

## واقع استخدام أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية

### - مديرية الصيانة مؤسسة سوناطراكبالأغواط نموذجاً -

أ. خيرة بوهالي

أستاذ مساعد صنف "أ"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
جامعة الأغواط- الجزائر

أ.د. خليل عبد الرزاق

أستاذ التعليم العالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
جامعة قالم- الجزائر

#### المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على واقع استخدام أدوات مراقبة التسيير في مديرية الصيانة بالأغواط، تتمثل أهم هذه الأدوات في المحاسبة التحليلية، الموازنات ولوحة القيادة، تؤدي هذه الأدوات عدة أدوار في مجال التخطيط، التنسيق، الرقابة واتخاذ القرار، حيث سنركز في دراستنا هذه على هذين الدورين الأخيرين. توصلنا إلى أن المديرية تعتمد على هذه الأدوات في الرقابة من خلال تحليل الانحرافات شهريا، وبناءا عليه يتم اتخاذ قرارات لتفادي تكرارها.

**الكلمات المفتاحية:** مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الموازنات، لوحة القيادة

#### Abstract:

The main concern of this study is to spot light on the use of management control Tools in the maintenance department in Laghouat. The most important tools are the analytical accounting, budgets and dashboard. These tools play significant roles in planning, coordination, control and decision making. In this study, however, a huge emphasis will be given to the last two roles. We found that this direction relies on these tools in the control via analyzing the divergences each month, and accordingly decisions are taken based on the given information to avoid any recurrence.

**Keywords:** management control, analytical accounting, budgets, dashboard

## مقدمة:

نظرا للتغيرات التي يعرفها المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، تسعى هذه الأخيرة للسيطرة على محيطها الداخلي ومسايرة محيطها الخارجي، لذلك تعتمد على التسيير بمختلف أبعاده : التخطيط، التنظيم، التنسيق، التوجيه والرقابة، حيث تعد هذه الأخيرة كوظيفة هامة تتعدد أنواعها وفقا لمجالات نشاطها ومستوياتها، ومنها مراقبة التسيير التي تعمل من خلال عدة أدوات لضمان أن الموارد مستخدمة بطريقة كفؤة وفعالة من أجل بلوغ الأهداف المحددة، تختلف هاته الأدوات من مؤسسة لأخرى تبعا لعدة عوامل منها : عمر المؤسسة، هيكلها التنظيمي وبيئتها.

اقتصرت مراقبة التسيير في بداية ظهورها على المحاسبة العامة ومعلومات تتعلق بعلاقة المردودية بالنشاط والمنتجات المحققة والمباعة؛ باستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي، أي كانت تقتصر على الجانب المحاسبي فقط، و لكن بعد ذلك تغير مفهوم مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم أشمل يتضمن كل المعايير والمقاييس والأدوات المحاسبية وغير المحاسبية التي من شأنها أن تدعم عملية التسيير داخل المؤسسة؛ وتساعد على تقييم كل أنواع الأداء وليس الأداء المالي فقط، وهو ما أدى إلى تطور أنظمة مراقبة التسيير، حيث تم إدخال المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة.

نحاول في هذه الدراسة الوقوف على مدى استعمال هذه الأدوات في مديرية الصيانة بالأغواط، وخاصة فيما يتعلق بدورها في نظام مراقبة التسيير.

## الجانب النظري:

### أولاً: تعريف مراقبة التسيير

هناك عدة تعاريف لمراقبة التسيير، حيث يعتبر تعريف R.N.Anthony (1965) من أول التعاريف فعرّفها بأنها: " العملية التي يحصل من خلالها المسيرين على ضمان أن الموارد محصلة ومستعملة بكفاءة وفعالية لإنجاز أهداف المنظمة"<sup>1</sup>.

