

## دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة ورفع كفاءتها

صفاء لشهب<sup>1</sup>

## ملخص:

سنحاول من خلال هذا المقال إبراز أهمية نظام مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة والرفع من جودة العمل التسييري لها ككل. لقد أصبح نظام مراقبة التسيير من بين أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حالياً وإن كان غير إجباري بحكم القانون، فهو يسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الأخطاء والانحرافات وتصحيحها بالشكل الذي يمنع تكرارها في المستقبل، كما يسمح لهم بتحقيق عدة أعمال في وقت واحد وهي: تحديد الأهداف و الاستراتيجيات، 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 و المستوى التنفيذي.

## Résumé :

A partir de cet article on va essayer de mettre en évidence l'importance du système de contrôle de gestion dans la performance de fonctionnement de l'entreprise, et dans l'amélioration de sa gestion en générale.

Bien qu'il ne soit pas imposé par la loi, le contrôle de gestion constitue actuellement l'un des outils de gestion les plus efficaces, car il permet aux gestionnaires la possibilité d'évaluer l'état de leur entreprise, de détecter d'éventuelles erreurs ou déviations afin de les corriger et d'éviter leurs répétitions, comme il permet d'atteindre à la fois plusieurs objectifs, à savoir :  
-déterminer les objectifs et les stratégies aussi que de suivre leur réalisation.

<sup>1</sup> أستاذة مساعدة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة.

- و قد أعطى Gervais تعريفا شبيها بالتعريف الذي قدمه Anthony لكنه أضاف ضرورة ملائمة الموارد لأهداف المؤسسة، وضرورة انسجام النشاطات الجارية مع الاستراتيجية المحددة.<sup>2</sup>
  - أما المخطط العام الفرنسي للمحاسبة فقد عرف مراقبة التسيير على أنها مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المديرين و مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية و دورية تخص سير المؤسسة وتؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حدث المديرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة و السريعة كلما استدعى الأمر ذلك.<sup>3</sup>
  - وذكر Guedj أن مراقبة التسيير تسمح للمنفذين ب:<sup>4</sup>
    - 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.<sup>5</sup>
  - و يعرف 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 و تفسر مجموع المعطيات المرتبطة بكل نشاط من نشاطات المؤسسة.<sup>6</sup>
- 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 و الانحرافات، وهي تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبصورة

- la coordination entre les différentes décisions et leur exécution surtout avec la décentralisation des responsabilités, leur permettant d'atteindre les objectifs généraux.

Donc le contrôle de gestion joue, dans ce domaine le rôle de médiateur entre le niveau stratégique et le niveau d'exécution.

## مقدمة:

مر الاقتصاد الوطني منذ الاستقلال عبر عدة مراحل، فبعد تعديل الدستور سنة 1989 أزيل الطابع الاقتصادي المخطط أو الموجه وانتهجت الدولة سياسة جديدة هي سياسة اقتصاد السوق.

إن هذا الوضع الاقتصادي لم يأتي بجديد في كل جهات الوطن، وهذا نتيجة الإصلاحات التي طبقت بشكل عشوائي من جهة، وكذلك نتيجة سوء التسيير والمراقبة والتنفيذ من جهة أخرى، بسبب كثرة المحسوبية على حساب الكفاءات وأيضا لسوء التنسيق بين الأنشطة والقرارات المتخذة، ومن هنا تظهر أهمية نظام مراقبة التسيير، فقد أصبح يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة و يفرض نفسه على كل مسير يريد أن يحقق النجاح، وفي هذا الصدد نطرح السؤال التالي: كيف يساعد هذا النظام على تحسين أداء المؤسسة وعلى رفع كفاءتها؟ وكيف تتم عملية تصميمه داخل المؤسسة؟

ولمعالجة هذا الإشكال سنطرق إلى العناصر التالية:

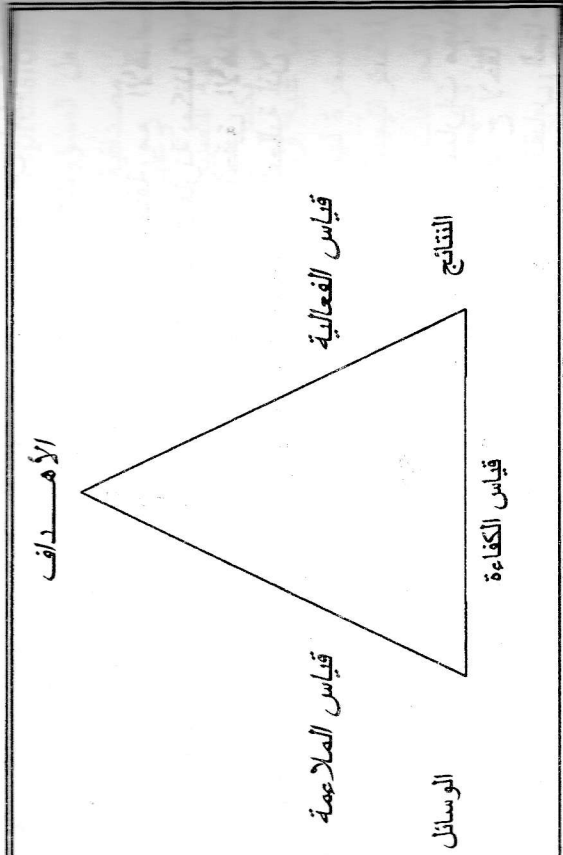
- مفهوم مراقبة التسيير.
- أهداف نظام مراقبة التسيير.
- مسار مراقبة التسيير.
- خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة.

## 1- مفهوم مراقبة التسيير:

حتى يمكننا الوصول إلى تعريف شامل لمراقبة التسيير سنحاول إعطاء أهم التعاريف التي قدمها الكتاب والمتمثلة فيما يلي:

- عرف Anthony مراقبة التسيير على أنها المسار الذي يتأكد من خلاله المسيرون من أنه تم الحصول على الموارد...و أنه تم استعمالها بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة.<sup>1</sup>

الشكل رقم 1: مثلث مراقبة التسيير



• المصدر: Michel Charpentier, Philippe Grandjean, Secteur public et contrôle de gestion, Paris, Edition d'organisation, 1998, p29.

