



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية
قسم: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

أدوات مراقبة التسيير الحديثة ومدى استخدامها في المؤسسات الجزائرية دراسة لعينة من المؤسسات الجزائرية بولاية ورقلة

تحت إشراف الأستاذ
د. قريشي محمد الصغير

من إعداد الطلبة :
باردي عبد الكريم
قد نور الدين

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر و عرفان

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على عباده الذين إصطفى الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركاً فيه وأصلي وأسلم على سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم ، الحمد الذي أعاننا على إنجاز هذا العمل ويسر لنا سبل اتمامه وله الفضل كله والمنة .

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان إلى استئنا الفاضل الدكتور محمد الصغير قريشي على قبوله الإشراف على هذا العمل وتحمله عناء التوجيه والنصح والإرشاد وكان لنا خير سند .

كما نتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء اللجنة المناقشة كل باسمه على قبول مناقشة وإثراء موضوع البحث. ولا ننسى أن نتوجه بالشكر إلى كل إطارات المؤسسات الإقتصادية اللذين شملتهم هذه الدراسة وقدموا لنا يد العون والمساعدة .

ولكي يكتمل شكرنا ولا نكون جاحدين نقف وقفة تقدير واحترام واجلال لكل من ساهم من قريب أو بعيد في هذا العمل ولكل من علمنا ولو حرفا في جميع أطوارنا الدراسية والتعليمية

فلكم منا كل الشكر والتقدير والعرفان

باردي + قد

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى من قال الله عز وجل فيهما

(وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا)

أمي الحبيبة ... أبي العزيز حفظهما الله

وأمد في عمرهما

إلى إخوتي وأخواتي وإلى روح أختاي

دليلة وزهور تخدما الله برحمته الواسعة

وأدخلهما فسيح جنانه

إلى زوجتي الكريمة وأبنائي الأعزاء

إلى كل العائلة والأهل والأحباب والأقارب

إلى كل الزميلات والزملاء والأصدقاء خلال

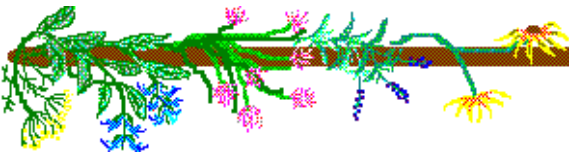
مشوارنا الدراسي

إلى كل من تمنى لنا الخير ودعا لنا في

السر والعلن

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

باردي عبد الكريم



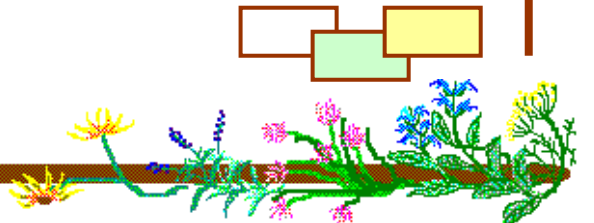
إهداء

اهدي هذا العمل الى من ذكرهما الله بعد اسمه قال تعالى (وقضى ربك ان لا تعبدوا الا اياه و بالوالدين احسان...) اللذين دفعاني الى مناهل العلم و التفوق دائما والبساني ثوب مكارم الاخلاق و علماني معالم النبل و الفضيلة الى والديا الكريمين

إلى أفراد أسرتي الأعزاء؛ زوجتي الحبيبة ، و اغلى ما في الوجود ابنائي
المحاميد محمد شاهين محمد انس محمد فراس جعلهم الله حامدين
شاكرين له

الى كل العائله الكريمة من قريب و من بعيد
أهدى إليكم ثمرة جهدي و حصاد عملي البحثي

قد نور الدين



قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الشكل رقم
07	تعريف مراقبة التسيير	(1-1)
39	نظام الموازنة على أساس ABB	(2-1)
40	عملية إعداد الموازنة التقديرية ABB	(3-1)
42	العلاقة بين نظام بين ABB و ABC	(4-1)
43	العلاقة العكسية بين ABB و ABC	(5-1)
58	تمثيل أفراد العينة المدروسة حسب الجنس	(1-2)
59	تمثيل أفراد العينة المدروسة حسب السن	(2-2)
60	تمثيل أفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي	(3-2)
61	تمثيل أفراد العينة المدروسة حسب الخبرة	(4-2)
62	تمثيل أفراد العينة المدروسة حسب المنصب	(5-2)
65	تمثيل لمفهوم مراقبة التسيير لدى العينة	(6-2)
67	تمثيل موقع مراقبة التسيير	(7-2)
69	تمثيل أدوات مراقبة التسيير	(8-2)

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الجدول رقم
25	مراحل إعداد وتصميم لوحة القيادة	(1-1)
26	الشكل العام للوحة القيادة	(2-1)
51	أوجه التشابه و أوجه الاختلاف	(3-1)
56	توزيع العينة	(1-2)
58	التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب الجنس	(2-2)
59	التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب السن	(3-2)
60	التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب المؤهل العلمي	(4-2)
61	التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب الخبرة	(5-2)
62	التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب المنصب	(6-2)
63	نتائج قياس Cronbach Alpha	(7-2)
64	التوزيع التكراري لمفهوم مراقبة التسيير لدى العينة	(8-2)
65	معياري لكرات الثلاثي	(9-2)
66	معياري لكرات الثلاثي للأوزان	(10-2)
66	أهمية ودور مراقبة التسيير	(11-2)
67	موقع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة	(12-2)
68	أدوات مراقبة التسيير المستخدمة	(13-2)
71	الأسلوب المطبق في الرقابة وأثر استخدام الأدوات	(14-2)
74	التعلم والتطوير	(15-2)

قائمة الاختصارات

المختصر	مدلولها	معناها باللغة العربية
DB	Dashbord	لوحة القيادة
BSC	Balanced Scorecard	بطاقة الأداء المتوازن
ABM	Activity Based Management	الإدارة على أساس الأنشطة
ABC	Activity Based Costing	التكلفة على أساس الأنشطة
ABB	Activity Based Budgeting	الموازنة على أساس الأنشطة
JIT	Just In Time	الإنتاج في الموعد المحدد

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى الوقوف على حال المؤسسات الجزائرية من خلال استخدامها وتطبيقها للأدوات الرقابية الحديثة باعتبارها أحد أهم الركائز والعوامل المساعدة والمساهمة في نجاعة وفعالية عملية الرقابة ، إن استخدام هذه الأدوات ينعكس بالإيجاب على التسيير داخل المؤسسة ويساهم في تحقيق أهداف مراقبة التسيير بمساعدة المسؤولين في تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة ومن تم إتخاذ القرارات المناسبة.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم إجراء دراسة نظرية لمراقبة التسيير وأدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة ، ودراسة تطبيقية ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية ورقلة ، حيث أسفرت هذه الدراسة عن توجه سائد لدى هذه المؤسسات باستخدام لوحة القيادة كأداة مراقبة التسيير حديثة وبدرجة أقل بطاقة الأداء المتوازن كما تبين أنها على استعداد لتحديث والتطوير ولها من الإمكانيات والمؤهلات ما يحقق ذلك.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، أدوات مراقبة التسيير التقليدية، أدوات مراقبة التسيير الحديثة، الأداء.

Study summary

This study aims mainly to determine the status of Algerian institutions through their use and application of modern monitoring tools, as they are one of the most important pillars and enablers and contribute to the efficiency and effectiveness of the control process ,The use of these tools is positively reflected in the management within the institution and contributes to the evaluation of performance and knowing the extent to achieving established goals and then take appropriate decisions .

In order to achieve the objectives of this study, a theoretical study of management control and traditional and modern management tools was conducted, and an applied field study was conducted on a sample of Algerian economic institutions in the wilaya of Ouargla. As this study resulted in a prevailing trend of these institutions using the dashboard as a modern tool for monitoring Management and to a lesser extent the Balanced Scorecard, as it has been shown that it is ready to update and develop and has the capabilities and qualifications to achieve this.

Key words: routing monitoring, traditional routing monitoring tools, modern routing monitoring tools, performance.

الفهرس

الصفحة	فهرس المحتويات
/	البسمة
/	شكر و عرفان
/	الإهداء
/	قائمة الأشكال
/	قائمة الجداول
/	قائمة الإختصارات
/	الملخص
/	الفهرس
أ،ب،ج،د	المقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول : ماهية مراقبة التسيير الاطار المفاهيمي
03	المطلب الأول : التطور التاريخي والمفاهيم لمراقبة التسيير
07	المطلب الثاني : الخصائص والأهمية لمراقبة التسيير
09	المطلب الثالث : الأهداف والخطوات لمراقبة التسيير
13	المبحث الثاني : أدوات مراقبة التسيير التقليدية
13	المطلب الأول : نظم المعلومات والمحاسبة العامة
15	المطلب الثاني : المحاسبة التحليلية والتحليل المالي
19	المطلب الثالث : الموازنة التقديرية
23	المبحث الثالث : أدوات مراقبة التسيير الحديثة
23	المطلب الأول : لوحة القيادة
28	المطلب الثاني : بطاقة الأداء المتوازن
33	المطلب الثالث : نظام التكاليف (ABC) ونظام الموازنة (ABB)
44	المبحث الرابع : الدراسات السابقة في الموضوع
44	المطلب الأول : الدراسات السابقة
49	المطلب الثاني : ما تميزت به الدراسة الحالية
52	خلاصة الفصل

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية	
54	تمهيد
55	المبحث الاول : عينة الدراسة و الادوات المستخدمة
55	المطلب الأول : المنهج ، مجتمع وعينة الدراسة
56	المطلب الثاني : الأدوات والإجراءات المتبعة
58	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها
58	المطلب الأول : التقديم الإحصائي للعينة
63	المطلب الثاني : تحليل ومناقشة ما توصلت إليه الدراسة الميدانية
75	خلاصة الفصل
77	الخاتمة
81	قائمة المراجع
87	الملاحق

الأمم المتحدة

مقدمة

مع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تتزايد أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفاعلية. فمن أهم وأعمق التغيرات الحاصلة في الإدارة خلال العقود القليلة الماضية هو التركيز على الأداء في المؤسسات ومحاولة إيجاد منهجيات موثوقة لقياس هذا الأداء، وفي ظل كل هذه الظروف أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعد على الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق، وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها.

فمراقبة التسيير إذا هي حلقة رئيسية من حلقات عملية الإدارة والتسيير بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لمساعدة المسيرين والمسؤولين في تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة والقيام بالمهام المنوطة بهم .

ومراقبة التسيير التي عرفت تطورا من حيث المفهوم والأهمية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بمختلف أنواعها وأحجامها سواء كانت مؤسسة صناعية أو تجارية أم خدمية وكانت خاصة أم عمومية أو كبيرة أم صغيرة ومتوسطة هي بحاجة إلى وسائل وأدوات تستخدم في عملية الرقابة والتي شهدت هي كذلك تطورا ملازما لمستوى نشاط المؤسسة وظروف البيئة الموجودة من حيث المستوى التكنولوجي وسرعة التبادل وقوة المنافسة وتعدد رغبات الزبائن إلى غير ذلك .

إن أي نظام مهما كان نوعه يعتمد في تطبيقه على جملة من الأدوات التي تساعد في القيام بدوره الأساسي الذي وجد من أجله، لذلك يعتمد نظام مراقبة التسيير باعتباره نظام كباقي الأنظمة داخل المؤسسات الاقتصادية على جملة من الأدوات ساهمت هي الأخرى في تثبيت ركائزه داخل المؤسسات وأصبحت من الأنظمة الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها، وفي هذا المجال أصبحت أدوات مراقبة التسيير الحديثة تحتل الصدارة بين نظم المؤسسة الحديثة، وأصبحت من أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حاليا، و إن كانت غير إجبارية بحكم القانون كالمحاسبة العامة فهي تسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة والوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة على تنفيذ النشاط وبالتالي تساعد في اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة قبل تفاقم الأوضاع، كما تعمل على اكتشاف العلاقة بين

الأهداف والوسائل والنتائج، من أجل تحقيق الكفاءة والفعالية والملائمة وهي ما ترغب كل مؤسسة في تحقيقه.

وبالرغم مما أثبتته أدوات مراقبة التسيير الحديثة من نجاح في عملية الرقابة وتقييم الأداء إلا أن استخدامها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لم يصل إلى المستوى المطلوب ولا يلبي حاجة وطموح المؤسسة ومسيرها في عملية الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات لدى حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز أهمية الإطار النظري لمراقبة التسيير و أدواته الحديثة ومدى استخدام هذه الأدوات في عملية الرقابة على التسيير في المؤسسات الجزائرية.

الإشكاليات:

إن الإشكالية الرئيسية لبحثنا تتبلور معالمها في :

إلى أي مدى تستخدم المؤسسات الجزائرية أدوات مراقبة التسيير الحديثة , وقصد دراسة كل الجوانب المتعلقة بالإشكالية ارتأينا أن نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

1- ما مفهوم نظام مراقبة التسيير وما الحاجة إلى استخدام أدوات الرقابية الحديثة في المؤسسات الجزائرية؟

2- ما هي الأدوات الحديثة المستخدمة لمراقبة التسيير في المؤسسة الجزائرية؟

3- ما أثر استخدام أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الجزائرية؟

الفرضيات :

- نظام مراقبة التسيير وأدواته الحديثة في المؤسسات الجزائرية يختلف كثيرا عنه في الجانب النظري
- تدرك المؤسسات الجزائرية أهمية استعمال أدوات مراقبة التسيير الحديثة من أجل زيادة فعاليتها وكذا معرفة نقاط ضعفها وقوتها.
- تستخدم المؤسسة الأدوات الحديثة التي تناسب حاجتها التسييرية ولها الأثر البالغ في تحسين أدائها

مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

إن اختيار معالجة هذا الموضوع له مبرراته التي تحفز على اختياره دون غيره من المواضيع والتي نلخصها في الآتي:

➤ **الأسباب الذاتية:** لعل أهمها يتمثل في الميول الشخصي للموضوع بالإضافة إلى حب التطلع على كل ما هو جديد

➤ **الأسباب الموضوعية:** يتمثل في التطورات الحاصلة والتغيرات الاقتصادية واحتدام المنافسة التي تفرضها على المؤسسات ضرورة إتباعها وكذلك الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية، وكذلك التعرف على مدى استخدام المؤسسات الجزائرية لأدوات مراقبة التسيير الحديثة .

أهمية الموضوع :

تمكن أهمية الموضوع في الوقوف على حال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومعرفة نقاط القوة والضعف المصاحبة للرقابة التسييرية من حيث استخدام الأدوات الرقابية والخروج ببعض التوصيات والمقترحات بناء على نتائج الدراسة .

أهداف الموضوع:

يهدف هذا الموضوع إلى دراسة مراقبة التسيير والأدوات الحديثة التي تستخدم في عملية الرقابة بالإضافة إلى إبراز أهمية تطبيق المؤسسات لأدوات مراقبة التسيير الحديثة؛

حدود الدراسة :

1- **الحدود المكانية :** اختيار عينة من المؤسسات من قطاعات مختلفة بولاية ورقلة

2- **الحدود الزمنية :** خلال السداسي الثاني الموسم الجامعي 2020/2019

الدراسات السابقة :

لا بد من الإشارة إلى أن هناك مجهودات بذلت في هذا الجانب وقدمت دراسات وأبحاث لها علاقة مباشرة بالموضوع أو قريبة منه ومن الأهمية بمكان الوقوف عليها لتكون لنا دعما وسندا في دراستنا الحالية ، ونظرا لأهميتها الكبيرة أدرجنا لها مبحث في الفصل النظري نتطرق فيه لأهم هذه الأبحاث والدراسات وأهدافها والإشكاليات التي عالجتها وأهم النتائج المتوصل إليها .

منهج البحث و الأدوات المستخدمة :

إن المنهج المستخدم في الإجابة على إشكالية هذا البحث واثبات صحة أو خطأ الفرضيات المتبناة هو المنهج الوصفي و التحليلي، وهو منهج نهدف من ورائه إلى تحديد المفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير

وأدواتها الحديثة . وأيضاً في عملية إسقاط الجانب النظري على التطبيقي كما تم استخدام المنهج الإحصائي الوصفي لمعالجة الاستبيانات وتحليلها.

هيكلية الموضوع:

من أجل الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية وإثبات صحة الفرضيات من عدمها سنقوم بتقسيم الدراسة إلى فصلين الفصل الأول يتضمن الأدبيات النظرية و التطبيقية الخاصة بموضوع الدراسة يعالج مراقبة التسيير الماهية و الإطار المفاهيمي وكذا عرض أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة وبالإضافة الدراسات السابقة لأهميتها في الموضوع.

أما الفصل الثاني يتضمن الدراسة التطبيقية يتناول عينة الدراسة والأدوات المستخدمة في الموضوع وعرض نتائج الدراسة ثم تحليل تلك النتائج وما توصلت إليه.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

تمهيد

يعتبر نظام مراقبة التسيير من الأنظمة الهامة التي أدخلت على التسيير العام للمؤسسات، فهو النظام المحكم الذي يقوم بقياس و تقييم عمليات التسيير من أجل ضمان تسيير ما خططته المؤسسة والوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها، حيث يعتمد مراقب التسيير أثناء أداءه لوظيفته على مجموعة من التقنيات والأدوات التي تمكنه من تحقيق ما أراده من هذه الوظيفة، كما أن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان تحسين ظروف التسيير و توجيه المؤسسة إلى ما تسعى إليه في المستقبل من أهداف و استراتيجيات.

أصبحت الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير غير قادرة على إعطاء صورة واضحة وكاملة عن أداء المؤسسات، وذلك لتركيزها على تقييم الجانب المالي وإهمالها لجوانب أخرى لا تقل أهمية عنه؛ و من خلال هذه الدراسة وفي هذا القسم النظري الذي سنقسمه إلى أربعة مباحث سنتناول نظام مراقبة التسيير الإطار المفاهيمي في مبحثه الأول والتعريف على الأدوات التقليدية في المبحث الثاني مع التركيز على الأدوات الحديثة في المبحث الثالث كما نستعرض بعض الدراسات في الموضوع في المبحث الرابع نظراً لأهميتها ، وبذلك نكون قد أحطنا بالجوانب المختلفة للموضوع ونستطيع الإجابة على بعض الفرضيات في جوانبها النظرية في انتظار استكمال باقي الدراسة في قسمها الثاني التطبيقي .

المطلب الأول: التطور التاريخي و المفاهيم لمراقبة التسيير

أولا : التطور التاريخي لمراقبة التسيير

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية لها آن ذاك و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة من طرق محاسبية مثل المحاسبية التحليلية و طرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات... الخ هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمة في ذلك نجد شركة " فورد" و "جينيرال موتورز" و شركة " DUPONT" هذه الشركات التي أدخلت طرق و أساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها.

ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل¹:

-المرحلة الأولى : في البداية و كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة (المالية)، وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المرد ودية بالنشاط، و المنتجات المحققة و المبيعة من طرف المؤسسة. و هكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي و شاع نظام النسب و تطور داخل المؤسسات الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907 و هذا النظام و ضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

- المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف "SLOAM"، "الذي وضع ميكانيزمات التنظيم" وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث و التطوير، و حاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

- المرحلة الثالثة : المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد بالاهتمامات الخاصة.

1. هواري معراج ، مدخل الى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2011، ص5

- المرحلة الرابعة : هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور لمراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، و الذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

ثانيا : المفاهيم

1 - تعريف التسيير: إن المصطلح الفرنسي (Gestion) في الحقيقة هو ضيق المضمون حيث أنه لا يشير إلى مجموعة التقنيات في عملية التسيير، بينما مفهوم التسيير حسب المصطلح الإنجليزي (Management) فإنه يشمل المفهوم الضيق بالإضافة إلى القدرات والكفاءات القيادية التي يجب أن يتوفر عليها المسير.

ولقد تبحر المفكرون كثيرا في إيجاد تعريف للتسيير و أعطى كل واحد منهم مفهومه له فنجد مثلا من بين التعريفات :

" التسيير هو عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها

المتاحة"¹

ويرى البعض الآخر "انه مجموعة من القوانين و الإجراءات و الإدارة التي تسمح بتطبيق نظام مادي معين لأجل تحقيق أهداف معينة"² ، ويره البعض الآخر على انه " علم مبني على قوانين وقواعد وأصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية الأساسية"³، بينما يراه البعض الآخر على انه "عملية مركبة تشمل التخطيط، التنظيم، التوجيه، القيادة، الرقابة، بغرض تحقيق الأهداف المسطرة للمنظمة بأقل تكلفة ممكنة عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المالية، البشرية و المادية."⁴

" هو العلاقة الديناميكية المتواجدة بين الموارد و الطاقات المختلفة و هذا بغرض تحقيق الأهداف أي انه الاستغلال العقلاني و الرشيد للموارد لتحقيق الأهداف المسطرة و التسيير في حد ذاته علم، حيث انه يستعين بمجموعة من الوسائل كالمحاسبة و الإحصاء... الخ، و أيضا فن لأنه يستعمل المبادئ الإنسانية و المهارات الفردية كالإبداع"⁵.

2 - تعريف الرقابة : تعرف الرقابة على أنها " هي عملية مستمرة ومنظمة تتم على مدار مراحل المشروع الهدف منها تزويد أصحاب المصلحة بمعلومات مفصلة في وقت مبكر عن التقدم أو التأخر

1. Gaston cuendent .dynamique de la gestion suisse ,presse polytechnique, 1982, volume II,p12.

2 محمد رفيق الطيب ، "مدخل للتسيير" بن عكنون ، ط 2 ، 2012، ص 6

3. عبد الرحمان تيشوري ، التنمية الإدارية و الإصلاح الإداري ، الحوار المتمدن ، العدد 1421، 2006 ص 1

4. محمد رفيق الطيب ، " مدخل للتسيير اساسيات ، وظائف وتقنيات" ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 21

5. زابي مريم ، عيسى عيدة ، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات ، مذكرة ماستر مركز جامعي البويرة ، 2011-2012 ، ص 03

الحاصل لأنشطة المشروع المقررة ضمن الخطة والجاري تنفيذها، وتهدف كذلك لتحديد فيما إذا تم التوصل للنتائج المطلوبة وفق المخطط الزمني المحدد مما يمكنهم من اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح حالات التقصير في أسرع وقت ممكن".

" وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة و مطابقتها للقواعد و الأصول والتعليمات الموضوعية من أجل كشف الأخطاء و تصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل" **1**

وعرفها هنري فايول "تنطوي الرقابة على التحقق ما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعية و التعليمات الصادرة و أن عرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف و الأخطاء بقصد معالجتها و منع تكرار حدوثها وهي تنطبق على كل شيء : معدات, أفراد, أفعال" **2**

3 - مفهوم مراقبة التسيير: إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل و الترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية Control de Gestion والتي لا يستلطفها الفرنسيون أنفسهم إذ تعني (التحقيق و التدقيق في مدى احترام المعايير، العقوبة) و مثل هذا المعنى يثير الخوف لدى الأشخاص ويبعدهم كلياً عن أهدافها و اتجاهاتها الصحيحة.

أما المشرق العربي فيطلق عليها الرقابة الإدارية أو المحاسبة الإدارية و التي ترجمت بدورها من الكلمة الانجليزية Management Control و التي تعني " القيادة و التحكم في التسيير" و التحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء, التصنيع بفعالية و البيع بدهاء, و مثل هذا المعنى سيزيل الخوف و يشعر الأشخاص بالأمان و يجعلهم يتخذون أفضل القرارات لبلوغ ذلك سيجاوزن قاعدة و خلية مراقبة التسيير **3** و عليه تدرج بعض التعريفات لمراقبة التسيير كما يراها بعض المفكرين:

• J,L ardoun, M,Michel et L,Jschmid "مراقبة التسيير هي مجموعة الأعمال و الإجراءات و الوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة" **4**.

1 . جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية ، طبعة 2 ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2002 ، ص 13

2. بشير عباس العلق ، " الإدارة : مبادئ و وظائف تطبيقات " ، دار قباء الحديثة للطباعة والنشر و التوزيع ، 1996 ، ص 157

3. د. نعيمة يحيوي ، سلسلة محاضرات ، مقياس مراقبة التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2001-2002 .

4 . Anne Marie Keiser/ control de gestion , op- cit, p13.

• A,Borlond " إن مراقبة التسيير هي إحدى الدواليب الأساسية للتعديل الداخلي و القيادة، حيث تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمنظمة و إلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان داخل المنظمة متناسقة حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف"1.

• R,Anthony" هي الإجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها ويتم استعمالها بفعالية و فاعلية و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة"2.

• P,BERGERON" تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة"3

• C.ALAZARD" إن رقابة التسيير تبحث عن إدراك و وضع وسائل معلوماتية موجهة لتمكين المسؤولين من التصرف و تحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف و الوسائل وما هو محقق. لذا يجب اعتباره نظام معلوماتي لقيادة و تسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية و نجاعة الأداءات لبلوغ الأهداف"4.

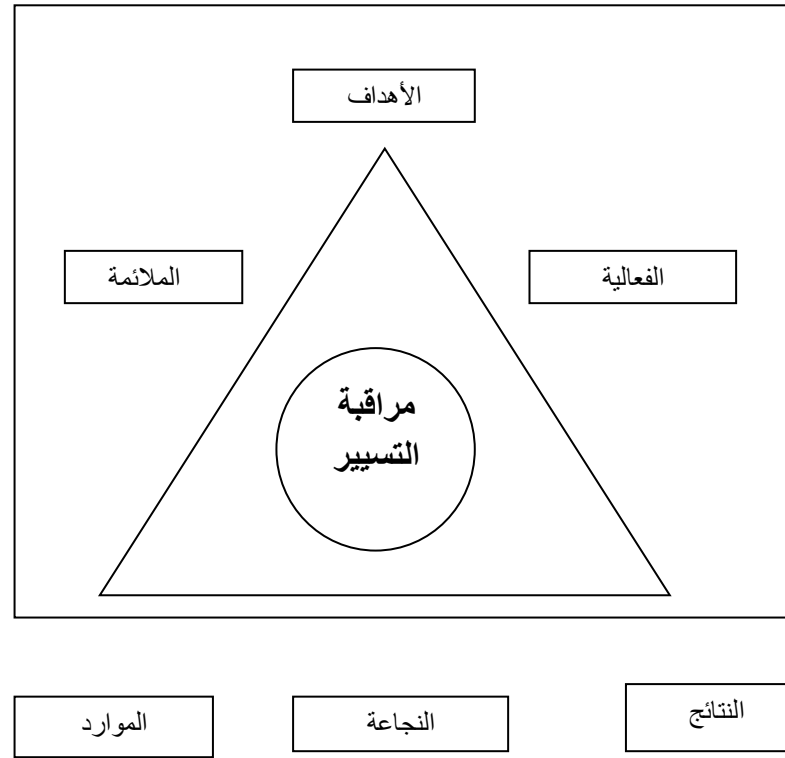
نستطيع حوصلة هذه التعاريف في تعريف شامل كما في الشكل رقم (1) و الذي يتمثل في أن " مراقبة التسيير هي العملية التي تسمح لنا من التأكد من استعمال الموارد المالية و البشرية للمؤسسة استعمالا عقلانيا و فعالا و كذلك تدارك الانحرافات غير المسموح بها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وذلك باستخدام مختلف التقنيات و الوسائل الكمية و الكيفية

1. سعاد عقون ، نظام مراقبة التسيير أدواته ومرآحله إقامته في المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير جامعة الجزائر ، 2003 ، ص73.

