



جامعة الجزائر 3
معهد التربية البدنية والرياضية



محاضرات في نظام مراقبة تسيير المنشآت الرياضية

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر

إعداد الدكتور: يحي لعجال

د. عبورقة رابح
رئيس المجلس العلمي

السنة الدراسية: 2021/2020



قائمة المحتويات

الرقم	الموضوع	الصفحة
	قائمة المحتويات	2-1
	ملخص المطبوعة	4-3
	مقدمة	5
الفصل الأول: أساسيات حول نظام مراقبة التسيير والأداء المالي		
	تمهيد	7
1	أساسيات حول نظام مراقبة التسيير	8
1-1	المراقبة ضمن الوظائف التسييرية	8
2-1	تطور مفهوم مراقبة التسيير	13
3-1	أنواع نظام مراقبة التسيير وأهدافه	19
4-1	مراحل نظام مراقبة التسيير ووظائفه	23
2	مكانة نظام مراقبة التسيير في المنشأة الرياضية	26
1-2	علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المنشأة الرياضية	26
2-2	العلاقة بين نظام مراقبة التسيير والرقابة الداخلية	28
3-2	العلاقة بين نظام مراقبة التسيير واستراتيجية المنشأة	29
3	مفاهيم أساسية عن الأداء	30
1-3	مفهوم الأداء	30
2-3	العوامل المؤثرة في الأداء	32
3-3	أنواع الأداء	35
4	الأداء المالي في المنشأة الرياضية	39
1-4	مفهوم الأداء المالي	39
2-4	أهداف الأداء المالي	40
3-4	معايير ومؤشرات الأداء المالي	42
	خلاصة الفصل	46



الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير وتحسين الأداء

48	تمهيد	
49	نظام المعلومات وتأثيره على الأداء المالي	1
49	مفاهيم عامة حول نظام المعلومات	1-1
52	دورة حياة نظام المعلومات وعناصره	2-1
54	وظائف وأهداف نظام المعلومات	3-1
56	نظام المعلومات ودوره في تحسين الأداء المالي	4-1
58	لوحة القيادة وتأثيرها على الأداء المالي	2
58	مفاهيم عامة حول لوحة القيادة	1-2
62	وظائف لوحة القيادة ومكوناتها	2-2
66	مؤشرات لوحة القيادة ومراحل إعدادها	3-2
70	لوحة القيادة ودورها في تحسين الأداء المالي	4-2
72	الموازنات التقديرية وتأثيرها على الأداء المالي	3
72	مفاهيم عامة حول الموازنات التقديرية	1-3
74	أنواع الموازنات التقديرية وآلية إعدادها	2-3
79	الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية	3-3
81	الموازنات التقديرية ودورها في تحسين الأداء المالي	4-3
83	المحاسبة التحليلية وتأثيرها على الأداء المالي	4
83	مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية	1-4
86	التكاليف وسعر التكلفة والعناصر المكونة لها	2-4
87	طرق حساب التكاليف	3-4
91	المحاسبة التحليلية ودورها في تحسين الأداء	4-4
94	خلاصة الفصل	
الخاتمة		
96	المصادر والمراجع	



ملخص المطبوعة:

1- وصف المقياس:

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة، نظراً لما تضيفه المراقبة على المؤسسات الرياضية من خصائص ومميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام (مراقبة التسيير) على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية... الخ.

2- محتوى المادة التعليمية:

تطرقنا في هذه المادة التعليمية إلى التطور الذي شهدته المراقبة في مجال التسيير، وأساسيات نظام مراقبة التسيير والأداء المالي من خلال إبراز مفهوم مراقبة التسيير والذي خلصنا إلى أنه مجموع العمليات والإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة وحاولنا التوسع في هذا الموضوع من خلال إبراز مدى أهمية مراقبة التسيير ودورها وأهدافها داخل المنشأة الرياضية ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا، والتعرف على أدوات مراقبة التسيير وتحسين الأداء

3- أهداف المقياس ومخرجاته:

أولاً: الهدف العام:

يهدف هذا المقياس إلى تزويد الطالب بالمعارف المتعلقة بمفاهيم حول مراقبة التسيير وبأهمية هذا النظام وأهدافه، والخلفية الفكرية المرتبطة به، وبلورة أهمية نظام مراقبة التسيير في رفع وتحسين أداء المؤسسة الرياضية، وإكسابه النواحي الفنية والمهارات التي تجعله قادراً على اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف.

ثانياً: الأهداف الخاصة:

تتمثل أهداف هذا المقياس في تمكين الطالب من امتلاك المعارف التالية:

1. التعرف على نظام مراقبة التسيير في المنشأة الرياضية وأهميته.

2. تحديد مكانة نظام مراقبة التسيير داخل المنشأة الرياضية.



3. معرفة العلاقة بين نظام مراقبة التسيير ومختلف الوظائف الإدارية داخل المنشأة الرياضية.
4. التعرف على مختلف أدوات مراقبة التسيير للمنشأة الرياضية ومساهمتها في تحسين الأداء.
5. تصميم نظام مراقبة لتسيير المؤسسة وكيفية إقامة أدواته من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.



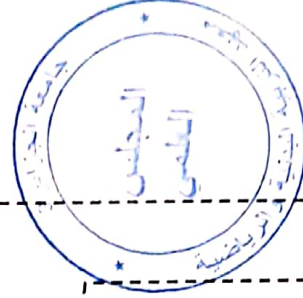
مقدمة:

تعتبر وظيفة تسيير المؤسسة الحد الفاصل بين نجاح المشروعات أو فشلها، وبين تحقيق الأهداف الموضوعية أو العجز عن تحقيقها وهي التي تستطيع أن تحول الموارد الموجودة إلى أدوات فعالة للوصول إلى الأهداف، وتقوم هذه الوظيفة على مجموعة من المبادئ والأساليب التي تساعد المسيرين إذا أحسنوا تطبيقها على تحقيق نتائج جيدة وموثوق فيها، وهذا ما يتطلب تحلي هؤلاء المسيرين بقدر عال من المهارات والمعرفة لاتخاذ القرارات الصائبة والإشراف على تنفيذها.

لقد أصبح نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة، ويفرض نفسه على كل مسير يريد أن يحقق النجاح وهذا لتحقيق عدة أعمال في وقت واحد وهي: تحديد الأهداف والاستراتيجيات وفي نفس الوقت متابعة تنفيذها في الميدان، إضافة إلى التنسيق بين مختلف القرارات والأداءات خاصة مع لامركزية المهام لجعلها تسعى كلها إلى تحقيق الأهداف العامة، وبالتالي يلعب نظام مراقبة التسيير في هذا المجال دور الوسيط الذي يربط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي.

ويعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام على مراعاة نقطة أساسية وهي ثقافة المؤسسة وتاريخها ونمطها التسييري حتى يتمكن من تكييف نظامه مع الهيكلة الموجودة وليس العكس، لأنه إذا أدت عملية التصميم إلى إعادة النظر في التنظيم الموجود فسيتم مواجهة التغيير بالرفض وسيؤدي هذا التغيير إلى نشوب صراعات قد تدوم لفترة طويلة في حين أنه كان من الممكن تجنبها.

كما أنه من الواجب على مراقب التسيير أن يعمل على إظهار الجوانب الحسنة لهذا النظام بإقناع العاملين أن الهدف من وراء مراقبة التسيير ليس العقاب وإنما الوقوف على الانحرافات وتفسيرها ليتم تصحيحها بالشكل الذي يمنع تكرارها في المستقبل وبالتالي تحسين أدائهم وأداء المؤسسة ككل، كما يعمل على إقناعهم بأن هذا النظام يدعو إلى الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية وهذا ما سيشجع العاملين على تقبل النظام وعلى استعمال أدواته بحماس.



أساسيات حول نظام مراقبة التسيير والأداء المالي

- أساسيات حول نظام مراقبة التسيير
- مكانة نظام مراقبة التسيير في المنشأة الرياضية
- مفاهيم أساسية عن الأداء
- الأداء المالي في المنشأة الرياضية

الفصل الأول



تمهيد:

وترتبط وظيفة المراقبة بالعملية الإدارية ارتباطا وثيقا، وتعتبر في نفس الوقت الأداة الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة، وتظهر الحاجة إلى المراقبة من حقيقة أن الأهداف والخطط والسياسات يقوم على أدائها الأفراد وبالتالي قد يؤديها في ظروف مختلفة وفي مناطق مختلفة وبأدوات مختلفة لذلك من المحتمل ألا تتشابه الأمور التي يتم فيها أداء العمل مما يؤدي إلى احتمال ظهور الانحرافات، وهذا ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى وظيفة رقابية تشمل كل أنشطتها ووظائفها مهما كان نوعها.



1- أساسيات حول نظام مراقبة التسيير:

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

1-1-1- المراقبة ضمن الوظائف التسييرية:

1-1-1- مفهوم المراقبة: تعرف المراقبة على أنها وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للتواعد والأصول والتعليمات الموضوعية من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل.

تطور مفهوم المراقبة في التصور الكلاسيكي الذي عرف بكونه علاجي تصحيحي يهتم خاصة بإيجاد الأخطاء وتصحيحها بعد ظهورها، ليصبح وفق مقارنة السيبرنتيك (Cybernétique) دوره القيادة والتعديل. فالهدف من هذه المقاربة هو إنشاء وحدات تخضع للمراقبة الذاتية بفضل دورات استرجاعية للمعلومات (التغذية المرتدة feed back)، وبالتالي تحدد كل وحدة التعديلات الواجب إدراجها، ويتم التصحيح بطريقة آلية.

تعتمد مقارنة السيبرنتيك على مجموعة من المراحل تتمثل في:

- تحديد المعايير والمقاييس.

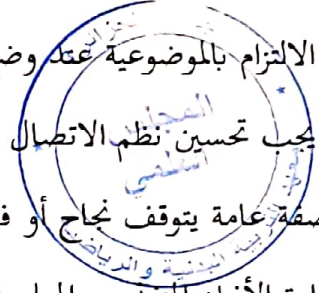
- قياس الفارق بين النتائج والمقاييس المعمول بها.

- الإجراء التصحيحي الذي يقصد به إما البحث عن كيفية لتصحيح النتائج حسب الأهداف المسطرة أو تعديل هذه الأخيرة.



1-1-2- أهمية المراقبة: تستخدم المراقبة في أي منظمة لتحقيق الفوائد التالية:

- لتحقيق نوع من النمطية أو التوافق لأداء العاملين كما هو الحال في دراسة الوقت والحركة وإعداد جداول العمل.
- للحد من السرقات والاختلاسات وضياع أموال المنظمة وممتلكاتها.
- لتحديد مقدار السلطة المفوضة للمسؤولين مع تحديد طبيعة أعمالهم والتي عادة ما تكون مكتوبة في سجلات الوصف الوظيفي للأعمال.
- لقياس الإنجاز أو مستوى الأداء الفعلي كما هو الحال في استخدام التقارير لقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.
- للقيام بتوجيه أداء الأفراد وتحفيزهم.
- بالإضافة إلى استخدامها للتأكد من أن المنظمة قد حققت أهدافها العامة وفق ما تم التخطيط له.
- ورغم أهمية المراقبة، إلا أن هناك اعتراضات ظهرت من الآثار التاريخية التي صاحبت الثورة الصناعية وهذه الاعتراضات يمكن إيجازها فيما يلي:
 - تصاحب الرقابة للعقوبات وتجاهلها للمكافآت.
 - تزاول الرقابة عن طريق الإلزام (بمعنى افعل هذا وإلا)
 - عدم دقة البيانات التي تستخدم في المراقبة.
 - عدم كفاءة نظام الاتصال
 - التحيز وعدم الموضوعية من جانب القائمين بالرقابة.
- ويقترح البعض التغلب على هذه الاعتراضات بما يلي:
 - نبذ فكرة العقاب وإدخال الحوافز التي تؤدي إلى رفع معنويات الأفراد وتشجيعهم على الالتزام بالمستويات الموضوعية؛
 - يجب أن يكون المعيار مرنا حتى يمكن أن يخدم مصالح المنظمة؛
 - يجب اتباع الأسلوب اللامركزي في الرقابة حتى عندما يتم وضع المعايير بطريقة مركزية؛



- الالتزام بالموضوعية عند وضع المعايير بحيث لا يترتب على صعوبتها الإحساس بالإحباط لدى العاملين؛
- يجب تحسين نظم الاتصال وتشجيع التعاون والمناقشة الجماعية مع العاملين قبل تطبيق نظم الرقابة.
وبصفة عامة يتوقف نجاح أو فشل أي عملية رقابية على سببين رئيسيين هما:
كفاءة الأفراد المتقدين والمعلومات التي يستند إليها النظام الرقابي، فدقة المراقبة تتوقف على درجة دقة المعلومات وهذا ما يستدعي وجود نظام للاتصال يتصف بالكفاءة والدقة.

1-1-3- خطوات المراقبة: تشمل كل عملية رقابية على ثلاث خطوات أساسية وضرورية وهي:

(أ) وضع معايير الأداء:

تبنى الخطط على أساس تحقيق أهداف عامة رئيسية وأهداف فرعية موزعة على الإدارات والأقسام، وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له النتائج الفعلية. وهذه المعايير ما هي إلا تعبيراً عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة أو بقسم في المؤسسة.

وتأخذ هذه المعايير أشكالاً متعددة، فقد تكون على شكل كمي ومن الأمثلة على ذلك تحديد حجم الإنتاج أو تحديد أو حجم المبيعات المتوقع أو حجم العمالة لفترة مستقبلية. وقد تكون على شكل نقدي مثل تحديد معدلات الإنفاق على المواد الأولية أو الإعلان. وقد تكون على شكل زمني ومن الأمثلة على المعايير الزمنية وضع جدول زمني للانتهاء من عمليات معينة. كما يمكن أن تأخذ المعايير شكلاً كيفياً وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقات العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظراً لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير إلى أرقام كمية.

ومن الواجب أن تتوفر في المعايير مجموعة من الشروط أهمها:

(أ) لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائها بواسطة هذه المعايير.

(ب) يجب أن يكون المعيار مرناً بما فيه الكفاية.

فقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن إحلاله محل المعايير المطبقة، لهذا فإن المرونة يجب أن تكون من شروط المعايير.



ج) المعايير هي أداة لتحسين الأداء لذا يجب أن يعاد النظر فيها دوريا بواسطة المستويات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلا.

