



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة زيان عاشور الجلفة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

## أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

### العنوان

دور نظام مراقبة التسيير في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية

- دراسة ميدانية -

من إعداد

حكيم العطوي

المناقشة بتاريخ 2023/10/19. من طرف اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	د. عبد الكريم خيرى
مشرفا ومقررا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	د. علي بن موفي
ممتحنا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	د. عبد القادر حوة
ممتحنا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	د. نور الدين جرد
ممتحنا	جامعة المسيلة	أستاذ تعليم عالي	أ.د. الاخضر لقلطي
ممتحنا	جامعة المسيلة	أستاذ تعليم عالي	أ.د. حمزة غربي

السنة الجامعية: 2023/2022



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة زيان عاشور الجلفة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

## أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

### العنوان

دور نظام مراقبة التسيير في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية  
- دراسة ميدانية -

الأستاذ المشرف

د. علي بن موفقي

من إعداد الطالب

حكيم العطوي

السنة الجامعية: 2023/2022



## معلمه ننتهج وعرفان

الحمد لله من قبل ومن بعد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه هو وحده المتفرد بجزيل العطاء لكرمه. الحمد لله الذي أعانني ووفقني لانجاز هذه الدراسة ويسر لي سبل إتمامها ويعود له الفضل الكامل في ذلك

إن العرفان بالجميل يحتم علينا أن أتوجه إلى مشرفي وأستاذي الدكتور علي بن موفقى بأسمى آيات الشكر والعرفان، على إشرافه واهتمامه المتفاني بأبسط التفاصيل طوال مدة إنجاز هذه الأطروحة.

كما أتقدم بجزيل الشكر لأعضاء اللجنة المناقشة كل باسمه ومقامه على قبولهم مناقشة وإثراء موضوع الدراسة

كما لا أنسى أن أتوجه الجزيل لكافة إدارات وعمال مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية على المساعدات التي قدموها لنا لانجاز هذه الأطروحة.

كما لا يفوتني أن اشكر كل من ساهم من بعيد أو قريب في إنجاز هذا البحث، وخاصة أساتذتي من جامعة الجلفة وجامعة المسيلة، كما أتقدم بشكر خاص لموظفي مكتبة جامعة الجلفة على مساعدتهم طوال فترة إعداد الأطروحة.

أخيرا، أشكر عائلتي الكريمة على دعمهم لي طوال سنوات الدراسة.

# الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

روح أبي الغالية تغمدها الله بواسع رحمته

إلى أمي الغالية متعها الله بكل الصحة والعافية

إلى كل أفراد العائلة صغيرها وكبيرها

إلى كل الأصدقاء والزلاء في الدراسة والعمل

إلى كل من ساندوني بمحبتهم ودعواتهم لي بالخير والتوفيق والنجاح

أهدي ثمرة جهدي إلى كل من حملتهم ذاكرتي وغيبتهم مذكرتي

الباحث

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور مراقبة التسيير في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق هذا الهدف تم التطرق للموضوع من عدة أبعاد بدءاً من دور أدوات مراقبة التسيير في تعزيز آليات الحوكمة من خلال إبراز علاقتها بمختلف الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات ( مجلس الإدارة، الرقابة الداخلية... إلخ)، حيث تم من خلال الدراسة إبراز دور نظام مراقبة التسيير من خلال أدواته التقليدية والحديثة في تقييم الأداء والرفع من فعالية آليات الرقابة الداخلية للمؤسسة وكفاءة نظام الإعلام والاتصال داخل المؤسسة الاقتصادية.

ولإثراء الموضوع من الجانب الميداني تم دراسة حالة لمؤسسة جزائرية ممثلة في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية، للتعرف على ممارسات الحوكمة في المؤسسات الجزائرية وما دور مراقبة التسيير في ذلك، حيث توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج في مقدمتها أن أدوات مراقبة التسيير لها دور مهم في تفعيل آليات الحوكمة وخصوصاً آلياتها الداخلية، من خلال توفير المعلومات والتقارير لمستخدميها وأصحاب القرار، والتي تعبر عن أداء المؤسسة وبالمقارنة بما هو مسطر من أهداف، كما أنها تساهم بدرجة كبيرة في الحد من المخاطر والرفع من فعالية نظام المعلومات والاتصال داخل المؤسسة.

غير انه هناك ضعف في استغلال الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير كبطاقة الأداء المتوازن و لوحات القيادة... إلخ، والتي من ستزيد من فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة وبالتالي في حوكمتها. ولتحقيق ذلك يجب العمل على تكوين نوعي وكيفي لمراقبي التسيير، وتحويلها من مجرد وظيفة تعنى بإعداد التقارير والموازنات، إلى هيئة مستقلة ذات صلاحيات تمكنها من المساهمة في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات.

**الكلمات المفتاحية:** مراقبة التسيير، حوكمة المؤسسات، آليات الحوكمة، آليات الرقابة الداخلية، أدوات

مراقبة التسيير، تقييم الأداء.

## Résumé :

Cette étude de recherche vise à visibilité le rôle du contrôle de gestion dans l'établissement des principes de gouvernance des entreprises économiques algériennes. afin d'atteindre cet objectif, le sujet a été abordé dans plusieurs dimensions, du rôle des outils de contrôle de gestion dans le renforcement des mécanismes de gouvernance en soulignant leurs relations avec les divers mécanismes internes et externes de gouvernance des entreprises (conseil d'administration, contrôle interne, etc.) , dans le cadre de laquelle l'étude a mis en évidence le rôle du système de contrôle de gestion par le biais de ses outils traditionnels et modernes pour évaluer le rendement et améliorer l'efficacité des mécanismes de contrôle interne de l'entreprise et l'efficacité de l'information et de la communication système au sein de l'afin d'atteindre cet objectif économique.

Afin d'enrichir le sujet sur le terrain, une étude de cas a été menée pour des entreprises algériennes représentées par l'entreprise de commercialisation des équipements et machines agricoles, afin d'identifier les pratiques de gouvernance dans les entreprises algériennes et le rôle du contrôle de gestion dans la mesure où, l'étude a atteint un certain nombre de résultats, au premier rang desquels les outils de contrôle de gestion ont un rôle important dans l'activation des mécanismes de gouvernance, en particulier leurs mécanismes internes, en fournissant des informations et des rapports à ses utilisateurs et décideurs, qui reflètent la performance de l'entreprise et par rapport aux objectifs prévus, et contribuent également réduire considérablement les risques et accroître l'efficacité du système d'informations et de communication au sein de l'entreprise.

Cependant, il y a une faiblesse dans l'exploitation des outils modernes de contrôle de gestion telle que le tableau de bord prospectif, les tableaux de bord, etc., qui accroîtront l'efficacité du système de contrôle de gestion de l'organisation et donc sa gouvernance. Pour ce faire, une composition qualitative et quantitative des contrôleurs de gestion doit être entreprise, transformée d'une simple fonction d'élaboration des rapports et des budgets, en un organe indépendant ayant le pouvoir de contribuer à la mise en œuvre de la stratégie de l'institution et d'aider à la prise de décision.

**Mots clés :** contrôle de gestion, gouvernance d'entreprise, mécanismes de gouvernance, mécanismes de contrôle interne, outils de contrôle de gestion, évaluation des performances.

الصفحة	فهرس المحتويات
VIII	ملخص الدراسة
VIII	فهرس الجداول
VIII	فهرس الأشكال
VIII	جدول الاختصارات
أ- ط	المقدمة العامة
<b>84-27</b>	<b>الفصل الأول: الهيكل والإطار العام لحوكمة المؤسسات</b>
<b>28</b>	<b>تمهيد</b>
<b>29</b>	<b>المبحث الأول: أثر التقدم الاستمولوجي لمفهوم الحوكمة</b>
30	المطلب الأول: الإشكاليات الثلاث للحوكمة
32	المطلب الثاني: الحوكمة تاريخيا
34	المطلب الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات
40	المطلب الرابع: العوامل التي ساعدت في تطور حوكمة المؤسسات
<b>44</b>	<b>المبحث الثاني: ماهية حوكمة المؤسسات</b>
45	المطلب الأول: المفهوم اللغوي والاصطلاحي لحوكمة المؤسسات
48	المطلب الثاني: أهمية، أهداف ومزايا حوكمة المؤسسات
51	المطلب الثالث: ركائز حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها
56	المطلب الرابع: أبعاد حوكمة المؤسسات ومحدداتها
<b>61</b>	<b>المبحث الثالث: نظام حوكمة المؤسسات</b>
62	المطلب الأول: الحوكمة المؤسسية كنظام فعال داخل المؤسسة
65	المطلب الثاني: آليات حوكمة المؤسسات ومعاييرها
72	المطلب الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات
78	المطلب الرابع: الإطار العام للحوكمة في الجزائر
<b>84</b>	<b>خلاصة الفصل الأول</b>
<b>140-85</b>	<b>الفصل الثاني: الإطار الفكري والنظري لمراقبة التسيير</b>
<b>86</b>	<b>تمهيد</b>
<b>87</b>	<b>المبحث الأول: مدخل حول الرقابة في المؤسسة</b>
88	المطلب الأول مفهوم الرقابة، وأهميتها
90	المطلب الثاني: أنواع الرقابة في المؤسسة
94	المطلب الثالث: مستويات الرقابة، ومقومات النظام الرقابي
97	المطلب الرابع: مراحل العملية الرقابية



101	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير
102	المطلب الأول: مراقبة التسيير نشأتها، ومفهومها
106	المطلب الثاني: تمييز مراقبة التسيير عن المفاهيم المشابهة
111	المطلب الثالث: أهمية مراقبة التسيير، أهدافها وخصائصها
117	المطلب الرابع: التحديات التي تواجه مراقبة التسيير
121	المبحث الثالث: مراقبة التسيير كنظام فعال في المؤسسة
122	المطلب الأول: مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة
124	المطلب الثاني: شروط فعالية نظام مراقبة التسيير
127	المطلب الثالث: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير
132	المطلب الرابع: مراقب التسيير في المؤسسة
140	خلاصة الفصل
199-141	الفصل الثالث: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات
142	تمهيد
143	المبحث الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
144	المطلب الأول: المحاسبة كأداة لمراقبة التسيير
149	المطلب الثاني: الموازنات التقديرية
152	المطلب الثالث: تقييم الأداء
160	المطلب الرابع: قصور الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
164	المبحث الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
165	المطلب الأول: لوحة القيادة
169	المطلب الثاني: بطاقة الأداء المتوازن
173	المطلب الثالث: المقارنة المرجعية
177	المطلب الرابع: نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)
186	المبحث الثالث: مراقبة التسيير والآليات الداخلية للحوكمة
187	المطلب الأول: علاقة مراقبة التسيير بمجلس الإدارة في إطار حوكمة المؤسسة
190	المطلب الثاني: دور مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة كآلية للرقابة الداخلية الفعالة
193	المطلب الثالث: دور مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة من خلال إدارتها للمخاطر ومكافحة الفساد
195	المطلب الرابع: دور مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة من خلال تحسين الأداء وتعزيز الشفافية
199	خلاصة الفصل الثالث

269-200	الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية
201	تمهيد
202	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الدراسة
203	المطلب الأول: نشأة المؤسسة ومراحل تطورها
207	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
208	المطلب الثالث : دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة PMAT
210	المطلب الرابع: مهام مديرية مراقبة التسيير في مؤسسة PMAT
212	المبحث الثاني: آليات الحوكمة في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية
213	المطلب الأول: مسؤوليات مجلس الإدارة ومجلس المديرين
216	المطلب الثاني: دور مراقبة التسيير في تعزيز الحوكمة من خلال إعداد الميزانية التقديرية
226	المطلب الثالث: دور مراقبة التسيير في تتبع مدى تحقق الأهداف المسطرة
234	المطلب الرابع: دور مراقبة التسيير في تعزيز الحوكمة من خلال استخدام لوحة القيادة
242	المبحث الثالث: تقييم أداء المؤسسة من خلال تحليل القوائم المالية باستخدام النسب المالية
243	المطلب الأول:نسب الهيكلية المالية للمؤسسة
246	المطلب الثاني: مؤشرات التوازن المالي
251	المطلب الثالث: التحليل بواسطة النسب المالية
263	المطلب الرابع: دراسة وتحليل جدول حسابات النتائج
269	خلاصة الفصل الرابع
279-271	الخاتمة العامة
281	قائمة المراجع
305	الملاحق

فهرس الجداول		
الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	الرقابة حسب توقيت حدوثها	93
(2-4)	تطور رقم الأعمال للمؤسسة	218
(3-4)	معدل تطور رقم الأعمال للمؤسسة	219
(4-4)	الميزانية التقديرية الشهرية لمؤشرات الرئيسية للتسيير للمؤسسة	220
(5-4)	تقديرات المبيعات بالكمية للمنتجات الرئيسية للمؤسسة للسنة 2022	221
(6-4)	تقديرات المبيعات المنتجات الرئيسية للمؤسسة بالقيمة	222
(7-4)	تقديرات حسابات النتائج للمؤسسة للسنة المالية 2022	223
(8-4)	الميزانية التقديرية لمخزون المؤسسة للسنة المالية 2022	224
(9-4)	الميزانية التقديرية لديون الموردين للمؤسسة للسنة المالية 2022	225
(10-4)	الميزانية التقديرية لمستحقات الزبائن المؤسسة للسنة المالية 2022	225
(11-4)	الميزانية التقديرية لخزينة المؤسسة للسنة المالية 2022	225
(12-4)	جدول أهم مؤشرات التسيير الثلاثي الثاني للمؤسسة لعام 2022	227
(13-4)	جدول لأهم المؤشرات التسيير للسداسي الأول للمؤسسة لعام 2022	229
(14-4)	وضعية ديون المخزونات اتجاه مؤسسات الإنتاج للسداسي الأول	230
(15-4)	جدول لأهم المؤشرات التسيير للسداسي الأول لسنة 2022 المحدث	233
(16-4)	جدول لأهم مؤشرات أداء المؤسسة بتاريخ 2022/11/15	235
(17-4)	توزيع رقم الأعمال حسب الوحدات الجهوية بتاريخ 2022/11/15	236
(18-4)	توزيع رقم الأعمال حسب الوحدات الجهوية بتاريخ 2022/11/15	238
(19-4)	قائمة المركز المالي أصول 2019/2021	243
(20-4)	قائمة المركز المالي خصوم 2019/2021	243
(21-4)	نسبة هيكل الأصول 2019/2021	244
(22-4)	نسبة هيكل الخصوم 2019/2021	245
(23-4)	رأس المال العامل (FR) للمؤسسة 2019/2021	247
(24-4)	إحتياجات رأس المال العامل (BFR) للمؤسسة 2019/2021	248
(25-4)	الخزينة الصافية (TN) للمؤسسة 2019/2021	248

249	رأس المال العامل الخاص للمؤسسة 2019/2021	(26-4)
250	رأس المال العامل الإجمالي للمؤسسة 2019/2021	(27-4)
250	رأس المال العامل الأجنبي للمؤسسة 2019/2021	(28-4)
251	مقارنة (FR) مع (BFR) للمؤسسة 2019/2021	(29-4)
252	نسبة السيولة العامة للمؤسسة 2019/2021	(30-4)
253	نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة 2019/2021	(31-4)
253	السيولة الجاهزة للمؤسسة 2019/2021	(32-4)
254	نسبة التمويل الدائم للمؤسسة 2019/2021	(33-4)
255	نسبة التمويل الخاص للمؤسسة 2019/2021	(34-4)
255	نسبة التمويل الخارجي للمؤسسة 2019/2021	(35-4)
256	نسبة الاستقلالية المالية للمؤسسة 2019/2021	(36-4)
257	نسبة قابلية التسديد للمؤسسة 2019/2021	(37-4)
257	نسبة مردودية الأموال الدائمة للمؤسسة 2019/2021	(38-4)
258	نسبة مردودية الأموال الخاصة للمؤسسة 2019/2021	(39-4)
259	نسبة المردودية المالية للمؤسسة 2019/2021	(40-4)
259	نسبة المردودية المالية للمؤسسة 2019/2021	(41-4)
260	نسبة المردودية التجارية للمؤسسة 2019/2021	(42-4)
260	معدل دوران البضاعة المباعة للمؤسسة 2019/2021	(43-4)
261	مدة دوران المخزون للمؤسسة 2019/2021	(44-4)
262	مدة دوران الزبائن للمؤسسة 2019/2021	(45-4)
262	مدة دوران المدينين للمؤسسة 2019/2021	(46-4)
263	معدل هامش الربح الإجمالي للمؤسسة 2019/2021	(47-4)
265	دلالة القيمة المضافة للمؤسسة 2019/2021	(48-4)
266	دلالة الفائض الإجمالي للاستغلال للمؤسسة 2019/2021	(49-4)
267	نتيجة المؤسسة خلال الفترة 2019/2021	(50-4)

فهرس الأشكال		
الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	ركائز حوكمة المؤسسات	52
(2-1)	أطراف الحوكمة الوطنية	54
(3-1)	المحددات الداخلية والخارجية لتطبيق مفهوم الحوكمة	60
(4-1)	نظام حوكمة المؤسسات	63
(5-1)	المقومات الأساسية للحوكمة	65
(6-1)	هيكل مجلس الإدارة في ظل الحوكمة	68
(7-1)	آليات حوكمة المؤسسات	71
(8-2)	مقارنة بين نظام التغذية المرتدة والتغذية الأمامية	92
(9-2)	أوقات تدخل الرقابة	93
(10-2)	مستويات الرقابة في المؤسسة	95
(11-2)	مراقبة التسيير بالمعنى الواسع	95
(12-2)	توضيح مراحل سير هذه العملية	100
(13-2)	مفاهيم ارتكاز مراقبة التسيير	105
(14-2)	مكانة نظام مراقبة التسيير ضمن نظام المعلومات الكلي للمؤسسة	115
(15-2)	إندماج الجوانب الثلاثة للتنمية المستدامة	119
(16-2)	الوضعية الأولى ربط وظيفة مراقبة التسيير بالمديرية العامة	123
(17-2)	الوضعية الثانية ربط وظيفة مراقبة التسيير بالمديرية المالية	123
(18-2)	ربط وظيفة مراقبة التسيير زبائنها الداخليين، المديرين التنفيذيين	124
(19-2)	الفرق بين مراقبة التسيير ومراقب التسيير	133
(20-2)	مراقبة التسيير في قلب المؤسسة	135
(21-2)	المحاور الثلاثة لمراقبة التسيير	138
(22-3)	ادوار مراقبة التسيير	143
(23-3)	الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن	173
(24-3)	العلاقة التي تحكم نظام ABC ونظام ABM	184
(25-3)	الفرق بين (ABM) و (ABC)	185

188	أهم مشاكل الوكالة	(26-3)
208	توزيع الوحدات والفروع	(27-4)
209	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الدراسة	(28-4)
219	منحى تطور رقم الأعمال للمؤسسة في السنوات الأخيرة	(29-4)
236	مكونات رقم الأعمال المحقق حسب طبيعة النشاط	(30-4)
237	منحى تطور رقم الأعمال حسب الوحدات	(31-4)
237	توزيع رقم الأعمال المحقق حسب الوحدات	(32-4)
239	منحى تطور مستحقات الزبائن للوحدات بالمقارنة مع بداية السنة	(33-4)
239	توزيع مستحقات الزبائن حسب الوحدات	(34-4)
244	نسبة هيكلة الأصول لسنة 2021	(35-4)
246	نسبة هيكلة الخصوم لسنة 2021	(36-4)

جدول المختصرات	
International Finance Corporation	IFC
Organisation de coopération et de développement économiques	OCED
Qatar Financial Markets Authority	QFMA
Bank for International Settlements	BIS
Global Corporate Governance Forum	GCGF
Cercle d'Action et de Réflexion pour l'Entreprise	CARE
International Federation of Accountants	IFAC
Retour sur investissement	ROI
Activity-Based Costing	ABC
budget a Base Zéro	BBZ
Association des Directeur Financier et du Contrôleur de Gestion	DFCG
Taux de Rentabilité Interne	TRI
Activity Based Management	ABM
Entreprise publique économique	EPE
Société Par Actions	SPA
Société nationale de construction mécanique	SONACOM
Production Matériel Agricole Trading	PMAT
Entreprise nationale Production Matériel Agricole	EN PMA
Société de gestion des participations	SGP
Algerian Tractors Company	ATC
Entreprise Publique Economique des Tracteurs Agricoles	ETRAG
Construction de Matériels Agricoles	CMA

---

chiffre d'affaire	CA
fonds de roulement	FR
besoin en fonds de roulement	BFR
TRESORIE NETTE	TN
Marge brute	MB
Valeur Ajoutée	VA
Excédent Brut D'exploitation	EBE
Resultat Operationnel	RO
Résultat Financier	RF
Résultat Ordinaire avant impôts	ROai
Résultat net des activités ordinaires	RNo
Résultat net des activités extraordinaires	RNeo
Résultat extraordinaire	RN



# المقدمة

## تمهيد

لقد اتسم هذا العصر بالتطورات السريعة والمستمرة للأحداث مما ترك آثارا إيجابية وأخرى سلبية على الفرد والمجتمع، وفي ظل هذا الوسط الذي اتسم بالتعقيد وكثرة المتغيرات وجدت المؤسسات الاقتصادية نفسها مرغمة على تكييف تنظيماتها وتحديث طرق تسييرها بما تماشيا مع المتغيرات والتحديات الجديدة.

وفي ظل العولمة وانفتاح الأسواق كثرت وتكررت الأزمات الاقتصادية والمالية التي مست كبرى المؤسسات العالمية العابرة للقارات، مما انعكس سلبا على تلك المؤسسات بانخفاضها مما أدى إلى إفلاسها، بل امتدت آثارها إلى الأسواق المالية التي تنشط فيها تلك المؤسسات فسجلت تلك الأسواق تراجعات كبيرة لدرجة أنها أصبحت تهدد بالإطاحة باقتصاديات العديد من الدول. كان آخرها أزمة بنك سيلكون فالي وهو البنك السادس عشر في أمريكا بأصول بلغت حوالي 200 مليار دولار، حيث يعد هذا أكبر فشل لبنك أمريكي منذ أزمة 2008 التي كان سببها انهيار بنوك أمريكية كبرى.

وفي ظل هذه الظروف وجدت المؤسسات نفسها وجها لوجه مع قضايا دولية كانت خارج دائرة اهتماماتها ومسئولياتها فالتجتهت للخوض فيها لما تشكله من خطر عليها في حالة إهمالها، فلم يعد التركيز على الربحية لقياس نجاح المؤسسات بل يجب الأخذ بعين الاعتبار مؤشرات أخرى غير مالية للإفصاح عنها للمساهمين والأطراف الأخرى للتأكيد على الشفافية ومدى قدرة المؤسسة على التنمية الاقتصادية المستدامة.

ويعد تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات له أهمية كبيرة، حيث يعتبر عنصرا مهما من عناصر تقييم المؤسسات، وعامل اطمئنان للمساهمين بما يؤدي إلى كسب ثقة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة. كما تلعب دورا مهما في استقرار السوق المالي والاقتصاد عموما، وزيادة تنافسية المؤسسات من خلال تعزيز المسؤولية والشفافية والعدالة وتحسين إدارة المؤسسات. وتحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لجميع الأطراف وليس مصالح غالبية المساهمين أو الإدارة التنفيذية بل تشمل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة وأصحاب المصالح والمجتمع بأسره.

والحوكمة في مجملها مجموعة من الآليات النظامية والمالية التي تهدف إلى تخفيض حدة تعارض المصالح بين إدارة المؤسسة والمساهمين في المؤسسة، وتهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساهلة إدارة المؤسسة، مع مراعاة مصالح العمل والعمال، والحد من استغلال السلطة في غير مصلحة العامة بما

يؤدي إلى مواجهة مصادر الفساد المالي والإداري، وتنمية المؤسسة من خلال تنمية تدفق الاستثمار وتشجيع تدفقه، وتعظيم ربحية المؤسسة وإتاحة فرص عمل جديدة.

ويعتبر استخدام الموارد المادية والبشرية بالطرق مثلى واتخاذ القرارات الصائبة من مظاهر التسيير الفعال. ولن يتأتى ذلك إلا توفر المعلومات اللازمة والصحيحة والأكثر دقة للإدارة العليا من أجل تحقيق هذه الغاية، مما يستدعي وجود نظام يتخصص في جمع وترتيب المعلومات على النحو الذي يجعلها ذات قيمة وأهمية من أجل التجنيد الفعال لموارد المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة.

ويعد نظام مراقبة التسيير ذلك النظام الذي يحتل الصدارة بين نظم التسيير الحديثة داخل المؤسسات، حيث انه يجب في أي مؤسسة تبنت طرق التسيير الحديث وجود نظام فعال لمراقبة التسيير وان كان غير إجباري بحكم القانون فهو ضروري ويفرض نفسه على كل مؤسسة تريد النجاح وتحقيق الأهداف وربط التخطيط الاستراتيجي بالتسيير اليومي. فمراقبة التسيير هي عمليات وإجراءات القصد منها التحكم في التسيير والتأثير على السلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة من إستراتيجية المؤسسة، وذلك بإيجاد الصيغة المثلى للتوفيق بين موارد المؤسسة المالية والبشرية والأهداف المسطرة وذلك لضمان الملائمة.

إن تطور استراتيجيات المؤسسات يوسع نطاق قياس الأداء بمراعات المعايير الأخلاقية والاجتماعية، وبالتالي فان دور مراقبة التسيير الموجه عادة نحو قياس الأداء الاقتصادي والمالي يتم التشكيك في قدرته على التطور نحو دمج هذه المعايير في نماذج قياس الأداء.

## 1- الإشكالية:

في ظل كل ما سبق ذكره فأن مشكلة الدراسة تكمن في معرفة اثر تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال تفعيل الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، حيث يمكن صياغة إشكالية هذه الأطروحة في السؤال التالي:

إلى أي مدى يمكن إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال تفعيل مختلف أدوات مراقبة التسيير؟

وقصد الإمام بكل جوانب المتعلقة بالدراسة والإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية، إرتأينا إلى تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

أ- هل يوجد دور لمراقبة التسيير كنظام فعال داخل المؤسسات الجزائرية ضمن آليات حوكمة المؤسسات؟

ب- هل يمكن دمج آليات حوكمة المؤسسات في الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير؟

- ج- هل توجد علاقة لمراقبة التسيير داخل المؤسسات الجزائرية بأطراف حوكمة المؤسسات ؟
- د- هل يوجد دور لمختلف الأدوات مراقبة التسيير (الموازنة التقديرية، المقارنة المرجعية، لوحة القيادة... إلخ) في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات؟
- هـ- هل يوجد دور لمؤشرات تقييم الأداء للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات؟

## 2- فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسة و الأسئلة الفرعية، قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- أ- لا يوجد دور لمراقبة التسيير كنظام فعال داخل المؤسسات الجزائرية ضمن آليات حوكمة المؤسسات؛
- ب- لا يمكن دمج آليات حوكمة المؤسسات في الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير؛
- ج- لا توجد علاقة لمراقبة التسيير داخل المؤسسات الجزائرية بأطراف حوكمة المؤسسات؛
- د- لا يوجد دور لمختلف الأدوات مراقبة التسيير في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات؛
- هـ- لا يوجد دور لمؤشرات تقييم الأداء للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات؛

## 3- أهمية الدراسة

على اعتبار أن موضوع حوكمة المؤسسات من أهم الموضوعات ذات الأهمية البالغة سواء للاقتصاد الوطني أو للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وخاصة في ظل الوضع الاقتصادي الراهن حيث أصبح أولوية وإستراتيجية وطنية.

وفي ظل رغبة الجزائر لتبني نظام اقتصاد السوق، والاندماج والانفتاح على الاقتصاد العالمي من خلال تنويع الاقتصاد وتشجيع الاستثمارات الداخلية والخارجية. زادت الحاجة إلى تحسين قدراتها التنافسية الداخلية والخارجية، و توفير جو من الثقة المصدقية والشفافية على المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات الاقتصادية.

كما تكمن أهمية الدراسة في معرفة مدى مساهمة النظام الفعال مراقبة التسيير باعتباره احد أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة. بمختلف أدواته التقليدية والحديثة والحديثة في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات، والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تحقيقها. ومعرفة العلاقة التي تربط بين نظام مراقبة التسيير والأطراف الداخلية للحوكمة من جهة، والعلاقة التي تربط الأطراف بالحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## 4- أهداف الدراسة

إضافة إلى الإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية لها، و اختبار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى دراسة لمختلف الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير ودورها تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الجزائرية، ودراسة كيفية تفعيل متطلبات الحوكمة ضمن أدوات مراقبة التسيير. إضافة إلى تحقيق جملة من الأهداف الأخرى أهمها:

- أ- إبراز مفهوم حوكمة المؤسسات ومبادئها، وأهمية تبني المؤسسات الاقتصادية للحوكمة في ظل العولمة الاقتصادية وانفتاح المؤسسات على محيطها؛
- ب- دراسة العمليات والإجراءات اللازمة لتفعيل حوكمة المؤسسات، وما دور الأطراف الداخلية للمؤسسة في تفعيل الحوكمة على أرض الواقع؛
- ج- تسليط الضوء على مدلول النظام الفعال لمراقبة التسيير، وعلاقته بتعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال مختلف المبادئ والمعايير؛
- د- تسليط الضوء على الاتجاهات الحديثة لمراقبة التسيير في مجال حوكمة المؤسسات خصوصا في ظل التحديات التي فرضها الوضع الراهن للمؤسسات الاقتصادية؛
- هـ- معرفة مدى شمول نطاق نظام مراقبة التسيير إلى الجوانب الغير الاقتصادية في المؤسسات الاقتصادية؛
- و- تسليط الضوء على واقع تبني مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ز- إبراز التحدي الذي تواجهه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في إيجاد التوازن ما بين أهدافها الاقتصادية والتزاماتها الأخرى.

## 5- مبررات اختيار موضوع الدراسة

إن اختيار معالجة هذا الموضوع له مبرراته التي تحفز على دراسته دون غيره من المواضيع والتي نلخصها في الآتي:

- أ- مكانة الموضوع على المستوى الدولي والمحلي بسبب تصاعد أهمية حوكمة المؤسسات في ظل تكرر الأزمات الاقتصادية والمالية التي تعصف ببيئة الأعمال؛
- ب- تبني الجزائر لمبادئ الحوكمة من خلال تبني نظام الحكم الراشد في الجزائر، مما يتطلب كيفية تفعيل مختلف الأدوات والإجراءات لتعزيز حوكمة المؤسسات ؛

ج- يعد موضوع الحوكمة جديدا بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، وبالتالي يتطلب المزيد من الأبحاث حول كيف يمكن تبني مبادئ حوكمة المؤسسات في الوضع الراهن للمؤسسات الجزائرية وفي الظروف والبيئة الحالية.

د- تسليط الضوء على الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، والدور الذي يمكن أن تقوم به في إطار تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات؛

هـ- النظرة التقليدية لمسير المؤسسات في الجزائر لمراقبة التسيير ودورها؛

## 6- منهج الدراسة

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة و تحقيقا لأهدافها ومن اجل الوصول لأفضل النتائج عن دور نظام مراقبة التسيير في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسة الاقتصادية تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال تجميع البيانات والمعلومات اللازمة عن الظاهرة وتنظيمها وتحليلها للوصول إلى الأسباب والعوامل التي تتحكم فيها ، لاختبار فروض الدراسة والتحقق من نتائجها، إضافة إلى اعتماد منهج دراسة حالة الذي يمكن التعمق أكثر في الموضوع وفهم مختلف جوانبه وكشف إبعاده من خلال مدى تجسيد الجانب النظري في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية.

## 7- حدود الدراسة

أ- الحدود الموضوعية: تم التركيز على أهم المفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير وحوكمة المؤسسات، والعلاقة التي تربط مراقبة التسيير بأطراف الحوكمة ودور أدوات مراقبة التسيير في تعزيز الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية؛

ب- الحدود المكانية: من ناحية الدراسة الميدانية اقتصر نطاق الدراسة على مؤسسات تسويق المعدات والآلات الفلاحية؛

ج- الحدود الزمنية: يمكن حصر الحدود الزمنية لهذه للدراسة الميدانية في الفترة ما بين سنة 2019 م و سنة 2022 م لهذه الدراسة لمعرفة واقع الممارسات العملية لموضوع الدراسة.

## 8- أدوات الدراسة

في معالجتنا للموضوع المراد دراسته، سوف نعلم على الأدوات التالية:

أ- المقابلات الشخصية: والتي عن طريقها يمكننا توجيه العديد من الأسئلة التي تخدم الموضوع، وبواسطة هذه المقابلة يمكننا التحاور مع مسؤولي المؤسسة محل الدراسة، ومعرفة آرائهم حول واقع الموضوع المدروس في المؤسسة؛

ب- السجلات والوثائق: لاستكمال الدراسة الميدانية اعتمدنا أيضا على سجلات ووثائق المؤسسة محل الدراسة ذات الصلة بالموضوع المراد معالجته وكذا الاطلاع على مدى تطبيق القوانين والنصوص المتعلقة بموضوع الدراسة . واستخلاص النتائج التي تجيبنا على الفرضيات المقدمة.

الكتب والمجلات و المذكرات...الخ.

