

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل



كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء المالي دراسة حالة: مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: محاسبة وإدارة مالية

إشراف الأستاذ:
- بودخدخ كريم

إعداد الطالبتين:
- عميور سمية
- زطوط وسام

السنة الجامعية
2015-2014

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل



كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء المالي دراسة حالة: مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: محاسبة وإدارة مالية

إشراف الأستاذ:
- بودخدخ كريم

إعداد الطالبتين:
- عميور سمية
- زطوط وسام

لجنة المناقشة:

رئيسا.
مقرا.
عضوا.

جامعة جيجل
جامعة جيجل
جامعة جيجل

كعواشة جمال الدين
بودخدخ كريم
حمودة نسيم

السنة الجامعية

2015-2014

شكر

تشكرات

نشكر الله تعالى الذي وهبنا الإرادة والصبر والثقة بالنفس، والذي بفضله
أتمنا هذا العمل المتواضع؛ فالحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه،
نتقدم بالشكر الجزيل وخالص الامتنان إلى: الأستاذ المشرف: كريم بودخرف
على قلبه معنا عناء هذه المذكرة، وعلى توجيهاته ونصائحه القيمة،

فهو بذلك مدين لنا بفضل لا ينسى.

كما نتوجه بمجزيل الشكر والعرفان

إلى جميع موظفي مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -

الذين كان لهم الفضل في إتمام هذا العمل،

خاصة السيد: بوجدير مختار،

والسيدة: دسوس سهيلة

وبالخصوص شريال حنان، شكرا جزيلاً.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى

كل من بعثوا في نفسنا بسمة التفاؤل والأمل

إلى الذين قدموا يد العون والمساعدة من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء نتقدم بالشكر الجزيل

مع أسنى معاني التقدير والاحترام

سمية - دسام

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	مراقبة التسيير آلية التنسيق والتنشيط	01
41	نسب المردودية	02
107	مشاريع ثنائية التمويل	03
108	مشاريع ممولة 100% من طرف المديرية	04
108	برامج الدولة	05
112	الميزانية المالية والمختصرة للفترة (2010-2013)	06
113	نسب الهيكل المالي للفترة (2010-2013)	07
114	نسب المردودية للفترة (2010-2013)	08
116	لوحة القيادة لشهر ديسمبر خاصة بالزبائن الجدد للكهرباء	09
117	لوحة القيادة لشهر ديسمبر خاصة بالزبائن الجدد للغاز	10
119	لوحة القيادة لشهر ديسمبر خاصة بالمبيعات لكل من الكهرباء والغاز	11
121	جدول حسابات النتائج للفترة (2010-2013)	12
123	جدول حسابات النتائج للسنة 2010	13

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
4	مخطط عام للنظام	01
5	التسيير عملية دائرية مستمرة	02
13	أهداف نظام مرتقبة التسيير	03
22	علاقة مراقبة التسيير بإستراتيجية المؤسسة	04
23	مثلث الأداء	05
46	دورة إنتاج المعلومات	06
52	الإجراءات في نظام المعلومات	07
61	الشكل العام للوحات القيادة	08
76	دورة الموازنة	09
83	الفرق بين المحاسبة العامة والتحليلية	10
100	الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق مديرية -جيجل-	11
103	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	12

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	تشكرات
I	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
III	فهرس المحتويات
V	الملخص
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: أساسيات حول نظام مراقبة التسيير والأداء المالي	
01	تمهيد
02	المبحث الأول: أساسيات حول نظام مراقبة التسيير
03	المطلب الأول: مفهوم نظام مراقبة التسيير
08	المطلب الثاني: أنواع نظام مراقبة التسيير وأهدافه
13	المطلب الثالث: مراحل نظام مراقبة التسيير ووظائفه
17	المبحث الثاني: مكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية
17	المطلب الأول: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة
19	المطلب الثاني: العلاقة بين نظام مراقبة التسيير والرقابة الداخلية
21	المطلب الثالث: العلاقة بين مراقبة التسيير والإستراتيجية
22	المبحث الثالث: مفاهيم أساسية عن الأداء
22	المطلب الأول: مفهوم الأداء
25	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء
29	المطلب الثالث: أنواع الأداء
34	المبحث الرابع: الأداء المالي في المؤسسة
34	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي
35	المطلب الثاني: أهداف الأداء المالي
37	المطلب الثالث: معايير ومؤشرات الأداء المالي
42	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء المالي	
44	تمهيد الفصل
45	المبحث الأول: نظام المعلومات وتأثيره على الأداء المالي
45	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام المعلومات

48	المطلب الثاني: دورة حياة نظام المعلومات وعناصره.....
50	المطلب الثالث: وظائف وأهداف نظام المعلومات.....
53	المطلب الرابع: نظام المعلومات ودوره في تحسين الأداء المالي.....
56	المبحث الثاني: لوحة القيادة وتأثيرها على الأداء المالي.....
56	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول لوحة القيادة.....
59	المطلب الثاني: وظائف لوحة القيادة ومكوناتها.....
62	المطلب الثالث: مؤشرات لوحة القيادة ومراحل إعدادها.....
67	المطلب الرابع: لوحة القيادة ودورها في تحسين الأداء المالي.....
69	المبحث الثالث: الموازنات التقديرية وتأثيرها على الأداء المالي.....
69	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الموازنات التقديرية.....
71	المطلب الثاني: أنواع الموازنات التقديرية وآلية إعدادها.....
77	المطلب الثالث: الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية.....
79	المطلب الرابع: الموازنات التقديرية ودورها في تحسين الأداء المالي.....
81	المبحث الرابع: المحاسبة التحليلية وتأثيرها على الأداء المالي.....
81	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية.....
85	المطلب الثاني: التكاليف وسعر التكلفة والعناصر المكونة لها.....
87	المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف.....
91	المطلب الرابع: المحاسبة التحليلية ودورها في تحسين الأداء.....
93	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز -جيجل-
96	تمهيد.....
97	المبحث الأول: نظرة عامة حول مديرية التوزيع - جيجل -.....
97	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن شركة سونلغاز.....
98	المطلب الثاني: مهام مديرية التوزيع للكهرباء والغاز جيجل.....
99	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز.....
101	المطلب الرابع: مصلحة قسم المالية والمحاسبة ومهامها.....
104	المبحث الثاني: مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء المالي بمديرية التوزيع -جيجل-.....
104	المطلب الأول: مراقبة التسيير داخل المديرية.....
105	المطلب الثاني: أهمية مراقبة التسيير داخل المديرية.....
105	المطلب الثالث: آلية مراقبة التسيير داخل المديرية.....

111	المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير وتحسين الأداء المالي بمديرية التوزيع - جيجل-.....
111	المطلب الأول: نظام المعلومات وتأثيره على الأداء المالي في المديرية.....
115	المطلب الثاني: لوحة القيادة وتأثيرها على الأداء المالي في المديرية.....
120	المطلب الثالث: الموازنة التقديرية وتأثيرها على الأداء المالي للمديرية.....
121	المطلب الرابع: المحاسبة التحليلية وتأثيرها على الأداء المالي في المديرية.....
125خلاصة الفصل
127الخاتمة
131قائمة المراجع
139قائمة الملاحق

مقدمة

عرفت المؤسسات الاقتصادية تحولات عميقة في طرق تسييرها وإنتاجها وتسويقها ومختلف العمليات المتعلقة بنشاطها وذلك تماثيا مع تطورات البيئة المحيطة بها، ولعل تسيير المؤسسة يمثل الجانب الأساسي في هذا الاهتمام من حيث التحكم في مواردها والاستخدام الأمثل لها، ومن حيث ضمان تطورها واستمرارها لذلك اجتهد الاقتصاديون لإيجاد مفهوم لعملية التسيير ومختلف الآليات المرتبطة بها.

وبالتالي في ظل هذا المحيط الاقتصادي والاجتماعي المتقلب باستمرار نجد أن الوسيلة الوحيدة لضمان استمرارية المؤسسات الاقتصادية على الأقل تتوقف بالدرجة الأولى في التسيير ومراقبته، ومن هنا تظهر أهمية مراقبة التسيير، فلقد أصبح يعد من أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حاليا وإن كان غير إجباري بحكم القانون فهو يسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات وبالتالي يساعدهم على اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة.

ولكي يحقق مراقب التسيير هذه المقاصد لا بد من الاستعانة بآليات وأدوات موضوعة لهذا الغرض منها نظام المعلومات، لوحة القيادة، الموازنات التقديرية، المحاسبة التحليلية...، إلا أن استعمال هذه الأدوات يختلف من مؤسسة إلى أخرى بما يناسب حجمها وطبيعتها، فمن هذا كله يمكن اعتبار عملية التسيير نظام لتسيير الأداءات بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة وتحسينها بإعداد معايير أو مؤشرات لقياس هذا الأداء وتقييمه والمحاولة للوصول إلى السبل الأمثل لتحسين الأداء الكلي للمؤسسة الاقتصادية.

إشكالية الدراسة

- كيف تساهم أدوات مراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ؟

فرضيات الدراسة

- نظام مراقبة التسيير وسيلة فعالية للتحكم في نشاط مديرية توزيع الكهرباء والغاز؛
- الأداء المالي أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير داخل مديرية توزيع الكهرباء والغاز.

الأسئلة الفرعية للدراسة

- ما المقصود بنظام مراقبة التسيير وما علاقته بالوظائف الأخرى ؟

- ماهية الأداء والأداء المالي تحديداً ؟
- كيف يمكن استعمال أدوات مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ؟
- هل تستفيد مديرية توزيع الكهرباء والغاز من أدوات مراقبة التسيير وتحسين أدائها المالي ؟ وكيف ذلك ؟

أسباب اختيار موضوع الدراسة

- أهمية الموضوع وعلاقته بمجال التخصص.
- الرغبة الشخصية للتعرف والإحاطة بهذا الموضوع نظراً للأهمية التي يحضها بها.
- التعرف على وظيفة مراقبة التسيير وإبراز أهميتها داخل المؤسسة الاقتصادية.
- الوقوف على أهم تطبيقات وظيفة مراقبة التسيير من خلال إبراز الأدوات المستخدمة فيها وأهمية كل أداة في المساهمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

أهمية وهدف موضوع الدراسة

يمكن استعراض أهمية وأهداف الدراسة في النقاط التالية:

- بلورة أهمية نظام مراقبة التسيير في رفع وتحسين أداء المؤسسة وكذا مدى تحقيقه لأهداف المؤسسة المسطرة.
- فهم طبيعة وخصائص كل من نظام المعلومات، لوحة القيادة، الموازنات التقديرية، المحاسبة التحليلية، من حيث أنها أدوات مراقبة التسيير الأكثر اعتماداً من طرف المؤسسة ومعرفة دورها في تحسين الأداء المالي.

منهجية الدراسة

استخدمنا لإعداد هذه الدراسة منهجين؛ الأول هو المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة دقيقة وتفصيلية لنظام مراقبة التسيير وكيفية مساعدته على تحسين الأداء المالي والمنهج التحليلي من خلال إجراء دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز للتعرف على خصائصها بشكل دقيق ومفصل والوصول إلى نتائج محددة يتم على ضوءها اقتراح توصيات بخصوص تطبيق هذا النظام في المؤسسات.

الدراسات السابقة

- دراسة صفاء لشهب بعنوان "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، حيث كان التساؤل فيها: كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسييرين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرارات باعتباره وسيلة فعالة للتحكم في التسيير والتي خلصت إلى أن نظام مراقبة التسيير وسيلة وليس غاية تعمل على تزويد المسييرين بمختلف المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة.

- دراسة قويدر الواحد عبد الله، بعنوان "دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية" لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشلف، حيث كان التساؤل فيها هل تستفيد المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر من مراقبة التسيير من أجل تحسين أدائها وكيف؟ حيث خلصت إلى أن مراقبة التسيير ترمي إلى تحقيق هدف عام وهو تنمية معلومات المسييرين، وتطوير قدراتهم وتعديل اتجاههم وبالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر وهو رفع كفاءة الأفراد وتحسين أداء المؤسسة ككل.

تقسيمات الدراسة

من أجل العرض الشامل والموافق لهذا الموضوع تم تقسيم خطة هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول كما يلي:

الفصل الأول: سنستعرض فيه مختلف المفاهيم الخاصة بنظام مراقبة التسيير من تعريف، أهمية، مراحل إعداد، علاقته بالوظائف الأخرى، كما سيتم إبراز كل من مفهوم الأداء والأداء المالي.

الفصل الثاني: في هذا الفصل سيتم التعرف على كيفية القيام بعملية مراقبة التسيير من خلال أدواتها المتمثلة في نظام المعلومات، لوحة القيادة، الموازنات التقديرية، المحاسبة التحليلية، مع إبراز دور كل منها في تحسين الأداء المالي في المؤسسة.

الفصل الثالث: هو إسقاط التطبيقي للجانب النظري، وقد خصصناه لمديرية توزيع الكهرباء والغاز، وفيه عرض عام للمديرية محل الدراسة، وكذا واقع مراقبة التسيير والأدوات المطبقة في المديرية ودورها في تحسين أدائها المالي وإدراج بعض التوصيات والاقتراحات.

الجانب النظري

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

تمهيد

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

وسنحاول في هذا الفصل توضيح نظام مراقبة التسيير بإبراز الأهمية التي يحتلها في المؤسسة من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

- ❖ أساسيات حول نظام مراقبة التسيير؛
- ❖ مكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؛
- ❖ مفاهيم أساسية حول الأداء؛
- ❖ الأداء المالي في المؤسسة.

المبحث الأول: أساسيات حول نظام مراقبة التسيير

أصبح نظام مراقبة التسيير يشكل أحد الفروع الرئيسية في الاقتصاد المعاصر نتيجة للتطور الهائل الذي يشهده العالم على المستوى التكنولوجي، الاقتصادي والاجتماعي. فمهمته كانت في البداية محصورة الاهتمام بمراقبة سعر التكلفة والإيرادات والتكاليف، وبعدها تطورت مهمته لتشمل مراقبة كل من الميزانيات وتقييم مردودية المؤسسة والتحكم في العوامل المؤثرة على التكاليف وتسيير الأنشطة.

المطلب الأول: مفهوم نظام مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة، وهذا من خلال أهميته التي تتجلى في تصحيح الأخطاء والانحرافات وضبط النشاطات والتنسيق فيما بينها.

الفرع الأول: تعريف نظام مراقبة التسيير

قبل التطرق إلى مفهوم نظام مراقبة التسيير وجب علينا تعريف كل مصطلح على حدى:
النظام، التسيير، المراقبة.

أ- النظام وعناصره:

1- مفهوم النظام:

يعرف النظام بأنه: "مجموعة عناصر متفاعلة ديناميكية ومنظمة للوصول إلى غاية معينة"⁽¹⁾.

2- عناصر النظام:

يتكون النظام من العناصر الأربعة التالية:

_ المدخلات: جميع عناصر المحيط التي يتأثر بها النظام وتسمى متغيرات النظام.

⁽¹⁾ Norbert Guedy, le contrôle de gestion pour améliorer le performance de l'entreprise , 3ed édition d'organisation , paris , 2000 , p 345 .

_ **العمليات:** هي عملية داخلية تنتج جراء التأثير في متغيرات المحيط وتحويلها إلى مخرجات.

_ **المخرجات:** تلك العناصر أو النتائج التي يؤثر بها النظام على المحيط الخارجي.

_ **التغذية العكسية:** يسمح هذا النظام بالمقارنة بين المخرجات الفعلية والمخرجات المخططة لإجراء التعديلات اللازمة سواء في المدخلات أو العمليات أو إعادة النظر في المخرجات المخطط لها. والشكل التالي يوضح عناصر النظام.

شكل (1): مخطط عام للنظام



المصدر: من إعداد الطالبان وفق المعطيات السابقة.

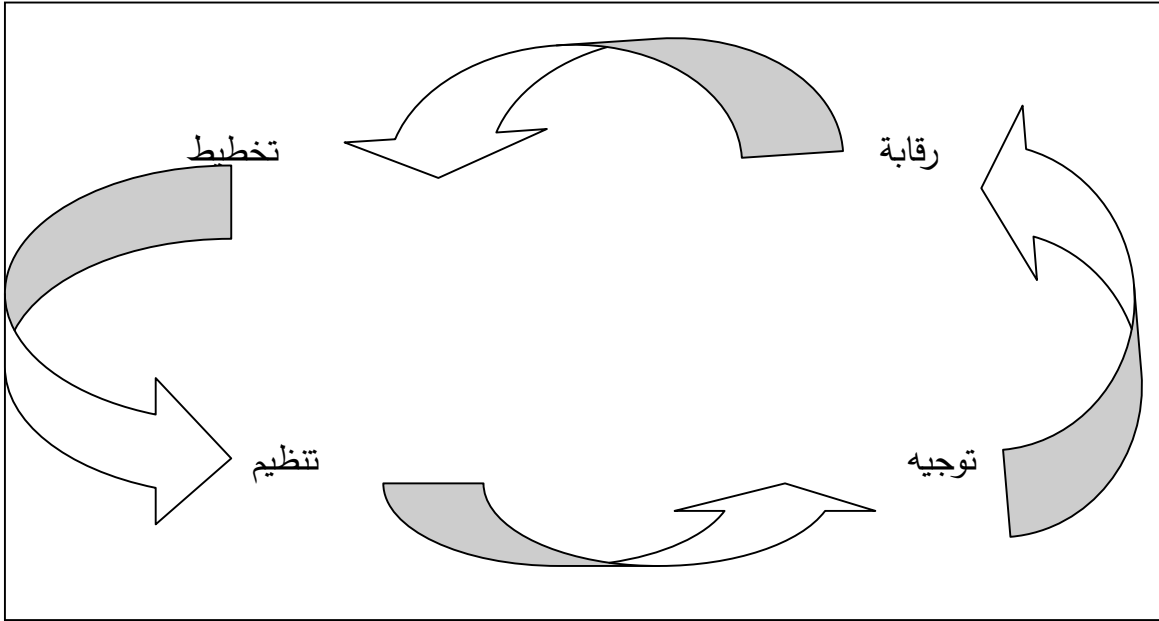
ب- التسيير:

هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة، التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم التوجيه والرقابة أي أنه تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها.

حيث يشكل التسيير عملية دائرية فلو اعتبرنا أن العملية تبدأ بتحديد الأهداف أي التخطيط فعليه لا يجوز أن نعتبرها تنتهي عند الرقابة، لا بد أن نكشف عن وجود انحرافات ولتصحيح هذه الانحرافات لا بد أن يتطلب إجراء تعديلات على السياسات والإجراءات وغيرها من الخطط بمعنى أن الرقابة تعود من جديد إلى التخطيط.⁽¹⁾

(1) محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير: أساسيات، وظائف، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 05.

شكل (2): التسيير عملية دائرية مستمرة.



المصدر: محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير: أساسيات، وظائف، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1995، ص 05.

ج- المراقبة:

تعني كلمة المراقبة وضع ما يعني القدرة على التحكم فيه وتوجيهه للوجهة المرجوة أي كل مراقبة تهدف إلى قياس النتائج لفعل ما، ومقارنة هذه النتائج مع الأهداف المحددة مسبقا لمعرفة التوافق من عدمه. (1)

لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير حسب رأي كل مفكر ومجال تعامله مع هذا النظام، و حتى يمكننا الإلمام بمعاينته فإننا نقوم باستعراض جملة من التعاريف المقدمة عنه. فحسب خبراء المحاسبة ومحافظو الحسابات فإن مراقبة التسيير هي: "نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة وهذا النظام يسمح بمركزية وتجميع وترتيب المعلومات وترجمتها قصد الفهم و تبيين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة". (2)

وعرفت أيضا حسب المخطط المحاسبي العام (1982PCG): "مجموع الإجراءات المتخذة لتقدم للمسيرين وللمختلف المسؤولين معطيات رقمية، دورية، تميز سير المؤسسة، مقارنتها مع

(1) المرجع السابق، ص 05.

(2) معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 06.

المعطيات الماضية أو المقدرة تستطيع في الحالة المعاكسة أن تحث المسيرين على أن يقدموا بسرعة الإجراءات التصحيحية المناسبة. (1)

انطلاقاً من هذين التعريفين يتضح لنا أن نظام مراقبة التسيير يهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات للاستغلال العقلاني والفعال للموارد المتاحة في إطار أهداف محددة مسبقاً. ويكون ذلك عن طريق مقارنة الأهداف بالإنجازات ثم تحديد الفروقات إن وجدت مع دراسة أسباب حدوثها لاتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية محاولة لتفاديها مستقبلاً.

الفرع الثاني: أهمية نظام مراقبة التسيير

تستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية: (2)

أ- تغيير الظروف:

تواجه كل المنظمات تغييراً في الظروف البيئية وبشكل متزايد. وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغييرات كثيرة في المنظمة وفي البيئة معاً، مما يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير والاستعداد للإجابة له، وكلما طال الأفق الزمني للتخطيط كلما زادت أهمية مراقبة التسيير.

ب- تراكم الأخطاء:

لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى أداء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء، ويتعاضم أثرها إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيماً، ولكن الاستمرار في سياسة هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها.

(1) ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء للمؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، ص 45.

(2) محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر مجلة الباحث، العدد 2011/09، جامعة ورقلة، ص 167.

ج- التعقيد المنظمي:

عندما تقوم المنظمة بإنتاج نوع واحد من السلع، وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية، وتعمل ضمن هيكل بسيط وتواجه سوقا رائجة فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر بالنسبة للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق، وتعقيد هيكلها وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار.

وبالتالي فإن مراقبة التسيير هي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير التي تبدأ بالتخطيط، التنظيم، التوجيه، التنسيق، التنفيذ، المتابعة والتقييم. كما تساهم في قياس الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة، وقياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف والنتائج المنشودة.

ويمكن إيجاز أهمية مراقبة التسيير كما ذكرها العديد من الكتاب في النقاط التالية:⁽¹⁾

- 1- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تسهيلها؛
- 2- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو هي في سبيل الوقوع لكي تعالج فوراً أو يتخذ قرار فوراً لمنع حدوثها؛
- 3- التأكد من أن القواعد المقررة مطبقة بطريقة صحيحة؛
- 4- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقاً للأصول المقررة؛
- 5- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم؛
- 6- المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المنشأة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها، لذلك منعاً للتعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقاً للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات؛
- 7- التأكد من توفر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعاً في اتخاذ الهدف الواحد وفقاً للسياسات المقررة؛

⁽¹⁾ محمد عبد الفتاح ياغي، "الرقابة في الإدارة العامة" الطبعة 02، مركز أحمد ياسين الفني، الأردن، 1994، ص 01.

- 8- التأكد من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال، وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع؛
- 9- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضبط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية؛
- 10- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات؛
- 11- العمل على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيطها، عن طريق مكافأة المجد ومعاقبة المتهاون وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى الجهود الممكنة.

المطلب الثاني: أنواع نظام مراقبة التسيير وأهدافه

لنظام مراقبة التسيير أنواع مختلفة تختلف باختلاف المعايير المعتمد عليها وكل هذه الأنواع هدفها واحد وهو التحكم في سير المؤسسة لذا على مراقبة التسيير السعي لضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف.

الفرع الأول: أنواع نظام مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة وسوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار:⁽¹⁾

أ- من حيث الزمن:

إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء، قبل، أثناء أو بعد ونجد:

1- المراقبة السابقة (القبلية):

يعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات انجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية، حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة (التقديرية) والنتائج المحققة (الفعالية) كما تساعد على مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل. وتعتبر هذه المراقبة

⁽¹⁾ فواد الشيخ سالم، زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، الطبعة 05، 1990، ص 244.

تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشكلة المتوقعة التي تحدث مستقبلا من اجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة المشاكل.

2- المراقبة أثناء التنفيذ (الآنية):

هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أثناء عملية الإنجاز، أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل، والتأكد من أنه سيتم انجازه للمواصفات المطلوبة مع تفادي حدوث الانحرافات.

3- المراقبة اللاحقة (البعدية):

تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعيا أو شهريا أو أيام محددة، لذلك توضع برامج دورية ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسليبتها ويتم هذا النوع من المراقبة بعد انجاز النشاط.

ب- من حيث المصدر:

حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما: (1)

1- المراقبة الداخلية:

ويقصد بها المراقبة الذاتية أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة، وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع من المراقبة أساسا إلى:

- ✓ مراجعة تخطيط المؤسسة الداخلي؛
- ✓ مراجعة سياسة القيادة وإستراتيجيتها المتبعة في النشاط؛
- ✓ تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي؛
- ✓ تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

(1) المرجع السابق، ص 245.

2- المراقبة الخارجية:

هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهات الدولة، كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، ومدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

ج_ من حيث الشمولية:

تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

1- المراقبة على مستوى الأفراد:

تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الكفاءة الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر... الخ.

2- المراقبة على الأنشطة الوظيفية:

وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

3- المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة:

من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 245.

الفرع الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير

يهدف نظام مراقبة التسيير إلى التحكم في أداء الأفراد والمؤسسات وذلك عن طريق محاولة تحقيق الأهداف التالية:

– الربط بين الإستراتيجية والمستوى التنفيذي⁽¹⁾:

فحسب التعريف المقدم سابقا والذي أشير فيه بأن مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الإستراتيجية. وهو الاتجاه السائد لدى الكتاب الفرنسيين إلى حد كبير، ومن هذا التعريف يمكن استخراج نمطين من الآليات:

✓ مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار؛

✓ مراقبة التسيير آلية للتنشيط.

الجدول (1): مراقبة التسيير آلية لتنسيق والتنشيط.

آلية لتنسيق القرار	آلية للتنشيط
الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية وذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل وإجراءات تخصيص الموارد.	الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة، وهو يتعلق بالجوانب الإنسانية (إقناعهم، مكافأتهم، تحفيزهم...).

المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المعجبية، الجزائر، ص 54.

مع ظروف المحيط المتغير لم يعد من الممكن تحديد إستراتيجية المؤسسة من دون أن تكون هناك متابعة يومية لتنفيذها، حتى تستطيع المؤسسة التراجع واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، للاستفادة من الفرص وتفادي تهديدات المحيط وكذلك الاستغلال الأحسن لمواردها الداخلية.

فالدور الأساسي لمراقبة التسيير حسب هذه النظرة، هو مساعدة الإدارة على توجيه أفضل للإستراتيجية من خلال متابعة تنفيذها، وهو ما يستلزم ضرورة إطلاع ومعرفة مراقب التسيير

⁽¹⁾ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 54.

بالإستراتيجية التي يساهم في تحديدها ويستشار فيها عادة لضمان التنفيذ الناجح للإستراتيجية المحددة؛

_ العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال؛

_ مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة، واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال؛

_ مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة؛

_ متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية؛

_ تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها؛

_ مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير، المتوسط والبعيد؛

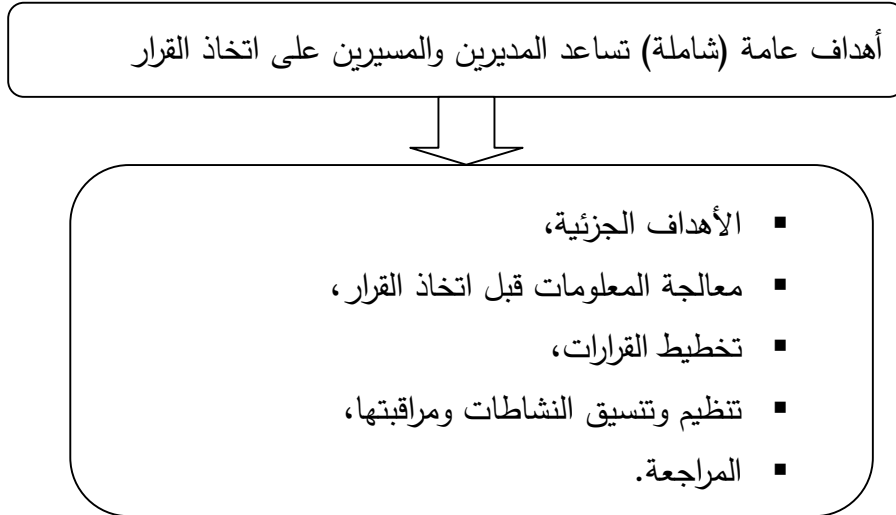
_ اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات طويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول لها أو القيام بها.

من هذا يتضح بأن مراقبة التسيير ليست وظيفة منعزلة عن باقي وظائف المسيرين، وإنما هي عملية مستمرة تمارس على كافة المستويات والوظائف وكافة المراحل التي تمر بها المؤسسة، ابتداء من إنشائها والعمليات التمويلية والمالية اللازمة والضرورية لغرض ضمان القيام باستثمارات وتوفير الطاقة الإنتاجية اللازمة لممارسة المؤسسة النشاط الذي تتخصص به.⁽¹⁾

وفيما يلي شكل يوضح أهداف مراقبة التسيير:

(1) خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 36.

الشكل (3): أهداف نظام مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص 63.

المطلب الثالث: مراحل نظام مراقبة التسيير ووظائفه

كباقي الأنظمة داخل المؤسسة يتطلب نظام مراقبة التسيير إتباع مراحل معينة لإعداده حتى يصبح نظاما خاصا بالمراقبة من أجل القيام بوظائفه.

الفرع الأول: مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير

من أجل إعداد نظام فعال لمراقبة التسيير لابد من إتباع الخطوات التالية: (1)

أ_ تحديد الأهداف :

يجب تحديد الأهداف الرئيسية قبل البدء في وضع البرامج التفصيلية وعند تحديد الأهداف يراعي مايلي:

1- يجب أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق، مع الأخذ في الحسبان الظروف الداخلية للمؤسسة والعوامل الخارجية المحيطة بها، بمعنى انه يجب تحديد الأهداف حسب قدرات المؤسسة مع مراعاة الظروف البيئية الخارجية وما تحمله من فرص وتهديدات للمؤسسة؛

(1) قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مقالة منشورة في الانترنت

http://www.docudesk.com يوم 13.01.2015، الساعة 10:00.

2- ينبغي التطلع إلى الأمام دائما حيث تكون الأهداف المحددة في الخطة القادمة أفضل من الأهداف التي تم تحقيقها فعلا في الخطة السابقة؛

3- في حالة تعدد الأهداف فإنه من الضروري تحديد الأهمية النسبية لكل هدف، وبذلك تجنب الاهتمام بالأهداف الفرعية على حساب الأهداف الرئيسية؛

4- المصادقية ويجب أن تتصف الأهداف بالموضوعية.

ب- التخطيط :

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة أي اكتسابها الصيغة الاقتصادية.

ويتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (من 3 إلى 5 سنوات) وهذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير، مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وتبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل، ومن الضروري أن تكون الميزانية متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

ج- التنفيذ:

بعد إتمام التخطيط انطلاقا من الاختيارات الإستراتيجية، تأتي بعدها مرحلة التنفيذ أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها في الميدان وعلى أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل.

د- قياس الأداء:

قبل التعرض لقياس الأداء لابد من توضيح مفهوم الأداء ذاته فهو يعني: "النجاح والفعالية اللتان أنجزت بهما الأهداف المحددة".⁽¹⁾

(1): Khemam h , *Dynamique de contrôle gestion* ed, Dunod ,1977 ,P 311 .

أما قياس الأداء فيمكن تعريفه بأنه: "مجموعة تقنيات المراقبة المستعملة للتأكد من تطابق النتائج المحققة داخل المؤسسة مع الأهداف المحددة، ثم تطبيق المكافآت والعقوبات إذا اختلفت النتائج مع الأهداف والغايات".

وعليه فإن قياس الأداء يأتي في المرحلة الأخيرة من دورة التسيير أي بعد التخطيط والتنفيذ فقياس الأداء يسمح بالتأكد من مدى تحقيق الأهداف المسطرة وذلك بمقارنة النتائج المحققة مع الأهداف والغايات المحددة مسبقاً.

ومن خلال الفروقات المستخلصة يتم تحديد المسؤوليات وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين التسيير، هذه الإجراءات التصحيحية يمكن أن تتعلق بتحسين أداء مختلف المسؤوليات أو بتغيير الغايات في حالة عدم واقعيتها.