2. PASCAL FOLRE , mngement et control de gestion durad, Paris, 2007, p04.

3. زاهد محمد دبيري ، الرقابة الإدارية ، دار المسيرة ، عمان ، 2011 ، ص25.

4. ناصر دادي عدون و اخرون ن مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2004 ، ص 10



الشكل رقم (1-1) : تعريف مراقبة التسيير

Source : H.loning &Y. Pesqueux & Call , Le contrôle de gestion,3ème édition
,Paris ,2008,p :06

المطلب الثاني : الخصائص والأهمية لمراقبة التسيير

أولاً: خصائص مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير فيما يلي: **1**

تقديم معلومات صحيحة : يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لان المعلومات الخاطئة أو المشوشة تضلل متخذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة

حسن توقيت المعلومة: يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث إن المعلومات المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئيا أو كليا فحصول متخذ القرار على معلومات صحيحة و لكن متأخرة ليس لها اثر على القرار.

¹. فورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال ، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2007 ، ص 32

تسهيل اتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذي القرار و التي تتصف بالوضوح و الجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل .

الاقتصاد في التكاليف: يساهم نظام فعال لمراقبة التسيير في تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام الالكتروني مبني على الحاسب و البرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت و أيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء و الانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة .

سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا و طبيعة المعلومات و النتائج التي يقدمها فانه سوف يسيئ تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة .

ثانيا: أهمية مراقبة التسيير

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية¹:

- 1- الضبط الداخلي و الفحص المتأهل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري و احتمال الأخطاء و الغش .
- 2- من المستحيل أن يقوم المراقب داخل المنشأة بطريقة اقتصادية دون الاعتماد على مراقبة التسيير
- 3- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من اجل اتخاذ القرار.
- 4- التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة حيث أن مراقبة التسيير تعتمد كثيرا على حكمة المهني و ذلك لكي يتأكد من فعالية برامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة. وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة للأدوات التي يعتمد عليها.
- 5- التنظيم و التوجيه وتوزيع الموارد: حيث إن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها و يقع على عاتق المدراء و المسؤولين توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية ممكنة ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة و تنظيمها و توجيهها بحيث يؤدي إلى أفضل استعمال لها .
- 6- تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات.

1. هباج عبد الحمان ، أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لسيارات الصنافية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، ورقة 2012، ص 31.

- 7- جمع و تحفيز وتنشيط الأفراد: تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من اجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث تقوم مراقبة التسيير بالعمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة و تنشطها عن طريق المكافأة.
- 8- تسمح مراقبة التسيير بتنظيم و تعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها و تقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها.
- 9- تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير و التسجيلات لإحكام الرقابة على العمليات

المطلب الثالث: الأهداف والخطوات لمراقبة التسيير

أولاً: أهداف مراقبة التسيير

مما سبق من التعاريف لمراقبة التسيير وتشعبها و بالنظر إلى أهميتها يمكننا أن نستخلص بعض الأهداف منها 1:

- 1- تحليل الانحرافات : وتكون ناتجة بين النشاط الحقيقي و النشاط المتوقع و إبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وتكون هذه العملية عن طريق الميزانيات التقديرية .
- 2- تحقيق الفعالية: ونعني بها استخدام الموارد المتاحة من اجل تحقيق الأهداف المسطرة و من اجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى نتمكن من جمع المعلومات في الوقت و الحجم المناسبين إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات و تكاليف المؤسسة.
- 3- تحقيق الفاعلية : يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني و الرشيد لموارد المؤسسة و يتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم المقارنة بين ما خطط له و ما تم انجازه
- 4- تحقيق الملائمة : أي التأكد من أن الأهداف المخطط لها تتماشى مع الوسائل و الموارد المتاحة ويكون ذلك بتبني إستراتيجية مدروسة و تسيير امثل للأفراد و منه يكون التسيير الأمثل و الفعال لوسائل الاستغلال و بالتالي تحقيق أهداف بأقل تكاليف ممكنة.
- 5- الوقوف عند نقاط الضعف: التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها و استنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها .

1 . Michel Gervais , contrôle de gestion , édition dund , Paris , 1976, p17.

ثانيا: خطوات مراقبة التسيير

تعتبر الرقابة من الوظائف الرئيسية لعملية التسيير و ينبغي على المسئول في أي مستوى إداري أن يؤديها حتى يمكن تحقيق أهداف المؤسسة التي أنشئت من أجلها، فالعملية الإدارية عادة ما تبدأ بتحديد الأهداف في ضوء الوسائل المادية و البشرية المتاحة، وضع برنامج زمني محدد المعالم وواضح لتحقيق الأهداف المرجوة ووضع تنظيم للمؤسسة و مواردها لتنفيذ الخطة الموضوعية ثم متابعة التنفيذ الفعلي للخطة لتحديد انحرافات التنفيذ الفعلي عما رسمته الخطة و بغية الوصول إلى ذلك لا بد من إتباع خطوات معينة اتفق حولها الكثير من رواد الإدارة و التسيير باختلاف مدارسهم لفكرية و التي نوجزها فيما يلي 1 :

تحديد معايير الأداء.....قياس الأداء.....تقييم الأداء.....تصحيح الانحرافات

➤ تحديد المعايير الرقابية: تعتبر المعايير الرقابة الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير ففي غياب المعايير لا يمكن تقييم الأداء الفعلي و بالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ إجراء معين للتصحيح أو لا يوجد انحراف.

يعرف احد الكتاب المعايير الرقابية " بأنها المقاييس الموضوعية تستخدم لقياس النتائج الفعلية و هي تمثل الأهداف التخطيطية للمؤسسة أو إحدى إداراتها أو أقسامها و التي يعبر عنها بشكل يجعل من الممكن استخدامها لقياس التحقيق الفعلي للواجبات المخصصة "

و نلاحظ من ذلك أن المعايير الرقابية لها صفة مزدوجة فهي تمثل هدفا يرجى تحقيقه و في نفس الوقت تمثل أدوات قياس يتم بواسطتها مقارنة الأداء الفعلي

➤ قياس الداء الفعلي و تحديد الانحرافات : بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا و ربطها بمراكز المسؤولية تأتي الخطوة التالية و هي جمع المعلومات اللازمة المعبرة عن مختلف جوانب نشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل بالاعتماد على نظام المعلومات ثم قياس الأداء الفعلي عن طرق إجراء المقارنة بينه و بين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا و الوصول إلى الانحرافات التي قد تنشأ عن عملية المقارنة

➤ تقييم الأداء وتحليل الانحرافات : تمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة و مترابطة من عملية التسيير و الرقابة تكون بعد وضع المعايير الرقابية و إتمام التنفيذ الفعلي حيث يبدأ

1. قريشي محمد الصغير ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ص 168

دور التقييم و معرفة مدى الانحراف مقارنة بالمعايير المحددة مسبقا من اجل تحليل هذه الانحرافات و معرفة أسبابها و إيجاد الحلول المناسبة لها

أ - تقييم الأداء: تعددت المفاهيم حول عملية تقييم الأداء فيرى البعض إن التقييم هو قياس مراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف و تحديد العوامل المؤثرة على النتائج و تشخيص المشاكل و تحديد المسؤولية الإدارية و يرى الدكتور علي السليمي أن " تقييم الأداء هو عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات أنشطة المشروع بما يحقق أهدافا محددة من قبل, و يعتبر الكثير من الباحثين أن عملية تقييم الأداء الفعلي (الأعمال التي تمت) بالمعايير التي وضعت مسبقا و القيام بعملية تحليل للانحرافات(إن وجدت) يبين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعية و يتم تقييم أداء الأعمال في مجالات متعددة في المؤسسة فهناك تقييم أداء الأفراد و تقييم أداء النشاط الإنتاجي التمويلي و التسويقي أو أداء المؤسسة ككل .

ب - تحليل الانحرافات: تتحقق الرقابة بالاستفادة من الاستنتاجات الناجمة عن تقييم الأداء و معرفة الانحراف و مدى تحقيق الأهداف التي رسمتها المؤسسة و تجدر الإشارة إلى أن وجود الانحراف لا يعني بالضرورة أن الأداء الفعلي ليس في حالة جيد إلا إذا زاد الانحراف عن حدود الضبط إي أن هناك حدودا يمكن أن يحدث الانحراف بينها و لذلك تركز عملية الرقابة على تحليل الانحرافات التي تكون محل تقييم و في هذه الحالة يجب أن نفرق بين الأعراض و الأسباب و الآثار الناجمة من وجود انحراف داخل المؤسسة .

فقد ترجع الانحرافات إلى وجد عيب في الخطة أو المعايير كعدم الواقعية و من ثم يتعين إعادة النظر في المعايير مراجعتها حتى تتلاءم مع ظروف و إمكانات المؤسسة .

و قد ترجع الانحرافات إلى وجود قصور في الأداء الفعلي مقارنة بما أريد انجازه، هنا يجب تحديد الجهة المسؤولة عن هذا القصور و دراسة العوامل التي أدت إلى ذلك من اجل تحديد العلاج المناسب

➤ تصحيح تلك الانحرافات، فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ إجراء محدد و ذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح وقد تكون هذه الإجراءات التصحيحية على التنظيم و على الأفراد و مدى انسجامها مع إستراتيجية المؤسسة .

و هنا يتمثل الدور الأساسي و الأكثر أهمية لمراقبة التسيير بقدرتها على تصحيح الانحرافات الموجودة أو التي قد توجد - في الأداء الفعلي - مقارنة بما تم رسمه أصلا من الأهداف و تقدير درجة

الخطورة في الفروقات الحاصلة أو التي ستحصل و مدى تأثيرها في الأهداف الإستراتيجية المقررة و اتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح .

المطلب الأول: نظام المعلومات والمحاسبة العامة

الفرع الأول: نظام المعلومات

قبل التطرق إلى مفهوم نظام المعلومات يجب فهم كلمة النظام حتى يتسنى لنا فهم المعلومة و نظامها وهنا نقول أن كلمة نظام تشير إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل بترتيب وتنسيق وحسب إجراءات و قواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف .

1- تعريف نظام المعلومات: يمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس انه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع و استرجاع و تشغيل و تخزين و توزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات و الرقابة في التنظيم و بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة ، فحتى عام 1980 لم يكن المديرون يهتمون بكيفية جمع وتنظيم وتشغيل و ظهور و بث المعلومات في المنظمة ولم يكونوا يعلمون الكثير عن تكنولوجيا المعلومات بالرغم من ظهور الحاسبات الآلية و استخدامها في مجال نظم المعلومات سواء في عملية التخزين و التشغيل و ظهور البرامج العلمية الإدارية و اتخاذ القرارات¹.

و كانت المعلومات نفسها لا ينظر إليها كأصل هام في المنظمة و لكن في الآونة الأخيرة و حاليا لا يمكن للمديرين أن يتجاهلوا كيفية إدارة المعلومات كمورد استراتيجي له تأثير على قدرة المنظمة في المنافسة و البقاء في مجال الأعمال.

من ناحية أخرى المقصود بنظام المعلومات "مجموعة منظمة من الأفراد و المعدات و البرامج و شبكات الاتصال و موارد البيانات التي تقوم بتجميع و تشغيل و توزيع المعلومات المساندة في اتخاذ القرارات و التعاون و الرقابة داخل المؤسسة"²

" نظام من الأنظمة الأخرى الموجودة بالمشروع يقوم بمهمة تجميع البيانات و تحويلها إلى معلومات حسب إجراءات و قواعد محددة تساعد بها الإدارة و فئات أخرى في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالتخطيط و الرقابة"³

1. صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2006/2005 ، ص 3
2. بوقرة رابح ، أثر المعايير المحاسبية الدولية IFRS/ IAS تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية ، 2014، ص21
3. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، اقتصاديات المعلومات المحاسبية و الإدارية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر، 2001، ص 5

" هو مجموعة من الإجراءات و الموارد التي تقوم بتجميع البيانات و معالجتها و نقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة و إيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم و الوقت المناسب من اجل مساعدتهم في أداء الوظائف المسندة إليهم"¹

2 - خصائص نظم المعلومات: يمكن إجمال خصائصها في العناصر التالية: 2

1- **شبكة الاتصال:** شبه نظام المعلومات حالة شبكة الاتصال في انه يزود بمسارات معلوماتية إلى الكثير من النقاط و هو يساعد المعلومات على التدفق في كل مكان بالمشروع و ربما إلى أماكن خارج المشروع

2- **مراحل تحويل وتوظيف البيانات:** تقوم نظم المعلومات بتحويل المدخلات إلى مخرجات و هنا توجد ثلاثة مراحل أساسية في هذا التحويل و هي مرحلة الإدخال و مرحلة التشغيل و مرحلة الإخراج و ترتبط بهذه المراحل عدة وظائف هي تجميع البيانات و تشغيلها و إنتاج المعلومات كما يتم تنفيذ وظائف أخرى هي رقابة و إدارة البيانات.

3- **إدخال البيانات و إخراج المعلومات:** يتم إدخال البيانات خلال مرحلة الإدخال بينما يتم الحصول على المعلومات خلال مرحلة المخرجات, و عليه فان البيانات هي الخامات التي تتحول إلى منتجات معلوماتية, كما تنتج المعلومات لمختلف الأهداف و المستخدمين.

4- **مستخدمو المعلومات:** يتم إنتاج المعلومات من نظام المعلومات بالمشروع وذلك لاستخدامه من طرف المستخدم الداخلي و يشمل المستخدم الداخلي المديرين و الموظفين بالمشروع إما المستخدم الخارجي فيشمل كافة الجهات المهتمة خارج المشروع مثل الدائنين و الموردين و حملة الأسهم و الوكالات الحكومية و اتحاديات العمال.

5- **الموارد:** يحتاج نظام المعلومات إلى موارد لإتمام وظائفه و يمكن تبويب هذه الموارد على أنها بيانات مهمات أفراد و أموال و عموما يتم شرح نظام المعلومات حسب موارده, فنظام المعلومات الذي يعمل باستخدام الموارد البشرية هو نظام معلومات يدوي و نظام المعلومات الذي يركز على استخدام المعدات يعرف على انه نظام معلومات إلكتروني.

الفرع الثاني : المحاسبة العامة :

1. عبد الرزاق محمد قاسم ، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية ، ط 01 ، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان ، 2009، ص 1
2 ثناء علي القباني " نظام المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 10

إن وظيفة مراقبة التسيير لا يمكن ممارستها إلا بتوفير معلومات مختلفة ويمكن القول إن نظام المعلومات المحاسبي الذي يسمح بإمداد البيانات و المعلومات لترشيد قرارات المسيرين في الوقت المناسب و الذي يرتكز على المحاسبة العامة التي تقوم بتجميع البيانات و معالجتها و استخراجها في شكل معلومات (القوائم المالية).

وتتنوع القوائم المالية التي يتم إعدادها حسب النظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة و طبيعة ونوع هذه الأخيرة إلى أنواع عديدة: كالميزانية المحاسبية, و ميزان المراجعة, و جدول حسابات النتائج, و جدول حركة الذمم, و الوثائق المرفقة....الخ

1 - تعريف المحاسبة العامة: تعتبر المحاسبة العامة من التقنيات العريقة حيث وجدت منذ الحضارات الرئيسية الأولى وتطورت فيما بعد لتصبح اليوم من أهم و أساس مختلف التقنيات الأخرى بما توفره من معلومات و معطيات في المؤسسة و على المستوى الوطني " 1

" المحاسبة تقنية من التقنيات الكمية لمعالجة البيانات تشمل: الإحصاء، الاقتصاد السياسي و بحوث العمليات إذا هي نظام إعلامي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين و التي يمكن التعبير عنها بالنقود" 2

" تعرف المحاسبة العامة أو المحاسبة المالية على أنها نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة و محيطها من أجل تحديد وضعيتها و أدائها بشكل عام، كما تعمل على تزويد المساهمين و المتعاملين الخارجيين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية" 3

" هي عبارة عن فن التسيير المحكم و المضبوط المتمثل في متابعة و معاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا و خارجيا و التي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة مع تحديد النتيجة من حيث الربح و الخسارة" 4

1 . ناصر دادي عدون ، الإدارة و التخطيط الاستراتيجي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 2001 ، الجزائر ، ص: 178

2. بوعلام بوشاش ، " المنير في المحاسبة العامة" ، دار هومة الجزائر ، 1998 ، ص7

3. P.Boisselier, Op,Cit,p 516.

4. محمد خليل ، عبد الحميد أحمد ، منى عبد السلام ، مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية .www.rr4ee.net

2 - مبادئ المحاسبة: تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية، إن المحاسبين يحاولون دائما تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة متمثلة في القوائم المالية ومن المبادئ الأساسية للمحاسبة المتعارف عليها عموما نجد **1 :**

- 1- مبدأ استمرارية النشاط
 - 2- مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية
 - 3- مبدأ استقرارية الوحدة النقدية
 - 4- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية
 - 5- مبدأ الحيطة و الحذر
 - 6- مبدأ القيد المزدوج
 - 7- مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية
- 3 - أهداف المحاسبة العامة: تهدف المحاسبة العامة في العموم إلى تسجيل كل النشاطات التجارية و المالية للمؤسسة و حساب النتيجة العامة للنشاط وكذلك تبيان الذمة المالية للمؤسسة عن طريق الميزانية ولها عدت أهداف أخرى تتمثل أساسا فيما يلي **2 :**

- 1- معرفة نتائج النشاط
 - 2- معرفة مدى تطور الذمة المالية
 - 3- تزويد المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة
 - 4- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي
- هذه الأهداف خاصة بالمؤسسة أما بالنسبة للغير فهي:
- 1- تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي و بالإضافة إلى تزويد مسؤلي المؤسسة بالبيانات اللازمة فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن, الموردون, المساهمون, الخواص, البنوك,)
 - 2- تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط (الدخل, ميزان المدفوعات)

1. محمد بوتين " المحاسبة العامة للمؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص: 36
 2. محمد خليل ، عبد الحميد أحمد ، منى عبد السلام ، مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية .www.

المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية والتحليل المالي**الفرع الأول: المحاسبة التحليلية:**

تعتبر المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارة العصرية في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة، ولهذا النظام القدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجهه أي مؤسسة ألا وهو كيفية تسيير التكاليف لما تشتمل عليه من أدوات و أسس تجميع بيانات التكاليف و تحليلها و تبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والرقابة عليها، ومن ثمة مساعدة المؤسسة على اتخاذ القرار المناسب ورسم السياسات الإنتاجية والتسويقية

1 - تعريف المحاسبة التحليلية: لقد تعددت التعاريف حول مفهوم المحاسبة التحليلية واختلفت حيث نجد التعاريف التالية:

" المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى و تحليلها من اجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المستويات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة " **1**

" المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص و تحميل الأعباء للمنتجات بهدف إدماج النفقات في التكاليف " **2**

" المحاسبة التحليلية هي مجموع الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين و تكلفة النشاط المتعلق بصنعها و بيعها إلى جانب تخطيط و قياس كيفية التنفيذ " **3**

" تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة و تكون مهمتها تجميع و تحميل بيانات التكاليف و توزيع المصروفات من اجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات و تقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة و تقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة " **4**

1. ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية الجامعية ، الجزائر ، 1999، ص8
2. ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية الجامعية ، الجزائر ، 1999، ص8
3. بو يعقوب عبد الكريم المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2004، ص8
4. بويعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2004، ص 8

2 - أهداف المحاسبة التحليلية: إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المنظمات، وتساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرار المناسب، وتتمثل أهدافها فيما يلي **1** :

1- **تحديد تكلفة الإنتاج:** و يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية إذ تقوم باستخراج سعر تكلفة الإنتاج التام و مجمل التكاليف في مختلف مراحل الإنتاج, بالإضافة إلى استخدام هذه التكلفة لتحديد سعر البيع

2- **ضبط رقابة التكاليف:** المحاسبة التحليلية تهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتوج و تحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه لذلك يعتبر ضبط ورقابة استخدام هذه العناصر المهمة أساسا لتحقيق هدف خفض التكلفة و تحقيق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات و النظم و الدورات المستندية الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف.

3- **إمكانية تقييم المخزونات:** أي الكميات المنتجة التي لم يتم استهلاكها في نهاية الفترة المحاسبية الخاصة بالنسبة للحسابات 34,33,35,36

4- **مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية و تحليل الانحرافات:** و تتمثل في إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط المعيارية, و البيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي الحقيقي و المقارنة بينهما و تحليل الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة."

5- **إختيار أفضل بديل:** تهتم محاسبة التكاليف بتوفير بيانات لكل بديل, وتحقيق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفق مفاهيم وطرق معينة, بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة و العائدات المترتبة عن كل بديل منها.

6- **قياس النتائج التحليلية:** معرفة التكاليف و سعر التكلفة يستطيع قياس مردودية المنتوجات المختلفة أو المبيعات كل منها على حدى إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة و تحديد المردودية على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة.

7- **إكمال المحاسبة العامة:** عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كالمخزونات,السلع,المنتوجات و الاستثمارات التي تمولها, و الأعباء غير المعتبرة, وكذلك العناصر الإضافية."

1. مرابط نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ،رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2006، ص 62

الفرع الثاني : التحليل المالي

يعتبر التحليل المالي ،أداة لتشخيص الوضعية المالية الماضية و الحاضرة ،للمؤسسة و اتخاذ القرارات المستقبلية من خلال القوائم المالية التي تتضمن كما هائلا من البيانات المحاسبية الخاصة بالفترات المالية السابقة و الحالية ،ويتم تحليلها باستخدام الأساليب و الأدوات المناسبة لتحويل تلك البيانات إلى معلومات مفيدة عن أداء المؤسسة في الماضي إضافة إلى التنبؤ بمستقبلها ، ثم تفسير نتائج التحليل لخدمة كافة الأطراف المستخدمة للبيانات المحاسبية ويعتبر التحليل باستخدام المؤشرات المالية من أقدم أدوات التحليل المالي و أهمها .

1- تعريف التحليل المالي: تختلف تعريف التحليل المالي باختلاف المنهج العلمي المتبع و يمكن إعطاء مجموعة من التعاريف في ما يلي:

" التحليل المالي هو مجموعة العمليات التي تعنى بدراسة و فهم البيانات و المعلومات المالية المتاحة في القوائم المالية للمنشأة و تحليلها و تفسيرها حتى يمكن الإفادة منها في الحكم على مركز المنشأة المالي و تكوين معلومات تساعد في اتخاذ القرارات و تساعد أيضا في تقييم أداء المنشأة و كشف انحرافاتنا و التنبؤ بالمستقبل " 1

" يعد التحليل المالي على انه عملية دقيقة و مدروسة تسعى إلى تعزيز القرارات التي أثبتت القوائم المالية نجاحها، ومن جهة أخرى تعديل القرارات التي تبين وجود ثغرات فيها، و أيضا تكوين منظومة معلومات يستند إليها المدير المالي في عمليات التخطيط و اتخاذ القرارات" 2

كما يعرف أيضا على انه "عملية معالجة للبيانات المالية المتاحة عن المؤسسة ما لأجل الحصول على معلومات منها تستعمل في عملية اتخاذ القرارات و في تقييم أداء المؤسسات التجارية و الصناعية في الماضي و الحاضر وكذلك في تشخيص أية مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية) و توقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل. 3

1. هيثم محمد الزعبي ، الإدارة و التحليل المالي ، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع ،عمان ، ط 1 ، سنة 2000 ، ص 157
2. هيثم محمد الزعبي ، الإدارة و التحليل المالي ، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع ،عمان ، ط 1 ، سنة 2000 ، ص 157
3. عبد الحكيم كراجة ، وآخرون ، الإدارة و التحليل المالي (أسس - مفاهيم - تطبيقات) عمان ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ط 1، 2000،ص 141

التحليل المالي يقصد به فهم وتفسير وقراءة القوائم المالية للمؤسسة و يهدف إلى تحديد العوائق المالية و مستوى المخاطر للأهل ، وهو حساب النسب التحليلية من القوائم المالية وتفسير هذه النسب لمعرفة اتجاهات تأسيس للقرارات الإدارية " 1

كذلك انه دراسة القوائم المالية بعد تبويبها باستخدام الأساليب الكمية وذلك بهدف إظهار الارتباطات و العلاقات بين عناصرها والتغيرات التي تجري على هذه العناصر و أثر هذه التغيرات و اشتقاق مجموعة من المؤسسات التي تساعد على دراسة وضع المنشأة من الناحية الائتمانية والتشغيلية و التمويلية و تقييم أداء هذه المنشأة و تقديم المعلومات لكافة الأطراف المستفيدة من أجل اتخاذ القرارات السليمة " 2

ويعرف أيضا " فالتحليل المالي يعتبر تشخيصا شاملا و تقييما للحالة المالية لفترة زمنية ماضية معينة من نشاط المؤسسة و الوقوف على الجوانب الايجابية والسلبية من السياسة المتبعة ، باستعمال أدوات ووسائل تتناسب مع طبيعة الأهداف المراد تحقيقها. و يعتبر التحليل المالي مهمة من مهام التسيير المالي و يعتبر الركيزة التي يستند عليها المسير المالي في وضع البرامج و الخطط المالية المستقبلية " 3

2 - اهداف التحليل المالي: تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف أهمها ما يلي " 4

1- الرقابة : معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السابق و من ثم إمكانية إعداد برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية التي تنتجها في عدة دورات من نشاطها و كذلك القيام بالدراسات التفصيلية للبيانات و على اثر ذلك يتم الاتفاق على الاستمرار في تطبيقها إذا كانت نتائجها جيدة أو تعديلها أو تغييرها إذا كانت النتائج سلبية

2- اتخاذ القرارات المالية: تتمثل القرارات المالية في قراري الاستثمار و مصادر التمويل فالأول اختيار المشاريع و من أهمها رأس مال المؤسسة الخاصة و كذلك القروض و يصب المحلل اهتمامه نحو دراسة هيكل الأصول و قدرة المؤسسة على الاقتراض و التسديد و تطور شروط التمويل سواء ذاتيا أو عن طريق الاقتراض يستطيع المحلل تسيير هيكل الأصول في فترة معينة و منه فإن وضع أي برنامج متوازن من طرف مجلس الإدارة يصعب تحقيقه إذا كانت وضعية الانطلاق مختلفة.

1. شياح نعيمة ، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، رسالة الماجستير ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2007، ص43

2. منير شاكر محمد ، وآخرون ، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات ، دار وائل للنشر ، عمان، الطبعة 2 ، 2005، ص12

3. مبارك لسوس ، التسيير المالي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة 2 ، 2012، ص15

4. محمد خليل ، عبد الحميد أحمد ، منى عبد السلام ، مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية . www.