## 9- الدراسة السابقة

أوضحت العديد من الدراسات التي تناولت موضوع أساليب الحديثة لمراقبة التسيير الأهمية البالغة لتطبيقها في كافة المؤسسات، وفيما يلي عرض لذلك الدراسات.

أ- دراسة نعيمة يحيوي بعنوان أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة: قطاع صناعة الحليب ، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير مؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة، سنة 2008-2009. حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة الوطنية، والأدوات التي تستعين بها في عملية التخطيط وتقييم الأداء. ومدى حاجة المؤسسات الوطنية لتبني أدوات وأساليب مراقبة التسيير تتكيف مع الظروف المؤسسة، من خلال إبراز أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة. وأهم ما توصلت إليه الدراسة إبراز الدور الفعال الذي تلعبه أدوات التخطيط والتقييم لمراقبة التسيير في المؤسسات، وكذلك التطورات التي عرفت مراقبة التسيير من خلال التحولات التي مست أدوات التسيير التقليدي، وبرز أساليب وأدوات حديثة ساعدت في اختيار المعالم والمؤشرات التي تقيس وتحسن الأداء العام في المؤسسة، وتبحث عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

ب-دراسة عادل قرقاد بعنوان أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالشرق الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص مالية المؤسسات، جامعة الجزائر3، 2021-2022.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تبني المؤسسة الاقتصادية لنظام الحوكمة لدوره في ضمان الحماية الفعالة للأصول والتأكد من سلامة جميع الأعمال لتحسين الكفاءة وحماية مصالح مختلف الأطراف الفاعلة

في المؤسسة. من خلال تسليط دور نظام مراقبة التسيير كآلية من الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسة من خلال التعرف على مدى وجود تأثير لوظائف ومهام وتقنيات مراقبة التسيير بما يتناسب وإرساء قواعد ومبادئ حوكمة المؤسسة.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مراقبة التسيير في تفعيل مبادئ الحوكمة من خلال علاقتها الوثيقة بالأطراف الداخلية للحوكمة و دورها كآلية داخلية للحوكمة المؤسساتية. كما توصلت الدراسة إلى دور مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسة وبالتالي دورها في تفعيل الحوكمة في المؤسسة.

ج- دراسة فاتح غلاب بعنوان تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة: دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس بسطيف، 2010-2011.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى بيان واقع التنمية المستدامة وحوكمة الشركات في المؤسسات الصناعية الجزائرية، من خلال معرفة مدى شمول نطاق التدقيق الداخلي والخارجي إلى الجوانب الاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة في الممارسات الحالية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، كما هدفت هذه الدراسة إلى تبين الاتجاهات الحديثة للتدقيق والتحقق في مجال حوكمة الشركات خصوصا في ظل تحديات التي فرضتها التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة إلى ضرورة إعطاء عملية حوكمة الشركات الاهتمام الأكبر للمحافظة على المؤسسة الاقتصادية وبقائها واستمرار نشاطها الاقتصادي، والعمل وبصورة متناسقة بين جميع الجهات ذات العلاقة، ولأن التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) الجيد يفرض عناية خاصة ومسؤولية من إدارة الشركة والمؤسسة نحو المجتمع من حيث عدم التميز في المعاملة والتقييد بمواضيع حقوق الإنسان ومواضيع البيئة، وتطوير إستراتيجية سليمة للحوكمة تساعد على تحسين كفاءة أداء تلك المؤسسات والتخصيص الأمثل للموارد.

د- دراسة الباهي مصطفى بعنوان الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء، مقال علمي منشور في مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد 2، العدد 2، جامعة المسيلة،



حيث يدور موضوع الدراسة حول الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ودورها إرساء قواعد ومبادئ الحوكمة الصحيحة في التسيير إلى جانب أهميتها في معالجة والتقليل من حدة هذه الأخيرة عندما تحدث في منظمات الأعمال، فههدف هذه الدراسة إلى التعريف بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وبمختلف التعديلات والتحسينات التي أدخلت عليها لتصبح قادرة على مواكبة التحولات العميقة والحاسمة في المنظمات. وعرض مختلف الأوجه التي تساعد عليها هذه الأدوات في الممارسات الحوكمة الجيدة في مختلف مستويات التسيير بالمؤسسة. استعراض أساليب الاستفادة من قياس الأداء في نهاية العملية التسييرية قصد تصحيح الانحرافات وتجنب الإجراءات والقرارات التي أنتجت هذه الإنزلاقات في المراحل المقبلة.

وخلصت الدراسة على أن الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير غير قادرة على أن تقوم بتعبئة كل الموارد، وذلك راجع إلى أن هذه الأدوات ورثت بشكل واسع من محدودية النموذج المحاسبي الذي يوصف بذلك. فكونها تسمح بإظهار التغيرات على المدى الطويل فيما يخص مستوى النشاط او على مستوى تصميم المنتج.. إلخ، فإنها من جهة أخرى غير قادرة على إعطاءنا ادني فكرة على التغيرات الجذرية التي يمكن أن تحدث. إن هذا القيد لا يكون عائقا مهما وانه يمكن التغلب عليه من خلال اللجوء إلى التحليل الاستراتيجي.

## 10- مميزات الدراسة

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة في طبيعة الدراسة الميدانية، فمعظم الدراسات السابقة إن لم تكن جملها لم تتناول دراسة الحالة في مؤسسة معينة بذاتها بل اعتمدت على الاستبيانات. هذا ما يعطي الدراسة شكلا مختلفا من حيث المضمون، كما أن حاولنا من خلال دراستنا تناول مختلف الجوانب المتعلقة بالموضوع والتي رأينا أن الدراسات السابقة ربما لم تعطيها القدر الكافي من الاهتمام. كل هذا انعكس على النتائج المتوصل إليها وطبيعتها، فكانت نتائج حقيقة تعبر عن حال المؤسسات الجزائرية، لان مؤسسة الدراسة هي مؤسسة جزائرية تنشط في السوق الجزائري وتخضع للقوانين والإجراءات الجزائرية.

## 11- صعوبات الدراسة

من خلال تناولنا لهذا الموضوع صادفتنا جملة من الصعوبات نستعرض جملة منها فيما يلي:

أ- قلة ومحدودية المراجع باللغة العربية المتعلقة بجوانب الموضوع، وخاصة ما تعلق بجانب الربط بين متغيري الدراسة؛

ب- بالرغم من توفر نسبي للمراجع باللغة الأجنبية، فلقد واجهتنا صعوبات تتعلق بترجمة هذه المراجع وصعوبة إسقاط ما جاء فيها على المؤسسات الجزائرية؛

ج- صعوبة الربط بين متغيري الدراسة وخاصة في الدراسة الميدانية، لطبقة أنظمة مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية والتي تتميز بالبساطة مازالت تعتمد بنسبة كبيرة على الأدوات التقليدية؛

د- حداثة الموضوع في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، زاد من صعوبات في الدراسة الميدانية، كون اغلب المعنيين بتطبيق الحوكمة لديهم معلومات محدودة ولم يقوموا بدورات تكوينية في هذا المجال؛

## 12- هيكل الدراسة

من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة، وانطلاقاً من الفرضيات المقدمة وبلاستناد إلى منهج الدراسة وأدوات جمع المعلومات، فإننا سوف نقسم البحث مبدئياً إلى الفصول التالية:

**الفصل الأول: الهيكل والإطار العام لحوكمة المؤسسات** حيث سوف يتم التطرق من خلاله إلى كل ما يتعلق بالحوكمة بدءاً من نشأتها والعوامل التي ساعدت على تطورها، ركائزها والأطراف المعنية بتطبيقها، أبعادها ومحدداتها، آلياتها ومعاييرها، ومختلف مبادئها، كما سيتم عرض مختصر للإطار العام للحوكمة في الجزائر.

**الفصل الثاني: الإطار الفكري والنظري لمراقبة التسيير** حيث سيتم التطرق من خلاله لمفهوم مراقبة التسيير كما تم تمييزها عن المفاهيم المشابهة لها، أهميتها، أهدافها وخصائصها ودورها، كما سيتم استعراضها كنظام فعال في المؤسسات من خلال مكانة وشروط فعاليته، ومراحل تصميم هذا النظام الفعال، وأخيراً مراحل عملية مراقبة التسيير في المؤسسة.

**الفصل الثالث: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات** سيتم من خلاله التطرق لدور مراقبة التسيير في تفعيل آليات الحوكمة وعلاقتها بأطراف الحوكمة، من مجلس الإدارة والرقابة الداخلية، وإبراز دورها في إدارة المخاطر ومكافحة الفساد وتحسين الأداء وتعزيز الشفافية.

**الفصل الرابع: الدراسة الميدانية** فقد خصص للدراسة الميدانية في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية، حيث تم الاعتماد على الوثائق والمستندات المتعلقة بموضوع الدراسة لتحليلها واستنتاج النتائج منها، كما تم الاعتماد على المقابلات مع مراقبي التسيير ومسؤولي المؤسسة محل الدراسة لتفسير تلك النتائج المستخرجة من تحليل الوثائق والمستندات.

# **الفصل الأول**

**الهيكـل والإطار العام لـحوكمة**

**المؤسـسات**

## تمهيد

أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية وتحول كثير من الدول إلى مفهوم الاقتصاد الحر، وبالتالي العمل على خلق فرص استثمارية جديدة وزيادة فرص العمل والذي يؤدي إلى نمو وزيادة المخاطر المسبة لإفلاس هذه المؤسسات وانهيارات اقتصاديات دولها.

كما أن ظهور مشاكل نظرية الوكالة التي نشأت نتيجة تعارض المصالح بين المساهمين والمسيرين لتلك المؤسسات من ناحية، ومن ناحية أخرى ظهور الأزمات المالية الأخيرة وخاصة تلك التي ضربت كبرى المؤسسات العالمية والتي كان تأثيرها عابر للقارات لتنهيار اقتصاديات دول بأكملها كما حدث في أزمة جنوب شرق آسيا، والتي سببها الفساد الإداري والمالي وسوء الإدارة كما أدت إلى تكبد المساهمين خسائر مالية كبيرة. مما أدى إلى زيادة التفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح والاليات الحوكمة إحداها التي تعمل على حماية المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري.

ويتناول هذا الفصل الإطار العام للحوكمة من خلال التعرف على أهم المفاهيم الخاصة بها، بدءاً من ماهيتها الحوكمة وأهم مكوناتها وعناصرها كما سوف نستعرض من خلال هذا الفصل إعادة استكشاف الحوكمة من خلال الرجوع إلى أصل الكلمة، ثم تطورها لتكتسب هذا المفهوم وهذا النضج. وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: أثر التقدم الاستمولوجي لمفهوم الحوكمة

المبحث الثاني: ماهية حوكمة المؤسسات

المبحث الثالث: نظام حوكمة المؤسسات

## المبحث الأول: أثر التقدم الاستمولوجي لمفهوم الحوكمة

لقد تطورت نظرية حوكمة المؤسسات انطلاقاً من أعمال بارل ومينس (Bearl et Means) حول الفصل بين الملكية والمراقبة في المؤسسات الكبرى الأمريكية وأثره على الفعالية، من خلال دراسة العلاقة بين ملكية وفعالية المؤسسات. ليأتي بعدهما الاقتصاديين جنسن وماكلينغ لتعمق أكثر في هذه الدراسة. ولقد بدأ الحديث عن مفهوم الحوكمة بمنظورها الجديد منذ سنة 1929 من قبل فرانك نايت، لتتواصل الأبحاث بعده إلى غاية يومنا هذا، فالحوكمة منذ نشأتها فإن نظريات ومفاهيمها في تطور مستمر.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى جملة من العناصر بدءاً بالإشكاليات التي واجهت الحوكمة كما أننا سوف نرجع إلى أصل مصطلح الحوكمة ونتبع مراحل تطوره لتتطرق للنظريات المفسرة للحوكمة وفي آخر المبحث نتطرق للعوامل التي ساعدت تطور الحوكمة المؤسسات. وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب وهي:

المطلب الأول: الإشكاليات الثلاث للحوكمة

المطلب الثاني: الحوكمة تاريخياً

المطلب الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات

المطلب الرابع: العوامل التي ساعدت في تطور حوكمة المؤسسات

## المطلب الأول: الإشكاليات الثلاث للحوكمة

تصدر موضوع الحوكمة اهتمامات المنظمات والهيئات الدولية والعربية والوطنية وخاصة في السنوات الأخيرة، بدءاً من إشكالية الترجمة الأقرب إلى المصطلح الفرنسي أو الانجليزي **governance**، فمنهم من تبنى المصطلح الذي طرحته المنظمات الدولية في تقاريرها ونشراتها باللغة العربية، ومنهم أراد مصطلحاً بالعربية يكون يعبر عن المعنى الحقيقي للمصطلح الموجود في اللغة الفرنسية والانجليزية، وذلك لاعتبارات سياسية ودينية ولغوية وإقليمية مختلفة. كما واجه المفكرين والأكاديميين صعوبة وضع مفهوم بسيط واضح وشامل لجميع عناصر الحوكمة يمكن تعميمه على جميع التخصصات والميادين.

## أولاً: إشكالية الترجمة

إن صعوبة إيجاد ترجمة حرفية و دقيقة لكلمة **governance** بحيث تعكس المعنى والدلالات الموجودة للكلمة في اللغة الانجليزية أو الفرنسية، أدى ذلك إلى ترجمتها إلى أكثر من مرادف في اللغة العربية ولكل مرادف معنى، فلقد استعان الأكاديميون العرب في بحوثهم بحوالي عشرون مرادف للإشارة لكلمة **governance** وهي: إدارة الحكمة، أسلوب الحكم، إدارة شؤون الدولة والمجتمع، الإدارة الرشيدة للحكم، حسن الحكم، الحكمانية، الحوكمة، الحكم التشاركي، الحاكمة، الحكامة، الحكم الرشيد، الحكم الصالح، الحكم الجيد، الحكم الموسع، الإدارة المجتمعية، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة، الإدارة التزيهة، القواعد الحاكمة للمؤسسات، أسلوب الإدارة المثلى، الضبط المؤسسي.

بينما تبنت منظمة الأمم المتحدة مصطلح الحاكمة إلا أن هذا المصطلح له دلالاته في التراث الفقهي السياسي الإسلامي من خلال مفهوم الحاكمة لله لسيد قطب، ومن المفكرين نجد محمد عابد الجابري الذي يرى بان ترجمة كلمة **gouvernance** إلى اللغة العربية مع الأخذ بجميع جوانب المفهوم غير ممكن، وقد اقترح أن يتم نطق الكلمة كما هي في اللغة اللغات الأجنبية مع كتابتها باللغة العربية كوفرننس على غرار الديمقراطية مثلاً.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عادل ميرك، خالد بقاط، إعادة اكتشاف الحوكمة من منظور تاريخي: قراءات في السياقات والتصورات، المجلة الدولية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 5، العدد 3، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2021، ص 568.

ولقد اقترح الأمين العام لمجمع اللغة العربية في مصر لفظ "حوكمة" كترجمة للمصطلح الإنجليزي، لأن لفظ حوكمة في الميزان الصرفي على وزن فوعلة، وأيضاً تعد هذه الترجمة تعد مقبولة أسوة بترجمة سابقة لكلمات مثل عوامة وحوسبة.<sup>1</sup>

### ثانياً: إشكالية التعريف

إذا كان إيجاد ترجمة للكلمة *gouvernance* للعربية وجد صعوبة، فإن إيجاد مفهوم موحد ودقيق للحوكمة أكثر صعوبة، فالكلمة كانت موضع استخدامات متعددة ومتنوعة منذ أن تم الاستعانة بها وبمفهومها قبل عقود من الزمان، لدرجة أن المستخدم لها أصبح يعتقد أن المعنى الحقيقي للحوكمة هو أنها تعمل على تعيين أي شيء وكل شيء، فمن الصعوبة وضع مفهوم بسيط واضح وشامل لجميع عناصر الحوكمة يمكن تعميمه على جميع التخصصات والميادين، فمن أجل شمولية المفهوم وجب التضحية بالمعنى، ومن أجل التبسيط تأثر الفهم الجيد للمفهوم، كما أن التعريف يمكن أن يتأثر بخلفية الباحث أو خصوصية المجتمع والبيئة مما قد يفقده العمومية والشمولية.

هذا الإشكال يعود بدرجة أولى إلى الأهمية القصوى للحوكمة في جميع المجالات والميادين والتخصصات هذا من جهة، ومن جهة أخرى إلى عدم تحديد دقيق وواضح لافتراضات الحوكمة.

### ثالثاً: إشكالية النموذج

إن مفهوم الحوكمة انطلق في بادئ الأمر ليعكس في الأساس تجربة تاريخية غربية، وقد مر هذا المفهوم بمراحل وتطورات عديدة، وبالتالي فهناك مجتمعات لها تحفظات على الخلفية التاريخية لهاته المجتمعات، هذا أدى إلى صعوبة إيجاد إطار موحد يجمع بين مختلف المجتمعات والحضارات ويسمح بتعميمها، غير أنه لا يجب على هاته المجتمعات أن تبقى على حالها دون البحث عن إطار عام للحوكمة يتماشى مع أوضاعها وخصائصها دون أن تتغافل عن الهدف الرئيسي للحوكمة.

ويرى برنامج الأمم المتحدة الإنمائي PNUD أن إدارة المجتمعات من خلال الحكم تنطلق في ثلاث اتجاهات، تتكامل وتترابط لإنتاج الحكم الصالح أو الرشيد:

<sup>1</sup> محمد عبد الجليل المليكي، إشكالية ترجمة مفهوم الحوكمة، مقال منشور في موقع أريد ARID SCIENTIFIC LTD، تاريخ النشر 2020/10/29، تاريخ الاطلاع 2023/01/17، <https://portal.arid.my/ar>.

- أ- أولها سياسي: وهو ما تعلق بذات السلطة السياسية من حيث شرعيتها؛
- ب- ثانيها التقني: الذي يدور العمل فيه حول عمل الإدارة العامة، وحول مدى كفاءتها وفعاليتها؛
- ج- أما الثالث فهو اقتصادي اجتماعي: ويقصد به كل ما تعلق بطبيعة بناء المجتمع المدني ومدى حيويته واستقلاله عن الدولة من جهة، وطبيعة السياسات العامة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي وتأثيرها على المواطنين وطبيعة علاقتها الخارجية من جهة أخرى.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الحوكمة تاريخيا

تعود جذور استخدام مرادف الحوكمة للفيلسوف أفلاطون حيث يعد من الأوائل الذي استخدم المصطلح، ليتأثر بعد ذلك بعدة ظروف وعوامل أدت بتطور مفهوم الحوكمة واستخداماتها.

### أولاً: أصول مصطلح الحوكمة

كان أفلاطون هو أول من استخدم الفعل *kubernáo* (Κυβερνάω) ، الذي يعني توجيه أو قيادة سفينة أو دابة، وقد استخدمه أفلاطون بالمعنى المجازي لتحديد حقيقة الرجال الحاكمين، من خلال نقل هذه الكلمة من المجال العسكري إلى المجال السياسي، ليبين فكرة أن الطيار يشغل موقعا استراتيجيا مع قوى ومسؤوليات كبيرة، وبنفس الطريقة أوضح أن حكم الدولة يتطلب فردا وحيدا على رأس الدولة، يحكم ويقود كل شيء، أي الحكم بالصعود الهرمي لشخص واحد على الآخرين.<sup>2</sup>

أخذت اللغات اللاتينية عن الإغريقية هذا المعنى المزوج في الفعل *guberno* الذي تم استخدامه بالمعنى المجازي، ومن هذا الفعل ظهر اسم اللاتيني *gubernatio* الذي يعني اتجاه السفينة وحكومة الرجال، وفي العصور الوسطى ظهر اسم *gubernantia* ، بمعنى يعادل معنى الحكومة *gouvernement*.

وفي القرن حوالي القرن الثالث عشر خلقت اللغات الأوروبية الوليدة أحيانا كلمتين بالمعنى غير المتميز أو أحيانا كلمة واحدة فقط، فترجمت كلمات *gubernatio* و *gubernantia* إلى الفرنسية *gouvernement* و *gouvernance*، وإلى الإسبانية *gobierno* و *gobernanza* ، وباللغة البرتغالية

<sup>1</sup> أمين عواد المشاقبة، المعتصم بالله داود علوي، الإصلاح السياسي والحكم الرشيد، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2012، ص 55.

<sup>2</sup> Charles Tournier, *Le concept de gouvernance en science politique*, Papel Político, Vol. 12, N° 1, Bogotá ,Colombia , 2007, PP : 66-67.



governança و governo ، والى اللغة الإنجليزية Government و governance ، على العكس من ذلك لم تخلق الإيطالية والألمانية والهولندية والسويدية أي مرادف لكلمة governance في المعنى مما أدى إلى اعتمادها على المصطلح الإنجليزي مما دفع إضفاء الطابع الرسمي على مصطلح اللغة الإنجليزية. وفي البلدان الناطقة بالفرنسية، أصبحت كلمة gouvernance كلمة سهلة، خاصة مع العلوم السياسية الرائدة في كندا ومع الحكم الرشيد bonne gouvernance الذي تدعو إليه المنظمات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة، صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، بلدان أفريقيا وجنوب الصحراء الكبرى<sup>1</sup>.

### ثانياً: التطور التاريخي للحوكمة

في اللغة الفرنسية القديمة تم استخدام الحوكمة gouvernance لأول مرة في القرن الثالث عشر كمكافئ الحكومة gouvernement فن أو طريقة الحكم، وبداية من عام 1478 استخدمه قاموس le robert كمصطلح قانوني لتعيين الولاية القضائية لبعض أقاليم الشمال الفرنسي ذات الوضع الإداري الخاص، والتي هي تحت الولاية الهولندية، ثم تم توظيفه بعد ذلك في عام 1679 بمعنى أوسع في سياق عائلي بحت وقصد به أعباء المربية المرتبطة بالعائلة، وفي القرن الرابع عشر انتقلت إلى اللغة الإنجليزية مما أدى إلى ظهور مصطلح الحكم بمعنى العمل أو طريقة الحكم.<sup>2</sup>

كما تم التعامل مع مصطلح الحكم gouvernance من قبل المحامي الإنجليزي السير جون فورتسكو John Fortescue كاتب القانون الإنجليزي الذي نشر في عام 1471 "حوكمة إنجلترا" (The Governance of England)، وذلك للتعبير عن التكامل والتعاون بين السلطة الملكية والبرلمان.<sup>3</sup>

وفي القرن 20 في الفترة التي أعقبت مباشرة وول ستريت عام 1929م فكر علماء القانون في وسائل لدور متغير لمؤسسة حديثة في المجتمع، ووسائل دراسة المؤسسات الحديثة والملكية الخاصة لا يزال لها تأثير عميق على مفهوم الحوكمة المؤسسات في المناقشات العلمية اليوم. لياقي قانون " طبيعة وطيد" (1939م) لرونالد كوس الذي عرض من خلاله فكرة تكاليف المعاملات في فهم لماذا يتم تأسيس المؤسسات، وكيف أنها لا تزال تتصرف. وبعد خمسين عاماً من رسخ يوجين فام ومايكل جنسن قانون " فكرة الفصل بين الملكية والسيطرة"

<sup>1</sup> Charles Tournier, *Op.Cit*, PP : 66-67.

<sup>2</sup> Olivier Paye, *La gouvernance D'une notion polysémique à un concept politologique*, Revue Études internationales, Éditeur HEI , Vol. 36, N° 1, 2005, P 13.

<sup>3</sup> Tino Raphaël Toupane, *La gouvernance : évolution, approches theoriques et critiques du concept*, SEMINARUL GEOGRAFIC "D. CANTEMIR" NR. 29 /2009 , P 98.

ونظرية الوكالة لفهم حوكمة المؤسسات. ومنذ أواخر عام 1970م، وحوكمة المؤسسات كانت موضع نقاش كبير في الولايات المتحدة وحول العالم، وبذلت جهود واسعة النطاق لإصلاح الحوكمة، وراعت احتياجات ورغبات المساهمين في ممارسة حقوقهم في ملكية المؤسسات وزيادة قيمة أسهمها، وبالتالي ثروتها. وفي النصف الأول من 1990م، لقيت مسألة إدارة المؤسسات في الولايات المتحدة انتباه كبير من الصحافة بسبب طرد مجموعة من الرؤساء التنفيذيين لكبار المؤسسات الأمريكية بواسطة مجالسها. وفي عام 1997م، أثارت الأزمة المالية الآسيوية على إقتصادات تايلاند، اندونيسيا، كوريا الجنوبية، ماليزيا والفلبين وتضررت من خروج رأس المال الأجنبي بعد انهيار أصول الملكية. وبرز نقاط الضعف في هذه البلدان عدم وجود آليات لحوكمة المؤسسات في المؤسسات في إقتصاداتها.

وفي وقت مبكر عام 2000م، أدت الإفلاسات الهائلة من مؤسسة انرون وورلدكوم وكذلك انكسار مؤسسات ، مثل اتصالات أدلفيا، أمريكا اون لاين، مؤسسة آرثر اندرسن، جلوبال كروسينغ، تايكو، إلى زيادة حقوق المساهمين والاهتمام بحوكمة المؤسسات في إدارة المؤسسات. وانعكس هذا في تمرير قانون ساربيتر اوكسلي لعام 2002م.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات

تعتبر دراسة Berle and Means سنة 1932 في المقال بعنوان *The modern corporations and private property* من أولى وأهم الدراسات التي تطرقت لمفهوم الحوكمة من خلال تحليلها لهيكل تشتت الملكية للمؤسسات الأمريكية والذي خلص إلى ظهور شكل جديد للملكية،<sup>2</sup> وفيما يلي سنبرز أهم النظريات التي قدمت تطورا للحوكمة:

#### أولاً: نظرية الوكالة

إن التوسع الذي عرفته المؤسسات وخاصة الاقتصادية منها، يعد من الأسباب الرئيسية التي دعت إلى ضرورة الفصل بين الملكية والتسيير، حيث كان لابد لتلك المؤسسات أن توكل مهمة تسييرها وإدارتها إلى أشخاص يتميزون بالكفاءة والاحترافية، هذا ما أدى إلى مشكلة علاقات الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في

<sup>1</sup> عبد الصبور عبد القوي علي مصري، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات، ط1، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2012، ص ص: 21-23.

<sup>2</sup> عمر على عبد الصمد ، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص16.

المؤسسة، وبالتالي أدت إلى ظهور نظرية الوكالة. ويعود الفضل في تطوير نظرية الوكالة إلى الإقتصاديين الأمريكيين جينسن وماكلينغ أصحاب جائزة نوبل للإقتصاد سنة 1976 م، حيث قدما تعريفا لنظرية الوكالة على على أنها : " عقد يعين بموجبه شخص (الأصيل) شخص آخر (العون أو الوكيل) للإنبابة عنه والقيام بأعمال لصالحه وهذا بتفويض السلطة عن طريق جزء من صلاحيات اتخاذ القرار."<sup>1</sup>

لقد أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين مجالس إدارة المؤسسات وبين المساهمين إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري، الذي يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل المؤسسات.<sup>2</sup>

وقامت نظرية الوكالة لغيرها من النظريات على مجموعة من الفرضيات، والتي تعكس العلاقة التي بين الطرفين الأصيل والوكيل، كما أنها يمكن أن تؤثر على العلاقة بينهما مباشرة، ويمكن تلخيص أهمها في ما يلي:<sup>3</sup>

أ- **فرضية كفاءة السوق:** وهي فرضية تعتمد على قيمة الأدوات المالية المطروحة ومدى تأثيرها على قيمة الأوراق المالية في السوق، وتختلف باختلاف توافر المعلومات اللازمة وكفاءة السوق، فيوجد منها كفاءة السوق الضعيف، كفاءة السوق شبه القوي، وكفاءة السوق القوي؛

ب- **فرضية التصرف الشديد:** وهي فرضية مبنية على تفضيل المدراء التنفيذيين لمصلحتهم الشخصية بغض النظر عن مصلحة أصحاب المؤسسة والمساهمين؛

ج- **فرضية إختلاف التفضيلات:** وهي عبارة عن فرضية تختلف فيها تفضيلات كلا من المدراء والمساهمين، فيسعى المساهمين لأن يحقق المدير أقصى جهد لديه لمصلحتهم، ويسعى المدير لتحقيق مصلحته الشخصية بغض النظر عن اي مصلحة أخرى؛

<sup>1</sup> ملين تغليسية، مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مراجعة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018، ص 4.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، ط 1، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 15.

<sup>3</sup> عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

د- فرضية تحمل المخاطر: هي فرضية تحدد من هو المتحمل الرئيسي للمخاطر الناجمة، ولا بد أن يكون المدير مشارك في تحمل نسبة من المخاطر حتى يعمل لصالح المؤسسة وأهدافها.

غير أن الافتراض الرئيسي لهذه النظرية هو التعارض في المصالح بين الأطراف المتعاقدة، وبالتالي فإن كل طرف يسعى إلى تعظيم مصالحه، فكل من المساهمين والمسيرين يشغلون مواقع خاصة في المؤسسة، إلا أن هناك اختلاف في الأهداف لكل طرف، فالمساهمون يرغبون في الحصول على أكبر قدر من الجهد والعمل من المسيرين مقابل تكلفة مناسبة، فيما يسعى المسيرون إلى تعظيم منافعهم من خلال الحصول على أكبر قدر من المكافآت والمزايا، ومن هنا تنشأ مشكلة الوكالة.

### ثانياً: نظرية أصحاب المصلحة

إن وجود المؤسسة فرض عليها صراعا مع الأطراف التي ترتبط بها على الصعيدين الداخلي والخارجي، هذا الصراع القائم بات يفرض عليها إيجاد حل مرضي لكل أطرافها أو على الأقل تلك التي لا يمكن الاستغناء عنها من اجل استمرارية واستقرارها المالي، هاته الأطراف أطلق عليها اسم الأطراف الفاعلة أو أصحاب المصالح. وبالرغم من أن مفهوم أصحاب المصالح موجود منذ ثلاثينيات القرن الماضي إلا أن التطور الجوهرى في نظرية أصحاب المصالح يعود لعالم الاقتصاد إدوارد فريمان عام 1984 من خلال كتابه " الإدارة الإستراتيجية: نهج أصحاب المصلحة" الذي تناول فيه بالتفصيل لنظرية أصحاب المصالح في الإدارة التنظيمية وأخلاقيات العمل التي تناول الأخلاق والقيم في إدارة المؤسسة. وقدم من خلال كتابه شكلا بديلا للإدارة الإستراتيجية، يستجيب للعولمة والتنافسية المتزايدة والتعقد الكبير في بيئة الأعمال، والذي رأى عدم ملائمة التركيز على تعظيم ثروة الملاك فقط وذلك بالقول بان كل المؤسسات لديها أصحاب مصالح يجب أن تأخذ حاجاتهم بالاعتبار وتدار العلاقات معهم بشكل فعال يجعل المؤسسة أكثر تنافسية في المدى البعيد مما يضمن ربحيتها وبقائها.<sup>1</sup>

كما أن نظرية أصحاب المصالح قامت على جملة من الافتراضات نذكر منها:<sup>2</sup>

أ- المؤسسة على علاقة بعدة مجموعات تؤثر وتتأثر بعلاقتها؛

<sup>1</sup> عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 22.

<sup>2</sup> مهدي شرقي، لويزة بهاز، نظرية أصحاب المصالح والحوكمة وفق النموذج التساهمي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 4، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018، ص 29.

ب- تهم النظرية بطبيعة هذه العلاقات من حيث السياق والنتيجة بالنظر إلى المجتمع وأصحاب المصلحة؛

ج- مصالح أصحاب المصلحة لها قيمة أساسية ولا توجد مصلحة تسيطر على بقية المصالح؛

د- تركز النظرية على اتخاذ القرارات الإدارية.

وتشكل الشرعية والسلطة المربرين الأساسيين للانتساب لنظرية أصحاب المصالح.

أ- معرفة شرعية أصحاب المصالح: الشرعية موجودة في المعنى الاستراتيجي والاجتماعي للملائمة الثقافية لتطلعات المجتمع الذي تنشط فيه المؤسسة وللسياق المتوافق والممارسات الشرعية داخل الحقل التنظيمي الذي تتواجد فيه المؤسسة ولكن الشرعية يمكن فهمها عبر معنى أوسع، لأن نظرية أصحاب المصالح تركز على تعريف ما يبرر شرعية صاحب المصلحة من وجهة نظر معيارية.

ب- علاقات السلطة مع أصحاب المصالح: من الحجج يسجل في المنطق الاستراتيجي، لأنه يتعلق بتبرير تواجد أصحاب المصالح عبر علاقات السلطة وبالتالي ترابط بين المؤسسة ومختلف المجموعات التي تشكل محيطها والتي تتبادل التأثير معه، سواء كانت تلك العلاقات أفقية أو عمودية<sup>1</sup>.

وبالتالي فان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات المتوافقة مع حكم القانون، من خلال التحديد بكل وضوح لتوزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية، والتنظيمية والتنفيذية، والاعتراف بحقوق الأطراف أصحاب المصلحة من شأنه أن يشجع التعاون بين المؤسسات، وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل، ويقلل بدوره من تعارض المصالح بين مختلف الأطراف، أصحاب المصلحة<sup>2</sup>.

