

جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
الشعبة: علوم التسيير  
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير  
من إعداد الطالبة: باعلي كنزة  
بعنوان:

## محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير دراسة حالة المؤسسة تعاوني الحبوب والخضر الجافة CCL.S ورقلة (خلال 2015)

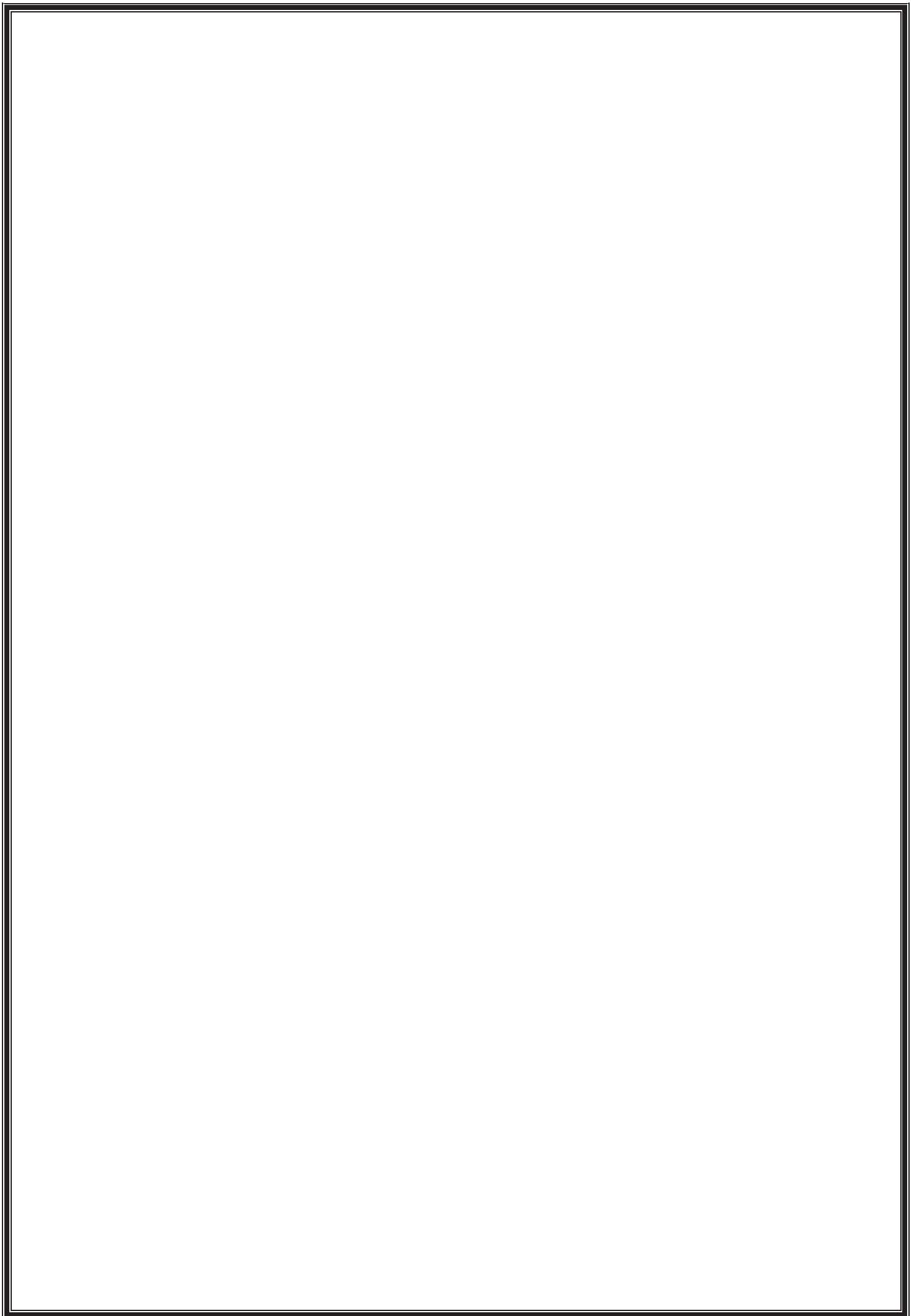
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/27  
أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ: صديقي فؤاد ..... أستاذ مساعد (أ) (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الأستاذ: الحاج عرابة ..... الدكتور (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الأستاذ: موساوي عمر ..... أستاذ مساعد (أ) (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2014/2015



جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
الشعبة: علوم التسيير  
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير  
من إعداد الطالبة: باعلي كنزة  
بعنوان:

محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير  
دراسة حالة المؤسسة ورقلة  
(خلال 2015)

السنة الجامعية 2014/2015

## الإهداء

إلى من يشتهي اللسان إلى نطقيا وترف العين وحشتمها، إلى من تخشع الأحاسيس لذكرها ويرتجف كبدي  
كلما أبتعد عنها، إلى من يحن القلب إلى تقبيلها وتشتاق الأذان لسماع دعواتها الغالية " أمي الحبيبة"  
إلى من علمني أبجديات الحياة وسقاني كأسها حلوها ومرها إلى من ناضل لأجلي وتعب لأرتاح إلى نبراس  
العطاء المبذول ومعلمي الأول إلى جوهرة قلبي رمز الاحترام والتقدير " أبي الحبيب"  
اللهم اجعل أمي وأبي من السبعون ألف الذين يدخلون الجنة بلا حساب، فأمي لا تقدر بثمن وأبي لا يكرره الزمن  
إلى رمز الأدب والأخلاق من علمني أسس الحياة والثقة بالنفس وكان سبب في سعادتني زوجي المستقبلي "نبيل" حفظه الله  
إلى من رباني على أصول الدين والفقه والصدق والإخلاص " جدي وجدتي " أطال الله في عمرهما  
إلى أحسن الساتذة طيلة فترة دراستي

إلى بلسم روحي وحياتي، إلى من هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتني إخوتي الأعزاء " محمد  
الحاج ، عبد الله، تهامي، سيمام، عائشة ، سندس "والي زوجات إخوتي " فريال ، زهية"

إلى ضيوف الجدد في العائلة ومدخل البهجة والسرور البراعم " مريم البتول وأشواق وسراج الدين " حفظهما الله ورعاهم وجعلهم

### القرآن

إلى من أشعر بجانبهما بسعادة كبيرة وراحة عظيمة وكانت علاقتي بهما مبنية على الحب والصرامة  
المتبادلة ثمرتها الحكمة والنصح والوفاء " عماتي خاصة أم الخير " يا رب حقق لهما كل أحلامهما  
و احفظهما وارضى عنهما والي نساء أعمامي وأخوالي وأولادهم كل بإسمه  
إلى أعز الصديقات اللواتي جمعتنني بهن أغلى الذكريات " أمينة ع، أمينة د، سهيلة، زوبيدة، حفيضة، اسمهان ، كلتوم،  
عائشة "

إلى كل زملائي دفعة 2014 ماستر تدقيق ومراقبة التسيير وإلى كل طلبة كلية العلوم الإقتصادية والعلوم  
التجارية وعلوم التسيير

إلى كل من في القلب ولم يذكره القلم، إلى كل من يؤمن بان بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا وفي  
أنفسنا قبل ان تكون في أشياء أخرى،

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع .

بأعلي كنزة

# شكر و عرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا

لإتمام هذا العمل المتواضع

اللهم إنا نسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العمل والثواب وخير الممات وثبتنا على دينك وثقل موازين حسناتنا وثبت إيماننا وأرفع درجاتنا في الجنة وتقبل صلاتنا وغفر خطايانا ونسألك العلا في جناتك الفردوس الأعلى وصل اللهم وسلم على خير الخلق سيدنا محمد أما بعد:

نوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد بإنجاز هذه المذكرة، ثم نتقدم بالشكر الجزيل والخاص إلى الأستاذ المشرف "عرابة الحاج" الذي لم يذخر جهدا لمساعدتي في انجاز هذا العمل من خلال مساندته و دعمه لنا من خلال توجيهاته ونصائحه القيمة وعلى الجهود التي بذلها معي طيلة السنة

كما لا يفوتنا ان نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل والامتنان "لزواويد نعيمة" على مدها لنا يد العون والمساعدة وتواضعها معنا من أجل إجراء الدراسة الميدانية

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل اكبر استفادة من الدراسة

والشكر العميق لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عني كل خير.

بإعالي كنزته

إلى من يشتهي اللسان إلى نطقيا وترف العين وحشتها، إلى من تخشع الأحاسيس لذكرها ويرتجف كبدي  
كلما أبتعد عنها، إلى من يحن القلب إلى تقبيلها وتشتاق الأذان لسماع دعواتها الغالية " أمي الحبيبة"  
إلى من علمني أبجديات الحياة وسقاني كأسها حلوها ومرها إلى من ناضل لأجلي وتعب لأرتاح إلى نبراس  
العطاء المبدول ومعلمي الأول إلى جوهرة قلبي رمز الاحترام والتقدير " أبي الحبيب"  
اللهم اجعل أمي وأبي من السبعون ألف الذين يدخلون الجنة بلا حساب، فأمي لا تقدر بثمن وأبي لا يكرره  
الزمن

إلى من علمني أسس الحياة والثقة بالنفس وكان سبب في سعادتي زوجي المستقبلي "نبيل" حفظه الله  
إلى من رباني على أصول الدين والفقه والصدق والإخلاص " جدي وجدتي " أطال الله في عمرهما  
إلى أحسن الساتذة طيلة فترة دراستي إلى رمز الأدب والأخلاق  
إلى بلسم روحي وحياتي، إلى من هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتي إخوتي الأعزاء " محمد  
الحاج ، عبد الله، تهامي، سيمام، عائشة ، سندس" والي زوجات إخوتي "فريال ،زهية"  
إلى الضيوف الجدد في العائلة ومدخل البهجة والسرور البراعم" مريم البتول وأشواق وسراج الدين " حفظهما الله  
ورعاهم وجعلهم من حفظة القرآن  
إلى من أشعر بجانبهما بسعادة كبيرة وراحة عظيمة وكانت علاقتي بهما مبنية على الحب والصراحة  
المتبادلة ثمرتها الحكمة والنصح والوفاء" عماتي خاصة أم الخير "يا رب حقق لهما كل أحلامهما  
و احفظهما وارضى عنهما والي نساء أعمامي وأخوالي وأولادهم كل بإسمه  
إلى أعز الصديقات اللواتي جمععتي بهن أغلى الذكريات" أمينة، أمينة د، سهيلة، زوبيدة، حفيضة، اسمهان ، كلتوم،  
عائشة "

إلى كل زملائي دفعة 2014 ماستر تدقيق ومراقبة التسيير وإلى كل طلبة كلية العلوم الإقتصادية والعلوم  
التجارية وعلوم التسيير

إلى كل من في القلب ولم يذكره القلم، إلى كل من يؤمن بان بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا وفي  
أنفسنا قبل ان تكون في أشياء أخرى،

الحمد لله الذي هدانا إلى نور العلم وميزنا بالعقل الذي يسير طريقنا  
الحمد لله الذي أعطانا من موجبات رحمته الإرادة والعزيمة على

إتمام

عملنا نحمدك يارب حمدا يليق بمقامك وجلالك عظيم

إلى من قال فيهما عز وجل: {وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة

وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا }

إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا "أمي وأبي" حفظهما الله ....

إلى إخوتي، إلى كل العائلة من قريب أو بعيد

إلى كل أساتذتي وأصدقائي

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع .

# شكر و عرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيرا  
على توفيقه لنا

لإتمام هذا العمل المتواضع

اللهم إنا نسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العمل والثواب وخير الممات وثبتنا على دينك  
وثقل

موازين حسناتنا وثبت إيماننا وأرفع درجاتنا في الجنة وتقبل صلاتنا وغفر خطايانا ونسألك العلاء في جناتك  
الفردوس

الأعلى وصل اللهم وسلم على خير الخلق سيدنا محمد أما بعد:

نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من  
بعيد في إنجاز هذه المذكرة، ثم نتقدم بالشكر الجزيل والخاص إلى الأستاذ المشرف "عرابة الحاج" الذي لم  
يذخر جهدا لمساعدتي في إنجاز هذا العمل من خلال مسانדתه و دعمه لنا من خلال توجيهاته ونصائحه

القيمة وعلى المجهودات التي بذلها معي طيلة السنة

كما لا يفوتنا ان نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل والامتنان "لزواويد نعيمة" على مدها لنا يد العون  
والمساعدة وتواضعها معنا من أجل إجراء الدراسة الميدانية

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها وعلى  
مجهوداتهم

وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل اكبر استفادة من الدراسة

وبالشكر العميق لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع أشكر كل هؤلاء وجزاهم



## الخلاصة:

تهدف دراستنا إلى معرفة أهمية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة، من خلال محاولة تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية و التحقق من أن كل نشاط في كل مركز يسير وفقاً لما هو مخطط له، فمحاسبة المسؤولية مهمة في كل مؤسسة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت خدماتية أو تجارية أو صناعية، هادفة للربح أو غير هادفة، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة، ومن أجل ذلك حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية:

"كيف يمكن استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة؟" وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام بعض أدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، وذلك عن طريق دراسة حالة في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة، ولقد توصلنا إلى عدة نتائج منها أن المؤسسة هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية، محاسبة المسؤولية تسهل عملية مراقبة التسيير و عند القيام بعملية الرقابة يكون كل مسئول مسؤولاً عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته، وتتم مساءلته عن أسباب هذه الانحرافات، و الموازنات التقديرية لها دور أساسي في نظام محاسبة المسؤولية كأداة قياس تساعد المستويات الإدارية في الرقابة وقد تم وضع مجموعة من التوصيات منها ضرورة إشراك العاملين في مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية، وإعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية، إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية.