3- **إعلام الغير** : يؤدي ذلك إلى تحاليل مالية تبعا لسياستها المالية اتجاه السوق المالية ، هذه التحاليل تتضمنها تقارير مجلس الإدارة و غالبا ما تتصف سياسة المؤسسة تجاه معاملتها بالحدز"

المطلب الثالث: الموازنات التقديرية

ليس ثمة شك أن عملية التوزيع والتخصيص المثالي للموارد تعتبر من أصعب المهام التي تعرّض المشرفين عليها وذلك في ظل ظروف ندرة الموارد التي أصبحت مؤشراتنا تزداد في الوقت الحالي. وحتى يتحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد فعلى المسؤولين القيام بوظائف أساسية وهي التخطيط، التنسيق، الرقابة، واتخاذ القرارات، ويعد نظام الموازنات التقديرية نظاما متكاملًا يهدف إلى القيام بهذه الوظائف فهو يزود المسؤولين بكل البيانات والتقارير التي تمكنهم من تخطيط ومتابعة واستغلال الموارد النادرة المتاحة بكل كفاءة واتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات اللازمة

أولا :تعريف الموازنات التقديرية : تعددت التعاريف الخاصة بالموازنة التقديرية حسب تعدد الرؤى لمختلف الأخصائيين إليها.و لكن تتفق مختلف التعاريف في مضمونها من حيث أنها أداة للتخطيط و التنسيق و الرقابة لحل أوجه نشاط المؤسسة و من حيث تعار يفها نجد:

"يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها " خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة و هي تبين عادة الإيرادات المنتظر تحقيقها و النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة وكذا الأصول التي تستعمل لتحقيق هدف معين "1

و يعرفها الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها " أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة و مختلف المسؤولين إلى برنامج عملي رقمي "2

كما يمكن تعريفها بأنها "خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلي على المدى القريب او المتوسط "3

كما عرفها المؤتمر العربي الخاص للعلوم الإدارية بأنها " تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة و خططها المتعلقة بعمليات تمويل المنشأة خلال سنة "4

و يعرفها Garrison Noreen 1997 " بأنها خطة تفصيلية تتعلق باقتناء و استخدام الموارد المالية و الموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة و هي عبارة عن خطة للمستقبل يعبر عنها بصورة

1. فركوس محمد ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ط 02، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 131،1995

2. فركوس محمد ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ط 02، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 131،1995

3.خالص صالح ، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1997، ص 15

4. يوحنا عبد آل ، صالح الرزق ، المحاسبة الإدارية المعاصرة ، ط 01، دار مكتبة الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2006، ص

كمية أو رقمية ، و تعتبر الموازنة الشاملة بمثابة الملخص لكل المجالات الواردة بخطة المنشأة و أهدافها المستقبلية و هي تضع أهدافا محددة للمبيعات، الإنتاج، التوزيع و أنشطة التمويل و كذلك توضيح الموازنة كيفية تحقيق تلك الأهداف " 1

ثانيا : خصائص الموازنة التقديرية : يمكن تبيان هذه الخصائص في النقاط التالية 2 :

- 1- **تعبير كمي:** إن تحقيق البرامج القصيرة الأمل يستند على ترجمة الأهداف و الموارد إلى كميات. و كذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية و مالية.
- 2- **تحدد في شكل برنامج عمل:** الموازنة ليست فقط تقديرا للأهداف و الموارد الضرورية لتحقيقها و إنما لابد أن ترفق بقرارات عملية فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة و ليس إلى معرفة و تنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط.
- 3- **تحدد لفترة زمنية معينة:** الموازنة تحدد لفترة معينة وقد تكون سنة واحدة أو أقل و هذا باختلاف نشاط المؤسسة و أهدافها.

ثالثا : الأهداف الموازنة التقديرية : تتمثل أهداف الموازنات التقديرية فيما يلي 3 :

- مراقبة الأنشطة و ذلك لاستخراج الفروقات بين التقديرات و الواقع
- تساعد على تخطيط العمليات المبرمجة في السنة
- إيصال الأهداف العامة لكل المسؤولين
- دفع مسؤولين المؤسسة التي تحمل مسؤولياتهم
- تقدير كفاءات المسؤولين
- تحسين الإيرادات و ذلك بزيادة الأرب

1. قريشي محمد الصغير ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسة الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ص 94
 2. ناصر دادي عدون ، و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر، 2004 ، ص48
 3. فركوس محمد ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 2، الجزائر ، 1995، ص 5

المطلب الأول: لوحة القيادة

أولا : المفهوم

قبل التطرق إلى هذه الأداة نشير إلى أنها مستعارة اصطلاحا من لوحة قيادة السيارة أو وسيلة نقل أخرى، من خلال المؤشرات التي تدل على السرعة ومستوى البنزين... الخ، وذلك من أجل الوصول إلى الهدف المنشود، في إطار خط سير محدد مسبقا بين حدود واضحة ويجب احترامها والتحكم في مسار النشاط خلالها.

ظهرت لوحة القيادة خلال 1930 على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير بمتابعة عملية التسيير نحو الأهداف المسطرة وذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية، وفي 1948 كانت مستعملة في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف المؤسسات التي تقوم بنظام التسيير التقديري، كأداة رقابة ومتابعة لأداء المؤسسة الاقتصادية، وهذا لتجاوز النقص الموجود في نظام المحاسبة والموازنات التقديرية المتمثل في التأخر الزمني للحصول على المعلومة التي تفيد في اتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة في الوقت المناسب، بالإضافة إلى أن تحقيق أهداف المؤسسة الإستراتيجية يستوجب تجزئتها إلى خطط وبرامج تشغيلية قصد إنجازها وتحديد الوقت اللازم لها ومعايير لإنجاز ومراقبة الأداء الآني لتصحيح أي انحراف.

تعريف لوحة القيادة : أعطيت للوحة القيادة عدة تعريفات أهمها:

• يعرف C. Alazard ، S. Sépari. لوحة القيادة على أنها " مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسئول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات و التنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني ، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسئول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها 1.

• ويضيف Yves jean Saulou أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسئول، والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر 2.

• **تعريف 1 :** " لوحة القيادة هي أداة تلخيصية (outil de synthèse) تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسئول بتحليل الوضعيات ولسبق الأحداث ولإتخاذ القرارات في أوقات قياسية . و هي من جهة أخرى وسيلة اتصال مفضلة لدى جميع الفعاليات بالمؤسسة 3 ."

1 C. Alazard et S. sépari ,op.cit.p591

2 J. y. soulou, le tableau de bord du décideur, les éditions d'organisation , paris, 1982, p 40

3. صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار ،مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2005-2006 ، ص 124

● **تعريف 2 :** " هي مجموعة المؤشرات و المعلومات الأساسية التي تسمح بأخذ رؤية شاملة عن وضعية نشاط المؤسسة و كشف الاختلالات و الانحرافات المسجلة في مركز ما ، و تكون بلغة واحدة لجميع أفراد المؤسسة ، و بالتالي فهي تساعد على إتخاذ القرارات الملزمة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية.1

وقد عرفت من طرف (Michel.Gervais) بأنها تطبيق نظام معلومات يسمح في أقرب وقت ممكن من معرفة المعلومات الضرورية لتسيير لمؤسسة في ظرف وجيز ، وتسهل ممارسة مسؤوليتها.2

ثانيا: الخصائص والمميزات

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بعض الخصائص والمميزات للوحة القيادة، نذكر منها:3:

● **تناسق المعلومات:** حيث تكون المعلومات من الوثائق المستعملة في عمليات المؤسسة وفي مختلف المستويات، من جهات متعارف عليها وبلغة واضحة مع سرعة انتقال هذه المعلومات.

● **المؤشرات المناسبة:** يتم اختيار المؤشرات بما يعبر عن طبيعة النشاط و يقيس مستوى الأداء في كل مركز مسؤولية، تتعلق هذه المؤشرات إما بنشاط فترة سابقة أو بالتنبؤ بمستوى نشاط أو هدف معين، تظهر في شكل نسب، جداول، أشكال بيانية أو علامات ساطعة....

● **أداة اتصال وتفاوض:** لوحة القيادة أداة اتصال وتفاوض فعالة بين مختلف المصالح والمراكز في المؤسسة من خلال تقديم التقارير والمؤشرات ومعرفة مختلف مستويات الأداء او من خلال المناقشة الدورية حول القيادة ومراجعتها.

● **هرمية لوحة القيادة:** حيث تخصص لكل مستوى لوحة قيادة، أو لكل مركز مسؤولية لوحة قيادة مناسبة لطبيعته وأهدافه، لينتج من محصلة هذه المراكز لوحة قيادة شاملة للمؤسسة على مستوى الإدار العليا.

● **وسيلة تنبؤ:** تبرز بعد تحديد الانحرافات في كل مركز مسؤولية ومعرفة أسبابها والقيام بالإجراءات التصحيحية في كل مركز، فهذه العملية تجعل من لوحة القيادة المشخص الحقيقي لوضعية المؤسسة مما يؤدي بالمسيرين إلى اعتمادها كوسيلة تنبؤ تساعد في اتخاذ القرارات المستقبلية وتحديد الأهداف العملية.

● **وسيلة لقياس الأداء:** من خلال مقارنة الأهداف المسطرة بالانجازات واستخلاص الانحرافات (سلبية أو ايجابية) ومن ثم اتخاذ القرارات والقيام بالتصحيحات المناسبة.

1. قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، ص 133

2.m.gervais,control de gestion ,ED económico, 1997 , p 593

3. قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، ص 133

● **أداة تحفيز:** تعتبر لوحة القيادة مرآة عاكسة لما يحققه المسؤولون من نتائج أعمال في فترات مختلفة، مما يؤدي إلى تحفيز المسؤولين بعضهم لبعض من أجل تحسين وضعيتهم ليصلوا إلى مستوى أداء أعلى.

ثالثا: مراحل الإعداد والمحتوى والوسائل المستخدمة

أ- مراحل الإعداد والتصميم لنظام لوحة القيادة

عند القيام بعملية تصميم نظام لوحات القيادة فإنه يجب التطرق إلى كل ما من شأنه التأثير على المؤسسة، فحصر عملية تصميم نظام لوحات القيادة في إعداد المؤشرات فقط يعتبر خطأ كبيرا، فصحیح أن المؤشرات هي أهم مكوناتها غير أنها تبقى مجرد أدوات تم وضعها لتلبية حاجيات المسؤولين في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة، لذا يجب التطرق إلى المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة وتحليله وتحديد الاستراتيجيات والمسؤوليات من أجل ضمان التناسق بين لوحات القيادة المعدة والاستراتيجية المتبعة، وأهم المراحل الأساسية المتبعة لتصميم نظام لوحات القيادة مبينة في الجدول الموالي:

جدول رقم (1-1) : مراحل إعداد وتصميم لوحة القيادة

الخطوة	رقم المرحلة	المرحلة	أهدافها
التعريف المؤسسة	1	مخطط المؤسسة	تحليل المحيط الاقتصادي وإستراتيجية المؤسسة من أجل تحديد معالم المشروع
Identification	2	تعريف المؤسسة	تحليل هيكلية التنظيمية للمؤسسة لتحديد الإجراءات الأنشطة والفاعلين الأساسيين.
تصميم نظام لوحة القيادة	3	تحديد الأهداف	اختيار الأهداف التكتيكية لكل فريق
	4	بناء لوحة القيادة	التعريف بلوحة القيادة لكل فريق
	5	اختيار المؤشرات	اختيار المؤشرات تبعاً للأهداف المسطرة.
	6	جمع المعلومات	تحديد المعلومات الضرورية لبناء المؤشرات
	7	نظام لوحات القيادة	بناء نظام للوحات القيادة، مراقبة الانسجام العام
تشغيل نظام لوحة القيادة Mise en œuvre	8	اختيار برنامج التشغيل الإعلام الآلي	تحديد الخيارات المطلوبة لاختيار برنامج تشغيل إعلام آلي المناسب
	9	تشغيل البرنامج وتوسيعه في المؤسسة	وضع البرنامج في المؤسسة وتشغيله وتوسيعه على كل المؤسسة.
التحسين المستمر Amélioration continue	10	مراجعة النظام	المتابعة الدائمة للنظام

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بمجموعة من المراجع

ب - محتوى لوحة القيادة

لا يوجد شكل نموذجي للوحات القيادة، بل هناك أشكال مختلفة تتغير حسب: حجم المؤسسة، المستوى التنظيمي الذي تتواجد به لوحات القيادة، خصائص القطاع، حاجات المسؤولين. غير أن هناك نقاط مشتركة تشترك فيها جميع أنواع لوحات القيادة¹:
الشكل العام للوحات القيادة: إن أغلب لوحات القيادة الحالية تحتوى على أربع مناطق تظهر في الشكل الموالي..

جدول رقم (1-2) : الشكل العام للوحات القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمراكز مسؤولية ما			
منطقة الأصناف	النتائج	الأهداف	الفروق
الصف 1 :			
- مؤشر أ			
- مؤشر ب			
الصف 2:			
الصف ن:			

المصدر : رحيم حسين ، بونقيب أحمد ، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة الأبحاث الاقتصادية و الإدارية العدد 4 ، 2008، ص 5

* **منطقة المقاييس الاقتصادية :** توجد في الجهة اليمنى من لوحة القيادة التابعة لمسئول معين في المؤسسة (منطقة المقياس الاقتصادية) قائمة من الأصناف وتتمثل عموماً في (مراكز مسؤولية، مصالح، ورشات، ...)، هذه الأصناف تابعة لهذا المسؤول، و كل صنف يرتبط بالجهة التي فوض لها المسؤول جزءاً من صلاحياته وتفاوض معها على تحقيق أهداف معينة، فيمكن أن يتمثل الصف رقم 1 في إدارة إنتاج، و المسؤول عنها هو مدير الإنتاج، وهذا الأخير خاضع لسلطة الإدارة العامة. إضافة إلى أن كل صنف يضم مجموعة من المؤشرات و التي تخص دائرة نشاطه (عادة تكون هناك مؤشرات مشتركة)، وهذه المؤشرات تسمح للمسئول عن المركز بالتركيز على أهم النقاط الأساسية في إدارته.

1. بونقيب أحمد ، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير ، دراسة حالة ، ماجستير جامعة المسيلة ، 2006 ، ص53.

*** منطقة النتائج الفعلية :** إن النتائج المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون:

- شهرية (خاصة بشهر واحد). تراكمية (مجموعة نتائج الشهر منذ بداية السنة).
- شهرية وتراكمية معا.

والمعلومات المتواجدة في لوحة القيادة تربط ب:

-النشاط: ويعبر عنها من خلال وحدات النشاط كعدد الوحدات المنتجة، كمية المواد المستهلكة،

عدد ساعات العمل...، إضافة إلى قيم غير مالية (نوعية) ك: معدل الغياب، حصة السوق..، وغيرها.

-الأداء المالي لمراكز المسؤولية ك: لأعباء والتكاليف، هوامش ومساهمات المنتوجات، النتائج الوسيطة (قيمة مضافة، التمويل الذاتي...).

*** منطقة الأهداف:** تظهر في هذه المنطقة من لوحة القيادة الأهداف التي حددت لفترة معينة، ويتم استخدام نفس الأسلوب في عرض الأهداف:

- أهداف شهرية أو تراكمية أو الاثنين معا

- أهداف تخص النشاط أو الأداء المالي أو الاثنين.

*** منطقة الفروقات :** ويتم الحصول على الفروقات بإيجاد الفرق بين الأهداف والنتائج الفعلية، ويعبر عنها بقيم مطلقة أو بنسب مئوية حسب طبيعة المؤشرات، ويتم عرض الفروقات بنفس الطرق السابقة:

- فروقات شهرية أو تراكمية أو الاثنين.

- فروقات تخص النشاط أو فروقات تخص الأداء المالي أو الاثنين معا.

*** مناطق إضافية في لوحة القيادة :** في أغلب الأحيان يكون من الأفضل تكملة لوحات القيادة بنقاط أساسية مرجعية منها:

- نتائج الدورة السابقة، لتسمح بعملية مقارنة نتائج الدورة الحالية بالنتائج السابقة.

- نتائج 12 شهرا الماضية (المجموع السنوي المتحرك)، لتفادي تأثير الظواهر الموسمية.

- الهدف المراد تحقيقه في نهاية الدورة: فهو يذكر المسؤولين طوال السنة الجارية بالنقطة المراد الوصول إليها (تذكير المسئول بالتزاماته في تحقيق الأهداف المحددة).

*** المؤشرات :** تعتبر المؤشرات المكون الرئيسي للوحات القيادة، حيث أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المؤشرات والمعلومات التي تساعد المسؤولين في إدارة عملياتهم، وبالنسبة لكل مؤشر فإنه يشترط أن يتم عن طريقه توضيح المعلومات الآتية:

- اسم المؤشر :كمعدل غياب العمال، عدد الطلبيات...

- طريقة حساب المؤشر.

- بيان أو كشف بمصادر المعلومات المستخدمة في تحضير هذا المؤشر. - طريقة عرض المؤشر: رقم،

منحى...

- مرجع أو هدف يتم من خلاله مقارنة هذا المؤشر لتحديد المستوى الذي يجب أن يكون عليه هذا المؤشر.
 - المسئول عن هذا المؤشر: من قام بحسابه ؟ من يراقبه ويتابعه ؟ والجهة التي حضر لأجلها.
 - تحديد فترة تحضير المؤشر.
 - تحديد طرق المتابعة، كأن يرفق المؤشر بالخانات التالية (الأهداف، نتائج السنة القادمة...).
- ج- الوسائل المستخدمة : نذكر أهمها:**

- النسب: تعتبر من أكثر الأدوات التي تمكن من التعبير عن مؤشر معين من خلال العلاقة بين عنصرين يؤثر ويتأثر كل واحد منهما الآخر.
- المنحنيات والتمثيلات البيانية، كالمدرجات التكرارية، الدوائر النسبية تتميز هذه الأداة أنها سهلة القراءة، وبالتالي سرعة التحليل.
- المنبهات، الإشارة الضوئية: تعبر هذه الوسيلة عن الأداء بصورة مبسطة، لتنبه المسؤولين في الوقت المناسب.

إن كل مؤشر له ثلاث أبعاد داخل لوحة القيادة: النتيجة المحققة، التقدير والانحراف.

المطلب الثاني : بطاقة الأداء المتوازن BSC

أولاً: نشأة ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن

لقد أدى التطور الحاصل في عمل منظمات الأعمال وازدياد حدة المنافسة أدى بها إلى تزايد الاهتمام بالأداء الشامل وعدم الاكتفاء باعتماد المقاييس والمؤشرات المالية فقط، حيث تعدى تفكيرها إلى التركيز على جوانب محددة من الأداء تمكنها من الاستمرار والمنافسة و إرضاء العملاء ومختلف أصحاب المصالح يمكنها من تطوير مؤشرات واقعية وواضحة في جوانب كان يصعب قياسها فجاءت بطاقة الأداء المتوازن جراء التقاء عدة تيارات في الفكر الإداري والمالي حيث نتجت عن تراكم معرفي وخبرات استشارية قادها العديد من الباحثين والمنظرين¹

حيث كتب (PABERT KAPLO) في سنة 1983 و تحدث عن كيفية قياس المؤسسات لأدائها وركز على عدم وجود المقاييس غير المالية، وفي سنة 1987 قامت شركة (NOLAG DEVICN) باستخدام أول بطاقة أداء متوازنة لفحص وقياس الأداء وشملت جوانب

1 وهيبه مقدم، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ و تقييم إستراتيجية المؤسسة بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الرابع حول "المنافسة والاستراتيجيات التنافسية في المؤسسات خارج قطاع المحروقات بالدول العربية يومي 08 و 09 نوفمبر 2010 جامعة حسيبة بن بو علي الشلف -الجزائر، ص07

منها السرعة في التسليم و الجودة، فاعلية تطوير المنتجات الجديدة إضافة إلى المقاييس المالية، فشملت بذلك بداية لظهور أنظمة القياس المتوازنة وخاصة بطاقة الأداء المتوازن المبتكرة من طرف المستشارين (RABERT KAPLAU) و (DAVIDUOITAU) في 1992 حيث نشر مقالا في مجلة (HARVERD BUSNER RUVICE) حيث تطرق إلى الحاجة إلى المعرفة اللازمة لمعالجة عجز الأدوات المالية في التقييم وتوفير المعلومات اللازمة للمؤسسات ومن ثم عملا على تطوير البطاقة مع 12 مؤسسة أمريكية و كندية حيث لاحظا خلال دراستهما رغبة من طرف مديري المؤسسات بالبحث عن أسلوب يوازن بين الاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية لقياس وتقييم الأداء¹

ويمكن تتبع التطور الحاصل في بطاقة الأداء المتوازن من خلال ثلاث أجيال نوضحها في ما

يلي 2 :

الجيل الأول : بدأ بظهور ترابط بين الأبعاد بشكل ضعيف من خلال توحيد المقاييس المالية وغير المالية للأداء وربطها معا من خلال وضعها ضمن أربعة أبعاد دون ترابط فعال لعلاقات النسب والنتيجة بين مقاييس الأداء والنتيجة حيث شهد هذا الجيل إضافة ثلاث أبعاد أخرى وهي (الزبائن العمليات الداخلية والنمو والتقليد) إضافة إلى البعد المالي حيث يتم قياس أداء المؤسسة ضمن الأبعاد السابقة.

الجيل الثاني: ظهر لمعالجة الاختلالات التي صاحبت تطبيق الجيل الأول بإدراج تحسينات كثيرة ركزت على عملية الربط بين الأهداف وعملية اختيار المقاييس الأكثر ترابطا مع الأهداف الإستراتيجية وربطها معا باستخدام نموذج ربط إستراتيجية للمساعدة في تحديد الفعاليات والنتائج الواجب قياسها حيث ظهرت هذه الأهداف من خلال بيانات إستراتيجية مستندة إلى رؤية خاصة بالمؤسسة كما تضمنت أيضا أداة لتحليل الفجوة بين الأهداف التنظيمية المقيمة للأداء والنتائج الفعلية لمعرفة أسباب الأداء الغير مرضي

الجيل الثالث: ركز هذا الجيل أيضا على تحسين خصائص وآليات سابقة بهدف إعطائه صيغة وظيفية أفضل وأكثر ارتباطا بالجوانب الإستراتيجية للأداء، حيث تمثلت الإضافة الجوهرية لهذا الجيل بظهور ما أطلق عليه بعبارة القصد أو الغاية وهي تقدير متفق عليه حول نتائج الأداء المرغوبة خلال فترة زمنية محددة لها تضمن أيضا عناصر جديدة تمثلت في الخريطة الإستراتيجية للاتصالات الإستراتيجية والتغيير التنظيمي

ويمكن تلخيص مكونات الأساسية في:

1 نعيمة يحيوي، خديجة لدرع، بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة لتقييم الشامل لأداء المنظمات، دراسة ميدانية، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة يومي، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 72

2. وائل محمد صبحي إدريس طاهر، محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الأردن 2009، ص 145-150

✓ عبارات الغاية: تصف وتوضح بطريقة مثالية الحالة والوضعية المحتملة للمؤسسة في فترة مستقبلية معينة.

✓ الأهداف الإستراتيجية: تمثل ما يجب أن تقوم به المؤسسة في الأجل المتوسط والقصير للوصول إلى غاياتها في الوقت المتفق عليه.

✓ نموذج الربط الاستراتيجي: يوضح أن عملية تحديد الأهداف الإستراتيجية بين الأبعاد الأربعة تتم بشكل منفصل (داخلية، خارجية).

✓ المقاييس والمبادرات: عند الاتفاق على الأهداف تصبح المؤشرات محددة لتدعيم قدرة الإدارة العليا في فحص ومراقبة تطور المؤسسة تتم تحديد المبادرات اللازمة لتحقيق الأهداف المتفق عليها.

وبناء على ما سبق فبطاقة الأداء المتوازن ضمن هذا الجيل تعتبر أنها نظام لقيادة الأداء الشمال في المؤسسة تعمل على ترجمة وتنفيذ الإستراتيجية من خلال تحديد الأهداف والخطط وربط المؤشرات بالمبادرات .

و لقد تعددت التعريفات الخاصة بها نذكر منها :

يعرفها (KAPLAN و NORTON) بأنها "نظام يعمل على ترجمة رسالة إستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة من المؤشرات الشاملة التي توفر إطار للقياس الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية.1

ويرى (P.NIVER) أنها مجموعة مختارة بدقة من المؤشرات القابلة للقياس الكمي والمستمدة من إستراتيجية المؤسسة حيث تمثل هذه المؤشرات أداة تستخدم من طرف المديرين لتوحيد نتائج أداء المؤسسة إلى الموظفين ومختلف أصحاب المصالح وهو ما يمكنها من تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية.2..

وتعرف أيضا على أنها عبارة عن نظام لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي يشمل كل من المؤشرات المالية وغير المالية ويغطي أربعة أبعاد وهي: البعد المالي، بعد الزبائن (العملاء)، بعد العمليات الداخلية،

1. فاضل حمد القيسي، علي حسون الطائي، الإدارة الإستراتيجية، نظريات مداخل أمثلة و قضايا معاصرة، دار الصفاء، ط1، عمان 2014، ص579

2 ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية، واستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، في علوم التسيير تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، الجزائر 2014، ص62

بعد النمو والتعلم. مما يسمح باعتبارها نظام قياس متكامل يحتفظ بالمقاييس المالية للأداء الماضي ويوفر المحركات للأداء المستقبلي¹.

ثانيا : أهمية بطاقة الأداء المتوازن

تبرز أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال النقاط التالية 2:

- توجه المؤسسات إلى تركيز اهتمامها على تحقيق رؤيتها وإستراتيجيتها بدل من التركيز على نتائج المالية فقط.

- تربط بين الإستراتيجيات طويلة المدى مع الخطة السنوية قصيرة المدى.

- تقوم على استخدام مؤشرات تقييم الأداء كنظام متكامل للمعلومات والتعلم الإستراتيجي، حيث تدخل هذه المؤشرات ضمن إستراتيجية المؤسسة بعيدة المدى.

- تعتبر نظاما متكاملا للإدارة الإستراتيجية، وتجعلها محور اهتمام جميع الأفراد داخل المؤسسة تساهم في تحقيق الأهداف والغايات المحددة.

- توفر نظرة متوازنة للتقييم الأداء حيث تضم عوامل مالية وأخرى غير مالية وداخلية وخارجية، كمية ونوعية ترمي من خلالها تحقيق رؤيتها وأهدافها وترجمة إستراتيجيتها إلى أفعال.

- توفر معلومات كافية وواضحة لمتخذي القرار

- تعمل على مراعاة معايير التقييم في نفس الوقت بين مختلف المجالات دون تمييز أحدها على الآخر مع الأخذ في عين الاعتبار تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة

- تعمل على ترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس تنعكس في صورة مقاييس أداء إستراتيجية

- تشبع العديد من الاحتياجات لإدارية حيث يشمل التقرير الواحد العديد من الأجزاء قد يظن البعض أنها متباعدة إلا أنها مرتبطة بعضها البعض، مثل تلبية احتياجات الزبائن وتخفيض زمن الوفاء وتخفيض

الزمن اللازم لإدخال منتجات جديدة.

أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

إن فكرة بطاقة الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المنشأة وأعمالها،

وذلك بمراعاة الاعتبارات التالية:

1- ريعة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية، واستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، في علوم التسيير تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، الجزائر 2014، ص63
2. أحمد حمدان ، سفيان حمدان ، بطاقة الأداء المتوازن و أثرها على أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر ، جامعة تبسة 2015-

* البعد الزمني: تتم عملية تقييم الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الأمس واليوم وغدا، (فما تفعله المؤسسة اليوم من أجل الغد قد لا يكون له تأثير حتى على حلول بعد غد).

* البعد المالي وغير المالي: حيث تراقب النسب الرئيسية المالية وغير المالية بصورة متواصلة .