### ثالثا: نظرية حقوق الملكية

تبحث نظرية حقوق الملكية على فهم الوظائف الداخلية للمؤسسات اعتمادا على مفهوم حق الملكية، في هذا السياق يشير Amann أن الهدف من النظرية فهم كيف يؤثر حق الملكية على النظام الاقتصادي، ولقد برزت نظرية حقوق الملكية أساسا من أعمال كل من Alchian Armen و Demsetz Harold سنة 1972، حيث يعتبران أن فعالية المؤسسة يخضع لتعريف حقوق الملكية، لأن هذا الأخير يحدد شروط

<sup>1</sup> مهدي شرقي، لويزة بهاز، مرجع سبق ذكره، ص 29.

<sup>2</sup> سفير محمد، بوبكر مصطفى، حوكمة الشركات، النشر الجامعي الجديد للنشر والطباعة والتوزيع، تلمسان، الجزائر، 2018، ص 12.

امتلاك الفائض الناتج عن نشاط الإنتاج، والمشكل معقد لما يكون هناك انفصال بين مالك رأسمال و المسير. ويجب توفر شرطين لحقوق الملكية هما: تفرد المالك باستعمال الأصل والقابلية للانتقال.<sup>1</sup>

ومن متطلبات هذه النظرية:<sup>2</sup>

أ- كل تبادل بين الأشخاص هو تداول لحقوق الملكية عن أشياء معينة؛  
ب- حقوق الملكية تمنح الحق والسلطة لاستهلاك، أو الحصول على دخل، أو التنازل عن السلع أو الأصول الخاضعة لهذه الحقوق؛

ج- تبين نظرية حقوق الملكية كيفيات تأثير مختلف أشكال الملكية في آليات عمل الاقتصاد؛

د- تفوق الملكية الخاصة على الأشكال الأخرى للملكية.

وبنيت هذه النظرية على مجموعة من الفروض:<sup>3</sup>

أ- العقلانية الكاملة؛

ب- تعظيم المنافع؛

ج- المعلومة غير كاملة وتكاليف المعلومات ليست معدومة؛

د- السوق هو المكان الذي تتجلى فيه تفضيلات الأشخاص؛

هـ- سلوكيات الأفراد تتأثر بالهياكل التي ترعرعت فيها؛

حقوق الملكية تمنح الحق والسلطة لاستهلاك، أو الحصول على دخل، أو التنازل عن السلع أو الأصول الخاضعة لهذه الحقوق.

والحقوق التي تتعلق بالملكية تسمح باستعمال هذا الأصل وكذا الاستفادة من دخل الأصل، كما انه يمكن التنازل عنه للآخرين.

<sup>1</sup> بليركاني أم خليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 3، العدد 1، جامعة مصطفى إسمطبولي، معسكر، الجزائر، 2014، ص 28.

<sup>2</sup> غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 26.

<sup>3</sup> غضبان حسام الدين، مرجع نفسه، ص 26.

## رابعاً: نظرية تكاليف المعاملات

تم اقتراح مفهوم تكلفة المعاملة رسمياً من قبل رونالد كواس في عام 1937 لشرح وجود المؤسسات. وقد افترض أن المعاملات التي تتم من خلال آليات السوق تنطوي على تكلفة، ولقد تم تعريف المعاملات على أنها تبادل لسع أو خدمات أو معلومات ذات قيمة اقتصادية بين الشركاء خلال مختلف دورة الإنتاج. أما تكاليف المعاملات فهي تتعلق بتكاليف الحصول على المعلومات، وتكاليف التفاوض حول العقد المزمع إبرامه ووضعه محل التنفيذ، وتكاليف الرقابة المستمرة على التنفيذ والتأكد من احترام بنود العقد من طرف الشركاء، أو لتكاليف الناجمة عن إعادة التفاوض في حالة عدم ملائمة العقد المبرم لبعض التحديات الاقتصادية الجديدة.<sup>1</sup>

كما أن التخفيض من التكاليف عن طريق التخفيض من تكاليف الصفقات يؤدي بالمؤسسات إلى التعديل في حدودها باللجوء إلى التعهيد، كما يشترط أن تكاليف الصفقة هي المحدد الرئيسي في اختيار الهيكل التنظيمي، وفي نفس الوقت محدد الحوكمة التي يجب اختيارها من أجل تخفيض التكاليف.<sup>2</sup>

وتفترض هذه النظرية وجود نظريتين سلوكيتين هما:

- أ- وجود العقلانية المحدودة أين يكون الفرد لا يملك القدرة للحصول على كافة المعلومات وفهمها وتوقع ردود أفعال الموظفين والموردين والعملاء والمنافسين بشكل دقيق؛
- ب- الانتهازية وهذا بسبب عدم إتمام العقد مما يستدعي وجود طرف يتعرض لانتهازية طرف آخر مما يشكل حالة تضارب في المصالح بين الأطراف المتعاقدة. ويمكن أن تأخذ الانتهازية أحد الأشكال التالية:<sup>3</sup>
  - انتهازية قبلية: تكون قبل تحرير العقد وذلك بإخفاء معلومات مهمة ومؤثرة على قرار الطرف الثاني المتعلق بإبرام الصفقة أو إلغائها؛
  - انتهازية بعدية: تكون بعد إبرام العقد، حيث يستفيد الانتهازي من مزايا ضعف نظام الرقابة المفروضة عليه وعدم القدرة على التحكم فيه.

<sup>1</sup> المفاهيم الإدارية نظرية تكاليف الصفقة، موقع هرفارد بزنس ريفيو، تاريخ الاطلاع: 2023/02/02، <https://hbrarabic.com>

<sup>2</sup> عمار زريقي، عبد الرؤوف حجاج، نحو تبني إستراتيجية التعهيد بالأنشطة الداعمة باستخدام التحليل المتعدد المعايير في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، المجلد 18، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2018، ص 372.

<sup>3</sup> ملين تغليسية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

## المطلب الرابع: العوامل التي ساعدت في تطور حوكمة المؤسسات

إن الأحداث التي شهدتها العالم في السنوات الأخيرة من أزمات اقتصادية وفضائح مالية في كبرى المؤسسات، وانتشار الفساد الإداري والمالي أدى إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة. وفيما يلي سوف نستعرض العوامل الأساسية التي ساعدت في تطور حوكمة المؤسسات وانتشارها.

أولاً: الأزمات الاقتصادية والفضائح المالية<sup>1</sup>

إن ما يشهده العالم اليوم من تحرير اقتصاديات السوق، وما يتبعها من تغيرات في الأسواق المالية، وما يترتب عليها من نتائج اقتصادية أدت إلى زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات، وفي بعض الحالات إلى حدوث انهيارات مالية نتيجة للجوء هذه المؤسسات إلى الكثير من الإجراءات الخاطئة، وذلك سعياً نحو تحقيق وتعظيم منافعها الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين. ولقد استخدمت في سبيل ذلك أدوات مختلفة أهمها التلاعب في السياسات المحاسبية للتأثير على الأرقام المحاسبية بشكل عام وعلى الربح ونسب توزيعه بشكل خاص، مما أدى إلى ضرورة الاستعانة بآليات حديثة للإدارة والرقابة من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة في جميع أنواع المؤسسات، وذلك كإطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة والعمل على تحقيق العدالة بين الأطراف المهتمة باقتصاديات المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك فهي تهدف إلى إعادة هيكلة أنظمتها على المستوى الكلي والجزئي باعتبارها مجموعة من الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المؤسسة لتوفير إشراف على المخاطر التي تقوم بها الإدارة من خلال الاعتماد على المدخل الأخلاقي والمدخل القانوني، بالإضافة إلى المدخل المعرفي.

كما أن تكرار الفضائح المالية تسببها عادة اللوائح المتراخية وإجراءات حوكمة المؤسسات غير الفعالة محكوم عليه بتكرار نفسها. ومن الأمثلة على هذه الفضائح المالية الأزمة المالية 2008-2009 التي كشفت عن وجود فجوة مزعجة بين أنشطة السوق والنظام التنظيمي، فمنذ سبعينات القرن الماضي، تمت الأسواق المالية العالمية بشكل سريع في حين لم يساير هذا النمو في نمو المؤسسات والهيكل التي تشرف عليها من خلال وضع وتنفيذ التنظيمات، وبخاصة فيما تعلق بالأسواق الناشئة (الناشئة). وقد أبرزت هذه الأزمة المالية بشكل

<sup>1</sup> عبد الرزاق الشحادة، سمير إبراهيم البرغوثي، ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية، ملتقى دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2009، ص 2.



مثير عن الكيفية التي أضرت بها أوجه الضعف التنظيمي هذه بالاقتصاد العالمي وأبرزت الحاجة إلى نهج عالمية لتنظيم الأسواق العالمية.<sup>1</sup>

حيث أظهرت هذه الأزمة ضرورة إعادة التفكير بشكل كبير في حوكمة الأسواق المالية، وكشفت عن أوجه الضعف في حوكمة المؤسسات، نتيجة التحديثات التي ظهرت في الأدوات المالية الجديدة وزياد تعقدها. كما كشفت عن فجوات كثيرة وضعف في التنسيق والتعاون الدولي بالرغم من وجود العديد من المؤسسات والهيئات الدولية. وبعد هذه الأزمة أصبح من الضروري البحث عن كيفية إصلاح العيوب والنقائص التي أظهرتها هذه الأزمة والتي ساهمت في نشوبها.

### ثانيا: التغيرات في البيئة النظامية للمؤسسة

بما أن المؤسسة عبارة عن نظام مفتوح على محيطه الخارجي فهي دائما في تفاعلات واحتكاكات دائمة ومستمرة به، مما ينعكس هذا على هيكلها وتنظيمها وطرق عملها والتي تؤدي بنا إلى البحث في هذه العوامل.

أ- ظهور ظاهرة العولمة الاقتصادية: ما شاهده العالم من تحرير لاقتصاديات السوق وما تبعه من تحرير للأسواق المالية الذي ترتب عليه تزايد انفصال رؤوس الأموال والتوسع في حجم المؤسسات ولانفصال الملكية عن الإدارة، كل ذلك أدى إلى ضرورة الاستعانة باليات جديدة للرقابة من خلال إطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال، فمتطلبات المؤسسات الاستثمارية العالمية تستدعي مستوى عالي من الحوكمة حتى تقبل توجيه استثماراتها وما يتبعها من إجراءات تستند على عدة مبادئ تعمل على إدارة المؤسسات ومراقبتها بما يضمن حقوق أصحاب المصالح وتوطيد العلاقة بين المؤسسات وأصحابها للحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم الربحية.<sup>2</sup>

وقد أدت هذه المتغيرات إلى بروز مفهوم جديد وهو العولمة حيث حاول الكثير بوصف هذه الظاهرة، ولكن لم يتم الاتفاق على تعريف واحد جامع لها نظرا لتشعب مجالاتها. ويمكن القول بأن مصطلح العولمة يشير إلى عملية تعميق مبدأ الاعتماد المتبادل بين الفاعلين في الاقتصاد العالمي، بحيث تزداد نسبة المشاركة في

<sup>1</sup> ضياء مجيد الموسوي، عولمة الحوكمة المالية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص ص: 13-14.

<sup>2</sup> عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 27-28.

التبادل الدولي والعلاقات الدولية من حيث المستوى والحجم والوزن في مجالات متعددة، مما يترتب عنه زيادة عمليات التبادل التجاري الدولي، مما أدى إلى تلاشي كل الحدود الجغرافية والسياسية.<sup>1</sup>

ب- **إنتشار الفساد المالي والإداري:** عند الحديث عن الفساد المالي والإداري في المؤسسات يجب علينا أن نلاحظ أن آثار هذا الفساد لا تقتصر على المؤسسات وحدها بل تتعداها لتصل إلى سمعة الدولة العاملة فيها هذه المؤسسات، فالفساد يعني سوء استعمال أو سوء استخدام المنصب أو السلطة للحصول على أو إعطاء ميزة من أجل تحقيق مكسب مادي أو قوة أو نفوذ على حساب الآخرين، أو على حساب القواعد أو الأعراف أو اللوائح القائمة. إن جوهر الفساد يتمثل في أمرين هما: العلاقة بين السلطة والثروة وتحويل المجتمع ومدى درجة تقبله للفساد.

ج- **التوجه نحو الخصخصة:** أصبحت ظاهرة الخصخصة وتوسيع قواعد الملكية ظاهرة عالمية تقوم بها العديد من الدول في جميع أنحاء العالم، وبخاصة الدول التي يمثل فيها القطاع العام لرتبسي للاقتصاد الوطني، حيث يتم خصخصة مؤسسات القطاع العام المملوكة للدولة لتحويلها من ملكية عامة إلى ملكية خاصة تساعد على توسيع قاعدة الملكية، وكأحد العناصر الأساسية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي والاعتماد على آليات السوق. فالتوجه نحو الخصخصة استدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع المؤسسات العامة محل التخصيص كما أن نجاح عملية الخصخصة يتطلب إتباع أسلوب سليم في ذلك مدعم بإصلاحات سياسية واقتصادية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الشفافية والمسائلة وهذا يستوجب وجود نظام للحوكمة في هذه المؤسسات يعمل على الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح.<sup>2</sup>

د- **الاهتمامات الجديدة للحوكمة:** في مطلع التسعينات بدأت وسائل الإعلام بشكل متواصل عن شؤون البيئة في العالم والاهتمام بها، وعن مستقبل الأرض حفاظا عن الحياة البشرية من الأزمات البيئية والكوارث الكامنة، حيث أصبح موضوع البيئة أكثر أهمية لمستقبل الإنسان من أي وقت مضى، بحيث أصبحت قضية البيئة قضية عالمية فصبح تناولها على مستوى عالمي وتزامن مع ظهور ما عرف بمصطلح الحوكمة البيئية العالمية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> شذا جمال الخطيب، صغفق الركبي، العولة المالية ومستقبل الأسواق العربية لرأس المال، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص:12-13.

<sup>2</sup> عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص:29-30.

<sup>3</sup> نوال على تعالي، الحوكمة البيئية العالمية، ط 1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2013، ص49

كما أن العوامل الاجتماعية التي لعبت دورا مهما في تطور الحوكمة حيث أدى فقدان الحكومات لسيطرتها واحتكارها للسياسات الاقتصادية والاجتماعية إلى ظهور لاعبين جدد على مسرح الأحداث كالمؤسسات غير الحكومية والمؤسسات المتعددة الجنسيات، بالإضافة إلى رغبة الهيئات الدولية المانحة في تحسين فاعلية برامج المساعدات التنموية التي ظلت متدنية في كثير من الدول النامية، نتيجة لعدم الالتزام ببرامج الإصلاح من ناحية، و انتشار الفساد من ناحية أخرى. بالإضافة إلى صعوبة إيجاد الفرد الذي يملك بمفرده المعارف و الوسائل اللازمة لأجل الحل الانفرادي للمشاكل المطروحة، فهناك دائما عمليات التقاء ومفاوضة أصبحت ضرورية بين الأفراد، حتى وإن كانوا متنافرين و غير متجانسين، فالحوكمة تستلزم المشاركة والمفاوضة في صنع القرار. وأخيرا، التحول من المجتمع الصناعي إلى مجتمع المعرفة والمعلومات، ومن اهتمامات المدى القصير إلى اهتمامات المدى البعيد، ومن التنظيمات الهرمية إلى التنظيمات الشبكية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سليمة بن حسين، الحوكمة... دراسة في المفهوم، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد 6، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2015، ص 186.

## المبحث الثاني: ماهية حوكمة المؤسسات

يعتبر موضوع الحوكمة موضوعاً مستجداً وهو موضوع ذو طبيعة متشعبة، كما أن الحوكمة تأثرت بمجموعة المتغيرات المحيطة وكذلك الخلفيات التي ينطلق من خلالها لتفسير الحوكمة. وتتمثل الحوكمة في مجموعة العلاقات التي تجمع بين الإدارة التنفيذية للمؤسسة ومجلس إدارتها من جهة و مساهميها وأصحاب المصالح من جهة أخرى إذ هي الآلية التي يتم من خلالها تحديد إستراتيجية المؤسسة وأهدافها،<sup>1</sup> كما تنظم وتحدد طبيعة العلاقة بين إدارة المؤسسة والأطراف الأخرى ذات العلاقة كما تعمل على متابعة وتقييم الأداء حتى يعود بالفائدة على كلا الطرفين.<sup>2</sup> كما أن مفهوم الحوكمة عرف تحولات وتغيرات جذرية من فترة زمنية إلى أخرى جعل منه مفهوم متطور خاضع إلى تصورات وآليات تتناسب وخصوصية كل بيئة ومجتمع، ومتطلبات كل طرف متداخل في الحوكمة.

ومن خلال هذا المبحث سوف نستعرض أهم العناصر الأساسية للحوكمة من مفهومها، أهميتها، أهدافها ومزاياها لنستعرض أيضاً ركائزها، أطرافها، أبعادها ومحدداتها. وجاء تقسم المبحث كما يلي:

## المطلب الأول: المفهوم اللغوي والاصطلاحي لحوكمة المؤسسات

## المطلب الثاني: أهمية، وأهداف حوكمة المؤسسات

## المطلب الثالث: ركائز حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها

## المطلب الرابع: أبعاد حوكمة المؤسسات ومحدداتها

<sup>1</sup> عبد الناصر نور، محمد مطر، مدى التزام شركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 1، الجامعة الأردنية بعمان، الأردن، 2007، ص46.

<sup>2</sup> محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص4

## المطلب الأول: المفهوم اللغوي والاصطلاحي لحوكمة المؤسسات

لقد واجه الباحثون والأكاديميين صعوبة في وضع مفهوم بسيط واضح وشامل لجميع عناصر الحوكمة، يمكن تعميمه على جميع التخصصات والميادين، فمن اجل شمولية المفهوم وجب التوضيح بالمعنى كما انه من اجل التبسيط تأثر الفهم الجيد للمفهوم، كما أن التعريف يمكن أن يتأثر بخلفية باحث أو خصوصية مجتمع مما يفقده العمومية والعالمية من التعريف.

غير أن المنظمات والجمعيات الدولية الفاعلة سارعت إلى إيجاد تصور لمفهوم الحوكمة وذلك من خلال نشر وطرح العديد من التقارير عن الحوكمة والحوكمة الرشيدة، كما أن الباحثين والأكاديميين نشروا العديد من البحوث والدراسات حول الحوكمة، كما شاركت الجهات الوطنية في تحديد مفهوم الحوكمة كالجمعية الوطنية لمكافحة الفساد.

### أولاً: المفهوم اللغوي لمصطلح الحوكمة

لفظ الحوكمة مستحدث في اللغة العربية فهو لفظ مستمد من لفظ الحكومة، ولد مصطلح الحوكمة على وزن فوعلة في سياق كل من العولمة والحوسبة، ويعتبر مصطلح حوكمة الأقرب لترجمة للكلمة الإنجليزية *Governance*، لما للمفردة من دلالة على الحدثة وتطور المفهوم، بخلاف الترجمات الأخرى التي لها ارتباطات بمفاهيم مختلفة، وكلمة حوكمة مشتقة من الجذر الثلاثي حكم، وعند البحث في معاني الجذر الثلاثي حكم نجد أنها تدور حول المعاني التالية: المنع من الفساد والظلم، القضاء والعدل، العلم والفهم، الإتقان والثوق، السيطرة، وتولية الشأن.

وعليه، فباستطاعتنا القول إن معنى كلمة حوكمة في اللغة يدور حول مفهوم إحكام السيطرة والمنع، وبالتالي فالحوكمة لغة هي: "إحكام السيطرة على الأمر، مع إتقانه، ومنعه من الوقوع في الفساد أو الظلم".<sup>1</sup>

### ثانياً: المفهوم الاصطلاحي للحوكمة

لقد تباينت التعريفات والمفاهيم المتعلقة بحوكمة المؤسسات، ومن الأسباب التي أدت إلى هذا التباين والاختلاف في التعريفات التداخل في العديد من الأمور، منها ما هو اقتصادي ومالي ومنها ما هو اجتماعي

<sup>1</sup> عبد العزيز الناهض، يونس صوالحي، مبادئ ونظريات الحوكمة من منظور الشريعة الإسلامية، مجلة الرسالة، المجلد 2، العدد 2، الجامعة الإسلامية الدولية، كوالالمبور، ماليزيا، 2018، ص ص: 75-76.

وسياسي، كما أن للبيئة المحيطة دور في هذا التباين، ومن التعريفات التي اعتمدها هذه المنظمات والجمعيات نذكر:

تعريف الذي قدمته لجنة كادبوري Cadbury نسبة إلى أدريان كادبوري رئيس لجنة الجوانب المالية لحوكمة المؤسسات والتي شكلها مجلس العموم البريطاني بهدف وضع إطار لحوكمة المؤسسات باسم Cadbury Best Practice عام 1992م، والذي جاء في مضمونه تعرفا للحوكمة حيث عرفها بأنها: " النظام الذي يتم بموجبه توجيه المؤسسات ومراقبتها"<sup>1</sup>، وما يميز هذا التعريف هو الشمولية في غياب التفصيل والتوضيح.

ولقد عرفتها مؤسسة التمويل الدولية IFC 2007 بأنها: " النظام والعمليات التي يتم من خلالها توجيه المؤسسات والتحكم فيها"<sup>2</sup>.

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD 2005 بأنها: " الإجراءات والعمليات التي يتم بموجبه توجيه المنظمة ومراقبتها. يحدد نظام حوكمة المؤسسات توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في المنظمة مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، ويضع القواعد والإجراءات لصنع القرار"<sup>3</sup>.

كما عرفتها هيئة قطر للأسواق المالية QFMA 2016 بأنها: " أنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم بها، ويحدد أسس ومبادئ توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف أصحاب المصالح في المؤسسة، مثل أعضاء المجلس والمدراء والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، وتوضح القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة"<sup>4</sup>.

ولقد تم محاولة إعطاء تعريف محاسبي وقانوني وإداري للحوكمة نذكر فيما يلي:

<sup>1</sup> Cadbury Rapport , **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**, London,1992, P 15.

<sup>2</sup> IFC international finance corporation , **Corporate Governance** , date de Consultation 16/1/2020,site:[https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Topics\\_Ext\\_Content/IFC\\_External\\_Corporate\\_Site/IFC+CG/](https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Topics_Ext_Content/IFC_External_Corporate_Site/IFC+CG/)

<sup>3</sup> The Organisation for Economic Coopération and Développement. OECD, **OECD Principles of Corporate Governance**, OECD Publications, Paris, France, 1999, P 11.

<sup>4</sup> عبد العظيم بن محسن الحمدي، حوكمة الشركات، ط 1، دار الكتب الوطنية بصنعاء، اليمن، 2020، ص 7.

أ- المفهوم المحاسبي: يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من طرف الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية.

ب- المفهوم الإداري: لقد تم تعريفها من الجانب الإداري على أنها مجموعة ممارسات تنظيمية وإدارية تضبط العلاقة بين أصحاب المصالح المختلفة تشمل القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في المؤسسة التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك والمحافظة على حقوق الأطراف ذات المصالح بالمؤسسة.<sup>1</sup>

ج- المفهوم القانوني: يشير مصطلح الحوكمة من المنظور القانوني إلى مجموعة القواعد القانونية التي تنظم العلاقات بين إدارة المؤسسة والمتعاملين معها من الشركاء وأصحاب المصلحة الآخرين على أساس تحديد الحقوق وتنفيذ الالتزامات وفقا لما يستوجبه حسن النية في إدارة المؤسسة والرقابة عليها.<sup>2</sup>

وفي الجزائر تم تبني مصطلح الحكم الراشد كمرادف لحوكمة و الحكم الراشد للمؤسسة كمرادف لحوكمة المؤسسة، من خلال إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية الصادر سنة 2009 ، حيث عرف الحكم الراشد على انه: " تلك العملية الإدارية و التطوعية للمؤسسة من أجل إدخال المزيد من الشفافية و الصرامة في تسييرها و إدارتها و مراقبتها"، في حين عرف الحكم الراشد للمؤسسة على انه: " عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة، في آن واحد، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:

أ- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛

ب- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

وبصفة عامة، فإن فحوى وتدابير الحكم الراشد للمؤسسة يشكل مرجع لجميع الأطراف الفاعلة في

المؤسسة".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عمر على عبد الصمد ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 35-36.

<sup>2</sup> بوراس لطيفة، المفهوم القانوني لحوكمة المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 54، العدد 3، المركز الجامعي بتيبازة، الجزائر، 2017، ص 519.

<sup>3</sup> ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعات التقليدية، الجزائر، 2009، ص 14.

وبالتالي ومن خلال جملة التعاريف السابقة يمكننا أن نستخلص مفهوما للحوكمة حيث يمكن تعريفها على أنها: نظام مبني على أساس أخلاقي قبل أن يكون نظام تحكمه مجموعة من المبادئ والقوانين والمعايير والإجراءات والقواعد، والتي بمقتضاها تنظم وتدار العلاقة بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة داخلية أو خارجية، بهدف تحقيق وتعزيز الشفافية والعدالة ومكافحة الفساد ولتأكيد المعاملة المتساوية بين جميع الأطراف.

كما يمكن تعريفها على أنها: حالة من الشفافية النزاهة والعدالة والمسؤولية تصل إليها المؤسسة نتيجة تبنيها لمجموعة من المبادئ والمعايير.

### المطلب الثاني: أهمية، أهداف حوكمة المؤسسات

تتبوأ حوكمة المؤسسات أهمية خاصة في أجندة المال والأعمال في الوقت الراهن، لما تعود به من نفع على المؤسسات والمجتمع بأسره، فالحوكمة الفعالة نزيهة وشفافة وعادلة، وتحمي حقوق المساهمين وتعظيم قيمتهم، وتراعي مصالح الأطراف المختلفة، وتشمل كل من إدارة المخاطر الإستراتيجية والتشغيلية، كما أنها مهتمة بالمدى الطويل بجذب الاستثمارات وتحسين وتطوير القدرة التنافسية وزيادة قيمتها، ورفع أداء المؤسسات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة في المدى القصير، ومنح الحق في الرقابة والمساءلة للجهات والهيئات المعنية، لضبط الفساد والحد منه ومحاربه في أي مرحلة كانت.

### أولاً: أهمية حوكمة المؤسسات

إن أهمية الحوكمة تتمثل في القيمة والمكانة التي اكتسبتها في بيئة الأعمال، حيث تعتبر علاج ووقاية للمؤسسات من التلاعب والغش والفساد الإداري والأزمات، كما تعتبر مقو للمؤسسة يحسن أداءها ويزيد من قيمتها.<sup>1</sup> ومن خلال البحث في مجال نظرية الوكالة وحوكمة المؤسسات، فإن الحوكمة يمكن أن تقلل من تكاليف الوكالة، مما يؤدي بدوره إلى تحسين أداء المؤسسة. كذلك الفصل بين السيطرة والملكية في المؤسسات قد يؤدي إلى مشاكل في الوكالة غير أن تنفيذ سلسلة آليات حوكمة المؤسسات يؤدي إلى التخفيف منها والتأكد من أن مصالح الإدارة تتماشى مع مصالح المساهمين.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عمر على عبد الصمد ، مرجع سبق ذكره، ص 34.

<sup>2</sup> Shafi Mohamad , **Why Effective Corporate Governance Matters**, Taylor's Business Review, Vol. 7 Issue 2, 2018, PP : 4-5.



ولقد تزايدت الاهتمام بالحوكمة حيث ذهب عدد من الآراء إلى التأكيد على العلاقة الوثيقة بين أهمية التطبيق السليم للحوكمة وتحقيق عدد من الأبعاد الاقتصادية، فحوكمة المؤسسات تساهم في نمو وتطوير المؤسسة نفسها والأنشطة المرتبطة بها والدولة بشكل عام، فدور المؤسسة الآن ليس إنتاج أو تقديم الخدمات وتحقيق الأرباح فقط، بل تتحمل أيضا مسؤوليات اجتماعية وبيئية، فلا يمكن ضمان تطوير المؤسسة بالاعتماد فقط على مصلحتها مع إهمال التنمية الشاملة للمجتمع. كما أن حوكمة المؤسسات تساهم في تحسين كفاءة وفعالية النظام الاقتصادي، فوجود نظام فعال للحوكمة داخل المؤسسة أو الاقتصاد ككل يساعد في الوصول إلى مستوى الثقة اللازم للعمليات السليمة لاقتصاد السوق. ونتيجة لذلك تقل تكلفة رأس المال ويشجع المؤسسات والمؤسسات على استخدام الموارد بكفاءة، مما يدعم نموها.<sup>1</sup> ويمكن تلخيص أهميتها في العناصر التالية:

- أ- محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات، وعدم السماح بوجوده بل القضاء عليه؛
- ب- تحقيق وضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في المؤسسات بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها؛<sup>2</sup>
- ج- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة حائزي أقلية الأسهم؛
- د- توفير مصادر تمويل محلية أو دولية للمؤسسات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو من أسواق المال، وخاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات النقدية؛
- هـ- العمل على تدعيم واستقرار نشاط المؤسسات العاملة في الاقتصاد، ودرا حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية أو العالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي؛<sup>3</sup>
- و- الشفافية والإفصاح عن أداء المؤسسة والوضع المالي والقرارات المتخذة من قبل الإدارة العليا مما يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه المؤسسات.

<sup>1</sup> Zoran Vukčević, **Importance of corporate governance**, international journal of economics and law, Vol.2, N°.5, USA, 2012, P 148.

<sup>2</sup> محسن احمد محمد الخضيرى، مرجع سبق ذكره، ص ص: 57-59.

<sup>3</sup> شوقي جدي، حوكمة الشركات وإمكانية الاستفادة منها لزيادة الشفافية في قطاع الصناعة النفطية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 2، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009، ص 192.

وبالنسبة للدول النامية وذات الموارد المالية وغير المالية المحدودة فإن الحوكمة تعتبر أكثر أهمية لسببين أساسيين:<sup>1</sup>

- أ- أن هذه الدول لا تستطيع تحمل الهدر في الموارد المحدودة أصلاً الذي ينتج عن الفساد وسوء الحوكمة.
- ب- أن التنمية تعتمد بشكل كبير على القدرة على اجتذاب الاستثمار الأجنبي المباشر، كما أثير آنفاً، فإن الحوكمة من العوامل التي تسهم في توفير البيئة الجاذبة له.

### ثانياً: أهداف حوكمة المؤسسات

تسعى الحوكمة من خلال الأهداف إلى تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية وبين الأهداف الفردية والمجتمعية،<sup>2</sup> غير أن الهدف الأساسي لحوكمة المؤسسة هو مراقبة نشاطات الإدارة وقراراتها، للتأكد من أنها تصب في مصلحة المساهمين والدائنين، وأدوات الحوكمة الرشيدة تساعد على إزالة المشاكل الناجمة عن تضارب المصالح، لذا فهي تعزز الانسجام بين مصالح مختلف الأطراف، والإسهام في تحقيق مبدأ اتساق المعلومات ونشرها في الوقت المناسب.<sup>3</sup>

فنظام حوكمة المؤسسات يمتد ليتقاطع مع العديد من المجالات فهو ليس مرتبطاً فقط بالنواحي الإدارية والمالية والمحاسبية للمؤسسات، ولكنه يرتبط كذلك بالنواحي الاقتصادية والقانونية والاجتماعية والأخلاقية. ويمكن تلخيص أهم الأهداف الأساسية لنظام الحوكمة بما يلي:

- أ- **الشفافية والإفصاح:** تهدف الحوكمة إلى ضمان درجة عالية من الشفافية في المؤسسة من خلال تشجيع الإفصاح الكامل عن المعاملات في حساباتها. حيث يشمل الإفصاح الكامل الامتثال للوائح والإفصاح عن أي معلومات مهمة للمساهمين؛<sup>4</sup>
- ب- **المساءلة:** يحق للمساهمين مساءلة الإدارة التنفيذية عن أداؤها وهذا حق يضمنه القانون وأنظمة الحوكمة لهم، كما تضمن المساءلة مسؤولية الإدارة التنفيذية أمام مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس أمام المساهمين.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد العظيم بن محسن الحمدي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

<sup>2</sup> صلاح عبد السلام ضو، سائلة مفتاح المصراحي، الحوكمة ودورها في تحقيق الإصلاح الإداري في المؤسسات الليبية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 6، جامعة العربي التبيسي بتبسة، الجزائر، 2020، ص 58.

<sup>3</sup> أحمد فارس أحمد القيسي، أثر الأدوات الداخلية لحوكمة الشركة على رأس المال العامل وانعكاسهما على القيمة الاقتصادية المضافة، أطروحة دكتوراه، تخصص التمويل، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011، ص 16.

