

نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء

قورين حاج قويدر

أستاذ بجامعة الشلف - باحث في نظم المعلومات وتقنيات التسيير والمحاسبة

gourinehadj@gmail.com أو ghk_dz@algerie.cc



تمهيد:

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظراً لبساطتها وعدم تعقدها و لكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا و أمريكا بعد الثورة الصناعية ، كثرت نشاطات المؤسسات وعملياتها وبالتالي تعقد عمليات التسيير مما عقد عملية الرقابة، ومع عقم الأدوات العامة المستعملة في عمليات الرقابة أنا ذاك جعل المؤسسة تحاول البحث عن طرق و أساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها و الكشف عن مدى كفاءة عملياتها و نجاعة عملية التسيير.

فلو عدنا إلى مرحلة ما قبل العشرينيات من القرن العشرين لوجدنا أن مراقبة التسيير كانت تقتصر على الجانب المحاسبي فقط و لكن بعد هذه المرحلة و خاصة بعد أزمة 1929 و بداية نمو المؤسسات و تطورها تغير مفهوم مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم أشمل آلا و هو كل المعايير و المقاييس والأدوات المحاسبية و غير المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية التسيير داخل المؤسسة و التي لها قدرة على تقييم الأداء ليس المالي فقط وإنما كل أنواع الأداء داخل المؤسسة فنجد أنه تم إدخال لوحة القيادة و كل الأدوات المحاسبية مثل المحاسبة التحليلية و كل المؤشرات التي لها دلالة، أيضا نجد الميزانية الاجتماعية التي تهتم بمراقبة التسيير البشري ، بحوث العمليات... الخ و التي لم تكن موجودة من قبل، و هذا إن دل إنما يدل على المكانة التي تحتلها مراقبة التسيير و ما لها من آثار إيجابية على المؤسسة .

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكان هامة داخل المؤسسات الاقتصادي، نظراً لما تضيفها لرقابة على المؤسسات من خصائص و مميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام (مراقبة التسيير) على ترشيد و توجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية... الخ وفي هذا المبحث و من أجل توضيح معنى مراقبة التسيير سنحاول إبراز أهم العناصر المتعلقة بهذه العملية.

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير

أولاً- التطور التاريخي لمراقبة التسيير

1- مراحل مراقبة التسيير: ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية لها أنا ذاك و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق و أساليب رقابية جديدة من طرق محاسبية مثل المحاسبة التحليلية و طرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات... الخ هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمة في ذلك نجد شركة " فوردي" و "جينيرال موتورز" و شركة "DUPONT" هذه الشركات التي أدخلت طرق و أساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها. ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل¹:

1.1- المرحلة الأولى: في البداية و كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة (المالية)، وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط، و المنتجات المحققة و المباعه من طرف المؤسسة. و هكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي و شاع نظام النسب و تطور داخل المؤسسات الكيمائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907 و هذا النظام و ضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

2.1- المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف "SLOAM"، "الذي وضع ميكانيزمات التنظيم" وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث و التطوير، و حاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها .

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

4.1- المرحلة الرابعة: هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، و الذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

2- مراقبة التسيير في مدارس التسيير: يمكن عرض رؤية مدارس التسيير لمراقبة التسيير فيما يلي²:

1-2. المدرسة الكلاسيكية: كانت رؤية النظرية الاقتصادية الكلاسيكية في بادئ الأمر لمفهوم التسيير في المؤسسة على أنه كمية السلع أو الخدمات المنتجة بدلالة السعر الذي كان يمثل الهدف الأول بالنسبة للمؤسسة الصناعية حيث كان لزاما عليها أن تنتج كميات ضخمة من السلع المماثلة لتلبية الطلب عليها و تخفيض تكلفة الوحدة انطلاقا من فكرة اقتصاديات الحجم، ولكن رغم هذا فإنه لم يرغب عن أذهان رواد هذه المدرسة أهمية الرقابة و فيما يلي إسهامات بعض مفكري هذه المدرسة:

✓ "F.W.TAYLOR" أدخل مفهوم التنظيم العلمي للعمل.

✓ "BEDEAUX" قسم الحركات وقام بقياس الوقت اللازم لإتمام كل عملية وهذا من أجل تقسيم المهام وإلغاء الحركات غير المنتجة لزيادة الإنتاجية.

✓ "MAX WEBER" حلل البيروقراطية على أساس أنها تفيد العمال بوضع معايير وقواعد للعمل يجب عليهم احترامها و السير وفقا؛

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

2-2. مدرسة العلاقات الإنسانية: غيرت هذه المدرسة بصفة جذرية بعض المفاهيم حول اندماج العمال في المؤسسة، إذ بينت العديد من الدراسات التي أجريت مدى أهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على إيجاد مناخ سليم و مناسب للعلاقات الإنسانية بتوفير المعاملة الحسنة للعمال و مساعدتهم على حل مشاكلهم وتجنب الاستخدام الإنساني لهم و لجهودهم و توفير الحرية في التفكير و الرأي و إقامة العلاقات الحسنة بينهم و بين المنظمة و مالكيها و إدارتها ، بل وحتى إشراكهم في رسم خطط المؤسسة و أهدافها الإستراتيجية و ذلك لقطع الحجة أمام العمال بعدم واقعية الأهداف و لتحفيزهم أكثر على زيادة أدائهم.

3-2. نظرية الأنظمة: لقد حاول مفكرو هذه المدرسة طرح نظرة نظامية و هيكلية للرقابة والتي في نظرهم يمكن أن تظهر المفهوم الشامل لهذه الوظيفة .

ففي نهاية عقد الستينات تم إدخال مفهوم النظام عن طريق النظرية العامة للأنظمة، الجديد في هذه النظرية أنها ترفض الطريقة الكارترية التقليدية التي تنص على تقسيم المركب إلى أجزاء بسيطة يمكن فهمها و دراسة دور كل جزء ثم استخلاص دور الجميع و لكن بالعكس من ذلك اعتمدت هذه النظرية على فكرة "أرسطو" التي مفادها أن الكل أكبر من مجموع أجزائه، فالنظام هو مجموعة أهداف مشتركة، أي أن مجموعة هذه العناصر متناسقة ومتبادلة التأثير بغرض الوصول إلى مجموعة من الأهداف، فالنظام الكل

مكون من أنظمة جزئية مكونة بدورها من جزئيات، التي يجب النظر إليها عند التحليل ليس بصفة منعزلة ولكن في إطار النظام ككل.

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

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

3- تطور طرق المراقبة " الطرق الأربع التاريخية لتقارب الأهداف حسب (1991/FIOL) " ظهرت هذه الطرق الأربعة لتقارب الأهداف كمناهج تهدف إلى إشراك كل أعضاء المنظمة في تحقيق أهداف المؤسسة في كرونولوجيا تاريخية (تسلسل تاريخي) في شكل منظمات و/أو السلوك التنظيمي وهي³:

3-1. المراقبة عن طريق القوانين و الإجراءات: ظهر هذا التوجه في بداية القرن الماضي وهو ما يتميز بكتابات "F.TAYLOR" و "H.FAYOL" ووضع قيد التطبيق في مصانع فورد 'Ford' وبع المؤسسات الأخرى، ويتميز هذا التوجه بضرورة تنمية اليد العاملة التي تسعى إلى تجسيد كل الإجراءات و ما يجب القيام به بصفة دقيقة، ومنه نفهم أن المبدأ الأساسي لهذا التوجه في تقريب الأهداف بالإضافة إلى كونه ذو صبغة آلية، وجهد غير إنساني، كما أنه مبدأ قاسي و صعب و لا يتماشى مع الوضعيات المبهمة و الصعبة و عليه فإنه منهج غير ملائم للإطارات، فيكون لزاما عليهم الانتفاضة بسرعة نتيجة الظروف الصعبة وغير الملائمة بطريقة عفوية و مستقلة.

3-2. المراقبة بواسطة عوامل التحفيز (التشجيع - الإرضاء): هذه الطريقة مبنية على مبدأ فكرة مدرسة العلاقات الإنسانية و التي تهدف إلى ضرورة توفير الشروط المادية و المالية للعمل، و التي تعتبر كحوافز تحت العمال على بذل المزيد من الجهد ، و قد تطورت هذه المدرسة انطلاقا من تجارب "Hawthorne" التي نفذت في ورشة "General Electric" من طرف "E.MAYO"، و بالرغم من أن هذه المدرسة ظهرت في سنوات الثلاثينيات، إلا أنه و لا نتيجة أثبت حقيقة الطابع التشجيعي في نمو و تطور عوامل الإرضاء و التشجيع، التي تعتبر كشرط ضروري، لكنه غير كافي لأنه لا يضمن حقيقة تقارب الأهداف في الشركة، كما أن نقص الشروط المادية الضرورية الدنيا أثر سلبا على تطبيق مبادئ هذه المدرسة ميدانيا و بقيت مجرد طرح نظري ليس إلا.

3-3. مراقبة التسيير عن طريق النتائج: و هذا ما يهمننا في هذا الموضوع، وقد ظهرت هذه الطريقة بين 1950-1960 و هي مبنية على فكرة ضرورة تفويض أحد القرارات إلى شخص ما، و لكن مع التوقيع على عقد يحدد الأهداف المتوخاة من المسؤول، و يضمن المتابعة المستمرة للنتائج للتأكد من مدى بلوغ الأهداف المسطرة، و قد اعتمدت هذه الطريقة بقوة و انتشرت بسرعة و طبقت في أكبر الشركات و على الرغم من هذا لم تستطع هذه الطريقة أن تكون في منأى عن الانتقادات، حيث تصاعدت عدة أصوات مناهضة لها وخاصة في سنوات الثمانينات و التي أدت لبروز عدة مدارس للبحث و التفكير في إيجاد البديل الرابع للمراقبة.