1- العلاقة بين (الأهداف - الوسائل):  
 يتم التفكير في الأهداف والوسائل بصورة مترابطة ومتربطة، فمن جهة تشكل الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين عائقاً ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف قصيرة المدى، فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لابد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالوسائل المتاحة، ومن جهة أخرى فإن تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة إلى أهداف فرعية وتوزيعها على مختلف مراكز اتخاذ القرار للمؤسسة لا يمكن أن يتم بصورة مستقلة عن الوسائل المتاحة، فالمسؤول عن منتج معين يلتزم باحترام هدف البيع الذي يتم تحديده إذا وضع تحت تصرفه الغلاف المالي اللازم لذلك (فيما يخص مصاريف النقل، الإشهار...).

وبالتالي فإن العلاقة بين الأهداف والوسائل تطرح مشكلاً مضاعفاً للملاءمة:

### 1.1- مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل:

يعرف المسار بأنه مجموعة الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان والتي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة.<sup>7</sup>

يتم من خلال هذا المسار التأكد من أن الموارد والطاقت قد حصلت واستعملت بكل فعالية وكفاءة ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء، هذا يعني أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له ومن أمثلة ذلك نجد الموازنات التقديرية، كما تسمح بالقيادة المترابطة للأداء وكذلك القيادة الخفية وذلك باستخدام لوحات القيادة والمحاسبة التحليلية.

### 2.1- العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج هي قاعدة مراقبة التسيير:

لكل مؤسسة أهداف ووسائل توظيفها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار وتعمل مراقبة التسيير على اكتشاف هذه العلاقة كما هو مبين:<sup>8</sup>

ملائمة ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة، وبالتالي فهي نظام للتحكم في التسيير ككل.  
 من هذا التعريف الأخير سنحاول استخراج أهم الخصائص التي يتميز بها نظام مراقبة التسيير:

على المدى القصير: الملاءمة بين الأهداف والوسائل المتاحة أو القابلة للاستعمال في وقت قصير.

على المدى الطويل: الملاءمة بين الوسائل المستغلة من أجل تحقيق الاختيارات الإستراتيجية، وهذه الأخيرة تتطلب أهدافاً أبعداً.

ب- العلاقة بين (الأهداف - النتائج):  
تتضمن المرحلة المواءمة مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المبدئية لتقييم مدى تحقق هذه الأخيرة ومن خلال هذه المقارنة يمكننا تقييم مدى فعالية نشاطات المؤسسة، أي قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المسطرة، ويوصف المسؤول الذي يحقق هدفاً بالفعالية، فالفعالية إذن هي القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة.

ج- العلاقة بين (الوسائل - النتائج):  
يؤدي تحديد الأهداف وتوفير الوسائل إلى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة، والمشكل الذي سيطرَح لاحقاً هو تقييم إذا ما كانت النتائج المحققة كما ضببت وفق نظام القياس المتاح يمكن اعتبارها مرضية بالنظر إلى الوسائل المستعملة، والسؤال المطروح هو: هل حققت النتائج بأقل موارد ممكنة؟

بناءً على ما سبق يمكننا القول أن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية، الكفاءة والملاءمة، ويقصد بالفعالية التمكّن من تحقيق الأهداف المسطرة، أما الكفاءة فهي تحقيق هذه الأهداف بأقل موارد ممكنة (من حيث التكاليف و الوقت...)، وفيما يخص الملاءمة فهي توافق الأهداف مع الموارد المستخدمة لتحقيقها.

3.1- تساعد المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم التسييري:  
أشار التعريف الذي قدمه المخطط العام الفرنسي للمحاسبة فيما يخص نظام مراقبة التسيير، أنه يهتم بتزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة والتي تكون ناتجة عن المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وعن حالة السوق والمحيط الخارجي... لتساعدهم على التحكم في أدائهم وعلى اتخاذ القرارات المناسبة.

لكن مصطلح مراقبة التسيير (Contrôle de gestion) هو ترجمة عن اللغة الإنجليزية لمصطلح (Management control)، وكلمة "Control" في اللغة الإنجليزية معناها أقرب إلى "التحكم

Maîtrise" أكثر من "المراقبة Contrôle" بالفرنسية، وهذا لأن مصطلح "Contrôle" في اللغة الفرنسية يرتبط بمعنى الزجر والعقاب

"Répression" أكثر منه بمعنى الحماية "Protection" وهو ما يجعل المسؤولين والعمال يتعاملون بتحفّظ مع مراقب التسيير مما يحول دون مصداقية المعلومات وحسن سيرها.

وعليه فعلى مراقب التسيير أن يبذل جهده لإقناع العاملين بأن مراقبة التسيير تهدف إلى التحكم في التسيير وليس المراقبة بمعنى العقاب حتى يكسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات ومصداقيتها، كما عليه أن يتأكد من أن الأهداف المسطرة معقولة ومقبولة وأن الوسائل المسخرة لها ملائمة لتحقيقها حتى يتم التوصل إلى النتائج المطلوبة وفقاً للإستراتيجية المسطرة، فتصبح بذلك عملية قياس النتائج و تحليل الانحرافات منطقية يرتاح لها الأفراد و يقتنعون بأنها أحسن وسيلة للحكم على أدائهم و تحسينه.

2- أهداف نظام مراقبة التسيير:  
تهدف مراقبة التسيير كما رأينا سابقاً إلى التحكم في أداء الأفراد والمؤسسة ككل وذلك عن طريق محاولة تحقيق الأهداف التالية:

1.2- الربط بين الإستراتيجية والمستوى التنفيذي:  
سبق وأن تطرقنا إلى تعريف Anthony الذي يرى بأن مراقبة التسيير هي مسار يتأكد من خلاله المسيرون من أنه تم الحصول على الموارد و تم استعمالها بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة.

أكمل Anthony تعريفه بتوضيح العلاقة بين مراقبة التسيير والإستراتيجية حيث أشار بأن مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الإستراتيجية.

