

جامعة سعد دحلب بالبليدة  
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير

## مذكرة ماجستير

التخصص : إدارة الأعمال

دور نظام مراقبة التسيير في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

– دراسة ميدانية في مؤسسة venus -

من طرف

مريم تواتي

أمام اللجنة المشكلة من

رئيسا	أستاذ محاضر ، جامعة البليدة	دراوسي مسعود
مشرفا و مقررا	أستاذ محاضر ، جامعة البليدة	درحمون هلال
عضوا مناقشا	أستاذ محاضر ، جامعة البليدة	عمورة جمال
عضوا مناقشا	أستاذ مكلف بالدروس ، جامعة البليدة	شويح محمد

البليدة ، جوان 2008

## شكر

الله الحمد والنعمة على إنجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر.

أشكر كثيرا والدي الكريمين و كل أسرتي على مسانديتي في دراستي .

أشكر كثيرا الأستاذ المشرف الدكتور درحمون هلال على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى تعاونه الكبير معي وعلى تواضعه وعلى نصائحه القيمة .

كما يطيب لي أن أتقدم بوافر الشكر و الامتنان إلى الأستاذ الدكتور كشاد رابح عميد كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة سعد دحلب البليدة على مساعدته القيمة ومحاولته دائما توفير الأفضل لطلبة الكلية ، ومن خلاله أشكر كل أفراد الكلية .

كما أتقدم بجزيل و أسمى عبارات الشكر إلى مؤسسة venus على استقبالها و قبولها لي للقيام بدراستي الميدانية ، و أخص بالذكر مسؤول مصلحة الموارد البشرية السيد رمضان وكل العمال الذين ساهموا من بعيد أو قريب في هذا العمل .

كما أشكر كل الأساتذة الذين درسوني وعلى رأسهم الأستاذ غزالي عمر .

والشكر الجزيل للجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تقويم وتثمين هذا العمل .

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في إعداد هذا البحث سواء من قريب أو من

بعيد.

## ملخص

نتيجة للعولمة و الإصلاحات والتغيرات التي مست الاقتصاد الجزائري وجدت المنظمات الجزائرية ( منها مؤسسات عمومية و خاصة ) نفسها أمام تحديات جديدة تفرض عليها استخدام التسيير العلمي الحديث ، و البحث عن أساليب و أدوات أكثر عملية من أجل تحسين وتحقيق فعالية في تسييرها و أداءها ، وتكسبها قدرة على المنافسة لتكون أكثر مرونة مع محيطها .

ومن بين أدوات التسيير نجد نظام مراقبة التسيير الذي يأخذ أهمية كبيرة في ظل المحيط الاقتصادي الحالي المتميز بالتعقيد وعدم التأكد و المنافسة الشديدة الناتجة عن انفتاح الأسواق ، و هذا ما يتطلب تكيف أنظمة اتخاذ القرار مع هذا الواقع الجديد .

حيث يسمح هذا النظام بضمان أفضل متابعة لنشاط المؤسسة من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوبة ، ويعتبر كأداة من أجل التحكم أفضل في قيادة المؤسسة و تحسين تسييرها وذلك عن طريق بذل مجهودات لتقدير الأحداث ، كما لا يمكن أن توجد وظيفة مراقبة التسيير بدون غاية ينتظر بلوغها ويتم هذا بوضع مسار يحدد الأهداف على مستوى المؤسسة ككل.

## قائمة الجداول

الصفحة	الرقم
42	01
43	02
62	03
64	04
71	05
105	06
106	07
106	08
106	09

## قائمة الأشكال

الرقم	الصفحة
01	18
02	20
03	28
04	30
05	31
06	31
07	47
08	48
09	74
10	75
11	77
12	82
13	84
14	86
15	92
16	98
17	101
18	111

## الفهرس

شكر

ملخص

الفهرس

07	.....مقدمة
13	..... 1. مدخل إلى مراقبة التسيير
13	..... 1.1. الإطار العام لمراقبة التسيير
13	..... 1.1.1. مفهوم مراقبة التسيير
17	..... 2.1.1. أهداف مراقبة التسيير ومستويات المراقبة في المؤسسة
21	..... 3.1.1. مراقبة التسيير و أهم المقاربات التنظيمية للمؤسسة
25	..... 2.1. وظيفة مراقبة التسيير ومراقب التسيير في المؤسسة
25	..... 1.2.1. وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة
31	..... 2.2.1. مراقب التسيير في المؤسسة
34	..... 3.1. أدوات مراقبة التسيير
34	..... 1.3.1. المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير
53	..... 2.3.1. الموازنات التقديرية كأداة من أدوات مراقبة التسيير
58	..... 3.3.1. لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير
67	..... 2. مراقبة التسيير مظهر من مظاهر التسيير
67	..... 1.2. إطار التسيير و مراقبة التسيير
67	..... 1.1.2. عموميات حول التسيير
73	..... 2.1.2. مراقبة التسيير وميادين التسيير
79	..... 2.2. نظام المعلومات ومراقبة التسيير
79	..... 1.2.2. نظام المعلومات في المؤسسة
90	..... 2.2.2. نظام المعلومات كمادة أولية لمراقبة التسيير

93	..... 3.2. تصميم ونجاح نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
93	..... 1.3.2. تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
99	..... 2.3.2. نجاح نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
	3. واقع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
104	..... - دراسة ميدانية في مؤسسة VENUS -
104	..... 1.3. عرض و تقديم مؤسسة VENUS موضوع الدراسة
104	..... 1.1.3. عرض عام لمؤسسة VENUS
108	..... 2.1.3. أهداف مؤسسة VENUS وهيكلها التنظيمي
112	..... 2.3. الإطار المنهجي المستخدم في الدراسة الميدانية في مؤسسة VENUS
114	..... 3.3. استمارة الاستبيان و أسئلة المقابلات و التعليق على أجوبتها
114	..... 1.3.3. إعداد استمارة الاستبيان و أسئلة المقابلات
123	..... 2.3.3. أجوبة الاستبيان والمقابلات و التعليق عليها
148	..... خاتمة
152	..... قائمة المراجع
164	..... الملاحق

## مقدمة

عانت معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منذ الاستقلال إلى ما قبل الإصلاحات من نقص الكفاءة في التسيير ، وهذا ناتج عن عوامل كثيرة منها : قيام تسييرها على أساس نظام الاقتصاد المخطط كما لم تكن آنذاك ملزمة بتحقيق أرباح و إنما كان الغرض منها اجتماعيا أكثر منه اقتصاديا، وكذا اعتمادها على طرق تسيير قديمة ، وعدم إعطاء أهمية للعنصر البشري... الخ ، هذا ما أدى بانتقالها إلى نظام اقتصاد السوق في نهاية الثمانينات إلى الفشل في مساندة السياسة الاقتصادية الجديدة المنتهجة من طرف الدولة ومحيطها الجديد ، بالإضافة إلى هذا ظهرت عيوب المؤسسات العمومية التي تكاد تخلوا من كل أداة تسيير مما جعل مكانتها في الاقتصاد ضعيفة وبهذا فشلت معظمها في البقاء ، واضطرت الدولة إزاء هذه الوضعية إلى التخلي عنها إلى القطاع الخاص ، ولا شك أن هذه الظاهرة لا تمس فقط المؤسسات العمومية بل إنها تشمل عدد من المؤسسات الخاصة .

ونتيجة للعولمة والإصلاحات والتغيرات التي مست الاقتصاد الجزائري وجدت المنظمات الجزائرية منها المؤسسات العمومية أو الخاصة نفسها أمام تحديات جديدة تفرض عليها استخدام التسيير العلمي الحديث والبحث عن أساليب وأدوات أكثر عملية من أجل تحسين وتحقيق فعالية في تسييرها و أداءها وتكسيبها قدرة على المنافسة لتكون أكثر مرونة مع محيطها ، ومن بين معايير التسيير وضع نظام مراقبة التسيير والذي يأخذ أهمية كبيرة في ظل المحيط الاقتصادي الحالي المتميز بالتعقيد وعدم التأكد مما يتطلب تكيف أنظمة اتخاذ القرار مع هذا الواقع الجديد ، بالإضافة إلى هذا فهو يسمح بضمان أفضل متابعة لنشاط المؤسسة من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوب فيها ويعتبر كأداة من أجل التحكم في قيادة المؤسسة وذلك عن طريق بذل مجهودات لتقدير الأحداث ، كما لا يمكن أن توجد وظيفة مراقبة التسيير بدون غاية ينتظر بلوغها ويتم هذا بوضع مسار يحدد الأهداف على مستوى المؤسسة ككل .

كل ما سبق يستدعي دراسة وظيفة مراقبة التسيير ودورها وأهميتها في المؤسسات الاقتصادية و مساهمتها في تحسين التسيير ، ودراسة الوظيفة لا يقوم على فراغ وإنما يعتمد على



التأهيلات العلمية والنتائج المتوصل إليها في مجال مراقبة التسيير ، كما سنحاول تدعيم ما سبق بدراسة ميدانية حول الموضوع .

وعليه وبناءا على ما سبق فإن الإشكالية التي نريد معالجتها تتمثل فيما يلي :

### إشكالية البحث

كيف يساهم نظام مراقبة التسيير في زيادة فعالية و كفاءة تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

وحتى نستطيع الإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الموالية :

### تساؤلات البحث

- 1- هل وضع نظام مراقبة التسيير يعتبر ضروري بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟
- 2- هل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بحاجة دائمة إلى وضع نظام مراقبة التسيير ؟
- 3- هل يساهم نظام مراقبة التسيير في تحسين التسيير ؟
- 4- ما هي القيمة التي تكتسبها المؤسسة الاقتصادية في تسييرها سواء كان فعّالا أو لا عند وضع هذه الأخيرة لنظام مراقبة التسيير ؟

للإجابة على هذه التساؤلات اعتمدنا طرح الفرضيات الموالية :

### فرضيات البحث

- 1 - وجود نظام مراقبة التسيير وحده لا يعني وجود تحسين في تسيير المؤسسة .
- 2- التسيير الأفضل و الأحسن للمؤسسة هو الذي يكون من بين أدواته وضع نظام مراقبة التسيير .
- 3- لضمان وجود مؤسسة ذات كفاءة ومصداقية يشترط توفر فيها نظام مراقبة التسيير.
- 4- هناك نظم أخرى مكملّة غير نظام مراقبة التسيير تساعد في زيادة تحسين و فعالية تسيير المؤسسة الاقتصادية.

## الهدف من البحث

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى معالجة النقاط الموائية :

- طريقة سير و عمل وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة VENUS .
- مختلف الأدوات التي تستعملها وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة VENUS .
- علاقة وظيفة مراقبة التسيير مع الوظائف الأخرى في مؤسسة VENUS.
- وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة VENUS باعتبارها نظام معلومات من خلال توفيرها المعلومات المختلفة للوظائف الأخرى .
- دور وظيفة ونظام مراقبة التسيير في تحسين تسيير مؤسسة VENUS ومنه تحديد أهم الإيجابيات التي يضيفها وجود هذه الوظيفة في المؤسسة .

## أسباب اختيار الموضوع

- رغبة منا في التعرف على مساهمة مراقبة التسيير في تحسين التسيير.
- تحفيز المسيرين على الاهتمام بمراقبة التسيير ودورها في تطوير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .
- انفتاح الأسواق الجزائرية وبهذا فان المؤسسات الاقتصادية تحتاج إلى تحسين تسييرها واعتماد الطرق العلمية لذلك من أجل ضمان الدقة في نشاطها .

## حدود الدراسة

تمس هذه الدراسة مؤسسة VENUS وهي مؤسسة صناعية مختصة في إنتاج مستحضرات ومواد التجميل و المنتجات الخاصة بحفظ الصحة الجسدية والمتواجدة في المنطقة الصناعية بأولاد يعيش - البلدية - والتي تعتبر كحدود مكانية ، أما عن الحدود الزمانية و الخاصة بفترة التربص فقد انطلقت الدراسة الميدانية في بداية شهر فيفري 2008 إلى غاية بداية شهر ماي 2008 .

## الدراسات السابقة

هذا البحث هو عبارة عن تكملة لبعض الدراسات السابقة ، و من بين هذه الدراسات و التي تناولت موضوع مراقبة التسيير لدينا :

- صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار ، رسالة ماجستير بجامعة الجزائر للسنة الجامعية 2005 م – 2006 م، و لقد تضمن هذا البحث مفهوم ومبادئ التسيير و أهم أساليبه و عملية اتخاذ القرار و مراحلها وكذا العوامل المؤثرة فيها ، ثم تطرق إلى مفهوم المراقبة و أهميتها و خطواتها و مستوياتها ، كما تم عرض دراسة لنظام مراقبة التسيير من خلال تناول تعريفه و خصائصه و أهدافه و كذا خطوات تصميمه ثم أدوات مراقبة التسيير من محاسبة تحليلية و لوحات القيادة و موازنات تقديرية كأدوات مساعدة على اتخاذ القرار ، وفي آخر هذا البحث تم تناول دراسة حالة وفيها دراسة نقدية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة موضوع البحث .

حيث و من خلال دراستنا أضفنا جوانب أخرى لهذا البحث من خلال محاولة لربط وظيفة مراقبة التسيير مع ميادين التسيير بحيث يشتمل هذا الأخير على اتخاذ القرار .

- الطاهر أبو طالب ، مراقبة التسيير في قطاع البنوك ، رسالة ماجستير بجامعة الجزائر للسنة الدراسية 2002 م – 2003 م ، و تناول هذا البحث المحيط المصرفي الجزائري في ظل الإصلاحات من خلال ذكر مفهوم و مبررات الإصلاح المصرفي و الإصلاح المصرفي قبل قانون 10-90 و قانون 10-90 وانعكاساته على المحيط المصرفي الجزائري ، ثم تطرق إلى مراقبة التسيير في قطاع البنوك من خلال عرض إطار تطبيقها و مفهومها وتطورها وكذا أدواتها ، و في الأخير تم إسقاط هذا في دراسة تم فيها تقييم مراقبة التسيير في المؤسسة موضوع الدراسة .

حيث نلاحظ من خلال هذه الدراسة أنه تم تقييم وظيفة مراقبة التسيير بشكل عام أي دون ربطها مع عنصر معين ، أما في دراستنا فقد قمنا بربط هذه الوظيفة مع عنصر التسيير في مؤسسة اقتصادية من خلال محاولة للتعرف على التحسّنات التي حدثت فيه نتيجة وضع هذه الوظيفة .

- مليكة حمدوش ، مراقبة التسيير في المؤسسة العمومية الاقتصادية ، رسالة ماجستير بالمدرسة العليا للتجارة للسنة الجامعية 1999 م – 2000 م ، و لقد استعرض هذا البحث تعريف مراقبة

التسيير و أهدافها و دورها وعلاقة مراقبة التسيير و نظام المعلومات ، ثم مراقبة التسيير في مؤسسة صناعية و تطبيقات مراقبة التسيير في مؤسسة خدمتية ، حيث قدم كل هذا في الجانب النظري ، أما الدراسة التطبيقية فكانت عبارة عن محاولة تطبيق نظام مراقبة التسيير في المؤسسة التي تمت فيها الدراسة .

بمقارنة دراستنا مع هذه الدراسة نجد أن هذه الأخير تهدف إلى محاولة الوصول إلى تطبيق نظام مراقبة التسيير في المؤسسة التي تمت فيها الدراسة ، أما دراستنا فهي محاولة للتعرف على التحسينات التي أضافها وضع هيئة لمراقبة التسيير في المؤسسة ، أي تعتبر هذه العملية عملية مكملة لعملية وضع هذا النظام .

### صعوبات البحث

تمثلت أهم الصعوبات في إيجاد المؤسسة التي نجري فيها دراستنا التطبيقية لأن معظم المؤسسات ترفض ذلك إلى أن تم قبولنا من طرف مؤسسة VENUS لانتاج مواد النظافة و التجميل ، كما واجهتنا صعوبات أثناء القيام بالدراسة التطبيقية فيما يخص الحصول على كل المعلومات التي نحتاجها في هذه الدراسة .

### خطة البحث

لقد اعتمدنا في بحثنا على ثلاثة فصول أساسية و المتمثلة في فصلين نظريين و فصل تطبيقي، بحيث :

**الفصل الأول :** عبارة عن مدخل لمراقبة التسيير سنتناول فيه مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بها من مفهوم مراقبة التسيير و أهدافها و مستويات المراقبة في المؤسسة وعلاقة هذه الوظيفة مع الوظائف الأخرى و مراقب التسيير و مختلف أدوات مراقبة التسيير المتمثلة في المحاسبة التحليلية و لوحات القيادة و الموازنات التقديرية .

**الفصل الثاني :** و نتطرق فيه إلى علاقة وظيفة مراقبة التسيير مع ميادين التسيير من خلال ارتباطها مع كل من القيادة و الإستراتيجية والأداء ، ثم إلى علاقة نظام مراقبة التسيير مع نظام المعلومات و أخيرا سنحاول عرض مختلف المراحل التي يمر بها تصميم نظام مراقبة التسيير و شروط نجاحه .

**الفصل الثالث :** وهو الفصل التطبيقي بحيث سنحاول فيه إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة VENUS وهي مؤسسة تحتوي على هيئة مراقبة التسيير ، بحيث سنقوم أولاً بتقديم المؤسسة موضوع الدراسة ثم الإطار المنهجي المستعمل في الدراسة وفي آخر هذا الفصل سنعرض طريقة إعداد أسئلة استمارة الاستبيان و المقابلات المعمقة و مختلف أجوبتها و التعليق عليها .

بالإضافة إلى ما سبق أدرجنا مقدمة و خاتمة تشتملا حوصلة لأهم أفكار هذا البحث و ما جاء فيه من نتائج و توصيات نراها مناسبة .

## الفصل 1

### مدخل إلى مراقبة التسيير

تعتبر وظيفة مراقبة التسيير من المفاهيم التي مرت بعدة مراحل لتصل إلى ما هي عليه الآن ومن بين الوسائل الهامة التي تستخدمها المؤسسة لمساعدتها في اتخاذ قراراتها وتحسين أدائها ، ومن أجل هذا فان هذه الأخيرة تبحث دائما على الأدوات الحديثة لتحقيق لها أهدافها بأقل التكاليف و بأكبر مردودية .

ومن أجل التعرف أكثر على مراقبة التسيير قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث ، حيث سأتناول في المبحث الأول : الإطار العام لمراقبة التسيير ، بينما في المبحث الثاني : وظيفة مراقبة التسيير ومراقب التسيير في المؤسسة ، أما المبحث الثالث ففيه : أدوات مراقبة التسيير من محاسبة تحليلية و الموازنات التقديرية و لوحات القيادة .

#### 1.1. الإطار العام لمراقبة التسيير

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم مراقبة التسيير ، أهداف ووظيفة مراقبة التسيير ومستويات المراقبة ، وأخيرا إلى وظيفة مراقبة التسيير كما تراها أهم المقاربات التنظيمية للمؤسسة.

#### 1.1.1. مفهوم مراقبة التسيير

سنتناول في هذا المطلب كل من مفهوم مراقبة التسيير وكذا ظهورها و تطورها .

#### 1.1.1.1. تعريف مراقبة التسيير

أول معنى أعطي للفظ المراقبة طابق فكرة الحراسة *Surveillance* ، المعاينة *Inspection* ، أو كذلك المراجعة *Verification* . و كلمة المراقبة نشأت في الفرنسية بالربط بين مصطلحين هما ضد *contre* و الدور *rôle* [1] ( ص 19 ) .

أما في شمال أمريكا فمصطلح مراقبة التسيير يعني القيادة\*، الاستعمال الجيد ، والسيطرة على التسيير من طرف العمليين . غير أن معظم المترجمين اتفقوا على أن الترجمة الفرنسية لـ Management Control إلى contrôle de gestion هي ترجمة رديئة [2] ( ص 2 ) .

هناك عدة تعاريف لمراقبة التسيير نذكر منها ما يلي :

تعريف 1 : " مراقبة التسيير هي مجموعة الترتيبات و الإجراءات التي تسمح للمسيرين ، على الأقل ، بالتسيير الأفضل لمهامهم و الأنشطة الخاصة بفرقهم " [3] ( ص 4 ) .

من خلال هذا التعريف نرى أن مراقبة التسيير تعتبر كأداة تساعد المسيرين في أداء عملهم .

تعريف 2 : حسب الإدارة الوطنية الفرنسية للمحاسبة 1982 م : " مراقبة التسيير في المؤسسة هي ضمان لتسييرها من خلال توقع الحوادث المختلفة ، وتحضيرها مع فريقها ، ومنه تبني هذه الظروف بحالة متطورة " [4] ( ص 9 ) .

من خلال هذا التعريف نرى أن مراقبة التسيير تعتبر كوسيلة لمساعدة المسيرين في متابعة سير المؤسسة و توقع الظروف المستقبلية لها .

تعريف 3 : يعرف Anthony 1965 م مراقبة التسيير على أنها : " المسار\*\* الذي من خلاله يضمن المسيرين ، أن الموارد قد تم التحصل عليها ، واستعملت بفعالية (بالمقارنة مع الأهداف) و كفاءة\*\*\* ( بالمقارنة مع الوسائل المستعملة ) ، من أجل تحقيق أهداف المنظمة " [ 5 ] ( ص 16 ) .

الفعالية حسب هذا التعريف تقيم حسب أهداف المؤسسة ، أي إلى أي حد تم تحقيق النتائج المقدره أو المرغوبة ، أي تقييمها بدلالة الفرق بين النتيجة المحصلة والهدف المحدد مسبقا ، و يمكن

\* القيادة : هي القدرة على تسيير كل من الأداء وتنظيم المؤسسة باتجاه تحقيق أهداف المؤسسة .

\*\* المسار : يعني وجود عدة مهام متتالية .

\*\*\* الكفاءة : هي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ، لتحقيق مستوى معين من الإنتاج بأقل التكاليف، وهو من أهم مقاييس نجاح المؤسسات في تحقيق أهدافها .

أن تكون نفس المؤسسة أو نفس القسم ذا كفاءة و لكنه غير فعال ، أو العكس ، أو فعال و كفى في نفس الوقت [ 6 ] ( ص 318 ) .

حسب هذا التعريف نرى أن مراقبة التسيير هي التي تحقق من خلالها المؤسسة الاستعمال الكفاء و الفعّال لمواردها لتحقيق أهدافها .

من خلال التعاريف السابقة ، يمكن استنتاج تعريف إجرائي لمراقبة التسيير ، وهو :

مراقبة التسيير هي عملية مستمرة ، تتمثل في مقارنة الإنجازات الفعلية بالعمليات المخططة ، ومنه استخراج الانحرافات الحاصلة في التنفيذ و الحد منها ، ووضع التصحيحات اللازمة لتحقيق الأهداف المرغوبة ، وكذا مساعدة المسيرين في اتخاذ القرار .

بالإضافة إلى هذا فان مراقبة التسيير، بما فيها من أفراد ووسائل مادية و تقنية ، تنشط في محيط معين يسمى المؤسسة ، وهي : " الوحدة الاقتصادية التي تتجمع فيها الموارد البشرية والمادية ،اللازمة للإنتاج الاقتصادي " [ 7 ] ( ص 24 ) .

بعد التطرق إلى تعريف مراقبة التسيير لابد من تمييزها عن بعض المفاهيم الأساسية ، نذكر منها ما يلي :

1 – الرقابة الداخلية و مراقبة التسيير : الرقابة الداخلية تعني جميع السياسات و الإجراءات التي تتبناها الإدارة في المؤسسة للمساعدة على تحقيق الأهداف من تنفيذ السياسات الإدارية ، حماية الأصول، منع الغش ،الخطأ و اكتشافه ، واعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب... الخ [ 8 ] ( ص 12 ) .

أما عن علاقتها مع مراقبة التسيير فلدينا :

- الوظيفتين متكاملتين ، حيث أن الرقابة الداخلية تقدم لمراقبة التسيير ضمان حول نوعية المعلومات المناسبة ،أما الرقابة الداخلية فهي تجد أيضا من خلال مراقبة التسيير المعلومات (خاصة المتعلقة بنقاط الضعف) التي تأخذها بعين الاعتبار عند القيام بعملية الرقابة [ 9 ] ( ص 86 ) .



- كما تشتمل الرقابة كل المراقبات المخصصة لتحسين الفعالية في التنفيذ ، كما تعمل على جعلها توافق الاستراتيجية المتبعة من قبل المؤسسة [ 10 ] ( ص 12 ) .

2 – المراجعة الداخلية و مراقبة التسيير : وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين ، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم ، والتقييم المستمر المخطط للسياسات ، ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات و الأقسام المختلفة [ 11 ] ( ص 215 ) ، وعلاقتها مع مراقبة التسيير تكون من خلال علاقتها مع الرقابة الداخلية ، حيث أن المراجع الداخلي يختبر مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية .

3 – المراقبة و مراقبة التسيير : نشاط المراقبة هو من أنشطة التنظيم ، وهو عملية إعادة تأهيل القوانين ، عناصر التنظيم الأخرى و الالتزامات ... الخ ، بصفة عامة تهتم هذه العملية بمراقبة احترام القوانين داخل المؤسسة [ 12 ] ( بدون صفحة ) ، وتعتبر مراقبة التسيير كنوع من أنواع المراقبة .

### 2.1.1.1. ظهور و تطور مراقبة التسيير

انتشرت مراقبة التسيير بصفة أصبحت من خلالها معروفة ، خاصة في الفترة التاريخية لظهور وتطور المنظمات الحديثة في نهاية القرن التاسع عشر وخاصة بداية القرن العشرين ، فكانت بداية ظهور مبادئ وطرق مراقبة التسيير ما بين 1850 م و 1910 م ، في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا ، حيث أن التطبيقات وضعت تدريجيا حسب حاجات المؤسسات [ 13 ] ( ص 4 ) .

ومنذ تطور العالم التقني و الاقتصادي ، من خلال تحاليل Taylor (1905م) حول مراقبة الإنتاجية ، وبحوث Gantt (1915 م) حول تغيّرات الهياكل ، والخبرات التطبيقية للمؤسسات الصناعية ، مثل اختيارات General Motors ( 1923 م ) والخاصة بـ Saint Gobain ( 1935 م ) كانت مراقبة التسيير تتعلق خاصة بنشاط الإنتاج ، لكن لم يطلق عليها آنذاك بعد هذا الاسم .

ومع زيادة حجم وحدات الإنتاج وتقسيمها ، كان هناك تطور أولي في ميادين تحليل أوليات أشكال مراقبة التسيير ، كما أصبح من الضروري تفويض المهام والمسؤوليات ، وأصبح الكل يمارس مراقبة في التنفيذ [ 5 ] ( ص 13 ) .

وانتشرت هذه الوظيفة في أوروبا بعدما كانت منحصرة في و.م.أ ، لسببين تولد أحدهما عن الآخر ، السبب الأول هو الحرب العالمية الثانية التي كانت السبب في ذلك الانتشار ، إذ كانت بمثابة قناة تدفقت من خلالها هذه الوظيفة ليستمر ظهورها عبر كامل أوروبا. السبب الثاني المتولد عن الحرب هو ، الإصلاحات الاقتصادية التي بدأت تعصف بأوروبا الغربية بداية الخمسينات ، وذلك تحت تأثير التقنيات الأمريكية .

وفي هذه الفترة انتقلت تقنيات التسيير التنبئي إلى المؤسسات الخاصة التي تبنت مفاهيم الاستراتيجية و المخططات التشغيلية والموازنات حسب الأقسام ، ومن هنا استوجب على مسؤولي الأقسام وضع واقتراح مخططاتهم التشغيلية وموازناتهم لمناقشتها ، واعتمادها من طرف المسؤولين المركزيين ، ولكن بالمقابل من واجبهم تقديم تقارير شهرية وسداسية عن نتائجهم المحققة .

والجدير بالملاحظة أنه أثناء هذه الفترة وبالتحديد في نهاية الأربعينيات ، انفصلت وظيفة مراقبة التسيير عن وظيفة المحاسبة العامة.

ومنذ سنة 1983 م ، وبسبب إعادة بناء مبادئ القطاعات الاقتصادية و إنشاء المجموعات الكبرى ذات الثقل والوزن العالمي ، تميزت التحولات التي شهدتها وظيفة مراقبة التسيير بالسرعة والتركيز لتستقر نسبيا على ما هي عليه حاليا ، إذ أصبحت أكثر من ضرورية في جميع المؤسسات ، سواء التي تنشط في الميدان الدولي والتي عادة تكون عرضة إلى المنافسة الشديدة أو حتى التي تنشط في السوق الداخلي ، مع مراعاة منهجية اعتمادها حسب خصوصيات كل مؤسسة ، من حيث حجمها ، بنيتها ، مؤهلات وكفاءات إطاراتها ، و طبيعة نشاطها الاقتصادي [ 14 ] ( ص 48 ) .

### 2.1.1. أهداف مراقبة التسيير ومستويات المراقبة في المؤسسة

يتضمن هذا المطلب كل من أهداف مراقبة التسيير ، و المستويات الثلاثة للمراقبة .

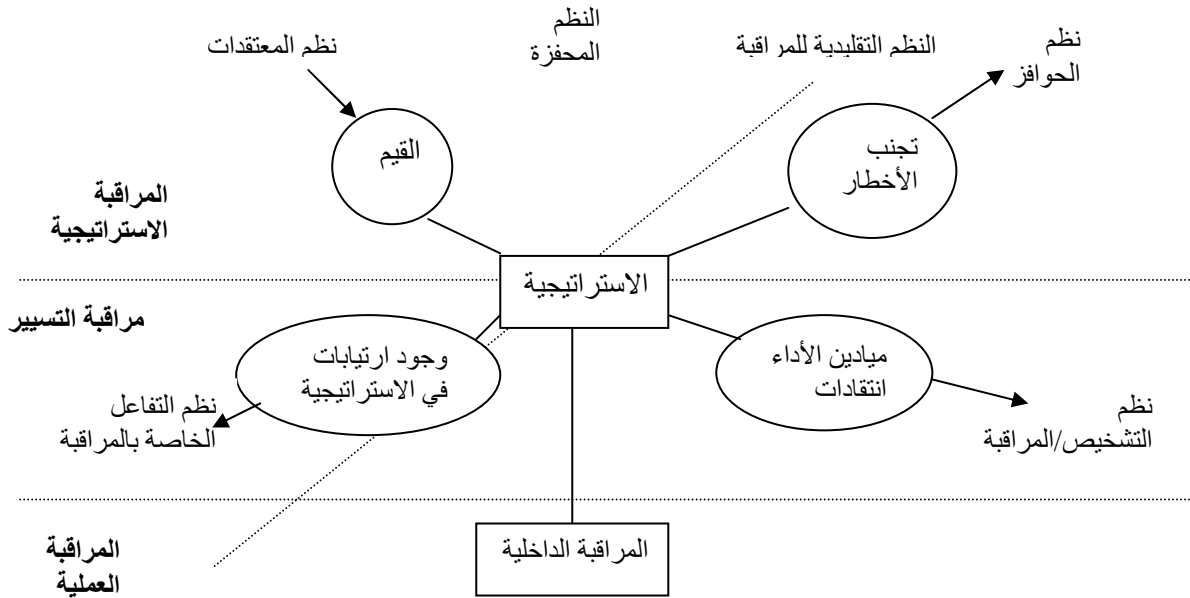
#### 1.2.1.1. مراقبة التسيير و مستويات المراقبة في المؤسسة

أظهرت البحوث المختلفة وجود ترابط وثيق بين مستويات المراقبة ، ومن غير الممكن تصور مراقبة التسيير إذا نقص جزء واحد من مسار التسيير ، كما يستدعي هذا الأخذ بعين الاعتبار

وجود مراقبة تسيير واسعة بقدر كافي ، من أجل ضمان الترابط ، الحركية ، والاتصال بين المستويات المختلفة [ 15 ] ( ص 38 ) ، و تتمثل المستويات المختلفة للمراقبة في :

- المراقبة الاستراتيجية .
- مراقبة التسيير .
- المراقبة العملية .

يمكن توضيح المستويات السابقة من خلال الشكل الموالي :



شكل رقم 01 : مستويات المراقبة حسب Simon [ 16 ] ( ص 9 )

في الشكل السابق نرى وجود مجموعة نظم ، والمتمثلة في : [ 16 ] ( ص 9 )

- نظم المعتقدات : تستخدم من أجل إرشاد وتسيير البحث عن الفرص الجديدة للمؤسسة .
- نظم الحوافز : تستخدم من أجل تحديد ميدان البحث عن الفرص .
- نظم التشخيص / المراقبة : تستعمل من أجل التحفيز ، المتابعة ، وتعويض الأضرار في الأهداف .

- نظم المراقبة المتفاعلة : تستعمل من أجل الحث على التكوين التنظيمي ، و ابراز الأفكار والاستراتيجيات الجديدة .

حيث أن الأشكال الثلاثة للمراقبة غير مستقلة عن بعضها البعض ، و لكنها مختلفة عن بعضها البعض ، ومراقبة التسيير تعتبر المسار الذي من خلاله يضمن المسيرين ، أن الموارد أخذت واستعملت بكفاءة من أجل تحقيق مهام الاستراتيجية ، والمراقبة العملية تضمن أن المهام نفذت بفعالية وكفاءة [ 4 ] ( ص 23 ) .

### 2.2.1.1. أهداف مراقبة التسيير

نقطة الانطلاق لمسار مراقبة التسيير ، هي تحديد الأهداف\* الخاصة بها، هذه الأهداف تكون مرتبطة مع نهايات المنظمة ( النمو ، الإيراد ، البقاء... الخ) ، والمعرفة على المدى البعيد ، ومع ذلك فإن الأهداف لا تنتج بصفة تلقائية ، بل وضعها يفرض جهد كبير لذلك [ 17 ] ( ص 36 ) .

بهذا فان مراقبة التسيير تهدف إلى تحقيق مجموعة من العمليات الأساسية في المؤسسة نذكر منها : [ 18 ] ( ص 44 )

- الربط بين الاستراتيجية\*\* و المستوى التنفيذي : لتوضيح العلاقة بين مراقبة التسيير والاستراتيجية ، أشار Anthony ( 1965 م ) بأن مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الاستراتيجية . ومن أجل هذا فان مراقبة التسيير تظهر هنا باليتين هما :

أ . مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار :الهدف هنا هو جعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية ، وذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل وإجراءات تخصيص الموارد .  
ب. مراقبة التسيير آلية للتنشيط : الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة ، وهو يتعلق بالجوانب الإنسانية في المؤسسة ( إقناعهم ، مكافئتهم... الخ).

\* الهدف : الهدف هو ما تسعى المؤسسة الى تحقيقه في الأجل الطويل أو القصير أو المتوسط ، أي ما تريد الوصول اليه.  
\*\* الاستراتيجية : هي إعداد الأهداف والغايات الأساسية طويلة الأجل في المؤسسة ، واختيار خطط العمل وتخصيص الموارد الضرورية لبلوغ هذه الغايات .

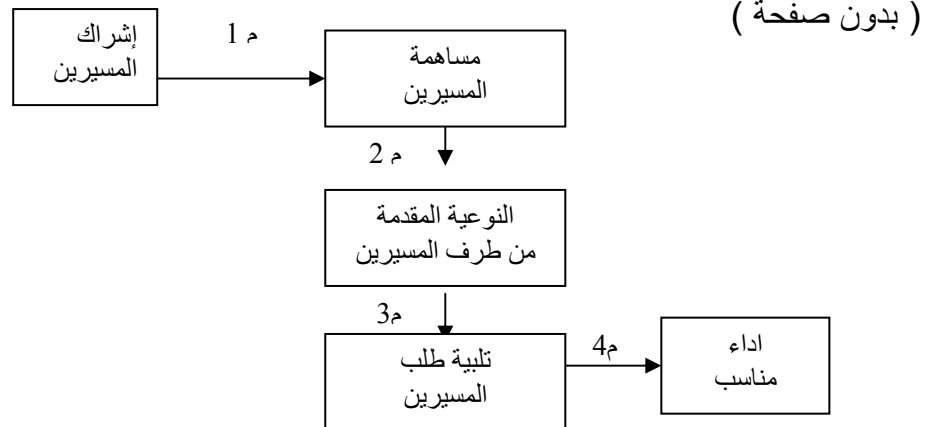
- المساهمة في تصميم هيكله المؤسسة : إن وجود مراقبة التسيير يسمح بتصوير هيكله المؤسسة ، كما يفترض توزيعاً لمراكز المسؤولية\* .
- تحقيق اللامركزية : وهذا من خلال :

- أ. السماح بتخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة وعلى مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية.
- ب. يسند لكل وحدة أو هيئة الأهداف المراد تحقيقها والوسائل اللازمة لذلك.
- ت. يسمح بإنشاء آلية مراقبة التسيير من خلال متابعة الإنجازات واستخراج الانحرافات ومنه تصحيحها.

كما يضمن وجود أهداف لمراقبة التسيير عدة نقاط ، نذكر منها : [ 19 ] ( ص 40 )

- صحة ودقة المعلومة .
- احترام السياسات ، الخطط ، الإجراءات و القوانين .
- الاستعمال الاقتصادي والفعال للموارد .
- تنفيذ الأهداف الخاصة بالنشاط أو البرنامج الخاص بالمؤسسة.

غير أن الهدف الأهم من وجود مراقبة التسيير في المؤسسة ، هو المساعدة في الوصول إلى تحقيق أداء مناسب ، ويمكن شرح المراحل للوصول إلى ذلك من خلال الشكل الموالي : [ 20 ]



شكل رقم 2 : النموذج المقترح للأداء من مراقبة التسيير [ 20 ] ( بدون صفحة )

\* مركز المسؤولية : هو وحدة تنظيمية مرخص لها اختيار الأهداف والوسائل المناسبة والمستعملة لتحقيق هذه الأهداف.

لتحقيق أداء مناسب للمؤسسة ، لدينا المراحل المالية و الموضحة في الشكل رقم 2 :

[ 20 ] ( بدون صفحة )

المرحلة 1 (م1) : كلما كان اشراك المسيرين في عمليات المؤسسة مقابل تطبيق مراقبة التسيير مناسب وبشكل مقبول ، كلما كانت مساهمة المسيرين في مسارات تحقيق مراقبة التسيير قوية .

المرحلة 2 ( م2) : كلما كانت مساهمة المسيرين في مسارات مراقبة التسيير قوية ، كلما كانت النوعية المقدمة من المصالح من خلال هؤلاء المسيرين قوية .

المرحلة 3 (م3) : كلما كانت النوعية المقدمة من طرف مسيري مراقبة التسيير مناسبة ، كلما كانت درجة تلبية طلب المسيرين كبيرة .

المرحلة 4 (م4) : كلما كانت درجة تلبية طلب المسيرين مقابل مراقبة تسيير مناسبة كبيرة ، كلما ارتفع وتطور أداء المؤسسة .

### 3.1.1. مراقبة التسيير و أهم المقاربات التنظيمية للمؤسسة

يتضمن هذا المطلب مختلف المقاربات التنظيمية في المؤسسة ونظرتها لمراقبة التسيير .

#### 1.3.1.1. مراقبة التسيير و المقاربة العقلانية للمنظمة

##### 1.1.3.1.1. الأشكال الأولى للمنظمة

في المراحل الأولى لظهور المؤسسات الصناعية كانت الانتاجية تعتبر الهدف الأولي لها ، بحيث تم التركيز على الانتاج بأكبر حجم من أجل تلبية الطلب وكذا تخفيض التكاليف الوحدوية .

ومن مفكري هذه المدرسة نجد Taylor ( 1856م – 1915 م ) حيث جاء بالتنظيم العلمي للعمل [21] ( ص 84 ) ، Bedaux حلل الحركات وقاس وقت العمليات من أجل تقسيم المهام وزيادة المرودية، Weber ( 1864 م- 1920 م ) وقام بتحليل البيروقراطية كتأسيس للمبادئ والقواعد الموضوعة للتنفيذ ، Fayol ( 1841 م- 1925 م ) حدد الوظائف الهامة من أجل الحكم على المؤسسة ، ومن بينها المراقبة [ 5 ] ( ص 29 ) .

### 2.1.3.1.1. اتجاهات مراقبة التسيير نحو هذه الأشكال :

اعتبرت مراقبة التسيير حسب هذه النظرة كمية وضرورية لكل مستويات المؤسسة وتهتم بـ :  
[ 22 ] ( ص 12 )

- تقسيم النشاط ، وتحليل تكلفة الانتاج حسب المراحل التقنية .
- حساب وتحليل الانحرافات التي تسمح بتنفيذ المهام .
- القياس الكمي للأنشطة من أجل مقارنتها بالمعايير الموضوعة مسبقا وتصحيحها ان لزم الأمر.

### 2.3.1.1. مراقبة التسيير والمقاربة الاجتماعية للمنظمة

#### 1.2.3.1.1. المقاربة الاجتماعية والنفسية للمنظمة

ظهرت هذه المقاربة مع ظهور مدرسة العلاقات الانسانية في حوالي سنة 1927 م ، حيث غيرت بعض المفاهيم حول توحيد الأفراد في المؤسسة ، كما قدمت هذه المدرسة أهمية التحفيز المعنوية ومشاركة كل عناصرها في تحقيق أهدافها. ومن مفكري هذه المدرسة نجد : Mayo ( 1880 م - 1949 م ) وضح لمؤسسة Western Electric أن الأجور وشروط العمل لا تكفي لتحفيز أفراد المؤسسة ، والانتاجية تزداد مقابل الانتباه الذي يعطى لهم [ 23 ] ( ص 158 ) . Mc Gregor ( 1906م - 1964 م ) قدم نظرية Y (مقابل نظرية X ) أين الفرد يكون قادر على الاهتمام والمشاركة في أهداف ونشاط المؤسسة مع تحقيقها . Herzberg ( 1923 م ) حلل عناصر تلبية العمل وبرهن على أهمية وضرورة اثناء وتوسيع مهام ومسؤوليات عناصر المنظمة [ 5 ] ( ص 30 ) .

#### 2.2.3.1.1. مراقبة التسيير بالنسبة لمدرسة العلاقات الانسانية

مراقبة التسيير حسب هذه المدرسة تغيرت من حيث أهدافها وأدواتها ، فهي لم تعد مجرد المراجعة الكلاسيكية للمنفذ من طرف المسؤول ، اذ أصبح المرؤوس يتمتع بشيء من المسؤولية وبإمكانه القيام بالمراقبة الذاتية ، وذلك على الأقل في الأنشطة الروتينية للمؤسسة ، ونتيجة لهذا أخذت مراقبة التسيير بعد اجتماعي وأصبحت كوسيلة للتحفيز والمساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة [ 5 ] ( ص 31 ) .

### 3.3.1.1. مراقبة التسيير و المقاربة النظامية للمؤسسة

#### 1.3.3.1.1. المقاربة النظامية للمؤسسة

النظام هو: " مجموعة عناصر تتضمن برامج ، إجراءات ، وفعاليات تنجز لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف من خلال معالجة بيانات لتهيئة معلومات تستعمل في فترة زمنية معينة ، والنظام يختلف باختلاف المجال الذي ينتمي اليه " [ 24 ] ( ص 34 ) .

هذه المقاربة تنظر الى المؤسسة على أنها نظام يتكون من مجموعة عناصر مثل : وظائف ومصالح المؤسسة ، الهيكل التنظيمي ، الزبائن ، الموردن ، الأهداف ، ... الخ.

#### 2.3.3.1.1. مراقبة التسيير في المقاربة النظامية

لقد حاول مفكري هذه المدرسة طرح نظرة نظامية وهيكلية لمراقبة التسيير، يمكن لها أن تظهر المفهوم الشامل لهذه الوظيفة ، على اعتبار أنها تعطي صورة لترايط الأنشطة ، من أجل قياس الفعالية الكلية باتجاه الخطط و التوقعات . كما اعتبرت وسيلة لقياس الأنشطة والمساعدة على تجديدها ، من أجل ادراك الأهداف الثابتة [ 14 ] ( ص 51 ) .

#### 4.3.1.1. مراقبة التسيير ومقاربة القرار للمنظمة

##### 1.4.3.1.1. القرار الاداري في المؤسسة.

القرار الاداري هو : " سلوك أو تصرف واع منطقي وذو طابع اجتماعي ، ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة ومتاحة ، وكذا الأكثر كفاية وفعالية لمتخذ القرار " [ 25 ] ( ص 23 )

##### 2.4.3.1.1. تطور مراقبة التسيير بالنسبة لنظريات القرار الاداري .

هذه المقاربة الجديدة أثرت بشكل كبير في المكانة والنظرة المعطاة للمراقبة بصفة عامة ومراقبة التسيير بصفة خاصة ، حيث أن وجود التفويض و اللامركزية في السلطة والقرارات غير من أهدافها واستعمالاتها ، و أصبحت كوسيلة لتقديم النصائح من أجل تحسين أداء المؤسسة ،



واعتبرت كمراجعة للماضي ومتابعة دائمة من أجل المساعدة قبل وأثناء وبعد النشاط [ 5 ] ( ص 37 ) .

### 5.3.1.1. مراقبة التسيير والمقاربة التوافقية للمؤسسة

#### 1.5.3.1.1. المقاربة التوافقية للمؤسسة

تبحث هذه المقاربة على ايجاد أجزاء وعناصر خاصة في المؤسسة تتطور معها وتؤثر في اختياراتها ونشاطها من أجل تحقيق أهدافها. ومن بين العناصر التوافقية التي أشار اليها مفكري هذه المقاربة نجد : Woodward . J ( 1916م - 1971م ) أشار الى التكنولوجيا ، Mintzberg و Lorsch ( 1932م ) و Lawrence ( 1922م ) أشاروا الى حجم ، عمر ، وسلطة المؤسسة كما حللوا الهياكل الأكثر ملائمة حسب هذه العناصر [ 5 ] ( ص 38 ) .

