جامعة يحـي فـــارس بالمديـــــة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

الطرق الكمية لمراقبة التسيير واثرها على عملية التنبؤ واتخاذ القرار

–دراسة حالة مؤسسة بوفال البرواقية – المدية –

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم مالية ومحاسبة

تخصص مالية مؤسسة

من اعداد الطالبة:

فرقاني هنيدة

مزعاد زين الدين

تحت اشراف:

د/ الميسوم بوشنافة

السنة الجامعية: 2024/2023



الدعـاء

يا رب ... لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت

ولا أصاب باليأس إذا فشلت

بل ذكرني دائما بأن الفشل هو التجارب التي تسبق النجاح

يا رب ... إذا جردتني من المال أترك لي قوة الصبر كي أتغلب على الفشل.

وإذا جردتني من نعمة الصحة أترك لي نعمة الإيمان.

يا رب ... إذا أسأت الى الناس أعطني شجاعة الاعتذار.

وإذا أسال لي الناس أعطني شجاعة العفو.

يا رب ... إذا نسيتك لا تنساني

الشـكـر

كم جميلة هي الدنيا وكم يزينها النجاح جمالا، وكم سيكون شكرنا لخالقنا

وموفقنا على هذا العمل نفعنا الله به ونفع غيرنا

وكم هو تقديرنا وعرفاننا لأستاذنا المشرف الميسوم بوشنافة بالجميل حفظه الله ورعاه لقبوله الإشراف على هذا العمل، الذي لم يبخل علينا بالنصائح والتوجيهات في انجاز هذا البحث.

كما نتقدم بالشكر الخالص إلى جميع موظفي مؤسسة بوفال بالبرواقية –المدية.

مع تشكراتنا إلى جميع من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إعداد هاته المذكرة ولو بكلمة.

اهداء

الى نور القلوب وسيد الوجود محمد صلى الله عليه وسلم الى نسائم العطر

وعنبر الفلاح الى اعز ما املك الى التي حملتني

وهنا على وهن وسهرت الليالي في الصغر ومدت لي يد العون في الكبر، الى نبع الحنان وسر الامان وزينة

الوجدان واعز ما املك في هذه الحياة امي الغالية

حفضها الله واطال في عمرها ورزقها الصحة والعافية

الى من لا استطيع رد فضله طول حياتي وكان ذرع الامان مرشدي وسندي في هذه الحياة

أبي الغالي حفضه الله واطال في عمره

الى اخواتي واخواتي وعائلتي الكريمة ولونا

والى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

هنيدة

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل

المتواضع إلى:

لمن كان سببا في وجودي أمي وأبي حفضهما الرحمان

والى سندي ومن شجعني على اكمال دراستي جدي ابراهيم وجدتي مباركة

حفظهما الله ورعلهما واطال في عمرهما

والى اخواتي * مايا ورندة*

واخي الغالي*اديب*

ولكل من اعطاني يد العون من قريب او بعيد وساعدني في انجاز هذه المذكرة

واخص بالذكر المشرف الدكتور *بوشنافة ميسوم*.

زيـــن الديـــــن

المستخلص

تتناول هذه الدراسة مراقبة التسيير بصفة عامة بالتركيز على أدواتها القديمة والحديثة منها، كما تقديم كل من عملية التنبؤ واتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية، والتعرف على مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في هذه المؤسسات وإن كان يتم استغلالها بالطريقة الصحيحة

وتوصلنا إلى أن استخدام الطرق الكمية في مراقبة التسيير في المؤسسات الناشئة بالطريقة الصحيحة يزيد من فرص هذه المؤسسات في التقدم وتحقيق الأهداف، لكن معظم هذه المؤسسات لا تعتمد على أدوات مراقبة التسيير الحديثة كلوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن، الأمر الذي حصر دراستنا التطبيقية على الموازنات التقديرية

الكلمات المفتاحية :مراقبة التسيير، التنبؤ، اتخاذ القرار، الموازنات التقديرية

Abstract :

This study deals with management control in general by focusing on its old and modern tools including, it also presents both the operation forecasting and decision making process in economic institutions, and to see how the management control tools are applied in these organizations and whether they are exploited in the right way

We have concluded that using quantitative methods to properly monitor the management of start up increases their chances of progressing and achieving goals, but most of these organizations don't rely on modern management control tools such as dashboard and balanced scorecard, which limited our applied study to estimated budgets

Keywords :

Management control, forecasting, make decision, estimated budgets



فهرس المحتويات

كلمة الشكر	
اهداء	
المستخلص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة	**أ-ج**

الفصل الأول: ماهية التنبؤ واتخاذ القرار ومراقبةالتسيير	
تمهيد:	**02**
المبحث الأول : ماهية اتخاذ القرار	**02**
المطلب الأول : مفهوم ومراحل اتخاذ القرار	**03**
المطلب الثاني: خصائص اتخاذ القرار	**07**
المطلب الثالث: عوامل اتخاذ القرار	**08**
المبحث الثاني:عموميات حول مراقبة التسيير	**11**
المطلب الأول :التطور التاريخي لمواقبة التسيير	**11**
المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير وخصائصها	**16**
المطلب الثالث اهداف واهمية مراقبة التسيير	**19**
المبحث الثالث:الاطار المفاهيمي لعملية التنبؤ	**23**
المطلب الاول:.تقديم التنبؤ	**23**
المطلب الثاني: خطوات التنبؤ	**31**
المطلب الثالث: أنواع التنبؤ	**33**
خلاصة	**34**

الفصل الثاني: طرق الكمية لمراقبة التسيير وعلاقتها بلانخاذ القرار	
تمهيد	**36**
المبحث الاول: ادوات مراقبة التسيير التقليدية	**37**
المطلب الاول: محاسبة التحليلية	**37**
المطلب الثاني: موازنة تقديرية	**39**
المطلب الثالث: مساهمة الموازنات التقديرية في اتخذ القرار	**42**
المبحث الثاني: ادوات مراقبة التسيير الحديثة	**42**
المطلب الاول : مفهوم لوحة القيادة	**42**
المطلب الثاني نظام تكاليفABCونظام الموازنةABB	**46**
المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة تكاليف واتخاذ القرار	**49**
خلاصة.	**50**

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة بوفال بالبرواقية–المدية–	
تمهيد:	**55**
المبحث الاول: تقديم مؤسسة بوفال	**56**
المطلب الاول: ماهية مؤسسة بوفال	**56**
المطلب الثاني: اهداف ووظائف مؤسسة بوفال	**60**
المطلب الثالث: تعريف بوحدة الصامامات	**61**
المبحث الثاني: واقع عملية اتخاذ القرار في مؤسسة بوفال في ظل الموازنة تقديرية	**64**
المطلب الاول: اعداد وموازنة تقديرية في مؤسسة بوفال لسنة 2022–2023	**64**
المطلب الثاني: الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ قراراتها	**70**
خلاصة	**71**

خاتمة	**73**
قائمة المراجع	**77**
قائمة الملاحق	



فهرس الجداول والأشكال

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	تطور مراقبة التسيير عبر نظرية الادارة	14
(1-3)	انحراف الانتاج لشهر ديسمبر لسنة 2022	65
(2-3)	انحراف الانتاج لشهر ديسمبر لسنة2023	66
(3-3)	انحراف الكمية لشهر ديسمبر 2022	68
(4-3)	انحراف الكمية لشهر ديسمبر2023	69

الرقم	عنوان الاشكال	الصفحة
(1-1)	مفهوم مراقبة التسيير	18
(1-2)	وظائف المحاسبة التحليلية	38
(2-2)	مبادئ نظام تكاليف	48
(1-3)	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة بوفال	58
(2-3)	الهيكل التنظيمي لوحدة صمامات	63
(3-3)	اعمدة بيانية لانحراف الانتاج شهر ديسمبر 2022	66
(4-3)	اعمدة بيانية لانحراف الانتاج شهر ديسمبر2023	67
(5-3)	اعمدة بياني لانحراف الكمية لشهر ديسمبر 2022	68
(6-3)	اعمدة بيانية لانحراف الكمية لشهر ديسمبر 2023	69



المقدمة العامة

تعتبر مراقبة التسيير عملية تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية العمومية أو الخاصة في التسيير أعمالها واتخاذ قراراتها ولقد اهتم بها كثيرا وعرفت المؤسسة الاقتصادية اختلافا في نشاطاتها الاقتصادية وتوسعا في حجمها وهياكلها الإدارية استجابة لتغيرات مكونات محيطها حيث شهدت تغيرات جذرية بدءا من التطور الاقتصادي وتوجه اقتصاديات الدول نحو اقتصاد السوق بالإضافة الى المحيط التكنولوجي وما عرفه من ثورة الاتصالات والتقنيات الحديثة مما فرض على المؤسسات ضرورة مسايرة التطور التكنولوجي والاستفادة منه ضف الى ذلك التغيرات في المعطيات السياسية والاقتصادية والمالية التي فرضها المحيط وكذا مراعاة القوانين والنظام التي تكون الاطار السياسي والقانوني.

وعليه فان هذه التغيرات التي عرفتها عناصر محيط المؤسسات أثرت عليها وفرضت على المسيرين تقسيم الادارة الى مستويات عديدة وسطى وعليا.. الخ، والفصل بين الادارة والتنفيذ هذا الوضع مما فرض توافر المعلومات اللازمة لتسهيل مهمة الادارة في ممارسة وظائفها المتمثلة في التخطيط، ورسم السياسات. واتخاذ القرارات، الرقابة، وهذا ما مهد لظهور مجموعة من الادوات الرقابية منها المحاسبة العامة والحديثة مثل لوحة القيادة التي تعمل على توفير البيانات اللازمة للإدارة حتى تقوم بوظيفة الرقابة كما يجب.

تعتبر مراقبة التسيير نتاج لها حيث تعد هذه الاخيرة مفتاحا للتحكم في تسيير المؤسسات، فمراقبة التسيير اداة للرقابة ومصدر للمعلومات وما يميزها هو تعامل السليم مع معطيات واعتبارها أجزاء كاملة ومتصلة بأصول تتشكل منها قاعدة معرفية.

كثرة المعطيات واختلاف البدائل يصعب عملية اتخاذ القرار الصحيح وكذا التنبؤ بالمستقبل الاقتصادي للمؤسسة، حيث انه على متخذ القرار التحلي بالكفاءة اللازمة في ظل وجود العديد من العوامل التي تواجه من بينها عدم التأكد وصعوبة الرؤية المستقبلية.

حيث ان اتخاذ القرار الامثل يتطلب وجود تخطيط مسبق يتركز على أدوات ومعطيات المؤسسة، وتتمثل هذه الادوات في ادوات مراقبة التسيير فهذه الاخيرة تساعد على بناء احتمالات صحيحة و سليمة تمكن المسير من تشخيص المشاكل وتحديد الانحرافات.

الإشكالية الأساسية:

ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ماهي الطرق الكمية لمراقبة التسيير واثرها على عملية التنبؤ واتخاذ القرار؟

الاسئلة الفرعية:

من خلال الاشكالية يمكننا طرح التساؤلات التالية:

- ما مدى علاقة مراقبة التسيير وادوات التسييرية؟
- ما علاقة التسيير الحسن لمراقبة التسيير بفشل او نجاح المؤسسة في تحقيق اهدافها؟
- ما مدى واقعية الميزانية التقديرية للمؤسسات الجزائرية؟

فرضيات الدراسة:

بغية الاجابة على التساؤلات السابقة قمنا بطرح وصياغة الفرضيات الآتية:

- علاقة مراقبة التسيير والادوات التسييرية هي ان المؤسسة الاقتصادية تعتمد على هذه الادوات لأنها اساسية لعملية التركيز على عملية الرقابة.
- تأثير مراقبة التسيير بالإيجاب او السلب على المؤسسة.
- الميزانية التقديرية للمؤسسة الاقتصادية لا تتسم بالواقعية بالإضافة الى المبالغة في تقدير بعض المبالغ.

أهداف الدراسة:

بالإضافة الى محاولة الاجابة على التساؤلات الرئيسية لهذه الدراسة والسعي لاختبار الفرضيات، فان هذه الدراسة تهدف ايضا الى تقديم صورة واضحة لمتخذي القرار في المؤسسة محل الدراسة حول الجوانب الاكثر تأثيرا والاقل تأثيرا في الحالة الاقتصادية للمؤسسة، كما محاولة الخروج بجملة من النتائج المتعلقة بالعلاقات التأثيرية بين متغيرات الدراسة.

صعوبات الدراسة:

لا يخلو اي بحث علمي من الصعوبات وعوائق، وخلال اعدادنا لهذا البحث صادفنا جملة من الصعوبات هي:

- شساعة الموضوع مما يصعب علينا الالمام بكل جوانبه.
- صعوبة الحصول على مراجع لان مجال جديد وقلة المراجع فيه.
- صعوبة في الجانب التطبيقي في الحصول على معلومات متعلقة بالمؤسسة لدراستنا

اهمية الدراسة:

تتمثل اهمية هذه الدراسة لهذا الموضوع في ابراز واظهار ضرورة تطبيق مراقبة التسيير لضمان نجاح واستمرارية المؤسسة الاقتصادية.

أسباب اختيار الموضوع:

- توافق موضوع البحث مع التخصص المدروس.
- الرغبة في اكتشاف مراقبة التسيير كأداة مساعدة على عملية التنبؤ واتخاذ القرار.
- أهمية موضوع مراقبة التسيير وأدواتها في المؤسسات الاقتصادية.
- معرفة مدى اهتمام المؤسسات بهذا الموضوع.

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في:

- حدود مكانية: مؤسسة بوفال بالبرواقية –المدية–
- حدود زمانية: تمثلت الفترة الزمنية في 2024.

منهجية الدراسة: اتبعنا في دراستنا على المنهج الوصفي في جمع معلومات في الفصول النظرية الأول و الثاني اما في الفصل الثالث منهج تحليلي .

تقسيمات الدراسة:

لمعالجة موضوعنا، قمنا بتقسيم الدراسة على النحو التالي:

خصصنا **الفصل الاول** : نظرة حول التنبؤ واتخاذ القرار ومراقبة التسيير، حيث قسمنا الفصل الى ثلاث مباحث الأول تحدثا على اتخاذ القرار والمبحث الثاني حول عموميات حول مراقبة التسيير وأخير ماهية التنبؤ

اما **الفصل الثاني** فقد خصصناه للطرق الكمية للمراقبة التسيير وعلاقتها باتخاذ القرار حيث كان اول مبحثنا في هذا الفصل أدوات مراقبة التسيير التقليدية وعلاقتها باتخاذ القرار وأخير حول أدوات مراقبة التسسير الحديثة وعلاقتها أيضا باتخاذ القرار .

اما الفصل الثالث فقد قمنا بدراسة تطبيقية حول مدي تطبيق مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية "بوفال "وكيفة تساهم مراقبة التسيير في اتخاذ القرار في المؤسسة .

دراسات سابقة:

1 _ سارة بلكبير،الطرق الكمية لمراقبة التسيير ودورها في عملية التنبؤ واتخاذ القرار،دراسة حالة بمؤسسة البناءات المعدنية للجنوب بولاية تمنراست، جامعة غرداية، الجزائر،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر،علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير،2020-2021. و كانت من بين نتائجها المتوصل اليها ان المؤسسة محل الدراسة تستعمل لوحة القيادة في اتخاذ قراراتها المالية

2 _ كادي يمينة، الطرق الكمية لمراقبة التسيير وأثرها على عملية التنبؤ واتخاذ القرار، دراسة حالة اتصالات الجزائر،جامعة احمد دراية، ادرار، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير،2021-2022. و كانت نتيجتها ان هناك طرق كثيرة تتستعملها اتصالات الجرائر في اتخاذ قرارتها و من بين هذه الطرق لوحة القيادة

و مايميز دراستنا على دراسات السابقة هو التطرق الى الطرق الكمية لمراقبة التسيير وان مؤسسة بوفال تستعمل الموازنات التقديرية بشكل كبير لانها مؤسسة إنتاجية و الموازنة التقديرية تساعدها في التنبؤ و اتخاذ القرارات الصحيحة .



الفصل الأول:

ماهية التنبؤ واتخاذ القرار ومراقبة التسيير

تمهيد:

ان المؤسسات الاقتصادية تواجه العديد من المخاطر المحيطة بالحياة الاقتصادية، لذا يجب التنبؤ بهذه المخاطر قبل حدوثها إذ يعتبر التنبؤ الوسيلة التي يتم من خلالها تحديد الوضعية المالية للمؤسسة، كما في لو دور في عملية اتخاذ القرار من حيث اهداف المؤسسة.

وتمثل عملية اتخاذ القرارات جواهر نشاط الفرد والجماعة في حياتهم الخاصة او في مجال اعمالهم وهي تعتبر من مقومات الحياة وهي تتعلق بالتطورات والاحداث الجارية حتى لحظة الاختيار ومايليها، انها مجموعة من خطوات العملية المتتابعة التي يستخدمها متخذ القرار في سبيل الوصول الى اختيار القرار الانسب والافضل إذ ان عملية اتخاذ القرار تمثل جزء هاما من عمل متخذ القرار ونشاطا رئيسيا من انشطة الادارة لذلك يمكن القول بان اي تصرف يتخذه انما ينطوي على اتخاذ قرار، فاتخاذ القرار يلعب دورا هاما في ممارسة العمليات المختلفة اذ ان النجاح والفشل ينسب اليه.

سنحاول تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كالاتي :

المبحث الأول : ماهية اتخاذ القرار

المبحث الثاني: عموميات حول مراقبة التسيير

المبحث الثالث : الاطار المفاهيمي لعملية التنبؤ

.

المبحث الأول : ماهية اتخاذ القرار

يقوم كل منا باتخاذ العديد من القرارات في حياته اليومية، إلا أن معظم هذه القرارات قد لا تمر بعملية صنع القرار، إما بسبب أنها من القرارات الروتينية التي نتخذها بطريقة تلقائية، أو التي قمنا باتخاذها بطريقة متسرعة دون دراسة. ولذلك، فإن القرار ينقسم لعمليتين مختلفتين عن بعضهما صناعة القرار واتخاذه، ومن الطبيعي عند حل أي مشكلة فالخطوات الأولى هي التعرف على المشكلة وأبعادها، وجمع المعلومات عنها، وتحليلها، وإيجاد البدائل لها، وهذه الخطوات تسمى صناعة القرار وتهيئته

المطلب الأول : مفهوم و مراحل اتخاذ القرار

1- مفهوم اتخاذ القرار:

بخصوص مفهوم عملية اتخاذ القرار يمكن القول انها:

- تتضمن عملية اتخاذ القرار الاختيار بين بديلين أو اكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود الى الهدف معين. ان عدم وجود بدائل يجرد العملية من معناها، حيث تصبح اشبه بانتخاب من غير مرشحين.[1]
- هو مسار فعل يختاره المقرر باعتباره انسب وسيلة متاحة امامه لانجاز الهدف او الاهداف التي يبتغيها اي كل مشكلة التي يشغلها.
- ويعرف "هنري البيرز" ان اتخاذ القرار انه هو: كل اختيار بين مسارات بديل للفعل وهو مفاوضة بين البديل للفعل.[2]

ويمكن تعريف اتخاذ القرارات على انه عملية او اسلوب الاختيار الرشيد بين البدائل المتاحة لتحقيق هدف معين.[3]

[1] محمد رفيق الطيب، **مدخل التسيير**، دوان المطبوعات الجامعية، ج2، الجزائر، 1985،ص38.

[2] جازية زعتر،**اصول التنظيم والادارة**، مكتب عين الشمس ، الاسكندرية، 1998، ص215.

[3] عبد الهادي الجوهري، **علم الاجتماع الادارة : المفاهيم والقضايا**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، بدون سنة نشر، ص 88.

كما ان عملية اتخاذ القرارات اساسية، وديناميكية بالنسبة للمهام المدير في اي مؤسسة وذلك بوصفها نقطة انطلاق لجميع الانشطة والبرامج التي تتم داخل المؤسسة وتزداد اهمية اتخاذ القرارات، كلما زاد حجم المؤسسة وتعقدت وتشعب نواحي انشطتها.

- اتخاذ القرار هو الاختيار القائم على اساس بعض المعايير لبديل واحد من بين بديلين محتملين أو اكثر.

لابد للمسير من ان يتخذ القرار في معظم قيامه بمختلف الوظائف التسييرية، من تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة.

ان قدرة المسير وكفاءته تتجلى في نوعية القرارات التي يتخذها وفي نتائجها العملية على ارض الواقع.[1]

ان اتخاذ القرارات هو اساس الادارة وقلبها، في كثير من الاحيان يري المديرون ان عملية اتخاذ القرارات هي عملهم الاساسي نظرا، لأنه يجب عليهم بصفة مستمرة اختيار ماذا ينبغي عمله، ومن الذي سيقوم بهذا العمل، ومتى، واين، وكيف وبالتالي فان عملية اتخاذ القرارات هي بطبيعتها عملية مستمرة ومتغلغلة في الوظائف الاساسية للإدارة، فهذه الوظائف من تخطيط وتنظيم وتشكيل وتوجيه ورقابة لا يمكن ان توجد لوحدها بل ان وجودها هو نتيجة اتخاذ القرارات.

1- مراحل اتخاذ القرار:

ويمكن إجمال مراحل عملية اتخاذ القرارات في مايلي: [2]

1- تحديد المشكلة: عند تحديد المشكلة يجب التعمق في دراستها لمعرفة جوهر المشكلة الحقيقي وليس الأعراض الظاهرة التي توحي للإدارة على أنها المشكلة الرئيسية، حيث يتطلب ذلك الإجابة على عدة أسئلة مثل: ما هو نوع المشكلة؟ وما هي النواحي الهامة أو الجوهرية في هذه المشكلة؟...ويجب مراعاة تعريفها بدقة والإستعانة بأهل الخبرة من داخل التنظيم أو خارجه لتشخيص المشكلة على أسس علمية وموضوعية ومن ثم اختيار البديل الأفضل وبذلك تنجو

[1] احمد مصطفى خاطر، بهجت كشك، **ادارة المنظمات الاجتماعية مفاهيم وقضايا**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية ، 1999،ص243.

[2] مداحي عثمان، **أهمية ودور المعلومات في اتخاذ القرارات**، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات جوان 2018، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2018، ص 228.