و من هذا التعريف يمكن استخراج نمطين من الآليات:  
أ- مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار.  
ب- مراقبة التسيير آلية للتنشيط.

## الجدول رقم 1: مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتشبيط

آلية لتنسيق القرار	الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار اكثر فعالية و ذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل و إجراءات تخصيص الموارد.
الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار اكثر فعالية و ذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل و إجراءات تخصيص الموارد.	الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة، وهو يتعلق بالجوانب الإنسانية (أفئاعهم مكافأتهم، تحفيزهم، تعليمهم...)

المصدر: Robert Teller, Op cit, p09

أشار أيضا Geudj أن الاستراتيجية ليست مجرد تحديد فقط إنما كذلك تنفيذ جيد، لهذا و مع ظروف المحيط المتغير باستمرار لم يعد من الممكن تحديد استراتيجية المؤسسة من دون أن تكون هناك متابعة يومية لتنفيذها، وهذا لكي يكون باستطاعة المؤسسة التراجع واتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي تتضمن مراقبة التسيير الربط بين التوايا الاستراتيجية لمتخذي القرارات و نشاطات المنفذين (إطارات، موظفين، بائعين، عمال...) و ذلك بالحرص على تبليغ الأوامر بصرامة و التأكد من تنفيذها.

كما أن تجزئة مراقبة المؤسسة إلى ثلاث نظم جزئية للمراقبة، تسمح بتحديد دقيق لدور مراقبة التسيير، فهي تتدرج بين الخيارات الاستراتيجية والنشاطات اليومية، أي أنها بمثابة وسيط بينهما وهذا ما يوضحه الجدول الموالي :

## الجدول رقم 2: الدور الوسيط لمراقبة التسيير

المراقبة التنفيذية	مراقبة التسيير	التخطيط الاستراتيجي
يتم تنظيم وتسيير المهام المتكررة عن طريق المراقبة التنفيذية أو مراقبة المهام التي تسمح بالتأكد من أهم المهام قد أنجزت بكفاءة و فعالية.	مراقبة التسيير كوسيط	الهدف الاستراتيجي إلى تحديد أهداف المؤسسة اللازمة للموارد لتحقيقها.
تحدد هذه المراقبة الإجراءات الروتينية، كما تحدد غالبا الآليات التي تسمح بتعظيم المهام المتكررة.		تحدد فيما بعد سياسات الحصول و تحويل استعمال هذه الموارد. وتترجم هذه السياسات مخططات محلي ومتابعة وموازنات تكون محل دراسة باستمرار.

المصدر: Robert Teller, Op cit, P 09

2.2- تصميم نظام للمعلومات :  
يعمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة على إقامة نظام للمعلومات خاص به، يسمح هذا النظام بتزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات الضرورية (المعلومات المحاسبية، المعلومات عن حالة السوق...) التي تساعد على اتخاذ القرارات، ويمكن تعريف نظام المعلومات على أنه "مجموع الإجراءات المنظمة التي تسمح بتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار و/ أو مراقبة المنظمة"<sup>10</sup>.  
وعليه ينبغي على نظام المعلومات أن يسمح بمعرفة الحاضر والمستقبل كما يجب أن يكون: متكيفا مع طبيعة (حجم، هيكل) المنظمة، و فعالا (العلاقة بين الجودة و التكاليف)، وبالتالي يسمى مراقب التسيير إلى توفير الخصائص والشروط السابقة في نظامه، لذلك فهو في حاجة إلى معلومات تتصف بالدقة، الشمولية و المصدقية.

المسؤولية، فمركز المسؤولية هو وسيلة تسمح بهيكل المؤسسة وتخفيف المسؤولين على التسيير طبقاً لإستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بتقييم مدى تطور كل مركز، وبالتالي فإن مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية مخصص لها باختيار الأهداف والوسائل المستعملة والمناسبة لتحقيق هذه الأهداف.<sup>11</sup>

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من مراكز المسؤولية وهي: مراكز التكاليف، مراكز المصاريف، مراكز رقم الأعمال، مراكز الأرباح، مراكز المردودية أو الاستثمارات.

#### 4-2 تحقيق اللامركزية :

على إثر ما سبق يعتبر نظام مراقبة التسيير وسيلة قوية لتحقيق اللامركزية ذلك لأنه:<sup>12</sup>

- يسمح بتخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة في مجموعها وكذلك على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية.
- يسند لكل وحدة أو هيئة الأهداف المراد تحقيقها والوسائل اللازمة لذلك.
- يسمح بإنشاء آلية مراقبة من خلال متابعة الإنجازات، بحيث تسمح لكل مركز باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- تمنح للمستويات السلمية العليا ضمان أكبر لتحقيق الكفاءة والفعالية في التسيير.

فاللامركزية ليست مجرد موضة أو فلسفة للتسيير ولكنها أيضاً تلبية لمتطلبات تطبيقية مثل:

- تحديد مكان اتخاذ القرار أين تتجمع أكبر الكفاءات (توفر المعلومات، المعرفة بالميدان، خبرة الأفراد).
- تقليص الفترة اللازمة لإجابة المؤسسة بتقليص مسار اتخاذ القرار.
- مشاركة أكبر عدد من الأفراد في المسؤولية وبالتالي تحفيزهم.

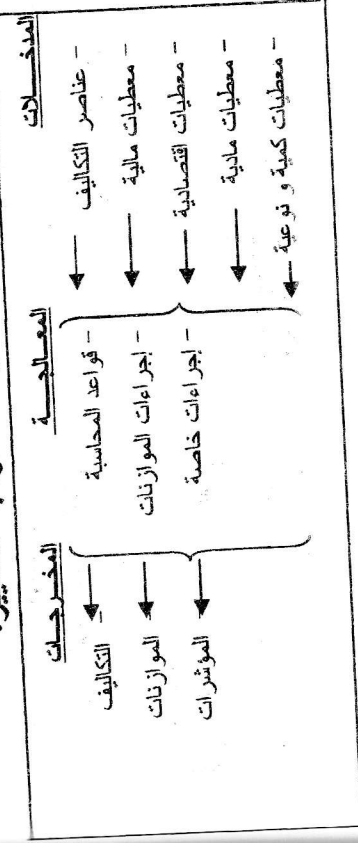
وحيث تكون اللامركزية ممكنة ومرغوب فيها، يقوم نظام مراقبة التسيير بتعديل طبيعة الإشراف المطبق، فالمسؤول الأعلى لم يعد في حاجة إلى متابعة كل نشاطات مساعديه بالتفصيل، إنما عليه أن يتحقق فقط من سلامة تأسيس هذه النشاطات من خلال النتائج المحققة وبالتالي يشكل نظام مراقبة التسيير آلية قوية للتنظيم، تضمن مسؤولية مختلفة الأطراف والمسؤولين وتنسق بين نشاطاتهم.

