جامعة يحي فـارس بالمديــة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة بعنوان:

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ودورها في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة لمؤسسة توزيع الغاز والكهرباء سونلغاز –فرع المدية–

مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم التجارية

تخصص: مالية مؤسسة

إعداد الطالبين:

- بن رقية حميد
- بلفاسي صلاح الدين

*تحت إشراف الأستاذة :

* د.حيولة إيمان

أعضاء لجنة المناقشة

بن عيشوش محمد	جامعة يحي فارس بالمدية	رئيسا
حيولة إيمان	جامعة يحي فارس بالمدية	مقررا ومشرفا
فرطاسي حفيظة	جامعة يحي فارس بالمدية	مناقشا

السنة الجامعية 2021/2020


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وإمتنـــان

الحمد لله الذي أعاننا على انجاز هذا العمل المتواضع وسخر لنا

من عباده من كان لنا عونا وسندا أتقدم بالشكر الجزيل

والتقدير والامتنان إلى أستاذتنا الكريمة الدكتورة" حيولة إيمان "

التي كانت لنا نعم المشرفة والمرشدة

وشكرنا وامتنانا إلى كل أساتذة قسم العلوم التجارية بجامعة يحي فارس

وكل القائمين على الإدارة والسير الحسن

لجامعة يحي فارس بالمدية

وشكرا



إهـــداء

أهدي ثمرة جهدي إلى أمي الغالية وأبي أطال الله في عمره

كما لا أنسى من كانت لي سندا وعونا

وإلى كل أصدقائي وكل عمال وعاملات جامعة يحي فارس

وإلى كل عرفنا ومن قريب أو بعيد

وإلى كل من حمل صورة طيبة في ذاكرتي



إهـــداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله أما بعد:

الحمد الله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوات في مسيرتنا الدراسية لمذكرتي

هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين

حفظهما الله تعالى

لكل العائلة الكريمة من الوالدين والأخوة والأخوات

إلى كل من كان لهم أثر على حياتي من معلمين ومربين وأساتذة

وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد

والسلام عليكم

ملخص

أصبحت الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير غير قادرة على إعطاء صورة واضحة وكاملة عن أداء المؤسسات وذلك لتركيزها على تقييم الجانب المالي وإهمالها لجوانب أخرى لا تقل أهمية عنه .

فدراستنا هذه تدور حول أدوات حديثة لمراقبة تسيير لتقييم الآداء مؤسسة الإقتصادية وذلك من خلال تكامل بين المؤشرات المالية وغير مالية، وهو ما يعمل على تحسين مستمر لآداء المؤسسات .

من بين الأداوات الحديثة لمراقبة تسيير التي سندرجها في هذه الدراسة نظام التكاليف المبني على الأنشطة (abc) بطاقة الأداء المتوازن .

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير تقييم الآداء، المؤشرات المالية والغير مالية، الأداوات الحديثة لمراقبة التسيير

Summary

The traditional tools of management control have become unable to give a clear and complete picture of the performance of institutions, because they focus on evaluating the financial aspect and neglect other aspects that are no less important than it.

Our study revolves around modern tools for monitoring the management of the performance evaluation of the economic institution, through the integration of financial and non-financial indicators, which works to continuously improve the performance of institutions.

Among the modern management control tools that we will include in this study is the activity-based costing system (abc) balanced scorecard.

Keywords: management control, performance evaluation, financial and non-financial indicators, modern management control tools

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
شكر وعرفان	
إهداء	
فهرس المحتويات	
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري لمراقبة التسيير	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير	3
المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير	3
المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير	7
المطلب الثالث: خطوات مراقبة التسيير وشروط نجاح عملية مراقبة التسيير	9
المبحث الثاني: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير	12
المطلب الأول: نظام المعلومات	12
المطلب الثاني: محاسبة التسيير	14
المطلب الثالث: الموازنات التقديرية	19

المبحث الثالث: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير	24
المطلب الأول: لوحة القيادة	24
المطلب الثاني: بطاقة الأداء المتوازن	33
المطلب الثالث: معيقات ونجاح تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير	41
خلاصة الفصل	45
الفصل الثاني: تقييم الأداء باستخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير	
تمهيد	47
المبحث الأول: قياس وتقييم الأداء في المؤسسة	48
المطلب الأول: مفهوم الأداء في المؤسسة	48
المطلب الثاني: أنواع الأداء والعوامل المؤثرة على الأداء	49
المطلب الثالث: مفهوم قياس وتقييم الأداء	52
المبحث الثاني: أهمية وأهداف وشروط الأساسية لتقييم الأداء ومراحله	55
المطلب الأول: أهمية وأهداف قياس وتقييم الأداء	55
المطلب الثاني: شروط الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء	56
المطلب الثالث: مراحل والقواعد الأساسية لتقييم الأداء	57
المبحث الثالث: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)	59
المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	59

(ABC)	
المطلب الثاني: دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تقييم وتحسين الأداء	63
المطلب الثالث: مزايا ومعيقات تطبيق التكاليف المبني على أساس الأنشطة	64
خلاصة الفصل	67
الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية	
تمهيد	69
المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز	70
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة وأهدافها والتزاماتها	70
المطلب الثاني: تعريف المؤسسة	73
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز	75
المبحث الثاني: تطبيق نظام abc في مؤسسة سونلغاز بالمدية	80
المطلب الأول: تحديد الأنشطة والمراكز المكونة للمؤسسة	80
المطلب الثاني: تحديد تكلفة الأنشطة	83
المطلب الثالث: منافشة النتائج	89
خلاصة الفصل	92

خاتمة عامة	90
قائمة المراجع	97

مقدمة عامة

في وسط اقتصادي غالبا ما يسم بالتعقيد وكثرة التغيرات وجدت المؤسسات الاقتصادية نفسها مرغمة على إعادة ترتيب أمورها، وتحديد طرق تسييرها تماشيا مع هذه التحديات الجديدة فأصبح لزاما على أي مؤسسة ترغب في الاستمرار والنمو وتحقيق الربح والعائد الاقتصادي أن تسلك نهجا يقضي بضرورة تحقيق سلوك اقتصادي رشيد مع تجسيد الأفكار القاضية بحتمية الاستغلال الأمثل والفعال لمواردها المالية والمادية والمعرفية، وحتى يتسنى للمؤسسات الاقتصادية من معرفة ما إذا كانت تسير وفق المسار الصحيح الذي قامت بتخطيطه وانتهاجه للوصول إلى الأهداف المرجوة، وبالتالي تصميم نظام المعلومات بإجراءاته التنظيمية والرسمية، ومقاييسه العقلانية وفعاليته وتحسينه لتنسيق الطاقات مما يسمح للمؤسسة بتحسين أداءها بطريقة مستمرة وضمان تحقيق الأهداف المرسومة.

وكنتيجة للتطور الهائل واتساع حجم المشاريع ظهرت مجموعة من الأساليب الإقتصادية التي توفر للمؤسسات الاقتصادية قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المسيرون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، والمتمثلة في أدوات مراقبة التسيير التقليدية كالمحاسبة التحليلية وكذا الموازنات التقديرية وغيرها، التي تساعد المؤسسة على اكتشاف نقاط الضعف وتشخيص أسبابه وإعطاء الحلول المناسبة لمعالجة الوضع، والتي ساهمت في عملية تقييم أداء المؤسسة حينما كانت بيئة الأعمال تتميز بالاستقرار وارتفاع طلب على المنتجات إلا أنها وجدت نفسها أمام مجموعة من التحديات وشدة المنافسة، فرضت عليها التصرف المناسب لتدارك الصعوبات ومواجهتها، والتكيف مع التطورات الحاصلة في محيطها من أجل استمرارية، حيث ظهر نوع النقص والعجز في قدرة هذه الوسائل في تلبية حاجات المؤسسة الاقتصادية وإعطاء صورة صحيحة ودقيقة عن أداء المؤسسة.

ولتقييم أداء أي وظيفة من الوظائف المؤسسة يواجه المسيرين إشكالية اختيار أو انتقاء المؤشرات المناسبة لذلك، حيث تعتمد عملية التقييم أساسا على قدرة المسيرين على اختيار أفضل وأحسن المؤشرات التي تعكس الأداء المراد قياسه، لذلك تأتي أهمية قياس الأداء والذي يتمثل في عملية التقييم والتقدير المستمر للمؤسسة لانجاز الفرد لعمله وتوقعات تنمية وتطوير في المستقبل الذي أصبح موضوعا مهما في أي مؤسسة اقتصادية.

الأمر الذي تطلب ضرورة البحث عن أدوات جديدة تتلاءم مع هذه المتغيرات، حيث أن أدوات مراقبة التسيير الحديثة كالبطاقة الأداء المتوازن والتي تعد إحدى تقنيات الإدارة التي ظهرت نتيجة تطور أساليب الرقابة وتقييم الأداء، هذا الأسلوب الذي يتميز في الجمع بين المقاييس الأداء المالي والمقاييس غير المالية كونها تتصف بسهولة تتبعها وتربطها بإستراتيجية المؤسسة، وكذا لوحة القيادة التي تتمثل في وسيلة للمراقبة من خلال مؤشرات الأداء، ومؤشرات القيادة بحيث أن مؤشرات الأداء المحقق في حين تقيس مؤشرات القيادة درجة التقدم في العمل.

ومن ثم أصبحت هذه الأدوات ذات أهمية بالغة في عملية التقييم المؤسسات حاليا بإعتبارها تعطي صورة دقيقة عن وضعية المؤسسة من خلال معرفة الأخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاط وهذا يؤدي إلى القدرة على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب وإعطاء عدة حلول وترجمة الأهداف المؤسسة بطريقة فعلية من أجل تحقيق الأهداف والفعالية والملائمة وهي تعتبر كمزايا كل مؤسسة في تحقيقها.

1- الإشكالية:

وبناءا على ما سبق يمكن أن تبرز معالم الإشكالية، من خلال الانطلاق من التساؤل جوهري يأتي على النحو التالي:

ماهو دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية

وللإجابة على الإشكالية ارتأينا تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما أسباب الاهتمام بأدوات الحديثة لمراقبة التسيير؟
2. ماذا نعني بقياس وتقييم الأداء في المؤسسة؟ وما هي أهدافه.
3. ما واقع عملية مراقبة التسيير في المؤسسة؟
4. ما هي أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير المستخدمة على مستوى مؤسسة محل الدراسة؟

2- فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة على الأسئلة الفرعية أعلاه بالإمكان الانطلاق من الفرضيات التالية:

1. تهتم المؤسسة بأدوات الحديث لمراقبة التسيير وذلك من أجل المساعدة على اتخاذ القرار والتسيير الحسن والتحكم في المؤسسة؛
2. قياس وتقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة ويعتبر كوسيلة لتطور الأداء؛
3. تقوم المؤسسة بمراقبة التسيير والتي تعتبر من الوظائف الهامة داخلها وتستخدم في الرقابة وتقييم الأداء؛
4. أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير المستخدمة في المؤسسة محل الدراسة: لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن؛

3- أهمية الدراسة

تحظى عملية الأداء تقييم الأداء في المؤسسة بأهمية بالغة تتبنى عليها العديد من القرارات الهامة وتحدد اتجاه سير المؤسسة سلبا وإيجابا، مما يساعد هذه الأخيرة على التقدم نحو تنفيذ إستراتيجيتها وبلوغ أهدافها، تبرز أهمية هذه الدراسة في كونها تتطرق غلى أحداث الأدوات مراقبة التسيير والتي ترتكز على قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات.

4- أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مراقبة التسيير وأدواتها التقليدية والأدوات الحديثة؛
- التعرف على الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة؛
- إبراز أهمية تقييم وقياس الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- إبراز تقييم الأداء باستخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.

5- أسباب اختيار الموضوع

- **فيما يخص الأسباب الموضوعية:**

- الحداثة النسبية للموضوع محل الدراسة؛
- قلة الدراسات النظرية والتطبيقية حول هذه الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير؛
- الأهمية التي تكسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- وفرة المراجع حول الموضوع؛

- **فيما يخص الأسباب الشخصية:**

- تتمثل في رغبة البحث في مثل هذه المواضيع، نظرا للأهمية التي تحظى بها،
- التوافق الدراسة مع طبيعة التخصص "مالية المؤسسة".

6- منهج الدراسة

إن المنهج المستخدم في الإجابة على الإشكالية هذا البحث وإثبات صحة أو خطأ الفرضيات المتبناة هو المنهج الوصفي التحليلي الذي يناسب موضوع الدراسة فيما يتعلق بالجانب النظري، بينما في الجانب التطبيقي على المنهج دراسة حالة بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية.

7- حدود الدراسة

الحدود الموضوعية: ركزت هذه الدراسة على تقييم الأداء باستخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.

الحدود المكانية: تم إجراء هذه الدراسة في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية.

الحدود الزمنية: تم إجراء هذه الدراسة ميدانيا في السداسي الثاني للسنة 2020-2021

8- صعوبات الدراسة

- رفض المؤسسات للاستقبال لأجل التربص الدراسي؛
- عامل الزمن كان عائقا لأن الوقت إعداد المذكرة مرتبطة بفترة الدراسة بالإضافة إلى الفترة المحدودة لإجراء التربص داخل المؤسسة.

هيكل الدراسة

لدراسة موضوع الإشكالية والتحقق من الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة وتلبهم خاتمة.

يتمحور الفصل الأول حول الإطار النظري لمراقبة التسيير، وقد قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث أساسية، تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية مراقبة التسيير، وفي المبحث الثاني تم عرض فيه الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير، وفي المبحث الثالث الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.

فيما يخص الفصل الثاني تم التركيز على تقييم الأداء باستخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، حيث عرضنا في المبحث الأول للإطار النظري لتقييم الأداء في المؤسسة، أما المبحث الثاني دار حول العناصر الأساسية لتقييم الأداء، وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

وفي الأخير خصص الفصل الثالث لدراسة .....

9- دراسات السابقة:

1. دراسة نعيمة يحياوي (2008)، **بعنوان أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- إبراز الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في التكييف مع مستجدات الظروف الحالية للمؤسسة الوطنية، وذلك من خلال دراسة قطاع صناعة الحليب بالجزائر؛

- إظهار مدى إمكانية تطبيق بعض أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة على المؤسسات الوطنية؛

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- ضرورة التكامل والربط بين كل الأدوات التقليدية والحديثة في مراقبة التسيير لبلوغ مستويات أداء متميزة؛
- أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على ملبنة الأوراس كممثل للأدوات الحديثة إلى فعاليتها كأداة حديثة في تقييم الأداء الفعلي؛

2. دراسة بن لكحل أسماء (2016)، **بعنوان أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر

هدفت هذه الدراسة إلى:

- إبراز أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة التسيير على مستوى المؤسسات الاقتصادية ذات طابع الإنتاجي.

توصلت إلى النتائج التالية:

- أن المؤسسات في حاجة لضرورة التحول من الأنظمة التقليدية المرتبطة بمحاسبة التكاليف ومراقبة التسيير إلى أنظمة الحديث، إلا أنه توجد بعض الصعوبات تحول دون ذلك؛

- ضرورة تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاتجاهات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، وذلك بالقضاء على مختلف العراقيل التي تواجه هذه المؤسسات.

3. دراسة حمزاوي عبد الحميد (2017)، **بعنوان دور نظام مراقبة التسيير في تأثير على فعالية قرارات المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة د.الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- إبراز دور نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الوطنية للصناعة الالكترونية ومدى تبني هذه المؤسسة لأدوات وطرق حديثة في اتخاذ قراراتها؛
- إبراز أدوات مراقبة التسيير وأنها أدوات مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية.
- توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:
- أن نظام مراقبة التسيير يجب أن يعمل في ظل نظام إداري فعال يتسم بالوضوح والشفافية وأن يكون الترابط في المهام والصلاحيات مما يتيح تفادي التعطيل أثناء العمل؛
- محاولة التغيير من استعمال الأدوات التقليدية غلى الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير؛
- أن تطبيق الفعال لنظام مراقبة التسيير بأدوات الحديثة في هيكل المؤسسة يؤدي حتما غلى فعالية في اتخاذ قراراتها وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تعد الدراسة الحالية امتداد للدراسات السابقة، ولكن ما يميزها عن أنها تطبق في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالمدية، وهي مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري.

10-هيكل الدراسة

لدراسة موضوع الإشكالية والتحقق من الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة وتلبهم خاتمة.

يتمحور الفصل الأول حول الإطار النظري لمراقبة التسيير، وقد قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث أساسية، تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية مراقبة التسيير، وفي المبحث الثاني تم عرض فيه الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير، وفي المبحث الثالث الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.

فيما يخص الفصل الثاني تم التركيز على تقييم الأداء باستخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، حيث عرضنا في المبحث الأول للإطار النظري لتقييم الأداء في المؤسسة، أما المبحث الثاني دار حول العناصر الأساسية لتقييم الأداء، وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

وفي الأخير خصص الفصل الثالث لدراسة .....

الفصل الأول:
الإطار النظري لمراقبة التسيير

تمهيد:

إن المهمة الأساسية لإدارة المؤسسة هي التنسيق بين مختلف الموارد من أجل تحقيق غايات محددة في ظل التغيرات المحيطة بالمؤسسة وداخليا وخارجيا وذلك من خلال وضع مجموعة من الإجراءات والتنظيمات لغرض تسهيل عمل الأفراد وجعل المؤسسة تخضع لنظام رقابي يسمح بمتابعة سير العمليات بها.

فمراقبة التسيير هي الحلقة الرئيسية من حلقات عملية الإدارة والتسيير وتهتم بتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها أي مؤسسات، لمساعدة المسيرين والمسؤولين في تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة والقيام بالمهام المتعلقة بهم.

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** ماهية مراقبة التسيير؛
- **المبحث الثاني:** الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير؛
- **المبحث الثالث:** الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير تعتبر حديثة من حيث البحث في الإدارة وعلم التسيير وقديمة من حيث الممارسة الميدانية وهي تركيبة لعنصرين وهما التسيير والرقابة، كما أن مراحل ظهور وتطور مفهومها وانتشار استعمالها كأداة تساهم في التسيير الفعال انطلقت منذ بداية القرن العرشين.

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير

قبل التطرق إلى مفهوم مراقبة التسيير يجب أولا التطرق المراقبة والتسيير:

- فالمراقبة هي القدرة على متابعة وتوجيه وتقييم عمل ما في المؤسسة، من خلال نسق معين (معلومات، قرارات وإجراءات، مراقبة النتائج).
- أو بعبارة أخرى هي متابعة تنفيذ عمل ما بأحداثه وطرفه واحتياجاته وفقا لما يجب أن يكون عليه هذا العمل.[1]
- أما التسيير هو طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية والمادية والمالية قصد تحقيق الأهداف الموجودة وتتم هذه الطريقة حسب السيرورة التي تتمثل في التخطيط، التنظيم والإدارة ورقابة العمليات، قصد تحقيق أهداف المؤسسة بالتوفيق بين مختلف الموارد.[2]

ومن خلال هذا يتضح أن دورة التسيير تتكون من خمسة مراحل هي: التخطيط، التنسيق، التنظيم، التوجيه، الرقابة، وهي نفسها الوظائف الفرعية للتسيير.

---

[1] جبرائيل جوزيف كحالة، **محاسبة التكاليف المعيارية**، دار الثقافية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 1998، ص 8،9

[2] الظاهر نعيم إبراهيم، **أساسيات الإدارة، المبادئ والتقنيات الحديثة**، عالم الكتب الحديث، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص 189

1. تعريف مراقبة التسيير

اختلف الباحثون والعلماء المتخصصون في علم الإدارة والتسيير حول تحديد مراقبة التسيير مع اختلاف وجهات نظر المدارس التي ينتمون إليها خاصة مع تطورات التي شهدها هذا النظام.

يعرفها C.ALAZARD: يرى أن "مراقبة التسيير نسق متكامل يمكن الجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من خلال وضع الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها، ثم قيادة الإجراءات والانجازات، وأخيرا تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها".[1]

وعلى ضوء التعريف السابقة يمكن القول أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية هي: الفعالية، الكفاءة، والملائمة، فهي تعبر عن الأداء في المؤسسة.

2. خصائص مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية:[2]

- **تقديم المعلومات الصحيحة:**

تعمل مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة تضلل متخذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة.

---

[1] C.alazard **, contrôle de gestion**, 5 Emme Edition, 2001, p 15.