* البعد الاستراتيجي : تهتم عمليات تقييم الأداء بربط التحكم التشغيلي قصير المدى برؤية وإستراتيجية المؤسسة طويلة المدى، ولهذا هناك مقاييس تطبق من الأعلى إلى الأسفل وتهتم بتحليل الإستراتيجية العامة وتقييم عمليات التغيير، بالإضافة إلى المقاييس التي تطبق من الأسفل إلى الأعلى وتهتم بتمكين القادة والعاملين على تعظيم حرية العمل والأداء.

* البعد البيئي: تهتم عمليات تقييم الأداء بكل من الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس، ولهذا هناك المقاييس الخارجية التي تهتم بالعملاء والأسواق، هذا بالإضافة إلى المقاييس الداخلية التي تهتم بتحسين الفعالية والكفاءة.

إن بطاقة الأداء المتوازن لا تعتمد على تحقيق الأهداف المالية فحسب، بل إنها تؤكد على الأهداف غير المالية التي يجب أن تحققها المؤسسة وذلك لمقابلة أهدافها.

ثالثا : أهداف ومميزات استخدام بطاقة الأداء المتوازن

تهدف إلى 1:

- * مراقبة العمليات اليومية وأثرها على التطورات المستقبلية
- * ترجمة الإستراتيجية إلى مفاهيم تنفيذية
- * تطوير منتج تكاملي بين الإستراتيجيات والعمليات
- * توضيح مسار الرؤية الإستراتيجية لكافية العاملين.
- * تحقيق التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية
- * الوصول بالأداء الفعلي إلى مستوى الأداء المخطط
- * تحقيق التوازن بين الأداء الداخلي والأداء الخارجي
- * تحقيق التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل مع الأهداف طويلة الأجل

1 صلاح بلاسكة، قابلية بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير ، جامعة سطيف

مميزات استخدام بطاقة الأداء المتوازن

- يقصد بمميزات الاستخدام العناصر التي تمنحها بطاقة الأداء المتوازن لمستعملها ولا تمنحه بقية أدوات التقييم الأخرى، ويمكن إيجاز هذه المزايا أو المميزات فيما يلي 1:
- تمكين الإدارة من تحديد ووضع الأهداف الإستراتيجية بكل وضوح.
 - الشمولية : يقدم مقياس الأداء المتوازن إطارا شاملا لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس، التي تنعكس في صورة مقياس أداء الإستراتيجية.
 - يعمل على إشباع رغبات واحتياجات إدارية لأنه يجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من الإستراتيجية.
 - تتضمن المقاييس العديد من التوازنات، وبين المقاييس المالية وغير المالية والمقاييس الداخلية والخارجية.
 - يؤدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى الحد من مشكلات التعظيم الفرعي للأرباح، حيث يأخذ في الاعتبار كل المقاييس التشغيلية المهمة.
 - يترجم مقياس الأداء المتوازن رؤية المنظمة وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء وتشمل
 - كلا من مقاييس المخرجات ومحركات الأداء لهذه المخرجات.
 - إمداد الإدارة بصورة شاملة عن عمليات المنظمة .
 - كل هذه المزايا التي تمنحها بطاقة الأداء المتوازن عن غيرها من الأدوات الأخرى، جعلها تحتل مكانة مهمة في مجال الاستخدام في كبرى المؤسسات العالمية، وهذا نظرا للنتائج المحققة منها، خاصة في المجال الاستراتيجي.

المطلب الثالث: نظام التكاليف (ABC) ونظام الموازنة (ABB)

أولا : نظام التكاليف (ABC)

1- مدخل لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

تتجه المنشآت الحديثة إلى استعمال أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، وسبب هذا التوجه هو وجود المزايا العديدة المتوفرة باستعمال أنظمة التكاليف على أساس النشاط ومن بينها التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات المختلفة، وتجدر الإشارة إلى أن مزايا استعمال هذا النظام تفوق عادة عيوبه مما يشجع على تطبيقه.

1 صلاح بلاسكة، قابلية بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف 2012، ص27

تعتبر نظم التكاليف التقليدية غير كافية من حيث أنها لا تلاحق التطورات التكنولوجية المتواصلة في الأنشطة المختلفة لأن الهدف الأساسي لها يتمثل في قياس التكلفة لأغراض إعداد القوائم والتقارير المالية، ومن ثم فهي لا توفر المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية لمختلف الأنشطة.

كما أن استخدام معدلات تحميل للتكاليف الإضافية على أساس معين واحد فقط يكون معناه افتراض وجود علاقة سببية بينهما، إلا أن هناك بعض عناصر التكاليف الإضافية ترتبط بمسببات أخرى مثل عدد أوامر الشغل أو حجم العمل.

ويمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف يمكن أن تتفادى عيوب المدخل التقليدي، وتساهم في توفير المعلومات أكثر دقة على علاقة السببية التي يمكن أن تكون مفقودة في بعض الحالات في ظل التدخل التقليدي بما يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والطاقات المتاحة وكيفية استغلالها. تقوم التكلفة على أساس النشاط (ABC) على فكرة أن توفير الخدمات يحتاج إلى منظمات، وأن هذه المنظمات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة، أي أن "المنتجات تحتاج إلى منظمات والمنظمات تقوم على أنشطة والأنشطة تتطلب موارد." وبالتالي فإنه يتم تخصيص تكلفة الموارد أولاً على الأنشطة التي استفادت منها، ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الخدمات وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة، وبذلك يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة حيث أنه يتعرف على سبب التكلفة الإضافية، ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى الخدمات وفقاً للأنشطة التي استفادت منها، وبالتالي يمكن تحقيق دقة أفضل في تتبع، وحساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة، وتجميع وتشغيل التكلفة.

وعلى ذلك ينطوي هذا المدخل عند توزيعه للتكاليف الإضافية على مرحلتين يتم في المرحلة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف، وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط بينما تختص المرحلة الثانية بتوزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات حسب درجة استفادة كل خدمة من هذا النشاط.¹

ووفقاً لمقاربة التسيير على أساس الأنشطة ABM يتم استخدام مخرجات نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC لتحديد فرص تغيير الأنشطة والعمليات لتحسين الإنتاجية حيث يعرف ABM على أنه: "نظام يرتكز على إدارة الأنشطة بطريقة لتحسين القيمة المقدمة للزبون والربح المحقق من تزويد هذه القيمة، وينظر نظام التسيير حسب الأنشطة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة على أنه المصدر الأساسي للمعلومات"²

1 ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكلفة، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص353

2 خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة ABM و آليات تطبيقها في المؤسسة، مجلة باب الإدارة، العدد 2015، 38، ص55. www.Giem.Info

يرتكز نظام التسيير على أساس الأنشطة على خطوتين أساسيتين هما:

- تحديد الأنشطة داخل المؤسسة؛

- تحديد التكاليف المستندة إلى الأنشطة المحددة وقياس الأداء سواء من حيث الوقت والجودة.

2 - تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة

يعرف هذا النظام:

❖ حسب (Horngren) أنه " طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين التكاليف لأغراض أخرى مثل: السلع، الخدمات، العملاء " 1

❖ حسب (Alcouffe) ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة بالمؤسسة في مواضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة " 2

كتعريف شامل نجد أنه ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجتمعات التكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي (سلعة أو خدمة مقدمة) بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات التكلفة مبينة العلاقة السببية.

3- مبادئ نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

يقوم نظام التكلفة حسب الأنشطة على ثلاث مبادئ أساسية : النشاط، مسبب التكلفة والعمليات نسردها فيما يلي :

النشاط : ويعرف النشاط على أنه : " مهمة أو مجموعة من المهام التي يتم القيام بها من أجل إنتاج المخرجات والتي يمكن ربطها معا لكي تشكل جزء من وجه التكلفة 3 "

مسببات التكلفة : تعرف على أنها" :العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة وتكون على مرحلتين 4:

مرحلة 1: في دورة تحميل التكاليف المتعلقة بتخصيص الموارد على الأنشطة وهي تمثل مسببات استخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومن أمثلتها : عدد الأوامر التشغيل، عدد الفاحصين ،عدد الكيلوات المستهلكة.

1 . نعيمة يحيوي ، دور نظام ABC ونظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية ، ورقة مقدمة ضمن ملتقى جامعة سعيدة أيام 10-11 نوفمبر 2009 ، ص4

2. Simon alcouffe , véronique mallert, les fondements conceptuels de L' ABC « A la française », revue de comptabilité – contrôle –audit , tome10, France 2004 p157.

3. جولي مابري، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة احمد محمد زامل ،مكتبة الملك فهد للنشر،الرياض 2004، ص168

4. سالم عبد الله حلس ، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية ، مجلة الجامعة الإسلامية ، مجلد 15، العدد1، فلسطين 2007، ص 222

مرحلة 2: في دورة تحميل التكاليف وهي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجمع التكاليف "مجمعات أو مراكز التكلفة: يقصد به تجميع كل عناصر التكلفة للأنشطة المتجانسة التي لها مسبب واحد وتجميع التكاليف في أوعية متجانسة وهي الفرضية الأساسية لنظام (ABC) بمعنى أن تكاليف الأنشطة في كل حوض (وعاء) تكلفة يجب أن تكون لها نفس العلاقة سبب- نتيجة. وتجدر الإشارة إلى أن هذه العلاقة السببية يمكن أن تتغير حسب الحالات وعليه فإنه لا بد من تحديث بيانات النشاط لضمان أن هذه المسببات ملائمة للاستعمال ويمكن القول أن فهم العلاقة بين النشاط ومسببه يسمح للإدارة من معرفة الأنشطة التي تحسنها من أجل الحصول على أفضل معلومات حول عملية تحسين الأداء.

العمليات: تعرف حسب (P.Lorino) على أنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات المنتظمة لتعطي منتجا ماديا أو غير مادي محدد وذو أهمية".

في نفس السياق يرى كل من (Erechler et Grabot) أن العملية هي "مجموعة من الأنشطة المتحدة والمتعاونة من أجل تقديم منتج يحمل قيمة للعميل الداخلي والخارجي "

أما (Monereau) فيعرفها على أنها "توليفة من الأنشطة المتصلة والمترابطة مع بعضها بغية تحقيق هدف مشترك 1" وعليه يمكن القول أن العملية هي توليفة الأنشطة المتسلسلة والمترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات الهادفة إلى تقديم منتج (سلعة أو خدمة) يحمل قيمة مضافة للزبون.

4- مراحل عمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

تتمحور معالم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في مجملها على سبع مراحل نذكرها كالآتي:2:

الخطوة الأولى: تحديد المنتجات المختارة كأغراض تكلفة

تحدد المنتجات النهائية كأغراض للتكلفة وفقا لأهداف المؤسسة من خلال حساب إجمالي التكاليف أولا ثم حساب تكلفة إنتاج وتوزيع الوحدة من كل المنتجات.

-الخطوة الثانية: تحديد التكاليف المباشرة للمنتجات

في هذه المرحلة تحدد تكاليف المؤسسة المباشرة والتي تتضمن تكاليف المواد الأولية المباشرة وتكاليف المستخدمين المباشرة المتعلقة مباشرة بالوحدات المنتجة وتخصص مباشرة على المنتجات باستخدام ساعات العمل المباشر والكميات وغيرها.

1 . Michel Moncereau, Gestion des entreprises touristiques , edition Bréal , 2éme éd , France 2008p48.

2. أ. شحتاني عبد العالي ، د. غضبان رانية ، تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام التكلفة و التسيير على أساس الأنشطة ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصاد ، مجلد 7، العدد 1، 2018، ص 385-388.

-الخطوة الثالثة: اختيار أسس التخصيص المستخدمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات (تحديد الأنشطة)

ويتم في هذه المرحلة تحديد مختلف العمليات ثم الأنشطة داخل المؤسسة وكذا التكاليف المرتبطة بها وتعتبر هذه المرحلة الأهم والأصعب أثناء التحديد الدقيق للمهام التي تؤخذ بعين الاعتبار من طرف النظام لذا يجب التقرب من مصلحة الموارد البشرية أو الأفراد المعنيين للتعرف على مختلف الأنشطة اليومية فكل منصب عمل يجب أن يكون مرتبط بعدد من الأنشطة المحددة بوضوح المرتبة والمتسلسلة زمنيا حسب العدد أو مستوى التفصيل الذي يتوقف على درجة دقة ووفرة المعلومات المطلوبة، وتبقى القدرة على التواصل ومصداقية المعلومات كلمات مفتاحية لتسهيل عملية التعرف على مختلف الأنشطة.

-الخطوة الرابعة: تحديد مسببات التكلفة

مسبب التكلفة هو الحدث الذي أدى إلى نشوء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة فهي بمثابة أسس لسير النظام وحساب التكلفة الوحودية. فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل (Unité) مثل: ساعات العمل لليد العاملة المباشرة، ساعات عمل الآلات ، وللإشارة فإنه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة في هذه الحالة وعند تعدد مسببات التكلفة لنفس النشاط تتم المفاضلة عن طريق استخدام معامل الارتباط .

-الخطوة الخامسة: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة (Cost Pools)

يتم بهذه المرحلة تجميع الأنشطة المختلفة بمراكز التكلفة (أحواض التكلفة) والتي تضم مجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة حيث يتحقق هذا التجانس من خلال :

❖ وجود مسبب تكلفة مشترك : غالبا ما يتسبب عامل مشترك في حدوث مجموعة معينة من الأنشطة حيث تشكل هذه الأنشطة المتجانسة عملية (Processus) قد تتعارض والهيكل التنظيمي السلمي الوظيفي المعروف تقليديا وذلك عند تجميع الأنشطة المنتمية إلى وظائف مختلفة بالمؤسسة.

❖ وحدة عمل مشتركة : يجب تجميع الأنشطة التي تستعمل نفس وحدة العمل لحساب سعر تكلفة المنتج النهائي في مجمع أنشطة مشترك.

-الخطوة السادسة: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة

يتم تحديد سعر التكلفة حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالاعتماد على الخطوتين التاليين :

- توزيع التكاليف على مراكز التكلفة المحددة مسبقا.
- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وذلك على أساس استهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مركز، ويحتسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة مباشرة على

وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الوحودية لمسببات التكلفة باعتبارها تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات المنتج. وفقا للمعادلة الموالية:

التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة = مجموع تكاليف مراكز التكلفة / حجم مسببات كل مركز

-**الخطوة السابعة:** حساب سعر التكلفة الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة التكاليف (المباشرة/غير المباشرة) للمنتجات (أغراض التكلفة)

ممرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي بعد تحديد وتحميل التكاليف المباشرة المحسوبة في الخطوة الثانية والتكاليف غير المباشرة في الخطوة السادسة، وعليه يتشكل سعر التكلفة الوحودي وفقا للمعادلة أدناه:

سعر التكلفة الوحودي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوحودية للمسببات

ثانيا : نظام الموازنة (ABB)

1 – مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة

تعريف 1 : هي موازنة تقوم بحساب التكلفة الحقيقية لكل مشروع وخدمة ممولة بالموازنة بشكل دقيق ومحدد بالتوافق بين توقعات العملاء والموارد1

تعريف 2 : هي طريقة في الموازنة تعتمد على معطيات ABC وهذا النوع من الموازنات يستخدم المعرفة حول العلاقة بين وحدات الإنتاج والأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه الوحدات لتطوير تقديرات مفصلة لمتطلبات الأنشطة على ضوء خطة الإنتاج المقترحة2

تعريف 3 : هي تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة ويعكس تنبؤ الإدارة بحمل العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء 3 وتشمل العناصر الثلاثة الرئيسية في نظام الموازنات على أساس الأنشطة:

- نوع العمل المراد أدائه.

- كم العمل المراد أدائه.

- تكلفة العمل المراد أدائه

ويمكن توضيح نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في الشكل التالي :

1 ماهر عابدين ، مدى إمكانية تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة في الصناعة السورية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، تخصص محاسبة ، جامعة تشرين ، سوريا ، 2007 ، ص 55

2. عبد الرحمان محمد عبد الرحمان بكر ، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات ، أطروحة دكتورا ، غير منشورة ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، تخصص محاسبة ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، الأردن . 2007 ص 87

3. بن حديد أحمد عبد السلام ، الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، جامعة ورقلة 2014 ، ص 76.

الشكل رقم (2-1) : نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB



المصدر : قدوري هدى صلصال ، التكامل بين أنظمة التكلفة والموازنة على أساس الأنشطة (ABB ,ABM,ABC)
 الملتقى الوطني حول مراقبة القيم كآلية لحوكت المؤسسات وتفعيل الإبداع ، مخبر البحوث حول الإبداع وتغيير المنظمات
 والمؤسسات I,C,O,I ، جامعة البلدة ، 2017 ، ص 17.

2 - أهمية وفوائد الموازنة ABB :

تتميز الموازنات على أساس الأنشطة بأهميتين رئيسيتين هما :

- تحدد الحالات التي تتطلب فيها خطط إنتاج جديدة (سعة مادية ، وسعة في الموارد البشرية) لتقديم الدعم والنشاطات الخدمية في الوحدات الاقتصادية .
- تمثل طريقة أكثر دقة للتخطيط للتكاليف المستقبلية.
- وهناك فوائد ذكرها حماد إذا ما تم استخدامها بالشكل الصحيح 1:
- معرفة القدرات والطاقات المتاحة للوحدة الاقتصادية.
- تحقيق الأهداف المرسومة التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية.
- شعور جميع الأفراد ضمن الوحدة الاقتصادية بأن لهم مساهمة في إعداد الموازنة ، ومن ثم المساهمة في تحقيق الأهداف المرسومة.

كما أن لها فوائد أخرى :

- حساب التكلفة الحقيقية بشكل محدد تتفق مع توقعات العملاء وتطابقها مع المورد.
- تحديد المنتجات والخدمات والتكاليف غير مباشرة بشكل حقيقي.

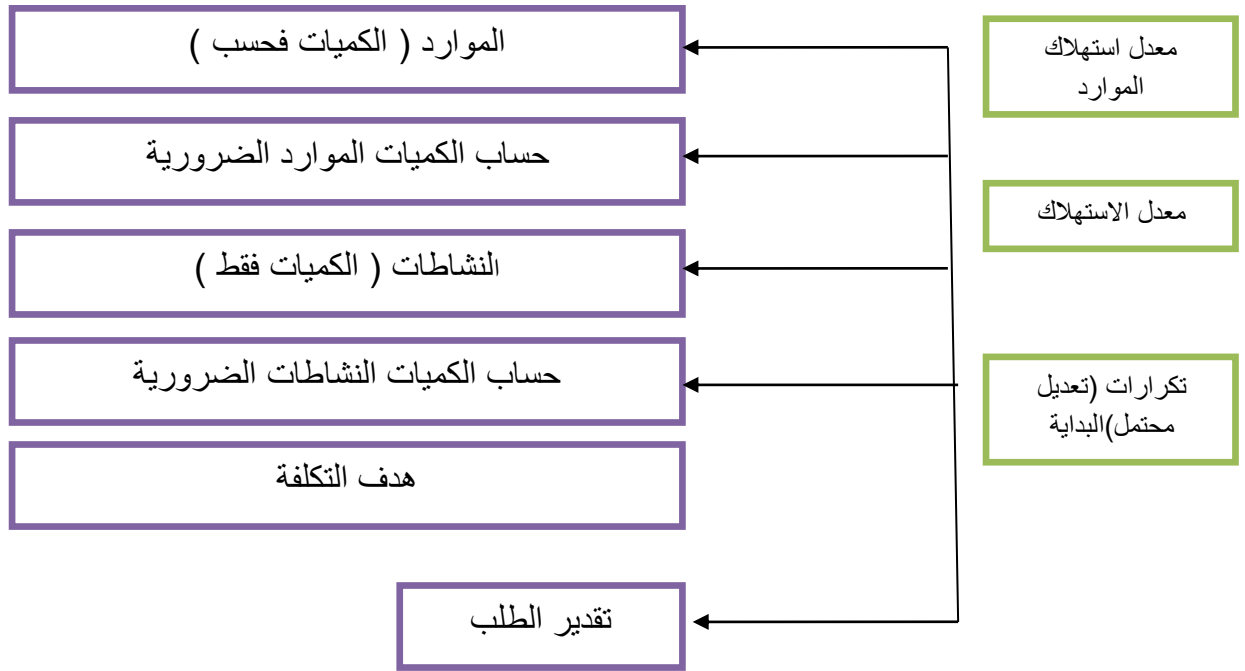
1. طارق عبد العال حماد ، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة ، الدار الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 32

- وسيلة ربط بين تكاليف الأنشطة مع النتائج، بهدف تحديد التكلفة الحقيقية للمنشأة عن الخدمات.
- تحديد مواطن القوة والضعف في الوحدة الاقتصادية.
- تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على معالجتها.
- إيجاد وسائل وطرق جديدة لتحقيق الميزة التنافسية كأن تكون من خلال تحديد إستراتيجية قيادة التكلفة أو إستراتيجية التمايز كركيزة أساسية في تقديم المنتجات أو الخدمات.

3 - خطوات ومراحل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB

يتم إعداد الموازنة التخطيطية وفق الخطوات الموضحة في الشكل التالي :

شكل رقم (3-1) : عملية إعداد الموازنة التقديرية ABB



المصدر: نعيمة يحيوي ، زكية مقري ، التحولات الكبرى في الأنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية ، دار الراجحة للنشر والتوزيع ، 2005 ، ص 285-286 .

ومن خلال الشكل نلاحظ أن تطبيق نظام الموازنة ABB يمر عبر الخطوات التالية 1:

- تقدير حجم الإنتاج والمبيعات المتوقع على الفترة القادمة : تبدأ المؤسسة بتقديرات الإنتاج المتوقع وحجم المبيعات والمزيج ، والتقديرات المنتجات والخدمات التي يتم بيعها فقط ، ولكن أيضا العملاء

1. cooper, roloin. Koplén. Ropert. Measurecosts vight decision , morvard business review. Septembre. October 1988.p304-308.

المتوقع شراؤهم لها بمختلف أنواعهم ، أذ يجب أن تتضمن التقديرات إجمالي إنتاج المنتجات والمبيعات للعملاء ، بالإضافة إلى التفاصيل حول عمليات الإنتاج والمبيعات .

- التنبؤ بالطلب على الأنشطة التنظيمية: تتمثل عملية وضع الموازنة من خلال التنبؤ بالطلب على الأنشطة التنظيمية المطلوبة للوفاء بالحجم المتوقع والمزيج المنتجات والخدمات والعملاء كما هو مستخدم في الموازنة التقليدية حساب المشتريات، استخدام الآلات، العمالة، الخ.

ويقدر نظام ABB الكمية المتوقعة لكل برامج تشغيل تكلفة النشاط عدد الإعدادات وعدد طلبات العملاء ، وعدد إشعارات التغيير الهندسي ، وعدد المنتجات والزبائن الدين يدعمونهم ولذلك يجب على فريق الموازنة أن يعرف حجم الإنتاج والمبيعات وكذلك كيف سيتم حجم الإنتاج والمبيعات المتوقع ، وهذا يتطلب معرفة العمليات اللازمة التي تستخدم لإنتاج المنتجات والخدمات والتسويق والبيع وخدمة الزبائن .

- حساب طلبات الموارد لتنفيذ الأنشطة التنظيمية : لمعرفة الكمية المتوقعة من المطالب بالأنشطة، يقوم فريق الموازنة بتقدير الموارد التي يجب تقديمها لأداء المستوى المطلوب من الأنشطة ، ويستند التنبؤ بإمدادات الموارد إلى فهم الكفاءة الأساسية لأنشطة الأداء ، لذا يجب أن يعرف الفريق عدد الموارد وأنواعها التي يجب توفيرها للتعامل مع الكمية المطلوبة من الأنشطة.

- تحديد عرض المورد الفعلي لتلبية الطلبات : تقوم الموازنة في تحويل الطلب على الموارد لأداء أي تقدير إجمالي الموارد لكل نوع يجب توفيره ، فعندما يكون هناك حاجة لتزويد عدة موارد لإنجاز أنشطة محددة ، يجب في نظام الموازنة ABB التنبؤ بالعلاقة بين الطلب على الأنشطة وما يقابله من الطلب على جميع الموارد الواجب تزويدها لإنجاز هذا النشاط.

- تحديد قدرة النشاط : بعد تحديد جميع موارد النشاط يمكن للمستخدم أن يردع عندما تكون القدرة العملية للنشاط هي قدرة الموارد التي تفيد أولاً قدرة الشركة على أداء النشاط ، وعندما تكون الموارد قابلة للاستبدال ، تتطلب سعة غير المستخدمة على مستوى الموارد حساباً لكل نشاط يستخدم الموارد.

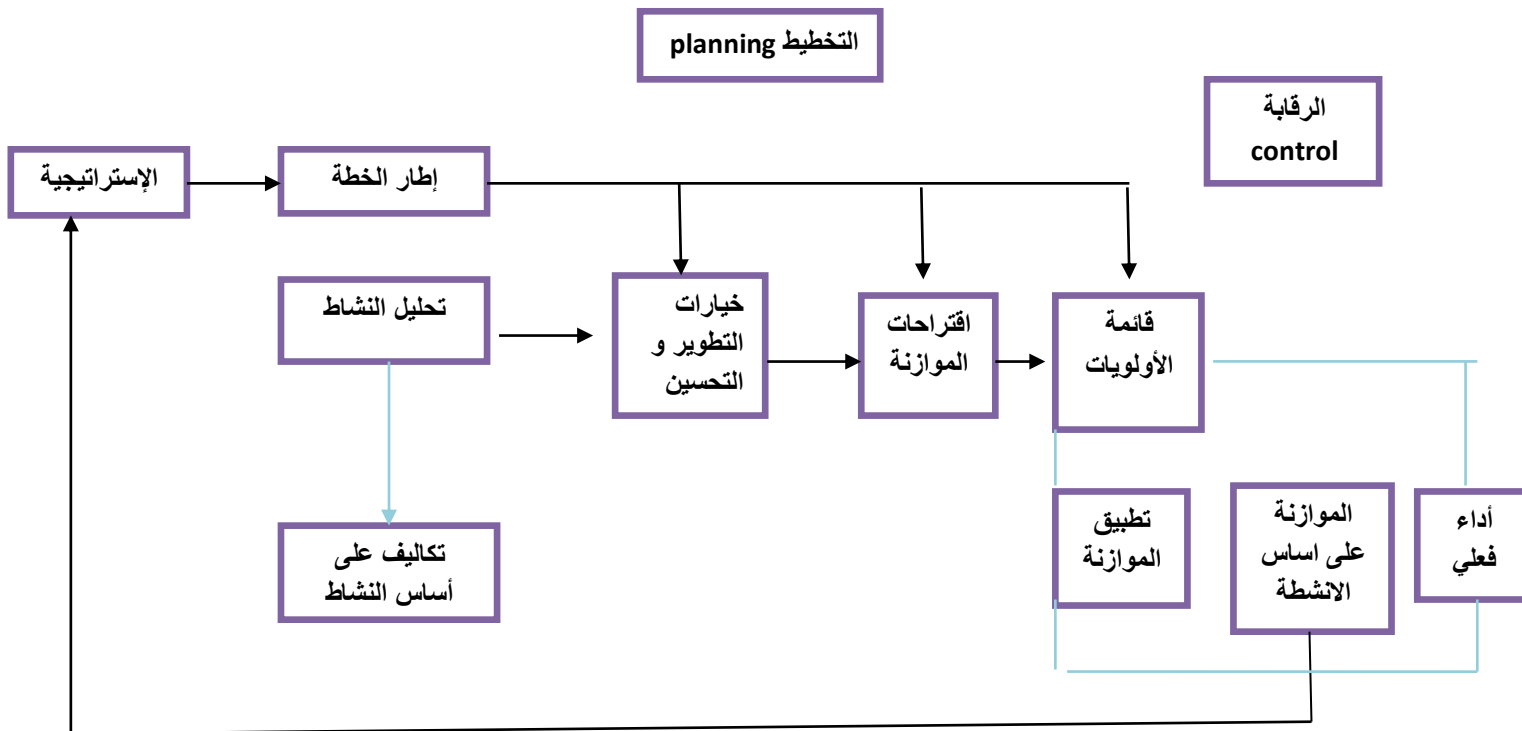
ثالثاً : العلاقة بين ABC و ABB

أن نظام ABC هو حجر الأساس الذي يركز عليه إعداد الموازنة ABB حيث أن كلاهما يستندان إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة ، إن نظام ABC يقوم بتتبع الأنشطة الفعلية والمصادر الفعلية التي قد حققت هدف التكلفة والإجراءات التي تقوم على توزيع التكاليف المباشرة والغير مباشرة على المنتج ومن هنا فإن ABC هو أساس لبناء نظام الموازنة ABB من خلال المعلومات التي يقدمها ليعطي تقديرات دقيقة للأنشطة المستقبلية والموارد المطلوبة ، أن ABC يهدف إلى تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن أما أسلوب الموازنة ABB يهدف إلى تقويم الأنشطة

حيث يبدأ بالتنبؤ بالاحتياجات من المنتجات أو الخدمات المقدمة والتي تستخدم في تخطيط أنشطة الموازنة ومن تم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة¹.