#### 2.5.3.1.1. أثر المقاربة التوافقية على مراقبة التسيير

حسب هذه المقاربة من غير الممكن اعتبار مراقبة التسيير كأداة يمكن تعميمها على كافة المنظمات ، حيث أصبحت تعتبر كنظام معلومات من أجل البعد التقني ( المقاربة الكمية للتكاليف ) و البعد الاجتماعي للمؤسسة ، وأداة اتصال بين عناصر ومصالح المؤسسة من خلال تسهيل اجراءات العمل ، وموقعها أعطى أهمية لدورها و مفهومها ، واستعمالها يكون حسب حاجة المؤسسة .

كنتيجة لهذا مراقبة التسيير في المقاربات الجديدة أصبحت وسيلة تحليل للأداء ، تتخص حسب أهداف المؤسسة وسلوك المساهمين [ 26 ] ( ص 81 ) .

### 6.3.1.1. مراقبة التسيير والمقاربة التعاقدية للمؤسسة

#### 1.6.3.1.1. المؤسسة مكان للتعاقد

و تظهر من خلال ثلاث نظريات هي :

أ. نظرية تكاليف الصفقة : R.Coase (1937م) أعطى أهمية المؤسسات من خلال مفهوم

تكلفة الصفقة ، وتمثل هذه الأخيرة في التكاليف الناتجة عن التبادل من أجل المباشرة في منح موارد وتحويل حقوق الملكية ( تكلفة المعلومات ،تكلفة النقل ...الخ.) [ 5 ] ( ص 39 ) .

ب. نظرية حقوق الملكية : المؤسسة التسييرية التي ظهرت في سنوات الستينات في و.م.أ ، أظهرت فصل بين مالك المؤسسة (المساهم) و المدير المسير للمؤسسة ، المالك يفوض للمسير توكيل بالتسيير بحقوقه في الملكية [ 5 ] ( ص 39 ) .

ج . نظرية الوكالة : في نظرية الوكالة تعتبر المؤسسة المركز أين يتم العقد والتقاء كل من المسيرين ومالكي رؤوس الأموال، وتعرف بأنها: "عقد يكون بين واحد أو عدة أفراد يطلق عليهم اسم المالكين مع فرد أو مجموعة أفراد آخرين هم المسيرين ، لتنفيذ باسمهم مهمة ، وهذا بعد تفويض المالك للوكيل هذا العمل " [ 27 ] ( ص 14 ) .

#### 2.6.3.1.1. مراقبة التسيير أداة للعلاقات التعاقدية

في المؤسسة التسييرية المالك المساهم يفضل مراقبة نتائج المسير، مع امكانية توجيه أعماله من أجل أهدافه الخاصة ، والتي ليست بالضرورة نفس أهداف المسير .ومراقبة التسيير يمكن أن تستعمل كأداة لقياس الأداء وكقاعدة حوار بين الطرفين . ونفس الشيء بالنسبة لعلاقات الوكالة ، مراقبة التسيير بأدواتها تستطيع أن تكون نظام معلومات يضمن سير أنشطة الوكالة ومراقبة نتائجها [ 28 ] ( ص 110 ) .

#### 2.1. وظيفة مراقبة التسيير ومراقب التسيير في المؤسسة

ترتبط وظيفة مراقبة التسيير مع عدة وظائف في المؤسسة ، غير أن هذا الارتباط يختلف من مؤسسة لأخرى ، أما مراقب التسيير فهو الذي يقوم بهذه الوظيفة وله عدة أدوار مساعدة في عملية التسيير، من خلال هذا سنحاول في هذا المبحث التّعرف على علاقة هذه الوظيفة مع الوظائف الأخرى وعلى مراقب التسيير.

#### 1.2.1. وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة

سنتناول في هذا المطلب وظيفة مراقبة التسيير حسب طبيعة المؤسسة التي تكون فيها ، وكذا سنحاول التعرف على علاقة هذه الوظيفة مع مختلف الوظائف من خلال التطرق إلى موقعها في الهيكل التنظيمي .

### 1.1.2.1. وظيفة مراقبة التسيير حسب طبيعة المؤسسة

#### 1.1.1.2.1. مراقبة التسيير و المؤسسات الصغيرة جدا TPE\*

أ. تعريف المؤسسات الصغيرة جدا TPE : المؤسسات الصغيرة جدا لا يوجد فيها هيكل رسمي ، والتسيير فيها يكون بسيط ، ورئيس المؤسسة يأخذ على عاتقه تقريبا كل أعمال التسيير التي في المؤسسة [ 1 ] ( ص 464 ) . كما أن تأثير قطاع مؤسسات الأعمال الصغيرة جدا على الأفراد و الأسر و الاقتصاد واضح وعميق ، كونه مصدر الدخل و يمثل فرصة العمل الرئيسية للعديد من الأسر في العالم ، خاصة الفقراء منهم ، وهذا ما يجعله يساهم بصورة كبيرة في التخفيف من الفقر والبطالة ، ومن أمثلة هذا النوع من المؤسسات نجد: محلات الحلاقة ،المواد الغذائية...الخ [ 29 ] ( بدون صفحة ) .

ب. مراقبة التسيير في TPE : مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة يقوم بها المسير بسبب صغر حجمها و تساهم فيما يلي : [ 1 ] ( ص 464 )

- إعداد الخطة التجارية و هذا بعد استخراج آخر التطورات الهامة للمؤسسة .
- تصميم الصورة الأولية للشبكة التحليلية الخاصة بتقدير التكاليف وكذا تطور الهوامش الخاصة بالتكاليف المباشرة .
- الحسابات الخاصة بعتبة المردودية من أجل أن تكون العملية دقيقة .

#### 2.1.1.2.1. مراقبة التسيير و المؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME\*\*

\* TPE : Très Petites Entreprises .

\*\* PME : Petites et Moyennes Entreprises .

أ- تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME : المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هي التي يضمن فيها المسير شخصيا ومباشرة المسؤوليات المالية ، التقنية ، الاجتماعية... الخ الخاصة بالمؤسسة ، وهذا مهما كان شكلها القانوني [ 30 ] ( ص 51 ) .

كما يمكن تعريفها من الناحية الكمية ، حسب عدة معايير منها : عدد العاملين في المؤسسة ، حجم المبيعات ، أصولها... الخ ، فإذا أخذنا معيار حجم العمال مثلا لدينا : [31] ( ص 6 )

- المؤسسات الصغيرة : يكون فيها حجم العمال أقل من 10 عمال .
- المؤسسات المتوسطة : يكون فيها حجم العمال من 10 عمال إلى أقل من 500 عامل.

ب - مراقبة التسيير حسب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME : كما ذكرنا سابقا ، فان PME تتميز بهيكلها التنظيمي البسيط ، ومسيرها يتابع عموما أغلب الوظائف ، لذا فان وجود هذه المركزية الكبيرة يقلل من ضرورة الاستعانة بوظيفة مراقبة التسيير ومنه وجودها ، وفي هذه الحالة فان المسير هو الذي يتولى القيام بهذه الوظيفة بنفسه ، بحيث أن عملية اتخاذ القرار تتم من خلاله (حسب خبرته أو حكمه على العمليات) ، وفي الغالب يكون هذا من خلال نظرة عملية في المدى القصير [ 32 ] ( ص 154 ) .

### 3.1.1.2.1. وظيفة مراقبة التسيير و المؤسسات الكبيرة

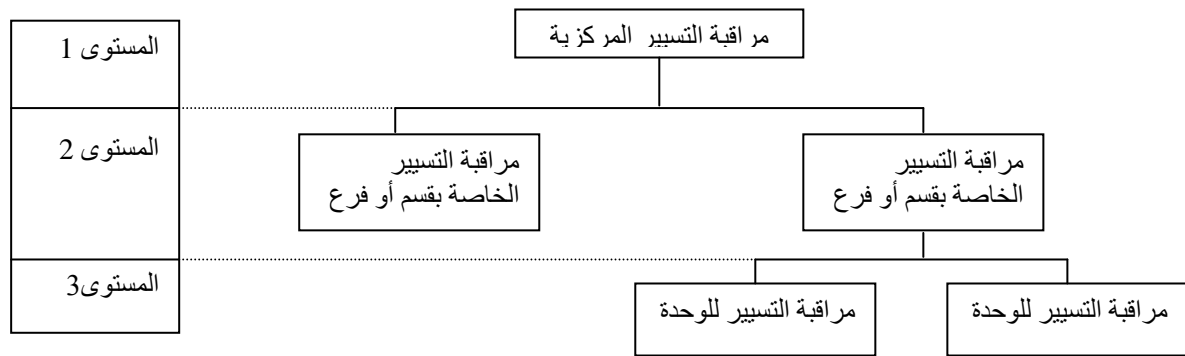
أ. تعريف المؤسسات الكبيرة : غالبا ما يصنف هذا النوع من المؤسسات حسب عدد العمال فيها ، بحيث المؤسسات الكبيرة هي التي تستعمل من 500 عامل الى 1000 عامل . وهذا النوع موجود في مختلف الفروع والتخصصات الاقتصادية (زراعية ، صناعية، خدماتية) ، فيما عدا الأنشطة التي تستوجب أكبر عدد من العمال ، مثل : البترول ، المركبات الكبرى في صناعة الأسلحة والطائرات... الخ ، والتي تستدعي توفير مجهودات إدارية ، أموال وتكنولوجيا مكلفة [ 6 ] ( ص 64 ) .

ب. وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الكبيرة : هيكل وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الكبيرة يكون خاص ، ويكون جزء من إدارة الوظائف ، وهناك وضعين لها سنذكرهما في ما يلي : [ 33 ] ( ص 387 )

الوضع الأول : تكون هنا وظيفة مراقبة التسيير الخاصة بوحدة ،ماهي إلا أداة ربط وظيفي مع المسؤولين التنفيذيين ، من خلال ارتباطهم مباشرة مع وظيفة مراقبة التسيير الخاصة بالمركز ، هذا التنظيم يضمن للوظيفة استقلالية نسبية بالمقارنة مع الوحدة التي يعملون فيها .

الوضع الثاني : تكون هنا وظيفة مراقبة التسيير تابعة مباشرة لمسؤول الوحدة التي يعمل فيها ، والهدف هنا هو ضمان توحيد للوظيفة مع الوحدات التنفيذية في المؤسسة .

الشكل الموالي يشرح المستويات المختلفة لوظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الكبيرة :



شكل رقم 3 : التنظيم العام لوظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الكبيرة [ 33 ] ( ص 388 )

من خلال الشكل السابق لدينا : [ 33 ] ( ص 389 )

- المستوى 1 : وهو الخاص بمراقبة التسيير المركزية ،وتستطيع هنا حسب طريقتين ،وهذا حسب درجة مركزية القرارات الاستراتيجية وكذا متابعتها ، ففي حالة وجود مركزية كبيرة تكون لوظيفة مراقبة التسيير أهمية من خلال معالجتها الهامة للمعلومات الخاصة بالأقسام ، وفي الحالة العكسية تكون لها أيضا أهمية من خلال تدعيم نتائج التسيير ، وكذا الحرص على توافق أنظمة المعلومات ، الإجراءات ، وأدوات التسيير .

- المستوى 2 : هذا المستوى ناتج عن وجود أقسام أو فروع ، و لوظيفة مراقبة التسيير هنا أكثر أو أقل أهمية حسب درجة مركزية المجموعة التي فيها الوظيفة ، ومهامها هنا تتمثل في : قياس أداء الاستراتيجيات الصناعية والتجارية حسب المستويات المحددة وكذا الدرجات

المحتملة لتوحيدها عموديا ، وفي حالة اللامركزية في تحديد الاستراتيجيات وظيفية مراقبة التسيير تستطيع تقديم أعمال هامة فيما يخص التخطيط .

- المستوى 3 : يكون لمراقبة التسيير في هذا المستوى وظائف متنوعة وروتينية ، وهذا حسب نوع الوحدة التي تشغلها ، و مثال على ذلك : إنتاج معلومات التسيير وتحليل النتائج أو العكس ، بالإضافة إلى مهام تقديم النصائح والمساعدة للمنفذين في الوحدات .

#### 4.1.1.2.1. وظيفة مراقبة التسيير و المجموعات

أ. تعريف المجموعات : المجموعات هي وحدة منظمة تجمع أنشطة متنوعة ، لكن بصفة عامة تعمل في نفس الصناعة ، مثل : صناعة السيارات ، المواد الغذائية ،... الخ ، وتستطيع أن تكون في أماكن مختلفة ( بلد أو منطقة ) ، مثل : DANON ( المواد الغذائية ) [ 34 ] ( ص 36 ) .

ب. وظيفة مراقبة التسيير في المجموعات : بسبب خصائص مجموعة المؤسسات فإنها تطبق مراقبة تسيير خاصة بها ، حيث تفرض ضرورة تطبيقها لكل فروعها المتعددة ، وهذا حسب حجمها، حيث تحدد الأهداف من طرف الإدارة العامة أو تكون مقترحة من طرف فروعها ، وعملية مراقبة التسيير فيما يخص المتابعة ومن أجل توفير الدقة تتم بمساعدة Reporting \* [ 35 ] ( ص 25 ) .

#### 5.1.1.2.1. وظيفة مراقبة التسيير و المؤسسات العمومية

أ. تعريف المؤسسات العمومية : يدرج في هذا النوع من المؤسسات ، كل الأنشطة من إنتاج ، بيع السلع والخدمات... الخ ، والتابعة للدولة من حيث رأس المال ، حيث تضمن هذه الأخيرة لأفراد المجتمع احتياجاتهم ، مثل : توفير المستشفيات ، النقل ، ... الخ [ 36 ] ( ص 55 ) .

ب. وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية : مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية تضمن دقة الحسابات ، والحكم عليها ، وكذا وضع تقارير حول الحالة وتقديم النصائح [ 37 ] ( ص 17 ) .

\* Reporting : هو عبارة عن اللغة المترجمة للتسيير من خلال مراقبة التسيير .

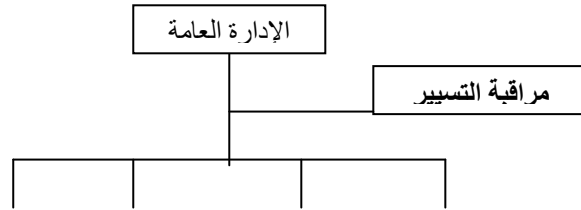
### 2.1.2.1. مراقبة التسيير والهيكل التنظيمي للمؤسسة

موقع مراقبة التسيير في المؤسسة يكون حسب الأهداف التي ترغب الوصول إليها ، وهذا بعد وضع استراتيجيتها والتخصيص لها هيكل تنظيمي\* مناسب ، ومن خلال هذا تظهر علاقة هذه الوظيفة مع مختلف الوظائف في المؤسسة . و لمراقبة التسيير ثلاث أوضاع ، فنجد من الأعلى إلى الأسفل ما يلي :

الوضع الأول " الارتباط مع الإدارة العامة " : في هذا الوضع ، مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع الإدارة العامة في الهيكل التنظيمي ، ويعتبر هذا الوضع الأفضل بحيث : [ 38 ] ( ص 56 )

- انشغالات مراقبة التسيير تقريبا هي واسعة بالمقارنة مع الإدارة العامة والإدارة المالية .
- مشروعية مراقبة التسيير ( التي لا يكون من صلاحياتها السلطة على الوظائف الأقل منها في المستوى التدريجي) لا تدعم موقعها في الهيكل التنظيمي .

يمكن توضيح هذا الموضع لمراقبة التسيير في الشكل الموالي :

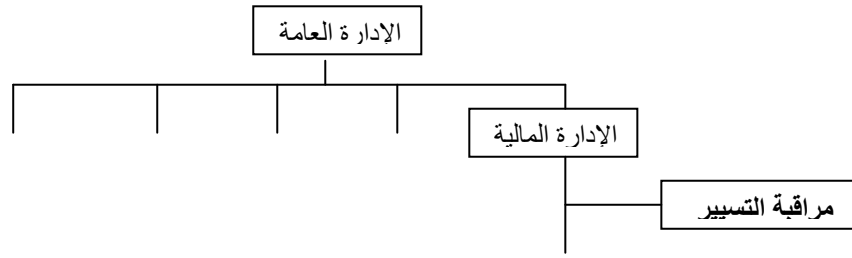


شكل رقم 4: ارتباط مراقبة التسيير مع الإدارة العامة [ 38 ] ( ص 56 )

الوضع الثاني " الارتباط مع الإدارة المالية " : هذا الوضع يكون فيه تأثير ضعيف لوظيفة مراقبة التسيير ، وهذا ما قد يجعل وجود صعوبة في تقاريرها التي تربط بين العمال التنفيذيين و مسؤوليهم ، وهذا لأن وظيفة مراقبة التسيير هنا تكون كجزء من العملية وفي نفس الوقت هي التي تحكم على حالة و وضعية العملية [ 37 ] ( ص 10 ) .

\* الهيكل التنظيمي : هو الذي يحدد فيه مواقع كل الوظائف في المؤسسة ، وكل المستويات الإدارية .

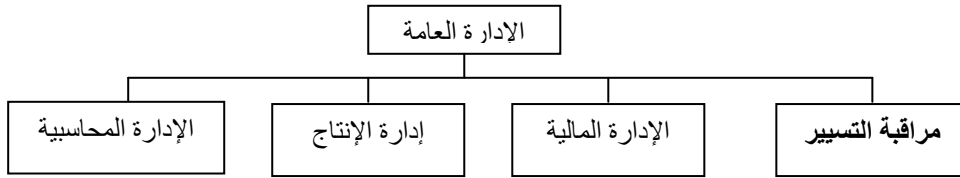
يكون هذا النوع من الارتباط لوظيفة مراقبة التسيير مع الإدارة المالية موضحا في الشكل الموالي :



شكل رقم 5 : ارتباط وظيفة مراقبة التسيير مع الإدارة المالية [ 38 ] ( ص 56 )

الوضع الثالث " ارتباطات أخرى لوظيفة مراقبة التسيير " : ويتمثل هذا الوضع في أن يكون لمراقبة التسيير نفس المستوى مع الوظائف الأخرى ، وهذا ما يسهل عملية الاتصال فيما بينها [ 38 ] ( ص 57 ) .

يمكن توضيح هذا النوع من الارتباط من خلال الشكل الموالي :



شكل رقم 6 : ارتباطات أخرى لوظيفة مراقبة التسيير [ 37 ] ( ص 57 ) .

من خلال الأشكال السابقة نرى أن لمراقبة التسيير علاقة مع الوظائف الأخرى في المؤسسة ، بحيث قد ترتبط مع الإدارة العامة ، أو الإدارة المالية ، أو نجدها في نفس المستوى مع الوظائف الأخرى في الهيكل التنظيمي .

### 2.2.1. مراقب التسيير في المؤسسة

يعتبر مراقب التسيير في المؤسسة من أهم العناصر المكونة لها ، وسنحاول التعرف على هذا العنصر من خلال هذا المطلب .



### 1.2.2.1. مفهوم مراقب التسيير

#### 1.1.2.2.1. تعريف مراقب التسيير

يقوم مراقب التسيير بدور كبير في المؤسسة لتحسين تسييرها، وهذا ما يجعله عنصر هام فيها ، و يتحقق هذا من خلال أن يقبل ( بالإضافة إلى وظائفه الكلاسيكية ) القيام بالإرشاد وتقديم النصائح للمسيرين وكذا إشراك المنفذين في عملية المراقبة [ 39 ] ( ص 20 ) .

يعرف مراقب التسيير كما يلي : "مراقب التسيير هو المسؤول عن تعريف نظام المعلومات ، كما يحاول جعله مستعملا جيدا من طرف المسؤولين في المؤسسة التي يعمل فيها " . [ 35 ] ( ص 13 )

من هذا التعريف نرى أن مراقب التسيير هو الذي يقدم المعلومات الضرورية ( من خلال نتائج تحاليله) للمؤسسة أو القسم الذي يعمل فيه ، ومنه المساعدة في اتخاذ القرار ، من أجل هذا فان مراقب التسيير يحاول إيجاد نظام معلومات ، وهذا حسب الأولويات المالية : [ 40 ] ( بدون صفحة )

- مراقبة غيابات العمال ، من أجل تحسيسهم بوجود مراقبة ، وجعلهم يعملون بانتظام.
- مراقبة المنفذين : من أجل اجتناب وجود الانحرافات كبيرة على الأعمال .
- السهر على احترام القواعد الرسمية لاتخاذ القرار .

#### 2.1.2.2.1. المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

من خلال البحوث المختلفة تم استخلاص مجموعة من المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير ، وهي كما يلي : [ 18 ] ( ص 57 )

- تكوين أولي في التسيير .
- المعارف المالية والمحاسبية.
- التحكم في الإعلام الآلي .
- التحكم في اللغات الأجنبية .

- الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي .
- الخبرة الميدانية أو التنفيذية .
- مواصفات الصرامة والتحليل والقدرة على الاتصال .
- الإبداع و التطوير و إيجاد الحلول الجديدة للمشاكل .

### 3.1.2.2.1. دور مراقب التسيير

وجود وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة ، يتضمن وجود دورين هامين لمراقب التسيير هما :

[ 17 ] ( ص 472 )

أ. التصور والتطوير الدائم لمختلف مكونات نظام التسيير : ويركز على جمع وتحليل معمق  
لأكبر عدد من المعلومات ، من أجل هذا لا بد من أن تكون المعلومات المعالجة مناسبة و  
جودة ووضوح الإجراءات .

ب. استغلال مراقبة التسيير جيدا من حيث الوقت ، وهذا بموازاة التوقعات في التسيير مع تحليل  
النتائج .

### 2.2.2.1. استراتيجيات السلطة للمراقب و تأثيره في قرار المؤسسة

#### 1.2.2.2.1. استراتيجيات السلطة لمراقب التسيير

على غرار كل عناصر المؤسسة التي تسعى إلى السلطة ، يقوم مراقب التسيير بإعداد  
استراتيجيات فردية من خلال جعل عمله يتناسب وموحد مع سلوك المسؤولين الأعلى منه ( غير أن  
هذا يمكن أن يسيء إلى علاقته معهم إذا كان تحليله يختلف مع رأيهم ) ، وكننتيجة لهذا يخصص  
المراقب نظام تخطيط ومراقبة يشتمل على معايير تلعب دور نظام مركزي للقيادة ، التي يراقب من  
خلالها وينسق أداء المسيرين مع عمله وكذا سلوكهم عند اتخاذ القرار .

هذا التوحيد في العمل لا يساعد على خلق علاقة قوية بين مراقب التسيير والمسؤول عنه ،  
وهذا لأن جزء من السلطة سينتقل من المسؤول إلى المراقب .

هذا الانتقال لبعض الأعمال ، يشكل لمراقب التسيير وسيلة هامة للدخول في جزء من السلطة ، لكن عند قيامه بعملية التحليل والإرشاد يتدخل تقنيا في المؤسسة إلى جانب الإطارات دون وجود سلطة له ، كما يمكن أن يقدم المعايير والإجراءات لتطوير نظام التسيير، غير أن هذه الوضعية لا تحقق أهدافه لأنه بقيامه بهذه العملية يقدم عناصر مهمة في القرار دون أن تكون له السلطة على اتخاذه [ 41 ] ( ص 3 ) .

### 2.2.2.2.1. تأثير مراقب التسيير في القرار

إذا كانت السلطة الرسمية لمراقب التسيير محدودة في حدود طبيعة عمله وموقعه في المؤسسة ، فهو لديه سلطة غير مباشرة باتجاه التأثير الذي لديه في التشخيص والاختيارات المختلفة للمسؤولين عند اتخاذ القرار ، ورأي المراقبين في أغلب المؤسسات قد يكون أكثر تحديدا عندما يتعلق الأمر بالاختيارات الاستراتيجية للإدارة العامة أو الخطط والمشاريع المقترحة من طرف المسؤولين .

أظهرت دراسة تمت من طرف IMA في 1999 م أن المراقبين الأمريكيين ينظر إليهم كمستشارين أكثر قربا من المنفذين ، ويكون أكبر وقتهم في تحليل المعطيات وأقله في جمعها بالإضافة إلى أنهم أكثر اشتراكا في اتخاذ القرار .

المراقب الأكثر تأثيرا يكون له أكبر حظ في المؤسسات المستقلة من في تسييرها ، وليكون الفرد أكثر تأثيرا يجب أن يكون متعدد الكفاءة ، من خلال أن يكون لديه معارف في ميدان نشاط المؤسسة وفي عدة أنظمة مثل : نظام المعلومات ، الاتصال ، التنظيم ، التخطيط ، ... الخ [ 42 ] ( ص 44 ) .

### 3.1. أدوات مراقبة التسيير

من أجل القيام بالأدوار المختلفة لمراقبة التسيير فان لهذه الأخيرة أدوات مختلفة تساعد في تحقيق أهدافها وأهداف المؤسسة ، ومن بين هذه الأدوات نجد : المحاسبة التحليلية ، الموازنة التقديرية ، ولوحة القيادة .

### 1.3.1. المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

يتناول هذا المطلب أداة من أدوات مراقبة التسيير والمتمثلة في المحاسبة التحليلية .

#### 1.1.3.1. مفهوم المحاسبة التحليلية

##### 1.1.1.3.1. تعريف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية\* علاقة متينة بالمحاسبة العامة ، إذ تأخذ من هذه الأخيرة أغلب المعلومات الضرورية لها ، لتقدم بدورها معطيات تستعملها المحاسبة العامة . ودورها يكمن أساسا في دراسة ، حساب ، تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط ، ومن هنا تظهر المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير [ 43 ] ( ص 1 ) . وهناك عدة تعاريف لها نذكر منها :

تعريف 1 : " المحاسبة التحليلية تقدم مختلف تقنيات تحليل التكاليف التي يمكن أن تكون في المؤسسة ، خاصة المؤسسات الصناعية ، لكن يمكن استعمالها من طرف كل أنواع المؤسسات " [ 44 ] ( ص 20 )

من خلال هذا التعريف نرى أن المحاسبة التحليلية هي الوسيلة التي من خلالها تحلل المؤسسة تكاليفها .

تعريف 2 : " المحاسبة التحليلية هي أداة من أدوات التسيير ، التي تضع وتقدم عناصر تتكون من التكاليف وأسعار التكلفة\*\* ، محللة ومقسمة تسمح بالمراقبة واتخاذ القرار " [ 45 ] ( ص 5 ) .

المحاسبة التحليلية حسب هذا التعريف تبرز كأداة يمكنها المساعدة في عملية المراقبة واتخاذ القرار .

من خلال التعريفين السابقين يمكننا استنتاج تعريف اجرائي للمحاسبة التحليلية ، وهو :

\* تسمى أيضا محاسبة التسيير أو محاسبة التكاليف وأحيانا المحاسبة الصناعية لأنها غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي .  
\*\* يطلق أيضا على سعر التكلفة اسم التكلفة النهائية وهو مفهوم حديث .

المحاسبة التحليلية هي الأداة التي تمكن المؤسسة من حساب وتحليل تكاليفها ، و تساعد في اتخاذ قرارات التسيير وكذا المراقبة .

### 2.1.1.3.1. أهداف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية ثلاث أهداف أساسية هي : [ 46 ] (ص 35 )

أ. تحديد تكلفة السلع والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة: هذا الهدف يسمح عموما بالإجابة على احتياجات التسيير من ناحية اقتصاد الإنتاج، أي محاولة الإنتاج بأقل تكلفة وكذا وفق قاعدة الإنتاج من أجل البيع .

ب. من أجل مراقبة التسيير : وهذا من خلال :

- تقديم معلومات عن التسيير لمختلف المسؤولين ، والتي تسمح لهم وتسهل عملية القيادة لوحدهم .
- تسهيل المراقبة والتنسيق بين الأنشطة المختلفة في المؤسسة .

ج. التحليل واتخاذ القرار : ويرتبط هذا مع الهياكل التي فيها تفويض للمهام وتعدد في سلطات اتخاذ القرار ، والمحاسبة التحليلية هي التي تسمح بتقديم الحلول المختلفة في شكل أرقام ومنه تساعد في اتخاذ القرار.

### 2.1.3.1. الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية

#### 1.2.1.3.1. طريقة التكاليف الكلية

تشكل طريقة التكاليف الكلية\* الطريقة الأكثر قدما لحساب التكاليف بالنسبة للطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية .

\* تسمى أيضا طريقة التكاليف الكاملة .

أ . تعرف طريقة التكاليف الكلية على أنها : " الطريقة التي تسمح بتقييم المخزونات واخراج نتيجة تحليلية لكل منتج ، من خلال معرفة كيفية تقسيم كل التكاليف الخاصة بكل فترة ، ومنه حساب لكل منتج تكلفته الكلية " [ 47 ] (ص 11) .

ب . تقنية عمل طريقة التكاليف الكلية : من بين طرق التكاليف الكلية التي نجدها مستعملة في أغلب المؤسسات نجد : طريقة التكلفة بالأقسام ، طريقة التكلفة بالزيادة ، وطريقة الأقسام المتجانسة .

ب - 1 طريقة التكلفة بالأقسام : طريقة تبنى على أساس إجراء بسيط يسمح بوضع قاعدة من أجل تثبيت أسعار المبيعات أو التنازل الداخلي ، وتقديم النتائج المختلفة حول الافتراضات المالية و التقييم السريع للمخزونات ، و حسب هذه الطريقة تحسب التكاليف دائما في إطار الأنشطة الخاصة بالمواد المتجانسة مثل : الإنتاج الكهربائي ، الصناعة البترولية و أنشطة الغاز ... الخ، وتتمثل في تقسيم مجموع التكاليف بأخذ التكلفة الكلية على عدد وحدات العمل ( حجم النشاط أو عدد الإنتاج المصنع ) ، ويتم استخراج التكلفة الكلية بجمع كل من الأعباء المباشرة والغير مباشرة والأعباء الثابتة (الهيكليّة) والمتغيرة [ 48 ] (ص 78) .

وتستخرج سعر التكلفة الوحدوي للفترة وفق العلاقة الموالية :

$$\frac{\text{التكلفة الكلية}}{\text{عدد وحدات العمل}} = \text{سعر التكلفة الوحدوي للفترة}$$

ب - 2 طريقة التكلفة بالزيادة : على عكس الطريقة السابقة ، هذه الطريقة تستغل في إطار الإنتاج المتنوع ، وتقوم على التقسيم التقليدي للأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة المدرجة في المحاسبة التحليلية .

وتعرّف الأعباء المباشرة وغير المباشرة على أنها : " الأعباء المباشرة هي أعباء تحمّل مباشرة في التكلفة الخاصة بالمنتج المرتبطة به ، أما الأعباء غير المباشرة فهي عبئ يحتاج إلى ضرورة إجراء مجموعة من العمليات عليه من اجل إدماجه في التكلفة الخاصة بالمنتج المرتبطة به" [ 49 ] (ص 59) .

الطريقة عبارة عن تخصيص الأعباء المباشرة حسب هدف تحليل التكاليف المحددة ،  
مثلا : الخاصة بالمنتج النهائي ، طلبات الزبائن ...الخ ، وإدراج الأعباء الغير مباشرة حسب قاعدة  
معيار الزيادة المحددة ، وهذا من أجل حساب سعر التكلفة الوحديّة لهدف تحليل التكاليف [48]  
( ص 85 ) .

ب - 3 طريقة الأقسام المتجانسة : تتم هذه الطريقة في مراكز التحليل ، وتختص بنقل الأعباء الغير  
مباشرة (المنسوبة إلى سعر التكلفة ) إلى الوحدات المحاسبية والتنظيمية التي تجمع أعباء و أنشطة  
متجانسة.

هذه الطريقة تقوم على أساس عدة مراحل هي : [ 48 ] ( ص 92 )

المرحلة الأولى : تقسيم المؤسسة إلى مراكز\*أنشطة أساسية ومراكز ثانوية ، الأولى عبارة عن  
المراكز التي لها علاقة مباشرة مع المنتج ، مثل :الشراء ،البيع ، الإنتاج. أما المراكز الثانوية هي  
المراكز التي ليس لها علاقة مباشرة مع المنتج ، مثل : الصيانة ،المحاسبة ،المالية...الخ.

المرحلة الثانية :قياس نشاط كل المراكز من خلال تجميع التكاليف لكل مركز ، وكذا تحديد مفاتيح  
التوزيع \*\*.

المرحلة الثالثة : يتم فيها ترتيب الأعباء أي تحديد كل الأعباء الخاصة بالمؤسسة وترتيبها ، وبعد  
جمع الأعباء الخاصة بالمراكز الرئيسية تتم عملية التنازل بين المراكز الثانوية والمراكز الرئيسية ،  
وفي الأخير توزع الأعباء الخاصة بالمراكز الثانوية على المراكز الرئيسية ، ثم يتم جمع كل التكاليف  
الخاصة بكل مركز رئيسي .

المرحلة الرابعة : يتم فيها تقسيم مجموع التكاليف الخاصة بكل مركز رئيسي على وحدات العمل ومنه  
يتم تحديد التكلفة الغير مباشرة الوحديّة ، وكل هذه المراحل تؤدي في الأخير إلى تحديد سعر التكلفة  
أو التكلفة النهائية .

\* المراكز : هي أجزاء ذات طابع محاسبي ،أين يتم تجميع عناصر الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لهذه الحسابات.  
\*\* مفاتيح التوزيع : هي التي تسمح بتوزيع الأعباء الغير مباشرة بين مختلف المراكز.

ج. دور طريقة التكاليف الكلية : من خلال ما سبق يمكن ذكر دور طريقة التكاليف الكلية من خلال النقاط المالية : [ 48 ] ( ص 98 )

- تسمح هذه الطريقة بمعرفة الأنشطة والاقراضات المالية الشاملة ، وتقييم الكفاءة الإنتاجية لمختلف مسارات التبادلات الداخلية والخارجية .
- تقديم وسيلة لتبرير التطورات المحاسبية .
- تحديد سعر بيع المنتجات وهامش الربح واللذان يكونان دائماً محددان وثابتان حسب سعر التكلفة .
- من خلال تحديد سعر التكلفة يكون من السهل تقييم مخزون الإنتاج النهائي ، حسب قاعدة التكلفة الكلية للإنتاج .

### 2.2.1.3.1. طرق التكاليف الجزئية

نتيجة لعدم استجابة طريقة التكاليف الكلية فيما يخص توجيه المسيرين ، تحول الاهتمام إلى طرق أخرى لحساب التكاليف ، وهي:

أ. طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة : ظهرت هذه الطريقة بسبب تجاهل بعض الطرق للأعباء المباشرة ، وتقوم على أساس حساب معامل يسمى معامل التحميل العقلاني ، وهذا وفق العلاقة المالية :

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

حيث يجب أن يكون لكل نشاط وحدة واحدة مماثلة مع النشاط الثاني ( ساعة ، يد عاملة ، ... الخ ) [ 50 ] ( ص 211 ) .

أ- 1 المراحل المختلفة لحساب التكاليف والنتيجة التحليلية للطريقة : لحساب التكاليف والنتيجة التحليلية حسب طريقة التحميل العقلاني ، لدينا عدة مراحل : [ 51 ] ( ص 1 )

- 1- تحديد مستوى النشاط أو الإنتاج العادي للمؤسسة (N) .
- 2- تحديد مستوى الأعباء الثابتة الحقيقية المدمجة في التكاليف.
- 3- حساب لكل فترة معامل التحميل العقلاني (K).



4 - حساب الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف الخاصة بالفترة، وهذا وفقا للعلاقة  
الموالية :

$$\text{الأعباء الثابتة المدمجة} = \text{الأعباء الثابتة الحقيقية} \times \text{معامل التحميل العقلاني في تكاليف الفترة}$$

من خلال معامل التحميل العقلاني لدينا ثلاث حالات : [ 52 ] (ص 212 )

الحالة الأولى  $K > 1$  : هنا يكون النشاط الفعلي للفترة أقل من النشاط العادي، وجزء من الأعباء الثابتة أو تكلفة البطالة لا يحمل للتكاليف ، ويمكن اعتباره خسارة ناتجة عن نقص النشاط . ويكون لدينا :

$$\text{النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) - تكلفة البطالة = النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية)}$$

الحالة الثانية  $K = 1$  : هنا يكون النشاط العادي يساوي النشاط الفعلي ، وبالتالي ترجع إلى طريقة التكاليف الكلية .

الحالة الثالثة  $K < 1$  : أي النشاط الفعلي أكبر من النشاط الطبيعي ، وتكون الأعباء الثابتة المحملة للتكاليف أكبر من المبلغ المتوقع ، ويكون الجزء الإضافي من الأعباء الثابتة أو ربح زيادة الفعالية عبارة عن ربح ناتج زيادة النشاط . ويكون لدينا :

$$\text{النتيجة التحليلية (التحميل العقلاني) + ربح زيادة الفعالية = النتيجة التحليلية (التكاليف الكلية)}$$

أ- 2 دور طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة : بالإضافة إلى الأدوار المختلفة التي نجدها في أغلب الطرق ، فإنه من خلال هذه الطريقة نزيل نتائج التغيرات في مستوى النشاط و كذلك يمكننا استنتاجها [ 47 ] (ص 70 ) .

ب . طريقة التكاليف المتغيرة : تقوم فكرة التكاليف المتغيرة والثابتة على تجاوز أثر الحجم وأثر الهيكل على النفقات ، وهي مهمة في تسيير المرونة (أي تحميل الأعباء حسب النشاط) [ 53 ] (ص 34) .

ب-1 تعريف الأعباء المتغيرة والثابتة : " الأعباء المتغيرة تتشكل من أعباء تتغير حسب النشاط ، وتقسم على المنتجات لتحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج . أما الأعباء الثابتة لا تقسم على المنتجات بل تعالج إجمالياً من أجل إخراج النتائج " [ 54 ] (ص 82) .

طريقة التكلفة المتغيرة تسمح بتنفيذ بسهولة التقديرات في حساب التكاليف ، النتائج... الخ.

ب-2 الهامش على التكلفة المتغيرة : الهامش على التكلفة المتغيرة هو مؤشر للتسيير، يقيس أداء كل منتج من خلال قياس مردوديته ، ويسمح بمعرفة كل ما يتعلق به ، وان كان وجوده أو عدمه يساهم في زيادة مردودية المؤسسة أو لا. لكن قبل اتخاذ قرار بالتوقف عن إنتاج منتج معين ، لا بد أولاً ضمان أن عدم إنتاجه لا يؤثر سلباً على النتيجة الإجمالية للمؤسسة [ 54 ] (ص 82) .

ويحسب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة التحليلية وفقاً للمراحل الموالية :

[ 55 ] (ص 1)

- 1- تقسيم الأعباء إلى أعباء متغيرة وأعباء ثابتة .
- 2- تقسيم الأعباء المتغيرة بين جميع المنتجات .
- 3- حساب مختلف الهوامش حول التكلفة المتغيرة لكل منتج.
- 4- تعيين النتيجة بعد طرح التكاليف الثابتة .

يمكن توضيح هذه المراحل من خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم 1 : حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة حسب طريقة التكلفة المتغيرة

[ 54 ] ( ص 83 )

العناصر	المنتج A	المنتج B	المنتج C	المجموع
رقم الأعمال	.....	.....	....	....
- الأعباء المتغيرة	.....	.....	....	....
= الهامش على التكلفة المتغيرة	.....	.....	....	....
مجموع الهامش على التكلفة المتغيرة	.....			
- الأعباء الثابتة	.....			
النتيجة	.....			

ب- 3 دور طريقة التكلفة المتغيرة : يتمثل دور طريقة التكلفة المتغيرة في الإجابة على التساؤلات الموالية : [ 56 ] ( بدون صفحة )

- هل يتم التوقف عن إنتاج منتج ما ، بعد معرفة أن أداؤه سلبي ؟
- ما مساهمة كل منتج في تغطية الأعباء الثابتة للمؤسسة ؟
- ابتداء من أي حجم للنشاط ، تبدأ المؤسسة في تحقيق أرباح ؟

ج . طريقة التكلفة المباشرة : التكلفة المباشرة تتشكل دائما من الأعباء المباشرة (دائما متغيرة ) ، وبعض الأعباء الغير مباشرة إذا كانت مرتبطة بهذه التكلفة فعلا ( متغيرة أو ثابتة ) حتى إذا كانت منقولة من مركز ما . وطريقة التكلفة المباشرة لا تأخذ بعين الاعتبار الأعباء الغير مباشرة ، وهي تسمح بقياس مساهمات مختلف المنتجات أو مختلف الأنشطة بتغطية الأعباء والتكاليف المشتركة [ 54 ] ( ص 97 ) .

يمكن شرح طريقة التكلفة المباشرة من خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم 2 : طريقة حساب التكلفة المباشرة والنتيجة التحليلية الإجمالية [ 54 ] ( ص 98 )

المجموع	وجود منتج واحد أو مجموعة من المنتجات			العناصر
	C	B	A	
....	.....	.....	.....	رقم الأعمال
....	.....	.....	.....	- التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة
....	.....	.....	.....	= الهامش على التكلفة المتغيرة
....	.....	.....	.....	- الأعباء الثابتة المباشرة
....	.....	.....	.....	- الأعباء الثابتة الغير مباشرة المدرجة فعلا
....	.....	.....	.....	= الهامش على التكلفة المباشرة
....	.....	.....	.....	- الأعباء ثابتة الغير مباشرة الغير محققة
....	.....	.....	.....	= النتيجة التحليلية الإجمالية

د . طريقة التكلفة الهامشية (الحدية) :

تعرف التكلفة الحدية على أنها : " الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لمنتج معين و مجموع الأعباء الضرورية لنفس المنتج مضافا إليه أو منقوص منه وحدة منتجة " [ 57 ] ( ص 79 ) وتحسب وفق العلاقة الموالية :

$\text{التكلفة الهامشية} = \text{مجموع الأعباء العادية الضرورية للمنتج} - \text{مجموع الأعباء الضرورية لنفس المنتج} \pm \text{وحدة مباعة .}$
--

حيث تتكون التكلفة الهامشية من الأعباء المتغيرة ، وممكن الأعباء الثابتة الإضافية والضرورية لتحميلها من أجل رفع الإنتاج (تغيرات هيكلية) ، وهنا نجد حالتين : [ 54 ] ( ص 113 )

- تكلفة هامشية تتضمن فقط الأعباء المتغيرة أي :

$$\text{التكلفة الهامشية الوحديية} = \text{التكلفة المتغيرة الوحديية}$$

- وجود منتج إضافي يستلزم وجود زيادة التكاليف الثابتة ، وهنا التكلفة الهامشية تتضمن التكاليف المتغيرة والثابتة أي :

$$\text{التكلفة الهامشية الوحديية} = \text{التكلفة المتغيرة الوحديية} + \text{التكلفة الثابتة الوحديية}$$

### 3.2.1.3.1. طريقة التكاليف المعيارية ( النمذجية )

رأينا سابق مختلف التكاليف الحقيقية ( الكلية والجزئية ) التي تهتم بتحليل التكاليف وسعر التكلفة ، إلا أن هذا التحليل يبقى غير كافي لاتخاذ القرارات بحيث من الأفضل تحديد تكاليف نمذجية ( تكاليف محددة مسبقا ) لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف .

أ. تعريف التكاليف المعيارية : التكاليف المعيارية هي : " تكاليف محددة مسبقا ، وتتميز بأنها معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها ، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية ، ونجد هذه الطريقة ذات علاقة مع الميزانية التقديرية أو برنامج نشاط المؤسسة للفترة " [ 58 ] ( ص 161 )

ب. أهداف طريقة التكاليف المعيارية : لهذه الطريقة أهداف مختلفة منها : [ 59 ] ( ص ص 79 - 102 )

- الرقابة على التكاليف : يعتبر نظام التكاليف المعيارية النظام الذي يوفر المعلومات الملائمة للرقابة على التكاليف ، وهذا من خلال حساب الفروقات وتحليل الانحرافات ، هذا ما يسمح بمعرفة كل المسؤولين عنها .
- تقييم الأداء : بحيث إذا وضعت معايير كمية دقيقة سوف تمثل أساسا ثابتا للتقييم ومقارنة كفاءة أداء العاملين من فترة لأخرى.

- إيجاد وعي تكاليفي : حيث أن حساب الانحرافات وتحديد المسؤولين عنها وكذا استخدام التكاليف المعيارية لتقييم الأداء ، يجعل كل مسؤول في المؤسسة له وعي بالتكاليف ويشجعه هذا على تخفيضها .

- الإدارة بالاستثناء : إن حساب الانحرافات قد ينتج فيه نتائج غير عادية (استثنائية) يضطر من خلالها المسؤولين إلى التدخل ، وهذا ما يعرف بالإدارة بالاستثناء ، وتخدم طريقة التكاليف المعيارية هذا المبدأ من خلال توضيحها للانحرافات السلبية في كل عنصر من عناصر التكاليف وتحدد موقع حدوثها ، وعلى الإدارة المسؤولة عنها البحث عن الأسباب والحلول العاجلة لها قبل أن تزداد أو تتكرر.

ث. حساب الفروقات وتحليلها : تنتج الفروقات بصفة عام عند إجراء المقارنة بين الفعلي والنموذجي ، سواء كان بالنسبة للكميات والسعر أو حتى بالنسبة للتكاليف التي هي حسيلة الكمية في السعر .

ويحسب الفرق الإجمالي أو النهائي  $\Delta$  كما يلي : [ 60 ] ( ص 34 )

$$\Delta \text{ ت} = (\Delta \text{ ك} \times \text{س ن}) + (\Delta \text{ س} \times \text{ك ف})$$

$$\Delta \text{ ك} = (\text{ك ن} \times \text{ك ف})$$

$$\Delta \text{ س} = (\text{س ن} - \text{س ف}) \times \text{ك ف}$$

بحيث :  $\Delta \text{ ك}$  : الفرق في الكمية .  $\text{س ن}$  : السعر النموذجي.