3-4. المراقبة عن طريق التحلي بقيم مشتركة: و يعتبر هذا النمط من تقارب الأهداف مسبقا، لأنه عوض عن أن نقوم بمراقبة بعدية، أي بعد الحصول على النتائج نقوم بالمراقبة قبل الوصول إلى النتائج، ويهدف هذا النمط إلى ضرورة اختيار الأشخاص عن طريق المسابقة و اختيار الأكفأ، بعدها نقوم ببحثهم و تشجيعهم عن طريق التكوين من أجل المضي قدما في نفس الاتجاه المسطر من قبل المؤسسة، و يعتبر هذا النمط قديم من الناحية التطبيقية في العالم، يهدف دائما إلى غرس و تقوية تلك القيم في أعضاء المؤسسة و دفعهم إلى أخذ نفس القرارات التي يتبناها المسؤولين فيما بعد و هو نمط يشبه تقريبا الأنماط الشائعة في بعض المنظمات الدينية و بعض الإدارات الاستعمارية التي كانت قائمة في إفريقيا و الهند،... الخ. إلا أن تطبيق هذه الطريقة في عالم التسيير و الاقتصاد لم يرى النور إلا في الثمانينات، و من جهة أخرى فإن ثقافة الشركة لا تزال بعيدة الاستخدام بالرغم من بعض المبادرات التي قامت بها بعض المنظمات الهادفة إلى تغيير الثقافة المتبعة، فإن النتائج المرجوة لا تزال بعيدة المنال.

ومن جهة أخرى فقد تصاعدت الانتقادات تجاه الصبغة المخادعة لهذا النمط في مجال اختيار الكفاءات والتأثير في سلوكياتهم، وفي الأخير وصورة أقل إكراها يجب اتخاذ القرارات المثالية بقصد إبراز الانحرافات الموجودة في هذا النمط ورسم تنظيم متجانس للقيم و السلوكيات التي تترجم بخلق الإبداع. إلا انه لا يمكن أن نجد تركيباً للمقاربات الأربعة، حيث نادراً ما نصطدم بهذه الحالة، ولكن نجد نمطاً واحداً للتقارب في الأهداف.

ثانياً- تعريف مراقبة التسيير: لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير و التي نذكر منها :

- يعرفه " P.BERGERON " أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة⁴.

- مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم⁵.

- "مراقبة التسيير هي جملة من النشاطات و الوسائل و العمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة"⁶.

- مراقبة التسيير هو عملية تعنتي بتقويم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفاً و باتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقويم و هو شديدة الارتباط بالتخطيط و تهيئ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة⁷.

- كما يعرفه "j.l.ardoun. M.michel et l.j.schmid" مراقبة التسيير هي مجموع الأعمال و الإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العاملين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة⁸.

- و يقول " C - ALAZARD. " أن رقابة التسيير تبحث عن إدراك و وضع وسائل معلوماتية موجهة لتمكين المسؤولين من التصرف و تحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف و الوسائل و ما هو محقق، لذا يجب اعتباره نظاماً معلوماتي لقيادة و تسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية و نجاعة الأداء لبلوغ الأهداف⁹.

7- حسب "M.GERVAIS": "مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتأكد المسيرين من أن الموارد موجودة مستعملة بصفة فعالة و بنجاعة و ملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المنظمة، وأن المساعي والتوجهات الحالية تسير جيداً وفق الإستراتيجية المحددة".

8- حسب "Dearden. Anthony": "فإن مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين من أنه تم الحصول على الموارد واستغلالها بفعالية وكفاءة لتحقيق أهداف المنظمة".

9- تم تعريف مراقبة التسيير في المعيار الأمريكي على النحو التالي¹⁰ :

"مراقبة التسيير هي عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون ، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

- الثقة في التقارير المالية.

- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.

- فعالية وكفاءة العمليات.

أما المعيار البريطاني و المعيار الدولي فقد استخدم كلاهما التعريف التالي :

مراقبة التسيير تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة ، و تتضمن كل السياسات و الإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنة الالتزام باللوائح في التحقق ، حماية الأصول ، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء. و نستخلص من هذه التعاريف :

أ- أن مراقبة التسيير هي عملية يمارسها العامل البشري على كافة المستويات داخل المنشأة.

ب- التوجه الرئيسي لمراقبة التسيير هو المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالالتزام بالقوانين و اللوائح و كفاءة و فعالية العمليات.

إذن مراقبة التسيير هي مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط و تحديد الانحرافات و تصحيحها ، أي مراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة .

ومن خلال التعريف يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير يرتكز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء وهي الكفاءة، الفعالية والملائمة

ثالثاً- خصائص نظام مراقبة التسيير: يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية¹¹:

1. تقديم معلومات صحيحة : يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
2. حسن توقيت المعلومة المقدمة: يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئياً أو كلياً ، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة و لكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
3. الاقتصاد في التكاليف : تساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء الانحرافات التي غالباً ما يكون لها تكاليف باهظة.
4. سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً و طبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف سيبيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

5. تسهيل اتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء .

المطلب الثاني : أهداف، أهمية و مكونات مراقبة التسيير .

أولاً- أهمية مراقبة التسيير: لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل و ذلك للأسباب التالية:

1. تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات.
2. الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش.

3. من المستحيل أن يقوم المراقب داخل المنشأة بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على مراقبة التسيير .

4. التقليل مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة ، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني و ذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة ، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة لأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة و من ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة و مدى و صولها لأهدافها¹².

5. التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد: حيث إن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء ومسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة و تنظيمها و توجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها¹³، وتتعلق مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة و أن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة.

6. تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات: ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها، وتتسلم الإدارة عدة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي و التوقعات حسب الخطط الموضوعة ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها، وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه.

7. جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد: تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة و تنشيطها عن طريق مكافأة المجد و معاقبة المتهاون و كذا تحفيز الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة.

8. توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار .

9. مراقبة التسيير يسمح بتنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تُزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور ووظائفها و تقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها. ووسائلها مقارنة بالإنجازات, و التأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة, وبذلك يمكن اقتراح أربع حلقات في إجراءات المقيدة بالنسبة للمؤسسة هي: التخطيط، القياس، الرقابة، التوجيه و التنظيم .

ثانياً- أهداف مراقبة التسيير: يمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في النقاط التالية:

1- تحسين الأداء و فعالية النشاط: إن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبين التسيير القيام بأعمال منها:

- التطوير و الاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير حيث يقوم مراقب التسيير بجمع المعلومات.
 - التأكد من أن الكلفة لهذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل منه.
 - وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة النتائج وتحليلها.
 - "معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف"¹⁴.
- 2- التحكم في التطور: إن مساهمة التطور و محاولة التحكم فيه يجعل مراقب التسيير يشارك في:
- تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير.
 - وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة.
 - إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات و الفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة و التي تم الاتفاق عليها بعد طرحها للنقاش و ذلك من طرف كل مسؤول.
 - إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها.
- 3- الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال: إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية و المرتقبة و كذلك التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، ولهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في بعض الدراسات الاقتصادية بالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة كما أنها تعمل على استنتاج واستخلاص التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق: أكبر فعالية، أحسن مردودية، أرباح ومردودية إنتاجية.

ولتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:

- تقسيم المهام المطبقة بشكل عام.
- وضع النماذج في مكانها.
- تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.
- وتقف عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف منها ما يلي:
- هناك تفكك بين العمل المطلوب من مراقبة التسيير و تقديم المعلومات النوعية وهنا هذه الوسيلة تدخل في قياس أداء الأشخاص.
- هناك عجز في بعض الحالات مراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظريا و التي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد.
- الحساسية من طرف الأفراد اتجاه مراقبة التسيير(اعتبارها تفتيش).

ثالثاً- مكونات نظام مراقبة التسيير: يمكن تلخيص مكونات مراقبة التسيير فيما يلي:

1- بيئة الرقابة: تمثل الأساس لمراقبة التسيير في المنشأة. وهناك عدة عوامل لبيئة الرقابة:

- الأمانة والقيم الأخلاقية.
- الالتزام بالكفاءة.
- اشتراك مجلس الإدارة و لجنة المراجعة في المسؤولية.
- فلسفة الإدارة و طريقة قيامها بعملها.
- الهيكل التنظيمي.
- توزيع السلطة و المسؤولية.
- السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية.

وهناك من يرى أن بيئة الرقابة تتمثل في موقف و وعي و تصرفات مجلس الإدارة و إدارة المنشأة نحو أهمية مراقبة التسيير و تتضمن نمط الإدارة، وثقافة المنشأة، والقيم المشتركة بين منسوبيها وهي تمثل الأساس لكل مكونات مراقبة التسيير.

2 - المعلومات والاتصال: إن نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في مراقبة التسيير ، والذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل و تصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة، والاتصال بضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة على النشاط.

3- الأنشطة الرقابية: إن أنشطة الرقابة تتضمن السياسات و الإجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها وأنها تساعد في التأكيد بأنه تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المنشأة.

المطلب الثالث: أبعاد مراقبة التسيير وحدوده

أولاً- مراحل إعداد مراقبة التسيير: من أجل إعداد نظام فعال لمراقبة التسيير لا بد من إتباع الخطوات التالية:

1. تحديد الأهداف: يجب تحديد الأهداف الرئيسية المرجوة من الخطة، قبل البدء في وضع البرامج التفصيلية. وعند تحديد الأهداف، يراعى ما يلي¹⁵:

1.1 إمكانية التحقيق : يجب أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق ، مع الأخذ في الحسبان الظروف الداخلية للمنشأة والعوامل الخارجية المحيطة بها، معنا يجب تحديد الأهداف حسب قدرات المؤسسة و مع مراعاة ظروف البيئة الخارجية و ما تحمله من فرص و تهديدات للمؤسسة .