وعليه فإن مراقبة التسيير لا تهدف فقط إلى مقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وإنما تهدف كذلك إلى التأكد من أن الأهداف المحددة تتلاءم مع الموارد والوسائل المتوفرة، فهي بذلك وظيفة تمكن المسيرين من التأكد من تحقيق الأهداف من جهة وتحسين التسيير من جهة أخرى⁽¹⁾

الفرع الثاني: وظائف مراقبة التسيير

إن لنظام التسيير عدة وظائف يسعى من خلالها مراقب التسيير إلى تحقيق المراقبة الفعالة ويمكننا تحديد الوظائف التي تختلف من مؤسسة لأخرى حسب الأنشطة في النقاط التالية:⁽¹⁾

أ- التخطيط:

يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم عملية التخطيط في كل المستويات الإدارية وبكل أنواعه، سواء التخطيط الإستراتيجي على مستوى الإدارة العليا أو التكتيكي في الإدارة الوسطى والتخطيط للعمليات على مستوى الإدارة التشغيلية

⁽¹⁾ ناصر دادي عدون، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص20.

⁽²⁾ قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص10.

ب_ اتخاذ القرار:

يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم القرارات في مختلف المستويات الإدارية من خلال ترشيد سلوك متخذ القرار عن طريق المعلومات الجيدة التي يقدمها هذا النظام.

ج_ التنسيق والتنظيم:

يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروريا باعتبارها وحدة متماسكة ولذلك لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص وضع الأهداف.

د_ مراقبة الأداء:

هي عملية لتقييم جودة أداء التسيير وهي تتضمن التقييم بواسطة الموظفين المناسبين لتصميم وتنفيذ عملية الرقابة، وإنما تعمل كما خطط لها أو تم تحديثها لتواكب التغيرات.

ويمكن أن تكون مراقبة الأداء عن طريق أنشطة مستمرة، كتقارير إرضاء العملاء أو دوريا كتقارير المراجعين الداخليين أو لجنة المراجعة والجهات الرقابية.

هـ - مراقبة الأداء الوظيفي:

تعتبر مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء بموضوعية حيث يعمل القائم على هذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد حيث أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات الصيغة الموضوعية والتي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجور، المكافآت، العقوبات... الخ مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة.

و_ إدارة الوقت:

نظرا لأهمية الوقت في التسيير، لاعتباره يرافق كل حركة ونشاط إداري في المؤسسة وتتحدد به نتائجها على حد كبير (عمليات التمويل، الإنتاج أو أي تصرف آخر). فهي تعمل على الاستغلال المناسب، وذلك من خلال:

- ✓ العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة؛
 - ✓ مكننة العمليات على مستوى الحسابية كالإنتاج، التمويل... الخ لريح الوقت؛
 - ✓ تنفيذ الأهداف عن طريق جداول زمنية باستخدام تقنيات تسيير الإنتاج والعمليات؛
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطط مدروسة سابقا.

ل_ إدارة الجودة:

نظرا للتطورات السريعة في التكنولوجيا، والتغير وانفتاح الأسواق، أصبحت إدارة الجودة ذات أهمية كبيرة في المؤسسات التي تسعى للبقاء والتوسع في نشاطها. (1)

المبحث الثاني: مكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

إن التسيير يتضمن كل وظائف المؤسسة ولا يقتصر على وظيفة أو بعض الوظائف وعليه فمراقبة التسيير هي بدورها تتضمن كل وظائف المؤسسة بمختلف أنواعها.

وحتى نرى مراقبة التسيير في المؤسسة بصفة مجزئة نحاول إعطاء نظرة على العلاقة الموجودة بين وظائف المؤسسة ومراقبة التسيير، مراقبة الداخلية، إستراتيجية المؤسسة.

المطلب الأول: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة

إن وظائف المؤسسة متعددة ومتنوعة وسنقوم بالتركيز على بعض الوظائف وهي وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق ووظيفة المستخدمين.

الفرع الأول: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة الإنتاج

إن وظيفة الإنتاج تتكون من مجموعة من النشاطات التي تؤدي إلى خلق منفعة أو الزيادة منها لإشباع حاجة من حاجات المجتمع. (2)

ولهذه الوظيفة خصوصية معينة تختلف باختلاف القطاع الذي تتواجد فيه العملية الإنتاجية، ففي قطاع الصناعة تعرف وظيفة الإنتاج بأنها "مجموعة من النشاطات التي تحول أشياء مادية

(1) ناصر دادى عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 80.

(2) علي حسين علي، مؤيد عبد الحسين الفضل، ناجح باقر إبراهيم، بحوث العمليات وتطبيقاتها في وظائف المنشأة، دار زهران، الأردن، 1999، ص 17.

من شكل أو تركيب أو خلط معين إلى آخر وذلك من أجل إشباع حاجات المجتمع ويتم عادة باستخدام اليد العاملة والمواد الأولية الخام مع توفر التمويل اللازم لذلك، ضمن وظيفة الإنتاج في المؤسسة تتم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العملية الإنتاجية بهدف تحقيق عدد من المهام وأهمها ما يلي: (1)

1- الإشراف على تنفيذ العمليات الإنتاجية المختلفة؛

2- مطابقة المواصفات النوعية والكمية للمنتج مع ما هو محدد بالخطة؛

3- متابعة تحقيق مفردات الخطة ضمن السقف الزمني المحدد لها؛

4- العمل على خفض التكاليف الإنتاجية من خلال الاستغلال الأمثل.

الفرع الثاني: علاقة نظام مراقبة التسيير بالوظيفة التسويقية

يقوم المسؤول عن المبيعات بوضع ميزانية المبيعات وهذا بمشاركة مراقب التسيير، يوضح في هذه الميزانية الكميات المتوقعة بيعها بأسعار محددة شهريا وسنوياً، وتعتبر الميزانية الجانب الإداري من ميزانية التخطيط أو التنبؤ فمن خلالها تتم عمليات الرقابة للتأكد من مدى التطبيق. (2)

الفرع الثالث: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين

هي وظيفة لتسيير الموارد البشرية ووظيفة أساسية في المؤسسة ذلك لأنها تهتم بالأشخاص حيث تعرف وظيفة تسيير الموارد البشرية بأنها تلك الوظيفة التي تهتم بتحديد احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية عن طريق هيكل تنظيمي يراعي الاستغلال الأمثل للطاقة البشرية الموجودة داخل المؤسسة، كما تقوم بتسيير نظام ترقية ومردودية الأفراد والقدرة على الإنتاج داخل المؤسسة. (3)

ومن خلال التعريف نستنتج بأن وظيفة المستخدمين تهتم بالموارد البشرية في المؤسسة وهذا من تأهيل وتحفيز... وحتى يقوم الأفراد بمهامهم على شكل جيد داخل المؤسسة ونظراً لفقدان

(1) عبد الغفور يونس، التنظيم الصناعي و إدارة الإنتاج، دار الكتب، مصر، 1962، ص 52.

(2) قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

(3) المرجع السابق، ص 19.

الثقة بين المؤسسة والأفراد وجب على هذه الأخيرة أن تخص جزء من الرقابة على الأفراد، حيث يكمن الهدف من مراقبة تسيير المستخدمين في تطبيق السياسة المخططة فيما يخص التوظيف والمساهمة في تفعيل نظام تسيير الأفراد.

إن لمراقبة التسيير مهمة أساسية تقع على عاتقه في توفير العامل الرئيسي والضروري لعمليات المؤسسة وهو الأفراد، وحتى يحقق مراقب التسيير هذه المهمة وجب عليه أن يقوم بعدة مهام أثناء مزاولته نظام مراقبة التسيير على وظيفة المستخدمين ويمكننا أن نلخص بعض هذه المهام فيما يلي: (1)

أ- تقدير الحاجة للقوى العاملة والإطارات الفنية والإدارية بما يتناسب مع حجم المهام والوظائف التي ينبغي القيام بها، أي أن تقييم الحاجيات المستقبلية فيما يخص الموارد البشرية؛

ب- تقدير الأجور والرواتب اللازمة للقوى العاملة في المؤسسة؛

ج- البحث في الانحرافات المحققة في العملية الاقتصادية للمؤسسة وتوضيح مساهمة الأفراد في هذه الانحرافات.

إذن يمكن القول أن علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين تكمن في التقدير (التنبؤ) لحاجيات المؤسسة من الأفراد للقيام بوظائفها المختلفة ثم توجيههم إلى أعمالهم كل حسب قدرته وحسب كفاءته "الرجل المناسب في المكان المناسب"، وحتى يتحقق المراقب من أن الأفراد قد قاموا بمهامهم بفعالية وجب عليه أن يقارن النتائج المحصلة مع ما خطه مسبقاً، واستخراج الانحرافات وخاصة القرارات والتوصل إلى تحقيق هدف المؤسسة.

المطلب الثاني: العلاقة بين نظام مراقبة التسيير والرقابة الداخلية

هناك الكثير من يخلط بين مراقبة التسيير والرقابة الداخلية نظراً للتداخل بين هذين النوعين من الرقابة في عدة مواطن، ولهذا سنحاول إبراز الفرق بينهما من خلال تبيان مفهوم الرقابة الداخلية وما هي أوجه التشابه والاختلاف بين هذين النوعين من المراقبة.

(1) علي حسين علي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 18 .

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

عرفها المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين بأنها: "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية لتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة".⁽¹⁾

الفرع الثاني: أوجه التشابه بين مراقبة التسيير والرقابة الداخلية

يشترك كل من مراقبة التسيير والرقابة الداخلية في النقاط التالية:⁽²⁾

أ- إعلام وإرشاد الإدارة والمسؤولين بالإجراءات الواجب اتخاذها للحفاظ على المؤسسة وأهدافها؛

ب- ليس لمراقب التسيير والفاحص المحاسبي والمالي أية مسؤولية مباشرة ولا أية سلطة على النشاطات التي يراقبها؛

ج- هما نوعان متكاملان وضروريان من الرقابة، إذا أصبحت مراقبة الأداء تركز أساسا على صدق مختلف المعلومات، والرقابة والتأكد من هذا الصدق يعتبران من مهام المدقق بالإضافة إلى مراقبة التسيير التي تهتم خاصة بالموازنات ومقارنتها بالنتائج، فهي إذا تقوم بمقارنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج المحققة وذلك لتقييم الأداء؛

د- إن حرص الرقابة الداخلية على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة المخرجات المحاسبية وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها، هذه النتائج التي تهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد تحديد الانحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء.

الفرع الثالث: أوجه الاختلاف بين مراقبة التسيير والرقابة الداخلية

تختلف مراقبة التسيير عن الرقابة الداخلية في بعض الأوجه، يمكن حصرها فيما يلي:

أ- تهتم الرقابة الداخلية بالجانب المحاسبي المالي وبصحة أنظمة المحاسبة، بينما مراقبة التسيير تهتم بمختلف وظائف ونشاطات المؤسسة بدون استثناء؛

⁽¹⁾ عبد الفتاح محمد الصحن وسمير كامل، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديد، للنشر والتوزيع، مصر، 2001، ص 12.

⁽²⁾ ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 26.

ب- تهدف مراقبة التسيير إلى التأكد من ملائمة الأهداف بالوسائل المتاحة واكتشاف الانحرافات وبالتالي التشجيع أكثر من أجل التطوير وتحسين الأداء.

بينما هدف الرقابة الداخلية هو العقاب من خلال تتبع الأخطاء المالية والمحاسبية التي قد ترتكب في الوثائق والمستندات.

ج- الرقابة الداخلية عادة ما تأتي بعد تحقيق العمليات والسهر على احترام الجوانب والشروط القانونية والتقنية للمحاسبة، أما مراقبة التسيير في مختلف أطوار العمليات أي: قبل، أثناء، وبعد العمليات وهدفها تقييم أداء المسيرين؛

د- الرقابة الداخلية لا تتطلب تحقيق نتائج إيجابية من الرقابة بقدر ما تفرض ضرورة استعمال الوسائل والطرق اللازمة لأداء العمل، في حين أن مراقبة التسيير تتطلب تحقيق نتائج إيجابية في حدود الوسائل والظروف المتاحة للمسير، باعتبار أن هدفه هو تحقيق أحسن النتائج؛

هـ- تهتم الرقابة الداخلية بمراقبة حركة الوثائق وصحتها وسلامتها، بالإضافة إلى صحة البيانات والمعلومات والحسابات الواردة في مختلف السجلات، أما مراقبة التسيير فتهتم بمراقبة النتائج وذلك من خلال مخرجات هذه الدفاتر المتمثلة في التقارير، القوائم المالية ومقارنة المعلومات الواردة فيها (النتائج) مع ما كان مخطط الوصول إليه.⁽¹⁾

المطلب الثالث: العلاقة بين مراقبة التسيير وإستراتيجية المؤسسة

تعرف الإستراتيجية بأنها وصف لطرق تحقيق المنظمة لأهدافها مع الأخذ في الاعتبار التهديدات والفرص البيئية والموارد والإمكانات الحالية لهذه المنظمة.⁽²⁾

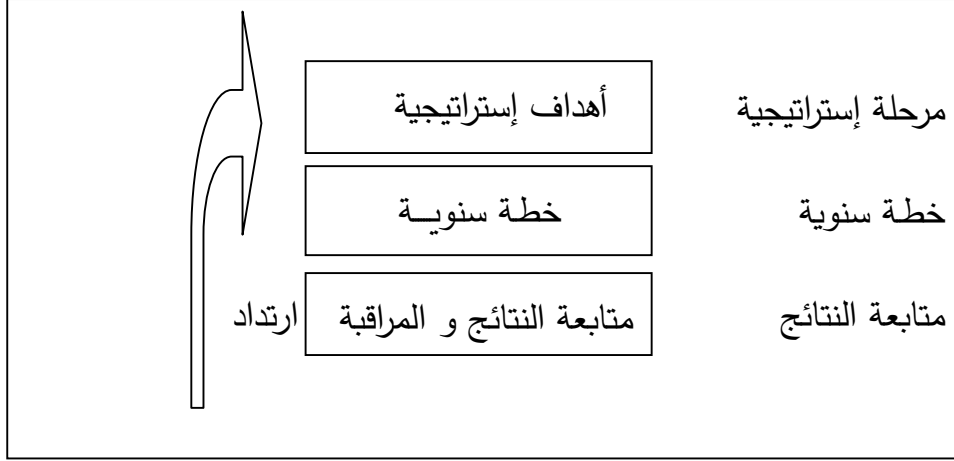
يقوم مراقب التسيير باختيار الإستراتيجية وتقييمها من خلال اختيار إحدى الإستراتيجيات المتاحة وتدعيمها بناء على المعلومات التي تقدمها مراقبة التسيير من خلال تحليل البيئة الداخلية وتبيان نقاط القوة والضعف، كما تقوم مراقبة التسيير بدور فعال أثناء تنفيذ هذه الإستراتيجية وهو تقديم تقارير مستمرة عن أداء هذه الإستراتيجية المطبقة ومدى فاعليتها داخل المؤسسة وتناسقها

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 27.

⁽²⁾ فلاح حسين عداي الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، الطبعة 02، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 20.

مع الوظائف، وكمرحلة أخيرة تلعب مراقبة التسيير دور المقيم من خلال تقييم نتائج الإستراتيجية المتبعة وتقديم تقرير عن أداء هذه الإستراتيجية.

الشكل (4): علاقة مراقبة التسيير بإستراتيجية المؤسسة



المصدر: ناصر دادي عدون، الإدارة و التخطيط الإستراتيجي، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص08.

المبحث الثالث: مفاهيم أساسية عن الأداء

هناك خلاف قائم حول مفهوم الأداء يعود السبب فيه إلى تعدد المعايير والمقاييس التي اعتمدها الكتاب والباحثين في دراسة الأداء، ويكمن وراء هذا الخلاف تنوع الاتجاهات والأهداف ذات العلاقة، فهو مفهوم جوهري هام.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

الأداء هو البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج أكبر ما يمكن، والبحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم، الأداء مرتبط بالجانب الداخلي للمؤسسة من خلال إنتاجية العمل.

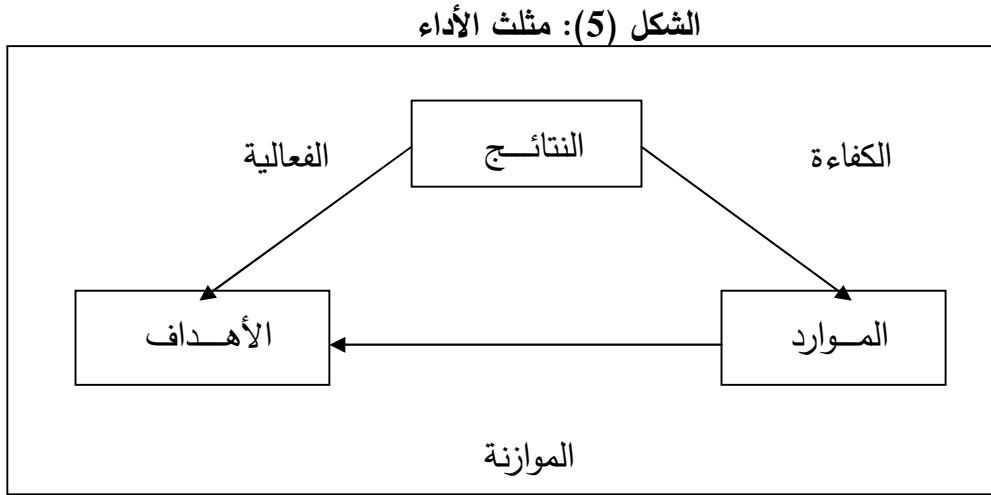
الفرع الأول: تعريف الأداء

يعرف الأداء بأنه: "نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات والمنتجات، فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها".⁽¹⁾

⁽¹⁾ علاء فرجان طالب، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الإستراتيجي، دار صفاء، الأردن، 2011، ص 64.

كذلك لا يمكننا أن نتحدث عن أداء المؤسسة إلا إذا تمكنا من تحقيق الأهداف الإستراتيجية وهو ما يعني أن المؤسسة الناجحة هي المؤسسة التي تتمكن من تحقيق الأهداف المسطرة والمعبر عنها بالنتائج المتوصل إليها مقارنة بمنافسيها في القطاع، آخذا بعين الاعتبار الموارد اللازمة لذلك (بمعنى أقل هدر للموارد).⁽¹⁾

كما أنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين العناصر: نتائج، موارد، أهداف. والتي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحجبة العامة، الجزائر، ص 13.

الفرع الثاني: المفاهيم المرتبطة بالأداء

نظرا لارتباط الأداء بمدى النجاح في تحقيق الأهداف المحددة، فإن تحقيقها يرتبط بمفهوم فعالية وكفاءة المؤسسة وتختلف الكفاءة والفاعلية بمدى النجاح في تحقيق تلك الأهداف، وهذا ما سنوضحه فيما يلي:⁽²⁾

أ_ الكفاءة:

يعني هذا المصطلح مما يعنيه "فعل أشياء على نحو صحيح" فالكفاءة تعني الطريقة الاقتصادية التي يتم بها انجاز العمليات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف.

⁽¹⁾ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص12.

⁽²⁾ المرجع السابق، صص-13-16.

إذا الكفاءة تتعلق بإنجاز المهمة بطريقة سليمة، وتقاس بالنظر لعلاقة المدخل بالمخرج فتخفيض تكلفة الوحدة المنتجة مع المحافظة على النوعية يعتبر مؤشرا على زيادة الكفاءة وكذا زيادة الإنتاج مع بقاء التكاليف على حالها.

ب_ الفعالية:

قد تعني خاصية ما هو فعال أي خاصية الفرد أو النظام الذي ينتج القدر الأقصى من النتائج بأقل قدر ممكن من الجهود، إلا أن الفعالية مصطلح يستخدم عندما يتعلق الأمر بمخرجات المؤسسة ومقارنتها مع الأهداف. فالفعالية تعني أيضا انجاز المهمة المناسبة أو القيام بالعمل المطلوب، ويمكن قياسها مثلا بحصة المؤسسة في السوق التنافسي أو بمقدار أسهمها في الهدف التتموي المحدد لها.

ج_ العلاقة بين الكفاءة والفعالية:

قد يظهر كلاهما مرادفا للآخر، إلا أنهما في الحقيقة مختلفان من حيث المعنى المؤدى لكل منهما كما سبق وأن ذكرنا فإذا نظرنا إلى الفعالية على أنها درجة نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية فإن الكفاءة تعتبر أحد المدخلات الهامة في تحقيق هذه الفعالية ومن هنا نستنتج أن:

✓ الكفاءة لا تعادل الفعالية بل تعد أحد عناصرها؛

✓ الكفاءة ليست شرطا كافيا للفعالية ولكنها مطلبا ضروريا لها.

د_ الإنتاجية:

الإنتاجية هي كفاءة استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات وهي تستعمل لتبيان مدى النجاح في استخدام عناصر الإنتاج المختلفة، كما أنها تتمثل في العلاقة بين المخرجات والمدخلات معبرا عنها في شكل نسبة حجم المخرجات إلى المدخلات.

من خلال ما سبق يتضح التداخل بين مفاهيم كل من الكفاءة والفعالية والإنتاجية إذا علاقة الإنتاجية والكفاءة هي نفسها، أي النسبة بين المخرجات إلى المدخلات بينما يتم التعبير عن هذه النسبة بالقيمة أو التكلفة فيما يخص الكفاءة وبالحجم فيما يخص الإنتاجية، فالفرق يزول بين هذين العنصرين بإدخال الكمية في الإنتاجية والقيمة أو التكلفة في الكفاءة، أما الفعالية تتمثل في

درجة تحقيق أهداف المؤسسة ويمكن التعبير عنها بالعلاقة بين المخرجات الفعلية والمخرجات المتوقعة.

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في الأداء

إن تعدد العوامل المؤثرة في أداء المؤسسات الاقتصادية جعل مهمة تحديدها بدقة والاتفاق عليها من طرف الباحثين أمرا صعبا للغاية، وخاصة إذا كان الأمر يتعلق بتحديد مقدار التأثير وكثافته، فضلا عن كثافتها في التأثير في الأداء فهي مترابطة فيما بينها وكل التعقيدات السابقة تمخضت عنها عدة تصنيفات للعوامل المؤثرة في الأداء فهناك من صنفها إلى مجموعتين هما:

مجموعة العوامل التقنية والتكنولوجية ومجموعة العوامل البشرية المتمثلة أساسا في المعرفة، التعليم، الخبرة، التدريب، المهارة، القدرة الشخصية، التكوين النفسي، ظروف العمل، حاجات ورغبات الأفراد.

وقد صنفت العوامل المؤثرة في الأداء أيضا إلى مجموعتين هما:

✓ مجموعة العوامل الموضوعية وتشمل العوامل الاجتماعية والعوامل الفنية؛

✓ مجموعة العوامل الذاتية المتمثلة في العوامل التنظيمية.⁽¹⁾

وكذلك صنفت العوامل المؤثرة في الأداء إلى مجموعتين هما:

✓ عوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة والمتمثلة في متغيرات المحيط الخارجي للمؤسسة؛

✓ عوامل خاضعة لتحكم المؤسسة تتمثل في العوامل التقنية والعوامل البشرية.⁽²⁾

أما التقسيم الذي سينتهج في هذا المطلب هو التقسيم الأخير مع تعديل بسيط للعوامل المؤثرة هي العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا والمتمثلة في التحفيز، المهارات، التكوين والعوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة المرتبطة بالمحيط الخارجي للمؤسسة.

⁽¹⁾ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2002، ص10.

⁽²⁾ عبد الملوك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، نوفمبر، 2001، ص91.

الفرع الأول: العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبياً (1)

إن تحكم المؤسسة في العوامل الداخلية هو تحكم نسبي، وهذا نظراً لترابط العوامل الداخلية فيما بينها، وتأثرها أيضاً بعوامل أو متغيرات المحيط الخارجي، فتحكم المؤسسة في عواملها الداخلية له حدوده إلا في بعض الحالات أين تتمكن المؤسسة من التحكم الكلي في بعض متغيراتها، ودور المسير اتجاه هذه العوامل هو تعظيم تأثيراتها الإيجابية وتخفيف تأثيراتها السلبية. وحصراً هذه العوامل بدقة يعد من الأمور صعبة التحقيق، لذلك سوف يتم التعرض إلى أهمها أو إلى التي تبدو أكثر ارتباطاً بالأداء وتأثيراً فيه.

أ_ التحفيز:

يعد التحفيز العملية التي حضت باهتمام الكثير من الباحثين والدارسين، هذا ما ترتب عنه العديد من التفسيرات والنظريات، ويتمثل التحفيز في المؤسسة "الحاجة أو الطاقة الداخلية التي تدفع الفرد إلى العمل في اتجاه موجه نحو الهدف"، يتبين من التعريف أن تحفيز العمال يكون من خلال معرفة حاجتهم ومحاولة تلبيةها أو بإشعارهم وتنبيههم إلى طاقتهم التي تمكنهم من تحقيق أهدافهم.

فالمؤسسة عن طريق التحفيز الجيد لمختلف العمال قد تتمكن من بلوغ أهدافها ومن ثمة تحقيق الأداء الجيد، ولا يمكن أن تتم عملية التحفيز إلا بتوفر الحوافز التي قد تكون مادية أو معنوية، فدور المسير الجوهرية في عملية التحفيز يكمن في معرفة كل حالة وتحديد الحوافز التي تتناسب معها، لتحقيق أو الحصول على أقصى ما يستطيع المحفز تقديمه للمؤسسة.

ب_ المهارات:

يمكن تنظيم المهارات في ثلاث مستويات:

- ✓ مهارة التقليد وتمكن من انجاز أو القيام بالنشاطات المتكررة حسب إجراءات محددة مسبقاً؛
 - ✓ مهارة الإسقاط انطلاقاً من وضعية معطاة بمواجهة وضعيات أخرى شبيهة إلى حد معين
- الوضعية الأولى؛

(1) عادل عشي، المرجع السابق، ص11.

✓ مهارة الإبداع وتمكن هذه المهارة من مواجهة مشكل جديد، فالفرد مجبر أن يعود إلى رصيده المعرفي ويستغله في إيجاد الحلول، فحسب هذه الحالة يجب على الفرد أن يكون مبدع في التصرف والتعامل مع حالات جديدة لم يسبق له مواجهتها.

الأنواع الثلاثة مهمة إلا أن مهارة الإبداع هي الأهم، وهذا لما يمكن لها أن تؤثر في أداء المؤسسة.

ج_ التكوين:

يعد التكوين نوع من الاستثمارات في العنصر البشري التي يمكن القيام بها لتحسين الأداء الكلي للمؤسسة. ويظهر دوره في تحسين الأداء عبر النقاط التالية:

- ✓ رفع مستوى معارف الأفراد ونشرها وتحسين تقنياتهم في العمل؛
- ✓ يسمح التكوين بتحسين التنظيم وتنسيق المهام؛
- ✓ يسهل عملية الاتصال ويحرك المعلومات في كل الاتجاهات.

الفرع الثاني: العوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة

تتمثل في مجموعة المتغيرات والقيود التي لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها، فهي بذلك تنتمي إلى المحيط الخارجي الذي هو مصدر للفرص التي تحاول المؤسسة استغلالها، ومصدر للمخاطر التي تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها، فالمحيط الخارجي له تأثير كبير في الأداء، والتخفيف من التأثير السلبي للمحيط في الأداء يكون بالتأقلم بسرعة، ويمكن تقسيم هذه العوامل حسب معيار الطبيعة إلى عوامل اقتصادية، اجتماعية، تكنولوجية وسياسية قانونية.⁽¹⁾

أ_ العوامل الاقتصادية:

تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، الظرف الاقتصادي كالأزمات الاقتصادية وتدهور الأسعار ارتفاع الطلب الخارجي... فالظرف الاقتصادي قد يتيح عناصر ايجابية للمؤسسة كحالة تلك التي يركز نشاطها على التصدير وتستفيد من ارتفاع الطلب الخارجي كذلك الأسواق والمنافسين.

(1) عبد المليك، مرجع سبق ذكره، ص 93.

ب_ العوامل الاجتماعية:

تتمثل في "العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين، بالعلاقات بين مختلف مجموعات المجتمع وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسات".

من التعريف يتبين أن العوامل الاجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشري، ومن هذه العوامل نذكر النمو الديموغرافي، فئات العمر، الأقسام الاجتماعية، ودراسة العوامل الاجتماعية تقدم معلومات مفيدة للوظيفة التجارية داخل المؤسسة كإرسال منتج جديد واستهداف حصة من السوق.

ج_ العوامل التكنولوجية:

تتمثل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق جديدة لتحويل الموارد إلى سلع وخدمات، اختراع آلات جديدة من شأنها تخفيض تكاليف أو وقت الصناعة... دور المسير اتجاه هذه العوامل هو اليقظة وتشجيع الإبداع والتجديد داخل المؤسسة.

د_ العوامل السياسية والقانونية:

هي الأخرى عناصر خارجية لا يمكن التحكم فيها، تتمثل عموماً في الاستقرار السياسي والأمني للدولة، نظام الحكم، العلاقات مع العالم الخارجي، القوانين، القرارات... وكل العوامل السابقة الذكر قد تشكل فرصاً تستفيد منها المؤسسة لتحسين أدائها الإجمالي أو مخاطر تفرص على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها.

ومن خلال ما تم عرضه حول العوامل المؤثرة في الأداء يمكن القول أن الأداء هو دالة للعديد من المتغيرات الكمية والنوعية المتحكم في بعض منها وغير متحكم في البعض الآخر.⁽¹⁾

(1) عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

المطلب الثالث : أنواع الأداء

بعدما تم التعرض إلى مفهوم الأداء والتطرق إلى العوامل المؤثرة فيه تنتقل إلى عرض أنواع الأداء بفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال وهي: معيار المصدر، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي ومعيار الطبيعة.

الفرع الأول: حسب معيار المصدر

وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين: الأداء الذاتي (الداخلي) والأداء الخارجي، وسيتم عرضهما كما يلي:⁽¹⁾

أ_ الأداء الداخلي:

كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية:

_ **الأداء البشري:** وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.

_ **الأداء التقني:** ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتهم بشكل فعال.

_ **الأداء المالي:** ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

ب_ الأداء الخارجي: وهو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة فالمؤسسة لا تسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد واللوازم والخدمات. فكل هذه المتغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب.

إن هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها وهذا سهل إذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية أين يمكن قياسها وتحديد أثرها.

⁽¹⁾ Barnard Martory , **contrôle de gestion social**, librairie vuibert, Paris, 1999, P236 .

الفرع الثاني: حسب معيار الشمولية

حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي.

أ_ الأداء الكلي:

يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو المنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة، مثل الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك بل يتطلب جهود جميع المصالح أو الوظائف.

ب_ الأداء الجزئي:

على خلاف الأداء الكلي فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة، فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به لا أهداف الأنظمة الأخرى، وبتحقيق مجموع أداء الأنظمة التحتية بتحقيق الأداء الكلي للمنظمة كما سبق الإشارة إليه، أهداف المنظمة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.⁽¹⁾

الفرع الثالث: حسب المعيار الوظيفي

يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، ينقسم الأداء حسب الوظائف المسندة للمؤسسة ويمكن حصرها في الوظائف الخمسة: المالية، الإنتاج، الأفراد، التسويق والتمويل و يضيف البعض الآخر وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية.

أ_ أداء الوظيفة المالية:

يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة فالأداء الحالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة.

(1) عبد المليك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

ب_ أداء وظيفة الإنتاج:

يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية، وبتكاليف منخفضة تسمح لها بمزاومة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات.

ج_ أداء وظيفة الأفراد:

قبل تحديد ماهية هذا الأداء يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة فتكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة.

فضمان استخدام المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد، كذلك وجود المؤسسة واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم، فلكي تضمن المؤسسة بقائها يجب أن توظف أفراد أكفاء وذوي المهارات العالية وتسييرهم تسييرا فعالا، وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله.