أن المزيج بين نظام ABB ونظام ABC يمكن للمؤسسة خلق خطة تضيف قيمة لها ، فمن جهة إن نظام الموازنة عبارة خطة تترجم إستراتيجية العمل إلى أنشطة أساسية لتحقيق هذه الإستراتيجية ، والتركيز يكون على الأنشطة والعمالة في المؤسسة أكثر من الموارد ، ومن جهة أخرى يركز نظام ABC على الكفاءات المتوقعة من العمالة ، فتحليل نظام التكاليف يقدم تغذية عكسية على مدى قدرة كفاءات المنظمة على مقابلة أهدافها الإستراتيجية ، وقد طور مدخل الموازنة على النشاط من دمج إعداد الموازنة على أساس النشاط مع مفهوم إدارة التكلفة على أساس النشاط² ، كما هو موضح في الشكل التالي

الشكل رقم (4-1) : العلاقة بين نظام ABB ونظام ABC



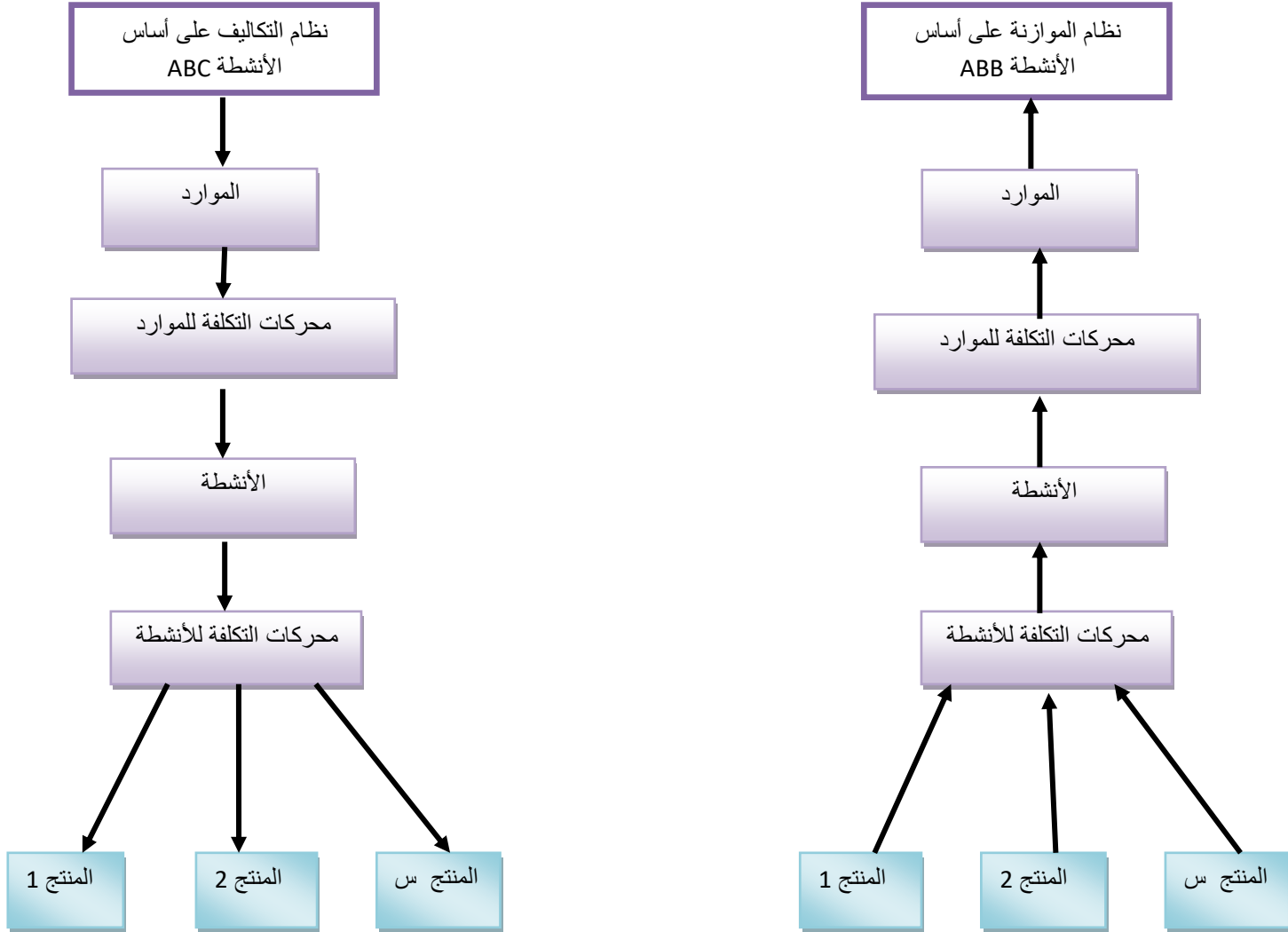
المصدر: رانية نابلسي، إمكانية إعداد موازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء ، مذكرة الماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق ، 2012 ص 32.

1 أبراهيم سليمان النمى ، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، تخصص المحاسبة ، جامعة الأزهر ، غزة ، 2012/2013 ، ص 59

2 رانية نابلسي ، إمكانية إعداد موازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء ، مذكرة الماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق ، 2012، ص 31.

من خلال الشكل نلاحظ أن نظام إعداد الموازنة على أساس النشاط هو نفس النظام التكاليف على أساس النشاط ولكن بشكل معكوس كما هو موضح في الشكل التالي حيث تنبؤ عملية إعداد نظام ABC من تخصيص الموارد على الأنشطة ، باستخدام محركات تكلفة الأنشطة ، نزول إلى أهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزيائن .

الشكل رقم (5-1): العلاقة العكسية بين نظامين ABC و ABB



المصدر: رانية النابلسي، إمكانية إعداد موازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء ، مذكرة الماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق ، 2012 ص 33.

المطلب الأول : الدراسات السابقة

1) دراسة لـ محمد الصغير قريشي أطروحة دكتوراء " واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر " جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013/2012

هدفت الدراسة لتعريف بالمؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ومعرفة البيئة الاقتصادية التي تنشط فيها ومحاولة ربطها بأدوات مراقبة التسيير المناسبة لها والتي يمكن لها أن تطبقها. حاول الباحث في دراسته الإجابة عن الإشكالية التالية : ما هو واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر؟.

استعمل الباحث في دراسته المنهج الوصفي التحليلي لوصف واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كما استعمل برنامج spss لتحليل البيانات ومعرفة الواقع وكانت العينة مؤسسات الجنوب الجزائري غرداية ورقلة والوادي لتعذر الدراسة وتوسيع العينة على مؤسسات الجزائر. توصل الباحث في دراسته إلى أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر لا تزال مجالا للبحث والدراسة وهي مختلفة من عدة نواح ، كما أن لمراقبة التسيير تقنيات كمية وغير كمية متعددة يمكن استعمالها في مراقبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما توصل الباحث إلى أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر لم تعنى بأدوات مراقبة التسيير الحديثة والمتقدمة كتحليل سلسلة القيمة وإدارة الجودة الشاملة والشفافية في نظام المعلومات ومنها حوكت الشركات وهي تعتمد بشكل أساسي على الأسلوب التقليدي المبني على النظام المحاسبي.

2) دراسة لـ نعيمة يحيوي أطروحة دكتوراء " أدوت مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق " جامعة الحاج لخضر باتنة 2008 – 2009

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على :

- الظروف التي انبثقت فيها مفهوم مراقبة التسيير والتغيرات التي عرفها وكذا المكانة التي حظيت بها مراقبة التسيير في الهياكل التنظيمية ، مع التأكيد على العلاقة الموجودة بين هذه التحولات ومفهوم المؤسسة .
- التحولات التي عرفتها أدوات مراقبة التسيير في مجال تخطيط الاستغلال من خلال الكشف عن الخبايا ، ظروف وكيفية عمل الأدوات التقليدية والكيفية التي تم بها تكييف الأدوات الحديثة لظروف الجودة.

- التطورات التي شهدتها أدوات مراقبة التسيير في مجال تقييم الأداء منذ العهد التايلوري إلى غاية النموذج الذي اقترحه Kaplan و Norton في التسعينيات .
- مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة الوطنية، والأدوات التي تستعين بها في عملية التخطيط وتقييم الأداء.
- مدى إمكانية تطبيق بعض أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة على ظروف المؤسسة الوطنية ، ومدى تحقيق التكامل بينها.
- نتائج التطبيق و الاقتراحات الممكنة لتحسين الأداء.

عالجت هذه الأطروحة الإشكالية التالية : ما هو الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في التكيف مع مستجدات الظروف الحالية للمؤسسة الوطنية ؟ وانتهجت المنهج الوصفي في الجانب النظري ودراسة حالة لقطاع صناعة الحليب في الجزائر مع التركيز على ملبنة لأوراس للحليب ومشتقاته .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- الدور البارز والكبير الذي يلعبه المحيط وأن التفاعل بينه وبين المؤسسة هو الذي يحدد أدوات التخطيط والتقييم وكل مرحلة وكل ظرف له أساليب وأدوات تناسبه.
- المنافسة الحادة والعولمة تفرض على المؤسسة الجزائرية تطوير وابتكار أدوات وأساليب حديثة لمسايرة التطورات السريعة الحاصلة والحفاظ على حصصها السوقية والبقاء والمنافسة.
- التكامل بين الأدوات الحديثة والتقليدية يعطي للمؤسسة المرونة لمراقبة التسيير فيها وتحسين أدائها .

التوصيات التي جاءت بها هذه الدراسة :

- توصية عامة للمؤسسات الجزائرية أن لا تعتمد بشكل كلي على ما وصل إليه الغرب ونجح فيه وتنشئ لنفسها أدوات وأساليب منبثقة من أعماق بيئتها وضرورتها الخاصة فنجاحهم قد لا يتلاءم مع مؤسساتنا .

• توصيات خاصة بالقطاع :

- إعادة النظر في الحصة الممنوحة للجهة الشرقية من البلاد
- إنشاء مراكز تجميع الحليب تكون قريبة
- إنشاء السدود في المناطق الرعوية ودعم مربي الأبقار الحلوب
- إصدار قوانين تحد من الذبح الغير مدروس للأبقار بغية تحقيق الربح السريع وإعطاء فرص أكثر

للاستثمار

- إلغاء قانون التخصص داخل المجمع والسماح للوحدات لتنويع والمنافسة
- خلق شبكة اتصال داخلية لتوفير المعلومات وسرعة استغلالها واستخدامها
- وهناك توصيات أخرى خاصة الملينة.

3) دراسة لـ بوغابة نور الهدى مذكرة ماستر أكاديمي " واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية " جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2015 - 2016

تهدف الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية و إبراز الدور الذي تلعبه في عملية الرقابة و التحسين ومساعدة متخذي القرار على ترشيد القرارات و السياسات في المؤسسة الاقتصادية.

وحاولت الدراسة معالجة الإشكالية التالية " ما مدى تطبيق نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟. " من خلال دراسة نظرية و تطبيقية للموضوع باستخدام بعض الأدوات المستعملة في البحث ،والاعتماد على استبيان من 30 استمارة تم توزيعه على مستوى المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة .

و لقد توصلت إلى أن المؤسسات الاقتصادية لا تستخدم الأدوات الرقابية الحديثة بل تعتمد على الأدوات التقليدية و أهمها المحاسبة العامة.

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام مراقبة التسيير و أدواته في المؤسسات الاقتصادية يعتمد على أسس و أساليب تدعيم سياسات تمكنهم من التحكم في العملية التسييرية .
النتائج المتوصل إليها :

- 1- التسيير عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام الموارد المتاحة.
- 2- تقوم العملية التسييرية على مجموعة من الوظائف المتكاملة التي يمارسها المسيرين لتحقيق أهدافهم.
- 3- صعوبة إعداد مراقبة تسيير فعال في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نظرا لغياب أدواتها و قلة فعاليتها
وقدمت مجموعة من التوصيات :

- 1- تصحيح المفاهيم حول نظام مراقبة التسيير كونه يساعد على تحقيق الأهداف و ليس عملية تفتيش.
- 2- تجميع أدوات مراقبة التسيير و جعلها متكاملة من أجل الوفاء بالغرض الموضوع من أجله.
- 3- النظر إلى مراقبة التسيير على أنه عملية دورية مستمرة تتطلب المتابعة و التجديد.

- 4- يؤدي نظام مراقبة التسيير المطبق في المؤسسة دورا هاما إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات و المعلومات اللازمة لتسيير المؤسسة.
- 5- التركيز على تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية.

4 (دراسة لـ الضب محمد الهادي مذكرة ماستر " واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية " جامعة أحمد دراية أدرار 2017 - 2018

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى إدراك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لأهمية أدوات مراقبة التسيير ومعرفة أسباب عدم تطبيق هذه الأدوات من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وخاصة الأدوات الحديثة منها، ومدى مواكبة تلك المؤسسات لتطور الحاصل في مجال مراقبة التسيير كما هدفت إلى تبسيط مفهوم عملية مراقبة التسيير من أجل تسهيل عملية المراقبة وفق مفهومها الحديث، عكس المفهوم التقليدي الشائع.

وقد عالجت الدراسة الإشكالية التالية : ما هو واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير على مستوى عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار؟ من خلال المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري واعتماد على أسلوب الاستمارة بالمقابلة في الجانب التطبيقي لعينة من 31 مؤسسة اقتصادية خاصة بالولاية .

وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها غياب مفهوم مراقبة التسيير لدى أغلب مسيري تلك المؤسسات ولا يستخدمون من الأدوات الرقابية إلى الأدوات التي فرضها عليهم القانون كالمحاسبة . المقترحات المقدمة في هذه الدراسة:

- 1- يجب نشر ثقافة الأعمال الحرة وإنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لدى حاملي الشهادات العليا و خاصة أصحاب الاختصاصات الاقتصادية.
- 2- القيام بدورات تكوينية في مراقبة التسيير وكيفية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة لصالح مسيري المؤسسات الاقتصادية.
- 3- القيام بدورات تكوينية في مجال مراقبة التسيير لطالبي تمويل المشاريع الاقتصادية من صناديق الدولة المختلفة.
- 4- ربط التكوين الأكاديمي المتعلق بمراقبة التسيير بالواقع الاقتصادي.

5) دراسة لـ قندوز بتول مذكرة ماستر أكاديمي " واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية " جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2018-2019

تهدف الدراسة لتسليط الضوء على أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة الموجودة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتعرف على أسباب عدم اهتمام أغلب المؤسسات بها و عالجت إشكالية أساسية ما مدى تطبيق نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟ اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من الدراسة وفي جانبه التطبيقي دراسة حالة التعاونية الفلاحية للحبوب مستغانم وخلصت الدراسة إلى أن المؤسسة تطبق الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير وأهما المحاسبة العامة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- 1- مراقبة التسيير تعمل على مساعدة المسؤولين و العاملين لتحكم في أدائهم بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكل كفاءة و فعالية، كما توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل سليم.
- 2- نظام مراقبة التسيير وظيفة تتطلب تحديداً واضحاً للأهداف المراد تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية بالمؤسسة مع تحديد الموارد التي يجب استخدامها لتحقيق الهدف المطلوب.
- 3- يختلف استخدام أدوات مراقبة التسيير من مؤسسة إلى أخرى و ذلك حسب درجت تطور المؤسسة و ثقافة المسيرين ، ونوع نظام مراقبة التسيير المعتمد.
- 4- تتمسك معظم المؤسسات باستخدام الأدوات و المتمثلة أساسا في المحاسبة العامة وغياب تام للأدوات الحديثة بالخصوص بطاقة الأداء المتوازن و التي تعد أداة من أدوات التخطيط.
- 5- غياب مصلحة خاصة بمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

أهم التوصيات التي جاءت بها :

- تنمية الوعي لدى مدراء المؤسسات بأهمية مراقبة التسيير وأساليبه الحديثة .
- إقامة مصلحة لمراقبة التسيير وتطوير أساليبها التسييرية.
- إجراء دورات تدريبية للعاملين لرفع من كفاءتهم والعمل على التنسيق والتكامل في ما بينهم وتهيئتهم للانسجام مع الأساليب التسييرية الحديثة.
- تطوير أدوات الرقابة والاهتمام بالأدوات الحديثة كبطاقة الأداء المتوازن .
- تفعيل وتطوير نظام المعلومات ونظام مراقبة التسيير بشكل دائم بما يتلاءم وحجم المؤسسة حتى لا يكون عائقا أمام تطويرها وتحقيق أهدافها.

(6) دراسة لـ عقون سعاد ، مذكرة ماجستير : نظام مراقبة التسيير "أدواته و مراحل إقامته بالمؤسسة" ، جامعة الجزائر ، 2002.

هدفت الدراسة إلى رفع الغموض عن نظام مراقبة التسيير وتسلط الضوء عليه وعلى أبعاده المتعددة و توضيح كيفية الإعداد العملي لهذا النظام في المؤسسة لنقل المعرفة التسييرية لهذا النظام لمجتمعاتنا .

تتمحور إشكالية الدراسة في : ما هي الخطوات الواجب إتباعها لتصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الكفيلة بتحقيق تحكم المسيرين في أدائهم التسييري ؟
وقد تمت معالجة الموضوع وفق منهجين الأول يتمثل في المنهج الوصفي بغية وصف دقيق و تفصيلي لنظام مراقبة التسيير و لموضوع الدراسة ككل لفهم مضمونه ، أما المنهج الثاني يتمثل في منهج دراسة الحالة لتعرف على خصائص الحالة المدروسة بصورة مفصلة و دقيقة ، والحالة المدروسة هي مؤسسة فلاش الجزائر.

توصلت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام برفع كفاءة الأفراد بالمؤسسة و الارتقاء بمستوى أدائهم في العمل الميداني من أجل تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و ذلك لأن النظام يعتبر نظام استشاري و مشارك لجميع العاملين في المؤسسة .

المطلب الثاني : ما تميزت به الدراسة

أوجه التشابه :

اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون في توضيح المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير وتبسيطها وكذا الدور الفعال لنظام الرقابة وتطبيقه في المؤسسة الاقتصادية و إبراز أهم الأدوات المستخدمة في عملية الرقابة التسييرية ، حيث أكدت معظم الدراسات السابقة على أهمية نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية مع إبراز ضرورة انتقاء أهم الأدوات التي تساعد على زيادة تفعيل القرارات الصحيحة و المناسبة و تناولت بعض الدراسات السابقة دور و مكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة مع إبراز أهم العوامل التي تؤثر على قرارات المؤسسات الاقتصادية .

أوجه الاختلاف :

بينما اختلفت كل من الدراسات سواء السابقة أو الحالية من حيث طريقة المعالجة و مجتمع الدراسة و العينات الخاصة التي تم اعتمادها. فمن ناحية المنهج المتبع لدراسة فدراسة نعيمة يحيوي ودراسة قندوزبتول وـ عقون سعاد تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة وهو ما يعطي نتائج لدراسة خاصة بكل حالة من الحالات المدروسة ولا يمكن تعميمها بينما دراستنا الحالية فاعتمدنا على أسلوب العينة مما يمكننا من تعميم نتائج هته الدراسة على المجتمع المدروس .

أما دراسة محمد الصغير قريشي " واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير " رغم التقارب في الموضوع والتشابه في المنهج المتبع فخصت به المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر وهي تختلف بشكل كبير عن المؤسسات الاقتصادية نظرا لكيفية تكوينها واختلاف أنماط التسيير بها ، فالنتائج المتوصل إليها تخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ولا تعكس بالضرورة واقع المؤسسات الاقتصادية وهو ما اهتمت به هذه الدراسة .

كما أن الدراسة الحالية اعتمدت أسلوب العينة القصدية أي انه تم توجيه الاستبانة للأشخاص اللذين لهم علاقة مباشرة مع التسيير وقريبين من متخذي القرار وفي مواقع تسمح لهم بجمع المعلومات ومعالجتها كالمديرين ورؤساء المصالح ومراقبي التسيير على مستوى المديريات الجهوية أو الولائية لولاية ورقلة وهو ما يعطي لدراسة نتائج أكثر دقة وتعبر عن واقع المؤسسات الاقتصادية أكثر تعبير .

بالإضافة إلى قيام الدراسة بقياس انعكاس واثر تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير على واقع المؤسسة وقياس مدعى استعدادها لتطبيق أدوات أكثر حداثة مما يتناسب ومتطلبات التسيير لديها ومتطلبات محيطها التنافسي من خلال إنطباعات مديريها والقائمين على التسيير لديها .

كما نشير بالذكر أن هذه الدراسة تأتي في مرحلة تم فيها تغيير نظام الحكم في الجزائر وقيام نظام جديد متوجه نحو الحكم الرشيد والإصلاح وقيام اقتصاد حقيقي قائم على المعرفة والتنافسية والمساواة مما يسمح للمؤسسات الاقتصادية من التحرر وبعث روح المبادرة والتنافسية مما ينعكس ايجابيا عليها وعلى محيطها الاقتصادي .

ويمكن استخلاص أوجه التشابه وأوجه الاختلاف في الجدول :

جدول رقم (1-3) : أوجه التشابه وأوجه الاختلاف

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<ul style="list-style-type: none"> - توضيح للمفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير وتبسيطها . - إبراز الدور الفعال لمراقبة التسيير وأهميته بالنسبة للمؤسسة. - الحديث عن المكانة التي تحضي بها مراقبة التسيير داخل المؤسسة. - الحديث عن الأدوات الرقابية المستخدمة وأهميتها في عملية الرقابة. - تحسين عملية الرقابة من خلال استخدام أدوات رقابية حديثة لتحقيق الأهداف والمساعدة في اتخاذ القرار. - التشابه مع بعض الدراسات في المنهج المتبع أسلوب الاستبيان والدراسة الإحصائية. 	<ul style="list-style-type: none"> - التركيز على الأدوات الحديثة في الدراسة الحالية . - المنهج المتبع في الدراسة حيث تم استخدام أسلوب الاستبيان والمعالجة الإحصائية للمعلومات وهو يختلف عن دراسة الحالة. - العينة المستخدمة في الدراسة هي عينة قصدية حددت بدقة (مدير- رؤساء المصالح مراقبي تسيير... الخ لتعطي لنتائج أكثر دقة مع توسيع حجم العينة. - مجتمع الدراسة هي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية ورقلة موزعة على عدت قطاعات مع التركيز على المديرين الجهوية والولائية. - قياس أثر تطبيق الأدوات الرقابية الحديثة على واقع التسيير بالمؤسسات الاقتصادية. - قياس مدى استعداد المؤسسات الاقتصادية لتعلم والتطوير. - مرحلة الدراسة حيث تأتي هذه الدراسة في مرحلة شهدت تغير لنظام الحكم في الجزائر ونيته في التوجه نحو الحكم الرشيد مما خلق واقع جديد للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل ومباحثه الأربع نكون قد عالجتنا جزءا من فرضيات الدراسة ومن الناحية النظرية فقد بينا الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير مبرزين التطور التاريخي وأهم المفاهيم الأساسية وكذا الأهمية والدور الذي يكتسبه تبني نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة ، كما تم الحديث عن أهم أدوات مراقبة التسيير التقليدية منها والحديثة مع التركيز عن الأدوات الحديثة والدور الهام الذي تلعبه في مساعدة مراقبة التسيير لتحقيق أهدافها.

كما نشير بالذكر إلى الدراسات السابقة في الموضوع حيث أدرجنا لها حيزا في دراستنا وكانت لنا سندا من خلال المعالجات التي جاءت بها والنتائج المتوصل إليها وتوظيف كل ذلك في التحليل والمناقشة في الدراسة الحالية.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول للإطار النظري لدراسة والمتمثل في الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير وكذا استعراض أهم أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة التي يتم استخدامها في عملية الرقابة نحاول في هذا الفصل التطبيقي دراسة الواقع والوقوف على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى استخدامها لتلك الأدوات الرقابية من خلال إعداد استبيان من 5 محاور تغطي الجوانب المختلفة لموضوع الدراسة وطرحه على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية ورقلة ومعالجته إحصائيا بالعرض والتحليل والمناقشة وعليه تم تقسيم الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : عينة الدراسة والأدوات المستخدمة.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة وتحليلها.

المطلب الأول : المنهج ، مجتمع وعينة الدراسة

المنهج المتبع في الدراسة :

لمعالجة الموضوع تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إعداد الدراسة و هو الأسلوب الذي تتمثل فيه المعالجة بالطريقة العلمية وبشكل صحيح لوصف وتقييم مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية .

مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الجنوب ولاية ورقلة بالتحديد، وعند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي الجهات التي لها علاقة مباشرة بالتسيير والقائمين عليه كالمديرين ورؤساء المصالح ومراقبي التسيير وكان التركيز على المديرين الجهوية أو الولائية أين يتم تجميع للمعلومات واستخدام الأدوات الرقابية قصد الحصول على نتائج أكثر دقة خدمة لأهداف الدراسة .