2.1 التطلع إلى الأمام دائماً: إذ ينبغي أن تكون الأهداف المحددة في الخطة القادمة أفضل من الأهداف، التي تم تحقيقها، فعلاً، في الخطة السابقة .

3.1 في حالة تعدد الأهداف، فإنه من الضروري تحديد الأهمية النسبية لكل هدف، و بذلك يمكن تجنب الاهتمام بالأهداف الفرعية على حساب الأهداف الرئيسية .

4.1 المصادقية: يجب أن تتصف الأهداف المحددة بالموضوعية.

و يجب أن نفرق ما بين الأهداف والغايات¹⁶:

فالأهداف هي ما تصبو إليه المؤسسة كمقياس كفي أساساً حتى تؤدي دورها و سياستها مثل تحقيق رقم أعمال بحجم مقبول .

أما الغايات فهي عادة محددة بأرقام و كميات تعبر عن الترجمة الواقعية للأهداف مثل تحقيق قيمة معينة من رقم الأعمال كربح 20% مثلاً.

2. التخطيط: يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية.

ويتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3←5) سنوات، وهذا دائماً بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف و تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات و التي توافق المدى القصير(أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصير الأجل، و من الضروري أن تكون ميزانيات متناسقة و مرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

3- التنفيذ: بعدما تم التخطيط انطلاقاً من الاختيارات الإستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، و على أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل.

4- قياس الأداء: يمكن تعريف قياس الأداء على أنه مجموع من تقنيات المراقبة المستعملة للتأكد من تطابق النتائج المحققة داخل المؤسسة مع الأهداف المسطرة ثم تطبيق المكافآت و العقوبات إذا اختلفت النتائج مع الأهداف و الغايات¹⁷.

فعملية قياس الأداء تأتي في المرحلة الأخيرة من مراقبة التسيير أي بعد عملية تحديد الأهداف ، التخطيط والتنفيذ، فهذه العملية تسمح للمؤسسة بالإطلاع على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة ومدى تطابق النتائج المحصل عليها مع ما كان مخطط و معرف قيمة الانحرافات التي حدثت و سبب حدوثه و بالتالي اتخاذ الإجراءات الضرورية لذلك من أجل تصحيح المسار و تحقيق الأهداف .

ثانياً- مجالات تطبيق نظام مراقبة التسيير¹⁸: سنحاول في هذه النقطة التطرق لمجالات تطبيق مراقبة التسيير من خلال التطرق على وجهات نظر مختل المدارس الفكرية :

1. **المدرسة الكلاسيكية** : و من أبرز رواد هذه المدرسة نجد تايلور الذي نادى بضرورة تقسيم العمل مع تحديد العناصر الجزئية المكونة له ثم دراسة كل عنصر من هذه العناصر وضرورة اختيار العاملين وتكوينهم و مكافئتهم حسب مردوديتهم .

أما "فايول" مؤسسة المدرسة العلمية فلخص العملية الإدارية في: التقدير والتنظيم، التنسيق، القيادة، المراقبة. من ما سبق نستنتج أن أنصار المدرسة الكلاسيكية يرون أن المراقبة يجب أن تطبق على وظائف المؤسسة أي إمكانية وجود مراقبة إدارية و تجارية ومالية... الخ، بمعنى أن كل وظيفة من وظائف المؤسسة تخضع لعملية الرقابة و فق المعايير التي تناسب هذه الوظيفة ، و حتى تكون عملية الرقابة فعالة يجب أن تكون ذات كفاءة و غير متحيزة و وقتية متنوعة بالإجراءات الضرورية .

2. **المدرسة النفسية (السيكولوجية)**: ومن رواد هذه المدرسة نجد مايو والذي أولى اهتمام كبير للجانب النفسي للعمال والذي قام بدراسة ميدانية تطبيقية في مؤسسة أمريكية "WESTERN ELECTRIC" حيث توصل من خلالها إلى أن الظروف الداخلية للعمل ليست هي المؤثر الوحيد علة نفسية العامل بل حتى الظروف الخارجية، فيرى أنصار هذه المدرسة يجب على المؤسسة مراعاة الظروف الداخلية والخارجية التي تؤثر على سلوك العامل من أجل تحقيق نظام رقابة فعالة يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها .
لذا فإن قياس الأداء واستخلاص الفروقات يستدعي دراسة جميع العناصر المترابطة التي من شأنها التأثير في عملية التسيير وأسباب هذه الفروقات ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقادي هذه الانحرافات وبالتالي تحسين الأداء والتسيير .

ثالثاً- أنواع مراقبة التسيير : يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب "معايير مختلفة منها : الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية، و سوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار"¹⁹ :

1- **من حيث الزمن**: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء التنفيذ أو بعد التنفيذ، ونجد:

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

2.1- **المراقبة أثناء الإنجاز (الآنية)**: هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الإنجاز أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من انه سيتم إنجازه بالمواصفات المطلوبة و هذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تقادي وقوع الانحرافات.

3.1- **الرقابة اللاحقة (البعديّة)** : تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعياً أو شهرياً أو أيام محددة لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقاً و الهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات و سلبيتها و يتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.

2- **من حيث التنظيم**: حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي:

1.2- **المراقبة المفاجئة**: تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ و بدون إنذار مسبق و هذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحراف و التمكن من تقييم الأفراد و يتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم و فق الخطة المسطرة.

2.2- **المراقبة الدورية**: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية و ذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقاً و الهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي.

3.2- **المراقبة المستمرة**: تكون عبر طوال أيام السنة، أي دائمة و ليست على فترات متقطعة و ذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار و القيام بعملية التقييم الدائم للأداء و هذا باستخدام سجلات الدوام اليومية لمراقبة الانضباط في العمل.

3- **من حيث المصدر**: "حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما"²⁰ :

1.3- **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 و يهدف هذا النوع من المراقبة أساساً إلى:

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.

- مراجعة سياسة القيادة و إستراتيجيتها المتبعة في النشاط.
- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي و الاقتصادي.
- تقدير حصة المؤسسة في السوق.
- تقدير احتياجات الزبائن و تصنيفهم.

2.3- **المراقبة الخارجية:** هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدول، كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، مراقبة و مدقي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

4- **من حيث شموليتها:** تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

1.4- **المراقبة على مستوى الأفراد:** تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم و التعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل و هذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر... الخ

2.4- **المراقبة على الأنشطة الوظيفية:** و تشمل كل وظائف و أنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج و إدارة الموارد البشرية، و تقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

3.4- **المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة:** من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير و مؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

5- **من حيث طريقة المراقبة:** "حسب هذا المعيار هناك نوعين من المراقبة:"

1.5- **الرقابة عن طريق الحلقة المغلقة:** هي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة، إذن هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الإنجازات و الأهداف.

2.5- **الرقابة بطريقة الحواجز:** هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب و لكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير.

المبحث الثاني: مكانة و دور مراقبة التسيير في المؤسسة

يقوم مراقبة التسيير داخل المؤسسة بدور مهم و الذي يبرز من خلال الوظائف التي يؤديها هذا النظام داخل المؤسسة و المتمثلة خاصة في التخطيط و الرقابة و من طبيعة العلاقة التي تربطه مع مختلف الوظائف داخل المؤسسة سواء مع الإدارة العليا أو الوسطى أو التشغيلية . و لتبيان موقع و مكانة مراقبة التسيير داخل المؤسسة سنقوم في هذا المبحث بتبيان أهم الوظائف التي يؤديها هذا النظام ، علاقته بمختلف الوظائف داخل المؤسسة و الفرق بينه و بين المراجعة الداخلية .

المطلب الأول : وظائف و مكانة مراقبة التسيير .

أولاً- وظائف مراقبة التسيير داخل المؤسسة.

1- **التخطيط:** يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم عملية التخطيط في كل المستويات الإدارية و بكل أنواعه سواءً التخطيط الإستراتيجي على مستوى الإدارة العليا أو التكتيكي في الإدارة الوسطى و التخطيط للعمليات على مستوى الإدارة التشغيلية. و الشكل التالي يبين ذلك .

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

3- **التنسيق والتنظيم:** يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها كل متماسكة ولذلك لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص وضع الأهداف و وضع الميزانيات.

4- **مراقبة الأداء:** إن مراقبة الأداء هي عملية لتقييم جودة أداء التسيير وأنها تتضمن التقييم بواسطة الموظفين المناسبين لتصميم وتنفيذ عملية الرقابة و أنها تعمل كما خطط لها أو تم تحديثها لتواكب الظروف المتغيرة، ويمكن أن تكون مراقبة الأداء عن طريق أنشطة مستمرة كتقارير إرضاء العملاء أو دوريا كتقارير المراجعين الداخليين أو لجنة المراجعة والجهات الرقابية.

5- **مراقبة الأداء الوظيفي:** إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء

بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد ، حيث أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية(زيادة الأجر، مكافآت ،عقوبات...الخ) مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي يحقق عن طريق جملة من الخصائص:

- **المشاركة في تحديد الأهداف:** تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها، مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.

- **عدالة التوزيع:** و تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة و العمال، و ذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة .

- **عدالة التعاملات :** إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين، من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.

6- مراقبة الجودة: إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم و رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع و المواد المستعملة لإنتاجها .

إن موضوع إدارة الجودة يحض باهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة مثل مرجعية التنظيم الدولي ISO(*) و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية لتلبية رغبات و متطلبات المستهلكين ومن وراءها ضمان استمرارية المؤسسة²¹.