القرارات الإستراتيجية من احتمالات الخطأ .وقد يرى العاملون بأن المشكلة في الإدارة قد يكون سببها ضعف شخصية المدير، أو عدم إعطاء الحوافز للعاملين وغير ذلك، ومن هنا كانت ظروف تحديد الموضوع المراد اتخاذ قرار بشأنه تحديدا دقيقا لا غموض فيه، حتى لا تأتي المراحل الأخرى هدرا للوقت والمال دون حل للمشكلة الأساسية وقد يكون المهم التوصل إلى المشكلة الأساسية التي أدت إلى توقف الإنتاج مثلا أو انخفاض الأرباح والتي من شأنها التأثير على المؤسسة ككل وليس على فرد من أفرادها فقط.

2- تحديد الهدف: فالهدف الذي يرمي الوصول إليه متخذ القرار قد يكون لتحقيق هدف معين، أو لتحقيق عدة أهداف يسعى المدير للوصول إليها وقد تكون هذه الأهداف متناقضة. فمثلا تعديل برنامج الدعاية الترويجية لزيادة رقم المبيعات او تخفيض أسعار البيع لسلعة معينة رغبة في تحقيق هدف زيادة المبيعات وبالتالي فإن القرار ذاته قد يجعل تحقيق زيادة الأرباح أمرا صعبا. وهنا لا بد من المعرفة التامة بأنواع الأهداف العامة والخاصة التي يسترشد بها المديرون في مفاضلتهم بين الحلول البديلة لمشكلة قرارية محددة .

3- البحث عن البدائل: يقصد بهذه المرحلة التفتيش والتحري عن الحلول المختلفة لحل المشكلة التي تم تشخيصها بدقة وهذه المرحلة تعقب مرحلة تحديد المشكلة (الهدف) وهي تفترض اقتراح بدائل أو حلول مختلفة، وهذا ما يعتمد على قدرة الإدارة على التحليل والإبتكار لإيجاد حلول جديدة بالإعتماد على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين. وقد يقتضي الموقف الذي يواجه المدير بأن لا يتخذ قرارا، فعدم اتخاذ قرار قد يكون بحد ذاته حلا أمثليا.

يجب أن يقوم الإداري بوضع أكبر عدد ممكن من الحلول البديلة حتى يضمن عدم وقوعه في الخطأ واختيار البديل المناسب، ولهذا السبب يجب أن يوفر في البديل الإسهام في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها متخذ القرار جزئيا أو كليا أو أن يكون البديل في حدود الموارد المتاحة لمتخذ القرار معبرا عن هذا البديل بقيم نقدية أو عينية أو منفعة وذلك بحسب طبيعة المشكلة التي تقتضي اتخاذ قرار بصددها. وكل بديل يجب أن يملي مجموعة من الشروط والمتطلبات في حدود دنيا حتى يدخل في برنامج الحلول، وقبل تقييم البدائل على سبيل(الوقت، المال، البيئة، إمكانية التنفيذ، الإنسجام مع المؤسسة ككل)، ثم ترتيب البدائل بعد ذلك بشكل متدرج ووفقا للأولويات.

4- تقييم البدائل واختيار أفضلها: تتمثل الصعوبة في أن مزايا وعيوب هذه البدائل لا تتضح بصورة واضحة وقت بحثها ولكنها لا تظهر فعلا إلا في المستقبل لأن هناك صعوبة في تقييم البدائل والنتائج المتوقعة من كل بديل نظرا لضيق الوقت المتاح.والخطورة تكمن بأن هناك معطيات جديدة داخلية أو خارجية قد تعترض سير متخذ القرار مما يؤدي إلى فشل البديل. يفترض بالتقييم أن يقوم وفقا لمعايير وأسس موضوعية من أجل تبيان مزايا وعيوب كل بديل من هذه البدائل. وفي حال المفاضلة يجب الأخذ بعين الإعتبار النواحي التالية:[1]

- إمكانية تنفيذ البديل ومدى توفر الإمكانيات المادية والبشرية الملائمة اللازمة لتنفيذه.
- التكاليف المالية لتنفيذه والأرباح التي يتوقع تحقيقها والخسائر التي يمكن أن تتولد عنه.
- الإنعكاسات النفسية والإجتماعية لتنفيذه ومدى استجابة المرؤوسين للبديل وحسن توقيت تنفيذه.
- اختيار البديل الذي يؤدي إلى الإستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج المادية والبشرية المتاحة بأقل مجهود ممكن.
- اختيار البديل الذي يضمن تحقيقه السرعة المطلوبة عندما يكون الحل ملما وعاجل.

وهكذا لكل بديل محاسنه ومساوئه، وعلى المدير أن يرى كل منها بالنسبة لكل بديل ويختار الحل الأمثل.

5- تنفيذ القرار ومراقبته وتعميم نتائجه: يعتقد بعض متخذي القرار أن دورهم ينتهي بمجرد اختيار البديل الأفضل للحل، لكن هذا الإعتقاد خاطئ. ذلك لأن البديل الأفضل الذي يتم اختياره لحل المشكلة يتطلب التنفيذ عن طريق تعاون الآخرين ومتابعة ورقابة التنفيذ للتأكد من سلامة التطبيق وفاعلية القرار.وقد يتطلب الأمر معرفة وإلمام من لهم علاقة بالتنفيذ، كما أن شعور العاملين بمشاركتهم في صنع القرار يساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل(القرار) إلى عمل فعال .وهناك عدة طرق لتنفيذ القرار منها الخطي، الشفهي، إلا أنه يجب في جميع الحالات، تعميم القرار والتركيز عليه بواسطة الترغيب أو الترهيب كما وأنه من الأفضل أنه يكون مرتبط بجدول زمني ومالي لتسهيل عمليات الرقابة واستمراريتها والتأكد من التنفيذ في كل المراحل ليسير وفقا للقرار .وبما أن كثيرا من العوامل والمتغيرات التي تحيط بعملية اتخاذ القرار قد تتغير باستمرار لذلك فإن عملية متابعة ورقابة التنفيذ تدل على

[1] مداحي عثمان، **أهمية ودور المعلومات في اتخاذ القرارات**، مرجع سابق، ص 162.

ضرورة إعادة النظر بالهدف المطلوب أو المشكلة القائمة وتبديلها على ضوء المتغيرات الجديدة.

المطلب الثاني: خصائص اتخاذ القرار

تتمثل خصائص اتخاذ القرار فيمايلي:[1]

1 – أنها عملية ذهنية، فهي نشاط فكري يعتمد على إتباع المنطق والتفكير المنهجي الصحيح.

2 – أنها عملية إجرائية، فعلى الرغم من أن عملية الاختيار هي جوهر اتخاذ القرارات إلا أن هناك عدد من الخطوات التفصيلية التي تسبقها مثل تحديد وتعريف المشكلة أو التي تأتي بعدها مثل وضع القرار موضع التنفيذ.

3– أن تعدد البدائل هو أساس عملية اتخاذ القرارات، فحينما لا يوجد إلا حل واحد لمشكلة معينة فلن يكون هناك اختيار ومن ثم لا يكون هناك اتخاذ قرار، وإنما يكون الأمر إجباراً على أمر معين.

4– إن اختيار البدائل لا يتم عشوائياً، وإنما يكون وفق أسس ومعايير تؤدي إلى اختيار انسب بديل.

5– أننا لا نختار البديل الأمثل، لأن المثالية أمر بعيد المنال في عالم الواقع، وربما لا يناسب الظروف التي يتخذ خلالها القرار ولذلك فإن الاختيار يتوجه إلى البديل الأنسب، والذي يتناسب مع الظروف المؤثرة في اتخاذ القرار. فعلى سبيل المثال قد يكون اختيار أساليب إنتاج نصف آلية بديلاً مناسباً للدول النامية في بعض الصناعات بدلاً من الأساليب الكاملة الميكانيكية.

6– إن عملية اتخاذ القرارات مرتبط بالمستقبل، فنحن نتخذ القرارات في الوقت الحاضر، ولكن تنفيذ القرار وآثاره ستكون في المستقبل. وهذه الخاصية تؤدي إلى صعوبة عملية اتخاذ القرارات لأنها تعتمد على التنبؤ بالمستقبل، فضلاً عن التغير وعدم الاستقرار في العوامل المؤثرة فيه.

7–يجب أولًا تحديد الأهداف.

[1] احمد ماهر، **ادارة المبادئ والمهارات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 383.

8-يجب تصنيف الأهداف ووضعها حسب الأهمية.

9-يجب وضع إجراءات بديلة.

10-يجب تقييم البدائل مقابل جميع الأهداف.

11-البديل القادر على تحقيق جميع الأهداف هو القرار التجريبي.

12-يُقيم القرار التجريبي لمزيد من العواقب المحتملة.

13-تتخذ الإجراءات الحاسمة، وتتخذ إجراءات إضافية لمنع أي عواقب سلبية من أن تصبح مشاكل وبدء كلا النظامين (تحليل المشاكل واتخاذ القرارات) مرة أخرى.

14-هناك خطوات تتبع تلك النتيجة في نموذج القرار الذي يمكن استخدامه لتحديد خطة الإنتاج الأمثل .

15-في حالة الاختلاف، قد يكون لعب الأدوار مفيدا للتنبؤ بالقرارات التي تتخذها الأطراف المعنية .

المطلب الثالث:عوامل اتخاذ القرار

على الرغم من تعدد القرارات التي قد يتخذها المدير في اليوم الواحد فان العوامل المؤثرة في عملية لتخاذ القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية واذ ما تداخلت هذه العوامل بقوة فانها تقود احيانا الى قرارات خاطئة(قرارات غير رشيدة) لهذا فان اتخاذ القرار ومهما كان بسيط وذا اثار ومدى محدودين فإنه يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من العوامل مختلفة التأثير على القرار،بعضها داخل التنظيم (عوامل داخلية) وبعضها من خارج التنظيم (عوامل خارجية) وبعضها الآخر سلوكي أو انساني بالاضافة الى عوامل اخرى.....الخ.[1]

1- العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار:

تتاثر القرارات الادارية بمختلف انواعها بالعديد من العوامل، والتي لا محال ان تبقي اثارها السلبية على القرارات بسبب تلك العوامل المؤثرة، وفيما يلي عرض لاهم العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.

[1] احمد ماهر، مرجع سابق، ص 366.

1-1 تاثر المحيط الخارجي بمكوناته على القرار المتخذ:

مما هو معلوم في أي تنظيم رسمي ان كل من الظروف الكلية الاقتصادية ، والسياسية والاجتماعية، بما في ذلك الظروف الجزائية: اصحاب المصلحة " الموردين، مساهمين، زبائن..." تؤثر مباشرة على المؤسسة ومتعامليها سيما في مجال اتخاذ القرارات وهو ما ينعكس على نوعية القرارات المتخذة. في ظل وجود مؤثرات خارجية تؤثر على سيرورة المؤسسة، فانه ولضمان الفعالية في اتخاذ القرارات السليمة، ان يحصر تلك المؤثرات ويعمل بما في وسعه من اجل التحكم فيها بعقلانية، وبعدها يتخذ القرار المناسب، لانه ليس في معزل عنها، بل لابد له ان يواجه تلك الضروف بما يخدم مصلحة المؤسسة واطراف المصلحة فيها.

1-2 تاثيرات البيئة الداخلية على القرار المتخذ:

كاي تنظيم سائد، تؤثر المؤسسة في محيطها الداخلي وتتاثر بالبيئة الخارجية، اذ تتشكل البيئة الداخلية للمؤسسة من: المناخ التنظيمي، حجم المؤسسة، العلاقات التنظيمية بين العمال، طبيعة الهيكل التنظيمي.

بالمقارنة بين البيئتين الداخلية والخارجية من حيث درجة تحكم متخذ القرار فيها، نجد قدرة مخذ القرار في السيطرة على كل ما هو داخلي اكثر مما هو خارجي، الامر الذي يستوجب على صناع القرار في المؤسسة ضرورة خلق مناخ تنظيمي متزن وسلس، حتى يتمكن القائمين باعمال المؤسسة من رفع قيمة المؤسسة ومن ثم رقيها وازدهارها.

1-3 شخصية متخذ القرار:

تتاثر عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، علاوة على الثاثيرات المتبادلة بين المحيطين الداخلي والخارجي للمؤسسة، بشخصية وسلوك متخذ القرار ازاء عملية المفاضلة والفصل في القرار النهائي بشان مشكلة ادارية ما. يعتبر القرار الاداري المتخذ دلة في شخصية متخذ القرار، ذلك انه من غير المعقول بلغة ادارة الاعمال وحتى في الحياة العامة، ان يتم اتخاذ القرار في ظل سلوكات: الانفعال، الغضب، الخلفيات التاريخية، التهور، الاضطراب، ذلك ان حالة النفسية لمتخذ القرار تؤثر لا محالة على طبيعة وسلامة القرار الاداري.

يكون تقبل متخذ القرار للمخاطرة تبعا لتاثير محيط المؤسسة الداخلي ضمن ثلاثة استراتيجيات رئيسية لضمان الادارة الفعالة لمخاطر الاعمال بصفة عامة، وهي:

- استراتيجية ترك الموقف مفتوح.
- استراتيجية تحمل مخاطر مسحوبة.
- استراتيجية تغطية كل الخطر.

2- معوقات اتخاذ القرار:

تواجه عملية اتخاذ القرارت الكثير من الصعوبات والمشكلات التي من اهمها ما يلي: [1]

- صعوبة إدراك المشكلة وتحديدها بدقة.
- عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن أن يحققها اتخاذ القرار.
- عدم القدرة على تحديد المزايا والعيوب المتوفرة لكل بديل .
- نقص المعلومات أو عدم دقتها أو عدم صحتها.
- عجز متخذ القرار عن الإلمام بجميع الحلول الممكنة للمشكلة.
- عجز متخذ القرار عن إمكان توقع النتائج المختلفة للحلول الممكنة.
- أن الفرد محدود في اتخاذه للقرارات بمهاراته وبعاداته وبانطباعاته الخارجة عن إرادته.
- أن الفرد محدود بقيمه الفلسفية والاجتماعية والأخلاقية .

– أن الفرد محدود في اتخاذه للقرارات بمعلوماته وخبرته عن الأشياء التي تتعلق بوظيفته سواء كانت هذه المعلومات عامة أو معلومات خاصة أو معلومات تم إيصالها إليه بقنوات الجهاز التنظيمي.

–إن عنصر الوقت غالبا ما يسبب ضغطا على متخذ القرار.

–إن متخذ القرار محدود بقدرته على :

أ- التمييز بين الحقيقة وبين القيمة.

ب- التفكير بطريقة منطقية ج- التفكير بطريقة ابتكارية.

[1] شيماء بولحشيش، صبرينة لباد، مرجع سابق، ص ص84-85.

المبحث الثاني :عموميات حول مراقبة التسيير

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة، تزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها مع تطور وتعقد العملية التسييرية، حيث اصبحت اليوم احدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة ككل من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الاخطاء والانحرافات وتحسيين اداء المؤسسة ككل وايضا لما تحققه من ضبط وتسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها .

المطلب الاول : التطور التاريخي للمراقبة التسيير

ظهرت عملية مراقبة التسيير لاول مرة في المؤسسات الأمريكية وتعد أزمة 1929م وتاثيرها على المؤسسات الأمريكية أدى الى توقف الإزدهار وقلة الموارد مما تطلب تطوير أدوات جديدة موجهة لتسيير المؤسسات بالعمل على تحكم في تكاليف تحديد المسؤليات .[1]

وتجدر الاشارة الى ان شركة "فورد" و"جينيرال موتورز "وشركة " DUPONT " هذه الشركات التي ادخلت طرق واساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من اجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم في ادارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها .

ويمكن ان نوجز التطور التاريخي لمراقبة التسيير في اربعة مراحل كالتالي: [2]

1- مراحل تطور مراقبة التسيير :

المرحلة الأولى: كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة(المالية)، وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية وبالنشاط والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة.

وهكذا وضعت النقاط الاولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس أداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الكيمائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة" DUPON " **سنة1907** وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع الحسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل ابراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية .

المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف "SLIAM" الذي وضع ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة الى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية الاقسام في التسيير واجراء مقارنة داخلية مع الاقسام الاخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

---

[1] حجرة بوتخيل،**دور وأهمية نظام مراقبة التسيير في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق ، جامعة ملاي الطاهر، سعيدة، ص09.

[2] داهنين بن عامر، **من المعلومات الى المعرفة تطور اساليب الرقابة**، جامعة محمد خيضر بسكرة 2009،ص06.

المرحلة الثالثة: المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الاخيرة خصت استراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الاقسام التي تعتبر ذات اهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من اجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة .

المرحلة الرابعة: هذه المرحلة التي تعتبر من اهم مراحل تطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع انشار أسس الادارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الاهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، والذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات المستقبلية.

ومن خلال ما سبق ان تطور عملية مراقبة التسيير جاء بشكل ألي وفرضته الظروف الاقتصادية المعاشة في كل مرحلة المراحل مما جعل المؤسسات الاقتصادية تطور من ردة فعلها اتجاه التغيرات الاقتصادية الحاصلة في محيطها تدريجيا فمن مجرد امداد المسئولين بالمعلومات المحاسبية فقط وصولا الى استعمال أساليب كمية ونوعية حديثة تساعد في عملية اتخاذ القرار فبل وبعد عمل الستغلال.[1]

2- مراقبة التسيير في مدارس التسيير: يمكن عرض رؤية مدارس التسيير لمراقبة فيمايلي:

2-1 المدرسة الكلاسيكية:

كانت رؤية النظرية الأقتصادية الكلاسيكية في بادئ الأمر لمفهوم التسيير في المؤسسة على انه كمية السلع أو الخدمات المنتجة بدلالة السعر الذي كان يمثل الهدف الأول بالنسبة للمؤسسة الصناعية حيث كان لزاما عليها ان تنتج كميات ضخمة من السلع المماثلة لتلبية الطلب عليها وتخفيض تكلفة الوحدة انطلاقا من فكرة اقتصاديات الحجم، ولكن رغم هذا فانه لم يغب عن اذهان رواد هذه المدرسة أهمية الرقابة وفيها يلي اسهامات بعض مفكري هذه المدرسة.

- « F.W. TAYLOR » أدخل مفهوم التظيم العلمي للعمل.

- "BEDEAUX" قسم الحركات وقام بقياس الوقت اللازم لاتمام كل عملية وهذا من أجل تقسيم المهم وإلغاء الحركات غير المنتجة لزيادة الانتاجية.

-"MAX WEDEAUX" حلل البيروقراطية على أساس انها تفيد العمال بوضع معايير وقواعد للعمل يجب عليهم احترامها والسير وفقها.

"H. FAYOL" اشتهر بشعاره "P.O.C.C.C (التنبؤ، التنظيم، القيادة ، التنسيق والرقابة) حيث حدد الوضائف الأساسية للتحكم في المؤسسة في وظيفة المراقبة.

[1] دهينين بن عامر، مرجع سابق، ص07.

2-2 مدرسة العلاقات الانسانية: غيرت هذه المدرسة بصفة جذرية بعض المفاهيم حول اندماج العمال في المؤسسة، اذ بينت العديد من الدراسات التي اجريت على مدى اهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على ايجاد مناخ مناسب للعلاقات الانسانية بتوفير المعاملة الحسنة للعمال ومساعدتهم على حل مشاكلهم و تجنب الاستخدام الغير الانساني لهم ولجهودهم وتوفير الحرية في التفكير والرأي وإقامة العلاقات الحسنة بينهم وبين المؤسسة ومالكيها وإدارتها، بل وحتى إشراكهم في رسم خطط المؤسسة واهدافها الاستراتيجية وذلك لقطع الحجة أمام العمال بعدم واقعية الأهداف ولتحفيزهم أكثر على زيادة أدائهم.

2-3 نظرية الأنظمة:

لقد حاول مفكرو هذه المدرسة طرح نظرة نظامية وهيكلية للرقابة والتي في نظرهم يمكن أن تظهر المفهوم الشامل لهذه الوظيفة.

ففي نهاية عقد الستينات تم ادخال مفهوم النظام عن طريق النظرية العامة للانظمة، الجديد في هذه النظرية أنها ترفض الطريقة الكارتزية التقليدية التي تنص على تقسيم المركب الى اجزاء بسيطة يمكن فهمها ودراسة دور كل جزء ثم استخلاص دور الجميع ولكن بالعكس من ذلك اعتمدت هذه النظرية على فكرة "ارسطو" التي مفادها ان الكل أكبر من مجموع أجزاءه، فالنظام هو مجموعة اهداف مشتركة، اي ان مجموعة هذه العناصر متناسقة ز متبادلة التأثير بغرض تحقيق الاهداف، فالنظام الكل مكون من أنظمة جزئية مكونة بدورها من جزيئات، التي يجب النظر اليها عند تحليل ليس بصفة منعزلة ولكن في اطار النظام ككل.

من هنا فإن طريقة الانظمة تعطي نموذج للمؤسسة يظهرها كمجموعة أو نظام كلي تام وقادر على التأقلم مع متغيرات المحيط بفضل آلية التغذية العكسية التي يتميز بها هذا النظام وما ينجر عنها من قرارات تصحيحية وتوجيهية، وفي سياق هذا التحليل يتضح أن دور نظام المراقبة لم يعد دورا ثانويا بل هو عنصر أساسيا في النظام بما يقدمه من ضمان التوجيه الصحيح للنظام أي قيادة الكل وجعل التفاعل البيني للأنظمة الجزئية يسمح بقيادة النظام ككل لمحو الهدف المنشود أي قيادة الأجزاء.

ويمكن في هذه النقطة إدراج فكرة عامة مفادها أن النجاح يتوقف على قدرة المسيرين على التأقلم السريع وبلمسات بسيطة مع الظروف المتغيرة أكثر لما يتوقف النجاح على التنبؤات بعيدة المدى، بمعنى أن طريقة التسيير الأكثر نجاعة هي تلك التي تعتمد على القياس الآني للنتائج المحققة والقيام في الحال بالتعديلات اللازمة، ومنه فالمراقبة تصبح ليست فقط كعملية للقيادة بل للضبط أيضا.[1]

[1] C-ALAZARD.CET SEPARI.S. LE CONTROLE DE GESTION MANUEL ET APPLICATION ,3EME EDITION,DUNOD, PARIS,1996,P15

جدول رقم (1-1): تطور مراقبة التسيير عبر نظرية الادارة

التيار	مفهوم مراقبة التسيير
المدرسة الكلاسيكية	مراقبة مالية ومحاسبية. التركيز على التدقيق. تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
مدرسة العلاقات الانسانية	مراقبة إجتماعية، إقتصادية. مراجعة اجتماعية. مشاركة، تحفيز، اتصال .
نظرية النظم	قيادة المؤسسة. نظام قائم على العلاقة بين الاتصال والمعلومات والاداء. نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي والاهداف والاداء.