**الكلمات المفتاح:** مراقبة التسيير، محاسبة المسؤولية، المؤسسة الاقتصادية

## Summary:

Our study aims to find out the importance of using accounting responsibility as a tool for management control in the organization, by trying organization divided into responsibility centers and verify that all the activity in each center is proceeding according to plan for him, Fmhacbh important responsibility in each institution, regardless of its activity, whether The service-commercial or industrial, for-profit or non-purposeful, this study aimed to clarify the importance of accounting responsibility as a tool for management control in the organization, and for that we tried in this study to address the following problem: "How can I use accounting responsibility as a tool to control management in the enterprise?" To answer this problem we studied the theory and application of the subject using some used tools in the search of a personal interview and observation, through a case study in a cooperative grain, vegetable Foundation dry, We have reached several conclusions, including that of the institution organizational structure determines the divisions of responsibility centers, Accounting Responsibility facilitate control management and process when carrying out controls all official shall be responsible for deviations in the responsibility center, and is accountable for the reasons for these deviations, and budgets have been instrumental in accounting responsibility system as a measurement tool helps administrative levels in the control has been a set of status recommendations, including the need to involve workers in various departments in the preparation of the budget planning, and give more importance to the function of planning being working on the general objectives of each center responsibility, preparation of reports on the level of responsibility centers and periodically.

**Key words:** Steering control, accounting responsibility, economic institution.

الصفحة	قائمة المحتويات
III	الإهداء .....
IV	الشكر وعرفان .....
V	الملخص .....
VI	قائمة المحتويات .....
VII	قائمة الجداول .....
VIII	قائمة الأشكال .....
IX	قائمة الملاحق .....
أ	المقدمة .....
01	الفصل الأول : الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية ومراقبة التسيير .....
02	تمهيد .....
03	المبحث الأول مدخل لمراقبة التسيير ومحاسبة المسؤولية .....
11	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية - الدراسات السابقة للموضوع - .....
14	خلاصة .....
15	الفصل الثاني : للدراسة الميدانية .....
16	تمهيد .....
17	المبحث الأول : الطريقة والأدوات .....
22	المبحث الثاني : النتائج و المناقشة .....
24	خلاصة .....
25	الخاتمة .....
34	قائمة المصادر والمراجع .....
38	الملاحق .....
47	الفهرس .....

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
23	الموازنة التقديرية الخاصة بمصاريف المستخدمين لسنة 2014	(1.2)
24	الموازنة التقديرية الخاصة للمداخيل والمصاريف التجارية لسنة 2014	(2.2)

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
04	مفهوم مراقبة التسيير	(1.1)
05	أهداف مراقبة التسيير	(2.1)
06	مثلث نظام مراقبة التسيير	(3.1)
18	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(1.2)
20	دمج نظام محاسبة المسؤولية مع نظام الموازنات التقديرية	(2.2)
22	كيفية تقسيم مراكز المسؤولية	(3.2)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
39	المقابلة	(01)
40	الموازنة التقديرية 2014	(02)

أ. توطئة:

تعتبر محاسبة المسؤولية أداة قياسية مهمة تهدف إلى التحقق من أن كل نشاط في الشركة يسير وفقاً لما هو مخطط له، لذلك لا بد من تقييم الأداء الفعلي مع ما هو مخطط وتحليل الانحرافات ومعرفة أسباب حدوثها، وكما يعتبر نظام محاسبة المسؤولية وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية و الاقتصادية و القانونية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد والمؤسسة، و هي أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير و تحديد التكاليف ودراستها، و كان الهدف من دراستنا الوقوف على مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات، و مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الموازنات التقديرية التي تساعد على الرقابة، أي رقابة التسيير.

ب. طرح الإشكالية :

وبناء على ما سبق فقد تمحورت إشكالية البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يمكن استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة؟

من خلال الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسة؟
2. هل تقوم المؤسسة بتحديد وتحليل الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها؟
3. ما مدى مساهمة محاسبة المسؤولية في وضع نظام مراقبة تسيير فعال في المؤسسة؟

ج. الفرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة نطلق من الفرضيات الآتية:

1. تقوم المؤسسة بتطبيق محاسبة المسؤولية باستخدام الموازنات التقديرية فقط؛
2. تقوم المؤسسة بتحديد وتحليل الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها؛
3. من شأن محاسبة المسؤولية تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة.

د. مبررات اختيار الموضوع :

1. الرغبة في التعرف أكثر على واقع محاسبة المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية؛
2. التدقيق في الجوانب النظرية والتطبيقية المتعلقة بالموضوع؛
3. إرادة الباحث في مواصلة البحث في مجال تخصصه والتعمق أكثر وبناء معارف حديثة مكتسبة من الواقع.

هـ. أهداف الدراسة:

هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا نوجز أهمها فيما يلي:

محاولة إظهار و إبراز دور محاسبة المسؤولية في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة و محاولة إبراز مهامها ومدى إسهامها في تفعيل النظام التخطيطي والرقابي في المؤسسة و تحليل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و الخروج بنتائج و اقتراحات بعد التعرف على نقاط القوة و الضعف.

## و. أهمية الدراسة :

تتجسد أهمية هذه الدراسة في الإشارة إلى أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية ودورها في التخطيط والرقابة والسعي لبيان الفوائد التي من الممكن تحقيقها من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وما هي المعوقات التي تقف حائلا أمام تطبيق ذلك النظام، والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها و تطويرها وتقديم إطار معرفي نظري يمكن الاعتماد عليه مستقبلا لإعداد دراسات أوسع وأكثر دقة.

## ز. منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإثباته أو نفيها الفرضيات السابقة قمنا بما يلي:  
القسم الأول دراسة الجانب النظري، ثم بناءه على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات وتمثل في الاطلاع على الكتب والمراجع ، كما تم الاعتماد على مجموعة من الرسائل الماجستير ، والقسم الثاني دراسة الجانب التطبيقي، والذي سيبين على منهج دراسة الحالة لمعرفة واقع محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة، وذلك باستخدام أداتي المقابلة، الملاحظة .

## ح. حدود الدراسة:

**الحدود المكانية:** تلقي هذه الدراسة الضوء على إمكانية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة

**الحدود الزمنية:** تمت الدراسة في السداسي الثاني من الموسم الجامعي 2015

**الحدود الموضوعية:** اهتمت الدراسة بموضوع محاسبة المسؤولية.

## ط. صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في إتمام هذا البحث هي:

1. عدم وجود الدعم والمساعدة والتوجيه من طرف المؤسسة أثناء قيامنا بالتربص التطبيقي؛
2. سرية معلومات المؤسسة.

## ي. هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومن أجل اختبار مدى صحة الفرضيات المدرجة تمت هيكلة الموضوع كآتي:

➤ الفصل الأول الإطار النظري لدراسة الذي كان بعنوان **محاسبة المسؤولية ومراقبة التسيير** تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تناول مدخل لمراقبة التسيير ومحاسبة المسؤولية، أما المبحث الثاني فقد تناول الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة بالدراسة الحالية،

➤ يليه الفصل الثاني: الذي احتوي على الدراسة التطبيقية على المؤسسة، حيث قسم إلى مبحثين الأول: تضمن الطريقة والأدوات المستخدمة، أما المبحث الثاني فقد شمل النتائج التي تم التوصل إليها ومناقشتها، وأخيرا الخاتمة التي تحتوي نتائج واقتراحات الدراسة.

## تمهيد:

نظرا لكبر حجم المؤسسات الحكومية والوحدات الاقتصادية وتعقد أعمالها أصبح من الصعب إدارة تلك المؤسسات من قبل الإدارة العليا فقط، لذلك ظهرت الحاجة إلى تفويض الصلاحيات والمسئوليات للأفراد والمستويات الإدارية الأخرى لإدارة العمل بكفاءة وفعالية، لذلك أصبحت هناك حاجة ماسة إلى نظام لتقييم أداء مدراء الدوائر وموظفيهم ومحاسبة المتسبب في الخلل والانحراف في العمل، ومن هنا جاء نظام محاسبة المسؤولية لتركز على الرقابة المدراء على ضوء ما سبق سنحاول في هذا الفصل

إبراز المفاهيم النظرية للمحاسبة المسؤولية ومراقبة التسيير ضمن مبحثين :

المبحث الأول: مدخل لمراقبة التسيير ومحاسبة المسؤولية؛

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.



### المبحث الأول: مدخل لمراقبة التسيير ومحاسبة المسؤولية.

إن مراقبة التسيير وظيفة حديثة ظهرت في عام 1939 عندما تم إنشاء المعهد الأمريكي للمراقبين (controllars institute of america) في حين أنه بدأ في فرنسا بعد الحرب العالمية الثانية وقد ارتبط في الظهور بالوظيفة الإنتاجية، ليشهد فيما بعد تحولات واسعة مع مرور الزمن بالارتباط بالأهداف الإستراتيجية والأداء وسنحاول في هذا المبحث عرض أهم الموضوعات المتعلقة بمراقبة التسيير .

#### المطلب الأول: ماهية نظام مراقبة التسيير:

قبل التعرض لمفهوم التسيير نلاحظ أنها مركبة من مصطلحين "المراقبة" و"التسيير" لذا نعرف كل مصطلح على حدي :

#### أولاً: المراقبة:

المراقبة هي إحدى عناصر وظائف العملية الإدارية وتهدف إلى مراقبة العمل وقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط باستخدام معايير رقابية يقارن بها هذا الأداء، وفي ضوء نتائج المقارنة يتم تحديد الإنجازات الإيجابية التي يجب تعزيزها والانحرافات السلبية التي يجب تصحيحها وتجنبها مستقبلاً، وبالتالي تحقيق الأهداف المطلوبة.<sup>1</sup>

#### ثانياً: التسيير:

➤ يعرفها p.Bergeron " بأنها تلك العملية التي من خلالها نخطط وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة".<sup>2</sup>

➤ التسيير هو تلك المجموعة من العمليات المشتقة والمتكاملة التي تشمل أساساً التخطيط، التنظيم، التوجيه و الرقابة إنه باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها.<sup>3</sup>

#### 1. تعريف مراقبة التسيير:

➤ يعرفها p.Bergeron " بأنها تلك العملية التي تسمح للتسييرين بتقييم أداء أتم ومقارنة نتائجهم مع الأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة".<sup>4</sup>

➤ عرفها A.Khemakhem " بأنها عملية يتم تنفيذها داخل كيان اقتصادي لضمان التنشيط والتحرك الفعال والدائم للطاقات والموارد المتاحة، لتحقيق الهدف من ذلك".<sup>5</sup>

➤ هي مسار دائم للضبط، يسعى إلى تجنيد كل طاقات المؤسسة للاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات وهي تسمح للمسؤولين و العاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي يوفرها لهم والذي يساعدهم على تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية، وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الإستراتيجية المحددة، وبالتالي فهو نظام للتحكم في التسيير ككل.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> حسين حرم، مبادئ الإدارة الحديثة: النظريات العملية الإدارية، وظائف المنظمة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 302.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، أثر مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمدي العامة، الجزائر، 2004، ص: 09.

<sup>3</sup> عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد المؤسسة، طبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية الجزائرية، ص: 09.

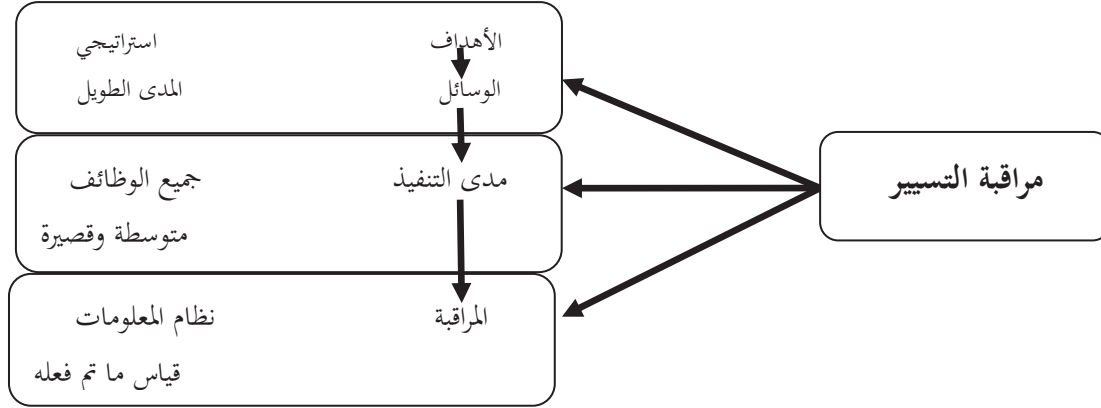
<sup>4</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سابق، ص: 10.

<sup>5</sup> A.Khemakhem, La Dynamique du Contrôle de Gestion, Dunod, paris, France, 1976, p: 16.

<sup>6</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمدي العامة الجزائر، ص: 46.

- متابعة عمليات التنفيذ لتبين مدى تحقيق الأهداف المراد إدراكها في وقتها، وتحديد مسؤولية كل ذي سلطة والكشف عن مواطن الخلل حتى يمكن تفاديها، والوصول بالإدارة إلى أكبر كفاءة ممكنة.<sup>1</sup>
- ويمكن تمثيل مفهوم نظام مراقبة التسيير كما يلي:

الشكل رقم(1.1): مفهوم نظام مراقبة التسيير



المصدر: هاجر بوبصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر ، في علوم التسيير، جامعة ورقلة ، 2013/2014 ، ص : 08.

## 2. أهمية مراقبة التسيير:

- يمكن إيجاز أهمية مراقبة التسيير كما ذكرها العديد من الكتاب في النقاط التالية:<sup>2</sup>
- أ. الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها؛
  - ب. اكتشاف الأخطاء فور وقوعها لكي تعالج فوراً؛
  - ج. تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم؛
  - د. التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في اتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقررة؛
  - هـ. الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل بأهدافها.

<sup>1</sup> قريشي محمد الصغير ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة دكتوراه غير منشورة في إدارة الأعمال، جامعة ورقلة / الجزائر ، 2011/2012 ، ص: 31.

<sup>2</sup> جيرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية: مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء ، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 109 .

3. أهداف مراقبة التسيير:

من بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها:<sup>1</sup>

- أ. تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري و إبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية؛
  - ب. تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة؛
  - ج. الوقف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها؛
  - د. تحقيق الملائمة أي التأكيد من الأهداف المسطرة تتم اشري مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني استراتيجيه مدروسة وتسيير أمثل للأفراد وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل تكاليف.
- ويمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

الشكل رقم (2.1) أهداف مراقبة التسيير



المصدر: عبد الرحمان هباج، أثر المراقبة التسيير علي الرفع من مستوى الأداء المالي ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر ، في علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص:34.