$\Delta \text{ س}$  : الفرق في السعر .  $\text{ك ف}$  : الكمية الفعلية.

$\text{ك ن}$  : الكمية النموذجية .  $\text{س ف}$  : السعر الفعلي.

عند حساب الفروقات يميز عادة بين ثلاث مجموعات منها، وهذا حسب طبيعة التكاليف وهي:

[ 60 ] ( ص ص 35 - 38 )

1 - الفروقات على المواد الأولية (ف م أ) : وتحسب وفق العلاقة الموالية :

$$\text{ف م أ} = \text{التكلفة الفعلية للمواد الأولية} - \text{التكلفة النموذجية للمواد الأولية}$$

الفرق يمكن أن يرجع إلى التغيرات في الاستهلاك (الكمية) أو إلى الأسعار ذاتها .

2- الفروقات على اليد العاملة : تنتج هذه أيضا إما بسبب وجود تغيرات في أوقات العمل أو في نسبة الأجور ، وهنا يكون لدينا فرقين يحسبان كما يلي :

فرق في الأوقات = (الوقت المعياري - الوقت الفعلي) × نسبة الساعة المعيارية

فرق في الأجور = (أجرة الساعة المعيارية - أجرة الساعة الفعلية) × الوقت الفعلي

والفرق الإجمالي ينتج بجمع الفرقين .

3- الفروقات على نفقات الأقسام : تنتج هذه الفروقات عند نهاية الدورة و لكل ورشة أو قسم ونتحصل عليها نتيجة للمقارنة بين :

- النفقات الفعلية المسجلة في المحاسبة .

- إجمالي النفقات المحملة على الإنتاج ، والذي يساوي :

إجمالي النفقات المحملة على الإنتاج = تكلفة الوحدة النموذجية × عدد الوحدات النموذجية

يحسب هذا الفرق كما يلي :

الفرق الإجمالي = النفقات الفعلية - النفقات المحملة على الإنتاج

### 3.1.3.1. الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية

نظرا لبعض العيوب التي ظهرت في الطرق التقليدية في نظام محاسبة التكاليف، ظهرت طرق جديدة تعمل على عقلنه التكاليف ، من بين هذه الطرق نذكر ما يلي :

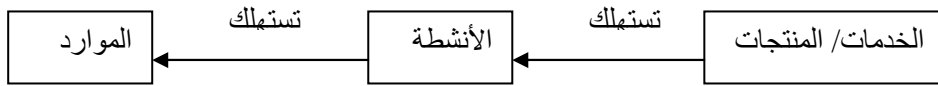
#### 1.3.1.3.1. طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أ. مفهوم طريقة ABC :

أ-1 تعريف طريقة ABC : " طريقة ABC\* هي طريقة جديدة لتوزيع التكاليف ، تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية ، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة ، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية ، والطاقة الإنتاجية وكيفية استغلالها " [ 61 ] ( ص 31 )

من خلال هذا التعريف نرى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على أساس فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي .

أ-2 المبدأ الأساسي لطريقة ABC : المبدأ الأساسي لطريقة ABC يعبر ببساطة عن المنتج يستهلك النشاط ، والنشاط يستهلك الموارد [61] ( ص 40 ) ، ويمكن توضيح هذا بالشكل الموالي :



شكل رقم 7 : مسار استهلاك الموارد من المنتجات حسب ABC [ 62 ] ( ص 1 )

أ. 3 خصائص المؤسسات التي تتبنى طريقة ABC :

من بين خصائص المؤسسات التي تطبق ABC النقاط التي سنذكرها فيما يلي : [ 63 ] ( ص 3 )

- الحجم : حجم المؤسسات التي تتبنى ABC يكون أكبر من تلك التي لا تتبناها.
- قطاع النشاط : نسبة المؤسسات التي تعمل في قطاع الصناعة هي التي لها أكبر درجة من حيث استعمالها لطريقة ABC.
- التنظيم فيها يكون في شكل مسار للإنتاج المتتابع .

ب. إجراءات تطبيق طريقة ABC : يتم تطبيق طريقة ABC من خلال مرحلتين هما : [ 64 ] ( ص ص 81 - 85 )

\* ABC: Le cout a base d'activites.



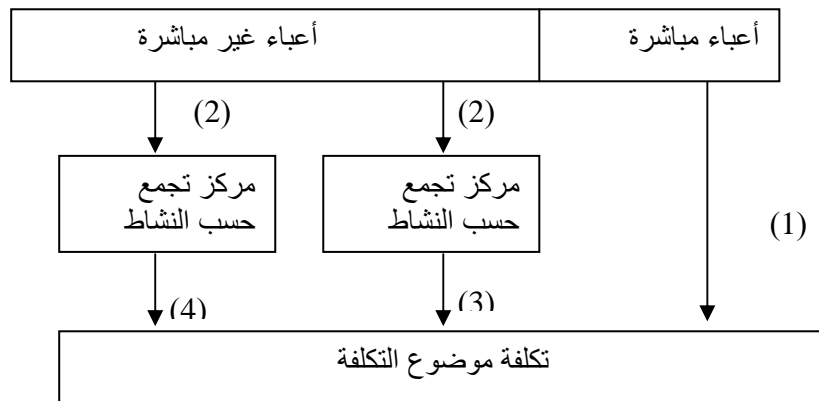
المرحلة الأولى " تحديد تكاليف الأنشطة " : في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة والتكاليف الخاصة بكل منها ، ثم يتم تبويب كلاهما في مجموعات متجانسة . ويتم هذا بالخطوات الموالية :

1- تحديد الأنشطة : يقصد بتحديد الأنشطة تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية وفرعية ، مثل: شراء المواد ، تخزينها ، ترويج المبيعات ... الخ.

2- حساب تكلفة الأنشطة : وتتمثل في التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي ، يطلق عليه اسم مسبب التكلفة ، والجدير بالذكر أن من بين العناصر المساهمة في نجاح وفعالية نظام محاسبة التكاليف بالإضافة إلى عوامل أخرى هو مسبب التكلفة.

3- استخلاص مسببات التكلفة : المقصود بها السبب الجوهرى الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة ، وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية ، مثل: عدد ساعات عمل الآلات ، عدد مرات شحن المواد ... الخ، ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات .

المرحلة الثانية " تحديد تكاليف المنتجات " : وذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستعملة في تنفيذ الأنشطة ، ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدى ، باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب . يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل الموالي :



شكل رقم 8 : حساب التكاليف النهائية الكلية حسب طريقة ABC [ 65 ] ( بدون صفحة )

تعالج الأعباء المباشرة (المرحلة 1)) لمواضيع التكلفة في طريقة ABC بنفس الطريقة التي تعالجها الأنظمة الكلاسيكية ، أما الأعباء الغير مباشرة فوضعها مختلف ، وتخصيص هذه الأعباء للتكلفة النهائية يتم في مرحلتين : [ 64 ] ( ص 275 )

- توزع الأعباء الغير مباشرة لمختلف مواضيع التكلفة بين مراكز التجمع المحاسبي المعدة حسب كل نشاط (المرحلة 2) .
- تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة حسب استهلاكها للأنشطة(المرحلتين (3)،(4)).

د. دور طريقة ABC : يتمثل دور طريقة ABC في النقاط الموالية : [ 66 ] ( ص 93 )

- التحليل العمودي للمسارات .
- حساب تكاليف الأنشطة الخاصة بمراكز العمل .
- تقييم نسبة استعمال النشاط من خلال المنتج .
- معالجة الأعباء الغير مباشرة وتعتبر أفضل طريقة لذلك.

### 2.3.1.3.1. طريقة التكلفة المستهدفة

أ. مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة :

أ-1 تعريف طريقة التكلفة المستهدفة : " طريقة التكلفة المستهدفة تقوم على أساس مجموعة متكاملة من وسائل التخطيط،التسيير،ومراقبة التكاليف ، وترتبط أساسا بالمراحل الأولى لتعريف المنتج ومسار الإنتاجية ، وهذا من أجل تبني هيكل للتكاليف حسب ما هو مطلوب في السوق، وسير هذه الطريقة يتطلب التنسيق بين جميع الوظائف المرتبطة بهذا المنتج " [ 67 ] ( ص ص 35 - 45 )

من خلال هذا التعريف نرى أن طريقة التكلفة المستهدفة ترتبط بالمنتج من خلال محاولة تحديد تكلفته مسبقا .

أ-2 أهداف طريقة التكلفة المستهدفة : من أهداف طريقة التكلفة المستهدفة لدينا : [ 67 ] ( ص 36 )

- رفع الأداء المستقبلي للمنتج ، ويعتبر الهدف الأساسي لهذه الطريقة .
- تحديد تكلفة الإنتاج لأي منتج ، وبهذا تعتبر هذه الطريقة تقنية لحساب التكاليف .

ب. مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة : تمر عملية تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة بعدة مراحل هي : [ 68 ] ( ص ص 90 – 93 )

المرحلة الأولى " تحديد سعر البيع " : يجب التنبؤ خلال فترة دورة الحياة المقدرة للمنتج بكل من : حجم المبيعات و سعر البيع . لكن لا يشترط بقاء هذا التنبؤ ثابت طول هذه الفترة \* .

المرحلة الثانية " تحديد الهامش المستهدف " : هامش كل منتج هو عبارة عن مساهمة هذا المنتج في تشكيل أرباح المؤسسة ، والهامش ليس ثابت .

المرحلة الثالثة " حساب التكلفة المستهدفة " : يتم حسابه على أساس متوسط السنوات ، وهذا وفقا للعلاقة الموالية :

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الهامش المستهدف}$$

المرحلة الرابعة " حساب التكلفة المقدرة " : وهذا باستخدام الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية لتقدير التكلفة .

المرحلة الخامسة : حساب الفرق \*\* بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة ، وهذا وفق العلاقة الموالية :

$$\text{الفرق} = \text{التكلفة المقدرة} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

بحيث يتم تحديد السعر المستقبلي حسب السوق ، أما الربح الخاص بالمنتج يحدد حسب الخيارات الاستراتيجية الإجمالية للمؤسسة .

ج. أهمية طريقة التكلفة المستهدفة : لهذه الطريقة أهمية كبيرة من خلال : [ 69 ] ( ص ص 48 – 60 )

\* أي يمكن تغيير التنبؤ إن تطلب الأمر ذلك وفي حالة وجود تغيرات تستدعي إلى ذلك .  
\*\* بحسب الفرق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة لمعرفة ان كان ما ترغب فيه المؤسسة من تكاليف يساوي ما قدمته المحاسبة التحليلية من تكاليف مقدرة أو لا .

- إنجاح ، تسهيل ، وتنظيم ، ... الخ قياس الأداء .
- تطوير وتمثيل الثقافة التطبيقية للاتصال والتنسيق ، خاصة الغير رسمية .
- تقدم الطريقة عدة تقنيات لتحديد المشاكل .

### 3.3.1.3.1. طريقة وحدات القيمة المضافة UVA

أ. مفهوم طريقة UVA \* :

أ- 1 تعريف طريقة UVA : " طريقة وحدات القيمة المضافة تختص في التحليل الدقيق للأنشطة (على شكل سلسلة من العمليات) ، خاصة منها المتعلقة بالمراكز ، وتعتبر كوحدة قياس تسمح بتقييم الأنشطة الخاصة لكل مؤسسة " [ 70 ] ( بدون صفحة )

من خلال هذا التعريف نرى أن هذه الطريقة تهتم بتحليل الأنشطة لإيجاد التكاليف النهائية.

كما تقوم طريقة UVA على أساس : [ 71 ] ( ص 133 )

- تكاليف الأنشطة تبقى عموماً ثابتة لفترة طويلة .
- احترام تجانس التكاليف في عملية تحديدها .

أ- 2 أهداف طريقة UVA : هي من بين طرق حساب التكلفة النهائية وتهدف إلى تحقيق : [ 72 ] ( بدون صفحة )

- فهم جميع مسارات الإنتاج و البيع .
- قياس القيمة المضافة لكل هذه المسارات .
- تقييم الربح أو الخسارة في مستوى كل صفقة أو معاملة مع زبائن المؤسسة .

ب. مراحل استعمال طريقة UVA : لهذه الطريقة عدة مراحل هي : [ 73 ] ( بدون صفحة )

---

\* UVA: Unité de valeur ajoutée.

المرحلة الأولى : وضع جدول يتضمن كافة الأنشطة والموارد المستهلكة من طرف المراكز الخاصة بهذه الأنشطة ، وكذا تحديد وحدة عمل متجانسة من طرف هذه المراكز . ومن خلال هذه العملية تحقق المؤسسة تحليل الأنشطة .

المرحلة الثانية : وضع جدول يتضمن الاستهلاك لكل المراكز وكذا مبالغ الأعباء ، و من أجل التوافق مع المراكز تدرج الأعباء من خلال وحدة العمل ( المحددة مسبقا ) ، والمجموع الذي في الجدول الخاص بالمركز يسمى نسبة المركز UVA . ومن خلال هذه العملية يتم تحديد الموارد المستهلكة من طرف مختلف المراكز ، ولكن لا يتم تقسيم أعباء المؤسسة بين المراكز .

المرحلة الثالثة : حساب قيمة UVA ، وتحسب وفق العلاقة الموالية :

$$\text{قيمة واحدة UVA} = \text{مجموع نسب UVA الخاصة بالمركز} \times \text{وحدة العمل الخاصة بالمركز}$$

هذه المرحلة تسمح بتقييم الجهود المبذولة في الإنتاج .

المرحلة الرابعة : حساب مقدار UVA لكل مركز ، وهذا وفق العلاقة الموالية :

$$\text{مقدار UVA لكل مركز} = \text{نسب المراكز/قيمة واحدة UVA}$$

هذه المرحلة تسمح بتقييم حصة المركز من قيمة الصفقات أو المعاملات .

المرحلة الخامسة : حساب UVA الكلي وفق العلاقة الموالية :

$$\text{UVA الكلي} : \text{مجموع مقدار UVA لكل مركز} \times \text{وحدة العمل للمنتج}$$

المرحلة السادسة : ويتم فيها ترتيب وتحضير UVA الكلي ليصبح بالإمكان استعمالها في عدة تحاليل.

ج . أهمية طريقة UVA : وتظهر هذه الأهمية من خلال النقاط الموالية : [ 74 ] ( بدون صفحة)

- طريقة دقيقة لتحليل الأنشطة : حيث تسمح بتقديم تحليل دقيق للتكاليف ولمردودية المبيعات .

- فرضية ثبات المقادير تسمح باقتصاد وقت هام عند حساب التكاليف والنتيجة ، بالإضافة إلى هذا يكون الحساب سهل ويمكن تنفيذه من طرف المحاسب بدون الرجوع إلى مراقب التسيير.
- تكلفة استعمال الطريقة معتدلة وتلاءم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

### 2.3.1. الموازنات التقديرية كأداة من أدوات مراقبة التسيير

يتناول هذا المطلب الأداة الثانية لمراقبة التسيير والمتمثلة في الموازنة التقديرية.

#### 1.2.3.1. مفهوم الموازنة التقديرية

##### 1.1.2.3.1. تعريف الموازنة التقديرية ( الموازنة التخطيطية )

تعريف 1: " الموازنة هي عبارة عن تنبؤات مقدمة في شكل أرقام ، وخاصة بكل العناصر المتعلقة ببرنامج وفترة محددة " [ 75 ] ( ص 86 )

من خلال هذا التعريف نرى أن الموازنة التقديرية هي أرقام متوقعة خاصة بفترة لاحقة.

تعريف 2 : " الموازنة هي تعبير محاسبي ومالي لخطط العمل ، والمعينة مسبقا من أجل الأهداف المحددة والوسائل المتوفرة في المدى القصير ، والموجهة للتنفيذ " [ 76 ] ( ص 4 )

حسب هذا التعريف فان الموازنة عبارة عن خطط عمل مقدمة في شكل أرقام وموجهة للتنفيذ.

تعريف 3 : " الموازنة تتضمن أهداف رقمية تسمح بتوضيح الفعالية ، والتي من خلالها كل قسم يسيطر على التكاليف " . وبهذه الطريقة تراقب الإدارة أنشطة كل قسم . [ 77 ] ( ص 71 )

من خلال هذا التعريف نرى أن الموازنة تعتبر كأداة تضمن من خلالها الإدارة العامة المراقبة على نشاط الأقسام المختلفة.

يمكن لنا من خلال التعاريف السابقة استخلاص تعريف اجرائي للموازنة التقديرية وهو :

الموازنة التقديرية هي ترجمة رقمية لمختلف أوضاع المؤسسة لما سيكون عليه الوضع مستقبلاً، وتعتبر كأداة لمراقبة أنشطة الأقسام من خلال الإدارة العامة .

### 2.1.2.3.1. أهمية إعداد الموازنات التقديرية

ترجع أهمية الموازنات في أنها أهم الوسائل التي تساعد الإدارة مباشرة في مهامها الرئيسية من تخطيط ، تنسيق ، ورقابة ، بحيث: [ 78 ] ( ص ص 110 – 112 )

- الموازنة أداة للتخطيط \* : يقوم التخطيط أساساً على الموازنات التقديرية ، ويتطلب القيام مقدماً بالتنبؤ بكل نشاط المؤسسة ، خلال فترة معينة تبلغ عادة عاماً واحداً .
- الموازنة كأداة للتنسيق \*\* : يتطلب التنسيق توزيع الموازنة على جميع الأقسام ، حتى يصبح لكل منهم الوقت المناسب والمعلومات الكافية التي تمكنه من مقارنة الخطط والأهداف مع النتائج المتوقعة .
- الموازنة كأداة للرقابة وتقييم الأداء : تعتبر كأداة للرقابة من خلال مقارنة التنفيذ الفعلي مع المتوقع ، وبسبب ما تحتويه من تقديرات لمستويات الأداء المتوقعة يمكن قياس الأداء من خلال مقارنة هذه التقديرات مع الأداء الفعلي .

### 3.1.2.3.1. دورة الموازنة التقديرية

الموازنة قد تكون سنوية مقسمة على حسب أشهر السنة ، كما قد تكون مستمرة بمعنى أن الفترة التي تنقضي منها يتم إحلالها بفترة مستقبلية مساوية . [ 79 ] ( ص 44 )

### 4.1.2.3.1. خصائص الموازنة التقديرية

تتوفر الموازنة على مجموعة خصائص نذكر منها : [ 80 ] ( بدون صفحة )

- القدرة على التنبؤ والتوقع .
- قنوات واضحة للاتصال وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات

\* التخطيط : هو وضع الأهداف واعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها .  
\*\*التنسيق : هو توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة ، بحيث تعمل كلها نحو تحقيق الهدف المرغوب .

- التوافق والقدرة على فهم المعلومات .

### 2.2.3.1. أنواع الموازنات التقديرية

هناك أنواع مختلفة للموازنة التقديرية ، لكن إذا أخذنا هذه الأنواع حسب معيار طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة فإننا نجد : [ 81 ] ( ص 669 )

أ. موازنة الاستغلال .

ب. الموازنة الاستثمارية.

ت. الموازنة المالية (النقدية) .

بحيث تتكون الموازنة الشاملة من مجموع هذه الموازنات.

### 1.2.2.3.1. موازنة الاستغلال (التشغيل)

هذه الموازنة تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من شراء ، إنتاج ، وبيع .

أ. الموازنة التقديرية للمبيعات : تعتبر أول موازنة يتم إعدادها ، وتعد حسب عدة أسس منها : [ 82 ] ( ص 22 )

1- التوزيع الموسمي :المبيعات لا تباع مرة واحدة خلال السنة ، ولكن تباع وتختلف من فترة إلى فترة ، وهذا ما يسمى بالتغيرات الموسمية ، بحيث :

- يتم تحليل مبيعات الفترات السابقة لتحديد التغيرات الموسمية للمبيعات (لكل بضاعة على حدى).
- يستخرج متوسط التغيرات الموسمية في شكل نسبة مئوية .
- حساب القيمة المقدرة للموازنة التقديرية للمبيعات بضرب المتوسط في القيمة المقدرة للمبيعات.

2- التوزيع على أساس المنتجات : الهدف من هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة وتقييم تطور مبيعات كل منتج . ويتم التوزيع حسب هذه الطريقة إما بالتوزيع حسب السنوات السابقة أو التوزيع حسب أهمية هامش الربح ، بحيث تقوم المؤسسة ببيع المنتجات التي لها هامش ربح كبير



وتشجعها والعكس، كما يساعد هذا التوزيع على معرفة مدى تأثير المنتجات الجديدة على مبيعات المنتجات القديمة.

ب. الموازنة التقديرية للإنتاج : تعتبر موازنة الإنتاج الخطوة الثانية بعد موازنة المبيعات، بحيث يتم تحديد الكمية المتوقع إنتاجها حسب المعادلة الموالية : [ 83 ] ( ص ص 37 - 40 )

$$\text{الإنتاج المقدر} = \text{المبيعات المقدر} + \text{المخزون المستهدف لآخر المدة} - \text{مخزون أول المدة}$$

حيث أن المنطق الذي تقوم عليه هذه المعادلة هو أن الإنتاج يهدف إلى تلبية حاجيات المبيعات وتكوين مخزون آخر المدة ، ولكن لا نحتاج لكل هذه الكمية لوجود بضاعة أول المدة .

ج. الموازنة التقديرية للاحتياجات من المواد الأولية وموازنة المشتريات :

ج-1 الموازنة التقديرية للاحتياجات من المواد الأولية : تدخل هذه الموازنة ضمن مسؤوليات مدير الإنتاج (تعتبر موازنة الإنتاج أساس وضعها) ، بحيث تتضمن تحويل الوحدات الواجب إنتاجها (المبينة في موازنة الإنتاج ) إلى الاحتياجات من المواد الأولية اللازمة ، ويتم إعداد هذه الموازنة وفقا للمرحلتين الموالتين : [ 84 ] ( ص 143 )

المرحلة الأولى : بعد تحديد عدد وحدات المواد اللازمة لصناعة كل منتج ، يمكن حساب احتياجات المواد للمنتجات كلها ، ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند القيام بعملية تقدير الاحتياجات إضافة الكمية من المواد التي يمكن أن تضيع أو تتلف ... الخ، ومنه تكون لدينا العلاقة الموالية :

$$\text{الاحتياجات المقدر} = \text{الإنتاج المقدر} \times \text{احتياجات المواد للوحدة الواحدة من الإنتاج}$$

المرحلة الثانية : بعد تقدير كل احتياجات المؤسسة من كل أنواع وأجزاء المواد اللازمة لكل منتج في الفترة القادمة ، يتم توزيع هذه الاحتياجات على الفترات الزمنية.

ج-2 الموازنة التقديرية للمشتريات : تظهر موازنة المشتريات الكميات الواجب شراؤها من كل نوع من المواد لمقابلة احتياجات الإنتاج ، وكذا الوقت الذي يجب أن يتم فيه الشراء وتكلفة المشتريات التقديرية ، وتحسب الكميات المقدرة للمشتريات وفق العلاقة الموالية : [ 84 ] ( ص 151 )

موازنة المشتريات من المواد = موازنة الاحتياجات من المواد + مخزون المواد المستهدف في آخر المدة  
- مخزون المواد لأول المدة

### 2.2.2.3.1. الموازنة التقديرية للاستثمارات

موازنة الاستثمارات تجزأ على أساس الأشهر وحسب كل استثمار، بحيث تتضمن : [ 85 ]  
( ص 115 )

- تاريخ الدخول في المشروع : وهو التاريخ الذي لا يمكن للمؤسسة الرجوع فيه عن المشروع دون دفع تعويض أو غرامة .
- تاريخ القبول : هو التاريخ الذي يسمح بالقيام بالمشروع.
- تواريخ التسوية : هي التي تسمح بتنظيم المالية .

### 3.2.2.3.1. الموازنة النقدية

لاعداد هذه الموازنة لدينا مبدئين أساسيين : [ 86 ] ( بدون صفحة )

- كل العمليات الخاصة بدفع المصاريف أو قبض الإيرادات تقدم في الموازنة دون تغييرها .
- الإيرادات المالية تختلف عن المصاريف والأفضل للمؤسسة أن تكون أكبر منها .

من خلال هذا نرى أن هذه الموازنة تهتم فقط بحركة النقدية ، وعليه فهي تحتوي على موازنتين هي : [ 87 ] ( ص ص 206 - 209 )

أ. موازنة المقبوضات النقدية : يتم تحديد هذه الموازنة بالرجوع إلى موازنة المبيعات المقدرة ، وتهدف إلى تحديد قيمة المقبوضات خلال فترة الموازنة.

ب. موازنة المدفوعات النقدية : تحتوي هذه الموازنة على المبالغ التي يتوقع دفعها خلال فترة الموازنة .

من خلال تحديد الفرق بين الموازنتين يمكن للإدارة استثمار الأموال الفائضة عن الحاجة ، أو تركها كاحتياطات تلجأ لها عند الحاجة ، و هذا ان كان الفرق موجب .

### 3.3.1. لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير

تعتبر لوحة القيادة أيضا من أدوات مراقبة التسيير ، وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المطلب .

#### 1.3.3.1. مفهوم لوحة القيادة

##### 1.1.3.3.1. تعريف لوحة القيادة

المؤسسات اعتادت قياس أدائها من خلال فقط التكاليف والإنتاجية ، ومن المهم حاليا تجاوز هذا من خلال تقديم لمختلف متخذي القرار وسائل قيادة مثل لوحة القيادة لمساعدتهم في عملهم [ 88 ] ( بدون صفحة ) .

تعريف 1 : " لوحة القيادة هي أداة من أدوات المراقبة ، من خلال معنى احتوائها على أهداف ، مؤشرات قياس وانحرافات ، من أجل الإنذار بضرورة التدخل واتخاذ إجراءات تصحيحية ، وهذا من أجل قيادة نشاط المؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرار " [ 89 ] ( ص 6 )

من خلال هذا التعريف نرى أن لوحة القيادة تتضمن مؤشرات وانحرافات تساعد في التدخل عند الحاجة من أجل نشاطات المؤسسة .

تعريف 2 : هناك ما يعرف بلوحة القيادة المستقبلية ، وهي : " عبارة عن لوحة قيادة تتضمن مؤشرات تشرح حالة الأداء في الماضي ، وتستعمل لخلق قيمة مستقبلية فيما يخص الزبائن ، الموردين ، العمال ، التكنولوجيا ... الخ " [ 90 ] ( ص 20 )

كما تعتبر هذه اللوحة مما توصلت له البحوث في مجال مراقبة التسيير ، كما تحتاج هذه اللوحة إلى فهم سريع وشامل للهيكل التنظيمي ، مع استخدام الوسائل المناسبة لهذه العملية [ 91 ] ( ص 4 ) .

حسب هذا التعريف لوحة القيادة المستقبلية تتضمن معطيات ماضية لكن تستعمل للمستقبل .

### 2.1.3.3.1. أهداف لوحة القيادة

للوحدة القيادة أهداف مختلفة منها : [ 92 ] ( ص 143 )

- متابعة ما تم إنجازه من الأهداف المستقبلية في المدى القصير .
- ضمان جودة الخدمات المقدمة .
- متابعة الانحرافات بالمقارنة مع الموازنة الخاصة بكل وظيفة .
- قياس أداء العمليات .
- تدارك الاختلالات في التوازن.

### 3.1.3.3.1. أدوات لوحة القيادة

الأدوات الأكثر استعمالاً في لوحة القيادة تتمثل في : [ 93 ] ( بدون صفحة )

- الانحرافات : يتم استخراج معظمها من الموازنات .
- النسب : هي عبارة عن علاقة بين عنصرين ماليين أو كميين .
- العلامات الساطعة : هي موجهة لجلب اهتمام المسؤولين حين حدوثها.
- الجداول : وهي الأكثر استعمالاً ، وهي ترتيب المعلومات على شكل أعمدة وصفوف.
- التمثيلات البيانية : هي عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول .

لجعل لوحة القيادة واضحة ومفهومة يدرج فيها عدد من المعلومات نذكرها فيما يلي : [94] ( ص 24 )

- المعلومات الخاصة بمجال القياس ووحدة القياس .

- نوع المؤشرات .
- الهدف المنتظر من كل مؤشر.

### 2.3.3.1. المؤشرات في لوحة القيادة

#### 1.2.3.3.1. مفهوم المؤشر

أ. تعريف المؤشر : يعرف المؤشر على أنه : " معلومة أو مجموعة معلومات تساهم في ملاحظة الوضعية في المؤسسة من خلال متخذ القرار ، ويكون دائما بصفة "منبه / نتيجة" خاص بأي فعل أو رد فعل ، والمؤشر لا يحدد فقط الحالة ولكن يسمح بتسيير ديناميكي في وقت حقيقي " [ 95 ] ( ص 232 )

من خلال هذا التعريف نرى أن للمؤشر دور هام في لوحة القيادة ، لأنه يعتبر المنبه الذي يساعد في التسيير من خلال رد فعل سريع للنتائج التي تحصل .

ب. خصائص المؤشر : من خصائص المؤشر لدينا ما يلي : [ 96 ] ( ص 110 )

- أن يكون مقبول : وهذا من ناحية تكلفة معالجة المعلومات .
- السهولة : أي سهل من حيث فهمه وترجمته .
- يمكن مراقبته : يجب أن يوافق وجود قابلية حقيقية للفعل ورد الفعل من طرف الذين يراقبونه.
- له هدف : أي يكون مرتبط بهدف أو مجموعة أهداف .
- وجود مسؤول أو عدة مسؤولين لحسابه ، مراقبته ،... الخ.

### 2.2.3.3.1. دور المؤشرات في لوحة القيادة

تتمثل الوظائف الأساسية للمؤشر في النقاط الموالية : [ 97 ] ( ص 79 )

- متابعة النشاط : من خلال الإجابة على السؤال الموالي : أين نحن في نشاطنا ؟
- التقييم : من خلال الإجابة على السؤال الموالي: ما النتيجة التي نرغب في بلوغها ؟

- التشخيص : من خلال الإجابة عن السؤالين المواليين : ما هو المشكل؟ ما هي الفرص الممكن إيجادها ؟

- اليقظة : من خلال الإجابة على السؤال الموالي : ما هو التغيير الممكن أن يحدث في محيطنا؟

### 3.3.3.1. لوحات القيادة لبعض الوظائف في المؤسسة

لوحة القيادة تعرض في شكل هيكل واضح ذو معنى ، والمؤشرات يمكن أن تأخذ شكل انحرافات ، أو نسب ، أو رسم بياني ... الخ [ 98 ] ( ص 143 ) . ومن لوحات القيادة التي نجدها في المؤسسة ما يلي :

أ. لوحة القيادة الخاصة بإدارة المشتريات : نجد في إدارة المشتريات عدة أشكال للوحات القيادة منها : [ 99 ] ( ص ص 98 – 101 )

الحالة الأولى : يكون في إدارة المشتريات والدوائر الخاصة بها مصالح وظيفية ( تسويق ، بحوث ،... الخ ) ، والتي لها دور في الإدارة، وتكون بحاجة للوحة قيادة خاصة بها.

الحالة الثانية : تكون إدارة المشتريات مركزية من خلال قيامها بالاتفاقيات الأساسية مع الموردين ، بينما تقوم الأقسام التنفيذية بوظائف التموين .

من أمثلة لوحات القيادة التي نجدها في إدارة المشتريات لوحة القيادة التي سنتناولها فيما يلي:

الجدول رقم 3 : لوحة القيادة لإدارة المشتريات تحتوي على ثلاث أقسام A ، B ، C [ 99 ]

( ص 100 )

الشهر.... انحرافات أهداف حقيقي			لوحة القيادة إدارة المشتريات				
			التعدد				
			انحرافات حقيقي	التغير في السنة السابقة	عرض نهاية السنة	أهداف نهاية السنة	
			<b>القسم A :</b> - عدد الطلبات . - حجم المشتريات . - الفائض المتحصل عليه .				
			<b>القسم B :</b> - عدد الطلبات . - حجم المشتريات . - الفائض المتحصل عليه .				
			<b>القسم C :</b> - عدد الطلبات . - حجم المشتريات . - الفائض المتحصل عليه .				
			<b>مجموع ادارة المشتريات:</b> - عدد الطلبات . - حجم المشتريات . - الفائض المتحصل عليه .				
			<b>تكلفة ادارة المشتريات:</b> - مدة تسوية الديون . - عدد النزاعات . - الالتزامات				

ت. لوحة القيادة لوظيفة الإنتاج :

في أغلب الحالات تحليل تكاليف المعطيات من خلال المحاسبة التحليلية والمعلومات موجود في أنظمة تسيير الإنتاج ، وتقدم القوائم والكشوف اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية والتي تلعب دور مهم في لوحة القيادة من أجل متابعة سوق الإنتاج ، في هذه الحالة لوحات القيادة تعتبر كمنطلق في عملية ترجمة التسيير من خلال مراقبة التسيير (Reporting) [ 99 ] ( ص 102 ) .

### ج. لوحة القيادة في الإدارة العامة:

عند وضع الإدارة العامة للوحة القيادة تأخذ بعين الاعتبار العناصر الموائية: [99] ( ص 110 )

- الثقافة الحدية للإدارة العامة : التكوين ، نوع التسيير ، العلاقة مع المالكين ... الخ .
- التداخل المنطقي للوحة القيادة للإدارة العامة مع المستويات الأخرى .
- النتائج المقدمة من طرف نظام المعلومات.

يمكن إعطاء مثال عن لوحة القيادة في الإدارة العامة من خلال الجدول الموائي :



الجدول رقم 4 : لوحة القيادة لمؤسسة تحتوي على أربع أقسام عملية [ 99 ] ( ص 111 )

الإدارة العامة		لوحة القيادة في : .....								
		القيم الحقيقية		الانحرافات الحقيقية/ الأهداف		التغير بالمقارنة مع السنة السابقة		عرض نهاية السنة		أهداف نهاية السنة
		رع	ها	رع	ها	رع	ها	رع	ها	الهامش
الأقسام :										
- القسم A										
- القسم B										
- القسم C										
- القسم D										
مجموع الأقسام :										
الادارات الوظيفية :										
المجموع :										
في مستوى المؤسسة										
نتيجة الاستغلال										
النتيجة الصافية										
القدرة على التمويل الذاتي										
الأموال المتوفرة										
سجل الطلب										

ها : الهامش. رع : رقم الأعمال .

لوحة القيادة لا تكون من أجل متابعة تحقيق الأهداف فقط ، ولكن الأكثر أهمية من هذا هو مساعدة متخذي القرار في عملهم ، بالإضافة إلي هذا تمنح لمستعمليها المعطيات عن الحالة المستقبلية من خلال توضيحها للاستراتيجية المتبعة من طرف الإدارة العامة [ 100 ] ( بدون صفحة ) .

### د. لوحة القيادة لمتابعة الكتلة الأجرية :

حسب نوع حاجيات التحليل والقيادة هناك أنواع مختلفة من لوحات القيادة الخاصة بمتابعة تطور الكتلة الأجرية ، ومنها نموذج التحليل الإجمالي ويخص لوحة القيادة لتحليل الانحرافات الإجمالية الخاصة بالمؤسسة [ 101 ] ( ص 133 ) .

من المؤشرات التي نجدها في لوحة القيادة الخاصة بالكتلة الأجرية ما يلي : [ 102 ] ( ص 18 )

- حالة الأجر .
- الإدارة ، القسم والمصالح المرتبطة معه .
- الأجور المقدمة .
- الأجور الغير مقدمة والغير مدفوعة .
- الأجور الغير مقدمة لكن مدفوعة .

### 4.3.3.1. استعمال لوحات القيادة في المؤسسة

استعمال لوحة القيادة في المؤسسة يحتاج الى تحديد ما يلي : [ 103 ] ( ص 241 )

أ. دورة لوحة القيادة : وضع لوحة القيادة يحتاج إلى ضرورة تحديد دورة كل لوحة ، والدورات قد تكون أسبوعية ، أو شهرية ... الخ، وكلما كانت الدورة طويلة يكون من الصعب القيام بعملية المتابعة من خلال لوحة القيادة ، وبعد تحديد الدورة تبدأ وظيفة لوحة القيادة .

ب. الإجراءات : بعد وضع لوحة القيادة وتحديد دورتها وطرق البحث عن المعلومات وكيفية استغلالها ، نستطيع إنشاء وتصميم الإجراءات لاستعمال لوحة القيادة ، وتبدأ عملية استغلالها .

### خلاصة

هذا الفصل عبارة عن مدخل لمراقبة التسيير تناولنا فيه ما يتعلق بهذا المفهوم ، بحيث يعتبر هذا الأخير عملية مستمرة من العمليات تهدف إلى مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات وتحقيق أداء مناسب ، وتعتبر مراقبة التسيير أحد أنواع المراقبة إلى جانب كل من مراقبة الاستراتيجية والمراقبة العملية ، ووظيفة مراقبة التسيير لها علاقة مع عدة وظائف لكن تختلف طرق استعمالها حسب نوع

المؤسسة التي تكون فيها كما نجدها تأخذ أوضاع مختلفة في هيكلها التنظيمي ، ومراقب التسيير يعتبر المحرك لهذه الوظيفة ومن بين العناصر الهامة التي فيها، ومن أجل قيام وظيفة مراقبة التسيير بأداء أدوارها المختلفة فإن لهذه الوظيفة عدة أدوات منها : المحاسبة التحليلية التي تساعد في تحديد وتحليل كل تكاليف المؤسسة وأسعارها ، الموازنات التقديرية التي تستخدم للتنبؤ بأنشطتها للفترة اللاحقة ، و لوحة القيادة و تحتوي على عدة مؤشرات تساعد كثيرا في معرفة وضعية المؤسسة.

من خلال هذا فان مراقبة التسيير تعتبر كنوع من أنظمة المعلومات حيث توفر مختلف المعلومات التي تحتاجها كل وظيفة وهذا بمساعدة أدواتها ، وهذا من أجل المساهمة في تحقيق تسيير أفضل للمؤسسة ، وسنحاول التفصيل في هذا في الفصل الموالي .

## الفصل 2

### مراقبة التسيير مظهر من مظاهر التسيير

بعد تعرّفنا في الفصل السابق على وظيفة مراقبة التسيير وأدواتها سنحاول في هذا الفصل التعرف كيف تساهم هذه الوظيفة في تحقيق فعالية في التسيير من خلال ارتباطها مع مفاهيم أساسية مثل القيادة ، الاستراتيجية ، والأداء ، ثم سنحاول دراسة العلاقة بين هذه الوظيفة ونظام المعلومات ، وكيف تساهم في توفير المعلومات للوظائف المختلفة ، وأخيرا سنتعرّف على مختلف خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير وشروط نجاحه .

من أجل هذا سنتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث هي :المبحث الأول : إطار التسيير و مراقبة التسيير، المبحث الثاني : نظام المعلومات ومراقبة التسيير ، أما المبحث الثالث : تصميم ونجاح نظام مراقبة التسيير في المؤسسة .

#### 1.2. إطار التسيير و مراقبة التسيير

سنتطرق في هذا المبحث إلى عموميات حول التسيير ، كما سنحاول التعرف على طبيعة العلاقة ما بين التسيير و وظيفة مراقبة التسيير وكيف تساهم هذه الوظيفة في تحسين هذا التسيير في المؤسسة.

#### 1.1.2. عموميات حول التسيير

هذا المطلب عبارة عن مدخل للتسيير ، سنتناول فيه مفهوم التسيير من تعريف و مبادئ أساسية ، كما سنتطرق فيه إلى مفهوم المسير باعتباره عنصر مهم من عناصر المؤسسة ، وفي آخر هذا المطلب سنتطرق إلى التسيير الفعّال والمشاكل المرتبطة به .

## 1.1.1.2. مفهوم التسيير

### 1.1.1.1.2. تعريف التسيير

تعتبر كلمة تسيير أو إدارة من الكلمات المعروفة والمتداولة يوميا في حياة الأفراد ، حيث يطلق على ذلك في اللغة الفرنسية مصطلح Gestion و في اللغة الإنجليزية مصطلح Management ، وهنا نشير إلى أن المفهوم الفرنسي في الحقيقة ضيق المضمون حيث أنه يهمل مجموعة من التقنيات في العملية التسييرية ولكن المفهوم الإنجليزي أشمل إذ يضيف القدرات والكفاءات القيادية التي يجب أن تتوفر في المسير [ 104 ] ( ص 2 ) . وهناك عدة تعاريف للتسيير نذكر منها :

تعريف 1 : " التسيير هو عملية استخدام الموارد المختلفة للمؤسسة بهدف تحقيق أهدافها ، وهذا في إطار السياسة \* المحددة لها " [ 105 ] ( ص 9 ) .

من خلال هذا التعريف نرى أن التسيير عملية تهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة باستعمال مواردها.

تعريف 2 : " التسيير هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط و التنظيم و التوجيه والمراقبة ، وهو باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها " [ 106 ] ( ص 9 )

حسب هذا التعريف التسيير يجمع عمليات أساسية تتمثل في التخطيط ، التنظيم ، التوجيه ، و الرقابة .

من خلال التعريفين السابقين يمكن استنتاج تعريف إجرائي للتسيير وهو :

التسيير هو عبارة عن تكامل مجموعة من المهام المتناسقة والمتمثلة في التخطيط ، التنظيم ، التوجيه ، والمراقبة ، والذي يهدف إلى تحديد ومحاولة تحقيق أهداف المؤسسة .

\* السياسة : هي مرشد للفكر والعمل ، أي أن المقصود منها توجيه أفكار العمال و أعمالهم في اتجاه معين .

## 2.1.1.2. المبادئ العامة للتسيير

أورد فايول أربعة عشر مبدأً ذكراً أنه استخدمها في حياته العملية ، مركزاً على أنها تطبق على ما يزاوله الإنسان من نشاطات و أعمال وعلى أنها ليست ثابتة أو مطلقة ، هذه المبادئ هي :  
[ 107 ] ( بدون صفحة )

- 1 - مبدأ تقسيم العمل : حيث أن من حدود سلطة المسير توزيع العمل على المرؤوسين .
- 2 - مبدأ السلطة والمسؤولية : إن السلطة هي التي تعطي الحق في إصدار الأوامر .
- 3 - مبدأ الانضباط : أي ضرورة احترام النظم واللوائح ، وعدم الإخلال بالأوامر .
- 4 - مبدأ وحدة الأمر : حتى يتلقى الموظف أو المرؤوس الأوامر من مصدر واحد .
- 5 - مبدأ وحدة التوجيه : يقتضي هذا المبدأ وجود رئيس واحد لكل مجموعة من النشاطات الموحدة الهدف .
- 6 - مبدأ خضوع المصلحة الفردية للمصلحة العامة : يضمن أن تكون أهداف المؤسسة ذات أولوية على أهداف الأشخاص العاملين فيها .
- 7 - مبدأ تعويضات الموظفين : بإعطائهم مقابل يتناسب مع الأعمال التي يؤديونها لصالح المؤسسة .
- 8 - مبدأ المركزية : أو تفويض السلطة بما يتناسب مع نوعية المهام ونوعية الأشخاص .
- 9 - مبدأ التدرج في السلطة : يقتضي وجود خطوط واضحة لسلطة الأوامر من الأعلى إلى الأسفل .
- 10 - مبدأ الترتيب التنظيم : يتطلب وضع كل شيء وكل شخص في مكان معين وان يكون مناسباً .
- 11 - مبدأ الأصناف والمساواة : أي معاملة العاملين في المؤسسة بالعدل .
- 12 - مبدأ ثبات المستخدمين .
- 13 - مبدأ المبادرة .
- 14 - مبدأ روح التعاون .

## 2.1.1.2. المسير في المؤسسة

### 1.2.1.1.2. تعريف المسير

" المسير هو ذلك الشخص الذي يستطيع القيام بأعمال التسيير و إنجاز المهام من خلال الآخرين ، فهو مخطط ، منشط ، مراقب ، ومنسق لجهود الآخرين لبلوغ غرض مشترك ، ولا بد من أن يكون

للمسير سلطة معينة لاتخاذ القرارات وإلا فإنه يفقد صفته كمسير ويتحول عمليا إلى منقذ فحسب " [ 108 ] ( ص 89 ) .

من خلال هذا التعريف نرى أن المسير يؤدي عدة مهام ، فهو يقوم بالتخطيط ، التنسيق ، والمراقبة ... الخ ، من خلال ترأسه للأفراد القائمين بها .

### 2.2.1.1.2. وظائف المسير

للمسير وظائف مختلفة ومتنوعة نذكر منها ما يلي : [ 109 ] ( ص ص 67 - 100 )

1 – التخطيط : التخطيط يشمل التنبؤ لما سيكون عليه المستقبل مع الاستعداد لهذا المستقبل ، أي اتخاذ قرار حاضر بشأن حدث مستقبلي ، ومن عناصر التخطيط نجد :

- تحديد و تشخيص و بلورة الأهداف .
- وضع السياسات المرشدة للعمل .
- توضيح الإجراءات \* والخطوات التفصيلية لتنفيذ الأعمال .
- اتخاذ القرارات .

2 – التنظيم : هو عملية إدارية تهتم بتجميع المهام والأنشطة المراد القيام بها في وظائف أو أقسام، وتحديد الصلاحيات والسلطات والتنسيق بين الأقسام من أجل تحديد الأهداف .

3 – التوجيه : هو عملية ممارسة نوع من القيادة \*\* على المرؤوسين والإشراف عليهم والاتصال بهم وتحفيزهم على بذل الجهود وتنسيق كل الجهود الجماعية لتحقيق الأهداف المحددة .

4 – المراقبة : هي قياس الأداء وتصحيحه ، أو بمعنى آخر هي التأكد من أن ما تم إنجازه من أنشطة ومهام وأهداف هو بالضبط ما كان يجب أن يتم بما في ذلك تحديد الانحرافات وأسبابها وطرق علاجها ، غير أن دور المسير قد يقوم به مراقب التسيير في حالة وجود هذا الأخير في المؤسسة .