وإذا ما أردنا تمثيل نظام المعلومات لمراقبة التسيير بمدخلاته ومخرجاته والتحويلات الحاصلة به فإننا نجد ما يلي:

- تتمثل المدخلات في: تكاليف وإيرادات المحاسبة العامة و معطيات أخرى للمحاسبة التحليلية، التدفقات المالية الخارجية والداخلية إضافة إلى المدخلات الأخرى (الاستراتيجية، التسويقية...).
- تتمثل المعالجة في: الإجراءات المحاسبية، وضع الموازنات، حساب التكاليف و الفروقات.
- أما المخرجات فتتمثل في: الموازنات، المخططات، التكاليف، الفروقات... الخ

و بالتالي يمكننا تمثيل نظام المعلومات لمراقبة التسيير بالشكل التالي:

الشكل رقم 2: نظام المعلومات لمراقبة التسيير.



المصدر: P Claude Alzard, sabine sépari, Op cit, 89

يعتبر نظام مراقبة التسيير أداة أساسية لتقديم المعلومات الأساسية والمختلفة للإدارة العامة ولرؤساء المصالح، وهو يحل قلب المؤسسة لكنه يبقى يمثل جزءاً من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة.

3-2 المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة: لمراقبة التسيير مسؤوليات أخرى، فلها مهمة المساهمة في تصور هيكل المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة، إن وضع نظام لمراقبة التسيير يفترض هيكله معينة للمؤسسة وخصوصاً يفترض توزيعاً لمراكز

المدرسين على وضع استراتيجية طويلة المدى يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات وأيضا المدى القصير (> سنة) عن طريق ما يسمى بالموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل.

### 2.3- التنفيذ (l'exécution):

مرحلة التنفيذ هي المرحلة المالية لمرحلة التخطيط، فبعدما يتم التخطيط لما تزيد المؤسسة أن تحققه، تبدأ مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة.

### 3.3- المتابعة و التحليل (Le suivi et l'analyse):

إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئيا على الظروف المحيطة و بالتالي يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود "نظام للقياس"، ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة، أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات، ومجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف واقع النتائج بشكل "نظام القياس".

إن الهدف من هذه المرحلة هو مقارنة ومقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة، وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل انحرافا بالنسبة لمخطط النشاط وهذا يتضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية، أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تدرج ضمن المجال المقبول لأي عمل تنبؤي وبالتالي يمكن اعتبار هذه المرحلة بمثابة مراقبة أولية، وهي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الأهداف المنتظرة.

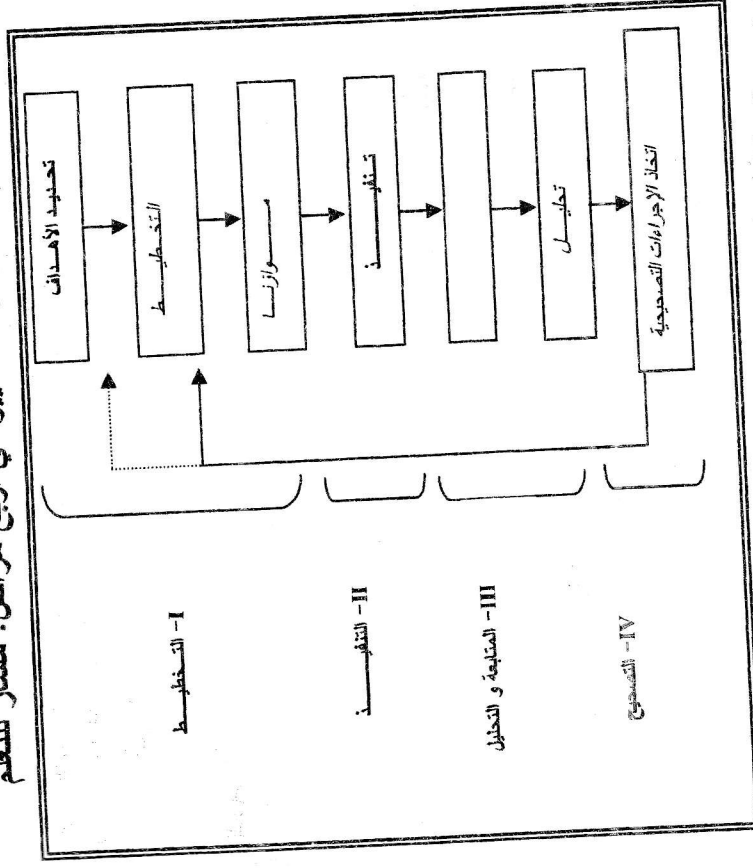
### 4.3- الإجراءات التصحيحية (Les actions correctives):

تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبؤي ضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ، أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية استعمالها، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في

### 3- مسار مراقبة التسيير:

يمكن النظر إلى نظام مراقبة التسيير على أنه مسار أو حلقة تفترض الإثراء والتعلم تدريجيا، وهذا المسار هو عبارة عن حلقة مكونة من أربع مراحل كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم 3 : مراقبة التسيير في أربع مراحل: مسار للتعلم



المصدر: Helene Loning, Le contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2003, P03.