4. خصائص مراقبة التسيير:

تمثل خصائص نظام مراقبة التسيير فيما يلي:<sup>2</sup>

- أ. تعتبر عملية وليست عملا انفراديا منعزلا؛
- ب. تعمل على حث وتحفيز الأشخاص على تنفيذ المهام؛
- ج. تبين الغاية من العملية وهي تحقيق أهداف المنظمة؛
- د. بالإضافة إلى الأشخاص تستعين بمجموعة من الأدوات والتقنيات لتنفيذ العملية؛

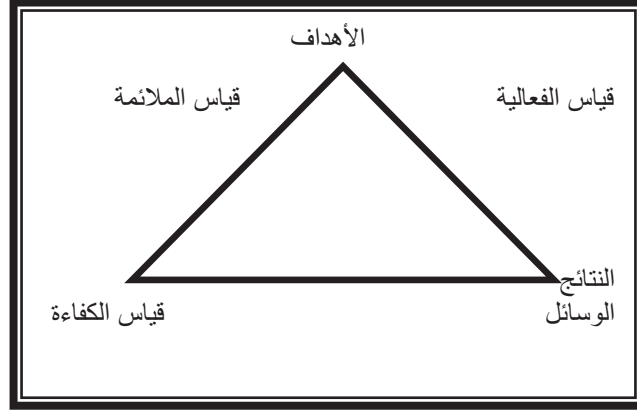
<sup>1</sup> محمد خليل وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة ، ص: 06. الموقع الالكتروني:

<sup>2</sup> نعيمة بجاوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، مذكرة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر، باتنة / الجزائر، 2009، ص : 29.

هـ. ضمان الكفاءة والفعالية في استغلال موارد المؤسسة.

و يمكن توضيح العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج في الشكل التالي:

الشكل رقم (3.1): مثلث نظام مراقبة التسيير.



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق، ص: 47.

**المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير:**

نظر للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، يذكر المفكرون أشكالاً مختلفة لأدوات مراقبة التسيير، بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيداً، وبعضها يكون أسلوباً رقابياً داخلياً يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية، وبعضها الآخر يكون أسلوباً رقابياً خارجياً تستخدمه هيئات مستقلة عن المؤسسة، كما أن هذه الأدوات تقيس عدداً من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي ومدى تميزها عن منافسيها، بينما يركز البعض الآخر على قياس أداء جزء معين من الأداء الكلي أو لإحدى الوظائف المختلفة في المؤسسة مثل الإنتاج أو التسويق أو التمويل أو الأفراد.<sup>1</sup>

ويتم تصنيف أدوات مراقبة التسيير إلى تقليدية وحديثة:

**الفرع الأول: الأدوات التقليدية:** منها مايلي:

- 1. نظام المعلومات:** هو عبارة عن مجموعة من العناصر المتداخلة والمتفاعلة مع بعضها البعض، والتي تعمل على جمع البيانات والمعلومات، ومعالجتها، وتخزينها، وبنها، وتوزيعها لغرض صناعة القرارات، وتنسيق وتأمين السيطرة على المؤسسة، إضافة إلى تحليل المشكلات، وتأمين المنظور المطلوب للموضوعات المعقدة، ويشمل نظام المعلومات على بيانات الأشخاص الأساسيين، والأماكن والنشاطات، والأمور الأخرى التي تخص المؤسسة والبيئة المحيطة بها.<sup>2</sup>
- 2. المحاسبة العامة:** تعرف المحاسبة العامة أو المحاسبة المالية على أنها نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة ومحيطها، من أجل تحديد وضعيتها وأدائها بشكل عام، كما تعمل على تزويد المساهمين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 09، جامعة ورقلة / الجزائر، 2011، ص: 169.

<sup>2</sup> خالد رجم، أثر نظام المعلومات البشرية على أداء العاملين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة / الجزائر، 2012، ص: 42.

<sup>3</sup> p.Biosser, **Contrôle de Gestion : Cours et Applications**, Ed Vuibert , paris, France, 1999, P : 516.

3. المحاسبة التحليلية: تعرف على أنها نظام للمعلومات الأساسية والضرورية الذي تعتمد عليه المؤسسة من أجل معرفة النتائج واتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

الفرع الثاني : الأدوات الحديثة:منها مايلي :

1. التحليل المالي: هو العملية التي من خلالها يتم استنباط مؤشرات ونسب مئوية من البيانات المالية للمؤسسة بما يؤدي لتصحيح وزيادة الفعالية الاقتصادية لتلك المؤسسة.<sup>2</sup>

2. لوحة القيادة : يعرف C.Alazard , S.Sépari لوحة القيادة على أنها "مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني ، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها".<sup>3</sup>

3. الموازنات التقديرية: هي خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعاً للموارد مرتباً بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة، ويجب أن تكون الموازنة مرفقة بمخطط عمل (plan d'action) نوعي ويتضمن تواريخ إنجاز النشاطات.<sup>4</sup>

4. بطاقة الأداء المتوازن : لقد عرفت على أنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم لمدراء الإدارات العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء منظماتهم.<sup>5</sup>

المطلب الثالث: دور محاسبة المسؤولية في مراقبة التسيير:

ستتطرق في هذا المطلب إلى ماهية محاسبة المسؤولية هذا بالنسبة للفرع الأول، أما الفرع الثاني سنتناول أنواع مراكز المسؤولية الفرع الأول : ماهية محاسبة المسؤولية:

1. تعريف محاسبة المسؤولية:

يمكن تعريف محاسبة المسؤولية من وجهات نظر متعددة:

أ. هي محاسبة الأفراد على أداء واجبات محددة؛

ب. هي رقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها<sup>6</sup>

ج. يعرف الجداوي محاسبة المسؤولية : بأنها نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها

<sup>1</sup> مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير فرع التحليل الاقتصادي ، جامعة الجزائر، 2006/2005 ، ص : 20 .

<sup>2</sup> نعيم نمر داوود، التحليل المالي : دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص : 10.

<sup>3</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de Gestion** , 5ème Edition, Dunod , Paris , France , 2001 , P : 591.

<sup>4</sup> Nobert Guedj, **La Contrôle de Gestion Pour Améliorer la Performance de L'entreprise**, 3ème Edition, paris, France, Edition d'organisation, 2000, p : 38 .

<sup>5</sup> وائل محمد صبحي، وأخرون، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص: 151 .

<sup>6</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق، ص : 413 .

لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الانحرافات وتقييم كفاءة أدائه من خلال ما يتحقق من نتائج<sup>1</sup>.

- د. عرفت محاسبة المسؤولية بأنها أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية، وتقسّم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في التنظيم الإداري، ومن ثم ربط عناصر النشاطات المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها<sup>2</sup>.
  - هـ. عرفت محاسبة المسؤولية على أنه نظام يختص بتجميع بيانات النشاط لكل وحدة في أدنى مستوى في التسلسل التنظيمي والتي يطلق عليها وحدات أو مراكز المسؤولية، وقد تكون فردا ولكن عادة يتكون مركز المسؤولية من إدارة أو قسم له رئيس أو مدير، ويعمل معه عدد من الأفراد تحت إشرافه<sup>3</sup>.
  - و. ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له والأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية<sup>4</sup>.
2. أهداف محاسبة المسؤولية: تتمثل أهداف محاسبة المسؤولية فيما يلي:
    - أ. ربط عناصر النشاط بالمسؤولين عنها ؛
    - ب. المساعدة في عملية التخطيط والتنظيم والرقابة؛
    - ج. توفير خطة للحوافز تقوم على أساس موضوعي يتم من خلالها إثبات كل م ا يحسن الأداء وبحقق المعدلات المحددة في نطاق مسؤوليته وعقاب أو توجيه كل من لم يحقق ما هو محدد له<sup>5</sup>؛
    - د. يمثل نظام محاسبة المسؤولية مدخلا متطور للمحاسبة وتقاريرها دون تغيير في النظرية المحاسبية ومبادئها، فنظام محاسبة المسؤولية يتطلب إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير المرتبط بالهيكل الإداري للمنظمة؛
    - هـ. ربط كل من الأداء الفعلي والأداء المخطط له بمراكز الإشراف والمسؤولية عند المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في المؤسسة حتى نستطيع أن نحدد المسؤولية عن أي انحرافات قد حدثت فعلا ومقارنتها مع المخطط له؛
    - و. تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عند المنبع، وبالتالي تحقق رقابة فعالة فمحاسبة المسؤولية تمكن من تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق أو خلق إيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدى<sup>6</sup>؛
    - ز. تهدف إلى التركيز على مراكز اتخاذ القرارات وتتبع التكاليف والإيرادات والاستثمارات بالنسبة للمدير المسئول عن اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه العناصر وبذلك يمكن تحديد مدى كفاءة كل متخذ قرار وتقييم عمله<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون ، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار المسير للنشر والتوزيع ، عمان ، 2010 ، ص : 504 .

<sup>2</sup> عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية، مجلة الزقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الثاني، المجلد التاسع، 2009، ص: 29.

<sup>3</sup> علي أحمد أبو حسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة: إتخاذ القرارات، تقارير الأداء، تقييم الأداء ، دارا لجامعة للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 1995 ، ص : 204 .

<sup>4</sup> دياب جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركة الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية غزة، 2007، ص : 16.

<sup>5</sup> علي إبراهيم حسين الكسب ، ناظم حسن رشيد، أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية ، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي السنوي السادس ، جامعة الزيتونة الأردنية ، 2006 ، ص : 05.

<sup>6</sup> علي حسن إبراهيم الجدي ، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة الإسلامية غزة ، 2007 ، ص : 37.

<sup>7</sup> خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية: لترشيد القرارات التخطيطية ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2005 ، ص : 368.

## 3. أهمية محاسبة المسؤولية:

- أ. تتمثل أهمية محاسبة المسؤولية في كونها عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، حيث تشارك في وضع ورسم الخطط لمراكز المسؤولية المختلفة وتعمل على رقابة الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة في استخدامها، كما وتعمل على تقييم أداء مراكز المسؤولية وفقا للخطط الموضوعة لمحاسبة أفراد كل مركز مسؤولية على أدائهم لواجباتهم<sup>1</sup>
- ب. بنوع أهمية محاسبة المسؤولية من كونها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية، الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات في الوحدة الاقتصادية، كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني: أنواع مراكز محاسبة المسؤولية:

1. مركز الاستثمار: وهو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤل عنها (المدير) عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد حيث يعتقد البعض بعدم كفاية صافي الربح وحده في تقييم أداء الأقسام أي أنه طبقا لمفهوم مركز الاستثمار نجد أن مقياس تقييم الأداء سيتحول من مجرد صافي الربح إلى معدل العائد على الأصول المستثمرة بالقسم ويحسب العائد على الأصول بالطريقة التالية:

العائد على الأصول = مكاسب مركز الاستثمار / أصول مركز الاستثمار

2. مركز تكلفة: وهو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤل عنها (المدير) عن ما يحدث بها من تكاليف فقط بمعنى أن عناصر التكاليف فقط تدخل في نطاق تحكم ورقابة ومسؤولية مدير مركز التكلفة بعكس الإيرادات التي لا تدخل في هذه المسألة؛<sup>3</sup> المسألة؛<sup>3</sup>
3. مركز الإيراد: وهو القسم في المنشأة المسؤل فقط عن الإيرادات التي يحققها، ويكون مدير هذا القسم مسؤولا فقط عن الإيرادات التي حققها قسمه؛<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أحمد رمضان أحمد مرتجي، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية غزة، 2007، ص: 27.

<sup>2</sup> يعرب جميل عبد الرازق كلاب، مدي توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية غزة، 2008، ص: 20.

<sup>3</sup> ليستراي هيتجر، سيرج ماتولنش، ملخص كتاب المحاسبة الإدارية، قسم علوم التسيير، كلية الإدارة والاقتصاد، الدنمارك، دون سنة، ص: 38.

<sup>4</sup> نيلهان وليد، أحمد صيام، تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة اليرموك الأردن، 2004، ص: 24.

4. مركز الربحية : يكون مدير المركز مسئولاً عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بالمركز في نفس الوقت ويشمل تقرير أداء المركز في هذه الحالة الإيرادات التي حققها المركز والتكاليف التي تحملها في سبيل تحقيق هذه الإيرادات.<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع: علاقة محاسبة المسؤولية بمراقبة التسيير :

الرقابة هي التنفيذ الحقيقي لإجراءات محاسبة المسؤولية، وهي نتيجة حتمية لتطبيقها، فهي تمثل مجموعة الإجراءات والأساليب التي ترمي إلى التأكد من تنفيذ الخطط الموضوعية، واتخاذ القرارات الضرورية لمعالجة الانحرافات التي قد تحصل بين ما هو مخطط وما يتم تنفيذه، حيث تقوم الرقابة على أساس قياس أداء الأعمال التي يؤديها المرؤوسون والكشف عن الانحرافات وتصحيحها قبل فوات الأوان، ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط في النهاية تجعل من السهولة كشف الانحرافات واتخاذ ما يلزم من تدابير لمنع حدوث انحرافات مستقبلية و لكي تسيير العملية الرقابية في المسار الصحيح وتحقق الأهداف المطلوبة منها بكفاءة وفاعلية ولكي تتوافق مع نظام محاسبة المسؤولية أيضا يجب أن تكون أساليب الرقابة منسجمة مع طبيعة التنظيم في المؤسسة، وذلك لتلبية احتياجات الإدارات المختلفة بكافة مستوياتها وأقسامها ومراكزها؛<sup>2</sup>

الرقابة تتضمن مراجعة أعمال وأفعال للتحقق من توافقها مع الخطط الموضوعية إن أساس الرقابة هو التخطيط، يتم منه استنباط معايير مناسبة للتأكد من سلامة تنفيذ الخطط المحددة، لذلك لا وجود للرقابة بدون تخطيط مسبق؛<sup>3</sup> إن محاسبة المسؤولية نظام رقابي تهدف من خلالها إلى التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة و التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المؤسسة بما يساعد على تحقيق الأهداف و اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف ؛

إن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية، ويتحمل المسؤولية شخص معين قوة تأثير على عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معينة تتصف بالوضوح التام، أي يكون مسئولاً عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية وفقاً لسياسات وخطط المؤسسة ككل، وذلك في حدود السلطات الممنوحة له ومقارنة النتائج بالأداء الفعلي لتحديد الانحرافات؛<sup>4</sup>

<sup>1</sup> جبار جاسم الربيعي، ندى عبد المطلب، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة، معهد الإدارة الفني، دون بلد نشر، 2005، ص: 06.