[2] قورين حاج قويدر، **دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير**، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة الأعمال، جامعة الشلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،غ م، الجزائر، 2007/2006، ص 32

* **تكاليف الوقت أو ما يعرف بالتكاليف الفترة:** وهي تلك التكاليف التي يمكن مقابلتها بالإيرادات على أساس المدة الزمنية، وهي بذلك تتحول إلى المصورف بمجرد انتهاء المدة التي دفعت من أجلها، بالتالي لا تعبير تكاليف الفترة جزء من تكلفة الشراء أو الانتاج السلع، إذن هي تكاليف غير قابلة للتخرين.

- **حسن توقيت المعلومة المقدمة:**

توفر مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.

- **الاقتصاد في التكاليف:**

تساهم مراقبة التسيير على تخفيض التكاليف، فمثلا تقوم بتخفيض تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت* أيضا تخفيض التكاليف من خلال تقليل من الأخطاء الانحراف التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهضة.

- **تسهيل اتخاذ القرار:**

تساهم مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذه الأخيرة إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دونما الحاجة إلى التفسير والتحليل والاستقاء.

3. أهمية مراقبة التسيير

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن الحاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لكن عند كبر حجم المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بمختلف الأنشطة فقد تعذر على أصحابها إداراتها إدارة فعلية، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس

علية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها وسير سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة وذلك من خلال:[1]

- تقسيم المؤسسات إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية*، ووضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في نظام رقابة دقيقة؛
- تسجيل مجمل المؤشرات المالي وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات.

4. أهداف مراقبة التسيير

تهدف مراقبة التسيير إلى التحكم في الأداء الأفراد والمؤسسة ككل وذلك عن طريق محاولة تحقيق الأهداف* والتي نذكر منها:[2]

- **الربط بين الإستراتيجية والمستوى التنفيذي:** حيث أن الدور الأساسي لمراقبة التسيير هو مساعدة الإدارة على قيادة أفضل للإستراتيجية وهذا من خلال متابعة تنفيذها.

---

[1] محمد الصغير قريشي، **واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، مجلة الباحث العدد09، جامعة ورقلة الجزائر، 2011، ص 166

***مركز المسؤولية:** هو وحدة تنظيمية مرخص لها اختيار الأهداف والوسائل المناسبة والمستعملة لتحقيق هذه الأهداف، حيث توجد في المؤسسة خمس أنواع من مراكز المسؤولية: مركز مسؤولية التكاليف، الإيرادات، الأرباح، المصاريف الإدارية، ومركز مسؤولية الاستثمارات.

* **يمكن القول أن نفرق بين الأهداف والغايات:** فالأهداف هي ما تصبوا إليه المؤسسة كمقياس كيفي أساسا حتى تؤدي دورها وسياستها مثل تحقيق رقم أعمال بحجم مقبول، أما الغايات فهي عادة تكون محددة بأرقام وكميات تعبر عن الترجمة الواقعية للأهداف، مثل: تحقيق قيمة معينة من رقم الأعمال كربح 20%مثلا.

[2] عبد الحميد دادة، **أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نظم المعلومات ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013-2014، ص 19

- **المساهمة في تصميم هيكلة المؤسسة:** لمراقبة التسيير مسؤوليات أخرى، فلها مهمة المساهمة في تصور هيكلة المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة.

- **تصميم نظام المعلومات:** يعمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة على إقامة نظام للمعلومات خاص به، يسمح هذا النظام بتزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات الضرورية التي تساعدهم على اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها: الزمن، التنظيم، المصدر الشمولية.

1. من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو بعد التنفيذ ونجد:[1]

- **مراقبة التسيير القبلية (السابقة):** من خلال التسمية نستنتج أن هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، ويعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكيد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية.
- **المراقبة أثناء الإنجاز (آنية):** هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الانجاز أي أنه تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حديث أثناء تنفيذ العمل.
- **المراقبة اللاحقة (البعدية):** تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعيا أو شهريا أو بأيام محددة، لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي.

[1] عبد الفغار الحنفي، وعبد الحميد الصحن، **إدارة الأعمال**، الدار الجامعية، بيروت، دون سنة النشر، ص 437

2. من حيث التنظيم: وحسب هذا المعيار يوجد ثلاثة أنواع للمراقبة التسيير هي:[1]

- **المراقبة المفاجئة:** تتم هذه المراقبة بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد ويتم ذلك بالقيام بجولات لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم في الخطة المسطرة.

- **المراقبة الدورية:** تتم هذه المراقبة بشكل دوري وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي أكبر منع علاجي.

- **المراقبة المستمرة:** تكون عبرة طول أيام أي دائمة وليست على فترات متقطعة، وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار.

3. من حيث المصدر: حسب هذا المعيار يوجد نوعان من مراقبة التسيير وهما:[2]

- **المراقبة الداخلية:** ويقصد بها المراقبة الذاتية أي تتم داخل المؤسسة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع من المراقبة أساس إلى:

  - مراجعة سياسة القيادة وإستراتيجيتها المتبعة في نشاطها؛
  - تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي؛
  - تقدير حصة المؤسسة في السوق.

[1] فؤاد الشيخ السالم وزياد رمضان، **المفاهيم الإدارية الحديثة**، مركز الكتب الأردني، الأردن، الطبعة الخامسة، د ط، ص 245

[2] Hamadouche Malika, **contrôle de gestion d'une Entreprise publique économique**, mémoire magister, L'ESC, Alger, 2000, p09.

• **المراقبة الخارجية:** هذه المراقبة تقوم بها الجهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون نبعيها غالبا بجهاز الدولة، كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، ومراقبة مدقق الحسابات لميزانيات المؤسسة.

4. من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاث أنواع:[1]

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

• **المراقبة على الأنشطة الوظيفة:** وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة، مثل: التسويق، التمويل الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

• **المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة:** من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة من خلال فترة زمنية معينة وهذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

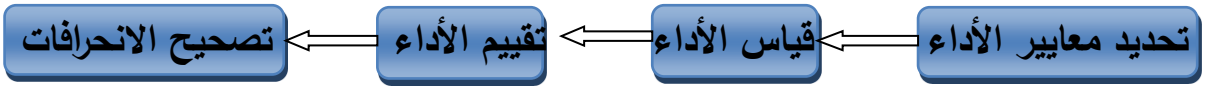
المطلب الثالث: خطوات مراقبة التسيير وشروط نجاح عملية مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خطوات مراقبة التسيير وشروط نجاحها فيما يلي:

[1] محمد القدومي وآخرون، **المفاهيم الإدارية الحديثة**، دار المعتز للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص 182

1. خطوات مراقبة التسيير

تتمثل وظيفة مراقبة التسيير في التأكيد من أن ما تم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط وبذلك بإتباع خطوات معينة اتفق حولها الكثير من رواد الإدارة والتسيير باختلاف مدارسهم الفكرية والتي نوجزها فيما يلي:[1]



1. 1 تحديد معايير الأداء: وتعتبر المعايير المقاييس يمكن بواسطتها قياس النتائج (الأداء) الفعلي، لما هو مطلوب تحقيقه من عمل ما، أي الأهداف الحقيقية التي ينبغي الوصول إليها.

1. 2. قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات: بواسطة أدوات مناسبة مقارنته بالمقاييس الموضوعية سلفا بعد تجميع المعلومات، تحديد الانحرافات بجانبها السلبي والايجابي إن وجدت، من أجل تحري أسابها ومحاولة علاجها كخطوة ثالثة.

1. 3. تقييم الأداء: إن وظيفة معايير الأداء هي تعرف المسير بما يجب أن يكون، بينما قياس الأداء يعرفه بما هو موجود، وعليه أن يتساءل في هذه الحالة عن مدى قبوله لهذا المستوى؟ فإن كن الجواب بالنفي فهل هناك أسباب مقبولة تبرز انخفاض مستوى الأداء؟ تلك هي عملية تقييم الأداء التي يبني عليها اتخاذ إجراءات وقرارات معينة.

1. 4. تصحيح الأداء: وفيما يقوم المختصمون باتخاذ القرارات الملائمة لتصحيح الاختلافات الناتجة عن الأداء الفعلي قياسا بالأداء المتوقع وإعادة تنظيم الأساليب والإجراءات وطبيعة العمل أو تعديل الخطط والأهداف إذا تطلب الأمر ذلك.

---

[1] صلاح الشنواني، **التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال**، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 204.

2. شروط نجاح مراقبة التسيير: لمراقبة التسيير شروط تنظيمية وتحفيزية إضافة إلى أربع عناصر أساسية لنجاحه في المؤسسة وهي:[1]

2. 1. إدارة مرنة مع التغيرات في محيط المؤسسة: إن وضع مسار التخطيط والقيادة لأداء هو تغير هام في المؤسسة، كنتيجة لهذا التغيير فإن المسؤولين سيبحثون عن عناصر بشرية التي يمكنها القيام بهذا الكفاءة كما أن هذا التغيير لا ينجح إلا إذا وجدت رغبة في ذلك، ويكون انطلاقها وأساسها من الإدارة العامة ثم المستويات الأخرى في المؤسسة وهذا يعتبر عاملا هاما في نجاح التغيير في المؤسسة.

2. 2. تسيير مشترك ودورات تسيير ونتائج تسيير موافق عليها: عمل المسيرين بكل عمل المسؤولين بكل عناصر المؤسسة لأن نجاحها يكون بتنسيق وتضافر كل الجهود التي فيها، وأي تغيير يستلزم التغير أولا في سلوك الأفراد المؤسسة يجعلهم مقتنعين ويقبلون به، ويمكن أن يتم هذا من خلال اشتراكهم في كل ما ترغب المؤسسة الوصول إليه أو الحوار معهم.

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

[1] الطاهر أبو طالب، **مراقبة التسيير في البنوك**، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2002-2003، ص 52

المبحث الثاني: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

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

المطلب الأول: نظام المعلومات

ينقسم نظام المعلومات إلى مصطلحين: "النظام" و "المعلومات"

– فالمعلومات هي الناتج من نظام المعلومات، ويجب التميز بين المعلومات والبيانات فالبيانات هي حقائق أولية أو أرقام وإذا ما جمعت فإنها تمثل مدخلات إلى نظام المعلومات وبالتالي فالمعلومات فإنها تتكون من بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة.[1]

– أما النظام فهو عبارة عن مجموعة من العناصر التي تشكل ما يدعى بمكونات النظام التي تكون إما عبارة عن مكونات مادية مثل الحواسيب، الشاشات، خطوط الاتصال، أو الورق، أدوات الكتابة والطباعة، أو مكونات معنوية مثل البرامج والملفات والنظم والقوانين، التعليمات والعلاقات هي كل ما يعمل على ربط مكونات النظام مع بعضها، بحيث تشكل هذه العناصر منظومة ناجحة تؤدي وظيفة معينة أو مجموعة من الوظائف.[2]

---

[1] كمال الدين الدهراوي، **مدخل معاصر في نظام المعلومات المحاسبي**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 15

[2] لمين علوطي، **أثر تكنولوجيا المعلومات والإتصال على إدارة الموارد البشرية في المؤسسة**، مذكرة دكتوراه في علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006–2007، ص 68،69

1. تعريف نظام المعلومات

يعرف نظام المعلومات على أنه "نظام متكامل لكل من الآلة والعنصر البشري والذي يهدف إلى تزويد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لتدعيم واستمرار العمليات العادية واليومية، للمشروع سواء كانت تلك المعلومات تتعلق بالعمليات الداخلية للمؤسسة أو الأطراف الخارجية التي تتعامل معهم المؤسسة لإدارة عملية اتخاذ القرارات الإدارية داخل المشروع.[1]

2. مراحل نظام المعلومات وعناصره

يتكون نظام المعلومات من عدة مراحل وهي كالآتي:

2. 1. مراحل نظام المعلومات: تتمثل هذه المراحل فيما يلي:[2]

- تخطيط النظام؛
- تصميم النظام؛
- تنفيذ النظام؛
- تشغيل النظام وتنفيذه؛
- صيانة النظام.

2. 2. عناصر نظام المعلومات: تتمثل العناصر الأساسية لنظام المعلومات في:[3]

- الأجهزة؛

[1] محمد أحمد حسان، **نظم المعلومات الإدارية**، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2008، ص16،17

[2] كمال السيد غراب ونادية محمد الحجازي، **نظم المعلومات الإدارية**، دار النشر والتوزيع والمطابع، جامعة سعود، دون سنة، ص 34

[3] المرجع السابق، ص 37

- وسائل الحفظ وتخزين البيانات؛
- البرامج؛
- قاعدة البيانات؛
- إجراءات التشغيل؛
- العنصر البشري.

3. أهداف نظام المعلومات: يمكن ذكر مجموعة من الأهداف التي تسعى لتحقيقها نظام المعلومات والمتمثلة فيما يلي:[1]

1. الربط النظم الفرعية للمؤسسة مع بعضها في نظام متكامل بها يسمح بتدفق البيانات والمعلومات بين تلك النظم ومما يؤدي إلى تحقيق التنسيق بين أنشطة تلك النظام؛
2. المساعدة في ربط الأهداف النظم الفرعية للمؤسسة بالهدف العام للمؤسسة وبالتالي المساهمة في تحقيق هذا الهدف؛
3. المساعدة والمساندة في عملية صنع القرار في جميع التنظيمية من خلال توفير التقارير التي تتضمن المعلومات اللازمة لتلك القرارات وفي التوقيت المناسب؛
4. تقديم المعلومات اللازمة عن مدى تحقيق الإدارة لمسؤولياتها.

المطلب الثاني: محاسبة التسيير

تمثل معلومات محاسبة التسيير أحد الاعتبارات الأساسية التي تؤثر على جميع الأنشطة التي تقوم بها الإدارة وتحتاج المؤسسات إلى توفير قدر كبير من المعلومات لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

[1] أحمد صلاح الهزامية، **دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية (دراسة ميدانية في المؤسسات العامة لمحافظة أريد**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 1، 2009، ص394.

1. مفاهيم عامة حول محاسبة التسيير

يوجد لمحاسبة التسيير مفاهيم عدة وتتمثل فيمايلي:

1. 1. تعريف محاسبة التسيير

تعرف محاسبة التسيير على أنها "طريقة عمل تتم من خلالها معالجة معطيات معينة بغرض: [1]

- معرفة التكاليف المتعلقة بكل وظائف المؤسسة؛
- تحديد أسس التقييم الخاصة ببعض عناصر الميزانية؛
- شرح مختلف النتائج من خلال حساب التكاليف المنتجات، وبالتالي تحديد أسعار البيع المناسبة،
- وضع التنبؤات أو التقدير الخاصة بالأعباء والمنتجات (تكاليف محددة مسبقا)؛
- معاينة النتائج الفعلية وشرح الانحرافات الناتجة عنها.

1. 2. دور المحاسبة التسيير

يمكن توضيح محاسبة التسيير في الشكل التالي:[2]

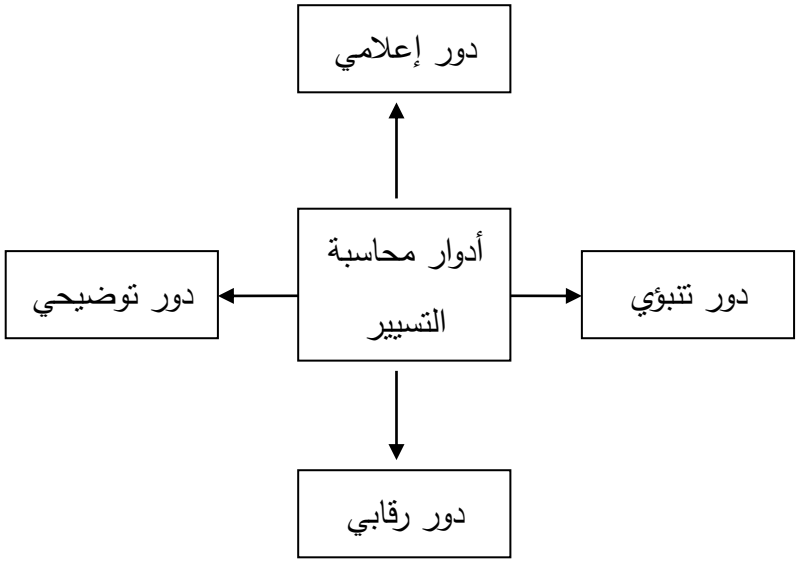
---

[1] محمد زينات محرم ومحمد محمود البايلي، **المحاسبة الإدارية**، دار الوفاء، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 05

[2] أحمد بونقيب، مرجع سابق، ص 62

* **قياس المردودية**: ويقصد بها في المدى القصير عن قطاعات النشاط التجاري التي تحقق هوامش والقطاعات التي يمكن أن تحلل مردوديتها هي: المنتجات، مراكز المسؤولية، قنوات التوزيع،...الخ

الشكل رقم (1-1): دورة محاسبة التسيير



المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد إلى أحمد بونقيب، **دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير**، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية، جامعة المسلية، الجزائر، 2005-2006، ص 61

أ. دور إعلامي: إن أول دور تقوم به محاسبة التسيير هو إبلاغ المسؤولين وتزويدهم بالمعلومات الضرورية حول التكاليف الخاصة بمختلف الوظائف وتكاليف المنتجات التي تصنعها المؤسسة بغرض قياس المردودية*.

ب. دور التنبؤي: إن عملية التنبؤ ضرورية للقيادة الحسنة للمؤسسة، كما تسمح بتقدير الاحتياجات الضرورية للخزينة، وكما تعمل محاسبة التسيير على مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات من خلال توفير المعلومات الفعلية والمستقبلية حول تكاليف المنتجات وحول سير العمليات في المؤسسة.

ج. دور رقابي: تعمل محاسبة التسيير على مراقبة تنفيذ الخطط والميزانيات عن طريق المقارنة النتائج الفعلية والتقديرات، حيث تسمح الانحرافات المحصلة بالقيام بالعديد من الإجراءات منها:

- إما القيام بعملية المراجعة لهذه التقديرات؛
- إما بتغيير طرق الحساب التكاليف وتعديلها بما يتناسب مع أهداف المؤسسة؛
- إما بالتعديل في هذه الأهداف الموضوعية.

د. دور توضيحي: يعتبر هذا الدور مهما جدا، فبعد عملية قياس الانحرافات تساعد محاسبة التسيير على الشرح المفصل لهذه الانحرافات، كما تبين أسباب تدني مردودية منتوج ما، أو أسباب نجاح أو فشل مشروع ما التوضيحي لمحاسبة التسيير يجب أن يكون ملازما سيرورة العملية الرقابية.

1. 3. أهداف و وظائف محاسبة التسيير

1. 3. 1. أهداف محاسبة التسيير

من أهداف محاسبة التسيير ما يلي:[1]

أ. بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم وهذا ما يسهل أيضا عملية تحديد النتائج؛
- تحديد سعر البيع لمنتوجات المؤسسة.

ب. دراسة المردودية التي تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب:

[1] عبد الحميد حمزاوي، **دور نظام مراقبة التسيير في التأثير على فعالية قرارات المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وجباية، جامعة السعيدة، الجزائر، 2016-1017، ص 46

- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات)؛
- مراقبة التكاليف التموين، الإنتاج، والتوزيع.

ج. تسمح بقياس النتائج التحليلية وذلك بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة تستطيع قياس مردودية المنتوجات المختلفة أو مجموعات المنتوجات والمبيعات أو الخدمات كل منها على حدة.

1. 3. 2. وظائف محاسبة التسيير

تتمثل وظائف محاسبة التسيير فيما يلي:[1]

أ. التخطيط: إن تحديد الهدف من قبل إدارة المؤسسة يرتبط بالموارد المتاحة له، ومحاسبة التسيير تساهم مساهمة كبيرة في ترجمة هذه الأهداف من خلال استخدام بيانات محاسبة وإحصائية، فواجد من الأساليب المهمة التي تقدمه محاسبة التسيير هو نقطة التعادل*، إضافة إلى تحديد التدفقات الداخلية والخارجية طيلة فترة الخطة أو ربط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية واحتساب تكلفة الفرصة البديلة*، لكل مشروع استثماري.

ب. الرقابة: وهذه الوظيفة تهدف إلى متابعة الخطة مع المنجز فعلا، بغية الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة على مختلف المستويات، لكي تنجز هذه الوظيفة بدقة لابد أن

---

[1] أحمد طيبة ومحمد عبد السميع، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية**، دار الجليس، عمان، دون سنة النشر، ص 07

* **نقطة التعادل:** هي تلك النقطة التي يتساوي عندها الإيراد الإجمالي مع التكلفة الإجمالية (الأرباح أو الخسائر المحاسبة عند هذه النقطة مساوية المصفر.