ب) قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير الموضوعية:

هذه هي الخطوة الثانية في عملية المراقبة وهي مراجعة أو قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير التي سبق وضعها. وتعتمد سهولة أو صعوبة قياس الأداء على مدى الكفاءة في وضع معايير يمكن تنفيذها بسهولة، فكلما كانت معايير الأداء مناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد ماذا يفعل الأفراد كلما سهلت عملية القياس.

وإذا ظهرت من المقارنة أنه تم تنفيذ الأداء حسب المعيار المحدد فهذا يعني أن الأداء خاضع للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحراف عن المعيار فإن الأداء يكون خارج السيطرة.

وبصفة عامة يمكن القول أنه كلما انتقلت الأعمال من المستوى التنفيذي أي الآلات و المصانع وخطوط الإنتاج إلى المستويات الإدارية الأعلى كلما أصبحت العملية الرقابية أكثر صعوبة وفي نفس الوقت أكثر أهمية، فكلما كانت هناك معايير كمية تعتمد على الأهداف المطلوب تحقيقها كلما سهلت عملية القياس.

وبالإضافة إلى ذلك فإن المقاييس المختلفة لقياس الأداء والاعتماد على الرقابة التنبؤية والمتزامنة بقدر كاف يساعد على تحقيق نجاح في قياس الأداء على المستويات الإدارية المختلفة

ج) تشخيص الانحرافات وتصحيحها:

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنه بدون اتخاذ الإجراءات الصحيحة لا يمكن القول بأننا قمنا بالمراقبة. ويمكن اعتبار الخطوتين السابقتين وهما تحديد ووضع المعايير ثم مقارنة ما تم إنجازه على أساس هذه المعايير بمثابة تمهيد للقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح أي انحرافات تظهر نتيجة هذه الخطوتين، وتجري عادة هذه المرحلة على مرحلتين فرعيتين:

- مرحلة تشخيص الانحراف والإعلان عنه وتحديد من له علاقة وصلاحيته في اتخاذ القرار التصحيحي.
- مرحلة علاج الانحراف بعد الكشف عن أسباب ذلك الانحراف وقد يمتد العلاج إلى تعديل الأهداف أو تعديل الأساليب ذاتها.



وعادة يتم التفكير في الانحرافات على أنها انحرافات سلبية، أي عدم القدرة على الوصول إلى المعايير الموضوعية سلفا وبالتالي تصحيح الأداء المعيب. ولكن يمكن أن تكون الانحرافات في بعض الأحيان موجبة بمعنى الأداء الفعلي قد يكون أعلى من الأداء المخطط، وهذه الحالة تستحق أيضا من الإدارة دراستها لتحديد ما إذا كان الانحراف الموجب نتيجة لعدم الدقة في وضع المعايير أم لأن أداء الأفراد كان عال.

ويمكن أيضا التفرقة في هذا الصدد بين نوعين من الانحرافات:

- الانحرافات الطبيعية وتتميز أنها تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية:

- فرق في انحراف بسيط بين الخطة والتنفيذ.

- انحرافات خارجة عن سيطرة القائمين بالتنفيذ.

- انحرافات راجعة لظروف طارئة.

- انحرافات غير متكررة.

وهذا النوع من الانحرافات لا يحتاج إلى علاج أو قد يحتاج في بعض الأحيان إلى علاج بسيط وسطحي.

- الانحرافات غير الطبيعية وهي تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية:

- انحرافات جسيمة.

- انحرافات راجعة لقصور في أداء المنفذين أو لتعمدهم.

- انحرافات راجعة لظروف معروفة كان يمكن السيطرة عليها.

- انحرافات متكررة.

وتحتاج الانحرافات غير الطبيعية إلى علاج حاسم وسريع ومخطط بشكل يعتمد على نوع الخطأ وجسامته.

ثم يلي تحديد الانحرافات ورصدها قيام المديرين باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج هذه الانحرافات وقد تكون

هذه الإجراءات العلاجية قصيرة الأجل أو وقائية طويلة الأجل.

ويمكن القول بأن عملية تصحيح الانحرافات هي الخطوة التي تلتقي فيها المراقبة بباقي الوظائف الإدارية، فعن

طريق العملية الرقابية يمكن أن يتم تغيير الخطط وإعادة تعريف الأفراد بالمهام والواجبات المسموحة لهم.



يعتبر نظام مراقبة التسيير إحدى الأنظمة الفرعية بالمؤسسة وهو كذلك مسار دائم للتعديل وللتحكم في التسيير، يقوم هذا المسار بثلاثة أدوار أساسية وهي دور الكاشف الذي يقدم المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية، وأيضاً دور المساند الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف ووضع برنامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداءات وقياس النتائج ثم تقديم الاقتراحات التي يتم على ضوءها التخطيط للمستقبل.

يتطلب هذا النظام شخص مؤهل يتمتع بقدرات وكفاءات عالية ويكون ملم بالمعلومات المالية والمحاسبة بالإضافة إلى العلوم الأخرى كالإحصاء والرياضيات... إلخ ويدعى مراقب التسيير.

1-2- تطور مفهوم مراقبة التسيير:

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة، تزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها ومع تطور وتعقد العملية التسييرية ككل، فأصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة، من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل وأيضاً لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها.

وقد بدأت التطورات الأولية في ميدان مراقبة التسيير في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وتزامنت مع كبر حجم وحدات الإنتاج وتنوعها، فأصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات ووضع مراقبة على المنفذين. وإن كانت مبادئ وطرق التسيير قد ظهرت ما بين 1850 و1910 في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، فإن تطبيقها بدأ تدريجياً مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المسيريون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير للمساعدة على اتخاذ القرارات.

وحتى بداية السبعينات من القرن الماضي، قامت المؤسسات الفرنسية الكبرى التي طبقت نظام مراقبة التسيير باتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بأنه:

- مسار للتخطيط، ولتسيير الموازنات ومراقبتها.
- بنية سلمية مجزأة عمودياً إلى مراكز مسؤولية.
- نظام قيادة يعتمد على المزدوجة (أهداف-وسائل).



بعد ذلك، أجبرت التحولات الداخلية والخارجية المؤسسات على إعادة النظر بصورة عميقة في هذا النموذج من حيث أهدافه، وسائله واستعمالاته، وفيما يلي سنحاول عرض ملخص عن أهم المراحل التي مرت بها مراقبة التسيير:

الجدول رقم (01): أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
المقاربة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات والإنجازات الفعلية بهدف مجازاة المنفذين.
مدرسة العلاقات الإنسانية	مراقبة التسيير وفق مدرسة العلاقات الإنسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المنظمة.
المقاربة النظامية	تبدو مراقبة التسيير وفق هذه المقاربة كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية اللازمة.

وللوصول إلى تعريف شامل لمراقبة التسيير سنحاول إعطاء أهم التعاريف التي قدمت والمتمثلة فيما يلي:

- عرفت مراقبة التسيير بأنها نظام يهدف إلى التحكم في التسيير، وبأنها تسمح للمؤسسة بالحصول على نظرة لنفسها لتضمن بقاءها واستمراريتها.
- وعرف Anthony مراقبة التسيير على أنها المسار الذي يتأكد من خلاله المسيرين من أنه تم الحصول على الموارد... وأنه تم استعمالها بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة.
- وقد أعطى Gervais تعريفا شبيها بالتعريف الذي قدم Anthony لكنه أضاف ضرورة ملائمة الموارد لأهداف المؤسسة، وضرورة انسجام النشاطات الجارية مع الاستراتيجية المحددة.
- أما المخطط العام الفرنسي، فقد عرف مراقبة التسيير على أنها مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين من مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية ودورية تخص سير المؤسسة، وتؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة والسريعة كلما استدعى الأمر ذلك.



- وذكر Guedj أن مراقبة التسيير تسمح للمنفذين بـ:

- معرفة جوانب الضعف الداخلية والخارجية؛

- أن يكونوا في حالة يقظة؛

- مراقبة اختياراتهم (وهذا يتضمن اتصال مستمر بين الميدان ومراقبة التسيير)؛

- تنسيق نشاطاتهم مع باقي المسؤولين؛

- متابعة أفضل للعوامل الأساسية للنجاح.

- كما عرفت مراقبة التسيير بأنها تهدف إلى تصور ووضع أدوات معلوماتية حيز التنفيذ حتى تسمح

للمسؤولين بتحقيق انسجام عام بين الأهداف، الوسائل، والنتائج.

- ويعرف Teller مراقبة التسيير بأنها مسار للمساعدة على اتخاذ القرار يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد

الأداء، وهي أيضا نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة تسمح بتحقيق المركزية، تلخص وتفسر مجموع

المعطيات المرتبطة بكل نشاط من نشاطات المؤسسة.

- بينما يرى Schmidt مراقبة التسيير أنها مجموع الأعمال والإجراءات والوثائق المهادفة إلى مساعدة الإدارة

العامة والمسؤولين العمليين في التحكم بأدائهم التسييري للوصول إلى الأهداف المحددة.

وبعد الجمع بين مختلف التعارف السابقة تمكنا من التوصل إلى تعريف شامل وهو أن مراقبة التسيير هي مسار

دائم للتعديل، تستهدف تجنيد الطاقات للاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات، وهي

تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم والتي تساعدهم

على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبصورة ملائمة

ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة، وبالتالي فهي نظام للتحكم في التسيير ككل.



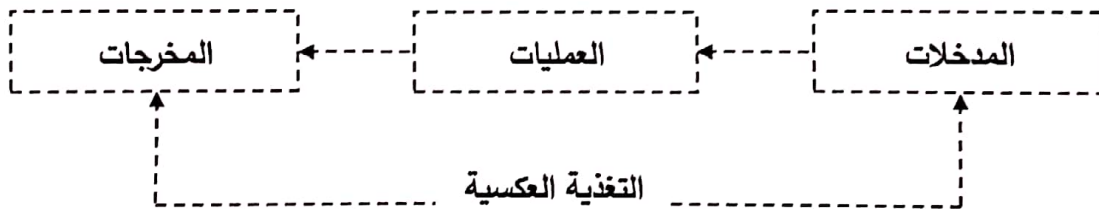
1-2-1- مفهوم نظام مراقبة التسيير: إن مراقبة التسيير إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة، وهذا من خلال أهميته التي تتجلى في تصحيح الأخطاء والانحرافات وضبط النشاطات والتنسيق فيما بينها، وقبل التطرق إلى مفهوم نظام مراقبة التسيير وجب علينا تعريف كل مصطلح على حدى: النظام، التسيير، المراقبة.

(أ) النظام وعناصره:

- مفهوم النظام: يعرف النظام بأنه: "مجموعة عناصر متفاعلة ديناميكية ومنظمة للوصول إلى غاية معينة".

- عناصر النظام: يتكون النظام من العناصر الأربعة التالية:

- المدخلات: جميع عناصر المحيط التي يتأثر بها النظام وتسمى متغيرات النظام.
- العمليات: هي عملية داخلية تنتج جراء التأثير في متغيرات المحيط وتحويلها إلى مخرجات.
- المخرجات: تلك العناصر أو النتائج التي يؤثر بها النظام على المحيط الخارجي.
- التغذية العكسية: يسمح هذا النظام بالمقارنة بين المخرجات الفعلية والمخرجات المخططة الإجراء التعديلات اللازمة سواء في المدخلات أو العمليات أو إعادة النظر في المخرجات المخطط لها.



شكل رقم (01): مخطط عام لعناصر النظام



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

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

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

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

وعرفت أيضا حسب المخطط المحاسبي العام: "مجموع الإجراءات المتخذة التقدم للمسيرين ولمختلف المسؤولين معطيات رقمية، دورية، تميز سير المؤسسة، مقارنتها مع المعطيات الماضية أو المقدرة تستطيع في الحالة المعاكسة أن تحث المسيرين على أن يقدموا بسرعة الإجراءات التصحيحية المناسبة.

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



1-2-2- أهمية نظام مراقبة التسيير: تستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية:

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

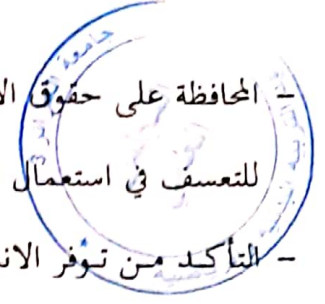
(ب) **الأخطاء:** لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى أداء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء، ويتعاظم أثرها إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل المورد على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيماً، ولكن الاستمرار في سياسة هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص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

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

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

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

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تسهيلها؛
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو على وشك الوقوع لكي تعالج فوراً أو يتخذ قرار فوراً لمنع حدوثها؛
- التأكد من أن القواعد المقررة مطبقة بطريقة صحيحة؛
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقاً للأصول المقررة؛
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم؛



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

- التأكد من توفر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في اتخاذ الهدف الواحد وفقا للسياسات المقررة؛

- التأكد من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال، وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع؛

- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضبط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية؛

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

- العمل على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيطها، عن طريق مكافأة المجد ومعاقبة المتهاون وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى الجهود الممكنة.

1-3- أنواع نظام مراقبة التسيير وأهدافه:

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

1-3-1 أنواع نظام مراقبة التسيير: يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة وسوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار:

(أ) من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء، قبل، أثناء أو بعد ونجد:

- المراقبة السابقة (القبلية): يعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات انجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية، حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة التقديرية) والنتائج المحققة الفعلية) كما تساعد على مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل. وتعتبر هذه المراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشكلة المتوقعة التي تحدث مستقبلا من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة المشاكل.



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

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

(ب) من حيث المصدر: حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما:

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

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

- المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة، كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، ومدققي الحسابات الميزانيات المؤسسات.

(ج) من حيث الشمولية: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

- المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الكفاءة الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر... الخ.
- المراقبة على الأنشطة الوظيفية: 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 خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من اجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

1-3-2- أهداف نظام مراقبة التسيير: يهدف نظام مراقبة التسيير إلى التحكم في أداء الأفراد والمؤسسات وذلك عن طريق محاولة تحقيق الأهداف التالية:

- الربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي؛

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

- مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار؛

- مراقبة التسيير آلية للتنشيط.

الجدول (01): مراقبة التسيير آلية لتنسيق والتنشيط.