\* الإجراء : خطة تشتمل على خطوات متسلسلة منطقيا وزمنيا .  
\*\* القيادة : هي القدرة على التأثير في الآخرين و تحفيزهم على تحقيق أهداف معينة .

### 3.2.1.1.2. الأساليب الكمية التي يستعملها المسير

يحتاج التسيير إلى توليفة من العوامل المادية والبشرية بكل مضمونها التقني ومعاييرها التدريبية والمهارات ، والتي تتميز بموضوعية الهدف ودقة الاختيار وكفاءة الأداء ووفرة المورد [ 110 ] ( ص 2 ) .

كما أن التسيير في المؤسسة تطور كثيرا في الجانب التقني بسبب التغيرات التي حدثت في الأسواق، حيث أصبح من الصعب جدا إرضاء الزبون والمستهلك من ناحية جودة ونوعية المنتجات، و توفرها في الوقت والمكان المناسبين ، وكذا إعلامهم بالطرق والوسائل المستعملة في عملية الإنتاج [ 111 ] ( ص 1 ) .

يشير الجدول الموالي إلى عدد من الأساليب الكمية المستعملة في مجال التسيير ، حيث أن فهم مثل هذه الأساليب وإتقان طريقة استعمالها يشكل جزءا هاما من الأرضية التقنية للمسير .

#### جدول رقم 5 : الأساليب الكمية في التسيير [ 112 ] ( ص 28 ) .

الأسلوب	مجال الاستخدام
- الدوال الرياضية والنهيات .	- دراسة منحنيات التكاليف والأسعار .
- المتتاليات والنهيات .	- مراقبة المخزون السلعي .
- الارتباط والانحدار .	- توزيع التكاليف الغير مباشرة .
- التوزيعات الاحتمالية .	- مراقبة جودة المنتجات .
- البرمجة الخطية .	- تحليل القرارات في ظل المخاطرة .
- شجرة القرار .	- تحليل القرارات ودراسة البدائل .
- معدل العائد على الاستثمار .	- تحليل قرارات الاستثمار .
- تحليل التعادل .	- تخطيط الأرباح ودراسة المردودية .
- التكاليف المباشرة .	- تحليل التكاليف ودراسة المردودية .



من خلال هذا الجدول نرى أن من الأساليب الكمية للتسيير طريقة التكاليف المباشرة والتي تستخدم في تحليل التكاليف ودراسة المردودية ، وهذا النوع من الأساليب هو من طرق المحاسبة التحليلية التي تعتبر كأداة لمراقبة التسيير ، ومنه فان هذه الأخيرة تعتبر من أدوات التسيير .

## 2.1.1.2. التسيير الفعّال والمشاكل المرتبطة به

### 2.1.1.2.1. التسيير الفعّال

إن الاهتمام بالتسيير الفعّال ليس وليد الوقت الراهن فقد تزامن الاهتمام به مع زيادة الاهتمام بالعمل الإداري بصفة عامة ، فالفعالية ملازمة للإدارة منذ نشأتها وزاد الاهتمام بها نتيجة لظهور مشكلات إدارية وتنظيمية رافقت الزيادة في حجم المؤسسات وتعدد نشاطها وعوامل أخرى ، والهدف من هذا هو البحث عن تحقيق الفعالية لجميع النشاطات بما في ذلك النشاطات الإدارية ، كما أن الفوائد المنتظرة من العمل الإداري لا تحقق إلا إذا كان هذا العمل فعّالا ، فالعمل الإداري الفعّال والذي يحقق النجاح أصبح في الوقت الحاضر ضرورة وهذا يعود إلى عدة عوامل ، نذكر منها ما يلي : [ 113 ] ( ص 7 )

- زيادة حجم المؤسسات وتوسع وتنوع نشاطاتها مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى التغيير التنظيمي الذي يتلاءم مع هذه الوضعية .
- الندرة المتزايدة في الموارد البشرية والمادية مما يتطلب ذلك البحث الدائم عن الطرق والوسائل الأكثر فعالية من أجل الترشيح في استخدامها ، إلى جانب البحث عن بدائل جديدة للخامات ومصادر التمويل واستخدام أنماط القيادة الحديثة خاصة القائمة على المشاركة من أجل الرفع من أداء الأفراد العاملين ، بالإضافة إلى الاهتمام بالمسائل المتعلقة بالاتصال والتحفيز .
- المنافسة الشديدة والمتزايدة في جميع الأسواق ، الأمر الذي تطلب الاهتمام أكثر بعمليات البحث والتطوير والابتكار بما يتعلق بالمنتجات وبطرق الإنتاج مما يؤدي إلى تحسين الجودة والأسعار وخلق ميزة تنافسية .

## 2.2.1.1.2. المشاكل المرتبطة بالتسيير

تعاني أغلب المؤسسات الاقتصادية من عدة مشاكل تشكل عائقا أمام تطورها ، وتواجه من خلالها تحديات بيئية مرتبطة بعملية التحول إلى اقتصاد السوق ، وترتبط أغلب المشاكل الداخلية بسوء التسيير ، ومن هذه المشاكل نجد : [ 114 ] ( ص 2 )

- نقص الخبرات في ميدان التسيير: فنجد المسير في بعض الأحيان يجهل أبسط أصول المحاسبة و التسيير ، فكيف يمكن له أن يسير مؤسسة ؟ ولنقص الوعي تأثيراته على التسيير.
- قلة أو انعدام تطبيق طرق التسيير العلمية والحديثة في تسيير الإنتاج : وهذا ما جعل هذه المؤسسات أقل مردودية وإنتاجية ، والتالي أقل ربحا وفي الغالب أكثر خسارة .
- تغليب الدور الاجتماعي على حساب الدور الاقتصادي ، كما أهمل الدور الاستراتيجي لتطور المؤسسة بسبب أخذ النتائج من زاوية التسيير المحاسبي والمالي فقط .
- الصعوبات المالية التي تتحملها المؤسسات ، مما يمنع أحيانا قدراتها على تجديد سيولتها اللازمة لتغطية العجز والتمويل الذاتي للتسيير والاستثمارات .

## 2.1.2. مراقبة التسيير وميادين التسيير

في الواقع لا يمكننا فصل التسيير عن وظيفة مراقبة التسيير ، لكن سنحاول التعرف على العلاقة ما بينهما ، حيث أن من بين المفاهيم الأساسية المرتبطة بميادين التسيير نجد القيادة ، الاستراتيجية ، والأداء ، وهي مفاهيم تكمل بعضها البعض ، من أجل هذا سنحاول التطرق لطبيعة العلاقة ما بين كل واحد من هذه المفاهيم مع مراقبة التسيير بالإضافة إلى هذا سنتطرق إلى هذه الأخيرة باعتبارها أداة للتسيير .

### 1. 2.1.2. مراقبة التسيير والقيادة في المؤسسة

كما رأينا عندما تطرقنا لتعريف مراقبة التسيير أن هذه الأخيرة كانت تعني في شمال أمريكا القيادة ثم تطور مفهومها إلى أن أصبح على ما هو عليه اليوم ، وكننتيجة لهذا أصبحت مراقبة التسيير تعتبر مسار لقيادة تسيير المؤسسة ، بحيث تختص أول مرحلة في هذا المسار بتحديد الأهداف و هذه الأخيرة ترتبط مع الاستراتيجية الموضوعة من طرف المسيرين ، و أغلب الوظائف التي تقوم بقيادة وتسيير المسارات الإدارية تهدف دائما إلى تحسينها وتطويرها [ 115 ] ( ص 6 ) ، كما أن بعض المفكرين يرون أن الإشكالية الأساسية للقيادة في المؤسسة هي إيجاد التوازن ما بين البحث عن إدارة

مشتركة وجعلها ملائمة لذلك ، كما أن التحليل و البحث عن تقسيم مناسب للوظائف في المؤسسة وكذلك إيجاد علاقات واتصالات بين مختلف هذه الوظائف وتطور نماذج تنظيم وظيفة مراقبة التسيير ستسمح بأفضل ممارسة لعملية القيادة ، وكنتيجة لهذا التقسيم سيتم حدوث تغيير في نموذج تنظيم مراقبة التسيير للاستجابة لاحتياجات المؤسسة ولتكون مناسبة لذلك ، بالإضافة إلى هذا ولضمان عملية القيادة في المؤسسة سيستعمل مراقب التسيير أدوات تقنية وطرق مثل المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف [ 116 ] ( ص 17 ) .

يمكن في هذا الإطار إدراج فكرة مفادها أن نجاح المؤسسة يتوقف على قدرة المسيرين في التأقلم السريع وبلمسات بسيطة مع الظروف المتغيرة أكثر ، بمعنى آخر أن طريقة التسيير الأكثر نجاعة هي تلك التي تعتمد على القياس اللحظي للنتائج المحققة والقيام في الحال بالتعديلات اللازمة ومنه مراقبة التسيير تصبح ليست فقط كعملية للقيادة بل للضبط أيضا ، ويمكن توضيح هذا من خلال الشكل الموالي : [ 14 ] ( ص 52 )

معلومات ← قرار ← تنفيذ ← مراقبة

شكل رقم 9 : مراقبة التسيير كأداة للقيادة [ 14 ] ( ص 52 )

حسب هذا الشكل عملية القيادة المؤسسة تتم في شكل مسار من العمليات ، بحيث من خلال المعلومات التي تم التحصل عليها يتم اتخاذ قرارات و بعدها يتم تنفيذها ، وبمساعدة مراقبة التسيير يتم التعرف إن كانت الأهداف المحددة قد تم تحقيقها أو لا .

### 2.2.1.2. مراقبة التسيير والاستراتيجية

#### 1.2.2.1.2. مراقبة التسيير والتحليل الاستراتيجي

منذ الثمانينات أخذت عملية التحليل الاستراتيجي مكانة هامة في المؤسسات ، ومن أجل تنفيذ مسارات التسيير أصبحت مراقبة التسيير أداة تتمتع بعدة مزايا من بينها توفير واطلاع المسؤولين عن الاستراتيجية على كل ما يحصل في المؤسسة ، مثلا : فيما يخص السوق والاستراتيجية يتم تقديم نظام للتكاليف يسمح باتخاذ القرار المرتبط مع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ، ويمكن أن يتم هذا

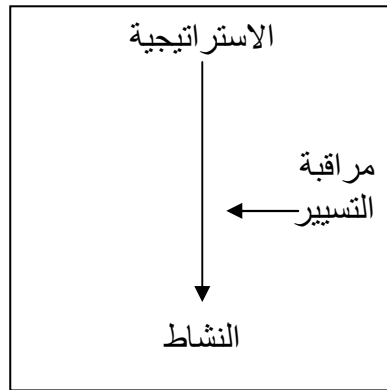
بمساعدة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC التي تعتبر من طرق المحاسبة التحليلية أداة مراقبة التسيير [ 117 ] ( ص 226 ) .

### 2.2.1.2. مراقبة التسيير وتنفيذ الاستراتيجية

تؤثر مراقبة التسيير على سلوك عناصر المؤسسة ، وهذا من خلال تقديمها مؤشرات خاصة بأداء مسارات الأنشطة ومنه قياس الأداء الفردي ، إذا مراقبة التسيير تسمح بضمان الارتباط والتناسق بين السلوك والتوجهات الاستراتيجية ، كما أن المؤشرات المقدمة تعتبر كمفتاح نجاح عند القيام بعملية التحليل الاستراتيجي [ 117 ] ( ص 226 ) .

بالإضافة إلى هذا أشارت بعض الدراسات خاصة بتحليل احتياجات المسيرين أن لمراقب التسيير دور في التوجيه الاستراتيجي للمؤسسة وهذا من خلال لوحات القيادة وأدوات أخرى ، كما أن عناصر وظيفة مراقبة التسيير ومحركيها يكونوا أكثر اشتراكا في تطوير وتقييم الاستراتيجية التنفيذية [ 118 ] ( ص 6 ) .

يمكن كذلك توضيح العلاقة ما بين مراقبة التسيير والاستراتيجية من خلال الشكل الموالي :



شكل رقم 10: العلاقة بين مراقبة التسيير والاستراتيجية [ 4 ] ( ص 10 ) .

من خلال هذا الشكل نرى أن مراقبة التسيير تضمن الارتباط ما بين الأهداف الاستراتيجية لمتخذي القرار و أنشطة المنفذين ( الإطارات ، العمال ، البائعين ،... الخ ) .

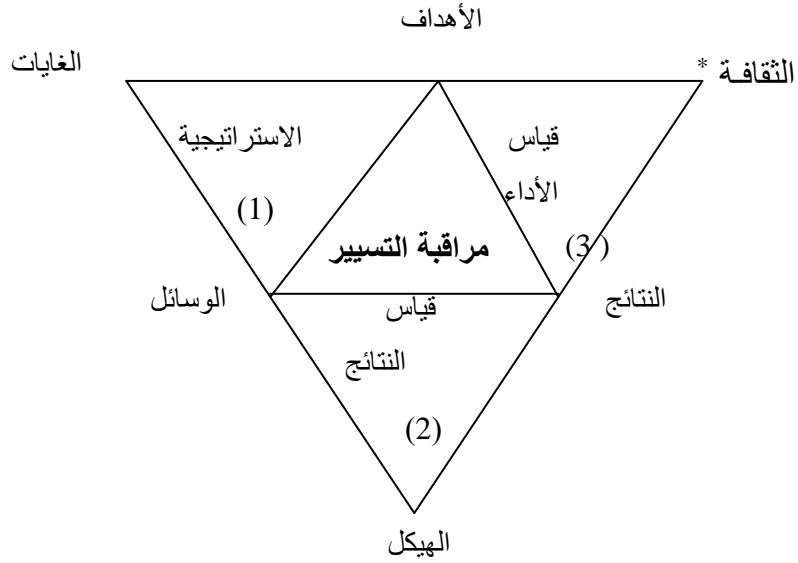
### 3.2.1.2. مراقبة التسيير و الأداء

الأداء هو محاولة المؤسسة تحقيق الأهداف المنتظرة مع تخصيص الموارد المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف بكفاءة وفعالية ، و تقييم الأداء هو عملية الحكم على كفاءة الوحدة الإنتاجية ( المؤسسة ) بمقارنة فعاليات التنفيذ في نهاية فترة معينة بما كان ينبغي تحقيقه من أهداف ، ومن ثم استخراج الانحرافات تمهيدا لتشخيص مصادر القوة والضعف في مجالات العمل ، ومنه اقتراح الإجراءات العلاجية اللازمة لتصحيح الخلل في أداء تلك الوحدة وتنمية وتطوير فعالية أوجه النشاطات الأخرى الناجحة في أدائها ، وتعتبر مراقبة التسيير من أدوات قياس الأداء [ 119 ] ( ص 75 ) .

تقييم أداء المؤسسة هو عملية معقدة ، فهو يتضمن جمع ، معالجة ، تحليل ، واستخدام المعلومات المالية ، الكمية ، والكيفية لمعرفة وضعية المؤسسة ، وأدوات قياس الأداء متعددة وتسمح بتحقيق أهداف المؤسسة والمتمثلة في : المساعدة في اتخاذ القرار في المدى الطويل ( الاستثمارات ، التمويل ، و الاستراتيجية ،... الخ ) ، قيادة المؤسسة ، المراقبة ، تقديم الإرشاد ، وخلق صورة المؤسسة ،... الخ ، والتقييم قد يكون قبل تنفيذ القرار أو بعده من خلال تقييم النتائج ، ومن بين وسائل مراقبة التسيير التي تستخدم في تقييم الأداء نجد : [ 120 ] ( ص 393 )

- طريقة التكاليف الكلية و طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC : تحلل كل منها هيكل تكاليف المؤسسة من أجل فهم تشكيلة النتائج .
- طريقة التكلفة الجزئية ( الأعباء الثابتة أو المتغيرة ) : تسمح بمعرفة نتائج النشاط ومختلف المشاكل وتصحيحها .
- موازنات النقدية : من أجل تحسين حركة النقدية للمؤسسة .
- لوحات القيادة : تسمح بمتابعة المؤشرات الموجودة في المؤسسة والخاصة بكل وظيفة ، قسم ، مجموعة ، ... الخ .

من خلال ما سبق نستنتج أن مراقبة الأداء وسيلة هامة في مسار التسيير ، ويمكن شرح ما سبق في الشكل الموالي :



شكل رقم 11 : مراقبة التسيير وميادين التسيير [ 17 ] ( ص 91 ) .

هذا الشكل يوضح العلاقة ما بين التسيير ووظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة بحيث :

- المنطقة (1) : تختص بكيفية وضع المخططات الاستراتيجية ، المخططات التنفيذية ، والموازنات ، والتي تعتبر أداة الربط بين مراقبة التسيير ، المسار الاستراتيجي ، ونهايات المؤسسة .
- المنطقة (2) : تختص بمعالجة المشاكل المرتبطة بقياس النتائج ، من خلال البحث عن مختلف الوسائل المتوفرة في المؤسسة وكيفية استخدامها .
- المنطقة (3) : قياس الأداء ، وهذا من خلال مقارنة الأداء الفعلي والمتوقع واستخراج الانحرافات ومعالجتها إن تطلب الأمر ذلك .

#### 4.2.1.2. مراقبة التسيير كأداة للتسيير في المؤسسة

تعتبر مراقبة التسيير أداة من أدوات تحسين التسيير ، ومن أدوات هذه الأخيرة نجد أيضا المحاسبة التحليلية ومن طرقها نجد طريقة التكاليف المتغيرة ، ومن خلال هذه الطريقة يمكن للمسير استخراج عدة مؤشرات لتحسين التسيير وتوجيه القرارات المتعلقة بالإنتاج والربحية في المستقبل .

\* الثقافة : تتكون ثقافة المؤسسة من مجموعة من الرموز ، الشعارات ، والقيم الاجتماعية المشتركة .

و تتمثل مؤشرات التسيير في ما يلي : [ 52 ] ( ص ص 217 - 222 )

1 – عتبة المردودية : هي عبارة عن رقم الأعمال الذي من خلاله لا تحقق المؤسسة لا ربح ولا خسارة ، كما تسمح بمعرفة مستوى النشاط الضروري الذي من خلاله تحقق المؤسسة نتيجة معدومة ، ويمكن حسابها وفق العلاقة الموالية :

$$\text{عتبة المردودية} = \text{الأعباء الثابتة السنوية} \times \text{رقم الأعمال} / \text{هامش على التكلفة المتغيرة}$$

2 - هامش الأمان : يعبر هذا الهامش على مبلغ رقم الأعمال الذي يتجاوز عتبة المردودية ، حيث يمكن تحديده وفق العلاقة الموالية :

$$\text{هامش الأمان} = \text{رقم الأعمال} - \text{عتبة الربحية}$$

يسمح هذا الهامش بمعرفة إن كانت المؤسسة مربحة أم لا ، وكلما كان كبيرا كلما تقلص الخطر .

3 – نسبة الأمان\* : وهي النسبة التي تربط هامش الأمان مع رقم الأعمال ، وتحسب وفق العلاقة الموالية :

$$\text{نسبة الأمان} = \text{هامش الأمان} \times 100 / \text{رقم الأعمال}$$

كلما كانت هذه النسبة كبيرة دل ذلك على تحسن ربحية المؤسسة .

4 – الرافعة العملياتية\*\* : تمثل هذه الرافعة مرونة النتيجة بالنسبة إلى رقم الأعمال ، وتحدد وفق العلاقة الموالية :

$$\text{الرافعة} = \left( \frac{\text{الفرق في ن}}{\text{ن}} \right) \times \left( \frac{\text{الفرق في رع}}{\text{رع}} \right) = \left( \frac{\text{الفرق في ن}}{\text{ن}} \right) \times \left( \frac{\text{الفرق في رع}}{\text{رع}} \right)$$

\* نسبة الأمان : وتسمى كذلك هامش الأمان النسبي.  
\*\*الرافعة العملياتية : ويطلق عليها كذلك اسم معامل التبخرية .

بحيث :

ن: النتيجة .

رع : رقم الأعمال .

يسمح هذا المؤشر بقياس بالقيمة النسبية أثر تغيير رقم الأعمال على النتيجة ، أي يعبر على نمو النتيجة المتتالية لنمو المبيعات ، وكلما كان هذا المعامل كبير كلما ذل ذلك على تدهور أوضاع المؤسسة والعكس .

## 2.2. نظام المعلومات ومراقبة التسيير

لدراسة طبيعة العلاقة التي تربط نظام المعلومات ومراقبة التسيير سنحاول في هذا المبحث التعرف في المطلب الأول على هذا النظام ، ثم سنتطرق في المطلب الثاني إلى هذا الأخير باعتباره مادة أولية بتوفيره المعلومات المختلفة لمراقبة التسيير.

### 1.2.2. نظام المعلومات في المؤسسة

يعتبر نظام المعلومات من أهم نظم المؤسسة بحيث يوفر معلومات تستعمل في مختلف أوجه نشاط المؤسسة ، ومن أجل التعرف أكثر على هذا النظام سنتطرق في هذا المطلب لكل من مفهوم نظام المعلومات ، والمعلومات في المؤسسة ، و أهمية ومحددات نجاح تطبيق نظام المعلومات .

### 1.1.2.2. مفهوم نظام المعلومات

#### 1.1.1.2.2. تعريف نظام المعلومات

لنظام المعلومات \* عدة تعاريف نذكر منها :

تعريف 1 : " نظام المعلومات هو مجموعة من الأنشطة التي تعنى بتجميع ، تخزين ، تحويل ، وتوفير المعلومات تحت تأثير مجموعة من القيود التي تشكل بيئة نظام المعلومات " [121] ( ص 3 ) .

\* يسمى أيضا : نظم معالجة المعلومات ، أو نظم دعم القرارات ، أو معالجة البيانات ، أو إدارة موارد المعلومات ، والمصطلح الأكثر شيوعا هو نظم المعلومات الإدارية .



من هذا التعريف نرى أن نظام المعلومات هو النظام الذي يختص بتجميع ، معالجة ، تحليل ، وتوفير المعلومات لمختلف المستخدمين .

تعريف 2 : " نظام المعلومات هو مجموعة الطرق والوسائل التي تقوم بمعالجة مختلف أشكال البيانات الموجودة في المؤسسة " [ 122 ] ( ص 118 ) .

من خلال هذا التعريف نرى أن نظام المعلومات يتضمن طرق ووسائل تختص بتوفير المعلومات المختلفة .

تعريف 3 : " نظام المعلومات هو نوع من أنواع أنظمة المعلومات المصممة لتزويد الإداريين في المنظمة بالمعلومات اللازمة للتخطيط ، التنظيم ، القيادة ، والرقابة على نشاطها ، ولمساعدتهم على اتخاذ القرارات " [ 123 ] ( ص 53 ) .

حسب هذا التعريف نرى أن نظام المعلومات هو نظام مساعد للإدارة في عملية التخطيط ، التنظيم ، القيادة ، والرقابة على الأنشطة المختلفة للمؤسسة .

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف إجرائي لنظام المعلومات هو :

نظام المعلومات هو عملية تتضمن مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها تجميع ، معالجة ، تحليل ، تخزين ، ونشر المعلومات ، بغرض دعم عملية صنع القرار وتحقيق الرقابة في المؤسسة .

## 2.1.1.2.2. مكونات نظام المعلومات

يتكون نظام المعلومات من خمس مكونات أساسية هي : [ 124 ] ( ص ص 56 - 59 )

- 1 – الأجهزة والشبكات : من بينها جهاز الإعلام آلي ، حيث يفترض أن أي نظام معلوماتي يكون متكون من جهاز واحد على الأقل .
- 2 – البرمجيات : هي الأنظمة التي تشغل الأجهزة والبيانات والمعلومات والمعارف وتحدد العمليات التي ستؤديها الأجهزة ، وتقسّم إلى نوعين يمكن توضيحها فيما يلي :

- برمجيات النظم : تقوم بتشغيل جهاز الإعلام آلي وتجعله قادرا على تنفيذ العمليات ، مثل : ترتيب البيانات واسترجاعها من الذاكرة ، ...الخ.

- برمجيات التطبيقات : تقوم بتشغيل بيانات المؤسسة ، مثل : برامج الأجور ، المحاسبة ، التنبؤ ، وبرامج التصنيع ،...الخ .

3 - قواعد البيانات : هي المخزن أو الوعاء الذي يحتوي على البيانات التي تصف كل العمليات و الأحداث الجارية في المؤسسة ، والخاصة بكل تفاصيل المهمة لنشاطها ، ويكون هذا على شكل ملفات .

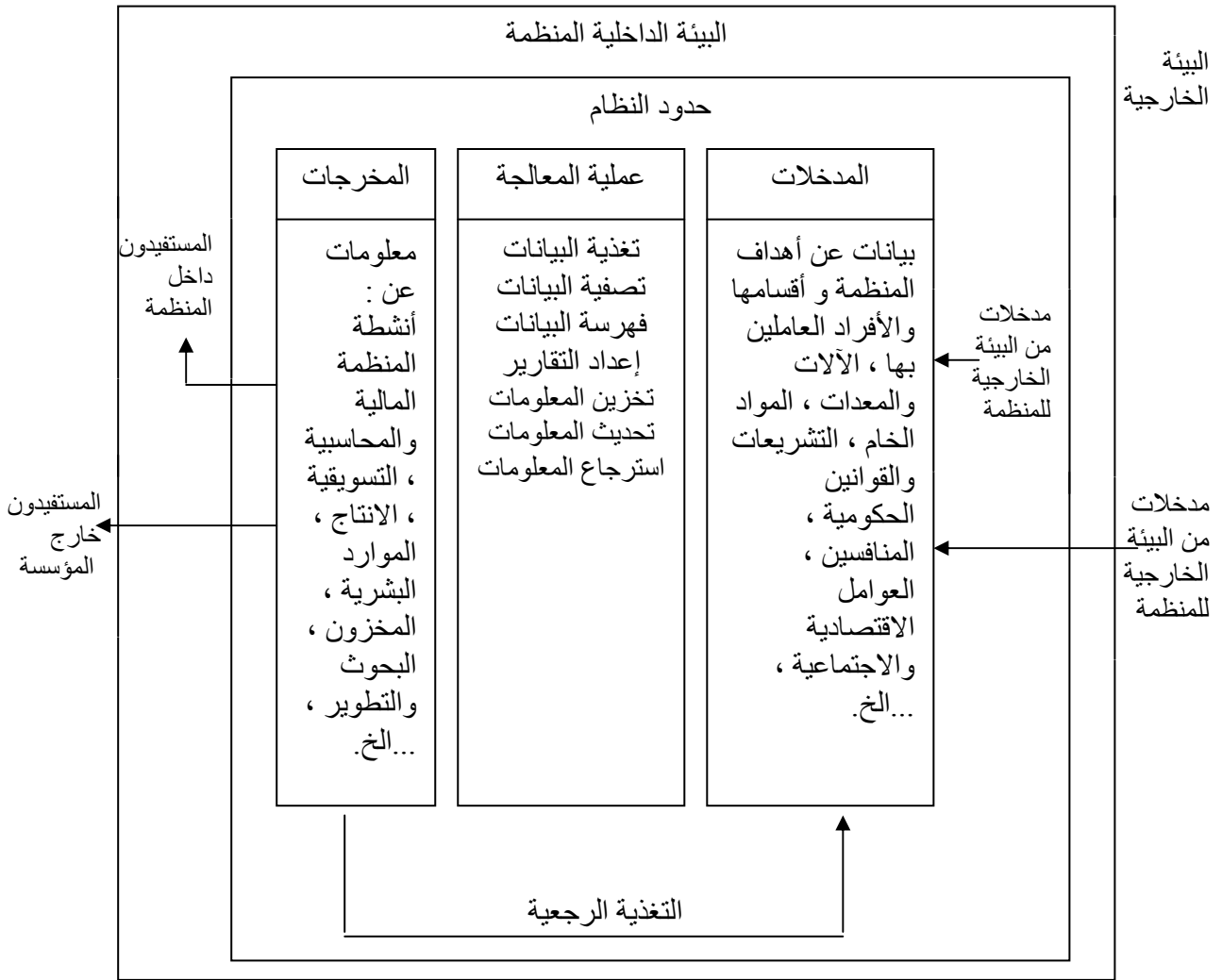
4 - الإجراءات : الإجراءات تعد أدلة عمل تشرح ما الذي يجب عمله ، ومن الذي سيعمله ، ومتى سيتم عمله ، والكيفية التي سيتم بها عمله ؟ ، وتكتب عادة على شكل كتيّب يسمى دليل الإجراءات .

5 - الموارد البشرية : هم الأفراد الذين يشغلون المكونات الأخرى في المؤسسة ويسيطرون عليها حيث هناك حاجة للأفراد لتشغيل جميع أنظمة المعلومات ، وهذه الموارد تتكون من الاختصاصيين والمستخدمين النهائيين ، بحيث :

أ . الاختصاصيين : هم الأفراد الذين يطلون ، يصممون ، ويشغلون نظام المعلومات ، ويتكئون من مبرمجي ومشغلي جهاز الإعلام آلي والوسائل الكتابية ، بحيث يقوم محلي النظام بتصميم هذا الأخير بالاستناد إلى الاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين النهائيين .

ب . المستخدمين النهائيين : هم الأفراد الذي يستخدمون نظام المعلومات ويمكن أن يكونوا مدراء ، مهندسين ، بائعين ، أو عملاء ...الخ .

يمكن إظهار عملية التنسيق بين العناصر المختلفة لنظم المعلومات من خلال الشكل الموالي :



شكل رقم 12 : عناصر نظام المعلومات الإدارية [ 125 ] ( ص 138 ) .

من خلال هذا الشكل نرى أن نظام المعلومات من خلال الأجهزة والشبكات الخاصة به وبمساعدة البرمجيات، يتم فيه تجميع مختلف البيانات والمعطيات الخاصة بالمؤسسة وأقسامها في شكل مدخلات ويتم معالجتها وتخزينها لتظهر في شكل معلومات ( مخرجات ) ليتم استخدامها من طرف المؤسسة .

### 1.2.2.1.3. أهداف و دور نظام المعلومات

هناك ثلاث أهداف أساسية لنظام المعلومات هي : [ 126 ] ( ص 17 )

- يساعد المديرين في اتخاذ القرارات وذلك بتقديم معلومات مفصلة .

- يسمح بمراقبة تطور المؤسسة عن طريق اكتشاف المشاكل والحالات الغير عادية ، ومنه اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .
- يسمح بالتنسيق بين النشاطات المختلفة في المؤسسة وذلك بتقديم معلومات في الوقت المناسب .

لتحقيق هذه الأهداف يقوم نظام المعلومات بعدة أدوار نذكر منها : [ 127 ] ( ص ص 132 – 127 )

- الحصول على البيانات ( المدخلات ) : تتضمن عملية الحصول على البيانات اختيار كل البيانات اللازمة وتحديدها سواء من داخل المؤسسة (مثلا المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصلحة المحاسبة ) أو خارجها ، وهذا في ضوء احتياجات المستويات الإدارية فيها ، وبصفة عامة تتخلص البيانات التي تتطلبها المستويات المختلفة فيما يلي :

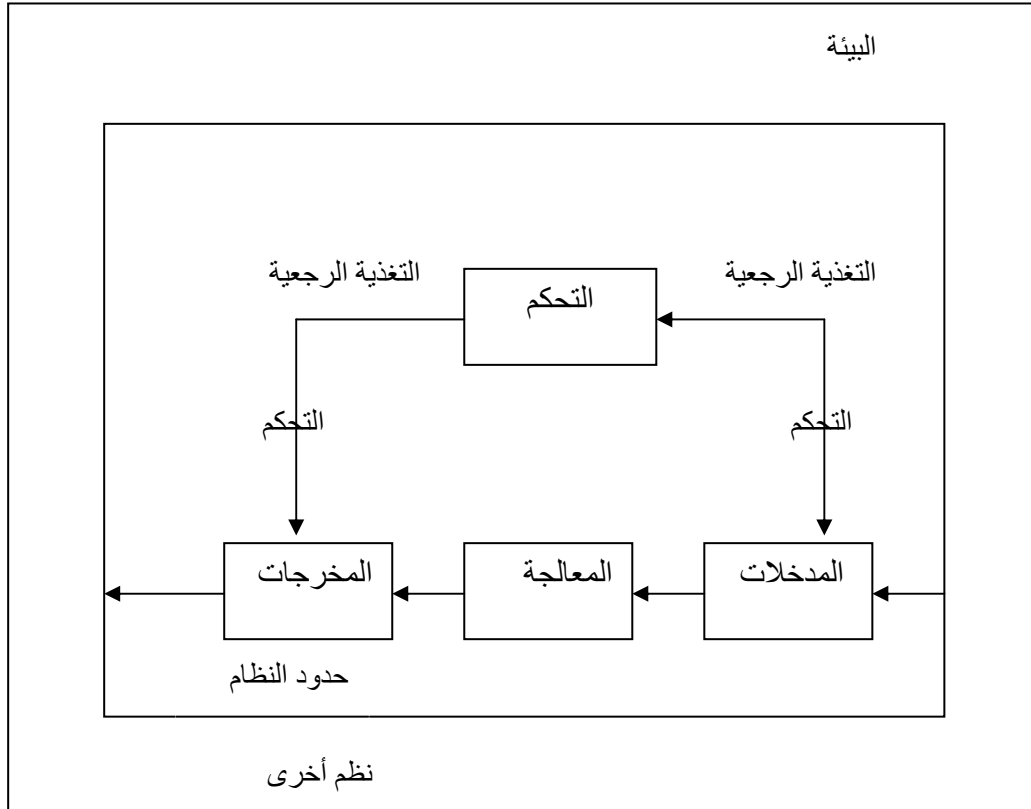
- أ. الإدارة العليا : تتطلب هذه الإدارة المعلومات اللازمة لتحديد الأهداف ، السياسة العامة للمؤسسة ووضع الخطط الاستراتيجية التي يمكن أن تمتد على سنوات .
- ب. الإدارة الوسطى : تقل حاجة الإدارة الوسطى للمعلومات الخارجية بالمقارنة مع الإدارة العليا ، وتختص بوضع الخطط قصيرة الأجل وتحديد الإجراءات اللازمة لتنفيذها .
- ت. الإدارة المباشرة : وتتلقى التعليمات المفصلة الخاصة بإجراءات سير العمل ، وتعد التقارير التفصيلية التي تتضمن معلومات عن سير العمل الفعلي ، بحيث تشمل كل الوحدات والعمليات التي تتم يوميا .

- تعليمات تشغيل البيانات ( الإجراءات ) : يتم تحديد هذه التعليمات حسب المعايير الآتية :

- 1 – الاستخدام : إذ يحدد طبيعة استخدام المعلومات ، مواصفات المعلومات المطلوبة ومن ثم طريقة معالجة البيانات .
- 2 – الخبرات المتخصصة : إذ يشترك المتخصصون في وضع التعليمات وبرامج التشغيل اللازمة لإعداد التقارير المطلوبة .
- 3 – تكنولوجيا المعلومات : إذ تحدد التكنولوجيا المستخدمة والإجراءات الفنية للتشغيل .

- معالجة البيانات : تتم معالجة البيانات بهدف إعداد المعلومات التي تتطلبها الإدارة، وتجري عمليات المعالجة وفقا لإجراءات أو برامج معدة مسبقا .
- تخزين المعلومات : تحفظ جميع المعلومات التي يتم الحصول عليها سواء استخدمت في غرض معين أو لم تستخدم ، وتتوقف طريقة الحفظ على نوع التكنولوجيا المتاحة .
- المخرجات : بعد معالجة البيانات يتم استخراج المعلومات التي تحقق الهدف من عملية المعالجة ، وبعد حفظ نسخة من المعلومات ترسل إلى الجهة أو الأشخاص الذين سيستخدمونها .
- الاتصال : ليس للمعلومات أية قيمة إذا لم تستخدم ، لذلك لا بد من توصيلها بالشكل المطلوب وفي الوقت المناسب إلى مستخدميها ، و يجب أن يكون الاتصال مزدوجا في الاتجاهين بين النظام والمستخدمين ، ويتم استرجاع نتائج ذلك الاتصال إلى النظام بالمقارنة بين النتائج والمعايير الموضوعه لتقييم الأداء ، وهذا ما يسمى بالتغذية الرجعية .

يمكن توضيح كل النقاط السابقة في الشكل الموالي :



شكل رقم 13 : الأنشطة الأساسية لنظام المعلومات [ 128 ] ( ص 17 ) .

نرى من خلال هذا الشكل أن نظام المعلومات يتضمن أنشطة مختلفة ، وهذه الأخيرة تتضمن مراحل متتالية هي :

- الحصول على البيانات ( المدخلات ) وهذا قد يكون من داخل المؤسسة أو خارجها .
- معالجة البيانات : ويتم فيها تحويل البيانات إلى معلومات من خلال تحليلها ومعالجتها .
- المخرجات : هي المنتجات من المعلومات الناتجة عن عملية المعالجة .
- التغذية الرجعية : هي معلومات حول أداء النظام ، وتعتبر التغذية الرجعية من العناصر الهامة في النظام لأنها تستخدم في التقييم والعودة إلى المدخلات مرة أخرى لتعظيم القيمة المضافة للمعلومات .
- التحكم : ويتضمن مراقبة وتقييم التغذية الرجعية لتحديد إذا كان النظام يتحرك باتجاه تحقيق الأهداف أو لا .

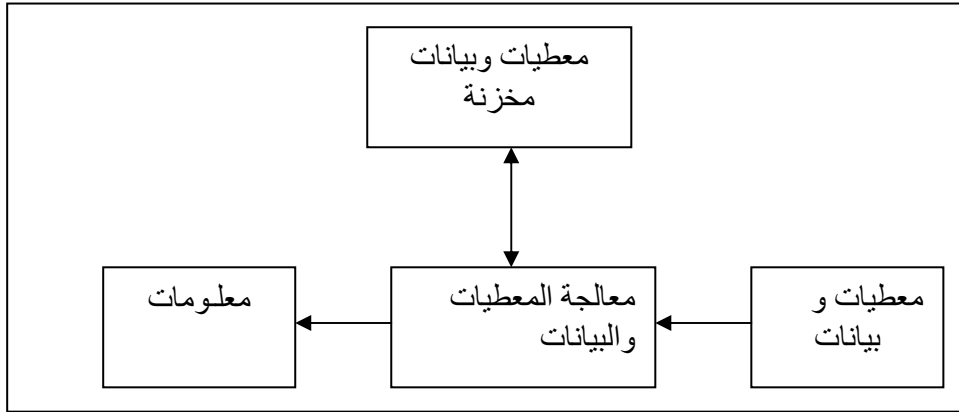
### 2.1.2.2. المعلومات في المؤسسة

#### 1.2.1.2.2. تعريف المعلومات

المعلومات هي : " عبارة عن مجموعة البيانات المنظمة والمرتبطة بموضوع معين والتي تشكل الحقائق والمفاهيم والآراء والاستنتاجات والمعتقدات التي تشكل خبرة ومعرفة محسوسة ذات قيمة مدركة في الاستخدام الحالي أو المتوقع ، ونحصل على المعلومات نتيجة معالجة البيانات والمعطيات من خلال عمليات التوبيخ والتصنيف والتحليل والتنظيم بطريقة مخصصة تخدم هدف معين " [ 129 ] ( ص 24 )

من خلال هذا التعريف نرى أن استخراج المعلومات يتم بهدف تحقيق هدف معين للمؤسسة ، وينتج نتيجة لعملية معالجة مختلف البيانات المتحصّل عليها .

يمكن شرح عملية تحويل البيانات و المعطيات إلى معلومات من خلال الشكل الموالي :



شكل رقم 14 : تحويل المعطيات والبيانات إلى معلومات [ 130 ] ( ص 15 )

من خلال الشكل نلاحظ أن المعلومة ناتجة عن تحليل و معالجة المعطيات والبيانات المستخرجة والمخزنة.

### 2.2.1.2.2. خصائص المعلومات

حتى يمكن أن تكون المعلومات ذات فائدة لصانع القرار لابد من التأكد أن خصائصها تتلاءم والموقف الذي يتخذ فيه القرار ، ومن هذه الخصائص نذكر ما يلي : [ 131 ] ( ص 52 )

- النظام الزمني : قد تكون المعلومات تاريخية و تستخدم لمتابعة ومراقبة الأداء أو لتصميم حلول بديلة لمشاكل روتينية ، أو تكون مستقبلية وتستخدم لأغراض التنبؤ أيضا .
- الشكل : المعلومات قد تكون مخصصة وتعتبر كافية للتعرف على المشاكل ، أو تكون تفصيلية وتستخدم لاتخاذ القرارات في المستويات التشغيلية .
- المصدر : المعلومات قد تأتي من مصادر داخلية ويقصد بها التي تنشأ داخل المؤسسة ، أو من مصادر خارجية وهي التي تنشأ خارج المؤسسة .
- درجة التنظيم : هناك معلومات منظمة وهي المعلومات المصنفة بوضوح في صورة تقارير بحيث تعكس هذه الأخيرة كافة المعلومات التي تحتويها ، أو معلومات غير منظمة وهي التي تقدم في شكل لا يفصح عن ما تحويه من معلومات .
- درجة الدقة : تتحدد درجة دقة المعلومات بمدى تمثيلها للموقف أو الحدث الذي تصفه ، وتتوقف درجة الدقة المطلوبة فيها على احتياجات المستخدم وطبيعة المشاكل في المؤسسة .

إلى جانب الخصائص المذكورة في الجدول السابق هناك خصائص تجعل من المعلومة ذات فعالية أكثر وبهذا فهي تساهم في تحقيق نظام معلومات فعّال .

من بين هذه الخصائص ما سنذكره في النقاط الموالية : [ 132 ] ( ص 2 )

- الاختصار : أي أن يتم توصيل المعلومة بأقصى سرعة واختصار .
- معنى المعلومة : يجب أن يكون للمعلومة معنى ، أي هل وجودها مرتبط مع عامل مهم مثل الأهداف ، ... الخ ؟.
- مرتبطة بالمسؤوليات : أي أن تساعد المعلومة في أداء مختلف المسؤوليات .
- الأفضلية : أي هل المعلومة هي المؤشر الأفضل المتوفر ليتم استخدامها ؟ وهل يمكن التزويد بمعلومة أفضل ؟ .
- الضرورة : هل هذه المعلومة ضرورية ؟
- التقديم التصوري : هل يمكن أن يكون تقديم المعلومة على نحو تصوري أفضل من الكلمات ؟ .

### 3.2.1.2.2. تكلفة المعلومات

التكلفة تختلف حسب الأساليب والوسائل المستخدمة في حسابها ، ويمكن تقسيم تكلفة المعلومات إلى نوعين من التكاليف هما :

- أ. التكاليف المباشرة : هي التكاليف التي تتعلق مباشرة بالمعلومة ، وتتضمن كل التكاليف المتعلقة بجمع البيانات والمعطيات ، تحليلها ومعالجتها ، واستخراج المعلومات [ 133 ] ( ص 292 ) .
- ب. التكاليف الغير مباشرة : وهي كل التكاليف التي لا تكون متعلقة مباشرة بالمعلومة وتتضمن تكاليف أجور المستخدمين المختصين بجمع البيانات والمعطيات ، تحليلها ومعالجتها ، ومنه استخراج المعلومات ، تكلفة الأجهزة المستعملة في عملية استخراج المعلومة ،... الخ [ 134 ] ( ص 90 ) .



### 1.2.2.3. أهمية ومحددات نجاح تطبيق نظام المعلومات

#### 1.2.2.3.1. أهمية نظام المعلومات

تظهر أهمية نظام المعلومات في عدة نقاط نذكر منها : [ 135 ] ( ص 75 )

- تقديم المعلومات إلى المستويات الإدارية المختلفة عند الحاجة بغية ممارسة وظائفها في التخطيط ، التنظيم ، التوجيه ، الرقابة ، وصنع القرارات ،... الخ .
- تحديد قنوات الاتصال أفقيا وعموديا وتوضيحها بين الوحدات الإدارية في المؤسسة لتسهيل عملية الاسترجاع .
- تقييم نشاطات المؤسسة وتقييم النتائج بهدف تصحيح الانحرافات .
- تهيئة الظروف المناسبة لصنع القرارات الفعالة بتجهيز المعلومات الملائمة بشكل مختصر وفي الوقت المناسب .
- إمكانية الاستفادة من هذه النظم بإصدار تقارير شهرية أو فصلية أو سنوية ... الخ عن نشاطات المؤسسة .
- حفظ البيانات والمعلومات التاريخية والضرورية والتي تعد أساس عملها .
- الرد على الاستفسارات عن طريق التحاور بين النظام والمستفيد .

#### 1.2.2.3.2. محدّدات نجاح تطبيق نظام المعلومات

اهتمت العديد من الدراسات بدراسة محدّدات نجاح نظام المعلومات ، ويمكن تصنيف هذه

المحدّدات إلى : [ 136 ] ( ص 375 )

- عوامل تنظيمية : وتشتمل متغيرات مثل : درجة تدعيم الإدارة العليا للنظام ، درجة النضج التنظيمي لنظام المعلومات ، درجة مشاركة المستخدمين في بناء وتطوير النظام ، ... الخ.
- عوامل بيئية : وتشتمل متغيرات مثل : درجة تغيّر وتعقد بيئة العمل ، ... الخ .
- عوامل فردية أو شخصية : وتشتمل متغيرات مثل : السن ، مستوى التدريب ، المستوى الوظيفي ، نمط اتخاذ القرار ،... الخ .
- عوامل تكنولوجية : تشتمل متغيرات مثل درجة التعقد الفني للنظام وسهولة الاستخدام .