* **تكلفة الفرصة البديلة:** يتم قياس تكلفة الفرصة البديلة لمورد معين بأقصى العوائد أو أدني الخسائر التي يمكن الحصول عليها باستخدام هذا المورد في جميع الاستخدامات البديلة الأخرى المتوافرة، إن تكلفة الفرصة البديلة لا يمكن حسابها لمورد إلا إذا توفرت شرطين معا وهما: أن يكون المورد نادر، وأن يكون لهذا المورد فرص استخدام بديلة أخرى بخلاف البديل القائم

يكون الخطة التنظيمية للمؤسسة واضحة وتحدد مسؤوليات الأقسام الذي هو دور محاسبة التسيير.

ج. تقييم الأداء: فالحاسبة التسيير واجبها في هذا المجال يتمثل في تحديد وتحليل الانحرافات التي تم الإشارة إليها، ولكي يؤخذ التقييم مداه لابد من وضع نظام حوافز.

المطلب الثالث: الموازنات التقديرية

للموازنة النقدية في عملية التخطيط الإداري دورا كبيرا، وهي تعتبر من أدوات التقليدية لمراقبة التسيير الأساسية.

1. تعريف الموازنة التقديرية

تعرف على أنها: "خطة كمية ومالية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والموالية والتي ستستعمل لتحقيق هدف معين".[1]

وتعرف كذلك على أنها "مجموعة التقديرات لأنشطة والعمليات التي تتوقع الإدارة إنجازها خلال الفترة القادمة وفي ضوء التنبؤ بالأحداث المحتملة في هذه الفترة".[2]

2. أهداف الموازنة التقديرية

وهذه الأهداف تتمثل في:[3]

[1] محمد فركوس، **الموازنات التقديرية– أداة فعالة لتسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 4

[2] لمين علوطي، وهاجر تزغوين، **آليات بناء نظام مراقبة التسيير في المؤسسة البنكية، دراسة حالة وكالة القرض الشعبي الجزائري بالمدية**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 10، جامعة المدية، الجزائر، ص11

[3] خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية**، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2010، ص 398

- **في مجال التخطيط:** تؤدي الموازنة التقديري الأدوار الآتية:

– يتطلب إعداد الموازنة التقديرية ضرورة لتحديد الأهداف المؤسسة تحديدا دقيقا وواضحا؛

– يؤدي إعداد الموازنة التقديرية إلى زيادة دقة الخطط الموضوعة وذلك عن طريق كشف الأخطاء والتضارب بين الخطط.

- **من الناحية الرقابية:**

تصميم نظام فعال للحوافز لرفع كفاءة التشغيل، والتركيز على المشاكل الجوهرية وإعطاءها الأولوية المناسبة في الحل مما يتماشى مع أولويات الأهداف وأهميتها النسبية.

- **من الناحية العامة للمؤسسة فهي تهدف إلى:**

استخدام أصول المؤسسة بكفاءة وفعالية وإجبار إدارة المؤسسة على التوجيه المستقبلي في تفكيرها وتوقع ما قد يتم في المستقبل، والتعاون على خلق روح فريق في العمل من خلال ما تتطلبه من تعاون فئات معتمدة في إنجازها.

3. مبادئ إعداد الموازنة التقديرية

لإعداد الموازنة التقديرية يجب إتباع مجموعة من الأسس والمبادئ العملية وذلك لزيادة في فعاليتها ومن أهم هذه المبادئ ما يلي:[1]

– **مبدأ الشمول:** عند إعداد الموازنة التقديرية يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع أوجه النشاطات الاقتصادية أي لا يقتصر على أحد أو بعض فروع النشاط في المؤسسة دون الفروع الأخرى.

[1] محمد فوكوس، مرجع سابق، ص 10،11

- **مبدأ وحدة الموازنة:** الموازنة التقديرية في صورتها النهائية تمثل مجموعة من الموازنات الفرعية لمختلف الأنشطة الاقتصادية، ومن الضروري عند إعداد الموازنة التقديرية الكلية أن يراعي التجانس والتناسق بين الموازنة الفرعية بحيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية بتأثير يؤثر في أجزاء الموازنات الأخرى والموازنة التقديرية الكلية، وتظهر أهمية وحدة الموازنة في التركيز على عامل التنسيق إذا أنه بدون تنسيق لا يتحقق التوازن بين أوجه النشاط المختلفة.
- **مبدأ التوقيت:** ويقصد بهذا المبدأ من جهة تقييم العمليات التي تشملها الموازنة التقديرية على فترات زمنية محددة وذلك حسب توقع فترة حدوث كل عملية.
- **مبدأ الربط بين التقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية:** وفق لهذا المبدأ يتوجب ربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية والإشراف أي توزيع التقديرات على الوحدات التنظيمية وذلك لتسهيل إجراء المقاربات بين النتائج الفعلية والمقدرة لكل وحدة.
- **مبدأ الثبات والمرونة:** قد تعد الموازنة على أساس مرن، حيث أنه إذا أعدت وفق أساس ثابت فإنها تبين مستوى واحد ثابت للنشاط لجميع أوجه النشاط.
- **مبدأ التغير النقدي:** على الرغم من أن الشكل الأولى في إعداد الموازنة التقديرية يكون في صورة وحدات قياسية أو في شكل عيني (كمية مباعة، عدد الوحدات الواجب، إنتاجها، كمية المواد الأولية...الخ)، إلا أنه لابد من ترجمة هذه الوحدات العينية إلى وحدات مالية ونقدية.
- **مبدأ المشاركة في إعداد:** عند إعداد الموازنة التقديرية لابد أن تشارك جميع المستويات في إعدادها وذلك من أجل ضمان المسؤولية وروح التعاون.

4. مراحل إعداد الموازنة التقديرية

تمر دورة الموازنات التقديرية بثلاث مراحل أساسية في إعدادها وهي:[1]

4. 1. مرحلة التخضير لإعداد الموازنات: تهدف هذه المرحلة إلى التمهيد لعملية إعداد الموازنات السنوية نظرا إلى ضرورة وضع الإطار العام للموازنات انطلاقا من الخطة الإستراتيجية طويلة الجل.

4. 2. مرحلة إعداد الموازنات: ويقصد بها إعداد الموازنات التقديرية السنوية والتي هي بمثابة الخطة المالية قصيرة الأجل، حيث يتم إعدادها بمشاركة المشرفين على مراكز المسؤولية في المؤسسة وعلى ضوء الأهداف والاستراتيجيات العامة والخطة طويلة الأجل.

4. 3. مرحلة اعتماد الموازنات واستخدامها للرقابة والمتابعة تنفيذ الخطط:

وتنقسم إلى مرحلتين:

- **مرحلة اعتماد الموازنات:** تتم في هذه المرحلة اعتماد الموازنات من قبل الإدارة العليا في المؤسسة ويشمل ذلك الموازنات التي قام بإعدادها المسؤولين التنفيذيين وكذلك الموازنات الختامية التي قام بإعدادها مدير إدارة الموازنة.

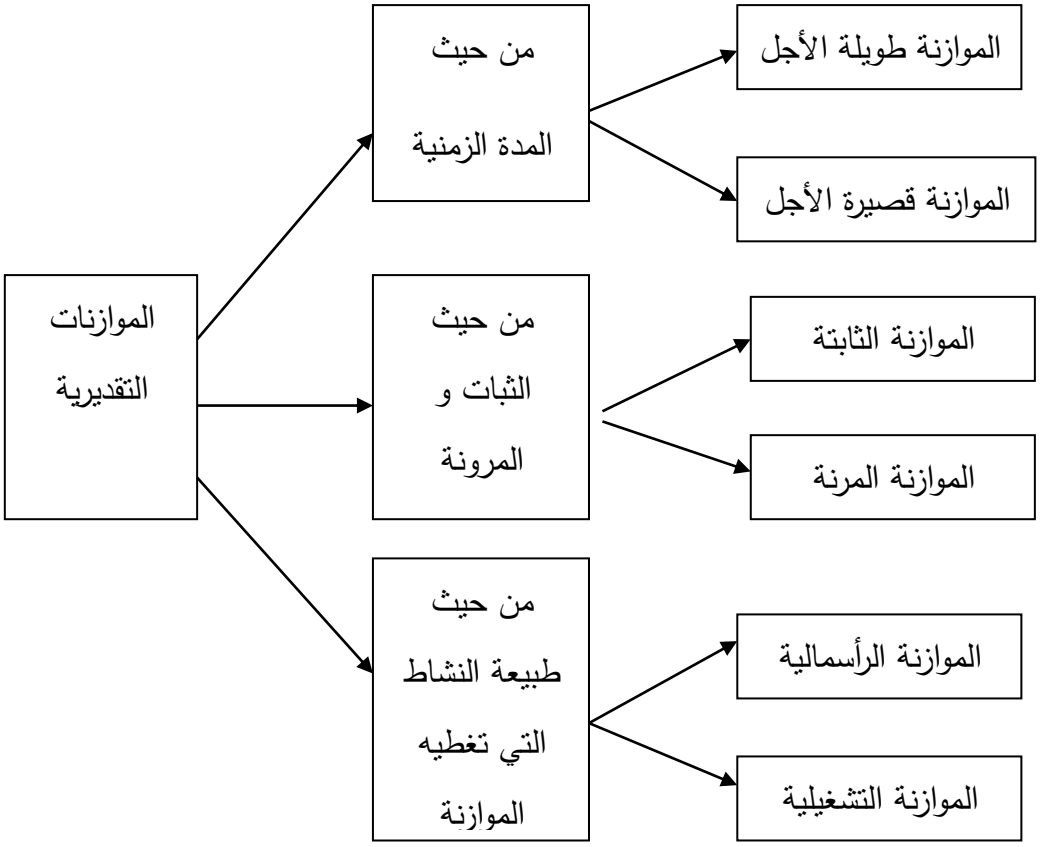
- **تنفيذ الخطة:** بعد إعداد الموازنات من قبل المسؤولين التنفيذيين واعتمادها من قبل الإدارة العليا يجري العمل على تنفيذ الخطط المالية الواردة في هذه الموازنات والرقابة على أداء المؤسسة للتأكيد من الالتزام بالخطط الموضوعية.

[1] محمد سامي راضي حامد حجازي، **المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 49-61

5. أنواع الموازنات التقديرية

يمكن تصنيف الموازنات التقديرية من زوايا مختلفة وذلك وفق المعيار المعتمد عليها في تقييم الموازنات، الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): أنواع الموازنات التقديرية



المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد إلى أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 292-294

المبحث الثالث: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

أصبحت الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير غير قادرة على إعطاء صورة واضحة وكاملة عن أداء المؤسسة، وذلك لتركيزها على تقييم الجانب المالي وإهمالها لجوانب أخرى لا تقل أهمية عنه، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير والتي يتم التقييم بواسطتها وهو ما يعمل على تحسين المستمر لأداء المؤسسة.

المطلب الأول: لوحة القيادة

إن استعمال لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير بدأ ينتشر مؤخرا في كثير من المؤسسات نظرا لبساطتها وسهولتها، والتي تعمل بمجموعة من المؤشرات المهمة والمعلومات الأساسية المتعلقة بنشاط المؤسسة، وبالتالي فهي تسمح بشكل أساسي باتخاذ القرارات الرشيدة والأهداف المسطرة.

1. مفهوم لوحة القيادة

1. 1. تعريف لوحة القيادة

مثل ماهو عليه الحال في عملية القيادة السيارة، والتي تستوجب وجود القيادة تزويد السائق بالمعلومات الضرورية لتحكم بها، كمستوى الوقود والسرعة الحالية الفرامل...وعليه فإن لوحة القيادة خاصة بعملية قيادة المؤسسة: "تتمثل في مجموعة من المؤشرات التي تزود المدير بالمعلومات المفيدة والفورية من أجل تحقيق الأهداف المخططة". [1]

ومن خلال ما سبق يمكن تعرف لوحة القيادة على أنها: "تمثيل مبسط وملخص لأهم المؤشرات* يتم اختيارها من طرف المسؤولين لمعرفة حالة وتطور المؤسسة".

[1] رحيم حسين وبونقيب أحمد، **دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير**، مجلة الأبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 4، ديسمبر 2008، ص 3

1. 2. مبادئ لوحة القيادة

تقوم لوحة القيادة على مبادئ أهمها أنها:[1]

- ✓ تتضمن معلومات ومؤشرات، تعرض بشكل واضح، تحليلي، سهل التفسير تام، بعكس سير المؤسسة في جميع المجالات (مالية، استغلال، التوزيع...)؛
- ✓ تحتوي مقاييس موضوعية تسمح بالسيطرة على قرار المؤسسة ومحيطها؛
- ✓ لوحة القيادة أداة العامة تحتوي لوحات قيادة للمصالح الفرعية للمؤسسة، بالإضافة إلى أن المعلومات الخاصة بعملية مراقبة التسيير لا تدمج في لوحة القيادة لإدارة العامة بل تدمج في لوحات القيادة الخاصة بالمصالح؛
- ✓ لا توجد لوحة قيادة نموذجية ومع ذلك على المسؤول اختيار المعلومات التي يحتاجها ثم عرضها بشكل ملائم وتشكل لوحة القيادة خاصة به تتوافق مع أهدافه.

1. 3. أدوار لوحة القيادة

يمكن دور لوحة القيادة في:[2]

---

* **المؤشرات:** هو عبارة عن المعلومة أو تجميع للمعلومات تساهم في ملاحظة وضعية المؤسسة من خلال متخذ القرار ويكون دائما بصفة "المنبه" نتيجة خاصة بأي فعل أو رد فعل، والمؤشر لا يحدد فقط الحالة ولكن يسمح بالتسيير الديناميكي، فالمؤشر الذي تعتمد عليه لوحة القيادة يركز بشكل أساسي على تقديم فكرة حول مستوى تحقيق الأهداف، فوظيفة متابعة العمليات والنشاطات وكذلك تقييم العمليات، وفحص وضعية معينة وتنبيه ومراقبة تغيرات المحيط التي تعيش فيه المؤسسة.

ومن أنواعه: مؤشر النتائج المتعلق بـ: كميات المنتجة والمباعة، الحصة السوقية، عدد الطلبات المتحصل عليها...الخ،/ مؤشر الوسائل: المتعلق بـ: ساعات العمل المباشرة/ وحدات المنتجة، حجم المواد الأولية المستهلكة / وحدات المنتجة، مؤشر الانجاز: المتعلق بـ: نسبة العمال المستفيدين من تكوين حول منهجية العمل...الخ، مؤشرات البيئة.

[1] حمزاوي عبد الحميد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 87-88

[2] عبد الوهاب سوسي، **الفعالية التنظيمية تحديد محتوى والقياس باستعمال لوحة القيادة**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 180

الدور التقييمي: (المهمة التقيمية): تعتبر من إحدى وأهم الأدوات التي تستخدم في قياس وتقييم الأداء وذلك باستخدام عدة وسائل من بينها استخلاص الفروقات بين النتائج الحقيقة والنتائج التقديرية أي تحديد الانحرافات وذلك من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة حسب طبيعة الخطاء أو الانحرافات في أقرب وقت ممكن لتفادي تفاقم الخسائر.

الدور القيادي (المهمة القيادية): يتمثل هذا الدور في كونها أداة إخبارية للأقسام الخاصة بها لوحة القيادة تعتمد على جميع المؤشرات التي توضيح مسار قيادة المؤسسة، وذلك من خلال معرفة مسار كل مسار كل قسم من أقسامها، أي أن لوحة القيادة تكون على اتصال أو تبني على أساس مؤشرات كل الأقسام وهذا يوضح المسار الذي يسير عليه كل قسم وبالتالي يسهل مهمة قيادة المؤسسة.

1. 4. أهمية لوحة القيادة

يمكن إيضاح ذلك في النقاط التالية:[1]

عند وضع خطة المؤسسة: حيث يجب:

- ✓ اشتراك جميع الإداريين في وضع الأهداف؛
- ✓ المساعدة على وضع السياسات واضحة مقدمة؛
- ✓ تنظيم وتحديد مسؤولية لكل مستوى إداري وكل فرد، وتحديد مراكز المسؤولية تبعا لذلك.

خلال سير نشاط المؤسسة: ويتم هنا:

[1] Gilbert pillo**, Maitrise du contrôle de gestion**, Edition Sétiforme, p828

- ✓ السماح بتحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسة؛
- ✓ السماح بتقديم دائم لنتيجة المؤسسة، ومعرفة وضعية الخزينة.

1. 5. أدوات لوحة القيادة

تستخدم عدة أدوات لتسهيل وتبسيط قراءة المعلومة أهمها:[1]

أ. **النسب:** تعتبر من أكثر الأدوات التي تمكن من التعبير عن المؤشر معين من خلال العلاقة بين عنصرين يؤثر ويتأثر كل واحد منهما بالأخر.

ب. **المنتجات والتمثيلات البيانية:** كالمدرجات التكرارية، الدوائر النسبية، حيث تتميز هذه الأدوات بسهولة القراءة وبالتالي سرعة التحليل.

ج. **المنبهات والإشارات الضوئية:** تعبر هذه الوسيلة عن مستوى الأداء بصورة بسيطة، لتنبيه المسؤولين في الوقت المناسب.

د. **العلامات الساطعة:** هي عقبة محددة وموجهة لجلب الاهتمام المسؤولين حين حدوثه، فالمسؤول يجب أن يتدخل لتفادي الأخطار.

هـ. **الجداول:** هي عبارة عن ترتيب المعلومات على شكل أعمدة وصفوف ومنحنيات تسمح بمقارنة المعلومات المختلفة سواء كانت مقارنة بالتقديرات والنتائج المحققة وبالتالي استخلاص الفروقات أو مقارنة بين سلاسل زمنية بين نسب مختلفة.

[1] لمين علوطي، **محاضرات في مراقبة التسيير**، نص مطبوع، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، ص 64

2. إعداد لوحة القيادة

2. 1. المعلومات التي توفرها لوحة القيادة

وهي تماثل المعلومات التي توفرها الميزانية من حيث المضمون، إلا أنها تختلف عنها من حيث العرض والشكل وهي أكثر دقة وفورية من حيث المتابعة المتغيرات والتي تتمثل فيما يلي:[1]

- التوظيف الأجور والأعباء المالية، شروط الصحة والسلامة المهنية، التدريب، العلاقات المهنية وظروف العمل السياسية؛
- خصائص الأفراد في كل داخل المؤسسة من حيث أنواع العقود العمالة الدائمة والغير الدائمة ومتوسط العمالة، الحركة في المناصب، كيفية إنهاء الخدمة.

2. 2. أنواع لوحة القيادة

هناك العديد من لوحات القيادة، ولكل وظيفة لوحة قيادة خاصة بها، وهي تتماثل من حيث الشكل وتعتمد عموما على نفس المبادئ، إلا أنها تختلف من حيث المحتوى والمضمون.

- **لوحة القيادة إدارة الموارد البشرية:** تهتم بمتابعة كل المتغيرات الخاصة بالمورد البشري ونشاطه في المؤسسة؛
- **لوحة القيادة الإستراتيجية:** تعد على أساس متابعة الأهداف الإستراتيجية طويلة المدى؛
- **لوحة القيادة المالية:** يمكن من خلالها مراقبة التوازن المالي، وتعتبر خلاصة رقمية لنشاطات مختلف المصالح وكذا المؤسسة ككل؛

[1] لمين علوطي ،المرجع السابق، ص 65

- **لوحة القيادة التسويقية:** تتوفر على معلومات هامة من وعن العملاء الاقتصاديون (الموردون، الزبائن، المسؤولون...) وكل ما يتعلق بالسوق (البيع، الإشهار، الترويج، التوزيع)؛
- **لوحة القيادة المستقبلية (المتوازنة):** تركز على أربع محاور أساسية لتحليل المؤشرات:[1]

- **المحور المالي:** وذلك بتقييم الفعال لآثار الاقتصادية ذات الطابع الكمي، وتعبر عن الأهداف المالية بنتائج المردودية (كرقم الأعمال)؛
- **المحور الزبائن:** تعتمد على مؤشرات هي بمثابة مفاتيح للنتائج المرتبطة ب: ولاء الزبائن وإشباع رغباتهم وتوسيع نسبة المردودية والحصة السوقية؛
- **المحور العمليات الداخلية:** تهدف غلى التركيز على تحديد العمليات الأساسية لقياس فعالية الأنظمة الداخلية في المؤسسة؛
- **محور التدريب التنظيمي:** تساعد المحاور الثلاث للوحة القيادة المستقبلية في اكتشاف الفجوة بين الطاقات لأفراد والطاقات المالية والإجراءات التنظيمية، كمبادرة من المؤسسة لسد هذه الفجوة تقوم بتطوير الكفاءات الأفراد وتحسين نظم المعلومات وضبط الإجراءات والممارسات عن طريق مجموعة من القرارات.