إن مرحلة التخطيط من ناحية تحديد الأهداف والتسيير التنبؤي تكون متنوعة بمرحلة التنفيذ أو الإنجاز، حيث تسجل النتائج بعناية ثم تحلل لكي يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية للأعمال التي تم التخطيط لها وسنحاول شرح وتبسيط هذه المراحل الأربعة فيما يلي:

### 1.3- التخطيط (La Planification):

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ وذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها، يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة والتي تساعد

دراسة عامة للمحيط:  
يعتمد المراقب لتحقيق هذه الدراسة على المعلومات والدراسات المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة، أو لدى المسؤولين التجاريين أو لدى إدارة الموظفين، كما يستشير المنظمات المتخصصة والمرائد المتخصصة وكذلك الغرف التجارية... الخ، فعلى المراقب أن لا يهمل أية معلومة لأنه لن تكون لديه في الغالب فرصة أخرى لتكوين رصيد مماثل من المعلومات (ولا الوقت لإنجاز ذلك)، كما يعتمد كذلك في دراسته على المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وبصورة خاصة أولئك الذين لديهم اتصالات مع السوق والمنتجات.

عندما ينتهي المراقب من هذه الدراسة يصبح بإمكانه استخراج معلومات مفيدة، وبصورة خاصة العوامل التي تؤثر على مستقبل المؤسسة والتي تتمثل في:<sup>14</sup>

- **العوامل الاقتصادية والاجتماعية:** تتعلق بالمشورات الكلاسيكية الخاصة بتطور الأسعار، ووضعية التشغيل، مؤشرات التضخم، وبوضعية الاقتصاد بصورة عامة (البورصة، التجارة الخارجية... الخ)، وكذلك الإجراءات الحديثة المتخذة من طرف المسؤولين في هذه المجالات، ويسمح هذا التحليل بتحديد المخاطر على المدى القصير وتحديد تأثيراتها على المؤسسة.

- **العوامل التجارية:** تتضمن المعطيات المتعلقة بالأسواق وتطورها، عادات الاستهلاك، تطور المنافسة ويسمح هذا التحليل بإلقاء الضوء على مكانة المؤسسة في السوق وتحديد مواقع القوة والضعف لديها.

- **العوامل الخاصة بالنشاط:** مثل مستوى التأهيل لمهمة المؤسسة (كالإعلام الآلي مثلا)، سهولة التوظيف، الأجور المطبقة، التكوين المطلوب، التطور الحديث لتقنيات وطرق الإنتاج.

- **العوامل التنظيمية:** هي تلك التي لها علاقة بالمستهلكين، وبالقوانين المتعلقة بحماية المحيط، وبصورة عامة التشريعات المتعلقة بهذا المنتج أو ذاك وبالأسواق وقطاعات النشاطات.

الحالات القصوى على الأهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها.

في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات والاقتراحات الواجب اتخاذها فقط فهو غير مسؤول عن اتخاذ القرارات بهذا الشأن لأن هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته.

يسمح هذا المسار بمساعدة المسؤولين وأفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة، فهو وسيلة لتحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها وبالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين والأفراد التعرف على أخطائهم وتحسين أدائهم في المستقبل، وعليه فإن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التدريب والتعليم و إلى تحسين جودة العمل التسييري للمؤسسة ككل.

#### 4- خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة

يمكن لمراقب التسيير أن يصادف عند وصوله إلى المؤسسة حالتين وهما:

- إما أن يكون نظام مراقبة التسيير موجود في المؤسسة، وفي هذه الحالة يندمج مع فريق العمل الذي يترأسه و يندمج كذلك مع النظام و يسعى إلى تحسين فعاليته.

- وإما أن يكون نظام مراقبة التسيير غير موجود في المؤسسة، وفي هذه الحالة عليه أن يقوم بإنشاء وظيفة مراقبة التسيير ونظام المعلومات ومسار المراقبة في وقت واحد، وسنحاول فيما يلي دراسة الحالة الثانية بتعمق وذلك بدراسة طريقة العمل التي يتبعها مراقب التسيير عند وصوله إلى المؤسسة ومختلف المراحل التي يتبعها بدقة والتي يمكن تقسيمها إلى أربعة مراحل وهي:

#### 1.4- دراسة محيط و قطاع نشاط المؤسسة

تتجه دراسة المحيط من العموميات إلى الخصوصيات، فتتعلق من المحيط الاقتصادي والاجتماعي والنقوي للمؤسسة لتصل إلى قطاع نشاط المؤسسة، وهذا من أجل الوصول إلى فهم إجمالي للظواهر الخارجية التي يمكن أن يكون لها تأثير على المؤسسة.



تسمح نتائج هذه الدراسة للمؤسسة بالتعرف على نقاط قوتها وضعفها وتساعد على إعداد إستراتيجيتها، كما تسمح لها بتحديد التهديدات والفرص الموجودة في محيطها وبالتالي تساعد على تحسين موقعها في السوق وفي قطاع نشاطها.

#### 2.4- دراسة داخلية للمؤسسة

بعدما يتعرف مراقب التسيير على التهديدات والفرص الموجودة في محيط المؤسسة وفي قطاع نشاطها يقوم بدراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوتها وضعفها و تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ملامح المؤسسة وتوجيه التدخلات المستقبلية.

#### 1- دراسة اقتصادية للمؤسسة :

يركز مراقب التسيير من أجل رصد صورة المؤسسة على ماضيها، حاضرها ومستقبلها، ويحاول في بداية الأمر استخلاص ومعرفة إستراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال مقابلاته مع الإدارة العامة وأهم المسيرين، إن اطلاع مراقب التسيير على إستراتيجية المؤسسة وعلى أهدافها القصيرة والمتوسطة المدى تساعد كثيرا على تصميم نظام ملائم معها، لكنه غالبا ما يفاجأ بعدم وجود إستراتيجية وأهداف لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفي هذه الحالة يحاول التعرف على الخطوط العريضة التي ترمي المؤسسة إلى تحقيقها.

بعد التعرف على الأهداف وعلى الإستراتيجية المسطرة من طرف المؤسسة يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة (السنة الماضية والحالية) من خلال دراسة رقم أعمالها، حصتها في السوق، معدلات التقدم، النتائج الصافية وكذلك مختلف النسب المالية (السيولة، الاستقلالية المالية، رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل، الخزينة، المردودية، القدرة على التسديد، الخطر المالي... الخ).

إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف التي ينبغي تحسينها (من أجل هذا يرجع مراقب التسيير إلى الميزانيات، حسابات النتائج، الإحصائيات)، وبالتالي يكون قد كون نظرة اقتصادية شاملة عن المؤسسة<sup>15</sup>.

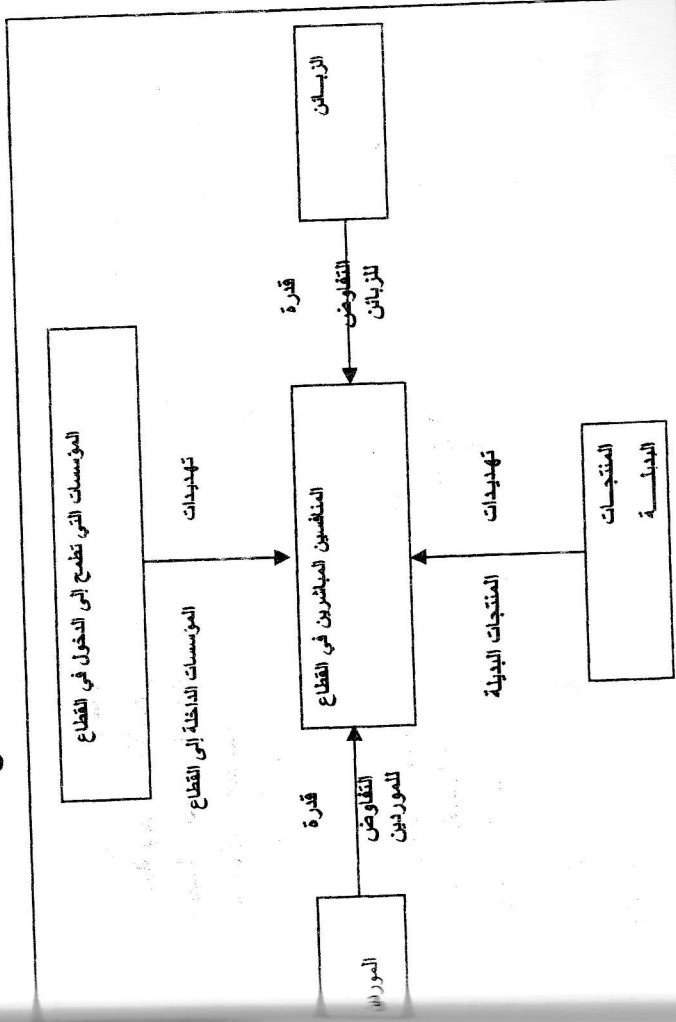
وفي نهاية هذه الدراسة، ونتيجة لهذا البحث يتمكن مراقب التسيير من استخراج العوامل الأساسية التي تعتمد عليها كل مؤسسة من أجل نجاحها.

#### ب- تحليل قطاع نشاط المؤسسة:

بعد أن يتعرف مراقب التسيير على المحيط العام للمؤسسة، يقوم بالتعمق في دراسته أكثر عن طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تعمل به المؤسسة،

والهدف من هذه الدراسة هو معرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه، وفي هذا الصدد حصر Porter العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية في 5 قوى كما هي مبينة في الشكل:

الشكل رقم 4: القوى التنافسية الخمسة لقطاع النشاط.



المصدر: M. Porter, L'avantage concurrentiel, paris, Dunod, P15

يستطيع مراقب التسيير من خلال هذه النظرة الاقتصادية أن يصفن مؤسسة إلى إحدى القطاعات الخمس التالية:<sup>16</sup>

**I : القطاع I :** مؤسسات ذات مردودية كبيرة وتواجه خطر مالي ضعيف، ومن الضروري على هذه المؤسسات أن تتفادى الموت المبكر لنشاطاتها و بالتالي عليها أن تحدد استراتيجية للمحافظة على هذه المكانة.

**II : القطاع II :** مؤسسات ذات مردودية جيدة لكنها تواجه خطر مالي كبير، و السبب هنا قد يكون راجع لعدم التوازن بين النمو المحقق و الموارد المالية التي بحوزة المؤسسة، أو بسبب هيكله مواردها التمويلية والتي لا تتناسب مع طبيعة نشاطاتها، و بالتالي على المؤسسة أن تعمل على ضمان التوازن المالي في المدى الطويل و أن تتفادى مشاكل التسديد.

**III : القطاع III :** المؤسسات التي تنتمي لهذا القطاع هي عكس مؤسسات القطاع II لأنها لا تواجه أي خطر مالي لكنها لا تحقق أي مردودية، فقد تفقد نشاطاتها القديمة جاذبيتها لدى الزبائن، أو قد تكون في مرحلة تنويع منتجاتها، وفي هذه الحالة على المؤسسة أن تعمل على تحسين حالتها وأن تضع مخططاً لإعادة هيكلتها.

**VI : القطاع VI :** وهي أسوء حالة قد تكون فيها المؤسسة، حيث لا تحقق المؤسسة أي مردودية وتواجه في نفس الوقت مشاكل تمويلية و بالتالي على المؤسسة أن تقوم بتحليل وضعيتها بأسرع ما يمكن لاتخاذ التدابير اللازمة، كان تضع خطة عمل على المدى القصير لاختيار النشاطات التي تحقق المردودية كما عليها أن تعيد النظر في هيكلتها المالية لتتفادى مشاكل التسديد.

**V : القطاع V :** تمثل هذه الوضعية الحالة العامة للمؤسسات، بحيث تحقق مردودية ضعيفة ولكنها لا تواجه مشاكل مالية كبيرة، بالتالي على هذه المؤسسات أن تعمل على تحسين مردوديتها دون التأثير على وضعها المالي.