7- إدارة الوقت: إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة، و كلما استطاعت المنظمة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله و مراقبته بالوسائل التالية:

- العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة.

- مكنة العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل... الخ، مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت.

- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات .

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.

ثانياً- محدوديات مراقبة التسيير: هناك بعض العوامل التي من شأنها الحد من فاعلية مراقبة التسيير داخل المؤسسة و نذكر منها:

1- **أخطاء حكمية:** ربما تفشل الإدارة و الموظفون أحياناً في اتخاذ القرارات الحكيمه أو أداء المهام الروتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات ، أو ضيق الزمن أو أية ضغوط أخرى.

2- **الانهيار:** ربما ينجم انهيار نظم الرقابة عن الفهم الخاطئ للموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة للإهمال، عدم التركيز والإعياء، التغيرات المؤقتة أو الدائمة في الموظفين أو في النظم أو الإجراءات.

3- **التواطؤ:** قيام موظف (أو موظفين) بإبطال عملية الرقابة بالتواطؤ مع أطراف خارج أو داخل المنشأة.

4- **تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية:** ربما تقوم الإدارة بتجاوز السياسات و الإجراءات المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات.

5- احتمال تقادم السياسات و الإجراءات بسبب تغير الأحوال أو تدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن.

ثالثاً- علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة .

1- **علاقة نظام مراقبة التسيير بالوظيفة الإنتاجية :** تعتمد عملية الرقابة على الإنتاج على إصدار التعليمات للعمال و التفويض على أجزاء العمل أو المنتجات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وتعتبر كل هذه من الأدوات الرئيسية التي يمكن بواسطتها تسجيل الأعمال السارية ومقارنتها مع الخطط الموضوعية في البرامج، وكقاعدة عامة يجب أن ترسل المعلومات المتصلة بالمقارنة بين التخطيط و التنفيذ الفعلي إلى الأفراد،

المسؤولين لاتخاذ الإجراءات الكفيلة ، فالهدف من الرقابة على الإنتاج هو إعداد سلعة جيدة النوع بتكاليف منخفضة نسبياً.

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

3- علاقة نظام التسيير بوظيفة المستخدمين: تظهر العلاقة ما بينهما من خلال مراقبة الأنشطة والوظائف من خلال موازنة أعباء المستخدمين التي توضح الأوقات التقديرية وبرنامج الإنتاج، ومعرفة احتياجات كل قسم من أقسام الإنتاج من الأيدي العاملة في مختلف الاختصاصات، وبالتالي معرفة هل أن اليد العاملة المتوفرة كافية لبرنامج الإنتاج أو يتعين اللجوء إلى ساعات عمل إضافية أو توظيف عمال جدد من خلال هذه الموازنة يستطيع مراقب التسيير التحكم في سير هذه الوظائف والأنشطة ومعرفة مدى التطابق بين التخطيط والتنفيذ.

المطلب الثالث: الفرق بين مراقبة التسيير و المراجعة الداخلية

هناك الكثير من يخلط بين المراقبة التسيير و المراجعة الداخلية نظراً للتدخل بين هذين النوعين من الرقابة في عدة مواطن ولهذا سنحاول ابرز الفرق بينها من خلال تبيان مفهوم المراجعة الداخلية وما هي أوجه الشبه والاختلاف بين هذين النوعين من الرقابة.

أولاً- مفهوم المراجعة الداخلية: عرفها مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكيين بأنها: "تتضمن الخطة التنظيمية وكل الطرق و المقاييس المتبناة داخل المؤسسة لحماية الأصول واختبار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها وتحقيق الكفاءة من استخدام الموارد وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

و عرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين نظام المراجعة الداخلية بأنه:

"الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة"²².

ثانياً- أوجه التشابه بين مراقبة التسيير و المراجعة الداخلية²³

يشترك كل من مراقبة التسيير و المراجعة الداخلية في النقاط التالية:

1- إعلام و إرشاد الإدارة والمسؤولين بالإجراءات الواجب اتخاذها للحفاظ على المؤسسة وأهدافها وثروتها
2- ليس لمراقب التسيير والفاحص المحاسبي والمالي أية مسؤولية مباشرة ولا أية سلطة على النشاطات التي يراقبها .

3- هما نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معاً، إذ أصبحت مراقبة الأداء تتركز أساساً على صدق مختلف المعلومات و المراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق بالإضافة إلى مراقبة التسيير التي تهتم خاصة بالموازنات ومقارنتها بالنتائج ، فهي إذا تقوم بمقارنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج المحققة و ذلك لتقييم الأداء.

4- إن حرص المراجعة الداخلية على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها ، هذه النتائج التي يهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك و من ثم تحديد الانحرافات بدقة و تقييم جيد للأداء .

ثالثاً- أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية و مراقبة التسيير: يختلف مراقبة التسيير مع المراجعة الداخلية في بعض الأوجه والتي يمكن حصرها في ما يلي:

1- تهتم المراجعة الداخلية بالجانب المحاسبي والمالي وبصحة أنظمة المحاسبة، بينما مراقبة التسيير يهتم بمختلف وظائف ونشاطات المؤسسة بدون استثناء.

2- يهدف مراقبة التسيير إلى التأكد من ملاءمة الأهداف بالوسائل المتاحة واكتشاف الانحرافات وبالتالي التشجيع أكثر من أجل التطوير وتحسين الأداء، بينما هدف المراجعة الداخلية هو العقاب من خلال تتبع الأخطاء المالية و المحاسبية التي قد ترتكب في الوثائق و المستندات.

- 3- المراجعة الداخلية عادة ما تأتي بعد تحقيق العمليات و تسهر على احترام الجوانب و الشروط القانونية و التقنية للمحاسبة، أما مراقبة التسيير فيأتي في مختلف أطوار العمليات، أي قبل، أثناء و بعد أداء العمليات و هدفها تقييم أداء المسيرين.
- 4- المراجعة الداخلية لا تتطلب تحقيق نتائج إيجابية من المراقبة بقدر ما تفرض ضرورة استعمال الوسائل و الطرق اللازمة لأداء العمل، في حين أن مراقبة التسيير يتطلب تحقيق نتائج إيجابية في حدود الوسائل و الظروف المتاحة للمسير، باعتبار أن هدفه هو تحقيق أحسن النتائج .
- 5- تهتم الرقابة الداخلية بمراقبة حركة الوثائق و صحتها و سلامتها بالإضافة إلى صحة البيانات و المعلومات و الحسابات الواردة في مختلف السجلات، أما مراقبة التسيير فيهتم بمراقبة النتائج و ذلك من خلال مخرجات هذه الدفاتر المتمثلة في التقارير ، القوائم المالية و مقارنة المعلومات الواردة فيها (نتائج) مع ما كان مخطط الوصول إليه .

المبحث الثالث : مراقبة التسيير و علاقته مع إستراتيجية المؤسسة و التقنية

المطلب الأول:مراقبة التسيير و إستراتيجية المؤسسة

أولاً- مفهوم الإستراتيجية: يعرف "H.MINTZBERG" الإستراتيجية على أنها " القوة الوسيطة بين التنظيم و البيئة و أنماط متلائمة في مجموعة من القرارات التنظيمية التي تتعلق بالبيئة"²⁴ . و لذلك، فإن الإستراتيجية هنا إنما هي أداة تستخدمها المؤسسة للتكيف مع بيئتها، من خلال مجموعة القرارات التي تتخذها الإدارة . و عرفها علي السلمي أنها عملية تصميم الوسائل البديلة التي يمكن من خلالها تحقيق أهداف المؤسسة باستخدام الموارد المتاحة لها و الظروف المحيطة²⁵.

ثانياً- مراقبة التسيير و البيئة: تتميز مراقبة التسيير تجاه البيئة الخارجية بالخصائص التالية والتي تمكنه من المساهم في بناء الإستراتيجية :

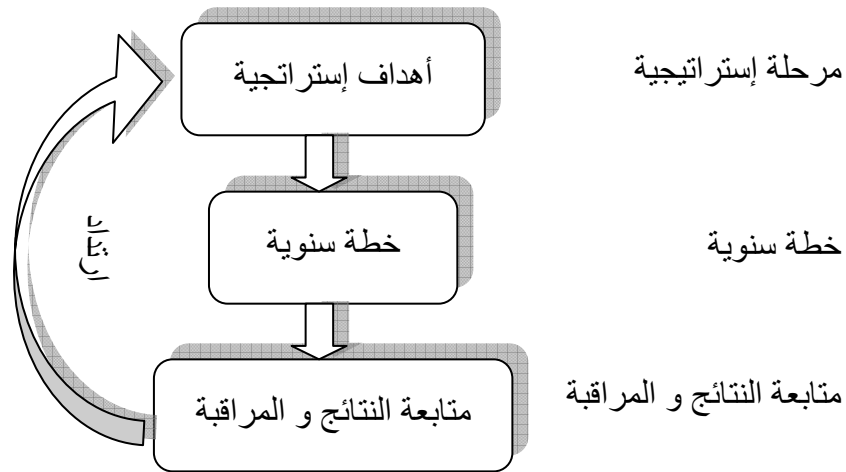
- 1- المرونة: يتميز مراقبة التسيير بنوع من المرونة اتجاه جميع المتغيرات البيئية داخلية كانت أو خارجية، و يتغير بتغيرها من أجل التكيف معها و مواجهتها بالأساليب المثلى التي تجتبه الاستجابة السلبية لها²⁶
- 2- القرب : يكون قرب مراقبة التسيير عادة من مختلف تلك المتغيرات و خاصة الزبائن، الموردين، الموارد البشرية العاملة في نطاق المؤسسة و كل العوامل الأخرى، من أجل جمع قدر كاف من المعلومات التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات²⁷.
- 3- اليقظة : اليقظة من أهم الصفات التي يجب على مراقبة التسيير أن يتميز بها، وهي تعني بقاءه على صلة دائمة بالعوامل الداخلية و الخارجية للمؤسسة، مسلطاً الضوء على جميع التحركات التي تحدث في متغيرات هذه البيئة و البقاء على حرص دائم من تأثيراتها، من أجل ضمان تدفق مستمر للمعلومات على إدارة المؤسسة، تساعد على اتخاذ القرارات التي تواجه بها هذه المتغيرات، سواء كانت فرصاً أو تهديدات.
- 4- الحساسية للمشكلات: إن لمراقبة التسيير قدرة على كشف المشكلات، هذه القدرة تمكنه من تحديد خطورة الموقف و درجة تأثيره على أداء المؤسسة.