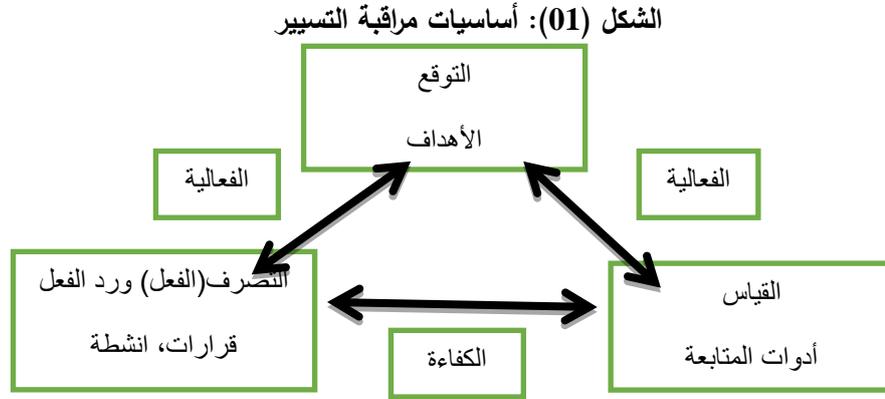
و نظرا لتغير كفاءات التسيير والتوجه أكثر نحو تفويض وتحميل المسؤولية المتزايدة للفاعلين، إضافة إلى الاختلاف بين الأهداف الشخصية للمسيرين وأهداف المؤسسة، لهذا أصبح تعريف مراقبة التسيير يتجه إلى اعتبارها كنظام تحفيز ونظام تعديل للسلوكات قصد تحقيق ما يسمى بتقارب الأهداف.

ولهذا اقترح P. Boisselier et autre تعريف لمراقبة التسيير يأخذ بعين الاعتبار هذا البعد<sup>2</sup>، حيث عرفها كما يلي: "تبحث مراقبة التسيير عن تصور ووضع أنظمة معلومات موجه لتوجيه سلوكات المستخدمين والمسيرين وللسماع لهم بالتصرف لتحقيق التقارب الاقتصادي الإجمالي بين الأهداف، الموارد والإنجازات، يجب أن تعتبر كأداة لقيادة المؤسسة لأنها تراقب كفاءة وفعالية الأنشطة والموارد (اقتصاد الموارد) لإنجاز أهداف المنظمة"<sup>3</sup>.

و هو نفس التوجه لتعريف Simon 1995 الذي عرف مراقبة التسيير الحديثة بأنها: " العمليات والإجراءات المبنية على أساس المعلومات التي يستعملها المسيرين للحفاظ أو تعديل بعض أشكال أنشطة المنظمة"<sup>4</sup>.

فيلاحظ من خلال التعريف أن:<sup>5</sup>

- تعتبر المعلومة هي الطريقة الأولى لمراقبة التسيير ومهما كانت محاسبة، مالية، عملياتية، كميّة أو نوعية؛
  - يستعملها المسيرون للتأثير على أعضاء المنظمة، ولتنسيق تعاونهم؛
  - لم يفترض مسبقاً معرفة المسيرين أين تذهب المؤسسة (الأهداف)؛
  - يجب أن يؤثر المسيرون على الأعضاء الآخرين للمنظمة، لكن تقوم أيضاً على مبادرة العمليتين في ربح الفرص الظاهرة في إطار الأنشطة اليومية مع الأخذ بعين الاعتبار الطبيعة البارزة للاستراتيجية.
- من خلال التعريف السابقة نلاحظ أنها تربط بين ثلاث عناصر وهي: الأهداف، الموارد والإنجازات، وهذا ما نوضحه في الشكل التالي:



Source: Caroline Selmer, la boîte à outils du contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2013, p:13 .

تتم هذه العلاقة في ثلاث مراحل هي:<sup>6</sup>

- 1- التوقع «prévoir»: تعني ترقيم الأهداف، مخططات النشاط، الوسائل... الخ، لتترجم مخططات لثلاث سنوات، موازنات والتقديرات الشهرية.
- 2- القياس «mesurer»: تتمثل في المراقبة والتحقق من التنفيذ الجيد للعمليات لتقييم: الفعالية: القدرة على بلوغ الأهداف. الكفاءة: النتائج المحققة مرضية مقارنة بالوسائل المتاحة. الملائمة: مطابقة الأهداف مع الرهانات، يعني احتمال بلوغ الأهداف بالنظر للوسائل المتاحة و من بين أدوات القياس نجد الميزانية، المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة... الخ.
- 3- التصرف «agir»: يعني فهم وتحليل الانحرافات ما كان متوقع والمنجز، والتقدم في انجاز الأهداف واستعمال الموارد.