يتجلى أداء وظيفة الأفراد من خلال مجموعة من المؤشرات والمعايير يمكن ذكر منها المجموعة التالية:

- ✓ عائد الأفراد؛
- ✓ عدد الحوادث والإجراءات التأديبية التي كلما قل عددها دل ذلك على الأداء الجيد؛
- ✓ الغيبية: ويقصد بها فقدان المواظبة على العمل الذي يشترط الحضور إلى مكان العمل؛
- ✓ علاقات أرباب العمل والنقابات: ويمكن تفسير هذا المعيار بعدد الإضرابات الحاصلة داخل المؤسسة، وانعدام الإضراب يعكس الجو الملائم الذي توفر المؤسسة لمستخدميها.⁽¹⁾

(1) محمد إبراهيم، الإدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 150.

د_ أداء وظيفة التموين:

يتمثل أدائها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية من الموردين والحصول على الموارد بجودة عالية وفي الآجال المحددة والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

هـ_ أداء وظيفة البحث والتطوير:

يمكن دراسة أداء وظيفة البحث والتطوير بدراسة المؤشرات التالية:

- ✓ الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد؛
- ✓ نسبة وسرعة تحويل الابتكار إلى المؤسسة؛
- ✓ التنوع وقدرة المؤسسة على إرسال منتجات جديدة.

و_ أداء وظيفة التسويق:

يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق وبحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{حصّة السوق} = \text{مبيعات منتج أو علامة} / \text{المبيعات الإجمالية.}$$

1- إرضاء العملاء: يمكن حساب هذا المؤشر من خلال حساب عدد شكاوي العملاء أو تحديد مقدار مردودات المبيعات؛

2- السمعة: وتقيس حضور أو تواجد اسم العلامة لدى ذهن الأفراد؛

3- مردودية كل منتج.

ي_ أداء وظيفة العلاقات العمومية:

في هذه الوظيفة يمكن أن تتجسد بعض أبعاد مفهوم الأداء التي تم التطرق لها سابقا فلأداء في هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، العملاء، الموردين وأخيرا الدولة.

بالنسبة للمساهمين يتحقق الأداء عندما يحصلوا على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة، أما بالنسبة للموظفين الأداء هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات

مرتفعة، أما الموردين فالأداء هو احترام المؤسسة آجال التسديد والاستمرار في التعامل في حين الأداء من وجهة نظر العملاء هو الحصول على مدة تسديد ما عليهم طويلة ومنتجات في الآجال المناسبة والجودة العالية.⁽¹⁾

الفرع الرابع: حسب معيار الطبيعة

حسب هذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية، أهداف تكنولوجية، أهداف سياسية... الخ، حيث يمكن تصنيف الأداء إلى أداء اقتصادي أداء اجتماعي، أداء تكنولوجي، أداء سياسي.

أ_ الأداء الاقتصادي:

تعتبر المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها ويتم قياسه باستخدام مقاييس الربحية.

ب_ الأداء الاجتماعي:

يعد الأساس لتحقيق المسؤولية الاجتماعية، حيث يتميز هذا النوع بنقص المقاييس الكمية المتاحة لتحديد مدى مساهمة المنظمة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينهما وبين الجهات التي تتأثر بها، مما يزيد من صعوبة إجراء التقييم الاجتماعي للأداء.

ج_ الأداء التكنولوجي

يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تحدد أهدافا تكنولوجية أثناء عملية التخطيط كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافا إستراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا.

د_ الأداء السياسي:

يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية ويمكن للمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى.

⁽¹⁾ السعيد عبد الرزاق بين حسين، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 14.

المبحث الرابع: الأداء المالي في المؤسسة

يحظى الأداء المالي في الشركات والمؤسسات بكافة أنواعها باهتمام متزايد من قبل الباحثين والدارسين والإداريين والمستثمرين، لأن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء والاستمرارية، ويعتبر الأداء المالي من المقومات الرئيسية للشركات، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقاً.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف. ويعبر الأداء المالي على أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.⁽¹⁾

وهناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه: "وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات، الموجودات، المطلوبات، وصافي الثروة."⁽²⁾

ومما سبق فإن الأداء المالي:⁽³⁾

- ✓ أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح؛
- ✓ أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة؛
- ✓ أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها؛
- ✓ أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة.

(1) محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، عمان، 2009، ص45.

(2) علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص67.

(3) محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، الأردن، 2009، ص45.

جدير بالذكر أن الوظيفة المالية تبحث على أساس منهجي سليم لتقويم استخدام الأموال بفعالية وبأعلى كفاءة في المؤسسة، كي يتسنى تحقيق الأهداف المالية المنشودة في الأجل الطويل من خلال معلومات ملائمة وطريقة تحليل علمية وعملية في بناء المؤشرات.

ومن خلال هذا يمكن القول أن للأداء المالي أهمية تلقي الضوء على تقييم ربحية الشركة سيولة الشركة، تطور النشاط، المديونية، تطور المبيعات، تطور حجم الشركة حيث أن الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة الشركة، والغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، أما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرهما المالية واستثماراتها، والغرض من تقييم الرفع المالي معرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي أما الغرض من تقييم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركات.⁽¹⁾

المطلب الثاني: أهداف الأداء المالي

يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة ونذكر منها:

الفرع الأول: السيولة

هي التي تعنى الاحتفاظ بنقدية جاهزة (cash)، أو أصول لها طبيعة إمكانية التحول لنقدية بدون خسارة، وفي الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة. ولعل من أمثلة هذه ما ينطبق على بعض عناصر الأصول المتداولة مثل كل من الأوراق المالية (الأسهم) سهلة التسويق، والمخزن من السلع تامة الصنع.

وبصفة عامة عدم قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يؤدي إلى الإضرار بثلاث مصالح وهي:

أ_ المؤسسة:

تحد السيولة من تطور ونمو المؤسسة وذلك بعدم تمكينها أو السماح لها مثلا من استغلال الفرص التي تظهر في المحيط ك شراء مواد أولية بأسعار منخفضة مقارنة بمستوياتها الحقيقية، الاستفادة من تخفيضات لقاء تعجيل الدفع أو الشراء بكميات كبيرة.

(1) محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص48.

ب_ أصحاب الحقوق:

تخلق مشكلة نقص السيولة عدة أزمات اتجاه الأطراف التي لها حقوق على المؤسسة، في الكثير من المرات يؤدي هذا النقص إلى تأخير تسديد الفوائد ودفع مستحقات الأجزاء وكذا تسديد ديون الموردين... الخ.

ج_ عملاء المؤسسة:

قد تؤدي هذه المشكلة إلى تغيير شروط تسديد العملاء وبالتالي انتقالها من اليسر إلى العسر وهذا الأمر ينتج عنه تدهور العلاقة التي يجب على المؤسسة تحسينها وخاصة في ظروف المحيط الحالي، فكل هذه المشاكل المترتبة عن نقص السيولة تفرض على المؤسسة الاهتمام بها وتسييرها بأسلوب جيد.⁽¹⁾

الفرع الثاني: التوازن المالي

يعتبر التوازن المالي هدفاً مالياً تسعى الوظيفة المالية لبلوغه، لأنه يمس بالاستقرار المالي للمؤسسة ويمثل "التوازن المالي بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها".

من التعريف يتضح أن رأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن يمول عن طريق الأموال الدائمة (رأس المال الخاص مضافاً إليه الديون الطويلة والمتوسطة الأجل) وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، حيث يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات.

مما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية:⁽²⁾

- ✓ تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة؛
- ✓ ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي؛

(1) السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 247.

(2) جميل أحمد توفيق، الإدارة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1986، ص-ص 21-22.

✓ الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغي؛

✓ تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة.

الفرع الثالث: المردودية

تعتبر من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة ويرى البعض بأنها هدف من الأهداف أو المجالات الثمانية التي يجب أن تسعى المؤسسة إلى تحديد أهدافها. فالمردودية كمفهوم عام يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة والوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في رأس المال الاقتصادي وهذا يعكس المردودية الاقتصادية ورأس المال المالي يعكس المردودية المالية فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، فبصفة عامة اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.⁽¹⁾

المطلب الثالث: معايير ومؤشرات الأداء المالي

إن الغرض من المعايير هو حساب مستوى الأداء الذي تحققه المؤسسة والوقوف على مستوى تطور أي جانب من جوانب نشاطها، والمعايير تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات فالمعيار يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إلى عملية التقييم، أما المؤشر فهو أداة للقياس وتفسير المعيار فالأداء المالي الجيد مرهون باختيار المعايير والمؤشرات المناسبة.

الفرع الأول: معايير الأداء المالي

إن معظم المعايير تعتمد على القواعد المحاسبية والوثائق المحاسبية والاقتصادية والتقنية إن المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية والوثائق الاقتصادية تقدم أفضل المؤشرات التي تساعد مقومي الأداء المالي في حساب المعايير المستخدمة. فإن الميزانية العمومية، الكشوف المالية التحليلية، حساب الأرباح والخسائر، المعلومات الاقتصادية كالعرض والطلب، الإنتاج والقيمة المضافة تلعب دورا هاما كمقاييس.⁽²⁾

⁽¹⁾ صالح مهدي محسن العامري، إدارة الأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 205.

⁽²⁾ مجيد الكرخي، تقويم الأداء المالي باستخدام النسب المالية، دار المنهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 57.

إن التوصل إلى رقم معين لا يعني شيئاً للمحللين الماليين ما لم تتم مقارنته بغيره من الأرقام لمعرفة الموقف المالي، فالنسب المالية لا تعني شيئاً في حد ذاتها فينبغي مقارنتها بمعايير نسب أخرى وهناك عدة معايير للمقارنة وهي: (1)

أ_ المعايير التاريخية للمنشأة:

وتحسب هذه النسب من الكشوف المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.

ب_ المعايير المطلقة:

وتأخذ هذه المعايير شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المنشآت وتقاس بها النسبة ذات العلاقة في منشأة معينة مثل نسبة التداول (2) مرة والنسبة السريعة (1) مرة.

ج_ المعايير القطاعية:

يستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في رقابة الأداء، وهي معايير تمثل متوسط أداء القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة خاصة وأن المنشآت تتشابه في العديد من الصفات والخصائص.

د_ المعايير المستهدفة:

وهي النسب التي تستهدف إدارة المنشأة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط)، بالتالي فإن مقارنة النسب المتحققة مع تلك المستهدفة تبرز أوجه الإبتعاد بين الأداء الفعلي والمخطط وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

الفرع الثاني: مؤشرات الأداء المالي

تستخدم المؤشرات في عدة أغراض منها:

- ✓ معاينة الاتجاه بين الفترات المالية لنفس المؤسسة؛
- ✓ مقارنة المؤسسة مع المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع؛

(1) أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، دار وائل للنشر، الطبعة 02، الأردن، 2012، ص 78.

✓ مقارنة مؤشرات المؤسسة ببعض المؤشرات المعيارية المحددة مسبقاً؛

✓ مقارنة البيانات الحالية مع التنبؤات المستقبلية.

وفيما يلي عرض لأهم النسب المستعملة:

أ_ نسب الهيكل المالي

تمكننا هذه النسب من دراسة وتحليل النسب التمويلية، أي اكتشاف مدى مساهمة كل مصدر تمويلي في تمويل الأصول بصفة عامة والأصول غير الجارية بصفة خاصة.

1: نسبة التمويل الدائم:

تشير هذه النسبة إلى مستوى تغطية الاستثمارات الصافية بالأموال الدائمة، فهذه النسبة تعتبر صياغة أخرى لرأس المال العامل أو ما يسمى بهامش الأمان، فإذا كانت هذه النسبة أقل من 100% فإن رأس المال العامل يكون سالبا وهذا يدل على أن جزء من الأصول غير الجارية مغطى بقروض قصيرة الأجل، وتكون المؤسسة فيه قد أخلت بشرط الملائمة بين استحقاقية وسيولة الخصوم.

وتحسب نسبة التمويل الدائم كما يلي :

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول غير الجارية}} * 100\%$$

2: نسبة التمويل الخاص:

تعني مدى تغطية المؤسسة لأصولها غير الجارية بأموالها الخاصة، أي قدرة أموال المساهمين وما يلحق بها على تغطية الأصول غير الجارية، لتوفير الحد الأدنى من رأس المال العامل كهامش الأمان وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول غير الجارية}} * 100\%$$

3: نسبة الاستقلالية:

تشير هذه النسبة إلى وزن الديون داخل الهيكل المالي للمؤسسة، وبالتالي درجة استقلاليتها. وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:⁽¹⁾

$$\text{نسبة الاستقلالية} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الأصول}} * 100\%$$

4: نسبة المديونية:

وتظهر هذه النسبة مدى الاعتماد على التمويل الخارجي واتجاه هذه النسبة إلى الارتفاع يعني تزايد الاعتماد على التمويل الخارجي. وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:⁽²⁾

$$\text{نسبة المديونية} = \frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي الأصول}} * 100\%$$

ب: نسب المردودية :

ويمكن إظهارها من خلال الجدول التالي:

⁽¹⁾ منير شاكر مجد وآخرون، التحليل المالي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص55.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص55.

جدول (02): نسب المردودية

البيان الرقم	نسب المديونية	العلاقة	التفسير
1	المردودية المالية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	هي مردودية الاستخدام المالي و بالتالي تعبر عن مردودية المؤسسة بالنسبة لمالكيها أي مقارنته برأس المال الخاص. و كلما كانت النسبة كبيرة دل ذلك على كفاءة استغلال أموالها.
2	المردودية الاقتصادية	النتيجة الصافية / مجموع الأصول	تقيس كفاءة استخدام الأصول الثابتة بالمؤسسة وذلك بمقارنة بين هذه الاستثمارات والنتائج المحققة.
3	المردودية التجارية	النتيجة الصافية / رقم الأعمال خارج الضريبة	وهي نسب لتقييم نشاط المؤسسة وذلك بمقارنة رقم الأعمال المحقق بالنتيجة.

المصدر: بوزار صافية، تشخيص وتقييم المؤسسة العمومية في ظل الخصخصة، مذكرة ماجستير غير منشورة،

جامعة الجزائر، 2001، ص 49.

خلاصة

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير هي عمليات وإجراءات القصد منها التحكم في التسيير، والتأثير على سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة من إستراتيجية المؤسسة، وذلك بإيجاد الصيغة المثلى للتوفيق بين موارد المؤسسة المالية والبشرية والأهداف المسطرة وذلك لضمان الملائمة وكذا التمكن من بلوغ الأهداف المسطرة لتحقيق الفعالية، واستخدام موارد أقل مما حدد لتحقيق الكفاءة.

ولهذا تعمل مراقبة التسيير على ترجمة الأداء الفعال وخاصة الأداء المالي في واقع المؤسسة من خلال تطبيق الأدوات الفعالة لمراقبة التسيير لمساعدة الإدارة في تحديد أهدافها ووضع خطط واتخاذ القرارات الرشيدة لتحقيقها، وحتى تحقق مراقبة التسيير ذلك لابد من التطرق إلى دراسة مفاهيم وأدوار هذه الأدوات في تحسين الأداء المالي داخل المؤسسة الاقتصادية، وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل اللاحق.

الفصل الثاني

أدوات مراقبة التسيير ودورها في

تحسين الأداء المالي

تمهيد

تحتاج كل المؤسسات مهما كان نوعها إلى نظام رقابة متطور لضمان السير الحسن لنشاطها، وهذه الحاجة الملحة جعلت الحاجة إلى استعمال أدوات وتقنيات دقيقة وهذه التقنيات أو الأدوات هي عبارة عن المؤشرات التي يعتمدها المسؤولين في التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة والمرجوة من قبل المؤسسة.

فالمسير الناجح هو الذي يعتمد على الوسائل الصحيحة والدقيقة قبل البدء في أي مشروع لذلك تعتمد وظيفة التسيير على الوسائل التي تساعدهم في تأدية هذه الوظيفة بشكل صحيح وناجح، وتتمثل أدوات مراقبة التسيير في نظام المعلومات، المحاسبية التحليلية، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة التي يرتبط كل منها بالآخر.

وفي هذا الفصل سوف نحاول تقديم أدوات مراقبة التسيير وتقنياته والدور الفعال لكل منها في فرض رقابة كاملة وشاملة، وكذا تأثيرها على الأداء المالي من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

- ❖ نظام المعلومات وتأثيرها على الأداء المالي؛
- ❖ لوحة القيادة وتأثيرها على الأداء المالي؛
- ❖ الموازنات التقديرية وتأثيرها على الأداء المالي؛
- ❖ المحاسبة التحليلية وتأثيرها على الأداء المالي.

المبحث الأول: نظام المعلومات وتأثيره على الأداء المالي

بدأت معظم التنظيمات في الآونة الأخيرة تستخدم نظام المعلومات بزيادة فعالية في الرقابة عن طريق تزويد المسيرين بمعلومات مناسبة وحسنة التوقيت ويسمح التصميم الناجح لنظام المعلومات بتسيير المعلومات التي تناسب عمله، حيث تتم قبل تصميمه دراسة ظروف المؤسسة وأهدافها والتعرف على نوعية المشاكل التي تواجه المسيرين وبالتالي نوعية المعلومات المطلوبة لمعالجتها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام المعلومات

يعد نظام المعلومات من أنجح الوسائل التي تواجه بها المنظمات تحديات العصر إذ أنها تمثل تلك الأنشطة المتكاملة التي تهدف إلى الحصول على المعلومات والمعرفة تساعد المديرين في اتخاذ القرار.

الفرع الأول: مفاهيم متعلقة بنظام المعلومات

قبل الوصول إلى نظام المعلومات تجدر الإشارة إلى مصطلحات أساسية وهي النظام، البيانات، المعلومات.

أ_ النظام: يعرف النظام على أنه: "مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة، والمتفاعلة مع بعضها سلسلة من العلاقات من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين.⁽¹⁾

ب_ البيانات: البيانات مجموعة من الحقائق الموضوعية الغير مرتبطة يتم إبرازها وتقديمها دون أحكام أولية مسبقة، وتصبح البيانات معلومات عندما يتم تصنيفها، تنقيحها، تحليلها ووضعها في إطار واضح ومفهوم للمتلقي.⁽²⁾

ج_ المعلومات: المعلومات هي بيانات تم تشغيلها ووضعها في سياق له معنى وفائدة بالنسبة للمستخدم، لذلك فإن المعلومات تحمل قيمة مضافة فوق البيانات نتيجة لعملية التحويل أو التشغيل التي تمت عليها.⁽³⁾

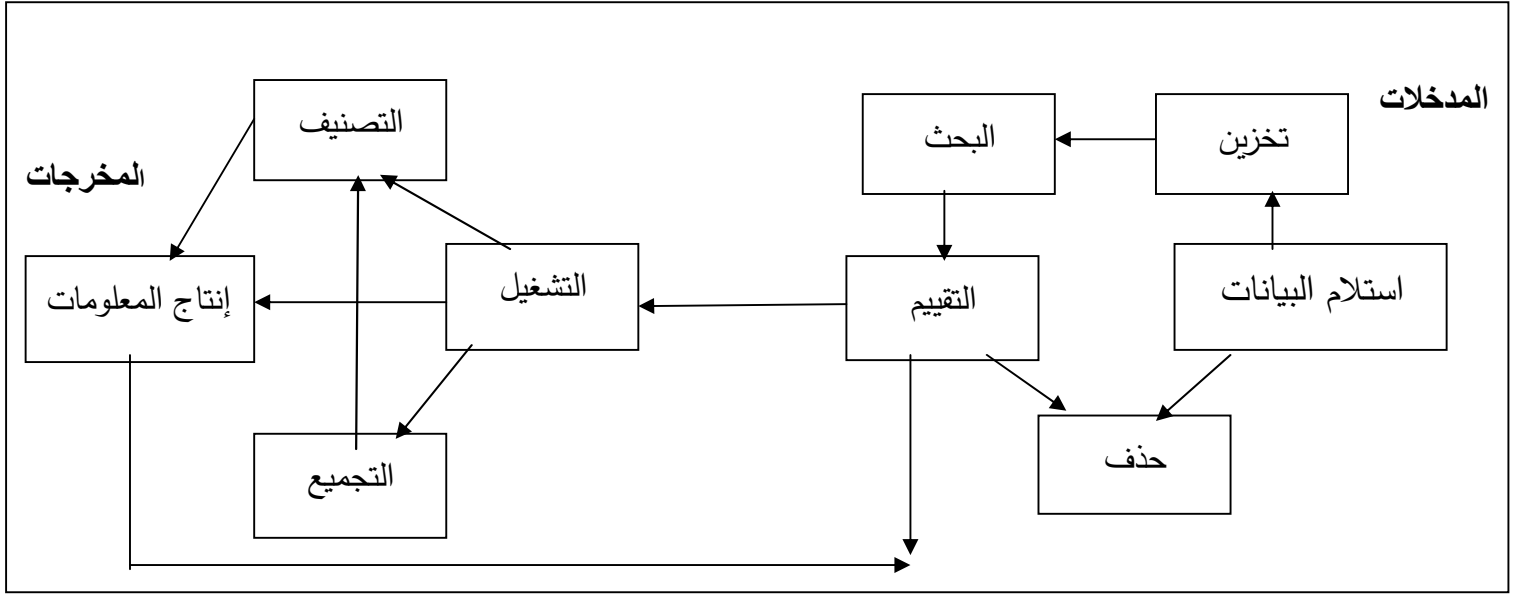
(1) عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة 01، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2006، ص 14.

(2) عبد اللطيف محمود مطر، إدارة المعرفة والمعلومات، الطبعة 01، دار كنوز للمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2007، ص 28.

(3) منال محمد الكردي، جليل إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص 13.

وفيما يلي شكل يوضح عملية تحويل البيانات إلى معلومات تساعد في اتخاذ القرارات.

الشكل (06): دورة إنتاج المعلومات.



المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مدخل نظم المعلومات الإدارية إداري ووظيفي، 2005، ص 34.

الفرع الثاني: تعريف نظام المعلومات وخصائصه

يشكل نظام المعلومات مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تهدف إلى ترشيد القرارات المتخذة والرقابة في المؤسسة ككل.

أ_ تعريف نظام المعلومات:

يعرف نظام المعلومات على أنه: "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم، بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة، يمكن لنظم المعلومات أن تساعد المديرين والعاملين في تحليل المشاكل وتطوير المنتجات المقدمة وخلق المنتجات الجديدة."⁽¹⁾

إذن يمكن القول أن: "نظام المعلومات هو مجموعة منظمة من الأفراد والمعدات والبرامج وشبكات الاتصالات وموارد البيانات والتي تقوم بتجميع وتشغيل وتوزيع المعلومات لمساندة اتخاذ القرارات والتعاون والرقابة داخل المؤسسة."

⁽¹⁾ سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة 02، المكتبة العالمية للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص 14.

ب_ خصائص نظام المعلومات

يمكن تلخيص خصائص نظم المعلومات في العناصر التالية: (1)

1_ شبكة اتصال:

يمثل نظام المعلومات شبكة اتصال لأنه يقدم معلومات إلى عدة أشخاص في المؤسسة، وهو يمكن من تدفق المعلومات إلى كافة المستخدمين سواء كان ذلك داخل أو خارج المؤسسة.

2_ إدخال البيانات واستخراج المعلومات:

يتم إدخال البيانات لإجراء عمليات التشغيل خلال مرحلة المدخلات بينما يتم استخراج المعلومات من خلال مرحلة المخرجات، وبالتالي فإن البيانات تمثل المواد الأولية التي يتم تحويلها إلى معلومات كمنتج نهائي.

3_ مستخدمي المعلومات:

يتم استخراج المعلومات بواسطة النظام لاستخدامها من طرف مستخدمين داخليين، وهم عبارة عن الموظفين في المؤسسة، أما المستخدمين الخارجيين فهم الأطراف المهتمة بعمليات المؤسسة مثل الدائنين، الموردين، المستهلكين... الخ.

4_ الأهداف:

أي نظام معلومات بأي مؤسسة له ثلاثة أهداف رئيسية وهي:

- التزويد بالمعلومات المساعدة لعملية اتخاذ القرارات؛
- التزويد بالمعلومات المساعدة للعمل اليومي الروتيني؛
- التزويد بالمعلومات العامة لمسايرة المنافسين.

(1) المرجع السابق، ص 20.

5_الموارد:

يحتاج نظام المعلومات إلى موارد من أجل إتمام وظائفه، ويمكن تبويب هذه الموارد على أنها بيانات، معدات، أفراد،...الخ.

وعموماً يتم ربط نظم المعلومات حسب مواردها إلى نظام المعلومات الذي يعمل باستخدام الموارد البشرية وهو نظام يدوي، أما نظام المعلومات الذي يركز على استخدام المعدات يعرف على أنه نظام معلومات آلي.

المطلب الثاني: دورة حياة نظام المعلومات وعناصره

لنظم المعلومات دورة حياة تخوله للوصول إلى معلومات دقيقة ومفيدة وهذا من خلال احتوائه على مجموعة من العناصر، وفي هذا الصدد سندرج تحت هذا المطلب كل من دورة حياة نظام المعلومات وعناصره.

الفرع الأول: دورة حياة نظام المعلومات

تتمثل دورة حياة نظام المعلومات في المراحل التي يمر بها نظام المعلومات منذ مرحلة نشأته إلى غاية تشغيله بشكل عام، وتتمثل هذه المراحل فيما يلي: (1)

أ_تخطيط النظام: خلال هذه المرحلة يتم التعرف على الأنظمة الفرعية المكونة للنظام والتي تكون بحاجة إلى تجديد.

ب_تحليل النظام: تبدأ هذه المرحلة بعد انتهاء المرحلة السابقة، ويتمثل هدفها الأساسي في الفهم العميق للنظام القائم ومشاكله، من أجل تحديد الحاجة إلى المعلومات، ووضع تصور أولي حول كيفية عمل النظام المستقبلي.

ج_تصميم النظام: من خلال هذه المرحلة يتم إعداد المخطط العام للنظام بشكل كامل، ويتم تصميم النظام على شكل تدريجي من العام إلى الخاص حسب مدخل النظام، حيث يجب أولاً تحديد أهداف ووظائف النظام.

(1) ثائر القدومي، سامر بركات، تطبيقات حاسوبية في التسويق، الطبعة 01، أنظمة المعلومات المالية والمصرفية، مصر، 2010، ص14.

د_تنفيذ النظام: قبل أن نبدأ في عملية تنفيذ النظام يجب أن تهيأ كل الظروف اللازمة، حيث تتضمن عملية تنفيذ النظام الجديد تطبيق المواصفات المادية والمعنوية التي تم اختيارها في مرحلة التصميم بشكل فعلي.

ه_تشغيل النظام وتقديمه: بعد الانتهاء من مرحلة تنفيذ النظام تأتي المرحلة الحساسة، وهي مرحلة تشغيل النظام، وذلك بعد التحول من النظام القديم إلى النظام الجديد.

و_صيانة النظام: تأتي مرحلة الصيانة بعد العمل بنظام المعلومات، أو بعد تشغيله، فقد تطول مدة تشغيله أو تقصر، ولذلك فخلال هذه الفترة، أي فترة حياته يمكن أن يحتاج إلى تعديلات، أو إصلاحات، من أجل أن يبقى فعال يتأثر بالبيئة كما يؤثر فيها.

الفرع الثاني: عناصر نظام المعلومات

يقصد بالعناصر المكونة لنظام المعلومات تلك الأجهزة التي تدخل في تكوينه وتضمن القيام بوظائفه بالشكل السليم ونذكر منها:

أ_الأجهزة: وهي عبارة عن الحواسيب نفسها والأجهزة الأخرى الملحقة بها التي تعمل على استقبال البيانات وتخزينها ومعالجتها وإخراج النتائج.⁽¹⁾

ب_البرمجيات: هي الأنظمة التي تشغل الأجهزة والبيانات والمعلومات والمعارف وتحدد العمليات التي ستؤديها الأجهزة.⁽²⁾

ج_قواعد البيانات: قاعدة البيانات هي المخزن أو الوعاء الذي يحتوي على البيانات التي تصنف كل العمليات والأحداث الجارية في المؤسسة بكل التفاصيل على شكل ملفات.

د_الإجراءات: الإجراءات هي عمليات تتضمن وصف وترتيب مجموعة الخطوات والتعليمات المحددة لإنجاز العمليات الحاسوبية كافة، فالأجهزة والبرمجيات وقواعد البيانات، لا يمكن أن تؤدي عملها بدقة دون وضع نظام عمل محدد، وتسمى أحيانا خريطة مسار النظام، فالإجراءات تعد أدلة عما تشرح ما الذي يجب عمله، ومن الذي سيعلمه، ومتى سيتم العمل والكيفية التي سيتم

(1) ربحي مصطفى عليان، إدارة المعرفة، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص56.

(2) سليم الحسينية، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة 02، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2006، ص56.

بها عمله، تكتب الإجراءات عادة على شكل كتيب يسمى دليل الإجراءات، الغاية من كتابة الإجراءات هي توحيد أسس العمل وتجنب الأنشطة غير المنظمة. (1)

هـ_ **القوى البشرية:** وهم الأفراد الأكفاء وذوي المهارات في مجال تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات الذين يقع على عاتقهم تشغيل النظم وإدامتها في المنظمة.

المطلب الثالث: وظائف وأهداف نظام المعلومات

يقوم نظام المعلومات بوظائف عديدة تمكنه من الحصول على المعلومات الدقيقة والضرورية، حيث يقوم بتجميع البيانات وتشغيلها ثم إدارتها وهذا من أجل تحقيق أهداف نظام المعلومات.

الفرع الأول: وظائف نظام المعلومات

سبقت الإشارة إلى أن الهدف الأساسي من نظام المعلومات هو إنتاج وتجميع وتوصيل المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات، وأن البيانات في المدخلات الأساسية لذلك لابد أن تبدأ وظائف نظام المعلومات بتجميع البيانات وتنتهي بإنتاج وتوصيل المعلومات ويمكن تجميع الأنشطة التي يقوم بها النظام في المهام التالية:

أ_ **تجميع البيانات:** تبدأ وظيفة تجميع البيانات في نظم المعلومات بتحديد ما هي البيانات التي ستعتبر المدخلات الأساسية للنظام، ثم تجميع هذه البيانات من مصادرها المختلفة وإدخالها إلى النظام وإعدادها للتشغيل من خلال مجموعة محددة من الأنشطة.

ب_ **تشغيل البيانات:** يقصد بتشغيل البيانات معالجة البيانات من خلال مجموعة معينة من العمليات الأساسية لتحويلها إلى معلومات ذات معنى مفيد لمتخذي القرارات ولا تختلف هذه العمليات الأساسية لتشغيل البيانات باختلاف نظام المعلومات سواء كان يدوي، آلي، الكتروني. وتتمثل العمليات الأساسية لتشغيل البيانات في عمليات التصنيف، والترتيب، والعمليات الحسابية والمنطقية، والمقارنة والتلخيص. وبداية يجب ملاحظة أنه لا يشترط بالضرورة أن تمر البيانات

(1) زياد محمد الشрман، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص ص 52-53.

على كل هذه العمليات حتى تصبح معلومات مفيدة، كما لا يشترط بالضرورة أيضا أن يتم القيام بهذه العمليات وفقا لتتابع معين أو أن يشمل كل تشغيل للبيانات نفس المجموعة من العمليات. (1)

ج- إدارة البيانات: وتشمل وظيفة إدارة البيانات كل من تخزينها وحفظها وتحديثها وتعديلها باستمرار، بحيث تعكس ما يستجد من إحداث اقتصادية أو عمليات أو قرارات كما تشمل استرجاع البيانات التي سبق تخزينها لاستخدامها والتقرير عنها. (2)

د- رقابة وحماية البيانات: قد تحدث أخطاء في البيانات التي تدخل للتشغيل وقد تفقد هذه البيانات أو قد يتم التلاعب في السجلات أثناء التشغيل وهكذا. ولذلك فإن أحد الوظائف الهامة لنظام المعلومات هو حماية البيانات من التلاعب والتأكد من دقة البيانات وبالتالي دقة المعلومات، والإجراءات التي تساعد في تنفيذ هذه المهمة، يجب أن تسري على كافة عمليات ومراحل تشغيل نظام المعلومات، والخطوة الخاصة بالمصادقة تعتبر خطوة رقابية لازمة خلال عملية تجميع وتشغيل البيانات. وهناك خطوات رقابة ومقاييس أمان مثل التفويض، وأسلوب التسوية، التحقق وغيرها من الأساليب. (3)

هـ- إنتاج المعلومات: الوظيفة الأخيرة لنظام المعلومات هي وضع المعلومات بين يدي مستخدميها، وهذه بالتالي قد تشمل عدة خطوات. ويشمل التقرير مثلا على إعداد تقارير باستخدام البيانات المشغلة أو البيانات المخزنة أو من كليهما، وفي المعتاد يحتاج إعداد التقارير إلى تحليل وتفسير البيانات، ويتكون التوصيل من التزويد بتقارير أكثر وضوحا وأكثر فائدة للمستخدم وتسليم التقارير إلى المستخدمين.