<sup>4</sup> Kevin Sandler, **Corporate Governance Objectives**, site bizfluent, date de Consultation 20/5/2021 site: <https://bizfluent.com/list-6762393-corporate-governance-objectives.html>

فلقد أشار جان دو بليسييس وجيمس ماكونفيل وميركو باجاريك في كتابهم "مبادئ حوكمة المؤسسات المعاصرة" إلى أن هيكل حوكمة المؤسسات يشجع على مساءلة الإدارة أمام مديري المؤسسة ومساءلة المديرين أمام المساهمين؛<sup>2</sup>

ج- **المسؤولية:** تهدف أنظمة الحوكمة إلى رفع الحس بالمسؤولية لدى شقي الإدارة (مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية)، وأن يتصرف كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بدرجة عالية من الأخلاق المهنية؛

د- **المساواة:** المقصود بالمساواة هنا المساواة بين صغار المستثمرين وكبارهم، كما يقصد بها المساواة بين المستثمرين المحليين والأجانب على حد سواء.<sup>3</sup> فهيكلك الحوكمة يضمن المعاملة العادلة لجميع المساهمين في المؤسسة؛

ه- **التقييم الذاتي:** تسمح الحوكمة للمؤسسات بتقييم سلوكها قبل أن يتم فحصها من قبل الهيئات التنظيمية، فالمؤسسات التي لديها نظام حوكمة قوي أكثر قدرة على الحد من تعرضها للمخاطر التنظيمية والتشغيلية.<sup>4</sup>

### المطلب الثالث: ركائز حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها

#### أولاً: ركائز حوكمة المؤسسات

للتطبيق الأمثل والسليم لحوكمة المؤسسات يجب توفر مجموعة من الركائز الأساسية التي تمكن المؤسسات من التطبيق السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات، فتوفر ركائز الحوكمة يساهم في تحقيق ذلك، حيث تركز حوكمة المؤسسات على ثلاث ركائز أساسية، وتمثل فيما يلي:

أ- **السلوك الأخلاقي:** ويتعلق بالالتزام بالسلوك والقيم الأخلاقية داخل المؤسسة، من نزاهة، أمانة، مصداقية، إفصاح، عدل وشفافية، وذلك للحفاظ على السمعة الاقتصادية لها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> أساسيات الحوكمة، مركز أبوظبي للحوكمة، غرفة أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة، ص10.

<sup>2</sup> Kevin Sandler, *Corporate Governance Objectives*, Op. Cit.

<sup>3</sup> أساسيات الحوكمة، مرجع نفسه، ص 11.

<sup>4</sup> Kevin Sandler, *Corporate Governance Objectives*, Ibid.

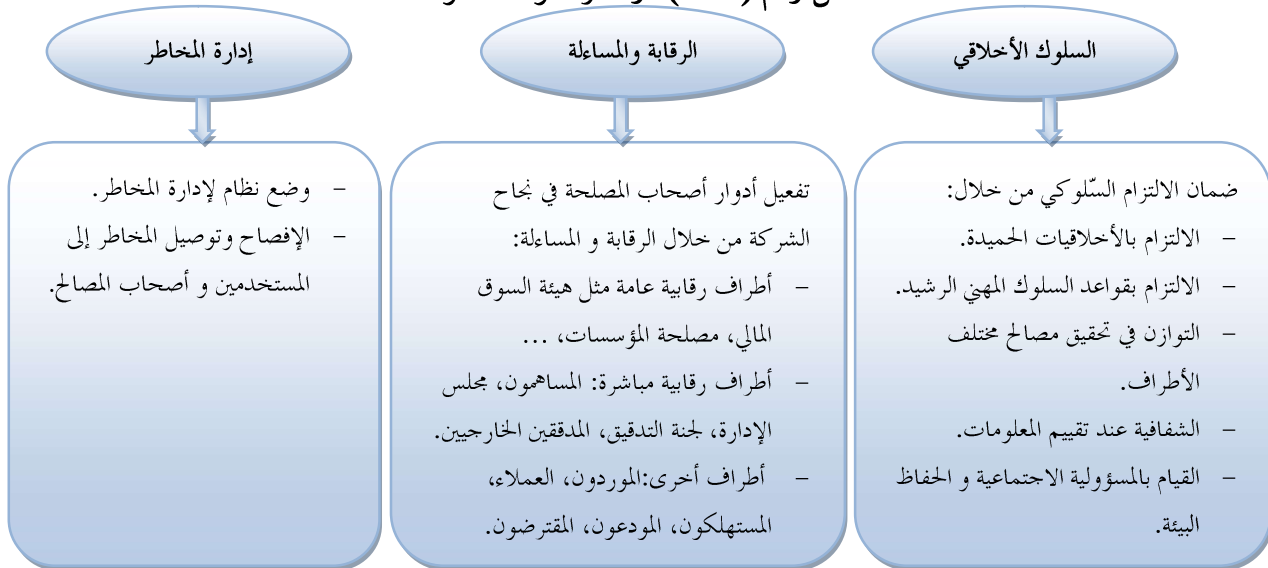
<sup>5</sup> براهمة كتر، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014، ص 17.

ب- الرقابة والمساءلة: وتعلق بتفعيل ادوار أصحاب المصالح في الرقابة والمساءلة وبما يساهم في نجاح المؤسسة،<sup>1</sup> دور المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات، من خلال قيامهم بالرقابة والمساءلة، حيث أن الأطراف الخاصة للمساءلة أمام المساهمين وأصحاب المصالح تتمثل أساسا في مجلس الإدارة، اللجان التابعة له ك لجنة التدقيق، الإدارة العليا، إدارة التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي.

ج- إدارة المخاطر: تتركز مسؤولية الجهات التنظيمية حول تحسين الجودة من خلال تشديد المسؤوليات وتوفير القواعد والإجراءات والآليات التي يتم إتباعها لاتخاذ وتنفيذ القرارات المرتبطة بالمخاطر والسياسات ذات الصلة، مع وجود إفصاح وتوصيل هذه المخاطر إلى مستخدميها وأصحاب المصالح، لحماية المؤسسة ومختلف أصحاب المصالح فيها، ورفع أدائها لمالي.<sup>2</sup>

لا يمكن لإدارة المخاطر أن تقوم بواجبها إلا من خلال وجود توطيد وتدعيم و تكامل بين أسس واليات الحوكمة المؤسسية المتمثلة في الشفافية، والمساءلة والمسؤولية والعدالة والإستقلالية، وبين توحيد الأنماط المختلفة للعملية المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية، والحد من المرونة المفرطة في الاختيار بين البدائل المحاسبية التي إجترتها الأعراف والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.<sup>3</sup> ويوضح الشكل الموالي ركائز حوكمة المؤسسات:

### الشكل رقم (1-1): ركائز حوكمة المؤسسات



المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 47

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 4.

<sup>2</sup> ديالا جميل الرزي، مدى إمكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للأنظمة والقوانين، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2013، ص42.

<sup>3</sup> نايف فارس الديجاني، فاعلية قواعد حاكمية الشركات في إدارة المخاطر غير النظامية وفقا لمقررات لجنة بازل 2 في البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة آل البيت، المرق، الأردن، 2015، ص 83.

## ثانياً: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات

قبل التطرق إلى الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات وجب الإشارة إلى وجود ثلاث مستويات للحوكمة تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

1- **الحوكمة العالمية:** وهنا تكون الحوكمة على مستوى المجتمع العالمي، وتتعامل مع قضايا خارج مجال الإدارة الحكومية. وتتمثل أطرافها في مجموعة الهيئات الحوكمة العالمية والدولية التي تمثل السياسات العامة للحوكمة العالمية، ومنها:

أ- **هيئة الأمم المتحدة:** وهي المؤسسة، والهيئة الرئيسية التي تديرُ النشاطات الدوليّة بين دول العالم، وتُعتبرُ أفضلَ مثالٍ على الحوكمة الدولية؛ إذ تضمُّ في عضويتها أكثر من 190 دولةً حول العالم، وتمتلكُ الأمم المتحدة صلاحياتٍ واسعة في تطبيق العديد من البرامج الدولية، وإدارة الهيئات الدوليّة الأخرى؛

ب- **صندوق النقد الدولي:** وهو مؤسسة دولية تهدف إلى متابعة التعاملات المالية العالمية، وأيضاً يسعى إلى إدارة شؤون التداول المالي بين حكومات الدول، ويساهم في تقديم قروض، ومعونات مالية للدول التي تعاني من أزمات مالية.

2- **الحوكمة الوطنية:** إن الحوكمة تتكون من ثلاث قطاعات متكاملة الأدوار هي الدولة، والقطاع الخاص، ومؤسسات المجتمع المدني. بحيث أن الدولة أو الحكومة تعمل على تهيئة البيئة السياسية والقانونية المساعدة، بينما يعمل القطاع الخاص على خلق فرص العمل وتحقيق الدخل لإفراد المجتمع، أما المجتمعات المدنية فتتجهى للتفاعل السياسي والاجتماعي بتسخير الجماعات للمشاركة في الأنشطة السياسية والاجتماعية والاقتصادية.<sup>2</sup>

وأطراف الحوكمة الوطنية هم:<sup>3</sup>

أ- **الدولة:** ينبغي على الدولة من خلال الحوكمة الجيدة أن تعيد النظر في تعريفها لدورها إزاء الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فيجب أن تعمل على تمكين الناس من الفرص المتساوية وشموليتهم في الأمور

<sup>1</sup> مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة، ط 1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2015، ص ص: 65-66.

<sup>2</sup> نوال علي تعالي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 34-35.

<sup>3</sup> يوسف أزروال، ليلي لعجال، الحكامة الجيدة ودورها في تفعيل المواطنة الصالحة: نظرة معيارية وظيفية، مجلة جيل الدراسات والعلاقات الدولية، المجلد 3، العدد 8، مركز جيل البحث العلمي بالجزائر فرع لبنان، لبنان، 2017، ص: 148.

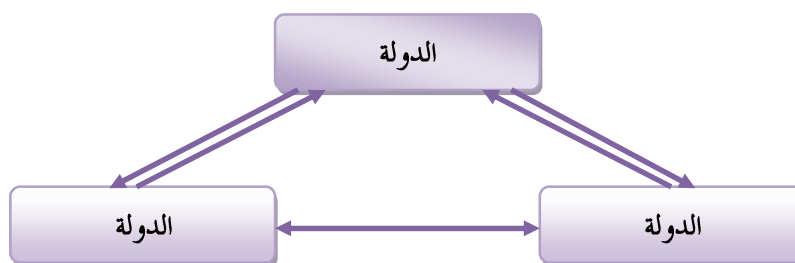
الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وفتح المجال للحصول على الموارد المتوفرة، كما يستدعي تفعيل دورها اتجاه المجتمع المدني والقطاع الخاص من خلال توسيع لا مركزية الأنظمة الاقتصادية والسياسية؛

ب- القطاع الخاص: يمثل القطاع الخاص المورد الرئيسي للفرص التي تفتح المجالات الاقتصادية لتشغيل كافة مستوياتها، فضلا عن تحقيقها للنتائج الايجابية التي تساهم في التنمية الاقتصادية للمجتمع ورفع مستوى المواطن المعيشي، ويساهم القطاع الخاص بدوره في دعم نشاطات المجتمع المدني، وتوفير الخبرة والمال والمعرفة الضرورية في العمليات التنموية بالشراكة مع المجتمع المحلي، وأجهزة الدولة الرسمية، كما يستطيع القطاع الخاص تأمين الشفافية في كثير من القطاعات، نظرا لقدرته على نشر المعلومات وإصدار الإحصائيات الدورية وتسهيل الحصول عليها؛

ج- المجتمع المدني: إن أهمية المجتمع المدني لكونه فاعل من فواعل الحكامة الجيدة تكمن في قدرته على تطاير المواطنين على العمل التطوعي في الشأن العام، وفي كل قيم المشاركة المدنية والتنمية التشاركية.

الشكل التالي يوضح أطراف الحوكمة الوطنية:

الشكل رقم (1-2): أطراف الحوكمة الوطنية



المصدر: نوال علي تعالي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

3- الحوكمة المؤسسية: وهذا النوع يهتم بممارسة الحوكمة في المؤسسات الحكومية وغير الحكومية التي عادة ما تكون مسئولة من مجالس الإدارة، حيث أن بعضا من تلك المنظمات مملوكة ومدارة من قبل القطاع الخاص، والبعض الآخر منها تكون ذات ملكية عامة، مثل المستشفيات والمدارس والمنظمات العامة الحكومية. ونحن في دراستنا سنركز على أطراف الحوكمة المؤسسية وهم أصحاب الاهتمام وأصحاب العلاقات المباشرة وغير المباشرة بالمؤسسة، وهم يتمثلون في:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سفير محمد، بوبكر مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 41.

أ- المساهمون: وهم موردو رأس المال للمؤسسة بامتلاكهم للأسهم رجاء الحصول على أرباح، وكذا تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل، وهذا ما يحدد مدى استمرارية المؤسسة من عدمها، ولهم الحق في اختيار ممثليهم في مجلس الإدارة، هذا الأخير يختار الإدارة العليا لإدارة شؤون المؤسسة وفق القوانين والسياسات المطلوبة؛

ب- مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين، وأيضا أصحاب المصالح، حيث يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة والرقابة على أداؤها، ورسم السياسات العامة، والمحافظة على حقوق المساهمين؛

ج- الإدارة: هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة، وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين. والإدارة حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع المؤسسة. فهم الذين ينفذون توصيات المجلس والاستراتيجيات والأهداف الموضوعة. لذا يتحتم على المجلس أن يوجد الآلية التي من خلالها يتم متابعة أداائهم، ومقارنته بالأهداف الموضوعة، وتعديل الخطط كلما كان ذلك ضروريا؛<sup>1</sup>

د- أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصلحة داخل المؤسسة مثل: الدائنين، الموردن، العمال، الموظفين وقد تكون مصالحهم في بعض الأحيان متعارضة فمثلا: الدائنون تهمهم قدرة المؤسسة على السداد أما الموظفون فتهمهم قدرتها على الاستمرارية.<sup>2</sup> فكل هذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة بالمؤسسة، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للمؤسسة فهم الأداة التي تحرك المؤسسة، لذا ينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة بتزويدهم بالمعلومات الصحيحة والعاكسة للوضع الحقيقية للمؤسسة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سفير محمد، بوبكر مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 42.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، ط 2، مرجع سبق ذكره، ص 17

<sup>3</sup> سفير محمد، بوبكر مصطفى، مرجع نفسه ص 42.

## المطلب الرابع: أبعاد حوكمة المؤسسات ومحدداتها

من خلال ما سبق يتجلى لنا أن لحوكمة المؤسسات أبعاد مختلفة، تتفاعل فيما بينها كما تتفاعل مع العديد من الأطراف والمعنية بتنفيذها كل حسب صلاحياته ومسؤولياته. وللحوكمة محددات داخلية وأخرى خارجية.

## أولاً: أبعاد حوكمة المؤسسات

لحوكمة المؤسسات مجموعة من الأبعاد، كل يمثل ميزة وخاصة، وتمثل في الآتي:<sup>1</sup>

أ- **البعد الاقتصادي:** هو البعد الذي يتضمن السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي ودرجة المنافسة في السوق وتوفير نظام المعلومات المالية و المعلومات غير المالية التي تساعد المؤسسة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر. فالحوكمة الجيدة من أحد أهم محددات النمو الاقتصادي، فلا يجب أن يتم حصر النمو الاقتصادي في مدى تحقيق الأرقام فقط من خلال نسب الإنتاج والأرباح.... الخ، بل يجب بناء مؤسسات قوية تساهم في خلق القيمة ومكافحة الفساد وتوفير مناخ الاستثمار وتشجيع مختلف الأنشطة الاقتصادية، ولا يتم ذلك إلا من خلال تنفيذ سلسلة من إجراءات وسياسات الحوكمة من خلال اللوائح والقواعد التي تضعها. ويتضمن هذا البعد:

- **الإفصاح المالي:** الذي يتمثل في التقارير السنوية، والسياسات المحاسبية المتبعة، وتقارير التدقيق الخارجي، ومقاييس الإنجاز.

- **الرقابة الداخلية:** الذي يشمل التدقيق الداخلي، ولجان التدقيق، وإدارة المخاطر، والموازنة التخطيطية، وتدريب الموظفين.

ب- **البعد المؤسسي:** والذي يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية والمديرين من ناحية أخرى والمسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاجتماعية. ويتضمن هذا البعد:

<sup>1</sup> خليل إبراهيم إسماعيل الزبيدي، سالي إبراهيم أحمد السامرائي، تأثير الحوكمة في تحقيق الأداء المتميز دراسة تطبيقية في عينة من الجامعات العراقية الأهلية، المجلة الدولية لضمان الجودة، المجلد 2، العدد 2، جامعة الزرقاء، الأردن، 2019، ص 132.



- الهيكل التنظيمي: الذي يشمل تحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وخطوط التفويض للسلطات التي تُعين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية.

- السلوك الأخلاقي: الذي يتضمن التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عال من السلوك المثالي فيها والتقييد بقواعد السلوك المهني.

ج- البعد الاجتماعي: ويظهر دور البعد الاجتماعي لحوكمة المؤسسات من خلال تحقيقها للتعايش بين أصحاب المصالح المختلفة، والتي لها دور هام في الحياة الاجتماعية للمؤسسة بما يعود بالنفع العام على الجميع بما فيهم المؤسسة باعتبارها شخص معنوي مستقل عن الأفراد المكونين لها. فمن المعلوم أن أصحاب المصالح في المؤسسة هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخلها على غرار المساهمين والعمال والدائنين والموردين ومديرية الضرائب والتي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة الاتفاقات المتبادلة، قد تكون مصالحهم متضاربة ومتنازعة في أغلب الأحيان ولهذا فمن أهداف حوكمة المؤسسة تشجيع التعاون النشط بين هذه الفئات لخلق الثروة وفرص العمل، وبالتالي مراعاة مصالح المجتمع بفضل تحقيق تعايش أصحاب هذه المصالح بما يضمن العدالة الاجتماعية بينهم عن طريق ضمان حقوق كل طرف وتحقيق استقرار العلاقات بين هذه الأطراف، أما الصراعات بينها ينتج عنها خلل في انتظام المؤسسة ويتسبب في قلة إنتاجيتها بسبب إضراب الطبقة العاملة المطالبة بحقوقها وهو ما قد يتسبب في إفلاسها الأمر الذي ينعكس سلبا على المجتمع نتيجة لفقدان مناصب الشغل.<sup>1</sup>

د- البعد البيئي: يتمثل هذا البعد في العمل على حماية مكونات البيئة من خلال مجموعة الأنشطة والقواعد التي تتكفل بإرساء الضوابط اللازمة للحفاظ عليها ضمن إطار متكامل لتحقيق التنمية المستدامة، من خلال جهود مختلف الأطراف الفاعلة وعلى رأسها المؤسسات الاقتصادية، والتي بطبيعتها الحال تنعكس آثار أنشطتها المختلفة على المعطيات البيئية والطبيعية، وعليه فان التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة البيئية يضمن تخفيض درجة المخاطرة وتحسين الأداء البيئي، وكفاءة الطاقة وصحة وسلامة المجتمع، فالرهان البيئي أصبح خيارا استراتيجيا لتعزيز نمو واستقرار المؤسسات وتحسين توقعها وتحقيق الأداء الفعال والمردودية العالية، مما يساهم في تكريس أبعاد الحوكمة البيئية وكسب الرأي العام ضمن إطار تحقيق أهداف التنمية

<sup>1</sup> مشرفي عبد القادر، دور لجان المشاركة في تحقيق البعد الاجتماعي لحوكمة الشركات، مجلة قانون العمل والتشغيل، المجلد 5، العدد 1، جامعة ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2020، ص: 206-207.

المستدامة، كما يجب عليها تبني مجموعة من الآليات التي تساهم في التقليل من المشاكل البيئية ومن ثم ترشيد السياسات البيئية واعتماد مفهوم الإدارة البيئية كاستجابة عالمية لمواجهة التراجع العام في الظروف البيئية وتوفير حياة ملائمة للإنسان والطبيعة في نفس الوقت، كما يجب على المؤسسات مواكبة التطورات العالمية الحاصلة في مجال البيئة وحوكمتها بالاعتماد على آلية التخطيط البيئي كروية إستراتيجية، خاصة في ظل التحديات الملحة وعلى رأسها تزايد الضغوطات على الموارد الحيوية البيئية العالمية.<sup>1</sup>

هـ - **البعد السياسي:** يلخص هذا البعد الدور الفعال الذي تقوم به الدولة والمؤسسات الرسمية، حيث أنه يتضمن جميع مؤشرات الحوكمة والمتمثلة في الاستقرار السياسي، فعالية الحكومة، جودة التشريعات والتنظيمات، سيادة القانون والسيطرة على الفساد. بالإضافة إلى أربعة خصائص مؤسسية والمتمثلة في قدرة السلطات العامة على تنفيذ السياسات الوطنية، تنظيم المنافسة ومدى توفر المعلومات عن السلع ووضعية المؤسسات، تنظيم سوق العمل، فعالية نظام التأمين وتنظيم المنافسة.

وهذا يدل على أن الحوكمة الجيدة تتحقق عندما تكون المؤسسات ذات جودة. وبمعنى أوضح يتحقق الاستقرار السياسي وتكون الدولة والمؤسسات التابعة لها (سلطة التشريعية والسلطة التنفيذية) مستقرة عندما تكون السلطات العامة قادرة على تنفيذ السياسات الوطنية بكفاءة وفعالية.

كما يعتبر سيادة القانون عاملاً أساسياً في أي بلد من أجل خلق الثقة بين الجهات التنفيذية الحكومية وبين القطاع الخاص وبين الأفراد وهذا من شأنه أن يحقق فعالية نظام التأمين وتنظيم المنافسة الذي تعتبر واحدة من خصائص جودة المؤسسات، أما السيطرة على الفساد يتم في حالة عدم استغلال السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاص، وكذلك بمنع الاستيلاء على الدولة من قبل النخب والمصالح الخاصة تكون الدولة ذات سلطة قوية على المجتمع عندما تتمتع المؤسسات التابعة لها بالاستقلالية وعدم تعرضها للهيمنة والاستغلال ففي هذه الحالة فقط تتمكن المؤسسات الحكومية من الوفاء بالعهود وتنفيذ البرامج وكسب ثقة الشعوب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> رضا موسى، جمال الدين بكيري، دور الحوكمة في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة على ضوء تجارب بعض الشركات في البلدان العربية، مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 3، العدد 2، جامعة غليزان، الجزائر، 2021، ص 176.

<sup>2</sup> إيتسام حنصال، يوسف صوار، العلاقة بين أبعاد الحوكمة والنمو الاقتصادي: تشخيص الإطار المؤسسي في الدول العربية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، 2021، ص ص: 384-385.

## ثانياً: محددات الحوكمة

للتطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات من عدمه يجب توافر مستوى جيد من المحددات الأساسية وهناك مجموعتين من هاته المحددات الأساسية وهما المحددات الخارجية والمحددات الداخلية وفي ما يلي عرض لهاتين المجموعتين بشيء من التفصيل:

أ- **المحددات الخارجية:** تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والمؤسسات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس ومكافحة الفساد) ، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية ( هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على المؤسسات. وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ( ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والمؤسسات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها). بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.<sup>1</sup> بالإضافة إلى وجود جهاز قضائي شفاف وعادل وقادر على تحديد المسؤولية ومحاكمة مرتكبي المخالفات الإدارية والمالية وفي الأوقات السريعة والمناسبة.<sup>2</sup> وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المنظمات ، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.<sup>3</sup>

ب- **المحددات الداخلية:** تشير إلى القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد كيفية وأسلوب اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات والمهام داخل المنظمة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من اجل تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة. والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، ورفع معدلات الاستثمار ومساعدة المشروعات في الحصول على تمويل

<sup>1</sup> عبد الصبور عبد القوي علي مصري، مرجع سبق ذكره، ص63.

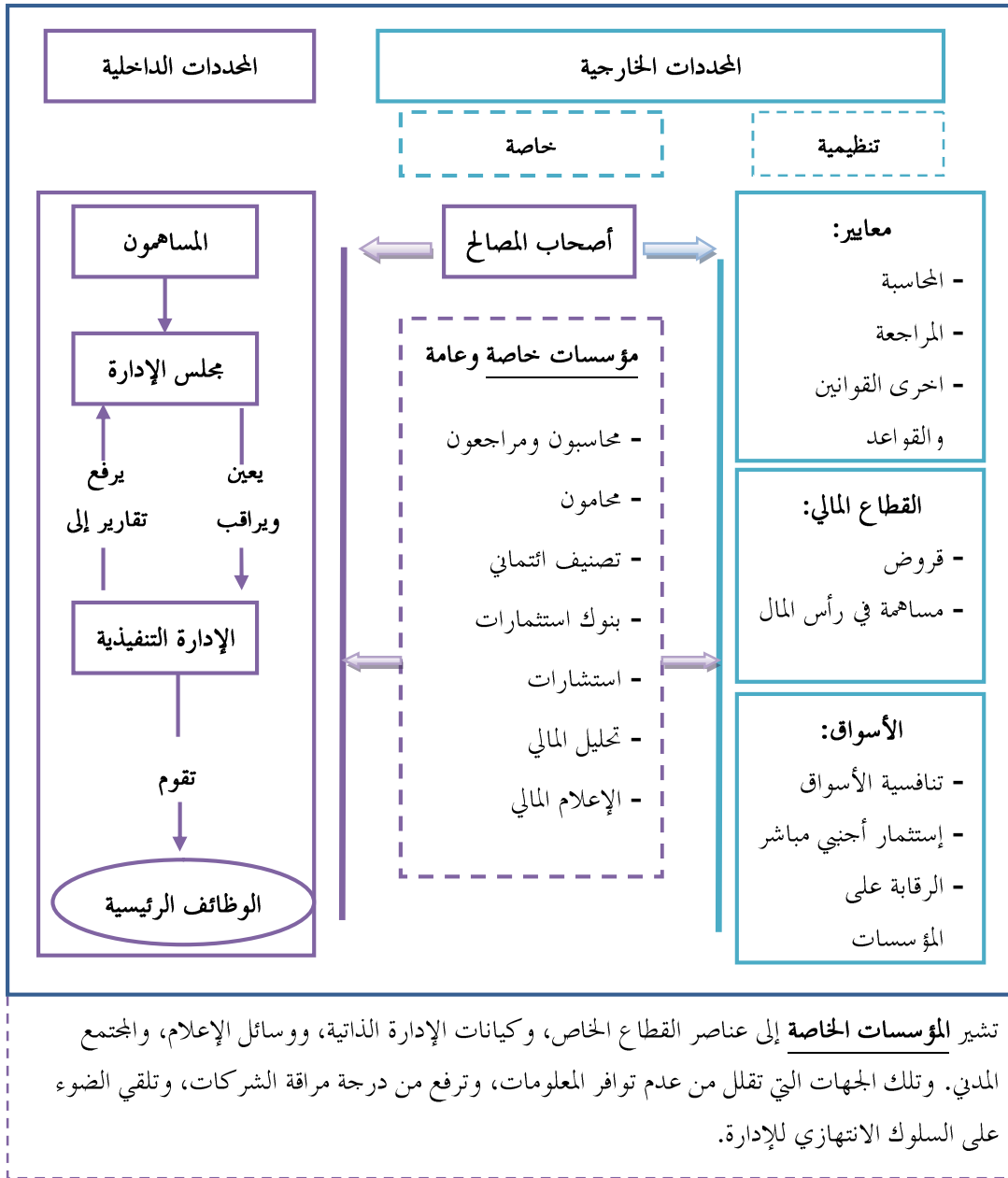
<sup>2</sup> محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2012، ص16.

<sup>3</sup> عبد الصبور عبد القوي علي مصري، مرجع نفسه، ص63.

مشاريعها، والعمل على ضمان حقوق صغار المستثمرين، ودعم وتشجيع نمو القطاع الخاص وخاصة قدرته التنافسية، وخلق المزيد من فرص العمل.<sup>1</sup>

وبين الشكل الموالي يوضح المحددات الداخلية والخارجية لتطبيق مفهوم الحوكمة

وبين الشكل رقم (1-3): المحددات الداخلية والخارجية لتطبيق مفهوم الحوكمة



المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي،

2007، ص 6.

<sup>1</sup> محمد ياسين غادر، مرجع سبق ذكره، ص 16.

## المبحث الثالث: نظام حوكمة المؤسسات

في السنوات الأخيرة ونتيجة لتكرار الأزمات المالية العالمية وانهايات كبرى المؤسسات الدولية نتيجة افتقارها للممارسات السليمة في الرقابة والإشراف وعدم التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام أكثر بالحوكمة المؤسسية بل أصبحت تحتل الصدارة في أولويات جميع دول العالم سواء متقدمة أو نامية. فالحوكمة تستند على مبدأ الشفافية وال نزاهة والإفصاح على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة والتي تهم الأطراف كل المتعلقة بها.

كل هذه الظروف جعلت الهيئات والمنظمات الدولية تسارع في وضع قواعد ومبادئ لإدارة المؤسسات والرقابة عليها، حيث أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2004 تقارير حول مبادئ حوكمة المؤسسات حددت فيها مختلف قواعد ومبادئ أسلوب ممارسه الإدارة الرشيدة للمؤسسات. والجزائر كغيرها من الدول واكبت التغييرات الحاصلة من خلال القوانين والإجراءات خاصة بعد سقوط النظام الاشتراكي بها ، غير أول تأسيس للحوكمة تم ظهور بواورها بعد انعقاد أول ملتقى حول الحكم الرشيد للمؤسسات في سنة 2007 حيث كانت فرصة لتلاقي جميع الأطراف المؤسسية الفاعلة، لتتبلور فكره إعداد ميثاق الجزائر للحكم الرشيد للمؤسسة كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، ويعتبر هذا الميثاق الذي صدر سنة 2009 أول إطار للحوكمة المؤسسية في الجزائر.

## المطلب الأول: الحوكمة المؤسسية كنظام فعال داخل المؤسسة

## المطلب الثاني: آليات حوكمة المؤسسات ومعاييرها

## المطلب الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات

## المطلب الرابع: الإطار العام للحوكمة في الجزائر

## المطلب الأول: الحوكمة المؤسسية كنظام فعال داخل المؤسسة

نظام الحوكمة هو نظام يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية، الإدارية والاقتصادية، كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات داخلية وخارجية والمتمثلة أساسا في التدقيق الداخلي والخارجي، لجنة تدقيق مجلس الإدارة والإدارة العليا، المنظمات المهنية والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من اجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح ويحقق الإفصاح والشفافية.<sup>1</sup>

## أولا: بنية نظام حوكمة المؤسسات

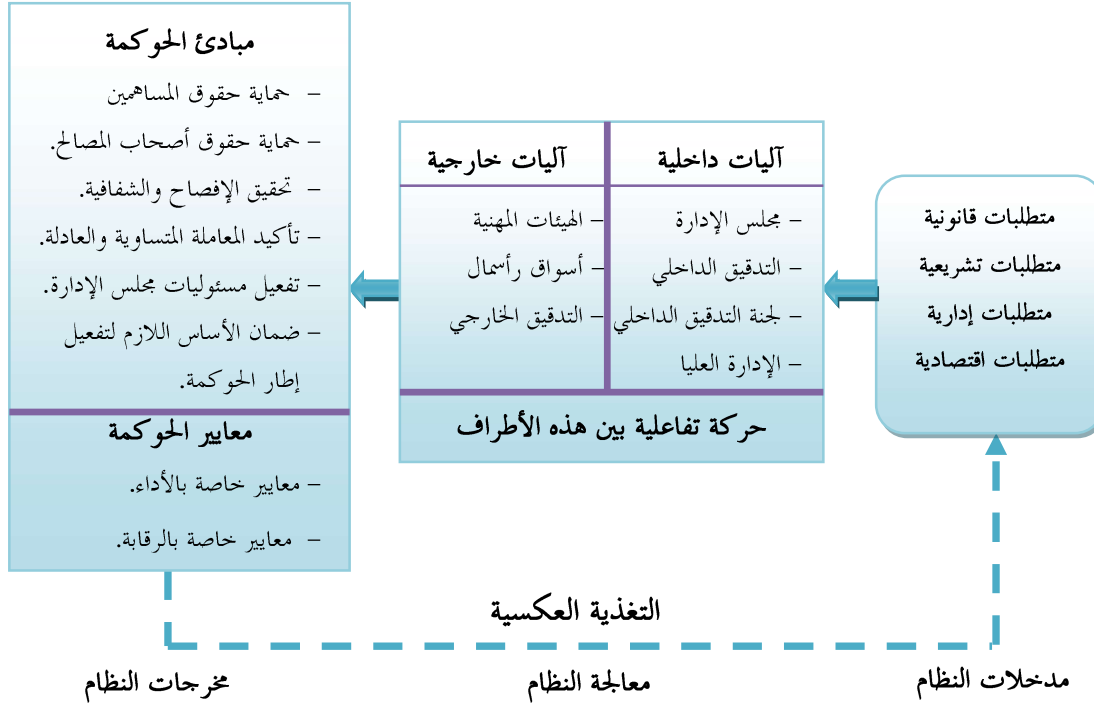
إن نجاح أي مؤسسة مرتبط أساسا بمدى جودة أنظمتها التسييرية والرقابية وحتى الاستشارية، ويعد نظام الحوكمة إحدى الأنظمة الفعالة داخل المؤسسة لما تقدمه من امتيازات للأشخاص والمؤسسة وحتى الدولة ، وتعد جودة تصميم نظام الحوكمة وتطوره عنصرا هاما في فعالية النظام وكفائته. فنظام الحوكمة يعد من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية بتفعيل وإحكام آليات السوق، وفي الوقت نفسه فهو نظام يعمل على جذب استثمارات لأي دولة من الدول ولأي مؤسسة من المؤسسات، وبالتالي فنظام الحوكمة هو نظام خلاق للقيمة كما أنه يساعد في تكريس ثقافة المؤسسة لدى جميع الأطراف ذات العلاقة. وتتلخص مكونات نظام الحوكمة فيما يلي:

- أ- مدخلات نظام الحوكمة: حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين عليه توفيره لها من مطالب ضرورية سواء أكانت قانونية أم تشريعية أم إدارية أم اقتصادية؛
- ب- تشغيل نظام الحوكمة: ويقصد به معرفة الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذا معرفة الجهات المشرفة عن هذا التطبيق، مع معرفة جهات الرقابة وكل كيان إداري، سواء أكان داخل المؤسسة أم خارجي، أسهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الإلتزام بها أو الإرتقاء بفاعليتها وكفائتها، أو المساهمة في تطوير أحكامها؛
- ج- مخرجات نظام الحوكمة: يجب معرفة أن الحوكمة ليس هدفا في حد ذاتها، ولكنها وسيلة فعالة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع في أي دولة أو مؤسسة، فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين التي

<sup>1</sup> عمر على عبد الصمد ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 37

تنظم الأداء، وكذلك تعد ممارسات علمية وتنفيذية للحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية. ومما سبق يمكن تصور نظام حوكمة المؤسسات وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): نظام حوكمة المؤسسات



المصدر: على عبد الصمد عمر، مرجع سبق ذكره، ص38.