يرى Jean Loup Ardoin أن مراقبة التسيير تقوم على أساسين هما:<sup>7</sup>

- نظام مراقبة التسيير؛
- عملية المراقبة.

تتكون عملية المراقبة من أجل تحديد الأهداف الاقتصادية ، ضبط مخططات النشاط لبلوغها وقياس وترجمة النتائج الجزئية لضبط مخططات النشاط وبلوغ الأهداف.

أما نظام المراقبة فيمثل المجموع المنظم للأدوات : المخططات، الموازنات، لوحة القيادة والمحاسبة التي تستعملها المؤسسة لدعم وتشكيل اختياراتها.

في الواقع يرتبط نظام وعملية المراقبة ارتباطاً وثيقاً، حيث لا يمكن أن تنتشر العملية دون الاستناد على نظام اجراءات ووثائق، وبالعكس النظام يعبر عن الطريقة التي توضع من خلالها العملية في المؤسسة.

### ثانياً: أهداف مراقبة التسيير

تعمل على المساعدة في:<sup>8</sup>

- اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمساهمة في تحديد التوجهات المستقبلية للمنظمة؛
- تحسين أداء المنظمة بالتحكم في تسييرها الداخلي، وبالتالي العوائد والتكاليف وتكييفها مع تغيرات البيئة؛
- تنفيذ الاستراتيجية والتغيرات حسب إعداد المخطط والموازنة التي تترجم المراحل والوسائل المتاحة للمسؤولين لإنجاز الأهداف الاستراتيجية؛
- ضمان المراقبة البعدية لاتخاذ القرارات التصحيحية بعد حساب الانحرافات، وبناءاً عليه يتم تعديل نظام التسيير.

### ثالثاً: التطور المنطقي لنظام مراقبة التسيير

وضع وتطوير نظام مراقبة التسيير في المؤسسة يتطلب وقت ويستلزم تحسين دائم لمكوناته، حيث تحاول أغلب المؤسسات وخاصة كبيرة الحجم منها تطوير نظام مراقبة التسيير بها، ويتم وضع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة تدريجياً عبر عدة مراحل يوضحها الجدول التالي:<sup>9</sup>

الجدول 01: مراحل تطور نظام مراقبة التسيير

التصور	المراحل	الأدوات
غياب مراقبة التسيير	المرحلة 0	الوضعية الأولية المحاسبة العامة متعلقة بالذمة المالية، تنتج سنوياً في الحدود القانونية (أجل 6 أشهر من إقفال الدورة). وثائق التسيير: طلبات الزبائن؛ رقم الأعمال؛ الخزينة في أجل قصيرة؛ تحليل منتظم للمبيعات والتكاليف. نظام تقييم جامد (ثابت) وغير رسمي للأداء.

<p>أنشطة مترامنة (في آن واحد) لحد أدنى خلق لوحة قيادة ذات مؤشرات مالية، دوريتها شهريا؛ وضع محاسبة تشغيلية (عملياتية) على مراحل، وتسمح بالحصول على نتائج محاسبية شهرية عن المنظمة، دوريتها : السداسي، الثلاثي ثم الشهر؛ يفترض وضعها لتنظيم إداري يسمح بمحاسبة حقيقية للالتزامات المنظمة.</p>	<p>مرحلة 01</p>	<p>متابعة ثابتة (جامدة) ومشتتة للنتائج الاجمالية للمنظمة</p>
<p>أنشطة مترامنة (في آن واحد) خلق ووضع محاسبة تحليلية هذا ما يستلزم مطابقة وتشكيل مراكز مسؤولية، والتي تطابق المتغيرات الجوهرية لنجاح المنظمة. إثراء لوحة القيادة الشهرية: نتائج محاسبية عندما تكون متاحة؛ نتائج تحليلية؛ مؤشرات حول المتغيرات الجوهرية.</p>	<p>مرحلة 02</p>	