و- الإجراءات: توجد عدة خطوات محددة داخل دورة تشغيل البيانات، وقد يقوم بها الأفراد وقد يتم برمجتها وقد تكون خليطا من الاثنين، ويوضح الشكل (07) خطوات الإجراءات. وفي المعتاد تتكون دورة تشغيل البيانات بالمشروع على عدة إجراءات يختلف عدد الخطوات التي يشملها كل

(1) أحمد حسين علي حسين، تحليل وتصميم النظم، مصر، 2003، ص-ص 57-58.

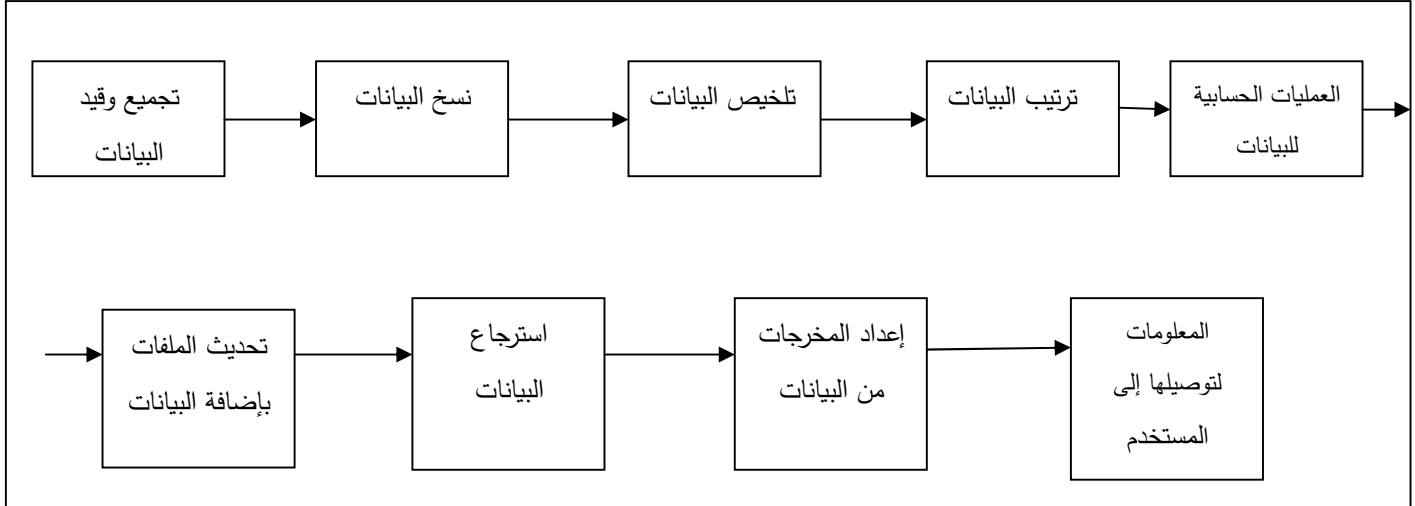
(2) السيد عبد المقصود ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية،

2004، ص 21.

(3) كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص 21.

منها. كمثل لذلك ما يوضحه الشكل (07) الذي يوضح خطوة العمليات الحسابية قبل خطوة الترتيب. (1)

الشكل (07): الإجراءات في نظام المعلومات



المصدر: ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 19.

الفرع الثاني: أهداف نظام المعلومات

لنظام المعلومات عدة أهداف منها مايلي: (2)

أ_تحقيق الكفاءة: تشير الكفاءة إلى أداء المهام بصورة أسرع أو بأقل تكلفة، مثال ذلك تقليل تكاليف العمالة من خلال الحاسب الآلي محل الأفراد، وأيضا في مجال الرقابة على المخزون يمكن تخفيض تكاليف التخزين من خلال استخدام النماذج الرياضية التي تحدد المستويات المثلى للمخزون أو من خلال تحميل المورد تكاليف التخزين من خلال ربط الموردين بشبكة اتصالات خاصة وإعطاء أوامر الشراء عند الحاجة.

ب_الوصول إلى الفعالية: تشير الفعالية إلى مدى تحقيق أهداف المنظمة وتحقيق الفعالية من خلال مساعدة المديرين في اتخاذ قرارات ذات جودة أفضل.

(1): ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 16-17.

(2) كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 31-32.

ج_تحسين أداء الخدمة: تهدف نظم المعلومات الإدارية إلى تقديم خدمة ذات مستوى أفضل لعملاء المؤسسة.

د_تطوير المنتج: تلعب نظم المعلومات دورا هاما في تطوير المنتجات.

ه_التعرف على الفرص واستغلالها: تعيش المؤسسات اليوم في مناخ سريع التغير الأمر الذي يتطلب منها ضرورة التكيف مع هذا التغيير وليس هنالك وسيلة أفضل من الحاسب الآلي لتحديد التغيرات الطفيفة أو الاتجاهات غير المرئية، ومساعدة المؤسسة في اتخاذ القرارات التي تمكنها من استغلال الفرص الجديدة بسرعة.

و_ربط العملاء بالشركة: يمكن لكل من الشركة وعملائها الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات فيمكن للشركة جعل عملائها وموظفيها أكثر قربا وارتباطا بها من خلال تحسين مستوى الخدمات التي تقدمها لهم ومن تم كسب رضاهم عن خدماتها.

ل_القرار: يسمح نظام المعلومات باتخاذ القرارات في ظروف سليمة نسبيا في ظل النتائج والعواقب المتوقعة.

ي_المراقبة: نظام المعلومات هو ذاكرة للمؤسسة وهو يعالج المعلومات المتعلقة بماضيها وإعطاء تسلسل تاريخي لحالتها ووضعيتها ومراقبة تطورها.

المطلب الرابع: نظام المعلومات ودوره في تحسين الأداء المالي

من البديهي أن هدف نظام المعلومات هو توفير المعلومات المناسبة التي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة وتعكس أدائها المالي لاتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

الفرع الأول: نظام المعلومات كأداة لمراقبة التسيير

يعد نظام المعلومات المصدر الرئيسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرارات الرشيدة حيث تعكس المعلومات التفاعل الذي يحدث داخل المؤسسة وتساهم بذلك في قدرة الإدارة على رسم الخطط والسياسات الصحيحة. لهذا نظام المعلومات يعتبر أداة مهمة لمراقبة التسيير من خلال الأهمية الكبيرة، والتي تعمل على تحقيق ما يلي:

- ✓ تمكين الإدارة من اتخاذ القرارات على أساس رشيد من خلال تقييم المعلومات المناسبة في الوقت المناسب؛
- ✓ يجنب الإدارة من الوقوع في أخطاء التخطيط والتنظيم واختيار الأعمال؛
- ✓ يسهم في تحقيق أفضل استثمار للبيانات المتاحة؛
- ✓ يعمل على تحديد وقياس العلاقات بين المتغيرات واستخدامها في التنبؤ؛
- ✓ يحقق التكامل بين بيانات التسويق والإنتاج والتمويل وغيرها من البيانات المتخصصة لتعطي في النهاية صورة كاملة للإدارة؛
- ✓ يوفر المعلومات بأقل قدر من الازدواج حيث تتوحد جهة نشر وتوزيع المعلومات؛
- ✓ يتيح فرصة الاستفادة من الأجهزة الالكترونية في تحليل وحفظ وعرض المعلومات؛
- ✓ يقلل من الوقت المستغرق في اتخاذ القرارات حيث لا يرسل لمراكز اتخاذ القرارات إلا القدر اللازم من المعلومات؛
- ✓ يوفر مزايا تنافسية من خلال استخدام تقنيات المعلومات الحديثة الذي يساعد على ضمان استمرارية المؤسسة ونجاحها؛
- ✓ يوفر الفعالية من خلال تلبية احتياجات المستخدمين والمؤسسة والجهات المتعاملة معها.

الفرع الثاني: فعالية نظام المعلومات في تحسين الأداء المالي

ترتبط فعالية أي نظام للمعلومات بدرجة تأثيره على أداء الإدارة لوظائفها المركزية في التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء ويتمثل هذا التأثير فيما يقدمه هذا النظام من معلومات ملائمة عن البدائل المتاحة المساعدة في تحسين الأداء وخاصة الأداء المالي وعليه فإن نظام المعلومات هو عبارة عن مجموعة من العناصر المتفاعلة فيما بينها تقوم بتحويل مدخلات هذا النظام من بيانات خام إلى معلومات يمكن الاستفادة منها في الوصول إلى قرارات تزيد من أرباح المؤسسة.

فالمعلومات هي المنتج النهائي لنظام المعلومات تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة وتعكس أدائها المالي، لذا يجب أن تتصف هذه المعلومات بجملة من الخصائص تجعل منها معلومات ذات جودة، حيث تعتبر جودة المعلومات ناتجة عن كفاءة نظام المعلومات يعني مورد

بشري كفاء، استخدام أمثل للوسائل، إجراءات رقابية صارمة ومستمرة، ومن بين الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات حتى تصبح ذات جودة نجد:

- ✓ الملائمة ويقصد بها تطابق المعلومة مع الهدف الذي أنجزت من أجله؛
- ✓ الأمانة حيث تعتبر الأمانة من أهم الخصائص المعززة لموثوقية المعلومة حيث اتصاف المعلومة بالأمانة تزيد الثقة فيها؛
- ✓ الحياد بحيث يجب أن تكون المعلومة معدة بعيدا عن التحيز؛
- ✓ القابلية للمقارنة يعني أن تتصف المعلومة بقدرة على المقارنة الزمنية من خلال مقارنة المعلومات المختلفة في أبعادها الزمنية لدورات مختلفة؛
- ✓ القابلية للفهم أي أن المعلومة المنتجة يجب أن تكون مفهومة لجميع المستخدمين من خلال بساطتها ووضوحها؛
- ✓ التوقيت المناسب يعني أن يكون الإفصاح عن هذه المعلومة في التوقيت الملائم من أجل تحقيق الفائدة المرجوة منها.

وبتوفر هذه الخصائص في المعلومة يمكن القول أن قيمة أو دور نظام المعلومات هو العمل على تحسين الأداء المالي من خلال الكشف عن الوضع المالي للمؤسسة هذا من جهة وإنتاج معلومات تساعد في التقليل من حالات عدم التأكد بالنسبة للمؤسسة من جهة أخرى يعني قدرة المؤسسة على اتخاذ قرار أقل ضرر وأكثر نفعاً أي أنها سوف تؤدي إلى زيادة الأرباح والتقليل من الخسائر.

المبحث الثاني: لوحة القيادة وتأثيرها على الأداء المالي

إنه من غير الممكن للمسيرين أن يقوموا بقيادة مؤسساتهم دون أن يكون بإمكانهم الإطلاع مباشرة وبشكل مستمر ودوري على مستوى النشاطات وفي كل المصالح.

ونظرا لتعدد العمليات وتشابكها داخل نظام المؤسسة نتيجة لتغيرات المحيط كان لازما تطوير أدوات الاتصال بين مختلف المراكز، وظهر ما يعرف بلوحات القيادة والتي ظهرت فكرتها لأول مرة في الثلاثينات من القرن الماضي وتطورات بعد الحرب العالمية الثانية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول لوحة القيادة

لوحة القيادة هي لوحة الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي تنتمي إلى نظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة، بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم لوحة القيادة

إن لوحة القيادة أداة تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين وقياس الانحرافات المتواجدة مع الوضعية التنبؤية، كما تقوم أيضا بتنظيم المعلومات وهي متعلقة بطبيعة المسؤوليات وتتميز بسرعة الوضع مقارنة مع الأدوات الأخرى.

أ_تعريف لوحة القيادة:

تعرف لوحة القيادة بأنها مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها والتي تكشف الاختلافات الحاصلة والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة.⁽¹⁾

كما تعرف أيضا أنها تركيب مرقم للمعلومات الأساسية والضرورية للمسيرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت السلطة نحو الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال المتاحة لهم.⁽²⁾

ب_خصائص لوحة القيادة:

تتميز لوحة القيادة بالخصائص التالية:⁽³⁾

- التمييز بين الأعمال ونتائجها ومؤشراتها التي تسمح بقياسها؛
- تتضمن بحث دائم ومنظم لكل مستوى مسؤولية عن مؤشرات النتائج والعمليات؛
- تعد وسيلة للحوار في المؤسسة والنقاش بين مختلف المستويات حول أهداف كل واحد في المؤسسة والوسائل التي تقع تحت حكمه؛
- تتميز بنظرتها المبرزة للإستراتيجية، فهي بعيدة عن كونها معايير مفروضة من طرف المسيرين أو الظروف الخارجية، بل نتاج عمل جماعي يبدأ من مرحلة إعداد الأهداف واختيار المؤشرات وعوامل النجاح الملائمة؛

⁽¹⁾ Norbert Guedj, **Le Contrôle de gestion**, édition d'organisation, Paris, 1995, p 285.

⁽²⁾: J. R Suljer, **Comment Construire le tableau de bord** « les objets et les méthodes d'élaboration », édition dunod, Paris, p 10.

⁽³⁾ Hélène Ionng, et autres, **le contrôle de gestion**, organisation et mise, en œuvre 2 éme Edition, dunod, parise, 2003, p 245.

- تتميز بسرعة الحصول على المعلومات وسهولة تطويرها، كما أنها بالإضافة إلى المعلومات المالية معطيات مادية وحتى خارجية، عددها قليل مركز على النقاط الأساسية التي تسمح بالعمل مما يجعل تقديمها جذاب وفعال وقراءتها سهلة وسريعة؛

- أداة للمراقبة حيث تسمح بمراقبة دائمة للتحقيقات بالنسبة للأهداف المحددة في الموازنات فهي تجلب الانتباه حول النقاط الأساسية للتسيير وانحرافات المتوقعة بالنسبة للمعايير المتوقعة للتشغيل. كما تسمح بتشخيص نقاط الضعف وإظهار ما هو غير عادي والذي له تأثير على نتائج المؤسسة وترتبط جودة المقارنة والتشخيص بملائمة المؤشرات المعتمدة؛

- أداة مساعدة على القرار، حيث تعطي لوحة القيادة معلومات حول النقاط الأساسية للتسيير والانحرافات الممكنة، كما يجب أن يبادر دائما إلى العمل، إذا كان التشخيص يسمح بمعرفة نقاط الضعف، فمن الضروري إتمام العمل بتحليل أسباب هذه الظواهر وتنفيذ الأعمال التصحيحية في وقتها.

وتعد هذه الشروط أساسية لاعتبار لوحة القيادة وسيلة للقرار وإدخالها ضمن مجموعة أدوات المتابعة.

الفرع الثاني: أهداف لوحة القيادة

تبعاً للميزات التي انفردت بها لوحات القيادة فأهدافها تبرز في النقاط التالية: (1)

1. **لوحة القيادة أداة رقابة ومقارنة:** وذلك لقيامها بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة مع النتائج المتحصل عليها، وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، وتشخص نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

2. **لوحة القيادة أداة حوار وتشاور:** إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة يمكن من خلق حوار عبر مراكز المسؤولية وهو ما يبرز عقد الاجتماعات العامة وغيرها.

3. **لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز:** فهي تهدف إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المتحصل عليها على مستوى مراكز المسؤوليات، كذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل

(1) قويدر الواحد عبد الله، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الشلف، 2007، ص 90.

المعلومات بين المسؤولين، وتمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة في الأجور، علاوات...).

4. لوحة القيادة أداة لتشخيص المؤسسة: تنطلق فكرة إعداد لوحة القيادة من تشخيص المؤسسة، الغاية منها الوصول إلى تحديد دقيق لوضعيتها، هذا التشخيص يهدف بالدرجة الأولى إلى تعيين كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الآجال المحددة ومحاولة التحكم فيها لأجل تحسين الوضعية العامة .

وعادة ما يكون مسؤولوا مراكز المسؤولية قد خلصوا إلى نتائج تعبر عن أسباب الانحرافات والاحتياجات المأخوذة في كافة المستويات، وتهتم المديرية العامة بخلق تلاثم بين كافة الإجراءات التصحيحية المقترحة.

المطلب الثاني: وظائف لوحة القيادة ومكوناتها

إن لوحة القيادة أداة مهمة داخل أي مؤسسة وحتى تكون ذات فعالية تمكنها من القيام بوظائفها يجب أن تشمل جميع المكونات المساعدة على ذلك

الفرع الأول: وظائف لوحة القيادة

تتميز لوحة القيادة بقدرتها على القيام بعدة وظائف أساسية في المؤسسة نذكر منها مايلي: (1)

أ_ أداة لقياس الأداء والمساعدة في اتخاذ القرارات:

تسمح لوحة القيادة بإظهار النتائج المالية (رقم الأعمال، الهوامش...) والنتائج غير المالية (عدد الوحدات المنتجة...)، ومقارنتها بالأهداف المحددة، مما يسمح بقياس أداة المسؤولين، كما أنها تعتبر أداة هامة تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات كونها تزودهم بمعلومات حول المتغيرات الأساسية في عملية التسيير اليومي.

(1) Leroy M, *Le tableau de bord du service de l'entreprise*, éd. Organisation, Paris, 2001, p-p 42- 43.

ب_ أداة حوار واتصال:

تسمح لوحة القيادة بعملية الحوار ما بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، فمن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على نتائجه ويشرح أسباب الانحرافات والإجراءات التي اتخذها، كما يمكن لأي مسؤول أن يحصل على التوجيهات التي تساعد في إدارة عملياته، مما يسمح للمسؤولين على جميع المستويات بالتواصل فيما بينهم ومع الإدارة العليا من خلال الإطلاع على النتائج والأهداف الظاهرة في لوحة القيادة بمختلف المصالح بالمؤسسة.

ج_ أداة للتحفيز ولتنمية مهارات المسؤولين:

تعتبر لوحة القيادة مرآة تعكس أداة المسؤولين وتظهر قابليتهم على رفع التحديات التي واجهوها. فلوحة القيادة تولد لديهم شعورا بالنقد نحو تحقيق الأهداف وتحفزهم على ذلك، كما أن التحسيس المستمر بالنقاط الأساسية في عملية التسيير، والقيام بعمليات التفكير والتحليل لإيجاد أفضل الحلول والإطلاع على المشاكل التي واجهها المسؤولون في الأقسام المختلفة من المؤسسة، ينمي مهارات وقدرات المسؤولين ويمنحهم القدرة على اتخاذ القرارات والتواصل مع الأعضاء في المؤسسة بغرض تحفيزهم ودفعهم نحو تحقيق أداء أفضل.

الفرع الثاني: مكونات لوحة القيادة (1)

لا يوجد شكل نموذجي للوحات القيادة بل هناك أشكال مختلفة تتغير حسب:

_ حجم المؤسسة؛

_ المستوى التنظيمي الذي تتواجد به لوحات القيادة؛

_ خصائص القطاع؛

_ حاجات المسؤولين.

غير أن هناك نقاطا مشتركة تشترك فيها جميع أنواع لوحات القيادة، ومنه فإن الشكل العام للوحة القيادة يكون كالتالي وفي اغلب الأحيان يحتوي على أربع مناطق.

(1) رحيم حسين، بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 04، ديسمبر 2008، ص- ص

الشكل (08): الشكل العام للوحات القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما			
منطقة الأصناف	النتائج	الأهداف	الفروقات
الصف 1:			
مؤشر أ			
مؤشر ب			
الصف 2:			
الصف ن:			

Source : C.alazrd et S.sépari, **contrôle de gestion**, 5ème édition, éd dunod, paris,2001 ,p557.

أ_منطقة الأصناف: تتمثل عموماً في مراكز المسؤولية (المصالح، الورشات...) وهذه الأصناف تابعة لمسؤول معين، وكل صنف يرتبط بالجهة التي فوض لها المسؤول جزءاً من صلاحياته وتفاوض معها على تحقيق أهداف محددة. فمثلاً صنف من الأصناف يضم مجموعة مؤشرات خاصة به، تسمح للمسؤول عن المركز بالتركيز على أهم النقاط الأساسية في إدارته.

ويجدر التنبيه إلى أن المؤشرات تعد المكون الرئيسي للوحات القيادة، إذن هذه الأخيرة ما هي سوى عرض لأهم المؤشرات والمعلومات التي تساعد المسؤولين في إدارة عملياتهم، والمؤشر ليس مجرد رقم مرجعي، بل يمثل دليلاً مستوحى من مجموعة معطيات وأهداف، ومن أمثلة المؤشرات: نمو المبيعات، معدل التغيب، عدد الطلبات... وتسمح المؤشرات بتقويم الأعمال وأداء العمال ومتابعة العمليات ورصد التغيرات.

ب_منطقة النتائج الفعلية: إن النتائج المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون شهرية (خاصة بشهر واحد) أو تراكمية (مجموعة نتائج الشهر منذ بداية السنة)، كما يمكن أن تكون شهرية وتراكمية معاً. والمعلومات المتواجدة في لوحة القيادة تربط عادة بعنصرين: النشاط والأداء المالي لمركز المسؤولية ويعبر عن النشاط من خلال وحدات النشاط لعدد الوحدات المنتجة، كمية المواد

المستهلكة، عدد ساعات العمل...) وكذا من خلال مؤشرات نوعية مثل معدل الغياب، حصة السوق وغيرها.

أما بالنسبة للأداء المالي لمراكز المسؤولية فيعبر عنه من خلال الأعباء والتكاليف، هوامش ومساهمات المنتجات، النتائج الوسيطة (قيمة مضافة، التمويل الذاتي...) وفضلا عن عرض نتائج لوحات القيادة شهريا وتراكميا، يمكن عرض النتائج المرتبطة بالنشاط والأداء المالي في وثيقة واحدة معبر عنها هنا بمؤشرات كمية ومالية.

والفصل بين ناتج الأداء المالي والنتائج المتعلقة بالنشاط لنفس مراكز المسؤولية ليسهل عملية المتابعة وتحديد الخلل.

ج_منطقة الأهداف: تظهر في هذه المنطقة من لوحة القيادة الأهداف التي حددت لفترة معينة، والأهداف المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون أهداف شهرية أو تراكمية أو الاثنىن معا، كما يمكن أن تكون أهداف تخص النشاط أو الأداء المالي أو الاثنىن.

د_منطقة الفروق: يتم الحصول على الفروق (الانحرافات) بإيجاد الفرق ما بين الأهداف والنتائج الفعلية، ويعبر عنها بقيم مطلقة أو بنسب مئوية حسب طبيعة المؤشرات، ويتم عرض الفروق أما حسب الزمن (فروق شهرية، تراكمية أو الاثنىن معا).

هـ_منطقة إضافية في لوحة القيادة: في اغلب الأحيان يكون مفضل تكلمة لوحة القيادة بنقاط أساسية مرجعية مثل نتائج الدورة السابقة (للمقارنة بنتائج الدورة الحالية) الهدف المراد تحقيقه في نهاية الدورة، النتيجة المحتمل تحقيقها في نهاية السنة، والبرنامج قيد التنفيذ بغرض تركيز الجهود على الأهداف التشغيلية المتبقية.

المطلب الثالث: مؤشرات لوحة القيادة ومراحل إعدادها

إن اختيار المؤشرات بشكل جيد وعناية يمكن المؤسسة من تشكيل لوحة القيادة فعالة تسمح لها بمعرفة وضعيتها وقياس أدائها لاتخاذ القرارات الصائبة.

الفرع الأول: مؤشرات لوحة القيادة

تتكون لوحة القيادة من مجموعة محددة من المؤشرات (من 5 إلى 10 في الغالب) والتي تعمل على تزويد المسؤولين بمعلومات مفيدة لقيادة نشاطاتهم وعليه يعرف المؤشر بأنه العنصر الأساسي للوحة القيادة دوره قياس مدى تحقيق الهدف أو الأهداف والإشارة إلى مستوى النتيجة المحققة. (1)

ويمكن اعتبار المؤشر بأنه عنصر قابل للملاحظة يشمل العناصر التالية: (2)

_ وضع الأهداف؛

_ قياس أثر الأنشطة التي تم القيام بها؛

_ معرفة اتجاه النتائج؛

_ تقديم رؤية مستقبلية؛

_ إعداد العلاقة القائمة على أساس (سبب/ أثر) بين النتائج الفعلية والمحققة، ويشترط في المؤشر الشروط التالية:

1- الملائمة والمصدقية: تعني ضرورة تلبية المؤشر لاحتياجات المستفيدين بصورة جيدة؛

2- الوفاء والموضوعية: أي إلزامية تغيير المؤشر وتناسبه مع مستوى التغيير الذي يطرأ على الظاهرة قيد التقدير أو القياس؛

3- السرعة والسهولة: أي سرعة الحصول على المعلومة وسهولة الوصول إليها ليتم استعمالها في أقرب وقت ممكن، وعادة يفضل استعمال الأشكال البيانية باعتبارها تسمح باستخراج المعلومات بسرعة وسهولة.

(1) Dominique tissier, **Guide pratique pour la gestion des unités et des projets**, Paris, insep édition, p 314.

(2) سويسي عبد الوهاب الفعالية التنظيمية، تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، مذكرة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر،

وعليه فإن دور المؤشر يبرز من خلال قياس الوضعية، مما ينتج عنه ردود أفعال يقوم بها صاحب القرار بناء على الأهداف المحددة. (1)

تعد عملية اختيار المؤشرات من الصعوبات الأساسية في تشكيل لوحة القيادة، إلا أن أحسن اختيارها يسمح بمنح صورة شاملة للمؤسسة بناء على الأهداف المحددة لدى فإن عملية الاختيار يجب أن تأخذ في الحسبان المعايير التالية: (2)

1- **الدقة:** يجب أن تكون المؤشرات المختارة دقيقة وتعكس معنى وأهمية الظاهرة المدروسة؛

2- **الوضوح والعلاقة بالنشاط:** أي أن تكون المؤشرات المختارة سهلة وبسيطة ومفهومة من قبل مستعملها وأن يكون لها علاقة بنشاط المؤسسة؛

3- **محدودية العدد:** أن تكون عدد المؤشرات محدد بالقدر الذي يتماشى مع حجم المعلومات الموجودة لدى المسير بالقدر الممكن استيعابه وإدارته بشكل جيد، ويوصى بصفة عامة على أن لا تتعدى المؤشرات العشرة؛

4- **غير قابلة للتلاعب:** لا يتم استعمال مؤشرات يمكن التلاعب بها، وذلك تجنباً من عدم إعطاء صورة غير حقيقية للظاهرة؛

5- **القدرة على التنبؤ:** يجب أن تكون لها القدرة على التنبؤ بالمشاكل قبل حدوثها، لتمكين متخذ القرار من اتخاذ الإجراءات والتدابير الوقائية للمشكلة؛

6- **القابلية للتطور:** يعني أن المؤشرات المعتمدة في لوحة القيادة يجب أن تتغير عبر الزمن بتغير الظاهرة المدروسة.

وعليه فإن الوظائف الأساسية للمؤشرات تكمن في: (3)

_ متابعة العمليات والنشاطات؛

_ تقييم العمليات؛

(1): لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر، 2005، ص 130.

(2): عبد الوهاب سويسي، مرجع سبق ذكره، ص- ص 183-184.

(3) C. Alazrd et S. sépari, **control de gestion**, 5 éme édition, éd dunod, Paris, 2001, p 596.

_ تشخيص وضع ما، مشكل...؛

_ التنبيه ومراقبة التغيرات والمحيط الذي تعيش فيه المؤسسة.

وبهذا يمكن القول أن المؤشرات هي المكون الرئيسي للوحات القيادة، حيث أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المؤشرات والمعلومات التي تساعد المسؤولين في إدارة عملياتهم.

الفرع الثاني: مراحل إعداد وتصميم لوحة القيادة

يعتبر وضع نظام القيادة بالمؤسسة استثماراً مريحاً نظراً للمزايا العديدة لهذه الأداة، والتي تسمح خاصة بمتابعة النقاط الأساسية في عملية التسيير وسيتم عرض أهم المراحل الأساسية لتصميم لوحات قيادة فعال.

أ_ مبادئ وضع لوحة القيادة: باعتبارها أداة من أدوات التسيير فإن وضعها وتصورها يخضع للمبادئ التالية: (1)

1. الانسجام مع الهيكل التنظيمي: حيث يجب أن يتوافق المخطط العام للوحات القيادة مع تقسيم المسؤوليات، سواء أفقياً (خطوط المسؤولية) أو عمودياً (مستويات) وهذا ما يسمح بـ:

_ أن يكون لكل مسؤول لوحة قيادة خاصة، تحتوي على مؤشرات مناسبة له تمكنه من الفهم الجيد للوضع والتدخل السريع والفعال متى كان ذلك ضرورياً؛

_ القدرة على تجميع وحدات القيادة في نفس الخط الهرمي نظراً لبنيتها المتشابهة؛

_ أن تحتوي كل لوحة قيادة على تجميع لنتائجها حيث يظهر هذا التجميع في لوحة القيادة للمستوى الأعلى.

2. السرعة في جمع ونشر المعلومات: فمن الضروري تقليص آجال جمع المعطيات إلى أدنى حدود ممكنة وليس من الضروري أن تكون نهائية أو متناهية في الدقة، كما هو الحال في التقارير البعيدة للنشاط بل يمكن اعتماد معطيات تقريبية لأنها أجدى وأنفع حين ورودها في الوقت

(1): قويدر الواحد عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص - ص 91-92.

المناسب، من معلومة دقيقة بعد فوات الأوان وهذا ما يتوافق مع القدرة على إنذار المسؤولين مبكرا فيما يخص الإختلالات المختلفة.

3. التركيز على النقاط الهامة: حيث يجب اختيار من الكم النهائي من المعطيات والمعلومات أكثرها نفعاً للمسؤول مع الحرص على قلة عددها وتلخيصها، وهنا يظهر سر تسمية (الأنجلو سيكسون) للمعلومات الواردة في لوحة القيادة بالمقتطفات "FLASH".

وفي الأخير يجب عرض لوحة القيادة في شكل يسهل قراءتها وبسرعة.

ب_ مراحل إعداد لوحة القيادة: تخضع عملية إعداد لوحة القيادة لمنهجية صارمة، وذلك لأهمية هذه الأداة في عملية التسيير، فقبل كل شيء يجب التحضير الجيد للمشروع وذلك بدراسة التنظيم الداخلي للمؤسسة وتقييم مدى المنفعة أو الجدوى المتوخاة من وراء تبني لوحات القيادة كأدوات للتحكم في قيادة المؤسسة، وفي حال الموافقة على تبني المشروع يشرع في المراحل التالية: (1)

1- تحديد الأهداف: بعد تحديد مسؤولي القطاعات المعنية بوضع لوحات القيادة يتعين تحديد الأهداف التي تعتبر السبب الرئيسي في وجود لوحات القيادة، ويجب أن يكون الهدف ممكناً ومعقولاً، ومن الأفضل أن يكون وليد حوار ومناقشات مع الإدارة كي يكون أكثر قابلية للتحقيق؛

2- تحديد العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف: وهذا ما يسمح بتحديد المعايير التي تؤثر على الهدف وتسمى بالعوامل الأساسية للتسيير أو المتغيرات الإستراتيجية وهي متغيرات نشاط خاصة بكل مركز مسؤولية كما يتم في هذه المرحلة مايلي:

_ تحديد المعلومات الضرورية؛

_ جمع المعلومات المتوفرة في المؤسسة وتصنيف عناصرها؛

_ البحث عن المعلومات غير المتوفرة ودراسة سبل الحصول عليها.