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



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

فالدور الأساسي لمراقبة التسيير حسب هذه النظرة، هو مساعدة الإدارة على توجيه أفضل للاستراتيجية من خلال متابعة تنفيذها، وهو ما يستلزم ضرورة إطلاع ومعرفة مراقب التسيير بالاستراتيجية التي يساهم في تحديدها ويستشار فيها عادة لضمان التنفيذ الناجح للاستراتيجية المحددة.

- العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال؛
 - مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة، واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال؛
 - مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة؛
 - متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية؛
 - تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها؛
 - مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير، المتوسط والبعيد؛
 - اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات طويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول لها أو القيام بها.
- من هذا يتضح بأن مراقبة التسيير ليست وظيفة منعزلة عن باقي وظائف المسيرين، وإنما هي عملية مستمرة تمارس على كافة المستويات والوظائف وكافة المراحل التي تمر بها المؤسسة، ابتداءً من إنشائها والعمليات التمويلية والمالية اللازمة والضرورية لغرض ضمان القيام باستثمارات وتوفير الطاقة الإنتاجية اللازمة لممارسة المؤسسة النشاط الذي تخصص به).



أهداف عامة (شاملة) تساعد المديرين والمسيرين على اتخاذ القرار

- الأهداف الجزئية
- معالجة المعلومات قبل اتخاذ القرار
- تخطيط القرارات
- تنظيم وتنسيق النشاطات ومراقبتها
- المراجعة

الشكل (3): أهداف نظام مراقبة التسيير

1-4-4- مراحل نظام مراقبة التسيير ووظائفه:

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

1-4-1- مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير: من أجل إعداد نظام فعال لمراقبة التسيير لابد من إتباع الخطوات التالية:

(أ) تحديد الأهداف: يجب تحديد الأهداف الرئيسية قبل البدء في وضع البرامج التفصيلية وعند تحديد الأهداف يراعي ما يلي:

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



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

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

- المصادقية ويجب أن تتصف الأهداف بالموضوعية.

(ب) التخطيط: يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة أي اكتسابها الصيغة الاقتصادية. ويتم بعدها تقسيم الخطة الاستراتيجية إلى المدى المتوسط (من 3 إلى 5 سنوات) وهذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير، مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وتبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل، ومن الضروري أن تكون الميزانية متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

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

(د) قياس الأداء: قبل التعرض لقياس الأداء لابد من توضيح مفهوم الأداء ذاته فهو يعني: "النجاعة والفعالية اللتان أنجزت بحما الأهداف المحددة".

أما قياس الأداء فيمكن تعريفه بأنه: "مجموعة تقنيات المراقبة المستعملة للتأكد من تطابق النتائج المحققة داخل المؤسسة مع الأهداف المحددة، ثم تطبيق المكافآت والعقوبات إذا اختلفت النتائج مع الأهداف والغايات".
وعليه فإن قياس الأداء يأتي في المرحلة الأخيرة من دورة التسيير أي بعد التخطيط والتنفيذ فقياس الأداء يسمح بالتأكد من مدى تحقيق الأهداف المسطرة وذلك بمقارنة النتائج المحققة مع الأهداف والغايات المحددة مسبقا.



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

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

1-4-2- وظائف مراقبة التسيير: إن لنظام التسيير عدة وظائف يسعى من خلالها مراقب التسيير إلى تحقيق

المراقبة الفعالة ويمكننا تحديد الوظائف التي تختلف من مؤسسة لأخرى حسب الأنشطة في النقاط التالية:

(أ) **التخطيط:** يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم عملية التخطيط في كل المستويات الإدارية وبكل أنواعه، سواء التخطيط الاستراتيجي على مستوى الإدارة العليا أو التكتيكي في الإدارة الوسطى والتخطيط للعمليات على مستوى الإدارة التشغيلية.

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

(ج) **التنسيق والتنظيم:** يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروريا باعتبارها وحدة متماسكة ولذلك لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص وضع الأهداف.

(د) **مراقبة الأداء:** هي عملية لتقييم جودة أداء التسيير وهي تتضمن التقييم بواسطة الموظفين المناسبين لتصميم وتنفيذ عملية الرقابة، وإنما تعمل كما خطط لها أو تم تحديثها لتواكب التغيرات.

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

(هـ) **مراقبة الأداء الوظيفي:** تعتبر مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء بموضوعية حيث يعمل القائم على هذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد حيث أنه يسعى إلى جمع



المعلومات ذات الصيغة الموضوعية والتي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجور، المكافآت، العقوبات... الخ، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة.

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

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

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

2- مكانة نظام مراقبة التسيير في المنشأة الرياضية:

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

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

2-1- علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المنشأة الرياضية:

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



2-1-1-1- علاقة نظام مراقبة التسيير بالوظيفة التسويقية: يقوم المسؤول عن المبيعات بوضع ميزانية المبيعات وهذا بمشاركة مراقب التسيير، يوضح في هذه الميزانية الكميات المتوقعة بيعها بأسعار محددة شهريا وسنوياً، وتعتبر الميزانية الجانب الإداري من ميزانية التخطيط أو التنبؤ فمن خلالها تتم عمليات الرقابة للتأكد من مدى التطبيق.

2-1-1-2- علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين: هي وظيفة لتسيير الموارد البشرية ووظيفة أساسية في المؤسسة ذلك لأنها تهتم بالأشخاص حيث تعرف وظيفة تسيير الموارد البشرية بأنها تلك الوظيفة التي تهتم بتحديد احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية عن طريق هيكل تنظيمي يراعي الاستغلال الأمثل للطاقة البشرية الموجودة داخل المؤسسة، كما تقوم بتسيير نظام ترقية ومردودية الأفراد والقدرة على الإنتاج داخل المؤسسة.

ومن خلال التعريف نستنتج بأن وظيفة المستخدمين تهتم بالموارد البشرية في المؤسسة وهذا من تأهيل وتحفيز... وحتى يقوم الأفراد بمهامهم على شكل جيد داخل المؤسسة ونظراً لفقدان الثقة بين المؤسسة والأفراد وجب على هذه الأخيرة أن تخصص جزء من الرقابة على الأفراد، حيث يكمن الهدف من مراقبة تسيير المستخدمين في تطبيق السياسة المخططة فيما يخص التوظيف والمساهمة في تفعيل نظام تسيير الأفراد.

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

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

- تقدير الأجور والرواتب اللازمة للقوى العاملة في المؤسسة؛

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

إذن يمكن القول إن علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين تكمن في التقدير (التنبؤ) الحاجيات المؤسسة من الأفراد للقيام بوظائفها المختلفة ثم توجيههم إلى أعمالهم كل حسب قدرته وحسب كفاءته "الرجل



المناسب في المكان المناسب"، وحتى يتحقق المراقب من أن الأفراد قد قاموا بمهامهم بفعالية وجب عليه أن يقارن النتائج المحصلة مع ما خططه مسبقا، واستخراج الانحرافات وخاصة القرارات والتوصل إلى تحقيق هدف المؤسسة الرياضية.

2-2- العلاقة بين نظام مراقبة التسيير والرقابة الداخلية:

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

2-2-1- تعريف الرقابة الداخلية: عرفها المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين بأنها: "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية لتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة".

2-2-2- أوجه التشابه بين مراقبة التسيير والرقابة الداخلية: يشترك كل من مراقبة التسيير والرقابة الداخلية في النقاط التالية:

- إعلام وإرشاد الإدارة والمسؤولين بالإجراءات الواجب اتخاذها للحفاظ على المؤسسة وأهدافها؛
- ليس لمراقب التسيير والفاحص المحاسبي والمالي أية مسؤولية مباشرة ولا أية سلطة على النشاطات التي يراقبها؛
- هما نوعان متكاملان وضروريان من الرقابة، إذا أصبحت مراقبة الأداء تركز أساسا على صدق مختلف المعلومات، والرقابة والتأكد من هذا الصدق يعتبران من مهام المدقق بالإضافة إلى مراقبة التسيير التي تهتم خاصة بالموازنات ومقارنتها بالنتائج، فهي إذا تقوم بمقارنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج المحققة وذلك لتقييم الأداء؛
- إن حرص الرقابة الداخلية على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة المخرجات المحاسبية وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها، هذه النتائج التي تهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد تحديد الانحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء.



2-2-3- أوجه الاختلاف بين مراقبة التسيير والرقابة الداخلية: تختلف مراقبة التسيير عن الرقابة الداخلية في بعض الأوجه، يمكن حصرها فيما يلي:

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

- تهدف مراقبة التسيير إلى التأكد من ملائمة الأهداف بالوسائل المتاحة واكتشاف الانحرافات وبالتالي التشجيع أكثر من أجل التطوير وتحسين الأداء، بينما هدف الرقابة الداخلية هو العقاب من خلال تتبع الأخطاء المالية والمحاسبية التي قد ترتكب في الوثائق والمستندات. .

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

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

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

2-3- العلاقة بين مراقبة التسيير واستراتيجية المنشأة:

تعرف الاستراتيجية بأنها وصف لطرق تحقيق المنظمة لأهدافها مع الأخذ في الاعتبار التهديدات والفرص البيئية والموارد والإمكانات الحالية لهذه المنظمة.

حيث يقوم مراقب التسيير باختيار الاستراتيجية وتقييمها من خلال اختيار إحدى الاستراتيجيات المتاحة وتدعيمها بناءً على المعلومات التي تقدمها مراقبة التسيير من خلال تحليل البيئة الداخلية وتبيان نقاط القوة



والضعف، كما تقوم مراقبة التسيير بدور فعال أثناء تنفيذ هذه الاستراتيجية وهو تقديم تقارير مستمرة عن أداء هذه الاستراتيجية المطبقة ومدى فاعليتها داخل المؤسسة وتناسقها مع الوظائف، وكمرحلة أخيرة تلعب مراقبة التسيير دور المقيم من خلال تقييم نتائج الاستراتيجية المتبعة وتقديم تقرير عن أداء هذه الاستراتيجية.

3- مفاهيم أساسية عن الأداء:

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

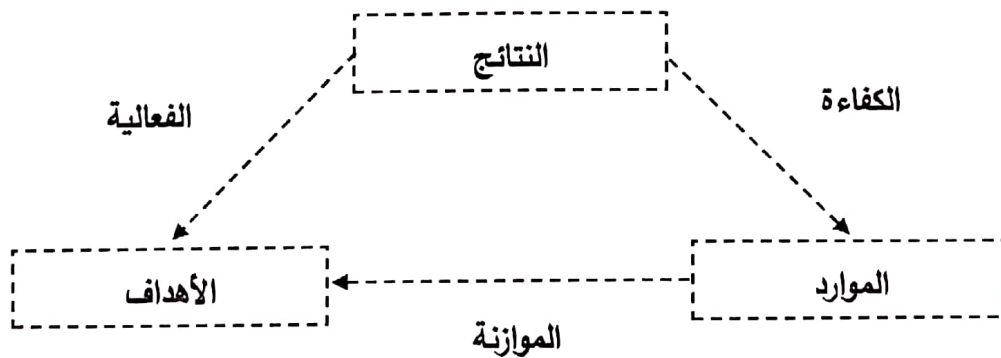
3-1- مفهوم الأداء:

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

3-1-1- تعريف الأداء: يعرف الأداء بأنه: "نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات والمنتجات، فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها".

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

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



الشكل رقم (04): مثلث الأداء



3-1-2- المفاهيم المرتبطة بالأداء: نظرا لارتباط الأداء بمدى النجاح في تحقيق الأهداف المحددة، فإن تحقيقها يرتبط بمفهوم فعالية وكفاءة المؤسسة وتختلف الكفاءة والفاعلية بمدى النجاح في تحقيق تلك الأهداف، وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

(أ) الكفاءة: يعني هذا المصطلح مما يعنيه "فعل أشياء على نحو صحيح" فالكفاءة تعني الطريقة الاقتصادية التي يتم بها إنجاز العمليات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف.

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

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

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

- الكفاءة لا تعادل الفعالية بل تعد أحد عناصرها؛

- الكفاءة ليست شرطا كافيا للفعالية ولكنها مطلبا ضروريا لها.

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

من خلال ما سبق يتضح التداخل بين مفاهيم كل من الكفاءة الفعالية والإنتاجية إذا علاقة الإنتاجية والكفاءة هي نفسها، أي النسبة بين المخرجات إلى المدخلات بينما يتم التعبير عن هذه النسبة بالقيمة أو التكلفة فيما



يخص الكفاءة وبالبحجم فيما يخص الإنتاجية، فالفرق يزول بين هذين العنصرين بإدخال الكمية في الإنتاجية والقيمة أو التكلفة في الكفاءة، أما الفعالية تتمثل في درجة تحقيق أهداف المؤسسة ويمكن التعبير عنها بالعلاقة بين المخرجات الفعلية والمخرجات المتوقعة.

3-2- العوامل المؤثرة في الأداء:

إن تعدد العوامل المؤثرة في أداء المؤسسات الاقتصادية جعل مهمة تحديدها بدقة والاتفاق عليها من طرف الباحثين أمرا صعبا للغاية، وخاصة إذا كان الأمر يتعلق بتحديد مقدار التأثير وكثافته، فضلا عن كثافتها في التأثير في الأداء فهي مترابطة فيما بينها وكل التعقيدات السابقة تمخضت عنها عدة تصنيفات للعوامل المؤثرة في الأداء فهناك من صنفها إلى مجموعتين هما: مجموعة العوامل التقنية والتكنولوجية ومجموعة العوامل البشرية المتمثلة أساسا في المعرفة التعليم، الخبرة، التدريب، المهارة، القدرة الشخصية، التكوين النفسي، ظروف العمل، حاجات ورغبات الأفراد.

وقد صنفت العوامل المؤثرة في الأداء أيضا إلى مجموعتين هما:

- مجموعة العوامل الموضوعية وتشمل العوامل الاجتماعية والعوامل الفنية؛

- مجموعة العوامل الذاتية المتمثلة في العوامل التنظيمية.

وكذلك صنفت العوامل المؤثرة في الأداء إلى مجموعتين هما:

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

- عوامل خاضعة لتحكم المؤسسة تتمثل في العوامل التقنية والعوامل البشرية.