المرور من المتابعة الجامدة (الثابتة) الى التحليل الديناميكي مشتت

<p>وضع عملية التقدير للأجل القصير موازنات سنوية مقسمة إلى أشهر؛ كشوف مالية سنوية تقديرية. دمج الموازناتفي لوحة القيادة وظهور الانحرافات بين النتائج والتقديرات في الأجل القصير؛ تكييف المحاسبة التحليلية، استعمال المعايير لحساب الانحرافات؛ ظهور مراكز الربح.</p>	<p>مرحلة 03</p>	<p>متابعة جامدة متجانسة للانحرافاتتقديرات/ نتائجفي الأجل القصير ✓ للمنظمة لمراكز مسؤولية متطابقة</p>
<p>وضع موازنات استثمارات؛ ظهور تقديرات مالية لعدة سنوات؛ خلق محاسبة تشغيلية حسب الالتزامات.</p>	<p>المرحلة 04</p>	

جمع الأجل القصير والمتوسط في أفق استراتيجي طويل الأجل

<p>امتداد عملية الموازنة إلى سنتين أو ثلاث سنوات المرور في الواقع إلى مخطط عملياتي (من سنة إلى 3 سنوات): مخطط نشاط وترجمة مالية.</p>	<p>مرحلة 05</p>	<p>متابعة جزئية في الأجل القصير والمتوسط</p>
<p>تطابق في الزمن لتأسيس العوامل التالية: مخطط عملياتي (من سنة إلى 3 سنوات)؛ موازنة (≥ 1 سنة)؛ متابعة النتائج مقارنة بالموازنة. تدرج (تعلم، تدريب) الاجراءات.</p>	<p>مرحلة 06</p>	

دمج متابعة النتائج في العملية التقديرية

<p>دمج رسمي ل نتائج الحالية في تحديد مخططات النشاط في الأجل المتوسط (تشتت محتمل لفكرة الموازنة السنوية). ظهور مخطط استراتيجي. تدعيم مراكز المسؤولية، في مجال النتائج (بما في ذلك المحاسبة) كذلك في مجال التقدير على الأجل القصير، المتوسط والطويل. استعمال نظام المتابعة التقديرية المدمج تحت منظور تفويض مسؤوليات التسيير، تغيير أساس معايير الأداء.</p>	<p>المرحلة 07</p>	<p>متابعة تقديرية تدمج نتائج</p>
---	-------------------	--------------------------------------

Source: Jean~ Loup Ardoin et collaborateurs, Le Contrôle De Gestion, op.cit., p:p:302-303.

ما يلاحظ من الجدول (01) أن مراقبة التسيير في المؤسسة تنطلق من المرحلة الصفر التي تعرف غياب شبه تام لأدوات مراقبة التسيير فيما عدا المحاسبة العامة التي تعد نظراً لأنها مفروضة قانوناً ، بعد ذلك يمكن تصنيح مراحل تطوير نظام مراقبة التسيير في أربعة أصناف، حيث يتميز كل صنف بتصور خاص لنظام مراقبة التسيير، يضم الصنف الأول المرهلتين الأولى والثانية وتستخدم مراقبة التسيير في البداية لوحة القيادة التي تضم مؤشرات مالية لكل شهر ومحاسبة تشغيلية (عملياتية) على مراحل، ثم تقوم بوضع محاسبة تحليلية حسب مراكز المسؤولية التي تساهم في إثراء لوحة القيادة الشهرية بنتائج تحليلية ومؤشرات حول المتغيرات الجوهرية في المرحلة الثانية، هذا ما يمكن نظام مراقبة التسيير من متابعة ثابتة (جامدة) ومشتتة للنتائج الإجمالية للمنظمة، أما الصنف الثاني فيضم المرهلتين الثالثة والرابعة، حيث تتميز بوضع عملية التقدير للأجل القصير عن طريق الموازنات السنوية وقوائم مالية سنوية تقديرية بالإضافة إلى تكييف المحاسبة التحليلية باستعمال المعايير وحساب الانحرافات، وضع موازنات الاستثمارات وظهور التقديرات لعدة سنوات، وبالتالي توجه نظام مراقبة التسيير إلى متابعة ثابتة (جامدة) متجانسة ومنه تحقيق نوع من الديناميكية في تحليل الانحرافات بين التقديرات والنتائج في الأجل القصير، بالنسبة للصنف الثالث فيضم المرهلتين الخامسة والسادسة، وتتميز بامتداد عملية الموازنة إلى سنتين أو ثلاثة والمرور إلى مخطط عملياتي من سنة إلى ثلاث سنوات ومتابعة النتائج مقارنة بالموازنة، وبالتالي فنظام مراقبة التسيير في هذا الصنف يعمل على متابعة حركية في الأجل القصير والمتوسط ومنه جمعها في أفق استراتيجي طويل الأجل.