<sup>2</sup> جبريل نائل عبد الله حسين، محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، عمان/الأردن، 1999، ص: 25-26.

<sup>3</sup> غلاء أبو بكر، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، عمان/الأردن، 2005، ص: 20.

<sup>4</sup> مؤيد الفضل، نور عبد الناصر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص: 376.



### المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية – الدراسات السابقة للموضوع –

تعتبر الدراسات السابقة ذات أهمية في تحديد وتوجيه وتدعيم مسارات الموضوع ، ولذا اخترنا هذه الدراسات التي تتناول موضوعات متشابهة في بعض التفاصيل لموضوع دراستنا وهي :

المطلب الأول: الدراسات العربية:

الدراسة رقم (01):

دراسة علي حسن إبراهيم الجديده ، 2007 ، " قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية" <sup>1</sup>.

والتي عاجلت الإشكالية التالية " : ما هي إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية؟"

هدفت هذه الدراسة لبيان مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، وإبراز أهمية وأهداف هذا النظام وبيان معوقات تطبيقه، واقتراح بعض الحلول لمعالجة نقاط الضعف التي تعيق تطبيق هذا النظام، ولمعالجة الموضوع استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي باعتباره أنسب الأساليب لمعالجة مشكلة البحث ، كما تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات وشمل مجتمع الدراسة 174 مفردة يعملون في سبع وزارات رئيسية في قطاع غزة حيث تم استرداد 165 استبيان و استبعاد استبئين نظرا لعدم تحقيق الشروط المطلوبة للإجابة وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 163 استبيان وأهم ما توصل إليه الباحث ضعف مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية لعدم توافر الأسس والقواعد التي يتركز عليها هذا النظام وقد تم وضع مجموعة من التوصيات التي تساهم في توفير دعائم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من أهمها، توعية العاملين في الأجهزة الحكومية الفلسطينية بمفهوم ومقومات تطبيق النظام والعمل على تطوير الهياكل التنظيمية الحكومية وتطبيق محاسبة المسؤولية، وبناء الموازنات التخطيطية ونظام للتقارير الرقابية ، حتى تتمكن الإدارة العليا من مساءلة الأفراد عن أي انحراف في الأداء، إلا أن هذه الدراسة لم تتطرق إلى العلاقة بين محاسبة المسؤولية و مراقبة التسيير والأداء.

الدراسة رقم (02):

دراسة صفاء لشهب، 2006، " نظام مراقبة وعلاقته باتخاذ القرار" <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> علي حسن إبراهيم الجديده ، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة الإسلامية غزة ، 2007 .

والتي عاجلت الإشكالية التالية : " كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسيرين و المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات باعتبارها وسيلة فعال للتحكم في التسيير؟"

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرار ومدى أهميته في رفع وتحسين أداء المؤسسة من خلال وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها ، ومعالجة الموضوع استخدمت الباحثة المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة دقيقة وتفصيلية لنظام مراقبة التسيير وكيفية مساعدته على اتخاذ القرارات و منحج دراسة حالة من أجل التعرف على خصائص الحالة المدروسة بشكل دقيق ومفصل ، وقد تمثلت عينة الدراسة في مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل تستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل بالإضافة إلى تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الأدوات التي تستعمل كتقنيات تسمح بتخطيط الأداءات وكذلك متابعتها والحكم عليها بعد تنفيذها ، كما تمثل أهم توصيات هذه الدراسة في أن نظام مراقبة التسيير يستدعي أن يكون محلاً للتطبيق في الإدارات العمومية ، لا سيما أنها تعاني من وجود انحرافات التخطيط والتنفيذ و غالباً ما تكون النتائج المحققة دون المستوى المطلوب و من أهم التوصيات أنه يجب أن ينظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة و ليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين و المسؤولين بمختلف المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة ، كما تعمل على تطوير القدرات و الكفاءات من خلال تحديد الانحرافات و تفسيرها بما يسمح بعدم تكرارها مستقبلاً و بالتالي فهي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة ككل.

### الدراسة رقم (03) :

دراسة : نيلهان وليد، أحمد صيام ،2004، بعنوان " تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية" <sup>2</sup>.

والتي عاجلت الإشكالية التالية : "ما مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية؟"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية وبيان أثر تطبيقها على وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط ، رقابة وتقييم الأداء ، كما هدفت إلى بيان الصعوبات التي تواجه تطبيقها ومدى وجود علاقة وتنسيق بين الأقسام الإدارية، ومعالجة الموضوع استخدم الباحث منهج دراسة حالة من خلال استبيان للوصول إلى النتائج مرجوة من البحث وذلك من خلال طرح أسئلة خاصة تعالج فرضيات ومشكلة الدراسة و تشمل مجتمع الدراسة 20 مستشفى في الأردن ووزع الباحث 200 استبيان وتم جمع 102 كما قامت 16 مستشفى بالإجابة على الاستبيان بينما رفضت 4 مستشفى الإجابة على الاستبيان وأهم ما توصل إليه الباحث أن 69% من المستشفيات الأردنية تطبق محاسبة المسؤولية ومقوماتها والمؤسسات التي تطبق محاسبة المسؤولية ذات هيكل تنظيمي واضح وتقوم بوضع موازنات وتحليل الانحرافات وأسبابها والعلاقة بين الأقسام الإدارية ذات وضوح وقد تم وضع مجموعة من التوصيات منها ضرورة وجود تقارير إدارية مناسبة وتحليل الانحرافات ودراساتها وإعداد هيكل تنظيمي واضح يحتوي على مراكز مسؤولية والتنسيق بين هذه المراكز واعتماد موازنات مرنة ومعايير الأداء المبينة على الأسس العملية التي ويراعي بها تحقيق الأهداف .

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.

### الدراسة رقم (01):

دراسة بعنوان " محاسبة المسؤولية وعمليات الرقابة للوحدات الحكومية؟"

<sup>1</sup> صفاء لشهب، نظام مراقبة وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2006 ،

<sup>2</sup> نيلهان وليد، أحمد صيام ، تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية ، مذكرة ماجستير في العلوم الإدارية ، جامعة اليرموك الأردن ، 2004 .

Cox and other,1989 "Responsibility Accounting and Operational Control for Governmental Units"<sup>1</sup> .

والتي عاجلت الإشكالية التالية: ما مدي تطبيق محاسبة المسؤولية وعمليات الرقابة للوحدات الحكومية؟

هدفت الدراسة إلى مناقشة آليات المحاسبة الإدارية الملائمة للقطاع الحكومي من خلال استطلاع عينة من أعضاء اتحادات المكاتب المالية الحكومية، كما هدفت إلى مناقشة عمليات الرقابة وأهداف التقارير المالية والمحاسبية للوحدات الحكومية، وأشارت إلى متطلبات تقارير الموازنة الخارجية الخاصة بالمعهد القومي للمحاسبة الحكومية ولمعالجة الموضوع استخدم الباحث منهج دراسة حالة وأهم ما توصل إليه هو وجوب إدراك الإدارة العليا في وحدات الحكم المحلي بأن تقنيات رقابة المحاسبة الإدارية تعود بالنفع على وحدات القطاع الخاص، و على هيئة معايير المحاسبة الحكومية (GASB) أن تعطي اهتماما أكبر لتطوير معايير الموازنة المقبولة عموما كدليل عام لتزويد توجيهات لنظام موازنة أقوى في الوحدات الحكومية ، وقد تم وضع مجموعة من التوصيات منها توعية العاملين في الأجهزة الحكومية الفلسطينية وخاصة الإدارة العليا بمفهوم محاسبة المسؤولية، وضرورة تطبيقه لما له من تأثير في مساعدة الإدارة العليا في عمليات الرقابة ، لتحقيق أهداف وضرورة تطوير معايير الموازنة في الوحدات الحكومية .

### الدراسة رقم (02):

دراسة بعنوان : "تطبيق محاسبة المسؤولية كنظام محاسبي جديد؟"

Gerald, 1995, Owing the Numbers<sup>2</sup>

والتي عاجلت الإشكالية التالية: ما هو أثر تطبيق محاسبة المسؤولية كنظام محاسبي جديد في الشركة؟

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أن تطبيق محاسبة المسؤولية تؤدي إلى السيطرة على التكاليف والتحكم بها ومراقبتها والمحافظة على مستويات ثابتة منها مما يؤدي إلى زيادة مستمرة في العوائد، ولمعالجة الموضوع استخدم الباحث منهج دراسة حالة حيث قام بمقارنة بين النظام الداخلي القديم في شركة دايبولد (Dybold) وأثر تطبيق محاسبة المسؤولية كنظام محاسبي جديد في نفس الشركة والنتائج التي تم التوصل إليها بينت أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركة أدى إلى زيادة نصيب الشركة من السوق المحلي بما يعادل 60% وأن المبيعات ارتفعت من 476 مليون إلى 760 مليون دولار وأن العوائد زادت من 91 سنت لكل سهم إلى 209 سنت لكل سهم مما أدى إلى تضاعف سعر السهم لأكثر من ثلاث مرات وهذا بدوره أدى إلى زيادة ثروة الملاك بزيادة مباشرة تساوي المليار دولار والقدرة على إدارة العمل زادت وأن سياسة التعامل مع المبيعات أصبحت أفضل وقد تم وضع مجموعة من التوصيات منها توعية العاملين في شركة دايبولد وخاصة الإدارة العليا بأهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، لما له من تأثير في مساعدة الإدارة العليا في عمليات التخطيط والرقابة، إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية، لتمكين الإدارة العليا من التعرف على كفاءة مسئول كل مركز في استخدام الموارد المتاحة له وبالتالي تحديد مراكز المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها، ووضع الأساليب العلاجية المناسبة لها، وكذلك تعزيز نقاط القوة لديها.

<sup>1</sup> Cox, Clifford T., and other, **Responsibility Accounting and Operational Control for Governmental Units**, accounting horizons,1989.

<sup>2</sup> Gerald ,Morris f. "**Owing the Numbers**" CFO ,Vol, 11,Issue , Mar1995.

## المطلب الثالث: الفرق بين دراستنا والدراسات السابقة

بعد ما تطرقنا للدراسات السابقة التي تم إنجازها في مجال الدراسة نجد أنه هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف بينها وبين دراستنا في عدة جوانب أهمها:

اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث الهدف و المتمثل في معرفة أهمية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة، إذ أنها تهدف إلى التحقق كل نشاط في المؤسسة يسير وفقاً لما هو مخطط له، فمحاسبة المسؤولية لازمة لكل شركة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت خدماتية أو تجارية أو صناعية، هادفة للربح أو لا ولكن لكل منها طريقته الخاصة في صياغة هدفه و أسلوب معالجته، في حين يتضح وجه الاختلاف في كون الدراسة الحالية اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في عرض و تقييم أدوات مراقبة التسيير محل الدراسة و معرفة كيفية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير و يمكن اعتبار الدراسة الحالية مكتملة للنتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة و ذلك لما تهدف إليه الدراسة من :

1. الوقوف على مدى تطبيق المؤسسات الصناعية لمحاسبة المسؤولية و الاطلاع على طرق محاسبة المسؤولية المتبعة من طرف المؤسسة، والكشف عن الهدف منها في تحسين ومراقبة التسيير .
2. السعي لبيان الفوائد والتي من الممكن تحقيقها من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، و المعوقات التي تقف حائلاً أمام تطبيق ذلك النظام، والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها و تطويرها بالإضافة إلى التعرف على مراقبة التسيير كنظام فعال و ضروري لتسيير المؤسسة وتحقيق إستراتيجيتها المسطرة .

### خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للجانب النظري الذي يحتوي على ماهية نظام مراقبة التسيير و التعرف إلى أدوات مراقبة التسيير التقليدية و الحديثة ودور محاسبة المسؤولة في مراقبة التسيير مع معرفة العلاقة بين محاسبة المسؤولة و نظام مراقبة التسيير تبين لنا أن محاسبة المسؤولة لها أثر على نظام مراقبة التسيير هي التنفيذ الحقيقي لإجراءات محاسبة المسؤولة، ، فهي تمثل مجموعة الإجراءات والأساليب التي ترمي إلى التأكد من تنفيذ الخطط الموضوعة، واتخاذ القرارات الضرورية لمعالجة الانحرافات التي قد تحصل حيث تقوم الرقابة على أساس قياس أداء الأعمال التي يؤديها المرؤوسون والكشف عن الانحرافات وتصحيحها ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط في النهاية تجعل من السهولة كشف الانحرافات واتخاذ ما يلزم من تدابير لمنع حدوث انحرافات مستقبلية كما تم التطرق إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا، مع ذكر أهم النتائج المتوصل إليها ومن ثم إبراز أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين دراستنا.



## تمهيد :

بعد أن تطرقنا في الفصل السابق إلى الإحاطة النظرية بالمتغيرين الأساسيين الذين بنيت عليهما الدراسة :محاسبة المسؤولية ونظام مراقبة التسيير، وبالإضافة إلى التطرق إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية .سنحاول في هذا الفصل إسقاط المفاهيم النظرية لمحاسبة المسؤولية ودورها في مراقبة التسيير في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCL.S في ولاية ورقلة ولالإلمام أكثر بالجانب التطبيقي للدراسة، رأينا أن نتناول من خلال هذا الفصل تقسيم الهيكل التنظيم إلى مراكز مسؤولية وبعد ذلك نقوم بدراسة أداة أساسية من أدوات مراقبة التسيير وهي الموازنات التقديرية وما العلاقة التي تربط بين محاسبة المسؤولية ومراقبة التسيير، أيضا التعريف بمتغيرات الدراسة والأدوات المستخدمة كما سيتم عرض وتحليل وتفسير نتائج الدراسة وعليه تم

تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : طريقة وأدوات الدراسة؛

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات.