المصدر: جلابي حميدة، **دور مراقبة التسيير في تحسين جودة الخدمات**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

3- تطور طرق المراقبة:الطرق الاربع التاريخية لتقارب الاهداف حسب (1991/FAYOL):[1]

ظهرت هذه الطرق الأربعة لتقارب الأهداف كمناهج تهدف إلى إشراك كل أعضاء المنظمة في تحقيق أهداف المؤسسة في كرونولوجيا تاريخية (تسلسل تاريخي) في شكل منظمات أو السلوك التنظيمي وهي:

3-1 المراقبة عن طريق القوانين والاجراءات: ظهر هذا التوجه في بداية القرن الماضي وهو ما يتميز بكتابات "F.TAYLOR" و"H.FAYOL" ووضع قيد التطبيق في مصانع "FORD" وبعض المؤسسات الأخرى، ويتميز هذا التوجه بضرورة تنمية اليد العاملة التي تسعى الى تجسيد كل الاجراءات ومايجب القيام به بصفة دقيقة، ومنه نفهم أن مبدأ الأساسي لهذا التوجه في تقريب الأهداف بالاضافة الى كونه ذو صبغة آلية، كما انه مبدأ قاسي وصعب ولا يتماشى مع الوضعيات المبهمة والصعبة وعليه فانه منهج غير ملائم للاطارات، فيكون لزاما عليهم الانتفاضة بسرعة نتيجة الظروف الصعبة وغير ملائمة بطريقة عفوية ومستقلة.

[1] جلابي حميدة، **دور مراقبة التسيير في تحسين جودة الخدمات**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، ص32.

2-3 المراقبة بواسطة عوامل التحفيز(التشجيع- الإرضاء):

هذه الطريقة مبنية على مبدأ فكرة مدرسة العلاقات الإنسانية والتي تهدف إلى ضرورة توفير الشروط المادية والمالية للعمل، والتي تعتبر كحوافز تحث العمال على بذل المزيد من الجهد، وقد تطورت هذه المدرسة انطلاقا من تجارب "HAWTHORNE" التي نفذت ورشة "GENERAL ELECTRIC" من طرف "F.MAYO" وبالرغم من ان هذه المدرسة ظهرت في السنوات الثلاثينيات، الا انه ولا نتيجة أثبتت حقيقة الطابع التشجيعي في نمو وتطور عوامل الارضاء والتشجيع، التي تعتبر كشرط ضروري، لكنه غير كافي لانه لا يضمن حقيقة تقارب الاهداف في المؤسسة، كما أن نقص الشروط المادية الضرورية الدنيا أثر سلبا على تطبيق مبادئ هذه المدرسة ميدانيا وبقيت مجرد طرح نظري.

3-3 مراقبة التسيير عن طريق النتائج: وهذا ما يهمنا في هذا الموضوع، وقد ظهرت هذه الطريقة بين 1950-1960 وهي مبنية على فكرة ضرورة تفويض أحد القرارات الى شخص ما، ولكن مع التوقيع الاهداف المسطرة، وقد اعتمدت هذه الطريقة أن تكون في أمن عن الانتقادات، حيث تصاعدت عدة أصوات مناهضة لها وخاصة في سنوات الثمانينات والتي أدت لبروز عدة مدارس للبحث والتفكير في ايجاد البديل الرابع للمراقبة.

4-3 المراقبة عن طريق التحلى يقيم مشتركة:

ويعتبر هذا النمط من تقارب الاهداف مسبقا، لانه عوض أن يقوم بمراقبة بعدية، أي بعد الحصول على النتائج نقوم بمراقبة قبل الوصول الى النتائج، ويهدف هذا النمط الى ضرورة اختيار الاشخاص عن طريق المسابقة واختيار فالاكفاء، بعدها نقوم بحثهم وتشجيعهم عن طريق التكوين من أجل المضي قدما في نفس الاتجاه المسطرة من قبل المؤسسة، ويعتبر هذا النمط قديم من الناحية التطبيقية في العالم، يهدف دائما الى غرس وتقوية تلك القيم في اعضاء المؤسسة ودفعهم الى أخذ نفس القرارات التي يتبناها المسؤولين فيما بعد وهو نمط يشبه تقريبا الانماط الشائعة في بعض المنظمات الدينية وبعض الادارات الاستعمارية التي كانت قائمة في افريقيا والهند.....الخ، الا ان تطبيق هذه الطريقة في عالم التسيير والاقتصاد لم يرى النور الا في الثمانينات، ومن جهة أجرى فان ثقافة الشركة لا تزال بعيدة الاستخدام بالرغم من بعض المبادرات التي قامت بها بعض المنظمات الهادفة الى تغيير الثقافة المتبعة، فان النتائج المرجوة لا تزال بعيدة المنال.

ومن جهة اخرى فقد تصاعدت الانتقادات اتجاه الصبغة المخادعة لهذا النمط في مجال اختيار الكفاءات والتاثير في سلوكياتهم، وفي الاخير وصورة أقل إكراه يجب اتخاذ القرارات المثالية بقصد ابراز الانحرافات الموجودة في هذا النمط ورسم تنظيم متجانس للقيم والسلوكات التي تترجم بخلق الابداع.

إلا أنه يمكن أن تجد تركيبة للمقاربات الاربعة، حيث نادرا ما نصطدم بهذه الحالة، ولكن نجد نمطا واحدا للتقارب في الاهداف.[1]

المطلب الثاني : مفهوم مراقبة التسيير وخصائصها

1-مفهوم مراقبة التسيير :

قبل التعرض لتعريف مراقبة التسيير نلاحظ أن مراقبة التسيير مركبة من مصطلحين"مراقبة" و"تسيير" ولهذا يمكن تعريف كل مصطلح على حدى.

المراقبة: إن معنى المراقبة على مستوى الاقتصاد الجزئي هي "البحث، المقارنة، الحراسة، التقدير والتحكم في ادوات التسيير .[2]

التسيير: حيث عرفت بأنه" تلك العملية التي من خلالها نخطط وننظم ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الاهداف المسطرة".

حيث يشكل التسيير عملية دائرية(من المنظور الحركي) فلو اعتبرنا أن العملية تبدأ بتحديد الأهداف أي التخطيط فانه لا يجوز ان نعتبرها تنتهي عند الرقابة فالرقابة لابد ان تكشف عن وجود انحرافات وتصحيح هذه الانحرافات لابد ان يتطلب اجراء تعديلات جذرية أو طفيفة على السياسات والاجراءات وغيرها من الخطط بمعنى ان الرقابة تعود من جديد الى التخطيط .

وعليه يمكننا تعريف مراقبة التسيير كما يلي:

1- يعرفP.BERGERON : انها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم آدائهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والاهداف المسطرة وباتخاذ الاجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير ملائمة.

مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الامثل لتحقيق اهداف التنظيم.[3]

2- يعرف ENTONY: هي تسلسل الذي من خلاله يقوم مسئولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة باقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة الوصول الى الاهداف المسطرة.[4]

---

[1] Michel GERVAIS, **contrôle de gestion**,7eme Edition, ECONOMICA, 2000,P09

[2] محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير :أساسيات، وظائف تقنيات**، دوان المطبوعات الجامعية، الجزء الاول،1995،ص05.

[3] خالد رجم، شربى محمد الامين، **مراقبة التسيير** ، مطبوعات جامعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2019/2018،ص07.

[4] محمد خليل عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، **مراقبة التسيير في المؤسسة شبكة الابحاث والدراسات والاقتصادية**،ص09.

3- بينما يرى SCHMIDT مراقبة التسيير على انها: مجموع الأعمال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة الإدارة العامة والمسئولين العمليين في التحكم بأدائهم التسييري للوصول إلى الأهداف المحددة.[1]

4- وكذلك عرفه G.PILLOT: على ان نظام مراقبة التسيير في العملية المراد لها ضمان توحيد الاهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من اجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق ادخال نظام تأهيل وتكوين متواصل في ميدان التسيير .[2]

ومن خلال ما تطرقنا اله يمكن ان نستنتج ما يلي :

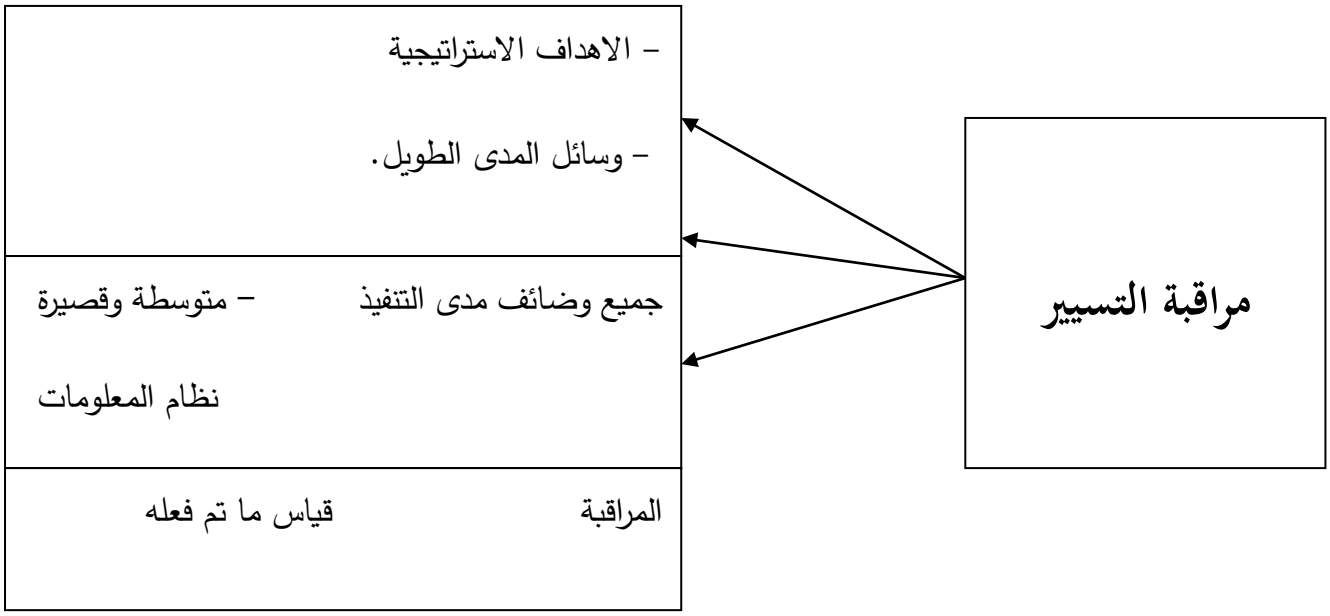
- مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة نحو الاستخدام الامثل لتحقيق أهداف التنظيم.
- مراقبة التسيير هي جملة من النشاطات والوسائل والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الاجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة.
- إن مراقبة التسيير هي التأكد من أن النتائج المحققة تطابق وتوافق تلك المرسومة من قبل والانحرافات عن هذه النتائج المرسومة يتم اكتشافها فتتخذ في الحال الإجراءات اللازمة لتصحيحها وفي الشكل الذي يضمن عودة الأنظمة إلى السير في الطريق المخطط لها وبالتالي تحقيق الأهداف"

وفي الأخير نستطيع حوصلة هذه التعاريف في تعريف شامل والذي يتمثل في أن "مراقبة التسيير هي العملية التي تسمح لنا من خلالها التأكد من استعمال الموارد المالية والبشرية للمؤسسة استعمالا عقلانيا وفعالا وكذلك تدارك الانحرافات غير مسموحة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وذلك باستخدام مختلف التقنيات والوسائل الكمية والكيفية."

[1] صفاء لشهب، **نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار**، مذكرة ماجستر، ادارة اعمال، علوم تسيير، جامعة الجزائر،2006/2005، ص65.

[2] محمد رفيق الطيب، مرجع سابق،ص07.

الشكل رقم(1-1):مفهوم نظام مراقبة التسيير



المصدر : حجرة بوتخيل: مرجع سابق،**ص09.**

2- خصائص مراقبة التسيير

بالرغم من الاختلاف في النظر إلى دور نظام مراقبة التسيير وتحديد تعريف دقيق له، وهو ما أدى إلى تعدد مفاهيمه وتنوعه، فانه من الممكن تبيان نقاط الاتفاق التي أجمع أكثر الباحثين على كونها الخصائص الأساسية لنظام مراقبة التسيير والتي نوجزها فيما يلي:

- ان الرقابة وظيفة وليست سلطة تملك حق المسألة، فالرقابة تعتبر وظيفة من الوظائف الادارة وليست سلطة قائمة لهذا تملك حق المتابعة وكشف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عن هذه الأخطاء.
- ان الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في اداء وظائفها فهم تبدا مع النشاط وتستمر معه ولا تتوقف ولا تنتهي بل تبدأ من حيث تنتهي.
- الرقابة ليست عملية قاصرة على مستوى إداري معين ان الرقابي المعين يقوم أو ينفرد بمباشرة و اشراف دون المستويات الادارية الاخرى.
- ان الرقابة تسعى الى قياس الاداء وفق لمعايير، مالية وغير مالية، محددة سلفا لضمان سيرها نحو تحقيق الاهداف المرجوة.
- ان الرقابة تتمكن من متابعة تنفيذ الخطة لمعرفة مدى تحقيق الاهداف المقررة، والتاكد من ان اداء يسير ضمن اللوائح والأنظمة والإجراءات والسياسات، والتحقق من انه ينفذ بأفضل الطرق وأكثرها فعالية.

- ان الرقابة تساعد على اكتشاف الاخطاء والانحرافات وتسعى الى تصحيحها من خلال البحث عن الاسباب التي ادت الى وجودها وايجاد الوسائل اللازمة لمواجهتها قبل تفاقمها وعدم تكرارها مستقبلا.
- تقديم المعلومات الصحيحة بحيث يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لان المعلومات الخاطئة أو المشوشة تضلل متخذ القرار وكثيرا ما تؤدي الى نتائج سلبية.
- حسن توقيت المعلومة بحيث يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومات المتاخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا فحصول متخذ القرار على المعلومات الصحيحة ولكن ليس متاخرة ليس لها اثر على القرار.[1]
- يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الاخير إلى متخذي القرار و التي تتصف بالوضوح والجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل.
- يساهم نظام لمراقبة التسيير فعال في تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام الكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الاخطاء والانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة.

[1] باردي عبد الكريم،قد نوردين،**أدوات مراقبة التسيير الحديثة ومدى استخدامها في مؤسسات الجزائرية**،مذكرةماستر تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة،2020/2019،ص07.

المطلب الثالث: أهداف واهمية مراقبة التسيير.

1-أهمية مراقبة التسيير:

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هنالك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها لقيام اصحابها باراتها بانفسهم والمامهم بكل وظائفها.

وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالانشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها بفعالية، وصاحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصاتهم في إدارة ورقابة الاشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الامكانيات المتاحة وتستمد مراقبة التسيير أهميتها من[1]:

1- تغير الظروف:

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

2- تراكم الاخطاء:

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

3- التعقيد المنظمي:

عندما تقوم المنظمة بإنتاج نوع واحد من السلع، وتشتري عددا محدودا من المواد الاولية، وتعمل ضمن هيكل بسيط وتواجه سوقا رائجة فإن مهمة مراقبة التسيير تبدوا 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.

[1] حجرة بوتخيل، مرجع سابق، ص 10.

ويمكن إيجاز أهمية مراقبة التسيير كما ذكرها العديد من الكتاب في النقاط التالية[1]:

1- الضبط الداخلي والفحص المتأهل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الاخطاء والغش.

2- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تسهيلها .

3- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

4- من المستحيل أن يقوم المراقب داخل المنشاة بطريقة اقتصادية دون الاعتماد على مراقبة التسيير.

5- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من اجل اتخاذ القرار .

6- التقليل من مخاطر التسيير الاقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة حيث أن مراقبة.

7- التسيير تعتمد كثيرا على حكمة المهني وذلك لكي يتأكد من فعالية برامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء

8- اكتشاف الاخطاء فور وقوعها أو هي في سبيل الوقوع لكي تعالج فورا أو يتخذ قرار فورا لمنع حدوثها.

9- التأكد من أن القواعد المقررة مطبقة بطريقة صحيحة .

10- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقا الاصول المقررة .

11- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم .

12- المحافظة على حقوق الاطراف ذات المصلحة في قيام المنشأة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها، لذلك منعا للتعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقا للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات .

13- التأكد من توفر الانسجام بين مختلف الاجهزة الادارية وسيرها جميعا في اتخاذ الهدف الواحد وفقا للسياسات المقررة .

14- التأكد أن القوانين مطبقة تماما دون اخلال، وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع .

15- الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة. وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة للادوات التي يعتمد عليها .

16- التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد: حيث إن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء والمسئولين توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة

[1] باردي عبد الكريم،قد نوردين،**أدوات مراقبة التسيير الحديثة ومدى استخدامها في مؤسسات الجزائرية**، مرجع سابق، ص22.

وفعالية ممكنة ويتطلب ذلك تعاون الانشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها بحيث يؤدي إلى أفضل استعمال لها .

17- تقييم الاداء وتصحيح الانحرافات

2- أهداف مراقبة التسيير :

مما سبق من التعاريف لمراقبة التسيير وتشعبها وبالنظر الى اهميتها يمكننا ان نستخلص بع الاهداف:[1]

1- تحليل الانحرافات: وتكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المتوقع وابراز الاسباب التي ادت الى هذه الانحرافات وتكون هذه العملية عن طريق الميزانيات التقديرية.

2- تحقيق الفعالية: ونعني بها استخدام الموارد المتاحة من اجل تحقيق الاهداف المسطرة ومن اجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لانظمة المعلومات حتى نتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين إضافة الى ضرورة معرفة ايرادات وتكاليف المؤسسة.

3- تحقيق الفعالية: يعتبر المبدأ الاساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم المقارنة بين ما خطط له وما تم انجازه.

4- تحقيق الملائمة: أي التأكد من أن الاهداف المخطط لها تتماشى مع الوسائل والموارد المتاحة ويكون ذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير امثل للافراد ومنه يكون التسيير الامثل والفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق أهداف بأقل تكاليف ممكنة.

5- الوقوف عند نقاط الضعف:التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.

6- العمل على تحسين مستوى الانتاجية وزيادة رقم الاعمال.

7- مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة، واتخاذ القرارات التي تضمن

8- استغلالها أفضل استغلال.

9- مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة .

10-متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية.

11-اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات طويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول لها أو القيام بها[2].

---

[1] Michel gervais, **contrôle de gestion**,edition dund,paris,1976,p17.

[2] ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، **مراقبو التسيير والاداء في المؤسسة الاقتصادية**، دار المحمدية، الجزائر، ص54.

المبحث الثالث: الاطار المفاهيمي لعملية لتنبؤ

يتمثل التنبؤ في بناء توقعات لما سيحدث في المستقبل، وفق معايير محددة.

المطلب الاول: تقديم التنبؤ

يعد التنبؤ الحجر الاساس في الكثير من العمليات الادارية أو كلها، ومن ابرز الوظائف واسبقها حاجة للتنبؤ نجد ادارة المبيعات والتي تحتاج الى التنبؤ حول المبيعات .

1- تعريف التنبؤ:

هو محاولة لمعرفة مسار بعض المتغيرات مستقبلا والتي على ضوءها ترسم المنظمة سياسة نشاطها وتحدد احتياجاتها المالية والتنبؤ بالمستقبل اجراء لابد منه لأنه جسر بين الحاضر والمستقبل، حلقة وصل بين المنظمة والبيئة الخارجية.

ففي قسم التسويق يحتاج بالضرورة الى تنبؤات الطلب لوضع استراتيجيات البيع (أسواق يومية اسبوعية، شهرية، سنوية.....إلخ).

وفي قسم التخطيط المالي يحتاج ايضا الى التنبؤات عن السيولة والتغيرات المرتقبة في اسعار المواد الخام والعملات.... الخ.وفي قسم الافراد يحتاج الى تنبؤات عن التغيرات في العمالة والاجور.[1]

عرف التنبؤ المالي بانه الاساس الذي تعتمد عليه الادارة في التعريف على صورة المستقبل عن استقرار الاحداث المستقبلية ومحاولة السيطرة على حالة التغيير في عوامل البيئة او التكيف معها لتحقيق الاهداف المنشودة وتجنب الشركة التعرض لحالات التعثر المالي.[2] عرف التنبؤ المالي بأنه: مجموعة

---

[1] file:///C:/Users/mc_sol/Downloads/%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%86%D8%A8%D8%A4%D9%84%D8%B7%D9%84%D8%A8%20-%202.pdf %20%D8%A8%D8%A، اطلع عليه بتاريخ 22-02-2024 على الساعة 20:16.

[2] عبد الستار حرين، **مجلة العلوم الاقتصادية، استخدام النماذج الكمية ومؤشرات التدفقات النقدية ودورها في التنبؤ بالفشل المالي**، دراسة تطبيقية لعينة من المصاريف التجارية الاردنية، 2012-2014،ص122.

التقديرات والقياسات التي يضعها الفرد أو المؤسسة المتعلقة بالاحداث والظروف المستقيل بهدف الاعداد لمواجهة الظروف التي توقعها وذلك عن طريق الخطط والسياسات اللازمة للتعامل مع هذه الظروف.[1]

يعرف التنبؤ:على أنه "التخطيط ووضع الافتراضات حول أحداث المستقبل باستخدام تقنيات خاصة عبر فترات زمنية مختلفة وبالتالي فهو العملية التي يعتمد عليه المديرون أو متخذو القرارات في تطوير الافتراضات حول أوضاع المستقبل" [2].

إذا فهو يشمل تقدير نشاط في المستقبل مع الأخذ بعين الاعتبار كل العوامل التي تؤثر على ذلك النشاط.

عرف fortnum التنبؤ على انه مجموعة التقديرات والقياسات التي يضعها الفرد أو المؤسسة والمتعلقة بالإحداث والظروف المستقبلية، بهدف الإعداد لمواجهة الظروف التي نتوقعها وذلك عن طريق الخطط والسياسات اللازمة للتعامل مع هذه الظروف.[3]

وكذلك عرفه مجلس المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز icaweالتنبؤ هو عملية تقدير النتائج المالية التي تعد من القوائم المالية السابقة عن فترة المحاسبية تالية.[4]

---

[1] خير الدين القريشي، **دور المعلومات المحاسبية المفصح عنها وفق نظام المحاسبي المالي في التنبؤ بخطر الافلاس**،رسالة ماجيستر، علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2012، ص ص54-55.

[2] نادر أيوب، **نظرية القرارات الادارية**، دار زهران،1997،ص177.