ثالثاً- مراقبة التسيير و التشخيص الإستراتيجي: يهتم التشخيص الاستراتيجي بتحديد و تحليل إمكانيات المؤسسة المادية و البشرية، و القيام بجرد لمختلف موجوداتها و الحكم على فعاليتها و رصد البيئة و يقوم مراقبة التسيير بتحليل و تقييم كافة هذه العوامل، لغرض تبيان نقاط القوة و الضعف التي يتسم بها كل عامل من العوامل الداخلية و الفرص و التهديدات و التي تعد خطوة ضرورية في اختيار الإستراتيجية المناسبة للمؤسسة و ذلك لما يلي²⁸:

- المساهمة في تقييم القدرات والإمكانات المادية والبشرية والمعنوية المتاحة للمؤسسة.
- إيضاح موقف المؤسسة بالنسبة لغيرها من المؤسسات الأخرى.
- تحديد نقاط القوة وتعزيزها للاستفادة منها، والبحث عن طرق تدعيمها مستقبلاً.
- تحديد نقاط الضعف، وذلك حتى يمكن التغلب عليها و معالجتها أو تفاديها ببعض نقاط القوة الحالية للمؤسسة.
- الاستفادة من الفرص المتاحة و تجنب التهديدات .
- ضرورة الربط بين نقاط القوة والضعف للمؤسسة بالفرص والتهديدات، لأن التشخيص الداخلي يقود إلى انتهاز الفرص ومواجهة التهديدات.

رابعاً- **مراقبة التسيير واختيار الإستراتيجية و تقييمها** : تقوم المؤسسة بعملية اختيار إحدى الإستراتيجيات المتاحة و تدعيمها بناءً على المعلومات التي يقدمها مراقبة التسيير من خلال تحليل البيئة الداخلية و تبيان نقاط القوة ونقاط الضعف كما يقوم مراقبة التسيير بدور فعال أثناء تنفيذ هذه الإستراتيجية ألا هو تقديم تقارير مستمرة عن أداء هذه الإستراتيجية المطبقة ومدى فاعليتها داخل المؤسسة و تناسقها مع الوظائف. وكمرحلة أخيرة يلعب مراقبة التسيير دور المقيم من خلال تقييم نتائج الإستراتيجية المتبعة و تقديم تقرير عن أداء هذه الإستراتيجية.

علاقة مراقبة التسيير بإستراتيجية المؤسسة²⁹



المطلب الثاني: الإعلام الآلي و مراقبة التسيير المدمج³⁰.

أولاً- مفهوم مراقبة التسيير المدمج: مراقبة التسيير المدمج هو عبارة عن برنامج قابل للتطبيق على الحاسب الآلي يحوي كل برامج الأنظمة الفرعية للمؤسسة من برنامج الإنتاج، التسويق، الشراء، المحاسبة... الخ، حيث يسمح بإدخال معلومات واحدة لها مجموعة من المخرجات.

ثانياً- النظم الخبيرة ونظام مراقبة التسيير المدمج: بدأ البحث في الأنظمة الخبيرة بعد انخفاض فائدة الميكانيزمات العامة التي كانت تعالج المشاكل العامة، ولهذا عجزت عن حل المشاكل في المجالات الخاصة، وبالتالي نقص الفعالية نظراً للاهتمام بالعمومية.

وقد بدأ "Edward Feigenbaum" في أوائل الستينات بالاهتمام بتقديم ميكانيزمات التفكير القائمة على الاستنتاج والخبرة، والمشكل الذي واجهه هو كيفية وضع أحسن فرضية تعبر على مجموعة المعطيات المتوفرة.

وقد أدت الرغبة في نمذجة هذا النوع من السلوك العلمي إلى ظهور مشروع Dendral لنفس الباحث سنة 1971، والخاص بمجال الكيمياء، وهو أول نتيجة للبحث في الأنظمة الخبيرة في جامعة Stanford، مهمته تحليل وتحديد الهيكل الكيميائي للعناصر المدروسة.

ضمّ المشروع متخصص في المعلوماتية، خبير في الكيمياء، وآخر في الطب، اعتبرت هذه الأعمال لعدة سنوات أحد مجالات الذكاء الصناعي لأنها لم تكن تيار سائد لبحث (لم تكن بارزة)، لهذا قام المهتمون بطرح

المشكل الرئيسي من جديد و هو تمثيل وهيكله المعارف، بما أنهم لم يعالجوا فقط المشاكل البسيطة التي تحتوي على عدد محدود من الوسائط.

بعد التقدم المعترف الناتج عن البحث في ميكانيزمات التفكير للمجالات الخاصة، ظهر سنة 1974 بجامعة Stanford أول نظام خبير في مجال الطب مهمته التشخيص الطبي وتوصيف الدواء، و"Prospector" في الجيولوجيا.

وبذلك ظهرت مبادرة لتطوير وسائل جديدة لتمثيل المعارف في مختلف الميادين الخاصة، كما أنجزت بحوث تهتم ببرهنة النظريات و حل المشاكل على يد "Newell Simon"، وقد توصلت إلى إنتاج قواعد نظرية لمنهجية الأنظمة القائمة على قاعدة المعارف، كما كان هناك دمج بين المعارف الخاصة بمجال معين وآليات التفكير، ويتطور البحوث ظهرت ضرورة الفصل بينهما، أي استخراج من النظام الخبير الميكانيزمات العامة للتفكير والتي تستطيع إعادة استخدامها في مجالات أخرى، ومن هنا جاءت فكرة محرك الاستنتاجات، الذي توضع فيه المعارف تدريجياً والتي تخص مجال معين³¹.

إن التقاطع ما بين أتوجه الاستراتيجي لمراقبة التسيير و الإعلام الآلي للقرار سيكون على أساس مفهوم آخر وهو التكامل، هذا الأخير يغطي عدة مفاهيم من بينها تلك الأفكار التي لا تبعد كثيراً عن النظم الخبيرة، منها التحليل متعدد المعايير. في هذا السجل متعدد الأبعاد، بعض أدوات القرار ستكمل مختلف العوامل و التي تتجمع في نفس البعد: التكاليف، النوعية، المدة، الخطر، الرفاهية... ولكن هنا أيضاً لدينا قلة من الملاحظات تؤكد التوغل الفعلي لهذا النوع من الأعمال. فمراقبة التسيير المتكامل سيكون مجسداً من خلال الأدوات³²:

1. Les EIS Executive information systems، هي عبارة عن نظام معلومات جديد، أصبحت ممكنة عن طريق التطور في وسائل وبرمجيات الإعلام الآلي: قاعدة البيانات، الجداول، المذكرات،... EIS هو عبارة عن جدول قيادة إلكتروني ذو الاستعمال الأولي كان مخصصاً لمحيط المسيرين قبل أن يكون لكل المسؤولين العمليين للمنظمة.

2. Les PGI Progitiels de gestion integrés، "متعدد برامج التسيير المتكامل" عرف نجاحاً منذ عشرات السنين في المؤسسات الكبيرة الغربية. ثم تبنته المؤسسات صغيرة الحجم كحلول تطبيقية متكاملة لتغطية الوظائف الأساسية في المؤسسة.

ثالثاً- أهمية و دور مراقبة التسيير المدمج .

- تخفيض تكاليف.
- اقتصاد إعادة معالجة المعلومات.
- إدخال المعلومات مرة واحدة.
- يسمح بالمراقبة المستمرة لنشاط المؤسسة .
- تقديم المعلومات في وقت حقيقي إي حين الحاجة إليها لاتخاذ القرار .
- يساهم في ترشيد سلوك متخذ القرار .
- زيادة فاعلية عمليات التسيير .
- يعطي الإمكانية للمدير بالتعمق في نظام الإعلام الآلي إلى مستوى مفصل.
- يمكن المدير من ملاحظة المؤشرات العامة، وفي حالة الطوارئ أو الانحراف يمكن أن يجد السبب.
- يمكن من عرض مجموعة من الحلول عن طريق المحاكاة. صاحب القرار يستطيع أن يفرض مجموعة من الفرضيات و يقيم أثارها على المؤشرات المحلية و/ أو الكلية. هنا يمكن أن يكون نظاماً متكاملًا يستعمل جداول و أدوات للقرار، و يتجنب بذلك العودة التقليدية للمحللين.

رابعاً- حدود نظام مراقبة التسيير المدمج: رغم ما حققته أنظمة مراقبة التسيير المدمجة من نتائج معتبرة، إلا أن هناك عوامل تحدها و التي تمثل حالياً هدف بحوث الذكاء الصناعي:

- عدم وجود القدرة على تجديد المعارف، فنظام مراقبة التسيير المدمج لا يتحسن باستغلال خبرته ولا يستطيع تنمية قاعدة معارفه إلا في استثناءات محدودة.
- محدودية طرق تمثيل المعارف، رغم التحسينات الحديثة إلا أنه مازال هناك صعوبات في تمثيل و تشغيل المعارف.
- افتقار نظام مراقبة التسيير المدمج للمعارف العميقة للظواهر و ما يحيط بها.
- محدودية طرق التفكير.