قبل الشروع في دراسة محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير على مستوى المؤسسة ،سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على مجتمع الدراسة، منهج الدراسة، متغيرات الدراسة،وكذا الأدوات المستعملة وذلك من خلال المطلبين التاليين:

## المطلب الأول: مجتمع الدراسة:

يحتوى هذا المطلب على فرعين الفرع الأول يتناول مؤسسة الدراسة، أما الثاني منهج الدراسة، وتحديد متغيرات الدراسة.

## الفرع الأول:تعريف المؤسسة:

الدراسة، وكذا الأدوات المستعملة وذلك من خلال المطلبين التاليين.

## أولاً:تقديم المؤسسة:

أنشأت تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCL.S بموجب اعتماد رقم Sdel/Dct/189 الصادر عن ولاية ورقلة بتاريخ: 1980/02/14 وتعتبر هذه التعاونية شركة مدنية تابعة لمجموعة من المنتجين المتواجدين في منطقة نشاطها وهي تعمل تحت وصاية الديوان الجزائري المهني للحبوب وفق الأمر الرئاسي رقم 23/72 المؤرخ في: 1972/06/07 والأمر رقم 106/72.

تشغل التعاونية: حوالي 80 عامل منهم 60 عمال دائمون والباقي متعاقدين وموسمين و تتوفر على مخزين واحد في مدينة تقرت والثاني في مدينة ورقلة كما يسهر على إدارة التعاونية أشخاص منتخبون من الفلاحين المنتجين للحبوب ومدير يعين من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب كما تعتبر أيضا الممون الوحيد للناحية العسكرية الرابعة والسادسة في مجال الخضر الجافة. كما يتمحور نشاط المؤسسة كالتالي :

- ❖ تخزين وتسويق الحبوب والخضر الجافة وهو النشاط الرئيسي للتعاونية؛
  - ❖ تسويق البذور والأسمدة وبعض عوامل الإنتاج الفلاحي إلى المنتجين في مجال زراعة الحبوب عن طريق الرش المحوري ؛
  - ❖ تأجير الآلات الفلاحية ( حصادات , جرارات... ) إلى الفلاحين في مواسم الحرث والبذر والحصاد وبأسعار معقولة جدا؛
- ثانيا: أهداف المؤسسة:

إن الهدف الأساسي للتعاونية هو هدف اجتماعي أكثر منه اقتصادي ( تحقيق الربح) لأن المؤسسة تسعى إلى ما يلي:

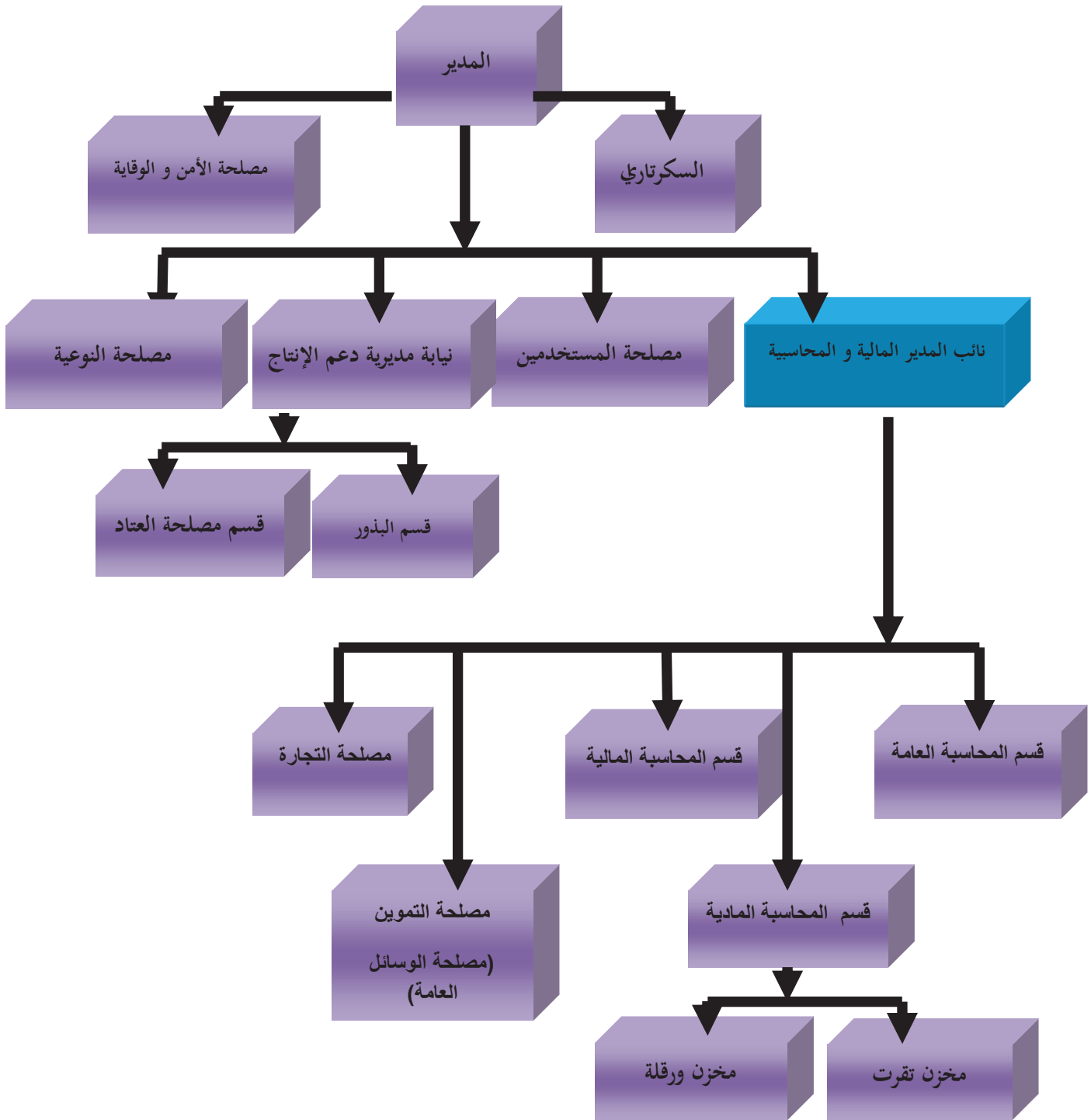
- ❖ الاستقرار والاستمرارية بالحفاظ علي الزبائن وذلك بتوفير المنتج وتنميته؛
- ❖ توسيع نطاق التخزين ببناء المخازن؛
- ❖ زيادة عدد الزبائن.

## ثالثا:مهام المؤسسة:

- تعاونية الحبوب والخضر الجافة هي تعاونية فلاحية مهامها الأساسية تتمثل في ما يلي:
- ❖ الاستلام، المعالجة، التخزين ، التحويل، وتوزيع الحبوب والخضر الجافة ومشتقاتها؛
  - ❖ التنظيم لحساب الديوان المهني للحبوب؛
  - ❖ تقديم المساعدة للفلاحين لتسهيل عمليات الإنتاج؛
  - ❖ ضمان تخزين وتوزيع الحبوب؛
  - ❖ المساعدة في تخفيض سعر تكلفة منتج الحبوب، وذلك بغلق المنافذ أمام المضاربين؛
  - ❖ تحسين جودة المنتوجات المقدمة لأعضائها.



رابعاً: الهيكل التنظيمي: والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة CCL.S:  
الشكل رقم (1.2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة CCL.S بورقلة.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يبين الشكل أعلاه عرض عاما للهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث يظهر أنه يتكون من مدير المؤسسة الذي يمثل قمة الهرم الإداري، والذي يتولى القيام بالإدارة واتخاذ مختلف القرارات الهامة للمؤسسة، تتفرع منه نيابة مديرة المالية والمحاسبة ونيابة مديرة دعم الإنتاج والتي يتم من خلالها تأدية مختلف مهام ووظائف المؤسسة بالإضافة إلى وجود عدة مصالح .

**1 -المدير :** هو المسئول والمسير الوحيد للمؤسسة، نجده على رأس الهرم للمخطط الهيكلي للمؤسسة وهو الشخص الذي يصدر الأوامر واتخاذ القرارات وإيقاع الإمضاءات لأن من مهامه التمتع بسلطة تمكنه بقيام بمسؤوليته كاملة لتحقيق الأهداف .

**2 -السكرتارية:** يمكن أن نعتبرها وسيطا بين المسئول والمصالح الداخلية أو الخارجية للمؤسسة ولها دور فعال في حفظ أسرار المهنة .

**3 -مصلحة الأمن والوقاية:** هذه المصلحة تسهر على أمن التعاونية من ناحية الحراسة والوقاية، أي كل ما يتعلق بحماية ممتلكات المؤسسة من السرقة .

**4 -نيابة مديرة المالية والمحاسبة:** تقوم بالإشراف على كل العمليات التي يترتب عليها التزامات مالية وتعتبر أهم فرع في إدارة التعاونية، هذه النيابة تتفرع إلى:

**1-4 قسم المالية والمحاسبة :** هذه المصلحة تقوم بمتابعة كل العمليات المتعلقة بخروج ودخول النقد من التعاونية , فهي التي تشرف على إعداد الشيكات وتسليمها إلى أصحابها وكذلك تحصيل المقبوضات وإيداعها بالبنك كما تشرف على العمليات المحاسبية بدءاً من تجميع الوثائق إلى إعداد الميزانية.

**2-4 قسم المحاسبة المادية:** هذه المصلحة تعتبر ذات أهمية كبرى من خلال متابعتها لكل ما يتعلق بحركة المخزون , فهي تسهر على متابعة حركة السلع حيث تقوم بتسجيل الكميات التي تدخل المخازن في حينها وكذا الكميات التي تخرج, كما تقوم هذه المصلحة بإعداد الكشوف المتعلقة بتعويضات النقل وبعض التعويضات الأخرى كتعويض التدخل والتخزين وتتفرع إلى مخزنين مخزن تقرت ومخزن ورقلة.

**3-4 مصلحة التجارة:** تسهر هذه المصلحة على متابعة طلبات العملاء وتسويق السلع إلى أصحابها وإعداد الفواتير, هذه المصلحة لها علاقة مباشرة بمصلحة المخازن.

**4-5 قسم المحاسبة العامة:**تشرف على العمليات المحاسبية بدءاً من تجميع الوثائق إلى إعداد الميزانية.

**4-6 مصلحة التموين (مصلحة الوسائل العامة):** مسئولة عن تلبية طلبات مؤسسة من أدوات مكتبية وقطع غيار وأدوات تنظيف وغيرها من احتياجات المؤسسة ولها أمين مخزن.

**5 -مصلحة المستخدمين :** مصلحة مستقلة عن مصلحة المالية لها علاقة مباشرة بمدير التعاونية , وتسهر هذه المصلحة على تسير الموارد البشرية , فيما يتعلق بالتوظيف , الترقية ,التكوين كما تقوم بمتابعة حركة العمال اليومية ( دخول, خروج , وغيابات ..) هذه المصلحة مسئولة كذلك على إعداد الأجور في نهاية كل شهر.

**6 -نيابة مديرة دعم الإنتاج:** تسهر هذه المديرية على توفير البذور والأسمدة للمزارعين وفق احتياجاتهم وتقوم بالمتابعة التقنية وتقديم عوامل الإنتاج إلى المزارعين منذ موسم الحراثة والبذر حتى موسم الحصاد عند الحصاد تستقبل هذه المديرية منتوج الفلاحين ليتم تخزينه في التعاونية تمهيدا لتسويقه وتتكون هذه المديرية من مصطلحين:

**1-6 مصلحة البذور:** تقوم هذه المصلحة بإنتاج البذور وفق احتياجات المزارعين إذا توفرت الإمكانيات لذلك, أو شراؤها من التعاونيات الأخرى في حالة عدم قدرة التعاونية على الإنتاج بنفسها.

6-2 مصلحة العتاد الفلاحي: تقوم هذه المصلحة بتوفير المعدات الفلاحية ( حاصدات وجرارات....) والسهر على صيانتها،

حيث أن هذه المعدات تؤجر إلى الفلاحين بأسعار معقولة أما المصالح التالية فهي تابعة لمدير التعاونية:

7 مصلحة النوعية: أهم مصلحة في التعاونية تقوم برعاية المنتج من الناحية الصحية حيث توفر الأدوية وتسهر على نظافة المخازن حتى لا تتسرب الحشرات الضارة في إفساد المنتج وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقارير دورية للمديرية عن حالة المنتج وتقوم بمعاينة منتج الفلاحين من حيث مطابقته للمعايير المتعلقة بالمواصفات التقنية ( مثلا الوزن النوعي ).