[3] بن نونة عبد الحميد، حمودي مريم، **أليات التنبؤ بالفشل المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر، تخصص مالية مؤسسة، جامعة أحمد دراية ادرار،2019-2020، ص 11.

[4] المرجع نفسة ،ص11.

2- اهمية التنبؤ:

من الضرورة ايجاد طريقة ا والية تحليلية يمكن بواسطتها التنبؤ باحتمال وصول المؤسسة الاقتصادية الى حالة تعثر قبل عدد ممكن كاف من السنوات وذلك لاتخاذ الاجراءات الصحيحة في حينها، وذلك لتعثر المؤسسة او افلاسها من اثار الخطيرة على الاقتصاد وعلى كل الفئات العاملة فيه والمرتبطة بهذه المؤسسة.

فهناك الكثير من الفئات المهمة بالمؤسسة الاقتصادية والذي يولون اهتمام كبير لامكانية التنبؤ بفشلها مثل المستثمرون، الدائنون، الادارة، الجهات الحكومية، مراجعو الحسابات وغيرهم.

- المستثمرون: على سبيل المثال يهتم المستثمرون بالتنبؤ بفشل المؤسسة الاقتصادية من اجل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المختلفة والمفاضلة بين كل البدائل المتاحة وتجنب الاستثمارات الخطرة جدا.
- الدائنون: اهتمامهم له اساب كثيرة منها اتخاذ القرار بمنح الائتنان او عدمه، تحديد سعر الفائدة وشرط القرض بناء على حجم الخطر المتعلق به.
- الادارة: فتهتم بموضوع التنبؤ لاتخاذ الاجراءات التصحيحية الضرورية لانقاذ المؤسسة في الوقت المناسب.
- الجهات الحكومية: اهتمامها يرجع الى تمكنها من اداء وظيفتها الرقابية على المؤسسات العاملة في الاقتصاد و حرص منها على سلامته.
- مراجعو الحسابات: يتبع اساسا من ان لهم مسؤولية كبيرة في التدقيق في القوائم المالية لتلك المؤسسات الاقتصادية..[1]

وكذلك نوجز أهمية ودور التنبؤ في بعض النقاط التالية:

- يضمن وإلى حد كبير الكفاءة والفاعلية للمؤسسة في المرونة مع البيئة الخارجية .

[1] بن نونة عبد الحميد، حمودي مريم، مرجع سابق، ص ص12-13.

- معرفة احتياجات المؤسسة في المدى القصير والمتوسط.

- تساهم في الحد من المخاطر التي قد تواجه المؤسسة.

- تعطي صورة للمؤسسة عن توجهها المستقبلي.

- تساهم بقدر كبير في اتخاذ القرارات وترقب آثارها مستقبلا.

-المساعدة في وضع الخطط المستقبلية.

-المساعدة في تخصيص الموارد المتاحة على المجهودات المطلوبة.

-المساعدة في تحديد الوظائف وضمان استمرارها .

-يستخدم التنبؤ كاداة لتقييم الاداء في المستقبل.

-توقع الصعوبات التي يمكن ان تقابل المؤسسة في المستقبل .

3- مراحل عملية التنبؤ:

المرحلة الأولى: تحديد الهدف من التنبؤ

المرحلة الثانية: تجميع البيانات اللازمة للظاهرة محل التنبؤ.

المرحلة الثالثة: تحليل البيانات وانتقائها لاستعمالها.

المرحلة الرابعة: اختيار النموذج المناسب من أساليب التنبؤ بالظاهرة محل الدراسة.

المرحلة الخامسة: اتخاذ القرار المناسب.[1]

4 – نماذج التنبؤ:

لا يمكن القول بأنه هناك تقنية من بين الطرق الخاصة بالتنبؤ بأنها فعالة إلا إذا حققت مجموعة من الشروط هي: الكلفة، الدقة، توفير البيانات اللازمة، الوقت المحدد لجمع المعلومات، توفر الإمكانيات اللازمة المادية والبشرية والمعنوية للقيام بعملية التنبؤ.

أولا– النماذج النوعية(الوصفية): التي تعتمد على الخبرة ورأي الأفراد داخل وخارج المؤسسة وحسب المستوى الهرمي للقرارات ومنها نجد:

الحدس والخبرة: وتعتبر من الأساليب الوصفية الأكثر شيوعا في القيام بعملية التنبؤ والمتعلقة بالقرارات اليومية لأنها قرارات سريعة النتائج ومدى الاستجابة عال، كما أن جمع البيانات مضيعة للوقت أين يكون متخذ القرار يعتمد كليا على خبرته أكثر من النماذج العلمية والإحصائية من مزاياها:

– نتائج التنبؤ تكون في وقت محدود نسبيا.

– انخفاض تكلفة القيام بعملية التنبؤ.

– تتميز قراراتها بالمرونة.

أما من عيوبها وجود تحيز الشخصي في عملية التقدير والتنبؤ لاتخاذ قرار معين.

[1] حنان بن عوالي، **محاضرات في مقياس نماذج التنبؤ**، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة الشلف، 2023، ص14.

طريقة دلفي: أساس هذه الطريقة هو اشتراك عدد معين من الخبراء في عملية التنبؤ بظاهرة معينة وذلك عن طريق مراسلة تتم بالمراحل الآتية:[1]

– يتم اختيار شخص يكون مسؤولا عن مهمة القيام بعملية التنبؤ ويسمى بالمنسق يتميز هذا الأخير بدرجة عالية من الخبرة والمعرفة بالظاهرة محل التنبؤ.

– يقوم المنسق بإرسال استفسارات إلى الخبراء في صورة قائمة أسئلة لإبداء الرأي حول الظاهرة محل التنبؤ

– عند وصول الإجابات التحريرية من قبل الخبراء يقوم المنسق بدراسة لكل المراسلات وتبويب الإجابات ثم إرسال استفسارات لهؤلاء مع تزويدهم بالمعلومات المتجددة والمستوحاة من قبل بعض الخبراء المشاركين في عملية التنبؤ ثم يطلب منهم إبداء الرأي حول الظاهرة مجددا مع توضيح المبررات.

– يتم تكرار الخطوة السابقة عدة مرات حتى يتم التوصل إلى درجة كبيرة من الاتفاق في تقديرات الخبراء حول الظاهرة محل الدراسة.

من مزاياها أنها– تساهم في الاستفادة من آراء مجموعة كبيرة من الخبراء المختصين.

– انخفاض التكلفة المادية نتيجة تبادل الآراء عن طريق المراسلة.

– الانفراد والحيادية وعدم التأثير نتيجة لعدم الاجتماع.

ومن عيوبها أنها تستغرق فترة زمنية طويلة في عملية اتخاذ القرارات.

[1] محمد زكرياء بن معزو، **محاضرات في نماذج التنبؤ**، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسات، جامعة باجي مختار ، عنابة، 2021–2022،ص ص 8–11.

أسلوب لجنة الخبراء: تعتمد هذه الطريقة على إعلان اجتماع رسمي بين عدد معين من الخبراء شخصيا لتقدير ظاهرة معينة وفق ما يلي:[1]

– يتم اختيار شخص من قبل المنظمة ليقوم بدور المنسق ويكون على درجة كبيرة من الخبرة والمعرفة بالموضوع أو الظاهرة محل التنبؤ.

– يقوم المنسق بتوجيه دعوة للاجتماع لعدد معين من المختصين والخبراء في هذا المجال

– بداية الاجتماع والإعلان عن كتابة استفسار عن الظاهرة محل التنبؤ على لوحة مخصصة لهذا الغرض أين يطلب من الأعضاء عدم تبادل الآراء أو إجراء مناقشات وتقديم فكرة رئيسية لكل عضو.

– بعد كتابة كل الأفكار على اللوحة تبدأ عملية المناقشة.

– تتم فيما بعد إجراء عملية التصويت والاختيار السري للفكرة الرئيسية التي تدعم الموضوع المتوقع أين يتم اتخاذ القرار حول الظاهرة محل التنبؤ في النهاية

من مزاياها :– الاستفادة من آراء مجموعة كبيرة من الخبراء.

– اتخاذ القرار خلال فترة زمنية قصيرة جدا أي عند نهاية الاجتماع.

أما من عيوبها ارتفاع التكلفة المادية نتيجة لحضور خبراء من أماكن مختلفة.

ثانيا– النماذج الكمية:

تعتمد الأساليب الكمية على استخدام النماذج الرياضية في تحليل المتغيرات الخاصة بالمؤسسة أين يمكن

[1] محمد زكرياء بن معزو، مرجع سابق ، ص 12.

أن توفر البيانات اللازمة عن الظاهرة واستخدام الطرق الإحصائية منها:[1]

* **طريقة المتوسط البسيط:** يتم حساب الوسط الحسابي للمتغير المدروس (الظاهرة) لفترات زمنية سابقة، ثم يستخدم هذا المتوسط للتنبؤ بالفترة الزمنية اللاحقة وهو من أبسط الطرق الإحصائية ويحسب

طريقة المتوسطات المتحركة البسيطة: وهي أكثر النماذج استخداما، حيث تستخدم عند التنبؤ بقيمة متغير ما لفترة زمنية، فهي عبارة عن سلسلة من الأوساط الحسابية لعدد محدود من البيانات الزمنية وتحسب بالعلاقة، هي طريقة سهلة التطبيق لكن من عيوبه تأخذ كل المشاهدات بنفس الوزن.

* **طريقة المتوسطات المتحركة المرجحة:** هذه الطريقة تعطي لكل مشاهدة تاريخية وزن معين في السلسلة الزمنية وهذا من نقائص الطريقة السابقة ا الوزن يترجم بمعامل الترجيح باعتبار إن السلسلة تتخللها تقلبات حادة خلال فترة زمنية محددة، أين تأخذ هذه التدبدبات بعين الاعتبار، وتعرف على أنها الوسط الذي يتم تعديله بشكل مستمر مع مرور الفترات الزمنية عن طريق تغيير الأرقام التي يحسب على أساسه وذلك بإضافة رقم جديد وإسقاط رقم قديم وتحسب بالعلاقة:

*** طريقة التمهيد الأسى البسيط:**

إن الطرق السابقة تتطلب وجود بيانات خاصة بالمتغير لفترتين على الأقل لكي تتم عملية التنبؤ، بينما هذه الطريقة تستبعد هذا النقص وتبحث عن وجود ثلاثة بيانات فقط وهي القيمة الفعلية الأخيرة الخاصة بالظاهرة محل التنبؤ وآخر قيمة متوقعة ومعامل الترجيح وتحسب بالعلاقة التالية:

* طريقة المسح الأسي المزدوج: وتعبر عن إعادة استخدام طريقة المسح الأسي البسيط مرة أخرى

[1] دانيا سيوان، رانيا شابو، **دور استخدام النماذج الكمية للتنبؤ بالفشل المالي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر تخصص مالية مؤسسة، جامعة العربي التبسي ، تبسة، 2019-2020، ص14.

بالعلاقة التالية:[1]

*** طريقة تحليل الانحدار الخطي البسيط:**

يتم استخدام النماذج الخاصة بالانحدار البسيط لمعرفة الاتجاه العام للسلسلة الزمنية الخاصة بالظاهرة محل التنبؤ، ومن تم يتم التوقع مستقبلا بامتداد خط الانحدار والهدف منها توضيح العلاقة بين متغيرين فقط أحدها مستقل والآخر تابع ويتم استخدام العلاقة التالية

*** طريقة تحليل السلاسل الزمنية [1]:** إن استخدام طريقة الانحدار الخطي البسيط غير كافية ففي لإظهار آثار بعض المؤثرات النوعية الهامة الخارجية والتي قد لا يكون لها دور كبير في تفسير قيمة المشاهدات، ومن ثمة يجب استخدام نموذج السلاسل الزمنية لتحليل البيانات بنوعيها الثابت التي تكون فيها البيانات متوازية حول وسط معين، وغير ثابت التي تكون فيه البيانات تتميز بوسط متحرك أو اتجاه عام.

تعتمد السلاسل الزمنية على النماذج التصادفية وأبسطها السير العشوائي لتستخدم الانحدار الذاتي للوسط المتحرك المتكامل المعروف باسم أريما والقيام بالتنبؤ الملائم واختبار درجة دقته، وأضحى

استخدامه في مجال الإدارة لاتخاذ القرارات خاصة في سنوات التسعينات على أيدي بوكس وجينكنز اللذين استنبطا أفضل النماذج للتنبؤ منها

- النماذج ذات المتغير الواحد (بمدخل واحد ومخرج واحد)

- النماذج الدالة المحولة (عدة مدخلات ومخرج واحد)

- نماذج الطوارئ

[1] دانيا سيوان، رانيا شابو، **دور استخدام النماذج الكمية للتنبؤ بالفشل المالي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ص 16-18.**

- النماذج الدالة المحولة المتعددة للمتغيرات (عدة مدخلات وعدة مخرجات)

المطلب الثاني: خطوات التنبؤ بالطلب

بالنظر لأهمية نشاط التنبؤ فلقد أصبح هذا النشاط مهماً في معظم الشركات.

وفيما يلي نُلخص خطوات التنبؤ:

1- **تحديد الهدف:** يشير الى الخطوة الاولى والاهم من عملية التنبؤ، بحيث تحتاج المؤسسة الى تحديد الغرض من التنبؤ بوضوح قبل البدء فيه، ويتضمن تحديد هدف التنبؤ مايلي:

- تحديد الفترة الزمنية للتنبؤ بما اذا كان يجب على المؤسسة اختيار التنبؤ على المدي القصير او التنبؤ على المدى الطويل.
- تحديد اذا ما كانت تريد التنبؤ بالطلب الكلي على المنتج في السوق ام فقط بالنسبة للمؤسسات التي تمتلكها.
- تحديد ما اذا كان سيتم التنبؤ على السوق باكمله ام لقطاع معين.
- تحديد ما اذا كان ينبغي التنبؤ بحصة السشوق في المؤسسة.[1]

2- **تحديد استخدامات التنبؤ** : أي تحديد القرار أو القرارات التي تُتخذ بالاعتماد على نتائج التنبؤ ، فمثلاً يمكن أن تُستخدم نتائج التنبؤ في اتخاذ قرارات الطاقة أو في تخطيط الاحتياجات من المواد اللازمة للإنتاج أو في تخطيط الاحتياجات من القوى العاملة.

3- تحديد الهدف من التنبؤ : أي هل إن التنبؤ سيجري لسلعة واحدة أو لمجموعة من السلع؟ وهل سيجري التنبؤ لمنتوج مرتفع الثمن أو منخفض الثمن ؟ فهنالك فرق بين تنبؤ الطلب على الحاسبات الإلكترونية وتنبؤ الطلب على الدبابيس.

4- تحديد المرحلة التي وصل إليها المنتوج : في دورة حياته لان ذلك من شأنه أن يؤثر في اختيار الفترة التي سيغطيها التنبؤ قصير الأمد أو طويل الأمد.

[1] بومدين طيبي، **محاضرات في مقياس نماذج التنبؤ**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسات، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2020-2021، ص13.

5- تحديد أسلوب التنبؤ : أي هل إن الأسلوب الذي سيُعتمد كمي أو نوعي أو مزيج من النوعين؟ ولقد ثبت عملياً بأن افضل أساليب التنبؤ هي التي تجمع بين الأساليب الكمية والخبرة الشخصية .

6- جمع البيانات اللازمة لإجراء التنبؤ : من مصادر موثوقة تمهيداً لإجراء التنبؤ، ومصادر البيانات متعددة منهاً: سجلات مبيعات الشركات، الوسطاء، رجال البيع، مديرو الفروع، المديرون التنفيديون..الخ.

7- إجراء التنبؤ: أي القيام بعملية التنبؤ لاستخراج النتائج التي ستعتمد عليها خطط الانتاج فيما بعد.

8 - مراجعة نتائج التنبؤ : عن طريق حساب الخطأ بين التنبؤ والطلب الحقيقي واتخاذ إجراءات تصحيحية لجعل التنبؤ قريباً إلى الطلب الحقيقي، ومن هذه الإجراءات مثلاً تحديث البيانات، تغيير ثوابت الأسلوب الكمي المعتمد، أو اعتماد أسلوب كمي أو نوعي آخر .

المطلب الثالث: انواع التنبؤ

هناك ثلاثة أنواع من التنبؤ لتخطيط العمليات في المستقبل: [1]

1- التنبؤ الاقتصادي: ويهتم هذا النوع من التنبؤ بالمسائل المتعلقة بالاقتصاد على الصعيد المجتمع كالتنبؤ بالدورات التجارية، التضخم النقدي، حركة السكان .
2- التنبؤ التكنولوجي: ويختص بالتنبؤ ببتقدم التكنولوجي في العالم والذي من شأنه ان يساعد في التخطيط لسلع او خدمات جديدة.
3- تنبؤ الطلب: ويختص هذا النوع بتقدير المبيعات التي سوف تحققها المنظمة مستقبلا، ويعد هذا التنبؤ القوة المحركة للانتاج او لاستغلال الطاقة ولجدولة الاعمال وتستخدم نتائجه كمدخلات لتخطيط التسويق والتمويل والموارد البشرية.

اما التنبؤ من حيث بعده الزمني فيمكن تقسيمه ايضا على ثلاثة مجموعات تتمثل في التالي:

أ. التنبؤ قصير الأمد ويستوفي مدة من سنة الى ثلاثة سنوات ويستخدم في التنبؤ للتخطيط للمبيعات، وتخطيط الانتاج، والميزانية، تخطيط الايرادات، ومختلف خطط العمليات بالنسبة للمؤسسة ..... الخ.

[1] بومدين طيبي، **محاضرات في مقياس نماذج التنبؤ**، مرجع سابق،ص 20.

التنبؤ طويل الامد: ويستوفي مدة اكثر من ثلاثة سنوات، ويستخدم في التنبؤ لاختيار موقع العمل، والتخطيط لسلع وخدمات جديدة او للبحث والتطوير.

الخلاصة:

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير هي عمليات واجراءات القصد منها التحكم في التسيير، والتأثير على سلوك الافراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة من استراتيجية 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 في واقع المؤسسة الاقتصادية من خلال تطبيق الأدوات الفعالة في مراقبة التسيير لمساعدة الإدارة في تحديد أهدافها واتخاذ القرارات الرشيدة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة بالنظر الى الموارد المتاحة، ومن ثم تحقيق المعايير الثلاثة التي ترتكز عليها مراقبة التسيير.



الفصل الثاني:

الطرق الكمية لمراقبة التسيير وعلاقتها باتخاذ القرار

تمهيد:

تعتبر مراقبة التسيير الحد الفاصل بين نجاح المؤسسات أو فشلها، وبين تحقيق الاهداف المرسومة أو عدم تحقيقيا، وهي التي تستطيع أن تحول الموارد الموجودة إلى أدوات فعالة للوصول إلى الاهداف عن طريق أدواتها .وتقوم مراقبة التسيير على مجموعة من المبادئ والأساليب والطرق التي تساعد المسيرين إذا أحسنوا استغالها على التنبؤ بالمستقبل الاقتصادي للمؤسسة واتخاذ القرار المناسب حوله وبالتالي تحقيق نتائج جيدة وموثوق فيها يعتمد عليها.

ولقد قسمنا هذا الفصل الى مبحثين هما :

المبحث الأول : أدوات مراقبة التسيير التقليدية

المبحث الأول : أدوات مراقبة التسيير التقليدية

بالنظر الى اهمية التي يتمتعها نظام مراقبة التسيير في ادارة المؤسسات الاقتصادية، كان لابد من التركيز على ادوات التي تمارسها عملية الرقابة. يذكر المفكرون في هذا الجانب اشكالا مختلفة لأدوات مراقبة التسيير، بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيدا وعموما هي تنقسم الى قسمين أدوات تقليدية وأدوات حديثة.

المطلب الاول: محاسبة التحليلية

1- مفهوم المحاسبة التحليلية :

هي تقنية كمية لتحليل وترجمة المعطيات العامة التي تؤدي إلى إتخاذ معايير دقيقة وتفصيلية، وإلى حل مشاكل مرتبطة بالتسيير بطريقة توجه متخذي القرار إلى ترشيد قراراتهم، كما تمثل نظام للمعلومات وهمزة وصل تربط بين كل أجهزة الإدارة ووظائفها بإمدادهم بالمعلومات التفصيلية التي تساهم في تقييم الكفاءة لمختلف الأنشطة.[1]

إن المحاسبة التحليلية ومحاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المؤسساتية كما أن لها علاقة متينة بالمحاسبة العامة، إذ تأخذ أغلب معلوماتها من هذه الأخيرة، فإذا كان موضوع المحاسبة العامة رئيسي يتمثل في إبراز الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين وفي تحديد نتيجة الدورة، فإن موضوع المحاسبة التحليلية يكمن أساسا في دراسة حساب تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي.

وتعرف المحاسبة التحليلية بأنها تطبيق لمبادئ المحاسبة المالية في مجال التسجيل والتحليل والتحديد وتفسير المواد والاجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة، القطاعات، الاقسام، العمليات، وحدات الانتاج وخطوات ومناطق البيع.

وتعرف المحاسبة التحليلية انها محاسبة التكاليف وهي ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استناد على مجموعة من مبادئ والاسس والقواعد العلمية، بحيث يهدف الى تحليل تكلفة الانتاج وتقديم المعلومات اللازمة التي تساعد الادارة على اتخاذ القرارات المناسبة، وهذا حسب ما عرفها "نائل عدس" .[2]

---

[1] **نوال مرابطي، "أهمية نظام المحاسبة التحليلة كأداة في مراقبة التسيير –حالة مؤسسة نفطال"**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 20.

[2] **نائل عدس، محاسبة التكاليف(مدخل حديث)**، دار البازوزي لنشر والتوزيع، طبعة2013،ص14.

وعرفها كذلك الاستاذ محمد الجزار بانها أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات مع ربطها بمراكز التكلفة وبوحدات المنتجات او الخدمات.[1]

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص مايلي:

- المحاسبة التحليلية علم تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والاجراءات والقواعد.
- تطبق على كافة الانشطة سواء انتاجية او خدماتية .
- وسيلة لتحقيق الاهداف على النحو الافضل.
- ان محاسبة التكاليف تختص بمحاسبة تكلفة سلع وخدمة في مراحلها المختلفة سواء قبل اكتمالها في شكلها النهائي او بعد اكتمالها.