وتعمل على دمج متابعة النتائج في العملية التقديرية في الصنف الرابع الذي يضم المرحلة الأخيرة من خلال دمج النتائج في تحديد مخططات النشاط للأجل المتوسط، ظهور مخطط استراتيجي، تدعيم مراكز المسؤولية في مجال النتائج والتقدير للأجل القصير والمتوسط.

يهدف وضع مراقبة التسيير تدريجياً في المؤسسة إلى تكييف سلوكات العمليتين مع هذا النظام لإزالة العوائق عن هذا النظام ومن خلال المراحل السابقة نستنتج أنه<sup>10</sup>:

- لا يمكن المرور من مرحلة إلى مرحلة ثانية دون التحكم التام في المرحلة الأولى؛
- عملياً لا يتبع تطور نظام مراقبة التسيير تطور منهجي لكن يبقى من المفيد لم راقب التسيير تنظيم هذا التطور في شكل مراحل؛

- على مراقب التسيير الانتباه إلى أن مراحل تطور نظام مراقبة التسيير ليست فقط كتطور تقني لهذا النظام، بل تتعداه إلى تطور في نضج وتكوين المسؤولين العمليتين، وهو ما قد يشكل عائق في حالة تجاوز مراقب التسيير لبعض المراحل؛
  - ليس من الضروري الوصول إلى المرحلة الأخيرة من التطور التقني للحصول على نظام مراقبة جيد، بل هذا يتوقف على ملائمة حجم المؤسسة ووضعيتها الاقتصادية، فقد تفوق تكلفة الوصول إلى المرحلة الأخيرة من تطور نظام المراقبة أي مساهمة تقدمها هذه الأدوات . وبالتالي يجب تشخيص أولاً وضعية المؤسسة للتمكن من تحديد المرحلة الواجب الوصول إليها في وضع نظام المراقبة.
- المرور من صنف إلى صنف آخر ليس فقط إضافة لأدوات مراقبة جديدة ومنه تغير في تصور نظام المراقبة، لكن يرافقه تعديل هام للسلوكات ( تكوين وتقييم المسؤولين العمليتين )، هذا ما يتطلب دعم المديرية العامة لمراقب التسيير عن طريق ادخال آداب السلوكات الجديدة المطلوبة لتسهيل تنفيذ هذه الأدوات وبالتالي النجاح في تحقيق تطور لنظام المراقبة.
- يسمح هذا المخطط لمراقب التسيير بتحديد موقع مؤسسته تبعاً للأدوات المستعملة ، والتساؤل المطروح هنا هو مدى الترابط بين الأدوات المستعملة، وهل المؤسسة مستعدة للمرور إلى مرحلة أخرى من التطور التقني بالنظر لاحتياجاتها؟<sup>11</sup>