### II - تشخيص تنظيم المؤسسة :

يقوم مراقب التسيير بعد إجراء الدراسة الاقتصادية للمؤسسة بتشخيص تنظيم المؤسسة، حيث يقوم أولاً بالاطلاع على الهيكل التنظيمي لها وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في

المهبرات الأساسية، وفي حالة وجود متغيرة أو أكثر غير متحكم فيها لابد من إعادة النظر في الهيكل التنظيمية وإعادة المسؤوليات، ثم يقوم بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق، فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية فإذا كانت الترقية على أساس النتائج فإن هذا سيشجع العاملين على استخدام وسائل مراقبة التسيير، أما إذا كانت الترقية على أساس الأقدمية أو المحسوبية فإن تكون هناك جدوى من استخدام هذه الوسائل بما أنها لا تستعمل للحكم على أدائهم، وعلى مراقب التسيير في هذه الحالة أن يبحث عن الوسيلة المناسبة باعتباره عضواً في مجلس الإدارة لتطوير نظام الترقية<sup>17</sup>.

### 3.4 - اقتراح نظام لمراقبة التسيير

عندما يتعرف مراقب التسيير على الإجابات السابقة يصبح بإمكانه اقتراح نظام لمراقبة التسيير بحيث يكون متلائم مع وضعية المؤسسة، في بداية الأمر يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود والمتعلق بالمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية والإحصائيات، بعد ذلك تكيف هذه المجموعة من النظم مع الاحتياجات الناجمة عن الأهداف المنتظرة، وخلال مرحلة البحث عن المعلومات يكون المراقب قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجود ومدى أهميته أي إذا ما كان ذا مصداقية وإذا ما كانت آجال الإنجاز محترمة و الوسائل المستعملة ملائمة وكاملة.

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة باختيار وسائل المراقبة الملائمة لحالة المؤسسة وذلك حسب الحالة التي يكون قد شخصها في المرحلة السابقة كما هو موضح:

**I : القطاع I :** تضع المؤسسة في هذه الحالة خطة استراتيجية، تعمل من خلالها على المحافظة على وضعيتها الجيدة، كما يمكنها أن تلجأ إلى خطة للاستثمار لاختيار الاستثمارات الناتجة عن تلك الخطة و مراقبة مردوديتها.

**II : القطاع II :** تعمل المؤسسة في هذه الحالة على تحسين وضعيتها المالية مع المحافظة على مردوديتها، ولهذا الصدد تقوم بدراسة مردودية الاستثمارات لاختيار تلك التي تحقق أرباحاً في أقصر الأجل، كما يمكنها أن تضع خطة لتمويل الاستثمارات على عدة

• وهل هي مركزة على " المتغيرات الأساسية " التي ينبغي متابعتها في حال مركز المسؤولية ؟  
 إن استجابة نظام مراقبة التسيير لاحتياجات المؤسسة يعني كذلك أهمية طلبات الإدارة ونظام المراقبة الداخلية، لهذا ينبغي التساؤل عن مدى ملائمة الوسائل المستعملة مع المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة ومع " المتغيرات الأساسية " التي ينبغي متابعتها قبل كل شيء .  
 • فإذا كان للمؤسسة مشاكل مالية حرجة والمتعلقة بمشاكل في الخزينة، فهل الوسائل المطبقة تسمح بإجراء مراقبة ومتابعة عليها ؟  
 • وإذا كان أحد العوامل المتبعة يتعلق بحجم الأجور، فهل تسمح الوثائق الداخلية بمعرفة عدد العمال الذين دخلوا وخرجوا حسب فئاتهم وحساب ذلك في أية لحظة ؟

ينم عادة الحكم على مدى فعالية النظام المقترح بالاعتماد على عدة مقاييس نوعية ننكر منها:  
 - آجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق و النتائج المطلوبة .  
 - سهولة استعماله .  
 - مصداقية المعلومات المقدمة .  
 - وظيفة المعلومات المقدمة .  
 - إمكانية إجراء مناقشات داخلية .  
 وعلى مراقب التسيير أن يتحلى بالروح النقدية و أن يتقبل الانتقادات الموجهة له، كما عليه أن يتحلى بالجرأة في طرح الأسئلة .

#### ب- طريقة عمله :

إن الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط مع احترام الإجراءات و الآجال المحددة، يقوم مراقب التسيير بدراسة ومقارنة النتائج المحققة بواسطة النظام مع الأهداف الداخلية للمؤسسة، وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مصحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل .  
 تسمح الرزنامة بالتأكد من ملائمة توقعات النظام وتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع إما لكثافة ونقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الآجال المطلوبة .

سنوات و ذلك لتوضيح كيفية تمويل الاستثمارات و ضمان تسديد الديون .

**III : القطاع** : بما أن الخطر المالي ضعيف في هذه الحالة يكون بوسع مراقب التسيير أن يضع الوسائل اللازمة لإعادة هيكلة نشاطات المؤسسة، كالمحاسبة التحليلية للتعرف على مردودية المنتجات، ودراسة مردودية الاستثمارات (التي سيتم اقتراحها) لتضمن مردوديتها على المدى الطويل، والموازنات التقديرية للتسيق بين أعمال المسؤولين .

**VI : القطاع** : بما أن المؤسسة في هذه الحالة تكون في وضعية حرجة بسبب عجز المردودية و الخطر المالي الذي يعترضها لا يكون لمراقب التسيير الوقت الكافي لتعديل الوضعية و بالتالي فعليه أن يتكيف بسرعة معها، و لهذا يقوم بوضع نظام للمحاسبة التحليلية ليتمكن من خلاله التعرف على المردودية التي تحققها النشاطات و إلغاء تلك التي لا فائدة منها، كما يقوم بوضع لوحة قيادة للإدارة العامة لمتابعة رقم الأعمال، التكاليف المباشرة، مدى تغطية التكاليف الثابتة، وضعية الخزينة، وأخيرا وضع تقديرات لهذه الأخيرة .

**V : القطاع** : يملك مراقب التسيير في هذه الحالة كل الخيارات لوضع الوسائل الخاصة به والتي يراها مناسبة للمؤسسة، كما يمكنه تطبيق الوسائل التي اعتمدها في حالة المؤسسات الموجودة في القطاع السابقة الذكر، والتي تتشابه وضعيتها إلى حد ما مع وضعية المؤسسة التي هو فيها .