3. مكونات لوحة القيادة

لا توجد شكل نموذجي للوحات القيادة، بل هناك أشكال حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وكذا المستوى التنظيمي الذي تتواجد به لوحات القيادة وخصائص القطاع وحاجات المسؤولين، غير أن هناك نقاطا مشتركة تشترك فيها كافة أنماط لوحات القيادة، إذ أن معظم لوحات القيادة تحتوي على أربع مناطق أساسية.

[1] لمين علوطي ،المرجع السابق، ص 65

3. 1. الشكل العام للوحات القيادة

إن أغلب لوحات القيادة الحالية تحتوي أربع مناطق تظهر في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-3): الشكل العام للوحات القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمركز المسؤولية ما			
	النتائج	**الأهداف**	**الفروقات**
الصنف 1 - **مؤشر أ** - **مؤشر ب** **الصنف 2** . . . **الصنف ن**			
منطقة المقاييس	**منطقة النتائج**	**منطقة الأهداف**	**منطقة الفروقات**

المصدر: أحمد بونقيب، مرجع سبق ذكره، ص 129

أ. **منطقة المؤشرات الاقتصادية:** تمثل مختلف المؤشرات التي يتم اختيارها كعناصر أساسية في عملة التسيير في المراحل السابقة؛

ب. منطقة النتائج: وهي النتائج المتعلقة بالنشاط قد تكون دورية أو تراكمية، كما تكون كمية أو ذات شكل كيفي، وإلى جانب ذلك تظهر عناصر أخرى خاصة بالداء المالي لمراكز المسؤولية مثل: هامش المساهمة في رقم الأعمال بالنسبة غلى مراكز الإيرادات، والنواتج أو الأعباء بالنسبة لمركز الأعباء، ونتائج وسيطة كالقيمة المضافة أو القدرة على التمويل الذاتي بالنسبة لمركز الربح؛

ج. منطقة الأهداف: تظهر في هذه المنطقة الأهداف التي يتم اعتمادها لفترة معينة؛

د. منطقة الانحرافات: تظهر في هذه المنطقة الانحرافات سواء بالقيم المطلقة أو القيم النسبية.

3. 2. مصادر محتوى لوحة القيادة

تتمثل المصادر المعتمدة في إعداد المعلومات المحتواة في لوحة القيادة في نوعين، مصادر داخلية و أخرى خارجية:[1]

أ. المصادر الداخلية: تتمثل في:

- **المصادر المحاسبية:** التكاليف المختلفة المباشرة وغير المباشرة؛
- **المصادر الإحصائي:** عدد المستخدمين، دراسات تطور الأعباء...الخ؛
- **المصادر المأخوذة من الميزانية:** تقييم الاستثمارات، ترتيب الديوان...الخ؛
- **المصادر التقنية:** الكمية المثلى للإنتاج، عدد ساعات العمل...الخ.

ب. المصادر الخارجية: تتمثل في:

[1] زهية بودبار وشوقي جباري، **لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة**، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، أفريل، 2009، ص 7.

- معلومات تخص المتعاملين مع المؤسسة بصورة مباشرة كالبنوك؛
- معطيات تقنية للنقابات المهنية كتحديد ساعات النشاط القصوى للعمل المستنبطة من الجمعيات العمالية لمختلف المستويات.

4. مراحل إعداد لوحة القيادة

تعتبر لوحة القيادة استثمارا مجديا بالنسبة للمؤسسة، كونه يسمح بمتابعة عملية التسيير، كما يسمح للمسؤولين بمعرفة نقاط الخلل وتداركها في الوقت المناسب، وتمر عملية إعداد لوحة القيادة بالمراحل التالية: [1]

أ. **دراسة محيط المؤسسة:** في هذه المرحلة يتم التركيز على المؤسسة والسوق الذي تعمل فيه، وعلة ضوء ذلك يتم تحديد الأهداف المؤسسة ككل وأهداف مراكز النشاط، كما يتم وضع مؤشرات المناسبة لكل نشاط أو قسم أو مركز مسؤولية؛

ب. وضع المؤشرات: ويتمثل ذلك في اختيار المؤشرات الأنسب وذلك من أجل قياس تطور المعايير؛

ج. تحديد المعايير: تتمثل هذه المعايير في أهداف تحددها المؤسسة، والمعايير تمثل الحقيقة مؤشرات قياسية قد تكون مستوحاة من المنافسين الأوائل أو من مكاتب الدراسات مختصة في مجال الاستثمارات وقياس الأداء.

د. تجميع المعلومات: في هذه المرحلة يقوم كل مسؤول بتحديد المعلومات التي يحتاجها لتحضير المؤشرات التي تخصه كما تحدد المدة اللازمة للحصول عليها؛

[1] عائشة كدادسة، **دور لوحات القيادة المتواجدة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في تفعيل تطبيق أدوات مراقبة التسيير**، الندوة الوطنية الأولى حول: واقع تطبيق نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة البليدة2، الجزائر، يومي: 27-28 أكتوبر 2014، ص 4

هـ. اختيار الأنظمة المعلوماتية المناسبة: تعتبر الأنظمة المعلوماتية أداة ضرورية في عملية تصميم نظام لوحة القيادة في المؤسسة، حيث أن عملية حجز واستخراج المعطيات ومعالجتها تتم بسهولة وقراءة المعلومات المتواجدة بها، لذا يجب احتواء لوحات القيادة على معلومات تلخيصية، مرتبة، وشمولية.

المطلب الثاني: بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن أحد نماذج تقييم الأداء التي تقوم على دمج كل الجوانب المالية وغير المالية لتشكيل نظام أكثر شمولية للتعبير عن الوضع الفعلي للمؤسسة في البيئة المعاصرة.

1. مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

إن المؤسسات تتأثر بالتغيرات الكبيرة في البيئة المحيطة والضغوطات التي تعاني منها الأمر الذي دفعها لتغيير أسلوب عملها في كافة المجالات، واللجوء غلى نموذج شامل لقياس الأداء يجمع جميع المقاييس وما يعرف ببطاقة الأداء المتوازن.

1. 1. تعريف بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تعريفها بأنها: "نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخريطة مسار شمولي للمؤسسات لتتبع ترجمة رؤيتها الإستراتيجية في ضمن مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء، تساهم هذه المقاييس بانجاز الأعمال ووضع الإستراتيجية الأعمال واتصال إستراتيجية الأعمال والمساعدة في التنسيق الفردي والتنظيمي وصولا إلى أهداف المؤسسة، إن بطاقة الأداء المتوازن تقدم مقاييس للأداء الحالي والمستقبلي من خلال

التفاعل بين المنظورات الربعة والمتمثلة في المنظور المالي والمنظور العملاء، منظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو".[1]

وبالتالي إن بطاقة الأداء المتوازن تمثل نظاما إداريا متكاملا يربط الرؤية الإستراتيجية بالأهداف المحددة ويترجم هذه الأهداف إلى مقاييس متوازنة من خلال الاعتماد على مقاييس كمية ونوعية ويتم توزيعها على محاور البطاقة (مع الأخذ بعين الاعتبار البعد الزمني).

1. 2. خصائص بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تمييز بطاقة الأداء المتوازن عن الأدوات الحديثة الأخرى بالخصائص التالية:[2]

- تعد بطاقة الأداء المتوازن نموذجا رباعيا انطلاقا من الأبعاد الأربعة التي تقوم عليها وهي البعد الأداء المالي، بعد العلاقات مع العملاء وبعد عمليات التشغيل الداخلية، وبعد التعليم والنمو؛
- تقسم بطاقة الأداء المتوازن كل بعد إلى خمس مكونات: الهدف الاستراتيجي الفرعي المؤشرات والقيم المستهدفة، الخطوات الإجرائية والمبادرات، القيم الفعلية؛
- تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أساس مزج مؤشرات كمية (المالية) بالمؤشرات نوعية (غير المالية) بهدف التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية كميا وماليا؛

[1] وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، **دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 130.

[2] مريم شكري ومحمود نديم، **تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دراسة اختيارية في شركة طيران الملكية الأردنية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013، ص 22-23.

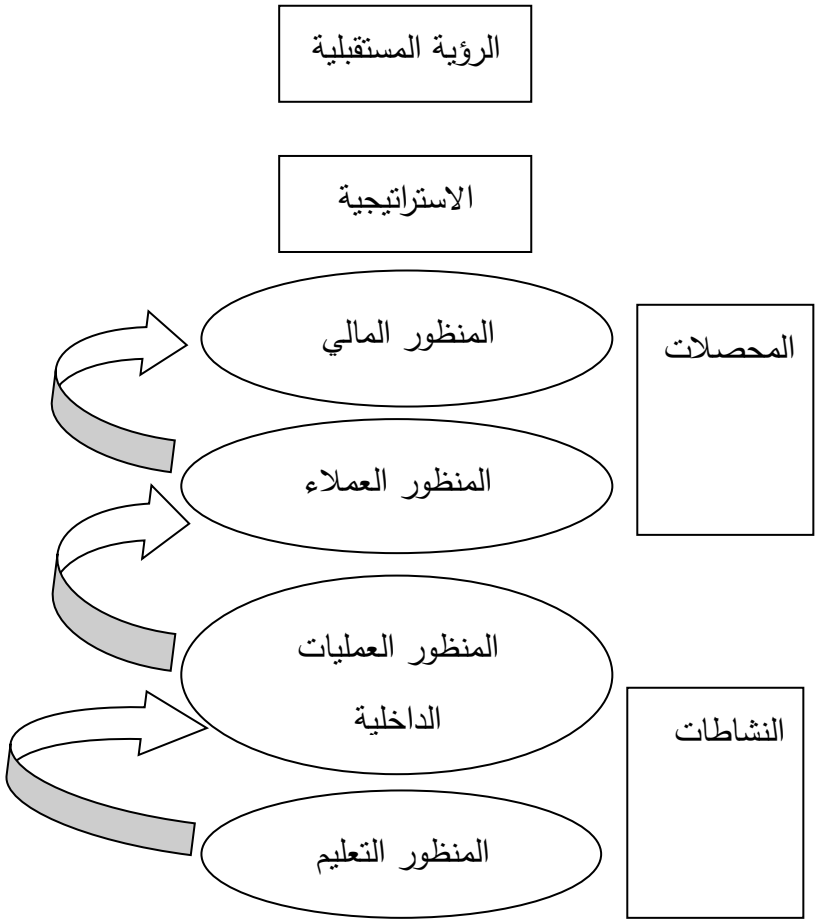
- تربط بطاقة الأداء المتوازن مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية الخاصة بكل بعد مع الأهداف الإستراتيجية الفرعية المستمدة أساسا من إستراتيجية تنظيم الأعمال.

1. 3. مكونات وأبعاد بطاقة الأداء المتوازن

1. 3. 1. مكونات بطاقة الأداء المتوازن

يمكن توضيح مكونات بطاقة الأداء المتوازن في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): هيكل بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: وائل محمد صبحي وآخرون، **سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 140

تضم بطاقة الداء المتوازن عناصر أساسية تتبلور من خلالها آلية عمل هذه البطاقة والمتمثلة في:

أ. **الرؤية المستقبلية:** والتي تبين اتجاه المؤسسة وما هي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها؛

ب. **الإستراتيجية:** والتي تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف والخطط تحقيق هذه الأهداف التي قامت مؤسسة بتحديدها؛

ج. **المنظور:** هو مكون يدفع باتجاه تبني إستراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المكون ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول غلى المؤشرات الواردة في المنظور؛

د. **المحاور التي يحتوي عليها كل جانب:** كل جانب من جوانب البطاقة الأداء المتوازن يحتوي على المحاور التالية: الأهداف، المؤشرات، المبادرات الإستراتيجية، النتائج المستهدفة، ارتباطات السبب والنتيجة، محفزات الأداء.

1. 3. 2. أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

تقوم فكرة بطاقة الأداء المتوازن على توزيع مجموعة الأهداف الإستراتيجية على أربعة أبعاد أساسية هي:[1]

أ. **البعد المالي:** يعني هذا البعد بوضع المقاييس الداخلية والخارجية لتحديد مدى مساهمة الإستراتيجية وتطبيقاتها في تحقيق التحسينات المالية؛

[1] صالح إلياس بن أحمد سعدية، **دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين المستمر للأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق**، العدد1، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، ص ص 167-168

ب. بعد العملاء: يقيس هذا البعد المقاييس الخارجية التي تحدد المكانة الحالية والمستقبلية للمؤسسة في نظر الزبائن والموردين؛

ج. بعد العمليات الداخلية: يعني هذا البعد بالمقاييس الداخلية التي تحدد إجراءات المؤسسة الداخلية، وتركز المؤشرات الرئيسية في هذا البعد على أداء العمال وكفاءة سير العمليات وفعالية إجراءات الداخلية؛

د. بعد التعلم والنمو: يركز هذا البعد على المقاييس الداخلية والخارجية التي تظهر الإمكانيات المحتملة بتطور بنية التحتية والقدرات البشرية مع النظرة إلى تكيفها مع البيئة الخارجية بشكل عام.

1. 4. أهمية بطاقة الأداء المتوازن

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن في:[1]

- تعمل بمثابة الجزء الأساسي للنجاح المستقبلي للمؤسسة على عكس المقاييس المالية التقليدية؛
- تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية بمعنى أنها تعالج عجز هذه الأنظمة عن ربط إستراتيجية المؤسسة بعيدة المدى مع أفعالها ونشاطاتها قريبة المدى؛
- تمكن من تشخيص وتحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المؤسسة لتحقيق أهداف المستهلك والمؤسسة؛

[1] طاهر محسن منصور الغالبي وآخرون، **دراسات في الإستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن**، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2013، ص 131-132

- توضيح الرؤية الإستراتيجية وتحسين الأداء وتضع تسلسلا للأهداف وتوفير التغذية العكسية المرتدة...الخ.

إن وجود بطاقة الأداء المتوازن تمثل حلقة متواصلة من الفهم والإدراك وتطبيق قواعد تعمل على تحقيق الأهداف الإستراتيجية وتراقب عملية تطبيقها، ومن ثم الحصول على الملاحظات وردود الأفعال حول تنفيذ الإستراتيجية.

2. منهجية تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن

يخضع تطبيق أي نظام إلى الالتزام بمجموعة من الإجراءات والقواعد وإتباع عدد من الخطوات المتسلسلة التي تضمن الفعالية والنجاح، كما أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بشكل صحيح من شأنه تحسين مستوى نتائج المؤسسة.

2. 1. المتطلبات التنظيمية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن

تتمثل أهم المتطلبات التنظيمية الضرورية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في:[1]

- ضرورة وضع برنامج واضح المعالم ومحدد يستوعب الأسس العامة للبطاقة ويأتي منسجما مع قدرة المؤسسة ورغباتها في تطوير نظام إدارة جديدة؛
- ضرورة إدراك أن تحديد وفهم استراتيجية المؤسسة هي نقطة البداية في مشروع بطاقة قياس الأداء المتوازن؛
- ضرورة تبني وتدعيم الإدارة العليا لتطبيق نموذج الأداء المتوازن، مع وجوب أن يكون ذلك التدعيم واضحا بالنسبة لكل العاملين في المؤسسة؛

[1] مروان محمد أبو فضة وماهر موسى درغام، **أثر تطبيق الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 17، العدد 2، 2009، ص 275

- ضرورة إدراك أثر المؤشرات الأداء على سلوك العاملين مع التأكيد من أن تغيرها سيؤثر على ذلك السلوك من أجل التشجيع على التحسين؛
- ضرورة إدراك صعوبة قياس الكمي لكل مؤشرات الأداء، وذلك باعتبار أن بطاقة الأداء المتوازن تضم مؤشرات كمية وأخرى نوعية.

2. 2. الخطوات الأساسية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن

تتمثل الخطوات الأساسية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن في:[1]

- **الخطوة الأولى: تحديد رسالة المؤسسة:** تصف رسالة المؤسسة التطلع الرئيسي لها، كما تعبر عن سبب وجودها، إن رسالة المؤسسة تعبر عن الالتزام الواعي بالهدف الذي أنشأت من أجله والذي أدى إلى ظهورها، وعندما يتحول هذا الالتزام إلى مسؤولية جماعية ويصبح الهدف المركزي الذي يسعى جميع العاملين والمتعاملين مع المؤسسة إلى تحقيقه، تنجح المؤسسة في أداء رسالتها وتلبية الحاجات التي أنشأت من أجلها.
- **الخطوة الثانية: تحديد رؤية المؤسسة:** إن صياغة وتطوير المؤسسة يعد جهدا جماعيا يؤطر من خلال جهود الإدارة العليا، وعن طريق فرق عمل المشكلة بعناية لمتابعة الأساليب المستخدمة في هذه العملية وبشكل عام فإن صياغة رؤية المؤسسة تتم من خلال عقد مقابلات مع أكبر عدد ممكن من الأفراد داخل المؤسسة.[2]
- **الخطورة الثالثة: صياغة إستراتيجية المؤسسة:** إن بطاقة الأداء المتوازن في الأصل هي عبارة عن أداة تعمل على ترجمة رؤية وإستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة من

---

[1] خالد محمد بني حمدان وآخرون، **الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي**، دار اليزاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 128،

2 وطاهر محمد منصور الغالبي وآخرون، **المنظور الاستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن**، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص 63.

الأهداف والمؤشرات المحددة باعتبارها أداة لتقييم الأداء الاستراتيجي، الأمر الذي يجعل الإستراتيجية عنصرا جوهريا في تصميم بطاقة الأداء المتوازن.

- **الخطوة الرابعة: تحديد الأهداف الإستراتيجية:** انطلاقا من الاستراتيجيات التي تمت صياغتها تقوم المؤسسة بتحديد مجموعة من ألهداف على المستوى الاستراتيجي، حيث يتم تعيين عدد محدد من الأهداف ضمن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.
- **الخطوة الخامسة: تحديد العوامل الحرجة للنجاح:** يتم بموجب هذه الخطوة الانتقال من الاستراتجيات الموصوفة آنفا إلى مناقشة ما هو مطلوب للنجاح رؤية المؤسسة، بمعنى آخر يجب أن تحدد المؤسسة ما هي أكثر العوامل تأثيرا على نجاح ضمن كل بعد من أبعاد البطاقة بما يعمل على تحقيق أهدافها الإستراتيجية.
- **الخطوة السادسة: تحديد المؤشرات:** يعد تحديد عوامل نجاح الحرجة يتم التعبير عنها كميا عن طريق قياسها، ويتم ذلك من خلال اختيار المؤشر المناسب الذي يقيس بدقة عامل النجاح المراد تقييمه.
- **الخطوة السابعة: تحديد وتطوير خطط العمل:** يتم خلال هذه الخطوة وضع هدف أو مجموعة من الأهداف بالنسبة لكل مؤشر مستخدم، حيث يعطي الهدف المعني لنتائج القياس من خلال توفير مرجع للمقارنة كما تحتاج المؤسسة لكل من أهداف القصيرة والطويلة المدى لكي نتمكن من تفقد مسارها باستمرار وذلك اتخاذ الأفعال التصحيحية في الوقت المناسب.
- **الخطوة الثامنة: تحديد الأفعال التنفيذية:** تتطلب هذه الخطوة تبيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها للانتقال بالخطة إلى الواقع العملية وبلوغ أهداف المؤسسة، وهذا ما يتطلب توزيع وتخصيص الموارد وتحديد المسؤوليات وتدعيم البرامج.

المطلب الثالث: معيقات ونجاح تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

سنعرض من خلال هذا المطلب إلى معرفة معيقات وعوامل نجاح وكذلك مزايا تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات.