### الجانب التطبيقي:

#### أولاً: التعريف بالمؤسسة وطريقة الحصول على المعلومات

تعتبر مديرية الصيانة بالأغواط أحد فروع قسم الصيانة للمؤسسة الأم سوناطراك، حيث تم تحويلها إلى فرع للصيانة بولاية الأغواط سنة 1981 بعد أن كانت قاعدة للصيانة منذ سنة 1963، وتعد من أهم محاور قسم الصيانة الذي يمثل أهم أنشطة المؤسسة الأم<sup>12</sup>، يقوم بالأنشطة الرئيسية التالية للمؤسسة الأم وكذلك لهيئات أخرى حسب الطلب:

- صيانة وإصلاح محطات الضخ والضغط للبترول والغاز؛
- صيانة قنوات الغاز والبترول.

تم الاعتماد على المقابلة كطريقة للحصول على المعلومات الخاصة بالموضوع، حيث أجريت المقابلة مع مدير الإدارة المالية، ويقوم هذا الأخير بتمثيل المديرية في اجتماعات المؤسسة الأم؛ ويتولى شرح وتوضيح محتوى التقارير المرسل من المديرية، وبالتالي إلمامه بمختلف الجوانب الخاصة بهذه التقارير، سواء كانت خاصة بالأدوات التي يستند إليها في الحصول على المعلومات أو بالجوانب التقنية الخاصة بنشاط المؤسسة، ويمكن تلخيص أهم العناصر التي شملتها المقابلة في الشكل التالي:

### دليل المقابلة

المحاسبة التحليلية	الموازنات
- استخدامات المحاسبة التحليلية والمكلف بإعدادها	- استخدام الموازنات وأجال اعدادها
- اصدار المكلف بالمحاسبة التحليلية لتقارير عن وضعية التكاليف	- اجراءات اعدادها
- طريقة تحليل التكاليف الفعلية،	- اعداد تقديرات الموازنة
- استعمال التكاليف المعيارية	- مراقبة الموازنات واجراءات تفسير الانحرافات

### لوحة القيادة

- استخدام لوحة القيادة
- من يعد لوحة القيادة
- من يقوم بتجميعها للمديرية العامة
- استعمال معلوماتها في تنشيط اجتماعات المديرية
- تبرير المسؤولين للانحرافات وتوضيح أسبابها

## ثانياً: أدوات مراقبة التسيير

### 1) الموازنات التقديرية: نلخص أهم اجراءات اعداد الموازنات في DML في النقاط التالية:

\_ تستعمل المديرية الموازنات التقديرية، وتعد لتغطي السنة وتمتد إلى خمس سنوات وهو ما يسمى بـ "المخطط الخماسي"، حيث يبدأ اعدادها بداية من منتصف شهر ماي من السنة التي تسبق سنة إعداد الموازنة؛ وتأخذ شهر تقريبا لإكمال الإعداد الأولي لها، لترسل فيما بعد إلى ال مؤسسة الأم للمصادقة عليها، قد يتم اعدادتها للمديرية قبل المصادقة عليها قصد اجراء بعض التعديلات، حيث تكون جاهزة قبل نهاية السنة وتعد على أساس سيناريو واحد فقط؛

\_ يتم تحضير ومناقشة الموازنة بين مصلحة الموازنة ومختلف المصالح الأخرى لإشراك جميع المسؤولين المعنيين، حيث تحدد مسؤولياتهم في شكل أهداف واجب عليهم بلوغها؛ وتمثل الموازنة أحد أهدافهم، وهذا بناء على تعليمات توجيهية من المؤسسة الأم التي تقترح التعديلات الممكنة؛

\_ تعتمد المديرية في إعداد تقديرات الموازنة على العقود السابقة، أسعار السوق وتغيراتها الممكنة وأسعار الصرف؛

\_ تتم المقارنة بين الموازنة المعدة والتنفيذ الفعلي لها، من خلال التقارير المعدة من قسم الموازنات للوقوف على الانحرافات، حيث تعد هذه التقارير شهريا وحتى أسبوعيا ( لتغذية لوحة القيادة )، وترسل إلى المديرية العامة؛ بالإضافة إلى نسخ لمختلف المسؤولين المعنيين؛

\_ بعد تحديد الانحرافات؛ تقوم المديرية العامة عن طريق إرساليات تتضمن جداول لطلب تفسيرات حول الانحرافات وأسبابها من المسؤول المعني، وتكرر العملية في حالة عدم استجابة المسؤول للإرسالية الأولى، وما يشار إليه هنا استجابة أغلبية المسؤولين لتقديم التفسيرات، بالإضافة إلى الإرساليات يتم عقد اجتماعات شهرية التي أصبحت الآن ثلاثية لمناقشة هذه الأسباب.