3- اختيار المؤشرات الملائمة: بعدما يتم تحديد العناصر التي سيتم قياسها ينبغي البحث عن المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذا القياس، فعلى المسؤول الاختيار من بين المؤشرات المتوفرة ما يراها أكثر ملائمة لتحديد نشاطه ويتم ذلك وفق المبدئين التاليين:

(1) Patrich Bousserie, **contrôle de gestion**, cours et application, Vouibert, 2ème édition, Paris, 2001, p 474.

_ تقليص عدد المؤشرات لتجنب التعقيد والتداخل؛

_ اشتراك المسؤولين في عملية اختيار المؤشرات.

4- بناء لوحة القيادة واختيار التقديم الملائم لها: بعد اختيار المؤشرات يتعين اختيار الشكل الموافق لتقديمها أي بناء لوحات القيادة بتبني أدوات تسمح بالإظهار السهل والقراءة السريعة للمؤشرات العامة لمتابعة النشاط كاللوحات الإحصائية، المقطعات، الرسومات البيانية...

المطلب الرابع: لوحة القيادة ودورها في تحسين الأداء المالي

تلعب لوحة القيادة دورا مهما في مراقبة التسيير بإعطائها نظرة شاملة، دقيقة، مختصرة، عن وضعية المؤسسة. وتساهم في الوقت والمكان المناسبين سعيا منها إلى تحسين الأداء العام.

الفرع الأول: لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير

إن للوحة القيادة أهمية خاصة باعتبارها نظام للمعلومات يساعد في معرفة المعطيات الضرورية لمراقبة سير المؤسسات في المدى القصير. وكذا تسهيل ممارسة المسؤوليات وبهذا تكتسي لوحة القيادة مجموعة من المزايا وهي ذات أهمية في المؤسسة نظرا لـ:

- ✓ اعتبارها جزء من النظام الرقابي في المؤسسة؛
- ✓ يزود المؤسسة بالمعطيات اللازمة للتسيير والمتعلقة بالوضعية الحالية للمؤسسة، كما يساعدها على التقدير المسبق للأحداث، ويمكنها من التفاعل والتكيف مع متطلبات المستعمل والمحيط؛
- ✓ أداة مساعدة على اتخاذ القرار في الوقت المناسب وبشكل جماعي؛
- ✓ هي وسيلة للحوار والاتصال وكذلك لإدارة الأزمات في المنظمة؛
- ✓ تساعد في تقييم الأداء في المدى القصير؛
- ✓ تمكن من الاستغلال الفوري للمعلومات؛
- ✓ يتم إعدادها وتمثيلها في وقت قصير بشكل مناسب وهادف للفت انتباه المعنيين، يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء كل مسير ذلك بمراعاة طبيعة وحجم نشاط كل مسؤول عملي؛

✓ بالرغم من الحجم الكبير للمعلومات المرتبطة بنشاط المؤسسة إلا أنه يجب أن لا تكون لوحة القيادة مزدحمة بالمعلومات وإنما تكون واضحة من خلال اعتماد مؤشرات تتعلق بالحصيلة المعنية.

الفرع الثاني: لوحة القيادة ودورها في تحسين الأداء المالي

لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمؤسسة كلها وتكشف الاختلالات الحاصلة وتسمح باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير. كما تساهم لوحة القيادة في مراقبة التسيير، من خلال الاختيار المناسب للمؤشرات التي تساعدنا في الشرح المفصل لأداء المؤسسة وتقوم أيضا بترجمة الأهداف المسطرة وذلك لأنها تسمح ب:

_ دراسة الانحرافات والاختلالات والبحث عن أسبابها؛

_ تحديد نقاط القوة ونشاط الضعف في المؤسسة؛

_ اقتراح التعديلات والسياسات المناسبة لتصحيح الانحرافات؛

_ إرفاق كل مركز مسؤولية بلوحة قيادة خاصة به؛

_ اتخاذ القرارات المناسبة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا بفعالية وكفاءة؛

_ الاتصال والتنسيق بين العمال والمديرين التنفيذيين؛

_ التركيز على أهم نقاط التي تسمح بتحفيز وتقييم ومتابعة أداء العمال وذلك من خلال اتخاذ القرارات المناسبة؛

وتعمل لوحة القيادة على تحسين الأداء خاصة الأداء المالي من خلال:

_ توضيح إستراتيجية المؤسسة وترجمة لأهدافها، من خلال استعمال مؤشرات لإيصال المعلومات والملاحظات في الوقت المناسب؛

_ تبليغ الأهداف مع المؤشرات الإستراتيجية حيث تقوم بتعبئة كل الفاعلين في النشاطات على وضعها لبلوغ أهداف الكل، وذلك بوضع وتعريف العلاقات السببية بشكل ديناميكي والذي يسمح للفاعلين بالتوزيع على الهيكل لفهم عمل المجموعة، وتأثير نشاطهم على الأشخاص الآخرين؛

_ تخطط وتحدد الأهداف وتوافق المبادرات الإستراتيجية، ومقارنة مستويات الأداء والتي تسعى المبادرات الإستراتيجية إلى التخلص منها؛

_ تقوية عودة الخبرات والمتابعة الإستراتيجية، وتوضع هذه العملية على مفهوم حصر النظام، فنجد أن المسيرين ملزمون بضمان الإستراتيجية نفذت كما حددت في بادئ الأمر، وبعد ذلك إعادة اختبار فرضياتهم بأن النظرة التي تعود نشاطهم تبقى ملائمة بالنظر للإنجازات والملاحظات والخبرة المتلقاة من المؤسسة.

المبحث الثالث: الموازنات التقديرية وتأثيرها على الأداء المالي

إن المهمة الرئيسية لنظام الميزانيات التقديرية هو مساعدة إدارة المؤسسة على إنجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب، عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة التي تضمن التسيير الحسن للمؤسسة وذلك يقوم على تخطيط أعمال وأنشطة المؤسسة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الموازنات التقديرية

تعد الموازنات التقديرية وسيلة ناجعة لتسهيل تسيير إستراتيجيات المؤسسة المستقبلية بشكل سليم ومرن ويتكيف مع متغيرات المحيط الداخلي والخارجي.

الفرع الأول : تعريف الموازنة التقديرية

تعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن الهدف أو الأهداف التي تسعى إدارة المؤسسة لتحقيقها. وقد يتعلق هذا الهدف بتحقيق عائد معين لرأس المال، أو بتحقيق نسبة ربح معينة، أو إنتاج أو بيع كمية معينة، أو رفع الكفاية الإنتاجية للعاملين بالمؤسسة، أو خفض التكلفة أو أية أهداف أخرى. (1)

ومنه يمكن القول أن الموازنة هي ترجمة لأهداف المؤسسة في خطة عمل مستقبلية تعتمد على فروض معينة وتتطلب موافقة المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها. كذلك يطلق على الموازنة عدة تسميات منها الموازنة التخطيطية، الموازنة التقديرية، الموازنة الرقابية، فكل واحد من هذه الأسماء يسلط الضوء على إحدى صفات الموازنة فكلمة تخطيطية تشير إلى أن الموازنة

(1) خبراء الشركة العربية المتحدة والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، 2006، ص72.

تحتوي على بيانات عن الخطة التي اعتمدها المؤسسة، وتقديرية تعني أن البيانات التي تحتويها الموازنة هي بيانات تقديرية لم تحدث بعد وأنها متوقعة، وأخيرا فإن صفة الرقابية تعني أن بيانات الموازنة تستخدم في رقابة و قياس الأداء الفعلي، لذلك فإن هذه الأسماء تعتبر مترادفة إذا اعتبرنا أن الموازنة هي أداة تخطيط ورقابة .

الفرع الثاني: أهمية الموازنة التقديرية

تكمن أهمية الموازنات التقديرية في النقاط التالية:

أ - أهمية الموازنة :

اكتسبت الموازنة أهمية بالغة في عمليات الترشيح والرقابة على الموارد المخصصة للمشاريع. فالترشيح يأتي نتيجة توجيه المدراء، وفي مقدمتهم مدير المؤسسة، لاستخدام الموارد وتوزيعها على عناصر وإجراء المؤسسة التي تساهم في اكمال خطة المؤسسة واستناد إلى الكلفة الفعلية.

أما الرقابة والتي ترافق عادة الترشيح فتساعد على تصحيح الحالات التي استخدمت فيها الموارد بكميات تتعدى المعايير التي رافقت خطط استخدامها، كما تكمن أهمية الموازنة من خلال لعبها دور المراقب غير المباشر للإنجازات، معناه أن الموازنة تتببه المدراء إذا يمكننا القول مما تقدم بأن الموازنة تكمن أهميتها أيضا في كونها أداة رقابية فاعلة في حث المدراء على صرف الموارد على الإنجازات.⁽¹⁾

ب- فوائد الموازنة :

إن من استخدام الموازنات التقديرية نجد :⁽²⁾

1- خلق عادة التخطيط لدى الإدارة لان إعداد الموازنة يتطلب من الإدارة أن تنظر إلى المستقبل مما يؤدي إلى الحد من عدد المفاجآت لأنه يرى أن التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل فمثلا إذا توقعت الإدارة حدوث عجز

(1) حسن إبراهيم بلوط ، إدارة المشاريع ، دراسة جدواها الاقتصادية ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية، لبنان ، 2002 ، ص211 .

(2) محمد تسيير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، 2004، ص186.

في النقدية خلال فترة الموازنة فإن ذلك يساعدها على ترتيب التمويل اللازم قبل الحاجة إليه بفترة طويلة؛

2- تنسيق مجهودات الإدارة والأقسام المختلفة في المؤسسة، فعند معرفة حجم المبيعات المتوقع يتم الطلب من إدارة الإنتاج وضع برامج الإنتاج التي تلبي احتياجات المبيعات، وهكذا يطلب من الإدارات والأقسام الأخرى وضع برامجها بما يجعلها تعمل معا في نفس الاتجاه؛

3- تساعد الموازنة في خدمة وظيفة الرقابة فهي تحتوي على أرقام التكاليف والإيرادات التي تتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة والخاصة بكل إدارة أو قسم في المؤسسة، وتتم الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة في الموازنة لتحديد الانحرافات بينها تحليل أسبابها والتقارير عنها، ولأن الموازنة تحدد لكل إدارة أو قسم فإن الرقابة تصل إلى كل الوحدات الإدارية؛

4- تساعد الموازنة في توجيه الاستثمارات المالية بين الإدارات والأقسام في المؤسسة بصورة سليمة، فعند استخدام الموازنة تعلم الإدارة ما هي الوحدات الإدارية التي يجب دعمها من حيث الموارد، وما هي الوحدات التي ليست بحاجة إلى ذلك؛

5- تساعد الموازنة التخطيطية الإدارة على تقييم الأداء من حيث تحقيق الأهداف الموضوعية والمسطرة. (1)

المطلب الثاني : أنواع الموازنات التقديرية وآلية إعدادها

تعد الموازنات التقديرية من أكثر الأدوات استعمالا في مجال التنبؤ، فمن خلالها يتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى أرقام معبرة كما أنها تتميز بشمولها لجميع أنشطة المؤسسة، وهذا لاختلاف أنواعها وطرق إعدادها وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

(1) إسماعيل يحي التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسب الإدارية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2007، ص268.

الفرع الأول: أنواع الموازنات التقديرية

يوجد عدة أنواع من الموازنات ونظرا لكثرتها وصعوبة التحكم في تسييرها تم تجميعها وفقا لمعايير محددة نذكر منها: (1)

أ- معيار الفترة الزمنية : تنقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى :

1- الموازنات طويلة الأجل : تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في

المدى القصير (أقل من سنة) وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل، لهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف؛

2- الموازنات طويلة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في

المدى الطويل، ويعد هذا النوع من الموازنات لفترة بعيدة المدى (من 05 إلى 10 سنوات) هدفها توضيح الهدف العام للمؤسسة في المستقبل؛

3- الموازنات المستمرة: تعد مثل هذه الموازنات في حالة عدم إمكانية إعداد تقديرات

سليمة عن فترة معقولة، وقد تكون مدتها ثلاثة أشهر أو ستة أشهر.

ب- معيار طبيعة المجال: وتنقسم إلى:

1- الموازنات التشغيلية: وتسمى كذلك بموازنات الاستغلال لأنها تغطي نشاط

الاستغلال للمؤسسة كالشراء، الإنتاج، البيع....الخ؛

2- الموازنات الرأسمالية: وتدعى كذلك بموازنة الاستثمار لأنها تتعلق بتخطيط

العمليات الاستثمارية للمؤسسة.

ج- معيار التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية: وتنقسم إلى:

1- موازنات المسؤولية : تتكون المؤسسة من عدة أقسام على رأس كل منها مسؤول يتولى

تنفيذ الموازنة الخاصة بقسمه، وتشكل موازنة المسؤولية أداة فعالة للرقابة لأنها توفر المعلومات المفصلة التي بواسطتها يقيم أداء المسؤول؛

2- موازنة البرامج : أساسها نشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها(مثل شراء

آلة جديدة) يتمثل دور هذه الموازنة في إطفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ، وتزداد أهمية

(1) محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، صص 7-8.

موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية عند اختيارها لكل مشروع.

د- معيار الثبات والمرونة: ويقسم إلى:

1- الموازنات الثابتة: هذا النوع من الموازنات تكون مبنية إما على أساس افتراض حجم إنتاج واحد أو افتراض سعر وحيد؛

2- الموازنات المرنة والمتغيرة: وهي تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار بينما الموازنات المتغيرة تعد على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط.

هـ- معيار المعاملات التي تغطيها: وتنقسم إلى: (1)

1- الموازنة العينية: وتقوم الموازنة العينية على وحدات القياس العينية، كأن يتم قياس الإنتاج بوحدة المنتج وقياس الطاقة الإنتاجية بساعات العمل للآلة أو للعامل وهكذا.

هذا ويمكن أن تكون الموازنة العينية قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، كما يمكن أن تعد الموازنة العينية للعمليات التشغيلية والإنفاق الاستثماري؛

2- الموازنة المالية: الموازنة المالية في واقع الأمر هي الترجمة المالية للموازنة العينية بعد تحويل قيمتها العينية إلى قيم نقدية. وبالتالي فوحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود؛

3- موازنة التدفقات النقدية: وتمثل موازنة التدفقات النقدية برنامج المحصلات والمدفوعات النقدية من خلال فترة زمنية مقبلة، والتي تنتج أساسا عن الآثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة.

الفرع الثاني: آلية إعداد الموازنات التقديرية

إن استمرارية المؤسسة وقدرتها على مواجهة المفاجآت يتوقف على الإعداد الجيد للموازنات وشمولها لجميع أنشطة المؤسسة، مما يسمح لها بتحقيق النتائج والأهداف المرغوبة.

أ- الشروط الواجب توافرها قبل إعداد الموازنات

هناك جملة من الشروط يجب توافرها قبل إعداد الموازنات وتتمثل في: (2)

(1) محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص37.

(2) محمد فركوس، أعمال موجهة في الموازنات التقديرية، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص203.

- 1- **الشروط المتعلقة بالتنظيم:** المؤسسة لديها عدة أهداف ولا يمكن أن تحقق هذه الأهداف من طرف واحد، لهذا من الضروري أن تستند هذه الأهداف إلى عدة أطراف التي تمثل بدورها مراكز مسؤولية. فالشرط الأساسي لنجاح الموازنات هو ضرورة تواجد مخطط تنظيمي تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى تتمكن من توزيع المهام وتقييم الأداء؛
- 2- **الشروط المادية:** يجب أن يتوفر نظام للمعلومات يمدنا بالمعلومات الضرورية لإعداد الموازنات، ويجب أن يتوافق النظام المحاسبي المعد على أساس مراكز التحليل مع نظام الموازنات المعد على أساس مراكز المسؤولية؛
- 3- **الشروط النفسية:** يجب أن تؤدي الموازنات إلى إشباع الحاجات المادية والمعنوية للأفراد وعن طريق إشباع هذه الحاجات نتمكن من تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة. لهذا من الضروري تحقيق مبدأ المشاركة الفعلية في إعداد الموازنة لمختلف الفئات حتى تتقبلها ك معايير لقياس أدائهم، وهذا يحفزهم على العمل على تحقيقها من أجل الحصول على إجازات سواء كانت معنوية أو مادية.

ب- العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة

عند إعداد الموازنات هناك عوامل متحكمة فيها يجب مراعاتها وهي: (1)

- 1- **المبيعات :** إذا كانت المبيعات محددة فهذا يؤدي إلى عدم تمكين المؤسسة من التوسع في العمليات ويمكن أن يكون السبب المحدد للمبيعات فعليا أو غير فعلي (إشهار غير كافي، عدم فعالية مسؤولي المبيعات)؛
- 2- **الطاقة الإنتاجية :** محدودية الطاقة المتاحة (عدم الاستثمار في الآلات الجديدة، تواجد آلات قديمة، مساحة التخزين)؛
- 3- **اليد العاملة :** عدم توفر اليد العاملة المهرة بقدر الكفاية، علاقات العمل غير جيدة مما يؤدي إلى عدم التعاون وبذل الجهود؛
- 4- **المواد الأولية :** عدم توفر المواد الأولية بالكمية اللازمة نظرا لإتباع سياسة تخزين تقتضي تخزين كميات قليلة أو عدم قيام المورد بتموين المؤسسة في الوقت المناسب يمكن أن يخفض من مقدرة المؤسسة عند مرحلة التخطيط؛

(1) المرجع السابق، ص204.

5- التسيير : يكن أن يكون التسيير عاملا محددًا إذا لم يتمكن المسيرون من إدخال أفكار جديدة أو الرد بسرعة للظروف الجديدة.

ج- دورة الموازنات :

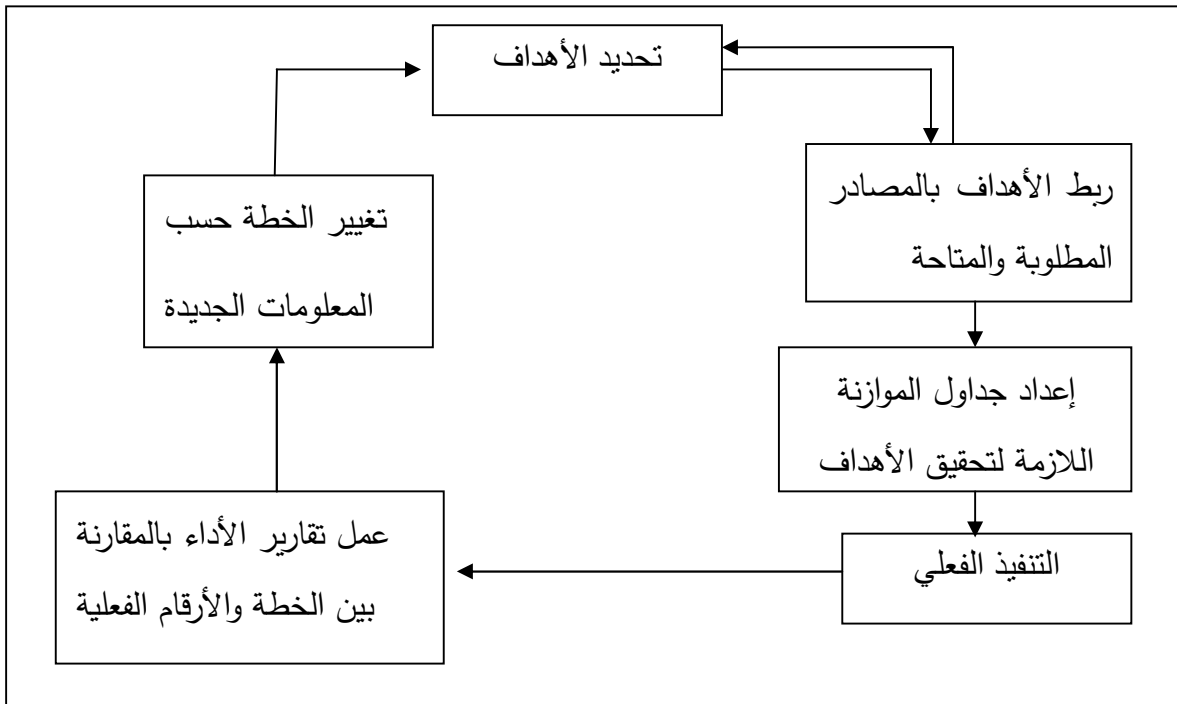
لإعداد الموازنة يجب القيام بعدة خطوات يمكن توضيحها كما في الشكل (09) ففي الخطوة الأولى يتم وضع الأهداف طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، حيث تعمل الأهداف طويلة الأجل على رسم الملامح الرئيسية لأنشطة المؤسسة في الأجل الطويل ويتم تحديد هذه الأهداف عادة بناء على دراسة السوق، وتحسين نسبة المردودية. وتعتبر الأهداف طويلة الأجل حجر الأساس عند تحديد الأهداف قصيرة الأجل وهذه الأهداف بدورها تحكم عملية إعداد الموازنة. (1)

وفي الخطوة الثانية يتم ربط الأهداف والموارد بالإمكانات والموارد المتاحة للمؤسسة فالأهداف الواقعية التي تحدد في ضوء طاقات وإمكانات المؤسسة لذلك نرى سهمين يربطان بين الأهداف والإمكانات نظرا لوجود تأثير متبادل بينهما.

وبعد الانتهاء من هاتين الخطوتين تبدأ الخطوة الثالثة وهي إعداد البرامج والجدول التشغيلية التي تغطي أنشطة الوحدات الإدارية الفرعية في المؤسسة، وبعد ذلك يتم تجميع هذه الجداول في جداول مركزية حسب خطوط السلطة والمسؤولية في المؤسسة ككل، وإذا وجدت الإدارة وبعد إتمام هذه الخطوة أنها لا تستطيع تحقيق أهدافها التي حددتها عند البدء في وضعها فإنه يجب عليها تعديل الخطة أو الأهداف أو كليهما قبل أن يتم اعتماد الموازنة بصورة رسمية.

(1) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى، المحاسبة الإدارية، الطبعة 04، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص187.

الشكل (09) دورة الموازنة



مصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، ط 04، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص188.

وبعد ذلك يتم البدء في الخطوة الرابعة وهي تتضمن التنفيذ الفعلي للخطة، وهنا يتم حصر أرقام التكاليف والإيرادات الفعلية التي تحدث فعلا، وبعد ذلك تبدأ الخطوة الخامسة التي تقوم بمقارنة الأرقام الفعلية مع أرقام الموازنة التخطيطية لكشف الانحرافات بينهما والتقارير عن ذلك إلى الإدارة، هذه المعلومات قد تهدف إلى تغيير أهدافها الموضوعة أو زيادة دقة الإشراف على وحداتها الإدارية لتصحيح الانحرافات وتعرف المعلومات التي تحتويها تقارير الانحرافات بالتغذية العكسية.⁽¹⁾

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص188.

المطلب الثالث: الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية

تكتسي الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة، بحيث تساعدها في الكشف عن نقاط الضعف ومحاولة القضاء عليها واكتشاف نقاط الضعف وتحسينها وتمييزها.

الفرع الأول: أهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية⁽¹⁾

لاشك أن الموازنات التي تساهم في إعدادها كافة إدارات وأقسام المؤسسة، لا تعتبر غاية في حد ذاتها ولم يتم تحضيرها لكي تستفيد الإدارة العليا منها فقط، بل هي وسيلة وأداة تساعد على توجيه أداء المؤسسة صوب تحقيق أهدافها. فالموازنات هي من أهم الوسائل الرقابية على أنشطة المؤسسة، وأداة للتأكد من الالتزام بالأهداف والإستراتيجيات والسياسات، من حيث أنها تشكل ترجمة مالية لهذه الأهداف والإستراتيجيات والسياسات وتوفير المعايير اللازمة للمقارنة بالأداء الفعلي من خلال إعداد تقارير الأداء التي تغطي كافة مراكز المسؤولية في المؤسسة والتي تتضمن العناصر التالية :

1- النتائج الفعلية كما تظهر في السجلات المحاسبية والإحصائية والإدارية الأخرى؛

2- النتائج المقدرة كما هي محددة في الموازنات؛

3- الفرق بين النتائج الفعلية وتلك المقدرة أي الانحرافات.

كما توفر الموازنات الأساس لتحليل الانحرافات واتخاذ كافة الخطوات التصحيحية المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف والإستراتيجيات والسياسات والمعايير الموضوعية من قبل.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية

من ناحية العملية تهدف الرقابة باستخدام الموازنات إلى تحقيق مايلي: ⁽²⁾

أ- التأكد من تحقيق وتنفيذ الإستراتيجيات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة:

إن متابعة الأداء ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، مؤشر جيد على مدى التزام كافة المسؤولين والعاملين في المؤسسة بتحقيق الأهداف وتنفيذ الإستراتيجيات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة العليا، كما أن متابعة الأداء تعطي الفرصة للإدارة العليا للحكم على مدى واقعية هذه الأهداف والإستراتيجيات

⁽¹⁾ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 271.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص 272.

والسياسات. وبالتالي مدى الحاجة إلى تغييرها وتطويرها، وأيضا توفير عملية متابعة أداء المعلومات المناسبة اللازمة التي تساعد على اتخاذ القرارات التصحيحية فيما قد يعترض تطبيق الإستراتيجيات والخطط الموضوعة من معوقات أو مشاكل؛

ب- إقامة نقاط رقابة داخل المؤسسة:

إن إعداد موازنة لكل مركز من مراكز المسؤولية في المؤسسة، يعني إتاحة الفرصة لكل مسؤول في كل مركز من هذه المراكز، للرقابة الذاتية على أدائه، وللتأكد من التزامه بالأهداف والإستراتيجيات والسياسات والمعايير الموضوعة من قبل الإدارة؛

ج- الرقابة على الإيرادات:

على الرغم من صعوبة التحكم في الإيرادات بشكل كامل من قبل المؤسسة، إلا أن إجراء المقارنات بين النتائج المقدرة والنتائج الفعلية يمكن أن يوجه إنذارات مبكرة عن التطورات السلبية المحتملة لأوضاع المؤسسة مثل دخول منافسين جدد...؛

د- الرقابة على المصاريف:

لأن عناصر المصروفات أكثر عرضة من غيرها من العناصر، للانحراف عن التقديرات الموضوعة فضلا على أنها قابلة للتحكم فيها بشكل كبير من داخل المؤسسة، فإن الموازنات تساعد على أحكام الرقابة على المصروفات؛

هـ- الرقابة على نتائج الأعمال:

يلخص بيان نتائج الأعمال، الإيرادات، والمصاريف الفعلية للمؤسسة، وعليه فإن أي مشاكل وانحرافات في أي من عناصر الإيرادات والمصاريف ستعكس حتما على نتائج الأعمال، حيث يمكن للموازنات من خلال تقارير الأداء إبراز هذه الانحرافات وأسبابها وعلاقة النسبية والسببية ببعضها البعض؛

و- الرقابة على المركز المالي:

إن إعداد موازنة المركز المالي بالشكل التفصيلي ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، ويمكن أن يكشف العديد من المشاكل التي تواجهها المؤسسة وأسببها، ويوفر الأساس لاتخاذ القرارات التصحيحية في شأنها

ولاشك أن هناك العديد من المشاكل التي قد تؤثر في عناصر المركز المالي مثل: ارتفاع أرصدة الذمم المدينة بسبب ضعف التحصيل، انخفاض أرصدة الذمم الدائنة بسبب عدم توفر تسهيلات السداد من الموردين، عدم توفر رأس المال وارتفاع الحاجة إلى التمويل الخارجي....الخ.

المطلب الرابع: الموازنات التقديرية ودورها في تحسين الأداء المالي

الموازنة التقديرية هي خطة مالية للمؤسسة، تتضمن التفاصيل الخاصة بكيفية الإنفاق والحصول على الأموال، وأداة تساعد المؤسسة على تحسين الأداء خاصة الأداء المالي، كما لأنها عبارة عن الجهود المستثمرة للقيام بالعمل من أجل تحقيق أقصى درجات الكفاءة والفعالية في المؤسسة.

الفرع الأول: مرحلة التخطيط والتنسيق⁽¹⁾

على اعتبار الموازنة خطة شاملة لجميع أنشطة المؤسسة يتطلب تحضيرها جهود كافة المستويات الإدارية فإن ذلك يشعر الجميع بمسؤولياتهم، حيث تقوم بتحديد وتوزيع المسؤوليات التنفيذية بينهم حتى يمكن تقييم أدائهم، كما يمكن أن تكون مصدر تحفيز أو خمول وذلك إذا كانت تعكس حاجات العمال أم لا.

فمن المعلوم أن حاجات العمال يمكن أن تكون مادية أو معنوية وحتى يكون لديهم حافز العمل، لابد من الحصول على مقابل وهو إشباع هذه الحاجات فالموازنات لابد وأن تكون بتلك الطريقة التي تسمح للعمال بإشباع حاجاتهم وعن طريقها تحقق المؤسسة أهدافها، لهذا يجب اشتراك مختلف فئات عمال المؤسسة في إعداد الموازنات من أجل تقبلها كأداة ومعياري لقياس وتحسين أدائهم.

أما التنسيق فهو ضرورة حتمية لنجاح التخطيط، فلا يمكن أن نتصور وجود خطة من دون تنسيق بين الأنشطة والوحدات الفرعية والعاملين، فالتخطيط يحمل بين طياته حتما عملية التنسيق، لإزالة كل تعارض في الأهداف الفرعية تحقيقا للهدف الرئيسي للمؤسسة.

فالتنسيق ضروري مثلا بين إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج، حتى لا يتم إنتاج أكثر من المبيعات المتوقعة. ولضمان توفر الإنتاج اللازم، وتسليمه للزبائن في الوقت المحدد كذلك يجب أن تلتزم إدارة المبيعات بالطاقة الإنتاجية، ويكون التنسيق في ضوء الموارد المالية للمؤسسة، وما تخضع له من مؤثرات داخلية وخارجية ضمانا لاستيعاب العمل في المؤسسة.

(1) ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص132.

الفرع الثاني: مجال المراقبة وتقييم الأداء

لا يتوقف دور الموازنة عند وضع الخطط فقط، إذ أن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للمراقبة على الأنشطة، ومن ثم ينبغي الالتزام بالخطوة خلال التنفيذ، ومتابعة ذلك التنفيذ ورقابته وإلا أصبحت الخطة تقديرات لا جدوى منها، ولكي تحقق المؤسسة عملية رقابة مثلى يجب إتباع الخطوات التالية: (1)

أ- وضع معايير الأداء

لكي تستطيع المؤسسة أداء الرقابة الفعالة على سير الإنتاج ولا بد من وضع معايير مناسبة لمستوى الأداء المطلوب والذي يسمح بتحديد أهداف المؤسسة؛

ب- قياس مستوى الأداء الفعلي

حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هم مخطط، وهو ما يسمح بتحديد دقيق لمدى الانحراف إن وجد، لتقوم بتصحيحه ومعالجته؛

ج- تصحيح الانحرافات

قبل القيام بتصحيح الانحرافات الناتجة عن تقييم الأداء الفعلي بالأداء المخطط لابد من إجراء تحليل شامل ودقيق لأسباب وجود هذه الانحرافات وتحديدها.

يتضح لنا أن الموازنة تنتج فرصة تطبيق المساءلة المحاسبية عند تحديد أسباب الانحراف عن الخطة الموضوعية، وبذلك يشعر كل مسؤول بحدود مسؤولية والصلاحيات المخولة بجدول الزمن الذي يرتبط به، في تنفيذ النشاط المكلف به تساعد الموازنة على تمكين الإدارة من مباشرة مهمتها بأسلوب الإدارة بالاستثناء أي توجيه الإدارة انتباهها إلى ما هو خارج عن المخطط تاركة بذلك الأمور الروتينية تسيير سيراً طبيعياً من دون أن تضيع وقتها وجهدها في تلك الأمور.

(1) ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 132.

المبحث الرابع: المحاسبة التحليلية وتأثيرها على الأداء المالي

تلعب المحاسبة التحليلية دورا مركزيا في مسار تسيير المؤسسة، وذلك عن طريق مراقبة هذا المسار، وإن كان تسيير أي مؤسسة اقتصادية يعني الاستعمال الأمثل لمواردها النادرة المتاحة بهدف بلوغ الأهداف المسطرة من طرف هذه المؤسسة، وبالرغم من تعدد الأهداف التي تسعى لتحقيقها إلا أن الأولوية تعطي دائما للمردودية، ومن أجل بلوغ هذه الأهداف لابد من اتخاذ قرارات، السهر والتأكد من أن تنفيذ هذه القرارات تؤدي إلى تحقيق النتائج المنتظرة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير وهي أداة لتحليل المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة. وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة التحليلية

وجود نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة ضروري، يسمح لها بحساب وتحليل الأعباء وتحديد التكاليف وهو الغرض أو الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية.