## ثانياً: كفاءة نظام حوكمة المؤسسات

تتطلب كفاءة نظام حوكمة المؤسسات ما يلي:<sup>1</sup>

- فهم واضح لوظائف مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وفهم لعلاقتها مع الفئات الأخرى من مساهمين وموظفين وحكومة ضمن تركيب نظام حوكمة المؤسسات؛
- اختيار مجموعة ممثلة من أعضاء مجلس إدارة المؤسسة ( لجنة حوكمة المؤسسة) بحيث تقوم هذه المجموعة بتحديد الفئات المستفيدة داخليا وخارجيا وتحديد أهداف هذه الفئات ودمجها مع أهداف المؤسسة، إلا أن اختيار هؤلاء الأعضاء يختلف حسب حجم المؤسسة والمهام التي تقوم بها بحيث تصبح العملية أكثر صعوبة كلما كانت المؤسسة أكبر أو متعددة الفروع ومتنوعة المهام؛

<sup>1</sup> مريم عدنان محمود مقابلة، دور تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل والمبيعات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2015، ص 28.

ج- تعريف وثيقة حوكمة المؤسسات، والتي تعمل على تحديد المهام والعمليات والمسؤوليات المناطة بكل عضو في المؤسسة مع بيان الأسس التي تم الاعتماد عليها لاختيار هؤلاء الأعضاء، كما تقوم وثيقة التحكم ببيان المشاريع ذات الأولوية الواجب تنفيذها مع بيان كيفية توزيع الموارد، وما هي الموارد الممكن إضافتها لهذه المشاريع، كذلك تتضمن وثيقة التحكم تقديم توصيات المتعلقة بالسياسات والمعايير التي تعمل على تطوير الجهود لتحسين النوعية.

### ثالثاً: مقومات نظام حوكمة المؤسسات

تعتبر مقومات نظام الحوكمة الدعائم والأسس التي يقوم عليها هذا النظام وهي تمثل في الوقت ذاته مدخلات نظام الحوكمة، ولقد تم تقسيمها إلى أربعة أقسام رئيسية وفي ما يلي نستعرضهما بالتفصيل:<sup>1</sup>

أ- **الإطار القانوني:** المقومات القانونية هي التي تحدد حقوق ومسؤوليات واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية في المؤسسة على وجه ملزم، وبصفة خاصة المؤسسين، الجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد، مجلس الإدارة لجانه الرئيسية ( لجنة التدقيق، لجنة الترشيحات، لجنة المكافآت)، ومدقق الحسابات. وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة القانونية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ويجب ألا يترك نظام الحوكمة بكامله للمؤسسات باعتباره شأنا داخليا لها، لأنه يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة، فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في المؤسسات، خاصة وانه توجد أدلة على الاتجار بقوانين مراقبة المؤسسات؛

ب- **الإطار المؤسسي:** يتضمن إطار المؤسسي لنظام الحوكمة جميع المؤسسات والهيئات التي لها علاقة بالمؤسسة مثل الجهات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل المؤسسات كالهئية العامة لسوق المال، وبورصة الأوراق المالية، والبنك المركز المركزي بالنسبة للبنوك التجارية، والهيئات الغير الحكومية المساندة المؤسسات كالجمعيات والمنظمات المهنية والعلمية المعنية مثل منظمات المحاسبين والمدققين، وجمعيات إدارة الأعمال، وكذا المؤسسات الغير الحكومية الهادفة للربح مثل مؤسسات ومكاتب المحاسبة والتدقيق، والمحاماة. ولا يقل

<sup>1</sup> عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-49.



دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظام الحوكمة ونشر ثقافتها؛

- ج- الإطار التنظيمي: يتضمن عنصرين هما: النظام الأساسي للمؤسسة والهيكل التنظيمي لها موضحا عليه أسماء واختصاصات وأعضاء ولجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين؛
- د- روح الانضباط والجهد والاجتهاد: بالحرص على المصلحة العامة للمؤسسة، وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانيات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في المؤسسة، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن المؤسسة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدرتها التنافسية.<sup>1</sup>
- ويوضح الشكل التالي المقومات الأساسية لحوكمة المؤسسات:

الشكل رقم (1-5): المقومات الأساسية للحوكمة



المصدر: كارم فاروق عبد الرسول صالح، نموذج مقترح لتطبيق ودمج مبادئ الجودة و الحوكمة لتحسين أداء المؤسسة الممولة للمشروعات الصغيرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2015، ص56.

## المطلب الثاني: آليات حوكمة المؤسسات ومعاييرها

### أولاً: آليات حوكمة المؤسسات

تشمل حوكمة المؤسسات مختلف الآليات التي تساهم في تخفيض حدة التعارض في المصالح بين المساهمين والمدراء، وكذلك بين مختلف أصحاب المصالح بصفة عامة. وتنقسم آليات حوكمة المؤسسات إلى قسمين: آليات داخلية وآليات خارجية. وتعمل آليات حوكمة المؤسسات أساساً على ضمان حقوق المساهمين وكافة

<sup>1</sup> ديالا جميل الرزي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 49-51.

أصحاب المصالح الآخرين للمؤسسة، ويتم ذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة المؤسسة ومراقبة الحسابات، حيث تتوزع تلك الآليات بين نطاقين كما يلي:

**1- آليات الحوكمة الداخلية:** وتشمل آليات تحقيق الرقابة على أداء إدارة المؤسسة، أخذًا بعين الاعتبار قوة إدارة التدقيق الداخلي فيها، ومدى إلتزام الإدارة بتطبيق المعايير المحاسبية المعمول بها كذلك قوة استقلال لجنة التدقيق، ومدى اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة. وتضم الآليات الداخلية كل من مجلس الإدارة والجهات الرقابية الأخرى داخل المؤسسة. ويمكن إجمال أهمها فيما يلي:

أ- **مجلس الإدارة:** من حيث المبدأ يعد مجلس الإدارة أحد الآليات الحاكمة لأداء المديرين في المؤسسات من وجهة نظر حملة الأسهم، وذلك لانتخابه من قبلهم بشكل مباشر، ويتولى مجلس الإدارة مهمة الرقابة على أداء المديرين للحد من سلوكهم غير المرغوب، ووضع استراتيجيات المؤسسة التي تهدف إلى تعظيم الأرباح، ولكي يستطيع مجلس الإدارة أن يؤدي مهامه على أكمل وجه؛<sup>1</sup>

ولقد وفرت مبادئ الحوكمة عدد من الإرشادات لبناء هيكل ملائم لمجلس الإدارة يمكن من خلاله ضمان الاستقلالية في عمل المجلس ومن أهم هذه الإرشادات نجد:

- وجود عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين لكي يصبح المجلس قادرا على ممارسة أعماله في الرقابة والإشراف بشكل مستقل؛

- إنشاء اللجان التالية:

• **لجنة التدقيق:** تعتبر لجنة التدقيق إحدى اللجان الفرعية المنبثقة عن مجلس الإدارة وهي من أهم اللجان التي تساعد مجلس الإدارة في القيام بمهامه الإشرافية والرقابية اتجاه الإفصاح المالي ونظام الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق والتأكد من مدى توافق العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع القوانين والتعليمات، حيث أن قيام لجنة التدقيق بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه، بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية وعلى الوفاء

<sup>1</sup> عقبة قطاف، بشير بن عيشي، دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 13، جامعة باتنة، الجزائر، 2017، ص 140.

بمسؤولياته وتنفيذ مهامها الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين؛<sup>1</sup>

• **لجنة المكافآت:** توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة المؤسسات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي حالة مجال المؤسسات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تأكيداً على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح المؤسسة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية، ومن هنا يكمن الدور الفعال لهذه اللجنة.<sup>2</sup>

• **لجنة التعيينات والحوكمة:** تقوم هذه اللجنة بوضع السياسات الخاصة بالتعيينات في المؤسسة ووضع المعايير الخاصة باختيار أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا، كما تعمل هذه على مراقبة وتقييم مدى التزام المؤسسة بالتطبيق مبادئ حكمه المؤسسات، والتي هي من بينها مبدأ الإفصاح والشفافية بحيث تعمل مثلاً على توفير قنوات لنشر المعلومات وإمكانية الحصول عليها من طرف مستخدميها في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة؛<sup>3</sup>

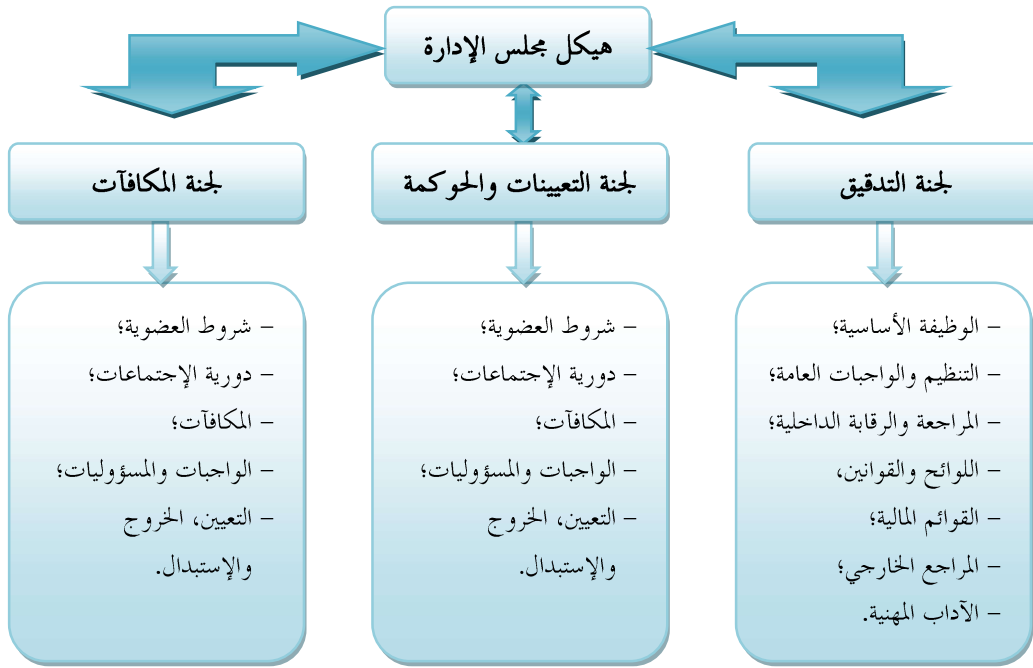
الشكل رقم (1-6): هيكل مجلس الإدارة في ظل الحوكمة

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، و محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 11.

<sup>2</sup> أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، تخصص العلوم المالية، جامعة عنابة، الجزائر، 2014، ص ص: 66-67.

<sup>3</sup> سفير محمد، بوبكر مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 77.

الشكل رقم (1-6): هيكل مجلس الإدارة في ظل الحوكمة



المصدر: سفير محمد، بوبكر مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 76.

ب- **الإدارة العليا:** إن عمل الإدارة العليا يتحقق من ثلاث عوامل أساسية، تتمثل في نوع الهيكل التنظيمي، خصائص أعضاء الإدارة العليا وكيفية مزاوله أعمالهم والتي تؤثر على درجة مساهمته في تطبيق الحوكمة، كما أن أهم مجالات مساهمة الإدارة في العليا في تطبيق الحوكمة تكمن في تسير المؤسسة، وتوفير وسائل تشغيل نظام الرقابة الداخلية، وإعداد القوائم المالية وتفاعلها مع باقي آليات الحوكمة<sup>1</sup>.

ج- **التدقيق الداخلي:** يعتبر المدقق الداخلي أحد الأطراف التي تتمتع بدور بارز عند تطبيق آليات حوكمة المؤسسات، على الرغم من أن مكانته الوظيفية وطبيعة الخدمات التي يقدمها، قد تحد من قدرته على أداء الدور المطلوب منه، إلا إذا توافرت له الاستقلالية والحماية الكافية والتزم بأداء مهني، فإنه سوف يساهم في تحقيق التوازن بين أداء وظيفته ودوره في حوكمة المؤسسات ويرى (Myers Gramling) أن التدقيق الداخلي يزود مجلس الإدارة بمعلومات عن مناطق الخطر، التي قد تؤثر على تحقيق الأداء المسطر<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 171.

<sup>2</sup> مرييني محمد، حديدي ادم، آليات تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، جامعة زيان عاشور بالخلفة، الجزائر، 2022، ص 344.

ولقد تطور مفهوم التدقيق الداخلي بظهور مفهوم حوكمة المؤسسة، فأضيفت إلى خدماته المتمثلة بخدمة تقييم أدوات الرقابة خدمات جديدة مثل خدمات تقييم المخاطر، وتقديم الاستشارات، والخدمات الخاصة بالحوكمة المؤسسية.<sup>1</sup>

وبما أن مراقبة التسيير إحدى وظائف الرقابة الداخلية يمكن اعتبارها من الآليات الداخلية للحوكمة حيث أن مراقبة التسيير تعد أداة مهمة للحوكمة، فهي جزء مركزي في الرقابة الداخلية، فزيادة تعقيد المؤسسات والحاجة إلى ضمان الإنصاف والشفافية والملاءمة في عمليات الحوكمة، وزيادة الوعي بأهمية إدارة المخاطر ليست سوى بعض الظواهر التي تؤدي إلى إنشاء نظم رقابة داخلية متكاملة تستند بقوة إلى اعتبارات القيمة الجيدة والتعاون، ويكون في هذه الحالة لمراقبة التسيير دور رئيسي وهو تجميع الهياكل والعمليات التي تهدف إلى المساعدة في التنفيذ السليم لقرارات الإدارة، وتوجيه السلوك التنظيمي وأيضا التحقق من الاتساق بين الأهداف والنتائج التي تحققت على نحو فعال.<sup>2</sup>

## 2- آليات الحوكمة الخارجية: الآليات الخارجية تأخذ هذه الطبيعة نتيجة تطبيقها من طرف أشخاص أو

مؤسسات من خارج المؤسسة، مثل المدقق الخارجي، سوق العمل، السوق المالي والبنوك.

أ- منافسة سوق المنتجات (الخدمات أو سوق العمل الإداري): تعد من الآليات المهمة لحوكمة المؤسسات، فإذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة، فإنها سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس قطاع الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، فمنافسة سوق المنتجات تهدب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت سوق فعالة للعمل الإداري والإدارة العليا. فغالبا ما يراعى عند القيام بتعيين مديرين تنفيذيين أن لا يكونوا قد قادوا مؤسسات أخرى إلى الإفلاس أو التصفية؛

ب- الاندماجات والاستحواذ: مما لاشك فيه إن الاندماج و الاستحواذ من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع المؤسسات في أنحاء العالم ويشير كل من (John and Kedia) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة وبدونه لا

<sup>1</sup> أسامة عبد المنعم السيد علي، اثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2008، ص: 5.

<sup>2</sup> Daniela M. SALVIONI, **Corporate Governance, Management Control and Global Competition**, SYMPHONYA. Emerging Issues in Management, N°1, édition ISTEI - University of Milan-Bicocca, italy 2005, P 5.

يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالباً ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج والاكتساب.

أما في المؤسسات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى إن الحكومة قد تستفيد من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه المؤسسات قدراً من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكتساب والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات كما أن عملية الاستحواذ ليس لها تأثير على المؤسسات المملوكة للدولة؛<sup>1</sup>

ج- التدقيق الخارجي: التدقيق الخارجي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محاييد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرون، البنوك).<sup>2</sup>

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للمؤسسات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققين الخارجيين هذه المؤسسات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام. ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على إن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة؛<sup>3</sup>

د- التشريع والقوانين: غالباً ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة. لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم؛<sup>4</sup>

<sup>1</sup> ماجد إسماعيل أبو حماد، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009، ص 44.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 30.

<sup>3</sup> مرييني محمد، حديدي ادم، مرجع سبق ذكره، ص 344.

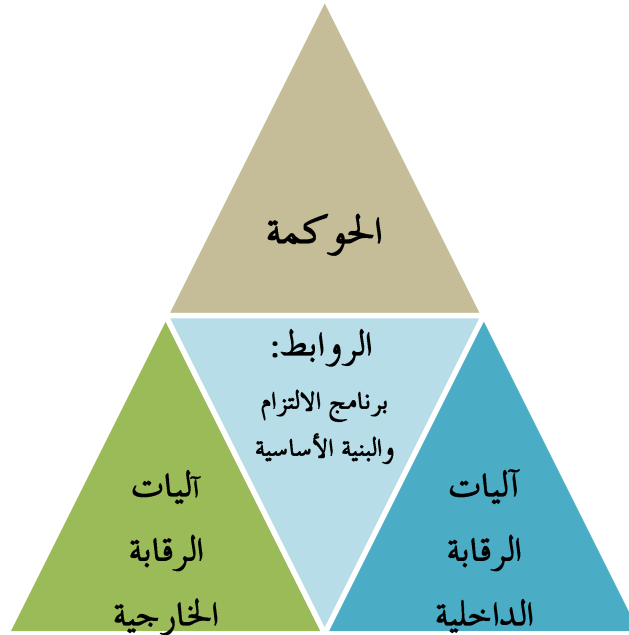
<sup>4</sup> عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، تاريخ الإطلاع 2022/4/30 على الساعة 14:30، على الموقع الإلكتروني <https://www.mobt3ath.com/uplode/book/book-11937.doc>

هـ- الآليات الأكاديمية: يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالحاسبة والتدقيق عبء التطوير المستمر في برامج التعليم، ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور التدقيق والحاسبة في حوكمة المؤسسات من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشكلة الحوكمة؛
- عقد المؤتمرات في مجال التدقيق والحاسبة ودورها في حوكمة المؤسسات، وتركيزها على دور المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة التدقيق لحماية مصالح أصحاب المصالح.

ويمكن توضيح مختلف آليات حوكمة المؤسسات من خلال الشكل رقم (1-7)، الذي يظهر آليات الرقابة الداخلية والخارجية، ويركز على دمج تلك الآليات في البنية الأساسية التحتية لحوكمة المؤسسات، وتوفير التغذية العكسية بينهما حتى تتحقق الأهداف المنشودة بشكل أكثر فعالية.

الشكل رقم (1-7): آليات حوكمة المؤسسات



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة المؤسسات، ط 1، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2010، ص

251.

<sup>1</sup> أحمد يوسف دودين، أهمية الحوكمة المؤسسية في تعزيز الرقابة ومكافحة الفساد، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 15، العدد 3، جامعة الزرقاء، عمان، الأردن، 2015، ص 75.

## ثانياً: معايير حوكمة المؤسسات

يوجد معيارين أساسيين لحوكمة المؤسسات مرتبطين بالهدف الأساسي لها والمتمثل في إدارة ومراقبة المؤسسات ندرجهما على النحو التالي:

- أ- **معايير الأداء:** إن حوكمة المؤسسات لها من دور هام في زيادة كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم القيمة الاقتصادية للمؤسسة، ودعم قدرتها التنافسية. ومنه فإن تطبيق قواعد الحوكمة يساهم بطريقة فعالة بدراسة وتحليل مختلف مقاييس الأداء بهدف دعم قدرتها على الاستمرار والنمو بما يحقق أهداف مختلفة الأطراف أصحاب المصلحة.<sup>1</sup> ومن أمثلة معايير الأداء تحقيق رقم أعمال معين، زيادة الحصة السوقية، تحقيق جودة المنتج، الالتزام بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية... الخ. وترتبط هذه المعايير بالأهداف واستراتيجيات المؤسسة.
- ب- **معايير الرقابة:** كالرقابة على مدى التزام بسياسات إدارة المخاطر، الرقابة على تطبيق الخدمات الاستشارية، الرقابة على الالتزام بأخلاقيات المهنة، الرقابة على الالتزام بمتطلبات جودة المنتج، الخدمة... الخ.

هناك علاقة تكاملية بين معايير الأداء ومعايير الرقابة كما يندرج ضمن هذين المعيارين الأساسيين معايير فرعية تختلف باختلاف طبيعة ونوع المؤسسة والبيئة التي تعمل فيها، كما أن هذه المعايير قابلة للتغيير والتطوير.<sup>2</sup>

## المطلب الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات

لقد حظي مفهوم حوكمة المؤسسات بدرجة عالية من الاهتمام، حيث تولت العديد من المؤسسات الدولية دراسة وتحليل هذا المفهوم، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي، التي وضعت مبادئ حوكمة المؤسسات استجابة لدعوة من اجتماع المنظمة على المستوى الوزاري في 27-28 افريل 1998،<sup>3</sup> ومنذ الموافقة على المبادئ في عام 1999 صبحت تشكل أساساً لمبادرات حوكمة المؤسسات في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغيرها من الدول على حد سواء. كما تم تنقيح هذه المبادئ في عام 2004، كما اصدر بنك التسويات الدولية BIS ممثلاً في لجنة

<sup>1</sup> سفير محمد، بوبكر مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 62.

<sup>2</sup> عمر على عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 42.

<sup>3</sup> طلال فوزي حامد الرويلي، مرجع سبق ذكره، ص 30.



بازل للرقابة المصرفية في سنة 1999 أول دليل لمساعدة الجهات الرقابية في مختلف الدول لحث المصارف على إتباع وتبني قواعد حوكمة سليمة،، ثم قامت لجنة بازل في عام 2006 بنشر نسخة أخرى منقحة لمبادئ الحوكمة. كما وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهاً وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية. إلا أن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد لقيت قبولا عاما من قبل المنظمات والهيئات المهنية وقد تبنتها العديد من الدول عن طريق إصدار موثيق، أطر للحوكمة ملزمة للمؤسسات التي تنشط في بيئاتها متناسبة معها، ونورد فيما يلي أهم هذه المبادئ وفقا لجهة إقرارها:

### أولاً: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ستة مبادئ للحوكمة يعتبر أولها إطار عام وضروري لتطبيق المبادئ الخمسة الأخرى وفيما يلي ملخص يبرز مبادئ الحوكمة باختصار:

- أ- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات: يجب أن يتضمن إطار حوكمة المؤسسات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.<sup>1</sup> هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار، والمتمثلة في:<sup>2</sup>
- ينبغي أن يتم وضع إطار حوكمة المؤسسات بهدف أن يكون ذو تأثير على الاقتصاد ونزاهة الأسواق، و الحوافز التي يخلقها المشاركون في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفاعلية؛
- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة المؤسسات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع أحكام القانون، وذات شفافية، وقابلة للتنفيذ؛
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛

<sup>1</sup> محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، المكتبة الشاملة الذهبية، بنك الاستثمار القومي، القاهرة، مصر، ص: 7-8.

<sup>2</sup> OECD, **OECD principles of Corporate Governance**, OECD Publications Service, Paris, France, 2004, P 17.

- ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، السلطة والتزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية. فضلا عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب، وتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.
- ب- حفظ حقوق جميع المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.<sup>1</sup> هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار، والمتمثلة في:<sup>2</sup>
  - ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين.
  - للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة.
  - ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، كما يجب أن يحاط المساهمون علما بالقواعد التي تحكم الاجتماعات العامة للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت.
  - ينبغي أن يتمكن المساهم ون من التصويت شخصيا أو غيايا مع إعطاء نفس الوزن للتصويت بغض النظر عن كونه حضوريا أو غيايا.
  - ينبغي تسهيل ممارسة كافة المساهمين لحقوق الملكية بما في ذلك المستثمر ون المؤسسون، وفي هذا المجال ذكرت المبادئ العديد من التوجيهات والإرشادات لضمان تسهيل الممارسة.
- ج- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في

<sup>1</sup> محمد حسن يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 7-8.

<sup>2</sup> طارق عبد العال، حوكمة الشركات (مفاهيم - مبادئ - تجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف)،، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 40-41.

الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.<sup>1</sup> هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار، والمتمثلة في:<sup>2</sup>

- ينبغي معاملة كافة المساهمين المنتمين إلى نفس الفئة معاملة متكافئة، وفي هذا المجال ذكرت المبادئ العديدة من التوجيهات والإرشادات.

- ينبغي منع التداول بين الداخلين في المؤسسة والتداول الشخصي الصوري.

- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين أن يفصحوا لمجلس الإدارة فيما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، أو بالنيابة عن طريق طرف ثالث أي مصلحة مادية في عملية أو موضوع يمس المؤسسة.

د- دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة، وحوصلهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.<sup>3</sup> هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار، والمتمثلة في:<sup>4</sup>

- يجب احترام المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة الاتفاقات المتبادلة.

- عندما يكفل القانون حماية المصالح ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة للحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.

- ينبغي السماح بوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.

- عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة المؤسسات، ينبغي السماح لهم بالحصول على معلومات ذات الصلة بالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.

<sup>1</sup> محمد حسن يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 7-8.

<sup>2</sup> مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2004، ص: 19-20.

<sup>3</sup> محمد حسن يوسف، مرجع نفسه، ص: 7-8.

<sup>4</sup> مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص: 24-25.

- ينبغي لأصحاب المصالح، بما في ذلك العاملين وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.
- ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة المؤسسات بإطار فعال وكفاء للإعسار، وإطار آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.
- هـ- **الإفصاح والشفافية:** وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.<sup>1</sup> هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار، والمتمثلة في:<sup>2</sup>
  - ينبغي أن يتضمن الإفصاح المعلومات الأساسية.
  - ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.
  - ينبغي القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل كفاء مؤهل، ويقوم بتقديم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين، بأن القوائم تمثل بصدق المركز المالي وأداء المؤسسة في كافة النواحي المادية والهامة.
  - ينبغي على المراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب للمؤسسة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.
  - ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرص متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.
  - ينبغي استكمال إطار حوكمة المؤسسات بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم المشورة عن طريق المحليين، السماسرة، ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون،

<sup>1</sup> محمد حسن يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 7-8.

<sup>2</sup> طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص: 40-41.

بعيدا عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بتراهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة.

- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن تتيح ممارسات حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية والإستراتيجية لتوجيه المؤسسات، كما يجب أن تكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين.<sup>1</sup> ويقصد بالمبادئ أن تكون عامة بالدرجة الكافية لتطبيقها على أي هيكل لمجلس الإدارة، الذي يعهد إليه بوظائف حكم المؤسسة والإشراف على إدارتها. وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.<sup>2</sup> وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ وهي:<sup>3</sup>
- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس المعلومات الكاملة، وبجسنة مع العناية الواجبة، بما يحقق أفضل مصلحة للمؤسسة والمساهمين.
- إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإنه يتوجب عليه أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقيات عالية، وينبغي أيضا أن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح الآخرين.
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل في شؤون المؤسسة.

### ثانيا: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية IFC

- وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي أسس وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية هدفها دعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:<sup>4</sup>
- أ- يجب أن تكون الممارسات جيدة ومقبولة.
  - ب- إيجاد خطوات جيدة تضمن الحكم الجيد.

<sup>1</sup> طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص: 43-44.

<sup>2</sup> محمد حسن يوسف، مرجع سبق ذكره، مصر، ص: 7-8.

<sup>3</sup> طارق عبد العال، مرجع نفسه، ص: 43-44.

<sup>4</sup> هاشم بن عبد الرحيم البوهاشم السيد، الشركات المساهمة في ميزان الحوكمة، ط1، لإيكو ميديا، قطر، 2017، ص 71.

ج- إسهامات أساسية تطوير وتحسين الحكم الجيد.

د- القيادة الجيدة.

### المطلب الربع: الإطار العام للحوكمة في الجزائر

عملت الجزائر على توطيد القدرة التنافسية والفوز برهانات وتحديات سوق مفتوح ومتطور، من خلال التزامها بمبادئ الحوكمة المؤسسية من خلال تبنيها لمجموعة من الأولويات و اعتمادها على إستراتيجية وطنية نتيجة للحاجة الماسة والمتنامية لحوكمة المؤسسات الجزائرية. ولقد حاولت الجزائر من خلال مختلف الإجراءات المتخذة في تبنيها لمبادئ الحوكمة الالتزام بمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD .

**1- ضمان وجود أساس لإطار حوكمة المؤسسات في الجزائر:** يشتمل الإطار القانوني والرقابي على كافة القوانين والأنظمة التي تنظم أعمال المؤسسات في الجزائر فضلا عن الهيئات الرقابية التي تمارس إلزاميا أو طوعيا مهام المتابعة والإشراف عليها.<sup>1</sup>

**أ- القانون التجاري:** يعبر القانون التجاري في مجموعة القواعد القانونية التي تنظم مجموعة الأعمال التجارية، ومجموعة معينة من الأشخاص ذوي صفة التجار، ويحتوي القانون التجاري الجزائري على خمسة أبواب وهي على الترتيب التجارة عموما، المحل التجاري، الإفلاس والتسوية القضائية ورد الاعتبار والتفليس وما عداه من جرائم الإفلاس، السندات التجارية، المؤسسات التجارية، أما الأبواب التي لها لإطار التشريعي لحوكمة المؤسسات فهي:

- الباب الثالث الإفلاس والتسوية القضائية ورد الاعتبار والتفليس وما عداه من جرائم الإفلاس؛

- الباب الخامس المؤسسات التجارية.

**ب- اللوائح التنظيمية لبورصة الجزائر:** تعتبر بورصة الجزائر إطارا لتنظيم وسير العمليات فيما يخص القيم المنقولة التي تصدرها الدولة والأشخاص الآخرون من القانون العام والمؤسسات ذات الأسهم، والتي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/4/1993 المتمم والمعدل بالمرسوم

<sup>1</sup> مفيدة بن عثمان، نورة محمدي، حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية: بين واقع الممارسة والتنظير، مجلة الباحث، المجلد 21، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2021، ص 305.

التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 1993/5/23 المتعلق بسوق القيم المتداولة وتسيير بورصة الجزائر. ويمكن للبورصة أن تؤدي دورا مهما في حوكمة المؤسسات المساهمة؛<sup>1</sup>

ج- إصدار ميثاق حوكمة المؤسسات: رفعت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية مبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات، تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) لوضع إطار حوكمة المؤسسات الجزائرية، كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 ، أعلنت كل من جمعية كير (CARE) واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائرية، وقد تم إعداد الدليل بمساعدة كل من منتدى العالمي لحوكمة المؤسسات، ومؤسسة التمويل الدولية.

د- تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته: إن تنظيم الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته والمهام المنوطة بها محددة بالمرسوم الرئاسي رقم 06-413 الصادر في 22 نوفمبر 2006، المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 12-64 الصادر في 7 فيفري 2012.

إن الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته لا تعمل ضمن فضاء مغلق، بل تمارس مهامها بالتنسيق والتعاون مع الإدارات والمؤسسات والهيئات العمومية العاملة في مجال الوقاية من الفساد ومكافحته، كما تقدم الهيئة كل ما تراه مناسبا من توصيات وآراء وتقارير ودراسات إلى الجهات المعنية طبقا للإجراءات التشريعية والتنظيمية المعمول بها (المادة 20).

ه- إطلاق مركز حوكمة الجزائر: بناء على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة المؤسسات، قامت مجموعة عمل حوكمة المؤسسات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، تأسس مركز حوكمة الجزائر ليكون بمثابة منبر لمساعدة المؤسسات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة المؤسسات الدولية، ويعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية، بدا فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية.

<sup>1</sup> مفيدة بن عثمان، نورة محمدي، مرجع سبق ذكره، ص 305.