و هذا الأسلوب في تفسير الانحرافات سماه "Jean Meyer" بالمراقبة القمعية أو الردعية "contrôle répressif" والذي يعني طلب التفسيرات حول الانحرافات من المسؤول عنها عن طريق إرساليات عليه الإجابة عليها في وقت محدد، وأشار إلى نوع آخر سماه المراقبة التحفيزية "contrôle incitatif" والذي يتم فيه طلب التفسيرات خلال الاجتماعات التي ينشطها مراقب التسيير أو المسؤول من خلال إثارة النقاش حولها ، وهدفها حث المسؤول عن الانحرافات على تحسين تسييره.<sup>13</sup>

## (2) المحاسبة التحليلية: أهم الملاحظات حول المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المديرية تتمثل فيما:

- تستخدم المؤسسة التحليلية من أجل تحليل التكاليف حسب المصالح ومراكز التكلفة لتحديد المسؤولية وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة وهي معممة في كل وحدات المؤسسة؛
- تصدر تقارير من مصلحة المحاسبة التحليلية شهريا لاستخدامات المديرية، على أن تعد هذه التقارير سنويا وتوجه للمؤسسة الأم التي تعمل الآن على تحيين برنامج لإعداد هذه التقارير وهو في مرحلة التجريب؛
- تستخدم المؤسسة طريقة التكلفة الكلية الحقيقية في تحديد التكاليف؛
- تعتمد على الموازنة في عملية الرقابة على التكاليف، حيث تتم المقارنة بين التكاليف الكلية الحقيقية والموازنات التقديرية، ومنه تحديد انحرافات دورية كل ثلاثة أشهر ويتم مناقشتها وتحديد أسبابها بنفس الاجراءات المتخذة في الموازنات.

## (3) لوحة القيادة:

- تستخدم المديرية لوحة القيادة في كل اقسامها، حيث يتم إعدادها شهريا والآن يتم العمل على إعدادها أسبوعيا، وتعتمد على تقارير الموازنات وتحليل التكاليف في تحديد بعض المؤشرات؛
- بناء على لوحات القيادة لمسؤولي مختلف الأقسام تشكل لوحة القيادة الخاصة بالمديرية العامة، التي تطلب مؤشرات معينة، من بينها: مجموع الانجازات التقنية، عدد الحوادث، مجموع الأعباء؛
- يتم تجميع لوحات القيادة من طرف دائرتين هما : دائرة المالية ودائرة المناهج؛ حيث تشترك هذه الأخيرة في عملية التجميع نظرا لكون أهم المؤشرات المطلوبة من المديرية العامة ذات طابع تقني تخص نشاط المؤسسة، هذا ما يمكن اعتباره نقطة ايجابية في التجميع نظرا لمعرفة مسؤولي المناهج بالنشاط الرئيسي للمديرية وقربه من متابعة الانجازات في الميدان، وبالتالي التفسير الدقيق للانحرافات؛
- بالنسبة للتقارير الأسبوعية فهي محل متابعة من مسؤولي مختلف الدوائر، أما بالنسبة للتقرير السداسي والسنوي الموجه للمديرية العامة فيكون موضوع اجتماع على مستوى المؤسسة الأم، حيث يقوم مدير الإدارة المالية بمناقشة وتبرير الانحرافات الناتجة والتي أغلبها تقنية نظرا لطابع نشاط المؤسسة، ولهذا يستوجب