كما أن الوصول إلى تحقيق نظام معلومات فعّال يتم من خلال الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل ، نذكر منها : [ 137 ] ( ص 5 )

- الوقت الذي يستغرقه النظام في الحصول على البيانات وتشغيلها واستخراج المعلومات منها ، حيث كلما كان النظام سريعا وفوريا كلما كانت قدرة متخذ القرار على التعامل مع المشاكل والأزمات والمواقف الإدارية المختلفة سريعة ومؤثرة وفعّالة .
- الدقة في كل مراحل النظام : فأي اختلال أو قصور أو عدم الدقة في أي مرحلة من مراحل النظام سيؤدي إلى نتائج غير مرضية .
- قيمة المعلومات : حيث أن قيمة المعلومات تكتسب من فورية استخدامها وإتاحتها لمتخذ القرار .
- أن تكون مخرجات النظام محل تقدير واحترام و قبول من المستخدم ، لكن هذا القبول تدعمه الممارسة والاستخدام الفعلي للمعلومات .
- الجودة : حيث تعتبر خصائص الجودة لازمة وضرورية من أجل إنشاء نظام معلومات فعّال.

### 3.3.1.2.2. التحديات التي تواجه نظام المعلومات

من بين هذه التحديات ما يلي : [ 138 ] ( ص 33 )

- عدم إمكانية استيعاب النظام لكل المعلومات الهامة .
- حاجة المعلومات إلى سياق يمكن تفسيرها من خلاله .
- تناقص قيمة المعلومات بمرور الزمن .
- تأثير الاحتياجات من المعلومات بالتغيرات البيئية .
- التغير السريع في تكنولوجيا الحاسب الآلي .
- نقص العمالة الفنية المتخصصة .
- التغير المستمر في الاحتياجات التدريبية للمشتغلين بتكنولوجيا المعلومات .
- تحدي بناء هيكل للمعلومات .
- تحدي الاستثمار في نظام المعلومات .

## 2.2.2. نظام المعلومات كمادة أولية لمراقبة التسيير

كما رأينا في المطلب السابق يعتبر نظام المعلومات النظام الذي يزود المؤسسة بمختلف المعلومات وسنحاول في هذا المطلب التعرف على علاقة هذا النظام مع مراقبة التسيير.

### 2.2.2.1. علاقة مراقبة التسيير مع نظام المعلومات

Simons ( 1995 م ) عرف مراقبة التسيير الحديثة على أنها : " مسار ومجموعة إجراءات تبنى على أساس المعلومات و يستعملها المسيرين من أجل تثبيت أو تغيير بعض من أشكال الأنشطة في المؤسسة " [ 139 ] ( ص 2 ) .

من خلال تعريف Simons نرى أن المعلومة التي يوفرها نظام المعلومات تعتبر القاعدة التي تعتمد عليها مراقبة التسيير في مختلف عملياتها ، كما تعتبر هذه الأخيرة كنظام فرعي من نظم المعلومات ، والتي توفر بدورها معلومات يستعملها المسير ومختلف عناصر المؤسسة في الأنشطة المختلفة .

بالإضافة إلى هذا فان مراقبة التسيير باعتبارها نظام معلومات تضمن تحقيق : [140] ( ص 7 )

- من خلال مسار الإنذار يتم اكتشاف الانحرافات الناتجة في الأنشطة المختلفة وتقدم معلومات عن وضعيتها من أجل المساعدة في عملية التسيير .
- إجراءات استخراج الأخطاء التي تحدث من خلال مقارنة الإنجازات مع ما كان متوقع ومنه استخراج الانحرافات ، بحيث إذا كانت غير عادية تقدم مراقبة التسيير معلومات عن الوضعية من أجل التدخل السريع عن طريق الإدارة بالاستثناء من أجل معالجتها ومنه الوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوبة .

## 2.2.2.2. نظام المعلومات كأساس لمراقبة التسيير

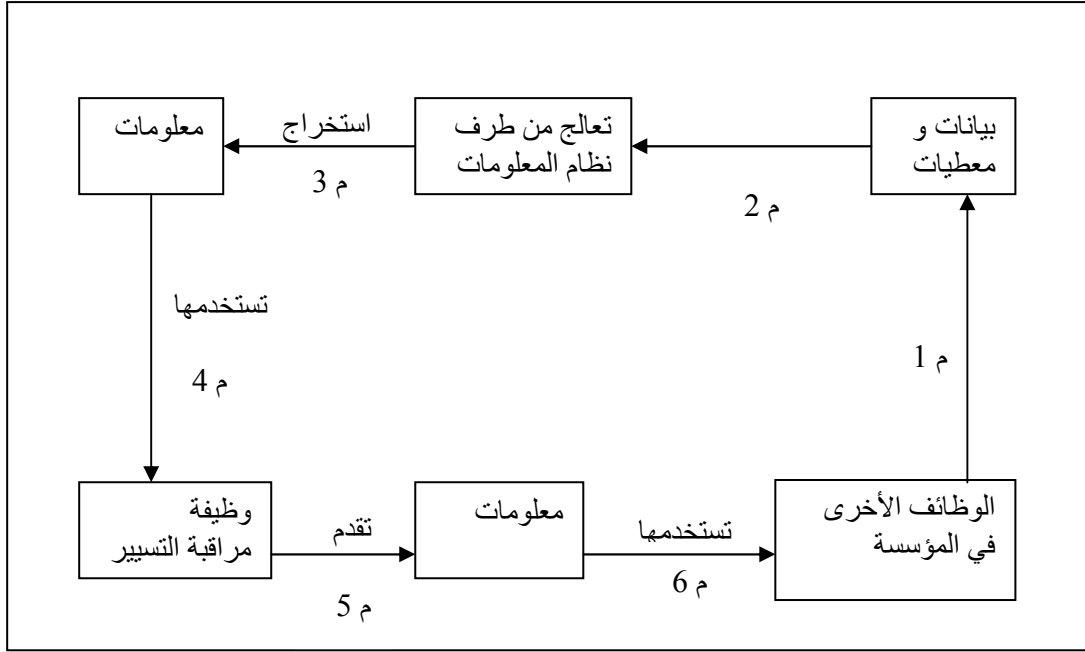
هناك عناصر أساسية تعتبر كمفتاح نجاح المؤسسة وتسمح لمراقب التسيير بالقيام بعملية التشخيص للنظم الموجودة فيها ومنه تقييم الفعالية ، و تعريف هيكل مراقبة التسيير يكون من خلال عنصرين هما :

- تنظيم مراكز المسؤولية .
- نظام معلومات تنبئي ( موازنات ) وحقيقي ( تقارير متابعة النتائج ولوحة القيادة ) والمستخرجة من هيكل مراكز المسؤولية ( تكلفة ، فائدة ، استثمار ) ، وتسمح كذلك بتوضيح الانحرافات بين التوقعات وما تم تحقيقه فعلا والبحث وشرح الأسباب التي أدت إلى ذلك ، وفي الأخير القيام بالتصحيات الضرورية .

بالإضافة إلى هذا فان وضع وتطبيق أي تقنية في المؤسسة تحتاج إلى وظيفة مراقبة التسيير ذات أداء أفضل وكذا وضع المؤسسة لأهدافها ، وعند القيام بهذه العملية تواجهنا صعوبات مثل : ربط الأهداف مع الاختيارات الاستراتيجية ،... الخ ، ومراقب التسيير هنا يصبح كأداة للمساعدة في اتخاذ القرار من خلال الارتباط مباشرة مع الإدارة العامة ، كما أشار Jean BERTHET المدير المساعد للمراقبة العامة للإدارة المالية لـ PEUGEOT S.A أن النوعية الأولية المطلوبة في نظام المعلومات هي الشفافية والوضوح والتي تنشأ من المصدر الأساسي لهما المتمثل في المنافسة في القطاع . و M.CORBMAT مراقب التسيير في CHRONOPOST أكد على استعداد نظام المعلومات لوصف طريقة عمل المؤسسة من خلال البحث عن مخطط الشامل من أجل الاستراتيجية ، و من أجل استخراج كل المعلومات المستخدمة من مجموع وظائف المؤسسة وتوضيحها لمراقب التسيير ، من خلال هذا يمتلك هذا الأخير كفاءات متعددة تسمح له بالاتصال مع كل المصالح أو الوظائف ( المالية ، الإنتاج ، التسويق ، الموارد البشرية ، ... الخ ) ، كما تصبح المعلومة تنتقل بطريقة متجانسة وفي الوقت المناسب وبصفة مفهومة وسهلة .

في الأخير مراقبة التسيير ستبني هندسة تتكون من مجموعة معلومات توافق وتوحد نظام المعلومات في المؤسسة [ 141 ] ( ص ص 15 - 17 ) .

يمكن استنتاج العلاقة بين نظام المعلومات ومراقبة التسيير وأن هذه الأخيرة تعتبر بدورها نظام معلومات من خلال الشكل الذي الموالي :



م : مرحلة .

شكل رقم 15 : نظام مراقبة التسيير ونظام المعلومات ( من إعداد الطالبة ) .

من خلال الشكل نلاحظ أنه يتم جمع البيانات والمعطيات من الوظائف المختلفة ( م 1 ) ليتم معالجتها من طرف نظام المعلومات ( م 2 ) لتستخرج في الأخير معلومات ( م 3 ) يتم استخدامها من طرف نظام مراقبة التسيير ( م 4 ) ، هذا الأخير يقوم بإنتاج معلومات ( م 5 ) تستخدمها الوظائف الأخرى في المؤسسة ( م 6 ) و بهذا يعتبر هذا النظام من أنواع أنظمة المعلومات ، بحيث نلاحظ وجود علاقة دائرية لهذه العمليات .

### 3.2.2.2. نظام المعلومات ومراقبة التسيير في محيط عدم التأكد

التكنولوجيا تسمح لنظام المعلومات وتقدم له أفضل الأدوات الحديثة ليستعملها ، لكن تعقيدها الجوهري يحتاج لقواعد لتسييرها من أجل فهمها أفضل ، تعريفها ، وتنفيذها . وعدم التأكد في هذا المجال ناتج على أن المعلومة ليست ثابتة ، غير مقبولة ، ومتأخرة كثيرا ، ... الخ في بعض الأحيان ، وكذا أسباب أخرى ناتجة عن وجود محيط غير ثابت للمؤسسة .

مراقب التسيير في هذه الحالة يتم تكوينه بصفة معمقة من أجل أن يكون قادرا على التحكم في عدد كبير من الأدوات التي تساعده بتنفيذ عمله بدقة ، إذا دوره سيكون أكثر صعوبة ، وفي هذه الحالة تتولى إدارة الإعلام الآلي القيام بعمل نظام المعلومات [ 142 ] ( ص 26 ) .

### 3.2. تصميم ونجاح نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

يتم تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة بعدة مراحل تنتهي باقتراح هذا النظام ، ونجاح هذا الأخير يحتاج توفر عناصر تساعده في ذلك ، كما تواجهه صعوبات عند تصميمه وتحقيق نجاحه ، و سنحاول التطرق لما سبق في المطالب الموائية .

### 1.3.2. تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

بعد تعرفنا على مفهوم النظام ومنه نظام المعلومات يمكن اعتبار مراقبة التسيير بعناصرها المختلفة كنظام ، من أجل هذا سنحاول التطرق في هذا المطلب إلى تنظيم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة وكذا خطوات تصميم هذا النظام .

### 1.1.3.2. تنظيم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

إذا كان مفهوم مراقبة التسيير يعني أنها مسار عمل في كل المؤسسات فانه يمكننا أخذها من ناحية أخرى باعتبارها نظام رسمي للقياس أين تكون مهيكلة في إطار من الإجراءات .

مفهوم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة يفرض تعريف هيكل التسيير فيها ، تحديد وصياغة الإجراءات الخاصة ، وكذا إنشاء ووضع وظيفة لمراقبة التسيير ، أي : [ 17 ] ( ص ص 87 – 91 )

1 – هيكل التسيير : المفهوم الأساسي لهيكل التسيير هو مراكز المسؤولية ، ويتعلق الأمر بوحدة تنظيمية من الضروري ويمكن من خلالها تحديد عدة مهام خاصة وكذا الأهداف ، ومن خلال نظام مراقبة التسيير يمكن تحقيق لامركزية في السلطة ، كما أن قياس الأداء فيها يتم أساسا في المراكز بحيث كل واحد منها يقدم نتائجه ، و تقسيم مراكز المسؤولية يسمح بتجميع الوحدات لمختلف المستويات التدريجية وإسناد لكل منها المسؤولية الخاصة بها ، بالإضافة إلى هذا هيكل التسيير ينظم المراكز بشكل متداخل ومتكامل بحيث تصل إلى تحقيق النجاح .

2 – الإجراءات: مراقبة التسيير هي مسار دائم ، بحيث يرفق لكل مرحلة من هذا المسار أداة أو مجموعة من الأدوات الخاصة التي تسمح بتحديد وتقييم الخبرات في المؤسسة ، وتتمثل هذه الإجراءات في :

- أ. تحديد الأهداف والوسائل : الانعكاس في الأهداف في المدى الطويل يهيكل في إطار إعداد خطة استراتيجية و تتضمن مختلف المحاور الأساسية لتطور المؤسسة في فترة ما بين خمس وست سنوات أو أكثر ، هذه التوجيهات تعرّف بصفة تسمح للمؤسسة ببلوغ أهدافها التي حددتها ، وهذه الخطط الخاصة بالمدى الطويل تعتبر كأساس للإجراء الموازناتي ، بحيث تحدد هذه الأخيرة لفترة سنة خطط العمل لمختلف الوحدات التنظيمية وكذا المعايير .
- ب. قياس النتائج : الوسيلة الأساسية لقياس النتائج هي المحاسبة التحليلية ، وكنتيجة لهذا فهي تشكل النظام المهيكل والدائم لقياس واعداد النتائج التقديرية ، في نفس الإطار هناك وسائل أخرى للقياس تكون خاصة بوظائف المؤسسة وتسمح باستخراج الانحرافات وتحليل العلاقة بين السبب والنتيجة ، هذه الأدوات تعتبر القاعدة التي تقوم عليها وظيفة مراقبة التسيير .
- ت. نشاط المراقبة : ويتمثل في مراقبة النتائج المقاسة مع الأهداف المحددة ، ويتم هذا عموما بنوعين من أدوات مراقبة التسيير هي :

- الموازنات ( المراقبة الموازناتية ) : وتتمثل في مقارنة النتائج مع الأهداف واستخراج الانحرافات وتحليلها ومنه استخراج الأسباب وتصحيحها .
- لوحات القيادة : يمكن من خلال هذه الأداة الحصول بسرعة على المعلومات وهذا يساعد المؤسسة كثيرا.

كل من الموازنات ولوحات القيادة تعتبر أداتين ذات أهمية لعملية التسيير ومنه القيام والمساعدة في اتخاذ القرار من خلال القياس ، و تحديد هيكل التسيير ووضع الإجراءات يعتبر من اختصاص وظيفة مراقبة التسيير .

3 – وظيفة مراقبة التسيير : مراقبة التسيير هي وظيفة تمارس في كل مؤسسة معاصرة حتى لو لم تتوفر هذه الأخيرة على مصلحة خاصة بهذه الوظيفة ، في هذه الحالة تقوم المؤسسة بوضع هذا المسار ( مراقبة التسيير ) وكذلك الإجراءات الخاصة به دون أن يقوم أي شخص بتسييره ، كما يقوم بهذه الوظيفة الإدارة العامة أو الإدارة المالية والمحاسبية ، وفي بعض الأحيان عندما يكون حجم

المؤسسة كبير ويحتاج هذا إلى تقسيم وتخصيص المهام وتحميلها لعدد من الأفراد ينطبق على مراقبة التسيير نفس الشيء بحيث تصبح كوظيفة قائمة بحد ذاتها وتحتاج لمن يسيّر نظامها .

بالإضافة إلى هذا فان نظام مراقبة التسيير وجد من أجل تنفيذ كل مسارات التسيير ، ولهذا فانه يقوم بـ : [ 28 ] ( ص 134 )

- ضمان أفضل ارتباط ما بين المستويات الاستراتيجية والعملية .
- تنظيم الأنشطة وتحقيق المرونة في مسارات القيادة لكل المستويات .
- المحافظة على المؤسسة في المسار المتنبأ به .

### 2.1.3.2. خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير .

يمكن لمراقب التسيير أن يصادف عند وصوله إلى المؤسسة حالتين هما :

- إما أن يكون نظام مراقبة التسيير موجود في المؤسسة ، وفي هذه الحالة يندمج مع فريق العمل الذي يترأسه ويندمج كذلك في النظام و يسعى إلى تحسين فعاليته .
- وإما أن يكون نظام مراقبة التسيير غير موجود في المؤسسة ، وفي هذه الحالة عليه أن يقوم بإنشاء وظيفة مراقبة التسيير ونظام المعلومات ومسار المراقبة في وقت واحد .

سنحاول فيما يلي دراسة الحالة الثانية وذلك بدراسة طريقة العمل التي يتبعها مراقب التسيير عند وصوله إلى المؤسسة ومختلف المراحل التي يتبعها ، حيث أن العوامل الأساسية لنجاح مهمة المراقب تعتمد على التحليل الشامل للوضع الموجودة ولمخطط النشاط ، كما تجدر الإشارة إلى أن نظام مراقبة التسيير يجب أن ينسجم مع خصوصيات المؤسسة أي مع تنظيمها وطريقة إدارتها ... الخ ، وتتمثل مراحل عمل مراقب التسيير في : [ 18 ] ( ص 65 )

المرحلة الأولى : تهدف هذه المرحلة إلى التعرف على الفرص والتهديدات الموجودة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة ، وكذا تحديد النقاط الأساسية التي يجب أن تتحكم فيها المؤسسة ، بحيث يتفرغ مراقب التسيير في هذه المرحلة إلى دراسة محيطها ونشاطها لاستخراج التوجهات العامة لها ، أي :

- معدل التطور المسجل خلال السنتين أو الثلاث سنوات الأخيرة .



- التطلعات على المدى المتوسط .
- الخصائص الرئيسية ، مثل : الثبات ، التذبذب ، الاحتكار ،...الخ.

المرحلة الثانية : في هذه المرحلة يركز مراقب التسيير على تحليل مسار التسيير بنفسه، من أجل تقييم إيجابياته وسلبياته ومقارنتها مع احتياجات المؤسسة .

المرحلة الثالثة : عندما ينتهي من مرحلة التحليل يشرع المراقب في اقتراح نظام مراقبة التسيير وعليه كذلك أن يتابع طريقة التنفيذ لتحديد الانحرافات وتصحيح الأخطاء .

يمكن فيما يلي التطرق بشيء من التفصيل للمراحل السابقة للوصول إلى تحقيق تصميم نظام مراقبة التسيير ، وهذا كما يلي : [ 34 ] ( ص ص 130 - 140 )

المرحلة الأولى " دراسة عامة لمحيط المؤسسة " : تتجه دراسة المحيط من العموميات إلى الخصوصيات ، فتنتقل من المحيط الاقتصادي والاجتماعي والتقني للمؤسسة لتصل إلى قطاع نشاطها ، وهذا من أجل الوصول إلى فهم إجمالي للظواهر الخارجية التي يمكن أن يكون لها تأثير عليها ، حيث يعتمد المراقب لتحقيق هذه الدراسة على المعلومات والدراسات المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة أو لدى المسؤولين التجاريين أو لدى إدارة الموظفين ، أو لدى مؤسسات أخرى مثل : الغرف التجارية المتخصصة ، الجرائد ، ...الخ ، فعلى المراقب أن لا يهمل أية معلومة لأنه لن تكون لديه في الغالب فرصة أخرى لتكوين رصيد مماثل من المعلومات ، ومن أمثلة هذه الأخيرة ما سنذكره في النقاط الموالية :

- معلومات اقتصادية واجتماعية : مثل: تطور الأسعار ، وضعية التشغيل ، مؤشرات التضخم ، ...الخ .
- معلومات خاصة بالنشاط : مثل مستوى التأهيل لمهمة المؤسسة ( كالإعلام الآلي مثلا ) ، سهولة التوظيف ، الأجور المطبقة ، ...الخ .
- معلومات تنظيمية : هي تلك التي لها علاقة بالمستهلكين وبالقوانين المتعلقة بحماية المحيط، ...الخ .

بعد أن يتعرف مراقب التسيير على المحيط العام للمؤسسة ، يقوم بالتعمق في دراسته أكثر عن طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تعمل به المؤسسة ، والهدف من هذه الدراسة هو التعرف على درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه ، كما تسمح بالتعرف على نقاط قوتها وضعفها وتساعد في إعداد استراتيجيتها وتحسين موقعها في السوق وفي قطاع نشاطها .

المرحلة الثانية " دراسة المؤسسة داخليا " : في هذه المرحلة يركز مراقب التسيير على رصد صورة للمؤسسة على ماضيها ، حاضرها ، ومستقبلها ، ويحاول في بداية الأمر استخلاص ومعرفة استراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال مقابلاته مع الإدارة العامة والمسيرين ، وإطلاعها على الاستراتيجية وعلى أهداف المؤسسة القصيرة والمتوسطة المدى تساعده كثيرا في تصميم نظام متلائم معها ، لكنه غالبا ما يتفاجأ بعدم وجود استراتيجية وأهداف لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وفي هذه الحالة يحاول التعرف على الخطوط العريضة التي ترمي إلى تحقيقها هذه المؤسسات ، وبعد التعرف على الأهداف والاستراتيجية المسطرة من المؤسسة يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة ( السنة الماضية والحالية ) من خلال دراسة رقم أعمالها ، حصتها في السوق ، معدلات التقدم ، النتائج الصافية ، ومختلف النسب المالية ( السيولة ، الاستقلالية المالية ، رأس المال العامل ، المردودية ، ... الخ ) .

حيث أن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط القوة والضعف التي ينبغي تحسينها ، ومن أجل هذا يرجع المراقب إلى الميزانيات ، حسابات النتائج ، ... الخ.

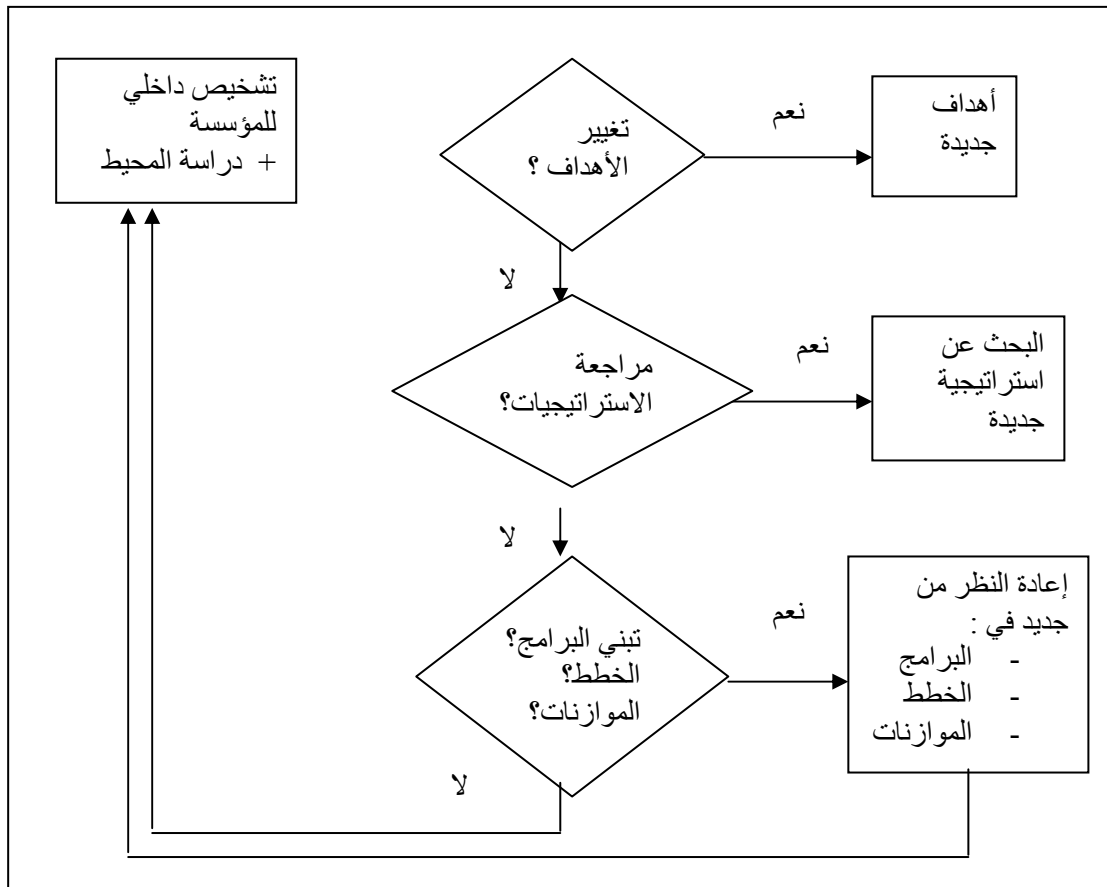
المرحلة الثالثة " اقتراح نظام لمراقبة التسيير " : إن النظام المقترح من طرف مراقب التسيير سيساعد كثيرا في نظم معالجة المعلومة سواء الخاصة بالمحاسبة العامة أو الإحصائيات ، ... الخ ، بعدها سيتم استعمال هذه المعلومات حسب الأهداف المرغوبة ، وعند قيام المراقب بالبحث عن المعلومات يمكن له تقدير نوعية نظام المعلومات وتقييمه ومعرفة إذا كان ملائم أو لا ، ويتم ترتيب المعلومات حسب ثلاث خصائص هي : درجة الاستعمال ، الوفرة ، والدقة . وبهذا يتم اقتراح نظام مراقبة التسيير .

المرحلة الرابعة "متابعة نظام مراقبة التسيير المقترح" : بالوصول إلى هذه المرحلة تكون المؤسسة مفهومة أفضل من طرف مراقب التسيير، ومنه يحاول معرفة إذا كان نظام المراقبة الموجود يوافق ما كان يهدف إليه أو لا ، والدراسة تكون حول النظام ومساره .

متابعة نظام مراقبة التسيير المقترح من طرف مراقب التسيير تتم من خلال الإجابة على التساؤلات الموالية :

- هل يلبي النظام احتياجات المؤسسة أم لا ؟
- كيف يتم عمل هذا النظام ؟
- كم يكلف هذا النظام ؟

يمكن توضيح طريقة عمل مراقب التسيير ومسار نظام مراقبة التسيير من خلال الشكل الموالي :



شكل رقم 16 : مسار نظام مراقبة التسيير [ 143 ] ( ص 178 ) .

من خلال الشكل السابق نرى أن مسار نظام مراقبة التسيير يبدأ بتشخيص داخلي للمؤسسة مع دراسة المحيط ومنه تحديد الأهداف ، وإذا كانت هذه الأخيرة مناسبة يتم مراجعة الاستراتيجيات فإذا كانت مناسبة يتم تبني البرامج ، الخطط ، والموازنات .

### 2.3.2. نجاح نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى العوامل التي تساعد نظام مراقبة التسيير في تحقيق النجاح ، و مختلف الصعوبات التي يواجهها هذا النظام عند تصميمه .

#### 2.3.2.1. شروط نجاح نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

نظام مراقبة التسيير ثلاث عناصر أساسية لنجاحه في المؤسسة، وهي : [ 144 ] ( ص 111 )

- أهداف المؤسسة وكيفية تنظيم هذه الأخيرة وهيكلتها لنشاطها .
- وسائل القياس ومراقبة الانحرافات : والتي تسمح بمعرفة حالة ووضعية المؤسسة بالمقارنة إلى أهدافها .
- سلسلة من العمليات التصحيحية : والتي تسمح بتصحيح الوضعية عندما تكون الانحرافات غير عادية .

يمكن التفصيل أكثر في هذه العناصر والإشارة إلى شروط نجاح سير نظام مراقبة التسيير في

المؤسسة من خلال النقاط المئوية : [ 145 ] ( ص 188 - 190 )

- إدارة عامة مرنة مع التغيرات في محيط المؤسسة : إن وضع مسار للتخطيط والقيادة للأداء هو تغيير هام في المؤسسة ، وكنتيجة لهذا التغيير فإن المسؤولين سيبحثون عن العناصر البشرية التي يمكنها القيام بهذا بكفاءة ، كما أن هذا التغيير لا ينجح إلا إذا وجدت رغبة في ذلك ، ويكون انطلاقها وأساسها من الإدارة العامة ثم في المستويات الأخرى في المؤسسة ، وهذا يعتبر عامل هام في نجاح التغيير في المؤسسة .
- تسيير مشترك ودورات تسيير منظمة ونتائج تسيير موافق عليها : عمل المسيرين يكمل عمل المسؤولين وكل عناصر المؤسسة ، لأن نجاحها يكون بالتنسيق وتضافر كل الجهود التي فيها ، وأي تغيير يستلزم التغيير أولاً في سلوك أفراد المؤسسة بجعلهم مقتنعين ويقبلون به ،

ويمكن أن يتم هذا من خلال إشراكهم في كل ما ترغب المؤسسة الوصول إليه والحوار معهم ، وكنتيجة لهذا فان هذه المسارات تعتبر أفضل عملية للتغيير بين مختلف مسؤولين المؤسسة من أجل الوصول إلى قيادة أفضل للتغيير ومنه تحسين الأداء ، وجودة هذا التغيير تعتبر من المفاتيح الهامة من أجل تحقيق أفضل نشاط ، وكل ما سبق يحتاج إلى اجتماعات مسيرة جيدا من خلال الاستماع إلى آراء الآخرين والأخذ بأرائهم ، التنظيم في طريقة الحوار ، ... الخ .

- معلومة ذات جودة ورقابة داخلية فعالة : نوعية الحوار المذكورة سابقا تعتمد إلى حد كبير على جودة المعلومات التي تسمح بقياس النتائج وبلوغها ، وتحقيق عملية التشخيص من أجل تحسين الأداء ، كما أن الأرقام المنتجة من طرف نظام المعلومات ستكون هامة ومناسبة ، وتأخذ بعين الاعتبار كل أنشطة المؤسسة ، وهذا يفرض بصفة خاصة مستوى أفضل للرقابة الداخلية ، فتكون إذا الإجراءات موضوعة ، مفهومة ، ومطبقة جيدا .

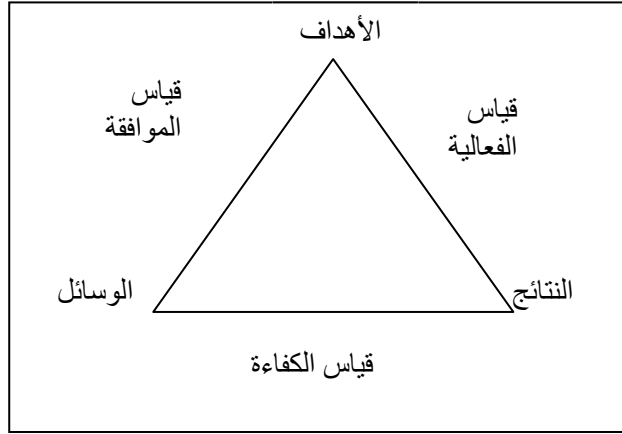
- المحاور المقدمة في عدة مراحل : التغيير بهذا الأهمية يتطلب الوقت ، ومنه عدة مراحل ناجحة ، و تسيير لمشروع التغيير مع اتصال واضح ومرتبط بالإظهار السريع لأول النتائج ، ومن بين المحاور المقدمة والممكنة لتنفيذ والبدا في وضع نظام للمتابعة هي : وسيلة للقياس ( لوحات القيادة ومحاسبة التسيير ) وديناميكية تحريك التسيير ، متابعة النتائج من أجل الوصول إلي تحقيق أفضل لعملية التسيير واستخدام الموارد .

من بين شروط نجاح نظام مراقبة التسيير في المؤسسة أيضا هو تحقيق الارتباط بين الوسائل ،

الأهداف ، النتائج وقاعدة النظام ، بحيث : [ 146 ] ( ص ص 25 - 29 )

يتطلب تنظيم وظيفة مراقبة التسيير موارد مالية ، بشرية ، وسائل ، وهدف استراتيجي من أجل الوصول إليه ، بعد تحديد هذا الهدف تقوم المؤسسة بتحديد الوسائل لبلوغها أو النتائج التي ترغب الوصول إليها بحيث تكون موافقة مع أهدافها ومواردها .

يمكن توضيح العلاقة بين الوسائل ، الأهداف ، والنتائج من خلال الشكل الموالي :



شكل رقم 17 : العلاقة بين الوسائل ، الأهداف ، والنتائج [ 146 ] ( ص 29 )

من خلال الشكل الذي في الصفحة السابقة نلاحظ أن العلاقة بين الوسائل ، الأهداف ، و النتائج هي علاقة متكاملة بحيث :

- العلاقة التي تربط بين الوسائل والأهداف تتمثل في قياس الموافقة ما بينهما بحيث يتم اختيار وسائل تلبي احتياجات تحقيق الأهداف والعكس .
- العلاقة التي تربط الأهداف والنتائج من خلال تقييم وقياس مدى الفعالية التي حققتها المؤسسة.
- العلاقة ما بين الوسائل والنتائج تتمثل في قياس الكفاءة التي حققتها المؤسسة .

### 2.2.3.2. الصعوبات والمشاكل التي تواجه عند وضع نظام مراقبة التسيير

#### 2.2.3.2.1. الصعوبات التي تواجه عند وضع نظام مراقبة التسيير

يمكن أن تشمل نوعين من الصعوبات وهي : [ 147 ] ( ص ص 179 - 191 )

1 - صعوبات تقنية : وتكون نتيجة لعدة أسباب هي :

أ. بالنسبة لجمع المعلومات : المعطيات المحاسبة المكتشفة غير كافية ، ويكون من الضروري البحث عن المعلومات العلمية ، كما أن هذه الأخيرة قد لا تكون متوفرة ولا دقيقة ولا تلبى احتياجات مستخدميها .

ب. التوافق ، التناسق والملائمة : عند وضع الموازنات ولوحات القيادة والأدوات الأخرى لنظام مراقبة التسيير يتم البحث عن كيفية تحقيق التوافق بينها وبين الأداء ، وهذا يتم بعد تحليل دقيق في كل مراحل وضعها و فخطأ بسيط في هذه العملية لا يساعد في تحقيق النتائج المرغوبة .

2 – الصعوبات الفنية : العراقيل التقنية لا تكون مجهولة ، بحيث يمكن لنا إدراك الحدود والنقائص في الوسائل المستخدمة ، بينما الصعوبات الفنية لا يمكن التعرف عليها بسهولة ، بالإضافة إلى هذا فإن المظاهر الفنية تلعب دور هام في عملية الترابط ، ويمكن أن تظهر الصعوبات الفنية في ثلاث عناصر هي :

أ. الحساسية في العمل ما بين أفراد المؤسسة : يعتبر الإشراف غير الكافي للعاملين من طرف الإدارة في نظر المستشارين كواحد من بين الأسباب الأساسية للتأخر أو فشل طرق كثيرة لأدوات مراقبة التسيير مثل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

ب. حساسية المسؤولين التنفيذيين أو المسيرين : بسبب وجود حساسية في التعامل ما بين المسؤولين التنفيذيين و المسيرين و عمال المؤسسة في عدة تعاملات ينعكس هذا سلبياً عند القيام بعملية بوضع نظام مراقبة التسيير ، لأن وضع هذا النظام يتطلب التنسيق والتكامل والتعاون بين كل أفراد المؤسسة وليس العكس.

ت. عدم فهم العمال التنفيذيين وكل أفراد المؤسسة طريقة عمل نظام مراقبة التسيير وهذا لا يساعد في نجاح هذا النظام .

## 2.3.2.2.2. المشاكل المتعلقة بالموارد البشرية والسوسولوجية عند وضع نظام

### مراقبة التسيير

يقوم وضع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة على أساس مجموعة من التقنيات والأدوات ، والأكثر من هذا هو نظام يتضمن جانب إنساني هام ، ومن بين المشاكل الأساسية المتعلقة بالموارد البشرية التي تواجه عند وضع النظام نذكر ما يلي : [ 148 ] ( ص 126 )

- اللامسؤولية : حيث أن المسؤولين لا يهتمون بمعرفة ما هي وضعية المؤسسة من حيث التكاليف ، الأنشطة ،... الخ ، كما أن تكوينهم لا يسمح بأداء وظائفهم .
- تسيير الموارد البشرية غير مرن ولا يساعد المؤسسة في نشاطها .
- عدم تعاون أعضاء المؤسسة عند وضع النظام و عدم استيعابهم له .

## خلاصة

تعرفنا في هذا الفصل على مراقبة التسيير باعتبارها مظهر من مظاهر التسيير فتطرقنا فيه إلى تعريف التسيير و هو عبارة عن تكامل مجموعة من المهام المتناسقة والمتمثلة في التخطيط ، التنظيم ، التوجيه ، والمراقبة ، والتي تهدف كلها لتحقيق أهداف المؤسسة ، ومبادئ التسيير ، ثم إلى المسير وهو الذي يقوم بالعمليات السابقة من خلال ترأسه لها ، وهذا باستعمال أساليب كمية مختلفة ومتنوعة منها ما لها علاقة مع وظيفة مراقبة التسيير ، ثم تطرقنا إلى التسيير الفعّال والى العوامل التي تساعد في جعله كذلك وكذا المشاكل الداخلية في المؤسسة الناتجة والمرتبطة بسوء التسيير ، ثم حاولنا معرفة العلاقة ما بين بعض المفاهيم المتعلقة بهذا الأخير والمتمثلة في القيادة ، الاستراتيجية والأداء مع مراقبة التسيير ثم إلى هذه الأخيرة كأداة للتسيير و كنظام معلومات باعتبارها توفر المعلومات المختلفة للوظائف في المؤسسة .

وفي الأخير ذكرنا المراحل التي يقوم بها مراقب التسيير للوصول إلى تصميم نظام مراقبة التسيير و الشروط وكذا العوامل التي تساعد في تحقيق ذلك ومختلف الصعوبات التي تواجهه في هذه العملية .

من خلال ما سبق سنحاول في الفصل الموالي وهو الفصل التطبيقي التعرف على التحسّنات التي حدثت في التسيير نتيجة وضع وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة .



### الفصل 3

#### واقع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

#### - دراسة ميدانية في مؤسسة VENUS -

بغرض إثراء الجانب النظري والتعرّف أكثر على واقع وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، ودورها في تحسين التسيير و توفير المعلومات التي تحتاجها الوظائف الأخرى ، سنقوم في هذا الفصل بعرض الدراسة الميدانية التي تمت في مؤسسة VENUS المتخصصة في إنتاج مواد النظافة و التجميل .

حيث سنتناول في هذا الفصل تقديم المؤسسة موضوع الدراسة والإطار المنهجي وفي الأخير سنحاول عرض استمارة الاستبيان و أسئلة المقابلات و أجوبتها وكذا التعليق عليها ، حيث قسمنا فصلنا هذا إلى ثلاث مباحث هي : المبحث الأول : عرض و تقديم مؤسسة VENUS موضوع الدراسة ، و في المبحث الثاني : الإطار المنهجي المستخدم في الدراسة الميدانية في مؤسسة VENUS ، أما المبحث الأخير فهو المبحث الثالث و نتناول فيه : استمارة الاستبيان و أسئلة المقابلات و التعليق عليها .

#### 1.3. عرض و تقديم مؤسسة VENUS موضوع الدراسة

هذا المبحث عبارة عن مدخل للجانب التطبيقي سنتناول فيه مطلبين ، الأول عبارة عن عرض عام لمؤسسة VENUS ، أما المطلب الثاني سنقدم فيه أهداف مؤسسة VENUS وهيكلها التنظيمي .

#### 1.1.3. عرض عام لمؤسسة VENUS

من أجل التعرف عن نشأة و التطورات التي عرفتها مؤسسة VENUS تطرقنا في هذا المطلب إلى لمحة تاريخية لهذه المؤسسة ، وهذه الأخيرة وبعض المفاهيم مثل الجودة و إعادة التأهيل ... الخ .

### 1.1.1.3. لمحة تاريخية عن مؤسسة VENUS .

مخابر \* / SAPECO\*\* / VENUS ( شركة جزائرية لإنتاج مواد النظافة والتجميل ) هي مؤسسة عائلية أنشأت في سنة 1981 م من طرف السيد مراد مولى رئيسها و مديرها العام الحالي ، وهي مؤسسة متخصصة في إنتاج مستحضرات و مواد التجميل و الخاصة بحفظ الصحة الجسدية .

VENUS هي شركة ذات مسؤولية محدودة يبلغ رأس مالها الاجتماعي 332.694.000,00 دج , يقع مصنعها ومكاتبها الإدارية حاليا في أولاد يعيش و هذا ابتداء من سنة 1991 م في شكل ثلاثة مواقع بعدما كانت سابقا تقع في واد العلايق ، تبلغ مساحتها الكلية 10500 م<sup>2</sup> وفيها 3300 م<sup>2</sup> مساحة مبنية و الباقي غير مبني .

كان انطلاق المؤسسة في البداية بإنتاج ثلاث أنواع من الغسول ثم تطور نشاطها و تنوع بمرور الزمن ، وأصبح لديها العديد من المنتجات فيما يخص مواد التجميل و حفظ الصحة الجسدية ، أما عن عدد العمال عند الإنشاء فكان يبلغ عشر ( 10 ) عمال ليصبح حاليا حوالي 177 عامل بما فيها من إطارات و عمال تنفيذيين ، فمثلا فيما يخص تطورات عدد العمال ما بين سنة 2003 ، 2004 ، 2005 ، 2006 كان بنسبة 34,73 % ، و يمكن توضيح هذا من خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم 6 : تطور عدد العمال في مؤسسة VENUS بين سنة 2003 ، 2004 ، 2005 ،

2006 .

الوحدة : عامل .

2003	2004	نسبة التطور	2005	نسبة التطور	2006	نسبة التطور
107	122	% 14,01	128	% 04,91	145	% 13,28

\* SAPECO : Société Algérienne de Produits d'Entretien et Cosmétiques .

\*\* سميت المؤسسة VENUS نسبة إلى ملكة الجمال عند الإغريق .

نفس الشيء بالنسبة لرقم الأعمال فقد شهد هو أيضا تطورات من بينها التي حدثت في سنوات 2004 , 2005 , 2006 . ويمكن توضيحها في الجدول الموالي :

الجدول رقم 7 : تطور رقم الأعمال في مؤسسة VENUS بين سنة 2004 , 2005 , 2006 .

الوحدة : مليون دينار جزائري .

نسبة التطور	2006	نسبة التطور	2005	2004
% 16,99	1115	% 58,56	953	601

كما عرف أيضا حجم الإنتاج تطورات و تحسّات ذات معنى في نفس الفترة يمكن توضيحها في الجدول الموالي :

الجدول رقم 8 : تطور حجم الإنتاج في مؤسسة VENUS بين سنة 2004 , 2005 , 2006 .

الوحدة : وحدة منتجة .

نسبة التطور	2006	نسبة التطور	2005	2004
% 19	18.627.970	% 47,64	15.654.844	10.603.294

أما عن تطورات النتيجة فهي أيضا متزايدة و إيجابية ، و يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم 9 : تطور النتيجة لمؤسسة VENUS بين سنة 2004 , 2005 , 2006 .

الوحدة : مليون دينار جزائري .

نسبة التطور	2006	نسبة التطور	2005	2004
% 31,25	420	% 59	320	201

2.1.1.3. مؤسسة VENUS و بعض المفاهيم الهامة

### 1.1.1.3.2.1. مؤسسة VENUS و الشراكة

تنتج مؤسسة VENUS في إطار الشراكة منتجات لمعالجة الجلد بترخيص واشتراك المؤسسة الفرنسية SOFIA لمواد التجميل ، و المؤسسة حاليا تبحث عن شركاء آخرون وتدرس الفرص التي من الممكن أن تؤدي إلى تحقيق جودة عالية لمنتجاتها .

كما تعتبر VENUS المؤسسة الأولى من نوعها في الجزائر التي تقوم بالتعاون مع جامعة سعد دحلب بالبلدية من أجل إنشاء ترخيص متخصص مرتبط مع ميدان صناعة مواد التجميل .

### 1.1.1.3.2.2. مؤسسة VENUS و سياسة إعادة التأهيل

من أجل تحقيق أداء أفضل فيما يخص الإنتاج وكذا نظام التسيير بصفة عامة قامت مؤسسة VENUS بعدة أنشطة خاصة بإعادة التأهيل منها :

- في سنة 2002 : تشخيص للمؤسسة في إطار برنامج \* ONUDI ( منظمة الأمم المتحدة للتطوير العالمي ) .
- في سنة 2003 : مساعدة خاصة لرأس مال المؤسسة لترقيتها في إطار المنافسة الصناعية مقدمة من طرف وزير الصناعة من أجل تعويض بعض الاستثمارات المادية والغير مادية.
- في سنة 2004 : تمويلات مختلفة للمشاريع في إطار برنامج \*\* MEDA ( هيئة تابعة للاتحاد الأوروبي تنشط في التنمية وإعادة تأهيل المؤسسات المغربية ) .

### 1.1.1.3.2.3. مؤسسة VENUS و سياسة الجودة

لتحقيق هدف مؤسسة VENUS والمتمثل في إرضاء زبائننا في إطار المنافسة الشديدة في مجال نشاطها ، بادرت هذه المؤسسة في وضع نظام تسيير الجودة حسب شهادة الجودة ISO9001version 2000 وهذا ابتداء من أبريل 2003 .

كما قامت المؤسسة و بالتعاون مع وزارة البيئة و التهيئة الإقليمية بالتسجيل من أجل الحصول على شهادة في نظام التسيير البيئي ISO 14001 .

\* ONUDI : Organisation des Nations Unies du Développement International .

\*\* MEDA : Mesures d'Accompagnement aux réformes .

كل هذه الأنشطة والمجهودات المبذولة من طرف مؤسسة VENUS هدفها أخذ موقع قيادة لها في ميدان صناعة مواد التجميل , التحضير للمنافسة الشديدة الناتجة عن العولمة , قبول الانضمام إلى الاتحاد الأوروبي ودخول الجزائر في المستقبل القريب لمنظمة التجارة العالمية OMC , و كذا فتح فرص للتصدير .