2- وظائف المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية مجموعة من الوظائف التي تساهم في تحقيق اهداف المؤسسة ويعبر عنها كما يلي:

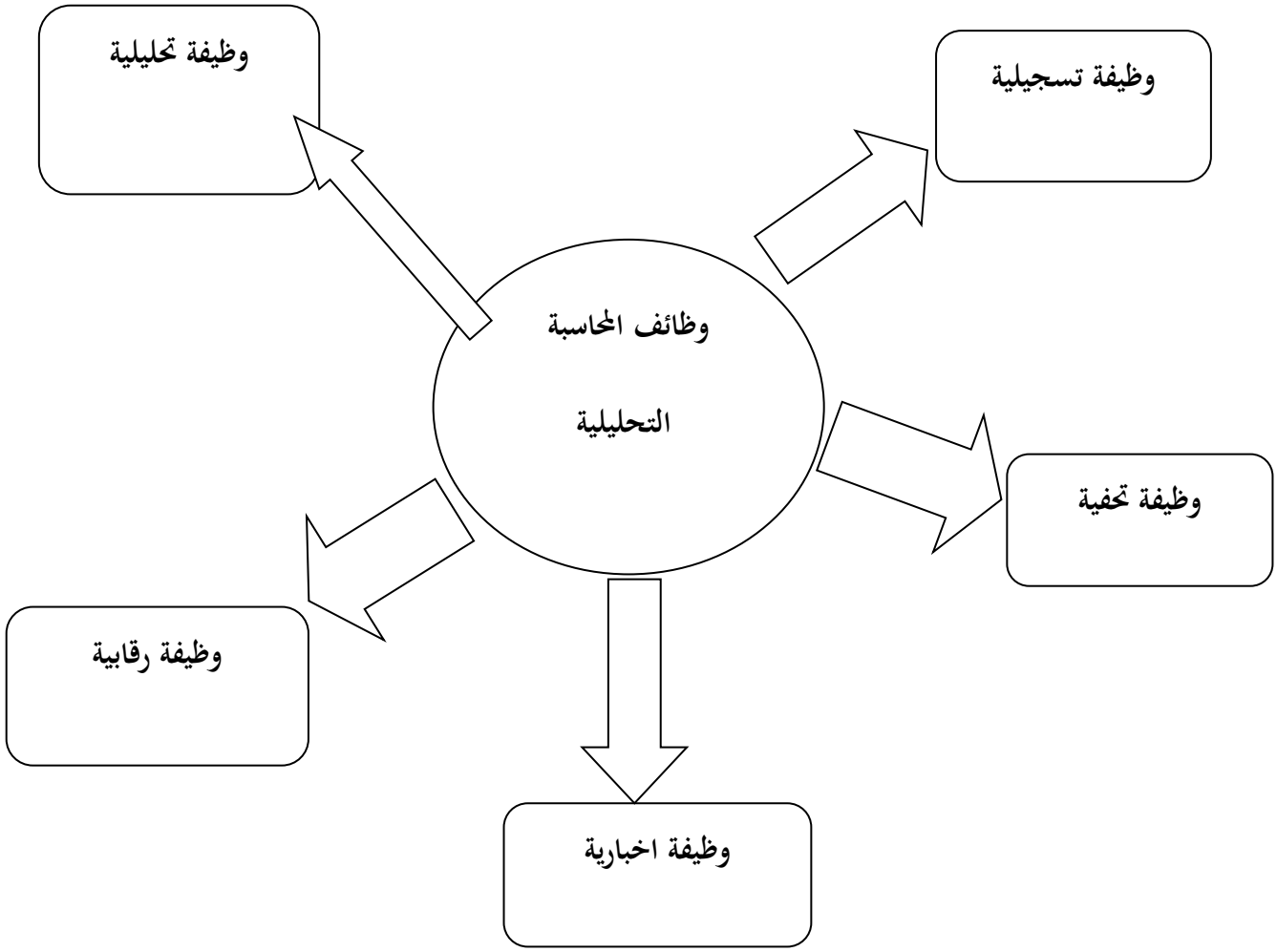
- وظيفة تسجيلية: تسجيل عناصر الانفاق وفق المستندات والوثائق في الدفاتر والسجلات.
- وظيفة تحليلية: مسك سجلات تحليلية لعناصر الانفاق
- وظيفة رقابية: من خلال الموازنات التخطيطية ووضع المعايير الخاصة باستخدام عوامل الانتاج.
- وظيفة إخبارية: من خلال تقديم التقارير والقوائم.
- وظيفة تحفيزية: ذلك بتحفيز المنشأة باستخدام مواردها المتاحة بشكل كفء واقتصادي.[2]

الشكل رقم (2-1): وظائف المحاسبة التحليلية

[1] **محمد جزار، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساند الادارة في تحقيق الاهداف**، بدون نشر، ص18.

[2] **طلال عبد الحسن الكسار، محاسبة التكاليف قياس تخطيط ورقابة**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الاردن، طبعة2010،ص19.

الشكل رقم (2-1): وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر : من اعداد الطالبة

3_أهداف المحاسبة التحليلية:

تتجلى أهداف المحاسبة التحليلية فيمايلي:

- جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- تحديد التكاليف وسعر التكلفة ومقارنتها برقم الاعمال.
- الرقابة على عناصر التكاليف وتخفيضها.
- تحديد النتائج الجزئية والعامة لكل قسم من اقسام المؤسسة.
- تحديد أسعار المنتجات وتقييم الارباح.
- المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات.
- توفير البيانات المحاسبية والمساهمة في اعداد الميزانيات التقديرية.

المطلب الثاني:الموازنة التقديرية

1- مفهوم الموازنة التقديرية:

تعتبر الموازنات من أقدم أدوات مراقبة التسيير وتستخدم على نطاق واسع لهذا الغرض، وتسمى كذلك الموازنات التخطيطية، وهي عبارة عن تعبير رقمي عن خطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة زمنية مقبلة، وهي تغطي كل مراكز المؤسسة.[1]

وهي كذلك تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محدودة او بعبارة اخرى هي تعبير عن اهداف المؤسسة وسياستها ونتائجها تعد مسبقا من طرف الادارة العليا لكل قسم من اقسام المؤسسة، باعتبارها وحدة واحدة وتكون الميزانية الموحدة مكونه من ميزانيات فرعية لكل قسم فالميزانية التقديرية تستخدم للتعبير عن هدف معين تسعى ادارة المؤسسة الى تحقيقه وهذا من خلال ثلاث وظائف أساسية هي: وظيفة التخطيط، وظيفة التنسيق، وظيفة الرقابة.

2- قواعد اعداد الموازنة التقديرية:

لإعداد الموازنات التقديرية لابد من إتباع مجموعة من القواعد التي تتحكم في إعدادها وهي :

- رأينا فيما سبق أن الموازنة هي تعبير مالي لخطة يراد تنفيذها في مركز مسؤولية وبالتالي يتطلب إعداد الموازنات التقديرية ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى نتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء.

- اعتماد الموازنة على التنبؤ :التنبؤ هو توقع أحداث مستقبلية ,وتشمل عملية التنبؤ دراسات إحصائية للفترات الماضية وكذلك الاتجاهات في المستقبل ,وعلى ضوء هذه الدراسات نضع افتراضات الفترة القادمة لكل بند من بنود الموازنة، ويجب أن نأخذ في الحسبان ظاهرة الخطر وعدم التأكد.
- الشمول :يجب أن تشتمل الموازنة على كل أنشطة المؤسسة ,بنود التكاليف والإيرادات وكل المستويات الإدارية ,وكذلك كل الجوانب الكمية المالية.
- توزيع الموازنات توزيعا زمنيا وجغرافيا لكي نتابع ونقيم أداء كل منطقة في فصل أو شهر معين وحتى نوجه الاهتمام للمناطق ذات الأداءات الضعيفة.
- لمشاركة في الإعداد : يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم مشاركتهم في إعدادها وفرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف

[1] **خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية**، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى 2005 ، ص396 .

الموازنة، ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم ولم يشاركوا في إعدادها.

3- أهمية الموازنة التقديرية :

تكمن أهمية الموازنات التقديرية فيما يلي:[1]

- **أداة تخطيط:**

تتمثل الموازنات التقديرية في ترجمة أهداف المؤسسة إلى صورة كمية، وتبيّن الأسس التي تقوم عليها هذه الأهداف وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة باستخدام الطرق العلمية، بحيث تساعد على تصحيح مسار التنفيذ ومن ثم تحقيق أهداف الخطة المرجوة وبالتالي فهي أداة تخطيط .تحقق المزايا التالية:

- يتيح تحضير الموازنة فرصة التعرف على أي مشاكل ينتظر حدوثها، مما يتطلب عرض تلك المشاكل وفحصها والعمل على تفادي وقوعها خلال تنفيذ الخطة.
- لما كانت الموازنة هي الصفة الكمية لخطة شاملة لجميع أنشطة المؤسسة، فإنّ ذلك يتطلب جهود جميع المستويات الإدارية في تحضير الموازنة مما يُشعِر الجميع بأنهم متكاتفون لتحقيق هدف واحد.
- تحقق الموازنة إجراء التنسيق بين خطط وأهداف مختلف الإدارات والأقسام، في ضوء الهدف المشترك لكل المؤسسة، بمعنى أنها تهتم بالجزء والكل في آن واحد، بحيث تكون خطة متكاملة تتجسد من خلال التنسيق بين مختلف الوظائف، وبالتالي فهي أداة إعلام واتصال، فمدير الإنتاج مثلا يكون على علم ببرنامج البيع، ومدير التموين يكون على علم كذلك ببرنامج الإنتاج وهكذا.
- تحقق الموازنة التوازن عن طريق التخطيط السليم لأنشطة المؤسسة للوصول إلى حالة التوازن الاقتصادي والمالي مع تحقيق الكفاية القصوى في جميع مجالات النشاط، بالإضافة إلى رفع الكفاءة الإنتاجية ومنع الإسراف في العمليات.

المطلب الثالث : مساهمة الموازنات التقديرية في اتخاذ القرار

تتمثل في العناصر التالية :

1. **تحليل الانحرافات و اتخاذ القرار:** يتم المفاضلة بين البدائل المتاحة في اتخاذ القرار عن طريق أساليب كمية، وتشمل على عدة نماذج وهذه الأخيرة تعتبر الاكفأ في مجال اتخاذ

[1] **اقناروس محمد لمين،بورغدة فاتح، الادوات الحديثة لمراقبة التسيير**، مداخلة لفعاليات ملتقى وطني لمراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، علوم اقتصادية، جامعة البليدة، 2017/04/25،ص12.

القرار، فهي عبارة عن أساليب علمية بحتة لا علاقة لها بعملية التخمين والضغوطات الشخصية .

2. **تحديد الانحرافات واعداد تقارير الأداء:** تتم في هذه الخطوة مقارنة النتائج الفعلية مع تلك المقدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة وذلك وفقا للمعادلة التالية :

الانحرافات = النتائج المقدرة _ النتائج الفعلية .

وتتم في هذه المرحلة اعداد تقارير الأداء وذلك من خلال حصر وتحديد الانحرافات .

3. **تقصي الانحرافات و تحليلها :** في هذه الخطوة يتم دراسة كل انحراف على حدى بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسؤول عنه، حيث يتم البدء بتحليل الأرقام الجمالية ومن ثم يتوجه الى تحليل الانحرافات التفصيلية لكل عنصر من العناصر المكونة للأرقام الاجمالية .[1]

4. **الإجراءات التصحيحية :** هنا يتم مناقشة الأسباب التي أدت الى وجود الانحرافات واتخاذ القرار ومعالجتها مع منع التكرار مستقبلا .

وخلاصة القول مما سبق ذكره ، وبغية الوصول الى العلاقة بين وظيفة اتخاذ القرار والموازنة التقديرية انطلاقا من تعريفها التي هي عملية تحديد الأهداف ورسم الخطط اللازمة لتحقيقها ،متطلبا الامر في ذلك التنبؤ بالمستقبل والاستعداد لمواجهته، وكونها عمل أساسي من اعمال المديرين ويسير وفقا لمعايير وقواعد تحكمها، ونظرا لان الخطوات التي تتم بها الموازنة التقديرية تمر بالكثير من القرارات ذات العلاقات المباشرة وبالأهداف والاستراتيجيات، وكذا المرور بأسلوب التنفيذ من خلال المتابعة المستمرة للخطط، متطلبا التدقيق من المخططين في حالة مواجهتهم للعديد من بدائل الخطط التي يمكن ان تستخدم وتحقق الأهداف المرغوبة، للاختيار الدقيق من بين هذه البدائل والتوصل الى افضلها، وعليه يمكن القول بان الاختيار من بين البدائل للخطط المتاحة والبحث الدائم عن الخطط البديلة لأكثر ملائمة وقربا من الموقف المستجد، هو في نهاية الامر عملية اتخاذ القرار السليم، وبالتالي لا تنفصل الموازنة التقديرية عن عملية اتخاذ القرار.[2]

المبحث الثاني :ادوات مراقبة التسيير الحديثة

[1] **بن حديد أحمد عبد السالم، الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ،تخصص تدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ،2014/2013 ص 32.

[2] **العياشي حسين، قربوز الشيخ، الموازنة التقديرية ودورها في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية ، جامعة أحمد دراية أدرار،2019/2018 ، ص ص 11_12

سنستهل هذا الفصل بتوضيح مفهوم أدوات مراقبة التسيير وكذلك من خلال تعاريف واهم المتطلبات الخاصة بلوحة القيادة، وكذا بطاقة الاداء التوازن، وكذلك نظام التكاليف ABC ونظام موازنة .ABB

المطلب الاول: مفهوم لوحة القيادة

لقد قدمت للوحة القيادة عدة تعاريف، ويجب ان تتميز بخصائص معينة كما هو موضح فيمايلي:

1- تعريف لوحة القيادة:

من بين التعاريف لوحة القيادة نجد الآتي:

- هي عبارة عن "وثيقة تتضمن المعلومات الملائمة التي تساعد على مراقبة تنفيذ القرارات المتخذة من قبل واتخاذ القرارات الجديدة المتعلقة بتصحيح الأخطاء"[1] ، في المؤسسة الاقتصادية، كما انها "وثيقة ملخصة تضم مختلف المؤشرات الكمية أو المادية المرتبطة بنقاط أساسية موجهة لمسؤول معين وتهدف الى مساعدته في قيادة أدائه"، وبتعبير أخر يمكن القول ان لوحة القيادة تمثل " مجموعة من مؤشرات التسيير، تعد بطريقة دورية لفائدة مسؤول معين بهدف توجيه قراراته وجهوده لتحقيق اهداف الاداء .

من هذه التعاريف نستنتج ان لوحة القيادة تتكون من مجموعة مؤشرات توضع بشكل منظم ودوري بحيث تسمح للسيرين من متابعة أداء المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة لتحسينه وتقويمه.

وترجع ظروف نشأتها الى مجموعة من الاسباب يمكن تلخيصها كالتالي:

- ان المؤسسة عبارة عن نظام يتكون من مجموعة من العناصر المتعددة والمتفاعلة والمرتبطة فيما بينها والغاية من وجودها اتخاذ القرارات التي تسمح بتحقيق الاهداف المسطرة لمختلف الاطراف المكونة لها والمرتبطة بها، لذلك يجب ان تتوفر على الادوات الفعالة التي تضمن لها القيادة السليمة والحركة السريعة والاستجابة لمختلف المؤثرات، ومن الادوات لوحة القيادة .
- تتجه عملية التسيير نحو تشخيص العوائق التي توجه تحقيق الأهداف المسطرة واتخاذ الإجراءات الضرورية لضبط مسار عملية تحقيق الأهداف، وتشكل لوحة القيادة نظام المعلومات الذي يسمح بضبط الحركية وتحديد المهلة الكافية للقيام بالإجراءات التصحيحية الناجحة والهادفة.
- تعبر لوحة القيادة عن الصورة المتخصرة للهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث تتواجد في كل المستويات التنظيمية وتحتوي على المعلومات الضرورية لمتخلف العمليات التي يقوم بها كل مسؤول حسب تخصصه ومنه تقديم النتائج الى المستويات العليا في شكل مؤشرات هامة تسمح لها بالقيادة والتي من خلالها يقف المسؤول على وضعية تقدم أشغال مخطط الأعمال المسطرة على مستوى المؤسسة.

---

[1] **محمد فركوس، أعمال موجهة في اعداد الموازنات التقديرية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص212.

- تتواجد المؤسسات في المحيط متقلب انتقلت فيه المؤسسة من المجال الصناعي العولمة، ففي الفترة الصناعية يرتبط أداء المؤسسات بمقدار استفادتها من اقتصاديات الحجم والمرتبطة بقدرتها على ادماج التطور التقني في الآلة الإنتاجية بشكل يسمح بالإنتاج بالحجم الكبير لمنتجات نمطية تضمن النجاح لكن فيما بعد (ابتداءا من العشرية الاخيرة من القرن العشرين) ظهرت أهمية العولمة، فزيادة الاهتمام بالعولمة ادى الى تقادم اسس المنافسة التي قامت عليها فترة الصناعية، مثل اقتصاديات الحجم والاعتماد على أسس تتمثل في قدرة المؤسسة على تغبئة واستغلال الاصول غير الملموسة والتي أصبحت أكثر اهمية من استثمار في الاصول المادية.

2- خصائص لوحة القيادة:

يمكن تلخيص أهم الخصائص التي يجب ان تتميز بها لوحة القيادة كالاتي:

- ان تتصف بالوضوح وسهولة الاستعمال.
- قد توضع لوحة قيادة واحدة للمؤسسة ككل، أو قد يقوم كل قسم او مصلحة بوضع لوحة قيادة خاصة به.
- تشمل لوحة القيادة المعلومات الرقمية والاحصائية الضرورية ولا تعمل كثيرا بالمعلومات الهامشية غير ضرورية.
- لوحة القيادة دورية تتضمن تحديث المعلومات الموجودة فيها كلما حدث تغير او استجدت مستجدات تؤثر على نشاط المؤسسة.
- مؤشرات اللوحة القيادة متعددة لذلك يمكن تجميعها في مجاميع وكل مجموعة ترتبط بجزء من النشاط أو الانشطة التي تمارسها المؤسسة.

بالإضافة الى ذلك" فإنها تسمح بمراقبة التسيير لكونها تسمح بمقارنة الاداء الفعلي بالمعياري وتكشف عن الاختلالات الحاصلة.[1]

3- وظائف لوحة القيادة وانواعها

تؤدي لوحة القيادة عدة وظائف هامة في المؤسسة الاقتصادية وذلك مهما اختلفت أنواعها ومستويات استخدامها، وفيما يلي تلخيص لأهم الوظائف وكذا أبرز أنواعها:

3-1 **لوحة القيادة كأداة للمراقبة:** تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة لما تحقق ومقارنته بالأهداف المحددة وهي بذلك تستعمل في تقييم الاداء وتجلب الانتباه للنقاط الحساسة في تسيير ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير، وتسمح بتشخيص وفحص نقاط الضعف واظهار النقائص التي لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة.

[1] **لحمر لمياء، مشبوط سمية، دور لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية** ، شهادة ماستر تخصص محاسبة وإدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2017/2016،ص37.

2-3 لوحة القيادة كأداة للاتصال:

بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف المستويات الادارية ويجب ان تسمح للمنفذين في اسفل الهرم بمناقشة النتائج وكذلك نقاط القوة والضعف ويجب كذلك ان تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل اضافية او تحديد أكثر لما هو مطلوب ومنتظر منهم (المنفذين).

وعلى كل مؤول في التسلسل الهرمي ان ينسق الاجراءات والقرارات التصحيحية الملزم القيام بها قصد التعظيم الاجمالي للنتائج.

3-3 لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار:

تعطي لوحة القيادة معلومات عن نقاط القوة والضعف للتسيير كما هو معروف وعن الانزلاقات والانحرافات الممكنة والاهم من ذلك ان تكون هذه المعلومات سببا في اتخاذ القرارات والاجراءات الملموسة لمعالجة اسباب الانحرافات وتفادي تكرارها في المستقبل.

4- أنواع لوحة القيادة:

تعتبر لوحة القيادة من الادوات التي تعرف تطورا مستمر يتماشى مع تطور وتغير البيئة الداخلية وكذا المحيطة بالمؤسسة، ولذلك اصبحت لها انواع من اهمها:

4-1 لوحة القيادة المالية :

تعتبر لوحة القيادة المالية أول لوحة قيادة طبقت في المؤسسات الاقتصادية لذا فهي تعرف أيضا بلوحة القيادة الكلاسيكية، وتعتمد على التقنيات المالية والمحاسبية حيث تستخدم القوائم المالية بالمؤسسة لتحليل مختلف نتائجها واستنباط النسب والمؤشرات لتقييم أدائها المالي والمحاسبي الذي يعكس جانبا هاما من أدائها الاقتصادي وهذا في اطار فلسفة تعظيم الارباح وتحسين المردودية وتتمثل مزايا وعيوب لوحة القيادة المالية فيما يلي:

- **مزايا لوحة القيادة المالية:** من بين مزاياها نذكر[1]

- يتم بناء لوحة القيادة المالية بالاعتماد على المؤشرات المالية مثل مؤشرات الربحية، مؤشرات هيكل التمويل، مؤشرات السيولة ومؤشرات المردودية.
- تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة المتعلقة باختيار استثمارات التمويل وتسيير الخزينة.
- تظهر مختلف العناصر المؤثرة في اداء المالي للمؤسسة من عوائد وتكاليف والتركيز عليها جنبا الى جنب بهدف تعظيم الارباح وتدنية التكاليف والتسيير الفعال للموارد المالية مما يؤدي الى تحسين أدائها المالي.

[1] **علي عرقوب، دور لوحة القيادة المستقبلية في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات**، رسالة دكتورة في تسيير المنظمات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015،ص123.

- **عيوب لوحة القيادة المالية:**

رغم المزايا التي تتم عبها لوحة القيادة المالية الا انه هناك مجموعة من نقاط الضعف التي تظهر فيها مثل:

– تلبي هذه اللوحة احتياجات الادارة العامة (والإدارة المالية) من المعلومات فقط أي انها تخص أطرفا محددة على مستوى المؤسسة، بينما تهمل باقي المصالح الاخرى.

– على الرغم من ان المؤشرات المالية المختلفة تعلم المسؤولين عن مستوى تحقيق الأهداف الا ان الاعتماد على المعلومات المالية فقط غير كاف لعملية القيادة.

– بالإضافة الى ان الاعتماد على النسب المالية (المحاسبية) للمقارنة لا يتميز بالوضوح والدقة كما هو الحال في وحدات القياس الفيزيائية(الطول، الحجم، الوزن) وكما هو متعارف عليه فان القيمة الزمنية للنقود تتغير خاصة في الاجل الطويل وبالتالي فاعتماد عليها كمقياس متجانس لقياس العمليات الاقتصادية المختلفة يعد امرا غير دقيق وغير كافي.