على مدير الإدارة المالية الإلمام الكافي بنشاط مختلف الدوائر ونشاط المؤسسة ككل، هذا ما يتطلب منه الكفاءة من خلال التحكم في - بالإضافة إلى الجوانب التقنية الخاصة بمراقبة التسيير - الجوانب التقنية في تسيير ونشاط المؤسسة والتعامل مع الآخرين ( القدرة على التحليل والإقناع، القدرة على العمل مع العمليتين..الخ)<sup>14</sup>

### خاتمة:

تعتبر مراقبة التسيير كنظام معلومات، يوفر عن طريق الاعتماد على مجموعة من الأدوات معلومات حول كفاءة وفعالية وملائمة استخدام موارد المؤسسة في بلوغ أهدافها المحددة، وهذا ما تعتمد عليه مديرية الصيانة بالأغواط، حيث تعتمد على هذه الأدوات في اعداد تقارير أسبوعية للمتابعة الداخلية لسير نشاطها، بالإضافة إلى التقارير الأساسية التي تكون سداسية أو سنوية، وهي موجهة للمؤسسة الأم لتمكينها من متابعة نشاط المديرية وبالتالي نشاط المؤسسة ككل، بالإضافة إلى مساعدتها في اتخاذ القرارات خاصة فيما يتعلق بإبرام العقود واطلاق مشاريع مستقبلية.

ما يلاحظ حول استعمال هذه الأدوات هو استخدامها في مراقبة التسيير رغم تركيزهم أكثر حول مراقبة الموازنات مقارنة بتحليل التكاليف ولوحة القيادة، وهذا ما يمكن إرجاعه إلى أن الموازنات ومراقبة التسيير مدمجتان في مصلحة واحدة، هذه المصلحة تابعة للإدارة المالية، وما يعاب كذلك عليها تقليص مكانة وظيفة مراقبة التسيير، حيث تقوم الإدارة المالية بأغلبية مهامها.

### الهوامش والمراجع:

<sup>1</sup> Nicolas Berland, *Mesurer et Piloter la Performance*, e-book, 2009, www.management.free.fr.p:15.

<sup>2</sup> P. Boisselier et autre, *Contrôle de Gestion*, Vuibert, Paris, 2013, p:12.

<sup>3</sup> IBID, p:12.

<sup>4</sup> Nicolas Berland et autre, *une Typologie des Système de Contrôle Inspirée du Cadre Théorique de Simons*, septembre 2005, cahier n 2005-024, Ecole Polytechnique, Laboratoire d'Econométrie, Paris, p:2.

<sup>5</sup> Nicolas Berland, *Mesurer et Piloter la Performance*, op.cit., p:16.

<sup>6</sup> Caroline Selmer, op.cit, p:13

<sup>7</sup> Jean ~ Loup Ardoin et collaborateurs, *le Contrôle de Gestion*, Publi Union-Michel Weulersse, 1986, p:299.

<sup>8</sup> Gabssi Rachid, *Contrôle de Gestion*, Tome 1, Edition C.L.E, Tunis, 2002, p:13.

<sup>9</sup> Jean ~ loup Ardoin et collaborateurs, op.cit., p:304

<sup>10</sup> Jean ~ Loup Ardoin et collaborateurs, op.cit., p-p: 304.

<sup>11</sup> Jean ~ Loup Ardoin et collaborateurs, op.cit., p: 305.

<sup>12</sup> مختاري الضارية، كاجوة بشير، دور لوحات القيادة في تسيير النشاط اليومي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مديرية الصيانة لمؤسسة سوناطراك الأغواط خلال اكتوبر 2011، ملتقى وطني حول واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من أجل استشراف الابداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، 13 و14 ماي 2013.

<sup>13</sup> Jean Meyer, *Gestion Budgétaire*, 9 édition, Dunod, Paris, p: 31.

<sup>14</sup> Chales Ducrocq et autre, *Les Compétence Clés des Contrôleurs de Gestion et leur évolution: vers des Compétences Humaines a Hauteur des Compétence Techniques*, avril 2010, pp:6-7.