و- تبني برنامج الاتحاد الأوروبي لتعزيز الحوكمة في الجزائر: تبني الاتحاد الأوروبي برنامجا بمبلغ 10 ملايين يورو لدعم الحوكمة في الجزائر، في إطار برنامج دعم الشراكة والإصلاح والنمو الشامل، ويرمي البرنامج الجديد إلى تعزيز مؤسسات الحكم في المجالين الاقتصادي السياسي، كما يهدف أيضا إلى تعزيز سيادة القانون بما في ذلك الوصول إلى العدالة، وتعزيز مكافحة الفساد، وتشجيع مشاركة جميع المواطنين في التنمية، وتحسن متابعة إدارة المالية العامة. ويقوم الحكم الراشد للمؤسسة على أربع مبادئ أساسية وفق ميثاق الحكم الراشد في الجزائر وهي :

- **الإنصاف:** يجب أن توزع الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة به؛

- **المساءلة:** أن تكون مسؤولية كل طرف محددة على حدة بواسطة أهداف محددة؛

- **المحاسبة:** أن يكون كل طرف شريك محاسبا أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسئول عنه؛

- **الشفافية:** يجب أن تكون الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك واضحة وصریحة للجميع.<sup>1</sup>

**2- حماية حقوق المساهمين:** إن المشرع الجزائري أعطى جزءا لا بأس به من الحقوق للمساهمين التي تضمن حماية مصالحهم كحق المشاركة باجتماعات الجمعية العامة للشركة ومناقشة التقارير المالية وتقرير مراقب الحسابات وكافة القضايا الأخرى المدرجة في جداول الاجتماعات، مثل تعيين مراقب الحسابات وتحديد أجوره وإقرار نسبة الأرباح الواجب توزيعها على الأعضاء وغيرها من الحقوق المذكورة سابقا، وبهذا يكون المشرع الجزائري قد أقر بحق المساهمين بالاطلاع على أوضاع المؤسسة لحماية مصالحهم. وهذا ما جاء في نص المواد: 603، 628، 670، 680، 685، 687، المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري.

وهو بذلك يأتي متوافقا مع ما نص عليه المبدأ الثاني من مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن OECD والمتعلق بضرورة حماية المساهمين وحقوقهم في الاطلاع على الوثائق والبيانات الضرورية للشركة.

<sup>1</sup> سفیان خلوفي، كمال شريط، مريم زغلامي، تقييم واقع حوكمة الشركات في الجزائر في إطار ميثاق الحكم الراشد، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 10، العدد 4، جامعة مصطفى إسمطبولي، معسكر، الجزائر، 2001، ص ص: 63-65.



**3-** المعاملة العادلة بين المساهمين: أكدت مبادئ حوكمة المؤسسات على ضرورة المعاملة العادلة بين المساهمين، وذلك بما يحقق المساواة بينهم من حيث حقوق التصويت على القرارات الأساسية في اجتماعات الهيئة العامة للشركة، وحمائتهم من النتائج المترتبة على عملية التداول في المعلومات الداخلية أو أبرام الصفقات غير الاعتيادية مع الأطراف ذوي العلاقة، وتمكين حاملي أقلية الأسهم من الدفاع عن انتهاك حقوقهم من قبل المسؤولين في المؤسسة أو حملة غالبية الأسهم. وهذا ما جاء في نص المواد: 603، 628، 691، 684، معدلة، جديدة 709، 712، معدلة، 713، معدلة، 715 مكرر، 4، 715 مكرر 42 من القانون التجاري.

وبالتالي فهناك وجود جزء لا بأس به من المؤشرات التي تضمن المعاملة العادلة لصغار حملة الأسهم في المؤسسات المساهمة الجزائر وخاصة ما يتعلق بموضوع حضر التداول الداخلي لتجنب حالات التعارض في المصالح والمساواة في الحقوق والواجبات لجميع حملة الأسهم وهذا ما يتسق مع ما جاءت به مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

**4-** دور أصحاب المصالح: لم يتناول الإطار القانوني في الجزائر دور أصحاب المصلحة الآخرين في المؤسسة عدا ما أشارت إليه المادة 246 من القانون التجاري بشأن حقوق الدائنين في المؤسسة حيث أكدت على ضرورة جعل الديون غير المستحقة حالة الأجل بالنسبة للمديرين في حال إفلاس المؤسسة المدينة وما نصت عليه المادة 247 من نفس القانون إذ أكدت على عدم جواز التمسك من قبل جماعة الدائنين بتصرفات نقل للملكية العقارية المنقولة أو العقارية بغير عوض الصادرة من المدين (المؤسسة) منذ تاريخ التوقف عن الدفع.<sup>1</sup>

**5-** الإفصاح والشفافية: يعتبر مبدأ الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة المؤسسات التي أكدت عليها أغلب التقارير واللوائح الخاصة بحوكمة المؤسسات، وبالرغم من هذا فالمرجع الجزائري لم يتناول إلا جانبا بسيطا من المتطلبات الأساسية للإفصاح والشفافية الواجبة على مؤسسات المساهمة الالتزام بها، والتي جاءت أغلبها في إطار القانون رقم 7-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ومن بين أهم ما أكد عليه هذا القانون فيما يتعلق بالإفصاح والشفافية ما نصت عليه المواد 10، 25، 26 من نفس القانون.

<sup>1</sup> مفيدة بن عثمان، نورة محمدي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 306-308.

وفي نفس الإطار أكد القانون التجاري الجزائري على أهمية دور محافظ الحسابات في إبداء رأيه بشأن عدالة وصحة ما تعبر عنه التقارير المالية للمؤسسات، حيث يتولى رقابة أعمال المؤسسة ومجلس إدارتها وتدقيق حساباتها وإعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة، بكل نقص قد اكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة. ويكون ذلك في تقريره الذي حددت مضامينه التعليمات والقوانين الخاصة بمهنته، فضلا عن تصوير نموذج لما يجب أن يكون عليه هذا التقرير بما يكفل التأكيد على أهمية الإفصاح والشفافية والكشف عن أية معلومات من شأنها أن تؤثر على نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسات المعنية، هذا وقد وضع المجلس الوطني للمحاسبة المعايير الجزائرية للتدقيق. ووحده من خلالها نماذج لمختلف التقارير والرسائل الصادرة عن محافظ الحسابات وهذا بهدف زيادة الشفافية.

**6- مسؤوليات مجلس الإدارة ومجلس المديرين:** تناول القانون التجاري الجزائري العديد من القضايا ذات الصلة بمجلس الإدارة، ولاسيما فيما يرتبط بهيكل وتشكيل مجلس الإدارة والكيفية التي يتم بوساطتها اختيار أعضائه والسلطات الممنوحة له، ومداواته ودوره في الإشراف على الإدارة العليا للمؤسسات المساهمة، بالإضافة إلى المكافآت التي يحصل عليها.

وتعتبر استقلالية أعضاء مجلس المراقبة عن مجلس المديرين أحد أهم الآليات المستخدمة في حوكمة المؤسسات والتي نص عليها القانون التجاري الجزائري في المادة 661 "لا يمكن لأي عضو من مجلس المراقبة الانتماء إلى مجلس المديرين".

ولكن وبالرغم من كل الجهود المبذولة في مجال حوكمة المؤسسات في الجزائر فهناك بعض النقائص مازالت الهيئات والجمعيات الوطنية تعمل على تداركها من أجل أفضل الممارسات للحوكمة ويمكن أن نشير لبض النقائص في النقاط التالية:<sup>1</sup>

أ- هناك بعض النقائص التي لم يكن فيها المشرع الجزائري دقيقا، خاصة فيما يتعلق بعدد الأسهم التي يجب أن يمتلكها المساهم حتى يتمكن من حضور اجتماعات الجمعية العامة، إذ لم يشترط القانون نصابا معيناً للحضور واكتفى بتحديد النصاب الإجمالي لصحة انعقاد الجمعية العامة وهو ما بينته الفقرة الثانية من المادة 674 من القانون التجاري الجزائري؛

<sup>1</sup> مفيدة بن عثمان، نورة محمدي، مرجع سبق ذكره، ص: 306-308.

ب- هناك بعض النقائص فيما يتعلق بهذا المبدأ إذ لم تتضمن قواعد إدراج أسهم مؤسسات المساهمة للتداول في بورصة الجزائر أية إجراءات بشأن الإفصاح عن معلومات المطلعين على المعلومات والأسرار الداخلية لتلك المؤسسات، والآليات التي يمكن تطبيقها من قبل حاملي أقلية الأسهم للتعويض عن انتهاك حقوقهم فيها، كما أن إجراءات الإدراج كذلك لم تتناول ضرورة الإفصاح عن تقارير مجلس الإدارة ومندوبي الحسابات واكتفت فقط بالإفصاح عن القوائم المالية؛

ج- م يتناول الإطار القانوني في الجزائر دور أصحاب المصلحة الآخرين في المؤسسة والمدى الذي يسمح لهم بتملك جزء من الأسهم أو الحصول على نسبة معينة من الأرباح، وكذلك الاطلاع على العمليات الأساسية في المؤسسة أو المشاركة في إدارتها؛

د- هناك العديد من الجوانب ذات الصلة بمجلس الإدارة في إطار فعالية حوكمة المؤسسات التي لم يتطرق لها القانون التجاري الجزائري.

ه- أما عن متطلبات الإفصاح في سوق المال الجزائري فيظهر ذلك جليا من خلال غياب نصوص قانونية واضحة وصریحة منظمة لإشهار المعلومات المتعلقة بالمؤسسات وسير أعمالها وكشف حقيقة مراكزها المالية، ويقتصر الإشهار فقط على توفير الحد الأدنى للإفصاح كنشر الميزانية السنوية وجدول حسابات النتائج، والتي عادة ما يتأخر صدورهما.

## خلاصة الفصل الأول

لقد تزايد الاهتمام بالحوكمة المؤسسية في اقتصاديات الدول وخاصة في السنوات الأخيرة باعتبارها نظام رقابي فعال، نتيجة إفلاس العديد من المؤسسات الكبرى العالمية و تعاقب الأزمات المالية العالمية، كما أنها ساهمت في معالجة الكثير من المشاكل والعقبات التي كانت تواجه المؤسسات كمشكلة الوكالة، ومشكلة الشفافية في إعداد القوائم المالية للمؤسسات وانعكاس ذلك على السوق المالي، كما أنها ساهمت في إعادة بناء الثقة لدى أصحاب المصالح من خلال تبني وتطبيق مبادئ حوكمة.

ولقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تناول هذا موضوع الحوكمة بالتحليل والدراسة وإصدار مجموعة من المبادئ التي تساعد في تبني أفضل الممارسات للحوكمة، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت جملة من المعايير والإرشادات (مبادئ حوكمة المؤسسات)، والتي تضمن فصل مهام واختصاصات مجلس الإدارة عن إدارة المؤسسة من أجل ضمان حقوق المساهمين، واستمرارية المؤسسات

وبما أن الجزائر ليست معزولة عن البيئة العالمية تفاعلت مع متطلبات إرساء إطار للحوكمة المؤسسية من خلال تكييف قوانينها مع متطلبات الحوكمة، وقيامها بجملة من الإجراءات التي تساهم في تعزيز الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، فقامت بإعداد ميثاق حوكمة المؤسسات سنة 2009 وإطلاق مركز حوكمة الجزائر سنة 2010 وتدعيم الممارسات المحاسبية بنظام مالي محاسبي من نفس السنة يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية كداعم لحوكمة. وبالرغم من الجهود المبذولة لا تزال هناك مجموعة من التحديات إزاء نظام الحوكمة ليتماشى مع المتطلبات الدولية الجديدة، ويلبي متطلبات أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين الأجانب، ويزيد من كفاءة السوق المالي لديها.

## **الفصل الثاني**

### **الإطار الفكري والنظري لمراقبة**

### **التسيير**

## تمهيد

ترتبط وظيفة المراقبة بالعملية الإدارية ارتباطا وثيقا فبمجرد أن تبدأ المؤسسة في النشاط تبرز العديد من المظاهر والأعمال التي تدفعها للخروج عن المسار المحدد سلفا، سواء ارتبطت هذه المظاهر والأعمال بأسباب متعمدة أو أسباب غير متعمدة أو غير ذلك. وهذا ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى وظيفة رقابية تشمل كل أنشطتها ومستوياتها مهما كان نوعها.

تأتي مراقبة التسيير بين نوعين أساسيين من الرقابة هما الرقابة الإستراتيجية التي تعبر عن التصور الخارجي، وبين الرقابة التشغيلية التي تعبر عن التصور الداخلي في المؤسسة، حيث يتمثل دور مراقبة التسيير في إقامة الترابط بين هذين النوعين بسبب موقعها في الهيكل نفسه. وبالرغم من كون مفهوم مراقبة التسيير ظهر مع مطلع الألفية الثانية من القرن العشرين، إلا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير في المؤسسات الاقتصادية. وذلك للخدمات بالغة الأهمية التي تقدمها لجميع المتدخلين في العملية الإدارية للمؤسسة. كما أنها تشهد تطورات وتحديثات مواكبة لتطور العملية التسييرية للمؤسسة، و التغيرات الحاصلة في البيئة المحيطة بالمؤسسة سواء تغيرات داخلية أو خارجية.

وبالتالي فإن تحديد ماهية مراقبة التسيير ليس أمرا سهلا ، وعلى هذا الأساس ارتأينا تسليط الضوء في

هذا الفصل على ما يلي:

المبحث الأول: مدخل حول الرقابة في المؤسسة

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

المبحث الثالث: مراقبة التسيير كنظام فعال في المؤسسة

## المبحث الأول: مدخل حول الرقابة في المؤسسة

ترتبط وظيفة الرقابة بالعملية الإدارية ارتباطا وثيقا، فهي أداة فعالة لمتابعة مدى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تتبع أداء الأنشطة والأعمال. ويقول "Samule Eilon" في كتابه "Management Control" انه لا يمكن التحدث عن عملية الإدارة دون وجود عملية رقابية،<sup>1</sup> ومن هنا نستنتج انه لا يمكن الحديث عن وظائف الإدارة دون التحدث عن وظيفة الرقابة، فهي شأنها شأن الوظائف الإدارية الأخرى من تخطيط وتنظيم وتوجيه في غاية الأهمية لتكامل العملية الإدارية. فوظيفة الرقابة هي الضامن الرئيسي على قيام جميع الوظائف الأخرى بمهامها بكفاءة وفاعلية. كما أنها تعد ضرورية للتخطيط الاستراتيجي والإداري داخل المؤسسة من خلال الاقتراحات والتوجيهات التي تقدمها للإدارة، وتتبع مدى تحقق الأهداف المختلفة للمؤسسة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو بيئية أو أين كانت.

ولالإمام بجميع جوانب هذا المبحث، تم تقسيمه على أربعة مطالب، حيث حولنا فيهم التطرق للجوانب المهمة للرقابة في المؤسسة، بدءا من مفهومها وأهميتها وأهدافها، مروراً بأنواعها ومستوياتها، أساليبها ومقوماتها، وصولاً إلى مراحل العملية الرقابية، وجاء تقسيم المبحث كالتالي:

## المطلب الأول: مفهوم الرقابة في المؤسسة، وأهميتها

## المطلب الثاني: أنواع الرقابة في المؤسسة

## المطلب الثالث: مستويات الرقابة، ومقومات النظام الرقابي

## المطلب الرابع: مراحل العملية الرقابة

<sup>1</sup> Robert Teller, Pierre Lauzel , *Contrôle de Gestion et Budgets*, Sirey Editions, Paris, 7<sup>ème</sup> édition, 1994, P 9.

## المطلب الأول مفهوم الرقابة، وأهميتها

أصل كلمة المراقبة (Contrôle) يعود إلى التحقق التأكد الفحص والتفتيش، بحيث نجد أن الكلمة تنجزاً إلى جزئين هما (Contre-rôle)، أي مسك دفتر في نسختين.<sup>1</sup>

تظهر الحاجة إلى المراقبة في المؤسسة من حقيقة أن هذه الأنشطة والأعمال يقوم على أدائها الأفراد، وبالتالي قد يؤديها في ظروف مختلفة وفي مناطق مختلفة وبأدوات مختلفة، مما يجعلها عرضة لظهور الانحرافات. وهذا ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى وظيفة رقابية تشمل كل أنشطتها ووظائفها مهما كان نوعها. من أجل التأكد من حسن سير وتنفيذ مختلف الأنشطة والأعمال بالشكل المطلوب وفي الوقت المحدد، ومن خلالها يتم تتبع مدى تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف المسطرة بالكفاءة والفعالية اللازمين.

## أولاً: مفهوم الرقابة

لقد تعددت المفاهيم حول مفهوم الرقابة فتم ربط بين مصطلح الرقابة أو المراقبة (Contrôle). بمصطلح التحقق (Vérification) فالرقابة هي "التأكد من أن ما تم التخطيط له ينفذ فعلاً، إضافة إلى قياس الانحرافات ومتابعة المسؤولين ووضع نظام خاص بالجزاء والمكافأة"<sup>2</sup>. وتناول هذا المفهوم جزءاً بسيطاً وعنصراً واحداً من العناصر التي يتضمنها مفهوم المراقبة.

وقد عرفها هنري فايول (Henry Fayol) في عام 1916 بأنها " في أي مشروع تشتمل على اكتشاف ما إذا كان كل شيء تم ويتم وفقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ السارية، وهي تهدف إلى الوقوف على نواحي الضعف والأخطاء، ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها وان الرقابة تكون على كل شيء سواء أعمال أو أشياء أو أفراد أو مواقف"<sup>3</sup>. حيث نجد في هذا التعريف تركيزاً على كون الرقابة هي عملية مقارنة النتائج مع التقديرات المخطط لها مسبقاً لتحديد الانحرافات ومعالجتها.

<sup>1</sup> عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002/2001، ص 34.

<sup>2</sup> Robert Teller, Pierre Lauzel, *Contrôle de Gestion et Budgets*, Op.Cit, P 9.

<sup>3</sup> بن سالم حسين، مزارة عيسى، الرقابة المهنية من منظور الاتجاه التقليدي، مجلة آفاق للعلوم، المجلد 1، العدد 1، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2016، ص 160.



ولقد عرفها عبد الفتاح الصحن على أنها " مجموعة الأعمال التي تتعلق بمتابعه تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف"<sup>1</sup>. حيث نجد في هذا التعريف تم تناول معظم العناصر التي يشملها مفهوم الرقابة. ومما سبق يمكننا إعطاء المفهوم التالي للرقابة، فالرقابة هي عملية التحقق من أن الأهداف المسطرة يتم تنفيذها على أتم وجه، وذلك من خلال مراقبة مختلف مراحل تنفيذ العمليات والمهام، لغرض تقييم النتائج ومطابقتها وفق الأهداف المسطرة سلفاً، لتختم العملية الرقابية بتصحيح الإختلالات والفجوات من خلال التحكم في مراحل سالفه الذكر باستخدام الآليات التصحيحية.

### ثانياً: أهمية الرقابة في المؤسسة

للرقابة دور كبير في كل مؤسسة مهما كانت طبيعتها أو نوع نشاطها، وكلما زاد حجم المؤسسة زاد أهمية الرقابة فيها. فبمجرد وجود العلاقة التفاعلية بين الأفراد والأنشطة في المؤسسة يحتم عليها ضرورة وجود نظام رقابي وإلا كانت عرضة لمخاطر الخسارة والتصفية أكثر من احتمالات الربح والنمو. لهذا تعتبر الرقابة وظيفة ذات أهمية بالغة لأنها تضبط الأمور وتدفع بها نحو التوازن.

و تبرز أهميتها في ثلاث أسباب:<sup>2</sup>

- أ- أسباب البيئة: إن كبر المؤسسات و تعددها يفرض عليها ضرورة التجاوب مع التغيرات البيئية، وبالتالي تجد نفسها مضطرة إلى التجاوب السريع مع التغيرات في البيئة؛
- ب- أسباب تعقد التنظيم: تتميز المؤسسات الحديثة بالتعقد الشديد في كل النواحي الفنية والسلوكية داخلها، و من خلال هذا أصبح مدير المؤسسة يسيطر على مؤسسته من خلال نظام الرقابة الجيد الذي يمدّه بكافة المعلومات الضرورية؛
- ج- التراكم: وتعني أي خطأ إن لم نكتشفه في وقته ويومه فسوف يتراكم ذلك الخطأ ويصبح خطيراً في اليوم الموالي إن لم تكتشفه في يومه وهنا تظهر أهمية الرقابة المحكّمة.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 12.

<sup>2</sup> علي شريف، مبادئ الإدارة مدخل الأنظمة في تحليل العملية الإنتاجية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 354.

كما تبرز أهميه الرقابة بشكل جلي من خلال الندرة النسبية للموارد المتاحة، إذ أن الرقابة الناجحة من شأنها أن تؤدي إلى الاستثمار الأمثل للطاقات المتاحة بفاعليه وكفاءة.<sup>1</sup>

كما يمكن أن يستدل على أهمية الرقابة في حالة تصور غيابها وما يمكن أن يترتب عليه من:<sup>2</sup>

- أ- الإسراف في إستخدام المواد المالية؛
- ب- ضياع الوقت أو عدم الكفاءة في استغلاله؛
- ج- البطء في إنجاز الأعمال الإنتاجية؛
- د- وظهور العديد من المشكلات وتفاقمها.

### المطلب الثاني: أنواع الرقابة في المؤسسة

إن نوع الرقابة المطبق يختلف من مؤسسة إلى أخرى، ومن مستوى إداري إلى آخر، ومن نشاط إلى آخر، فمن اجل تحقيق مختلف أهداف الرقابة سالفة الذكر يتطلب الأمر ضرورة تنوع هذه العملية من حيث نطاقها، طرق تطبيقها، تنظيمها، شموليتها وتاريخ حدوثها وحتى مصدرها، وهذا ما سوف يتم التطرق إليه من خلال هذا المطلب.

#### 1- الرقابة حسب مصدرها: تنقسم الرقابة حسب مصدرها إلى نوعين هما:

- أ- الرقابة الداخلية: عرفها المعيار الدولي رقم 400 لممارسة أعمال التدقيق والتأكد من قواعد أخلاقيات المهنة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أنها: " كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة المؤسسة بكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة اكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب".<sup>3</sup> إذن الرقابة الداخلية إذن تقع ضمن نطاق مسؤوليات الإدارة والعاملين بالمؤسسة.<sup>4</sup> ويقصد بها كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها

<sup>1</sup> خليل محمد محسن الشماع، خيضر كاظم محمود، نظرية المنظمة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 318.

<sup>2</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال نظريات ونماذج وتطبيقات، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 524.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، المراجعة والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 167.

<sup>4</sup> كافي مصطفى يوسف، المفاهيم الإدارية الحديثة مبادئ الإدارة، الطبعة 1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص

المؤسسة لحماية أصولها وموجوداتها، وللتأكد من صحة البيانات المحاسبية والإحصائية ورفع الكفاية الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفاعلية.<sup>1</sup> وترتكز الرقابة الداخلية على ثلاثة مبادئ أساسية هي:<sup>2</sup>

- الفصل بين المهام؛
  - التحديد الدقيق للمسؤوليات.
  - نظام مراقبة متبادل للمهام.
- ب- الرقابة الخارجية: وهنا تقوم جهة من خارج المؤسسة بمراجعة وتقييم عمليات ونشاطات المؤسسة ومستوى أدائها، تتطلب الإدارة السليمة فحص ومراجعة الأوضاع المالية للمؤسسة بشكل منتظم من قبل مكاتب مراجعة وتدقيق متخصصة، وهذه المراجعة لا تكون بالضرورة شاملة وتفصيلية لكل الجوانب والمحالات، فهي تقوم بالتأكد من أن الموجودات المصرح بها في البيانات والقوائم المالية موجودة فعليا والتحقق من المخزون، والمعدات والآلات والموجودات النقدية، فهذه الرقابة تساعد في ضبط استخدام موجودات وموارد المؤسسة.<sup>3</sup>

## 2- الرقابة حسب توقيت حدوثها: إن التوقيت الذي يتم فيه تنفيذ وظيفة الرقابة يعتبر عاملا هاما في

تصميم النظام الرقابي الفعال، وهي تنقسم حسب توقيت حدوثها إلى:

- أ- الرقابة الوقائية(القبلية): وتسمى أيضا بالرقابة السابقة أو المانعة أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية الأمامية.<sup>4</sup> وهي رقابة تهدف إلى منع وقوع المشكلات قبل أن تحدث، ولذلك فهي تتم قبل أن يبدأ النشاط.<sup>5</sup> هذا النوع من الرقابة يستلزم تجميع كم كبير من المعلومات، الأمر الذي يجعلها في معظم الحالات صعبة التطبيق،<sup>6</sup> و يجعل منها نظام معقد ومرتع التكلفة.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص37.

<sup>2</sup> Allal Hamini, *L'audit Comptable et Financier*, 1<sup>ere</sup> édition Berti, Editions, Alger, 2001, P 6.

<sup>3</sup> حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة (النظريات، العمليات الإدارية، وظائف المنظمة)، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 315.

<sup>4</sup> فايز الزعبي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال: طرق وأساليب وسياسات واستراتيجيات، دار الهلال، عمان، الأردن، 1991، ص 26.

<sup>5</sup> علي مصيلحي شريف، محمد منير محمد، محمد محمود أبو حنينة، الإدارة في منظمات الأعمال وأسس الرقابة عليها، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 258.

<sup>6</sup> Stephen Robbins, David De Cenzo, Mary Coulter, *Management: L'essentiel des concepts et pratiques*, 7<sup>eme</sup> édition, Pearson Education, Paris, 2011, PP :439-440.

<sup>7</sup> فايز الزعبي، مرجع نفسه ، ص. 26

ب- الرقابة المتزامنة: النوع من الرقابة يمتاز بالاستمرار، إذ أنه يمارس طوال ساعات العمل فلا ينقطع مادام العمل مستمر، و تهدف الرقابة المستمرة إلى ضبط الأداء و التزام العاملين بتنفيذ سياسات و خطط المؤسسة.<sup>1</sup> والميزة الأساسية لهذا النوع من الرقابة هو تحديد المشاكل وتحجيمها قبل أن تتفاقم وتسبب خسائر كبيرة للمؤسسة؛

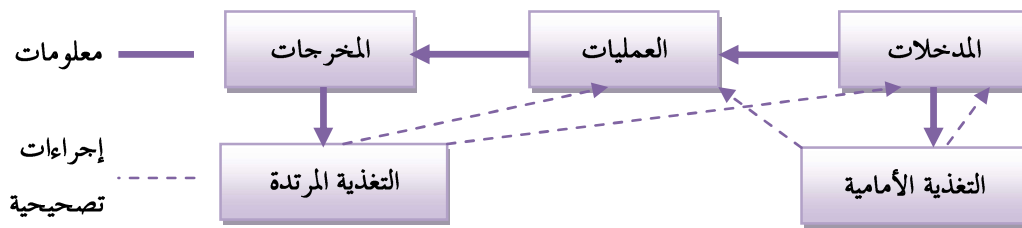
ج- الرقابة اللاحقة (البعده): أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية المرتدة<sup>2</sup>، ويقصد بها مراقبة عملية تنفيذ الخطة وإجراء المقارنة ما بين المحقق والمخطط، وتحديد مواقع الانحرافات (إن وجدت) وأسبابها، والإجراءات الكفيلة بمعالجتها وضمان عدم تكرارها مستقبلاً.<sup>3</sup> وبالتالي فإن الهدف الرئيسي منها هو حل المشكلات ولكن بعد حصولها ومحاولة تجنب تكرارها مستقبلاً مرة أخرى.<sup>4</sup>

ولكن ما يعيب هذه الطريقة هو أنه لا يمكن من خلالها تقويم الخلل عند وقوعه، مما يؤدي إلى تفاقم تدهور الموقف، والوقوع في أضرار فادحة.<sup>5</sup> بالمقابل لها ميزتين رئيسيتين مقارنة بالرقابة المستمرة والوقائية وهما:<sup>6</sup>

- تقدم معلومات جد ثمينة حول فعالية التخطيط في المؤسسة، وفي حالة الانحرافات ذات المدلولية تستخدم هذه المعلومات في تحسين الإستراتيجية المنتهجة؛

- تسمح بتنمية الدافعية لدى المستخدمين من خلال معرفة إذا ما كانوا يقومون بعمل جيد أو سيئ.

#### الشكل رقم (2-8): مقارنة بين نظام التغذية المرتدة والتغذية الأمامية



المصدر: عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 438.

<sup>1</sup> ضرار العتيبي، العملية الإدارية مبادئ و أصول و علم و فن، دار البيازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص:250-251.

<sup>2</sup> كمال نور الله، وظائف القائد الإداري، طلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق، سوريا، 1992، ص 278.

<sup>3</sup> خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 35.

<sup>4</sup> كمال بودانة، دور الرقابة في تحقيق التنمية المحلية، أطروحة دكتوراه، تخصص علم الاجتماع والتنظيم، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2020، ص 46.

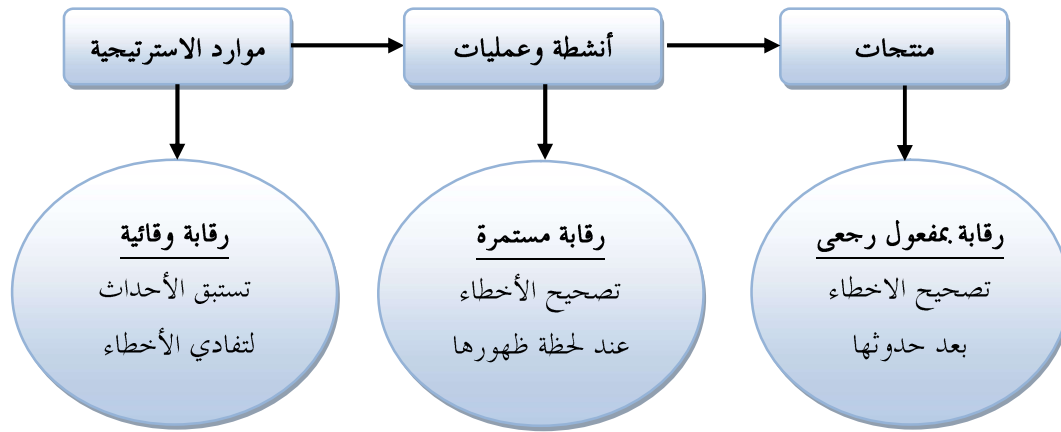
<sup>5</sup> كمال نور الله، مرجع نفسه، ص 278.

<sup>6</sup> Stephen Robbins, David De Cenzo, Mary Coulter, **Management: L'essentiel des concepts et pratiques**, Op.Cit, P 440.

يوضح الشكل السابق مقارنة بين نظام التغذية المرتدة والتغذية الأمامية، فإذا ما أريد للعملية الرقابية أن تتم بنجاح فلا بد من المزج بين النظامين للتقليل من حدة التعقيد، من خلال التنبؤ بالانحرافات وأيضا التمكن من مقارنة النتائج بالأهداف والتصحيح مستقبلا.

الشكل الموالي يوضح أوقات تدخل الرقابة:

الشكل رقم (2-9): أوقات تدخل الرقابة



Source : Stephen Robbins, David De Cenzo, Mary Coulter, **Management: L'essentiel des concepts et pratiques, Op.Cit, P 439.**

كما يمكننا تلخيص الاختلاف بين أنواع الرقابة حسب حدوثها من خلال خصائصها، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-1): الرقابة حسب توقيت حدوثها

خصائصها	توقيت الرقابة
التنبؤ بالاختلافات عن الأداء المخطط قبل حدوثها.	الرقابة القبليّة
تحديد الاختلاف عن الأداء المخطط بعد حدوثها.	الرقابة البعديّة
تقيس الانحرافات عن معايير الأداء كما تحدث في نفس الوقت.	الرقابة المتزامنة

المصدر: عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، إدارة الأعمال، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1991، ص 443.

### 3- الأنواع أخرى للرقابة

أ- الرقابة حسب شموليتها: تنقسم الرقابة حسب شموليتها إلى ما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رنجي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 196.

- الرقابة الشاملة: تسعى إلى تقييم الأداء الكلي للمؤسسة، ومعرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف الموضوعية؛
- الرقابة على مستوى الوحدة الإدارية (الوظيفية): وتسعى إلى تقييم الأداء والانجاز الفعلي لدائرة معينة أو قسم محدد لمعرفة مدى كفاءته في أداء العمل وتحقيق الأهداف المرسومة له؛
- الرقابة على مستوى الفرد: وتسعى إلى تقييم أداء الفرد وإنجازته، ومعرفة مستوى كفاءته في العمل، وسلوكه فيه، ومدى إسهامه في تحقيق الأهداف الموضوعية لدائرته أو قسمه الذي يعمل فيه.
- ب- الرقابة حسب طريقة تنظيمها: تصنف الرقابة على أساس مدى تكرارها إلى ثلاثة أنواع وهي:<sup>1</sup>
  - الرقابة الدورية: تتم وفق جدول محدد، أي كل فترة زمنية محددة مثل فترة في الأسبوع أو الشهر.
  - الرقابة المفاجئة: تتم بشكل مفاجئ دون إنذار مسبق، مثل الجولات الميدانية والتفتيشية التي يقوم بها لمسؤولون.
  - الرقابة المستمرة: وفيها تتم المراقبة والمتابعة المستمرة والتقييم المستمر.
- في الأخير يمكن القول أن المؤسسة تستخدم أكثر من نوع من الأنواع السابق ذكرها للرقابة بما يناسب النشاط و الوظائف التي يراد مراقبتها، وبما أن الرقابة تمس كل الوظائف والمستويات في المؤسسة وبما أن لكل وظيفة خصائصها وأهدافها وجب عند مراقبتها اختيار النوع الملائم لها لتحقيق بكفاءة وفاعلية في المراقبة.

### المطلب الثالث: مستويات الرقابة، ومقومات النظام الرقابي

#### أولاً: مستويات الرقابة في المؤسسة

- اقترح R. Anthony ثلاثة مستويات للرقابة تتماشى وثلاثة مستويات لاتخاذ القرار داخل المؤسسة.<sup>2</sup> ويعود ذلك بدرجة أساسية إلى طبيعة الأهداف وعلاقتها بالتقسيم الزمني، فالمؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف على المدى الطويل و أهداف على المدى المتوسط و أهداف على المدى القصير.
- أ- المراقبة على المدى الطويل (الرقابة الإستراتيجية): تسعى الإدارة من خلال التخطيط على المدى الطويل إلى تحديد الأهداف واتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة والتي لها تأثير عليها على المدى الطويل، فمن خلال الرقابة الإستراتيجية يمكن للمؤسسة متابعة تحقيق هذه المخططات والأهداف، فهي تساعد في اتخاذ

<sup>1</sup> حسين حريم، مرجع سبق ذكره، ص 315.