### 2.1.3. أهداف مؤسسة VENUS وهيكلها التنظيمي

تناولنا في هذا المطلب أهداف مؤسسة VENUS و مختلف الوظائف التي فيها و كذا كيفية تنظيمها من خلال التطرق للهيكل التنظيمي للمؤسسة .

#### 2.1.3.1. أهداف مؤسسة VENUS

فرضت كل من المنافسة و مرونة الأسواق و ظاهرة العولمة التي نجدها في المحيط الخارجي على مؤسسة VENUS حاليا ضرورة الوصول إلى مستوى عالي من السيطرة و معرفة المفاهيم والطرق والتنظيم .

حيث قرر المدير العام لمخابر VENUS بذل كل الجهود لتحقيق ما يلي :

- الكفاءة والفعالية لكل أنشطة المؤسسة .
- إرساء ثقافة الجودة فيها .
- ترقية صورة و علامة المؤسسة .
- تحسين شروط وظروف العمل .
- حفظ الموارد و الوقاية من التلوث .

للوصول إلى تحقيق ما سبق فان سياسة مؤسسة VENUS تقوم على المحاور الموالية :

- وضع قوى كبيرة للمبيعات من أجل ضمان أفضل تغطية للسوق .
- بناء سياسة تجارية حسب تطورات السوق .
- احترام القوانين الموجودة و الخاصة بحماية البيئة و المنتجات .
- الحرص على تطبيق الوقاية الضرورية في عملية نقل و تخزين المنتجات الكيماوية .

من أجل بلوغ هذه الأهداف يحرص المدير العام على ما يلي :

- ضمان أن هذه السياسة تقدم باللغة العربية والفرنسية من أجل أن يكون الاتصال سهل و أن تكون مفهومة و محفوظة في كل مستويات المؤسسة .
- منح كل الموارد التقنية ، البشرية ، والمالية ...الخ الضرورية .
- الحرص على احترام وبدون شروط توجيهات هذه السياسة .
- تعيين مسؤول عن جودة البيئة مكلف بمتابعة ووضع وتحسين النظام الموضوع .
- ضمان الاستمرار والتحسين الدائم لنظام التسيير .

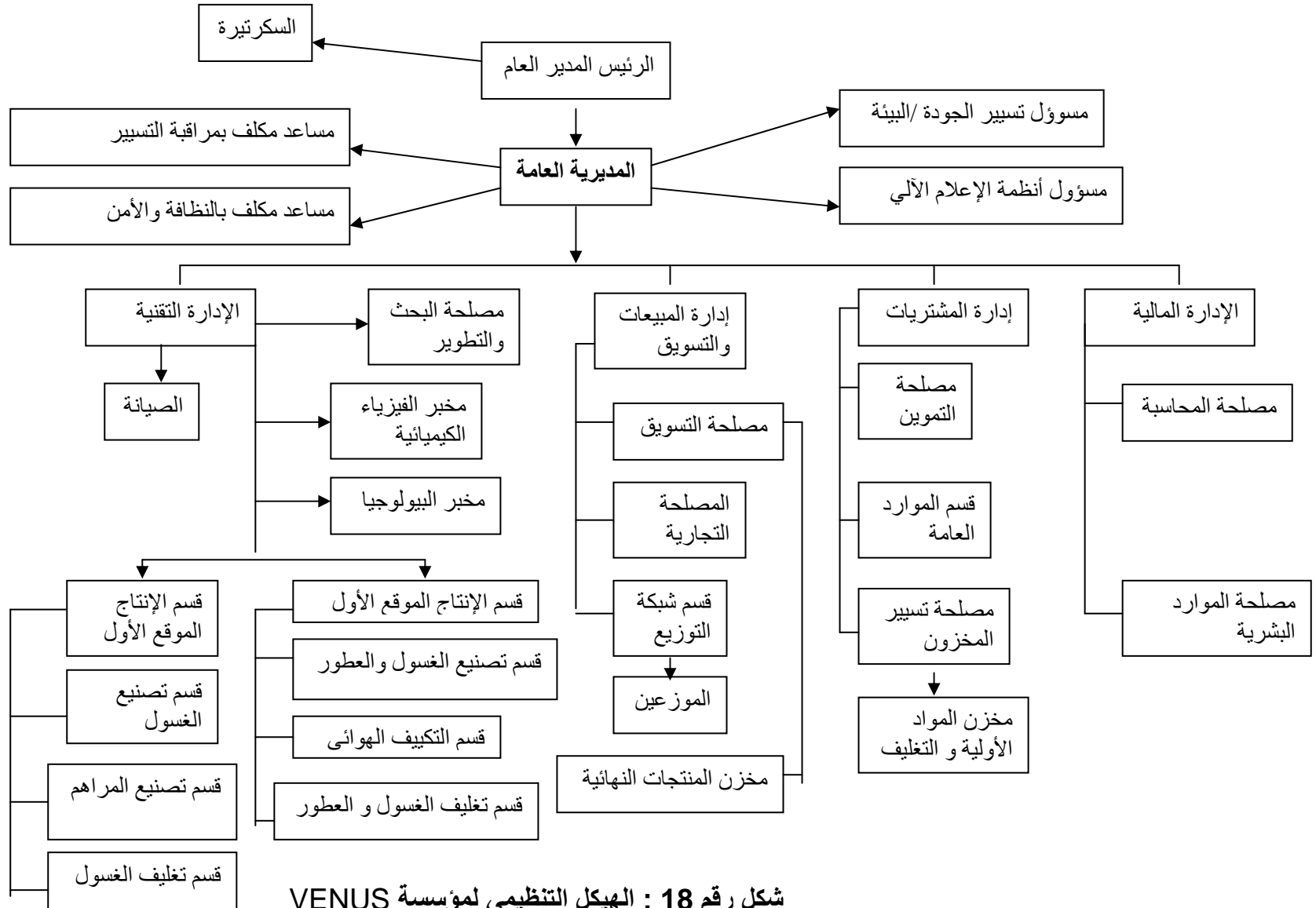
### 2.2.1.3. الهيكل التنظيمي لمؤسسة VENUS

تتكون مؤسسة VENUS من عدة هيئات ووظائف هي :

- هيئة الرئيس المدير العام .
- سكرتيرة الرئيس المدير العام .
- المديرية العامة .
- هيئة المساعد المكلف بالنظافة والأمن .
- مسؤول تسيير الجودة / البيئة .
- مسؤول أنظمة الإعلام الآلي .
- الإدارة التقنية .
- هيئة الصيانة .
- مصلحة البحث والتطوير .
- المخبر الخاص بالفيزياء الكيميائية .
- مخبر علم البيولوجيا .
- قسم الإنتاج الموقع الأول : وفيه قسم تصنيع الغسول ، قسم تصنيع المراهم ، و قسم التغليف.
- قسم الإنتاج الموقع الثاني : وفيه قسم تصنيع الغسول و العطور ، قسم التكييف الهوائي ، قسم تغليف الغسول و العطور .
- إدارة المبيعات والتسويق .
- مصلحة التسويق .

- المصلحة التجارية .
- قسم شبكة التوزيع .
- مخزن المنتجات النهائية .
- إدارة المشتريات .
- مصلحة التموين .
- قسم الموارد العامة .
- مصلحة تسيير المخزون .
- مخزن المواد الأولية والأغلفة .
- الإدارة المالية .
- مصلحة المحاسبة .
- مصلحة الموارد البشرية .
- هيئة المساعد المكلف بمراقبة التسيير : و تتكون من عامل واحد يتمثل في مراقب التسيير ، تتمثل مهامه في جمع المعلومات المختلفة عن نشاط المؤسسة من خلال ما يقدم له منها من طرف الوظائف الموجودة ، ويقوم بوضع ملخص شامل لها وتقرير يقدمه للمدير العام ، كما يقدم مختلف التوجيهات من خلال الاجتماعات التنسيقية التي تتم في المؤسسة .

هذه الهيئات تتوزع وتتنظم وفق الهيكل التنظيمي الموالي :



شكل رقم 18 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة VENUS



### 2.3. الإطار المنهجي المستخدم في الدراسة الميدانية في مؤسسة

يشتمل المبحث الثاني في هذا الفصل على كل ما يتعلق بالجانب المنهجي من الدراسة النظرية و الميدانية ، من منهج الدراسة و حدود الدراسة و مجتمع الدراسة ... الخ .

#### 2.3.1. منهج الدراسة

بغرض القيام بالدراسة النظرية وكذا الدراسة الميدانية ومعالجة الإشكالية المطروحة ومحاولة التحقق من صحة الفرضيات ، تم اعتماد في الجانب النظري على الوصف الدقيق والمفصل لمتغيرات الإشكالية من خلال المنهج الوصفي التحليلي ، وفق التطرق إلى وظيفة مراقبة التسيير و أدواتها في المؤسسة وعلاقتها مع كل من نظام المعلومات و التسيير وكيفية إعداد نظامها وهذا بقصد تحليل دور نظام مراقبة التسيير في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية .

أما الجانب التطبيقي فكان في شكل دراسة ميدانية من خلال اعتماد استبيان خاص بمراقب التسيير ومقابلات معمقة مع المسؤولين مع الملاحظة .

#### 2.3.2. حدود الدراسة

- المجال البشري : ويتمثل في الإطارات و المسؤولين في المؤسسة من الرئيس و المدير العام ، مساعد المدير العام ( مراقب التسيير ) ، و رؤساء المصالح والإدارات .
- المجال الموضوعي : أجريت هذه الدراسة في محاولة للتطرق و التعرف على النقاط المالية:
- وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة VENUS .
- الأدوات التي تستعملها وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة VENUS .
- موقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي لمؤسسة VENUS و علاقتها مع الوظائف الأخرى .
- وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة VENUS باعتبارها نظام معلومات .
- دور وظيفة ونظام مراقبة التسيير في تحسين تسيير مؤسسة VENUS .

### 3.2.3. مجتمع الدراسة

لقد تم اختيار رؤساء مؤسسة VENUS في الدراسة الميدانية كمجتمع الدراسة باعتبار أن لهذه المؤسسة وظيفة مراقبة التسيير و هذا ينطبق مع دراستنا من أجل التعرف على الدور الذي تلعبه هذه الهيئة فيما يخص تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .

### 4.2.3. عينة الدراسة

تقوم عينة الدراسة على إطارات و مسؤولي مؤسسة VENUS و عددهم سبعة أفراد ( 7 أفراد ) , و قد تم التركيز على هذه العينة باعتبار حجم المؤسسة متوسط ( حوالي 177 عامل ) و هذه الدراسة تعتمد على محاولة التعرف على التغيرات التي حدثت في التسيير نتيجة وجود و إضافة هيئة مراقبة التسيير في المؤسسة موضوع الدراسة ودورها في تحسينه ، و التعرف على علاقة كل من هذه الهيئة مع الهيئات الأخرى ، و هذا من خلال إجراء مقابلات معهم واستبيان باعتبار أن عملية تحليل وضعية وحالة تسيير المؤسسة في وجود وظيفة مراقبة التسيير يكون من خلال تحليل العلاقة السابقة ومعرفة التغيرات و التحسنات التي أحدثها وجود وظيفة مراقبة التسيير على هذه الهيئات ، كما اعتبرنا أن معرفة حالة التسيير بوجود هذه الوظيفة في المؤسسة يمكن أن تكون من خلال معرفة وضعية وعلاقة و التغيرات التي مست هذه الهيئات التي تمت معهم إجراء الاستبيان و المقابلات بوجود وظيفة مراقبة التسيير .

يتمثل الأفراد التي تم إجراء معهم الاستبيان و المقابلات المعمقة في الأشخاص الذين يشغلون الوظائف الموالية :

- المدير العام .
- مراقب التسيير .
- مسؤول الإدارة والمالية .
- مسؤول إدارة المشتريات .
- مسؤول الإدارة التقنية .
- مسؤول قسم الإنتاج الموقع الأول .
- مسؤول إدارة المبيعات والتسويق .

لقد اخترنا هذه الفئة من العمال بسبب :

- يعرفون أفضل المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالجانب الإداري و التنظيمي فيها و ما يتعلق بتسييرها .
- هم الذين يشاركون في تحريك نظام التسيير في المؤسسة و يعتبرون أهم العناصر في هذا الجانب .
- هم المسؤولون بالدرجة الأولى عن تنفيذ أهداف المؤسسة و تسييرها .

### 2.3.5. أداة الدراسة

لقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على كل من الاستبيان والمقابلات المعمقة في شكل أسئلة مفتوحة ، من خلال طرح أسئلة مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة للاستفادة من مختلف المعلومات التي يقدمونها و مواقفهم والحقائق المرتبطة بوضع معين حسب الأسئلة الموجهة لهم و كذا اعتمدنا على الملاحظة من خلال محاولة التعرف على البيئة الداخلية للمؤسسة و هذا بالتواجد في المؤسسة موضوع الدراسة ، و بعد الحصول على المعلومات المختلفة يتم تحليلها والتعليق عليها للوصول إلى النتائج .

أما عن المتغيرات فتتمثل في نظام مراقبة التسيير وأدواته و كيفية سيره في المؤسسة ودوره كمتغيرات مستقلة ، وفيما يخص المتغيرات التابعة فتتمثل في التسيير و تحسينه .

### 3.3. استمارة الاستبيان و أسئلة المقابلات و التعليق على أجوبتها

بغرض إكمال الجانب التطبيقي و بالإضافة إلى ما سبق تم إعداد استمارة الاستبيان و أسئلة المقابلة و هو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث إلى جانب التعليق عليها .

### 1.3.3. إعداد استمارة الاستبيان و أسئلة المقابلات

لتحليل و دراسة و محاولة التعرف على دور نظام مراقبة التسيير في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية و معالجة الإشكالية المطروحة ، قمنا بإعداد استمارة\* موجهة لمراقب التسيير ومقابلات معمقة\*\* مباشرة مع مجموعة من المسؤولين وإطارات المؤسسة ، وكانت أغلب الأسئلة تدور حول

\* تم الحصول على أجوبة الاستمارة من خلال إجراء مقابلة مباشرة مع مراقب التسيير .  
\*\* أعدت وطرحت أسئلة المقابلة باللغة الفرنسية لاعتقادنا أن أغلب الإطارات ، خاصة السامية منها ، لا تتحكم في اللغة العربية ، وهذا من أجل الحصول على إجابات دقيقة ، و قد قمنا بإدراج نسخة من أسئلة المقابلة باللغة الفرنسية في الملاحق ( الملحق الأول ) .

هيئة مراقبة التسيير في محاولة لمعرفة كيفية عملها و إن كان نشاطها يسير بشكل أفضل ، وكذا التعرف على التحسينات التي حدثت في التسيير نتيجة وضع هذه الهيئة .

حيث تتمحور أسئلة الاستبيان و المقابلة حول النقاط المذكورة في المجال الموضوعي من المبحث الثاني لهذا الفصل .

يمكن توضيح مختلف الأسئلة الخاصة بالاستبيان فيما يلي :

### استمارة الاستبيان :

أولا – مجموعة الأسئلة الأولى :

1- متى تم إنشاء هذه الهيئة ؟

2- لمن تابعة هذه الهيئة ؟

المديرية العامة      الادارة المالية      نفس المستوى مع الوظائف الأخرى

3- هل هي منفصلة على هيئة الرقابة الداخلية ؟

نعم      لا

4- ما هي طريقة عمل هذه الهيئة ؟

لديها طريقة

لديها برنامج تعمل عليه

تعمل حسب الأهداف

5- ما هي الأدوات التي تستعملها ؟

المحاسبة التحليلية      الموازنات      لوحات القيادة

6- كيف يتم انتقال المعلومات بين المصالح المختلفة للمؤسسة ؟

.....

.....

ثانيا - مجموعة الأسئلة الثانية :

1- إذا تستعمل تقارير ، هل هناك متابعة أي تصحيحات ؟

.....

.....

.....

2- ما هي النتائج التي توصلت إليها هذه الهيئة من ناحية التسيير ؟

.....

.....

.....

.....

.....

3- هل وظيفة مراقبة التسيير اكتشفت وجود نقص كفاءة بالنسبة لعمل الأفراد وقامت بمعالجتها في تقاريرها ؟

نعم لا

4- هل سبق و أن اكتشفت وظيفة مراقبة التسيير أشياء لم تظهر في الميزانية ؟

نعم لا ، مثال:

5- من خلال تقارير وظيفة مراقبة التسيير ماذا تغيّر ؟

.....

.....

.....

ثالثا - مجموعة الأسئلة الثالثة :

1- هل الأداة التي تستعملها وظيفة مراقبة التسيير علمية ؟

نعم لا

2- من وضع تقنية عمل الأداة ؟

3- لماذا تعتبرون الأداة المختارة هي الأفضل ؟

4- هل تستعمل أداة مراقبة التسيير لكل وظيفة ، أو تكون الأداة شاملة لكل وظائف المؤسسة في وظيفة مراقبة التسيير ؟

5- هل يتم استعمال الإعلام الآلي لعمل الوظيفة ، أو تتم يدويا ؟

لا يستعمل الإعلام الآلي يستعمل الإعلام الآلي نسبة الاستعمال .....

6- هل أنتم راضون بنتائج طريقتكم ؟

نعم لا

7- هل يوجد تحسين لنتائج طريقتكم ؟

نعم لا

8- هل تنوون تغيير طريقتكم ؟

نعم لا

9- ما هي الطريقة التي تعتمون وضعها في حالة التغيير؟

رابعاً - مجموعة الأسئلة الرابعة :

1- بما أنكم تستخدمون لوحة القيادة ، من يقوم بوضعها ؟

.....

2- ماذا تحتوي هذه اللوحات ؟

.....

3- ما هي حجم الفترة الخاصة بلوحة القيادة ؟

.....

4- كيف يتم مسار لوحة القيادة ؟

.....

.....

5- هل تقارن هذه اللوحات بين الفترات ؟

.....

6- هل يتم تقديم تقرير إلى DG أو لوحات القيادة ؟

تقرير لوحات القيادة

7- ماذا يعمل بهم ؟

.....

.....

8- إحضار لوحة قيادة .

أما فيما يخص أسئلة المقابلات التي تمت مع المسؤولين فهي كما يلي :

أسئلة المقابلة المعمقة :

أولاً - الأسئلة الخاصة بنظام مراقبة التسيير ( المقابلة تمت مع مراقب التسيير ) :

1/ معلومات عامة عن هيئة مراقبة التسيير :

1- هل مراقبة التسيير هي مصلحة ، قسم ، أو وظيفة ؟

2- كم عدد موظفي هذه الهيئة ؟ هل هو كافي ؟

- 3- هل لهذه الهيئة برنامج معلوماتي ؟  
4- ما هو تخصص و شهادة مراقب التسيير ؟

2/ أسئلة خاصة بحساب التكاليف :

- 1- على أي أساس وكيف يتم تحديد أسعار المنتجات ؟
- 2- هل توجد منافسة على المنتجات التي تصنعونها ؟
- 3- هل أسعار البيع تحدد حسب السوق ( العرض و الطلب ) ؟
- 4- لماذا لم تفكروا في وضع نظام لحساب التكاليف ؟
- 5- هل تعتبرون أن الأسعار المحددة من طرفكم موضوعية بدون نظام لحساب التكاليف ؟
- 6- هل أنتم مهتمون بوضع نظام لحساب التكاليف ؟
- 7- هل ترغبون في إنشاء نظام نموذجي أو وضع نظام داخلي ؟
- 8- على أي أساس يتم توزيع التكاليف بين المنتجات ؟
- 9- كيف يتم تحديد التكاليف التقديرية ؟
- 10- كيف يتم تحديد الأسعار التقديرية ؟
- 11- هل تعتقدون أن هيئة مراقبة التسيير تلعب دورها كاملا بدون نظام لحساب التكاليف ؟
- 12- كيف يمكن لكم معرفة المنتجات التي تحقق ربح من تلك التي تحقق خسارة بدون وجود محاسبة تحليلية ؟
- 13- هل تلجأ المؤسسة إلي المقابلة من الباطن ؟ في أي مجال ؟ لماذا ؟

3/ أسئلة خاصة بالموازنة التقديرية :

- 1- من يقوم بوضع معايير الموازنة التقديرية ؟
- 2- هل يتم إشراك العمال في وضع هذه المعايير ؟ كيف ؟
- 3- ما هي المراحل التي يتم من خلالها إعداد الموازنة ؟
- 4- من يقوم بتجميع الموازنات ؟
- 5- ما هي الموازنات التي تحتويها موازنة المؤسسة ؟
- 6- هل توجد موازنة للاستغلال و موازنة للاستثمار ؟
- 7- إذا كان الجواب نعم فكيف يتم إعداد كلا منها ؟



- 8- هل توجد متابعة للموازنة ؟
- 9- من يقوم بالمتابعة الموازنتية ؟
- 10- كيف تتم عملية المتابعة ؟
- 11- في حالة المتابعة هل يتم تحديد الانحرافات ؟
- 12- كيف يتم تصحيحها ؟
- 13- هل تعد تقارير إلى المديرية العامة حول هذه الانحرافات ؟
- 14- ما هي الانحرافات التي تعتبرونها مهمة ؟
- 15- هل تعتبرون أن المتابعة الموازنتية تحتاج إلى محاسبة تحليلية للتدقيق في عملية التحليل ؟
- 16- هل المؤسسة تنتج وفق الطلبات أو وفق مخطط النشاط أو من خلال طرق أخرى ؟

4/ أسئلة خاصة بلوحات القيادة :

- 1- ما هي الهيئات التي تعدّ لها لوحات القيادة ؟
- 2- من يعد لوحات القيادة ؟
- 3- على أي أساس تم إعداد واختيار لوحات القيادة ؟
- 4- ما هي المعايير الأساسية التي تعتمدون عليها لإعداد التقارير من خلال نتائج لوحات القيادة ؟
- 5- ما هي مؤشرات النجاح بالنسبة إليكم ؟
- 6- كيف يتم التنسيق بين مختلف لوحات القيادة ( إنتاج ، موارد بشرية , مالية ، ... الخ ) ؟
- 7- لماذا فضلتم الاعتماد على لوحات القيادة كأداة لمراقبة التسيير ؟
- 8- هل هناك أدوات مراقبة أخرى تكميلية لأدوات مراقبة التسيير ؟
- 9- في حالة الإجابة بنعم , هل هذه الأدوات متكاملة من حيث الأهداف ؟
- 10- هل تؤخذ نتائج لوحات القيادة و التوصيات بعين الاعتبار ؟
- 11- كيف يتم ذلك ؟ هل من خلال تعليمات المدير ؟
- 12- هل تعتبرون أن هناك تكامل بين نتائج المتابعة الموازنتية ( إن وجدت ) و نتائج لوحات القيادة ؟
- 13- هل يمكن معرفة الحالات الخاصة التي استعملت فيها لوحات القيادة لتفادي خسائر مثلا أو لزيادة الأرباح ؟

ثانيا - الأسئلة الخاصة بالمديرية العامة :

- 1- هل أنتم من قرر وضع هيئة مراقبة التسيير ؟
- 2- هل أنتم راضون عن نتائج هذه الهيئة ؟
- 3- هل ساهمت هذه الهيئة في تحسين التسيير ؟ كيف ذلك ؟
- 4- هل ترغبون في توسيع هذه الهيئة ؟
- 5- هل ترغبون في وضع أدوات أخرى لمراقبة التسيير ؟
- 6- لماذا لا توجد هيئة خاصة بالرقابة الداخلية ؟
- 7- هل تعتبرون أن الاستغناء عن هذه الهيئة هو أمر لا يحمل خطورة بالنسبة للمؤسسة ؟
- 8- هل في رأيكم يمكن لهيئة مراقبة التسيير أن تحل محل هيئة الرقابة الداخلية ؟

ثالثا - الأسئلة الخاصة بالإدارة التقنية ( مقابلة مع مسؤول الإدارة التقنية ) :

- 1- هل سبق و أن استشرتم مراقب التسيير في عملية معينة خاصة بمديريتكم ؟
- 2- هل تعتقدون أنه من الضروري تدعيم هيئة مراقبة التسيير بموظفين متخصصين في الجانب التقني و الإنتاجي ؟
- 3- هل تعتبرون أن لوحة القيادة الخاصة بهذه الإدارة تهدف إلى الرقابة العقابية أو الرقابة الإرشادية؟
- 4- هل تعتبرون أن المدة التي ترسل فيها لوحة القيادة كافية بالنسبة إليكم ؟ و ما هي حجم المدة التي تفضلون فيها إرسال لوحة القيادة ؟

رابعا - الأسئلة الخاصة بقسم الإنتاج ( مقابلة مع مسؤول قسم الإنتاج ) :

- 1- هل هناك لوحة قيادة خاصة بالقسم أو نفسها هي الخاصة بالمدير التقني ؟
- 2- هل سبق و أن استشرتم مراقب التسيير في عملية معينة خاصة بهذه الإدارة ؟
- 3- هل تعتبرون أن هيئة مراقبة التسيير ضرورية للمؤسسة ؟
- 4- من يراقب الجودة مراقب التسيير أو مراقب الجودة ؟
- 5- كيف يمكن اعتبار مراقب الجودة كجزء من مراقبة التسيير ؟

خامسا - الأسئلة الخاصة بإدارة المبيعات والتسويق ( مقابلة مع مسؤول إدارة المبيعات والتسويق ) :

- 1- هل من خلال لوحات القيادة تحسنت المبيعات و نتائجها ؟
- 2- ما هي حسب رأيك النتائج التي قدمتها هيئة مراقبة التسيير و التي أدت إلى تحسين المبيعات والنتائج ؟
- 3- هل تعتبرون أن إضافة هيئة مراقبة التسيير ساهم في تحسين رقم أعمال المؤسسة ؟
- 4- هل تعتبرون أن إضافة هيئة مراقبة التسيير ساهم في تحسين نشاط التسويق وأدى ذلك إلى توسيع نشاطه ؟
- 5- هل يرغب مدير المبيعات و التسويق أن تكون هيئة مراقبة التسيير مدعمة بأشخاص مختصين في المبيعات والتسويق ؟
- 6- ما هو رأي مدير المبيعات والتسويق حول دور هيئة مراقبة التسيير ؟

سادسا - الأسئلة الخاصة بإدارة المشتريات ( مقابلة مع مسؤول إدارة المشتريات ) :

- 1- ما الذي أضافه وجود هيئة مراقبة التسيير في نشاط إدارة المشتريات ؟
- 2- هل سبق و أن قامت هيئة مراقبة التسيير بالمساهمة في توجيه قرار خاص بإدارة المشتريات ؟
- 3- من يقوم بتقييم اخراجات المواد الأولية ؟
- 4- ما هي الطريقة المستعملة للتقييم ؟
- 5- ما هي العلاقة بين هذه الإدارة و هيئة مراقبة التسيير ؟
- 6- هل يعتمد تقييم المخزونات على الأسعار الحقيقية أو التقديرية ؟
- 7- ألا يظن مسؤول إدارة المشتريات أنه من الضروري وضع أداة المحاسبة التحليلية لتقييم المخزونات ؟

سابعاً - الأسئلة الخاصة بالإدارة والمالية ( مقابلة مع مسؤول إدارة المالية ) :

- 1- ما هي العلاقة التي تربط هذه الإدارة مع هيئة مراقبة التسيير ؟
- 2- ما هو الدور الذي أدته هيئة مراقبة التسيير من أجل تحسين توظيف الأموال وتطبيق القوانين الموجودة ؟
- 3- من يقدم التوجيهات اللازمة فيما يخص الإصلاحات القانونية والمحاسبية ؟

4- هل تعتبرون أن لوحة القيادة الخاصة بإدارتكم ساهمت في تحسين تسييركم؟

### 2.3.3. أجوبة الاستبيان والمقابلات و التعليق عليها

بعد تطرقنا و عرضنا لكل استمارة الاستبيان و أسئلة المقابلات سنطرق في هذا المطلب الى مختلف الأجوبة التي تحصلنا عليها و كذا التعليق عليه .

أجوبة الاستبيان :

أولا – مجموعة الأجوبة الأولى :

- 1- تم إنشاء هيئة مراقبة التسيير في أكتوبر 2006 .
- 2- هيئة مراقبة التسيير تابعة للمديرية العامة .
- 3- مصلحة مراقبة التسيير منفصلة عن هيئة الرقابة الداخلية .
- 4- تعمل هيئة مراقبة التسيير حسب الأهداف .
- 5- تتمثل أدوات مراقبة التسيير في الموازنات و لوحات القيادة .
- 6- يتم انتقال المعلومات بين المصالح المختلفة للمؤسسة من خلال وجود شبكة الانترنت.

التعليق على مجموعة الأجوبة الأولى :

- هيئة مراقبة التسيير في مؤسسة VENUS حديثة النشأة و بهذا فهي تعتبر في مرحلة مبدئية من حيث عملها ، بحيث يمكن تطويرها أكثر مستقبلا والاستفادة أكثر من النتائج التي يمكن أن توفرها هذه الهيئة وهذا حسب مبدأ الخبرة .
- هيئة مراقبة التسيير تابعة مباشرة للمديرية ( الوضع الأول حسب ما ذكر في الجانب النظري الفصل الأول ) وهذا ما يجعل نشاطها أكثر توسعا و تكون مسؤوليتها أكبر بالمقارنة إذا ما كانت تأخذ أوضاع أخرى و يعتبر هذا الوضع أفضل لها .
- هيئة مراقبة التسيير منفصلة عن هيئة الرقابة الداخلية وهي وضعية أفضل للوظيفتين لأداء مهامهما كما يبين هذا أن هدف هيئة مراقبة التسيير لا يتضمن الصفة العقابية .
- تعمل هيئة مراقبة التسيير حسب الأهداف وهذا ما يجعلها أكثر مرونة و استجابة مع ما تريد الوصول إليه المؤسسة و مع التغيرات التي تحصل والتي من خلالها تبني هذه الأهداف .

- تتمثل أدوات هيئة مراقبة التسيير في الموازنات و لوحة القيادة وهذا ما ينطبق على ما درسناه في الجانب النظري من حيث أدوات هذه الهيئة ، كما أن للمؤسسة شبكة الانترنت والتي تربط بين المصالح المختلفة وهذا ما يسهل عملية انتقال مختلف المعلومات بسهولة و بسرعة و يكون الاتصال أفضل فيما بينها .

ثانيا - مجموعة الأجوبة الثانية :

1- نعم هيئة مراقبة التسيير تستعمل تقارير و تقوم بمتابعتها , بحيث كل التقارير الخاصة بوظائف و هيئات المؤسسة ترسل إلى هذه الهيئة و تقوم هذه الأخيرة بجمع و تحليل كل المعلومات المقدمة و منه وضع تقرير شامل و ملخص لها و تقدمه للمدير ، و بالقيام بهذه العملية تظهر كل النقاط الإيجابية و السلبية التي حصلت في نشاط المؤسسة ، و فيما يتعلق بالنقاط السلبية يتم متابعتها و تصحيحها و تحديد متى يتم هذا التصحيح ، و عادة تصحح في الشهر المقبل ولكن فيما الحالات المستعجلة يتم معالجتها مباشرة بعد تحديدها .

2- هيئة مراقبة التسيير تجيب على المعايير التي تخص التسيير و ما يتعلق به و هناك تحسن للتسيير بوجود هذه الهيئة حيث أصبح أكثر تنظيما ، فمثلا: كانت كل التقارير قبل وجود هذه الهيئة ترسل مباشرة إلى المديرية العامة لكن الآن أصبحت تقدم بشكل ملخص و منظم و سهل و شامل لكل معلومات المؤسسة بعد أن تمر على هيئة مراقبة التسيير ، و هذا يسهل و يساعد كثيرا المدير العام في التعرف على كل وضعية المؤسسة ، كما كانت التقارير سابقا تحتوي على أخطاء و التي تبقى لفترة من الزمن دون أن تصحح لكن بوجود هذه الهيئة أصبحت هذه الأخطاء تصحح مباشرة بحيث يوجد تقارير يجب تقديمها و تصحيحها يوميا حسب نوع الحالة .

3- بالنسبة لعملية اكتشاف وجود نقص كفاءة بالنسبة لعمل الأفراد و معالجتها تقوم بها إدارة الموارد البشرية ، بحيث في حالة وجود و اكتشاف هذا النقص تقوم هذه الإدارة بإجراء تكوين لهم .

4- نعم سبق و أن اكتشفت وظيفة مراقبة التسيير أشياء لم تظهر في الميزانية ، مثلا : بما يتعلق بالأجور , نفقات خارج الاستغلال ,... الخ .

5- من خلال تقارير وظيفة مراقبة التسيير أصبح وجود رد فعل سريع في معالجة مختلف أنشطة المؤسسة وكذا ساعدت كثيرا في عملية التسيير.

## التعليق على مجموعة الأجوبة الثانية :

- تعتبر عملية وضع التقارير ومتابعتها و طريقة تصحيحها من طرف هيئة مراقبة التسيير عملية مناسبة للمؤسسة , و بقيامها بذلك تعتبر كهيئة مراقبة فعلا لكل نشاط المؤسسة وكوسيط بين كل هيئات ووظائف المؤسسة و المديرية العامة و مساعدة لهذه الأخيرة في نشاطها ، من خلال التحسّنات و التنظيم الذي ظهر في التسيير بإضافة وجوده هذه الهيئة.
- يلاحظ أن مسؤولية هيئة مراقبة التسيير تكون اتجاه الهيئات التي تقدم لها التقارير وتتعامل معها ، وهذه الهيئات هي المسؤولة عن الوظائف التابعة لها و الأقل منها في المستوى التنظيمي ، أي علاقة هيئة مراقبة التسيير مع المستويات التنفيذية تكون من خلال علاقتها مع الهيئات المسؤولة عنها ، وبهذا يظهر أن هيئة مراقبة التسيير تراقب طريقة تسيير و عمل هذه الهيئات و بطريقة غير مباشرة المستويات الأقل منها ، مثلا من خلال اكتشاف الأخطاء التي تقع في هذه المستويات عن طريق هذه الهيئات ، كما برز أكثر التغيّر الذي حصل في تسيير المؤسسة من خلال أن أصبح هناك رد فعل سريع في النشاط و هذا جانب إيجابي يظهر في الدور الذي تؤديه هيئة مراقبة التسيير في تحسين التسيير كما تناولناه في الجانب النظري في الفصل الثاني .

## ثالثا – مجموعة الأجوبة الثالثة :

- 1- الأداة التي تستعملها هيئة مراقبة التسيير هي أداة علمية .
- 2- تم وضع تقنية عمل أداة مراقبة التسيير في إطار وضع المؤسسة لنظام الجودة ISO9000 الخاص بالتسيير Management .
- 3- تعتبر الأداة المختارة هي الأفضل لأنه معمول بها دوليا و لأنها سهلة من ناحية طريقة تطبيقها و لأنه يمكن وضع في ورقة واحدة كل المؤشرات و المعلومات التي تحتاجها المؤسسة و تلخص كل التقارير و المعلومات التي فيها .
- 4- كل وظيفة لها لوحة قيادة خاصة بها يضعها المسؤول عن الوظيفة ، والمراقب يقوم بدوره بوضع لوحة قيادة شاملة لكل الوظائف والتي ترسل إلى المدير العام .
- 5- يتم استعمال الإعلام الآلي في عمل هيئة مراقبة التسيير وهذا بحوالي نسبة 70 % من العمل الكلي للهيئة والباقي يتم يدويا .
- 6- نعم نحن راضون بنتائج طريقتنا ولم نواجه مشاكل متعلقة بها .

- 7- نعم نحن نبحت دائما عن الأفضل لمؤسستنا ولهذا نحاول باستمرار تحسين نتائج طريقتنا .
- 8- لا ، لا نرغب في تغيير طريقتنا لأن نتائجها مرضية لكن نحن دائما نبحت عن التحسين ما دام يعطينا هذا قيمة إضافية .
- 9- / .

#### التعليق على مجموعة الأجوبة الثالثة :

- تكون الأداة التي تستعملها هيئة مراقبة التسيير علمية يضمن لها هذا و يحقق الدقة في عملها وفي تنظيمها ، ونرى أن المؤسسة رأت أنه يجب عليها بتبنيها نظام الجودة إضافة هيئة لمراقبة التسيير ، أي أنه و لتحقيق جودة أفضل فيها يجب أن تكون العملية متبوعة بوضع هيئة لمراقبة التسيير ، وكذا من أجل ضمان أفضل لمراقبة لنشاطها و طريقة عمل تسييرها و تحقيق أداء أحسن وهذا هو الهدف الأساسي الذي تنتظره أي مؤسسة بوضع هذه الهيئة من خلال ما رأيناه في الجانب النظري في الفصل الأول ، كما أن الأداة التي تستعملها هذه الهيئة سهلة الفهم و تتضمن كافة المعلومات التي تحتاجها المؤسسة و هذا أيضا هدف من بين الأهداف التي ترغب في تحقيقها بتبنيها نظام مراقبة التسيير.
- بوجود لوحة قيادة خاصة بكل وظيفة يمكن للمؤسسة ضمان توفر معلومات أكثر وبدقة عن نشاطها وكيفية سير عملها ، لأنه يمكن في حالة الاطلاع على لوحة القيادة الشاملة حول أي وضعية عدم التمكن من تحليلها ومعرفة أسبابها ( خاصة بما يتعلق بالجوانب السلبية ) وهذا ما يستلزم التدقيق في المعلومات الخاصة بها ويمكن تحقيق هذا بالرجوع إلى لوحات القيادة الخاصة بالهيئات ، وباستعمال الإعلام الآلي و توفر شبكة الانترنت بين المصالح يمكن تحقيق كل العمليات بطريقة سهلة و منه توفير أفضل للوقت خاصة باعتبار نظام مراقبة التسيير كنظام معلومات يوفر المعلومات المختلفة للمصالح الأخرى ( حسب الفصل الثاني من الجانب النظري ) .
- وجود أداة تعمل بطريقة مناسبة لا ينفى ضرورة البحث دائما عن طرق أفضل يمكن لها أن توفر أداء أحسن أو على الأقل القيام بالبحث الدائم على التحسينات التي يمكن إضافتها عليها لتتأقلم مع ظروف المؤسسة الداخلية والخارجية ، وهذا وحسب الإجابة الثامنة متوفر في مؤسسة VENUS .

## رابعا – مجموعة الأجوبة الرابعة :

- 1- كل مسؤول يقوم بوضع لوحة القيادة الخاصة بمصلحته , بحيث تم تكوين جميع المسؤولين من أجل أن يصبح بمقدرتهم إعداد هذه اللوحات بما فيها من معلومات مناسبة ، و تم هذا التكوين في إطار تبني المؤسسة لنظام الجودة .
- 2- هذه اللوحات هي عبارة عن جدول يحتوي الأهداف الخاصة بوظائف المؤسسة وهي تختلف حسب كل وظيفة , وكذا على المؤشرات , و الهدف في شكل نسبة ( ويمثل الهدف التقديري ) , و النتائج المحققة والانحرافات ، ويكون هذا الجدول متبوع بتقرير عن كل حالة تظهر في الجدول .
- 3- في الغالب الفترة التي تخص لوحة القيادة تكون شهر لكن هناك بعض الحالات أين تختلف هذه الفترة .
- 4 – يتم مسار لوحة القيادة كما يلي : كل مسؤول يضع لوحة القيادة الخاصة بمصلحته و يقدمها في سجل بالإضافة إلى تقرير عن الحالات المختلفة للنشاط بالإضافة إلى جداول تحتوي مقارنة بين الأشهر و الانحرافات ، بحيث يقدم هذا السجل للمراقب و هذا ينطبق على كل السجلات المقدمة ويقوم المراقب بدوره بوضع لوحة قيادة شاملة وتقرير شامل ويرسله إلى المدير العام .
- 5- نعم هناك مقارنة بين هذه اللوحات ، وهناك نوعين من المقارنة : مقارنة بين مختلف اللوحات المقدمة من طرف الوظائف المختلفة للمراقب في محاولة للتعرف إن كان نشاطها متناسق ومتكامل فيما بينها أو لا وكذا من أجل القيام بإعداد لوحة قيادة شاملة , ومقارنة لنفس اللوحات أي الخاصة بنفس الوظيفة لكن فترات مختلفة من أجل التعرف على التطورات التي حدثت في نفس الوظيفة .
- 6 – يتم تقديم للمدير العام تقرير و يكون هذا الأخير شامل لكل التقارير المقدمة و يعد من طرف مراقب التسيير .
- 7- من خلال التقرير المقدم للمدير العام يقوم هذا الأخير بملاحظة نشاط المؤسسة و كل شهر يتم عقد اجتماع لمناقشتها .
- 8- تم تقديم مثال\* للوحة قيادة خاصة بإدارة الموارد البشرية و لوحة قيادة فارغة و موازنة عامة سنوية مختصرة .

\* لوحتي القيادة و الموازنة العامة المختصرة المقدمة موجودة في الملاحق ( الملحق الثاني ) ، وكنا نرغب في الحصول على مختلف لوحات القيادة الخاصة بمختلف الوظائف من أجل مقارنتها و تحليلها وخاصة معرفة أنواع المؤشرات التي تحتويها ومعرفة إن كانت تتطابق مع ما درسناه في الجانب النظري لكن لم نتسكن من الحصول عليها بسبب عدم رغبة المؤسسة في ذلك .



## التعليق على مجموعة الأجوبة الرابعة :

- وضع واعداد لوحة القيادة حسب ما تناولناه في الفصل الأول من الجانب النظري هو من مهام مراقب التسيير بحيث يمكن أن يعدها و يملأها هو أو يعدها فارغة و يتم ملؤها من طرف المسؤول ، غير أن في مؤسسة VENUS يتم إعدادها و ملؤها من طرف المسؤول وهذا لا ينطبق مع ما جاء في الجانب النظري لكن و بما أنه تم تكوين و تدريب هؤلاء المسؤولين على طريقة إعدادها و ملؤها يكون هذا أمر لا بأس به ، كما تحتوي لوحات القيادة الخاصة بالمؤسسة موضوع الدراسة على المؤشرات والأهداف و الانحرافات و النسب... الخ حيث نلاحظ أن هذا ينطبق على ما تطرقنا إليه عند دراستنا للوحات القيادة في الجانب النظري ، و تعتبر الفترة الخاصة بهذه اللوحات وكذا مسارها أيضا مناسبة .
- يعني وجود عملية المقارنة بين اللوحات المختلفة للوظائف ومقارنة لنفس اللوحات بفترات مختلفة أن مصلحة مراقبة التسيير تضمن التنسيق والتكامل في نشاط هذه الوظائف وكذا تعتبر كأداة لمتابعة تطورات و سير نشاط المؤسسة ككل ، و هذا من بين الأهداف التي جاءت من أجل تحقيقها هذه الوظيفة حسب ما تناولناه في الجانب النظري .
- ساعدت عملية تقديم المراقب لتقرير شامل للمدير العام في تبسيط و تسهيل لهذا الأخير أداء مهامه و منه عملية التسيير ، و بهذا نرى أن وظيفة مراقبة التسيير جاءت من أجل مهمة ضمان تسيير أفضل و أسهل و أكثر تنظيما حسب ما رأيناه في الجانب النظري .
- كما ذكرنا في ما سبق أن مضمون لوحة القيادة الخاصة بمؤسسة VENUS ينطبق مع مضمون لوحات القيادة التي تم دراستها في الجانب النظري ، و نعتبر أن شكل لوحة القيادة الخاصة بالمؤسسة موضوع الدراسة هو بسيط و سهل الفهم ، كما أن الموازنة العامة تشتمل على عدة موازنات و هي بسيطة .

أجوبة المقابلة المعمقة :

أولا - الأجوبة الخاصة بنظام مراقبة التسيير ( المقابلة تمت مع مراقب التسيير ) :

1/ معلومات عامة عن هيئة مراقبة التسيير :

1- مراقبة التسيير في مؤسسة VENUS هي عبارة عن مصلحة ، بسبب أن حجم المؤسسة متوسط ( حوالي 177 عامل ) .

- 2- تحتوي مصلحة مراقبة التسيير على عامل واحد يتمثل في مراقب التسيير و يطلق عليه اسم مساعد مكلف بمراقبة التسيير .
- 3- نعم لهذه الهيئة برنامج معلوماتي تعمل به و هذا ما يساعد كثيرا في تسهيل قيام هذه المصلحة بأداء نشاطها .
- 4- تخصص و شهادة مراقب التسيير هو في مراقبة التسيير بمستوى دراسات عليا ، وكان سابقا مسؤول عن وظيفة الموارد البشرية في مؤسسة أخرى .

التعليق على المعلومات العامة لهيئة مراقبة التسيير :

بما أن حجم مؤسسة VENUS متوسط فوجود مصلحة لمراقبة التسيير بعامل واحد يعتبر مناسب ، لأن تسييرها يعتبر بسيط نوعا ما مقارنة بالمؤسسات الكبيرة حسب ما تناولناه في الفصل الأول من الجانب التطبيقي ، كما نرى أن لهذه الهيئة برنامج معلوماتي مما يعني أن هذه المؤسسة تستعمل الوسائل التي تجعل طريقة عملها سهلة ، أما بالنسبة لتخصص المراقب فهو يتناسب مع ما تحتاجه و تتطلبه وظيفة مراقبة التسيير .

2/ أجابة خاصة بحساب التكاليف :

1- يتم تحديد أسعار المنتجات على أساس ما يلي :

قبل انطلاق المؤسسة في عملية إنتاج منتج جديد تقوم مصلحة التسويق بالتنسيق مع مصالح أخرى بإجراء دراسة خاصة بكل ما يتعلق به ، مثلا : يتم التعرف في هذه الدراسة على مقدار الربح الذي يمكن أن يحققه المنتج و كل ما يتعلق بالمنتج المنافس و تقارنه بمنتجاتها و هل منتج المؤسسة ستكون تكلفته أقل و كيف ستكون نوعيته و ما مدى تقبله من طرف المستهلك ... الخ , وكذا الوصول إلى تحديد سعر خاص بالمنتج .