4-2 لوحة القيادة الاستراتيجية:

تعتبر لوحة القيادة الاستراتيجية من احداث لوحات القيادة وتدعى ايضا بلوحة القيادة المستقبلية ولوحة القيادة المتوازنة، وايضا بطاقة الاداء المتوازن، وتتضمن أربعة محاور تتمثل فيما يلي:

–**محور العملاء:** حيث ان تركيز على العملاء واستفاء وتجاوز احتياجاتهم يعد من الامور البالغة الاهمية على مدى طويل.

– محور العمليات الداخلية.

– محور المالي.

– محول النمو والتعليم .

المطلب الثاني: نظام تكاليفABCونظام الموازنة ABB

يعتبر نظام ال ABC من أهم الأنظمة التي لاقت استخداما واسع عند ظهوره ، كما أتى بتغيرات جذرية للأنظمة التقليدية ونظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة اشتقت الاحرف الثلاث ABCمن ACTIVITY BASED COSTING.

1- تعريف نظام تكاليفABC:

يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه" مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية costobject حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات" .

كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه" يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة

بالاعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة". أي أنه يقوم على فكرة أن توفير المنتجات أو الخدمات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة

وعرف نظام التكاليف كذلك على أساس الأنشطة إقبال كبير من طرف المؤسسات الأمريكية والأوروبية في سنوات الثمانينات خاصة بعد التعرف على حدود المحاسبة التقليدية. وانطلاقا من نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف يدعى برنامج (Cost Management System)(CMS) الذي قدمته المنظمة الدولية (ComputerAided Management International)(CAMI) انبثق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي كان تحت تجارب الاستعمال منذ 1963 .

ولقد تعددت تعاريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حسب اختلاف عدد من وجهات النظر فيعرفه بعض الأكاديميون أنه" عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية.

وعليه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو من بين أحدث الأنظمة للمحاسبة الإدارية الحديثة وهو يقوم على :

-تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها.

-تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة.

-تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكلفة الطاقة غير مستعملة.[1]

1-1 خصائص نظام محاسبة التكاليف:

من أهم خصائص محاسبة التكاليف ما يلي :

- انه يلائم النظام طبيعة عمل المشروع وحاجته وتقسيمه الإداري.
- الاقتصاد بالنفقات بحيث تتناسب تكلفة الفوائد الموجودة .
- أنه يتميز بالسهولة والوضوح حتى يمكن فهمه وتنفيذه في كل المستويات الإدارية والتنفيذية .
- أنه يشتمل على وسائل الأحكام والرقابة على عناصر التكاليف .
- أنه يشتمل على التنسيق المتكامل بين القائمين على تنفيذه .
- أنه يشتمل على المقومات التي تمكن من إعداد التقديرات اللازمة والمعايير المستخدمة لدراسة المشاريع.

1-2 أهداف نظام ABC:

يمكن حصر أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABCفي الأهداف التالية :

[1] **مشاش نادية، ملتقى وطني حول أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسس**ة, ص07.

- التوزيع العادل لتكاليف على المنتجات.
- تحديد الأنشطة ذات أعلى تكاليف.
- عدم تحميل المنتج تكاليف لم تساهم في إنتاجه.
- توزيع التكاليف على الأنشطة وفق معايير أكثر دقة ومرونة .
- تخفيض التكاليف بالاستغناء للأنشطة التي لا تضيف قيمة.

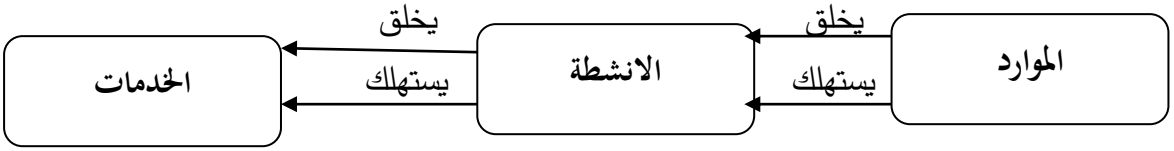
1-3 مبادئ نظام ABC:

يرتكز نظامABC على مبدأين أساسين وهما:

- الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف .
- المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة .
- والخدمات تستهلك الأنشطة.

والشكل التالي يوضح العملية التالية

الشكل رقم(2_2): مبادئ نظام تكاليف



المصدر: من اعداد الطالب اعتماد على معلومات المراجع.

2- نظام موازنة ABB:

إن استخدام الموازنات في تسير المؤسسة يعد الإطار المنظم والمنسق والمخطط لنشاط المؤسسة، تستخدم كوسيلة للرقابة من خلال متابعة ومقارنة الأداء الحقيقي، وتسجيل الانحرافات والقيام بتحليلها، حسب المتطلبات، كإعداد تقارير الرقابة على الموازنة، مع الأخذ بعين الاعتبار دقة، وملائمة وكفاية وحداثة المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب ،يستوجب تطبيق الموازنات عدة شروط:[1]

- التناسق بين كل الموازنات في إطار أهداف المؤسسة العامة.
- يتم وضعها وتنفيذها على أساس المسؤولية.

[1] **قدوري هودة صلطان**، مداخلة: **التكامل بين الانظمة التكاليف، الادارة والموازنة على انظمة(ABC.ABM.ABB)**، الملتقى الوطني مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسة وتفعيل الابداع، يوم 2017/04/25،جامعة البليدة، ص16-18.

- اعتمادها على نظام معلومات فعال (في ما يتعلق ببحوث السوق، الإنتاج ، المحاسبة ...).
- وجود نظام رقابة فعال منسجم مع الموازنة وموافق لها عند الوضع والتنفيذ والتقييم.

تقوم الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أساس تحليل أهداف التكلفة (المنتجات) لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنجازها، ولتحديد الموارد المطلوب إدراجها ، بالموازنة اللازمة لأداء هذه الأنشطة ، وذلك وفق المراحل التالية:

1- تقدير كمية المبيعات والإنتاج للفترة المقبلة: يتم تقدير كمية المبيعات، والإنتاج، إضافة إلى تحديد المزيج الإنتاجي، وفئة العملاء المستهدفين، إضافة إلى معلومات حول إجراءات إنجاز خطة المبيعات والإنتاج،

مثل تحديد عدد مرات التصنيع لكل منتج، طرق الشحن، أوامر الشراء للمواد الأولية، طلبات العملاء المتوقعة وغيرها من المعلومات ، التي تمكن من تحديد الأنشطة التي تحتاجها المؤسسة والطاقة التشغيلية لكل نشاط، وهذا ما يستدعي توفير معلومات أكثر تفصيلا من تلك التي يتطلبها إعداد الموازنة التقليدية.

2- التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة، والطاقة التشغيلية لكل نشاط :

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB يستوجب شمولها لكافة الأنشطة، اللازمة لإنتاج وبيع المنتجات : نشاط تطوير وتصميم المنتج، نشاط الاستلام، نشاط معالجة المواد ، نشاط فحص المنتجات، وغيرها من الأنشطة. إلى جانب تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناءا على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات.

3- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة :

بعد وضع قائمة الأنشطة اللازمة لتنفيذ خطة المبيعات، والإنتاج يتم وضع تقديرات حول الموارد اللازمة لتنفيذ كل نشاط، من حيث الكمية والمواصفات حتى يمكن للأنشطة، الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة سابقا.

4- تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها:

يتم تحويل الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها وذلك حسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمؤسسة، حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة على أساس تقديرات وسياسة واستراتيجية إدارة المؤسسة.

5- تحديد طاقة كل نشاط:

يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة، في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط، وتحديد عنصر الموارد الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى للنشاط، تعتبر هذه المرحلة من أعقد المراحل، حيث أن تحديد الطاقة المطلوبة من النشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع، جدولة الإنتاج والمشتريات والشحن والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة.

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB هو احد أساليب تزويد نظام تخطيط الموارد بمعلومات ذات قيمة تستخدم في توزيع المواد المتاحة على الأنشطة المختلفة، من خلال تقييم حجم النشاط الضروري لتحقيق أهداف المبيعات والإنتاج عن طريق تحديد موجهات الأنشطة وموجهات الموارد.

المطلب الثالث :العلاقة بين محاسبة التكاليف واتخاذ القرار

أولا: دور التكلفة الكلية في اتخاذ القرار

يرجع اتخاذ القرار وفقا لطريقة التكاليف الكلية إلى الفترة التي سيتم على أساسها هذا القرار :[1]

1. **على المدى القصير:**

اذا كان احد الأصناف (بضاعة ، منتج) حقق خسارة خلال هذه الفترة فقط ، بسبب ظروف الخارجة عن نطاق المؤسسة كانخفاض الأسعار او انخفاض تكلفة المواد الأولية بعد ان كانت اشترتها المؤسسة بأسعار اكبر مما أدى الى ارتفاع تكلفة الصنف الى غير ذلك ومن خلال دراسة وضعية الأسعار خلال الفترات اللاحقة ، تبين بانه سيكون استقرار على مستوى الأسعار، وعليه على المؤسسة البقاء في التعامل في هذا الصنف لأنه سيحقق أرباح في ظل الظروف العادية .

اما اذا كانت دراسة وضعية الأسعار اشارت الى بقاء التذبذب على مستوى الأسعار، فهنا يجب على المؤسسة اتخاذ قرار تجميد شراء او انتاج هذا الصنف مؤقتا الى حين استقرار وضعيته .

2. **على المدى الطويل :**

اذا كان الصنف يحقق خسائر خلال فترات متوالية وفي ظل ظروف عادية وجب تجنب شرائه او انتاجه، ومن ثم تحويل جميع الموارد المتاحة اليه (موارد مالية، موارد مادية، موارد بشرية)لتدعيم باقي الأصناف الأخرى التي تحقق أرباح .

ثانيا : دور التكلفة المعيارية في اتخاذ القرار

ان عملية وضع معايير خاصة لعناصر التكاليف تعتبر خطوة أساسية في عملية رقابية وذلك تمهيدا لمقارنة الأداء الفعلي المتحقق في نهاية الفترة مع التكاليف المعيارية المحددة مقدما، فبمقدار قرب او بعد الأداء الفعلي عن تلك المعايير ،يكون ذلك دلالة على كفاءة او عدم كفاءة هذا الأداء ، و من ثم يمكن التعرف على مسببات كل من الكفاءة وعدم الكفاءة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية وفق حجم الانحراف وتهدف عملية تحديد وتحليل انحرافات التكاليف الى ضرورة اكتشاف النواحي التي انحرفت فيها عناصر التكاليف الفعلية من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة عن المعايير المرسومة لها بما يؤهل الإدارة لاتخاذ القرارات لمحاربة الاسراف وتنمية الكفاءة ويحقق افضل استخدام للموارد .

[1] بلقاسم بن خليفة، **الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 03 ، 2010 ، ص ص 38 _39

ثالثا : دور التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرار

يؤخذ في الحسبان تكلفة المنافسين واحتياجات العملاء قبل الإنتاج وبهدف لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ الأغراض لترشيد جوانب التكلفة المتعددة خلال دورة حياة المنتج بهدف تخفيض التكلفة والوصول الى التكلفة التنافسية .

تعتمد أساليب التسعير التقليدية على عملية الإنتاج لوضع سعر بيع المنتج وذلك بعد تحديد التكلفة الفعلية ومن ثم يطرح في السوق، الا انه من الممكن ان تجري العملية بطريقة عكسية، أي تحدد المؤسسة أولا السعر الذي تبيع به المنتوج وبذلك تصبح المشكلة في كيفية التصنيع التي تسمح لها بالبيع في ظل تلك الأسعار وهو ما تسمح به التكلفة المستهدفة .

وتعتمد التكلفة المستهدفة في مجال التطبيق على :

- تحديد سعر البيع المستهدف في ضوء المنافسين وبعد دراستهم مقدرة العميل .
- تحديد التكلفة المسموح بها والتي تستطيع المؤسسة تحملها لإنتاج المنتج بطريقة تحملها على استمرار .
- القيام بالإجراءات الخاصة بعملية تصميم المنتج بواسطة المهندسين ومراحل تصنيعه بالطريقة التي تؤدي الى تكلفة المنتج التي تتساوي مع التكلفة المسموح بها، ومن ثم التوصل للتكلفة المستهدفة .
- نلاحظ ان المؤسسة المنتجة تقوم بتحديد التكلفة القابلة للتحقيق يتم تقديرها في ضوء الإمكانيات والموارد المتاحة للمؤسسة وتهدف بصفة أساسية لسد الفجوة التكالفية .
- والذي يعتبر الركيزة الأولى لهذا المدخل في تحديد سعر البيع المستهدف والذي يتحدد عن طريق إدارة التسويق بعد الدراسات التي تقوم بها، ويتطلب تحديد السعر دراسة لأسعار البيع التي يقبلها العملاء .
- اما الركيزة الثانية فهي تحديد هامش الربح المطلوب للاستمرار في النشاط والذي يستلزم تحقيق عائد مناسب على الأموال المستثمرة في المؤسسة وباستبعاد هذه العناصر من سعر البيع يكون الناتج هو التكلفة المسموحة بها .[1]
- الركيزة الثالثة هي سد فجوة التكلفة من خلال تحليل العمليات والأنشطة في المؤسسة وخارجها
- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بزيادة فرص واحتمالات نجاح المنتج على خلاف الأساليب التقليدية وقد تكتشف المؤسسة ان سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد وقامت بإنتاجه

[1] **بلفقاس اماني ، بلخضر دنيا ، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات** ، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة و جباية معمقة ، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج ، 2023/2022 ، ص ص 28_29

رابعا : دور أسلوب التكلفة وفقا للأنشطة في اتخاذ القرار

للحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة يمكن تقسيم تكاليف الأنشطة التي يمكن ان تؤدي لإنتاج منتج معين او تقديم خدمة وفقا لخاصية التسلسل حيث تعتبر هذه الخاصية الأساسية في تخفيض العيوب الموجودة في ظل المنهج التقليدي وهي افضل طريقة لربط الأنشطة وتنظيمها وذلك من خلال التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة من خلال تقسيمها الى اربع مجموعات رئيسية اطلق عليها التقسيم الطبقي لتكلفة النشاط وهي :

- التحليل على مستوى الوحدة.
- التحليل على مستوى المنتج .
- التحليل على مستوى الخط الإنتاجي .
- التحليل على مستوى المؤسسة .

ان نظام(ABC) يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، ومؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى التشغيل بصفة مستمرة كما يمكن من تخفيض التكلفة بشكل ملوس دون المساس بتقديم الخدمة، التوقيت او الجودة وذلك من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج او الخدمة .

ان نظام التكاليف المبني على الأنشطة يساعد المؤسسات الصناعية والخدمية في تحسين قدرتها التنافسية التي تمكنها من اتخاذ قرارات افضل بناء على فهم افضل لسلوك منتجاتها او خدماتها .

ان التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الأدوات التقليدية بحيث تتميز بدقة تقنياتها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة واستهلاك اهداف التكلفة لتلك الأنشطة بناء على معايير دقيقة تسمى بمسببات التكلفة والأنشطة .

بالإضافة الى توفر معلومات تفصيلية حول مختلف الأنشطة والتكليف ومسبباتها، وبالتالي فهو يسمح بتحديد التوجيهات والاختيارات الاستراتيجية بشكل دقيق وتوفير الأدوات والأساليب الجديدة الملائمة للتوقع وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، مؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة .

وهكذا اصبح ينظر الى نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة على انه الحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية، حيث بات من الشائع القول بان النظام اصبح لا يمثل خيارا فحسب لأي مؤسسة تأمل في المنافسة بل هو امر مطلوب ووسيلة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات اللازمة للتسعير وتطبيق نظم الجودة الشاملة وكذلك القرارات اللازمة لإضافة منتجات جديدة او استبعاد أخرى والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحقيق اهداف لتحسن المستمر من

خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف باستخدام مجموعة كبيرة من مسببات النشاط .[1]

خلاصة

تم التطرق في هذا الفصل الى الطرق الكمية لمراقبة التسيير ألا وهي ادوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة مبرزين أهم جوانب كل اداة، حيث يمكن القول ان وجود نظام مراقبة تسيير فعال في شركات أمر ضروري لاستمراريتها والوصول الى الاهداف المسطرة.

كما تطرقنا الى دور وأهمية الموازنة التقديرية ونظام التكاليف في المؤسسة من اجل اتخاذ القرارات المناسبة بناء على معطيات حقيقية ففي المؤسسة لابد من وجود نظام مراقبة التسيير وتطبيقها لما لها من أهمية ودور فعال .

[1] **مواقي بناني نجلاء ، طرشي كريمة ، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات** ، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر _ بسكرة ، 2020/2019 ، ص ص 47_49



الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة بوفال بالبرواقية

–المدية–

تمهيد

تعتبر مؤسسة بوفال كأي مؤسسة أخرى لها ثلاث أبعاد بعد اقتصادي، بعد اجتماعي، بعد شامل ومتكامل أي كنظام. مؤسسة بوفال معادلة تتشكل من الموارد الاقتصادية، والمتمثلة في الموارد الاولية المستهلكة، والموادالخام....الخ.

والأفكار المتمثلة في العقل المسير لعملية الانتاج والمراقبة حتى الوصول إلى المنتوج النهائي فان المؤسسة تأخذ طابع اقتصادي صناعي بالدرجةالاولى، وتجاري بالدرجة الثانية ويمكن اعتبارها كقاعدة أساسية في الصناعة الجزائرية، والصناعة الثقيلة، خاصة أنها تساهم بشكل كبير في نمو الاقتصاد الوطني.

المبحث الاول: تقديم مؤسسة (بوفال)

قد مرت الجزائر بمعاناة منذ الاستقلال من وصولها إلى التنمية بمختلف أنواعها، بحيث وبعد رحيل المستعمر الفرنسي لم يبق للاقتصاد الوطني إلا هياكل لا يوجد من له معرفة بتسييرها، ورغم كل هذا إلا انه كان هناك من يبحث محاول انقاد الامر، فبعد مرحلة التسير الذاتي انتهجت المسار الاشتراكي ،وذلك بالمخططات الثلاثية و الرباعية ..الخ، ومن بين الهياكل المنشاة في تلك المرحلة المناطق الصناعية التي استفادت منها معظم ولايات الوطن ومن بينها ولاية المدية،التي اعتمدت بلدية البرواقية بإنشاء هذه القاعدة سنة 1969 ومن بين هذه المنشات مؤسسة بوفال POVAL.

وتعتبر مؤسسة بوفال مؤسسة عريقة، ولها امتداد تاريخي، كما تعتبرمن المؤسسات الاشتراكية التي كانت لها مشاكل وما تزال الى حد اليوم، خاصة وان الجزائر انتهجت العديد من الاصلاحات الاقتصادية التي تاثرت بها، ولكن ليس كباقي المؤسسات الاخرى وذلك لكونها تسيير وحداتها بطريقة عقلانية نوعاما.[1]

المطلب الاول:ماهية المؤسسة POVAL

1- مفهوم او التعريف بالمؤسسة

نشأت مؤسسة بوفال بموجب قانون التسيير الاشتراكي سنة 1975 وكانت تسمى آنذاك المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية SONACOM وفي سنة 1983 صدور المرسوم رقم 83/01 المؤرخ في جانفي 1983 المتضمن اعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لإنتاج عتاد الريENPMH والتي أوكلت لها مهمة انتاج عتاد الري وذلك في اطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية.

ثم أصبحت في سنة 1997 مؤسسة عمومية اقتصادية. شركة ذات اسهم براس مال اجتماعي يقدر ب: 1.200.000.000 دينار جزائري تحت اسم مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر (بوفال). وهذا في الخامس من اوت 1997.

وعلى اثرها انقسمت المؤسسة الى ست وحدات انتاجية متخصصة وتساهم بطريقة مباشرة في تنمية الاقتصاد الوطني، المتخصصة في مجال الر والمحروقات.

[1] وثائق مقدمة من طرف مدير المؤسسة يوم 5/6/ 2024 على 10.00 صباحا

وهي اليوم مؤسسة مستقلة ذاتيا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية لكنها لا تزال تابعة للقطاع العام أي هي ملك الدولة.

بوفال هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات اسهم راسمالها يقدر ب: 328 مليار سنتيم متخصصة في انتاج عتاد الري .

تقع بالمنطقة الصناعية بالبرواقية، ولاية المدية، ومقرها المركزي متوجد بالرويبة في الجزائر العاصمة .

تقوم هذه الاخيرة بعدة أنشطة في مجال الري والمحروقات حيث تقوم بانتاج المضخات والصمامات بمختلف انواعها وأشكالها، ولها وراشات خاصة بصيانة العتاد، ووحدات تقوم بتحويل المواد الاولية الى منتجات كما يتم تسويق منتجاتها الى مختلف ولايات الوطن، وتصدر كذلك الى الخارج لمجموعة من الدول مثل ايطاليا السنغال..... الخ .

كان عدد عمالها في سنة 1975 عند انشائها 3600 عاملا موزعين على وحداتها، وبعد اصلاحات الاقتصادية، ودخول الجزائر مرحلة اقتصاد السوق، تم التقليص من عدد العمال ليصبح سنة 1997 حوالى 1400 عامل، وذلك لعدة اسباب منها انتاج الجزائر لسياسة الخوصصة والشروط التي فرضت عليها من طرف صندوق النقد الدولي FMI ومن بينها تسريح العمال.

واصبحت المؤسسة الآن تضم أربعة وحدات انتاجية عوض ستة وهي:

- وحدة الصمامات بالبرواقية.
- وحدة المسبك بالبرواقية.
- وحدة الصيانة بالرواقية.
- وحدة المضخات بالبرواقية .