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



3-2-1- العوامل الخاضعة لتحكم المنشأة نسبياً: إن تحكم المنشأة في العوامل الداخلية هو تحكم نسبي، وهذا نظراً لترابط العوامل الداخلية فيما بينها، وتأثرها أيضاً بعوامل أو متغيرات المحيط الخارجي، فتحكم المؤسسة في عواملها الداخلية له حدوده إلا في بعض الحالات أين تتمكن المؤسسة من التحكم الكلي في بعض متغيراتهما، ودور المسير اتجاه هذه العوامل هو تعظيم تأثيراتها الإيجابية وتخفيف تأثيراتها السلبية. وحصر هذه العوامل بدقة يعد من الأمور صعبة التحقيق، لذلك سوف يتم التعرض إلى أهمها أو إلى التي تبدوا أكثر ارتباطاً بالأداء وتأثيراً فيه.

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

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

(ب) المهارات: يمكن تنظيم المهارات في ثلاث مستويات:

- مهارة التقليد وتمكن من انجاز أو القيام بالنشاطات المتكررة حسب إجراءات محددة مسبقاً؛
 - مهارة الإسقاط انطلاقاً من وضعية معطاة بمواجهة وضعيات أخرى شبيهة إلى حد معين للوضعية الأولى؛
 - مهارة الإبداع وتمكن من مواجهة مشكل جديد، فالفرد مجبر أن يعود إلى رصيده المعرفي ويستغله في إيجاد الحلول، فحسب هذه الحالة يجب على الفرد أن يكون مبدع في التصرف والتعامل مع حالات جديدة.
- الأنواع الثلاثة مهمة إلا أن مهارة الإبداع هي الأهم، وهذا لما يمكن لها أن تؤثر في أداء المؤسسة.



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

- رفع مستوى معارف الأفراد ونشرها وتحسين تقنياتهم في العمل؛

- لا يسمح التكوين بتحسين التنظيم وتنسيق المهام

- يسهل عملية الاتصال ويحرك المعلومات في كل الاتجاهات.

3-2-2- العوامل غير خاضعة لتحكم المنشأة: تتمثل في مجموعة المتغيرات والقيود التي لا تستطيع المؤسسة

التحكم فيها، فهي بذلك تنتمي إلى المحيط الخارجي الذي هو مصدر للفرص التي تحاول المؤسسة استغلالها،

ومصدر للمخاطر التي تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها، فالمحيط الخارجي له تأثير كبير في

الأداء، والتخفيف من التأثير السلبي للمحيط في الأداء يكون بالتأقلم بسرعة، ويمكن تقسيم هذه العوامل

حسب معيار الطبيعة إلى عوامل اقتصادية، اجتماعية، تكنولوجية وسياسية قانونية.

أ) العوامل الاقتصادية: تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، الظرف

الاقتصادي كالأزمات الاقتصادية وتدهور الأسعار ارتفاع الطلب الخارجي... فالظرف الاقتصادي قد يتيح

عناصر إيجابية للمؤسسة كحالة تلك التي يركز نشاطها على التصدير وتستفيد من ارتفاع الطلب الخارجي

كذلك الأسواق والمنافسين.

ب) العوامل الاجتماعية: تتمثل في: "العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين، بالعلاقات بين

مختلف مجموعات المجتمع وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسات".

من التعريف يتبين أن العوامل الاجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشري، ومن هذه العوامل نذكر النمو

الديموغرافي، فئات العمر، الأقسام الاجتماعية، ودراسة العوامل الاجتماعية تقدم معلومات مفيدة للوظيفة

التجارية داخل المؤسسة كإرسال منتج جديد واستهداف حصة من السوق.

ج) العوامل التكنولوجية: تتمثل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق جديدة لتحويل

الموارد إلى سلع وخدمات، اختراع آلات جديدة من شأنها تخفيض تكاليف أو وقت الصناعة... دور المسير

اتجاه هذه العوامل هو اليقظة وتشجيع الإبداع والتجديد داخل المؤسسة.



د) العوامل السياسية والقانونية: هي الأخرى عناصر خارجية لا يمكن التحكم فيها، تتمثل عموما في الاستقرار السياسي والأمني للدولة، نظام الحكم، العلاقات مع العالم الخارجي، القوانين، القرارات... وكل العوامل السابقة الذكر قد تشكل فرصا تستفيد منها المؤسسة لتحسين أدائها الإجمالي أو مخاطر تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها.

3-3- أنواع الأداء:

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

3-3-1- حسب معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين: الأداء الذاتي (الداخلي) والأداء الخارجي، وسيتم عرضهما كما يلي:

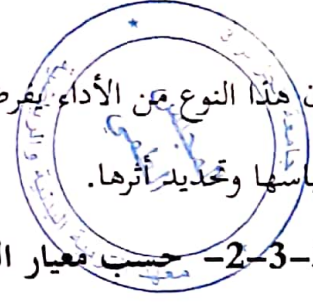
أ) الأداء الداخلي: كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية:

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

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

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

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



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

3-3-2- حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي.

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

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

3-3-3- حسب المعيار الوظيفي: يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، ينقسم الأداء حسب الوظائف المسندة للمؤسسة ويمكن حصرها في الوظائف الخمسة: المالية، الإنتاج، الأفراد، التسويق والتمويل ويضيف البعض الآخر وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية.

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

(ب) **أداء وظيفة الإنتاج:** يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية، وتكاليف منخفضة تسمح لها بمزاومة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات.



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

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

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

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

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

هـ) أداء وظيفة البحث والتطوير: يمكن دراسة أداء وظيفة البحث والتطوير بدراسة المؤشرات التالية:

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



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

حصّة السوق = مبيعات منتج أو علامة / المبيعات الإجمالية.

- إرضاء العملاء؛ يمكن حساب هذا المؤشر من خلال حساب عدد شكاوى العملاء أو تحديد مقدار مردودات المبيعات؛
- السمعة؛ وتقيس حضور أو تواجد اسم العلامة لدى ذهن الأفراد؛
- مردودية كل منتج.

ز) أداء وظيفة العلاقات العمومية: في هذه الوظيفة يمكن أن تتجسد بعض أبعاد مفهوم الأداء التي تم التطرق لها سابقا فلأداء في هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، العملاء، الموردين وأخيرا الدولة. بالنسبة للمساهمين يتحقق الأداء عندما يحصلوا على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة، أما بالنسبة للموظفين الأداء هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة، أما الموردين فالأداء هو احترام المؤسسة أجال التسديد والاستمرار في التعامل في حين الأداء من وجهة نظر العملاء هو الحصول على مدة تسديد ما عليهم طويلة ومنتجات في الآجال المناسبة والجودة العالية.

3-3-4- حسب معيار الطبيعة: حسب هذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية، أهداف تكنولوجية، أهداف سياسية... الخ، حيث يمكن تصنيف الأداء إلى أداء اقتصادي أداء اجتماعي، أداء تكنولوجي، أداء سياسي.

أ) الأداء الاقتصادي: تعتبر المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية بلوغها ويتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها ويتم قياسه باستخدام مقاييس الربحية.

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



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

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

4- الأداء المالي في المنشأة الرياضية:

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

4-1- مفهوم الأداء المالي:

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

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

ومما سبق فإن الأداء المالي:

- أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح؛
- أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة؛



- أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها؛

- أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة.

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

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

4-2- أهداف الأداء المالي

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

4-2-1- السيولة: هي التي تعني الاحتفاظ بنقدية جاهزة، أو أصول لها طبيعة إمكانية التحول لنقدية بدون خسارة، وفي الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة. ولعل من أمثلة هذه ما ينطبق على بعض عناصر الأصول المتداولة مثل كل من الأوراق المالية (الأسهم) سهلة التسويق، والمخزن من السلع تامة الصنع.

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

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



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

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

4-2-2- التوازن المالي: يعتبر التوازن المالي هدفا ماليا تسعى الوظيفة المالية لبلوغه، لأنه يمس بالاستقرار المالي للمؤسسة ويمثل "التوازن المالي بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها".

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

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

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة؛
- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي؛
- الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغي؛
- تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة.



4-2-3- المردودية: تعتبر من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة ويرى البعض بأنها هدف من الأهداف أو المجالات الثمانية التي يجب أن تسعى المؤسسة إلى تحديد أهدافها، فالمردودية كمفهوم عام يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة والوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في رأس المال الاقتصادي وهذا يعكس المردودية الاقتصادية ورأس المال المالي يعكس المردودية المالية فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، فبصفة عامة اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

4-3- معايير ومؤشرات الأداء المالي:

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

4-3-1- معايير الأداء المالي: إن معظم المعايير تعتمد على القواعد المحاسبية والوثائق المحاسبية والاقتصادية والتقنية إن المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية والوثائق الاقتصادية تقدم أفضل المؤشرات التي تساعد مقومي الأداء المالي في حساب المعايير المستخدمة. فإن الميزانية العمومية، الكشوف المالية التحليلية، حساب الأرباح والخسائر، المعلومات الاقتصادية كالعرض والطلب، الإنتاج والقيمة المضافة تلعب دوراً هاماً كمقاييس. إن التوصل إلى رقم معين لا يعني شيئاً للمحللين الماليين ما لم تتم مقارنته بغيره من الأرقام المعرفة الموقف المالي، فالنسب المالية لا تعني شيئاً في حد ذاتها فينبغي مقارنتها بمعايير نسب أخرى وهناك عدة معايير للمقارنة وهي:

(أ) المعايير التاريخية للمنشأة: وتحسب هذه النسب من الكشوف المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.

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



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

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

4-3-2 مؤشرات الأداء المالي: تستخدم المؤشرات في عدة أغراض منها:

- معاينة الاتجاه بين الفترات المالية لنفس المؤسسة؛

- مقارنة المؤسسة مع المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع؛

- مقارنة مؤشرات المؤسسة ببعض المؤشرات المعيارية المحددة مسبقا؛

- مقارنة البيانات الحالية مع التنبؤات المستقبلية.

وفيما يلي عرض لأهم النسب المستعملة:

أ) نسب الهيكل المالي: تمكننا هذه النسب من دراسة وتحليل النسب التمويلية، أي اكتشاف مدى مساهمة

كل مصدر تمويلي في تمويل الأصول بصفة عامة والأصول غير الجارية بصفة خاصة.

- نسبة التمويل الدائم: تشير هذه النسبة إلى مستوى تغطية الاستثمارات الصافية بالأموال الدائمة، فهذه

النسبة تعتبر صياغة أخرى لرأس المال العامل أو ما يسمى بهامش الأمان، فإذا كانت هذه النسبة أقل من

100% فإن رأس المال العامل يكون سالبا وهذا يدل على أن جزء من الأصول غير الجارية مغطى بقروض

قصيرة الأجل، وتكون المؤسسة فيه قد أخلت بشرط الملائمة بين استحقاقية وسيولة الخصوم.

وتحسب نسبة التمويل الدائم كما يلي:

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



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

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

- نسبة الاستقلالية: تشير هذه النسبة إلى وزن الديون داخل الهيكل المالي للمؤسسة، وبالتالي درجة استقلاليتها، وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

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

- نسبة المديونية: وتظهر هذه النسبة مدى الاعتماد على التمويل الخارجي واتجاه هذه النسبة إلى الارتفاع يعني تزايد الاعتماد على التمويل الخارجي. وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

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



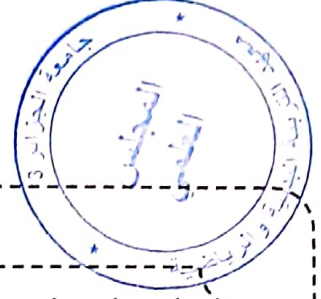
ب) نسب المردودية: ويمكن إظهارها من خلال الجدول التالي:

جدول (02): نسب المردودية

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



خلاصة الفصل:
من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير هي عمليات وإجراءات القصد منها التحكم في التسيير، والتأثير على سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة من استراتيجية المؤسسة، وذلك بإيجاد الصيغة المثلى للتوفيق بين موارد المؤسسة المالية والبشرية والأهداف المسطرة وذلك لضمان الملائمة وكذا التمكن من بلوغ الأهداف المسطرة لتحقيق الفعالية، واستخدام موارد أقل مما حدد لتحقيق الكفاءة.
ولهذا تعمل مراقبة التسيير على ترجمة الأداء الفعال وخاصة الأداء المالي في واقع المؤسسة من خلال تطبيق الأدوات الفعالة لمراقبة التسيير لمساعدة الإدارة في تحديد أهدافها ووضع خطط واتخاذ القرارات الرشيدة لتحقيقها، وحتى تحقق مراقبة التسيير ذلك لابد من التطرق إلى دراسة مفاهيم وأدوار هذه الأدوات في تحسين الأداء المالي داخل المؤسسة.



أدوات مراقبة التسيير وتحسين الاداء

- نظام المعلومات وتأثيره على الأداء المالي
- لوحة القيادة وتأثيرها على الأداء المالي
- الموازنات التقديرية وتأثيرها على الأداء المالي
- المحاسبة التحليلية وتأثيرها على الأداء المالي

الفصل الثاني



تهيد

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

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

وفي هذا الفصل سوف نحاول تقديم أدوات مراقبة التسيير وتقنياته والدور الفعال لكل منها في فرض رقابة كاملة وشاملة، وكذا تأثيرها على الأداء المالي.