أ- تعريف المحاسبة التحليلية

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مدير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات." (1)

إذن يمكن القول أن المحاسبة التحليلية تقوم بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات.

(1) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص08.

ب- الفرق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

إذا كانت المحاسبة العامة إلزامية بحكم القانون في أغلبية الدول، نظرا لما تهدف إليه من خلال تقديم وثائق موجهة للغير (ميزانية، جدول حسابات النتائج....) حيث أنها تعطي في نهاية السنة النتيجة الإجمالية بينما تحتاج المؤسسة لمعرفة النتائج الجزئية، ولتكملة المحاسبة العامة ومواجهة النقائص أنشأت المحاسبة التحليلية التي تلعب دورا أساسيا في اتخاذ القرارات من خلال إعطاء المسيرين معلومات تفصيلية.

إذن يمكن القول أن هناك علاقة وطيدة للمحاسبين إلا أن هناك بعض الاختلافات يكمن تلخيصها فيما يلي : (1)

1- الهدف بين المحاسبين: تهدف المحاسبة العامة للسنة المالية بصفة إجمالية لمجموع المؤسسة، أما المحاسبة التحليلية فهي بالعكس تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية بصفة منفصلة لكل منتج. لهذا فأهداف المحاسبة العامة أهداف مالية بينما أهداف المحاسبة التحليلية فهي أهداف اقتصادية.

2- المدة الزمنية: تهتم المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة خلال السنة المالية وتعمل على تسهيل هذه العمليات خلال فترة الاستغلال، أما المحاسبة التحليلية فالفترة التي تكون مقياسا للتحليل هي الشهر عادة إلا في حالات خاصة فتستعمل الفصل أو السنة كمدة للتحليل.

3- مصدر المعلومات: تخضع المعلومات التي تستغلها المحاسبة العامة إلى النظام المحاسبي المالي الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب، بينما المحاسبة التحليلية تستعمل بالإضافة إلى المعلومات التي تحصل عليها من المحاسبة العامة معلومات أخرى مثل نقطة التعادل الأعباء غير المعتبرة، العناصر الإضافية....

4- الحسابات المستعملة: تستعمل المحاسبة العامة حسابات خاصة بها تكون حسب طبيعة المصاريف و الإيرادات وتختلف باختلاف البلاد والنظام، أما المحاسبة التحليلية فتستعمل حسابات خاصة بها تختلف عن حسابات المحاسبة العامة وهي تسمى الحسابات المنعكسة وتهتم بالتكاليف وسعر التكلفة.

(1) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص11.

والشكل التالي يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية:⁽¹⁾

الشكل (10): الفرق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
- من ناحية القانون	إجبارية	اختيارية
- الأهداف	أهداف مالية	أهداف اقتصادية
- التوجه	متوجهة نحو الخارج	متوجهة نحو الداخل
- المعالجة	الشمولية والإجمالية	تحليلية مفصلة
- المستفيدون	المديرية	المسيرون
- التصنيف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
- المعلومات	دقيقة، رسمية	سريعة، مقربة
- الزمن	الماضي والحاضر	الماضي، الحاضر، المستقبل

المصدر: بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة 04، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص11.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية أهداف مختلفة نذكر منها مايلي:⁽²⁾

أ- **قياس التكلفة:** وهي مجموعة الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا ويساعد هذا في:

1 - المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج؛

2- المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة؛

3- المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف؛

⁽¹⁾بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة 04، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص11.

⁽²⁾ صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997، ص32.

4- مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل؛

5- يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة؛

6- البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساسا لوضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية .

ب- الرقابة على التكاليف: التحقق من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعية ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة ومن أنواعها:

1- الرقابة المانعة: قدرتها على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

2- الرقابة المصححة: وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفا.

3- ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات: عملية اتخاذ القرارات أو رسم السياسات تعتبر من الوظائف الهامة التي تقوم بها الإدارة وتمثل عصب الوظيفة الإدارية.

4- قياس النتائج التحليلية: بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة تستطيع قياس المردودية، المنتجات المختلفة أو مجموعة المنتجات والمبيعات أو الخدمات كل منها على حدا، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة وأن المردودية تتحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة. (1)

5- توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة: تهدف المحاسبة التحليلية إلى توفير المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات، وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها تحقيقا لأهداف الإدارة، ولكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها فإن إدارة المنشأة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل سواء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البدائل أو العائدات المتوقعة منه. (2)

(1) ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص09.

(2) السيد عبد المقصود بيان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، لبنان، 1999، ص28.

المطلب الثاني: التكاليف وسعر التكلفة والعناصر المكونة لها

لقد تطور مفهوم التكلفة تبعا لتطور وازدياد حاجات المسيرين للمعلومات الدقيقة على مستوى التكاليف بهدف تخفيف وطأتها على ارتفاع أسعار المنتجات.

الفرع الأول: التكاليف وسعر التكلفة

أ- تعريف التكلفة

التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابات تتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حسابات تتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية.⁽¹⁾

ومنه يمكن القول أن التكلفة عبارة عن تضحية سماء كانت مادية أو معنوية، في سبيل الحصول على منفعة في الحاضر أو المستقبل، وهي تخص جزء من المؤسسة أو وظيفة معينة أو مرحلة من مراحل الإنتاج (سلعة، خدمة) وبالتالي يعتمد في حسابها على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الوظائف قد تختلف من مؤسسة صناعية إلى تجارية وخدمائية.

ب- سعر التكلفة

يعرف سعر التكلفة بأنه: " مجموع التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداءا من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع).⁽²⁾

إن سعر التكلفة لمنتج أو خدمة هو كل ما تكلفه (تحمله) هذا المنتج أو هذه الخدمة إلى غاية وصولها إلى المستوى النهائي للبيع أو تقديم الخدمة.

الفرع الثاني: العناصر المكونة للتكاليف

إن أغلب عناصر التكاليف في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، ومن الأعباء المستعملة في المحاسبة هنالك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهو ما يسمى بالأعباء المعتبرة، بينما الأعباء الأخرى المضافة إلى المحاسبة العامة وهي العناصر

⁽¹⁾Boughaba(A), **comptabilite de analytique**, 2en édition bertudition, àlger, 1994, p05.

⁽²⁾ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المعجبة العامة، الجزائر، 1990، ص14.

الإضافية، وهناك الأعباء الأخرى المحسوبة في المحاسبة التحليلية بمبلغ مخالف على المحاسبة العامة وهي الأعباء غير المعتمدة.

أ- الأعباء المعتمدة : هي تلك الأعباء الداخلة في تكوين التكلفة النهائية المرتبطة بعملية التشغيل، والتي تعتبر المكون الأساسي للتكاليف والمتمثلة أساسا في المصاريف حسب طبيعتها وهي تدخل في الاستغلال العادي والجاري للمؤسسة (المصاريف الموجودة في الصنف السادس حسب المخطط الوطني المحاسبي) وتنقسم إلى:

- أعباء الإنتاج: وهي الأعباء المرتبطة بعملية الإنتاج وتشمل الحسابات (62.61)؛

أعباء الاستغلال: وهي تلك الأعباء التي تشمل الحسابات (68.66.65.64.63).

ب- الأعباء الغير معتمدة (الغير محملة): هي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن إدخالها ضمن التكاليف ليس له معنى، وتعتبر على أنها فوارق التحصيل وقد تكون هذه الأعباء استثنائية أو عادية ويمكن ترتيبها كمايلي:

- منها ما ليس محدد في الصنف السادس من حسابات المخطط الوطني المحاسبي ومن أمثلتها:

(مصاريف مسجلة مباشرة على أحد الأصول وإما تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر تتعلق مباشرة بحساب النتائج)؛

- أعباء تدخل ضمن النشاط العادي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط (مؤونات تدني قيم الأصول، المنح الغير عادية التي قد تكون في سنة ولا تكون في سنة أخرى بالإضافة إلى الأعباء التي تكون في السنوات السابقة (ح/69 في المحاسبة العامة).

ج- العناصر الإضافية: هي تلك الأعباء التي نجدها في المحاسبة العامة ولكن تدخل في حساب التكاليف والتكلفة النهائية، تسمى هذه العناصر إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي، ولا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية وتتمثل في مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص، وكذلك مبلغ الأجر لصاحب المشروع.

المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف

هناك عدة طرق لحساب التكاليف في المؤسسة، وكل منها له أهداف واستعمالات محددة وقد توالفت في الظهور والتطور الذي شهدته المحاسبة ويمكن إيجاز أهم الطرق في هذا المطلب.

الفرع الأول: طريقة التكلفة الكلية (الحقيقية)

يقصد بالتكلفة الكلية الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع نفقات المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) حيث تفترض هذه الطريقة تقسيم المؤسسة إلى مراكز وأقسام تدعى بمراكز التحليل أو مراكز العمل، والتي تستعمل في تحليل الأعباء التي تحسب مباشرة في التكاليف، أي التفرقة بين الأعباء المباشرة والأعباء الغير مباشرة، فالأولى تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمّل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط، في حين الأعباء الغير مباشرة لا يمكن حسابها مباشرة في سعر التكلفة لأنها تتفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معينة، وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة.

تسمح طريقة التكلفة الكلية ب:

- قياس جزء التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف أو أسعار التكلفة؛
- تسمح عملية مراقبة التسيير بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا لا مركزيا؛
- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل شراء، إنتاج، توزيع؛

ورغم هذا فهناك مجموعة انتقادات وجهت إلى هذه الطريقة مثل:

- لا يمكن حساب التكاليف إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية، بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم قبل حساب مجموع التكاليف؛
- كما تعتبر هذه الطريقة طويلة عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة؛
- بالإضافة إلى ذلك فهذه الطريقة لا يأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر. (1)

(1) ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص-ص 120-121.

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة (1)

هذه الطريقة تقوم على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، حيث يتم فيها استبعاد التكاليف الثابتة. والتكاليف المتغيرة هي التكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة حيث تستمر باستمراره وتنتهي بانتهائه. أي هناك علاقة طردية بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط.

وبحساب هذه التكلفة تكون المؤسسة على إطلاع ومتابعة ومراقبة دائمة ومستمرة لنشاطها أي أن هذه الطريقة تلعب دورا هاما في التسيير و فرض الرقابة على النشاط الداخلي للمؤسسة وتقوم هذه الطريقة على الأسس التالية:

- تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وتكاليف شبه ثابتة وتكاليف شبه متغيرة؛
- تحميل الإنتاج لعناصر التكاليف؛
- وضع أسعار للمنتج بما لا يقل عن التكاليف المتغيرة؛
- تقييم المخزون بالتكاليف المتغيرة الذي يساعد في إعداد الحسابات الختامية.

وتستخدم طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير من خلال استعمالها في:

- تحليل النتيجة: إن التكاليف المتغيرة هي أداة لتحليل الاستغلال وليس حساب النتيجة ولا يمكن إهمال أي نوع من التكاليف في المحاسبة، أي لا يمكن استبعاد التكاليف الثابتة ويجب استعمال التكاليف الإجمالية لحساب النتائج إذ أن التكلفة الإنتاجية هي الوسيلة الوحيدة للتسيير، لذا استعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة هو المرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة وعتبة المردودية؛

- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير في المؤسسة، حيث أن التكاليف المتغيرة لها علاقة بسياسة المؤسسة في المدى القصير، ومتابعة هذا التطور ومقارنته بالأرقام المثالية ومحاولة التخفيض منها إلى أدنى حد ممكن أي أن هذه الطريقة تبين العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف؛

- تسمح هذه الطريقة بدراسة الشروط الاستغلالية لكل منتج على حدى، وتحديد أحسنها ودراسة إمكانية التحسين إن أمكن ذلك أو الاستغناء عن الإنتاج الأسوأ شروطا؛

- تساعد هذه الطريقة على حساب هامش الأمان ومعدل أو مؤشرات الأمان للمؤسسة؛

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص27.

- تستعمل في اتخاذ القرارات المستقبلية خاصة فيما يخص أسعار البيع أو هامش الربح.

الفرع الثالث: طريقة التحميل العقلاني⁽¹⁾

يقصد بها العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية. وتقوم هذه الطريقة على أساس حساب معدل التحميل العقلاني وهذا وفق العلاقة التالية:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{مستوى النشاط الفعلي}}{\text{مستوى النشاط الفعلي}}$$

أ- **مستوى النشاط الفعلي:** هم المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي فهو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الإنتاج.

ب- **مستوى النشاط العادي:** ومرتبطة بمستوى الإنتاج أي بالطاقة الإنتاجية المتوسطة، العادية التي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات والتجهيزات، عدد العمال، وقت العمال....

تحمل المصاريف الثابتة للمستوى الحقيقي من النشاط الاقتصادي بواسطة عامل التحميل الذي يأخذ الحالات التالية:

- معامل التحميل أكبر من الواحد: وهذا ينتج عنه ربح (فائض) المردودية؛
- معامل التحميل أقل من الواحد: وهذا ينتج عنه تكلفة العمالة؛
- معامل التحميل يساوي الواحد الصحيح: وهذا يعني تساوي مستوى النشاط العادي مع مستوى النشاط الفعلي.

تتمتع هذه الطريقة بمزايا أهمها: (2)

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره؛

(1) علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص65.

(2) سفيان بن بلقاسم وحسين لهيبي، المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر، ص83.

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط وهذا يساعد في البحث عن أسباب الفروق واتخاذ الإجراءات بتشغيل الطاقة غير المستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها؛
- تخدم أهداف محاسبة المسؤولية؛
- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة.

الفرع الرابع: طريقة التكاليف المعيارية

تعرف التكاليف المعيارية بأنها تكلفة محددة مقدما محسوبة من واقع معايير إدارية متعلقة بالتشغيل الكفاء والمصروفات الضرورية المتعلقة به ويمكن استخدامها أساسا لتحديد الأسعار والرقابة على التكاليف عن طريق تحليل الانحرافات. (1)

إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحديد الانحرافات من إجراء مقارنتها بالتكاليف الحقيقية وتحليلها قصد تحديد مستواها وأسبابها والمسؤول عنها، مما يسمح بتقييم إمكانيات المؤسسة وذلك بحساب الفروقات بين التكلفة الحقيقية لمختلف عناصر التكلفة ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفروقات، وفي الواقع فإن حساب الفروقات لا يمكن أن تكون أوتوماتيكيا بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، وبمقارنة فوائدها مع تكاليفها.

الفرع الخامس: طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تعتبر طريقة ABC بمثابة نظام محاسبي يقوم على جمع البيانات المالية والمتعلقة بالتشغيل في ظل طبيعة الأنشطة المتاحة، كما أنه يمثل وسيلة فهم أفضل لسلوك التكلفة لأنه يتعرف على مسبب التكلفة غير المباشرة، ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى الخدمات أو المنتجات، كما أنه يسعى لتحقيق دقة أفضل في مجال احتساب التكلفة من خلال تحليل الأنشطة وتجميع وتشغيل التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الخدمات المنجزة أو الوحدات المنتجة تستهلك هذه الأنشطة. (2)

(1) إسماعيل يحي التكريتي، وليد محمد عبد القادر، عبد الوهاب حبش الطعمة، المحاسبة الإدارية، الطبعة 01، دار حامد للنشر، الأردن، 2007، ص 347.

(2) ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 314.

يعتمد نظام ABC على مفاهيم رئيسية تتمثل في: (1)

- أ- الأنشطة : تعرف على أنها "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة الاقتصادية ومن أساسيات التطبيق في ABC ؛
- ب- مركز النشاط: هو عبارة عن تجميع العناصر التكاليف التي تشترك في مسبب تكلفة واحدة حيث يكون هناك مسبب واحد لحدوث كل عناصر التكاليف المجمع؛
- د- الموارد: وهو عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والمنتجات؛
- هـ- مسبة التكلفة: هو عامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة والمنتجات.

المطلب الرابع: المحاسبة التحليلية ودورها في تحسين الأداء

تعرف محاسبة التكاليف على أنها نظام يعالج بيانات التكاليف المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير والمؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المرد ودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ وعلى مستوى الإدارة كما تعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات وتحسين أدائها.

الفرع الأول: المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة

تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لتوضيح المسار، وترشيد سبل التسيير في المؤسسة. فتظهر مكانة المحاسبة التحليلية في المؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها، فالمحاسبة التحليلية ضرورية في المؤسسة لأن النتائج العامة تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسير أن يتعرف عليها إلا بالتوغل والتعمق في التحليل، كما يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لأن التحكم في التكاليف يسمح بـ:

(1) أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص80.

- إمكانية قياس هامش الربح إلى إجمالي الإنتاج؛
- معرفة العوامل المؤثرة في أقسام الإنتاج؛
- وضع تقديرات وحلول للتخفيف من هذه العوامل المؤثرة.

كما تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذ قرارات هامة مثل معرفة المنتجات التي يجب مواصلة إنتاجها أو أي وحدات التي يتطلب تطوير في الإنتاج، وكذا توفير معلومات داخلية تعتمد المؤسسة عليها في التسيير والإدارة تمكنها من أداء دورها وتحقيق أهدافها.

وعليه ففعالية تطبيق المحاسبة التحليلية بالمؤسسة تتوقف على مدى توافر المعلومات الكافية التي تساعد في حساب مختلف التكاليف من أجل الوصول إلى النتيجة والتي تسهل للمسير بتقييم النتائج الخاصة بالمنتجات واتخاذ القرارات اللازمة، ويكمن دور المحاسبة التحليلية في :

- معرفة التكاليف المتعلقة بمختلف الوظائف التي تقوم بها المؤسسة؛
- دراسة التكاليف وتحليل المردودية؛
- تسمح بقياس النتائج التحليلية؛
- مساعدة وترشيد متخذ القرارات؛
- مراقبة التسيير.

لدى نستنتج أن المؤسسة مهما كانت طبيعتها فإنها تسعى إلى تدنيت التكاليف إلى أقل مستوى ممكن وتحقيق أعظم الأرباح، لذلك فالمحاسبة التحليلية تقوم بدراسة هذه التكاليف وتحليلها من أجل فرض رقابة دائمة، حيث أن التكاليف تعتبر من أهم الأدوات التي تساعد المسير في اتخاذ القرارات وفرض رقابة مستمرة.

الفرع الثاني: فعالية المحاسبة التحليلية في تحسين الأداء المالي

لم تعد في الاقتصاد أن تعرف كيف تبيع لتحقيق النجاح، فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على التكيف مع السوق، وكذلك على السيطرة على الشروط الداخلية للاستغلال وذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار.

تعمل محاسبة التكاليف على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة، أو مختلف المنتجات المتشابهة وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقاً.

إن معرفة التكاليف يسمح بإدراجها معياريا في التسيير أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية، فمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية، وبالتالي تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات الضرورية للمراقبة.

كما يمكن اعتماد المعلومات الواردة من المحاسبة التحليلية في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة، فكلما أقدمت المؤسسة على مشروع ما يتطلب دراسة ملف جميع معلومات محاسبية تخص هيكل التكاليف.

خلاصة

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى التطور الكبير الذي شاهدهه مراقبة التسيير حيث اتسعت المهمة المحاسبية إلى مهمة تشمل كل الوظائف في المؤسسة وأصبحت لها مساهمة فعالة على مستوى مراكز المسؤوليات، وتعتمد مراقبة التسيير في ذلك على جملة من الأدوات التي تم التطرق إليها نظام المعلومات، لوحة القيادة، الموازنات التقديرية، المحاسبة التحليلية.

والتفضيل بين مختلف أدوات التسيير يختلف باختلاف قدرات وطبيعة المؤسسات غير أن تواجهها كاملة يسمح بتسيير وتقييم أحسن للمؤسسة ومن ثم التحقيق الأمثل للأهداف وضمان حياتها من جهة وتحسين أدائها من جهة أخرى.

الجانب التطبيقي

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية بـمديرة توزيع

الكهرباء والغاز – جيجل –

تمهيد

تسعى كل مؤسسة مهما كان نوع نشاطها لتحقيق الأهداف التي رسمتها وهي تسهر على حسن تطبيق السياسات الإدارية التي وضعتها، لذلك قد تحدث هناك بعض التغييرات المستقبلية غير المتوقعة للمؤسسة، لذلك من مصلحتها اتخاذ قرارات مناسبة التي تمكنها من الاستغلال الأمثل لمواردها وذلك من خلال وضع نظام مراقبة التسيير جيد. وقد اخترنا مديرية توزيع الكهرباء والغاز حتى تكون محل الدراسة، من أجل إسقاط الجانب النظري على هذه المديرية ولهذا قمنا بالتطرق إلى المباحث التالية :

- ❖ **المبحث الأول:** نظرة عامة حول مديرية التوزيع – جيجل-
- ❖ **المبحث الثاني:** مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء المالي بمديرية التوزيع – جيجل-
- ❖ **المبحث الثالث:** أدوات مراقبة التسيير تحسين الأداء المالي بمديرية التوزيع – جيجل-

المبحث الأول: نظرة عامة حول مديرية التوزيع - جيجل -

قبل التعمق في دراسة موضوع نظام مراقبة التسيير ودوره في الأداء المالي في مديرية الكهرباء والغاز بجيجل، ارتأينا أن نلقي نظرة عامة حول هذه المديرية وهذا بالتطرق إلى نشأتها، مهامها، تنظيمها... الخ، إلى جانب ذلك نقوم بعرض خاص للقسم محل الدراسة المتمثل في المحاسبة والمالية وذلك بغية الإلمام بالموضوع إلى حد ما.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن شركة سونلغاز

تأسست شركة سونلغاز في عهد الاستعمار في جوان 1947م تحت اسم كهرباء وغاز الجزائر (EGA) حيث كانت تقوم بإنتاج ونقل الكهرباء والغاز، ومع استقلال الجزائر سنة 1962 وانحلال (EGA) وهذا عن طريق مرسوم رقم 9659 المؤرخ في 25 جويلية 1962 (الشركة الوطنية للكهرباء والغاز)، وفي إطار إعادة هيكلة المؤسسات أدى إلى إنشاء فروع أخرى لشركة سونلغاز وهي:

- كهرباب (KAHRAKIB) : وتهتم بتركيب المعدات الكهربائية؛
- كهربيف (KAHRIF): تهتم بالأشغال الريفية؛
- كنگاز (KANAGAZ): تتكفل بأشغال نقل وتوزيع الغاز؛
- انرغا (INERGA): مختصة بالدراسات الهندسية؛
- التركيب (ITARKIB): تهتم بالتركيب الصناعي؛
- AMC: مختصة في صناعة المعدات الكهربائية.

وفي سنة 1995م وبموجب المرسوم رقم 208 المؤرخ في 17 ديسمبر 1995م تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) وبموجب المرسوم الرئاسي 195 المؤرخ في 21 جوان 2002م الذي يتضمن القانون الأساسي للكهرباء والغاز، ثم تحويل النمط القانوني لسونلغاز سنة 2002 من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة ذات أسهم (SPA). وبموجب القانون رقم 01-02 المؤرخ في 5 فيفري 2002 الخاص بالكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق القنوات تمت إعادة التنظيم الهيكلي لسونلغاز، وفي سنة 2005 وإلى يومنا هذا، وبناء على هذه القوانين تم إنشاء عدة فروع لها وأهمها:

- مديرية التوزيع بالشرق (SDE)؛

- مديرية التوزيع بالوسط (SDC)؛
- مديرية التوزيع بالغرب (SDO)؛
- مديرية التوزيع بالجزائر العاصمة (SDA).

تعد مديرية التوزيع جيجل تابعة لمديرية التوزيع بالشرق (SDE) يقع مقرها وسط مدينة جيجل، تحدها من الشرق مقر بلدية جيجل، ومن الشمال البحر المتوسط، من الجنوب مديرية الضرائب ومقر الخطوط الجوية الجزائرية، من الشرق الشركة الجزائرية للمياه.

المطلب الثاني: مهام مديرية التوزيع للكهرباء والغاز جيجل

من الوظائف الرئيسية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز جيجل نجد:

- السهر على تموين زبائننا بالطاقة الكهربائية والغاز 24/24 سا؛
- السهر على سلامة وأمن زبائننا بصيانة كل المعدات الخاصة بالكهرباء والغاز والقيام بدوريات للمراقبة ليلا ونهارا؛
- القيام بحملات تحسيسية لتوعية الزبائن حول القيمة والمنفعة الحقيقية للكهرباء والغاز، وكذا الأخطار الناجمة عن عدم مراعاة القياسات اللازمة في تركيب المعدات؛
- إصلاح الأعطاب الناجمة عن خلل ما؛
- تزويد الزبائن الجدد بالكهرباء والغاز؛
- استقبال الزبائن والاستماع لانشغالاتهم فيما يخص الخدمة العمومية؛
- العمل على تطوير وتوسيع الشبكات الكهربائية والغازية.

ومن هنا فإن مديرية التوزيع للكهرباء والغاز جيجل تختص فقط بالتوزيع، فبعد أن تتلقى الكهرباء عن طريق محطات كهربائية وبضغط مرتفع 220 كيلوفولط، تقوم بنقله عن طريق شبكات نقل الكهرباء إلى محولات ليتم تحويله إلى ضغط أقل 60 كيلوفولط ثم 30 كيلوفولط بعدها يتم تحويله إلى ضغط متوسط 10 كيلوفولط ثم ضغط منخفض 200 فولط ليوجه إلى الجهات المعنية.

أما بالنسبة للغاز فشركة سونطراك تقوم بإنتاجه بحاسي مسعود وحاسي الرمل وتتكفل بإرساله عبر قنوات التوزيع إلى وحدة سكيكدة بوحدة قياس 70 بار.

وهنا تقوم شركة سونلغاز بشرائه ويأتي دور مديرية التوزيع بجيجل حيث يقوم بنقله عن طريق مسير شبكات نقل الغاز وتحويله لوحدة قياس 4بار ثم 30 ميلليبار ليتم توزيعه للمستهلكين بوحدة قياس 21 ميلليبار.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز

يتكون الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بجيجل مما يلي:

أ- المديرية : وهي تتكون من: المدير، كاتبة التنسيق، ملحق قانوني، مهندس الدراسات الأمنية، مهندس الأمن الداخلي.

ب- قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال : ينقسم إلى مصلحة الدراسات وأشغال الكهرباء، مصلحة الدراسات وأشغال الغاز، شعبة الأسواق، شعبة الاستثمارات.

ج- القسم التقني للكهرباء : وينقسم إلى مصلحة تطوير الشبكات، مصلحة مراقبة أشغال الكهرباء، مصلحة صيانة الكهرباء، مصلحة أشغال الكهرباء بجيجل، مصلحة أشغال الكهرباء بالطاهير، مصلحة أشغال الكهرباء بالميلية.

د- القسم التقني للغاز : وينقسم إلى مصلحة تطوير شبكات الغاز، ومصلحة مراقبة أشغال الغاز، مصلحة صيانة الغاز، مصلحة استغلال الغاز بجيجل، مصلحة استغلال الغاز بالطاهير، مصلحة استغلال الغاز بالميلية.

هـ- شعبة الشؤون العامة: وتنقسم إلى: رئيس الشعبة، مكتب الوسائل العامة، مكتب تسيير حظيرة السيارات، مكتب التموين، مكتب الهياكل.

و- قسم الموارد البشرية : وينقسم إلى مصلحة تسيير الموارد البشرية (إدارة الموظفين) مصلحة التكوين، مكلف بتطوير الموارد البشرية.

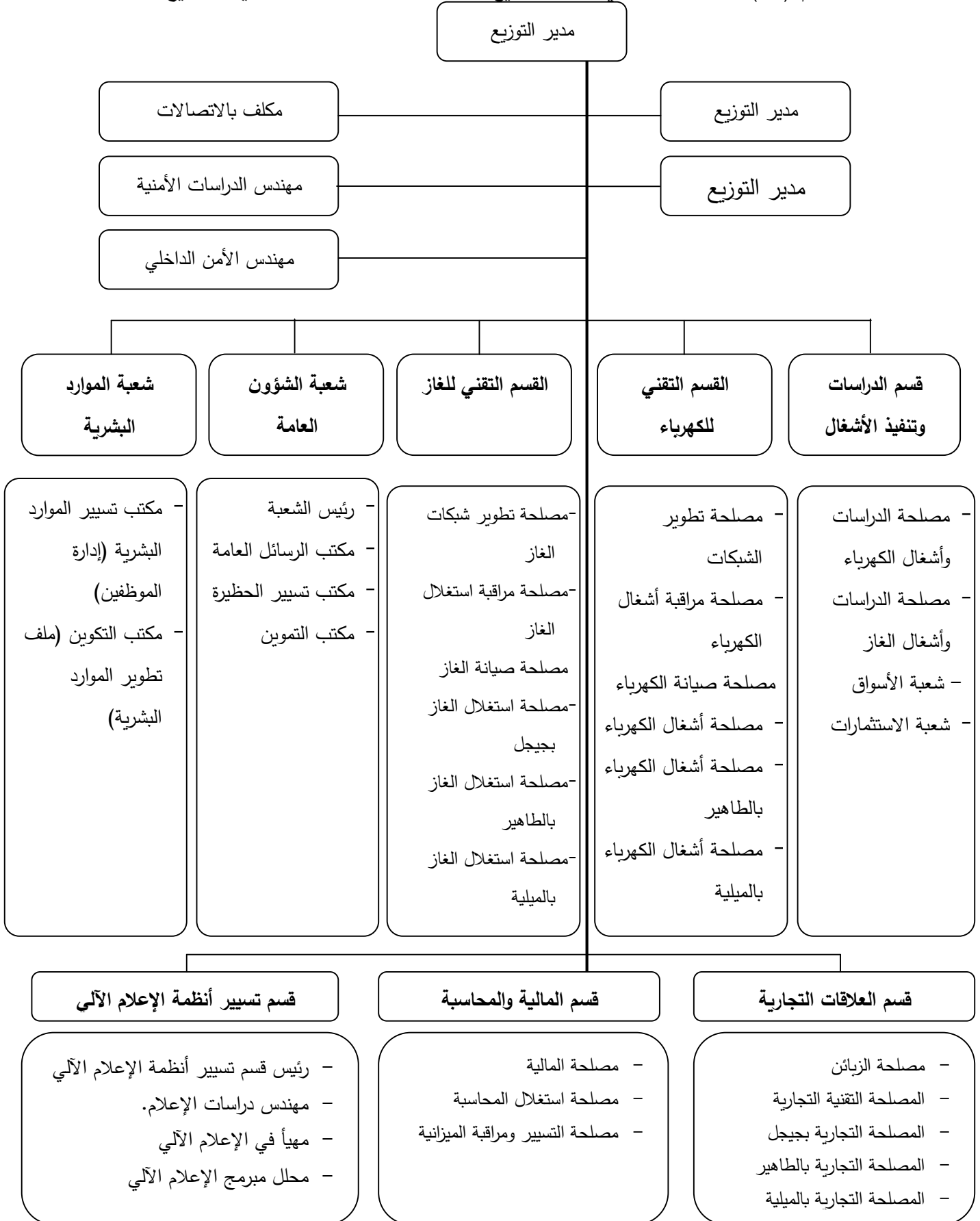
ز- قسم العلاقات التجارية : وينقسم إلى مصلحة الزبائن، المصلحة التقنية التجارية، المصلحة التجارية بجيجل، المصلحة التجارية بالطاهير، المصلحة التجارية بالميلية.

ح- قسم المالية والمحاسبة : سيتم التطرق إليه لاحقا.