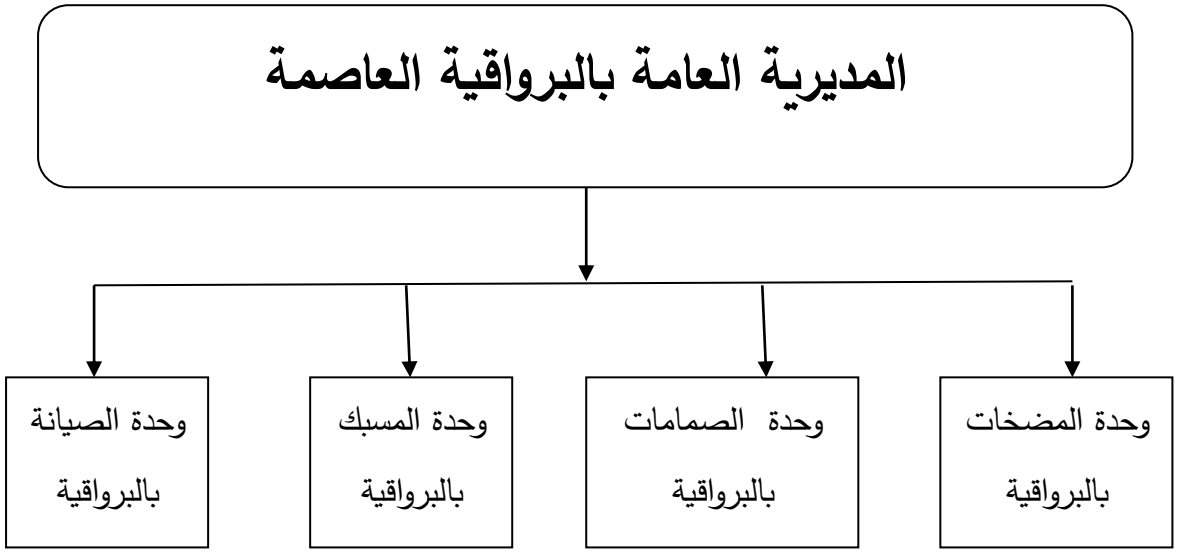
بالاضافة الى المديرية العامة بالبرواقية.

2- الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال وتحليله.

يمثل التنظيم الهيكلي توزيع الصلاحيات والمسؤوليات والتدفق المعلوماتي بالاظافة إلى الطريقة التي مر ب بها التدرج في المسؤوليات ،ويعتبر التنظيم الهيكلي للمؤسسة من النوع الهرمي الذي تختلف

فيه المسؤوليات حسب الناصب وهذا يساعد عل تسهيل الاتصال عبر مختلف مستويات الهيكل التنظيمي.

الشكل رقم(3–1): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة بوفال



المصدر: من اعداد الطلبة اعتماد وثائق مقدمة من طرف المؤسسة .

- تحليل الهيكل التنظيمى لمؤسسة بوفال:

تحتوي بوفال على اربعة وحدات وتقوم كل واحدة بانتاج وتوزيع ما تنتجه ما عدا وحدة الصيانة التي تعد وحدة خدماتية. وهذه الوحدة مستقلة في الانتاج والتسيير وذلك حسب نشاط كوحدة، اضافة الى مديرية عامة تتحكم في جميع الوحدات ونلخص المديرية ووحدات المؤسسة كما يلي:

- ❖ المديرية العامة: تتوجد بالجزائر العاصمة وهي تتحكم في جميع الوحدات وتتخذ القرارات الخاصة بهذه الوحدات سواء كانت لصالحها او ضدها في حالة سوء التسيير او المشاكل التي تنجم عنها: ومهمتها الرئيسية هي التسيير العام للمؤسسة.
- ❖ وحدات انتاج المضخات: تختص في انتاج المضخات بمختلف انواعها، واشكالها واحجامها، وتعتمد في شراء بعض المواد الخام الاولية من وحدة المسبك بالاظافة الى اعتمادها على سوق الخارجية

والمحلية ايضا، وتتحكم في نشاطها المتمثل في الانتاج والبيع من خلال التسيير الذاتي كما تعتبر هذه الوحدة مستقلة ذاتيا و ماليا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية.

- ❖ وحدة انتاج الصمامات: وحدة الصمامات بالبرواقية تختص في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها،وأشكالها وأحجامها، وتعتمد في شراء المواد الأولية الخام المتمثلة في جميع الأجسام الصمامات من وحدة المسبك بالاظافة إلى اعتمادها على السوق الخارجية والمحلية أيضا، وتتحكم في نشاطها المتمثل في الإنتاج والبيع من خلال التسيير الذاتي كما تعتبر هذه الوحدة مستقلة ذاتيا وماليا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية.
- ❖ **وحدة الصيانة بالبرواقية:** وتهتم هذه الوحدة بصيانة الآلات والمعدات الثابتة والمتحركة المتوفرة لدى المؤسسة
- ❖ **وحدة المسبك بالبرواقية** :تقوم هذه الوحدة بتحويل المواد الخام إلى منتجات نصف مصنعة وأخرى تامة الصنع ،تتمثل النصف مصنعة في أجسام الصمامات مثلا التي تعتبر بمثابة المادة الأولية بالنسبة لوحدة الصمامات،وتعتمد هذه الوحدة في توزيع منتجاتها على البيع المباشر لوحدات المؤسسة أو السوق الخارجي،كما لديها هيكل إداري خاص بها و استقلالية في التسيير.

- هذا فيما يخص تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف المؤسسة:

1- أهداف المؤسسة:

أنشأت مؤسسة بوفال كباقي المؤسسات الصناعية الأخرى. من أجل تحقيق جملة من الأهداف ونذكر منها:

- ❖ تلبية متطلبات السوق الوطنية والدولية، بمختلف منتجات الصمامات والمضخات التي تستعمل في قطاع الري باعتباره قطاع هام في الاقتصاد الوطني والعالمي.
- ❖ المساهمة في قطاع المحروقات وتزويده بالمنتجات(الموارد)مثل الصمامات الخاصة بالمحروقات التي تحتاجها، والتي تساهم في تمويل الصناعات البترولية.
- ❖ تغطية السوق الداخلية بمختلف المنتجات التي تلبي متطلبات القطاعات التي تحتاج إليها، ومحاولة التخلص من الاعتماد على الخارج.
- ❖ الاندماج مع المؤسسات الوطنية الكبرى والمساهمة في تطوير وتنمية الدولة الجزائرية من الناحية الاقتصادية، والمساهمة في تحقيق مخطط التنمية الذي تنتجه الجزائر.

2- وظائف المؤسسة :

من التعريف السابق لمؤسسة بوفال نستنتج أن مهمتها أو وظيفتها الرئيسية هي العملية الإنتاجية،أي أنها تقوم بعملية تحويل المدخلات من شكل أو نمط إلى آخر والمتمثل في المنتجات النهائية الموجهة للبيع . وتعتمد على طريقتين في الإنتاج هما:

1- النتاج حسب الطلب.

2- **الإنتاج الدائم(المستمر.)**

حيث أنها تنتهج الطريقة الأولى للمنتجات الغير المطلوبة بكثرة، أما الطريقة الثانية تنتهجها للمنتجات المطلوبة بكثرة، ويتم التعرف على الطلب الدائم من خلال الدراسات التي يقوم بها مسير المؤسسة، بالإضافة إلى خبرتهم المكتسبة في هذه المنتجات.

كما أن من مهام المؤسسة القيام ببعض الدراسات التي تخص أذواق المستهلكين،وذلك عبر مصالحها الخاصة لدراسة السوق ومتطلباتها وبما أن مؤسسة بوفال هي مؤسسة إنتاجية،فإنها تقوم بجميع الوظائف الأخرى التي تعتمدها المؤسسة الصناعية، وذلك حتى تستطيع تحقيق وظيفتها الرئيسية وتتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

1- **الشراء** : ومهمتها تموين المؤسسة بكل متطلبات الإنتاج
2- **التخزين** : وتعتبر وظيفة مكملة للشراء والإنتاج.
3- **الإنتاج** : وتهتم بتحويل المدخلات إلى قطع تامة الصنع.
4- **التوزيع** : ومهمتها صرف المنتجات إلى الأسواق ودراسة هذه الأخيرة.

المطلب الثالث: التعريف بوحدة الصمامات(وحدة البحث.)

نظرا لتعدد وحدات مؤسسة بوفال وكبر حجمها سنقتصر دراستنا على إحدى وحداتها المتمثلة في وحدة الصمامات بالبرواقية المتخصصة في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها، والتي تقوم بتموين بعض الدول المجاورة بمنتجاتها المتمثلة في الصمامات بشتى أنواعها وأحجامها سواء المستعملة في مجال الري أو المحروقات.

1- تعريف وحدة الصمامات:

هي وحدة من وحدات مؤسسة بوفال،وظيفتها الأساسية تكمن في إنتاج مختلف أنواع الصمامات مثل صمامات المحروقات،صمامات الري وصمامات أخرى. ... الخ.

تقع هذه الوحدة بالمنطقة الصناعية بالبرواقية ولاية المدية،وبما أنها مرت بالمراحل المختلفة للإصلاحات الاقتصادية فهي تعتمد في تسييرها على التسيير الذاتي ، بلغ عدد عمالها سنة **2002** نحو **206** عامل وعدد العمال بها في تناقص مستمر سنة بعد أخرى، وذلك لكبر سنهم وإحالتهم على التقاعد و انتهاج الوحدة سياسة تجميد الوظائف ويبلغ عمالها اليوم حوالي **150** عاملا بما فيهم الإدماج المهني وعقود ما قبل التشغيل.

تتكون وحدة الصمامات من أربعة دوائر في تسييرها الإداري،حيث تختص كل دائرة في جزء من التسيير وإضافة إلى هذه الدوائر توجد وظيفة تساهم في إنجاح عمل الوحدة،وتعتبر مستقلة عن الدوائر الأخرى،وهي وظيفة مراقبة التسيير، وهي تأتى مباشرة بعد مدير الوحدة.

2- الهيكل التنظيمي لوحدة الصمامات وتحليله.

تتكون من أربعة دوائر التي ذكرنا سابقا، وتختص كل واحدة منها في مجال معين من التسيير،وكل هذه الدوائر تسعى جاهدة لتحقيق أهداف الوحدة وفعالية التسيير ولتوضيح مهمة كل دائرة،وهدفها في التسيير الداخلي للوحدة سنقوم بتوضيح الهيكل الإداري لوحدة الصمامات وتحليل دوائرها والتعرف عليها وفيما يلي الهيكل الإداري للوحدة:

- تحليل الهيكل الاداري لوحدة الصمامات:

يسمح هذ التنظيم بتفويض السلطة من الهيئات العليا التنفيذية، بحيث ياخذ اللشكل الهرمي في تسيير، ومن الشكل الموضح نتعرف على كل الدوائر وهي كما يلي:

- ❖ **مدير الوحدة** : هو موظف إداري بوحدة الصمامات لديه خبرة مهنية في التسيير، وذلك من خلال المناصب التي شغلها بالمؤسسة.
- ❖**الأمانة** :يحتل جهاز الأمانة مكانة أساسية في أي مؤسسة،وفي مؤسسة بوفال على الخصوص ،بحيث يتواجد بالبناية المخصصة للإدارة،وهي عبارة عن قاعة كبيرة نسبيا، تشرف عليه سيدة لها خبرة في الميدان.
- ❖**الدائرة التجارية** :وتقوم هذه الدائرة بدور الوسيط بين الوحدة و المحيط الخارجي، وتنقسم إلى مصلحتين هما البيع والتموين
- ❖**دائرة الإنتاج** :وهي الدائرة التي تدرس وتحلل مراحل تحويل المواد الأولية من نمط إلى آخر وتتلخص في تصنيع جميع القطع المطلوبة من طرف الزبائن حسب الطلبية المعدة من طرف دائرية التسويق.
- ❖**دائرة تسيير المستخدمين** :المشرفون على هذه الدائرة يقومون بتسيير مختلف المستخدمين وتحليل ودراسة مشاكلهم ،كما تقوم هذه الدائرة بمتابعة أداء العمال وتحديد نقاط القوة والضعف،و إعداد بطاقات الأجر وتسجيل الغيابات.
- ❖**دائرة المحاسبة والمالية:** تقوم هذه الدائرة بتسيير الشؤون المالية للوحدة وتنقسم الى مصلحتين هما:
  1- **مصلحة المحاسبة العامة** :وتكمن مهمتها في الإشراف على الأعمال اليومية والسنوية أو الدورية،من مدخلات ومخرجات.. ... الخ.
  2- **مصلحة المحاسبة التحليلية** :والهدف الذي تعمل على تحقيقه هذه المصلحة هو التقليص من التكاليف بأكبر قدر ممكن وكشف الانحرافات وتحديد مسؤولياتها.

3- أهداف ووظائف الوحدة:

تعتبر وحدة الصمامات الوحيدة في أفريقيا لذلك هي تعمل من اجل تحقيق أهداف مسطرة مسبقا، وخاصة الربح والاستمرارية، وذلك بالاعتماد على وظائف منها الرئيسية ومنها المساعدة، ويمكننا تلخيص أهداف ووظائف
الوحدة فيما يلي:

1- **الأهداف** : تتمثل أهداف وحدة الصمامات بالدرجة الأولى فيما يلي:

❖السعي لتحقيق الهدف الرئيسي والمتمثل في الربح والاستمرارية، وكذا محاولة التطوير إنتاجها لإرضاء زبائنها للتموقع في السوق الداخلية والخارجية.

❖المساهمة في تنمية قطاع الري وذلك بتزويده بما يحتاجه من صمامات وكذا تنمية قطاع المحروقات بما يحتاجه هو الآخر.

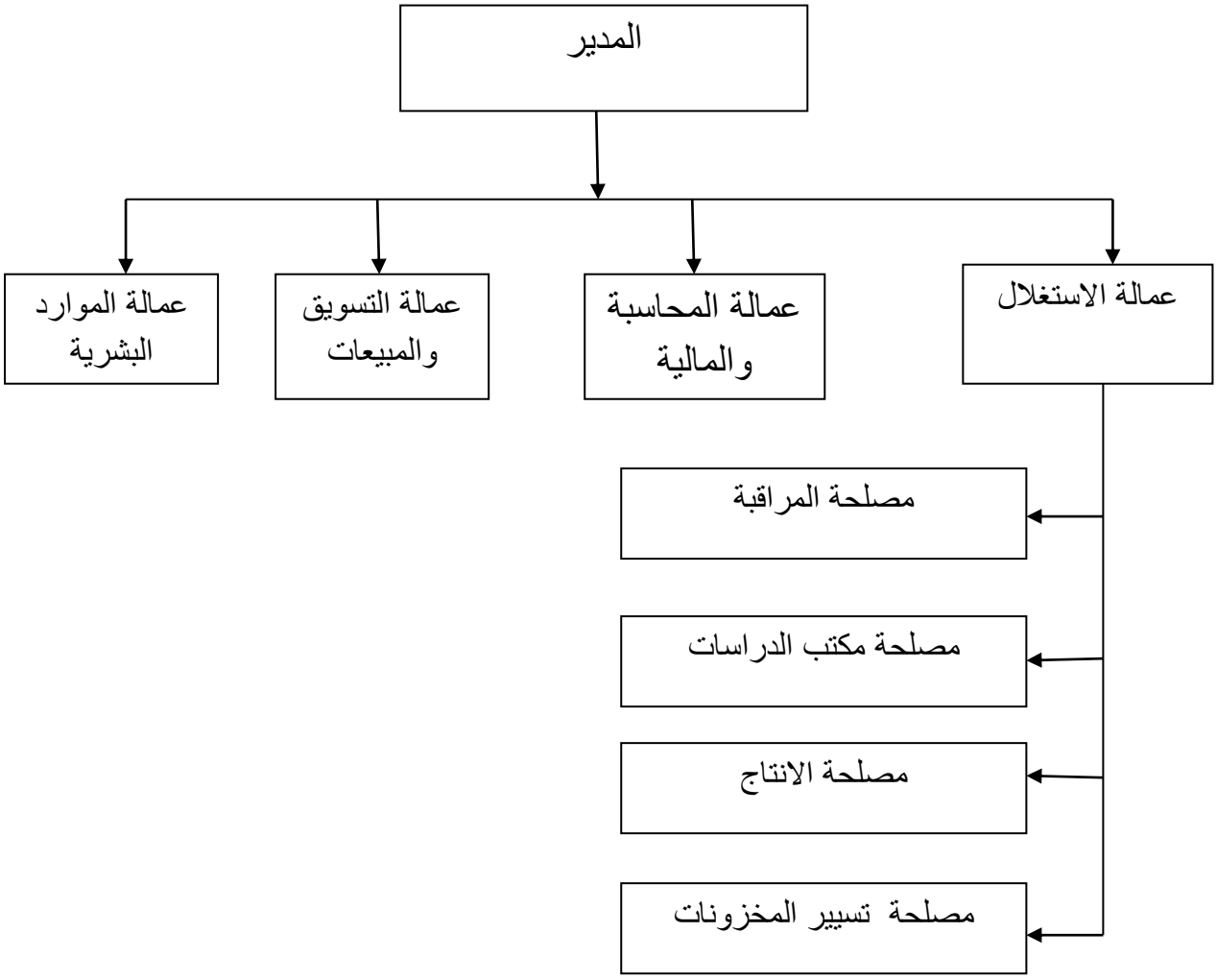
2- **الوظائف** :تتمثل وظائف الوحدة فيما يلي:

•الوظيفة الرئيسية تتمثل في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها و أحجامها.

❖وظيفة الشراء.

❖وظيفة البيع.

الشكل رقم(3-2): الهيكل التنظيمي لوحدة الصمامات



المصدر: من اعداد الطلبة اعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

المبحث الثاني : واقع عملية اتخاذ القرار في مؤسسة بوفال في ظل الموازنة التقديرية

المطلب الأول : اعداد الموازنة التقديرية في مؤسسة بوفال لسنتين 2022 و2023

تقوم المؤسسة بإعداد مجموعة من الموازنات وذلك حسب متطلبات المصنع واحتياجاته المستقبلية وتتمثل أساسا في :[1]

- موازنات التموين
- موازنات الإنتاج
- موازنات المبيعات

1. الموازنة التقديرية للتموين

تتكفل المؤسسة بتموين مخزوناتها من المواد الأولية حسب الطلب باعتبارها مادة أساسية في المصنع ، حيث تكفل الوجود المستمر لهذه المادة وفق خطة إنتاجية تضمن توفر الحد الأدنى من مخزون المواد الأولية كمخزون امان و يرتكز في اعداد موازنة التموين على عناصر أساسية تتمثل في المبيعات المحتملة و القدرة الإنتاجية للمؤسسة بالإضافة الى طلب الزبائن وقدرة المؤسسة .

ولإعداد موازنة التموين تقوم المؤسسة بتسجيل كل الحركات التقديرية في بطاقة المخزون لكي يتبين بعض النقاط، ثم إيجاد تواريخ تقديم الطلبيات لتجنب التاخرات، فالتموين اما بكميات ثابتة او فترات ثابتة ، وهنا تتبع المؤسسة فترات التموين الثابتة حيث يكون الكشف على حالة المخزون بتواريخ ثابتة وهنا نتبع الطريقة تكمن من حساب عدد الطلبيات الواجب تحقيقها خلال السنة، وموازنة التموين تزودنا بالطلبيات والادخالات والمخرجات ومستوى المخزون وهذا يتطلب اعداد الوثائق التالية : موازنة الطلبيات، موازنة الاستهلاكات، موازنة المخزونات... الخ

[1] مقابلة شخصية مع مسؤولة المحاسبة يوم 28 ماي 2024 على الساعة 10:00

2. الموازنة التقديرية للإنتاج

من خلال الدراسة التي أجريت تبين لنا ان المؤسسة تعتمد على تقديرات سنوية وذلك في ضوء معطياتها السابقة و سنحاول من خلال الاتي تحليل انحرافات موازنة الإنتاج خلال شهر ديسمبر لسنة 2022 ولسنة 2023حيث يحسب انحراف الإنتاج وفق العلاقة التالية :

انحراف الإنتاج = الإنتاج المحقق _الانتاج المقدر

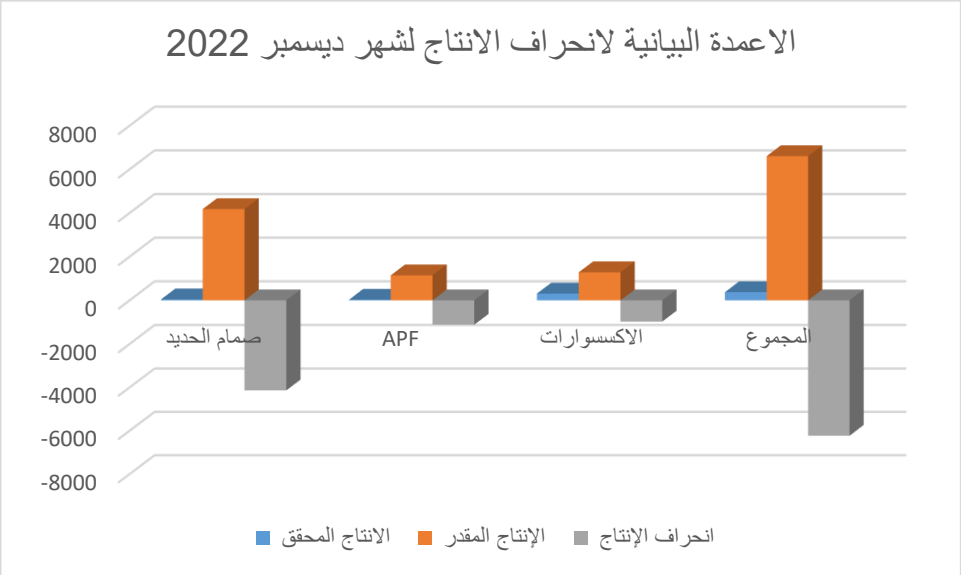
الجدول رقم (3_1) : يبين انحراف الإنتاج لشهر ديسمبر لسنة 2022

المنتجات	الانتاج المحقق	الإنتاج المقدر	انحراف الإنتاج
صمام الحديد	40	4179	(4139)
APF	24	1142	(1118)
الاكسسوارات	308	1283	(975)
المجموع	372	6604	(6232)

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مالية للمؤسسة

التحليل : خلال هذا الشهر شهدت تراجع ملحوظ في الإنتاج حيث سجلت انحراف سلبي في الإنتاج وهذا راجع الى الانحراف السلبي الذي عرفته المؤسسة في منتج صمام الحديد وذلك بسبب سوء تقدير في الإنتاج بالإضافة الى ان المؤسسة لم تتلقى بعض الطلبات للزبائن كانت مبرمجة سابقا وتم الغائها .