<sup>2</sup> Frédéric GAUTIER, Anne PEZET, *Contrôle de Gestion*, Pearson édition, Paris 2007, P.31.

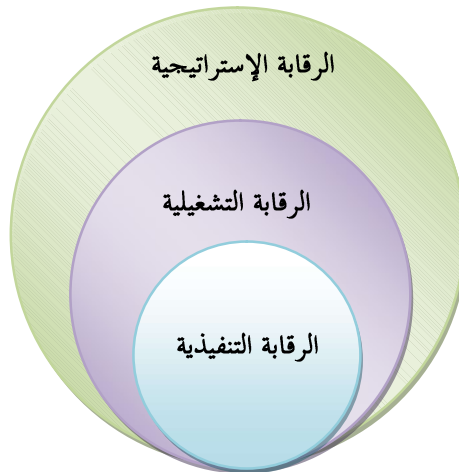
القرارات الإستراتيجية كتحديد عوامل النجاح وتحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة... الخ، و تعديلها أو إعادة تصويبها وذلك باستعمال معطيات ناتجة عن التشخيص والمتابعة على المستوى الداخلي والخارجي للمؤسسة؛

ب- المراقبة على المدى المتوسط (المراقبة الجارية أو المستمرة): لتحقيق الأهداف على المدى الطويل وجب وضع مخطط وأهداف على المستوى المتوسط، فلا يمكن للمؤسسة تحقيق الأهداف على المستوى الطويل دون العمل على المدى المتوسط. وتلعب الرقابة على المدى المتوسط دورا مهما في ذلك. فنجاح المؤسسة وإستمراريتها مبنية على نجاعة وكفاءة الرقابة على هذا المستوى. كما الرقابة على هذا المستوى تعتبر حلقة الربط والوصل بين الرقابة الإستراتيجية والرقابة التنفيذية؛

ج- المراقبة على المدى القصير (الرقابة التنفيذية): ترافق دائما العمليات قصيرة المدى ( اقل من سنة)، وهي تسمح بمتابعة سيرورة العمليات المتكررة أو اليومية داخل المؤسسة كالعمليات الخاصة بالإنتاج والتوزيع والتسويق... الخ، وتعديلها إذا اضطر الأمر، كما أنها تعمل على التأكد من أن معايير العمل يتم احترامها وان المهام الموكلة إلى العمال تنفذ حسب ما هو مسطر ووفق الرزنامة المحددة.<sup>1</sup>

ويمكن تمثيل مستويات الرقابة الثلاث من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-10): مستويات الرقابة في المؤسسة



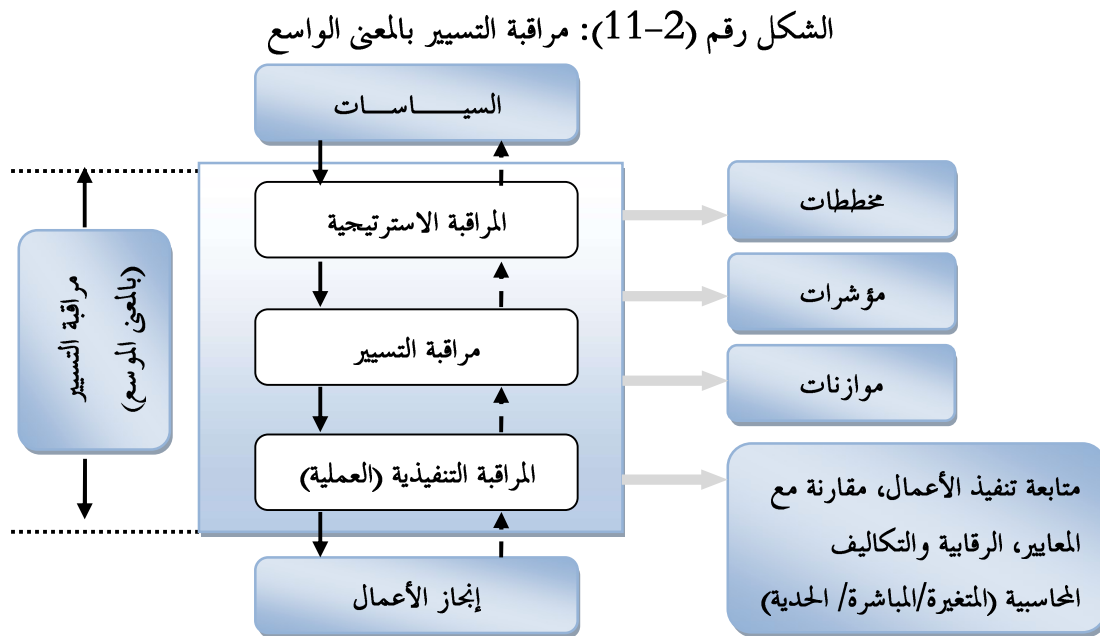
Source: Henri BOUQUIN, *Le Contrôle de gestion*, 5<sup>ème</sup> édition, PUF, France, 2000, P 54.

<sup>1</sup> Alazard C., et Separi S., *Contrôle de gestion : Manuel & applications*, 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, France, 2001. P 16.

وضمن هذا التقسيم الزمني لعملية المراقبة تتموقع مراقبه التسيير كحلقة وصل بين المراقبة الإستراتيجية والمراقبة التنفيذية فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط كما أنها تتدخل وتتداخل مع المستويين الاستراتيجي والتنفيذي، حيث أن الحدود بين أنواع الرقابة المختلفة غير واضحة.<sup>1</sup>

ولقد أكد R. Anthony على بعض الصعوبات في التفرقة بوضوح بين مراقبة التسيير والرقابة التشغيلية، فمراقب التسيير يتدخل في معظم الأحيان عند التحضير لقرارات المستوى الاستراتيجي و/ أو التشغيلي. كما يقوم بتصميم وتطبيق نظام معلومات يمس ويغطي كل المستويات التنظيمية.

ولتجنب هذا التداخل، يبدو أن مصطلح " نظام مراقبة التسيير " هو الأفضل والأكثر تكييفاً، فهو ينظم إلى المقاربة الانقلاوساكسونية لمراقبة التسيير، الذي يشمل المستويات المختلفة للرقابة الموضح في الشكل التالي:



Source : Michel Debrie, **Introduction au contrôle de gestion**, éditions Economica, collection apéc, Paris, 2001, P 15.

### ثانياً: مقومات النظام الرقابي

يتضمن نظام الرقابة السليم مجموعة من الطرق و الوسائل التي تزيد من كفاءته وهي متمثلة في:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Patrick Boisselier, Ludivine Chalencon, David Doriol, Philippe du Jardin, Yves Mard, Ulrike Mayrhofer, **Contrôle de gestion**, Vuibert édition, Paris, 2013, P 10.

<sup>2</sup> فتحى رزق السوافيري، إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سمير الصبان، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2003، ص ص: 23-24.



أ- هيكل تنظيمي كفاء: يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفاء في تحديد الإدارات والأقسام واختصاصات كل منها بالإضافة إلى مسؤوليات الأشخاص والعلاقة بينهم.

يتميز الهيكل التنظيمي الكفاء بالمواصفات التالية:

- يتم تفويض السلطات من الأعلى إلى الأسفل والسلطة واضحة ومفهومة؛
  - تطبيق مبدأ الفصل بين المهام أو بصفة خاصة السجلات على الشخص القائم بالوظيفة؛
  - مرونة الخطة التنظيمية لإمكانية استيعاب أية تغيرات والتنسيق بينها.
- ب- مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة: يعتبر تواجد مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة والقدرات والثقة عاملا مهما للنظام الرقابة كما أن نظام جيد للرقابة يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفه مستمرة لتثقيف مجتمع المؤسسة؛

ج- معايير أداء سليمة: إن وجود هيكل تنظيمي كفاء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها للتصحيح هذه الانحرافات.

### المطلب الرابع: مراحل العملية الرقابية

تشتمل كل عملية رقابية على ثلاث خطوات أساسية و ضرورية و هي :

- 1- مرحلة وضع المعايير (معدلات الأداء): يتم بناء الخطط قصد الوصول إلى الأهداف المرغوبة لكل إدارة أو قسم مثل كمية الإنتاج أو تكاليف الإنتاج...إلخ ، حيث يجب أن يصاحب كل هدف معايير أو معدلات قد تأخذ شكل أزمنة معيارية للأداء أو جداول للإنتاج أو حصص المبيعات و بذلك يجب أن تكون الأهداف واضحة و محددة كما يجب أن تحدد مسؤولية كل طرف داخل المؤسسة.<sup>1</sup> وقد تكون المقاييس معنوية غير ملموسة، إلا أن مهمة الرقابة تكون أصعب في هذه الحالة وكثيرا ما تلجا إلى طرق مباشرة. لذلك تختلف إذن هذه المعايير باختلاف طبيعة النظام الخاضع للمراقبة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن سالم حسين، مزارة عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 166.

<sup>2</sup> عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002/2001، ص 39.

ومن الواجب أن تتوفر في المعايير مجموعة من الشروط أهمها:<sup>1</sup>

أ- لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائهم بواسطة هذه المعايير؛

ب- يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية، فقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن إحلاله مكانه؛

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

## 2- مرحلة تقييم و مراجعة الأعمال التي تمت و النتائج التي توصل إليها: إن الخطوة الثانية لعملية

المراقبة هي قياس أو تقييم الأداء في ضوء المعايير الموضوعية سلفا وتبيان كفاءة قياس وفقا لطبيعة النشاطات، قد يكون القياس سهلا نظرا لاعتماده على معايير كمية، وقد يكون صعبا في حالة صعوبة وضع معيار تحكم الأداء، وبالتالي تعتمد سهوله أو صعوبة قياس الأداء على مدى الكفاءة في وضع معايير يمكن تنفيذها بسهولة.<sup>2</sup>

ليتم في ضوء ذلك إعداد تقارير الأداء التي تختلف في تصميمها من مؤسسة لأخرى، إلا أنه في جميع الأحوال يجب تكون شاملة لكافة عناصر النشاط وبشكل مفصل لكل مركز مسؤولية على حدة. بالإضافة إلى ضرورة أن تكون التقارير ملائمة لمتطلبات المستخدم وحسب المستوى الإداري له ومدى مسؤولية عن هذا التقرير، كذلك يجب تقديمها في الوقت الملائم لكي يتمكن المعنيون من اتخاذ الإجراء التصحيحي الملائم.<sup>3</sup>

وإذا ظهرت من المقارنة أنه تم تنفيذ الأداء حسب المعيار المحدد فهذا يعني أن الأداء خاضع للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحراف عن المعيار فإن الأداء يكون خارج السيطرة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الشنواني صلاح، التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال، مؤسسة الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 204.

<sup>2</sup> عبد الغفار حنفي، الصحن محمد فريد، مرجع سبق ذكره، ص 445.

<sup>3</sup> راضي محمد سامي وحجازي، وجدي حامد، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2001، ص ص: 285-287.

<sup>4</sup> غنام عمر، الشرفاوي علي، تنظيم وإدارة الأعمال، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1982، ص 445.

إن الهدف من هذه المرحلة ليس فقط الوقود الوقوف على أوجه الانحرافات سلبية كانت أم إيجابية وتحديد من تقع عليه مسؤوليتها، وإنما أيضا التعرف على مختلف المتغيرات والعوامل التي أحاطت بالأداء وأسباب ذلك، ومن ثم تكوين صورة واقعية عن ظروف التنفيذ ومشكلاته حتى يمكن توجيه القائمين على التنفيذ إلى أسباب وطرق أفضل الأداء الأعمال، إضافة إلى ذلك فإن هذه المرحلة تهدف كذلك إلى الوقوف على إيجابيات التنفيذ بغرض تعزيزها ودعمها.<sup>1</sup>

3- **مرحلة تشخيص الانحرافات و تصحيحها:** من البديهي أن نتائج مقارنة الأداء بالمقاييس ستكشف الانحرافات إلى جانب ذلك أسباب الانحرافات في العمل و العمل على تصحيحها، وقد يكون سبب الانحراف خطأ في الخطة أو نتيجة إهمال أو تبدل الظروف التي وضعت بها المقاييس.<sup>2</sup> و تجرى عادة هذه المرحلة بانقسامها إلى مرحلتين:<sup>3</sup>

أ- **مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها:** بعد حصول على تقارير الخاصة بالأنشطة تقوم بدراسة الانحرافات الواردة في هذه التقارير، حيث تبدأ بالأرقام الإجمالية ثم تنتقل إلى الأرقام التفصيلية، لتتمكن من تحديد طبيعة الانحراف وأهميته المطلقة والنسبية ليتم التعمق في دراسته أو إهماله؛

ب- **مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية:** يتم في هذه المرحلة مناقشة أسباب الانحرافات مع الجهات التي يقع النشاط المعني بالانحراف ضمن مسؤولياتها، ليتم في ضوء ذلك اتخاذ القرارات الملائمة لمعالجة تلك الانحرافات، ومتابعة تنفيذ تلك القرارات.

وفي هذا الصدد يمكننا أن نميز نوعين من الانحرافات:<sup>4</sup>

أ- **الانحرافات الطبيعية:** وهي تتصف بصفة واحدة أو أكثر من الصفات التالية: انحراف بسيط بين الخطة والتنفيذ، انحرافات خارجة عن سيطرة القائمين بالتنفيذ، انحرافات راجعة لظروف طارئة، انحرافات غير متكررة. وهذا النوع يحتاج لتصحيحات بسيطة أو قد لا يحتاج إلى ذلك؛

<sup>1</sup> منصور محمد علي، مبادئ الإدارة: أسس ومفاهيم، مجموعة النيل العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1999، ص 260.

<sup>2</sup> بن سالم حسين، مزارة عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 166.

<sup>3</sup> راضي محمد سامي وحجازي، وجدي حامد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 286-287.

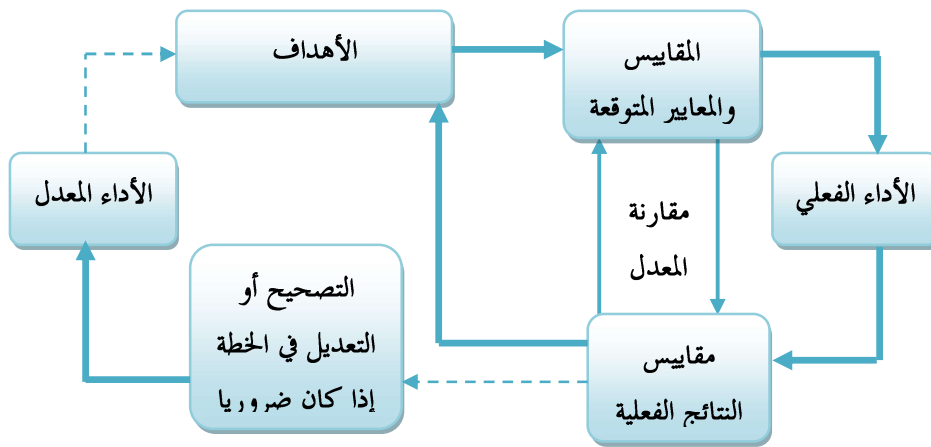
<sup>4</sup> عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 447.

ب- الانحرافات الغير طبيعية: تتميز بميزة واحدة أو أكثر من الخصائص التالية: انحرافات جسيمة، انحرافات راجعة للقصور في أداء المنفذين، انحرافات متكررة. هذا النوع يتطلب علاج حاسم، سريع ومدروس حسب نوع الانحراف.

كما أن هذه الانحرافات قد تكون موجبة بمعنى أن الأداء الفعلي أفضل من الأداء المخطط وهنا يجب التأكد فيما إذا لم يكن هناك نوع من التعمد في ذلك، كأن تكون المعايير اقل بكثير من إمكانيات المؤسسة، أو أن يكون الأفراد قد عملوا على تشويه الحقائق المرتبطة بالأداء لحماية أنفسهم، إلا انه قد يحدث أيضا أن تكون هذه النتائج موجبة راجعة للأداء الجيد والعالي للإفراد.

المهم أن لا يكون الهدف من عملية المراقبة تصيد الأخطاء بهدف إنزال العقاب على المتسببين فيها، بل يجب أن تظهر كأداة لمساعدة الأفراد على تحسين مستوى أدائهم ورفع كفاءتهم، مما يجعلها تلتزم بالبحث عن الوسائل التي تتيح للعمال فرص للمشاركة بأفضل الطريقة، وخلق نوع من المراقبة الذاتية والتعاون التلقائي لتحقيق الأهداف.<sup>1</sup> الشكل الموالي يوضح مراحل عملية الرقابة:

الشكل (2-12): توضيح مراحل سير هذه العملية



المصدر: محمد عبد الفتاح البياعي، مرجع سبق ذكره، ص212.

يتضح من خلال الشكل أن عملية الرقابة تبدأ بتحديد الأهداف و تصل إلى تحقيقها، وهذا يتدخل وظائف إدارية بينهما، مما يجعلها تتطلب معايير لتقييم الأداء الفعلي، ومقارنته مع أهداف المخططة، فان كانت متطابقة فهذا يعني تحقق الأهداف المسطرة، و إذا لم تتطابق فهذا يعني وجود انحراف أو أخطاء، ويجب عند إذن القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

<sup>1</sup> عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص:41-42.

## المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

بالرغم من مرور كل هذه السنوات على نشأة وبروزة وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسات، لا تزال تعاني من بعض سوء الفهم والإدراك لدى بعض المستخدمين والمهتمين، فتحديد ماهية مراقبة التسيير ليس أمرا سهلا وذلك بسبب قربها وتقاطعها مع العديد من المفاهيم المشابهة. كما أن إيقاع تطور تقنيات وممارسات مراقبة التسيير منذ ظهورها بداية القرن الماضي بالمؤسسات الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية جعل منها ذات أهمية وألوية داخل المؤسسات لما تقدمه من خدمات للمؤسسات والهيئات والأفراد.

إن الغرض الأساسي من عملية مراقبة التسيير هو المتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة وتقييم أداء مختلف لأنشطتها من أجل التطبيق الجيد للأهداف والتنفيذ الجيد للإستراتيجية. وعلى هذا الأساس ارتأينا تسليط الضوء في هذا المبحث على تحديد مفهوم وظيفة مراقبة التسيير وتبيان أهميتها وأهم خصائصها، مع إبراز أوجه التشابه والاختلاف والتكامل مع الأنظمة الرقابة المشابهة لها.

ولالإلمام بجميع جوانب هذا المبحث، جاء تقسيم المبحث على أربعة مطالب كالتالي:

المطلب الأول: مراقبة التسيير نشأتها ومفهومها

المطلب الثاني: تمييز مراقبة التسيير عن المفاهيم المشابهة

المطلب الثالث: أهمية مراقبة التسيير، أهدافها وخصائصها

المطلب الرابع: التحديات التي تواجه مراقبة التسيير

## المطلب الأول: مراقبة التسيير نشأتها، ومفهومها

## أولاً: نشأة وتطور مراقبة التسيير

يعود ظهور مراقبة التسيير لأواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وهي الفترة التي صاحبت قيام الثورة الصناعية ما اصطُح عليها فيما بعد بمرحلة الصناعية، حيث عرفت هذه الفترة تطور ونمو في النشاط الاقتصادي. وتعتبر تحاليل تايلر (Taylor) للإدارة العلمية للعمل اللبنة الأولى لظهور مراقبة التسيير، لتعقبه أعمال كل من جانغ (Gantt) على التكاليف الهيكلية سنة 1915. غير إن التغييرات والتطورات التي عرفتتها المؤسسة الأمريكية جنرال موتورز (General Motors) في تلك الفترة كانت نقطة انطلاق مراقبة التسيير. ويعد فايل (Fayol) أول من أسس دعائم مراقبة التسيير في أعماله على الإدارة العامة، حين أكد على أن المراقبة تعني الفحص والتأكد وأن الأهداف المحددة محققة. ويعد روبرت أنتوني (Robert Anthony) سنة 1965 أول من نظر لمراقبة التسيير كعلم.<sup>1</sup>

ويمكن تحديد مسار تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر المراحل التاريخية كما يلي:<sup>2</sup>

- أ- المرحلة الأولى: (بداية القرن العشرين) في هذه المرحلة ارتبطت مبادئ وأساليب مراقبة التسيير ارتباطاً وثيقاً بعملية التصنيع، وتحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية، وبكل ما يتعلق بمراقبة التكاليف والإنتاجية الصناعية وبالتحديد إنتاجية العمل المباشر، غير أن هذا الاسم "مراقبة التسيير" لم يكن يطلق عليها بعد؛
- ب- المرحلة الثانية: في سنة 1929 اندلعت الأزمة الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية، ومنها امتدت إلى باقي البلدان الرأسمالية، والتي من بين أهم مظاهرها فائض الإنتاج وانخفاض الأسعار، الأمر الذي دفع بالمؤسسات إلى تركيز كل الجهود على تحقيق المردود المالي بدلا من توسيع الاستثمارات الإنتاجية. خلال هذه الفترة كان نظام مراقبة التسيير يقتصر على الرقابة المالية، هذا النموذج للرقابة المالية في سعيه وراء ضمان المردودية المالية استند إلى تطبيق معدل العائد على الاستثمار (ROI) الذي استخدم لأول مرة في مؤسسة (DUPONT de NUMOURS)؛

<sup>1</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, *Contrôle de Gestion*, 2<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, France, 2010, P 09.

<sup>2</sup> الطيب سايح، تقييم فعالية نظام مراقبة التسيير في مجال الخدمات المصرفية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2017، ص 22.

ج- المرحلة الثالثة: بعد الحرب العالمية الثانية (1939-1945) التطورات الاجتماعية التي تميزت بطلب المشاركة في صنع القرار، بالإضافة إلى متطلبات التخطيط، حولت مسار نظام مراقبة التسيير نحو المنهج التنبؤي الذي تجسد في تبني نظام الموازنات الذي كان يتماشى ويتكيف كثيرا مع فترة النمو المتواصل التي دامت تقريبا 30 سنة بعد الحرب العالمية الثانية. خلال هذه المرحلة اتسع نطاق مراقبة التسيير ليشمل الأنشطة المتعلقة بالتخطيط وتحديد الأهداف، التخصيص الأمثل للموارد، التنبؤ بالنتائج؛

د- المرحلة الرابعة: بداية من سنة 1980 ومع نمو ظاهرة العولمة، لوحظ بروز أساليب جديدة في التسيير على غرار محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الموازنة على الأساس الصفري (BBZ)، مراقبة الجودة الشاملة... إلخ، فأصبح بذلك نظام مراقبة التسيير أداة قيادة تستخدم ليس فقط للسيطرة والتحكم في تكاليف الإنتاج، وإنما تعدى الأمر ليشمل كامل الأنشطة في المؤسسة. والنتيجة أن نظام مراقبة التسيير اليوم، أصبح يعرف كدعامة مناهجت تضمن التنفيذ المحكم للاستراتيجيات، وتحقيق التوافق والتناغم بين الموارد من جهة، والأهداف الإستراتيجية المسطرة من جهة أخرى.

### ثانيا: مفهوم مراقبة التسيير

لقد عرف تعريف مراقبة التسيير تطورا من فترة لأخرى ليواكب التطور الحاصل في المؤسسة من جهة وطرق التسيير من جهة أخرى، وعند استعراضنا لتعريف مراقب التسيير نجد فيه اختلافا بين الكتاب لاختلاف وجهات النظر والجوانب التي تم التركيز عليها في تعريفاتهم.

ويعود أصل مصطلح مراقبة التسيير إلى العبارة الإنجليزية (Management Control)، التي يتعدى معناها مفهوم التحقق والفحص (Vérifier) إلى التحكم في التسيير (Maitriser la Gestion) ووضع الأمور تحت السيطرة.<sup>1</sup>

وبالرجوع لمؤسس مراقبة التسيير كعلم (R. Anthony) سنة 1965 فقد عرفها على أنها: " المسار الذي يتأكد من خلاله المسيريون من أنه تم الحصول على الموارد... وأنه تم استعمالها بفعالية كفاءة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة".<sup>2</sup> وبعد مرور أكثر من عشرون سنة بقليل أي في سنة 1988 أعاد تعريفها ليتواكب

<sup>1</sup> Yves De Ronge, Karine Cerrada, **Contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> édition, Pearson Education, Paris, 2009, P ;V.

<sup>2</sup> Michel Charpentier, Philippe Grandjean, **Secteur public et contrôle de gestion**, Paris, Edition d'organisation, 1998, P 21.

مع المرحلة الجدية فقال أن عملية مراقبة التسيير هي : " العملية التي بواسطتها يؤثر المسيرون على أعضاء آخرين من المؤسسة لتطبيق استراتيجياتها".<sup>1</sup>

والملاحظ في تعريفه انه بعدم كان يتحدث في التعريف الأول عن الأهداف، انتقل للحديث عن التنفيذ الجيد للاستراتيجيات وكيفية التأثير على العوامل الداخلية الأخرى كالأفراد بمختلف الطرق والأساليب التي يجب الاختيار أفضلها، وهنا ركز على العلاقة بين المسيرين والأفراد في المؤسسة وكيف يجب على المسيرين اختيار أفضل الطرق والأساليب للتأثير على هؤلاء الأفراد بغية التنفيذ الجيد للإستراتيجيات والأهداف.

وعرفها أيضا (M. Gervais) بأنها: " العملية التي من خلالها يتأكد المسيرون من أن الموارد الموجودة مستعملة بصفة فعالة و بنجاحة و ملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة، وأن المساعي والتوجهات الحالية تسيير جيدا وفق الإستراتيجية المحددة".<sup>2</sup>

أما المخطط العام الفرنسي، فقد عرف مراقبة التسيير على أنها: " مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين من مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية دورية تخص سير المؤسسة، وتؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة والسريعة كلما استدعى الأمر ذل".<sup>3</sup>

كما عرفها (A. Khemakhem) على أنها: " العملية المنفذة داخل المؤسسة الاقتصادية لضمان التعبئة الفعالة والدائمة للطاقات والموارد من اجل تحقيق هدف هذه المؤسسة".<sup>4</sup>

أما من الكتاب العرب فنجد قد عرفها محمد عبد الفتاح الياغي، على أنها: " هي الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التي تتبع داخل المؤسسة، والتي من شأنها المحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2004، ص.ص:43-44.

<sup>2</sup> عريوة محاد، حاوي محمد، أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 2، العدد 4، 2017، ص 136.

<sup>3</sup> Pierre Lauzel, Robert Teller, **Contrôle de Gestion et Budgets**, 8<sup>ème</sup> Edition, Paris, Dalloz, 1997, P14

<sup>4</sup> بن بلقاسم سفيان، هديل عائشة، أثر مراقبة التسيير على قياس وقيادة أداء الموارد البشرية حالة المؤسسات العمومية القطاع الصناعي في الجزائر، مجلة الإبداع، جامعة الجزائر، 2018، ص16.



المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة".<sup>1</sup>

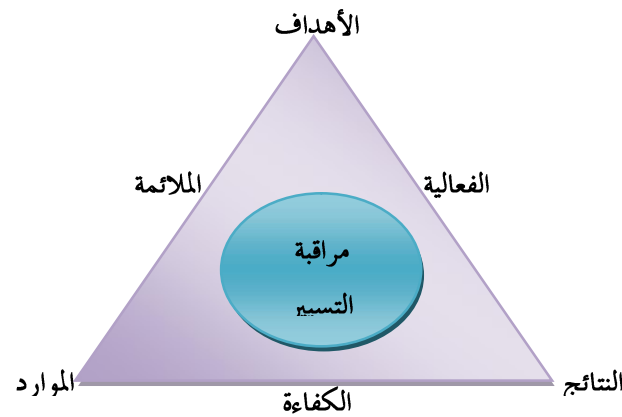
ومن جملة التعاريف السابقة يمكننا إعطاء مفهوم لمراقبة التسيير على أنها نظام شامل ومتكامل يتميز بالترابط والديناميكية، ويسمح للمؤسسة بتتبع تنفيذ الاستراتيجيات ومراقبة مدى تحقيق الأهداف المسطرة واقتراح الإجراءات التصحيحية للانحرافات، من خلال مجموعة من الأدوات التقنية والكمية والمهارات الفنية والمهنية، كما أنها تساهم في ضمان الاستخدام الأمثل للموارد والطاقات لتحقيق الكفاءة والفعالية.

وترتكز مراقبة التسيير على ثلاثة ركائز (معايير) أساسية في تقييم الأداء ناتجة عن العلاقة بين الأهداف المخطط لها والموارد المتاحة وكذا النتائج المحققة:<sup>2</sup>

- أ- الكفاءة (l'efficience): وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة؛
- ب- الفعالية (l'efficacité): وتعني تحقيق الأهداف وفقا للموارد المتاحة؛
- ج- الملائمة (la pertinence): وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

ويمكن توضيح ركائز مراقبة التسيير من خلال الشكل التالي:

الشكل، رقم (2-13): مفاهيم ارتكاز مراقبة التسيير



Source: Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux , le Contrôle de gestion, édition ELLIPES, Paris, France, 2001, P 6.

من خلال الشكل السابق يتبين أنه بالإضافة إلى العناصر الثلاثة التي تمثل مرتكزات نظام مراقبة التسيير

يوجد ثلاثة مؤشرات أخرى يعتمد عليها سير نظام مراقبة التسيير وهي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح البياعي، الرقابة في الإدارة العامة، ط2، مركز احمد يسين الفني، عمان، الأردن، 1994، ص16.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص11.

أ- الأهداف: إن تحديد الأهداف هو نقطة الانطلاق لنظام مراقبة التسيير، حيث تكون هذه الأهداف على مدى سنوي بالإضافة إلى كونها متجانسة مع الأهداف الإجمالية للمؤسسة والمسطرة على المدى الطويل وضمن الخطة الإستراتيجية؛

ب- الموارد: يمكن أن تكون الموارد الموضوعة حيز التطبيق تقنية أو مادية، بشرية أو مالية؛

ج- النتائج: من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لابد من قياس نتائج العمليات والتدخلات بالوسائل المخصصة لذلك.

إن المؤشرات الثلاثة السابق ذكرها لنظام مراقبة التسيير تتفاعل فيما بينها مكونة لمختلف العلاقات الهرمية والتنظيمية والوظيفية الموجودة في المؤسسة، للوصول لمتغى واحد وهو تعظيم المنفعة وتحقيق الأهداف المسطرة.<sup>2</sup> هذه الأخيرة التي تعمل مراقبة التسيير على التأكد من انه قد تم الوصول إلى الأهداف من خلال الاستخدام الأمثل للموارد و أن هذه الموارد تتوافق مع الأهداف الموضوعة.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: تمييز مراقبة التسيير عن المفاهيم المشابهة

توجد مجموعة من الوظائف الرقابية في المؤسسة كالرقابة الداخلية والمراجعة ومراقبة التسيير، مما يجعل عملية التمييز بينها ليس سهلا، وسوف نحاول توضيح أهم أوجه الاختلاف والتشابه والتكامل الموجود بينها، بداية بمراقبة التسيير والذي يهتم بالمساعدة على قيادة ومتابعة أداء المؤسسة في إطار تسجيل الأهداف بفعالية وفاعلية وهو يعتبر مسار لتقييم نظام الأداء بالمؤسسة. في حين نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الضمانات التي تعمل على التحكم في نشاطات المؤسسة. اما المراجعة الداخلية وهي تهتم بتقييم وتحسين وتقديم توصيات لسد الفجوات التي قد تظهر على نظام الرقابة الداخلية وتقويته.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 16.

<sup>2</sup> عادل قرقاد، أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية المؤسسات، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021، ص76.

<sup>3</sup> Arnaud Hervé-Garmilis ali-VIGNON Véronique, *Le Contrôle de Gestion en Action*, 2<sup>ème</sup> édition, édition Liaisons, Paris , 2001, P1.

- 1- **مهام مراقبة التسيير:** بالنظر للأهمية التي تكتسيها مراقبة التسيير في المؤسسة من الدور الذي تلعبه للحفاظ على استقرارها ونموها، وباعتبارها وظيفة من الوظائف ينجر على ذلك قيامها بمجموعة من المهام والأدوار. ولقد صنف بعض المختصين مهام مراقبة التسيير إلى ثلاث مهام رئيسية:<sup>1</sup>
- أ- **تحسين الأداء وفعالية النشاط:** وهنا تجدر الإشارة إلى أن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بمجموعة من الأعمال منها:
- التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير التي تعنى بجمع المعلومات؛
  - التأكد من أن تكلفة هذا النظام لا تفوق الفائدة المحصلة منه؛
  - وضع نظام معلومات للتقديرات بواسطة المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة تحليل النتائج؛
  - معرفة ودراية مفصلة ودقيقة للإيرادات والتكاليف.
- ب- **التحكم في التطور:** فمسايرة التطورات ومحاولة التحكم فيها يجعل من مراقب التسيير المشاركة فيما يلي:
- تحديد الموازنات السنوية التقديرية والتي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير؛
  - وضع مخطط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة؛
  - إعلام المستويات الإدارية العليا بجميع الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة والتي تم الاتفاق عليها بعد طرحها للنقاش؛
  - إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها.
- ج- **الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال:** فدراسة المردودية الحالية والمرتبقة وكذلك التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، ولهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في بعض الدراسات الاقتصادية، وبالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة، كما أنها تعمل على استنتاج واستخلاص التحليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق أكبر مردودية، وأحسن فعالية.
- د- **تقييم الأداء:** تنطوي مراقبة التسيير على التحقق من أن البدائل المختارة قد وضعت موضع التنفيذ، فهي تختص بأداء الأشخاص المنوط لهم تنفيذ الخطط الموضوعة، وترتبط وظيفة الرقابة بوظيفة التخطيط عن

<sup>1</sup> Hamadouche Malika, **Contrôle de Gestion d'une Entreprise Publique Economique**, mémoire de magister, l'ESC, Alger, 2000, p 09.