عينة الدراسة :

لعينة الدراسة تم تحديد 13 مؤسسة اقتصادية صناعية تجارية خدمية متواجدة على تراب ولاية ورقلة موزعة على 6 قطاعات حيوية مختلفة حيث تم توصيل 65 استمارة استبيان إلى الفئة المستهدفة في هذه المؤسسات وهم الأفراد القائمين على التسيير من مديرين ورؤساء مصالح ومراقبي التسيير ، استرجعت 64 استمارة منها وهي موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم (1-2) : توزيع العينة

القطاعات	المؤسسة	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المسترجعة	الغير مسترجعة	القابلة للتحليل
الاتصالات	موبليس MOBOLIS	6	6	0	6
	اتصالات الجزائر - ALGERIE- TELECOM	6	6	0	6
السكن	صندوق السكن CNL	5	5	0	5
	وكالة عدل AADL	6	6	0	6
الري	الديوان الوطني للسقي وصرف المياه ONID	6	6	0	6
	الجزائرية للمياه ADE	5	4	1	4
البنوك	بنك الوطني الجزائري BNA	4	4	0	4
	بنك التنمية المحلية BDL	5	5	0	5
	مصرف السلام AL SALAM BANK	3	3	0	3
التأمينات	الشركة الوطنية لتأمينات SAA	5	5	0	5
	الشركة الجزائرية لتأمين وإعادة التأمين CAAR	4	4	0	4
الطاقة	سونلغاز SONEGAS	5	5	0	5
	نفطال NAFTAL	5	5	0	5
المجموع		65	64	1	64

المطلب الثاني : الأدوات والإجراءات المتبعة

لغرض الدراسة وإتمام عملية البحث تم الاستعانة بالأدوات والقيام بالإجراءات اللازمة لكل مرحلة من مراحل البحث والمتمثلة في كل من :

المقابلة : حيث تم الإتصال المباشر بالمؤسسات وبالتحديد الأفراد الذين يمكن من خلالهم إيصال استمارات الاستبيان لهم ولباقي زملائهم والتأكد من أن الاستبيان قد سلم للعينة المعنية بالدراسة (الفئة المستهدفة) بدقة ، كما تم استغلال فرصة المقابلة لتوضيح هدف الدراسة وتبسيط الاستبيان وكذا طرح بعد الأسئلة حول المؤسسة وأدوات مراقبة التسيير المستخدمة ومكانة مراقبة التسيير بها للاستعانة بها في التحليل والتأكد من دقة والتوجه العام للإجابات .

الاستبيان : تعتبر استمارة الاستبيان من الأدوات الأساسية لجمع البيانات فهي مجموعة من الأسئلة المصاغة بطريقة خاصة تهدف بالدرجة الأولى للحصول على معلومات يراها الباحث ضرورية لتحقيق أغراض الدراسة ، وقد تم صياغتها بأسلوب سهل بسيط وبلغة مفهومة يسهل الإجابة عليها ، كما تم تحكيم الاستبيان قبل نشره على مجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص من جامعة ورقلة قصد التأكد من سلامة بناءه .

قسم الاستبيان إلى خمس محاور كما يلي :

- ✓ المحور الأول : المعلومات الشخصية (الجنس ، السن ، المؤهل العلمي ، الخبرة ، المنصب)
- ✓ المحور الثاني : ضم 3 أسئلة متعلقة بمراقبة التسيير المفهوم ، الأهمية والدور ، الموقع
- ✓ المحور الثالث : حول أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في المؤسسة
- ✓ المحور الرابع : ضم 17 سؤال حول مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير وأثره في المؤسسة
- ✓ المحور الخامس : ضم 5 أسئلة حول انطباعات الأفراد لتعلم والتطوير داخل المؤسسة

كما استخدمت مجموعة من الأدوات الإحصائية :

النسبة المئوية : معرفة نسبة أفراد العينة واختياراتهم في هذا الاستبيان

برنامج Ms.Excel : لتكرارات والنسب والجداول والى ما ذلك

برنامج Spss V 22 : لإدخال البيانات ومعالجتها إحصائيا وتحليلها

المطلب الأول : التقديم الإحصائي للعيينة

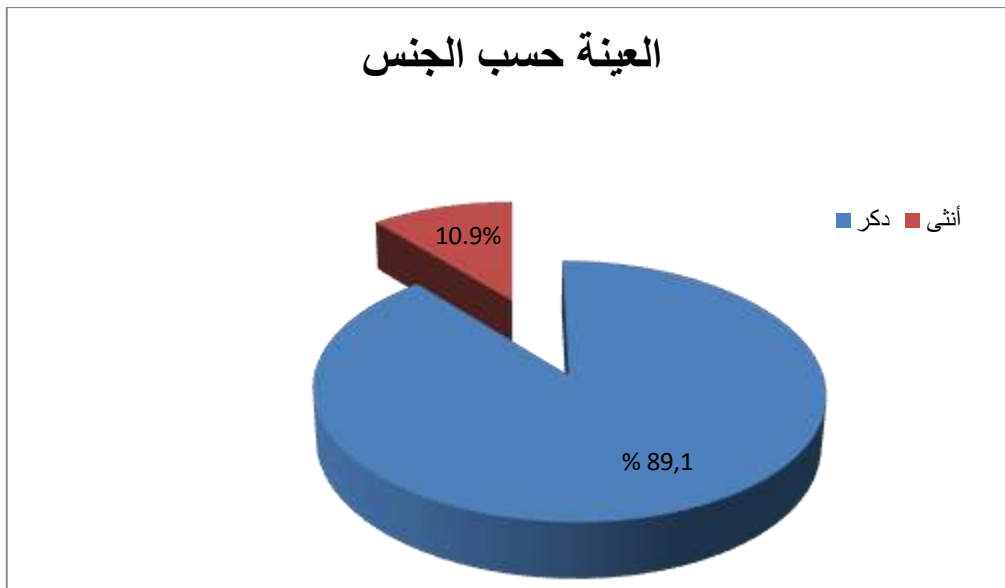
في هذا المطلب سنقوم بالدراسة والتحليل الإحصائي للعيينة المختارة حيث تم استشارة 65 فرد من 13 مؤسسة اقتصادية من مختلف القطاعات بولاية ورقلة استرجع منها 64 استمارة أي بنسبة استجابة 98 % ، عينة الدراسة شملت الأفراد اللذين لهم علاقة بالتسيير في المؤسسات من مديرين ورؤساء مصالح ورؤساء مكاتب ومراقبي التسيير .

أولا : من حيث الجنس

جدول رقم (2-2) : التوزيع التكراري للعيينة المدروسة حسب الجنس

الجنس	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
ذكر	57	89,1
أنثى	7	10,9
المجموع	64	100

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss



الشكل رقم (2-1) : تمثيل أفراد العينة المدروسة حسب الجنس (المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج

(spss)

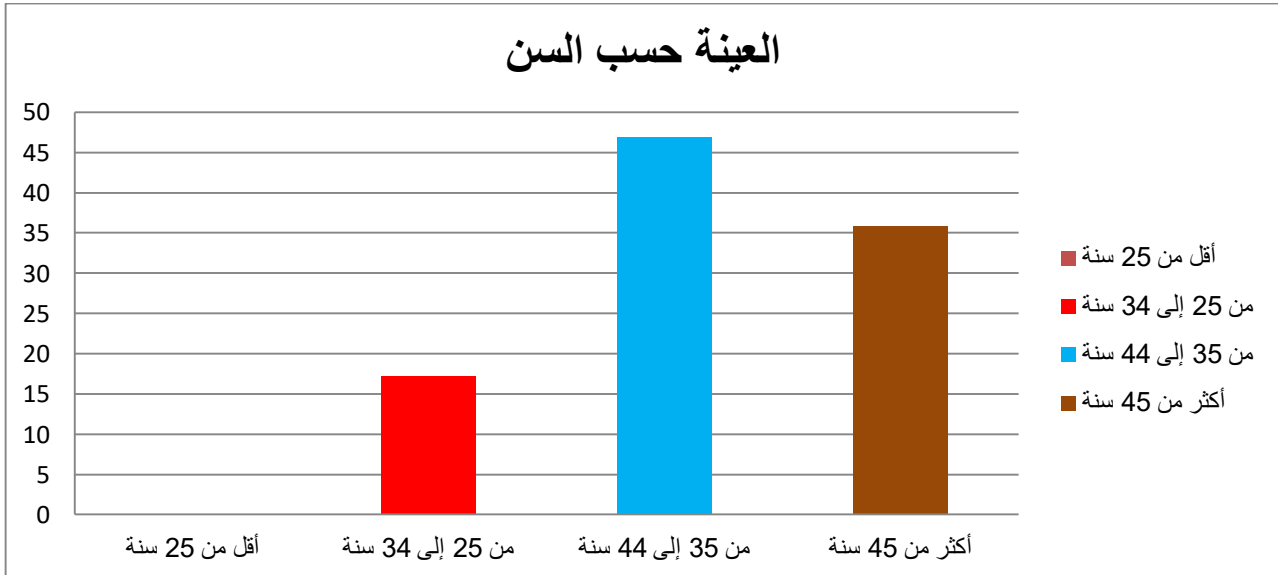
من خلال الجدول رقم (2-2) والشكل رقم (1-2) يتضح لنا سيطرة العنصر الذكوري في تقلد هذه المناصب في المؤسسات الاقتصادية حيث أن نسبة الذكور 89% بينما نسبة الإناث 11% وهو الاتجاه العام السائد على عكس قطاعات الصحة والتعليم والبريد والمواصلات أين العنصر النسوي فارض نفسه وبقوة كما هم معلوم ومصرح به من طرف المسؤولين ، و 11% (7 نساء فقط من 64) نسبة ضعيفة راجع كذلك لإجراءات الوقاية من فيروس كوفيد 19 أين استفادت الحوامل والمرضعات والكافلات للأطفال الصغار من عطل استثنائية تبعا لإجراءات الوقاية بالإضافة إلى العطل المرضية التي تلجئ إليها النساء نتيجة لغلق المدارس والروضات إطراريا لتكفل بأبنائهم .

ثانيا : من حيث السن

جدول رقم (2-3) : التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب السن

السن	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
أقل من 25 سنة	0	0
من 25 إلى 34 سنة	11	17,2
من 35 إلى 44 سنة	30	46,9
أكثر من 45 سنة	23	35,9
المجموع	64	100

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة برنامج spss



الشكل رقم (2-2) : تمثيل أفراد العينة المدروسة حسب السن (المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة برنامج

(spss

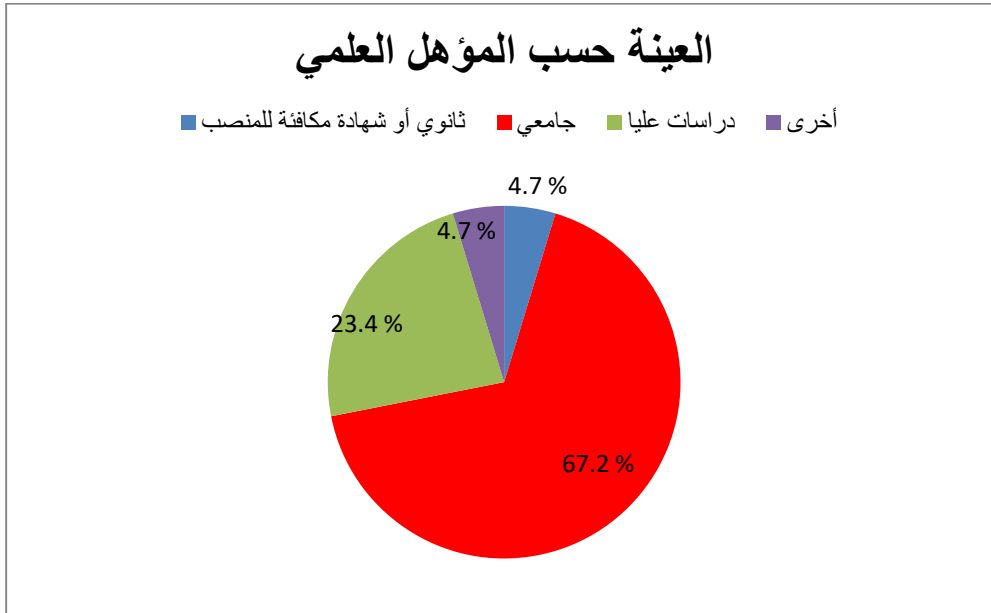
الفئة العمرية من 35 إلى 44 سنة هي الفئة الأولى في تولي هذه المناصب بنسبة 47 % تليها الفئة أكثر من 45 سنة بنسبة 36 % حسب الجدول رقم (2-3) والشكل رقم (2-2) وهذا راجع لحساسية هذه المناصب وتفضيل المؤسسات لعنصر الخبرة وفرض شروط لتوليها حيث في بعض المؤسسات تتطلب خبرة ميدانية من 8 إلى 10 سنوات وهو ما لا يتوافق مع السن أقل من 25 سنة وبالتالي كانت النسبة 0 %، واستفاد جزء بسيط من هذه المناصب بنسبة 17 % للفئة من 25 إلى 34 سنة .

ثالثا : من حيث المؤهل العلمي

جدول رقم (2-4) : التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
ثانوي أو شهادة مكافئة للمنصب	3	4,7
جامعي	43	67,2
دراسات عليا	15	23,4
أخرى	3	4,7
المجموع	64	100

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss



الشكل رقم (2-3) : تمثيل أفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي (المصدر : من إعداد الطلبة

بالاستعانة ببرنامج spss)

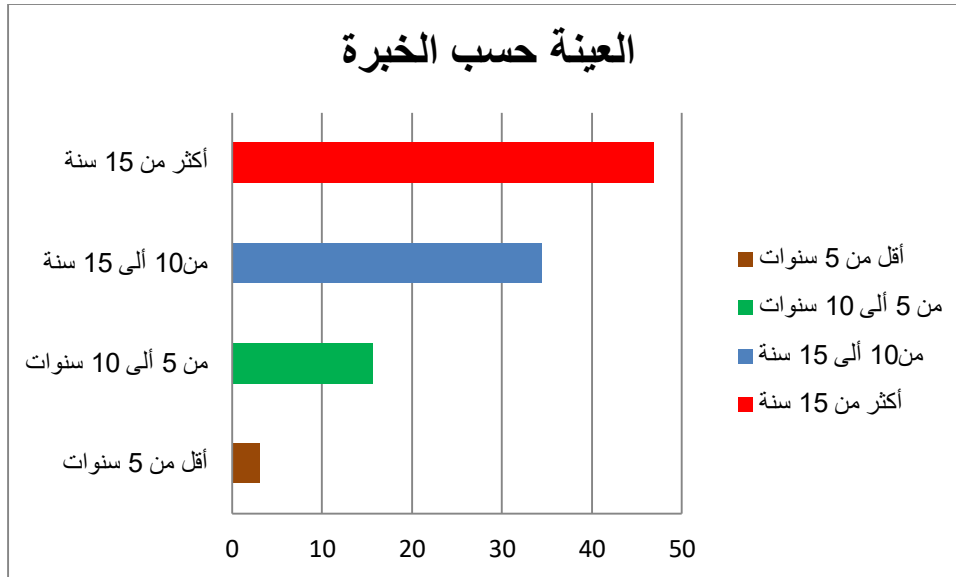
نسبة 90 % من الفئة المدروسة هم جامعيين وحاملي شهادات دراسات عليا (67 % جامعي 23 دراسات عليا) وهو ما يعكسه الجدول رقم (2-4) والشكل رقم (2-3) أي أن هذه المناصب تمنح لدوي المؤهلات العلمية الكبيرة وهو مكسب كبير ومؤشر جيد لهذه المؤسسات في تولي المناصب ، كما أن لعنصر الأقدمية والكفاءة والخبرة جزء في تولي المناصب والمسؤوليات النسبة 10 % تعكس ذلك .

رابعا : من حيث الخبرة

جدول رقم (2-5) : التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
أقل من 5 سنوات	2	3,1
من 5 إلى 10 سنوات	10	15,6
من 10 إلى 15 سنة	22	34,4
أكثر من 15 سنة	30	46,9
المجموع	64	100

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss



الشكل رقم(2-4) : تمثيل أفراد العينة المدروسة حسب الخبرة (المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss)

من خلال الجدول رقم (2-5) والشكل رقم (2-4) نستطيع القول أن أفراد العينة المدروسة لهم خبرة كبيرة في الميدان ولا يتولى هذه المناصب إلا دوي الخبرة فنجد نسبة 47 % لهم أكثر من 15 سنة

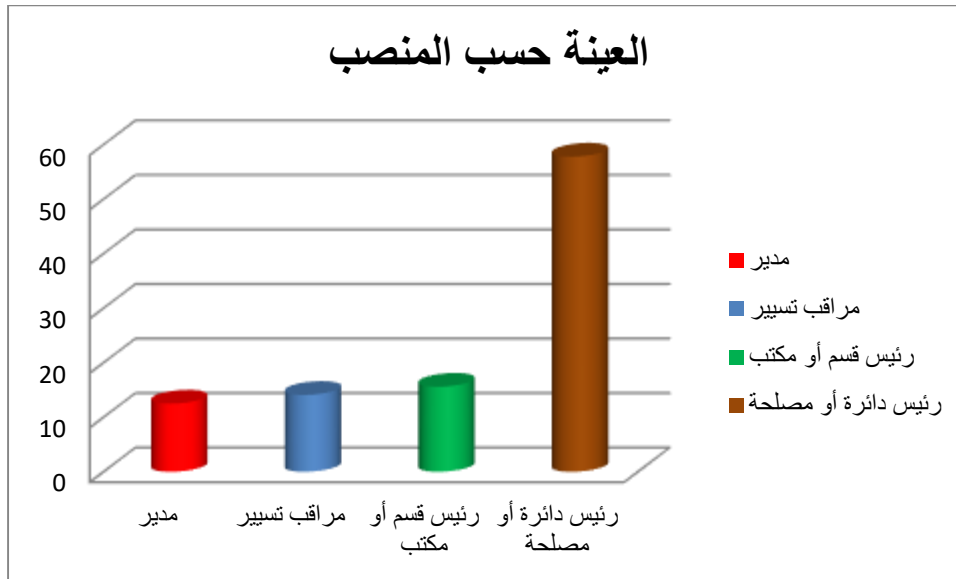
و34 % من 10 إلى 14 سنة أي ما نسبته 81 % لهم من 10 سنوات فما فوق خبرة ميدانية ولهم دراية وتجربة بالتسيير في مناصبهم وداخل مؤسساتهم ، والباقي 16 % من 5 إلى 10 سنوات ونسبة قليلة 3 % أقل من 5 سنوات أي فردين فقد من 64 العينة المدروسة لهم خبرة نقل عن 5 سنوات .

خامسا : من حيث المنصب

جدول رقم (2-6) : التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب المنصب

المنصب	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
مدير	8	12,5
مراقب تسيير	9	14,1
رئيس قسم أو مكتب	10	15,6
رئيس دائرة أو مصلحة	37	57,8
المجموع	64	100

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss



الشكل رقم (2-5) : تمثيل أفراد العينة المدروسة حسب المنصب (المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss)

من حيث نوعية المناصب في العينة المدروسة نجد رئيس مصلحة أو دائرة في المركز الأول ترتيبيا بنسبة 58 % حيث هذه المناصب تتواجد بكثرة في المديريات الولاية و الجهوية (أين اختيرت عينة الدراسة) وتقل في الوحدات والفروع و الورشات بحكم كونها عملية تقنية أكثر منها إدارية ، وباقي

المناصب الأخرى بنسب متقاربة تتناقص كلما علا المنصب 16 % رئيس قسم أو مكتب 14 % مراقب تسيير 12 % مدير وهذا حسب الجدول (2-6) والشكل (2-5) .

سادسا : صدق وثبات الاستبيان :

قبل استخراج النتائج المتعلقة بالتساؤلات الموضوعية نحاول دراسة صدق وثبات الاستبيان بواسطة المعامل (ألفا كرونباخ) ويقصد به أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط ، أو بعبارة أخرى يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة .

ولقد تم التحقق من ثبات الاستبيان بطريقة معامل "Alpha Cronbach" للمحاور وللأستبيان ككل حيث يوضح الجدول رقم (2-7) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل محور من محاور الاستبيان كذلك فإن قيمة ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان كان 79% وهي نسبة مرتفعة ومقبولة إحصائيا مما يعني بشكل عام أن الاستبيان أمتاز بدرجة صدق وثبات عالية وهذه النسب تسمح باستعمال الاستمارة والوثوق في النتائج المتوصل إليها بصفة نسبية .

جدول رقم (2-7) : نتائج قياس الثبات (Alpha Cronbach)

Alpha Cronbach	Nombre D'éléments
79 %	الاستبيان (40 سؤال)
79 %	محور 2 (10 أسئلة)
79 %	محور 3 (08 أسئلة)
78 %	محور 4 (17 سؤال)
78 %	محور 5 (05 أسئلة)

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة بنظام Spss

المطلب الثاني : تحليل ومناقشة ما توصلت إليه الدراسة

بعد دراسة المحور الأول المعلومات الشخصية ودراسة صدق وثبات الاستبيان في المطلب السابق سنتناول في هذا المطلب عرضا وتحليلا للبيانات التي تضمنها الاستبيان، وفيما يلي تحليل لكل متغير من متغيرات الدراسة عبر المحاور الأربع المتبقية باستخدام الحزمة الإحصائية لتطبيقات العلوم الاجتماعية (SPSSV20) و المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام .

أولاً : دراسة المحور الثاني (المفهوم ، الأهمية والدور ، الموقع)

1 – المفهوم :

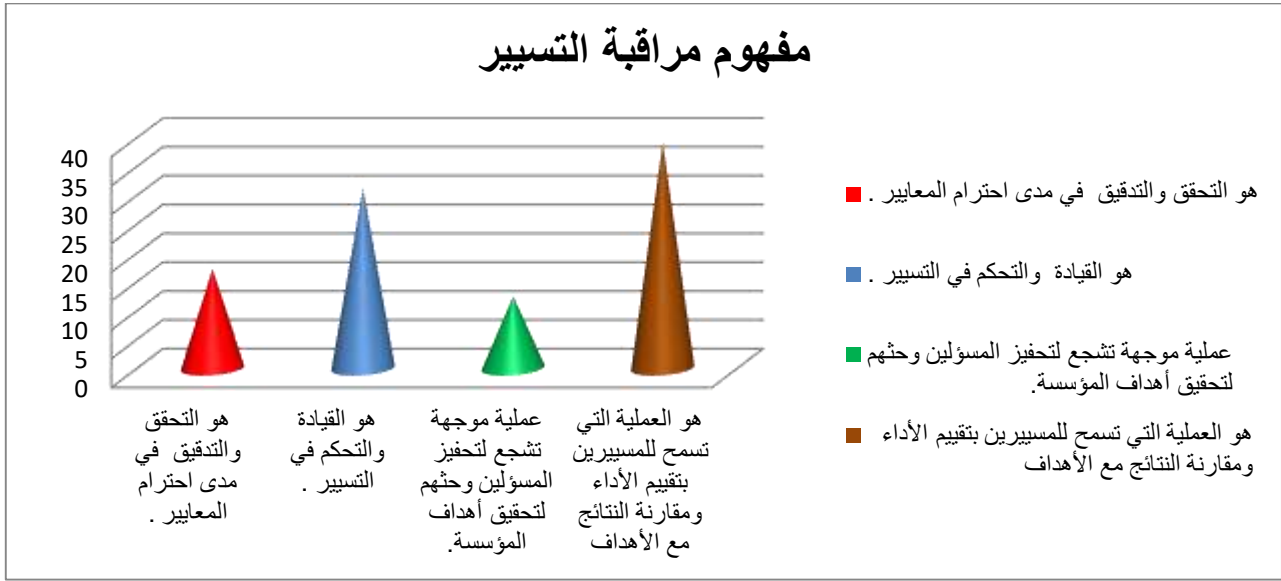
في هذا الجزء من المحور الثاني نهدف إلى معرفة نظرة المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمفهوم مراقبة التسيير لديهم من خلال إجابة الفئة المستهدفة لأسئلة الاستبيان ، وقد اخترنا أربعة مفاهيم لكل مفهوم دلالة فالمفهوم 1 " التحقق والتدقيق في مدى إحترام المعايير " يوافق النظرة القائلة بأن المؤسسة هي عبارة عن مجموعة قواعد ونظم وإجراءات ومعايير وبالتالي فمفهوم مراقبة التسيير هو مراقبة مدى إحترام تلك القواعد والنظم والإجراءات والمعايير ، أما المفهوم رقم 2 " القيادة والتحكم في التسيير " يوافق التنفيذ الصارم للأوامر والانضباط واحترام التسلسل الهرمي للمسؤوليات وعدم مخالفتها ، المفهوم رقم 3 يوافق النظرة السلوكية الإنسانية أي إعطاء للعنصر البشري الأهمية وبالتالي فالمفهوم هنا هو تشجيع وتحفيز المسؤولين وحثهم لتحقيق أهداف المؤسسة ، المفهوم 4 هو النظرة الحديثة لمفهوم مراقبة التسيير والتي تركز على الأداء فالمفهوم هنا هو العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم الأداء ومقارنة النتائج بالأهداف ، ومن خلال هذه المفاهيم الأربع كانت الإجابات كالتالي :

جدول رقم (2-8) : التوزيع التكراري لمفهوم مراقبة التسيير لدى العينة

التكرار النسبي %	التكرار المطلق	مفهوم نظام مراقبة التسيير
17,2	11	هو التحقق والتدقيق في مدى إحترام المعايير .
31,2	20	هو القيادة والتحكم في التسيير .
12,5	8	عملية موجهة لتشجيع وتحفيز المسؤولين وحثهم لتحقيق أهداف المؤسسة.
39,1	25	هو العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم الأداء ومقارنة النتائج مع الأهداف
100	64	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-8) والشكل رقم (2-6) نلاحظ إن من إختارو المفهوم لمراقبة التسيير هو العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم الأداء ومقارنة النتائج مع الأهداف هم في المرتبة الأولى بنسبة 39.1 % أي أن مسيري هذه المؤسسات على دراية بالمفاهيم الحديثة لمراقبة التسيير التي تعتمد على تقييم الأداء والنتائج والأهداف وهو مؤشر ايجابي ينعكس على المؤسسة ووضعها التنافسي في السوق ، أما المرتبة الثانية 31.2 % يرون أن مراقبة التسيير هي القيادة والتحكم .



الشكل رقم (2-6) : تمثيل لمفهوم مراقبة التسيير لدى العينة (المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج (spss

2 – أهمية ودور مراقبة التسيير :

في هذا الجزء من المحور الثاني نهدف إلى معرفة أهمية ودور مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية التي شملتها الدراسة ، من أجل ذلك تم طرح 8 أسئلة لها علاقة بالموضوع والاستعانة بمعيار لكارث الثلاثي وإعطاء كل مستجوب درجة من درجات الموافقة الثلاث (موافق ، محايد ، غير موافق) حسب الجدول التالي :

جدول رقم (2-9) : معيار لكارث الثلاثي

الرأي	Opinion	الأوزان (Weights)
غير موافق	Disagree	1
محايد	Nutral	2
موافق	Agree	3

ولاختلاف إجابات أفراد العينة حسب آراءهم ووجهات نظرهم اعتمدنا في تقدير الاتجاه العام على حساب المتوسط الحسابي للإجابات ومقارنتها حسب معيار لكارث الثلاثي للأوزان (طول الخلايا) كالتالي :

جدول رقم (2-10) : معيار لكرات الثلاثي للأوزان

الاتجاه العام	طول الخلايا	الفئات
غير موافق	من 1 إلى 1.66	الفئة الأولى
محايد	من 1.67 إلى 2.33	الفئة الثانية
موافق	من 2.34 إلى 3	الفئة الثالثة

الجدول الموالي يبين ملخص للتوزيع التكراري - المتوسط الحسابي - الانحراف المعياري والاتجاه العام الموافقة للأسئلة الثمانية المتعلقة بأهمية ودور مراقبة التسيير.