- الافتقار لقدرات الشرح، فنظام مراقبة التسيير المدمج لا يقدم الشرح الكافي لمستعمله خاصة للمبتدئين.

المبحث الرابع: أدوات نظام مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء

تعتبر عملية تحسين الأداء من أهم المهام التي تؤديها الإدارة الحديثة، كما تعتبر شغلها الشاغل على مستوى الوظائف والعمليات المرتبطة بنشاطات المؤسسة الاقتصادية، وترتبط المؤلفات التي تناولت هذا الموضوع ربطاً وثيقاً بالكفاءة الاقتصادية أو الفعالية.

المطلب الأول: مفهوم الأداء والمفاهيم المرتبطة به

ليس موضوع الأداء بموضوع حديث في حقل الإدارة بالمؤسسة سواء من الجانبين النظري والتطبيقي، حيث استقطب العديد من الدراسات والبحوث والتي كانت تهدف إلى تدقيق مفهومه ولم يتمكن الباحثون لحد الآن من تقديم تعريف محدد ومتفق عليه لهذا المفهوم، وعدم الدقة لم تشمل المفهوم أي الجوهر بل امتدت حتى إلى المصطلحات لتشير إلى نفس المعنى وهذه المصطلحات هي: الأداء la performance، الفعالية l'efficacité، الكفاءة l'efficacite.³³

- مفهوم الأداء: يستخدم مفهوم الأداء على نطاق واسع في ميدان الأعمال، ولكن يبقى من الصعب إعطاء تعريف بسيط ومحدد له، وذلك راجع لتعدد الأبعاد التي يتكون منها الأداء، إذ غالباً ما نتحدث عن الأداء الاقتصادي (المردودية والنتائج المالية) والذي غالباً ما يتم قياسه بمجموعة من النسب تسمح لنا بمقارنة المؤسسات فيما بينها. غير أن هناك جهات نظر أخرى لمفهوم الأداء عند المؤسسات، فالمؤسسة العمومية مثلاً غالباً ما تكون لها بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية أهدافاً أخرى ذات طبيعة اجتماعية، وهو ما يدفعنا بالقول على المؤسسة أن تعمل لبلوغ مستوى متميز من الأداء الشامل وعدم الاقتصار على النتائج المالية للحكم على أدائها.

فبلوغ المؤسسة مستوى جيد من الأداء يأتي من خلال رفع إنتاجية الموارد المتاحة، من حيث المردود الكمي وتحسين النوعية، والتقليل من التكاليف والوقت... الخ. وذلك باستخدام الأساليب العلمية الحديثة في مجال الإدارة والتسيير.

ويتجسد أداء المؤسسة في عناصر كثيرة أهمها: رفع رقم الأعمال، رفع الحصة السوقية، زيادة الأرباح، تحسين الظروف الاجتماعية للمستخدمين، تحسين شروط العمل أو من خلال تغيير تشكيلة المنتجات، توسيع وحدات الإنتاج... الخ.

هذا ما يدفعنا بالقول بأن أداء المؤسسة له أوجه عديدة يتضح من خلالها، وفيما يلي سنحاول إدراج بعض التعاريف التي خص بها الباحثون مفهوم الأداء.

- فحسب " Khemkhem " يمكن توضيح مفهوم الأداء كما يلي: " أداء مركز مسؤولية (ورشة، وحدة، مؤسسة... الخ. " ويعني الفعالية الإنتاجية، حيث يحقق هذا المركز الأهداف التي سبق وأن سطرها. وما يلاحظ على هذا التعريف هو اقتصره على الجانب الاقتصادي (الفعالية الإنتاجية)، مقابل غض النظر عن جوانب أو أبعاد أخرى، والتي لا يمكن إهمالها وأصبحت عنصراً هاماً في تحديد مفهوم الأداء الشامل للمؤسسات. بالإضافة إلى أن هذا التعريف لم يأخذ بعين الاعتبار الموارد اللازمة لتحقيق مستوى متميزاً من الأداء، وهو عنصر هام في المعادلة، إذ بإمكان المؤسسة تحقيق أهدافها المسطرة لكن مع هدر لمواردها يفوق الحاجة أو المتعارف عليه عند المؤسسات الأخرى.

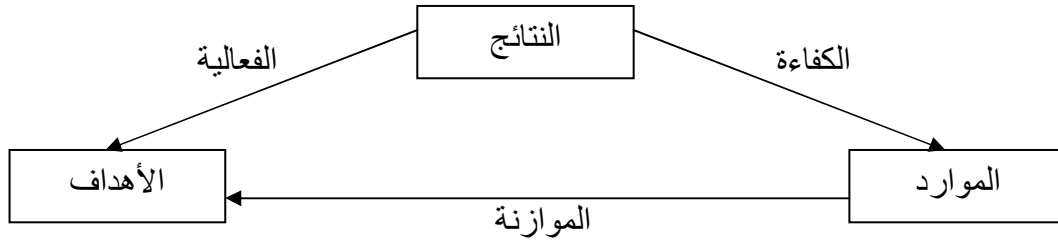
ولا يمكننا أن نتحدث عن الأداء المتميز في المؤسسة كما يقول " ph.lorino " إلا إذا تمكنا من تحسين الثنائية: قيمة - تكلفة، بمعنى تحسين خلق الثروة. ولا يعني هذا بأن نعمل على رفع القيمة أو تخفيض التكاليف بمعزل عن بعضها.

هذه الثنائية يمكن التعبير عنها بمصطلح القيمة المضافة، والتي تمثل الزيادة في القيمة التي تضيفها المؤسسة إلى السلع والخدمات التي تتحصل عليها من الغير³⁴.

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

بينما يرى Bartoli³⁵: بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين عناصر: النتائج- الموارد- أهداف، والتي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

مثلث الأداء³⁶



- بعد الكفاءة،
- بعد الفعالية،
- بعد الموازنة،

إن هذه العناصر ليس لها صدى بمعزل عن بعضها، إلا إذا تم التوفيق بينها، وأن اخذ كل منها بمعزل عن بعضها من شأنه أن يسمح بالوقوع في مخاطر وانزلاقات لا يتم التحكم فيها أو تتبعها.

ثانياً: المفاهيم المرتبطة بمفهوم الأداء

نظراً لارتباط مفهوم الأداء بمدى النجاح في تحقيق الأهداف المحددة، فإن تحقيقها يرتبط بمفهوم فعالية وكفاءة المؤسسة، وتختلف الكفاءة والفعالية بمدى النجاح في تحقيق تلك الأهداف.

1- الكفاءة: يعني هذا المصطلح "فعل أشياء على نحو صحيح"، أي أن هذا المفهوم يستخدم عندما يتعلق الأمر بمدخلات النظام أي بالاستغلال العقلاني لها، فالكفاءة تشير إلى الطريقة الاقتصادية التي يتم بها إنجاز العمليات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف، ويعبر عنها عادة بنسبة المخرجات إلى المدخلات، فمصطلح الكفاءة يستخدم عادة لدى التعرض لبعد الأداء المتعلق بالعملية الإنتاجية (الإنتاجية والتكاليف).

أي الكفاءة هي علاقة بين النتائج أو المنتجات المحصلة "الأداء" والوسائل المستعملة "تكاليف ذات الطبيعة المختلفة: اقتصادية، سيكولوجية... الخ. وهذه العلاقة -تكلفة/أداء- ذات معنى خاصة في المقارنات بين أكثر من مؤسسة من نفس الفرع الاقتصادي، فضائياً أو في أزمنة مختلفة، وفي نفس المؤسسة ديناميكياً.

إذ الكفاءة تتعلق بإنجاز المهمة بطريقة سليمة، وتقاس بالنظر لعلاقة المدخل بالمخرج، فتخفيض تكلفة الوحدة المنتجة مع المحافظة على النوعية يعتبر مؤشراً على زيادة الكفاءة، وكذا زيادة الإنتاج مع بقاء التكاليف على حالها.³⁷

ونقول أن آلة ذات كفاءة إذا أنتجت كمية معينة من المخرجات باستهلاك أقل حد من المدخلات، أو التي تنتج أكثر مخرجات ممكناً انطلاقاً من كمية معطاة من المدخلات.

2- الفعالية: تعني خاصية ما هو فعال أي خاصية الفرد أو النظام الذي ينتج القدر الأقصى من النتائج بأقل قدر ممكن من المجهود، فالفعالية مصطلح يستخدم عندما يتعلق الأمر بمخرجات المؤسسة ومقارنتها مع الأهداف.³⁸

إن الفعالية تعني إنجاز المهمة المناسبة أو القيام بالعمل المطلوب، ويمكن قياسها مثلاً بحصة المؤسسة في السوق التنافسي أو بمقدار إسهامها في الهدف التنموي المحدد لها، فالفعالية تقيم إذا بالنسبة إلى أهداف المؤسسة، إلى أي حد يتم تحقيق النتائج المقدر أو المرغوبة، أي تقييم الفعالية بدلالة الفرق بين النتيجة المحصلة والهدف المحدد مسبقاً، فتجد الملاحظة أنه يمكن أن تكون نفس المؤسسة أو نفس القسم فيها ذا كفاءة ولكنه غير فعال، وقد يكون في الوضعية العكسية، أو تتطابق فيه الفعالية والكفاءة في الاتجاه لنفس الفترة.

3- الإنتاجية: تعددت تعاريف الإنتاجية، إذ يمكن تبيانها حسب العناصر الآتية:

الإنتاجية هي كفاءة استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات، وهي تستعمل لتبيان مدى النجاح في استخدام عناصر الإنتاج المختلفة.³⁹

كما يمكن اعتبارها على أنها تتمثل في العلاقة بين المخرجات والمدخلات معبراً عنها في شكل نسبة حجم المخرجات إلى المدخلات.