الشكل رقم (3_3): الاعمدة البيانية لانحراف الإنتاج شهر ديسمبر 2022



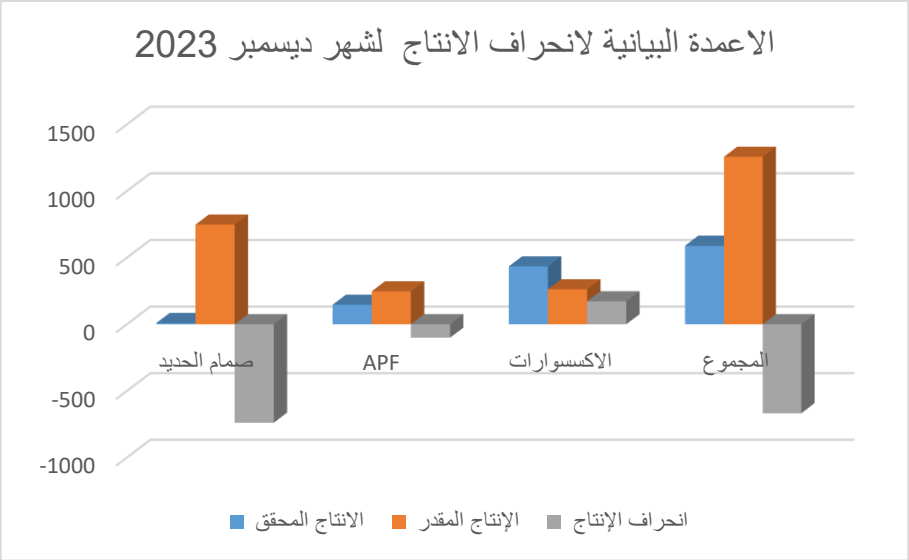
المصدر : اعداد الطلبة اعتمادا على الجدول السابق

الجدول رقم (3_2) : يبين انحراف الإنتاج لشهر ديسمبر لسنة 2023

المنتجات	الانتاج المحقق	الإنتاج المقدر	انحراف الإنتاج
صمام الحديد	09	748	(739)
APF	146	247	(101)
الاكسسوارات	434	262	172
المجموع	589	1257	(668)

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مالية للمؤسسة

الشكل رقم (3_4) : الاعمدة البيانية لانحراف الإنتاج لشهر ديسمبر 2023



المصدر : اعداد الطلبة اعتمادا على الجدول السابق

التحليل : خلال هذا الشهر شهدت أيضا تراجع ملحوظ في الإنتاج حيث سجلت انحراف سلبي في الإنتاج وهذا راجع الى الانحراف السلبي الذي عرفته المؤسسة في منتج صمام الحديد بالرغم من انحراف موجب في منتج الاكسسوارات ب 172 الا انا انحراف منتج صمام الحديد كان سالب ب 739 وهذا ما أدى الى انحراف اجمالي سالب .

وكمقارنة بين شهر ديسمبر 2022 وشهر ديسمبر 2023 فإننا نلاحظ ان المؤسسة استطاعة تدارك بعض الأسباب حيث بلغ الانحراف في 2022 الى 6232 سالب وفي سنة 2023 بلغ 668 سالب وهذا شيء إيجابي للمؤسسة .

3. موازنة المبيعات

دائما من خلال دراستنا هذه سوف نسعى كذلك الى التطرق لموازنة المبيعات وذلك من خلال من خلال اعداد هذه الموازنة لشهر ديسمبر 2022 وشهر ديسمبر 2023 ونقوم بحساب انحرافات كالاتي :

حساب انحراف موازنة المبيعات

أ. حساب انحراف الكمية وتحليله

وتحسب بالعلاقة التالية :

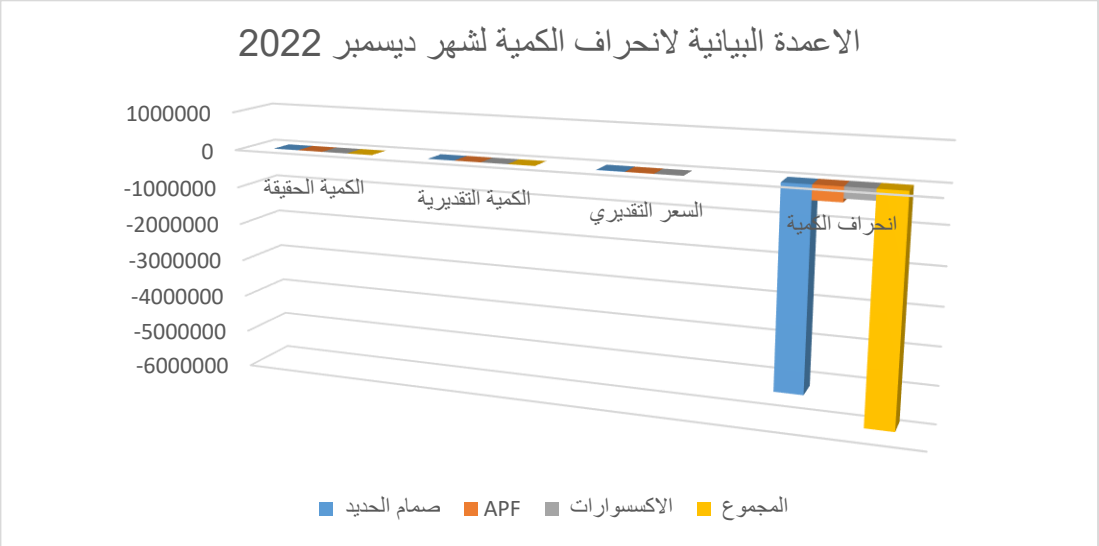
انحراف كمية المبيعات =(الكمية الحقيقية _ الكمية التقديرية) *السعر التقديري

الجدول رقم (3_3) يبين انحراف الكمية لشهر ديسمبر 2022

المبيعات	الكمية الحقيقة	الكمية التقديرية	السعر التقديري	انحراف الكمية
صمام الحديد	40	656	8404	(5176864)
APF	24	115	4101	(373191)
الاكسسوارات	6	310	927	(281808)
المجموع	70	1081	13432	(5832463)

المصدر : من اعداد الطلبة اعتماد على وثائق مالية للمؤسسة ومعلومات مقدمة من طرف مسؤولة المحاسبة

الشكل رقم (3_5) الاعمدة البيانية لانحراف الكمية لشهر ديسمبر 2022



المصدر : من اعداد الطلبة اعتماد على معطيات الجدول السابق

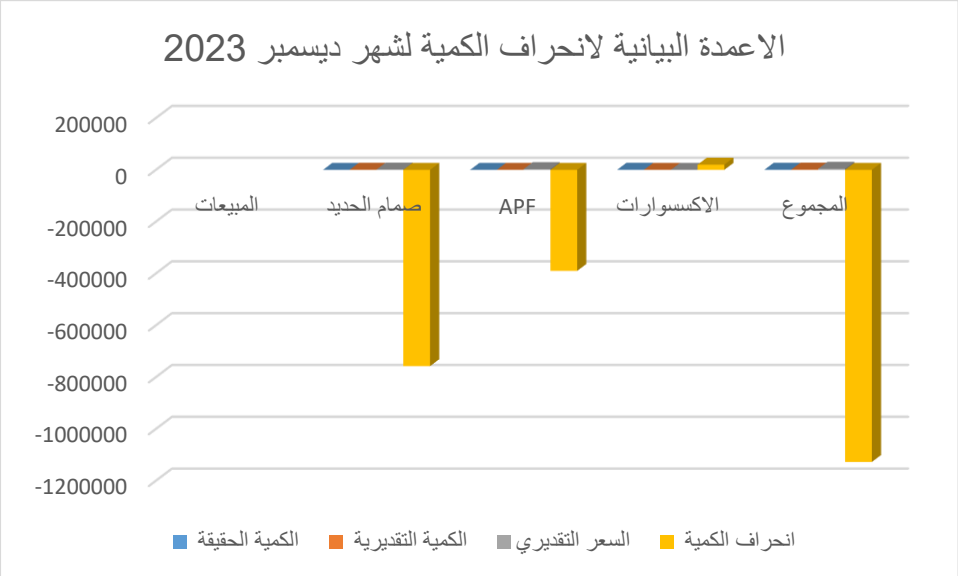
التحليل : نلاحظ ان انحراف الكمية لهذه السنة كان سالبا وذلك راجع الى ان مختلف المنتوجات سجلت انحراف كمي سالب وكذا انخفاض كمية المبيعات عن الكمية المقدرة فيجب على المؤسسة اتخاذ إجراءات تصحيحة لذلك .

الجدول رقم (3_4): يبين انحراف الكمية لشهر ديسمبر 2023

المبيعات	الكمية الحقيقة	الكمية التقديرية	السعر التقديري	انحراف الكمية
صمام الحديد	24	647	1216	(757568)
APF	94	236	2747	(390074)
الاكسسوارات	424	239	108	19980
المجموع	542	1122	4071	(1127662)

المصدر: من اعداد الطلبة اعتماد على وثائق مالية للمؤسسة ومعلومات مقدمة من طرف مسؤولة المحاسبة

الشكل رقم (3_6) : الاعمدة البيانية لانحراف الكمية لشهر ديسمبر 2023



المصدر : من اعداد الطلبة اعتماد على معطيات الجدول السابق

التحليل : : نلاحظ ان انحراف الكمية لهذه السنة كان سالبا وذلك راجع الى ان مختلف المنتوجات (صمام الحديد ، APF) سجلت انحراف كمي سالب وكذا انخفاض كمية المبيعات عن الكمية المقدرة اما بالنسبة لمنتوج الإكسسوارات سجلت انحراف كمي موجب

وارتفاع الكمية المبيعات الحقيقة عن المقدرة مما يوضح بان المؤسسة قامت باتخاذ إجراءات تصحيحة ناجحة مقارنة مع 2022 في منتج الإكسسوارات .

المطب الثاني : الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ قراراتها

من خلال الدراسة التي أجريت على مؤسسة بوفال وبحكم طبيعتها مؤسسة مختلطة (عامة وخاصة) فان عملية اتخاذ القرار هي وظيفة حيوية وهامة في المؤسسة، فنلاحظ ان القرارات الهامة والمصيرية ترجع الى بالتشاور مع المسير ورؤساء المصالح او الوحدات سواء مصلحة التموين او الإنتاج او التوزيع وهي غالبا قرارات تتعلق بالإنتاج او التموين [1]

1 قرارات الإنتاج :

تتحذ المؤسسة قراراتها فيما يخص عملية الإنتاج بالاعتماد على حصتها من السوق الداخلية والخارجية، مع مراعاة في ذلك مختلف الظروف او العوامل التي تحيط بها كالمنافسة وطلبات الزبائن، وبصفة اخص فان موازنة التقديرية للإنتاج حيث انها تعطي تنبؤات بناء على تحليلات تخص عدة سنوات .

2 قرارات التموين

كما سبق ذكره فان المؤسسة تلجا في عملية تموينها الى شراء موادها الأولية من السوق ويكون على فترات معينة وهذا راجع الى حجم الطلبيات، يتم اعداد الموازنة التقديرية للتموين على حجم المخزون المتوفر في المخازن وطلبيات الزبائن وحصتها السوقية .

3 الموازنة التقديرية كعنصر هام لاتخاذ القرارات في المؤسسة

بعد إتمام المؤسسة لمختلف الموازنات التقديرية تقوم بإعداد تقرير اجمالي يوضح كمية المبيعات، كميات الإنتاج، كميات المشتريات ويعتبر هذا بمثابة مرجع في تحسين أدائها ومعيار رقابي في المؤسسة يعكس مدى كفاءتها وفعاليتها في تنفيذ الموازنة، فيكون اتخاذ القرار له انعكاس مباشر على مختلف الخطط التي اتبعتها المؤسسة سواء في مرحلة الشراء او الإنتاج او البيع

[1] مقابلة شخصية مع مسؤولة المحاسبة يوم 28 ماي 2024 على الساعة 10:00

تبقى هنا الإشارة الى ان الإجراءات التصحيحية تلعب دورا هام في معالجة مختلف الاختلالات الغير مرغوبة فيها والدفع نحو تحسين الأداء وتحقيق اكبر نجاعة في التسيير

خلاصة الفصل

تعبر مؤسسة بوفال محل الدراسة التطبيقية ذات أهمية وقيمة مضافة على المستوى الوطني، فهي تساهم في اقتصاد الوطني، فمن خلال دراستنا لها تبين ان المؤسسة تعتمد على الموازنات التقديرية للتموين والإنتاج والتوزيع وهي عنصر فعال في المؤسسة من اجل اتخاذ جل قراراتها المالية



الخاتمة العامة

من خلال دراستنا لموضوع الطرق الكمية لمراقبة التسيير ودورها في عملية التنبؤ واتخاذ القرار، توصلت الى ان الهدف من اي عملية تسييرية هو تحقيق اقصى الاهداف المسطرة من طرف المؤسسة وذلك باقل تكلفة ممكنة وباستعمال الامكانية المتاحة، لكن لتحقيق ما سبق لا يتم بسهولة وبدون مواجهة المشاكل، نظرا للصعوبات التي تتخلل تنفيذ الاعمال مما يؤدي الى وجود اختلال والانحرافات.

الامر الذي يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير تستغل فيه أدوات المراقبة التسيير بافضل طريقة ممكنة حيث تعمل على تحديد لانحرافات وتفسيرها من اجل مساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل تفاقم الاوضاع.

فبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضواع النظرية والعملية واسقاط الجانب النظري على جانب التطبيقي في مؤسسة بوفال بالبرواقية محل الدراسة، ومن اجل الاجابة على الاشكالية الرئيسية المطروحة تم التوصل الى مجموعة من النتائج.

اختبار صحة الفرضيات:

من خلال دراستنا توصلنا الى النتائج التي تثبت صحة فرضياتنا:

الفرضية الاولى: تتمثل علاقة مراقبة التسيير والادوات التسييرية في ان المؤسسة الاقتصادية تعتمد على الادوات التسييرية لأنها اساسية لعملية التركيز على عملية الرقابة وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الاولى.

الفرضية الثانية:تؤثر مراقبة التسيير ايجابيا وسلبيا على المؤسسة وعلى الاهداف التي تسعى اليها وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: الموازنة التقديرية للمؤسسة الاقتصادية لا تتسم بالواقعية بالإضافة الى المبالغة في تقدير بعض المبالغ .

النتائج المتوصل اليها:

من خلال هذه الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج التالية :

- عدم وجود قسم مستقل خاص بمراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، بل هو تابع لمصلحة المالية والمحاسبة.
- تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الموازنات التقديرية بكثرة لضمان مختلف احتياجاتها من التموينات والمنتجات وتوقع الطلبات المستقبلية للزبائن.
- اعتماد المؤسسة على الموازنات التقديرية من اجل اتخاذ القرار والتنبؤ بالوضع الاقتصادي المستقبلي.
- تتخذ المؤسسة قرارات التموين والانتاج بناءا على تقديرات طلبات الزبائن ودراسة السوق.
- ساعدت الموازنات التقديرية المؤسسة في تحسين أداءها في العديد من المرات، من خلال تحديد الانحرافات وتحديد أسبابها واتخاذ الاجراءات التصحيحية لها.
- إن المؤسسة تعتمد على الموازنات التقديرية فقط في حين إن مراقبة التسيير تحتوي على العديد من الادوات بإمكانها جعل المؤسسة أكثر استقرارا من الناحية الاقتصادية.

توصيات واقتراحات:

من خلال دراستنا الميدانية واطلاعنا على نشاط االمؤسسة ، نقدم بعض الاقتراحات:

- على المؤسسة تخصيص قسم مكلف بمراقبة التسيير وإسقاطها على أهم عنصر في المؤسسة وهو الاستثمارات كون المؤسسة صناعية.
- على المؤسسة التعرف بشكل اكبر على أدوات مراقبة التسيير، واستغلالها مثلما تستغل الموازنات التقديرية بأفضل طريقة.
- المؤسسة بحاجة إلى تجديد استثماراتها وتوسيعها، حيث أن هذا الامر قد يفتح أفاق اكبر للمؤسسة.

آفاق البحث:

حاولنا من خلال هذه الدراسة الالمام بجوانب الموضوع النظرية والميدانية، ومن اجل مواصلة البحث في هذا الموضوع نقترح بعض المواضيع كأفاق مستقبلية للدراسة وأهمها :

- مدى واقعية الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- تفعيل وتحديث آلية مراقبة التسيير لدى جميع المؤسسات الاقتصادية والعمومية لغرض رفع مستوى الاداء والانتاج داخل هذه المؤسسات.
- ابتكار أساليب وأدوات جديدة في مراقبة التسيير غرضها مراعاة خصوصية كل قطاع وكل المؤسسات، تكون سببا في تحقيق الاهداف المسطرة من قبل مجلس الادارة.

وختاما لبحثنا هذا يمكن القول ان الاحاطة بجميع جوانب الموضوع من الغير الممكن وللذلك تبقى المجالات البحث مفتوحة امام الطلبة طيلة السنوات القادمة لاثرائه والتوسع في جوانبه المختلفة لانه يظل في تطور دائم.



قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية

1-احمد ماهر، **ادارة المبادئ والمهارات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.

2-احمد مصطفى خاطر، بهجت كشك، **ادارة المنظمات الاجتماعية مفاهيم وقضايا**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1999.

3-**اقناروس محمد لمين،بورغدة فاتح، الادوات الحديثة لمراقبة التسيير**، مداخلة لفعاليات ملتقى وطني لمراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، علوم اقتصادية، جامعة البليدة، 2017/04/25.

4-باردي عبد الكريم،قد نوردين،**أدوات مراقبة التسيير الحديثة ومدى استخدامها في مؤسسات الجزائرية**،مذكرةماستر تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2020/2019.

5-**بلفقاس اماني ، بلخضر دنيا ، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج ، 2023/2022 .

6-بلقاسم بن خليفة، **الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال طريقة التكاليف الكلية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 03 ، 2010.

7- **بن حديد أحمد عبد السالم، الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ،تخصص تدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ،2014/2013.

8- بن نونة عبد الحميد، حمودي مريم، **أليات التنبؤ بالفشل المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر، تخصص مالية مؤسسة، جامعة أحمد دراية ادرار،2019-2020.

9-بومدين طيبي، **محاضرات في مقياس نماذج التنبؤ**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسات، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2020-2021.

10- جازية زعتر،**اصول التنظيم والادارة**، مكتب عين الشمس ، الاسكندرية، 1998.

11- جلابي حميدة، **دور مراقبة التسيير في تحسين جودة الخدمات**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

12- حجرة بوتخيل،**دور وأهمية نظام مراقبة التسيير في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق ، جامعة ملاي الطاهر، سعيدة،2020.

13- حنان بن عوالي، **محاضرات في مقياس نماذج التنبؤ**، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة الشلف، 2023.

14- خالد رجم، شربى محمد الامين، **مراقبة التسيير** ، مطبوعات جامعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2019/2018.

15- **خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية**، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى2005 .

16- خير الدين القريشي، **دور المعلومات المحاسبية المفصح عنها وفق نظام المحاسبي المالي في التنبؤ بخطر الافلاس**،رسالة ماجيستر، علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2012.

17- دانيا سيوان، رانيا شابو، **دور استخدام النماذج الكمية للتنبؤ بالفشل المالي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر تخصص مالية مؤسسة، جامعة العربي التبسي ، تبسة، 2019-2020.

18- داهنين بن عامر، **من المعلومات الى المعرفة تطور اساليب الرقابة**، جامعة محمد خيضر بسكرة 2009.

19- صفاء لشهب، **نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار**، مذكرة ماجستر، ادارة اعمال، علوم تسيير، جامعة الجزائر،2006/2005.

20- **طلال عبد الحسن الكسار، محاسبة التكاليف قياس تخطيط ورقابة**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الاردن، طبعة2010.

21- عبد الستار حرين، **مجلة العلوم الاقتصادية، استخدام النماذج الكمية ومؤشرات التدفقات النقدية ودورها في التنبؤ بالفشل المالي**، دراسة تطبيقية لعينة من المصاريف التجارية الاردنية، 2012-2014.

22- عبد الهادي الجوهري، **علم الاجتماع الادارة : المفاهيم والقضايا**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، بدون سنة نشر.

23- **علي عرقوب، دور لوحة القيادة المستقبلية في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات**، رسالة دكتورة في تسيير المنظمات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015.

24- **العياشي حسين، قربوز الشيخ، الموازنة التقديرية ودورها في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية ، جامعة أحمد دراية أدرار،2019/2018.

25- **قدوري هودة صلطان**، مداخلة: **التكامل بين الانظمة التكاليف، الادارة والموازنة على انظمة(ABC.ABM.ABB)**، الملتقى الوطني مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسة وتفعيل الابداع، جامعة البليدة، يوم 2017/04/25.

26- **لحمر لمياء، مشبوط سمية، دور لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية** ، شهادة ماستر تخصص محاسبة وإدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2017/2016.

27- **محمد جزار، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساند الادارة في تحقيق الاهداف**، بدون نشر.

28- محمد خليل عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، **مراقبة التسيير في المؤسسة شبكة الابحاث والدراسات والاقتصادية**،2018.

29- محمد رفيق الطيب، **مدخل التسيير**، دوان المطبوعات الجامعية، ج2، الجزائر، 1985.

30- محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير :أساسيات، وظائف تقنيات**، دوان المطبوعات الجامعية، الجزء الاول،1995.

31- محمد زكرياء بن معزو، **محاضرات في نماذج التنبؤ**، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة، 2021-2022.

32- **محمد فركوس، أعمال موجهة في اعداد الموازنات التقديرية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

33- مداحي عثمان، **أهمية ودور المعلومات في اتخاذ القرارات**، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات جوان 2018، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2018.

34- **مشاش نادية، ملتقى وطني حول أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة.**

35- مقابلة شخصية مع مسؤولة المحاسبة يوم 28 ماي 2024 على الساعة 10:00

36- **مواقي بناني نجلاء ، طرشي كريمة ، دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات** ، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر _ بسكرة ، 2020/2019.

37- نادر أيوب، **نظرية القرارات الادارية**، دار زهران،1997.

38- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، **مراقبو التسيير والاداء في المؤسسة الاقتصادية**، دار المحمدية، الجزائر، ص54،2016.

39- **نائل عدس، محاسبة التكاليف(مدخل حديث)**، دار البازوزي لنشر والتوزيع، طبعة2013.

40- **نوال مرابطي، "أهمية نظام المحاسبة التحليلة كأداة في مراقبة التسيير – حالة مؤسسة نفطال"**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

مراجع باللغة الاجنبية :

1-C-ALAZARD.CET SEPARI.S. LE CONTROLE DE GESTION MANUEL ET APPLICATION ,3EME EDITION,DUNOD, PARIS,1996,P15

2-file:///C:/Users/mc_sol/Downloads/%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%86%D8%A8%D8%A4%20%D8%A8%D8%A7%D9%84%D8%B7%D9%84%D8%A8%20-%202.pdf ، اطلع عليه بتاريخ 22-02-2024 على الساعة 20:16.

3-Michel GERVAIS, **contrôle de gestion**,7eme Edition, ECONOMICA, 2000,P09

4-Michel gervais, **contrôle de gestion**,edition dund,paris,1976,p17.



الملاحق