#### 4.4- متابعة النظام المقترح

لا يكفي مراقب التسيير باقتراحه للنظام فقط، بل عليه أن يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط الثلاث التالية<sup>18</sup> :

- أ- **تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة:**  
 تتمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد فيما يلي:  
 \* هل الوسائل المقترحة (في المرحلة 3) تسمح بتحسين النتائج؟  
 \* هل تستجيب هذه الوسائل للتوقعات العملية كما تم التعبير عنها أثناء الدراسات الأولية ؟

بالرغم من تأجيل هذه النقطة إلى الأخير، فإنه من المهم جدا التأكد من مدى توافق التكلفة الإجمالية للنظام مع إمكانيات المؤسسة، إضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون العلاقة بين (تحسين النتائج/ التكلفة) محل دراسة تحليلية دقيقة بهدف دراسة كيفية تحسينها.

- وكخلاصة لما سبق فإن الدراسة التفسيرية لوسائل مراقبة التسيير وطريقة عمل هذا النظام تهدف إلى التأكد من أن:
  - المؤسسة تمتلك الوسائل الضرورية المكيفة في نفس الوقت مع خصوصياتها ومع وضعيتها الاقتصادية.
  - هذه الوسائل تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة.
  - تكلفة النظام توافق إمكانيات المؤسسة.

### الخاتمة:

من خلال دراسة و تحليل طبيعة نظام مراقبة التسيير يمكننا أن نقف أمام أهم العناصر ذات الصلة بالموضوع من خلال مايلي:

- تتم عملية تنفيذ الأعمال من طرف الأفراد في ظروف مختلفة وفي مناطق وبأدوات مختلفة، وهذا ما يؤدي إلى احتمال ظهور الانحرافات وهو ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى مراقبة التسيير.
- يجب أن ينظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة وليست غاية فهي تعمل على تزويد المديرين و المسؤولين بمختلف المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة، كما تعمل على تطوير القرارات والكفاءات من خلال تحديد الانحرافات وتفسيرها بما يسمح بعلم تكرارها مستقبلا وبالتالي فهي تهدف إلى تحسين أداء الأفراد والمؤسسة ككل.
- يمكن النظر إلى مسار مراقبة التسيير على أنه مسار للتعلم ويتكون هذا المسار من أربعة مراحل وهي : التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل وأخيرا تصحيح الانحرافات.
- تتطلب مهمة مراقبة التسيير أن يكون مراقب التسيير مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسات ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التعبير بالإضافة إلى المواصفات الأخرى التي ينبغي أن

تتوفر فيه وأهمها المعارف المالية والمحاسبية، الانفتاح، المرونة، التنظيم والصرامة والقدرة على الاتصال.....

- يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولويات، وتعتبر هذه الأدوات كتقنيات تسمح بتخطيط الأدوات وكذلك متابعتها والحكم عليها بعد تنفيذها.

الهوامش :

- 1- Robert le duff, encyclopedie de la gestion et du management, paris, Dalloz, 1999, p 194.
- 2- Michel Gervais, contrôle de gestion, 7<sup>ème</sup> édition, paris, économique, 2000, p 20.
- 3- Pierre lauzel, Robert Teller, control de gestion et budgets, 8ème édition, paris, Dalloz, 1997, p 14.
- 4- Norbert guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3<sup>ème</sup> édition, paris, édition d'organisation, 2000, p 38.
- 5- Jean pierre jobard, Pierre Gregory, gestion, paris, Dalloz, 1995, p 601.
- 6- Robert Teller, le contrôle de gestion « pour un pilotage intègrent stratégie et finance », paris, management société, 1999, p8.
- 7- Henri bouquin, le contrôle de gestion, 3<sup>ème</sup> édition, paris, 1998, p 21.
- 8- P L bescos et autre, contrôle de gestion et management, 4<sup>ème</sup> édition , paris, édition montchréstien , 1997, p38.
- 9- Michel charpentier, Philippe grandjean, Op cit, p21.
- 10- Claude alazard, sabine sépari, contrôle de gestion, 5ème édition, paris, dunod, 2001, p86
- 11- Robert Teller, Op cit, p15.
- 12- pL bescas et autres, Op cit p76.
- 13- pL bescos et autres, Op cit p22.

- 6-Gervais Michel, Contrôle de gestion , 7<sup>e</sup> Edition , Paris, Economica, 2000.
- 7-Geudj Nobert, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise 3<sup>e</sup> Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000.
- 8-Jobard Jean- pierre, Grégory pierre, Gestion, Paris, Dalloz, 1995.
- 9-Lauzel Pierre, Teller Robert, Contrôle de gestion et budgets, 8<sup>e</sup> Edition, Paris, Dalloz, 1997.
- 10-Le Duff Robert, Encyclopédie de la gestion et du management, Paris, Dalloz, 1999.
- 11-Loning Hélène, Le contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2003.
- 12-Porter .M, L'avantage concurrentiel, Paris, Dunod, 1997.
- 13-Teller Robert, Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance » , Paris, management société, 1999.
- 14- عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.

- 14- Isabelle de kerviler, Loic de kerviler, le contrôle de gestion à la portée de tous, 3<sup>ème</sup> édition paris, édition economica, 2000, p131.
- 15- Isabelle de kerviler, Op cit, p132. -16 عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 94.
- 17-عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 100.

18- Isabelle de kerviler, Loic de kerviler, Op cit, p 135.

**المراجع:**

- 1- Alazard Claude, Sépari Sabine, Contrôle de gestion, 5<sup>e</sup> Edition, Paris, Dunod, 2001.
- 2- Bouquin Henri, Le contrôle de gestion, 3<sup>e</sup> Edition, Paris, Puf, 1997.
- 3- P. Bescos L et autres, Contrôle de gestion et management, 4<sup>e</sup> Edition, Paris Edition Montchrestien, 1997.
- 4-Charpentier Michel, Grandjean Philippe, Secteur public et contrôle de gestion, Paris, Edition d'organisation, 1998.
- 5- De Kerviler Isabelle, de Kerviler loic, Le contrôle de gestion à la portée de tous, 3<sup>e</sup> Edition, Paris, Economica, 2000.