وما يلاحظ على هذين التعريفين أن الإنتاجية اقترنت بمفهوم الكفاءة، وهو ما يعني بأن الإنتاجية تهتم بمقارنة كمية المخرجات بكمية المدخلات اللازمة لتحقيقها، بمعنى الوصول إلى أكبر كمية من المخرجات باستعمال كميات محددة من المدخلات أو استعمال أقل كمية من المدخلات للوصول إلى أعلى قدر من المخرجات أملاً في تحقيق الأهداف العامة التي ترسمها المؤسسة. غير أن الفرق بين المفهومين يتضح من خلال شكل النسبة، إذ يتم تقسيم الإنتاجية بالكميات حيث تمثل النسبة بين كمية المخرجات إلى كمية المدخلات، في حين الكفاءة هي تكلفة أو قيمة المدخلات.

ترتبط زيادة الإنتاجية بمدى كفاءة التخطيط ونجاعة تسيير الموارد البشرية والمادية وكذا استعمال التقنيات الفنية والتكنولوجيا والأبحاث العلمية وتطبيقها بطريقة صحيحة.

ومن خلال ما سبق يتضح التداخل بين مفاهيم كل من الكفاءة، الفعالية، والإنتاجية، إذ أن علاقة الإنتاجية والكفاءة هي نفسها، أي النسبة بين المخرجات إلى المدخلات، بينما يتم التعبير عن هذه النسبة بالقيمة أو التكلفة فيما يخص الكفاءة وبالجم فيما يخص الإنتاجية، فالفرق يزول بن هذين العنصرين بإدخال الكمية في الإنتاجية والقيمة أو التكلفة في الكفاءة، أما الفعالية فتتمثل في درجة تحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن التعبير عنها بالعلاقة بين المخرجات الفعلية والمخرجات المتوقعة.

المطلب الثاني: دور أدوات مراقبة التسيير في تحسين الأداء

في البداية يجب التنويه أن أدوات مراقبة التسيير لا حصر لها فهي تشمل على كل الطرق الكمية والكيفية التي تهدف إلى مراقبة تسيير المؤسسة لذا هذه الطرق التي سنذكرها ليس سوى جزء صغير من أدوات مراقبة التسيير وليست هي الأدوات الوحيدة لمراقبة التسيير

أولاً- التحليل المالي ودوره في تحسين الأداء

يعرف التحليل المالي على أنه عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء الشركات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل⁴⁰.

يستعمل التحليل المالي للتعرف والحكم على مستوى أداء المؤسسات واتخاذ القرارات المتعلقة بحجم ونوع الأصول الواجب شراؤها، وحجم ونوع التمويل المناسب لكل نوع من أنواع تلك الأصول من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وهذا بالعمل على:⁴¹

- قرار الاستثمار طويل الأجل وكل ما يرتبط بهذا القرار من تحليل طرق تقييم مقترحات الاستثمار وكيفية حساب تكلفة الفرصة للأموال وأسعار الفرص البديلة وأسس حساب مخاطر الأعمال،
- قرار تمويل طويل الأجل وما يرتبط به من دراسة أفضل هيكل تمويلي للمؤسسة في ضوء الهياكل التمويلية للمؤسسات المماثلة في النشاط، وكذلك ما يرتبط من تحليل المصادر المثلى للتمويل طويل الأجل وأثر كل مصدر على ربحية المؤسسة من جهة وعلى كفاءة استخدام المال العام من ناحية أخرى،
- إدارة رأس المال العامل وكل ما يرتبط بها من حيث كيفية رفع كفاءة إدارة النقدية،
- رفع الكفاءة في تحصيل المقبوضات والاستفادة القصوى من فرص التأخير في الدفع،
- التحليل الاقتصادي للالتزام من حيث شروطه ومدته والنتائج من زيادة المبيعات والمخاطر المتوقعة،
- تحليل الحجم الاقتصادي الأمثل للطبقة ومواعيده،
- اختيار مصادر تمويل قصير ومتوسط الأجل وكل ما يرتبط بها من حيث تحليل اقتصاديات كل من الائتمان التجاري والائتمان المصرفي في ضوء أهداف المؤسسة.

ثانياً- محاسبة التكاليف 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 المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواءً على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة، كما تعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات⁴²

- دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء⁴³: لم يعد في الاقتصاد أن تعرف المؤسسة كيف تتبع لتحقيق النجاح، فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكيف عرضها على ما يطلبه السوق، وكذلك على السيطرة

على الشروط الداخلية للاستغلال وذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار.

تعمل محاسبة التكاليف على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة، أو مختلف المنتجات أو مجموعة المنتجات المتشابهة، وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقاً. إن معرفة التكاليف يسمح بإدراجها معيارياً في التسيير، أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية. فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازنية وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تهتم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية للمراقبة الموازنية.

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

وفي هذا الإطار على محاسبة التكاليف أن تكون على مستوى من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات، وتكون لهذه المعلومات في كثير من الأحيان أهمية إستراتيجية فعلى سبيل المثال، في مرحلة طرح منتج جديد، متى يجب اتخاذ قرار مواصلة الإنتاج أو التوقف عنه، وهنا تكون بعض المعلومات مفيدة وقيمة.

ثالثاً- الموازنات التقديرية و دورها في تحسين الأداء

الموازنة التقديرية هي خطة مالية للمؤسسة تتضمن التفاصيل الخاصة بكيفية إنفاق و الحصول على الأموال، و أداة تساعد المؤسسة على تحسين الأداء، كما أنها عبارة عن الجهود المستمرة للقيام بالعمل بأفضل طريقة ممكنة⁴⁴ وهي تحقق الخدمات الرئيسة التالية: التخطيط، التنسيق، الرقابة والتحفيز.

وهي تعبير رقمي (كمي و قيمى)، عن خطة النشاط المتعلقة بفترة مالية مقبلة، ووسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ، و أداة يتم من خلالها توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين، حتى يمكن تقييم الأداء، و متابعة التنفيذ، والتحقق من إنجاز الأهداف الموضوعية، واتخاذ القرارات المطلوبة⁴⁵. ولا يتوقف دور الموازنة عند وضع الخطة فقط، إذ إن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للرقابة على الأنشطة. و من ثم، ينبغي الالتزام بالخطة خلال التنفيذ، ثم المتابعة و الرقابة عليها، و إلا أصبحت الخطة تقديرات، لا جدوى منها.

لذلك فإن الرقابة هي الدور الحقيقي الذي تؤديه الموازنة، عن طريق⁴⁶:

- متابعة الأداء الفعلي للأنشطة .
- مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط .
- تحليل الانحرافات و التعرف على أسبابها و علاجها في الوقت المناسب .

وتساعد الموازنة بهذا الإجراء على تمكين الإدارة من مباشرة مهمتها بأسلوب "الإدارة بالاستثناء"، أي توجه الإدارة انتباهها إلى ما هو خارج عن المخطط تاركة بذلك الأمور الروتينية التي تسير سيراً طبيعياً من دون أن تضيع وقتها في مباشرة تلك الأمور .

رابعاً- لوحة القيادة ودورها في تحسين الأداء

لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة⁴⁷ وتعمل للوحة القيادة على تحسين الأداء من خلال:

- توضيح إستراتيجية المؤسسة وترجمة لأهدافها، من خلال استعمال مؤشرات لإيصال والتعبير عن المفاهيم، قد تكون معقدة أحياناً تحت شكل محدد جداً.⁴⁸
- تبليغ الأهداف مع المؤشرات الإستراتيجية، حيث تقوم بتعبئة كل الفاعلين في النشاطات على وضعها لبلوغ أهداف الكل، وذلك بوضع وتعريف العلاقات السببية بشكل ديناميكي، والذي يسمح للفاعلين بالتوزيع على الهيكل لفهم عمل المجموعة، وتأثير نشاطهم على الأشخاص الآخرين،
- تخطط وتحدد الأهداف وتوافق المبادرات الإستراتيجية، ومقارنة مستويات الأداء المنتظرة والإنجازات، حيث تسلط الضوء على مواطن العجز في الأداء والتي تسعى المبادرات الإستراتيجية غمراها،

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

خامساً- البشمركينغ وتحسين الأداء

يجب أن يكون البشمركينغ مفهوم كتطبيق متكامل وعملية تحسين دائمة، أين يكون الهدف هو تحسين أدائها، فضلاً على أنه ميكانيزم للتمرن، والذي يسمح للمؤسسات بالتوجه نحو أفضل التطبيقات، وامتصاص انحرافات الأداء فهو يعمل على:⁴⁹

- تعبئة فعالة للتأطير،
- معرفة العمليات الخاصة بالقدرة على المقارنة مع أفضل التطبيقات،
- إدارة التغيير والقدرة على التنبؤ في شكل خلاصات البشمركينغ،
- الوعي بأن المنافسة تطور بدون انقطاع وبالنظرة البعيدة،
- تقسيم المعلومات مع شركاء البشمركينغ،
- إعطاء الأولوية للبحث عن أفضل الطرق، قبل قياسها للأداء،
- تركيز البحوث على المؤسسات الرائدة أو المديرينات المعروفة بأنها الأفضل في ميدان نشاطها،
- احترام مراحل عمليات البشمركينغ،
- الانفتاح على الأفكار الجديدة، وخلق الإبداعات في تطبيقها للطرق الموجودة،
- الإبداعات في عمليات إنتاج المنتجات وتوفير الخدمات،
- التحسين في قياس الأداء والتحسينات المتعلقة بالجودة، الإنتاجية والخدمات

سادساً- إعادة الهندسة ودورها في تحسين الأداء⁵⁰

إعادة الهندسة هي إعادة التفكير المبدئي والأساسي وإعادة تصميم نظم العمل وإعادة هندسة إدارة الأعمال بصفة جذرية من أجل تحقيق تحسينات جوهرية فائقة في معايير الأداء الحاسم مثل التكلفة والجودة، والخدمة والسرعة والإتقان، وذلك باستخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة كعامل تمكين أساسي يسمح للمؤسسات بإعادة هندسة نظم أعمالها.⁵¹

و تساعد إعادة الهندسة في تحسين الأداء من خلال:

- إقامة الطرق ذات الأداء العالي وخاصة الطرق اليابانية،
- وضع خطط العمليات الجديدة السهلة وتجنب الصعوبة المعقدة،
- رقابة الروح المعنوية وقياسها،
- بناء قدرات جديدة في الموارد البشرية واستثمارها في الشكل المناسب والصحيح،
- إعادة هندسة النظم واللوائح والتشريعات والمراسيم،
- إعادة هندسة اللوائح والإجراءات وتبسيطها،
- إعادة هندسة التصاميم وطرق التحفيز ومفاهيم القيادة،
- إعادة هندسة نظم المعلومات الخاصة بسوق العمل والبيانات الديموغرافية،
- إعادة هندسة أساليب إعداد وتنمية المديرين.