الفرع الثاني: منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات:

أولاً: منهج الدراسة:

انطلاقاً من طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها، وأهمها التعرف على مراكز المسؤولية في المؤسسة ودراسة آلية عمل الموازنات التقديرية في المؤسسة تم اعتماد منهج دراسة الحالة قصد إسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة وتحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

ثانياً: طبيعة المتغيرات:

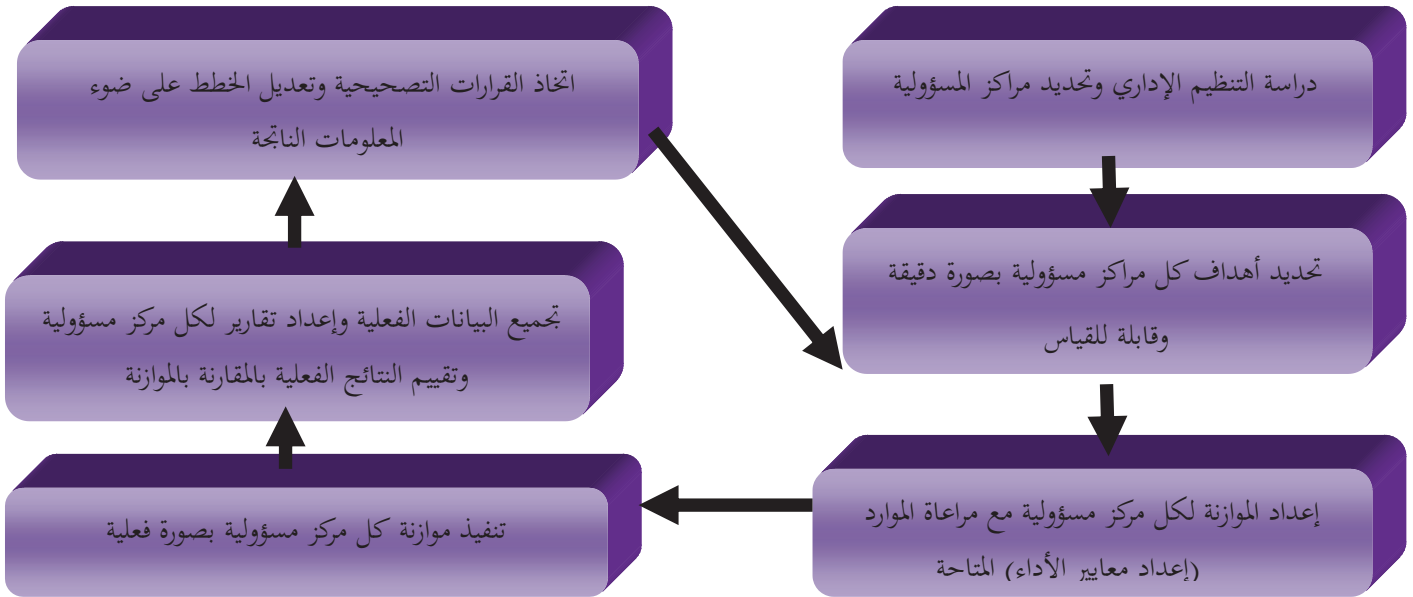
يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة متغيرين أساسيين:

❖ المتغير المستقل : يتمثل في محاسبة المسؤولية وذلك من خلال تحديد مراكز المسؤولية.

❖ المتغير التابع: يتمثل في مراقبة التسيير وذلك من خلال الموازنات التقديرية التي يمكن دمجها مع نظام محاسبة المسؤولية

والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (2.2): يوضح دمج نظام محاسبة المسؤولية مع نظام الموازنات التقديرية.



المصدر: غلاء أبو بكر، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، مذكرة ماجستير في

المحاسبة، جامعة آل البيت، عمان /الأردن، 2005، ص : 44.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.

من أجل استكمال إجراءات الدراسة الميدانية وجمع مختلف البيانات والمعلومات وجدنا أن أفضل الأدوات للوصول إلى النتائج حول الموضوع هي أسلوب المقابلة الشخصية والملاحظة.

أ. المقابلة الشخصية:

بما أن المقابلة أداة هامة من أدوات البحث العلمي فقد قمنا باستخدامها للحصول على معلومات حول مصالح ودوائر المؤسسة، ونشاطها حيث قمنا بإجراء مقابلات مع رؤساء بعض المصالح كمصلحة نائب المدير المالية والمحاسبية وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الحصول على بعض المعلومات المرتبطة بموضوع الدراسة والوصول إلى نتائج دقيقة و تضمنت المقابلة مجموعة من الأسئلة تتمحور حول:

- ❖ ما هي مصالح التي يتم من خلالها تأدية مختلف مهام ووظائف المؤسسة؟
- ❖ هل هناك تنسيق بين الأنشطة والمسئولية لمنع التضارب بين المراكز ؟
- ❖ هل يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسئولية ؟
- ❖ هل يوجد تقسيم واضح لمراكز المسئولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ؟
- ❖ هل هناك شخص مسئول مسئولية مباشرة أمام شخص واحد؟
- ❖ هل يعتبر كل مدير مسئولا عن إيرادات ومصاريف مركز المسئولية الخاص به وعن الوحدات الفرعية التابعة لمركز مسؤوليته ؟
- ❖ هل يتم تحديد أهداف كل مركز مسئولية على حدا ؟
- ❖ من أين تبدأ الرقابة في محاسبة المسئولية؟
- ❖ هل يتم استخدام الموازنة التقديرية أساسا لمقارنة أرقام الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ ؟
- ❖ هل يشترك العاملون في مختلف مراكز المسئولية في إعداد الموازنة التقديرية ؟
- ❖ هل تقوم بإعداد التقارير الرقابية الخاصة بمركز المسئولية .

وكانت الإجابة علي ما سبق كالتالي بالترتيب :

- المصالح التي يتم من خلالها تأدية مختلف مهام ووظائف المؤسسة هي مديرية المالية والمحاسبة ونيابة مديرية دعم الإنتاج؛
- نعم هناك تنسيق بين الأنشطة والمسئولية لمنع التضارب بين المراكز لأن كل مركز يختص في عمل ويكون مسئول عن تلك الأعمال ؛
- هناك تحديد واضح للسلطات والمسؤوليات و إن كل مدير يجب أن يتحمل مسئولية الأنشطة التي تتم داخل دائرته وفي نطاق صلاحياته وأن تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات يتطلب بناء نظام فعال للرقابة، حتى يمكن من خلاله متابعة تنفيذ الأعمال وقياس كفاءة الأداء وتحديد الانحرافات و ذلك حتى يمكن تحديد المسئولية عن الإنفاق والإيراد، ومحاسبة المشرف والمسئول عن مركز المسئولية عن إحداث التكاليف وخلق الإيرادات ؛
- يوجد تقسيم واضح لمراكز المسئولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة والهدف منه تحقيق أهداف المؤسسة وتسهيل عملية الرقابة؛
- لكي يكون الهيكل التنظيمي ملائما لأغراض نظام محاسبة المسئولية يجب أن يكون هناك شخص مسئول مسئولية أمام شخص واحد ؛
- أن كل مدير مسئول عن إيرادات ومصاريف مركز المسئولية الخاص به وعن الوحدات الفرعية التابعة لمركز مسؤوليته ؛
- يتم تحديد أهداف كل مركز مسئولية على حدة لأن كل مدير يجب أن يسعى جاهدا في تحقيق الأهداف والغايات المرجوة منه وتحديد الأهداف المطلوب تنفيذها والتعبير عنها بمؤشرات تقديرية ؛

- تبدأ الرقابة من المستويات الإدارية الدنيا في الهيكل التنظيمي وتظل تتصاعد إلى أن تصل إلى أعلى مستوى في المؤسسة ؛
  - يتم استخدام الموازنة التقديرية أساسا لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ الرقابة قبل الصرف بالنسبة لجميع النفقات والرقابة قبل التحصيل بالنسبة لجميع الإيرادات ؛
  - لا يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التقديرية بل يقوم المسئول بإعدادها ،
  - تقوم المؤسسة بإعداد تقارير مالية تعكس نتائج المؤسسة ككل والتي توضح التكاليف الإجمالية التي تحملتها في سبيل تحقيق أهدافها ولذا الك الإيرادات التي حققتها وتقرير خاص بنتائج أعمال المركز كعدد ساعات العمل وعدد العاملين.... ،وتقرير رقابي يوضح الانحرافات من خلال مقارنة الانجاز الفعلي مع المخطط ويركز علي التكاليف وهذه التقارير تقيس أداء مدير مركز المسؤولية وتحديد درجة التزامه بحسن استخدام الموارد المتاحة له .
- ب. **الملاحظة:** استخدمنا في هذا البحث الملاحظة كوسيلة ثانية بغرض تشخيص وضع المؤسسة محل الدراسة والتي خلصت إلى ملاحظة عدم وجود مصلحة مستقلة لمراقبة التسيير ووجود بعض أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة والمتمثلة في لوحة القيادة والموازنة التقديرية فقط.
- ج. **الاطلاع الوثائقي:** قمنا بالاطلاع علي بعض البحوث وتقارير التربص التي أجريت في المؤسسة و دراسة وتحليل وثائق الموازنات التقديرية المتحصل عليها من المؤسسة من أجل الوصول إلى النتائج.

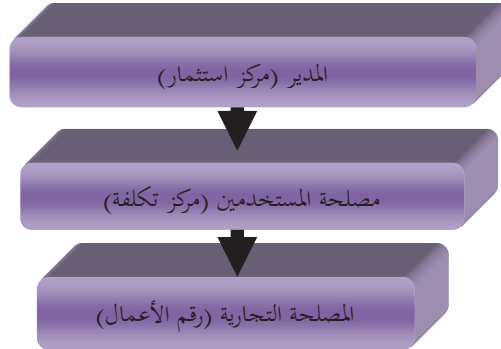
### المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

- من أجل دراسة دور محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير قمنا بتقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية وتقديم الموازنة التقديرية الموجودة في المؤسسة لتوضيح دورها في محاسبة المسؤولية في المؤسسة محل الدراسة.
- المطلب الأول: نتائج الدراسة التطبيقية.**
- الفرع الأول: تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة.**

مما سبق يتضح أنه لا يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية دون تقسيم وتحديد مراكز المسؤولية في التنظيم الإداري لأن هذا التقسيم يمهّد في جعل مراكز المسؤولية خاضعة للرقابة في الأعمال التي تؤديها، ويسهل تقييم العمل والتخصص به داخل الأقسام والإدارات وأيضاً يسهل وضع موازنات التقديرية في مركز المسؤولية، على مستوى المراكز والمستويات للوصول إلى موازنة تقديرية شاملة للوحدة الاقتصادية ككل وهذا التقسيم أيضاً يجعل المقارنة سهلة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لكل مركز مسؤولية على حدا،

وعليه قمنا بتقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية والشكل التالي يوضح ذلك:

#### الشكل رقم (3.2): يوضح كيفية تقسيم مراكز المسؤولية .



**المصدر:** من إعداد الباحثة اعتماداً على تعريف مراكز المسؤولية.

الفرع الثاني: نظام مراقبة التسيير في المؤسسة.

نظام مراقبة التسيير مندرج ضمن نيابة مدير المالية والمحاسبة حيث يقوم هذا النظام بمتابعة ومراقبة مختلف نشاطات التسيير خاصة التي تنتمي إلي نيابة مدير المالية والمحاسبة في المؤسسة، من خلال الأدوات الموجودة فيها كما لاحظنا عدم اعتماد مراقبة التسيير كنشاط مستقل وبالتالي عدم تحقيق الأهداف بالشكل الجيد، وغياب الاستقلالية في التسيير بالنسبة للمراقبة لأنها غير مستقلة بذاتها.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة وهي الموازنة التقديرية لأنها أداة رقابية تستعمل للتحقق من أن الأهداف والخطط الموضوعة قد تم تنفيذها بالشكل المطلوب، وللموازنة دور أساسي في نظام محاسبة المسؤولية كأداة قياس تساعد المستويات الإدارية المختلفة في الرقابة على مختلف العمليات والخطط والبرامج في كل وحدة من وحدات المسؤولية من خلال تقدير قيمة التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية و تحليل انحرافاتها.

الفرع الأول: عرض نتائج الدراسة:

بعد تقسيم الهيكل التنظيمي إلي مراكز مسؤولية سوف نقوم بعرض وتحليل الموازنة التقديرية لمركزين من مراكز التكلفة و مركز الربحية في المؤسسة.

قمنا باختيار مصلحة المستخدمين باعتبارها مركز تكلفة والمصلحة التجارية باعتبارها مركز رقم أعمال.

1. الموازنة التقديرية الخاصة بالمستخدمين:

في ما يلي جدول يوضح الموازنة التقديرية الخاصة بمصاريف المستخدمين لسنة 2014.

الجدول رقم (2.1): يوضح الموازنة التقديرية الخاصة بمصاريف المستخدمين لسنة 2014.

المعدل %	الانحراف		الحقيقي 2014	التقديري 2014	التعيين
	-	+			
3.79	707931.00		19400531.00	18692600.00	مصاريف معالجة الأجرور
7.88	900400.00		12322000.00	11421600.00	مصاريف الخبرة المهنية
1.79		222200.00	12200000.00	12422200.00	منحة المردودية
8.12		1100100.00	12455300.00	13555400.00	منح أخرى (منحة الحصاد)
77.53		3726055.00	1080000.00	4806055.00	مصاريف الشؤون الاجتماعية
	1608331.00	5048355.00	57457831.00	60897855.00	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2. الموازنة التقديرية الخاصة بالمداخيل والمصاريف التجارية:

في ما يلي جدول يوضح الموازنة التقديرية الخاصة بالمداخيل والمصاريف التجارية لسنة 2014.

الجدول رقم (2.2): الموازنة التقديرية الخاصة بالمداخيل والمصاريف التجارية لسنة 2014

المعدل %	الانحراف		الحقيقي 2014	التقديري 2014	التعين
	-	+			
					المداخيل التجارية
43.45		7837738.24	18037738.24	10200000.00	مبيعات سماد
0	3165000.00		-	3165000.00	مبيعات مبيدات
0	75000.00		-	75000.00	مبيعات أدوية
0	400000.00		-	400000.00	مبيعات أخرى: منتج فلاحى
	3640000.00	7837738.24	18037738.24	13840000.00	مجموع المداخيل
					المصاريف التجارية
8.06		1000000.00	11400000.00	12400000.00	شراء سماد
1		180000.00	-	180000.00	شراء مبيدات
1		120000.00	-	120000.00	شراء أدوية
-		-	-	-	مشتريات أخرى (أغلفة 100kg)
		1300000.00	11400000.00	12700000.00	مجموع المصاريف

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

3. الموازنة التقديرية الشاملة:

تقوم نيابة المالية والمحاسبة بوضع موازنة شاملة تعكس خطط المؤسسة وذلك بعد الربط والتنسيق بين الموازنات الفرعية التي يقوم بوضعها مسئول المصالح نائب المدير المالية والمحاسبية ويكون شكلها النهائي كالأتي:

الجدول رقم (3.2): الموازنة التقديرية الشاملة لسنة 2014.

الانحراف		الحقيقي 2014	التقديري 2014	التعين
-	+			
				1. المداخيل التجارية
	7837738.24	18037738.24	10200000.00	مبيعات سماد
3165000.00			3165000.00	مبيعات مبيدات
75000.00			75000.00	مبيعات أدوية
400000.00			400000.00	مبيعات أخرى: منتج فلاحى
3640000.00	7837738.24	18037738.24	13840000.00	المجموع

يتبع .....