1- نظام المعلومات وتأثيره على الأداء المالي:

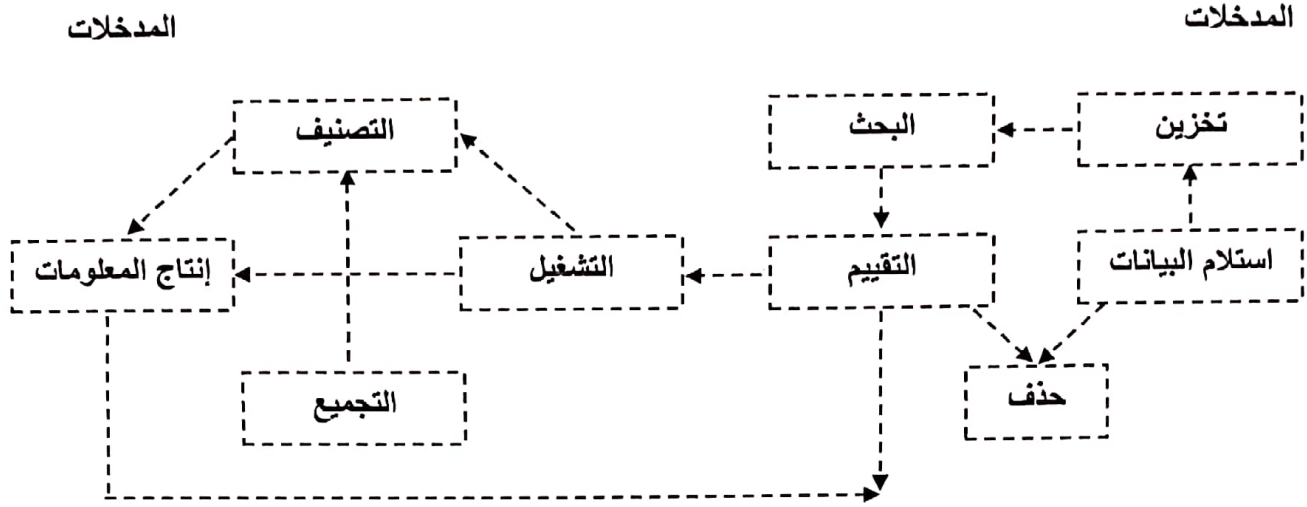
بدأت معظم التنظيمات في الآونة الأخيرة تستخدم نظام المعلومات بزيادة فعالية في الرقابة عن طريق تزويد المسيرين بمعلومات مناسبة وحسنة التوقيت ويسمح التصميم الناجح لنظام المعلومات بتسيير المعلومات التي تناسب عمله، حيث تتم قبل تصميمه دراسة ظروف المؤسسة وأهدافها والتعرف على نوعية المشاكل التي تواجه المسيرين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

1-1- مفاهيم عامة حول نظام المعلومات:

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

1-1-1- مفاهيم متعلقة بنظام المعلومات:

- قبل الوصول إلى نظام المعلومات تجدر الإشارة إلى مصطلحات أساسية وهي النظام، البيانات، المعلومات.
- (أ) **النظام:** يعرف النظام على أنه: "مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة، والمتفاعلة مع بعضها سلسلة من العلاقات من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين.
- (ب) **البيانات:** البيانات مجموعة من الحقائق الموضوعية الغير مرتبطة يتم إبرازها وتقديمها دون أحكام أولية مسبقة، وتصبح البيانات معلومات عندما يتم تصنيفها، تنقيحها، تحليلها ووضعها في إطار واضح ومفهوم للمتلقي.
- (ج) **المعلومات:** المعلومات هي بيانات تم تشغيلها ووضعها في سياق له معنى وفائدة بالنسبة للمستخدم، لذلك فإن المعلومات تحمل قيمة مضافة فوق البيانات نتيجة لعملية التحويل أو التشغيل التي تمت عليها. وفيما يلي شكل يوضح عملية تحويل البيانات إلى معلومات تساعد في اتخاذ القرارات.



الشكل (06): دورة إنتاج المعلومات

1-1-2- تعريف نظام المعلومات وخصائصه: يشكل نظام المعلومات مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تهدف إلى ترشيد القرارات المتخذة والرقابة في المؤسسة ككل.

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

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



- ب) خصائص نظام المعلومات: يمكن تلخيص خصائص نظم المعلومات في العناصر التالية:
- **شبكة اتصال:** يمثل نظام المعلومات شبكة اتصال لأنه يقدم معلومات إلى عدة أشخاص في المؤسسة، وهو يمكن من تدفق المعلومات إلى كافة المستخدمين سواء كان ذلك داخل أو خارج المؤسسة.
 - **إدخال البيانات واستخراج المعلومات:** يتم إدخال البيانات لإجراء عمليات التشغيل خلال مرحلة المدخلات بينما يتم استخراج المعلومات من خلال مرحلة المخرجات، وبالتالي فإن البيانات تمثل المواد الأولية التي يتم تحويلها إلى معلومات كمنتج نهائي.
 - **مستخدمي المعلومات:** يتم استخراج المعلومات بواسطة النظام لاستخدامها من طرف مستخدمين داخليين، وهم عبارة عن الموظفين في المؤسسة، أما المستخدمين الخارجيين فهم الأطراف المهتمة بعمليات المؤسسة مثل الدائنين، الموردين، المستهلكين... الخ.
 - **الأهداف:** أي نظام معلومات بأي مؤسسة له ثلاثة أهداف رئيسية وهي:
 - التزويد بالمعلومات المساعدة لعملية اتخاذ القرارات؛
 - التزويد بالمعلومات المساعدة للعمل اليومي الروتيني؛
 - التزود بالمعلومات العامة لمسايرة المنافسين.
 - **الموارد:** يحتاج نظام المعلومات إلى موارد من أجل إتمام وظائفه، ويمكن تبويب هذه الموارد على أنها بيانات، معدات، أفراد... الخ.
- وعموما يتم ربط نظم المعلومات حسب مواردها إلى نظام المعلومات الذي يعمل باستخدام الموارد البشرية وهو نظام يدوي، أما نظام المعلومات الذي يركز على استخدام المعدات يعرف على أنه نظام معلومات آلي.



1-2- دورة حياة نظام المعلومات وعناصره:

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

1-2-1- دورة حياة نظام المعلومات:

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

(أ) **تخطيط النظام:** خلال هذه المرحلة يتم التعرف على الأنظمة الفرعية المكونة للنظام والتي تكون بحاجة إلى تجديد.

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

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

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

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

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



1-2-2- عناصر نظام المعلومات:

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

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

(ب) **البرمجيات:** هي الأنظمة التي تشغل الأجهزة والبيانات والمعلومات والمعارف وتحدد العمليات التي ستؤديها الأجهزة.

(ج) **قواعد البيانات:** قاعدة البيانات هي المخزن أو الوعاء الذي يحتوي على البيانات التي تصنف كل العمليات والأحداث الجارية في المؤسسة بكل التفاصيل على شكل ملفات.

(د) **الإجراءات:** الإجراءات هي عمليات تتضمن وصف وترتيب مجموعة الخطوات والتعليمات المحددة لإنجاز العمليات الحاسوبية كافة، فالأجهزة والبرمجيات وقواعد البيانات، لا يمكن أن تؤدي عملها بدقة دون وضع نظام عمل محدد، وتسمى أحيانا خريطة مسار النظام، فالإجراءات تعد أدلة عما تشرح ما الذي يجب عمله، ومن الذي سيعلمه، ومتى سيتم العمل والكيفية التي سيتم بها عمله، تكتب الإجراءات عادة على شكل كتيب يسمى دليل الإجراءات، الغاية من كتابة الإجراءات هي توحيد أسس العمل وتجنب الأنشطة غير المنظمة.

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



1-3- وظائف وأهداف نظام المعلومات:

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

1-3-1 وظائف نظام المعلومات:

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

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

(ب) **تشغيل البيانات:** يقصد بتشغيل البيانات معالجة البيانات من خلال مجموعة معينة من العمليات الأساسية لتحويلها إلى معلومات ذات معنى مفيد لمتخذي القرارات ولا تختلف هذه العمليات الأساسية لتشغيل البيانات باختلاف نظام المعلومات سواء كان يدوي، آلي، الكتروني. وتمثل العمليات الأساسية لتشغيل البيانات في عمليات التصنيف، والترتيب، والعمليات الحسابية والمنطقية، والمقارنة والتلخيص. وبداية يجب ملاحظة أنه لا يشترط بالضرورة أن تمر البيانات على كل هذه العمليات حتى تصبح معلومات مفيدة، كما لا يشترط بالضرورة أيضا أن يتم القيام بهذه العمليات وفقا لتتابع معين أو أن يشمل كل تشغيل للبيانات نفس المجموعة من العمليات.

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

(د) **رقابة وحماية البيانات:** قد تحدث أخطاء في البيانات التي تدخل للتشغيل وقد تفقد هذه البيانات أو قد يتم التلاعب في السجلات أثناء التشغيل وهكذا. ولذلك فإن أحد الوظائف الهامة للنظام المعلومات هو حماية



البيانات من التلاعب والتأكد من دقة البيانات وبالتالي دقة المعلومات، والإجراءات التي تساعد في تنفيذ هذه المهمة، يجب أن تسري على كافة عمليات ومراحل تشغيل نظام المعلومات، والخطوة الخاصة بالمصادقة تعتبر خطوة رقابية لازمة خلال عملية تجميع وتشغيل البيانات. وهناك خطوات رقابة ومقاييس أمان مثل التفويض، وأسلوب التسوية، التحقق وغيرها من الأساليب.

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

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

1-3-2- أهداف نظام المعلومات: النظام المعلومات عدة أهداف منها ما يلي:

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

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

ج) تحسين أداء الخدمة: تهدف نظم المعلومات الإدارية إلى تقديم خدمة ذات مستوى أفضل للعملاء المؤسسة.

د) تطوير المنتج: تلعب نظم المعلومات دورا هاما في تطوير المنتجات.



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

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

ز) القرار: يسمح نظام المعلومات باتخاذ القرارات في ظروف سليمة نسبيا في ظل النتائج والعواقب المتوقعة في المراقبة.

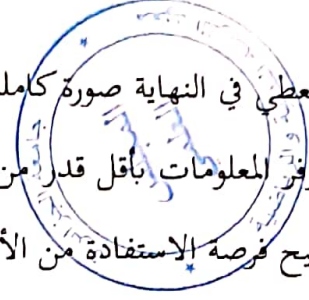
ح) المراقبة: نظام المعلومات هو ذاكرة للمؤسسة وهو يعالج المعلومات المتعلقة بماضيها وإعطاء تسلسل تاريخي لحالتها ووضعيتها ومراقبة تطورها.

1-4- نظام المعلومات ودوره في تحسين الأداء المالي:

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

1-4-1- نظام المعلومات كأداة لمراقبة التسيير: يعد نظام المعلومات المصدر الرئيسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرارات الرشيدة حيث تعكس المعلومات التفاعل الذي يحدث داخل المؤسسة وتساهم بذلك في قدرة الإدارة على رسم الخطط والسياسات الصحيحة. لهذا نظام المعلومات يعتبر أداة مهمة لمراقبة التسيير من خلال الأهمية الكبيرة، والتي تعمل على تحقيق ما يلي:

- تمكين الإدارة من اتخاذ القرارات على أساس رشيد من خلال تقييم المعلومات المناسبة في الوقت المناسب؛
- تجنب الإدارة من الوقوع في أخطاء التخطيط والتنظيم واختيار الأعمال؛
- يساهم في تحقيق أفضل استثمار للبيانات المتاحة؛ لا يعمل على تحديد وقياس العلاقات بين المتغيرات واستخدامها في التنبؤ؛ لا يحقق التكامل بين بيانات التسويق والإنتاج والتمويل وغيرها من البيانات المتخصصة



- لتعطي في النهاية صورة كاملة للإدارة؛
 - يوفر المعلومات بأقل قدر من الازدواج حيث تتوحد جهة نشر وتوزيع المعلومات؛
 - يتيح فرصة الاستفادة من الأجهزة الالكترونية في تحليل وحفظ وعرض المعلومات؛
 - يقلل من الوقت المستغرق في اتخاذ القرارات حيث لا يرسل مراكز اتخاذ القرارات إلا القدر اللازم من المعلومات؛
 - يوفر مزايا تنافسية من خلال استخدام تقنيات المعلومات الحديثة الذي يساعد على ضمان استمرارية المؤسسة ونجاحها؛
 - يوفر الفعالية من خلال تلبية احتياجات المستخدمين والمؤسسة والجهات المتعاملة معها.
- 1-4-2- فعالية نظام المعلومات في تحسين الأداء المالي:** ترتبط فعالية أي نظام للمعلومات بدرجة تأثيره على أداء الإدارة لوظائفها المركزية في التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء ويتمثل هذا التأثير فيما يقدمه هذا النظام من معلومات ملائمة عن البدائل المتاحة المساعدة في تحسين الأداء وخاصة الأداء المالي وعليه فإن نظام المعلومات هو عبارة عن مجموعة من العناصر المتفاعلة فيما بينها تقوم بتحويل مدخلات هذا النظام من بيانات خام إلى معلومات يمكن الاستفادة منها في الوصول إلى قرارات تزيد من أرباح المؤسسة.
- فالمعلومات هي المنتج النهائي لنظام المعلومات تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة وتعكس أدائها المالي، لذا يجب أن تتصف هذه المعلومات بجملة من الخصائص تجعل منها معلومات ذات جودة، حيث تعتبر جودة المعلومات ناتجة عن كفاءة نظام المعلومات يعني مورد بشري كفاء، استخدام أمثل للوسائل، إجراءات رقابية صارمة ومستمرة، ومن بين الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات حتى تصبح ذات جودة نجد:
- الملائمة ويقصد بها تطابق المعلومة مع الهدف الذي أنجزت من أجله؛
 - الأمانة حيث تعتبر من أهم الخصائص المعززة لموثوقية المعلومة حيث اتصاف المعلومة بالأمانة تزيد الثقة فيها؛
 - الحياد بحيث يجب أن تكون المعلومة معدة بعيدا عن التحيز؛
 - القابلية للمقارنة يعني أن تتصف المعلومة بقدرة على المقارنة الزمنية من خلال مقارنة المعلومات المختلفة في أبعادها الزمنية لدورات مختلفة؛



- القابلية للفهم أي أن المعلومة المنتجة يجب أن تكون مفهومة لجميع المستخدمين من خلال بساطتها ووضوحها؛

- التوقيت المناسب يعني أن يكون الإفصاح عن هذه المعلومة في التوقيت الملائم من أجل تحقيق الفائدة المرجوة منها.

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

2- لوحة القيادة وتأثيرها على الأداء المالي:

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

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

2-1- مفاهيم عامة حول لوحة القيادة:

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

2-1-1- مفهوم لوحة القيادة: إن لوحة القيادة أداة تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين وقياس الانحرافات المتواجدة مع الوضعية التنبؤية، كما تقوم أيضاً بتنظيم المعلومات وهي متعلقة بطبيعة المسؤوليات وتتميز بسرعة الوضع مقارنة مع الأدوات الأخرى.