وبما أن المؤسسة في محيط متنافس ترى من خلال هذا السعر الذي ستحدده إن كانت تستطيع الدخول به في هذا المحيط ، ونفس الشيء بالنسبة لنوعيته بحيث ستحاول التعرف إن كان سيتقبله المستهلك .

و يتم حساب السعر وفق العلاقات الموالية :

سعر البيع خارج الرسم = ( تكاليف متغيرة + تكاليف ثابتة ) + تكاليف التغليف + تكاليف الفضلات والمهمات + هامش الربح .

سعر يحوي الضريبة TTC = سعر البيع خارج الرسم + الرسم على القيمة المضافة TVA

بحيث :

- الرسم على القيمة المضافة TVA تقدر بـ 17 % .
- تكاليف الفضلات و المهمات تأخذ نسبتها بحوالي 2 % إلى 3 % .
- بالنسبة للتكاليف الثابتة والمتغيرة فهي تستخرج من :

من المفروض أن هذه التكاليف تستخرج حسب طرق المحاسبة التحليلية , لكن و بما أنه ليس لدينا أداة للمحاسبة التحليلية في مؤسستنا فانه يتم حساب و استخراج كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة من خلال أخذ الميزانيات لثلاث سنوات و يأخذ متوسطها وبهذا تحسب هذه التكاليف .

بصفة مختصرة تقوم قاعدة السعر على أساس نقطتين هما :

- دراسة السعر .
  - سعر التنافس : أي سعر المنتج المنافس في السوق .
- 2- نعم هناك منافسة , وهي منافسة شديدة فالسوق الجزائري يحوي العديد من المؤسسات المنتجة لمواد التجميل .
- 3- هناك منتجات يتم وضع سعرها حسب السوق وهناك منتجات أخرى يوضع سعرها ويحدد من طرف المؤسسة .
- 4- حسب رأيي لا يمكن لأي مؤسسة تقديم منتج دون نظام أو قاعدة لحساب التكاليف ، ونحن فعلا لا نملك نظام لحساب التكاليف قائم بحذ ذاته أي لا نملك مصلحة أو وظيفة أو أداة مثل أداة المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف ، وهذا لأن عملية تحديد التكاليف وأسعار المنتجات لدينا تتم بواسطة عملية

بسيطة و كمثال عن ذلك الطريقة المقدمة في الجواب الأول ، إلا أنه نعتبر أن لمؤسستنا نظام لحساب التكاليف غير أنه ليس رسمي أي ليس لدينا مصلحة أو هيئة أو أداة خاصة بحساب التكاليف .

5- لا , لا نعتبر أسعارنا موضوعية بدون نظام دقيق لحساب التكاليف ، فرغم قيامنا بوضع دراسات فيما يخص أسعار المنتجات إلا أننا نعتبر أن وجود نظام لحساب التكاليف قائم بحد ذاته يضمن الدقة والموضوعية أكثر لمنتجاتنا .

6- نعم المؤسسة مهتمة بوضع هيئة للمحاسبة التحليلية من أجل ضمان الدقة في عمليات حساب التكاليف والحساب ووضع سعر أكثر دقة للمنتجات .

7- المؤسسة تفضل وضع نظام داخلي .

8- كما ذكرنا سابقا المؤسسة لا تملك هيئة خاصة بالمحاسبة التحليلية ولا توجد قاعدة خاصة لتقييم التكاليف ، بحيث يتم الحساب حسب قاعدة الحساب العام لكل تكاليف المؤسسة ، ويتم هذا بأخذ التكاليف من الميزانية وتعتبر هي كل تكاليف المؤسسة .

9- المؤسسة لم تضع سابقا تكاليف تقديرية ، لكن هي دائما تواجه خطر انخفاض قيمة العملة الجزائرية مقابل العملات الصعبة خاصة أن المؤسسة تتعامل كثيرا مع الدول الأجنبية باعتبار هذه الأخيرة هي من تمونها بالمواد الأولية ، لذا نرى أنه من الضروري لنا دائما تجنب خطر انخفاض سعر صرف العملة الجزائرية من خلال التنبؤ لما ستكون عليه قيمتها مستقبلا ونقوم بهذا ، ونفضل أن تكون الفترة كل ستة أشهر .

10- حسب حالة الصرف الجزائري وتتم عملية التقدير في الغالب خلال كل ستة أشهر .

11- لا , لأن وجود نظام لحساب التكاليف يضمن دقة الحساب وهذا ما تحتاجه مصلحة مراقبة التسيير وتحاول تحقيقه .

12- بالنسبة لنا نعتبر أن المنتجات التي تحقق ربح تقسم الى نوعين :

- منتجات تباع بحجم كبير و بهامش عادي و متوسط .

- منتجات تباع بحجم متوسط وفي بعض الأحيان قليل لكن هامشها كبير .

13- لا , المؤسسة لا تلجأ إلي المقابلة من الباطن فيما يخص منتجاتها .

التعليق على الأجوبة الخاصة بحساب التكاليف :

- بقيام المؤسسة بدراسة تحليلية للمنتج قبل أن تنطلق في إنتاجه و طرحه في السوق يبين أن لمؤسسة VENUS رؤية استراتيجية لنشاطها وما ترغب الوصول إليه من أرباح ، بحيث تقوم بهذا مع أخذها بعين الاعتبار أنها في محيط متنافس ، كما أن القاعدة العامة لتحديد

الأسعار ( حسب ما جاء في الإجابة الأولى ) تعتبر مناسبة ، و نفس الشيء بالنسبة لإدماج تكلفة الفضلات والمهملات و ضريبة الرسم على القيمة المضافة يعتبر عمل يساعد في زيادة أرباح المؤسسة ، لكن بالنظر إلى طريقة تحديد التكاليف المتغيرة و الثابتة في مؤسسة VENUS نرى أنها غير دقيقة ولا يعتبر أخذ المتوسط لثلاث سنوات معيار صحيح ، لأن هذه العملية تحتاج لأداة المحاسبة التحليلية لتكون دقيقة خاصة أن المؤسسة في محيط متنافس يمكن له أن يؤثر على الأسعار التي تحددها ، وعليه و بتحديد المؤسسة لأسعارها وفق هذه الأداة سيضمن على الأقل معرفتها تكاليف الإنتاج المختلفة بدقة و معرفة إن كانت تحقق أرباح أو لا بشكل أفضل .

- رغم أن المؤسسة ترى أنها تمتلك نظام لحساب التكاليف إلا أننا نرى أن هذا النظام لا يكون دقيق إلا إذا توفرت أداة خاصة بذلك مثل أداة المحاسبة التحليلية ، كما نرى أنه لا يشترط أن تكون لها وظيفة أو مصلحة خاصة بها بسبب أن حجم المؤسسة متوسط بل إضافتها كأداة إلى جانب كل من لوحات القيادة و الموازنات يمكن أن يحقق الدقة في تحديد أسعار منتجاتها ، وبما أن المؤسسة تفكر في وضع أداة المحاسبة التحليلية هذا يعتبر شيء إيجابي في سير نشاطها مستقبلا خاصة إن كان نظامها داخلي .
- بما أن المؤسسة تقوم بدراسات قبل انطلاقها في أي منتج ، هذا يستدعي منها القيام بتحديد التكاليف و الأسعار التقديرية و يمكن أن يتم هذا أيضا بمساعدة أداة المحاسبة التحليلية ، و من الأفضل أن تشمل عملية التقدير لكل نشاط المؤسسة وليس فقط بما يتعلق بسعر الصرف ، مع استعمال أداة علمية لذلك .
- المعيار الذي تعتمده المؤسسة لمعرفة المنتجات المربحة من المنتجات الأخرى غير علمي وغير دقيق ، إذ يمكن من خلال أداة المحاسبة التحليلية و بعملية دقيقة معرفة نوع المنتجات من خلال تحديد تكاليفها وسعرها ( يمكن أن يخضع السعر للسوق ) ، وبهذا يمكن تحديد و بشكل الأفضل المنتجات المربحة من غيرها .

### 3/ الأجوبة الخاصة بالموازنة :

- 1- تم وضع معايير إعداد الموازنة من طرف مراقب التسيير .
- 2- يتم إشراك الموظفين و إدارات المؤسسة وهذا من خلال تقديم المعلومات المختلفة الخاصة بقرارات سابقة والحالية من أجل المساهمة في إعدادها .

- 3- يتم إعداد الموازنات الخاصة بالسنة المقبلة في أواخر السنة الحالية ، وتتمثل طريقة إعدادها في أخذ ميزانية السنة الحالية مع إضافة هامش معين حسب الظروف المتوقعة .
- 4- يقوم كل مسؤول بجمع وتحليل المعلومات وإعداد الموازنة الخاصة بمصلحته ويقوم مراقب التسيير بتجميع كل هذه الموازنات في موازنة واحدة شاملة للمؤسسة و تشمل كافة المعلومات الخاصة بهذه المصالح .
- 5- تشمل الموازنات التي نجدها في موازنة المؤسسة و التي يمكن تقسيمها إلى نوعين :
- موازنات النفقات ويشتمل على : موازنة تكاليف المستخدمين ، موازنة تكاليف الإنتاج ، موازنة الكهرباء والغاز ، موازنة النقل ، ...الخ.
  - موازنات الإيرادات وتشتمل مثلا على : موازنة رقم الأعمال .
- 6- نعم توجد موازنة للاستغلال وموازنة للاستثمار ، بحيث نجد في موازنة الاستثمار مثلا : موازنة الآلات ، موازنة والسيارات ... الخ ، و موازنة الاستغلال نجدها في جانب موازنة النفقات.
- 7- يتم إعداد موازنة الاستغلال و موازنة الاستثمار كما يلي : مثلا في حالة رغبة و توقع المؤسسة أنها ستزيد من حجم الإنتاج ستتوقع معها ( ونعتبر أن العملية تلقائية ) أنها ستزيد حجم العمال وستزيد عدد الآلات و ستوسع ورشات إنتاجها وستزيد عدد الشاحنات ... الخ ، أي أن المؤسسة تضع موازنات استغلالها و استثمارها باعتبار وجود عملية متتابعة تستدعي الواحدة منها الأخرى .
- 8- نعم هناك متابعة للموازنات ، حيث يتم هذا في نهاية كل سنة لتقرر ما الذي ستفعله المؤسسة لاحقا من خلال معالجة الحالات التي تستدعي ذلك و الاستمرار في نفس الطرق المتبعة في نشاطها إذا لم تواجه مشاكل فيها .
- 9- يقوم بمتابعة الموازنات على المستوى العام أي بما يتعلق بنشاط المؤسسة ككل مراقب التسيير أما على المستوى الخاص فكل مسؤول يتابع نشاطه وما كان يريد الوصول إليه .
- 10- يتم إعداد الموازنات في فترة ما بين سبتمبر إلى ديسمبر و يبدأ التنفيذ من جانفي وتتم عملية المتابعة خلال كل شهر ، مثلا : إدارة الموارد البشرية تضع في موازنتها أنها ستقوم في السنة المقبلة بعملية تكوين للعمال ، وبحلول هذه الفترة التي وضعت لها هذه الموازنة وابتداء من عملية التنفيذ تقوم هذه الإدارة بعملية المتابعة كل شهر لترى من خلالها إن تم التكوين أو لا و تتابع هذه العملية .
- 11- بالتأكيد نقوم في عملية المتابعة باستخراج وتحديد الانحرافات في شكل أرقام كما يتم وضع نسب تقيس نسبة التحقيق .
- 12- بعد تقديم النتائج تتم عملية التصحيح في نهاية كل شهر لأن هناك أخطاء قد يتم اكتشافها من خلال هذه العملية ولا يمكن التأخر في معالجتها من أجل السير الحسن لنشاط المؤسسة .

13- نعم ، فبالإضافة إلى قيام مراقب التسيير بإعداد لوحة قيادة شاملة لكل لوحات الوظائف فهو يقوم بإعداد تقرير شامل لكل التقارير يشمل كل المعلومات بما فيها الانحرافات ووضعيات نشاط المؤسسة لتقدم إلى المديرية العامة .

14- الانحراف الذي نعتبره مهم جدا هو انحراف الوقت و هو الخاص بحجم فترة تحقيق المشاريع، لأن المؤسسة قد تقرر إضافة منتجات جديدة وتحتاج هذه العملية توسيع مكان نشاطها فتكلف أفراد مختصين ( المقاولين ) ، غير أنه قد لا يتم التنفيذ في الفترة المحددة والمرغوبة من طرف المؤسسة و هذا ما يشكل عائق أمام سير نشاطها حسب ما ترغب .

15- نعم نعتبر أن إضافة مصلحة المحاسبة التحليلية يسمح بالتعمق أكثر في التحليل و تتطلبه المتابعة الموازناتية ، لأن وجود مصلحة المحاسبة التحليلية يسمح بالتحليل والتحديد الدقيق لكل تكاليف المؤسسة ، كما تساعد هذه الأداة في إعداد الموازنات ، و باستخدام طرقها ( خاصة إذا كانت تتم بدقة ) فان احتمال وجود انحراف سلبي كبير يكون ضئيل جدا إذا توفرت هذه الهيئة .

16- المؤسسة تنتج وفقا للطلبات غير أنها لا تستوعبها كلها فهناك حالات أين يفوق الطلب الإنتاج.

التعليق على الأجوبة الخاصة بالموازنة :

- توضع الموازنة من طرف مراقب التسيير وتعتبر من مهامه وهذا ما رأيناه أيضا في الجانب النظري ، و باشتراك الموظفين والإطارات فيها يمكن الحصول على المعلومات حول الوظائف المختلفة التي تحتاجها العملية و منه المساعدة في عملية التنفيذ على مستوى هذه الوظائف ، غير أن إشراك هذه الفئة من العمال فقط يعتبر غير كافي إذ من الأحسن عند إعدادها إشراك كل عمال المؤسسة ، أما عن فترة إعداد الموازنات فهي مناسبة غير أن عملية إضافة هامش للميزانية الحالية لا يعكس حقيقة وضعيات النشاط في السنة المقبلة لأن العملية تحتاج لمعلومات وحسابات علمية دقيقة لذلك ، وبخصوص قيام كل مسؤول بإعداد موازنة وظيفته بحيث يجمعها مراقب التسيير في موازنة واحدة شاملة يعتبر مناسب ومحقق أكثر للأهداف ، كما تحتوي المؤسسة موضوع الدراسة على عدة موازنات ( ذكر البعض منها في الإجابة الخامسة ) وهذا ما يساعد في تقسيم المسؤولية وحصص الأهداف بين مختلف الهيئات التي نجد فيها هذه الموازنات سواء من حيث إعدادها أو متابعة تنفيذها .

- يعتبر وجود موازنة للاستغلال وموازنة للاستثمار في مؤسسة VENUS مناسبة لأن هذا سيساعدها في متابعة سير نشاطها ، غير أن طريقة إعداد هذه الموازنات حسب ما أشير إليه في المقابلة وفي الإجابة السابعة لا نعتبره مناسب ، لأنه من الممكن للمؤسسة مثلا أن تتوقع

إضافة منتجات لكن لا يستلزم ذلك بالضرورة أن تتوقع معها زيادة عدد العمال أو توسيع مساحة نشاطها ( أي لا يستلزم ذلك ضرورة أن تؤدي كل عملية لأخرى ) ، إذ يمكن للمؤسسة توقع طرح منتج جديد ويتم ذلك دون الحاجة إلى زيادة عمالها أو مساحة نشاطها ، أي من الأفضل للمؤسسة معرفة بشكل دقيق إن كانت تحتاج إلى ذلك أو لا .

- للمؤسسة متابعة موازننتية وهذا ما يعتبر عملية تكملية لعملية إعدادها و تنفيذها و يجعل عملية الاستفادة منها و من وجودها تكون بشكل أفضل ، كما أن عملية متابعة كل مسؤول للموازنة الخاصة بنشاطه و متابعة مراقب التسيير و مراقبته لكل هذه الموازنات يعتبر شيء إيجابي في المؤسسة ، و كون هذه المتابعة شهرية و مستمرة يجعل النشاط أكثر مرونة مع التغيرات التي تحدث فيه ، و فيما يخص استخراج الانحرافات و النسب فان هذا يساعد كثيرا في معرفة نسبة تحقيق الأهداف من خلال مقارنة ما تم توقعه و ما تم تنفيذه فعلا ، كما أن قيام هيئة مراقبة التسيير بالتنسيق مع الهيئات الأخرى بعملية التصحيح مباشرة ( خاصة العمليات المستعجلة ) للأخطاء يجعلها أكثر تساييرا و مرونة في نشاطها ، و بتقديم المراقب تقارير حول الانحرافات للمدير العام يجعل هذا الأخير على اطلاع بوضعية المؤسسة ، كما يعتبر انحراف الوقت مهم جدا لأنه يعتبر عامل خارجي يصعب السيطرة عليه بينما الانحرافات الأخرى الداخلية يمكن معالجتها و التحكم فيها من طرف المؤسسة .

- وجود أداة للمحاسبة التحليلية يعتبر مكمل للموازنات وهذا ما تعتبره أيضا مؤسسة VENUS مناسبة .

- إنتاج المؤسسة وفقا للطلبات يعتبر مناسباً ، أما عن عدم إمكانية استعابها كلها في بعض الأحيان يعتبر هذا مشجع للمؤسسة للزيادة في الإنتاج مستقبلا لأن هناك إمكانية لبيعه .

#### 4/ الأجوبة الخاصة بلوحات القيادة :

1- الهيئات التي تعدّها و نجد فيها لوحات القيادة هي : مصلحة الموارد البشرية , إدارة المبيعات و التسويق ، الإدارة التقنية , مصلحة الصيانة , مصلحة البحث و التطوير ، مصلحة النظافة و الأمن ، إدارة المشتريات ، مصلحة أنظمة المعلومات ، الإدارة المالية ، إدارة تسيير الجودة / البيئة ، و قسم الإنتاج .

2- يقوم بإعداد لوحات القيادة كل مسؤول عن الوظائف السابقة ، بحيث تم التعرف على كيفية إعدادها في إطار التكوين الذي قام به هؤلاء المسؤولين عندما قررت المؤسسة تطبيق نظام الجودة ، وعموما لوحة القيادة هي نفسها في كل المصالح لكن المؤشرات و المعلومات التي فيها هي التي



تختلف من مصلحة لأخرى ، وبعد إعداد لوحة القيادة الخاصة بكل مصلحة يقوم المسؤول عنها بإرسالها بالإضافة إلى تقرير وجدول يحتوي الانحرافات و مقارنة بين الأشهر إلى مراقب التسيير ليقوم بدوره بإعداد لوحة قيادة شامل وتقرير يرسل للمدير العام .

3- القاعدة التي تقوم عليها إعداد لوحات القيادة هي الأهداف و المؤشرات ، بحيث يقوم كل مسؤول بإعداد هذه الأهداف و المؤشرات ، ويشترط في الهدف أن يكون قابل للتحقيق والقياس .

4- المعايير الأساسية التي نعتمد عليها لإعداد التقارير هي :

- الأهداف .
- المؤشرات .
- فترة التنفيذ .

حيث يكون الهدف في شكل رقم ونسبة .

و التقرير هو ملخص نشاط شهري أو ثلاثي أو سداسي أو سنوي ويحتوي النقاط السابقة .

5 – مؤشرات النجاح التي نعتبرها هامة بالنسبة إلينا هي الفوائد ، أي نعتبر أن التسيير يكون أفضل بالنسبة إلينا عندما يحدث تقليص في المصاريف وزيادة في رقم الأرباح .

6- يتم التنسيق بين لوحات القيادة المختلفة ( إنتاج , مبيعات , موارد بشرية , ... الخ ) من خلال عملية تحليل جميع لوحات القيادة ومقارنتها مع بعضها البعض من خلال المعلومات التي قدمتها .

7 – اعتمدنا لوحات القيادة كأداة لمراقبة التسيير لأننا نعتبرها أفضل وهي حاليا توفر لنا أفضل النتائج ، ولأنه معمول بها ويمكن وضع في ورقة واحدة كل المؤشرات والمعلومات التي تحتاجها المؤسسة وتلخص كل التقارير .

8- الأدوات التي تستعملها هيئة مراقبة التسيير هي لوحة القيادة والموازنات .

9- نعم هذه الأدوات تكمل أهداف المؤسسة وتتطابق مع متطلباتها أيضا .

10- نعم تؤخذ نتائج لوحات القيادة و التوصيات بعين الاعتبار ، وتعتبر كمصدر يوفر المعلومات اللازمة والضرورية لمعرفة وضعية و حالة المؤسسة ومنه المساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بها.

11- إذا كانت النتائج إيجابية تتم المتابعة والاستمرار في نفس الطريقة المتبعة المتعلقة بسير نشاطها ، وإذا كانت سلبية والمؤسسة لم تصل إلى ما كانت ترغب فيه تقوم بوضع الإجراءات التصحيحية.

12- نعم نعتبر أن كل من نتائج المتابعة الموازناتية تكمل نتائج لوحات القيادة باعتبار أن المؤسسة لم تواجه مشاكل باستعمالها .

13- نعم هناك حالات تم فيها تفادي خسائر وهذا ما عاد على المؤسسة بأرباح ، مثلا : تم هذا من خلال لوحات القيادة ، حيث أن هذه الأخيرة هي عبارة عن جدول ملخص لعدة جداول خاصة بأنشطة مختلفة وهذه الجداول قد تظهر فيها النتائج السلبية ومنه تظهر في لوحة القيادة وبظهورها يمكن تفادي هذه السلبيات وهذا قد يكون قبل حدوثها أو بعدها بحيث يمكن من خلال هذا عدم تكرارها .

التعليق على الأجوبة الخاصة بلوحات القيادة :

- نلاحظ أن هناك عدة لوحات قيادة في المؤسسة وهذا ما يدل أن عملية متابعة نشاط و تسيير هذه الأخيرة تتم في كل مستوياتها ، وتعتبر القاعدة و المعايير التي تعد عليها هذه اللوحات مناسبة حسب ما درسناه في الجانب النظري .
- مؤشرات النجاح بالنسبة لهيئة مراقبة التسيير هي الفوائد باعتبارها معيار لتسيير أفضل ، لكن نعتبر أن بوجود محيط شديد التنافس خاصة بانفتاح الأسواق الجزائرية تعتبر مؤشرات النجاح الهامة هي البقاء و الاستمرار وتحقيق الأرباح أيضا .
- أداة لوحة القيادة هي أداة توفر المعلومات المختلفة بطريقة سهلة ، لكن إن توفرت على أداة المحاسبة التحليلية إلى جانب هذه الأداة و أداة الموازنات يكون هذا أفضل ، خاصة أن هذه الأدوات تكمل أهداف المؤسسة .
- تمثل عملية مقارنة وتحليل جميع لوحات القيادة من طرف مراقب التسيير عملية تحقق التنسيق بين الوظائف المختلفة وتضمن أن كل نشاط المؤسسة يسير باتجاه تحقيق أهداف مشتركة ، كما نرى أن العمل بالتوصيات التي توفرها نتائج لوحات القيادة واعتبار هذه الأداة كمصدر للمعلومات يعتبر كدليل لما توفره من إمكانية مساعدة في عملية التسيير وتعتبر كأداة متابعة للنشاط إلى جانب الموازنات وكذا في تحقيق أفضل النتائج .

ثانيا - الأجوبة الخاصة بالمديرية العامة :

1- نعم أنا من قرر وضع هيئة مراقبة التسيير و تم هذا في إطار تبني المؤسسة لشهادة الجودة ISO 9000 ، وتم وضع هذه الهيئة في سنة 2006 و لها دور استشاري و مساعد للمديرية العامة في مختلف أنشطتها ، و يعتبر مراقب التسيير موكل من طرفي في عدة أنشطة .

- 2- نعم نحن راضون بنتائج هيئة مراقبة التسيير ولحد الآن تعمل هذه الهيئة بشكل أفضل من خلال النتائج المحققة منذ إضافتها في المؤسسة .
- 3- نعم لقد ساهمت مصلحة مراقبة التسيير في تحسين التسيير وتنظيمه ، حيث بعد إضافة هذه الهيئة تم مركزة المعلومات بحيث تعتبر هذه المصلحة الهيئة الأكثر توفرا وإماما بالمعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة بسبب أن كل الإدارات و الهيئات الأخرى ترسل لها لوحات القيادة وتقارير خاصة بنشاطها ، ومن خلال التقارير التي تقدمها لنا ساعد هذا كثيرا و سهل نشاط المديرية .
- 4- حاليا هيئة مراقبة التسيير تقوم بعملها بأفضل حال ولا تواجه مشاكل ولكن إن تطلب الأمر نعم يمكن توسيعها .
- 5- نعم نريد إضافة أدوات أخرى لمراقبة التسيير ، وبما أن الأدوات الحالية لهذه الهيئة تتمثل في الموازنات ولوحات القيادة فانه من الممكن لنا ( حسب ظروف المؤسسة ) و نرغب في إضافة المحاسبة التحليلية .
- 6- فعلا المؤسسة لا تملك هيئة للرقابة الداخلية وهذا لا يظهر في هيكلها التنظيمي ، لكن للمؤسسة رقابة وهي رقابة خارجية أي من خارج المؤسسة ، وهذا بسبب أن هذه الأخيرة ترى أن وجود هيئة رقابة داخلية أي تسيّر من طرف أشخاص من المؤسسة لا يعتبر موضوعي ونظن أنه لا يتضمن مصداقية مثل التي نريد تحقيقها .
- 7- لا ، لا نعتبر أن غياب هيئة رقابة داخلية يشكل خطورة على المؤسسة لأن لها هيئة رقابة خارجية ، فبالنسبة للرقابة على الجودة وتشتمل هذه الأخيرة جودة كل الأنشطة يقوم بها خبير أجنبي في الجودة والرقابة .
- 8- لا فمصلحة مراقبة التسيير لا تعوض هذه الهيئة ، فنحن نعتبر أن لكل مصلحة دورها ومهامها الخاصة ونعتبر أن كل منها مكمل للآخر و للمصالح الأخرى .

التعليق على الأجوبة الخاصة بالمديرية العامة :

- نلاحظ أن المدير هو من يقرر إضافة الوظائف في المؤسسة ومنها هيئة مراقبة التسيير ، حيث رأى أنه من الضروري وضعها وفقا لما يقتضيه تبني ووضع نظام للجودة ، وتؤدي هذه الهيئة دور استشاري ومساعد للمدير وهذا ينطبق مع ما تعرّفنا عليه في الجانب النظري ، وهو راضي عن طريقة عملها من خلال النتائج التي تقدمها و ساهمتها في تحسين عملية التسيير ، كما يرى المدير أنه بالإمكان إضافة أداة المحاسبة التحليلية وهذا نعتبره أفضل للمؤسسة من خلال ما توفره هذه الأداة من إيجابيات كما رأيناها في الجانب النظري .

- رغم عدم وجود هيئة للرقابة الداخلية في المؤسسة إلا أن توفرها على الرقابة الخارجية يقدم لها النتائج المرغوبة من هذه الهيئة و يكون هذا بمصادقية أفضل .

ثالثا - الأجوبة الخاصة بالإدارة التقنية ( مقابلة مع مسؤول الإدارة التقنية ) :

1- لا لم يسبق لي طلب استشارات من مراقب التسيير بل علاقتي مع هيئة مراقبة التسيير هي أني أعد لوحة القيادة الخاصة بمصلحتنا و تقرير و نرسله إليه ، وفي حالة وجود أي نقاط تحتاج إلى تدخله يتم مناقشتها و معالجتها في الاجتماعات التي تعقدها المؤسسة و التي تنعقد في الغالب كل شهر .

2- لا ، لا نجد من الضروري وضع إطارات متخصصين في الإنتاج في مصلحة مراقبة التسيير .

3- لوحة القيادة الخاصة بالإدارة التقنية هي موجودة من أجل هدف الرقابة الإرشادية ، و نعتبر أن لوحة القيادة الموجودة من أجل هدف الرقابة العقابية هي لوحة القيادة الخاصة بإدارة الموارد البشرية .

4- فيما يخص المدة الخاصة بلوحة القيادة لإدارتنا تكون حسب نوع المعلومات ، فهناك معلومات تحتاج إلى التعجيل والى فترة قصيرة لتبليغها و لا تحتمل التأخير و هناك أخرى يمكن إرسالها في الوقت المحدد و العادي ، وفي العموم نحن نفضل أن تكون الفترة ثلاثية ( ثلاث أشهر ) لتقديم لوحة القيادة .

التعليق على الأجوبة الخاصة بالإدارة التقنية ( مقابلة مع مسؤول الإدارة التقنية ) :

- نلاحظ من خلال هذه الإدارة أن العلاقة التي تربطها مع هيئة مراقبة التسيير تتمثل في لوحات القيادة التي تعدها هذه الإدارة و التقارير و الموازنات لتتم عملية المراقبة ، غير أنه ومن الأفضل طلب استشارات و توجيهات إن تطلب الأمر ذلك ، لأنه من الممكن أن تكون قرارات هذه الإدارة غير سليمة أو خاطئة بخصوص عملية ما ، وباستشارة مراقب التسيير و طلب التوجيهات منه يمكن أن يجنب هذا إمكانية وقوع هذه الأخطاء خاصة أن هذه الهيئة موجودة من أجل الرقابة الإرشادية ، كما أنه ليس من الضروري وضع عمال متخصصين في الإنتاج في مصلحة مراقبة التسيير لأن المؤسسة متوسطة ويمكن لشخص واحد القيام بعمل المراقبة .

- تعتبر فترة لوحة القيادة و طريقة معالجة و تبليغ المعلومات من خلالها مناسبة من أجل تحقيق سير أفضل لنشاط هذه الإدارة .

رابعاً - الأجوبة الخاصة بقسم الإنتاج ( مقابلة مع مسؤول قسم الإنتاج ) :

- 1- لوحة القيادة الخاصة بالقسم هي ليست نفسها لوحة القيادة الخاصة بالإدارة التقنية .
- 2- لا لم يسبق لنا طلب إرشادات أو توجيهات خاصة بعملية معينة من طرف مراقب التسيير ، بل نقوم بإعداد لوحة القيادة الخاصة بقسمنا و تقرير ونرسلها إليه وفي حالة وجود حالات أين يجب أن يقدم المراقب تدخلات خاصة بنشاط القسم يقوم بها .
- 3- نعم نعتبر وجود مصلحة مراقبة التسيير ضروري من أجل أفضل متابعة ومساعدة لسير نشاط المؤسسة .
- 4- بالنسبة لجودة كل نشاط المؤسسة فكل فرد فيها مسؤول عن جودة مهامه وما يقدمه ، أما فيما يخص جودة المنتجات فهناك مصلحة خاصة بمتابعتها تسمى " مصلحة تسيير الجودة / البيئة " ، وهذه الأخيرة موجودة لقيادة الجودة ويوجد مراقب الجودة فيما يخص جودة المنتجات ، كما تخضع هذه الأخير إلى رقابة من طرف خبير أجنبي مختص في ذلك .
- 5- نعتبر أن مراقب الجودة موجود من أجل ضمان نوعية أفضل للمؤسسة سواء من حيث إنتاجها أو نشاطها أو تسييرها ، وبما يتعلق بجانب التسيير تم في إطار وضع مؤسسة VENUS لنظام الجودة هيئة مراقبة التسيير ، لذا نعتبر أن هذه الأخيرة هي التي تعتبر كجزء من نظام الجودة .

التعليق على الأجوبة الخاصة بقسم الإنتاج ( مقابلة مع مسؤول قسم الإنتاج ) :

- لوحة القيادة الخاصة بالقسم هي ليست نفسها لوحة القيادة الخاصة بالإدارة التقنية مما يعني أن عملية متابعة نشاط الإدارة التقنية تكون مستقلة عن عملية متابعة قسم الإنتاج ، لكن هذا يسمح للمراقب بمقارنة هاتين اللوحتين ومعرفة نشاطهما معا بما أن هذا القسم تابع للإدارة التقنية ، و كما ذكرنا سابقا من الأفضل لهذا القسم طلب توجيهات و إرشادات في بعض العمليات التي تحتاج ذلك ، لأن هذا قد يمكّن من تفادي قرارات قد تكون غير مناسبة و يضمن متابعة أفضل و مساعدة في تسيير نشاط القسم .
- من المهم اعتبار رئيس القسم أن جودة نشاط المؤسسة هي جودة نشاط كل أفرادها و من مسؤوليتهم ، كما أن وجود مراقب للجودة في المؤسسة مختص في ذلك يعتبر مناسباً .
- يشير وضع المؤسسة موضوع الدراسة لهيئة مراقبة التسيير في إطار الجودة أن عمل كل منها يكمل عمل الآخر .

خامسا - الأجوبة الخاصة بإدارة المبيعات والتسويق ( مقابلة مع مسؤول إدارة المبيعات والتسويق ) :

1- لوحة القيادة الخاصة بهذه الإدارة هي عبارة عن جدول يحتوي مؤشرات و معلومات خاصة بهذه الإدارة بالإضافة إلى ملخص لمختلف الحالات التي فيها ، ومن بين المعلومات السابقة ما هو إيجابي و ما هو سلبي ( أي ما تم تحقيقه و ما لم يحقق حسب أهداف المؤسسة ) ، وبعد التعرف على هذه المعلومات يتم معالجة النقاط السلبية وتصحيحها و البحث عن الأفضل وهذا ما يساهم في زيادة المبيعات ونتائجها ويتم هذا بالموازاة مع استراتيجية المؤسسة .

2- كما ذكرنا في الإجابة السابقة يمكن لنا من خلال لوحات القيادة التعرف على النقاط السلبية ومعالجتها ، أما فيما يخص هيئة مراقبة التسيير فإنه بعد إرسال لهذه الهيئة لوحات القيادة والتقارير يمكن للمراقب التوقف عند أي نقطة بخصوصها ويقوم بتصحيحها وارشاد هذه الإدارة إلى ما هو مناسب أي تقوم بمراقبة نشاطها ، لكن فيما يخص التحسينات التي تمس المبيعات فالمصدر الأساسي الذي تعتمد عليه هذه الإدارة هو استراتيجية التسويق التي وضعناها .

3- تحسن رقم الأعمال هو ناتج عن تحسن كل نشاط المؤسسة ، ونحن نعتبر أن إضافة هيئة مراقبة التسيير ساهم في تحسين وتنظيم إدارة المبيعات والتسويق كما ساهم في تحسين إدارات أخرى ، فنعم و بطريقة غير مباشرة ساهم وجود هيئة مراقبة التسيير في تحسين رقم أعمال من خلال مساهمتها في تحسين كل نشاط المؤسسة و خاصة إدارة المبيعات والتسويق .

4- كما ذكرنا سابقا تقوم إدارتنا بإعداد لوحات القيادة وترسلها لهيئة مراقبة التسيير وهذه الأخيرة تقوم بمراقبتها ومراجعتها ومقارنتها مع اللوحات الأخرى ورؤية النقائص فيها ، يعني أن دور هذه الهيئة هو مراقبة هذه اللوحات التي نعددها ودورها استشاري ومساهمتها تتجسد من خلال تنظيم ومراقبة عملنا ، وتتم مناقشة كل ما يبق من خلال الاجتماعات التنسيقية التي تعقدها المؤسسة .

5- لا ، لا أرى أنه من الضروري وضع إشارات متخصصة في المبيعات والتسويق في مصلحة مراقبة التسيير .

6- رأي القسم حول دور هيئة مراقبة التسيير أن هذه الهيئة تعتبر مركز معلومات بسبب احتوائها عن كافة معلومات المؤسسة ودورها استشاري ومساعدة للمديرية العامة وتمثل أداة مراقبة لكل نشاط المؤسسة .

التعليق على الأجوبة الخاصة بإدارة المبيعات والتسويق ( مقابلة مع مسؤول إدارة المبيعات والتسويق ) :

- نلاحظ أن إعداد و مضمون لوحة القيادة الخاصة بهذه الإدارة هي نفسها التي نجدتها في الإدارات المختلفة والتي تناولناها سابقا غير أن المؤشرات والمعلومات التي فيها هي التي تختلف بالمقارنة مع الإدارات الأخرى و هذا أمر طبيعي ، كما أنه نتج عن هذه اللوحات تحسّن لنشاط و تسيير هذه الإدارة وهذا ينطبق مع ما درسناه في الجانب التطبيقي .
- الإدارة تعتمد إلى جانب النتائج التي تتحصل عليها من خلال لوحات القيادة على استراتيجية المبيعات هذا يعني أنها تعمل بالتوازي فيما بينها.
- من خلال الإجابة الرابعة نرى أن الدور الذي تؤديه هيئة مراقبة التسيير ينطبق مع ما تناولناه في الجانب النظري ، كما يعتبر المسؤول عن هذه الإدارة أنه ليس من الضروري إضافة أفراد متخصصين في المبيعات و التسويق و هذا يعتبر طبيعى لأن حجم المؤسسة متوسط ولا يحتاج إلى عدد كبير من العمال لتسيير هيئة مراقبة التسيير .

سادسا - الأجوبة الخاصة بإدارة المشتريات ( مقابلة مع مسؤول إدارة المشتريات ) :

1- أدى إضافة هيئة مراقبة التسيير إلى تحقيق ومساعدة هذه الهيئة في عدة أنشطة ، منها ما سنذكره في النقاط الموالية :

- من خلال المعطيات المقدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير يمكن لهذه الإدارة التنبؤ بما تريد شراؤه من المواد الأولية مستقبلا .
- مراقبة التسيير هي التي تحدد طريقة توزيع المواد الأولية .
- مراقبة التسيير تراقب عمليات هذه الإدارة وتتابعها من خلال لوحات القيادة و التقارير التي ترسلها هذه الإدارة لها و الانحرافات التي تستخرج بالمقارنة بما هو مستهدف والذي وضع في الموازنات .
- مراقب التسيير هو الذي يراقب و يساعد في كيفية تسيير المخزون إلى جانب مصلحة تسيير المخزون .

2- إدارة المشتريات كغيرها من الإدارات الأخرى تقدم لمراقب التسيير سجل يحتوي على لوحة القيادة الخاصة بها وتقرير لمختلف الحالات التي ظهرت فيها و مختلف الانحرافات والتي تمثل مقارنة بين أشهر السنة الخاصة بالفترة و أشهر السنة السابقة لملاحظة التطورات التي حصلت في

النشاط ، وفي حالة وجود حالات نتائجها سلبية يقدم مراقب التسيير توجيهات لإدارتنا وتتم معالجة الوضعية وتحسينها من خلال المناقشات التي تتم في الاجتماعات التنسيقية .

3- يقوم بتقييم المخرجات من المواد الأولية كل من مصلحة تسيير المخزونات ومصلحة المحاسبة وهذا بالتنسيق فيما بينها .

4- الطريقة المستعملة للتقييم هي: " التقييم من خلال سلم التنقيط " ونعتبر نتائجها مناسبة ، فمثلا : بالنسبة للموردين : كل مورد يتم تقييمه وتنقيطه من خلال : جودة خدمته ، فترة تقديمه للمشتريات ، جودة ما تم شراءه ،... الخ ، ومن خلال منح نقطة لكل ما سبق يتم جمع جميع هذه النقاط ( توضع النقطة / 20 ) و بعدها و بوضع هذه النقطة في مجال حصر ( بحيث هناك مجالات حصر ) وفي المجال المناسب تقرر الإدارة إن كان يعتبر هذا المورد مناسب أو لا وكذا من ستتعامل معهم لاحقا ، و تتم عملية التقييم في نهاية كل سنة .

5- العلاقة الأكبر هي العلاقة بين هيئة مراقبة التسيير و تسيير المخزون من خلال تحقيق النقاط المذكورة سابقا ( الإجابة الأولى ) ، و نعتبر أيضا أن هذه الهيئة تعتبر كحلقة ربط بين هذه الإدارة و المديرية العامة .

6- في الفترة الخاصة بالنشاط يتم تقييم المخزونات بالأسعار الحقيقية ، أما فيما يخص و يتعلق بالفترات اللاحقة فتوضع أسعار تقديرية للمخزونات .

7- لا ليس ضروري وضع مصلحة للمحاسبة التحليلية من أجل تقييم المخزونات ، لأن العملية تتم بطريقة بسيطة وبهذا فهي لا تحتاج لهذه الهيئة ، حيث أن المؤسسة تشتري من الخارج المواد الأولية بالعملة الصعبة ثم تحول قيمة هذه المشتريات بالدينار الجزائري وتضيف له تكاليف الرسوم الجمركية والنقل ومختلف التكاليف الأخرى وبهذه العملية تقيم مخزوناتنا .

التعليق على الأجوبة الخاصة بإدارة المشتريات ( مقابلة مع مسؤول إدارة المشتريات ) :

- نلاحظ أن إضافة هيئة مراقبة التسيير في المؤسسة أدى إلى التحسين والمساعدة في تسيير عدة أنشطة ( منها ما ذكر في الإجابة الأولى ) خاصة بإدارة المشتريات ، كما أن طريقة إعداد و المسار الذي تأخذه لوحات القيادة و التقارير هو نفسه بالنسبة للإدارات الأخرى ، وتقييم المخرجات من المواد الأولية هو ليس من مهام مراقبة التسيير ، حيث دور هذه الأخيرة يتلخص في مراقبة و توجيه نشاط هذه الإدارة وهو ينطبق مع ما تناولناه في الفصل الأول من الجانب النظري .



- وجود عملية التقييم في المؤسسة موضوع الدراسة يعتبر شيء أفضل لها ، كما نعتبر طريقة التقييم من خلال سلم التنقيط ملائمة حسب النتائج التي توصلت إليها هذه الطريقة وفق ما ذكر في المقابلة\* التي أجريناها .
- نرى أن هيئة مراقبة التسيير أكثر ارتباطا مع مصلحة تسيير المخزون وهذا يبرز الدور الهام الذي تؤديه هذه الهيئة فيما يخص تحسين التسيير ، وكذا الدور الاستشاري فيما يخص علاقتها مع المديرية العامة .
- فيما يخص تقييم المخزونات والأسعار الحقيقية و التقديرية حسب الفترة تعتبر طريقة مناسبة ، لكن نعتبر أن طريقة التقييم التي ذكرت في المقابلة ( الإجابة السابعة ) تعتبر عامة وتشمل إجمالي التكاليف ولا تتطرق إلى التفاصيل الجزئية من عملية التقييم ، لكن وجود و استعمال أداة المحاسبة التحليلية يضمن الوصول إلى معرفة والتطرق إلى هذه التفاصيل و الشيء الأهم يضمن الدقة .

سابعا - الأجوبة الخاصة بالإدارة والمالية ( مقابلة مع مسؤول إدارة المالية ) :

1- تقوم هذه الإدارة بتقديم المعلومات المختلفة الخاصة بنشاطها في شكل تقرير و كذا لوحة قيادة ويجب أن تكون مبررة لتكون رسمية ، كما أن كل هذه المعلومات ( المعلومات الخاصة بالمؤسسة التي تسجل محاسبيا ) تكون مقيدة و مسجلة على مستوى هذه الإدارة و يقوم المراقب بعملية المقارنة ، و بما أن هذه الإدارة يسجل فيها كل عمليات المؤسسة من خلال نظام المحاسبة العامة الموجود فيها يمكن لمراقب التسيير القيام بعملية المقارنة بين ما سجل في هذه الإدارة وما قدم له من معلومات من طرف الهيئات الأخرى ، مثلا : مقارنة تقرير إدارة الموارد البشرية مع تقرير هذه الإدارة بعد تقديمها للمراقب .

2- الدور البارز لمراقب التسيير هو الدور الاستشاري ، ويعتبر كحلقة ربط بين المدير العام وهذه الإدارة وفيما يخص القوانين فإن المدير يوكل المراقب لتطبيقها ، مثلا: في نهاية كل شهر يتم تقديم تصريح لمديرية الضرائب والضمان الاجتماعي والمراقب يقوم في نفس الفترة بمراقبة إن تم لهذا التصريح أو لا .

أما فيما يخص الأموال فإن المراقب يسهر على أن تؤدي المؤسسة دورها اتجاه الهيئات الخارجية كما أن هذه الإدارة تقدم قائمة في كل بداية أسبوع لجميع مصاريف و مدخلات المؤسسة و

\* عند القيام بالمقابلة تم تقديم لنا سجل لرؤيته يحتوي طرق التقييم التي تتبعها مؤسسة VENUS .

الخاصة بالأسبوع السابق ، و يمكن في هذه الحالة للمراقب التدخل ، مثلا : يمكن للمراقب بعد تقديم شيك طرح الأسئلة بخصوصه إن تطلب الأمر ذلك .

3- المؤسسة وكذلك هذه الإدارة وبصفة عامة كل الإدارات الأخرى تعتمد فيما يخص التوجيهات على الجريدة الرسمية ، بحيث للمؤسسة اشتراك في علبة خاصة تحصل من خلالها في كل ستة أشهر على هذه الجريدة و بهذا تبقى المؤسسة في اطلاع دائم .

أما فيما يخص الإصلاحات القانونية و المحاسبية فالمدير العام يسهر على القيام بها باستمرار وهذا بمساعدة مستشاره مراقب التسيير .

4- نعم لوحة القيادة الخاصة بإدارتنا ساهمت في تحسين تسييرها ، حيث يمكن من خلالها إظهار الأهداف التي حققناها و كذا نسبة التحقيق ، و تظهر هذه المساهمة من خلال أنه في لوحة القيادة تظهر الانحرافات مثلا ويمكن التعرف فيها على أدق التفاصيل الخاصة بنشاطنا وكذا إن كانت النتائج سلبية أو إيجابية ومن خلال هذا يمكن البحث عن أسبابها و طرق معالجتها و منه استدراك الوضع و تحسينه .