2. أداء خدمات				
أ. مداخيل النشاط التسويقي				
23834772.00		46349428.00	70184200.00	هامش مبيعات التمخ
	341840.00	691840.00	350000.00	هامش الحبوب الجافة
	10000.00	40000.00	30000.00	هامش البيع للبذور
91350.00		80000.00	171350.00	هامش المحصل من الحصاد
	1616646.10	3616646.10	2000000.00	مداخيل التغيير أو النوعية
	1059400.00	1650000.00	590600.00	مداخيل خدمة بيع السماد
<b>23926122.00</b>	<b>3027886.10</b>	<b>52427914.10</b>	<b>73326150.00</b>	<b>المجموع</b>
ب. مداخيل النشاط التخزيني				
	6481643.00	17562168.00	11080525.00	منحة التخزين
		360000.00	360000.00	مداخيل كراء مخازن
	<b>6481643.00</b>	<b>17922168.00</b>	<b>11440525.00</b>	<b>المجموع</b>
ج. مداخيل النشاط الإنتاجي				
	2000.00	19000.00	17000.00	كراء أغلفة
	152000.00	600000.00	448000.00	كراء معدات فلاحية (جرارات)
302400.00		700000.00	1002400.00	كراء عتاد فلاحية آخر
<b>302400.00</b>	<b>154000.00</b>	<b>1319000.00</b>	<b>1467400.00</b>	<b>المجموع</b>
3. مداخيل خاصة				
188000.00			188000.00	تحصيلات صندوق التأمين
283000.00			283000.00	بيع أغلفة
360000.00			360000.00	مداخيل بيع قطع الغيار الفلاحي
	16000.00	16000.00		بيع خيط حديدي
<b>831000.00</b>	<b>16000.00</b>	<b>16000.00</b>	<b>831000.00</b>	<b>المجموع</b>
<b>28699522.00</b>	<b>17517267.34</b>	<b>89722820.34</b>	<b>100905075.00</b>	<b>المجموع الكلي</b>
<b>-11182254.66</b>		<b>-11182254.66</b>		<b>الفرق</b>
1. المصاريف التجارية				
	1000000.00	11400000.00	12400000.00	شراء سماد
	180000.00	-	180000.00	شراء مبيدات
	120000.00	-	120000.00	شراء أدوية
	-	-	-	مشتريات أخرى (أغلفة 100kg)
	<b>1300000.00</b>	<b>11400000.00</b>	<b>12700000.00</b>	<b>المجموع</b>

يتبع .....



1. المصاريف الوظيفية				
اقتناءات ومشتريات				
296737.00		426737.00	130000.00	شراء أدوات مكتبية
60582.00		400582.00	340000.00	شراء الوقود والزيوت
25016.00		65016.00	40000.00	شراء إطارات عجلية
	20000.00	167000.00	187000.00	شراء قطع غيار
	10000.00	110000.00	120000.00	شراء مواد التنظيف والتصليح
	160000.00	0.00	160000.00	معدات إعلام الي
	150000.00	0.00	150000.00	مشتريات أغلفة
	100000.00	0.00	100000.00	مشتريات أغطية بلاستيكية
<b>382335.00</b>	<b>440000.00</b>	<b>1169335.00</b>	<b>1227000.00</b>	<b>المجموع</b>
2. الخدمات				
	100000.00	200000.00	300000.00	مصاريف النقل
	1400000.00	6000000.00	7400000.00	مصاريف الكراء
	39158.00	440842.00	480000.00	مصاريف التصليح أو التركيب
541010.67		230000.00	230000.00	دراسات وتحصيلات
147323.36		1141010.67	600000.00	مصاريف النقل والاستقبال
		547323.36	400000.00	مصاريف الإتصالات
	116000.00	484000.00	600000.00	مصاريف الكهرباء والغاز
	60000.00	0.00	60000.00	مصاريف التكوين
<b>688334.03</b>	<b>1715158.00</b>	<b>9043176.03</b>	<b>10070000.00</b>	<b>المجموع</b>
3. مصاريف المستخدمين				
707931.00		19400531.00	18692600.00	مصاريف معالجة الأجور
900400.00		12322000.00	11421600.00	مصاريف الخبرة المهنية
	222200.00	12200000.00	12422200.00	منحة المردودية
	1100100.00	12455300.00	13555400.00	منح أخرى(منحة الحصاد)
	3726055.00	1080000.00	4806055.00	مصاريف الشؤون الاجتماعية
<b>1608331.00</b>	<b>5048355.00</b>	<b>57457831.00</b>	<b>60897855.00</b>	<b>المجموع</b>
4. مصاريف الضرائب				
	3000.00	17000.00	20000.00	حق الضريبة
70000.00		80000.00	10000.00	حق الطابع
		5000.00	5000.00	حقوق التسجيل
2307876.00		9005376.00	6697500.00	اقتطاعات الضمان الاجتماعي
<b>2377876.00</b>	<b>3000.00</b>	<b>9107376.00</b>	<b>6732500.00</b>	<b>المجموع</b>

يتبع .....

				5. مصاريف مالية
31000.00		66000.00	35000.00	مصاريف بنكية
31000.00		66000.00	35000.00	المجموع
				6. مصاريف أخرى
284000.00		454000.00	170000.00	تأمينات المنشأة
	100500.00	0.00	100500.00	تأمين السيارات
	13500.00	0.00	13500.00	مصاريف اجتماعية
60000.00		200000.00	140000.00	مصاريف الوثائق
344000.00	114000.00	654000.00	424000.00	المجموع
5431876.03	8620513.00	88897718.03	92086355.00	المجموع الكلي
3188636.97		3188636.97		الفرق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ملاحظة: تقوم المؤسسة بحساب الانحرافات الخاص بالمداخيل والمصاريف لا تكون بطريقة واحدة :  
 انحراف المداخيل = المبلغ الحقيقي - المبلغ المقدر .  
 انحراف المصاريف = المبلغ المقدر - المبلغ الحقيقي  
 وذلك لأن المؤسسة تعتبر المصاريف عبء لذا يجب أن تحقق مبالغ أقل مما تقدر لتحقيق أرباح أما بالنسبة للمداخيل فتسعي لتحقيق المبالغ أكبر مما تتوقعه.

الفرع الثاني: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.

أولا: تحليل الانحرافات المتعلقة بالموازنة التقديرية الخاصة بمصاريف المستخدمين جدول رقم (2.1):

1- مصاريف معالجة الأجور : حققت مبالغ مصاريف معالجة الأجور من خلال هذه الموازنة، قيمة انحراف تقدر بـ 707931.00 دج أي بمعدل 3.79 % ، وكان المبلغ الحقيقي أكبر من المبلغ المقدر وهذا راجع إلى توظيف عمالة جديدة تحتاجها المؤسسة وهذا ما يعتبر تكلفة إضافية بالنسبة للمؤسسة.

2- مصاريف الخبرة المهنية: نلاحظ من خلال الجدول أن المبلغ المقدر بالنسبة للخبرة المهنية كان أقل من المبلغ الحقيقي وكانت قيمة الانحراف مقدرة بـ 900400.00 دج، بمعدل 7.88 % وذلك راجع إلى زيادة عدد الإداريين اللذين لديهم خبرة مهنية اكتسبها خلال سنوات العمل في المؤسسة وكذلك عن طريق التكوينات و التبرصات التي تقوم بها المؤسسة لتحسين كفاءة موظفيها لكي تتماشى مع التطورات و التغيرات التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة.

3- منحة المردودية: نلاحظ أن الفرق بين المبلغ المحقق والمبلغ المقدر ليس كبير وكانت قيمة الانحراف بـ 222200.00 دج بمعدل 1.79 % وهذا نتيجة لعدم الزيادة الكبيرة في المردودية التي أقرتها المديرية والتي تمنحها المؤسسة كل ثلاثة أشهر ويعود

السبب عدم الزيادة في المردودية لعدم وجود ترقيات لأن المردودية لها معادلة خاصة بالأجر والخبرة المهنية عن بعض العمال في القيام بأعمالهم أي عدم الزيادة في النشاط وهنا نقص في التكاليف بالنسبة للمؤسسة.

**4- منح أخرى (منحة الحصاد):** في الجدول وجدنا أن قيمة منحة الحصاد المحققة أقل من المقدرة وكانت قيمة الانحراف تقدر بـ 1100100.00 دج ، بمعدل **8.12%** وذلك كون أن المسؤولين كانوا متوقعين أن تكون هناك زيادة في المنتوجات ولكن كانت مبالغ المحاصيد غير ذلك وذلك يعود إلى عدم إنتاج الكمية المتوقعة أو عدم بيع المحاصيد أي قلة الزبائن.

**5- مصاريف الشؤون الاجتماعية:** وجدنا أن المصاريف الخاصة بالشؤون الاجتماعية المقدرة ذات مبلغ كبير ولم يحقق حتى نصف المبلغ المقدر وكان الانحراف بـ 3726055.00 دج ، أي بمعدل **77.53%** وهذا نتيجة لعدم دخول العمال الجدد الخاضعين للشؤون الاجتماعية كالإدماج أي نقص التكاليف التي ستترتب على المؤسسة.

**6- تحليل الانحراف الكلي في مصاريف المستخدمين:**

وجدنا أن هذا الانحراف موجب **5048355.00** دج وهو في صالح للمؤسسة لأن التكلفة الحقيقية **57457831.00** دج أقل من التكلفة التقديرية **60897855.00** دج وهذا مؤشر إيجابي، ويعود هذا الفارق إلى عدم وجود دقة في تقدير أرقام الموازنة مع دراسة كافة التقديرات المتوقعة أثناء التنفيذ، وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد الموازنات وتعود مسؤولية هذا الانحراف إلى مصاريف الشؤون الاجتماعية ويقدر هذا الانحراف بـ **77.53%** ولكن هذا الانحراف مرغوبا فيه فهو لصالح المؤسسة لذي لا تتخذ الإدارة قرار تحليله والمسئول الثاني مصاريف الخبرة المهنية الانحراف **7.88%** وذلك لعدم الدقة في التخطيط حول زيادة الكفاءة لدى العاملين، عن طريق تدريبهم ورغم ذلك المؤسسة تحقق أرباح.

ثانيا: تحليل الانحرافات المتعلقة بالموازنة التقديرية الخاصة بالمداخيل والمصاريف التجارية جدول رقم (2.2):

أ. المداخيل التجارية:

**1. مبيعات السماد:** من خلال قراءة أرقام الموازنة التقديرية، يتضح لنا أن مبلغ مبيعات السماد قد حقق انحرافا موجبا يبلغ 7837738.24 دج ، و بمعدل **43.45%** وعليه فإن المحقق يفوق القيمة المقدرة وهذا يعود ربما إلى سوء التقدير، أو لزيادة عدد الزبائن المؤسسة.

**2. مبيعات المبيدات:** المؤسسة لم تحقق أي رقم للمبيعات رغم أنها قادرة على بيع 3165000.00 دج ويعود السبب سوء التقدير.

**3. مبيعات أدوية:** لم تحقق المؤسسة أي رقم للمبيعات رغم أنها قادرة أن تبيع 75000.00 دج ويعود سبب أما لعدم حاجة الفلاحين إلى أدوية وإما لوجود بديل ذات فعالية أفضل.

**4. مبيعات أخرى (منتوج فلاحية):** توقعت المؤسسة أن تبيع منتوج فلاحية وتحصل مبلغ قدره 400000.00 دج ولكن لم تبع من هذا المنتوج والسبب يعود السبب لسوء التقدير أو لعدم إنتاج المنتوج بكمية كبيرة .

ب. المصاريف التجارية:

**1. شراء السماد:** قامت المؤسسة بشراء سماد ولكن كان المبلغ المحقق أقل من المقدر بانحراف قدره 1000000.00 دج، بمعدل **8.06%** وذلك بسبب وجود نسبة من السماد في المخزن وعدم وجود طلبات عن هذا المنتج من قبل الزبائن.

**2. شراء مبيدات:** رغم أن المؤسسة قادرة أن تشتري مبيدات بـ 180000.00 دج إلا أنها لم تشتري وهذا راجع إلي وجود مخزون بسبب عدم بيع هذا المنتج .

**3. شراء أدوية:** قدرت المؤسسة مبلغ 120000.00 دج بالنسبة لشراء الأدوية ولكن لم تشتري بسبب عدم قدرة المؤسسة على مصاريف كامل الأدوية وبقاء الأدوية في المخازن.

4. مشتريات أخرى (أغلفة 100kg): لم يتم وضع تقديرات لها بسبب وجود أغلفة تلي الحاجة المؤسسة.

5- تحليل الانحراف الكلي في المداخل والمصاريف التجارية:

1. المصاريف التجارية:

التقديري: 12700000.00 دج

الحقيقي : 11400000.00 دج

2. المداخل التجارية:

التقديري: 13840000.00 دج

الحقيقي: 18037738.24 دج

نلاحظ أن المؤسسة حققت أرباح وذلك كون أن مداخلها أكبر من مصاريفها وهذا راجع إلى أن:

➤ المصاريف المحققة أقل من المتوقعة وهذا في صالح المؤسسة؛

➤ المداخل المحققة أكبر من المتوقعة .

ويرجع هذا إلى الجهود المبذولة من المصلحة لتحقيق أهداف المؤسسة وتجنب الخسائر وتعود مسؤولية هذا الانحراف إلى زيادة المداخل بسبب بيع منتج سماد أكثر مما هو متوقع رغم أنها لم تبع مبيدات وأدوية بسبب عدم كفاءة التنفيذ الفعلي لنشاط المؤسسة كما يجب أن يكون. أما بالنسبة للمصاريف فهناك عدم شراء مبيدات وأدوية لعدم حاجة المؤسسة لها ولكن رغم هذا فإن الانحراف موجب لأنه في صالح المؤسسة

ثالثا: تحليل الانحرافات المتعلقة بالموازنة التقديرية الشاملة الجدول رقم (3.2):

تحليل الانحراف الكلي:

إجمالي المصاريف الحقيقية: 88897718.03 دج

إجمالي المداخل الحقيقية: 89722820.34 دج

➤ نلاحظ هنا أن المصاريف الحقيقية للمؤسسة أقل من ما هو مقدر له في الموازنة وهذا مؤشر إيجابي، كما توقعنا أن تحقق نسبة أكبر في مداخلها وحققنا أقل مما توقعته ولكن رغم ذلك المؤسسة حققت أرباح لأن نسبة المصاريف انخفضت عن نسبة المداخل.