جدول رقم (2-11) : أهمية ودور مراقبة التسيير

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	أهمية ودور نظام مراقبة التسيير	
						التكرار	النسبة %
موافق	0,294	2,91	58	6	0	التكرار	تحليل الانحرافات و القيام بالإجراءات التصحيحية
			90,6	9,4	0	النسبة %	
موافق	0,623	2,73	53	5	6	التكرار	التحكم في الأداء التسييري
			82,8	7,8	9,4	النسبة %	
موافق	0,734	2,48	40	15	9	التكرار	تحديد المسؤوليات و الاختصاصات
			62,5	23,4	14,1	النسبة %	
موافق	0,750	2,59	48	6	10	التكرار	التحكم في التكاليف وترشيد النفقات وعقلنتها
			75	9,4	15,6	النسبة %	
موافق	0,756	2,50	42	12	10	التكرار	إيجاد العلاقة التوافقية بين الوسائل و الأهداف و النتائج
			65,6	18,8	15,6	النسبة %	
موافق	0,698	2,64	49	7	8	التكرار	وضع القواعد التنظيمية التي تضمن الرقابة الدقيقة
			76,6	10,9	12,5	النسبة %	
موافق	0,479	2,84	57	4	3	التكرار	تحسين الأداء و تحقيق النجاعة و الفعالية
			89,1	6,3	4,7	النسبة %	
موافق	0,500	2,81	55	6	3	التكرار	توفير البيانات و المعلومات التي تساعد في إتخاذ القرار
			85,9	9,4	4,7	النسبة %	

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج SPSS

من خلال الجدول(2-11) يمكن القول أن هناك شبه إجماع على أهمية ودور مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية وهناك وعي كبير لدى مسيرها في هذا الجانب وهو ما توضحه النتائج من خلال التوجه العام وفي كل الإجابات الثمانية بالموافقة حيث نجد النسب 90.6 ، 89.1 و 85.9 هي المتصدرة للإجابات وهي على التوالي وعلى الترتيب تحليل الانحرافات والقيام بالإجراءات التصحيحية ، تحسين الأداء وتحقيق النجاعة والفعالية ثم توفير البيانات والمعلومات التي تساعد في إتخاذ القرار. أما أضعف

النسب كانت 62.5 و 65.6 الموافقة للإجابات وهي على التوالي تحديد المسؤوليات والاختصاصات ، إيجاد العلاقة التوافقية بين الوسائل والهداف والنتائج .

3 – موقع نظام مراقبة التسيير

من خلال هذا الجزء من المحور الثاني نحاول تبين موقع مراقبة التسيير في المؤسسة وانطباعات العينة المستجوبة وابرز المكانة التي تحتلها في المؤسسة من خلال الموقع الممنوح لها هل هي مصلحة مستقلة ؟ هل هي تابعة للمدير ؟ هل هي تابعة لمصلحة الإدارة والمالية ؟ أم لها مكانة أخرى ؟ ، والجدول الموالي يبين ذلك .

جدول رقم (2-12) : موقع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

موقع نظام مراقبة التسيير	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
تابعة لقسم المحاسبة والمالية	21	32,8
مصلحة مستقلة	20	31,2
مصلحة تابعة للمدير	19	29,7
أخرى	4	6,3
المجموع	64	100

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss



الشكل رقم (2-7) : موقع نظام مراقبة التسيير (المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss)

من خلال الجدول رقم (2-12) والشكل رقم (2-7) نلاحظ أن النتائج كانت متقاربة جدا بين من يرى أن مراقبة التسيير هي مصلحة مستقلة أو تابعة للمدير أو تابعة لمصلحة الإدارة والمالية والفارق بينهم ضئيل جدا إجابة واحدة كفرق 21 إجابة لصالح مصلحة تابعة للإدارة والمالية 20 اختاروا مصلحة مستقلة 19 إجابة على أنها تابعة للمدير وكانت النسب على التوالي 32.8% ، 31.2% ، 29.7% .

ومن خلال هذه النتائج نستنتج إن مراقبة التسيير يختلف موقعها من مؤسسة إلى أخرى حسب حاجة واختيار المؤسسة ولكل خيار ايجابيات وسلبيات فتبعيتها لمصلحة الإدارة والمالية يجعل منها قريبة من مصدر المعلومات على أساس أن هذه المصلحة مصلحة تجميع للمعلومات وتمسك بالمحاسبة ، ومصلحة مستقلة يجعلها أكثر تنظيما واستقلالية وتابعيتها مباشرة للمدير يجعلها أكثر قربا من صانع القرار وكل المعلومات تطلع عليها .

كما نشير بالملاحظة أن في بعض المؤسسات كانت هناك إجابات متفاوتة ضمن نفس المؤسسة رغم وضوح مكانة مراقبة التسيير على مستوى الإدارة العليا (المديرات العامة) وهذا ما يوحي أن مراقبة التسيير لا تولى بنفس الأهمية والمكانة اللازمة على جميع مستويات المؤسسة .

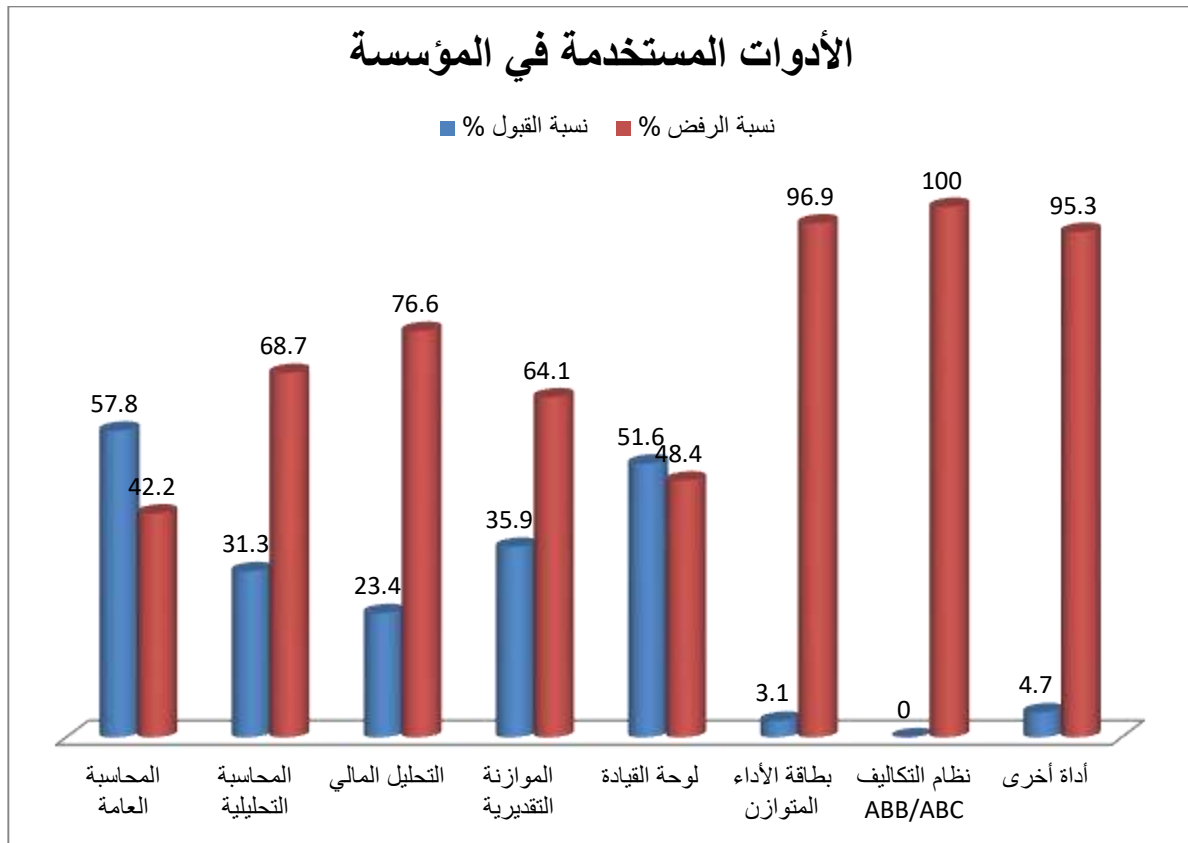
ثانيا : دراسة المحور الثالث (أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في المؤسسة)

في هذا المحور حاولنا معرفة الأدوات المستخدمة في المؤسسة في عملية الرقابة التسييرية من خلال طرح مجموعة من الأدوات التقليدية منها والحديثة في هذا الاستبيان وتحليل النتائج على ضوء ما توصلنا إليه من إجابات مع ترك حرية للمستجوبين لإضافة أدوات أخرى يرونها مطبقة في مؤسساتهم ، وكانت الإجابات كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (2-13) : أدوات مراقبة التسيير المستخدمة

أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في عملية الرقابة	نسبة القبول %	نسبة الرفض %	المجموع %
المحاسبة العامة	57,8	42,2	100
المحاسبة التحليلية	31,3	68,7	100
التحليل المالي	23,4	76,6	100
الموازنة التقديرية	35,9	64,1	100
لوحة القيادة	51,6	48,4	100
بطاقة الأداء المتوازن	3,1	96,9	100
نظام التكاليف ABB/ABC	0	100	100
أداة أخرى	4,7	95,3	100

المصدر من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss



الشكل رقم (2-8) : أدوات مراقبة التسيير المستخدمة (المصدر من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج (spss

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-13) والمجسدة في الشكل (2-8) أن الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير لدى المؤسسات الاقتصادية التي شملتها الدراسة هي المحاسبة العامة المتصدرة بنسبة 57.8 % وهو نتيجة طبيعية و متوقعة بحكم إلزامية القانون أي أن القانون يجبر المؤسسات على المسك المحاسبي وعدم اختيار 42.2 % لها يفسر نظرهم بعدم استخدامها في عملية الرقابة رغم تطبيقها داخل المؤسسة ، تلي المحاسبة العامة لوحة القيادة بنسبة 51.6 % والموازنة التقديرية بنسبة 35.9 % ثم المحاسبة التحليلية بنسبة 31.3 % وهي الأدوات الأكثر استخداما ، بينما نجد نظام التكاليف ABB/ABC لم يتحصل على أي إجابة وبطاقة الأداء المتوازن نسبتها 3.1 % .

ومما يلاحظ أن بعض الإجابات في هذا المحور لم تكن دقيقة رغم وضوح السؤال (ما هي الأدوات المستخدمة – بصيغة الجمع) حيث مثلا نجد اختيار أداة واحدة كلوحة القيادة في حين أنه يستخدم الموازنة التقديرية لمبالغ المؤشرات التقديرية في لوحة القيادة ويستخدم المحاسبة العامة أو التحليلية للقيم والمبالغ الفعلية ويستخدم كذلك التحليل المالي لاحتساب بعض النسب والمؤشرات المالية المتضمنة في لوحة القيادة ، ومن خلال المقابلات التي اجريناها أثناء توزيعنا للاستبيان نرى أن لوحة

القيادة أصبحت تستخدم بشكل كبير في مؤسساتنا الاقتصادية وهي من الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير كما أن هناك بعض المؤسسات تستخدم بطاقة الأداء المتوازن على مستوى إدارتها العليا أين يتم رسم الإستراتيجية ومراقبتها والاستبيان لا يظهر ذلك بوضوح كون عينة الدراسة من الادارة الوسطى المديرية الجهوية والولائية .

ثالثا : دراسة المحور الرابع : مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير وأثره في المؤسسة

نحاول في هذا المحور معرفة مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة وتحديد الأسلوب المستخدم في عملية الرقابة وكذا معرفة أثر استخدام تلك الأدوات على عملية الرقابة وعلى المؤسسة ككل وهذا من خلال الإطلاع على إجابات الأفراد المتضمنة في الاستبيان للعينة المختارة ومن تم تحليلها ومناقشتها باستخدام نفس الأساليب الإحصائية في المحور السابق معامل لكارث الثلاثي للأوزان – المتوسط الحسابي – الانحراف المعياري و الاتجاه العام وكانت الإجابة كالتالي :

جدول رقم (2-14) : الأسلوب المطبق في الرقابة واثر استخدام الأدوات

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	الأسلوب المطبق في الرقابة واثر استخدام الأدوات	
موافق	0,556	2,77	53	7	4	التكرار	1- لديكم نظام رقابي معمول به داخل المؤسسة
			82,8	10,9	6,3	النسبة %	
محايد	0,965	1,92	27	5	32	التكرار	2- تستعمل الرقابة المحاسبية فقط (حسب البيانات المحاسبية)
			42,2	7,8	50,0	النسبة %	
موافق	0,479	2,84	57	4	3	التكرار	3- تشمل مراقبة التسيير جميع الأنشطة : المحاسبية ،المالية ،الإدارية... الخ
			89,1	6,3	4,7	النسبة %	
محايد	0,837	2,33	36	13	15	التكرار	4- تستعمل الميزانية التقديرية كأساس للرقابة و اتخاذ القرار
			56,3	20,3	23,4	النسبة %	
موافق	0,797	2,48	43	9	12	التكرار	5- تستعمل لوحة قيادة شاملة للمؤسسة في مجال الرقابة
			67,2	14,1	18,8	النسبة %	
محايد	0,814	2,31	34	16	14	التكرار	6- تستعمل النسب المالية كأساس للرقابة واتخاذ القرار
			53,1	25,0	21,9	النسبة %	
موافق	0,706	2,59	46	10	8	التكرار	7- يتم متابعة نسبة المبيعات باستمرار
			71,9	15,6	12,5	النسبة %	
محايد	0,882	1,88	21	14	29	التكرار	8- تستعمل التكاليف المعيارية كأساس للرقابة
			32,8	21,9	45,3	النسبة %	
محايد	0,912	2,20	34	9	21	التكرار	9- يطبق لديكم معايير لتقييم أداء العمال
			53,1	14,1	32,8	النسبة %	
محايد	0,909	2,25	36	8	20	التكرار	10- تطبق معايير لتقييم الاستثمارات
			56,3	12,5	31,3	النسبة %	
محايد	0,800	2,20	28	21	15	التكرار	11- يؤخذ بالحسبان معايير الجودة لتقييم المنتجات
			43,8	32,8	23,4	النسبة %	
محايد	0,796	2,03	21	24	19	التكرار	12- المؤسسة حائزة على شهادة المطابقة لمعايير الجودة (ISO)
			32,8	37,5	29,7	النسبة %	
موافق	0,750	2,59	48	6	10	التكرار	13- تتم المراقبة الدورية لأهداف المؤسسة التكنيكية الإستراتيجية
			75,0	9,4	15,6	النسبة %	
موافق	0,813	2,42	40	11	13	التكرار	14- ساعدت في تحسين عملية مراقبة التسيير
			62,5	17,2	20,3	النسبة %	

						%	
موافق	0,840	2,34	37	12	15	التكرار	15- ساعدت في قياس الأداء واتخاذ القرار
			57,8	18,8	23,4	النسبة %	
موافق	0,774	2,44	39	14	11	التكرار	16- أداة حوار و اتصال بين مختلف مستويات المؤسسة
			60,9	21,9	17,2	النسبة %	
محايد	0,794	2,31	33	18	13	التكرار	17- ساهمت في تحفيز و تنمية مهارات المسؤولين
			51,6	28,1	20,3	النسبة %	

المصدر من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss

* مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير : 13 سؤال الأولى خصصت للإجابة على الأسلوب المطبق والأدوات المستخدمة في عملية الرقابة داخل المؤسسة ومن خلال الإجابات في الجدول أعلاه نلاحظ أن العينة المختارة مدركة تمام الإدراك بأهمية تبني وتطبيق نظام مراقبة التسيير والاتجاه العام بالموافقة يوحي بذلك رغم التفاوت في وجهات النظر بين المستجوبين والتي كانت كالتالي :

هناك شبه إجماع على السؤال رقم 3 ورقم 1 نسبة الموافقة 89.1 % و 82.8 % على التوالي أي أن المؤسسات الاقتصادية المعنية بالدراسة لديهم نظام رقابي معمول به وأن عملية الرقابة تشمل جميع الأنشطة مع رفض ل3 أو 4 فرد من أصل 64 العينة ، كما أن المراقبة تتم بصفة دورية لأهداف المؤسسة التكتيكية والإستراتيجية وهذا ما عبرت عنه النسبة 75 % بالموافقة في الإجابة على السؤال رقم 13 مع رفض ل 15.6 % للفئة المستجوبة ، بالإضافة إلى ذلك المؤسسة تقوم بمتابعة نسب المبيعات لديها باستمرار نسبة 71.9 % بالموافقة في السؤال 7 دليل على ذلك مع نسبة رفض 12.5 %.

نسبة 56.3 % بالموافقة لكلا السؤالين 4 و 10 أي أن أكثر من نصف المستجوبين يعتقدون ان مؤسساتهم تستعمل الموازنة التقديرية كأساس في مجال الرقابة واتخاذ القرار وتطبق معايير لتقييم الاستثمارات مع نسبة رفض 23.4 % و 31.3 % على التوالي ، أما فيما يخص لوحة القيادة الشاملة والمحاسبة السؤالين 2 و 5 على التوالي فإن نسبة 67.2 % يوافقون على أن مؤسساتهم تستخدم لوحة القيادة الشاملة مع نسبة رفض 18.8 % بينما يرفض 50 % من الأفراد أن تكون مؤسساتهم تستخدم الرقابة المحاسبية فقط مع نسبة موافقة 42.2 % لذلك .

إضافة إلى الأدوات الرقابية التي تم ذكرها في الفقرة أعلاه : الموازنة التقديرية لوحة القيادة والمحاسبة فإن المؤسسات الاقتصادية تستخدم النسب المالية كأساس للرقابة واتخاذ القرار حسب الإجابة في السؤال رقم 6 نسبة الإجابة بالموافقة 53.1 % ورفض 21.9 % ونسبة حياد 25 % ، وعلى العكس من ذلك في السؤال رقم 8 والذي يخص التكاليف المعيارية فالنسبة الغالبة تميل إلى عدم استعمالها في

مؤسساتهم نسبة 45 % ونسبة قبول 32.8 % ونسبة حياد 21.9 %، وكلا الإجابتين السؤال 6 و8 اتجاهاهما العام يميل للحياد.

أما فيما يخص معايير الأداء والجودة فغالبيتها الفئة المستجوبة تميل إلى أن هناك معايير لتقييم أداء العمال نسبة 53.1 % بالموافقة سؤال رقم 9 ونسبة 32.8 % بالرفض ، ومعايير الجودة لتقييم المنتجات ما نسبته 43.8 % يوافقون على أن مؤسساتهم تقوم بذلك ويرفضه 23.4 % السؤال رقم 11 أم السؤال رقم 12 حيازة المؤسسة لشهادة المطابقة لمعايير الجودة فنجد نسبة حياد عالية 37.5 % أي أن الغالبية لا يدرون أن مؤسساتهم تحوز على ISO أو لا فبينما يوافق 32.8 % على الحيازة ترفضه 29.7 % والاتجاه العام لهذه الإجابة ولإجابة السؤالين 9 و11 هو الحياد .

* أثر استخدام الأدوات الرقابية في المؤسسة : خصصنا أربعة أسئلة في المحور الرابع لقياس انطباعات وأراء الفئة المستجوبة لأثر الأدوات الرقابية على مراقبة التسيير والمؤسسة ككل وكانت الإجابات من خلال الجدول رقم (2-14) كالتالي :

كانت اكبر نسبة في الإجابات بالموافقة في السؤال رقم 14 نسبة 62.5 % أي أن أكبر أثر أحدثته أدوات مراقبة التسيير هو أنها ساعدت في تحسين عملية مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية كما أنها أصبحت أداة اتصال وحوار بين مختلف مستويات المؤسسة بنسبة 60.9 % وتأتي ثانيا من ناحية الأثر السؤال رقم 16 ، ويرى 57.8 % بالموافق في السؤال 15 أنها ساعدت في قياس الأداء واتخاذ القرار مع نسبة رفض 23.4 % وموقف محايد 18.8 % وفي الأخير أن الأدوات ساهمت في تحفيز وتنمية مهارات المسؤولين بنسبة 51.6 % بالقبول ونسبة 20.3 % وعلى العموم ومن خلال الإجابة عن الأسئلة الأربع نستطيع القول أن هناك رضي كبير للفئة المستجوبة باتجاه اعتبار أن أدوات مراقبة التسيير لها الأثر البالغ على المؤسسات الاقتصادية وعلى أدائها .

رابعا : دراسة المحور الخامس : التعلم والتطوير

من خلال هذا المحور نحاول معرفة النظرة الإستشرافية للمؤسسة ومدى استعدادها لتعلم والتطوير والحفاظ على مكانتها في السوق من خلال قياس انطباعات الفئة المستجوبة على الأسئلة الخمس المقترحة في الاستبيان والتي كانت كالتالي :

جدول رقم (2-15) : التعلم والتطوير

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التعلم والتطوير		
			نعم	لا أدرى	لا
موافق	0,710	2,56	44	12	8
			68,8	18,8	12,5
موافق	0,815	2,45	42	9	13
			65,6	14,1	20,3
موافق	0,804	2,36	36	15	13
			56,3	23,4	20,3
موافق	0,690	2,52	40	17	7
			62,5	26,6	10,9
موافق	0,611	2,77	55	3	6
			85,9	4,7	9,4

المصدر من إعداد الطلبة بالاستعانة ببرنامج spss

حسب النتائج في الجدول أعلاه أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مدركة تمام الإدراك لأهمية التعلم والتطوير لبناء ذاتها وتبدأ من الاهتمام بالعنصر البشري من ناحية التدريب والتكوين للمسؤولين والموظفين من أجل تحسين أداءهم ونسبة 85.9 % يرون أن مؤسساتهم تقوم بذلك السؤال رقم 5 كما أن نسبة 68.8 % ترى أن المؤسسة تقيم وتراجع خططها المستقبلية بناء على دراسة واقعها وبيئتها الداخلية والخارجية وتطور باستمرار أساليبها التسييرية نسبة 65.6 % ترى ذلك السؤالين 1 و 2 على التوالي .

أما فيما يخص أدوات مراقبة التسيير فالغالبية يرون أن المؤسسة على استعداد لتطوير أدواتها الرقابية التسييرية واعتماد أدوات أكثر حداثة النسبة 56.3 % و 62.5 % على التوالي إجابة السؤالين 3 و 4 .

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل من إسقاط الدراسة النظرية على الواقع التطبيقي للمؤسسات الاقتصادية واستكمال دراسة واختبار الفرضيات المطروحة من خلال الإستبيان المعد والذي يحوي 5 محاور تغطي جميع جوانب الدراسة وكان حجم العينة 64 مستجوب تم معالجتها إحصائيا ببرنامج Spss v22 ، ثم القيام بالعرض والتحليل والمناقشة للإجابات بالإستعانة بالأساليب الوصفية المتمثلة في التكرارات والنسب المؤوية لدراسة ومعرفة خصائص العينة، والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لمعرفة الإتجاه العام للإجابات .

ومن خلال النتائج إتضح إدراك مسيري المؤسسات الاقتصادية لمفهوم مراقبة التسيير وأهمية تطبيقه داخل المؤسسات واستخدامهم لأدوات حديثة في عملية مراقبة التسيير كلوحة القيادة كما أبدوا استعدادهم للتعلم والنمو والتطوير ، ونلخص كل هته النتائج بالإضافة إلى نتائج الدراسة النظرية لاحقا في الخاتمة.

الخطبة

الخاتمة

إن التطورات التي شهدتها العالم في مجال الاقتصاد والتكنولوجيا والمعلومات حتم على المؤسسات الاقتصادية مواكبة تلك التطورات ، فأصبح بذلك نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة يعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة ومن خلاله يتم السهر على تحقيق الأهداف المسطرة والتوجيه الدائم والمستمر لمواردها المختلفة المادية والبشرية مع ضمان استخدامها أحسن استخدام وبأعلى قدر من الكفاءة والفعالية.

إن من أنسب العوامل التي تساعد مراقبة التسيير على أداء أدورها وقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها هو الاستخدام الأمثل لأدواتها الرقابية خصوصا الحديثة منها ، ومن هذا المنطلق كان الهدف من دراستنا وهو التعرف على نظام مراقبة التسيير وأدواته الحديثة المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وعلى هذا الأساس تم تقسيم الدراسة إلى قسمين دراسة نظرية لمراقبة التسيير والأدوات الرقابية المستخدمة مع عرض لأهم الدراسات السابقة في الموضوع ، أما القسم الثاني دراسة تطبيقية ميدانية تم فيها اختيار عينة من المؤسسات الاقتصادية من مختلف القطاعات بولاية ورقلة لتكون مثلا عن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، ومن خلال هاتين الدراستين النظرية والتطبيقية حاولنا استخراج النتائج والتوصل إلى اختبار الفرضيات المطروحة .

اختبار فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى : نظام مراقبة التسيير وأدواته الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يختلف كثيرا عنه في الجانب النظري وهي تعتبر صحيحة نسبيا فعادة ما يكون هناك اختلاف بين ما هو نظري وما هو كائن في الواقع بين ما تأمله المؤسسة وتطمح إليه وبين ما هي عليه ، رغم ذلك هناك مؤشرات ايجابية توحي بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قادرة على بناء أنظمة وأدوات رقابية حديثة تضمن لها التطور والنمو والازدهار أجوبة المحور الثاني : تبني المفهوم 4 بنسبة غالبية 39.1 % والاتجاه العام بالموافقة يثبت وعي مسيري هذه المؤسسات بالمفاهيم الحديثة لمراقبة التسيير، وأجوبة الأسئلة 2 و 8 و 9 بنسبة موافقة عالية 90.6 % ، 89.1 % ، 85.9 % يثبت مدى إدراكهم لدور وأهمية بناء أنظمة رقابية حديثة كما أن أجوبة المحور الخامس تؤكد استعدادهم لتعلم والتطوير جميع الإجابات الخمس فاقت 56 % نسبة موافقة .

الفرضية الثانية: تدرك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أهمية استخدام وتطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة من أجل زيادة فاعليتها وكذا معرفة نقاط القوة والضعف وهي فرضية صحيحة قياسا على أجوبة المحور الثاني والرابع من الاستبيان والاتجاه العام بالموافقة حيث نجد أجوبة 1 و 3 و 13 من

المحور الرابع بنسب على التوالي 82.8 % ، 89.1 % ، 85.9 % تشير إلى أن المؤسسات لديهم نظام رقابي معمول به يشمل جميع الأنشطة وتتم المراقبة الدورية للأهداف التكتيكية والإستراتيجية ولتحقيق ذلك لا بد من استخدام أدوات حديثة تمكن من تحليل الانحرافات والقيام بالإجراءات التصحيحية ، وتسهم في تحسين الأداء وتحقيق النجاعة والفعالية بالإضافة إلى ذلك تساعد في اتخاذ القرارات من خلال البيانات والمعلومات التي توفرها أجوبة أسئلة 2 و 8 و 9 من المحور الثاني بنسب موافقة 90.6 % 89.1 % 85.9 % على التوالي.

الفرضية الثالثة : تستخدم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الأدوات الحديثة التي تناسب حاجتها التسييرية ولها الأثر البالغ في تحسين أدائها فرضية صحيحة جزئيا قياس أجوبة المحور الثالث من الاستبيان "أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في المؤسسة " والاتجاه السائد باستخدام لوحة القيادة وبدرجة أقل بطاقة الأداء المتوازن ، أما الجزء الثاني من الفرضية " الأثر " فتثبتته أجوبة الأسئلة 14 ، 15 ، 16 ، و 17 المحور الرابع من الاستبيان والاتجاه العام بالموافقة وبنسب غالبية فاقت 51 %.