و بالإضافة إلى لوحة القيادة فان لإدارة المالية أيضا مصدر آخر هام للمعلومات وهو جدول حسابات النتائج و الذي يمكن من خلاله معرفة التطورات التي تحدث في المؤسسة و رقم أعمالها و مصاريفها ، لكن هذا الجدول يعطي معلومات عامة بينما لوحة القيادة تعطي معلومات كثيرة و أكثر توسعا و دقة و تنوعا وتفصيلا ، يمكن الرجوع إليها في أي عملية تخص المؤسسة .

التعليق على الأجوبة الخاصة بالإدارة والمالية ( مقابلة مع مسؤول إدارة المالية ) :

- نلاحظ أن إدارة المالية من خلال مصلحة المحاسبة تعتبر كأداة توفر المعلومات اللازمة لمراقب التسيير عن مختلف أنشطة المؤسسة ( والتي تكون مقيدة محاسبيا ) و تسمح له بالقيام بعملية المقارنة والتنسيق بين الهيئات المختلفة ، وهذا ينطبق مع ما درسناه في الفصل الثاني من الجانب النظري فيما يخص اعتبار مصلحة المحاسبة توفر معلومات لهيئة مراقبة التسيير .

- يضيف قيام المراقب من خلال قيامه بتطبيق القوانين الخاصة بالمؤسسة بموضوع الدراسة إلى جانب الأدوار التي ذكرت سابقا و الموكلة له جزءا من مهام الرقابة الداخلية ( أي بقيامه بهذه العملية فهو يقوم بجزء من مهام الرقابة الداخلية ) ، أما فيما يخص الأموال فنرى أن المراقب يقوم بمتابعتها و مراقبة كل عملياتها وهي من مهامه من خلال ما تناولناه في الجانب

النظري فيما يخص السهر على متابعة كل نشاط المؤسسة ، غير أن هذه الأخيرة تعتمد فيما يخص التوجيهات الخاصة بالإصلاحات القانونية والمحاسبية على الجريدة الرسمية ، أي نلاحظ أن مهمة مراقب التسيير في كل ما سبق هي السهر على عملية التنفيذ و التطبيق لكل من القوانين و التوجيهات الخاصة بالمؤسسة ومتابعة الإصلاحات فيها .

- نلاحظ أن أداة مراقبة التسيير و المتمثلة في لوحة القيادة ساهمت أيضا في تحسين تسيير إدارة المالية من خلال ما حققته هذه الأخيرة باستخدامها هذه الأداة ، كما يمكن اعتبارها كمصدر معلومات يوفر معلومات دقيقة و مفصلة عن نشاط هذه الإدارة وهذا ما يبين أن نظام مراقبة التسيير يعتبر كنظام معلومات كما تعرّفنا عليه في الجانب النظري .

## خلاصة

بعد تعرّفنا في الفصلين النظريين على وظيفة مراقبة التسيير وأدواتها ، وعلاقة كل من نظام المعلومات والتسيير مع هذه الوظيفة وعلى كيفية وضع وشروط نجاح نظامها ، حاولنا في هذا الفصل إسقاط ما سبق من خلال قيامنا بدراسة ميدانية في مؤسسة VENUS المتخصصة في إنتاج مواد النظافة و التجميل لتوفرها على هذه الهيئة ، حيث تناولنا في هذا الفصل أولا تقديم المؤسسة موضوع الدراسة من خلال التطرق إلى تاريخ نشأتها ، و تطورها ، وأهدافها وهيكلها التنظيمي ومختلف وظائفها .

ثم تطرقنا إلى الإطار المنهجي المستعمل في هذه الدراسة من خلال تناولنا لمنهج الدراسة المتبع ، حيث اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي أما الجانب التطبيقي فكان في شكل دراسة حالة اعتمدنا فيه على الاستبيان و المقابلات المعمقة والملاحظة كأداة للدراسة ، و كذا حدود الدراسة والتي ذكرنا فيها المجال البشري و المكاني والزمني و الموضوعي للدراسة ، و مجتمع الدراسة و عينة الدراسة و المتمثلة في مؤسسة VENUS ورؤسائها .

وفي آخر هذا الفصل قمنا بعرض مختلف الأسئلة الخاصة باستمارة الاستبيان و المقابلات المعمقة و التي كانت معظمها تتمحور حول محاولة للتعرف على وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة VENUS ، و الأدوات التي تستعملها هذه الوظيفة ، و موقعها في الهيكل التنظيمي وعلاقتها مع الوظائف الأخرى وكذا باعتبارها نظام للمعلومات ، و خاصة دور وظيفة ونظام

مراقبة التسيير في تحسين تسيير مؤسسة VENUS من خلال تحسين و تنظيم تسيير مختلف الوظائف التي فيها ، ثم ذكرنا مختلف الأجوبة التي تحصلنا عليها و التعليق عليها .





## خاتمة

لقد تناول هذا البحث دراسة و تحليل دور نظام مراقبة التسيير في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، حيث قمنا بتحليل و التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير باعتبارها وظيفة تتضمن عمليات مستمرة تهدف إلى مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات وتحقيق أداء مناسب و التنسيق ما بين الوظائف المختلفة و توجيهها ، كما تطرقنا إلى أدوات و مختلف طرق هذه الوظيفة و المتمثلة في المحاسبة التحليلية وهي عبارة عن الأداة التي تمكن المؤسسة من حساب و تحليل تكاليفها و مساعدتها في اتخاذ قرارات التسيير و كذا المراقبة ، و الموازنات التقديرية و هي ترجمة رقمية لمختلف أوضاع المؤسسة لما سيكون عليه الوضع مستقبلا و تعتبر أداة لمراقبة أنشطة الأقسام من خلال الإدارة العامة ، و آخر أدوات مراقبة التسيير التي تناولناها هي لوحات القيادة و تحتوي على مؤشرات و انحرافات تساعد في التدخل عند الحاجة في نشاطات المؤسسة و كذا من أجل قيادتها و المساعدة في اتخاذ القرار .

كما تعرضنا إلى عموميات حول التسيير من مفهوم ومبادئ و الأساليب الكمية التي يستخدمها المسير ... الخ ، ثم إلى علاقة هيئة مراقبة التسيير مع ميادين التسيير من خلال التطرق إلى علاقة هذه الهيئة مع كل من القيادة و الإستراتيجية و الأداء ، ثم تناولنا نظام مراقبة التسيير كنوع من أنظمة المعلومات باعتباره يوفر المعلومات المختلفة للوظائف الأخرى ، وفي آخر الجانب النظري تناولنا مختلف المراحل التي يمر بها تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و شروط نجاحه .

و في محاولة لإسقاط ما تناولناه في الجانب النظري على الواقع قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة VENUS باعتبارها نموذج للمؤسسات التي لها هيئة مراقبة التسيير ، حيث تطرقنا أولا إلى تعريف المؤسسة موضوع الدراسة ثم إلى الإطار المنهجي المستخدم في الدراسة و أخيرا إلى طريقة إعداد استمارة الاستبيان و أسئلة المقابلات المعمقة و مختلف أجوبتها و التعليق عليها .

## نتائج اختبار الفرضيات

من خلال تحليل مختلف مهام هيئة مراقبة التسيير في مؤسسة VENUS وجدنا أن لهذه الأخيرة علاقة مع عدة وظائف فيها و تعمل كلها بالتناسق معها من أجل تحقيق أهدافها و التي تعتبر مشتركة فيما بينها وكذا الوصول إلى تحقيق تسيير أفضل لها ، ومنه فان وجود نظام مراقبة التسيير وحده لا يعني وجود تحسين في تسيير المؤسسة وهذا يعني أن الفرضية الأولى صحيحة .

أما فيما يخص الفرضية الثانية فأثبتت الدراسة الميدانية صحتها حيث وجدنا أن وضع المؤسسة لهيئة مراقبة التسيير ساهم في تحسين و تنظيم تسيير عدة هيئات فيها ، كما ساعد و سهل هذا كثيرا طريقة تسيير المدير العام .

و أثبتت الدراسة بخصوص المصادقية أنه يمكن توفيرها بشكل أفضل و ضمان وجودها في المؤسسة من خلال وجود رقابة خارجية ، أما عن دور مراقبة التسيير فهو استشاري و مساعدة في التوجيه و اتخاذ القرارات و منه الفرضية الثالثة خاطئة .

كما أثبتت الدراسة صحة الفرضية الرابعة حيث أن وجود نظم معلومات أخرى و نظام الرقابة الخارجية و نظام المحاسبة العامة ... الخ يعتبر مكمل و مساعد لنظام مراقبة التسيير في تحسين تسيير المؤسسة .

## نتائج الدراسة

- نظام مراقبة التسيير يعتبر أكثر من ضروري في مؤسسة تبحث عن الكفاءة و النوعية في تسييرها .
- نظام مراقبة التسيير يعني أساسا استخدام كل أدواته وليس فقط الاعتماد على أداة أو أداتين.
- للوصول إلى أحسن فعالية وكفاءة يفضل وجود تكامل ما بين أدوات مراقبة التسيير و أدوات أخرى تتمثل في الرقابة الداخلية .
- أدوات مراقبة التسيير المعتمدة في المؤسسة موضوع الدراسة أظهرت وجود تحسن في تسيير المؤسسة أكثر مما كانت عليه قبل وجود هذه الوظيفة .



- غياب نظام للمحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير أعاق نوعا ما بلوغ هذه الوظيفة أهدافها الأساسية و هي التحكم أكثر في التكاليف .
- يعتبر نظام مراقبة التسيير من بين أنظمة المعلومات و مكمل للأنظمة الأخرى في المؤسسة.

### التوصيات و الاقتراحات

من خلال النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات و الاقتراحات أهمها :

- البحث دائما على التحسينات فيما يتعلق بأدوات وظيفة مراقبة التسيير لأن المحيط في تطور و تغير دائمين .
- توسيع هيئة مراقبة التسيير مستقبلا بما أن المؤسسة في توسع دائم بالنسبة لنشاطها و عدد عمالها.
- ضرورة إدراج أداة المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير لأن هذا سيضمن الدقة في حساب التكاليف شرط أن تكون قائمة على قواعد علمية .
- يجب أن يكون هناك تكامل بين الأدوات الثلاثة لمراقبة التسيير .
- من الأفضل إشراك جميع العمال عند إعداد الموازنات لأن هذا سيساعد في عملية تنفيذها .
- يجب الاعتماد عند إعداد الموازنة على طرق علمية دقيقة وليس فقط على إضافة هامش معين .
- بما أن المؤسسة موضوع الدراسة في محيط شديد التنافس خاصة بانفتاح السوق الجزائرية فمن الضروري وضعها البقاء و الاستمرار و الربح كأهداف ضرورية و أولية و متكاملة فيما بينها .
- من الأفضل لهيئات ووظائف المؤسسة طلب توجيهات و نصائح من طرف هيئة مراقبة التسيير بخصوص العمليات التي تحتاج إلى ضرورة التدخل من طرف مراقب التسيير لتقديم التوجيهات قبل القيام بها .

### آفاق البحث

بعد دراستنا لهذا الموضوع واستخلاص النتائج منه وجدنا أن له مجال واسع من الدراسات المستقبلية منها ما يلي :

- دور نظام مراقبة التسيير في تحسين الجودة في المؤسسة الاقتصادية .

- أثر انفتاح الأسواق الجزائرية على وظيفة مراقبة التسيير .
- وضعية وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

## قائمة المراجع

1. Eric MARGOTTEAU , " Contrôle de gestion" ,Editions Ellipes ,Paris, ( 2001) .
2. Daniel MICHEL et autres , " Le contrôle de Gestion" ,Editions Dunod ,2eme edition ,Paris , (2003) .
3. Henri BOUQUIN , " Herméneutiques du contrôle " , www.iae-bordeaux.fr/documents/cahiers-recherche/cahierCR22.pdf , 10/01/2008 .
4. Jean - Louis MALO et Jean - Charles MATHE , " L'essentiel du contrôle de gestion " , Editions d'organisation , 2 eme edition , France, ( 2002 ) .
5. Claude ALAZARD et Sabine SEPARI , " Contrôle de gésition " , Editions Expert sup , 5 eme Edition , France, (2001).
6. ناصر داي عدون ، " اقتصاد المؤسسة " ، دار المحمدية العامة ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، ( 1998 ) .
7. عمر صخري ، " اقتصاد المؤسسة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الرابعة ، الجزائر ، ( 2006 ) .
8. Benoit PIGE , " Audit et contrôle interne " , Editions ems , 2eme edition , France, ( 2001).
9. Jacaues RENARD, " Théorie et pratique de l'audit interne " , Editions d'organisation , 5eme edition , France, ( 2005 ) .
10. سمير كامل محمد و آخرون ، " الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية " ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، ( 2002 ) .
11. عبد الفتاح محمد الصحن و سمير كامل ، " الرقابة والمراجعة الداخلية " ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، ( 2001 ) .
12. " Contrôle" , <http://www.csa.fr/conseil/role/rolrcontrole.php> , 06/12/2007.

13 . Mohamed ACHACHI , " Tableau de bord comme outil de contrôle de gestion " ,Mémoire de fin d'etudes pour obtention du diplome de post de graduation specialisee en gestion des ressources humaines , Ecole nationale de sante publique ,Alger ,( 2004 ) .

14. الطاهر أبو طالب ، " مراقبة التسيير في قطاع البنوك " ، مذكرة التخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، ( 2003 ) .

15. Pierre LAUZEL , " Contrôle de gestion et budgets " , Editions Dalloz, Paris ,( 1997 ) .

16. Olivier DE LA VILLARMOIS et Olivier Stephan , " Du tableau de bord au cockpit : quand un outil de diagnostic devient interactif " , [http://odlv.free.fr/documents/recherche/cr\\_cockpit.pdf](http://odlv.free.fr/documents/recherche/cr_cockpit.pdf) ,12/02/2008 .

17. Ph. DOBLER et autres , " Contrôle de gestion et management " , Editions Montchrestien , France, ( 1997 ) .

18. صفاء لشهب ، " نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار " ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر ، ( 2006 ) .

19. Henri BOUQUIN, " Le contrôle de gestion " ,Presses universitaires de France, 5eme edition , France , ( 2001).

20. Armelle GODENER , " La performance du contrôle de gestion a travers la qualite perçue et la satisfaction des managers " , [www.iae.univ-lille1.fr/afc/cd/ressources/90.pdf](http://www.iae.univ-lille1.fr/afc/cd/ressources/90.pdf) , 10/01/2008 .

21. Jean-claud SCHEID ," Les grands auteurs en organisation " ,Editions Dunod , Paris, ( 1990 ) .

22. Malika HAMADOUCHE , " Contrôle de gestion dans les l'entreprises publique économique " , Mémoire de magister en sciences commerciales , Ecole superieure de commerce , Alger , (2000) .

23. Jean DELSOL et autres , " Audit financier et controle de gestion " , Publi-Union Editions ,France , (1997) .

24. محمد عبد حسين آل فرج الطائي ، " نظم المعلومات الإدارية الحاسوبية " ، دار زهران للنشر والتوزيع ،الأردن ، ( 2002 ) .

25. كاسر نصر منصور، " الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية " ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، ( 2006 ) .
26. Yves DUPUY, " Faire de la recherche en contrôle de gestion ? " , Edition Fnege, France , ( 1999 ) .
27. Stephane OUVRARD , " La présentation de la performance en normes IFRS: enjeux et perspectives " , www.iae.univ-lille1.fr/afc/planning.pdf ,10/02/2008 .
28. Guy DUMAS et Daniel LARUE , " Contrôle de gestion " ,Editions Litec, 2eme edition , France , ( 2005 ) .
29. إمّي سيمونز ، " دور مساعدة مؤسسات الأعمال الصغيرة جداً في سياسة الولايات المتحدة التنموية " ،  
<http://usinfo.state.gov/journals/ites/0204/ijea/simmons.htm>  
 . 2007/12/25
30. Alain DESREUMAUX , " Introduction a la gestion des entreprises " ,Editions Armand Colin , France , ( 1992 ) .
31. J.-M. AURIAC et H.bougault , " Economie d'entreprise" , Editions Techni Plus ,France, ( 1992 ) .
32. Lionel TOUCHAIS , " Le contrôle de gestion et l'exportation : une combinaison original de pratiques formelles " , <http://ungaro.u-bourgogne.fr/rev/014171.pdf> ,10/01/2008 .
33. Françoise GIRAUD et autres , " Contrôle de gestion et pilotage de la performance " , Editions Gualino , 2eme edition, France, ( 2004 ) .
34. Isabelle DE KERVILIR et Loic DE KERVILIR , " Le contrôle de gestion a la portee de tous! " , Edition Europe Media Duplication, 3eme edition , France ,( 2000 ) .
35. Anne-Marie KEISER, " Contrôle de gestion " ,Editions Eska, France , ( 2000 ) .
36. Pierre CONSO," L'entreprise en 20 leçons " , Editions Dunod, France, ( 1997 ) .

37. Sara JOVAN et autres," Le contrôle de gestion contribue-t-il à améliorer le managements de l'entreprise? " , <http://www.e-rh.org/documents/management.pdf> ,12/02/2008 .
38. Xavier BOUIN et François -Xavier SIMON , " Les nouveaux visages du contrôle de gestion " , Éditions Dunod , 2eme edition, France , (2004 ) .
39. Arnauld HELLUY et Xavier DURAND , " Repères pour un contrôle de gestion oriente developpement durable " , <http://www.straegie-aims.com/dd03/comdd/durandhelluy.pdf> , 22/01/2008 .
40. Caroline LAMBERT," Discipliner les autres et agir sur soi les vies du controleurs de gestion " , [www.hec.fr/hec/fr/professeurs\\_recherche/upload/cahiers/cr844lambert%20pezet.pdf](http://www.hec.fr/hec/fr/professeurs_recherche/upload/cahiers/cr844lambert%20pezet.pdf) , 22/01/2008 .
41. Marc BOLLECKER," La dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de cooperation entre controleurs de gestion et responsable opérationnels" , <http://gregoriae.univ-paris1.fr/protect/cahier/2003-04.pdf> ,26/01/2008 .
42. Houda LOUNES , " Etude d'un processus de contrôle de gestion " , Mémoire de fin d'etudes en vue de l'obtention d'un magistère en sciences de gestion ,Ecole superieure du commerce , Alger, (2005).
43. علي رحال ، " سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ( 1999 ) .
44. LAZARY, " La comptabilité analytique" , Imprimerie Es-Salem , Alger ,( 2001).
45. Ali SAHRAOUI , " Comptabilité analytique de gestion " , Editions Berti ,Alger ,(2004).
46. A. MIKOL et autres , " Comptabilité analytique et contrôle de gestion " , Editions Dunond, 2eme Edition , Paris, (1993) .
47. Didier LECLERE," L'essentiel de la comptabilite analytique" , Editions d'Organisation , Paris, (1997) .

48. Alain BOUTAT et Jean-Marc CAPRARO, " Comptabilité analytique de gestion " ,Presses polytechniques et universitaires romandes , 1er edition , Italy , ( 2003).

49. Louis DUBRULLE et Didier JOURDAIN , " Comptabilité analytique de gestion " , Editions Dunod , 4eme edition , Paris, (2003) .

50. عبد الكريم بو يعقوب، " المحاسبة التحليلية " ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (1998) .

51. Sana JELLOULI, " L'imputation rationnelle des charges fixes " , [http://www.escem.rnu.tn/escem/cours/deuxieme\\_annee/semestre1/cag/chap6.pdf](http://www.escem.rnu.tn/escem/cours/deuxieme_annee/semestre1/cag/chap6.pdf) ,30/01/2008 .

52. هلال درحمون ، " المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية " ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة يوسف بن خدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر ، ( 2005 ) .

53. Philippe LORINO , " Le contrôle de gestion stratégique " , Editions Dunod , Paris ,( 1993 ) .

54. Farid MAKHLOUF , " Comptabilité analytique" , Editions Pages Bleus, Algerie ,( 2006) .

55. " La méthode du coût variable" , [http://www.lyc-montesquieu-herblay.ac-versailles.fr/product/prodprof/term\\_ig/cours/cours\\_gestion/G\\_Dos\\_3/Methode%20couts%20variables.pdf](http://www.lyc-montesquieu-herblay.ac-versailles.fr/product/prodprof/term_ig/cours/cours_gestion/G_Dos_3/Methode%20couts%20variables.pdf) ,30/01/2008 .

56." Les coûts dans l'entreprise" , <http://www-leibniz.imag.fr/SI/compta/cours2007-11.ppt> , 30/01/2008.

57. Bernard REBOUH , " Comptabilité analytique et controle de gestion " ,Editions Ellipses , Paris ,( 1997) .

58. ناصر دادي عدون، " تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية " ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، (2000) .

59. كمال الدين الدهراوي وعلي أحمد أبو حسن ، " محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة " ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، ( 1997 ) .

60. سعيد أوكيل، " فنيات المحاسبة التحليلية " ، دار الأفاق ، الجزء الثاني ، بدون بلد ، ( بدون سنة ) .

61. Jacques TRAHAND et autres , " Comptabilité de gestion" ,Editions Pug , Paris ,( 2000) .

62. David VENNINK , " La gestion des coûts basee sur les activites : Méthode ABC " ,  
[http://www.fidecia.fr/actualites/reporting/Methode\\_ABC.doc](http://www.fidecia.fr/actualites/reporting/Methode_ABC.doc) ,  
 30/01/2008 .

63. Simon ALCOUFFE , " Diffusion de l'ABC en France : Une etude empirique utilisant la theorie de diffusion des innovations" ,  
[http://w.w.w.afc-cca.com/docs\\_congres/congres2002/pdf/alcouffe.pdf](http://w.w.w.afc-cca.com/docs_congres/congres2002/pdf/alcouffe.pdf)  
 , 30/01/2008 .

64. أحمد صلاح عطية، " محاسبة التكاليف ABC للاستخدامات الإدارية " ، الدار الجامعية، الطبعة الأولى ، الإسكندرية ، ( 2006 ) .

65. هلال درحمون و عبد القادر قسوم ، " عرض مفصل لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC " ، يوم دراسي حول : " مكانة وأهمية نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية " ،  
 2007/11/06 .

66." Comptabilité analytique et contrôle de gestion " ,  
[http://coursenligne.sciences-po.fr/2005\\_2006/outilsgestion2/cours10.pdf](http://coursenligne.sciences-po.fr/2005_2006/outilsgestion2/cours10.pdf) , 30/01/2008 .

67. Philippe LORINO , " Target costing ou gestion par cout-cible :premiere partie :boite a outils ou mode d'apprentissage organisationnel :qu'est-ce que le "Target costing "? " ,RFC ,225, Avril (1994) .

68. Henri DAVASSE et G.LANGLOIS , " Comptabilité de gestion : gestion prévisionnelle" , Editions Foucher , Paris ,( 1999).

69. Philippe LORINO," Target costing ou gestion par cout-cible :deuxieme partie : pratique et mise en oeuvre du "Target costing " " , RFC, 256 ,Mai ( 1994).

70." Comptabilite analytique " ,  
[http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9\\_analytique#La\\_m.C3.A9thode\\_UVA\\_.28unit.C3.A9\\_de\\_valeur\\_ajout.C3.A9e.29](http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9_analytique#La_m.C3.A9thode_UVA_.28unit.C3.A9_de_valeur_ajout.C3.A9e.29)  
 ,04/02/2008 .

71. Henri BOUQUIN , " Comptabilité analytique" , Editions Economica , 4eme edition , Paris , ( 2006 ) .



72. Emilie BOQUART et Valentin LEBONDIDIER , " La méthode des unités de valeur ajoutée : un outil révolutionnaire d'aide à la décision ?" , [http://www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/uva/beq\\_lebon2.htm](http://www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/uva/beq_lebon2.htm) , 04/02/2008.

73. Y.LEVANT , " La méthode UVA " , <http://www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/uva/uvanet.htm> , 04/02/2008.

74. Roger GRANIER , " La méthode UVA" , <http://www.ecogesam.ac-aix-marseille.fr/revue/n5/uva/index.htm> , 04/02/2008.

75. Guy RAIMBAULT , " Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle" , Editions Chihab , Alger , ( 1994) .

76. Christophe GERMAIN, " La conception des systèmes de contrôle de gestion: les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance " , <http://ddata.over-blog.com/xxxyyy/0/32/13/25/com043.pdf> , 26/12/2007 .

77. Yasuhiro MONDEN et Michiharu SAKURAI , " Comptabilité et contrôle de gestion dans les grandes entreprises" , Editions Inter , Paris , (1994) .

78. حسين مصطفى هلالى، "الإبداع المحاسبي ودوره في تنمية المهارات الإدارية" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ( 1998 ) .

79. عبد الله عبد العظيم هلال وعبد الحي عبد الحي المرعي ، " مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف" ، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، ( 2002 ) .

80. "أساسيات الموازنة و ما بعد ذلك" ، <http://infotechaccountants.com/forums/archive/index.php/t-356.html> . 2007/12/26

81. Pierre LASSEGUE, " Gestion de l'entreprise et comptabilité" , Editions Dalloz, 11eme édition, Paris , ( 1996) .

82. محمد فرкос ، " الموازنات التقديرية : أداة فعالة للتسيير " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ( 2001 ) .

83. Christian GOUJET et autres , " Comptabilité analytique et contrôle de gestion " , Editions Dunod , 5 eme edition , Paris,( 2001).

84. محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي ، " المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات " ، الدار الجامعية،الإسكندرية ، ( 2001 ) .

85. Brigitte DORIATH et Christian GOUJET , " Gestion prévisionnelle et mesure de la performance" , Editions Dunod , 3 eme edition , Paris , (2007) .

86. " Quels principes guident l'elaboratio des budgets locaux? " , [http://www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/uva/beq\\_lebon2.htm](http://www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/uva/beq_lebon2.htm) ,04/02/2008.

87. عبد الحكيم الرجبي،" المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر"، الطبعة الرابعة ، عمان ، (2007) .

88. Alain FERNANDEZ , " Mesurer la performance" , <http://www.nodesway.com/tableau-de-bord/mesurer-la-performance.htm> , 10/01/2008.

89. Caroline SELMER , " Concevoir le tableaux de bord" , Editions Dunod , Paris ,( 1998) .

90. Robert KAOLAN et David P.NORTON , " Le tableaux de bord prospectif " ,Editions d'Organisation , France, (2003).

91. Joelle MORANA , " Comprendre le concept de " choix strategiques" pour mieux apprehender la mis en oeuvre de tableau de bord au sein des organisations " , <http://ddata.over-blog.com/xxxxyy/0/32/13/25/46.pdf> ,20/02/2008 .

92. Claude GINDRE , " Le contrôle de gestion" , Editions Sedifor , Sans pays ,( Sans année ) .

93. قورين حاج قويدر ، " لوحة القيادة في المؤسسة " ، <http://www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php?t=2436> ، 2007/12/26،

94. Olivier GERUTTI et Bruno GATTINO, " Indicateurs et tableaux de bord " ,Editions Afnor , Paris ,( 1997).

95. Alain FERNANDEZ , " Les nouveaux tableaux de bord des décideurs " , Editions d'Organisation , 2eme edition , Paris , (2002) .

96. Nicolas MOTTIS , " Le contrôle de gestion" , Editions Ems , Paris , (2002).

97. Rene DEMEESTERE et autres , "Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise" , Editions Dunod , 2eme edition , France , (2002) .

98. Brigitte DORIATH , " Contrôle de gestion" , Editions Dunod , 4 eme édition , France , (2005).

99. Michel LEROY , " Le tableau de bord au service de l'entreprise " , Editions d'Organisation , 2eme edition , Paris , ( 2001).

100. Alain FERNANDEZ , " Le tableau de bord du contrôle de gestion", <http://www.contrôle-de-gestion.com/tablequ-de-bord.htm> , 10/01/2008 .

101. Bernard MARTORY , " Contrôle de gestion sociale" , Editions Vuibert , Paris ,( 1999 ) .

102. Jean-Pierre TAIEB , " Les tableaux de bord de la gestion sociale" , Editions Dunod , Paris , (2001) .

103. Herve ARNAUD et autres , " Le contrôle de gestion en action" , Editions Liaisons , Paris , ( 2001 ) .

104. محمد حاجي ، " تفعيل الأداء المتميز للمؤسسة الاقتصادية من خلال عملية القيادة في ظل التحديات والرهانات التي تفرضها العولمة " ، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعّال في المؤسسات الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف "المسيلة" ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، يومي 3 - 4 ماي ( 2005 ) .

105. LOCHARD , " Initiation a la gestion" , Editions d'organisation , Paris ,( 1997).

106. Richard THORPE et autres , " Introduction a la recherche en gestion" , Editions Economica ,2eme edition , Paris ,( sans année ) .

107. جافري أرزقي ، " المحاسبة في المؤسسة كأداة تسيير " ، <http://www.arabicdream.com/forums/index.php?s=b1d52ccf26a5c60e52e251602423b517&showtopic=29259&pid=165087&st=0&#entry1650> ، 87 ، 2008/02/20 .

108. Richard SOPARNOT , " Organisation et gestion de l'entreprise" , Editions Dunod , Paris , (2006) .

109. سمية بيالة ، " المدير وعملية اتخاذ القرار في إطار إدارة المؤسسة " ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر ، ( 2004 ) .

110. عبد الله خبايا و آمال شوثري ، " التسيير الفعّال بين إشكالية المورد ونظرية النمو الصفري ، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعّال في المؤسسات الاقتصادية " ، جامعة محمد بوضياف "المسيلة" ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، يومي 3 - 4 ماي ( 2005 ) .

111. Farouk HEMICI et Mira BOUNAB , " Techniques de gestion " , Editions Dunod , Paris ,( 2001).

112. محمد رفيق الطيب ، " مدخل للتسيير " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، ( 2006 ) .

113. عثمان حسن عثمان ، " الفعالية في منظمات الأعمال : المفهوم ، الأهمية ، العوامل المؤثرة ومعايير القياس " ، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعّال في المؤسسات الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف "المسيلة" ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، يومي 3 - 4 ماي ( 2005 ) .

114. ياسين طيب ، " أسلوب إعادة الهندسة كمدخل لتحقيق فعالية التسيير بالمؤسسات الاقتصادية العمومية " ، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعّال في المؤسسات الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف "المسيلة" ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، يومي 3 - 4 ماي ( 2005 ) .

115. Farouk HEMICI et autres , " Contrôle de gestion " , Editions Breal , Paris , (2007) .

116. Katia LOBRE , " Fonction " contrôle de gestion " et notion de partage : quels enseignements ? " , <http://www.strategie-aims.com/lille/com4502.pdf> , 26/02/2008 .

117. Didier BROUSSARD et autres , " Organisation et gestion de l'entreprise" , Editions d'organisation , Paris ,( 2001).

118. Marc BOLLECKER , " Les publications Européennes et Americaines sur les controleurs de gestion: un essai de synthèse " , <http://www.management.free.fr/AFC/p12.doc> , 26/02/2008 .

119. لمين علوطي ، " تكنولوجيا المعلومات والاتصالات و تأثيرها على تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر ، ( 2004 ) .

120. Jordan HAMELIN et autres , " Introduction a la gestion " , Editions Dunod , 2eme edition , Paris ,( 2007) .

121. عبد الفتاح بوخمخ ، " فعالية الدعم المعلوماتي في تسيير الموارد البشرية " ، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعّال في المؤسسات الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف "المسيلة" ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، يومي 3 - 4 ماي ( 2005 ) .

122. Sylvie de COUSSERGUES , " Gestion de la banque " , Editions Dunod ,2eme edition , Paris , (1996).

123. سعد غالب ياسين ، " أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات " ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، ( 2006 ) .

124. سليم الحسينية ، " نظم المعلومات الإدارية : إدارة المعلومات في عصر المنظمات الرقمية " ، الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الثالثة ، الأردن ، ( 2006 ) .

125. محمد عبد حسين آل فرج الطائي ، " المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية " ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن ، ( 2005 ) .

126. محمد لمين عيادي ، " تقييم نظام المعلومات الاجتماعي في المؤسسة " ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر ، ( 2004 ) .

127. Angot HUGUES , " Système d'information de l'entreprise " , Editions de boeck , 5eme edition , Paris , ( 2006 ) .

128. فايز جمعة صالح النجار ، " نظم المعلومات الإدارية " ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، ( 2005 ) .

129. ايمان فاضل السامرائي و هيثم محمد الزعبي ، " نظم المعلومات الإدارية " ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، ( 2004 ) .

130. غنية لالوش ، " دور المعلومات في توجيه استراتيجية المؤسسة " ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر ، ( 2002 ) .

131. أحمد فوزي ملوخية ، " نظم المعلومات الإدارية " ، دار الفكر الجامعي ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية ، ( 2007 ) .

132. "تصميم نظام المعلومات للهيئة الإدارية " ،  
http://www.ngoce.org/content/bis.doc ، 2008/02/26 .

133. Alain TOULLEC et autres , " Gestion et management de la force de vente " , Editions Dunod ,2eme edition , Paris , (2000).

134. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، " اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية " ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، ( 2001 ) .

135. نجم عبد الله الحميدي و آخرون ، " نظم المعلومات الإدارية : مدخل معاصر " ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، ( 2005 ) .

136. منال محمد الكردي وجمال إبراهيم، "مقدمة في نظم المعلومات الإدارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، (1999).

137. مصطفى عبد اللطيف وبلعور سليمان، "دعم نظم المعلومات الفعّالة لجودة القرار في ظل التسيير الفعّال"، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعّال في المؤسسات الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف "المسيلة"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، يومي 3 - 4 ماي (2005).

138. محمد إسماعيل بلال، "نظم المعلومات الإدارية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، (2005).

139. Nicolas BERLAND et autres "Une typologie des systemes de contrôle inspiree du cadere theorique de SIMONS"، <http://ceco.polytechnique.fr/fichiers/ceco/publications/pdf/2005-09-29-1226.pdf> , 26/02/2008 .

140. M.DEPREZ et M.DUVANT , " Contrôle de gestion et comptabilite analytique " , Editions Techni plus , Paris ,( 1992 ) .

141. APEC , " Les métiers du contrôle de gestion " , Editions d'organisation , 2eme edition , Paris ,( 2000 ) .

142. Daniel CORFMAT et autres , " La mutation du contrôle de gestion",Editions d'organisation , Paris , (2000).

143. Chantal BUSSENAULT et Martine PRETIT, " Economie et gestion de l'entreprise " , Editions Librairie Vuibert,3eme edition , Paris ,( 2002 ) .

144. Patrick BAYEUX et Jerome DUPUIS , " Equipements sportifs : couts et contrôle de gestion " , Editions Jouve , Paris ,( 1999 ) .

145. Rene DEMEESTERE , " Le contrôle de gestion dans le secteur public" , Editions L.G.D.J ,Paris ,( 2002 ) .

146. Michel CHARPENTIER et Philippe GRANDJEAN, " Secteur public et contrôle de gestion" , Editions d'organisation , Paris , (1998) .

147. Bernard GUMB , " Les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie" , Editions d'organisation , Paris , ( 2000 ) .

148. Stephanie CHATELAIN , " Le contrôle de gestion dans les musées" , Editions Economica , Paris , ( 1998 ) .

### Questions pour le système du contrôle de gestion

- 1- Est ce que le contrôle de gestion est un service , une section ou une fonction ?
- 2- Quel est le nombre du personnel de cette structure ? est il suffisant ?
- 3- A t-il un logiciel ?
- 4- Quelle est la formation de base du contrôleur de gestion ?

#### 1/ Questions concernant le calcul des coûts :

- 1- Sur quelle base se font les prix des produits ?
- 2- Y a t-il une concurrence sur les produits que vous fabriquez ?
- 3- Est ce que les prix de vente sont appliqués à ceux du marché ?
- 4- Pourquoi vous n'avez pas pensé à mettre en place un système de calcul des coûts ?
- 5- Est ce que vous considérez que les prix calculés par vos structures sont fiables sans système de calcul des coûts ?
- 6- Est ce que vous êtes intéressés par la mise en place d'un système de calcul des coûts ?
- 7- Est ce que vous souhaitez mettre en place un système normatif ou mettre un système interne ?
- 8- Sur quelle base répartissez vous les coûts entre les produits ?
- 9- Comment se calculent les coûts prévisionnels ?
- 10- Comment se calculent les prix prévisionnels ?
- 11- Est ce que vous pensez que le service du contrôle de gestion joue pleinement son rôle sans système de calcul des coûts ?

12- Comment identifiez vous les produits rentables de ceux qu'ils ne le sont pas ?

13- Est ce que votre entreprise fait appel à la sous-traitance ? dans quel cas ? et pourquoi ?

## 2/ Questions concernent les budgets

1- comment sont établis les normes du budget ?

2- Est ce que les travailleurs participent à l'élaboration des normes ? et comment ?

3- Quelles sont les étapes de préparation du budget ?

4- Qui est responsable de la consolidation des budgets ?

5- Quelles sont les types de budgets élaborés par votre entreprise ?

6- Est ce que il y a un budget d'exploitation et un budget d'investissement ?

7- Si la réponse est oui , comment se préparent-ils ?

8- Est ce que vous procédez au mini budget ?

9- Qui est chargé du suivi budgétaire ?

10- Comment se fait l'opération du suivi ?

11- En cas de suivi , est ce que vous calculez les écarts ?

12- Est ce que vous apportez les corrections nécessaires ? comment ?

13- Est ce que vous établissez des rapports à la direction générale sur les écarts ?

14- Quelles sont les écarts que vous considérez importants ?

15- Est ce que vous considérez que le suivi budgétaire nécessite une comptabilité analytique pour approfondir l'analyse ?

16- Est ce que l'entreprise produit selon les commandes ou sur le plan de charge ou selon d'autres méthodes ?



### 3/ Questions concernant les tableaux de bords

- 1- Quelles sont les structures concernées par l'établissement des tableaux de bord ?
- 2- Qui prépare les tableaux de bord ?
- 3- Sur quelle base ont été préparé les tableaux de bord ?
- 4- Quel sont les normes principales sur les quelles vous vous basez pour préparer les rapports issus des résultats des tableaux de bord ?
- 5- Quel sont les facteurs clés du succès pour vous ?
- 6- Comment se fait la coordination entre les différents tableaux de bord (production , ventes , ressources humaines ... etc. ) ?
- 7- Pourquoi vous avez préféré les tableaux de bord comme outil de contrôle de gestion ?
- 8- Existe t-il d'autres outils de contrôle de gestion complémentaires à l'outils du contrôle de gestion ?
- 9- Si la réponse est positive , est ce que ces outils sont complémentaire en matière d'objectifs fixéé par l'entreprise ?
- 10- Est ce que les résultats des tableaux de bord et les directives de direction sont pris en considération?
- 11- Quel sont les mesures prises par la direction generale en cas de defaillance?
- 12- Est ce que vous considérez que ces outils sont complémentaire en matière de résultats de suivie budgetaire les résultats des tableaux de bord?
- 13- Si on peut connaitre les états particuliers sur lesquelles ont été réaliser les tableaux de bord pour évité les pertes par exemple où les surplus les rentes ?

### Questions à la direction générale

- 1- Est ce que vous avez ordonné de mettre en place un processus de contrôle de gestion ?
- 2- Est ce que vous êtes satisfait du résultat de cette structure ?
- 3- Est ce que la structure a participé à l'amélioration de la gestion ? comment ?
- 4- Est ce que vous comptez élargir l'étendue de cette structure ?
- 5- Est ce que vous avez l'intention de mettre en place d'autres outils de contrôle de gestion ?
- 6- Pourquoi votre entreprise n'est pas dotée d'un service audit ?
- 7- Est ce que vous considérez que le manque de ce service ne porte pas préjudice à l'entreprise ?
- 8- Selon vous la structure du contrôle de gestion remplace t-il le service d'audit ?

### Questions à la direction technique

- 1- Est ce que vous avez demandé conseil au contrôleur de gestion à propos d'une opération précise de la direction ?
- 2- Est ce que vous jugez nécessaire de mettre des cadres , pour des raisons techniques et productives, dans le service contrôle de gestion ?
- 3- Est ce que vous considérez que le tableau de bord de cette direction a pour objectif d'un contrôle disciplinaire ou un contrôle d'information ?

4- Est ce que vous considérez que la durée de transmission du tableau de bord est suffisante ? quelle est la durée que vous préférez ?

### Questions à la département production

- 1- Y a t-il un tableau de bord particulier du département ou est ce que c'est le même transmis à la direction technique ?
- 2- Est ce que vous avez demandé conseil au contrôleur de gestion à propos d'une opération précise en votre département ?
- 3- Est ce que vous considérez que la structure de contrôle de gestion est nécessaire pour l'entreprise ?
- 4- Qui contrôle la qualité ? le contrôleur de gestion ou le contrôleur de qualité ?
- 5- Comment peut-on considéré le contrôleur de qualité comme faisant parti du contrôle de gestion ?

### Questions à la direction ventes et marketing

- 1- Est ce que d'après les conseils du contrôleur de gestion il y a eu plus de vente ? et leur résultats ?
- 2- Selon vous quelles types de conseils suggérés par la structure du contrôle ayant permis l'amélioration de ventes et des résultats ?
- 3- Est ce que vous considérez qu'après avoir ajouté la structure du contrôle de gestion celle ci a contribué à l'amélioration du chiffre d'affaire de l'entreprise ?
- 4- Es que vous considérez qu'après avoir mise en place la structure du contrôle de gestion celle-ci a contribué à l'amélioration du marketing d'entreprise ?

- 5- Est ce que vous jugez nécessaire de mettre des cadres commerciaux au niveau de la structure du contrôle de gestion ?
- 6- Quelle est le point de vue du directeur des ventes et marketing par le rôle de la structure du contrôle de gestion dans l'entreprise ?

### Questions à la direction des achats

- 1- Qu'est ce que la structure du contrôle de gestion a apporté de plus dans l'activité de la direction des achats ?
- 2- Est ce que la structure du contrôle de gestion a participé à l'orientation de la direction ?
- 3- Qui est responsable de l'évaluation des sorties des matières premières ?
- 4- Quelle est la méthode appliquée pour l'évaluation ?
- 5- Quelle est la relation entre cette direction et la structure du contrôle de gestion ?
- 6- Est ce que l'évaluation des stocks se base sur des prix réels ou provisionnels ?
- 7- Est ce que le responsable pense qu'il est nécessaire de mettre en place l'outil de comptabilité analytique pour l'évaluation des stocks ?


### Questions à la direction administration et finances

- 1- Quelle est la relation entre cette direction et la structure du contrôle de gestion ?

2- Quelle est le rôle de la structure du contrôle de gestion dans l'amélioration de l'exploitation des finances et l'application des lois en vigueur ?

3- Qui procède aux orientations nécessaires en ce qui concèrne les reformes juridiques et comptables ?

4- Est que vous considérez que votre tableau de bord a amélioré la gestion de votre entreprise ?

 <b>LABORATOIRES VENUS-SAPECO</b> Formulaire	Document No :	Version No :1
	<b>DGE-QUA.3.14</b>	Page 1 sur 1
Titre :		Date d'application 20/10/06
<b>TABLEAU DE BORD</b>		

### TABLEAU DE BORD

Processus / RESSOURCES HUMAINES

Mois/période/ Février 2008

Objectif	Indicateurs	Cible	Résultats	Ecart
Réduire le taux d'absentéisme	Absences	1 %	0.16 %	- 84
Réalisée les formation prévues	4h	4	100 %	
Réussir les formations engagées				
satisfaire les besoins en recrutement	recrutement	1	1	


#### Commentaires

- formation prévue est réalisée sous le thème « sensibilisation a la qualité SMI » volume de 2 h.
- formation prévue est réalisée sous le thème « sensibilisation au règles des sécurité » volume de 2 h.

-l'objectif ayant trait à l'absentéisme a été atteint, concernant les maladie le taux a grimper à cause des :congé de maternité,accident de travail,et hospitalisation.

- Un 01 besoin en recrutement exprimé ( 1 ingénieur en chimie ) .

**Le pilote : LARAB RAMDANE**

 <b>LABORATOIRES VENUS-SAPECO</b> Formulaire	Document No :	Version No :1
	<b>DGE-QUA.3.14</b>	Page 1 sur 1
Titre :		Date d'application
<b>TABLEAU DE BORD</b>		20/10/06

### **TABLEAU DE BORD**

Processus / \_\_\_\_\_  
 Mois/période/ \_\_\_\_\_

<b>Objectif</b>	<b>Indicateurs</b>	<b>Cible</b>	<b>Résultats</b>	<b>Ecart</b>

### **Commentaires**

**Le pilote**

LABORATOIRES <b>venus</b> <sup>®</sup> COSMETIQUES	<b>LABORATOIRES VENUS</b> <b>S.A.P.E.CO</b> 80 rue du 17 septembre 1956 09100 Ouled Yaïch Blida Tél: (213) 25.43.85.85 / 43.80.80 / 43.18.95 Fax : (213) 25.43.71.71 Site Web : www.labovenus.com email : contact@labovenus.com	
--	--	---

**DIRECTION GENERALE****BUDGET PREVISIONEL – EXERCICE 2008**

CLASSES	MONTANTS
<b>-INVESTISSEMENTS</b>	
-AQUISITION DE TERRAIN	
-AQUISITION DE MACHINES	
-AQUISITION DE CAMIONS	
-CONSTRUCTION DE MAGASIN	
<b>-ACHATS</b>	
-STOCKS	
-PRODUCTION	
<b>-VENTE</b>	
<b>-CHARGES</b>	
-CONSOMMATION DE MATIERE	
-SERVICE	
-FRAIS DU PERSONNEL	
-IMPOT ET TAXES	
-FRAIS FINANCIERS	
<b>-AMORTISSEMENTS</b>	
<b>-FRAIS DIVERS</b>	
<b>-RESULTAT</b>	+ 10 %

**Blida le 30 Septembre 2007**  
 Le Chargé du Contrôle de Gestion

M. Mahamed