➤ مما سبق يتضح أن المؤسسة تستخدم الموازنة كأداة للرقابة من خلال إعداد موازنة تقديرية شاملة لكافة أنشطتها ومستوياتها الإدارية ثم متابعة تنفيذ هذه الموازنة وقياس الأداء الفعلي لمقارنته بالأداء المخطط بهدف اكتشاف الانحرافات والأسباب المؤدية لحدوثها والجهة المسؤولة عنها واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة المشاكل وتحسين واقع العمل وإزالة الخلل الحاصل . من خلال هذه النتائج نستنتج ما يلي:

❖ الموازنات التقديرية لها دور أساسي في نظام محاسبة المسؤولية كأداة قياس تساعد المستويات الإدارية في الرقابة على مختلف العمليات والمخططات والبرامج في كل وحدة من وحدات المسؤولية من خلال تقدير قيمة التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية؛

❖ أن الموازنة أداة رقابية تستعمل للتحقق من أن الأهداف والمخططات الموضوعية قد تم تنفيذها بالشكل المطلوب؛

❖ تبين الموازنات التقديرية للمستويات الإدارية، مراكز المسؤولية ذات الكفاءة والفعالية من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط؛

❖ عند القيام بعملية الرقابة بمقارنة الأداء الفعلي مع المخطط يكون كل مسئول مسئولاً عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته، وتتم مساءلته عن أسباب هذه الانحرافات .

### خلاصة الفصل:

تضمن هذا الفصل دراسة الحالة التي تم إعدادها من أجل إبراز الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة، حيث تم التطرق إلى الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية بتقسيم الهيكل إلى مراكز مسؤولية وعرض أداة الرقابة في المؤسسة محل الدراسة، وتحليل انحرافات حيث تم إثبات صحة الفرضيات التي تم بناؤها من أجل الوصول إلى الإجابة عن إشكالية البحث المطروحة، والتي توصلنا من خلالها إلى أن المؤسسة تطبق محاسبة المسؤولية وتستخدمها كأداة رقابة .

كان الهدف من بحثنا هذا، معرفة كيف يمكن استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة وقد حاولنا التعرف على دور محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير وذلك عبر الإجابة عن التساؤلات التي تمثل إشكالية البحث، وقد قامت دراستنا على ثلاثة فرضيات، التي فيما يلي سيتم اختبارها

❖ **اختبار الفرضية الأولى:** كانت الفرضية تنص على أن المؤسسة: تقوم المؤسسة بتطبيق محاسبة المسؤولية باستخدام موازنات تقديرية فقط؛ وهذا صحيح لأن هناك علاقة وثيقة بين وجود نظام للموازنات التقديرية يساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال وبين نظام محاسبة المسؤولية، حيث أن وجود عملية التخطيط السليم وتحديد الأهداف بدقة في الموازنة يؤدي ذلك إلى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة وعليه نقبل هذه الفرضية.

❖ **أما الفرضية الثانية:** تقوم المؤسسة بتحديد وتحليل الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها؛ فعلا المؤسسة تقوم بتحديد وتحليل الانحرافات لكل مركز مسؤولية على حدا والعمل على معرفة وتوضيح سبب حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط و تصحيح الانحرافات واقتراح الوسائل المناسبة لمعالجتها ومساءلة الشخص المسئول عن حدوث الانحرافات في كل مركز مسؤولية وبناء عليه يتم قبول الفرضية.

❖ **الفرضية الثالث:** تقوم المؤسسة بتقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية الذي ييسر في جعل مركز المسؤولية الخاضعة للرقابة ويسهل تقييم العمل من خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية والفعالية وكشف الانحرافات وتحليلها وفقا لمسببها والمسئولين عنها وهذا ما يجعل الرقابة سهلة ومن هنا يتبين صحة الفرضية هي التي تنص على أنه من شأن محاسبة المسؤولية تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه الاثنان، توصلنا إلى النتائج التالية :

### أولا: نتائج الدراسة:

- ❖ يوجد لدى المؤسسة هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية ووصف إجراءات العمل؛
- ❖ هناك تقسيم واضح بين السلطات واختصاصات الوحدات الإدارية المختلفة؛
- ❖ هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسة؛
- ❖ محاسبة المسؤولية تسهل عملية مراقبة التسيير في المؤسسة؛
- ❖ تقوم المؤسسة بفصل الموازنة التقديرية الخاصة لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية.
- ❖ الموازنات التقديرية في المؤسسة لها دور في نظام محاسبة المسؤولية كأداة رقابية على مختلف العمليات والخطط في كل وحدة من وحدات المسؤولية من خلال تقدير قيمة التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية؛
- ❖ لا يتم إشراك العاملين في مختلف المراكز المسئولة في إعداد الموازنة التقديرية؛
- ❖ عند القيام بعملية الرقابة يكون كل مسئول مسئولاً عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته، وتتم مساءلته عن أسباب هذه الانحرافات؛

### ثانيا: التوصيات :

بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية التطبيقية للموضوع نقدم جملة من الاقتراحات التي يمكن الاستفادة منها، ومن أهم هذه الاقتراحات:

➤ ضرورة إشراك العاملين في مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية ومعايير الأداء، مما يعزز من ثقة الأفراد عن تلك المعايير وتفاعلهم معها ويؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة؛

- إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية؛
- ضرورة الاعتماد في إعداد الموازنات التخطيطية على الأسس والمبادئ العلمية التي تبنى عليها الأمر الذي يحقق الهدف من تلك الموازنات ويساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل جيد؛
- إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية، لتمكين الإدارة العليا من التعرف على كفاءة مسئول كل مركز في استخدام الموارد المتاحة له وبالتالي تحديد مراكز المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها، ووضع الأساليب العلاجية المناسبة لها، وكذلك تعزيز نقاط القوة لديها؛
- إعطاء مراكز المسؤولية الحرية والحق في اتخاذ القرارات بحدود السلطات الممنوحة لهم بما يتناسب وأهداف الشركة مع توفير الدعم لهم.

### ثالثاً: آفاق الدراسة:

- وفي ختام البحث نقترح بعض المواضيع التي يمكن معالجتها مستقبلاً حول نظام محاسبة المسؤولية إذ يمكن اقتراح المواضيع التالية:
- دراسة واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة ؛
  - أهمية محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات الخدمية؛
  - محاسبة المسؤولية وعلاقته باتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

## I. المراجع باللغة العربية:

### أولاً: الكتب باللغة العربية

1. جبار جاسم الربيعي، ندى عبد المطلب، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة ، معهد الإدارة التقني ، دون بلد نشر، 2005،
2. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية: مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء ، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2002 .
3. حسين حريم ، مبادئ الإدارة الحديثة: النظريات العمليات الإدارية ، وظائف المنظمة ، الطبعة الثانية ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، 2010.
4. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية: لترشيد القرارات التخطيطية ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان، 2005 .
5. عبد الرزاق بن حبيب ، إقتصاد المؤسسة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية الجزائرية .
6. علي أحمد أبو حسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة: إتخاذ القرارات، تقارير الأداء، تقييم الأداء ، دارا لجامعة للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 1995 .
7. ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتش، ملخص كتاب المحاسبة الإدارية، قسم علوم التسيير ، كلية الإدارة والاقتصاد، الدنارك، دون سنة..
8. مؤيد الفضل، نور عبد الناصر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002 .
9. مؤيد محمد الفضل وآخرون ، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار المسير للنشر والتوزيع ، عمان، 2010.
10. ناصر داددي عدون ، عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة الجزائر.
11. ناصر داددي عدون وآخرون ، أثر مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 2004 .
12. نعيم نمر داوود، التحليل المالي : دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012 .
13. وائل محمد صبحي، وآخرون، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.

### ثانياً: المذكرات والرسائل العلمية

1. أحمد رمضان أحمد مرتجي ، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الفلسطينية ، ماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة الإسلامية غزة ، 2007 .
2. جبريل نائل عبد الله حسين ، محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت ، عمان / الأردن، 1999 .
3. خالد رجم، أثر نظام المعلومات الموارد البشرية على أداء العاملين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
4. ديال جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركة الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية غزة، 2007.



5. عبد الرحمان هباج، أثر المراقبة التسيير علي الرفع من مستوى الأداء المالي ، مذكرة الماستر ، في علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012
6. علي إبراهيم حسين الكسب ، ناظم حسن رشيد، أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية ، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي السنوي السادس ، جامعة الزيتونة الأردنية ، 2006.
7. علي حسن إبراهيم الجديده ، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة الإسلامية غزة ، 2007 .
8. غلاء أبو بكر، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، عمان / الأردن، 2005 .
9. قريشي محمد الصغير ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة الدكتوراه غير منشورة في إدارة الأعمال، جامعة ورقلة، 2011/2012
10. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير فرع التحليل الاقتصادي ، جامعة الجزائر، 2005-2006 .
11. نعيمة يجايوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، مذكرة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، الجزائر، 2009.
12. نيلهان وليد، أحمد صيام ، تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصاد وعلوم الإدارية ، جامعة اليرموك الأردن ، 2004 .
13. هاجر بوبصلة ، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير ، مذكرة الماستر ، في علوم التسيير، جامعة ورقلة ، 2013/2014
14. يعرب جميل عبد الرازق كلاب، مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة الإسلامية غزة 2008 .
15. صفاء لشهب، نظام مراقبة وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2006 .

#### ثالثا: المجلات

1. عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون ، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية ، العدد الثاني ، المجلد التاسع ، 2009 .
2. محمد الصغير قريشي، واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، مجلة الباحث، العدد 09، جامعة ورقلة ، 2011.

#### الموقع الالكتروني:

محمد خليل وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية .  
الموقع الالكتروني:

http://www.scribd.com/doc cite Consulté 14:05 الساعة 2015/01/23

## .II المراجع باللغة الفرنسية:

1. A.Khemakhem ,**La Dynamique du Contrôle de Gestion** , Dunod , paris,France,1976.
2. Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de Gestion** , 5éme Edition, Dunod , Paris , France , 2001 .
3. Cox, Clifford T., and other, **Responsibility Accounting and Operational Control for Governmental Units**, accounting horizons,1989.
4. Gerald ,Morris f. "Owning the Numbers" CFO ,Vol, 11,Issue , Mar1995.
5. Nobert Guedj, **La Contrôle de Gestion Pour Améliorer la Performance de L'entreprise**, 3éme Edition, paris, France, Edition d'organisation, 2000.
6. p.Biosser, **Contrôle de Gestion : Cours et Applications**, Ed Vuibert , paris, France, 1999.

## الملحق رقم(01): أسئلة المطروحة في المقابلة.

### أسئلة المقابلة:

1. ما هي مصالح التي يتم من خلالها تأدية مختلف مهام ووظائف المؤسسة؟ ؛
2. هل هناك تنسيق بين الأنشطة والمسئولية لمنع التضارب بين المراكز ؟ ؛
3. هل يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسئولية ؟ ؛
4. هل يوجد تقسيم واضح لمراكز المسئولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ؟ ؛
5. هل هناك شخص مسئول مسئولية مباشرة أمام شخص واحد؟؛
6. هل يعتبر كل مدير مسئولا عن إيرادات ومصاريف مركز المسئولية الخاص به وعن الوحدات الفرعية التابعة لمركز مسؤوليته ؟ ؛
7. هل يتم تحديد أهداف كل مركز مسئولية على حدا ؟ ؛
8. من أين تبدأ الرقابة في محاسبة المسئولية؟؛
9. هل يتم استخدام الموازنة التقديرية أساسا لمقارنة أرقام الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ ؟ ؛
10. هل يشترك العاملون في مختلف مراكز المسئولية في إعداد الموازنة التقديرية ؟ ؛
11. هل تقوم بإعداد التقارير الرقابية بمركز المسئولية ؟ .



III	الشكر وعرفان .....
IV	ملخص .....
V	قائمة المحتويات .....
VI	قائمة الجداول .....
VII	قائمة الأشكال .....
VIII	قائمة الملاحق .....
أ	المقدمة .....
01	الفصل الأول : الإطار النظري لمراقبة التسيير ومحاسبة المسؤولية.....
02	تمهيد .....
03	المبحث الأول : مدخل لمراقبة التسيير ومحاسبة المسؤولية.....
03	المطلب الأول : ماهية نظام مراقبة التسيير .....
06	المطلب الثاني : أدوات مراقبة التسيير .....
07	الفرع الأول : الأدوات التقليدية.....
07	الفرع الثاني : الأدوات الحديثة.....
07	المطلب الثالث : دور محاسبة المسؤولية في مراقبة التسيير .....
07	الفرع الأول : ماهية محاسبة المسؤولية.....
09	الفرع الثاني : أنواع مراكز محاسبة المسؤولية.....
10	المطلب الرابع : علاقة محاسبة المسؤولية بمراقبة التسيير .....
11	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية -الدراسات السابقة للموضوع- .....
11	المطلب الأول :الدراسات العربية .....
12	المطلب الثاني :الدراسات الأجنبية .....

# الفهرس

13	المطلب الثالث :الفرق بين دراستنا و الدراسات السابقة .....
14	خلاصة الفصل .....
15	الفصل الثاني : للدراسة الميدانية .....
16	تمهيد .....
17	المبحث الأول : الطريقة والأدوات .....
17	المطلب الأول : مجتمع الدراسة .....
17	الفرع الأول : تعريف المؤسسة .....
20	الفرع الثاني : : منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات .....
21	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.....
22	المبحث الثاني : النتائج و المناقشة .....
22	المطلب الأول : نتائج الدراسة التطبيقية.....
22	الفرع الأول : تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة .....
23	الفرع الثاني : نظام مراقبة التسيير في المؤسسة.....
23	المطلب الثاني : عرض و تحليل نتائج الدراسة.....
23	الفرع الأول : عرض نتائج الدراسة.....
27	الفرع الثاني :تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.....
30	خلاصة الفصل .....
31	الخاتمة.....
34	قائمة المصادر والمراجع.....
38	الملاحق.....
47	الفهرس.....