1. معيقات تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

إن التغييرات البيئية الاقتصادية أدى إلى وجود عدة معيقات وحدود تنقص من فعالية لوحة القيادة، نذكرها فيما يلي:

1. 1. معيقات التي تواجه لوحة القيادة: وعليه من بين العوائق التي تواجه لوحة القيادة عند تطبيقها ما يلي:[1]

- صعوبة تحديد المهام مراكز المسؤوليات؛
- إشكالية تحديد العناصر الأساسية المحددة للمهام؛
- صعوبة تحديد المعايير طرق القياس؛
- إشكالية اختيار المؤشرات لقياس المحددة العناصر الأساسية ومدى خضوعها للشروط والتي من بينها (الملائمة والمصداقية، الموضوعية، السرعة والسهولة)؛
- أن تكون هذه المؤشرات ثابتة على مدى الزمن، يعني استعمال طرق قياس موحدة زمنيا؛
- أن تكون هذه المؤشرات معبرة إذ أن هذه المؤشرات وسيلة لمراقبة مراكز المسؤولية؛
- أن تكون هذه المؤشرات مختصرة غير معقدة لاستعماليها بكل سهولة.

[1] يدو محمد وآخرون، **معوقات فشل تطبيق أدوات مراقبة التسيير الاقتصادية الجزائرية**، الندوة الوطنية الأولى، حول: واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة البليدة2، يومي 27-28 نوفمبر 2014، ص 8،9

1. 2. حدود لوحة القيادة: لقد بين الواقع التطبيقي لهذه لأداء وجود عدة حدود تنقص من فعاليتها ومن بينها:[1]

- عدم وجود لوحة قيادة موحدة لكل قسم أو مستوى تسلسلي؛
- إعداد لوحة القيادة منذ البداية بشكل محدد مع عدم اكتراث بتكييفها لاحتياجات الجديدة أو الأهداف الجديدة أو الوسائل؛
- غالبا ما تكون لوحة القيادة هي نفسها لجميع الأقسام وهذا لا يتناسب مع باقي الأقسام؛
- أن تصميم لوحات القيادة هي نفسها الجميع الأقسام وهذا لا يتناسب مع باقي الأقسام؛
- يتم في بعض الأحيان اختيار مؤشرات لا ترتبط بالإستراتيجية وهذا سيحول دون توجيها في الوقت المناسب؛
- غياب الأساس المرجعي الخارجي للمؤشرات فعاليا ما يتم إعدادها بشكل داخلي الأمر الذي سيقف دون مقارنة مع المؤسسات المنافسة.

1. 3. معيقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن: قد تواجه المؤسسة عند تطبيق بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المعيقات أو الصعوبات التي ترجع إلى ضعف التحضير لتبني هذا النموذج الجديد ومن أهم هذه المعيقات نجد:[2]

- عدم توافر الخبرات الفنية اللازمة لتصميم النظام وتطبيقه على الحاسوب وربطه مع بقية الأنظمة الالكترونية للمؤسسة؛
- عدم توافر الكوادر القادرة على تدريب العاملين على النظام؛

[1] نعيمة يحياوي، مرجع سابق، ص 261،262

[2] إبراهيم الخلوف الميلكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 100

- طول الفترة المطلوبة لوضع النظام وتطبيقه بشكل كامل؛
- بعض الأحيان تظهر مشكلة تكييف وسيلة التقويم التي يتم اختيارها ولماذا يتم اختيارها ففي أحيان تبرز صعوبة الإجابة على هذا السؤال؛
- تواجه المؤسسات المطبقة لنظام بطاقة الأداء المتوازن إشكالية عدم العقلانية في استغلال الموارد المتاحة التطبيق وقياس الأداء، إذ يمكن أن تكون التكاليف المسطرة لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن تفوق قيمة المنفعة المراد الحصول عليها.

2. عوامل نجاح تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

عوامل نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لا تمثل عوامل النجاح هذه قائمة بمتطلبات نظرية بل شروط أساسية تأتت من واقع خبرة عملية للعديد من المؤسسات للتعامل مع التطبيقات المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن، ويمثل بعضها تحديات مهمة وأساسية يتطلب التعامل معها بمستوى عالي من الأهمية وفي إطار هذه العوامل ولغرض تنفيذ فعال لبطاقة الأداء المتوازن، من الضروري التركيز على أبعاد أساسية:[1]

- الأفراد كمحور يثير التحدي في إطار عمليات التغيير المستمرة وأساليب إدارية والتعامل معها؛
- العمليات كمتطلب ضروري يفترض أن يضاف لهذه العمليات ما هو جديد لجعل المؤسسة أكثر قدرة على التحول تجاه الوضع الجديد؛
- التكنولوجيا والتي تديم عمليات التحسين المستمر؛
- مساندة ودعم الإدارة العليا لبرامج تصميم وتطبيق الأداء المتوازن من أهم ضروريات نجاح تلك البرامج؛

[1] وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن الغالبي، **توجيه الأداء الاستراتيجي الوصف والمحاذاة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 84.

- تقليل التركيز على المجالات المالية بمفردها دون مناقشة وتحليل المجالات الأخرى غير المالية الخاصة بكافة الموارد المتاحة للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

يعتبر التسيير بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاط المؤسسة، حيث يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل بين العمال والعمل، وتخطيط وتنظيم ورقابة العمليات المنفذة للتأكيد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة، وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها، من أجل المساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل تفاقم الأوضاع.

وبالتالي حاولنا في هذا الفصل توضيح مفهوم مراقبة التسيير التي تهتم بكل ما تقوم به المؤسسة الاقتصادية، كما تطرقنا إلى بعض أدواتها التقليدية وفي الأخير ختمنا بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير والتي تعتبر من الآليات الضرورية التي أصبح تعتمد عليها مراقبة التسيير من أجل القيام بعملية تحسين أداء المؤسسة بصفة مستمرة ودائمة.

الفصل الثاني:
تقييم الأداء باستخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

تمهيد:

يحظى موضوع تقييم الأداء المؤسسة باهتمام العديد من المفكرين والمسيرين من اجل تحديد نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الرئيسية وغدارة مواردها بكفاءة وفعالية، الأمر الذي يستدعي تحليلا شاملا لمختلف أنشطتها لتقييم أدائها الكلي.

سنعالج في هذا الفصل تقييم الأداء باستخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وذلك ضمن ثلاثة مباحث أساسية هي:

المبحث الأول: قياس وتقييم الأداء في المؤسسة

المبحث الثاني: العناصر الأساسية لتقييم الأداء

المبحث الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

المبحث الأول: قياس وتقييم الأداء في المؤسسة

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

المطلب الأول: مفهوم الأداء في المؤسسة

قبل التطرق إلى مفهوم قياس وتقييم الأداء يجب التعرف أولا على مفهوم الأداء

أولا: تعريف الأداء

إن مصطلح الأداء لم يلقي تعريفا وحيدا وشاملا فقد أعطي له العديد من التعاريف وذلك لعدة أسباب أهمها اختلاف اتجاهات الباحثين ونظرتهم لأداء المؤسسة.

حيث يمكن تعريفة على انه: " انعكاس لقدرة المؤسسة وقابلتها على تحقيق أهدافها بهدف أن يكون أكثر فعالية عن غيرها".[1]

إن مفهوم الأداء اقتصر لدى الكثير من الباحثين على إسهامات الموارد البشرية، دون غيره من الموارد في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال درجة تحقيق وإتمام المهام الموكل إليهم، حيث يعتبر الأداء عند بعضهم عن قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة

* إن الأداء يشمل الكفاءة والفعالية في آن واحد، إذن فالأداء المرتفع يعني تحقيق الأهداف المسطرة بأقل من الموارد في العمل أي الفعالية والكفاءة معا، إلا أن الفعالية تتأثر أكثر بعلاقة المؤسسة بالبيئة والتكيف واستغلال الفرص وتجنب التهديدات لتحقيق النمو والبقاء، أما الكفاءة فتعمل على مدى استغلال المؤسسة للموارد برشادة.

[1] طاهر محسن الغالي وآخرون، **أساسيات الإدارة وبطاقة تقييم المتوازن**، دار النشر، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص38.

التي يتكون منها عمله، ويرى آخرون أنه مباشرة عن عنصر العمل وبالتالي فكل عامل يعطي الأداء الذي يتناسب مع قدراته ومع طبيعة عمله.[1]

مما سبق نستنتج أن الأداء هو درجة إنجاز وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة على المستوى الاستراتيجي أو العملة بالاستغلال العقلاني للموارد المتاحة.

ثانيا. أهمية الأداء

يمكن تلخيص أهمية الأداء فيما يلي:

- يعتبر الأداء توجيه بالنسبة للمؤسسة من أجل تحقيق أهدافها؛
- يعتبر الأداء لمعرفة حالة المؤسسة؛
- يستعمل كأداة لمعرفة الاختلال الواقع عند تحقيق الأهداف؛

المطلب الثاني: أنواع الأداء والعوامل المؤثرة على الأداء

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى بعض أنواع الأداء حسب المعايير المستخدمة في التصنيف وكذلك العوامل المؤثرة فيه.

أولا. أنواع الأداء

يمكن تصنيف الأداء حسب المعايير التالية:[2] معيار الشمولية، معيار المصدر معيار الطبيعة، وعيار الوظيفة

[1] نعيمة يحياوي وسعيد بريش، **أهمية تكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة الفعاليات**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة الجزائر، العدد 1، 2012، ص 30

[2] عادل عشي، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، دون سنة النشر، ص 5-10

أ. **حسب معيار الشمولية:** يصنف الأداء حسب هذا المعيار إلى الأداء الكلي والأداء الجزئي:

- **الأداء الكلي:** ويتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في الانجازات التي ساهمت في تحقيقها جميع عناصر المؤسسة أو وظائفها.
- **الأداء الجزئي:** ويتحقق الأداء الجزئي للمؤسسة على مستوى الوظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة.

ب. حسب معيار المصدر: وينقسم وفق هذا المعيار إلى الأداء الداخلي والأداء الخارجي:

- **الأداء الداخلي:** وهو الأداء الناتج عن كل من الموارد البشرية والمالية والتقنية الضرورية لتسيير نشاط المؤسسة وشمل كل من الأداء التقني والأداء المالي.

- **الأداء الخارجي:** هو الأداء الناتج عن التغيرات الحاصلة في المحيط الخارجي للمؤسسة، ويوجد عدة متغيرات تنعكس على أداء المؤسسة.

ج. حسب معيار الطبيعة: تبعا لهذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى أداء اقتصادي، اجتماعي، تكنولوجي، وأداء إداري:

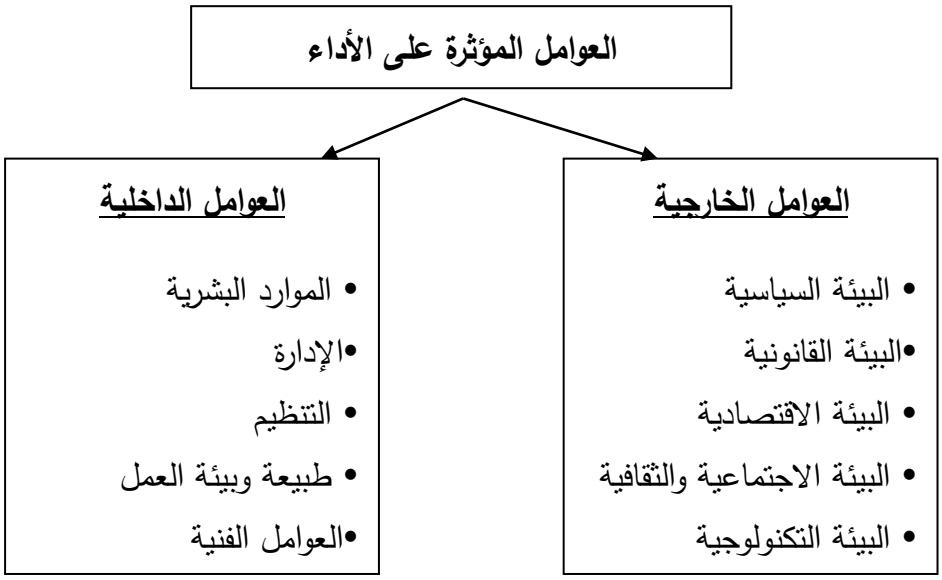
- **الأداء الاقتصادي:** يعتبر المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها ويتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تتحصل عليها المؤسسة نتيجة تعظيم نواتجها.
- **الأداء الاجتماعي:** يعد أساسا لتحقيق المسؤولية الاجتماعية داخلها، ويصعب قياسه كميا.
- **الأداء التكنولوجي:** يتمثل في تحديد المؤسسة أهدافها التكنولوجية أثناء عملية التخطيط.

- **الأداء الإداري:** ويتمثل في الأداء الإداري المخطط والسياسات وتشغيلها بكفاءة وفعالية.
- **د. حسب معيار الوظيفة:** يصنف هنا الأداء وفقا لوظائف المؤسسة
- **أداء الوظيفة المالية:** يتمثل في مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية.
- **أداء وظيفة البحث والتطوير:** معرفة مدى قدرة المؤسسة على اختراع والابتكار بناء على مؤشرات عدة.
- **أداء وظيفة الأفراد:** يتمثل في قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله وتمكنه من انجازه وأداء مهامه بنجاح.

2. العوامل المؤثرة على الأداء

يمكن تلخيص العوامل المؤثرة على الأداء في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-1): العوامل المؤثرة على الأداء



المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد إلى سيهام الشيكاوي، **الثقافة التنظيمية وتأثيرها على أداء المنظمة**، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2006، ص 56

المطلب الثالث: مفهوم قياس وتقييم الأداء

يعد تقييم الأداء عنصرا أساسيا للعملية الإدارية، فهو يساهم في تقديم المعلومات والبيانات التي تستخدم في قياس مدى تحقيق الأهداف المؤسسة مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات اللازمة لتحديد مسار المؤسسة وأهدافها.

1. تعريف قياس وتقييم الأداء

1. 1. تعريف قياس الأداء: القياس هو: "تحديد كمية أو طاقة عنصر معين، وغياب القياس يدفع المسيرين إلى التخمين واستخدام الطرق التجريبية التي قد تكون أو لا تكون ذات دلالة، إذن قياس الأداء هو تحديد مقدار نتائج المؤسسة، وتعد عملية قياس الأداء المرحلة الأولى من عملية الرقابية".[1]

1. 2. تعريف تقييم الأداء: تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابية، فإذ كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى الهدف المحدد فإن التقييم الأداء هو استقرار دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية.[2]

وعلى هذا الأساس فإن تقييم الأداء هو قياس الأداء ومقارنة النتائج المطلوبة تحقيقها أو الممكن الوصول إليها ومدى نجاح في تحقيق الأهداف، وتنفيذ الخطط المصنوعة أو الموضوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء.

2. مؤشرات قياس الأداء[3]

يعرف مؤشر الأداء بأنه: "عبارة عن معلومة كمية تقيس فعالية وكفاءة كل أو جزء

[1] عادل عيشي، مرجع سبق ذكره، ص 26

[2] نعيمة يحياوي وسعيد بريش، مرجع سبق ذكره، ص 30

[3] المرجع السابق، ص 70-73

أو نظام بالنسبة لمعيار أو مخطط أو هدف محدد، مقبول في إطار إستراتيجية المؤسسة.

حيث يوجد عدد كبير من مؤشرات الأداء منها ما يستند إلى المعلومة المالية الداخلية التي يوفرها قسم المحاسبة وهي المؤشرات التقليدية ومنها يرتكز على المعلومة المالية الخارجية مثل أسعار الأسهم، ومنها ما يستند إلى المعلومة الغير المالية الداخلية كآجال التصنيع، والخارجية كرضا الزبائن، وعند التقييم للمؤسسة حرية اختيار أحد هذه المؤشرات وبعض المؤسسات تأخذ بكل المؤشرات المالية وغير المالية، وتضعها في وثيقة تسمى بطاقة الأداء المتوازن أو جدول القيادة، ووفقا لهذا المنظور تصنف مؤشرات الأداء إلى مالية(كمية) وغير مالية (نوعية)، نذكر البعض منها فيما يلي:

2. 1. مؤشرات الأداء المالية: تعد المؤشرات المالية من أقدم وأكثر الأدوات استعمالا في التحليل المالي وتقييم أداء المؤسسات، ويوجد منها وأهمها: معدل العائد على الاستثمار، القيمة المضافة الاقتصادية، معدل هامش الربح.

أ. معدل العائد على الاستثمار: يمثل هذا المعدل المؤشر الأكثر انتشارا لأنه يدمج ويدخل الأموال المستثمرة في مؤشر الأداء ويحسب بالعلاقة التالية:

معدل العائد على الاستثمار= النتيجة÷الأموال المستثمرة

إن هذا المعدل عبارة عن تقييم محاسبي للنتيجة والأموال المستثمرة، كما أنه يعكس المردودية لرقم العمال والأموال المستثمرة.

ب. القيمة المضافة الاقتصادية: تعد أهم المؤشرات المستعملة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسيير وكذلك في متابعة وتقييم الأداء، وتحسب بالعلاقة التالية:

القيمة المضافة= الأصول الصافية – تكلفة رأس المال

يتميز مبدأ هذا المؤشر بالسهولة والتعقيد في آن واحد، تتمثل سهولته في مقارنة العائد بتكلفة الموارد المستعملة وأما تعقيده فيمكن في المعالجات المتكررة للأصول الصافية من أجل الوصول غلى التقييم سليم، كما تتعرض طرق التقييم تكلفة رأس المال لمناقشات تجعل من حساب القيمة المضافة الصافية ليس بالمسألة الهينة.

ج. معدل الهامش الربح: كذلك يعد هذا الأخير من المؤشرات المالية الأكثر انتشارا واستعمالا ويحسب بالعلاقة التالية:

معدل الهامس= نتيجة الاستغلال÷ رقم الأعمال

بالإضافة إلى مؤشرات أخرى يمكن أن تستعين بها المؤسسة في تقييم أدائها، غير أنه بالرغم من استعمال المؤشرات المالية منذ زمن بعيد غير أنه في السنوات الأخيرة أصبحت لوحدها لا تكفي للحكم على الأداء.

2. 2. مؤشرات الأداء الغير مالية: جاءت هذه الأخيرة كضرورة فرضتها الحاجة إلى التكيف مع الظروف الجديدة والتي عجزت المؤشرات المالية لوحدها عن تفسيرها وتقييمها، كما أن العلاقات الجديدة بين المؤسسة ومختلف الأطراف المتعاملة معها جعلت من المؤشرات المالية غير صالحة لتقييم الأداء فالمؤسسة الحديثة هي شبكة معقدة من العقود مع مختلف الأطراف الأخرى والذين قد يكونون داخليين أو خارجيين لهم المصلحة في أداء المؤسسة وقد يؤثرون عليها، وكنتيجة لذلك فإن إعداد المؤشرات الغير مالية يتطلب توضيح الأهداف الإستراتيجية والتركيز على العمليات الأساسية في خلق القيمة، وعلى المتغيرات والعوامل الأساسية للنجاح.

المبحث الثاني: أهمية وأهداف وشروط الأساسية لتقييم الأداء ومراحله

يكتسي موضوع تقييم الأداء أهمية كبيرة بالنسبة لأي مؤسسة اقتصادية كانت أم مالية، حيث يرتكز مصطلح تقييم الأداء على مجموعة من شروط وقواعد حتى يكون فعال للمؤسسة، وتمر عملية تقييم الأداء المؤسسة بمراحل عدة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: أهمية وأهداف قياس وتقييم الأداء

من خلال ما سبق سنحاول ما سيتم ذكره تبيان أهمية قياس وتقييم الأداء، والأهداف المرجو تحقيقها.

1. أهمية قياس وتقييم الأداء

يمكن إنجاز أهمية قياس وتقييم الأداء بالجوانب التالية:[1]

- يوفر تقييم الأداء مقياسا لمدى نجاح المؤسسة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفعالية والكفاءة؛
- يوفر تقييم الأداء لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية، فضلا عن أهمية هذه المعلومات للجهات الأخرى خارج المؤسسة؛
- إن قياس الأداء يؤدي إلى تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها إلى العملاء؛

[1] سهاد شهابي وسيد أحمد حاج عيسى، **الرقابة الإستراتيجية ودورها في تحسين أداء المنظمات**، مداخلة مقدمة غلى الملتقى العلمي الدولي العلمي حول: أداء وفعالية المؤسسة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، وعلوم التسيير، المسيلة الجزائري، يومي 10-11 نوفمبر 2009، ص 8-9/ وابراهيم الخلوف الملكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 37-38

- إن قياس الأداء يساعد في إعطاء توضيحات حول التنفيذ للبرامج وتكاليف هذه البرامج.