النتائج المتوصل إليها :

ومن خلال دراستنا النظرية والتطبيقية توصلنا إلى جملة من النتائج نذكرها :

- 1- توفر لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكادر البشري له المؤهلات العلمية والخبرة الميدانية
- 2- وعي مسيري هذه المؤسسات بالمفاهيم الحديثة لمراقبة التسيير وأهمية بناء أنظمة رقابية حديثة تتماشى والتطورات الحاصلة في الميدان .
- 3- اعتماد أنظمة رقابية وإعطاء مراقبة التسيير مكانة ضمن الهياكل التنظيمية للمؤسسة.
- 4- تستخدم هذه المؤسسات أدوات رقابية حديثة كلوحة القيادة وبدرجة أقل بطاقة الأداء المتوازن.
- 5- نقص الاهتمام بالتكاليف وعدم اعتماد أنظمة تتبعها ABM ، ABC ، ABB الخ.
- 6- عدم اهتمام المؤسسات بمعايير الجودة وإدارتها .

التوصيات : هناك جملة من التوصيات نشير إليها :

- 1- توضيح مفهوم مراقبة التسيير لجميع المسيرين ومراقبي التسيير والعمال داخل المؤسسة واعتبار مراقبة التسيير أداة لتحسين والتطوير وليست أداة حساب و عقاب.
- 2- الاهتمام بمراقبة التسيير وإعطاءها مكانتها الحقيقية وعلى جميع المستويات الإدارية (الإدارة العليا ، الوسطى ، والسفلى) وعلى جميع الأنشطة.
- 3- تحديد مهام ومسؤوليات مراقبة التسيير بدقة لتحقيق أهدافها وتأدية مهامها على أكمل وجه.

- 4- التنسيق بين مختلف المصالح والأقسام والوحدات بالمؤسسة ومراقبة التسيير وإمدادها بالمعلومات والوسائل لتحسين الأداء وزيادة الفعالية.
- 5- اعتماد واستخدام أدوات رقابية حديثة تساعد في عملية الرقابة وتحسين الأداء حسب خصوصية كل مؤسسة واحتياجاتها.
- 6- الاهتمام بالتكاليف واعتماد نظم وأدوات لمراقبة وتتبع التكاليف والتحكم بها لتعظيم هوامش الربح وتحسين الوضع التنافسي للمؤسسة.
- 7- الاهتمام بمعايير الجودة وإدارتها للحفاظ على بقاء المؤسسة وحصتها السوقية.
- 8- تطوير الهياكل التنظيمية والإدارية بما يتناسب ويتماشى مع أساليب التسيير الحديثة.
- 9- استغلال كل المتاحات المادية والبشرية لتعزيز وتطوير قدرات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وإعطائها المكانة التنافسية اللائقة.

الأفاق المستقبلية :

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية للموضوع ومن خلال النتائج المتوصل إليها نستطيع أن نطرح مجموعة من المواضيع يمكن أن تكون أفاق مستقبلية للبحث :

- معوقات وصعوبات استخدام وتطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية.
- مشاريع بناء أدوات رقابية حديثة للمؤسسات الاقتصادية مع مراعاة خصوصية كل مؤسسة.
- نظام مراقبة التسيير وأدواته الحديثة وانسجامه مع الهياكل التنظيمية والإدارية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المساجد

الكتاب

- 1- هواري معراج ، مدخل الى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2011 .
- 2- محمد رفيق الطيب ، " مدخل للتسيير اساسيات ، وظائف وتقنيات " ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006 .
- 3- محمد رفيق الطيب ، "مدخل للتسيير" بن عكنون ، الطبعة الثانية ، 2012 .
- 4- جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية ، طبعة 2 ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، الأردن 2002.
- 5- بشير عباس العلاق ، " الإدارة : مبادئ ووظائف تطبيقات ، " دار قباء الحديثة للطباعة والنشر والتوزيع 1996.
- 6- زاهد محمد ديري ، الرقابة الادارية دار المسيرة ، عمان ، 2011 .
- 7- ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، دار المحمدية الجامعية ، الجزائر ، 1999.
- 8- ناصر دادي عدون ، الإدارة و التخطيط الاستراتيجي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 2001 الجزائر .
- 9- ناصر دادي عدون و اخرون مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2004
- 10 هيثم محمد الزعبي ، الادارة و التحليل المالي ، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، ط 1، سنة 2000 .
- 11- صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، اقتصاديات المعلومات المحاسبية و الإدارية ، دار الجامعة الجديدة لنشر، الاسكندرية ، مصر 2001 .
- 12- عبد الرزاق محمد قاسم ، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية ، ط 01 ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009.
- 13- ثناء علي القباني " ، نظام المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2008 .
- 14- بوعلام بوشاش ، " المنير في المحاسبة العامة" ، دار هومة الجزائر ، 1998 .
- 15- محمد بوتين " المحاسبة العامة للمؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1999.
- 16- بو يعقوب عبد الكريم المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2004.

- 18- عبد الحكيم كراجة ، واخرون ، الادارة و التحليل المالي (اسس -مفاهيم – تطبيقات) عمان ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ط 1، 2000.
- 19- منير شاكرا محمد ، واخرون ، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات ، دار وائل للنشر ، عمان، الطبعة 2، 2005.
- 20- مبارك لسوس ، التسيير المالي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة 2 ، 2012.
- 21- فرانسوا محمد ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ط 02، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995.
- 22- خالص صالح ، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1997 .
- 23- يوحنا عبد آل ، صالح الرزق ، المحاسبة الادارية المعاصرة ، ط 01، دار مكتبة الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2006 .
- 24- وائل محمد صبحي إدريس طاهر، محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الأردن 2009.
- 25- فاضل حمد القيسي ، علي حسون الطائي ، الإدارة الاستراتيجية ، نظريات مداخل أمثلة و قضايا معاصرة ، دار الصفاء، ط1، عمان ، 2014
- 26- جولي مابري، تحديد التكلفة على اساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة احمد محمد زامل ، مكتبة الملك فهد للنشر، الرياض 2004.
- 27- طارق عبد العال حماد ، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة ، الدار الإسكندرية ، مصر ، 2006 .

الأطروحات والرسائل والمذكرات

- 1- زابي مريم ، عيسى عيدة ، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات ، مذكرة ماستر مركز جامعي البويرة ، 2011-2012 .
- 2- سعاد عقون ، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير جامعة الجزائر ، 2003 .
- 3- قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال ، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2007 .

- 4- هياج عبد الحمان ، أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لسيارات الصناعية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، ورقة 2012.
- 5- قريشي محمد الصغير ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، أطروحة دكتوراء ، جامعة ورقلة 2003 .
- 6- صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2006/2005 .
- 7- رانية نابلسي ، امكانية إعداد موازنات التخطيطية على اساس النشاط للرقابة على الاداء ، مذكرة الماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق ، 2012.
- 8- مرابط نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2006.
- 9- شباح نعيمة ، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، رسالة الماجستير ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2007.
- 10- ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية، واستخدام بطاقة الإداء المتوازن، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، في علوم التسيير تخصص 11- إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، الجزائر 2014.
- 12- أحمد حمان ، سفيان حمدان ، بطاقة الأداء المتوازن و اثرها على أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر ، جامعة تبسة 2015-2016 .
- 13- صلاح بلاسكة، قابلية بطاقة الاداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،مذكرة ماجستير ، جامعة سطيف 2012.
- 14- ماهر عابدين ، مدى إمكانية تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة في الصناعة السورية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإقتصاد ، تخصص محاسبة ، جامعة تشرين ، سوريا ، 2007 .
- 15- عبد الرحمان محمد عبد الرحمان بكر ، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات ، أطروحة دكتوراء ، غير منشورة ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، تخصص محاسبة ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، الأردن . 2007 .
- 16- بن حديد أحمد عبد السلام ، الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، جامعة ورقلة 2014.

17-أبراهيم سليمان النمس ، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة،رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، تخصص المحاسبة ، جامعة الأزهر، غزة ، 2013/2012 .

المتكقيات والمجالات والمحاضرات والمواقع الإلكترونية

- 1-عبد الرحمان تيشوري ، التنمية الإدارية و الإصلاح الإداري، الحوار المتمدن ، العدد 1421، 2006.
- 2-د. نعيمة يحيوي ، سلسلة محاضرات ، مقياس مراقبة التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنة ،2001-2002
- 3-محمد خليل ، عبد الحميد أحمد ، منى عبد السلام ، مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية [www. rr4ee.net](http://www.rr4ee.net)
- 4-وهيبة مقدم، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ و تقييم إستراتيجية المؤسسة بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الرابع حول "المنافسة والاستراتيجيات التنافسية في المؤسسات خارج قطاع المحروقات بالدول العربية يومي 08 و 09 نوفمبر 2010 جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف -الجزائر.
- 5-نعيمة يحيوي، خديجة لدرع، بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة لتقييم الشامل لأداء المنظمات، دراسة ميدانية، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة يومي، 22 و 23 نوفمبر 2011.
- 6-خديجة عرقوب ، الإدارة بالانشطة ABM واليات تطبيقها في المؤسسات ، مجلة باب الادارة ، العدد 38 ، 2015، [www. Giem. Info](http://www.Giem.Info)
- 7-نعيمة يحيوي ، دور نظام ABC ونظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية ، ورقة مقدمة ضمن ملتقى جامعة سعيدة أيام 10-11 نوفمبر 2009 .
- 8-سالم عبد الله جلس ، نظام تكاليف الانشطة كاساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية ، مجلة الجامعة الاسلامية ، مجلد 15، العدد1، فلسطين 2007.
- 9-أ. شحتاني عبد العالي ، د. غضبان رانية ، تحقيق ميزة التكلفة الاقل باستخدام التكلفة و التسيير على اساس الانشطة ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصاد ، مجلد 7، العدد1 ، 2018.
- 10-بوقرة رابح ، أثر المعايير المحاسبية الدولية IFRS/ IAS تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية ، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية جامعة أم البواقي العدد الاول جوان 2014.

المراجع باللغة الأجنبية

- 1-Gaston cuendent .dynamique de la gestion suisse ,presse polytechnique, 1982, volume II.
- 2-Anne Marie Keiser. control de gestion, op- cit,.
- 3-PASCAL FOLRE , management et control de gestion durad, Paris, 2007.
- 4-Michel Gervais , contrôle de gestion , édition dund , Paris , 1976.
- 5-.P.Boisselier, Op,Cit,
- 6-C.Alazard et S.sépari ,op.cit.
- 7-J. y.soulou,le tableau de bord du décideur, les editions d'organisation , paris,1982.
- 8-m.gervais,control de gestion ,ED económico, 1997.
- 9-Simon alcouffe , véronique mallert, les fondements conceptuels de L' ABC « A la francaise », revue de comptapilite – contrôle –audit , tome10, France 2004.
- 10-Michel Moncereau, Gestion des enterprises touristiques, edition Bréal, 2éme éd , France 2008.
- 11-cooper, roloin. Koplén. Ropert. Moasurecosts vight decision , morvard business review. Septembre. Octobre 1988.

الملاحق



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية
تخصص تدقيق و مراقبة التسيير

استبيان

نظرا للأهمية الكبيرة و الدور البارز الذي تلعبه مؤسساتكم في القطاع الاقتصادي بولاية ورقلة ، قمنا باختياركم في هذا الاستبيان كعينة لدراستنا الميدانية من أجل انجاز بحث علمي تحت عنوان:
" أدوات مراقبة التسيير الحديثة و مدى استخدامها في المؤسسات الجزائرية "
بغرض الحصول على درجة الماجستير في العلوم المالية و المحاسبية تخصص تدقيق و مراقبة التسيير .
نرجو أن يحظى هذا الاستبيان بالاهتمام اللازم و الإجابة على الأسئلة بكل دقة و موضوعية خدمة لأهداف الدراسة
كما نحيطكم علما أن كل المعلومات المقدمة في الاستبيان ستحظى بالسرية التامة و لا تستخدم إلا لأغراض الدراسة .

شكرا ..شكرا لكم مسبقا و تكرموا بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة لكل سؤال.

من إعداد: باردي + قد

المحور الأول : المعلومات الشخصية .

- الجنس : ذكر أنثى
- السن : أقل من 25 سنة من 25 إلى 34 سنة
من 35 إلى 44 سنة من 45 سنة فأكثر
- المؤهل العلمي : ثانوي أو شهادة مكافئة للمنصب جامعي
دراسات عليا أخرى
- الخبرة : أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات
من 10 إلى 15 سنة من 15 سنة فأكثر
- المنصب : مدير مراقب تسيير
رئيس قسم أو مكتب رئيس دائرة أو مصلح

المحور الثاني: مراقبة التسيير (المفهوم ، الاهمية و الدور ، الموقع)

1. ماهو مفهوم نظام مراقبة التسيير لديك؟(اختر اجابة واحدة)

- * هو التحقق والتدقيق في مدى احترام المعايير
- * هو القيادة والتحكم في التسيير .
- * عملية موجهة تشجع لتحفيز المسؤولين وحثهم لتحقيق أهداف المؤسسة.
- * هو العملية التي تسمح للمسييرين بتقييم الأداء ومقارنة النتائج مع الأهداف

2. أهمية ودور نظام مراقبة التسيير .

العبارة	موافق	غير موافق	محايد
2- تحليل الانحرافات و القيام بالإجراءات التصحيحية			
3- التحكم في الأداء التسييري			
4- تحديد المسؤوليات و الاختصاصات			
5- التحكم في التكاليف وترشيد النفقات وعقلنتها			
6- إيجاد العلاقة التوافقية بين الوسائل و الأهداف و النتائج			
7- وضع القواعد التنظيمية التي تضمن الرقابة الدقيقة			
8- تحسين الأداء و تحقيق النجاعة و الفعالية			
9- توفير البيانات و المعلومات التي تساعد في إتخاذ القرار			

10. موقع نظام مراقبة التسيير في مؤسستكم :

- مصلحة مستقلة تابعة لقسم المحاسبة و المالي
- أخرى..... مصلحة تابعة للمدير

المحور الثالث : ادوات مراقبة التسيير المستخدمة .

ماهي أدوات مراقبة التسيير المستخدمة لديكم في المؤسسة ؟

- المحاسبة العامة لوحة القيادة
- المحاسبة التحليلية بطاقة الاداء المتوازن
- التحليل المالي نظام التكاليف ABB/ ABC
- الموازنة التقديرية أداة أخرى.....

المحور الرابع : مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير واثره في المؤسسة

فيما يلي مجموعة من العبارات التي تتعلق بأسلوب الرقابة واثراؤات الرقابية في المؤسسة، نرجو تحديد مدى انطباعكم بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة التي تعكس درجة التطبيق والاثر .

محايد	غير موافق	موافق	الأسلوب المطبق في الرقابة واثر استخدام الأدوات
			1- لديكم نظام رقابي معمول به داخل المؤسسة
			2- تستعمل الرقابة المحاسبية فقط (حسب البيانات المحاسبية)
			3- تشمل مراقبة التسيير جميع الأنشطة : المحاسبية، المالية، الإدارية...الخ
			4- تستعمل الميزانية التقديرية كأساس للرقابة و اتخاذ القرار
			5- تستعمل لوحة قيادة شاملة للمؤسسة في مجال الرقابة
			6- تستعمل النسب المالية كأساس للرقابة واتخاذ القرار
			7- يتم متابعة نسبة المبيعات باستمرار
			8- تستعمل التكاليف المعيارية كأساس للرقابة
			9- يطبق لديكم معايير لتقييم أداء العمال
			10- تطبق معايير لتقييم الاستثمارات
			11- يؤخذ بالحسبان معايير الجودة لتقييم المنتجات
			12- المؤسسة حائزة على شهادة المطابقة لمعايير الجودة (ISO)
			13- تتم المراقبة الدورية لأهداف المؤسسة التكتيكية الإستراتيجية
			14- ساعدت في تحسين عملية مراقبة التسيير
			15- ساعدت في قياس الأداء واتخاذ القرار
			16- أداة حوار و اتصال بين مختلف مستويات المؤسسة
			17- ساهمت في تحفيز و تنمية مهارات المسؤولين

المحور الخامس : التعلم والتطوير

لا ادري	لا	نعم	العبارة
			1- هل المؤسسة تقيم و تراجع خططها المستقبلية بناء على متطلبات البيئة الداخلية و الخارجية ؟
			2- هل المؤسسة تطور باستمرار اساليبها التسييرية ؟
			3- هل المؤسسة تطور أدواتها التسييرية حسب حاجياتها التسييرية ؟
			4- هل هي على استعداد لاعتماد ادوات تسييرية أكثر حداثة؟
			5- هل هناك دورات تدريبية و تكوينية للمسؤولين وحتى الموظفين من أجل تحسين أدائهم؟

- البيانات الشخصية

Statistiques

		le sexe	niveau	Poste
N	Valide	64	64	64
	Manquant	0	0	0

le sexe

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	masculain	57	89,1	89,1	89,1
	féminin	7	10,9	10,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

Niveau

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	secondaire ou certificat équivalent pour le poste	3	4,7	4,7	4,7
	universitaire	43	67,2	67,2	71,9
	diplômé	15	23,4	23,4	95,3
	autre	3	4,7	4,7	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

Poste

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	directeur	8	12,5	12,5	12,5
	contrôleur de gestion	9	14,1	14,1	26,6
	chef de section ou de bureau	10	15,6	15,6	42,2
	chef département ou chef service	37	57,8	57,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

Age

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	de 25 à 34 ans	11	17,2	17,2	17,2
	de 35 à 44ans	30	46,9	46,9	64,1
	plus de 45 ans	23	35,9	35,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

Experience

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	mion que 5 ans	2	3,1	3,1	3,1
	de 5 à 10 ans	10	15,6	15,6	18,8
	de 10 à 14 ans	22	34,4	34,4	53,1
	plus de 15 ans	30	46,9	46,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

Poste

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	directeur	8	12,5	12,5	12,5
	controleur de gestion	9	14,1	14,1	26,6
	chef de séction ou de bureau	10	15,6	15,6	42,2
	chef département ou chef service	37	57,8	57,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

- موقع مراقبة التسيير

position de système de control de gestion dans E

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	suivi à département comptabilité et fnance	21	32,8	32,8	32,8
	service independante	20	31,3	31,3	64,1
	suivi au directeur	19	29,7	29,7	93,8
	autres	4	6,3	6,3	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

- أدوات مراقبة التسيير المستخدمة

comptabilité générale

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	27	42,2	42,2	42,2
	oui	37	57,8	57,8	100,0
Total		64	100,0	100,0	

comptabilité analytique

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	44	68,8	68,8	68,8
	oui	20	31,3	31,3	100,0
Total		64	100,0	100,0	

analyse financière

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	49	76,6	76,6	76,6
	oui	15	23,4	23,4	100,0
Total		64	100,0	100,0	

Budget

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	41	64,1	64,1	64,1
	oui	23	35,9	35,9	100,0
Total		64	100,0	100,0	

tableau de bord

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	31	48,4	48,4	48,4
	oui	33	51,6	51,6	100,0
Total		64	100,0	100,0	

BSC

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	62	96,9	96,9	96,9
	oui	2	3,1	3,1	100,0
Total		64	100,0	100,0	

systeme ABC/ABB

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide non	64	100,0	100,0	100,0

Autres

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide non	61	95,3	95,3	95,3
oui	3	4,7	4,7	100,0
Total	64	100,0	100,0	

اختبار الثبات للمحاور وللاستبيان

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	64	100,0
Exclue ^a	0	,0
Total	64	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,788	40

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
phrase 2	86,09	85,578	,161	,787
phrase 3	86,27	83,055	,272	,783

phrase 4	86,52	84,539	,108	,790
phrase 5	86,41	85,293	,049	,792
phrase 6	86,50	83,746	,161	,788
phrase 7	86,36	83,694	,184	,786
phrase 8	86,16	84,229	,237	,785
phrase 9	86,19	83,901	,261	,784
phrase 1	86,23	83,230	,296	,783
phrase 2	87,08	86,359	-,042	,799
phrase 3	86,16	84,324	,226	,785
phrase 4	86,67	80,129	,381	,779
phrase 5	86,52	80,889	,350	,780
phrase 6	86,69	81,329	,310	,782
phrase 7	86,41	80,372	,448	,777
phrase 8	87,13	80,016	,364	,779
phrase 9	86,80	79,815	,362	,779
phrase 10	86,75	78,952	,419	,776
phrase 11	86,80	80,006	,412	,777
phrase 12	86,97	82,316	,248	,784
phrase 13	86,41	79,896	,454	,776
phrase 14	86,58	80,851	,344	,780
phrase 15	86,66	78,991	,458	,775
phrase 16	86,56	81,710	,302	,782
phrase 17	86,69	80,250	,398	,778
phrase 1	86,44	79,361	,528	,774
phrase 2	86,55	79,966	,405	,778
phrase 3	86,64	79,472	,448	,776
phrase 4	86,48	80,444	,454	,777
phrase 5	86,23	82,373	,342	,781
définition de système de control de gestion	86,27	81,881	,158	,792
position de système de control de gestion dans E	86,91	89,356	-,208	,806
comptabilité générale	87,42	85,200	,119	,788
comptabilité analytique	87,69	83,964	,275	,784
analyse financière	87,77	84,055	,294	,784
budget	87,64	84,456	,208	,786
tableau de bord	87,48	85,111	,126	,788
BSC	87,97	85,999	,157	,787
système ABC/ABB	88,00	86,540	,000	,789
autres	87,95	86,903	-,103	,790

مفهوم مراقبة التسيير

Statistiques

définition de système de control de gestion

Valide	64
Manquant	0

définition de système de control de gestion

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	définition 1	11	17,2	17,2	17,2
	définition 2	20	31,3	31,3	48,4
	définition 3	8	12,5	12,5	60,9
	définition 4	25	39,1	39,1	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

الاهمية والدور لمراقبة التسيير

Statistiques

	N		Moyenne	Médiane	Ecart type	Somme
	Valide	Manquant				
phrase 2	64	0	2,91	3,00	,294	186
phrase 3	64	0	2,73	3,00	,623	175
phrase 4	64	0	2,48	3,00	,734	159
phrase 5	64	0	2,59	3,00	,750	166
phrase 6	64	0	2,50	3,00	,756	160
phrase 7	64	0	2,64	3,00	,698	169
phrase 8	64	0	2,84	3,00	,479	182
phrase 9	64	0	2,81	3,00	,500	180

Table de fréquences

phrase 2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	neutre	6	9,4	9,4	9,4
	d'accord	58	90,6	90,6	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	6	9,4	9,4	9,4
	neutre	5	7,8	7,8	17,2
	d'accord	53	82,8	82,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	9	14,1	14,1	14,1
	neutre	15	23,4	23,4	37,5
	d'accord	40	62,5	62,5	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	10	15,6	15,6	15,6
	neutre	6	9,4	9,4	25,0
	d'accord	48	75,0	75,0	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	10	15,6	15,6	15,6
	neutre	12	18,8	18,8	34,4
	d'accord	42	65,6	65,6	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	8	12,5	12,5	12,5
	neutre	7	10,9	10,9	23,4
	d'accord	49	76,6	76,6	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	3	4,7	4,7	4,7
	neutre	4	6,3	6,3	10,9
	d'accord	57	89,1	89,1	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	3	4,7	4,7	4,7
	neutre	6	9,4	9,4	14,1
	d'accord	55	85,9	85,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

الأ
سلو
ب.
الط
نظ
ق
والأ
شر

Statistiques

	N		Moyenne	Médiane	Ecart type	Somme
	Valide	Manquant				
phrase 1	64	0	2,77	3,00	,556	177
phrase 2	64	0	1,92	1,50	,965	123
phrase 3	64	0	2,84	3,00	,479	182
phrase 4	64	0	2,33	3,00	,837	149
phrase 5	64	0	2,48	3,00	,797	159
phrase 6	64	0	2,31	3,00	,814	148
phrase 7	64	0	2,59	3,00	,706	166
phrase 8	64	0	1,88	2,00	,882	120
phrase 9	64	0	2,20	3,00	,912	141
phrase 10	64	0	2,25	3,00	,909	144
phrase 11	64	0	2,20	2,00	,800	141
phrase 12	64	0	2,03	2,00	,796	130
phrase 13	64	0	2,59	3,00	,750	166
phrase 14	64	0	2,42	3,00	,813	155
phrase 15	64	0	2,34	3,00	,840	150
phrase 16	64	0	2,44	3,00	,774	156
phrase 17	64	0	2,31	3,00	,794	148

Table de fréquences

phrase 1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	4	6,3	6,3	6,3
	neutr	7	10,9	10,9	17,2
	d'accord	53	82,8	82,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	32	50,0	50,0	50,0
	neutr	5	7,8	7,8	57,8
	d'accord	27	42,2	42,2	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	3	4,7	4,7	4,7
	neutr	4	6,3	6,3	10,9
	d'accord	57	89,1	89,1	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	15	23,4	23,4	23,4
	neutr	13	20,3	20,3	43,8
	d'accord	36	56,3	56,3	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	12	18,8	18,8	18,8
	neutr	9	14,1	14,1	32,8
	d'accord	43	67,2	67,2	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	14	21,9	21,9	21,9

	neutr	16	25,0	25,0	46,9
	d'accord	34	53,1	53,1	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	8	12,5	12,5	12,5
	neutr	10	15,6	15,6	28,1
	d'accord	46	71,9	71,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	29	45,3	45,3	45,3
	neutr	14	21,9	21,9	67,2
	d'accord	21	32,8	32,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	21	32,8	32,8	32,8
	neutr	9	14,1	14,1	46,9
	d'accord	34	53,1	53,1	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	20	31,3	31,3	31,3
	neutr	8	12,5	12,5	43,8
	d'accord	36	56,3	56,3	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	15	23,4	23,4	23,4
	neutr	21	32,8	32,8	56,3

d'accord	28	43,8	43,8	100,0
Total	64	100,0	100,0	

phrase 12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	19	29,7	29,7	29,7
	neutr	24	37,5	37,5	67,2
	d'accord	21	32,8	32,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	10	15,6	15,6	15,6
	neutr	6	9,4	9,4	25,0
	d'accord	48	75,0	75,0	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	13	20,3	20,3	20,3
	neutr	11	17,2	17,2	37,5
	d'accord	40	62,5	62,5	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	15	23,4	23,4	23,4
	neutr	12	18,8	18,8	42,2
	d'accord	37	57,8	57,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	11	17,2	17,2	17,2
	neutr	14	21,9	21,9	39,1
	d'accord	39	60,9	60,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	13	20,3	20,3	20,3
	neutr	18	28,1	28,1	48,4
	d'accord	33	51,6	51,6	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

Statistiques

		phrase 1	phrase 2	phrase 3	phrase 4	phrase 5
N	Valide	64	64	64	64	64
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		2,56	2,45	2,36	2,52	2,77
Médiane		3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Ecart type		,710	,815	,804	,690	,611
Somme		164	157	151	161	177

التعلم والتطوير

Table de fréquences

phrase 1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	8	12,5	12,5	12,5
	ne sais pas	12	18,8	18,8	31,3
	oui	44	68,8	68,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	13	20,3	20,3	20,3
	ne sais pas	9	14,1	14,1	34,4
	oui	42	65,6	65,6	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	13	20,3	20,3	20,3
	ne sais pas	15	23,4	23,4	43,8
	oui	36	56,3	56,3	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	7	10,9	10,9	10,9
	ne sais pas	17	26,6	26,6	37,5
	oui	40	62,5	62,5	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

phrase 5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	6	9,4	9,4	9,4
	ne sais pas	3	4,7	4,7	14,1
	oui	55	85,9	85,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	