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

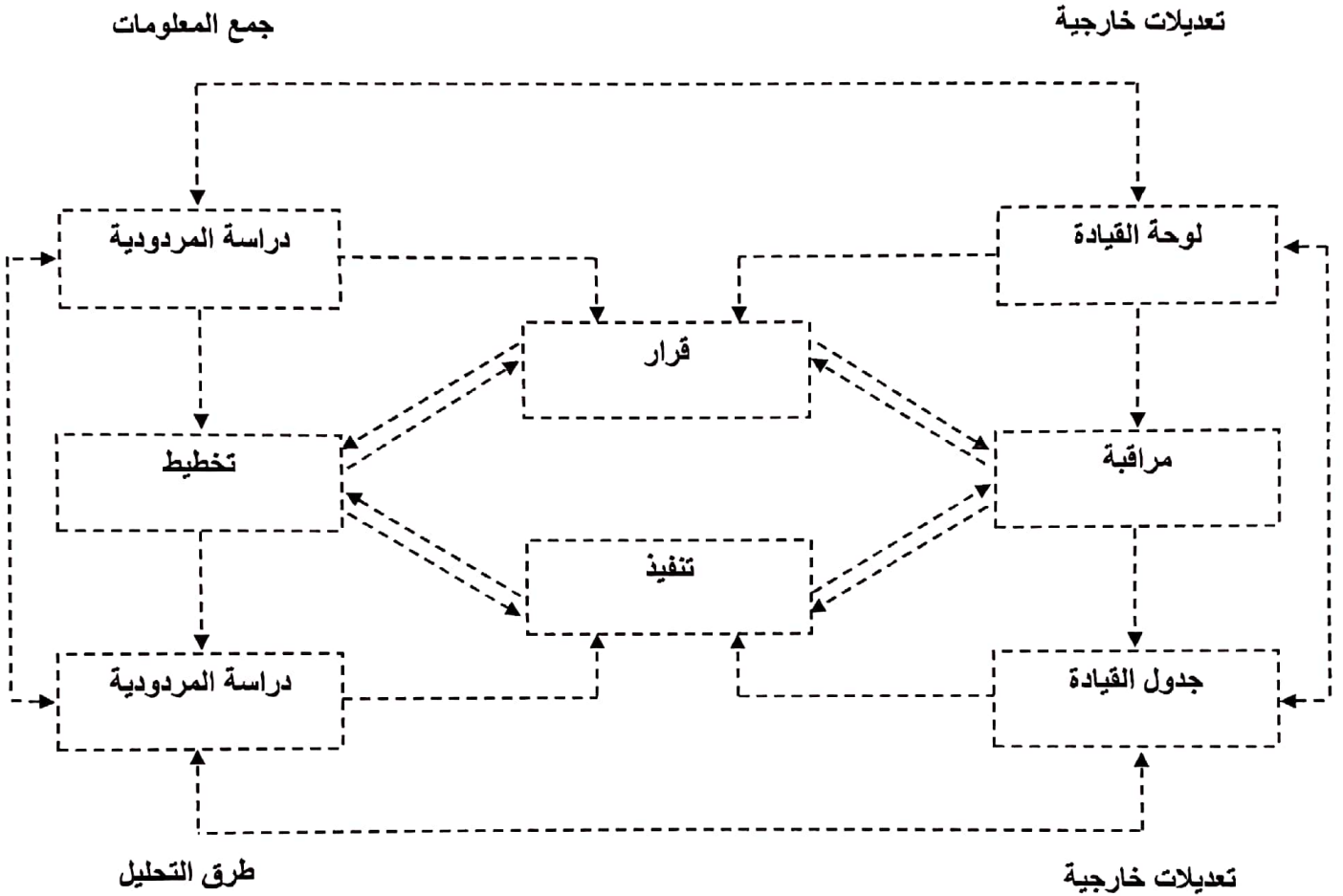
كما تعرف أيضا أنها تركيب مرقم للمعلومات الأساسية والضرورية للمسيرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت السلطة نحو الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال المتاحة لهم.

(ب) خصائص لوحة القيادة: تتميز لوحة القيادة بالخصائص التالية:

- التمييز بين الأعمال ونتائجها ومؤشراتها التي تسمح بقياسها؛
- تتضمن بحث دائم ومنظم لكل مستوى مسؤولية عن مؤشرات النتائج والعمليات؛
- تعد وسيلة للحوار في المؤسسة والنقاش بين مختلف المستويات حول أهداف كل واحد في المؤسسة والوسائل التي تقع تحت حكمه؛
- تتميز بنظرتها المبرزة للاستراتيجية، فهي بعيدة عن كونها معايير مفروضة من طرف المسيرين أو الظروف الخارجية، بل نتاج عمل جماعي يبدأ من مرحلة إعداد الأهداف واختيار المؤشرات وعوامل النجاح الملائمة؛
- تتميز بسرعة الحصول على المعلومات وسهولة تطويرها، كما أنها بالإضافة إلى المعلومات المالية معطيات مادية وحتى خارجية، عددها قليل مركز على النقاط الأساسية التي تسمح بالعمل مما يجعل تقديمها جذاب وفعال وقراءتها سهلة وسريعة؛
- أداة للمراقبة حيث تسمح بمراقبة دائمة للتحقيقات بالنسبة للأهداف المحددة في الموازنات فهي تجلب الانتباه حول النقاط الأساسية للتسيير وانحرافات المتوقعة بالنسبة للمعايير المتوقعة للتشغيل، كما تسمح بتشخيص نقاط الضعف وإظهار ما هو غير عادي والذي له تأثير على نتائج المؤسسة وترتبط جودة المقارنة والتشخيص بملائمة المؤشرات المعتبرة؛
- أداة مساعدة على القرار، حيث تعطي لوحة القيادة معلومات حول النقاط الأساسية للتسيير والانحرافات الممكنة، كما يجب أن يبادر دائما إلى العمل، إذا كان التشخيص يسمح بمعرفة نقاط الضعف، فمن الضروري إتمام العمل بتحليل أسباب هذه الظواهر وتنفيذ الأعمال التصحيحية في وقتها.



وتعد هذه الشروط أساسية لاعتبار لوحة القيادة وسيلة للقرار وادخالها ضمن مجموعة أدوات المتابعة.
وفيما يلي شكل يبين موقع لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير.



شكل رقم (05): موقع لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير



2-1-2- أهداف لوحة القيادة: تبعا للميزات التي انفردت بها لوحات القيادة فأهدافها تبرز في النقاط

التالية:

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

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

(ج) لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز: فهي تهدف إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المتحصل عليها على مستوى مراكز المسؤوليات، كذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين، وتمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة في الأجور، علاوات...).

(د) لوحة القيادة أداة لتشخيص المؤسسة: تنطلق فكرة إعداد لوحة القيادة من تشخيص المؤسسة، الغاية منها الوصول إلى تحديد دقيق لوضعيتها، هذا التشخيص يهدف بالدرجة الأولى إلى تعيين كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الآجال المحددة ومحاولة التحكم فيها الأجل تحسين الوضعية العامة. وعادة ما يكون أصحاب القرار قد خلصوا إلى نتائج تعبر عن أسباب الانحرافات والاحتياجات المأخوذة في كافة المستويات، وتهتم المديرية العامة بخلق تلائم بين كافة الإجراءات التصحيحية المقترحة.



2-2- وظائف لوحة القيادة ومكوناتها:

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

2-2-1 وظائف لوحة القيادة: تتميز لوحة القيادة بقدرتها على القيام بعدة وظائف أساسية في المؤسسة نذكر منها ما يلي:

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

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

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



2-2-2- مكونات لوحة القيادة: لا يوجد شكل نموذجي للوحات القيادة بل هناك أشكال مختلفة حسب:

- حجم المؤسسة؛

- المستوى التنظيمي الذي تتواجد به لوحات القيادة؛

- خصائص القطاع؛

- حاجات المسؤولين.

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

2-2-3- محتوى لوحة قيادة إدارة الموارد البشرية:

لا يمكن عرض تصميم نموذجي لوحة قيادة اجتماعية، ولكننا نقترح التصميم الموالي كمثال يجوي أهم

المؤشرات المرتبطة بالموارد البشرية.



الشكل (08): نموذج للوحة قيادة إدارة الموارد البشرية:

التجمع			الشهر			المؤشرات
الانحراف	التقديرات	التحقيقات	الانحراف	التقديرات	التحقيقات	
						<p><u>مؤشرات متعلقة بالوظائف</u></p> <p><u>أولا: التوظيف</u></p> <ul style="list-style-type: none">- عدد العمال- عدد الوظائف الجديدة- عدد التاركين للتوظيفة- عدد أيام العمل <p><u>ثانيا: الأجور</u></p> <ul style="list-style-type: none">- الكتلة الأجرية- تغيرات مؤشر الأجور- الساعات الاضافية/اجمالي الأجور (بالنسبة المئوية)- متوسط الأجر لكل عامل- معدل الترقية. <p><u>ثالثا: المناخ الاجتماعي</u></p> <ul style="list-style-type: none">- التغيب.- معدل المساهمة في الانتخابات- معدل دوران العمل=عدد التاركين خلال مدة/متوسط عدد العمال خلال نفس المدة. <p><u>رابعا: التكوين</u></p> <ul style="list-style-type: none">- عدد التربصات الداخلية والخارجية.- عدد المساهمين في التربصات.- تكاليف التكوين.- جهد التكوين=تكاليف التكوين/الكتلة الأجرية <p><u>خامسا: الأمان</u></p> <ul style="list-style-type: none">- عدد حوادث العمل- عدد الأيام الضائعة/عدد أيام العمل الكلية <p><u>سادسا: الانتاجية لكل مستخدم:</u></p> <ul style="list-style-type: none">- رقم الأعمال/مجموع العمال.- القيمة المضافة/مجموع العمال- عدد الأيام مفقوعة الأجر/عدد أيام العمل <p><u>مؤشرات متعلقة بالإدارة</u></p> <ul style="list-style-type: none">- التكلفة الكلية للإدارة- مؤشرات الفعالية (الانتاجية مقارنة بالأجور، نوعية التكوين)



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

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

(ب) **منطقة النتائج الفعلية:** إن النتائج المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون شهرية (خاصة شهر واحد) أو تراكمية (مجموعة نتائج الشهر منذ بداية السنة)، كما يمكن أن تكون شهرية وتراكمية معاً. والمعلومات المتواجدة في لوحة القيادة تربط عادة بعنصرين: النشاط والأداء المالي المركز المسؤولية ويعبر عن النشاط من خلال وحدات النشاط لعدد الوحدات المنتجة، كمية المواد المستهلكة، عدد ساعات العمل... وكذا من خلال مؤشرات نوعية مثل معدل الغياب، حصة السوق وغيرها.

أما بالنسبة للأداء المالي لمراكز المسؤولية فيعبر عنه من خلال الأعباء والتكاليف، هوامش ومساهمات المنتجات، النتائج الوسيطة (قيمة مضافة، التمويل الذاتي...) وفضلاً عن عرض نتائج لوحات القيادة شهرياً وتراكمياً، يمكن عرض النتائج المرتبطة بالنشاط والأداء المالي في وثيقة واحدة معبر عنها بمؤشرات كمية ومالية، والفصل بين ناتج الأداء المالي والنتائج المتعلقة بالنشاط لنفس مراكز المسؤولية ليسهل عملية المتابعة وتحديد الخلل.

(ج) **منطقة الأهداف:** تظهر في هذه المنطقة من لوحة القيادة الأهداف التي حددت لفترة معينة، والأهداف المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون أهداف شهرية أو تراكمية أو الاثنين معاً، كما يمكن أن تكون أهداف تخص النشاط أو الأداء المالي أو الاثنين.



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

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

2-3- مؤشرات لوحة القيادة ومراحل إعدادها:

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

2-3-1- مؤشرات لوحة القيادة: تتكون لوحة القيادة من مجموعة محددة من المؤشرات (من 5 إلى 10 في الغالب) والتي تعمل على تزويد المسؤولين بمعلومات مفيدة لقيادة نشاطاتهم وعليه يعرف المؤشر بأنه العنصر الأساسي للوحة القيادة دوره قياس مدى تحقيق الهدف أو الأهداف والإشارة إلى مستوى النتيجة المحققة. ويمكن اعتبار المؤشر بأنه عنصر قابل للملاحظة يشمل العناصر التالية:

- وضع الأهداف؛
- قياس أثر الأنشطة التي تم القيام بها؛
- معرفة اتجاه النتائج؛
- تقديم رؤية مستقبلية؛
- إعداد العلاقة القائمة على أساس (سبب/ أثر) بين النتائج الفعلية والمحققة، ويشترط في المؤشر الشروط التالية:

- الملائمة والمصدقية: تعني ضرورة تلبية المؤشر لاحتياجات المستفيدين بصورة جيدة؛
- الوفاء والموضوعية: أي إلزامية تغيير المؤشر وتناسبه مع مستوى التغيير الذي يطرأ على الظاهرة قيد التقدير أو القياس؛



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

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

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

(أ) **الدقة:** يجب أن تكون المؤشرات المختارة دقيقة وتعكس معنى وأهمية الظاهرة المدروسة؛

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

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

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

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

(و) **القابلية للتطور:** يعني أن المؤشرات المعتمدة في لوحة القيادة يجب أن تتغير عبر الزمن بتغير الظاهرة المدروسة.

وعليه فإن الوظائف الأساسية للمؤشرات تكمن في:

- متابعة العمليات والنشاطات؛

- تقييم العمليات؛



- تشخيص وضع ما، مشكل...؛

- التنبيه ومراقبة التغيرات والمحيط الذي تعيش فيه المؤسسة.

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

2-3-2- مراحل إعداد وتصميم لوحة القيادة: يعتبر وضع نظام القيادة بالمؤسسة استثمارا مربحا نظرا للمزايا العديدة لهذه الأداة، والتي تسمح خاصة بمتابعة النقاط الأساسية في عملية التسيير وسيتم عرض أهم المراحل الأساسية لتصميم لوحات قيادة فعال.

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

- الانسجام مع الهيكل التنظيمي: حيث يجب أن يتوافق المخطط العام للوحات القيادة مع تقسيم

المسؤوليات، سواء أفقيا (خطوط المسؤولية) أو عموديا (مستويات) وهذا ما يسمح بـ:

- أن يكون لكل مسؤول لوحة قيادة خاصة، تحتوي على مؤشرات مناسبة له تمكنه من الفهم

الجيد للوضعية والتدخل السريع والفعال متى كان ذلك ضروريا؛

- القدرة على تجميع وحدات القيادة في نفس الخط الهرمي نظرا لبنيتها المتشابهة؛

- أن تحتوي كل لوحة قيادة على تجميع لنتائجها حيث يظهر هذا التجميع في لوحة القيادة

للمستوى الأعلى.