2. أهداف قياس وتقييم الأداء

يتمثل الهدف العام لعملية قياس وتقييم الأداء في التأكيد من أن الأداء الفعلي يتم وفقا للخطط الموضوعية، ويوجد أهداف أخرى لعملية تقييم الأداء وتتمثل أهدافها فيما يلي:[1]

- **الرقابة:** يهدف تقييم الأداء إلى مراقبة الانجازات والنتائج وتحليلها من خلال مقارنتها مع التوقعات والتنبؤ بالأخطاء قبل وقوعها باستخدام مؤشرات معينة؛
- **التقييم الذاتي:** يهدف تقييم الأداء على مستوى المؤسسات إلى تشخيص المشكلات لحلها والكشف عن نقاط الضعف لتقويتها ونقاط القوة للحفاظ عليها وتعزيزها؛
- **تقييم الإدارة:** يعتبر تقييم الأداء كمرآة للإدارة العليا تعكس أداء الوحدات والفروع، وبالتالي تمكنها من رسم الاستراتيجيات والأهداف بوضوح؛
- **التحسين المستمر:** يعتبر تقييم الأداء كهدف أولى الهدف نهائي يتمثل تحسين الأداء من أجل زيادة الإنتاجية.

المطلب الثاني: شروط الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء

من أجل أن تتمكن عملية تقييم الأداء من تحقيق أهداف إجراؤها، يجب أن تتوفر أو تتحقق فيها مجموعة من الشروط، وهي كالتالي:[2]

---

[1] عبد الرحيم محمد، **الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي (قياس الأداء)**، المنظمة العربية للتنمية البشرية، القاهرة، مصر، 2008، ص 498

[2] صلاح الدين حسن، **نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء والمؤسسات المالية**، دار الوسام المطبع والنشر، دون سنة النشر، ص 134

1. **توفر المعلومات الكافية:** يجب على المؤسسة الحصول على المعلومات بمختلف الطرق المتاحة لديها وذلك بمعالجة جميع المعطيات المتوفرة لديها.
2. **تحديد معدلات الأداء المرغوب:** من أجل تسهيل عملية المقارنة يجب على المؤسسة تحديد معدلات معيارية للأداء تمكنها من تحديد نسبة انجازاتها وتطورات أدائها.
3. **استمرارية عملية التقييم:** ويعني ذلك عدم الاقتصار على فترة زمنية معينة بل يجب أن تمارس على طوال الحياة المؤسسة وعلى فترات دورية قد تقتصر وقد تطول، وهذا حسب طبيعة الموضوع المراد قياسه وتقسيمه.

المطلب الثالث: مراحل والقواعد الأساسية لتقييم الأداء

إن نجاح عملية تقييم الأداء وتحقيق أهدافها تشترط توفر مجموعة من القواعد وكذلك مراحل أساسية لذلك.

1. مراحل عملية تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بأربع مراحل أساسية وهي:

- **المرحلة الأولى: جمع المعلومات الضرورية:** حيث تتطلب عملية تقييم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية عن نشاط المؤسسة حيث يمكن الحصول عليها من حسابات الإنتاج والأرباح والخسائر والميزانية العمومية.[1]
- **المرحلة الثانية: قياس الأداء الفعلي:** تمكن هذه المرحلة المؤسسة من قياس كفاءاتها وفعالياتها وذلك من خلال اختيارها لمجموعة مؤشرات ومعايير، ويشمل قياس الأداء

[1] مجيد الكرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الأولى، 2001، ص 37-38

بجانب الكمي والنوعي، وعليه فإن قياس الأداء يهدف إلى التشخيص ويمكن أن يبن لنا الانحرافات.[1]

- **المرحلة الثالثة: مقارنة الأداء الفعلي بأداء المرغوب:** في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي بأداء المرغوب تحقيقه فيما إذا كان تطابق بينهما أم هناك اختلاف، ويعتمد في عملية المقارنة على كل من عامل الزمن وعلى أداء الوحدات والأهداف.
- **المرحلة الرابعة: دراسة الانحرافات واتخاذ القرارات:** هذه العملية هي الخطوة الأخيرة في عملية تحديد الانحراف ونوع هذا الانحراف سواء كان انحراف موجب أو سالب أو انحرافات معدوم، وأما إذا كان الانحراف موجب فيكون لصالح المؤسسة، أما إذا كان الانحراف سالب يكون ضد المؤسسة، أما الانحراف ومن ثم اتخاذ القرارات اللازمة التي تكون في صالح المؤسسة.[2]

2. القواعد الأساسية لتقييم الأداء

تستند عملية تقييم الأداء على عدة قواعد أساسية يمكن تلخيصها فيما يلي:[3]

- تحديد الأهداف ووضع الخطة الإستراتيجية؛
- تحديد مراكز المسؤولية وتحديد معايير تقييم الأداء*.

---

[1] إدريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين، **الإدارة الإستراتيجية مفاهيم ونماذج تطبيقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 437

[2] عادل عيشي، مرجع سبق ذكره، ص 195

[3] مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص 39

* **معايير الأداء:** يوجد ثلاث معايير لقياس وتقييم الأداء وهي: معيار الملائمة: أي ملائمة الوسائل المستخدمة ومقارنة الأهداف، معيار الكفاءة: استخدام أقل للموارد اللازمة لبلوغ النتائج، معيار الفعالية: تحقيق الأهداف أي الوصول لنتائج مطابقة للأهداف، وهذه المعايير هي نفسها المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير (أنظر غلى الفصل الول، ص 4)

* ABC : ACTIVITY BASED COSTING

المبحث الثالث: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

نظرا للمتطلبات الحديثة لعملية التسيير، ظهرت العديد من التقنيات التي تسمح للمؤسسة بالتحكم الجيد في نشاطها، ومن بين هذا الطرق المستخدمة سيتم التطرق في هذا المبحث إلى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

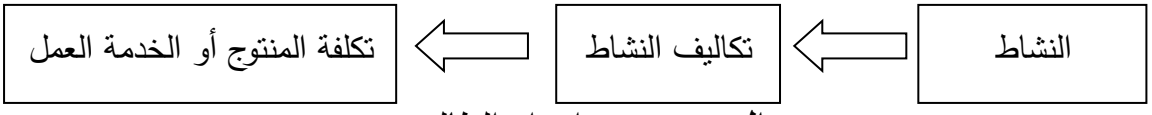
المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

1. تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC*)

يمكن تعريفة على أنه: "نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في الحساب بيانات التكلفة من خلال الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك المواد المتاحة في حين أن الوحدة المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.[1]

يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالب

[1] إبراهيم الخلوف الملكاوي، **إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، الوراق للتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 72-73

* **الأنشطة:** حيث تعرف على أنها: حدث أو وحدة عمل لها هدف محدد، وتصنف إلى أنشطة تصنيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، حيث تتمثل الأولى في الأنشطة التي لها قيمة من جانب الزبائن سواء في الأمد القريب أو البعيد، أما الثانية فهي التي إذا لم تم حذفها فإن الزبون لا يلاحظ ذلك أولا يؤثر على قرار شرائه.

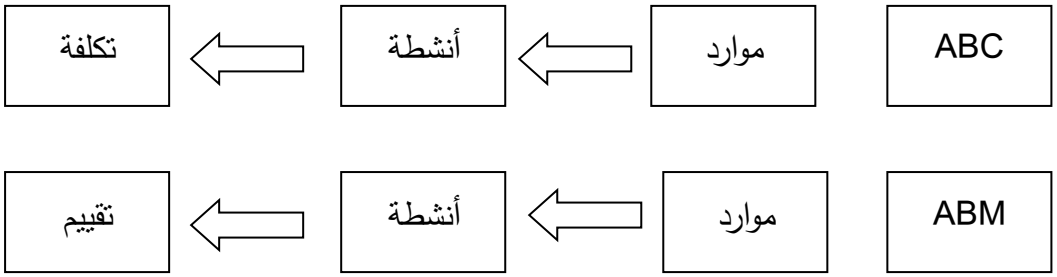
إن المبدأ الأساس لهذا النظام هو أن الأنشطة تستهلك التكاليف، والمنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة*.

أما فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة تقوم على اختيار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة.

حيث يعرف هذا النظام على أنه: "مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعمليتها، مراعية مدى مساهمتها في اتخاذ القيمة معتمدة على المعلومات المحصل عليها من نظام –ABC–"[1*].

ومنه الفرق بين النظامين يكون في:

الشكل رقم (2–3): الفرق بين ABM و ABC



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الشكل يتبين أن الفرق الوحيد بينهما هو الهدف، لأن هدف النظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة هو العملية الإنتاجية كلها، أما الإدارة على أساس الأنشطة هدفها يكمن في تحديد تكلفة المنتج.

[1] صالح إلياس، مرجع سبق ذكره، ص 173

2. أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

تنبع أهمية هذا النظام من هدفه الذي يسمح للإدارة يتركز الاهتمام على المنتجات أو الخدمات المقدمة والعمليات الإنتاجية بما يخدم زيادة الأرباح بالإضافة إلى التطور التكنولوجي الهائل وتزايد حدة المنافسة التي تواجه المؤسسة محليا ودوليا، فأصبحت أسعار المنتجات أو الخدمات تحدد في ظروف خارجة عن إدارة وتحكم المؤسسة، ومن ثم لم يعد أمام الإدارة خيارات سوى التركيز على تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة المنتج كما زاد الاهتمام الباحثين في السنوات الأخيرة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لكونه يحدد تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة.[1]

3. أهداف ووظائف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

لهذا النظام مجموعة من الأهداف و الوظائف التي يسعى لتحقيقها، بالرغم من وجود تدخل بين الأهداف والوظائف سنحاول تبيين كلاهما فيما يلي:

3. 1. أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يعمل هذا النظام وفق ما يستلمه من أساليب وإجراءات لتحقيق الأهداف التالية:[2]

- تحديد تكلفة الإنتاج، وحساب التكلفة كل عناصر الإنتاج من مواد أولية أو أجور ومصاريف أخرى؛
- تحديد تكلفة الإنتاج التام، والإنتاج تحت التشغيل للمساعدة على إعداد الحسابات الختامية والميزانية؛

[1] دوريش مصطفى جخلب، **دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، 2007، ص 25

[2] كمال حسن جمعة الربيعي، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 17

- مساعدة الإدارة في رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات والخدمات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها؛
- توفير المعلومات اللازمة للإدارة من أجل ممارسة وظائف التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة؛
- توفير المعلومات الضرورية التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة في مختلف المستويات عن طريق الفاصلة بين البدائل المختلفة، كذلك تقييم أداء الوظائف المختلفة للمؤسسة.

3. 2. وظائف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يقوم هذا النظام بعدة وظائف نذكر منها:[1]

- **الوظيفة التسجيلية:** تقوم بتسجيل كل ما يتفق من عناصر التكاليف وذلك حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء كان أساس دمج محاسبة التكاليف في السجلات المحاسبة ككل أو مسك سجلات مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف.
- **الوظيفة التحليلية:** تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف ربط كل عنصر من العناصر بمركز التكلفة المستفيد منه بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
- **الوظيفة الرقابية:** تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وتحليلها ومن ثم محاولة الحد منها.

[1] إسماعيل يحي التكريني، **محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق**، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، دون سنة النشر، ص 24-25

- **الوظيفة الإخبارية:** فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، تختبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتحاد القرارات اللازمة لتصحيحها وعدم تكرارها.

4. مراحل تطبيق طريقة ABC

من أجل حساب التكلفة على أساس الأنشطة يتم إتباع المراحل التالية:[1]

أ. تقييم المراكز بالمؤسسة إلى نشاطات وكذلك تحديد جميع الأعباء المباشرة؛

ب. وضع قائمة بأسماء النشاطات والقيام بتوزيع الأعباء غير المباشرة على هذه النشاطات؛

ج. اختيار مسببات التكلفة، بحيث يجب أن يسمح مسبب التكلفة بتحميل النشاطات على المنتجات؛

د. تجميع النشطة على أساس مسبب التكلفة، ويتم تجميع الأنشطة ذات مسبب التكلفة المشترك في مراكز التجميع، وحساب تكلفة وحدة مسبب التكلفة ويتم توزيع الأعباء النشاطات على المنتجات حسب استهلاكها للنشاطات، وذلك باستعمال التكلفة الوحدوية لكل مسبب تكلفة، وبعد ذلك يتم تحميل المنتجات بالأعباء المباشرة.

المطلب الثاني: دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تقييم وتحسين الأداء

يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مجموعة من المقاييس غير المالية التي يتم من خلالها قياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والنوعية والكمية. ونظرا لتفاوت تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من

[1] أحمد بونقيب، مرجع سبق ذكره، ص 82-83

مؤسسة إلى أخري فإنه يمكن لكل مؤسسة أن تطور مقاييس الأداء الخاصة بها وحسب ظروفها فمثلا يمكن لمؤسسة ما أن تعتمد مبلغ متوسط المبيعات ومتوسط الكلفة لكل منتوج وذلك لقياس الأداء من حيث الربحية. كما أنها قد تعتمد على عدد الأيام مثلا لقياس الأداء من حيث وقت الصنع المنتج. وقد تعتمد لقياس الأداء من حيث النوعية على معدل الأجزاء أو معدل المجموعات التالفة لكل دفعة معينة من الإنتاج.

إن تحليل مسببات التكلفة يوفر نظرة جديدة لفحص سلوك التكلفة كما أن التحليل الذي يتبعه يكون مطلوبا من أجل التخطيط وإعداد الميزانية. وفي هذا المجال يبرز دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أيضا في إعداد الميزانية على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء. [1]

المطلب الثالث: مزايا ومعيقات تطبيق التكاليف المبني على أساس الأنشطة

إن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة قد ينتج عنه منافع ومزايا وعوائق وانتقادات في عملية تطبيقه.

1. مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يتمتع هذا النظام بعدة مزايا تتجه إليه عدة مؤسسات لتطبيقه وأهم هذه المزايا ما يلي:[2]

- التحديد السليم للتكلفة أي تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء السبب والنتيجة، وأيضا في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة، الحجم والربح،

[1] محمد على السيدة، منى سالم، حسن المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد02، العدد03، 2006، ص125

[2] صلاح عطية أحمد، **محاسبة التكاليف للنشاط والاستخدامات الإدارية**، الدار الجماعية الإسكندرية، مصر، 2006، ص 10، وحسين ظاهر أحمد، **المحاسبة الإدارية**، دائرة وائل للنشر، عمان–الأردن، 2002، ص 21

بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة مسببة بها؛

- تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال تحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم؛

- تدعيم آليات الرقابة والتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف؛

- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير معلومات اللازمة في ظل بيئة بهدف مساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق التطلعات الزبائن؛

- يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمة في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها وتحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية والمساعدة في عملية التخطيط وتحقيق الميزة الإستراتيجية.

2. معيقات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يمكن ذكر أهم المشاكل والعوائق هذا النظام في النقاط التالية:[1]

- **مشكلة تخصيص العشوائي للتكاليف الغير المباشرة:** فهذه الطريقة لا تقتضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف الغير المباشرة، فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف الغير المباشرة الصناعة بدقة على الأنشطة المختلفة، نظرا لصعوبة

[1] حسين ظاهر أحمد، مرجع سابق، ص 213

تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة المختلفة ما يؤدي إلى عدم دقة التكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف الغير المباشرة؛

- **مشكلة ملائمة البيانات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لخدمة القرارات:**

نظرا لأن المدى الزمني الذي تغطيه طريقة التكاليف على أساس الأنشطة يمتد ليغطي الأجل الطويل، لذلك يتطلب الأمر أن تكون البيانات التي تعتمد عليها كمدخلات أو تنتجها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية، وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل هذه الطريقة، ما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار سواء من البيانات التقليدية أم من البيانات الطريقة التكاليف على أساس الأنشطة؛

- **مشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج:**

تتم هذه الطريقة باشتمالها على جميع أوجه نشاط المؤسسة ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجمعات النشاط قد يتضح أن هناك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج، وهذه النوعية يجب حصرها واستبعاد تكاليفها من التحميل على المنتجات واعتبارها الأعباء العامة مثل تكلفة وقت الانتظار وتكلفة إعادة التشغيل.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى إطار العام للأداء الذي يعتبر الدافع الأساسي لوجود أي مؤسسة من عدمها، كما يعتبر العامل الأكثر إسهاما في تحقيق هدفها الرئيسي ألا وهو البقاء والاستمرارية.

كما توصلنا إلى أن عملية تقييم الأداء تعتبر من السياسات الإدارية المهمة التي تدفع الإدارات إلى العمل، لذا فهذا الفصل هدفها غلى عرض وإبراز بعض الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير التي تقوم بقياس وتقييم الأداء باستخدام هذه الأخيرة، التي تساعد المؤسسات على الحفاظ على توازنها واستدامتها بتحقيق أهدافها وصولا في الأخير غلى مزايا أدوات الحديثة لمراقبة التسيير ومعيقات تطبيقها.

الفصل الثالث:

الإطار التطبيقي
للدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصلين السابقين عن نظام مراقبة التسيير وأدوات الحديثة باعتبارها هذه الأخيرة أهم الأدوات التي تستخدم في تقييم وتحسين الأداء المؤسسة، من أجل الوصول إلى أهدافها، سنحاول إسقاط الدراسة العلمي على الدراسة الميدانية وهذا من خلال مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية.

وبالتالي سنتطرق في هذا الفصل إلى طريقة عمل الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة ومن أهمها لوحة القيادة بالنسبة للقسم المالية والمحاسبة وقسم العلاقات التجارية وقسم تقنيات الكهرباء وفي الأخير قسم تقنيات الغاز التي تعتبر من أهم أقسام في المؤسسة، وهذا من خلال المقابلة مع رئيس قسم المالية والمحاسبة وبعض المصالح في المؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية.

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز؛
- المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز.

سنتناول في هذا المبحث تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز تاريخيا وتعريف بمخططها التنظيمي الجديد كما سنقدم عرض مختصر حول مديرية التوزيع بالمدية.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة وأهدافها والتزاماتها.

تعد سونلغاز المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر القنوات وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى فهذه القطاعات لها أهمية بالنسبة للمؤسسة ولاسيما في ميدان التسويق للكهرباء والغاز نحو الخارج.

1- مراحل تطور المؤسسة[70]:

في سنة 1947 تم إنشاء المؤسسة العمومية " كهرباء وغاز الجزائر" المعروفة بـ(EGA) والتي أسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز، وتضم المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع، وقد كانت تندمج تحت قانون الأساسي الخاص بلوبون(LEBOUN) وشركائه (SAE) الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز، ثم وقعت تحت مفعول قانون الثامن التي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.

تكفلت الدولة الجزائرية المستقلة بمؤسسة EGA، فبعد بضع سنوات من ذلك وبفضل مجهودات معتبرة بذلك في سبيل التكوين في تأطير العاملين الجزائريين من تولي هذه المؤسسة فحولت في1969 إلى سونلغاز أي الشركة الوطنية للكهرباء والغاز طبقا للمرسوم59-69 وما لبثت أن أصبحت المؤسسة ذات حجم هام فقد بلغ عدد العاملين

[70] الموقع الإلكتروني: www.sonelgaz.dz.

فيها نحو6000 عون، وكان الهدف المقصود من تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييرية لكي يكون في مقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية في البلاد والمقصود بوجه الخاص هو التنمية الصناعية وحصول على عدد كبير من السكان على الطاقة الكهربائية وهو مشروع يندرج في المخطط التنمية الذي أعدته السلطات العمومية.

تزودت المؤسسة في سنة 1983 بخمس شركات فرعية للأشغال المتخصصة وهي:

- كهريف"للإنارة وإيصال الكهرباء"؛
- كهركيب"للتركيبات والمنشآت الكهربائية"؛
- إينرغا"لهندسة المدنية"؛
- التركيب"للتركيب الصناعي"؛
- AMC"المؤسسة الوطنية لصنع العدادات وأجهزة القياس".