ط- قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي : وينقسم إلى: رئيس تسيير أنظمة الإعلام الآلي، مهندس دراسات الإعلام الآلي، مهينا في الإعلام الآلي، محلل مبرمج.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع جيجل:

الشكل رقم (11): الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الكهرباء والغاز للمشرق -مديرية التوزيع جيجل-



المطلب الرابع: مصلحة قسم المالية والمحاسبة ومهامها

قمنا بتفصيل مصالح قسم المحاسبة والمالية لأنه مسؤول عن موضوع الدراسة حيث يتكون من ثلاث مصالح، يقوم رئيس القسم بالتنسيق بين المصالح والحرص على صحة ودقة مختلف المعطيات المحاسبية والإحصائية المقدمة، وتتمثل هذه المصالح في مصلحة استغلال المحاسبة، مصلحة المالية ومصلحة الميزانية ومراقبة التسيير، وفيما يلي تفصيل مهام كل منها:

الفرع الأول: مصلحة استغلال المحاسبة:

تتكون من رئيس مصلحة ومكلفين اثنين بالدراسات، إضافة إلى ثلاث محاسبين. تتضمن هذه المصلحة التسجيل المحاسبي لكل حركات وقود التسيير التي تحدث في الذمة المالية للشركة الوطنية للكهرباء والغاز، مديرية التوزيع بجيجل، وهذا وفق القواعد والمبادئ المحاسبية التي ينص عليها المخطط الوطني المحاسبي الأمر رقم 35-75 الصادر في أفريل 1985، وكذلك القوانين والقواعد التي جاء بها المشرع الجزائري. ومن مهام هذه المصلحة مايلي:

- إعداد جداول الربط والتخليص؛
- معالجة فواتير الموردين، الاستثمار والاستغلال (المشتريات وخدمات) وتسجيلها محاسبيا؛
- متابعة دفتر الفواتير؛
- تسجيل القيود المحاسبية لمختلف عمليات المديرية؛
- متابعة حالات تقارب الحسابات؛
- متابعة معالجة الصناديق المحاسبية بعد دراستها وتجميعها من طرف مصلحة المالية وتسجيلها محاسبيا؛
- معالجة المداخل المحاسبية وتسجيلها محاسبيا؛
- معالجة ومتابعة حساب ما بين الوحدات (ح/17) وحساب التنازل بين الوحدات (ح/89)؛
- حساب ضرائب المديرية؛
- القيام بعمليات الجرد وإقفال الدورة المحاسبية.

الفرع الثاني: مصلحة المالية

تتكون من رئيس المصلحة، موظفين مكلفين بالدراسات، 3 محاسبين، وفيما يلي يتم تقدير النفقات من أجل تسوية مختلف الفواتير الواردة إليها من مصلحة المحاسبة، وكذلك جميع الديون والأعباء التي تقع على عاتق المديرية؛ مثل الضرائب ومستحقات الضمان الاجتماعي... الخ
ومن مهام المصلحة نذكر:

- التسيير، الرقابة والتنسيق بين أعوان مصلحة المالية والمصالح الأخرى؛
- إعداد جدول التنبؤات الخاصة بنفقات الخزينة الشهرية؛
- متابعة مختلف النفقات الحاصلة شهريا؛
- متابعة مختلف الإيرادات الحاصلة شهريا؛
- إعداد قوائم المقارنة لمختلف حسابات الخزينة (الحسابات البنكية والبريدية)؛
- إعداد التقرير الشهري والسنوي الخاص بالخزينة؛
- استقبال ومعالجة الصناديق المالية للمصالح التجارية (جيجل - الطاهير - الميلية).

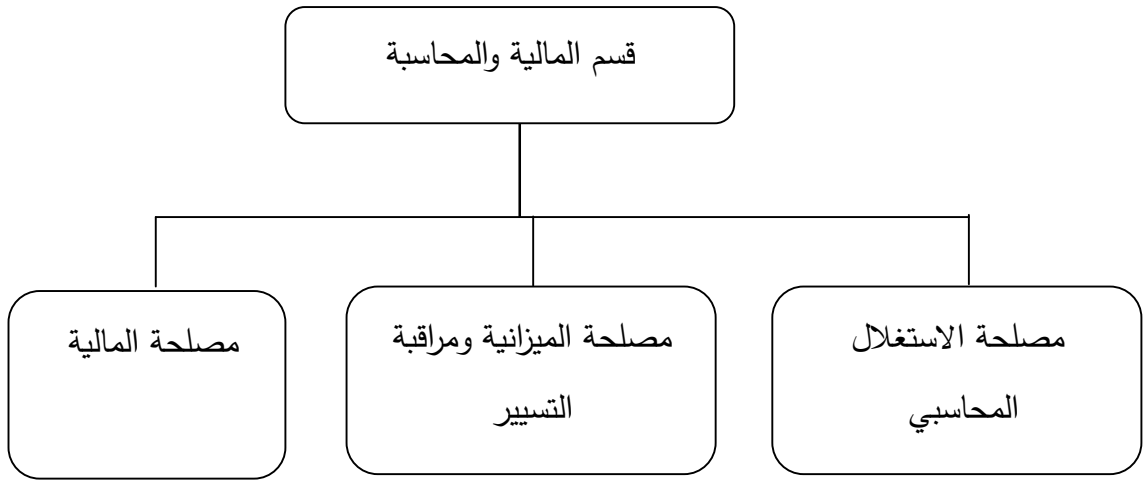
الفرع الثالث: مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير

تتكون من رئيس المصلحة ومكلف بالدراسات، إذ تعتبر هذه المصلحة من المصالح التي لها علاقة مباشرة مع مختلف الأقسام والمصالح في المديرية كونها تشرف على مراقبة كل ما يجري بالداخل ومطابقته لمعايير وقواعد التسيير، والقيام بإعداد الميزانية السنوية للمديرية بالإضافة إلى مختلف الوظائف داخل قسم المالية والمحاسبة. ومن مهام هذه المصلحة نذكر:

- إعداد الميزانية السنوية ومراجعتها في الآجال المحددة؛
- إعداد وتحليل جدول النتائج الشهرية المحققة من طرف جميع أقسام المديرية بالمقارنة مع الالتزامات المتفق عليها في عقد التسيير؛
- متابعة جميع الانجازات الخاصة على مستوى البرنامج المالي الاستثماري الممنوحة للمديرية من حيث التزامات التنفيذ والمصاريف؛
- منح تأشيرة قسم المالية والمحاسبة عن كل التزام أو نشاط استثماري مبرمج مع الغير قبل القيام بتنفيذ الأشغال؛

- القيام بعمليات التسيير والرقابة على ما يجري من أعمال داخل المصلحة والتنسيق بين مختلف مصالح القسم؛
- إعداد جدول حسابات النتائج وحساب السعر المتوسط والتكلفة للكهرباء والغاز شهريا؛
- القيام بعمليات الرقابة داخل مختلف أقسام المديرية وتقديم تقرير حول النتائج المحصل عليها والإجراءات الواجب اتخاذها.

الشكل رقم (12): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة



المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية

المبحث الثاني: مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء المالي بمديرية التوزيع -جيجل-

سنقدم في هذا المبحث لمحة حول نظام مراقبة التسيير داخل مديرية التوزيع -جيجل - من أجل معرفة مدى أهمية هذه الأخيرة في التحكم في نشاط وعمل المديرية.

المطلب الأول: مراقبة التسيير داخل المديرية (1)

تتم مراقبة التسيير داخل مديرية التوزيع بجيجل في قسم المالية والمحاسبة على مستوى مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير بالاعتماد على عقد التسيير، البرنامج الاستثماري.

الفرع الأول: عقد التسيير

يعرف عقد التسيير بأنه وثيقة تبين التزامات المديرية خلال السنة الحالية والأهداف المقرر انجازها وتحققها. بحيث تستقبل مديرية التوزيع بجيجل سنويا عقد التسيير مقترح من طرف سونلغاز توزيع الشرق (SDE)، قد تم اقتراحه بناء على النتائج المحققة خلال السنوات السابقة وكذا اقتراحات مختلف أقسام المديرية.

ويشمل عقد التسيير جملة من الأهداف موزعة على كل قسم كل حسب تخصصه، وقد تتكون هذه الأخيرة أهداف كمية مثل عدد الزبائن، كمية المبيعات، عدد الشكاوي... وأهداف نوعية مثل: تحسين نوعية الخدمة، ضمان استمرارية التموين بالطاقة الكهربائية والغازية، انظر الملحق رقم (01)

وبهذا يمكن القول أن عقد التسيير هو خطة سنوية تلتزم المديرية بتنفيذها من خلال تجنيد الطاقات اللازمة والاستغلال العقلاني للموارد المتاحة والمراقبة المستمرة بمختلف أنواعها وضمن الأداء المتميز من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة.

(1) مقابلة مع السيدة: دسدوس سهيلة، رئيسة مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير، مديرية توزيع الكهرباء والغاز، يوم 2015/02/23، على الساعة 10:30.

الفرع الثاني: البرنامج الاستثماري

يتمثل البرنامج الاستثماري في الاحتياجات المالية التي تحتاج إليها المديرية (DDJ) من أجل تنفيذ برنامجها الاستثماري خلال السنة المعنية، حيث يتم اقتراحه من طرف مديرية التوزيع بجيجل (DDJ) في نهاية السنة وإرسالها إلى شركة سونلغاز توزيع الشرق (SDE) من أجل الدراسة والتحليل والموافقة. (أنظر الملحق 02)

المطلب الثاني: أهمية مراقبة التسيير داخل المديرية

إن لمراقبة التسيير أهمية كبيرة داخل المديرية (DDJ) لأنها تعمل على تحقيق أهدافها وضمان الاستمرارية لها وذلك من خلال:

- ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في عقد التسيير؛
- الوصول إلى نتائج إيجابية ومرضية من خلال تحقيق إيرادات والتحكم في التكاليف بصورة عقلانية؛
- العمل على إعطاء صورة جيدة للمديرية مع معاملها؛
- تحقيق أكبر قدر من المبيعات؛
- العمل على تمويل الزبائن وتلبية احتياجاتهم؛
- تحسين نوعية الخدمات المقدمة؛
- العمل على تغطية أكبر مساحة بطاقة الكهربائية والغازية؛
- اكتشاف الأخطاء والانحرافات ووضع إجراءات تصحيحية؛
- التأكد من أن المعايير والقواعد المحددة مطبقة بطريقة صحيحة؛
- ضمان تحقيق أقصى قدر ممكن من المنافع للمجتمع في حدود السياسات العامة للدولة.

المطلب الثالث: آلية مراقبة التسيير داخل المديرية

كمرحلة أولى تستقبل مديرية التوزيع (DDJ) عقد التسيير المقترح من قبل شركة سونلغاز توزيع الشرق (SDE) في بداية السنة المعنية، ويتم عقد اجتماعات بحضور المدير وجميع رؤساء أقسام المديرية من أجل المناقشة والتحليل لبنوده من أجل التوصل إلى دراسة معمقة وكذا إمكانية تحقيقه على أرض

الواقع، ووضع تعديلات وإضافات أخرى ليتم في الأخير إمضاءه من طرف مدير التوزيع لمديرية جيجل (DDJ) وإعادة إرساله إلى شركة سونلغاز توزيع الشرق (SDE) من أجل المصادقة من طرف رئيس المدير العام (PDJ).

وبهذا يصبح عقد التسيير عقد رسمي تتحصل (DDJ) على النسخة الأصلية لعقد التسيير.

أما بالنسبة للبرنامج الاستثماري فالمديرية (DDJ) هي التي تتم اقتراحه حيث تقوم مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير قبل نهاية كل سنة مالية بإرسال جداول نموذجية إلى مختلف الأقسام كل حسب تخصصه من أجل ملئها وفقا لاحتياجاتها.

وبعدها تيرمج اجتماعات تحت إشراف مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير (BCG) لمناقشة اقتراحات مختلف الأقسام بالتدقيق مع إجراء تعديلات إن تطلب الأمر، وهذا بالنظر إلى النتائج المحققة في السنوات السابقة.

وفي الأخير يتم تجميع الاقتراحات على مستوى مصلحة (BCG) ليصبح البرنامج الاستثماري المقترح جاهزا ويتم إرساله إلى شركة سونلغاز توزيع الشرق (SDE) من أجل الموافقة.

يبرمج اجتماع مع (SDE) من أجل المناقشة والدراسة للبرنامج الاستثماري وتحديد الأطراف المالية الممنوحة، وتكون هذه الأخير إما:

- مطابقة تماما للاقتراحات؛
- أو إجراء بعض التعديلات.

ويعاد إرسال البرنامج الاستثماري السنوي الرسمي إلى المديرية.

وبهذا يصبح كل من عقد التسيير والبرنامج الاستثماري مخولان للتنفيذ بعد إرسال نسخ كل منها إلى أقسام المديرية لتتطلق المتابعة المستمرة من أجل ضمان الأداء الجيد، ويكون هذا تحت إشراف مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير (BCG).

نصل إلى مرحلة التنفيذ، حيث تقوم مديرية التوزيع بجيجل بتنفيذ برنامجها الاستثماري ومحتوى عقد التسيير، مع العلم أن نشاط المديرية يتمثل في توزيع الكهرباء والغاز، فبعد أن تتلقى الكهرباء من محطات

كهربائية وبضغط مرتفع 200 كيلوفولط تقوم بنقله عن طريق مسير شبكات إلى محولات لتتم تحويله إلى ضغط أقل 60 كيلوفولط ثم 30 كيلوفولط بعدها يتم تحويله إلى ضغط متوسط 10 كيلوفولط، ثم إلى ضغط منخفض 220 فولط ليوجه إلى المستهلك النهائي.

أما بالنسبة للغاز فشركة سونطراك تقوم بإنتاجه وتتكفل بإرساله عبر قنوات التوزيع بوحدة 70 بار، وهنا تقوم شركة سونغاز بشراؤه وتقوم بنقله عن طريق مسير شبكات نقل الغاز وتحويله لوحدة قياس 4 بار ثم إلى 30 ميلليبار، ليتم توزيعه للمستهلك النهائي بوحدة قياس 21 ميلليبار.

يخضع تنفيذ أي مشروع استثماري بالمديرية إلى بعض الشروط وهي:

- أن يكون مسجل في البرنامج الاستثماري؛
- أن يكون له مبلغ مالي كافي لإنجازه؛
- أن يتم منحه تأشيرة الإنفاق (VISA Dépence)؛
- أن يتم مراقبته من قبل مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير (BCG).

ومن أهم المشاريع أو النشاطات التي تقوم بها المديرية نذكر ما يلي:

- مشاريع ثنائية التمويل : وهي موضحة حسب الجدول التالي:

الجدول (03): مشاريع ثنائية التمويل

رقم المشروع	اسم المشروع	مدة المشروع
CA62	ربط الزبائن الجدد بالكهرباء (ELEC)	سنتين
CA63	ربط الزبائن الجدد بالغاز (GAZ)	سنتين

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية.

بحيث يكون تمويل هذين المشروعين من خلال تمويل ثنائي يشمل كل من الزبون بنسبة 75% والمديرية بنسبة 25%، أما ظرفها المالي فيكون إجمالي ويجب أن ينتهي المشروع في الآجال المحددة (سنتين) ليتم إغلاقه بعد انتهاء مدة الحياة.

- مشاريع ممولة 100% من طرف المديرية : وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): مشاريع ممولة 100% من طرف المديرية

رقم المشروع	اسم المشروع	مدة المشروع
CA43	توسيع شبكة بالكهرباء	سنة
CA71	استبدال شبكة الكهرباء	سنة
CA52	استبدال شبكة بالغاز	سنة
CA72	استبدال شبكة الكهرباء باب-البند- استبدال المعدات الغازية	سنة

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية.

بحيث تكون هذه المشاريع فردية، يعني المديرية هي التي تمويلها بنسبة 100% بمعنى أن الزبون لن يدفع أي مبلغ مالي، والهدف الرئيسي منها هو تحسين نوعية الخدمة المقدمة واستبدال مختلف شبكاتهما الكهربائية والغازية ومواكبة التطورات، وتجدر الإشارة أن مدة الحياة سنة باعتباره تكلفة للمديرية، وهنا تكون الأظرفة اسمية يعني كل مشروع له غلافه المالي الخاص به ليتم غلقه بعد انتهاء مدة الحياة.

- برامج الدولة: وهي موضحة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): برامج الدولة

رقم المشروع	اسم المشروع	مدة المشروع
CA61	الكهرباء الريفية	سنتين
CA62	التوصيلات الجدد للكهرباء	سنتين
CA63	التوصيلات الجدد للغاز	سنتين
CA64	توزيع عمومي	سنتين

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية.

لهذه المشاريع (CA61 , CA62 , CA63) أظرفة مالية إجمالية وظرف مالي اسمي (محدد)

للمشروع رقم (CA64).

وفي مرحلة التنفيذ تعتمد مديريةية التوزيع بجيجل على لوحة القيادة كأداة لمراقبة وتكون شهرية.

تجدر الإشارة إلى أن المديرية تقوم بإجراء صفقات عمومية من خلال طرح المشاريع للمناقصات المفتوحة والوطنية مما يسمح باستقبال مشاركات المؤسسات المخولة والراغبة في القيام بالمشاريع. وبعد الدراسة للملفات من طرف لجان مختصة يتم اختيار المؤسسة التي اقترحت أقل مبلغ مالي وأقل مدة انجاز، عند إرساء المناقصة على المؤسسة يتم إبرام عقد التنفيذ المعمول به في المديرية وكل هذه العملية تواكبها مراقبة من طرف مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير (BCG) وذلك من خلال:

- مراقبة ملف المؤسسة المتحصلة على المناقصة من حيث:
 - صحة تقديراتها الكمية؛
 - التأكد من آجال الانجاز ومطابقتها للمدة المحددة في العقد؛
 - مطابقة صحة المبالغ من حيث الأرقام والحروف وحساب الرسوم؛
 - التأكد من توقيعات المؤسسة على جميع وثائق الملف؛
 - مراقبة صحة التواريخ، صحة الأرقام (رقم السجل التجاري، رقم الحساب البنكي).
- مراقبة العقد: يتم مراقبة العقد قبل إمضائه، وذلك من خلال ما يلي:
 - مطابقة العقد للقوانين المعمول بها في المديرية (حسب أنواع العقود)؛
 - أن يكون المشروع المطروح للمناقصة مسجل في البرنامج الاستثماري وأن يكون المبلغ كافيا؛
 - أن يكون المشروع متعلق بالسنة المالية المعنية؛
 - مراقبة العقد ومقارنته بالملف من حيث المؤسسة المنجزة، المبلغ، الإنجاز ...

وبعدها نصل إلى مراقبة التقديرات ككل من حيث وجود عدة مؤسسات مشاركة، موضوع المشروع، إمضائه، جميع أعضاء اللجنة ليتم في الأخير التأكد من مطابقة التقرير للعقد والملف.

ومما سبق نصل إلى آخر مرحلة وهي إصدار تأشيرة للإنفاق (أنظر الملحق رقم 03) من قبل مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير (BCG). وهي وثيقة نموذجية يتم الإشارة فيها إلى مجموعة من النقاط وهي: رقم وتاريخ التأشيرة، اسم المشروع، المؤسسة المنجزة، رقم العقد، مبلغ المشروع بالأرقام والحروف، رقم تقرير اللجنة وتاريخه، إمضاء قسم المالية والمحاسبة.

كما تجدر الإشارة أيضا إلى أنه لا تمنح إلا نسخة واحدة من التأشيرة لأنها تمثل أداة مهمة في نظام رقابة المؤسسة، كما تسمح لكل من المسير والمحاسب بمتابعة التقدّمات الحاصلة في البرنامج الاستثماري

وكذا متابعة التطورات الحاصلة أثناء تنفيذ البرنامج الاستثماري وهذا لتقادي تجاوز المبالغ المحددة من خلال حساب المؤشرات مثل معدل الإنجاز وهذا لإجراء عملية المراجعة المالية للبرنامج الاستثماري. وبعد مرحلة التنفيذ نصل إلى مرحلة المراجعة حيث يتم مراجعة البرنامج الاستثماري في منتصف السنة المالية، وهذا بمقارنة الانجازات المحققة ومدى التقدم في تنفيذها من خلال حساب معدلات التقدم ومعدلات الانجاز، تتم المراجعة عن طريق ملأ جداول نموذجية من طرف الأقسام المعنية وتجميعها، ثم القيام بعقد اجتماع بحضور المدير ورؤساء الأقسام وتحت إشراف مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير (BCG) ليتم إرسال هذه النماذج إلى شركة سونلغاز توزيع الشرق (SDE) من أجل المصادقة. ويكمن الهدف الأساسي من هذه العملية في:

- مراجعة المبالغ الممنوحة للمديرية؛
- برمجة مشاريع جديدة لم يتم اقتراحها في البرنامج الاستثماري الأصلي مع تقديم أسباب مقنعة وشرط تنفيذها خلال السنة المعينة؛
- يتم متابعة البرنامج الاستثماري والمصادقة عليه بعد المراجعة وهذا بالنظر إلى المبالغ المالية الجديدة؛

التأكد من أن تنفيذ المديرية لمهامها وأنشطتها قد تم على الوجه المحدد ووفق للسياسية التي وضعتها شركة توزيع الشرق (SDE).⁽¹⁾

⁽¹⁾ مقابلة مع السيدة: دسدوس سهيلة، رئيسة مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير، مديرية توزيع الكهرباء والغاز، يوم 03/03/2015، على الساعة 10:30.

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير وتحسين الأداء المالي بمديرية التوزيع - ججل -

تعتبر أدوات مراقبة التسيير كما تم التعرض لها في الجانب النظري ضرورية لإقامة نظام مراقبة فعال، إلا أن هذه الأدوات تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب خصائص كل مؤسسة، غير أن توفر الحد الأدنى ضروري لنجاح مراقبة التسيير للمديرية في تحسين أدائها المالي، وستحاول التعرض إلى الأدوات المستعملة في المديرية ومدى استفادتها من هذه الأدوات.

المطلب الأول: نظام المعلومات وتأثيره على الأداء المالي في المديرية

نجد المصادر الأساسية للمعلومات في الأقسام المكونة للمديرية (قسم العلاقات التجارية، قسم المالية والمحاسبة، قسم الموارد البشرية ...)

بحيث تتوفر هذه الأقسام على موظفين يعملون على خلق المعلومة واستخدامها فيما بينهم. وتساعد المعلومات التي يتم إنتاجها من تفاعل عناصر نظام المعلومات إعطاء نظرة شاملة عن الوضعية المالية للمؤسسة وكذا مستوى أدائها المالي بحيث يعتمد عليها في كشف نقاط القوة والضعف واكتشاف الانحرافات.

وهذا ما سنقوم به تطبيقا على مديرية التوزيع من خلال تحليل وضعيتها بالاعتماد على بعض النسب والمؤشرات وذلك خلال الفترة (2010-2013) بالاعتماد على الملاحق (04) و (05) و (06) و (07)

الجدول رقم (06): الميزانية المالية والمختصرة للفترة (2010-2013)

2013	2012	2011	2010	السنوات البيان
6557786362.36	6070955530.33	5551778658.68	5257939792.99	الأصول غير متداولة
1088466225.67	905967610.56	683691560.40	722971469.33	الأصول المتداولة
275947.6	241459.40	230000.05	11500.05	- قيم الاستغلال
1004988961	854629000.3	581954374.3	666315911.1	- قيم قابلة للتحقق
83201317.44	51097150.86	101507186.02	56644058.15	- قيم جاهزة
7646252588.03	6976923140.89	6235470219.08	5980911262.32	مجموع الأصول
4174171784.52	3473308918.5	3334129006384	2875128207.96	الأموال الدائمة
2107741014.82	2084639109.47	2011385104.47	1930751912.97	الأموال الخاصة
1364339788.69	1418975112.92	889956107.77	1175031141.39	الديون طويلة الأجل
7646252588.03	6976923140.89	6235470219.08	5980911262.32	الديون قصيرة الأجل
				مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على التقارير المالية للمديرية.

من خلال الجدول نلاحظ أن أصول المؤسسة لسنة 2011 قد حققت زيادة تقدر بـ: 4.2% مقارنة بسنة 2010، هذه الزيادة تعود إلى ارتفاع الأصول غير المتداولة بنسبة 5.5% مع انخفاض في الأصول المتداولة بـ: 5.4%، وإذا دققنا النظر في سبب الانخفاض نجد السبب هو انخفاض في القيم القابلة للتحقق بنسبة تقدر بـ: 12.66% وهذا ما يدل ارتفاع الكبير لرقم الأعمال يقابله ارتفاع في الديون مع الانخفاض في التحصيل.

كذلك في سنة 2012 زادت أصول المؤسسة مقارنة بسنة 2011 ومقدار الزيادة 11.8% وهذه الزيادة تعود إلى الارتفاع في الأصول غير المتداولة بـ: 9.3% مع الزيادة أيضا في الأصول المتداولة بـ: 32.5% وهذه الزيادة عكس الزيادة المحققة في 2010 والتي كانت في صالح المؤسسة فالزيادة الحالية مرجعها هو ارتفاع قيم الاستغلال بـ: 4.9% وارتفاع القيم القابلة للتحقق بـ: 4.6% وانخفاض القيم الجاهزة بـ: 4.9% الذي يدل على انخفاض السيولة الفورية.

أما في سنة 2013 فقد زادت أصول المؤسسة مقارنة بسنة 2012 ومقدار الزيادة 9.5% وهذه الزيادة تعود إلى الزيادة في قيمة الأصول غير المتداولة بـ: 8% والأصول المتداولة بـ: 20.1% وهذا راجع إلى ارتفاع كل العناصر المكونة لها بنسب متفاوتة.

أما بالنسبة للخصوم فمن الجدول السابق يتضح أن خصوم المؤسسة سنة 2011 قد حققت زيادة بـ: 4.2% مقارنة بنسبة 2010، وكذلك في سنة 2012 حققت زيادة بـ 11.8% مقارنة بسنة 2011 أما سنة 2013 فقد حققت زيادة بـ: 9.5% مقارنة بسنة 2012 وهذا راجع إلى:

- ارتفاع الأموال الخاصة بـ: 1.1%

- ارتفاع في الديون طويلة الأجل بـ: 3.8%

- انخفاض في الديون قصيرة الأجل بـ: 3.8%

ولمعرفة الأداء المالي للمؤسسة سنقوم بحساب بعض النسب التي تساعدنا على كشف الوضعية المالية للمديرية.

الجدول رقم (07): نسب الهيكل المالي للفترة (2010-2013)

البيان	السنوات	طريقة الحساب	2010	2011	2012	2013
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة / الأصول غير المتداولة	0.91	0.96	0.91	0.95	
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة/ الأصول غير المتداولة	0.54	0.6	0.57	0.63	
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة/ مجموع الأصول	0.48	0.53	0.49	0.54	
نسبة المديونية	مجموع الديون / مجموع الأصول	0.51	0.46	0.5	0.45	

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على التقارير المالية للمديرية

من خلال الجدول نلاحظ ما يلي:

- نسبة التمويل الدائم (أقل من 1) خلال سنوات الدراسة مما يعني أن المديرية لم تتمكن من تغطية أصولها الغير متداولة بواسطة أموالها الدائمة.

- نسبة التمويل الخاص (أقل من 1) خلال سنوات الدراسة وهذا ما يدل على عجز المؤسسة في تمويل أصولها الغير متداولة بواسطة أموالها الخاصة وبالتالي لجوئها إلى الاقتراض المتوسط والطويل الأجل.
- نسبة الاستقلالية المالية (أقل من 1) خلال سنوات الدراسة مما يعني أن المديرية لا تستطيع تمويل أصولها بواسطة أموالها الخاصة أي أن المديرية غير مستقلة ماليا وهذا يشكل عائق في التسيير واتخاذ القرارات.
- نسبة المديونية كبيرة (أقل من 1) وهذا يدل على أن المديرية تعتمد على الاستدانة في تمويلها.

الجدول رقم (08): نسب المردودية للفترة (2010-2013)

2013	2012	2011	2010	طريقة الحساب	السنوات النسب
-0.0975	-0.0812	-0.0482	-0.0869	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	المردودية المالية
-0.0532	-0.0404	-0.0257	-0.0418	النتيجة الصافية / مجموع الأصول	المردودية الاقتصادية
-0.2147	-0.1543	-0.0970	-0.1615	النتيجة الصافية/ رقم الأعمال	المردودية التجارية

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على التقارير المالية للمديرية

تبين نسب المردودية قدرة الشركة على تحقيق النتائج وذلك من خلال استثمار الموارد في حياة الموجودات من أجل ممارسة نشاط معين وتحديد الأثر عن استخدام أصول معينة أو خصوم.

- **المردودية المالية:** نلاحظ أن المردودية المالية سالبة خلال سنوات الدراسة مما يعني أن المديرية لا تحقق الربح المطلوب، مما يعني أن الوضعية المالية صعبة.
- **المردودية الاقتصادية:** نلاحظ أن المردودية الاقتصادية سالبة خلال سنوات الدراسة مما يعني أن دورة الاستغلال للمديرية لم تتمكن من تحقيق أي مردودية اقتصادية خلال جميع سنوات الدراسة كل وهذا بسبب :

1- عدم الاستقلالية المالية للمديرية نظرا لعدم توفر لدى المدير بعض المعطيات المالي والمحملة كل سنة على المديرية.

2- ارتفاع المديونية بنسب عالية نظرا لعدم تمكن المديرية من تحصيل ديونها لدى الغير وخاصة المؤسسات العمومية والإدارات.

- المردودية التجارية: نلاحظ أن المردودية التجارية سالبة خلال سنوات الدراسة مما يعني أن المخرجات أكبر من المدخلات.

وبهذا يمكن القول أن قيمة نظام المعلومات هو إنتاج معلومات تساعد في التقليل من حالات عدم التأكد وتساعد المسير على معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، وكشف مواطن القوة ومواطن الضعف وتكشف له كل أسباب الانحراف مما يسهل عليه القدرة على تعديلها أو تجنبها من أجل اتخاذ قرارات فعالة تضمن له أداء مالي جيد.

المطلب الثاني: لوحة القيادة وتأثيرها على الأداء المالي في المديرية

تعتبر لوحة القيادة أداة أساسية مهمة داخل المديرية لعملية المراقبة والمتابعة لتنفيذ عقد التسيير بالنظر إلى الأهداف المسطرة حيث يقوم كل قسم في المديرية بإعداد لوحات القيادة الخاصة بنشاط قسمه الشهري (أنظر الملحق رقم (08) وهذا من خلال تسجيل: (1))

- النتائج المتعلقة بشهر السنة الحالية وشهر السنة السابقة وحساب معدل التقدم (TE)؛
- النتائج المتراكمة؛ أي النتائج الإجمالية من شهر جانفي إلى الشهر المعني للسنة الحالية وشهر جانفي إلى الشهر المعني للسنة السابقة مع حساب معدل التقدم (TE)؛
- تتضمن لوحة القيادة أيضا جميع الأهداف المسطرة في عقد التسيير يتم متابعة هذه الأخيرة من خلال حساب معدل الإنجاز (TE).

يتم إرسال لوحة القيادة لجميع أقسام مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير (BCG) ليتم تحليلها ومراقبة مدى مطابقتها بعقد التسيير وصحة العمليات المحاسبية المستعملة في حساب مختلف المؤشرات.

عند التأكد من صدق وصحة المعلومات تقوم مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير بإعداد لوحة قيادة للمديرية تتضمن حوصلة نشاط جميع الأقسام ليتم إرسالها إلى شبكة توزيع الشرق (SDE).

(1) مقابلة مع السيدة: دسدوس سهيلة، رئيسة مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير، مديرية توزيع الكهرباء والغاز، يوم 2015/03/09، على الساعة 10:30.

ويتم عقد اجتماع بحضور المدير وجميع رؤساء الأقسام واتخاذ مختلف التدابير والإجراءات الواجب إتباعها من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة وتقادي حدوث أي خلل أو تجاوز في الآجال المحددة. وإعداد تقرير شامل لنتائج الاجتماع يتم مناقشتها في الشهر القادم من أجل معرفة مدى تحقيق الإجراءات المشار إليها وأخذها بعين الاعتبار من طرف رؤساء الأقسام.

يتم معرفة مدى تحقيق المديرية للأهداف المسطرة من خلال حساب بعض المؤشرات وأهمها معدل التقدم ومعدل الإنجاز.