- السرعة في جمع ونشر المعلومات: فمن الضروري تقليص أجال جمع المعطيات إلى أدنى حدود ممكنة وليس

من الضروري أن تكون نهائية أو متناهية في الدقة، كما هو الحال في التقارير البعدية للنشاط بل يمكن

اعتماد معطيات تقريبية لأنها أجدى وأنفع حين ورودها في الوقت المناسب، من معلومة دقيقة بعد فوات

الأوان وهذا ما يتوافق مع القدرة على إنذار المسؤولين مبكرا فيما يخص الاختلالات المختلفة.

- التركيز على النقاط الهامة: حيث يجب اختيار من الكم النهائي من المعطيات والمعلومات أكثرها نفعا

للمسؤول مع الحرص على قلة عددها وتلخيصها.

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



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

- **تحديد الأهداف:** بعد تحديد مسؤولي القطاعات المعنية بوضع لوحات القيادة يتعين تحديد الأهداف التي تعتبر السبب الرئيسي في وجود لوحات القيادة، ويجب أن يكون الهدف ممكنا ومعقولا، ومن الأفضل أن يكون وليد حوار ومناقشات مع الإدارة كي يكون أكثر قابلية للتحقيق؛
- **تحديد العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف:** وهذا ما يسمح بتحديد المعايير التي تؤثر على الهدف وتسمى بالعوامل الأساسية للتسيير أو المتغيرات الاستراتيجية وهي متغيرات نشاط خاصة بكل مركز مسؤولية كما يتم في هذه المرحلة ما يلي:

- تحديد المعلومات الضرورية؛

- جمع المعلومات المتوفرة في المؤسسة وتصنيف عناصرها؛

- البحث عن المعلومات غير المتوفرة ودراسة سبل الحصول عليها.

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

- تقليص عدد المؤشرات لتجنب التعقيد والتداخل؛

- اشتراك المسؤولين في عملية اختيار المؤشرات.

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



2-4- لوحة القيادة ودورها في تحسين الأداء المالي:

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

2-4-1- لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير:

- إن للوحة القيادة أهمية خاصة باعتبارها نظام للمعلومات يساعد في معرفة المعطيات الضرورية المراقبة سير المؤسسات في المدى القصير. وكذا تسهيل ممارسة المسؤوليات وبهذا تكتسي لوحة القيادة مجموعة من المزايا وهي ذات أهمية في المؤسسة نظرا ل:
- اعتبارها جزء من النظام الرقابي في المؤسسة؛
- يزود المؤسسة بالمعطيات اللازمة للتسيير والمتعلقة بالوضعية الحالية للمؤسسة، كما يساعدها على التقدير المسبق للأحداث، ويمكنها من التفاعل والتكيف مع متطلبات المستعمل والمحيط؛
- أداة مساعدة على اتخاذ القرار في الوقت المناسب وبشكل جماعي؛
- هي وسيلة للحوار والاتصال وكذلك الإدارة الأزمات في المنظمة؛
- تساعد في تقييم الأداء في المدى القصير؛
- تمكن من الاستغلال الفوري للمعلومات؛
- يتم إعدادها وتمثيلها في وقت قصير بشكل مناسب وهادف للفت انتباه المعنيين، يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء كل مسير ذلك بمراعاة طبيعة وحجم نشاط كل مسؤول عملي؛
- بالرغم من الحجم الكبير للمعلومات المرتبطة بنشاط المؤسسة إلا أنه يجب ألا تكون لوحة القيادة مزدحمة بالمعلومات وإنما تكون واضحة من خلال اعتماد مؤشرات تتعلق بالحصيلة المعنية.



2-4-2- لوحة القيادة ودورها في تحسين الأداء المالي:

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

- دراسة الانحرافات والاختلالات والبحث عن أسبابها؛
- تحديد نقاط القوة ونشاط الضعف في المؤسسة؛
- اقتراح التعديلات والسياسات المناسبة لتصحيح الانحرافات؛
- إرفاق كل مركز مسؤولية بلوحة قيادة خاصة به؛
- اتخاذ القرارات المناسبة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا بفعالية وكفاءة؛
- الاتصال والتنسيق بين العمال والمدبرين التنفيذيين؛
- التركيز على أهم نقاط التي تسمح بتحفيز وتقييم ومتابعة أداء العمال وذلك من خلال اتخاذ القرارات المناسبة؛

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

- توضيح استراتيجية المؤسسة وترجمة لأهدافها، من خلال استعمال مؤشرات لإيصال المعلومات والملاحظات في الوقت المناسب؛
- تبلغ الأهداف مع المؤشرات الاستراتيجية حيث تقوم بتعبئة كل الفاعلين في النشاطات على وضعها لبلوغ أهداف الكل، وذلك بوضع وتعريف العلاقات السببية بشكل ديناميكي والذي يسمح للفاعلين بالتوزيع على الهيكل لفهم عمل المجموعة، وتأثير نشاطهم على الأشخاص الآخرين؛ تخطط وتحدد الأهداف وتوافق المبادرات الاستراتيجية، ومقارنة مستويات الأداء والتي تسعى المبادرات الاستراتيجية إلى التخلص منها؛



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

3- الموازنات التقديرية وتأثيرها على الأداء المالي:

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

3-1- مفاهيم عامة حول الموازنات التقديرية:

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

3-1-1- تعريف الموازنة التقديرية: تعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن الهدف أو الأهداف التي تسعى إدارة المؤسسة لتحقيقها. وقد يتعلق هذا الهدف بتحقيق عائد معين لرأس المال، أو بتحقيق نسبة ربح معينة، أو إنتاج أو بيع كمية معينة، أو رفع الكفاية الإنتاجية للعاملين بالمؤسسة، أو خفض التكلفة أو أية أهداف أخرى.

ومنه يمكن القول أن الموازنة هي ترجمة لأهداف المؤسسة في خطة عمل مستقبلية تعتمد على فروض معينة وتتطلب موافقة المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها. كذلك يطلق على الموازنة عدة تسميات منها الموازنة التخطيطية، الموازنة التقديرية، الموازنة الرقابية، فكل واحد من هذه الأسماء يسلط الضوء على إحدى صفات الموازنة فكلمة تخطيطية تشير إلى أن الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي اعتمدها المؤسسة، وتقديرية تعني أن البيانات التي تحتويها الموازنة هي بيانات تقديرية لم تحدث بعد وأنها متوقعة، وأخيرا فإن صفة الرقابية تعني أن بيانات الموازنة تستخدم في رقابة وقياس الأداء الفعلي، لذلك فإن هذه الأسماء تعتبر مترادفة إذا اعتبرنا أن الموازنة هي أداة تخطيط ورقابة.



3-1-2- أهمية الموازنة التقديرية: تكمن أهمية الموازنات التقديرية في النقاط التالية:

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

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

(ب) فوائد الموازنة: إن من استخدام الموازنات التقديرية نجد:

- خلق عادة التخطيط لدى الإدارة لأن إعداد الموازنة يتطلب من الإدارة أن تنظر إلى المستقبل مما يؤدي إلى الحد من عدد المفاجآت لأنه يرى أن التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل فمثلا إذا توقعت الإدارة حدوث عجز في النقدية خلال فترة الموازنة فإن ذلك يساعدها على ترتيب التمويل اللازم قبل الحاجة إليه بفترة طويلة؛

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

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



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

- تساعد الموازنة التخطيطية الإدارة على تقييم الأداء من حيث تحقيق الأهداف الموضوعية والمسطرة.

3-2- أنواع الموازنات التقديرية وآلية إعدادها:

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

3-2-1- أنواع الموازنات التقديرية: يوجد عدة أنواع من الموازنات ونظرا لكثرتها وصعوبة التحكم في تسييرها تم تجميعها وفقا للمعايير محددة نذكر منها:

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

- الموازنات طويلة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير (أقل من سنة) وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل، لهذا يجب ألا يكون هناك تعارض في الأهداف؛

- الموازنات طويلة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، ويعد هذا النوع من الموازنات الفترة بعيدة المدى (من 05 إلى 10 سنوات) هدفها توضيح الهدف العام للمؤسسة في المستقبل

- الموازنات المستمرة: تعد مثل هذه الموازنات في حالة عدم إمكانية إعداد تقديرات سليمة عن فترة معقولة، وقد تكون مدتها ثلاثة أشهر أو ستة أشهر.

(ب) معيار طبيعة المجال: وتنقسم إلى:

- الموازنات التشغيلية: وتسمى كذلك بموازنات الاستغلال لأنها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة كالشراء، الإنتاج، البيع... الخ؛

- الموازنات الرأسمالية: وتدعى كذلك بموازنة الاستثمار لأنها تتعلق بتخطيط العمليات الاستثمارية للمؤسسة.



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

- موازنات المسؤولية: تتكون المؤسسة من عدة أقسام على رأس كل منها مسؤول يتولى تنفيذ الموازنة الخاصة بقسمه، وتشكل موازنة المسؤولية أداة فعالة للرقابة لأنها توفر المعلومات المفصلة التي بواسطتها يقيم أداء المسؤول؛
- موازنة البرامج: أساسها نشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها (مثل شراء آلة جديدة) يتمثل دور هذه الموازنة في إطفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ، وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية عند اختيارها لكل مشروع.

د) معيار الثبات والمرونة: ويقسم إلى:

- الموازنات الثابتة: هذا النوع من الموازنات تكون مبنية إما على أساس افتراض حجم إنتاج واحد أو افتراض سعر وحيد؛
- الموازنات المرنة والمتغيرة: وهي تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار بينما الموازنات المتغيرة تعد على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط.

هـ) معيار المعاملات التي تغطيها: وتنقسم إلى:

- الموازنة العينية: وتقوم الموازنة العينية على وحدات القياس العينية، كأن يتم قياس الإنتاج بوحدرة المنتج وقياس الطاقة الإنتاجية بساعات العمل للآلة أو للعامل وهكذا. هذا ويمكن أن تكون الموازنة العينية قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، كما يمكن أن تعد الموازنة العينية للعمليات التشغيلية والإنفاق الاستثماري؛
- الموازنة المالية: الموازنة المالية في واقع الأمر في الترجمة المالية للموازنة العينية بعد تحويل قيمتها العينية إلى قيم نقدية، وبالتالي فوحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود؛
- موازنة التدفقات النقدية: وتمثل موازنة التدفقات النقدية برنامج المحصلات والمدفوعات النقدية من خلال فترة زمنية مقبلة، والتي تنتج أساسا عن الآثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة.



3-2-2- آلية إعداد الموازنات التقديرية: إن استمرارية المؤسسة وقدرتها على مواجهة المفاجآت يتوقف على الإعداد الجيد للموازنات وشمولها لجميع أنشطة المؤسسة، مما يسمح لها بتحقيق النتائج والأهداف المرغوبة. (أ) الشروط الواجب توافرها قبل إعداد الموازنات: هناك جملة من الشروط يجب توافرها قبل إعداد الموازنات وتمثل في:

- الشروط المتعلقة بالتنظيم: المؤسسة لديها عدة أهداف ولا يمكن أن تحقق هذه الأهداف من طرف واحد، لهذا من الضروري أن تستند هذه الأهداف إلى عدة أطراف التي تمثل بدورها مراكز مسؤولية. فالشرط الأساسي لنجاح الموازنات هو ضرورة تواجد مخطط تنظيمي تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى تتمكن من توزيع المهام وتقييم الأداء؛

- الشروط المادية: يجب أن يتوفر نظام للمعلومات يمدنا بالمعلومات الضرورية لإعداد الموازنات، ويجب أن يتوافق النظام المحاسبي المعد على أساس مراكز التحليل مع نظام الموازنات المعد على أساس مراكز المسؤولية؛

- الشروط النفسية: يجب أن تؤدي الموازنات إلى إشباع الحاجات المادية والمعنوية للأفراد وعن طريق إشباع هذه الحاجات تتمكن من تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة. لهذا من الضروري تحقيق مبدأ المشاركة الفعلية في إعداد الموازنة لمختلف الفئات حتى تتقبلها كمعايير لقياس أدائهم، وهذا يحفزهم على العمل على تحقيقها من أجل الحصول على إجازات سواء كانت معنوية أو مادية.

(ب) العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة: عند إعداد الموازنات هناك عوامل متحكمة فيها يجب مراعاتها وهي:

- المبيعات: إذا كانت المبيعات محددة فهذا يؤدي إلى عدم تمكين المؤسسة من التوسع في العمليات ويمكن أن يكون السبب المحدد للمبيعات فعليا أو غير فعلي (إشهار غير كافي، عدم فعالية مسؤولي المبيعات)؛

- الطاقة الإنتاجية: محدودية الطاقة المتاحة (عدم الاستثمار في الآلات الجديدة، تواجد آلات قديمة، مساحة التخزين)؛

- اليد العاملة: عدم توفر اليد العاملة المهرة بقدر الكفاية، علاقات العمل غير جيدة مما يؤدي إلى عدم التعاون وبذل الجهود؛



- **المواد الأولية:** عدم توفر المواد الأولية بالكمية اللازمة نظرا لإتباع سياسة تخزين تقتضي تخزين كميات قليلة أو عدم قيام المورد بتموين المؤسسة في الوقت المناسب يمكن أن يخفض من مقدرة المؤسسة عند مرحلة التخطيط؛

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

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

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

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



الشكل رقم (02): دورة الموازنة

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



3-3- الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية:

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

3-3-1- أهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية:

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

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

- النتائج المقدرة كما هي محددة في الموازنات؛

- الفرق بين النتائج الفعلية وتلك المقدرة أي الانحرافات.

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

3-3-2- أهداف الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية: تهدف الرقابة باستخدام الموازنات من الناحية

العملية إلى تحقيق ما يلي:

(أ) التأكد من تحقيق وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة: إن متابعة الأداء ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، مؤشر جيد على مدى التزام كافة المسؤولين والعاملين في المؤسسة بتحقيق الأهداف وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة العليا، كما أن متابعة الأداء تعطي الفرصة للإدارة العليا للحكم على مدى واقعية هذه الأهداف والاستراتيجيات والسياسات. وبالتالي مدى



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

(ب) إقامة نقاط رقابة داخل المؤسسة: إن إعداد موازنة لكل مركز من مراكز المسؤولية في المؤسسة، يعني إتاحة الفرصة لكل مسؤول في كل مركز من هذه المراكز، للرقابة الذاتية على أدائه، وللتأكد من التزامه بالأهداف والاستراتيجيات والسياسات والمعايير الموضوعة من قبل الإدارة؛

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

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

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

(و) الرقابة على المركز المالي: إن إعداد موازنة المركز المالي بالشكل التفصيلي ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، ويمكن أن يكشف العديد من المشاكل التي تواجهها المؤسسة وأسبابها، ويوفر الأساس لاتخاذ القرارات التصحيحية في شأنها ولا شك أن هناك العديد من المشاكل التي قد تؤثر في عناصر المركز المالي مثل: ارتفاع أرصدة الذمم المدينة بسبب ضعف التحصيل، انخفاض أرصدة الذمم الدائنة بسبب عدم توفر تسهيلات السداد من الموردين، عدم توفر رأس المال وارتفاع الحاجة إلى التمويل الخارجي... الخ.