فبفضل هذه الشركات المتفرعة أصبحت سونلغاز تمتلك حاليا منشآت أساسية كهربائية وغازية تفي باحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، وفي 14-12-1991 وطبقا للمرسوم رقم 475-91 تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

إن إعادة النظر في القانون الأساسي يثبت أن للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية الذي يطرح ضرورة التسيير الاقتصادي والتكفل بالجانب التجارية، وضمن الهدف نفسه أصبحت المؤسسة في سنة 2002 شركة مساهمة SPA ، فبهذا التغيير منح لمؤسسة سونلغاز إمكانية التوسيع نشاطها ليشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة كما أتاح لها

إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر، وباعتبارها شركة مساهمة فإنه يتعين عليها حيازة حافظة أسهم أخرى منقولة مع إمكانية امتلاك أسهم في شركات أخرى، وهذا ينبئ عن تطورها حيث أضخت مجمعا أو شركة قابضة هولدينغ، حيث قامت سونلغاز خلال السنوات من 2004 إلى 2006 بإعادة هيكلة نفسها في شكل شركات متفرعة حيث أن هذه الفروع مكلفة بالنشاطات الأساسية للمؤسسة وهي:

- سونلغاز إنتاج الكهرباء؛
- مسير شبكة نقل الكهرباء؛
- مسير شبكة التوزيع.

وفي سنة 2005 تمت هيكلة وظيفة التوزيع في أربعة شركات فرعية:

- الجزائر العاصمة؛
- منطقة الوسط؛
- منطقة الشرق؛
- منطقة الغرب.

وفي فيفري 2017 صادقت الجمعية العامة العادية للجميع سونلغاز على إعادة هيكلة لتصبح تضم ستة متعاملين نشيطين في مجال إنتاج الكهرباء، كما صادقت على امتصاص شركة توزيع للغرب والشرق، وهكذا تصبح الشركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط الشركة الوحيدة النشطة في مجال توزيع الكهرباء والغاز مع فرع واحد وهو شركة توزيع الجزائر العاصمة.

2- **أهدافها:** تتلخص أهداف المؤسسة فيما يلي:

الإنتاج والنقل والتوزيع والإنجاز بالكهرباء بالجزائر وخارجها، التوزيع والإنجاز في الغاز عن طريق القنوات بالجزائر وخارجها، التنمية بكل الوسائل والنشاطات التي لها العلاقة مباشرة مع تصنيع الكهرباء والغاز بشتى الطرق في الجزائر وخارجها بشراكة مؤسسات الجزائرية وأخرى أجنبية.

2-التزاماتها: بالنظر لاحتار الشركة لهذا النشاط وجب عليها الالتزام بما يلي:

- الاستجابة في الحدود الشروط المطلوبة لضمان الجودة ومواصلة العمل والأمان لكل طلبات التغذية بالكهرباء والغاز حيث توفر الشبكات؛
- ضمان التحكم الفعال في البرامج التنمية والمنشآت الكهربائية والغازية خصوصا برامج مد الكهرباء والتوزيع العمومي للغاز؛
- دفتر يتضمن البنود العامة التي تحدد الشروط العامة لتوصيل وإنشاء الطاقة.

المطلب الثاني: تعريف المؤسسة.

أقر المخطط التنظيمي الجديد المعد من طرف السلطات العمومية إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة اختصارا SDC ، كنتيجة لضم الشركات التوزيع للشرق والوسط والغرب من جهة وإلحاق شركة التوزيع للجزائر كفرع من جهة أخرى، حيث أنشأت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغازSDC بتاريخ 05-02-2002 برأس مال يفوق64 مليار دينار جزائري، يتواجد مقرها الاجتماعي بـ500 مكتب الطريق الوطني رقم38 جسر قسنطينة الجزائر، تسير عبر57 مديرية للتوزيع منتشرة عبر48 ولاية موزعة عبر التراب الوطني، من بينها مديرية توزيع المدية وهي مؤسسة محل التربص، حيث يقع

مقرها بشارع بن عياد الطاهر بالمدية، كما تغطي64 بلدية منتشرة عبر كامل ربوع الولاية كما تضم مديرية توزيع المدية ثماني وكالات تجارية وهي وكالة المدية وكالة الشهيد هارون الرويس، وكالة البرواقية، وكالة قصر البخاري، وكالة بني سليمان وكالة عين بوسيف، وكالة الشهبونية، ووكالة تابلاط، وقدر عدد الزبائن الموصولين بالكهرباء 219156 زبون وعدد الزبائن الموصولين بالغاز89967 زبون. [71]

كما تتمحور مهامها حول:

- تكييف الشبكات الحالية مع التكنولوجيا الحديثة من أجل البقاء دوما على استعداد لتلبية حاجيات الزبائن؛
- تأمين الهياكل والبنيات الأساسية لمواجهة تزايد الاستهلاك وخاصة استهلاك الطاقة الكهربائية؛
- تلبية طلبات الربط بالكهرباء والغاز في أحسن الظروف؛
- المساهمة في بناء السياسة الاجتماعية انسجاما مع القيم وأهداف البلد.

حيث تتمثل أقسامها في:

- مصلحة الشؤون القانونية مكلفة بكل المعاملات القضائية والقانونية للمؤسسة؛
- المكلف بالاتصال؛
- مهندس الأمن الصناعي؛
- المكلف بالأمن الداخلي؛

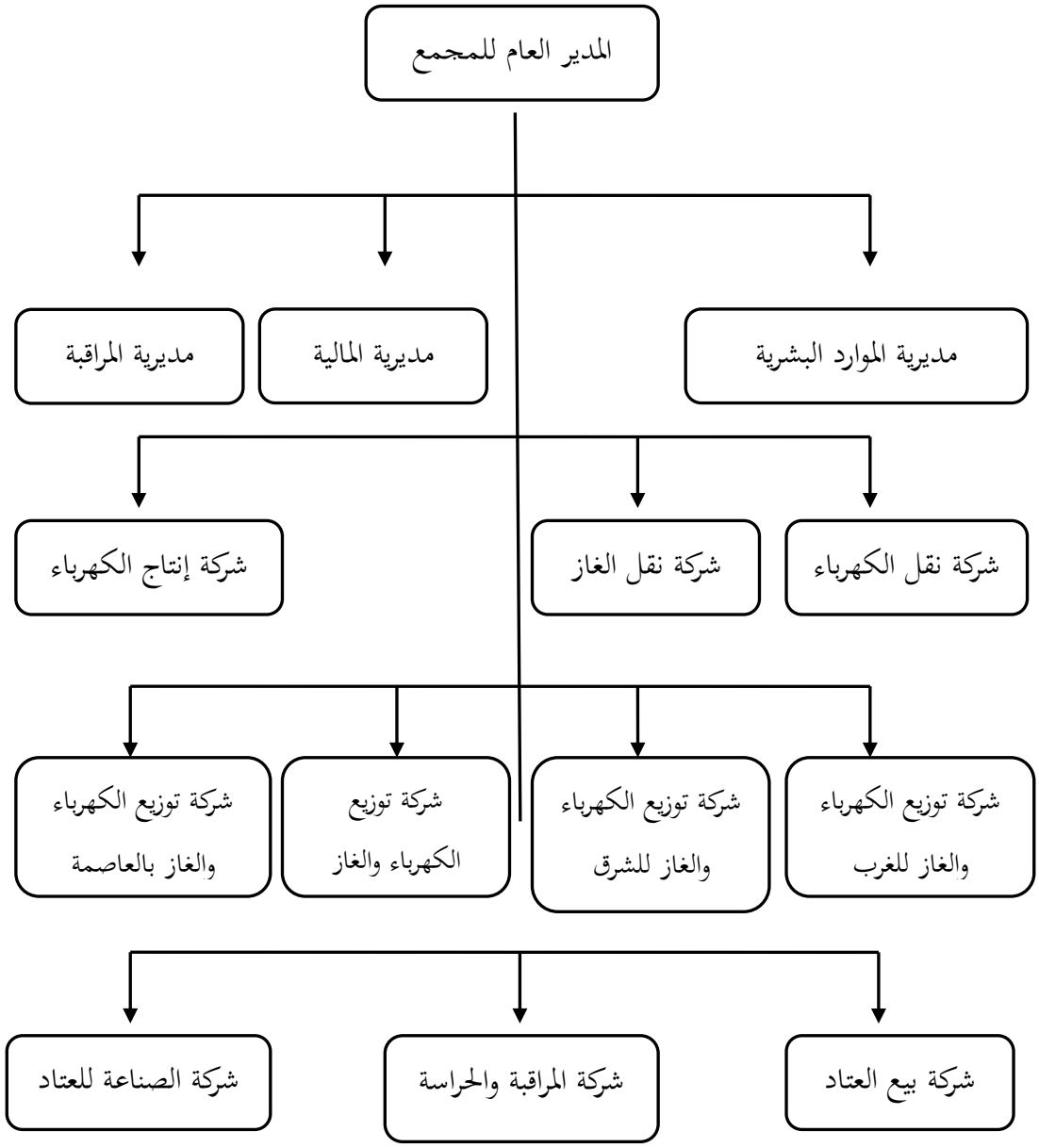
[71] مقابلة مع رئيس مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير لمؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز بالمدية، السيد: طبوزي أمين.

- قسم العلاقات التجارية؛
- قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز؛
- مصلحة الوسائل العامة؛
- قسم تقنيات الغاز؛
- قسم تقنيات الكهرباء؛
- قسم المالية والمحاسبة؛
- قسم الموارد البشرية؛
- قسم إدارة الصفقات؛
- قسم تطوير شبكة الكهرباء والغاز؛
- قسم تسيير الأنظمة المعلوماتية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز.

يمكن توضيح كل من الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز ومؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز بالمدية في الأشكال التالية:

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من المؤسسة.

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمدية.



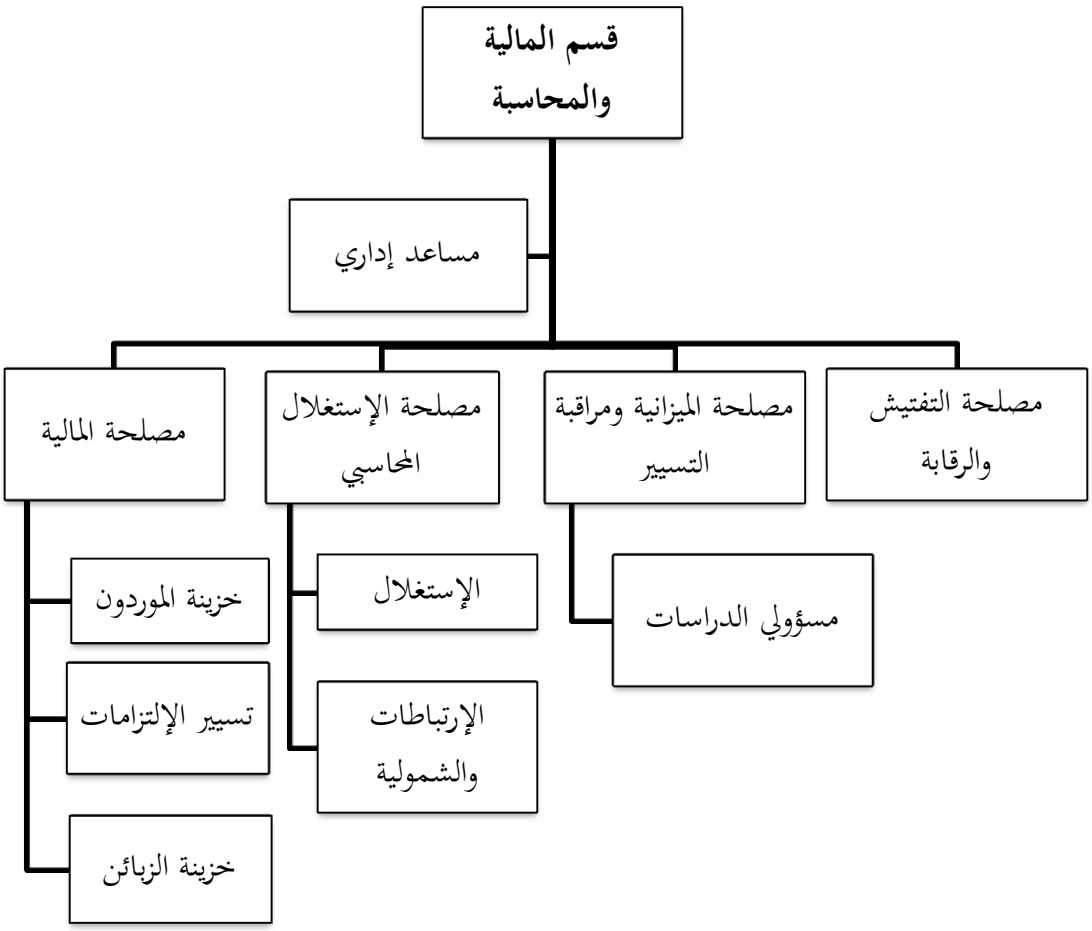
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2- شرح مهام بعض أقسام المديرية للتوزيع الكهرباء والغاز:

2-1 قسم المالية والمحاسبة:

تتبع حسابات الخزينة ومراقبة الظروف البنكي وإعداد التنبؤات للخزينة على المدى القصي، الرقابة على صناديق الوكالات التجارية، إجراء مركزية الصناديق، إعداد الميزانية السنوية، إنجاز لوحة القيادة وميزانية النشاط وضمان متابعة ومراقبة العمليات المحاسبية، كما يقوم أيضا بتقديم التصريحات الجبائية وحساب الوعاء الضريبي وبما أن دراستنا الميدانية أجريت على مستوى قسم المالية والمحاسبة، سنقوم بعرض هيكل القسم، وهو كالتالي[72]:

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.



المصدر: وثائق المؤسسة، مقدمة من طرف رئيس مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير.

[72] مقابلة مع رئيس مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير لمؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز بالمدية، السيد: طبوزي أمين.

2-2 قسم العلاقات التجارية:

على غرار ما ذكرناه سابقا بتحول المؤسسة إلى طابع تجاري صناعي فإن هذا القسم يلعب دورا كبيرا وهاما في المؤسسة، حيث يتعامل مع الزبائن بشتى أنواعهم، فإنه وجب تخفيف العبء عليها وهذا من خلال وضع فروع تابعة له وكل منها يقوم بوظيفة معينة وذلك من أجل توفير الخدمات والسير الحسن، ونذكر من بين هذه الفروع فرع ربط الزبائن الجدد حيث يقوم بـ:

- استقبال الزبائن وتلبية لخدمة طلباتهم؛
- متابعة أعمال الإنجاز منذ الطلب إلى غاية ربط بالكهرباء والغاز؛
- إعداد الكشف الكمي لفواتير الزبون لدفع المستحقات...ألخ.

2-3 قسم تقنيات الغاز:

يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الغاز، الصيانة وتطوير الشبكة، وينقسم إلى أربع مصالح هي: مصلحة الصيانة، مصلحة التطوير الشبكات ومصلحة الاستغلال ومصلحة التقنية.

2-4 قسم تقنيات الكهرباء:

يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة، تطوير الشبكات، القيام بالأشغال تحت التوتر (الكهرباء).

المبحث الثاني: تطبيق نظام abc في مؤسسة سونلغاز بالمدية

في هذا المبحث سنحاول تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وذلك بحساب التكاليف التي تتحملها مختلف النتائج والخدمات التي تقدمها مؤسسة سونلغاز وفق هذا النظام (ABC) بعد تحديد مختلف الأنشطة ومراكز النشاط ومحددات التكلفة ومسببتها.

المطلب الأول: تحديد الأنشطة والمراكز المكونة للمؤسسة

1. تحديد مراكز النشاط: يمكن تحديد مراكز النشاط للمؤسسة من أجل تسهيل عملية تطبيق نظام(ABC) إلى:

- قسم تقنيات الكهرباء
- قسم تقنيات الغاز

2. تحديد الأنشطة وتحليلها: يتم في هذه الخطوة تحديد جميع الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج خدمة معينة ويعرف النشاط بأنه عملية أو مجموعة من العمليات والإجراءات التي تعالج المدخلات وتنتج المخرجات ومدى تفاعل النشاط مع الأنشطة الأخرى في المؤسسة وتعد هذه الخطوة مهمة في عملية تصميم النظام.

تم تقييم مراكز المؤسسة إلى الأنشطة السابقة وفق ما يناسب مع طبيعة نشاط المؤسسة وسير التكلفة بين المراكز:

ولتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يجب أن تتوفر لدينا بعض المعلومات ويمكن استخلاصها من الجداول التالية:

حيث يمثل الجدول التالي تكلفة الأجور السنوية حسب كل قسم.

جدول رقم (01): يمثل تكلفة الأجور السنوية للعمال

الأقسام	عدد العمال	تكلفة الأجور السنوية	المجموع
قيم تقنيات الغاز	14	480000 =40000×12	6720000
قسم تقنيات الكهرباء	16	480000=40000×12	7680000

المصدر: من إعداد الطالبتين وفق المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة سونلغاز

3. نظام التكاليف المبني على الأنشطة لقسم العلاقات التجارية: من أجل إعداد هذا النظام (ABC) في هذا القسم تعتمد سونلغاز على مجموعة من مؤشرات الأداء الخاصة بهذا القسم.

أ. بالنسبة للغاز

جدول يوضح الزبائن الجدد لسنة 2019

			معدل التطور لشهر ديسمبر	تجميع شهر ديسمبر		معدل التطور (تجمع)%	2019
	2018	2019		2018	2019		
الزبائن الجدد	992	943	%4,94	6156	7494	%21,73	6083

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مقابلة مع إطار في قسم المالية والمحاسبة

ب. بالنسبة للكهرباء

جدول يوضح الزبائن الجدد (توتر منخفض) لسنة 2019

	شهر ديسمبر		معدل التطور لشهر ديسمبر %	معدل التطور (تجمع)		2019
	2018	2019		2018	2019	
الزبائن الجدد توتر منخفض	842	1086	%28,96	10208	11545	7470

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مقابلة مع إطار في قسم المالية والمحاسبة

المطلب الثاني: تحديد تكلفة الأنشطة

1. تحديد تكلفة الأنشطة: تم وضع نسب مؤنة لتوزيع إجمالي التكلفة غير المباشرة على الأنشطة بناءا على المعطيات التقديرية المقدمة من طرف مؤسسة سونلغاز ويوضح ذلك الجدول التالي:

جدول يوضح توزيع التكاليف الغير المباشر على الأنشطة

الأقسام	الأنشطة	نسبة تكلفة النشاط	تكلفة النشاط
قسم تقنية الغاز	استقبال الطلبات	%5	354000
	دراسة الطلبات	%15	553000
	توصيل بالغاز	%30	834000
قسم تقنية الكهرباء	استقبال الطلبات	%5	321000
	دراسة الطلبات	%15	513000
	توصيل بالكهرباء	%30	915000
مجموع	التكاليف الغير المباشر	%100	3490000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مقابلة مع إطارات مؤسسة سونلغاز

2. تحديد عدد مسببات تكلفة كل نشاط: بعد دراسة وتحليل الأنشطة يتم البحث عن مسببات الأنشطة وعددها لكل نشاط، بالاستعاب بالجداول السابقة، حيث يمثل الجدول التالي عدد مسببات التكلفة لكل نشاط:

جدول يوضح توزيع عدد مسببات التكلفة لكل نشاط

الأقسام	الأنشطة	حسب تكلفة	عدد مسببات التكلفة
قسم الغاز	استقبال الطلبات	زبون	7494
	دراسة الطلبات	زبون	7494
	توصيل بالغاز	عدد مرات التوصيل	7494
قسم الكهرباء	استقبال الطلبات	زبون	11545
	دراسة الطلبات	زبون	11545
	توصيل بالكهرباء	عدد مرات التوصيل	11545

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الجداول السابقة

3. تحديد معدل تحميل تكلفة كل نشاط: يتم حساب التحميل لتكاليف الموزعة سابقا لكل نشاط على عدد الأخرى المسببة للتكلفة، وفق المعادلة التالية:

معدل تحميل التكلفة لكل نشاطات = تكلفة النشاط ÷ عدد مسببات التكلفة

جدول يوضح معدل تحميل التكاليف على الأنشطة

الأقسام	الأنشطة	عدد مسببات التكلفة	تكلفة نشاط	عدد مسببات التكلفة
قسم الغاز	استقبال الطلبات	7494	354000	47,23
	دراسة الطلبات	7494	553000	73,79
	توصيل بالغاز	7494	834000	111,28
قسم الكهرباء	استقبال الطلبات	11545	321000	27,80
	دراسة الطلبات	11545	513000	44,43
	توصيل بالكهرباء	11545	915000	79,25

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات الجداول السابقة

4. تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة

أ. **توزيع مسببات تكلفة على الخدمات:** لتخصيص تكلفة الأنشطة على الخدمات نقوم بتجزئة مسببات التكلفة الكلية لنشاط على الخدمات، والجدول الموالي يبين توزيع مسببات التكلفة الأنشطة مع الخدمات:

جدول يوضح توزيع صيانة التكلفة على الخدمات

الأقسام	الأنشطة	عدد مسببات التكلفة	توزيع مسببات التكلفة على الخدمات	
			خدمة أ	خدمة ب
قسم الغاز	استقبال الطلبات	7494	3363	4131
	دراسة الطلبات	7494	3363	4131
	توصيل بالغاز	7494		
قسم الكهرباء	استقبال الطلبات	11545	7403	4142
	دراسة الطلبات	11545	7403	4142
	توصيل بالكهرباء	11545	7403	4142

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات الجداول السابقة

ب. تخصيص التكاليف الأنشطة على الخدمات: يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات وفق المعادلة التالية:

عدد المسببات × معدل التحميل = التكلفة المخصصة للخدمة

جدول يوضح تخصيص التكاليف على الأنشطة وفق معدل التحميل

الأقسام	الأنشطة	عدد مسببات التكلفة	تكلفة النشاط	معدل تحميل النشاط	معدل التحميل			
					خدمة أ		خدمة ب	
					عدد مسببات	تكلفة مخصصة	عدد مسببات	تكلفة مخصصة
الغاز	استقبال الطلبات	7494	364000	47,23	3363	158834,48	4131	195107,12
	-دراسة الطلبات	7494	553000	73,79	3363	248155,77	4131	304826,49
	-توصيل بالغاز	7494	834000	111,28	3363	374234,46	4131	459697,67
الكهرباء	-استقبال الطلبات	11545	321000	27,80	7403	205803,4	4142	115147,6
	-دراسة الطلبات	11545	513000	44,43	7403	328915,29	4142	184029,06
	-توصيل بالكهرباء	11545	915000	79,25	7403	586687,75	4142	328253,5
المجموع			3490000			1902631,33		1587061,44

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات الجداول السابقة

5. تحديد تكلفة وتحديد

أولا: تكلفة خدمات وفق طريقة (ABC)

جدول يوضع التكلفة الكلية للخدمات

التكلفة		التكلفة الكلية	خدمة أ	خدمة ب
التكلفة غ السيارات غ		3490000	1902631,33	1687061,46
التكلفة المباشر	يد عاملة	144000	6720000	7680000
	مواد أولية	36200000	15636000	20564000
	مصاريف النقل	563000	222000	341000
المجموع التكاليف		51163000	22578000	28585000

المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام المعطيات السابق

ثانيا: تحديد التكلفة الوحدوية بطريقة ABC

التكلفة الوحدوية: التكلفة ÷ عدد الخدمات المقدمة

جدول يمثل التكلفة الوحدوية للخدمات

	خدمة أ	خدمة ب
التكلفة	22578000	28585000
عدد الدراسات المنجزة	7494	11545
تكلفة الوحدة	3012,81	2470,76

المصدر: من إعداد بناء على المعطيات السابقة

المطلب الثالث: منافشة النتائج.