خاتمة:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى التطور الذي شهده مراقبة التسيير و أبرزنا خلال هذا التطور بصمات مختلف المدارس التي ساهمة بطريقة أو بأخرى في هذا التطور و رأينا كيف تطور من نظام بسيط كان يعتمد على المحاسبة إلى نظام معلومات يحوي كل الطرق و التقنيات التي من شأنها المساهمة في مراقبة التسيير، ثم حاولنا إبراز مفهوم مراقبة التسيير و الذي خلصنا في النهاية على أنه مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و نتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط و تحديد الانحرافات و تصحيحها و مراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة. و حاولنا التوسع في هذا المفهوم من خلال إبراز مدى أهمية و مراقبة التسيير و دوره و هدفه داخل المؤسسة الذي يتلخص في المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا ، التنسيق بين مختلف مراكز المسؤوليات،

كما يمكن من التحكم في عمليات التسيير و التحقق من كفاءة العمليات ونجاعة عمليات التسيير و ذلك بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والخطوات المنطقية المتبعة من أجل تحقيق ذلك من خلال المرونة التي يتميز بها هذا النظام سوء من ناحية الأدوات المستخدمة أو من ناحية قدرته على التأقلم مع الظروف المحيطة به .

بالإضافة إلى ما سبق فإن لمراقبة التسيير أهمية إستراتيجية فهو من بين الأدوات الداعمة للإستراتيجية المؤسسة من خلال المعلومات التي يوفرها من أجل اختيار الإستراتيجية الممكن تطبيقها ومتابعة هذه الإستراتيجية أثناء عملية التنفيذ أو التطبيق وتقييمها في النهاية من خلال تقييم نتائجها و تبيان مدى فاعليتها . ثم حاولنا إبراز العلاقة التي تربط بين مراقبة التسيير و الإعلام الآلي و مدى الترابط الموجود في الوقت الحالي بينهما حتى أصبحت هذه العلاقة يطلق عليها بنظام مراقبة التسيير المدمج و هو مراقبة التسيير مبنية كلياً على الحاسب الآلي و تظم كل النظم الفرعية للمؤسسة و التي أعطى دفعة كبيرة للمؤسسة من خلال الاقتصاد في الجهد و الوقت .

وفي الأخير بين دور نظام مراقبة التسيير في تحسين الأداء من خلال بعض الأدوات و التقنيات التي تكون نظام مراقبة التسيير وأشرنا إلى أن نظام مراقبة التسيير يحتوي على عدد لا يحصى من التقنيات الكمية والكيفية وأن التقنيات المذكور في هذه الورقة البحثية ما هي إلى جزء قليل من تقنيات مراقبة التسيير .

الهوامش والمراجع

¹ MICHEL ROUCH & Gerad Naulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier , Reuve Banque :4^{ème} Edition ;2002, p : 28→30.

² C-ALAZARD.C et SEPARI.S , le contrôle de gestion manuel et application, 3^{ème} Edition, DUNOD, paris, 1996,p :15

³ Michel GERVAIS ,.control de gestion , 7^{ème} Edition, ECONOMICA, 2000, p:09

⁴ ناصر داداي عدون ، وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2003 ، ص:10.

⁵ MICHEL GERVAIS : Contrôle de Gestion, ECONOMIE, France, 6^{ème} édition, 1997, P 13.

⁶ GARMILIS ALI , le contrôle de gestion eu action , les édition D'ORGANISATION, 1988, P. 15.

⁷ محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير (أساسيات و وظائف ، تقنيات)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995 ، ص 248.

⁸ ANNE MARIE KEISER. control de gestion , édition ESKA, 2^{ème} édition , paris , 2000:P.13.

⁹ ناصر داداي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص : 10.

¹⁰ <http://www.socpa.org.sa/AU/Au11/au1102.htm> C-Le 25/03/2006.

¹¹ قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2007

¹² قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره.

¹³ احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة و النشر ، الأردن، 2000،ص:9-10.

¹⁴ ABD ELATIF KHEMAKHEM, Introduction an contrôle de gestion, PARIS, France, 1971, P 61-62.

¹⁵ http://www.moqatel.com/mokatel/Data/Behoth/Ektesad8/Mezania245/Mokatel4_11-6.htm C-Le 29/10/2005.

¹⁶ ناصر داداي عدون، الإدارة و التخطيط الاستراتيجي، دار المحمدية ، الجزائر ، 2001 ، ص ، 321 .

¹⁷ ناصر داداي عدون ، وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص : 20.

¹⁸ عثمان حداد، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد و المواصلات ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2004،ص:10-13.

¹⁹ فؤاد الشيخ سالم، وآخرون ، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، الطبعة 05 ، 1990، ص 244.

²⁰ HAMADOUCHE MALIKA, Contrôle de gestion d'un entreprise publique économique, Mémoire de Magister, L'ESC, Algérie, 2000, P. 15-16.

^(*) International Organisations de Standardisation

²¹ الثقافة و التسيير المالي، الملتقى الدولي المنعقد في الجزائر، سنة 1992.

²² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة 2003، ص: 197.

²³ ناصر داداي عدون ، و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص : 26.

- ²⁴ فلاح حسن الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، القاهرة، 2000، ص: 14.
- ²⁵ علي السلمي، وآخرون، السياسات و استراتيجيات الإدارة في الدول النامية، مكتبة غريب، القاهرة، دون تاريخ الطباعة، ص 96.
- ²⁶ E.Harlé & G. Chervalier, J. d'Hoerarne. Comment adapter l'entreprise à l'évolution des marchés. BORDAS. Paris. 1988. P. 81
- ²⁷ E.Harlé & G. Chervalier, J. d'Hoerarne , op ,cit p: 82.
- ²⁸ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 1999، ص: 131-132.
- ²⁹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 08
- ³⁰ محاضرات، ناصر دادي عدون، لطلبة السنة الأولى ماجستير، تخصص إدارة أعمال، مقياس مراقبة التسيير، جامعة الشلف، السنة الدراسية 2005-2006.
- ³¹ ALAIN BONNET & Jean Haton , Systèmes exoerts vers la maitrise technologique, INTER édition, 1986, P 42-43.
- ³² محاضرات، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره.
- ³³ قويدر الواحد عبد الله، أدوات نراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007، ص: 41.
- ³⁴ A. Khemkhem, la dynamique du contrôle de gestion, édition DUNOD , Paris, 1992 - p331
- ³⁵ Bartoli Anmie, le management dans L'organisation publique, édition DUNOD, Paris, 1997, P78
- ³⁶ Bartoli Anmie, opcit, P79
- ³⁷ ناصر دادي عدون، الاتصال ودوره في كفاءة المؤسسة الاقتصادية، دراسة نظرية وتطبيقية، دار المحمدية، الجزائر 2004، ص20.
- ³⁸ عبد الفتاح بوخمخ، تحليل وتقييم الأداء الاجتماعي في المنشأة الصناعية، دراسة ميدانية على الإطارات الوسطى والدنيا في المنشآت صناعة النسيج بالشرق الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2002، ص126.
- ³⁹ قويدر الواحد عبد الله مرجع سبق ذكره، ص 44.
- ⁴⁰ Jean Longatte & Jacques Muller , Economie D'entreprise, DUNOD , Paris ,1999, p:73.
- ⁴¹ سيد الهواري، مدخل إلى الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر، 1996، ص 11-14.
- ⁴² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص: 8.
- ⁴³ قويدر الواحد عبد الله مرجع سبق ذكره، ص 73-74.
- ⁴⁴ محمد صالح الحناوي و آخرون، أساسيات الإدارة المالية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2001، ص: 153.
- ⁴⁵ أنور عبد الخالق، الإدارة المالية و اتخاذ القرارات بمنشآت الأعمال، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1987، ص: 331.
- ⁴⁶ قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007، ص: 145.
- ⁴⁷ Norbert Guedj, le contrôle de gestion, édition d'Organisation, Paris, 1995, p285.
- ⁴⁸ Ministère de la fonction publique et de la reforme de l'état, Le contrôle de gestion dans les administrations de l'état, éléments méthodologie, France, juin 2002, Fiche 19, p181
- ⁴⁹ قويدر الواحد عبد الله مرجع سبق ذكره، ص 100.
- ⁵⁰ قويدر الواحد عبد الله مرجع سبق ذكره، ص 101-103.
- ⁵¹ قويدر الواحد عبد الله مرجع سبق ذكره، ص 102.