3-4- الموازنات التقديرية ودورها في تحسين الأداء المالي:

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

3-4-1- مرحلة التخطيط والتنسيق: على اعتبار الموازنة خطة شاملة لجميع أنشطة المؤسسة يتطلب تحضيرها جهود كافة المستويات الإدارية فإن ذلك يشعر الجميع بمسئولياتهم، حيث تقوم بتحديد وتوزيع المسؤوليات التنفيذية بينهم حتى يمكن تقييم أدائهم، كما يمكن أن تكون مصدر تحفيز أو خمول وذلك إذا كانت تعكس حاجات العمال أم لا.

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

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

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



3-4-2- مجال المراقبة وتقييم الأداء: لا يتوقف دور الموازنة عند وضع الخطط فقط، إذ أن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للرقابة على الأنشطة، ومن ثم ينبغي الالتزام بالخطة خلال التنفيذ، ومتابعة ذلك التنفيذ ورقابته وإلا أصبحت الخطة تقديرات لا جدوى منها، ولكي تحقق المؤسسة عملية رقابة مثلي يجب إتباع الخطوات التالية:

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

(ب) قياس مستوى الأداء الفعلي: حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هم مخطط، وهو ما يسمح بتحديد دقيق لمدى الانحراف إن وجد، لتقوم بتصحيحه ومعالجته؛

(ج) تصحيح الانحرافات: قبل القيام بتصحيح الانحرافات الناتجة عن تقييم الأداء الفعلي بالأداء المخطط لا بد من إجراء تحليل شامل ودقيق لأسباب وجود هذه الانحرافات وتحديدتها.

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



4- المحاسبة التحليلية وتأثيرها على الأداء المالي:

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

4-1- مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية: تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير وهي أداة لتحليل المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة. وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المسيرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة.

4-1-1- تعريف المحاسبة التحليلية: وجود نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة ضروري، يسمح لها بحساب وتحليل الأعباء وتحديد التكاليف وهو الغرض أو الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية.

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

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

(ب) الفرق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية: إذا كانت المحاسبة العامة إلزامية بحكم القانون في أغلبية الدول، نظرا لما تهدف إليه من خلال تقديم وثائق موجهة للغير (ميزانية، جدول حسابات النتائج....) حيث أنها تعطي في نهاية السنة النتيجة الإجمالية بينما تحتاج المؤسسة لمعرفة النتائج الجزئية، ولتكملة المحاسبة العامة



ومواجهة النقائص أنشأت المحاسبة التحليلية التي تلعب دورا أساسيا في اتخاذ القرارات من خلال إعطاء المسيرين معلومات تفصيلية.

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

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

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

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

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

4-1-2- أهداف المحاسبة التحليلية: للمحاسبة التحليلية أهداف مختلفة نذكر منها ما يلي:

(أ) **قياس التكلفة:** هي مجموعة الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا ويساعد في:

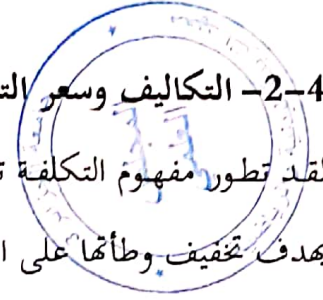
- المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج؛

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

- المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف؛



- مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل؛
- يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة؛
- البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساسا لوضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية.
- (ب) الرقابة على التكاليف: التحقق من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعية ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة ومن أنواعها:
 - الرقابة المانعة: قدرتها على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بمحدود التكاليف وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.
 - الرقابة المصححة: ويتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفا.
 - ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات: عملية اتخاذ القرارات أو رسم السياسات تعتبر من الوظائف الهامة التي تقوم بها الإدارة وتمثل عصب الوظيفة الإدارية؛
 - قياس النتائج التحليلية: بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة تستطيع قياس المردودية، المنتجات المختلفة أو مجموعة المنتجات والمبيعات أو الخدمات كل منها على حدا، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة وأن المردودية تتحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة.
 - توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة: تهدف المحاسبة التحليلية إلى توفير المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات، وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها تحقيقا لأهداف الإدارة، ولكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها فإن إدارة المنشأة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل سواء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البدائل أو العائدات المتوقعة منه.



4-2- التكاليف وسعر التكلفة والعناصر المكونة لها:

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

4-2-1- التكاليف وسعر التكلفة:

(أ) تعريف التكلفة: التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابات تتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف حسابات تتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو عن المرحلة النهائية. ومنه يمكن القول أن التكلفة عبارة عن تضحية سماء كانت مادية أو معنوية، في سبيل الحصول على منفعة في الحاضر أو المستقبل، وهي تخص جزء من المؤسسة أو وظيفة معينة أو مرحلة من مراحل الإنتاج (سلعة، خدمة) وبالتالي يعتمد في حسابها على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الوظائف قد تختلف من مؤسسة صناعية إلى تجارية وخدمائية.

(ب) سعر التكلفة: يعرف سعر التكلفة بأنه: " مجموع تكاليف منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع). إن سعر التكلفة لمنتج أو خدمة هو كل ما تكلفه (تحمله هذا المنتج أو هذه الخدمة إلى غاية وصولها إلى المستوى النهائي للبيع أو تقديم الخدمة.

4-2-2- العناصر المكونة للتكاليف:

إن أغلب عناصر التكاليف في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، ومن الأعباء المستعملة في المحاسبة هنالك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهو ما يسمى بالأعباء المعتبرة، بينما الأعباء الأخرى المضافة إلى المحاسبة العامة وهي العناصر على المحاسبة العامة وهي الإضافية، وهناك الأعباء الأخرى المحسوبة في المحاسبة التحليلية بمبلغ مخالف للأعباء غير المعتبرة.

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



- أعباء الإنتاج؛

- أعباء الاستغلال.

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

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

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

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

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

4-3- طرق حساب التكاليف:

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

4-3-1- طريقة التكلفة الكلية الحقيقية: يقصد بالتكلفة الكلية الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع نفقات المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) حيث تفترض هذه الطريقة تقسيم المؤسسة إلى مراكز وأقسام تدعى بمراكز التحليل أو مراكز العمل، والتي تستعمل في تحليل الأعباء التي تحسب مباشرة في التكاليف، أي التفرقة بين الأعباء المباشرة والأعباء الغير مباشرة، فالأولى تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل إلى سعر



تكلفة هذا النوع فقط، في حين الأعباء الغير مباشرة لا يمكن حسابها مباشرة في سعر التكلفة لأنها تتفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معينة، وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة، وتسمح طريقة التكلفة الكلية بـ:

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

- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل شراء، إنتاج، توزيع؛

ورغم هذا فهناك مجموعة انتقادات وجهت إلى هذه الطريقة مثل:

- لا يمكن حساب التكاليف إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية، بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات

- التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم قبل حساب مجموع التكاليف؛

- كما تعتبر هذه الطريقة طويلة عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة؛

- بالإضافة إلى ذلك فهذه الطريقة لا يأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر.

4-3-2- طريقة التكلفة المتغيرة: هذه الطريقة تقوم على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة،

حيث يتم فيها استبعاد التكاليف الثابتة. والتكاليف المتغيرة هي التكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة حيث

تستمر باستمراره وتنتهي بانتهائه. أي هناك علاقة طردية بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط وبحساب هذه

التكلفة تكون المؤسسة على إطلاع ومتابعة ومراقبة دائمة ومستمرة لنشاطها أي أن هذه الطريقة تلعب دورا

هاما في التسيير وفرض الرقابة على النشاط الداخلي للمؤسسة وتقوم هذه الطريقة على الأسس التالية:

- تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وتكاليف شبه ثابتة وتكاليف شبه متغيرة؛

- تحميل الإنتاج لعناصر التكاليف؛

- وضع أسعار المنتج بما لا يقل عن التكاليف المتغيرة؛

- تقييم المخزون بالتكاليف المتغيرة الذي يساعد في إعداد الحسابات الختامية.



وتستخدم طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير من خلال استعمالها في:

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

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

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

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

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

4-3-3- طريقة التحميل العقلاني: يقصد بها العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية. وتقوم هذه الطريقة على أساس حساب معدل التحميل العقلاني وهذا وفق العلاقة التالية:

$$\text{معامل التحميل} = \text{مستوى النشاط الفعلي} / \text{مستوى النشاط العادي}.$$

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



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

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

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

تتمتع هذه الطريقة بمزايا أهمها:

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

4-3-4- طريقة التكاليف المعيارية: تعرف التكاليف المعيارية بأنها تكلفة محددة مقدما محسوبة من واقع معايير إدارية متعلقة بالتشغيل الكفاء والمصرفات الضرورية المتعلقة به ويمكن استخدامها أساسا لتحديد الأسعار والرقابة على التكاليف عن طريق تحليل الانحرافات.

إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحديد الانحرافات من إجراء مقارنتها بالتكاليف الحقيقية وتحليلها قصد تحديد مستواها وأسبابها والمسؤول عنها، مما يسمح بتقييم إمكانيات المؤسسة وذلك بحساب الفروقات بين التكلفة الحقيقية لمختلف عناصر التكلفة ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه



الفروقات، وفي الواقع فإن حساب الفروقات لا يمكن أن تكون أوتوماتيكيا بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، وبمقارنة فوائدها مع تكاليفها.

4-3-5- طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: تعتبر طريقة ABC بمثابة نظام محاسبي يقوم على جمع البيانات المالية والمتعلقة بالتشغيل في ظل طبيعة الأنشطة المتاحة، كما أنه يمثل وسيلة فيهم أفضل السلوك التكلفة لأنه يتعرف على مسبب التكلفة غير المباشرة، ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى الخدمات أو المنتجات، كما أنه يسعى لتحقيق دقة أفضل في مجال احتساب التكلفة من خلال تحليل الأنشطة وتجميع وتشغيل التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الخدمات المنجزة أو الوحدات المنتجة تستهلك هذه الأنشطة، ويعتمد نظام ABC على مفاهيم رئيسية تتمثل في:

(أ) الأنشطة: تعرف على أنها "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة الاقتصادية ومن أساسيات التطبيق في ABC؛

(ب) مركز النشاط: هو عبارة عن تجميع العناصر التكاليف التي تشترك في مسبب تكلفة واحدة حيث يكون هناك مسبب واحد لحدوث كل عناصر التكاليف المجمع؛

(ج) الموارد: وهو عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس على الأنشطة والمنتجات؛

(د) مسيبة التكلفة: هو عامل يستخدم في قياس الأنشطة والمنتجات.

4-4- المحاسبة التحليلية ودورها في تحسين الأداء:

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



4-4-1- المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة:

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

- إمكانية قياس هامش الربح إلى إجمالي الإنتاج؛

- معرفة العوامل المؤثرة في أقسام الإنتاج؛

- وضع تقديرات وحلول للتخفيف من هذه العوامل المؤثرة.

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

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

- معرفة التكاليف المتعلقة بمختلف الوظائف التي تقوم بها المؤسسة؛

- دراسة التكاليف وتحليل المردودية؛

- تسمح بقياس النتائج التحليلية؛

- مساعدة وترشيد متخذ القرارات؛

- مراقبة التسيير.

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



4-4-2- فعالية المحاسبة التحليلية في تحسين الأداء المالي: لم تعد في الاقتصاد أن تعرف كيف تتبع لتحقيق النجاح، فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على التكيف مع السوق، وكذلك على السيطرة على الشروط الداخلية للاستغلال. وذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الأوضاع المتطورة باستمرار.

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

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

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



خلاصة الفصل

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

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



يعتبر التسيير بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة، حيث يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل بين العمال، وتخطيط وتنظيم ورقابة العمليات المنفذة للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة.

إن الهدف من وراء أي عملية تسييرية هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال الإمكانيات المتاحة، لكن عملية تحقيق هذه الأخيرة لا يمكن أن يتم بسهولة وبدون مواجهة المشاكل، نظرا للصعوبات التي تتخلل تنفيذ الأعمال مما يؤدي إلى وجود اختلالات وانحرافات، وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها من أجل مساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل تفاقم الأوضاع.



❖ المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. أحمد حسين علي حسين، تحليل وتصميم النظم، مصر، 2003.
2. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
3. أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، دار وائل للنشر، الطبعة 02، الأردن، 2012.
4. حيدر يونس إبراهيم، الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات والشركات، دمشق، الرضا للمعلومات، 1999.
5. خالص صابني صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007.
6. السعيد عبد الرزاق بن حسين، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
7. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة 01، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2006.
8. علاء فرجان طالب، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي، دار صفاء، الأردن، 2011.
9. فواد الشيخ سالم، زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، الطبعة 05، 1990.
10. محمد راضي، حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
11. محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الإدارة العامة، الطبعة 02، مركز أحمد ياسين الفني، عمان، الأردن، 1994.
12. محمد فركوس، الموازنات التقديرية، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
13. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، الأردن، 2009.
14. ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994.
15. ناصر داداي عدون، عبد الله قويدر، مراقبة التسيير والأداء للمؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 1999.
16. هوارى، مصطفى الباهي، مدخل إلى مرقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.



1. Teller Robert, Le contrôle de gestion (pour un pilotage intégrant stratégie et finance), management société, Paris, 1999.
2. Gervais Michel, Stratégie de l'entreprise, 4e Edition, Paris, Economica, 1995.
3. Gervais Michel, Contrôle de gestion, 7e Edition, Paris, Economica, 2000.
4. Geudj Nobert, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise ,3e Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000.
5. Goujet Christian, Raulet Christian et Christiane, comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3e édition, Dunod, 1996.
6. Simon .H, Le nouveau management (la décision par ordinateur), Paris, Economica, 1980.
7. Barnard Matoury, contrôle de gestion social, librairie Vuibert, Paris, 1999.