من خلال ما تم التطرق إليه وحسب النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة حيث أصبح تطبيق مراقبة التسيير له أهمية كبيرة في ظل تزايد عدد المؤسسات وكبر حجمها وتعقد بعض مهامها، وباعتبار أحد آليات التي تساعد المؤسسة في عمليات التسيير وآلية واتخاذ القرارات المناسبة، ولكي يقوم مراقب التسيير بكل مهامه لابد من الاستعانة بآليات وأدوات موضوعة لهذا الغرض، تتخذ أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة وهذا في ظل المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير والظروف التي قام فيها بتصميم نظام ورقابة للتسيير.

فمن هذا لاحظنا أن المؤسسة تستعمل سوى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (A.b.c) من ضمن الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وبالتالي تطرقنا إليها بالتفصيل، وذلك من خلال قسم المالية والمحاسبية، قسم العلاقات التجارية ، وقسم تقنيات الغاز وفي الأخير قسم تقنيات الكهرباء، وبالتالي تم التوصل إلى:

- ✓ نظام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (A.b.c)المتبع من طرف المؤسسة يتناسب مع الهيكل التنظيمي لها.
- ✓ تعتمد المؤسسة بشكل كبير على الجداول المليئة بالبيانات .

المؤسسة تستعمل تقارير شهرية ل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (A.b.c)موجهة خصوصا للمستويات التنظيمية الأعلى بغرض التحقق من مدى تحقيق المرؤوسين الأهداف المتوخاة.

- ✓ هناك فصل بين المسؤوليات والتنسيق بين المصالح؛
- ✓ المؤسسة تستعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (A.b.c)في كل الأقسام الخاصة هبا) قسم المالية والمحاسبة، قسم الموارد البشرية، قسم التجارة والتنسيق...الخ).
- ✓ قسم أعمال المؤسسة في تريد من سنة إلى أًخرى وذلك راجع إلى عدم وجود منافسة للمؤسسة في اسوق وتزايد الطلب على الكهرباء والغاز من سنة إلى أخرى.
- ✓ وجود مصلحة خاصة بمرقبة التسيير؛
- ✓ المؤسسة تقوم بإعداد نظام التكاليف المبني على الأنشطة (A.b.c)الشهرية وهذا ما يصعب عملية جمع المعلومات اليومية.
- ✓ المهام الكبيرة الملقاة على عاتق مصلحة مراقبة التسيير، مما يؤثر سلبا على تطوير الأداء.

- ✓ جهل كثير من الموظفين لحقيقة نظام التكاليف المبني على الأنشطة (A.b.c) واعتبارها مجرد جداول لتسجيل ومتابعة النشاط

خلاصة الفصل:

من خلال التربص الذي تم إجراءه بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز فقد عمدنا إلى غرض هيكلها التنظيمي بمختلف أقسامها بحيث ركزنا على قسم المالية والحاسبة، الذي تتواجد فيه مصلحة مرقبة التسيير لتشخيص مكانتها في المؤسسة، ومعرفة أدوات مرقبة التسيير الحديثة المعتمدة عليها من أًجل متابعة نشاطات المؤسسة بجميع أدوائها، وذلك لتحليل الانحرافات وتحديد المسؤول عنها من أًجل تصحيحها، والذي على أساسه يوضع برنامج السنة المقبلة مركزين على الدور الذي تلعبه نظام التكاليف المبني على الأنشطة (A.b.c)بالنسبة لمصلحة مراقبة التسيير وبالنسبة للمؤسسة بشكل عام، فهي تعتبر أهم أداة من أدوات مرقبة التسيير الحديثة التيى تساهم في ضمان كفاءه وفعالية التسيير وكذا تساعد على تقييم وتحسين أداء المؤسسة ٠

خاتمة عامة

خاتمة عامة

يعتبر موضوع مراقبة التسيير من المواضع التي تخص باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال الاقتصاد وإدارة الأعمال، فهي من أهم الوظائف الإدارية التي تعتمد عليه المؤسسة لتتأكد من خلالها أن أهدافها المحققة تطابق أهدافها المسطرة، فهي إذن عملية مستمرة تتمثل في مقارنة الإنجازات الفعلية بالعمليات المخططة واستخراج الانحرافات الحاصلة في التتقين والحد منها ووضع التصحيحات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف وتحسين تسيير المؤسسة وهذا من خلال أهداف مرقبة التسيير ووظائفها التي تقوم بها داخل الهيكل التطبيقي للمؤسسة، وانطلاقا من الخصائص التي يتميز بها هذا النظام تحقق المؤسسة إمكانية الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة وهذا حسب نوع الغابة المستخدمة من طرفها.

ويكتسب إدخال التقنيات الحديثة في تسيير المؤسسات أهمية بالغة وذلك من أجل تقييم الأداء يجب أن تتوفر مجموعة متنوعة من أساليب وأنظمة التقييم.

ومن هذا المنطلق كان الهدف من دراستنا هو التعرف على نظام مراقبة التسيير، وقد تم التطرق إلى مختلف الأساليب انطلاقا من الأساليب التقليدية وصولا إلى الأساليب الحديثة، وفي هذا الإطار نجد أن الأداء من الأمور التي تتصل مباشرة بمراقبة التسيير، حيث أن مفهومه يرتبط بكافة عناصر المؤسسة كما هو الحال بالنسبة لمراقبة التسيير، سواء على المستوى الفردي أو على المستوى الكلي للمؤسسة.

وهذه الأخيرة تسعى لتحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية أكبر والرفع قدر المستطاع من إنتاجيتها من خلال البرامج المسطرة مسبقاً، والتي تفرص عليها رقابة أثناء الإنتاج وبعده.

نتائج الدراسة

لقد توصلنا من خلال بحثنا إلى العديد من النتائج وفق سياق معرفي ومنهجي مترابط مع الإشكالية محل الدراسة، تلك النتائج سنقدمها بشكل نتأكد معه من صحة الفرضيات المقدمة سابقاً.

1- بالنسبة للفرضية الأولى :

تستخدم المؤسسة أدوات منها التقليدية مثل المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية وتساهم أدوات مرقبة التسيير في فعالية المؤسسة الاقتصادية من خلال التسيير والتحكم الجيد من أجل تحقيق الأهداف المرسومة للمؤسسة، وهذا ما تم إثباته من خلال النتائج التالية:

- ✓ تسيير الحسن والتحكم في المؤسسة من خلال اتخاذ القرارات في الوقت المناسب وتصحيح الانحرافات؛
- ✓ أن الأدوات الحديثة لمرقبة التسيير تقوم بالتلخص النتائج التي توصلت إليها الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير ومن ثم اتخاذ القرار المناسب؛
- ✓ تقييم وتحديد المسؤوليات وتحقيق النتائج المسطر فهي تساهم مساهمة فعالة في عملية التخطيط والتنظيم وتوجيه الموازن.

2- بالنسبة للفرضية الثانية :

قياس وتقييم الأداء هو جزء من عملية ابابة ويعتبر كوسيلة لتطوير الأداء، وهذا ما تم إثباته من خلال النتائج التالية:

- ✓ تستخدم المؤسسة نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء بها، ومن خلال هذا اتضح لنا أنه يهدف للتحكم في التسيير والتأثير على سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة من إستراتيجية المؤسسة وبالتالي تقييم الأداء بها؛
- ✓ تقوم المؤسسة بوضع خطط وبرامج مسبقة تسيير عليها وتقوم بتنفيذها خلال فترة النشاط ، وعملية قياس الأداء تركز على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطر مسبقاً، حيث يعتبر المحطة الأخيرة من عملية الرقابة.

3 – بالنسبة للفرضية الثالثة:

تقوم المؤسسة بمراقبة التسيير والتي تعتبر من الوظائف الهامة داخلها وتستخدم في الرقابة وتقييم الأداء وهذا ما تم إثباته من خلال النتائج التالية:

- ✓ المؤسسة لها قسم خاص بمراقبة التسيير يقوم من خلاله مسؤولي مؤسسة سونلغاز بمراقبة جميع نشاطات المؤسسة وذلك بواسطة أدوات مراقبة التسيير؛.
- ✓ أن المؤسسة تقوم على أساس عدة وظائف تكامل فيما بينها وتشكل وحدة واحدة تتفاعل لتحقيق أهدافها، كما تقوم بمرقبة وظائفها بواسطة مراقبة التسيير لتتأكد أن هذه الوظائف تحقق الأداء المطلوب منها .

أن مراقبة التسيير سيرورة لعمليات تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم البشري من خلال المعلومات التي توفها لهم، وتساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية.

3- بالنسبة للفرصية الربعة:

أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير المستخدمة على مستوى المؤسسة محل الدراسة هي نظام التكاليف المبني على الأنشطة (A.b.c) وبطاقة الأداء المتوازن، وهذا ما تم إثباته إثبات جزئي من خلال النتائج التالية:

- ✓ أن المؤسسة لا تولي الاهتمام الكافي بالمسائل والدراسات الإسراتيجية، حيث لاحظنا أن أغلبية الموظفين بالمؤسسة لا يملكون أي فكرة حول رؤية وإسراتيجية المؤسسة، وبالتالي لا تستخدم بطاقة الأداء المتوازن؛
- ✓ أن أدوات التقييم المستخدمة في المؤسسة تعد في مجملها أدوات تقليدية ترتكز على المحور المالي و تهمل محاور الأداء الأخرى، كما اتضح أنها لا تقدم تعبيرا واقعيا عن مستوى الأداء الحقيقي في المؤسسة، خاصة وأنها تعتمد على جانب واحد وهو التكاليف والقائمة على المدى القصير، وبالتالي تستعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (A.b.c)لتكملة الأنظمة المحاسبية التقليدية والأنظمة الحديثة.

❖ **الاقتراحات والتوصيات**

وعلى أساس ما تم التوصل إليه من نتائج يمكن تقديم جملة من التوصيات والاقتراحات للمؤسسة كما هو موضح كالتالي:

- ✓ إنشاء مصلحة مراقبة التسيير تابعة لمدير التوزيع وتتفرع منها مصالح فرعية على المستوي جميع الأقسام في المؤسسة وهذه الحالة المثلى، بحيث تكون التقارير التي يرفعها مراقب التسيير تتميز بالاستقلالية المطلقة تعمل على مساعدة المسؤولين التشغيليين في حل مشاكلهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات؛

- ✓ تحسين نظام المعلومات بجعله قادر على توفير المعلومات نات مصداقية وفي فرات قصيرة؛
- ✓ ينبغي على المؤسسة مواكبة التطور الحاصل في علم الإدارة الحديثة والتحديد في مجال مرقبة التسيير من خلال إعادة النظر في نظام تقييم الأداء الخاص هبا، وذلك من خلال تحديثه أو استخدام بطاقة الأداء المتوازن كبديل بعد أن أثبتت فعاليتها؛
- ✓ الاعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في حساب التكاليف خاصة التكاليف غير المباشرة من أجل تخفيض في التكلفة من خلال تقييم أداء الأنشطة (تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة من أجل إلغاءها من طرف المؤسسة) على المدى القصير، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة نفضل على الأنشطة المؤسسة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها.

أخيراً يمكن القول أننا أدرجنا من خلال هذه الدراسة أبرز الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير التي تعمل وتساهم في عملية تقييم أداء المؤسسات من خلال ربط عملية التقييم بالاستراتيجيات والأهداف التي تسعى إلى بلوغها، كذلك استخدام المؤشرات المالية (الكمية) وأخرى غير مالية (نوعية) في تطوير أسلوب تقييم الأداء للوصول إلى المفهوم الشامل لعملية تقييم الأداء .

❖ آفاق الدراسة

مدى مساهمة تكامل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (A.b.c) والموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛

- ✓ أهمية تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تقييم أداء البنوك التجارية .

- ✓ تقييم الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع العربية

1- إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، الوراق للتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

2- أحمد صلاح الهزامية، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية (دراسة ميدانية في المؤسسات العامة لمحافظة أريد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 1، 2009.

3- أحمد طيبة ومحمد عبد السميع، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، دار الجليس، عمان، دون سنة النشر.

4- إدريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

5- إسماعيل يحي التكريني، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، دون سنة النشر.

6- جبرائيل جوزيف كحالة، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 1998.

7- حسين ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دائرة وائل للنشر، عمان-الأردن،2002.

8- خالد محمد بني حمدان وآخرون، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، دار اليزاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

9- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2010.

10- دوريش مصطفى جخلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، 2007.

11- رحيم حسين وبونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة الأبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 4، ديسمبر 2008.

12- زهية بوديار وشوقي جباري، لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، أفريل، 2009.

13- سهاد شهابي وسيد أحمد حاج عيسى، الرقابة الإستراتيجية ودورها في تحسين أداء المنظمات، مداخلة مقدمة غلى الملتقى العلمي الدولي العلمي حول: أداء وفعالية المؤسسة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، وعلوم التسيير، المسيلة الجزائري، يومي 10-11 نوفمير 2009،.

14- صالح إلياس بن أحمد سعدية، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين المستمر للأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد1، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر.

15- صلاح الدين حسن، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء والمؤسسات المالية، دار الوسام المطبع والنشر، دون سنة النشر.

16- صلاح الشنواني، التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.

17- صلاح عطية أحمد، محاسبة التكاليف للنشاط والاستخدامات الإدارية، الدار الجماعية الإسكندرية، مصر، 2006،.

18- الطاهر أبو طالب، مراقبة التسيير في البنوك، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2002-2003.

19- طاهر محسن الغالي وآخرون،أساسيات الإدارة وبطاقة تقييم المتوازن، دار النشر، عمان، الطبعة الأولى،2009.

20- طاهر محسن منصور الغالبي وآخرون، دراسات في الإستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2013.

21- الظاهر نعيم إبراهيم، أساسيات الإدارة، المبادئ والتقنيات الحديثة، عالم الكتب الحديث، الأردن، الطبعة الأولى، 2003.

22- عادل عشي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، دون سنة النشر.

23- عائشة كدادسة، دور لوحات القيادة المتواجدة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في تفعيل تطبيق أدوات مراقبة التسيير، الندوة الوطنية الأولى حول: واقع تطبيق نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة البليدة2، الجزائر، يومي: 27-28 أكتوبر 2014.

24- عبد الحميد حمزاوي، دور نظام مراقبة التسيير في التأثير على فعالية قرارات المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وجباية، جامعة السعيدة، الجزائر، 2016-1017.

25- عبد الحميد دادة، أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نظم المعلومات ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013-2014.

26- عبد الرحيم محمد، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي (قياس الأداء)، المنظمة العربية للتنمية البشرية، القاهرة، مصر، 2008.

27- عبد الفغار الحنفي، وعبد الحميد الصحن، إدارة الأعمال، الدار الجامعية، بيروت، دون سنة النشر.

28- عبد الوهاب سوسي، الفعالية التنظيمية تحديد محتوى والقياس باستعمال لوحة القيادة، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

29- فؤاد الشيخ السالم وزياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، الأردن، الطبعة الخامسة، د ط.

30- قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة الأعمال، جامعة الشلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،غ م، الجزائر، 2007/2006.

31- كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظام المعلومات المحاسبي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2003.

32- كمال السيد غراب ونادية محمد الحجازي، نظم المعلومات الإدارية، دار النشر والتوزيع والمطابع، جامعة سعود، دون سنة.

33- كمال حسن جمعة الربيعي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

34- لمين علوطي، أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على إدارة الموارد البشرية في المؤسسة، مذكرة دكتوراه في علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007.

35- لمين علوطي، محاضرات في مراقبة التسيير، نص مطبوع، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر.

36- لمين علوطي، وهاجر تزغوين، آليات بناء نظام مراقبة التسيير في المؤسسة البنكية، دراسة حالة وكالة القرض الشعبي الجزائري بالمدية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 10، جامعة المدية، الجزائر.

37- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الأولى، 2001.

38- محمد أحمد حسان، نظم المعلومات الإدارية، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2008.

39- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث العدد09، جامعة ورقلة الجزائر، 2011.

40- محمد القدومي وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، دار المعتز للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2015.

41- محمد زينات محرم ومحمد محمود البايلي، المحاسبة الإدارية، دار الوفاء، الإسكندرية، مصر، 2011.

42- محمد سامي راضي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

43- محمد على السيدة، منى سالم، حسن المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد02، العدد03، 2006.

44- محمد فركوس، الموازنات التقديرية- أداة فعالة لتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

45- مروان محمد أبو فضة وماهر موسى درغام، أثر تطبيق الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 17، العدد 2، 2009.

46- مريم شكري ومحمود نديم، تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دراسة اختيارية في شركة طيران الملكية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013.

47- مقابلة مع رئيس مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير لمؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز بالمدية، السيد: طبوزي أمين.

48- مقابلة مع رئيس مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير لمؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز بالمدية، السيد: طبوزي أمين.

49- الموقع الإلكتروني.www.sonelgaz.dz :

50- نعيمة يحياوي وسعيد بريش، أهمية تكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة الفعاليات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة الجزائر، العدد 1، 2012.

51- وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن الغالبي، توجيه الأداء الاستراتيجي الوصف والمحاذاة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

52- وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

53- وطاهر محمد منصور الغالبي وآخرون، المنظور الاستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، 2009.

54- يدو محمد وآخرون، معوقات فشل تطبيق أدوات مراقبة التسيير الاقتصادية الجزائرية، الندوة الوطنية الأولى، حول: واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة البليدة2، يومي 27-28 نوفمبر 2014.

المراجع باللغة الأجنبية

1- abc : activity based costing*

2- c.alazard , contrôle de gestion, 5 emme edition, 2001, p 15.

3- gilbert pillo, maitrise du contrôle de gestion, edition sétiforme.

4- hamadouche malika, contrôle de gestion d'une entreprise publique économique, mémoire magister, l'esc, alger, 2000.