• **معدل التقدم** : يتم حساب معدل التقدم من خلال العلاقة التالية:

$$\text{معدل التقدم (TE)} = \frac{\text{نتائج السنة الحالية} - \text{نتائج السنة السابقة}}{\text{نتائج السنة السابقة}} \times 100$$

• **معدل الإنجاز**: يتم حساب معدل الإنجاز من خلال العلاقة التالية:

$$\text{معدل الإنجاز (TR)} = \frac{\text{نتائج السنة الحالية}}{\text{الأهداف المسطرة}} \times 100$$

وتجدر الإشارة أن لوحة القيادة للشهر الأخير من السنة (ديسمبر) تعتبر حوصلة شاملة لنشاط المديرية التي على أساس النتائج المتوصل إليها يتم وضع تنبؤات وتقديرات للسنة المقبلة ومعرفة النقائص وتقييم نتائج المديرية ومدى تحقيق الأهداف المسطرة في عقد التسيير.

كما تساعد أيضا في توجيه واتخاذ القرارات ووضع تصحيحات في الوقت المناسب. وفيما يلي سيتم حساب كل من معدل التقدم ومعدل الإنجاز من خلال الاعتماد على لوحة القيادة الخاصة بمديرية التوزيع.

الجدول رقم (09): لوحة القيادة لشهر ديسمبر 2013 خاصة بالزيائن الجدد للكهرباء

معدل الانجاز T.R	أهداف 2013	نتائج متراكمة		معدل التقدم	ديسمبر		العناصر
		2013	2012		2013	2012	
%124.18	5260	6532	6397	%14.37	282	334	توتر منخفض
%112.00	25	28	28	%0.00	3	3	توتر متوسط
%124	5285	6560	6425	%14.24	385	337	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الملحق (08).

• حساب معدل التقدم: يتم حسابه بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل التقدم} = \frac{\text{نتائج السنة الحالية} - \text{نتائج السنة السابقة}}{\text{نتائج السنة السابقة}} \times 100$$

$$14.37\% = 100 \times \frac{334 - 382}{334} \Leftarrow$$

من خلال معدل التقدم نلاحظ أن عدد الزيائن الجدد للكهرباء لشهر ديسمبر للسنة الحالية زاد بنسبة %14.37 وهذا مقارنة بشهر ديسمبر للسنة السابقة.

• حساب معدل الإنجاز: يتم حسابه بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{نتائج السنة الحالية}}{\text{الأهداف المسطرة}} \times 100$$

$$124.18\% = 100 \times \frac{6532}{5260} \Leftarrow$$

من خلال معدل الإنجاز نلاحظ أن المديرية قد حققت الهدف المسطر بنسبة 100% بالنسبة لعدد الزيائن الجدد للكهرباء وقد تجاوزته بنسبة %24.18.

الجدول رقم (10): لوحة القيادة لشهر ديسمبر خاصة بالزبائن الجدد للغاز

معدل الانجاز T.R	أهداف 2013	نتائج متراكمة		معدل التقدم	ديسمبر		العناصر
		2013	2012		2013	2012	
147.37%	2550	3758	5004	-20.57%	475	598	ضغط منخفض
200%	4	8	4	/	0	0	ضغط متوسط
147.45%	2554	3766	5008	-20.57%	475	598	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الملحق (08).

حساب معدل التقدم: يتم حسابه بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل التقدم} = \frac{\text{نتائج السنة الحالية} - \text{نتائج السنة السابقة}}{\text{نتائج السنة السابقة}} \times 100$$

$$-20.57\% = 100 \times \frac{598 - 475}{598} \leftarrow$$

من خلال معدل التقدم نلاحظ عدد الزبائن الجدد للغاز لشهر ديسمبر للسنة الحالية قد تراجع بنسبة 20.57% وهذا مقارنة بشهر ديسمبر للسنة السابقة.

• حساب معدل الإنجاز: يتم حسابه بالعلاقة التالية

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{نتائج السنة الحالية}}{\text{الأهداف المسطرة}} \times 100$$

$$147.37\% = \frac{3758}{2550} \leftarrow$$

من خلال معدل الانجاز نلاحظ أن المديرية قد حققت الهدف المسطر 100% بالنسبة لعدد الزبائن الجدد للغاز وقد تجاوزته بنسبة 47.37%.

الجدول رقم (11): لوحة القيادة لشهر ديسمبر خاص بالمبيعات لكل من الكهرباء والغاز

معدل الانجاز T.R	أهداف 2013	نتائج متراكمة		معدل التقدم	ديسمبر		العناصر
		2013	2012		2013	2012	
الكهرباء							
101.97%	301.36	307.288	292.503	10.69%	26.550	23.987	توتر منخفض
94.57%	103.62	97.995	95.763	5.37%	9.558	9.071	توتر متوسط
100.07%	404.98	405.283	388.266	9.23%	36.108	33.058	المجموع
الغاز							
129.44%	555.57	719.154	628.781	31.56%	55.381	12.094	توتر منخفض
118.66%	51.91	61.596	54.521	33.35%	6.867	5.150	توتر متوسط
128.52	607.48	780.750	683.302	31.76%	62.248	47.244	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الملحق (08).

• حساب معدل التقدم: يتم حسابه بالعلاقة التالية:

بالنسبة للكهرباء:

$$\text{معدل التقدم} = \frac{\text{نتائج السنة الحالية} - \text{نتائج السنة السابقة}}{\text{نتائج السنة السابقة}} \times 100$$

$$10.69\% = \frac{29.987 - 26.550}{29.987}$$

من خلال معدل التقدم نلاحظ أن نسبة المبيعات للكهرباء لشهر ديسمبر للسنة الحالية زادت بنسبة 10.69% وهذا مقارنة بشهر ديسمبر للسنة السابقة.

بالنسبة للغاز:

$$\text{معدل التقدم} = \frac{\text{نتائج السنة الحالية} - \text{نتائج السنة السابقة}}{\text{نتائج السنة السابقة}} \times 100$$

من خلال معدل التقدم نلاحظ أن نسبة المبيعات للغاز لشهر ديسمبر للسنة الحالية زادت بنسبة 31.56% وهذا مقارنة بشهر ديسمبر للسنة السابقة.

• حساب معدل الإنجاز: يتم حسابه بالعلاقة التالية:

بالنسبة للكهرباء:

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{نتائج السنة الحالية}}{\text{الأهداف المسطرة}} \times 100$$

$$101.97\% = \frac{307.288}{301.36} \Leftarrow$$

من خلال معدل الانجاز نلاحظ أن المديرية قد حققت الهدف المسطر 100% بالنسبة لمبيعات الكهرباء وقد تجاوزته بنسبة 1.97%.

بالنسبة للغاز:

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{نتائج السنة الحالية}}{\text{الأهداف المسطرة}} \times 100$$

$$129.44\% = \frac{719.154}{555.57} \Leftarrow$$

من خلال معدل الانجاز نلاحظ أن المديرية قد حققت الهدف المسطر 100% بالنسبة لمبيعات الغاز وقد تجاوزته بنسبة 29.44%.

المطلب الثالث: الموازنة التقديرية وتأثيرها على الأداء المالي للمديرية

إن الموازنات التقديرية في المديرية مثلها مثل البرنامج الاستثماري، حيث يوجد بعض الاختلافات تكمن في أن البرنامج الاستثماري يتم اقتراحه من بعض أقسام المديرية في حين أن الموازنة التقديرية يشترك كل الأقسام في إعدادها، وكذا أن البرنامج الاستثماري يشمل الاحتياجات المالية للمديرية فقط أما الموازنة التقديرية فتشمل جميع الاحتياجات سواء كانت مالية أو غير مالية.

المطلب الرابع: المحاسبة التحليلية وتأثيرها على الأداء المالي في المديرية

تتم عملية المعالجة المحاسبية على مستوى مصلحة الاستغلال لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة باستعمال كل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة، تستعمل المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة من خلال:

- إعداد جدول الحسابات؛
- حساب النتيجة الصافية شهريا. (1)

وعليه يعتبر جدول حسابات النتائج الوسيطة التي يتم بموجبها تحديد إيرادات وتكاليف الدورة المالية، فمن خلالها يمكن معرفة سير نشاط أي مؤسسة في دورة مالية ما، وفيما يلي جدول حسابات النتائج لمديرية توزيع الكهرباء والغاز خلال الفترة (2010-2013)، وذلك بالاعتماد على الملاحق (09) و(10) و(11) و(12)

والجدول التالي يمثل جدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة:

الجدول رقم (12): جدول حسابات النتائج للفترة (2010 - 2013)

2013	2012	2011	2010	البيان
189527418251	182903641706	1656479086.72	1548031483.15	المبيعات والمنتجات الملحقة
-	-	-	-	تغيرات المخزون والمنتجات المهنية والمنتجات قيد الصنع
			33691555.00	الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
189527418251	182903641706	1656479086.72	1581723038.15	I- إنتاج السنة المالية
-16494591.30	-1844654.94	-784184935.71	-791669340.03	المشتريات المستهلكة
-955853751.25	-90247636460	-	-	خدمات واردة خاصة بإنتاج الكهرباء والمواد
-184120043.85	-206216680.97	-496820609.04	-492743581.07	الخدمات الخارجية الأخرى
-397526055.18	-371690909.70	-	-	خدمات واردة أخرى (متنوعة)
-2553994441.58	-1499028610.21	1281005544.75	1284412921.10	II- استهلاك السنة المالية
		-	-	
341279740.93	330007806.85	375473541.97	297310117.05	III- القيمة المضافة للاستغلال II-I
-450340326.97	-347122482.90	-299508132.91	-231360065.27	أعباء المستخدمين
-34514665.38	-32858471.00	-29256804.00	-28830646.00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
-	-	-	-	خدمات واردة خاصة بالضرائب والرسوم

(1) مقابلة مع السيد: عبد الفتاح بوشمة، رئيس مصلحة الاستغلال المحاسبي، مديرية توزيع الكهرباء والغاز، يوم 2015/03/18، على

-143575251.42	-49973147.05	46708605.06	371194005.78	VI- الفائض الإجمالي للاستغلال
100798168.70	76507466.93	68720090.36	55547535.34	المنتجات التشغيلية الأخرى
-	-	-	-	الأعباء التشغيلية
-375652263.42	-361827175.49	-380453254.39	-279110224.10	أعباء تشغيلية أخرى
21733086.95	26920763.76	148713433.00	9490702.29	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة
21733086.95	26920763.76	14871343.00	9490702.29	استرجاع على خسارة القيمة والمؤونات
-375652263.42	-361827175.49	-250314015.97	-177030634.53	V- النتيجة التشغيلية
-	-	-	-	المنتجات المالية
-	-474.29	-310195542.92	-37391749364	الأعباء المالية
-	-474.29	-310195542.92	-37391749364	IV- النتيجة المالية
-407098425.52	-319959646.66	-281333558.89	-214422384.23	IIIV- النتيجة العادية قبل الضرائب (IV+V)
-	-	-	-	الضرائب الواجب دفعها للنتائج العادية
2017805438.16	37716147.71	120495318.51	-35592060.34	الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية
-2424903863.68	1932464647.75	1740070520.08	1646761275.78	نتائج المنتجات العادية
-	-2214708146.75	1900908760.46	1896775720.35	مجموع الأنشطة العادية
-407098425.52	-282243498.95	-160838240.38	250014444.57	IIIV- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	-	-	-	عناصر غير عادية (منتجات)
-	-	-	-	أعباء خارج الاستغلال صادرة
-	-	-	-	منتجات خارج الاستغلال صادرة
-	-	-	-	منتجات خارج الاستغلال واردة
-	-	-	112500.00	أعباء خارج الاستغلال واردة
-	-	-	-112500.00	IX- النتيجة غير العادية
-407098425.52	-282243498.95	-160838240.38	-250126944.57	X- النتيجة الصافية

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على التقارير الداخلية للمديرية.

نلاحظ من خلال الجدول أن النتيجة الصافية لسنوات الدراسة كانت سالبة ففي سنة 2010 كانت تقدر بـ، -250126944.57 أما سنة 2011 فكانت تقدر بـ -160838240.38 ومن سنة 2012 كانت تقدر بـ: -282243498.95 أما سنة 2013 فقد قدرت بـ: -407098425.52

حيث يعود السبب الرئيسي في الخسارة المتتالية إلى كبر حجم التكاليف وعدم القدرة على التحكم فيها في مقابل ذلك نلاحظ ارتفاع حجم المبيعات من سنة إلى أخرى ولكن رغم ذلك فهي غير قادرة على تغطية حجم التكاليف الكبير.

ومن الرقابة أيضا التي تتكفل بها مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير هي مراقبة العمل الذي تقوم به مصلحة الاستغلال المحاسبي من خلال إعداد جدول حسابات النتائج لكن بالاعتماد على المحاسبة التحليلية من أجل مقارنة النتيجة المتحصل عليها من المحاسبة التحليلية مع النتيجة المتحصل عليها من المحاسبة

العامة. وبالتالي التأكد من عدم وجود فروقات أو أي انحرافات. والجدول التالي يمثل جدول حسابات النتائج للسنة 2010 من خلال الاعتماد على الملحق (13).

الجدول رقم (13): جدول حسابات النتائج لسنة 2010

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
70	مبيعات البضائع	-	-
60	المواد المستهلكة	-	-
80	هامش الإجمالي		
80	هامش الإجمالي		
71	إنتاج مبيع		1367648353.29
72	إنتاج مخزن		-
73	الإنتاج المثبت		33961555.00
74	إعانات الاستغلال		180383129.86
75	المنتجات العملياتية الأخرى		18359864.09
8910	خدمات بين الوحدات (شراء الكهرباء (الغاز) المستقبلية	774718643.07	-
8920	خدمات بين الوحدات (شراء الكهرباء (الغاز) موجهة		7274516.49
61	خدمات خارجية مستهلكة	25355521.45	
62	خدمات		
8912	خدمات ما بين الوحدات مستقبلية	207274338.47	
8922	خدمات ما بين الوحدات موجهة		2783299.26
	المجموع	1311692136.96	1610140711.99
81	القيمة المضافة		298178575.03
81	القيمة المضافة		298178575.03
77	العناصر غير العادية		984680.90
78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والفروقات		43609275.54
63	أعباء العاملين	234877349.25	
8913	خدمات ما بين الوحدات مستقبلية	505133.36	
8923	خدمات ما بين الوحدات موجهة		0
64	الضرائب والرسوم	28859792.00	
65	الأعباء العملياتية الأخرى	703584.49	
66	الأعباء المالية	789717.39	
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة	299122250.74	
8915	أعباء متنوعة ما بين الوحدات مستقلة	22803066.81	
8916	أعباء متنوعة ما بين الوحدات موجهة	5059183.20	

	9529424.85	أعباء متنوعة	8917
342772531.47	602251502.09	المجموع	
	259478970.62	نتيجة الاستغلال	83
71609222.77		منتوج خارج الاستغلال	79
	65433627.07	أعباء خارج الاستغلال	69
	112500.00	أعباء ما بين الوحدات مستقبلية خارج الاستغلال	89191
7063095.70		النتيجة خارج الاستغلال	84
	259478970.62	نتيجة الاستغلال	84
7063095.70		نتيجة خارج الاستغلال	84
	252415874.92	النتيجة الإجمالية	880
	-	الضرائب على الأرباح	889
	252415874.92	النتيجة الصافية	88

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على التقارير الداخلية للمديرية.

من خلال الجدول نلاحظ أن النتيجة لسنة 2010 حسب جدول حسابات النتائج المعتمد في إعداده على المحاسبة التحليلية تقدر ب: -252415874.92 وهي نفس النتيجة في الجدول السابق. ما يعني عدم وجود فروقات أو أي انحرافات.

وفي الأخير يمكن القول أن هدف المديرية من إعداد جدول حسابات النتائج هو التوصل إلى النتيجة الصافية مع إظهار العناصر المكونة لها، وكذا معرفة جميع الحسابات التي تؤثر عليها بالإيجاب أو بالسلب.

خلاصة

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي نظام مراقبة التسيير ودوره في تحسين الأداء المالي لمديرية التوزيع للكهرباء والغاز، وهذا من خلال إبراز كل أدواته والتي تعمل على كشف نقاط القوة والضعف في نشاطها وبالتالي التوصل من خلالها إلى تحسين الأداء الكلي للمديرية.

الخاتمة

يعتبر التسيير بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة، حيث يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل بين العمال، وتخطيط وتنظيم ورقابة العمليات المنفذة للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية وهو ما يحفز المؤسسة على تبني نظام فعال لمراقبة التسيير، يعمل على تحقيق أفضل الأهداف المسطرة من خلال الاستعمال العقلاني والفعال للموارد المتاحة وكذا العمل على مد الإدارة بالمعلومات قصد الوقوف على الصعوبات والمشاكل والظروف التي تحيط بتسيير المؤسسة وبالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين الأداء المالي داخل المؤسسة.

وفي إطار الإجابة على إشكالية هذه الدراسة المتمحورة حول مساهمة أدوات مراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ولاختبار صحة الفرضيات أو نفيها، ثم التوصل من خلال هذه الدراسة في شقيها النظري والتطبيقي إلى مجموعة من النتائج، وفي ضوءها تم تقديم جملة من التوصيات والاقتراحات.

1. نتائج الدراسة النظرية

- التسيير هو عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام الموارد المتاحة.
- مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل، تستهدف تجنيد الطاقات للاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات، وتسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم، وبالتالي تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية، وبالتالي فهي نظام للتحكم في التسيير ككل.
- نظام المعلومات أداة أساسية لمراقبة التسيير، فهو ذاكرة المؤسسة يعالج المعلومات المتعلقة بماضيها ويعطي تسلسل تاريخي لحالتها ويراقب تطورها ما يسمح للمؤسسة بتطوير منتجاتها وبالتالي التعرف على الفرص المتاحة لها واستغلالها، وهذا يؤدي إلى تحسين أدائها.
- لوحة القيادة هي الأدوات الحديثة المستخدمة في عملية الرقابة وهذا باستخدامها للمؤشرات المالية التي تقوم المؤسسة بدراستها، وبناء عليها تتخذ قراراتها المالية المتعلقة بمختلف أساليب التمويل والوضعية المالية.

- الموازنات التقديرية تستخدم في مراقبة التسيير من خلال التنبؤ بالتكاليف ووضع برامج مسبقة تضبط فيها المؤسسة تكاليفها لفترة مستقبلية وتحاول أن تلتزم بها وتستعمل المؤسسة الموازنات حسب نوع نشاطها لتقوم في الأخير بالكشف عن الانحرافات الواقعة ومعرفة أسبابها ومحاولة تصحيحها وإعطاء الحلول البديلة لها.
- المحاسبة التحليلية باعتبارها أداة لمراقبة التسيير تسعى المؤسسة من خلالها إلى متابعة تكاليفها واستخدام مختلف طرقها في حساب التكاليف وسعر التكلفة لتتمكن من طرح منتجاتها في السوق بأقل تكلفة ممكنة وتحقيق أكبر إيراد ممكن، فإذا استطاعت المؤسسة وضع برنامج لضغط التكاليف إلى أدنى حد ورفع الإيراد إلى أقصى حد فهذا يعني أنها تتحكم في سياستها الإنتاجية المنتهجة وبالتالي لها قدرة تحسين أدائها.
- نجد أن الأداء من الأمور التي تتصل مباشرة بمراقبة التسيير، حيث أن مفهومه يرتبط بكافة عناصر المؤسسة كما هو الحال بالنسبة لمراقبة التسيير سواء على المستوى الفردي أو مستوى الأداء الكلي للمؤسسة، فهذه الأخيرة تسعى لتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية أكبر والرفع قدر المستطاع من إنتاجيتها من خلال البرامج المسطرة مسبقا والتي تفرض عليه الرقابة المستمرة. يمكن القول أن مفهوم الأداء عند المؤسسة مرتبط أساسا بالاستغلال الأمثل لمختلف الموارد المتاحة لها، قصد تحقيق الأهداف التي تتبناها خلال فترة زمنية، فهو يأخذ أبعاد عديدة منها: الفعالية، الكفاءة، ويمكننا من معرفة وضعية المؤسسة بالنسبة إلى منافسيها.
- وبالتالي يمكن اعتبار أدوات مراقبة التسيير كتقنيات تسمح بتخطيط الأداءات وكذلك متابعتها والحكم عليها بعد تنفيذها، كما يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين، يهتم النوع الأول بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقليدي له وذلك باستعمال الموازنات التقديرية مثلا، أما النوع الثاني فهو يقوم بالقيادة المتزامنة ويسمح كذلك بالقيادة الخلفية باستخدام المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة.

2. نتائج الدراسة التطبيقية

- نظام مراقبة التسيير في المديرية يشمل عقد التسيير الذي يتضمن الأهداف المسطرة، والبرنامج الاستثماري الذي يشمل مختلف البرامج الاستثمارية.

- وجود قسم خاص بالشؤون المالية والمحاسبية يتضمن مصالح تهتم بمراقبة التسيير داخل المديرية.
- بالنسبة للمتابعة والرقابة فتتم من خلال مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير.
- عدم وجود منافسة في السوق واهتمام المديرية بالمؤسسة (المجمع) من الجانب الاجتماعي من أجل تغطية كل مناطق الوطن بالكهرباء والغاز مما يوضح اقتصرها على المشاريع التي لا تحقق مردودية جيدة وهذا من أجل المنفعة العامة والجانب الاجتماعي على حساب مردودية المديرية مما أدى إلى عدم الانعكاس السلبي على الأداء المالي وهذا ما تم التوصل إليه من خلال تحليل الوثائق الملحقة الخاصة بالمديرية التي أشارت إلى تدني النتائج خلال فترة الدراسة (2010-2013).
- اعتماد المديرية على مختلف أدوات مراقبة التسيير من خلال :
 - ✓ نظام المعلومات ساعدنا على معرفة الوضعية الحالية للمديرية من خلال تحليلنا لها باعتماد بعض المؤشرات وأظهرت لنا ما يلي:
 - الوضعية المالية للمديرية جد صعبة وهذا ما أظهرته نسب الهيكل المالي.
 - مردودية سالبة وهذا ما أظهرته نسب المديونية.
 - ✓ لوحة القيادة: الأداة الأكثر استعمالا وفعالية داخل المديرية باعتبار أنها أداة شهرية تسمح بالتزويد الدوري والسريع بالمعلومات الآنية والتشغيلية، ورغم هذا فيمكن القول أن لوحات القيادة المتواجدة بالمديرية ليست أداة رقابية ذاتية تسمح للمسؤولين بالتحكم في نشاطهم وتحفيزهم نحو تحقيق أداء أفضل، بل هي أداة لتقييم النتائج وتصيد المعلومات شهريا إلى الجهات العليا بغرض التحقق من مدى مطابقة الأهداف المسطرة مع النتائج الفعلية، فهي لوحات قيادة تقليدية مركزة على الرقابة وبالتالي فهي لا ترقى إلى تلبية الضروريات الحديثة لعملية مراقبة التسيير.
 - ✓ الموازنات التقديرية: مثلها مثل البرنامج الاستثماري فهي تتضمن احتياجات المديرية خلال السنة يتم مراجعتها كل ستة أشهر من أجل كشف الانحرافات.
 - ✓ استنتجنا أن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو العمل على التحكم في التكاليف، لكن المحاسبة التحليلية في المديرية يقتصر عملها على حساب سعر التكلفة باعتباره أم

أكبر حجم التكاليف السبب الرئيسي في خسارة المديرية (النتيجة السالبة) رغم ارتفاع المبيعات.

✓ النتيجة المتوصل إليها خلال هذه الدراسة فمسؤولي وإطارات المديرية على دراية بهذه الوضعية لأن النمط القانوني للمديرية يجعل اتخاذ القرار ممرکز عند مالك المؤسسة (SDE)، وهذا لحساسية الخدمة المقدمة من طرف هذه الشركة (خدمة عمومية).

3. اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: نظام مراقبة التسيير هو وسيلة فعالة للتحكم في نشاط مديرية توزيع الكهرباء والغاز

رغم وجود نظام مراقبة التسيير وتوفره على مختلف أدواته في مديرية توزيع الكهرباء والغاز إلا أنه غير فعال بدرجة كبيرة مما يعيق عملية التحكم في نشاطها لسبب النظرة الغير حديثة لأدوات مراقبة التسيير وهذا ما ينفي صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: الأداء المالي أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية

بدراستنا التطبيقية للمديرية توصلنا إلى ضعف في الأداء المالي من خلال تحليلنا للوضعية المالية لها، وهذا لغياب إطار واضح لمفاهيم الأداء الفعال داخل المديرية بسبب الاهتمام بالجانب الاجتماعي على حساب الجانب الاقتصادي والمالي هو ما ينفي صحة هذه الفرضية.

4. التوصيات والاقتراحات

- إعطاء الاستقلالية الفعلية (المالية واتخاذ القرارات الخاصة بالمديرية) للمديريات الفرعية من أجل الأداء المالي الحسن في التسيير.
- النظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة وليست غاية تعمل على تزويد المسؤولين بمختلف المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة ومنع تكرار الخطأ في المستقبل وبالتالي تحسين الأداء ككل.
- العمل على تفعيل أدوات مراقبة التسيير من أجل ضبط التكاليف المرتفعة.
- إعطاء اعتبار لنظام مراقبة التسيير داخل المديرية.
- ضرورة إشراك كل الأقسام في تصميم هذا النظام حتى يكون لهم محفز أكبر في نجاحه واستمراره.
- خلق نظام معلومات يتماشى مع الهيكل التنظيمي للفروع يسمح بمرور المعلومات بشكل سريع ولجميع الموظفين والعمال، حيث يتسنى أن يتعرف كل واحد منهم للأهداف المطلوب بلوغها ومن ثم يسهل ويسرع عملية اتخاذ القرارات.
- العمل على تفعيل دور أدوات مراقبة التسيير بجعلها أدوات لاتخاذ القرارات (الانتقال بها من النظرة التقليدية إلى النظرة الحديثة) مما تساهم في تحسين الأداء المالي للمديرية.
- توجيه أداة المحاسبة التحليلية إلى وجهتها الصحيحة من خلال توظيف النتائج المتوصل إليها من أجل التحكم في تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضبط الإنفاق في المجالات الغير حيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية.
- ارتفاع ضغط العمل على مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير مما يستدعي الدعم الفوري لها من خلال مساعد أو مساعدين.
- إعطاء أهمية أكبر لمصلحة الميزانية ومراقبة التسيير من خلال تدعيمها بإطارات إضافية نظرا للدور الذي تقوم به هذه المصلحة في إبراز نقاط القوة والضعف لمختلف معايير التسيير لدى المديرية مقارنة بالأهداف المسطرة .

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- (1) أحمد حسين علي حسين، تحليل وتصميم النظم، مصر، 2003.
- (2) أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- (3) أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، دار وائل للنشر، الطبعة 02، الأردن، 2012.
- (4) إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسب الإدارية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2007.
- (5) إسماعيل يحيى التكريتي، وليد محمد عبد القادر، عبد الوهاب حبش الطعمة، المحاسبة الإدارية، الطبعة 01، دار حامد للنشر، الأردن، 2007.
- (6) بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة 04، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- (7) ثائر القدومي، سامر بركات، تطبيقات حاسوبية في التسويق، الطبعة 01، أنظمة المعلومات المالية والمصرفية، مصر، 2010.
- (8) ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- (9) ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- (10) جميل أحمد توفيق، الإدارة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1986.
- (11) حسن إبراهيم بلوط، إدارة المشاريع، دراسة جدواها الاقتصادية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2002.
- (12) خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007.
- (13) ربحي مصطفى عليان، إدارة المعرفة، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- (14) زياد محمد الشрман، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

- 15) السعيد عبد الرزاق بين حسين، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- 16) سفيان بن بلقاسم وحسين لهيبي، المحاسبة التحليلية، منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر.
- 17) سليم الحسينية، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة 02، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2006.
- 18) سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة 02، المكتبة العالمية للنشر والتوزيع، مصر، 2004.
- 19) السيد عبد المقصود بيان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، لبنان، 1999.
- 20) السيد عبد المقصود ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، 2004.
- 21) صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997.
- 22) صالح مهدي محسن العامري، إدارة الأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 23) عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة 01، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2006.
- 24) عبد الغفور يونس، التنظيم الصناعي و إدارة الإنتاج، دار الكتب، مصر، 1962.
- 25) عبد الفتاح محمد الصحن وسمير كامل، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديد، للنشر والتوزيع، مصر، 2001.
- 26) عبد اللطيف محمود مطر، إدارة المعرفة والمعلومات، الطبعة 01، دار كنوز للمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2007.
- 27) علاء فرجان طالب، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الإستراتيجي، دار صفاء، الأردن، 2011.
- 28) علي حسين علي، مؤيد عبد الحسين الفضل، ناجح باقر إبراهيم، بحوث العمليات وتطبيقاتها في وظائف المنشأة، دار زهران، الأردن، 1999.

- (29) علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
- (30) فلاح حسين عداي الحسيني، **الإدارة الإستراتيجية**، الطبعة 02، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- (31) فواد الشيخ سالم، **زيد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة**، مركز الكتب الأردني، الطبعة 05، 1990.
- (32) كمال الدين الدهراوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- (33) كمال الدين مصطفى الدهراوي، **سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002.
- (34) مجيد الكرخي، **تقويم الأداء المالي باستخدام النسب المالية**، دار المنهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- (35) محمد تسيير عبد الحكيم الرجبي، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، 2004.
- (36) محمد تسيير عبد الحكيم الرجبي، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة 04، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- (37) محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير: أساسيات، وظائف، الجزء الأول**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- (38) محمد سامي راضي، **وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- (39) محمد عبد الفتاح ياغي، **"الرقابة في الإدارة العامة"** الطبعة الثانية، مركز أحمد ياسين الفني، عمان، الأردن، 1994.
- (40) محمد فركوس، **أعمال موجهة في الموازنات التقديرية**، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- (41) محمد فركوس، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

- (42) محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، الأردن، 2009.
- (43) محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، الأردن، 2009.
- (44) منال عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مدخل نظم المعلومات الإدارية إداري ووظيفي، 2005.
- (45) محمد الكردي، جليل إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.
- (46) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994.
- (47) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- (48) ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1990.
- (49) ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء للمؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر.
- (50) ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2009.
- (51) هوارى، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

ثانيا: مذكرات التخرج

- (52) بوزار صفية، تشخيص وتقييم المؤسسة العمومية في ظل الخصخصة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001.
- (53) سويبي عبد الوهاب الفعالية التنظيمية، تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، مذكرة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

(54) عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2002.

(55) قويدر الواحد عبد الله، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الشلف، 2007.

(56) لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر، 2005.

ثالثا: المجلات

(57) عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، نوفمبر، 2001.

(58) محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر مجلة الباحث، العدد 09/2011، جامعة ورقلة.

(59) رحيم حسين، بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 04، ديسمبر 2008.

المراجع باللغات الأجنبية

- 60) Barnard Martory , contrôle de gestion sociel, librairie vuibert, Paris, 1999.
- 61) Boughaba(A), comptabililite de analytique ,2en édition bertudition, àlger,1994.
- 62) C.alazrd et S.sépari, contrôle de gestion, 5éme édition, éd dunod, paris,2001 .
- 63) Dominique tissier, Guide pratique pour la gestion des unités et des projets, Paris, insep édition.
- 64) Hélène loning, et autres, le contrôle de gestion, organisation et mise, en œuvre 2 éme Edition, dunod, parise, 2003.
- 65) J. R Suljer, Comment Construire le tableau de bord « les objets et les méthodes d'élaboration », édition dunod, Paris.
- 66) Khemam h , Dynamique de contrôle gestion ed, Dunod ,1977 .
- 67) Leroy M, Le tableau de bord du service de l'entrepris, éd. Organisation, Paris, 2001.

- 68) Norbert Guedj, Le Contrôle de gestion, édition d'organisation, Paris, 1995.
- 69) Norbert Guedy, Le contrôle de gestion pour améliorer le performance de l'entreprise , 3ed édition d'organisation , paris , 2000 .
- 70) Patrich Bousserie, contrôle de gestion, cours et application, Vouibert, 2éme édition, Paris, 2001.

ثالثا: مواقع الانترنت

- 71) <http://www.docudesk.com> , يوم 13.01.2015، الساعة 10:00 .
قورين حاج ,
قويدر ، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودورة في تحسين الأداء مقالة
منشورة في الانترنت.

الملاحق