طريق الاتصال العكسي حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المثلثة لمستويات الأداء المستهدفة، ويساعد الاتصال العكسي في إبراز مدى النجاح أو القصور في تنفيذ الخطط الموضوعة والمشاكل التي قد تتطلب إجراءات تصحيح.<sup>1</sup>

هـ- التنسيق: بإدخال الاتصال بين المستويات الثالثة للمراقبة (الإستراتيجية، التسيير، التشغيلية) فإن الأمر يبدو بالغ الأهمية، فمن هنا أصبح لمراقبة التسيير دورا محوريا لتحقيق تماسك المستوى الإستراتيجي، التوجهات الكبرى للمؤسسات، مع العمليات والميدان (أي ما يفعلون)، فمراقبة التسيير عنصر مهم لضمان تواصل المستويين الآخرين وتوسيع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.<sup>2</sup> بذلك يمثل التنسيق دور مراقبة التسيير الأول، وتم تطوير عدد من وسائل التسيير لضمان هذا التنسيق، مثل الموازنات، أنظمة التسعير الداخلية، أنظمة التقرير وقياس الأداء.<sup>3</sup>

و- المساعدة في اتخاذ القرارات: تجدر الإشارة إلى أن احد الأغراض الرئيسية لإعداد مراقبة التسيير هي مساعدة متخذ القرار في عملية التنبؤ بقيمة المتغيرات في نماذج اتخاذ القرارات التي يقوم بالاستناد إليها، حيث أن مثل هذا التنبؤ يعتبر ركنا أساسيا في عملية اتخاذ القرارات، لذلك؛<sup>4</sup>

2- مراقبة التسيير والرقابة الداخلية: إن نظام الرقابة الشامل هو عبارة عن مجموعة موحدة من أنظمة الرقابة والتوجيه تستخدمه المؤسسة لتحقيق أهدافها وغاياتها. ويمكن أن تكون الرقابة وقائية أو توجيهية أو أن تعمل على تحري الأمور.<sup>5</sup>

وعرفت الرقابة الداخلية على أنها نظام عام للتسيير، يهدف إلى تحقيق الاحترام الصارم للإجراءات والقوانين والنظم العامة للمؤسسة.<sup>6</sup> وبالتالي فهي تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المسطرة للتأكد مما يلي:<sup>7</sup>

أ- أن الأعمال تسيير بصورة فعالة منتظمة في حدود سياسة المؤسسة؛

<sup>1</sup> عبد العال أحمد جب، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مركز الإسكندرية للمطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1987، ص 20.

<sup>2</sup> Lonig, Helene, et al., **Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques**, 3<sup>ème</sup> dition, DUNOD, Paris, 2008, p 8.

<sup>3</sup> Yves de Rongé, Karine Cerrada, **Contrôle De Gestion, Op.Cit**, p 7.

<sup>4</sup> عبد العال أحمد جب، مرجع سبق ذكره، ص 18.

<sup>5</sup> خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 123.

<sup>6</sup> A.Hamini, **L'audit Comptable et Financier, Op.Cit**, P5.

<sup>7</sup> Lauzel Pierre, Teller Robert, **Contrôle de Gestion et Budgets**, 8<sup>ème</sup> Edition, Dalloz, Paris, 1997, P 21.

- ب- أن أصول المؤسسة محفوظة؛  
 ج- أن المخالفات والأخطاء تم اكتشافها؛  
 د- أن الوثائق المحاسبية صحيحة كاملة؛  
 ه- أن المعلومات المالية ذات المصدقية قد تم إعدادها في الآجال المحددة.  
 وترتكز الرقابة الداخلية على ثلاثة مبادئ أساسية هي:<sup>1</sup>

أ- الفصل بين المهام؛

ب- التحديد الدقيق للمسؤوليات؛

ج- نظام مراقبة متبادل للمهام.

مراقبة التسيير باعتبارها مصممة ومنشطة لنظام المعلومات ستسهر على جمع وإيصال المعلومات اللازمة للتمكين الموظفين من أداء مهامهم، وتزويدهم باعتبارها نظام مساعد على التحكم بمعطيات عن مدى تحقيق الأهداف وبالتالي الوقوف على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية لديهم والذي يمكن أن يظهر في حالة أداء ناجح (تحكم واقتصاد في التكاليف) وانحرافات قليلة عن الأهداف.  
 يجب أن يكون النظام الرقابة الداخلية محل متابعة موجهة للتأكد من جودته خلال الزمن، بحيث تظهر الجودة من خلال تحقيق الأهداف التي يصبوا إليها، يمكن أن تتم هذه المتابعة بصفة دائمة أو لفترات زمنية محددة أو كلاهما معا، وعادة ما تتم من خلال خلية المراجعة الداخلية.

### 3- مراقبة التسيير والمراجعة

أ- مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية: شهدت كل من مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية تغيرات متشابهة، بحيث مرت المراجعة الداخلية من مجرد مراقبة محاسبية إلى مساعدة تسيير في التحكم في العمليات، وبنفس الطريقة مرت مراقبة التسيير من مجرد تحليل التكاليف إلى مراقبة الموازنة ومن ثم إلى وسيلة فعلية لقيادة المؤسسة. وتتماثل أهم نقاط التشابه، الاختلاف والتكامل بينهما فيما يلي:<sup>2</sup>

- أوجه التشابه:

✓ تهم كلاهما بكل نشاطات المؤسسة وبالتالي لهما طابع كلي أو شامل؛

<sup>1</sup> A.Hamini, L'audit Comptable et Financier, Op.Cit, P6.

<sup>2</sup> Jacques Renard, Théorie et Pratique de l'audit Interne, 3<sup>ème</sup> Edition, Eyrolles, Paris, 2011, PP :93-96

✓ يقوم كلاهما بالمساعدة، جذب الانتباه واقتراح توصيات، وهما لا يجملان الطابع العملي، أي ليست لهما سلطة التقرير والبحث في العمليات؛

✓ كلا الوظيفتين حديثتين نسبياً، وتشهدان فترة تطور بكل ما يحمله من العميد من التساؤلات وعدم التأكد؛

✓ تستفيد كلا الوظيفتين من ارتباط وظيفي يحافظ على استقلاليتها وحريةها، أي في اعلي المستوى التنظيمي.

#### - أوجه الاختلاف:

✓ بالنسبة للهدف: هدف المراجعة الداخلية هو التحكم الأفضل في النشاطات من خلال تشخيص إجراءات نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مدى قوتها ومدى الالتزام بتنفيذها. مراقبة التسيير تهتم أكثر بالمعلومات، فهدفها المساعدة على تحديد نجاعة الأداء، قياسه ومتابعته، واقتراح إجراءات لإعادة النظام للوضعية الصحيحة، وبهذا يقوم بتصميم نظام معلومات المؤسسة ويساعد في تصور هيكل تنظيمية مبنية على لا مركزية فعالة للسلطة.

✓ بالنسبة لمجال التداخل: بالرغم من اهتمامها بكل نشاطات المؤسسة، إلا أن نظرتها تختلف، فمراقب التسيير يهتم خاصة بالنتائج الفعلية والتقديرية ويركز خاصة على ما هو كمي أو قابل القياس الكمي، المراجع يتخطى ذلك بحيث يهتم بمجالات أوسع كالحماية، الجودة، العلاقات الاجتماعية... إلخ.

✓ الدورية: يقوم المراجع بمهام مختلفة على طول السنة حسب دورية تحديد تحدد انطلاقا من الخطر، ونشاطه مخطط ونظامي. نشاط مراقب التسيير مرتبط بالنتائج وبدورية التقارير ويتأثر كثيرا بأولويات الإدارة العامة.

✓ مناهج العمل: منهجية عمل المراجع الداخلي خاصة به (تحضير، تنفيذ و تقرير) بينما تركز منهجية عمل مراقب التسيير على إعلام العاملين (تقديرات وانجازات) وهي في غالبيتها منهجية مبنية على التحليل والاستنتاج.

- التكاملات: تمنح المراجعة الداخلية ضمان لمراقبه التسيير مرتبط بنظام الرقابة الداخلية والخاص بدقة وصلاحيه المعلومات، وتجعل منه نظاما أكثر فعالية، من جهة أخرى تخضع مراقبة التسيير للمراجعة للتأكد

من تحكّمها في نشاطها (وجود الإجراءات، مدى احترامها ومدى سلامتها، هل المؤشرات مناسبة، هل المعلومات الناتجة الشاملة، هل هناك تناسق بينها وبين تلك الناتجة عن الوظائف الأخرى..).

تساعد تقارير المراجعة الداخلية مراقب التسيير وتمنحه المعلومات الحقيقية للحكم على طريقة عمل المسارات بالنظر إلى الإجراءات المقررة.

كما يجد المراجع لدى مراقب التسيير معلومات تمثل مؤشرات تجلب انتباهه إلى نقاط الضعف الواجب أخذها بعين الاعتبار في مهام المراجعة، كما يقوم مراقب التسيير بتحديد معايير الأداء للمراجع للتمكن من تقييمه على ضوء إنجازاته (عدد مهام المقررة، الإجراءات المتخذة، المنفذة ضمن الآجال المحددة، آجال التنفيذ، الميزانية...).

ب- مراقبه التسيير والمراجعة المالية: تهدف المراجعة المالية كما سبق ذكره إلى زيادة مستوى الثقة التي الذي تقدمه الوثائق المالية للمستخدمين المستهدفين، وهي بهذا تختلف تماما عن مراقبة التسيير إلا كل منهما يمكن أن يستفيد من تقارير الآخر، فبالنسبة للمراجع الخارجي يستفيد من عمل مراقب التسيير (إذا ما كان جيدا) لتحديد نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية باعتبار تقييم هذا النظام ثاني مرحلة (بعد الاتصال والتعرف على المؤسسة) في برنامج عمله، وبالتالي فهناك سيتم تركيز جهد الفحص، في حيث قد يخفف البحث على عناصر نقاط القوة، خاصة مع العلم أن هذه المراجعة هي مراجعة اختبارية (حسب العينات) وليست شاملة. كما يعمل مراقب التسيير بتوصيات المراجع الخارجي بهذا التحسين نظام المعلومات المكون من خلال مجمل الأدوات التي وضعها حيز التطبيق وبالتالي مساعدة أحسن وقيادة أفضل.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أهمية مراقبة التسيير، أهدافها وخصائصها

#### أولا: أهمية مراقبة التسيير

نتيجة لتطور المؤسسات وكبر حجمها وتعدد الأخطار التي تترصد بها زادت أهمية مراقبة التسيير، فقبل ذلك كانت المؤسسات تتميز بالبساطة في التنظيم والتسيير ولم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم والرقابة عليها، غير أن التطورات التي طرأت على المؤسسات ومحيطها تعذر على أصحابها إدارتها بكفاءة وفعالية اللازمين مما اضطرهم إلى ضرورة التنازل عن اختصاصاتهم في الإدارة

<sup>1</sup> Jacques Renard, *Théorie et Pratique de l'audit Interne*, Op.Cit, PP :93-96

لأشخاص آخرين لإدارتها والرقابة عليها كأسس علمية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة فعليا. وسوف نتطرق فيما يلي لجملة النقاط التي تبرز أهمية مراقبة التسيير:<sup>1</sup>

- أ- تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات وهذا ما تقوم به مراقبة التسيير؛
- ب- الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط واحتمال الأخطاء والغش؛
- ج- التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة، حيث تتعلق مهام هذه الوظائف بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة وأن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة؛
- د- تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات، فالإدارة تتسلم عدة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعة ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها، وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه؛
- هـ- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار؛
- و- مراقبة التسيير تسمح بتنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تُرود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها وتقلبات محيطها، مما يسمح لها بتعديل أهدافها ووسائلها مقارنة بالإنجازات، والتأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة.
- ز- التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في اتجاه الهدف للمؤسسة؛<sup>2</sup>
- ح- إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات ورسم السياسات. كذلك فقد تأكد أن وجود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيها لإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص ص: 9-10.

<sup>2</sup> محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، المجلد 9، العدد 9، 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص ص: 167-168.

<sup>3</sup> Cloude Alazar, Sabine Separi, **Contrôle de gestion**, 5<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, p137



## ثانيا: أهداف مراقبة التسيير

من خلال التطرق لأهمية مراقبة التسيير يتضح أنهما وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار، فمراقبة التسيير كغيرها من الوظائف تسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف، ويمكن أن نخصر أهم الأهداف في النقاط التالية:

أ- التنفيذ الجيد الإستراتيجية: أشار Geudj إلى أن الإستراتيجية ليست مجرد تحديد فقط إنما كذلك تنفيذ جيد هذا.<sup>1</sup> ومع ظروف المحيط المتغير لم يعد من الممكن تحديد إستراتيجية المؤسسة من دون أن تكون هناك متابعة يومية لتنفيذها، وهذا لكي يكون باستطاعة المؤسسة التراجع واتخاذ القرارات المناسبة.<sup>2</sup> فمراقبة التسيير تقوم بالربط بين المسؤولين العاملين والإدارة العامة نظرا إلى أن الواقع يشير إلى وجود هوة بين المستوى العملي والمستوى الإستراتيجي، وهذا لا يتأتى إلا بأن يكون مراقب التسيير على إلمام تام بالإستراتيجية ويمتلك الأدوات المناسبة؛<sup>3</sup>

ولقد قام Anthony 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.<sup>4</sup>

ب- ضمان تقارب الأهداف: حيث تواجه مراقب التسيير عدة صعوبات منها تعدد الأهداف وتناقضها في أحيان عدة وكذلك غموضها، وبالتالي لرفع هذا الغموض تلعب الاعتبارات النفسية أهمية بالغة في تقارب الأهداف لدى مراقب التسيير، كما يجب أن يهتم هذا الأخير بالاتصال التشجيع الإقناع والنقد جزءا أساسيا في عملية مراقبة التسيير من أجل ضمان تقارب الأهداف؛<sup>5</sup>

ج- قيادة الأداء وتطويره: في بيئة تتميز بالتعدد وعدم التأكد يجب على المؤسسة باستمرار فإن قيادة الأداء يجب أن تعمل على التوفيق بين التكيف مع التطورات الخارجية والمحافظة على التماسك التنظيمي لتحقيق أفضل استخدام للموارد والمهارات. فمراقبة التسيير مطالبة في المساعدة على تخصيص الموارد لمختلف المحاور

<sup>1</sup> Michel Charpentier, Philippe Grandjean, *Secteur public et contrôle de gestion*, Op.Cit, p54.

<sup>2</sup> Jean-Louis Malo, Jean- Charles Mathes, *L'essentiel du contrôle de gestion*, 2<sup>ème</sup> Edition, Edition d'organisation, Paris, 2000, P 10.

<sup>3</sup> وليد مرغي، تقييم فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مجلة رؤى الاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، جامعة حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2018، ص 125.

<sup>4</sup> Jean-Louis Malo, Jean- Charles Mathes, *L'essentiel du contrôle de gestion*, Op.Cit, p10.

<sup>5</sup> وليد مرغي، مرجع نفسه، ص 125

الإستراتيجية، كما يجب عليها تحسين الجودة والتكلفة والوقت، والمساعدة أيضا في قيادة متغيرات الأداء الاجتماعي التي يطلبها أصحاب المصلحة<sup>1</sup>. كم أنها مطالبة أيضا القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء، فدور مراقبة التسيير إبراز أي تحريف في المعلومة المحولة ومساعدة أنظمة التقييم في المؤسسة على عدم التأثير السلبي على نظام المعلومات<sup>2</sup>؛

د- التحسين المستمر في التنظيم: من أجل الاستفادة المثلى من الموارد والمهارات، يجب على المؤسسة قيادة التنظيم كمتغير استراتيجي. فالهيكلية من خلال المسارات تعد الطريقة المناسبة لتحقيق نجاعة الأداء، يتعلق الأمر بتجزئة المؤسسة إلى مسارات عملياتية ومسارات دعم ثم تعديل وتحسين تلك غير المرغوبة. يمكن أن تساعد مراقبة التسيير على تشكيل هذه المسارات وخاصة قياس تكاليفها لتحديد الهوامش وخاصة عوامل تحقيق نمو القيمة المضافة<sup>3</sup>.

ه- تنظيم نظام معلومات موجه لدعم القرار: يعمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة على إقامة نظام للمعلومات خاص به، يسمح بتزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات الضرورية التي تساعد على اتخاذ القرارات. ويجب على نظام المعلومات أن يسمح بمعرفة الحاضر والمستقبل كما يجب أن يكون متكيفا مع (حجم وهيكلية) المؤسسة، وفعالا (العلاقة بين الجودة والتكاليف)<sup>4</sup>.

بالتالي يعتبر نظام مراقبة التسيير أداة أساسية لتقديم المعلومات الأساسية المختلفة للإدارة العامة ولرؤساء المصالح، وهو يحتل قلب المؤسسة لكنه يبق يمثل جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة.

كما هو مبين في الشكل الموالي:

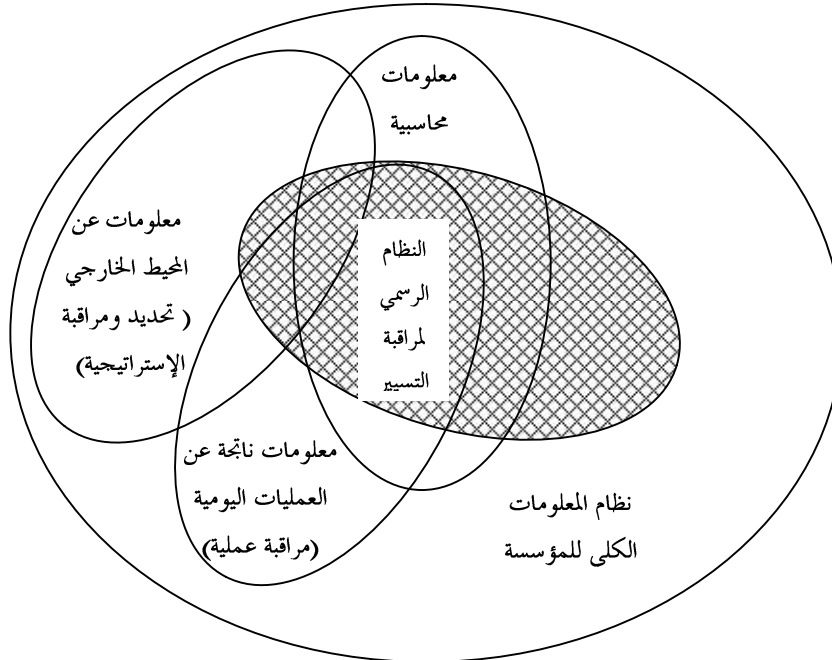
<sup>1</sup> غزيباوي علي، علي، نادبة، استخدام مراقبة التسيير لتفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، جامعة البويرة، الجزائر، المجلد 4، العدد 7، 2009، ص 42.

<sup>2</sup> وليد مرغي، مرجع سبق ذكره، ص 125

<sup>3</sup> غزيباوي علي، علي، نادبة، مرجع نفسه، ص 42.

<sup>4</sup> Pierre Laurent Bescos, Carla Mendoza, **Les Besoins D'informatios des Managers Sont-ils Satisfaits?**, la revue francaise de gestion, n°121, France, 1998, P 118.

الشكل رقم (2-14): مكانة نظام مراقبة التسيير ضمن نظام المعلومات الكلي للمؤسسة



Gervais Michel, **Contrôle de gestion**, 7ème Edition, Paris, Economica, 2000, p9.

### ثالثا: خصائص مراقبة التسيير

إن النموذج الكلاسيكي لمراقبة التسيير تميز بالخصائص الكلاسيكية التالية:<sup>1</sup>

- أ- الإقتصار على مراقبة الأداء المالي فقط من خلال نسب عائد الاستثمار وبعض النسب الفرعية الأخرى المنبثقة عنها؛
- ب- تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية، وتفويضهم سلطة التسيير اللازمة في شكل أهداف محددة؛
- ج- للتأكد من بلوغ الأهداف الإستراتيجية التي تتميز بالأفق الزمني البعيد، يتم تبني مخططات وبرامج عمل لأفق زمني قصير ومتوسط المدى؛
- د- الطبيعة التعاقدية في التسيير، حيث أن إشراك مراكز المسؤولية في عملية التخطيط وإعداد البرامج السالفة الذكر، يخلق لديهم الشعور بالالتزام اتجاه هذه الأخيرة سواء على مستوى الأهداف المسطرة أو على مستوى الوسائل المخصصة؛

<sup>1</sup> Arnaud Hervé-Garmilis ali-VIGNON Véronique, **Le Contrôle de Gestion en Action**, Op.Cit, p.10

ونتيجة التطور الذي طرأ بعد ذلك وتأثيراته اتصفت مراقبة التسيير بخصائص أخرى جعلت من مراقبة التسيير تتصف بالفعالية باعتبارها نظام معلوماتي في المؤسسات، ويمكن أن نوجز البعض منها في النقاط التالية:

أ- الرقابة وظيفة وليست سلطة تملك حق المساءلة: تعتبر الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة وليست سلطه قائمة بذاتها تملك حق المتابعة ومحاسبة المسؤولين عن الأخطاء، وإنما الرقابة تهدف أساساً إلى متابعة النشاط للتحقق أن ما يجري داخل المؤسسة يسير في مساره الطبيعي وفقاً للخطة الموضوعة والكشف عن الأخطاء والانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.<sup>1</sup>

ب- الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في أداء وظائفها: فهي تبدأ مع النشاط وتستمر معه ولا تتوقف ولا تنتهي بل تبدأ من حيث تنتهي. كذلك فإن الرقابة لا تقتصر على نشاط دون نشاط ولا على أفراد دون آخرين ولا على مرحلة دون مرحلة بل تشمل جميع الأوضاع وتسري على كافة الأفراد.<sup>2</sup>

ج- الرقابة ليست عملية قاصرة على مستوى إداري معين: الرقابة ليست على مستوى إداري معين يقوم بها وينفرد بمباشرتها دون المستويات الإدارية الأخرى. فالاهتمام بالرقابة على أداء مستوى إداري دون الآخر سوف يؤدي إلى فشل نظام الرقابة المتبع مما يتطلب الاهتمام بجميع المستويات الإدارية. وذلك لأن الوسائل الرقابية تعتبر في حد ذاتها وسيلة اتصال بين جميع المستويات الإدارية تربطها ببعضها عن طريق خطوات عمل وإجراءات محددة وتطلب باستخدام وتجميع البيانات بشكل معين وفقاً للاحتياجات كل مستوى ودوره في تطبيق الرقابة.<sup>3</sup>

د- الملائمة: أي أن مراقبة التسيير تتلاءم مع طبيعة المؤسسة وحجمها، فالمؤسسات الصغيرة التي تمارس نشاطاً غير معقد تحتاج إلى نظام مراقبة سهل وبسيط وملائم لنشاطها، وهذا النظام يختلف مع ذلك الذي تحتاجه المؤسسات الكبيرة ذات النشاطات المعقدة، التي تستوجب استعمال أدوات مراقبة معقدة تتلاءم مع نشاطها؛

<sup>1</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, **Contrôle de Gestion : Manuel & applications**, 5<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, P13.

<sup>2</sup> Norbert GUEDJ et collaborateurs, **Le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de L'entreprise**, les éditions d'organisation, 2<sup>ème</sup> Edition, Paris, 1996, P50.

<sup>3</sup> Pierre-Laurent Bescos et collaborateurs, **Contrôle De Gestion Et Management Montchrestien**, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 1996, P74.

هـ- الموضوعية والواقعية: إن معايير التقييم التي يستخدمها نظام مراقبة التسيير يجب أن تكون موضوعية قدر الإمكان وغير خاضعة لاعتبارات شخصية، لأنها لو كانت كذلك ستؤثر في الحكم على الأداء وتجعله حكما غير سليم، وأن تكون المعايير واقعية أي يمكن تحقيقها.

و- المرونة: إن مراقبة التسيير قابلة للتطوير والتعديل بما يتلاءم وتغيرات الظروف غير المتوقعة.

ز- التنبؤ بالمستقبل: إن مراقبة التسيير تتميز بالسرعة الفائقة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، أي التنبؤ بها، وهذا هو أساس المراقبة السليم، إلا أن حقائق الحياة الإدارية تتضمن فجوة زمنية بين الانحراف، والعمل التصحيحي، بالتالي على المسيرين أن يبحثوا عن أساليب مراقبة تمكنهم من التنبؤ بالانحرافات في وقت يسمح لهم للقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: التحديات التي تواجه مراقبة التسيير

إن التحولات الكثيرة التي تشهدها المؤسسات اليوم، أدت إلى ظهور العديد من التحديات الجديدة

أمامها، نذكر أهمها في النقاط التالية :

#### 1- تحديات مؤسساتية: وتمثل أهم التحديات المؤسساتية فيما يلي:

أ- التحديات الإستراتيجية: كان نظام مراقبة التسيير لمدة طويلة يقتصر على مرافقة تنفيذ الاستراتيجيات من خلال المخططات الإستراتيجية والعملية والمراقبة البعدية، فقد أصبح اليوم يحكم على أداء مراقبي التسيير من خلال قدرتهم على توجيه الفكر الاستراتيجي وخلق الإستراتيجيات الجديدة. وتحولت نظم مراقبة التسيير إلى دعم التوجهات الجديدة والتي تستند إلى مصطلحات الموارد والكفاءات والمهارات؛<sup>2</sup>

ب- تحديات تطور أشكال التنظيم: تواجه المؤسسات الكثير من المتغيرات التي تأثر فيها، ويتعين على المؤسسات التعايش معها ومواجهتها دون الانعزال عنها في بيئة تتسم بالانفتاحية والتنافسية، وحتى تستطيع المؤسسات تحقيق الكفاءة والفاعلية عليها الاهتمام البالغ بتنمية وتطوير الأداء بالاستناد إلى المفاهيم الحديثة في الإدارة ومن بينها الاهتمام بالثقافة التنظيمية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عزوز ميلود، دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص.ص: 110-111.

<sup>2</sup> Bernard Augé, Gérard Naro, *Mini Manuel De Contrôle De Gestion*, Dunod, Paris 2011, PP : 220-222.

<sup>3</sup> سليمان جمعة، أثر الثقافة التنظيمية على سلوك المواطنة التنظيمية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير موارد بشرية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2016، ص أ.

مراقبة التسيير اليوم هي في مواجهة ضرورة التكيف مع التغيرات التنظيمية الطارئة على المؤسسات، فهناك العديد من التطورات في طرق التسيير كإدارة الجودة الشاملة، إدارة سلسلة الإمداد...، ولمواجهة هذه التغيرات توجهت مراقبة التسيير إلى نظام قيادة العمليات والأنشط، المحاسبة على أساس الأنشطة، الإدارة على أساس الأنشطة...، وكونت بالتالي أشكال التكيف والتأقلم؛<sup>1</sup>

ج- نحو مراقبة أكثر تفاعلية: في إطار القيادة الإستراتيجي-تشغيلية للأنشطة، أصبحت عملية إقحام العمال، وتفعيل مساهماتهم وإشراكهم جد مهمة في إدارة الأداء. وهناك بعض الأخصائيين من دعى إلى ضرورة تفعيل وتشجيع الرقابة الذاتية، وإحلال الرقابة الهرمية والرقابة عن بعد برقابة عن قرب أكثر تفاعلية؛

د- التطور التكنولوجي لنظم المعلومات: هناك العديد من التكنولوجيات التي شكلت بيئة العمل الجديدة لمراقب التسيير، كالبرمجيات المدججة للتسيير...، حيث قللت كثيرا من وقت نقل وتبادل التقارير والمعلومات في المؤسسات الكبيرة. نظم العمل الجماعي، نظم الاجتماعات عن بعد، نظم التجمعات السمعية البصرية، فعلت العمل الجماعي لمراقبي التسيير؛

هـ- التحديات التي فرضتها العناصر اللامادية في المؤسسة: حيث أصبح التفوق التنافسي وخلق القيمة يستند كثيرا على هذه العناصر اللامادية: المهارات والكفاءات، المعارف، القدرة على التعلم، الثقافة التنظيمية...، مراقبة التسيير التي تهتم بقياس وإدارة الأداء، تواجه اليوم مسألة ضم هذه العناصر اللاملموسة في نماذج وأدوات القيادة لديها؛

## 2- تحديات متعلقة بالتنمية المستدامة والأداء الشامل: أصبحت التنمية المستدامة تمثل اليوم إحدى

القضايا الإدارية المهمة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية التي تريد أن يكون لها مستقبل في القرن الواحد والعشرين، حيث أن الأداء الاجتماعي والبيئي الجيد يمثل عاملا رئيسيا في الأعمال الناجحة في هذه المؤسسات. ومع تبني المؤسسات الاقتصادية لمبادئ التنمية المستدامة ظهرت مفاهيم كثيرة ترتبط ارتباطا مباشرا بهذا المفهوم، ومن تلك المفاهيم ما يعرف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، إدارة الجودة والبيئة

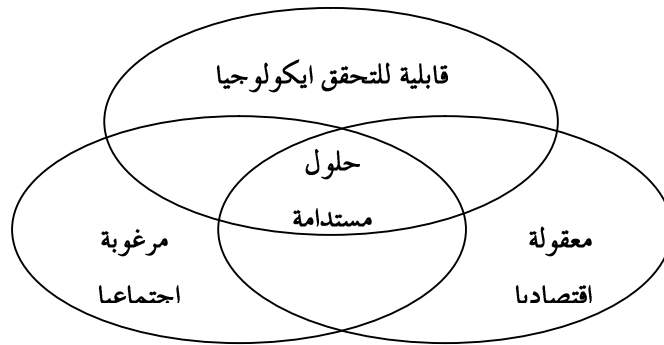
<sup>1</sup> Bernard Augé, Gérard Naro, Ibid, PP : 220-222.

والتراثة وأخلاقيات الأعمال وإدارة العلاقة مع أصحاب المصالح وغيرها من العبارات.<sup>1</sup> فالتنمية المستدامة مستمدة من مبادئها الثلاثة وهي العدالة الاجتماعية، حماية البيئة، الفعالية الاقتصادية، وهنا نجد الاهتمام بربط الجوانب الاقتصادية والاجتماعية بالجوانب البيئية، بمعنى أن الأرض والإمكانات الطبيعية التي تحتويها كميراث يجب أن يحول إلى الأجيال المستقبلية بشكل غير منقوص، وفي هذا الإطار قام الفيلسوف السويدي Hans JONASS بدمج المفاهيم الثلاثة للتنمية المستدامة.<sup>2</sup>

من جهة أخرى تبني المؤسسات لمصطلح الأداء الشامل، يلزمها أن تكون عند مستوى تطلعات الأطراف أصحاب المصلحة، ففي كثير من الأحيان تجد نفسها متناقضة معهم وبالتالي وجدت المؤسسات نفسها أمام تحدي كبير، يتمثل في تحقيق التوازن بين مؤشرات الأداء الاقتصادي والمؤشرات البيئية والاجتماعية.<sup>3</sup>

إن التزام المؤسسات بالقضايا الاجتماعية والبيئية يسمح بتحسين الصورة الخارجية للمؤسسة أمام الزبائن، الشركاء، الأسواق المالية، المجتمع المدني... إلخ. وصورتها الداخلية أمام العمال والموظفين، مما يعزز من مصداقيتها أمام أصحاب المصالح، وأمام الأطراف الأخرى التي لم تدخل بعد في علاقات معها، فتصبح بذلك المسؤولة الاجتماعية للمؤسسة صال حقيقي يمكن أن يخلق إيرادات مستقبلية.<sup>4</sup>

#### الشكل رقم (2-15): إندماج الجوانب الثلاثة للتنمية المستدامة



المصدر: أحمد جابر بدران، التنمية الاقتصادية والتنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص 90.

<sup>1</sup> العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه، تخصص العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2010/2011، ص 42.

<sup>2</sup> أحمد جابر بدران، التنمية الاقتصادية والتنمية المستدامة، مركز الدراسات الفقهية والاقتصادية، سلسلة كتب اقتصادية جامعية، القاهرة، مصر، 2007، ص 90.

<sup>3</sup> Bernard Augé, Gérard Naro, **Mini Manuel De Contrôle De Gestion, Op.Cit**, PP : 220-222.

<sup>4</sup> السايح طيب، مكانة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ضمن آليات مراقبة التسيير، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية، المجلد 33، العدد 1، قسنطينة، الجزائر، 2019، ص 815.

3- **تحديات متعلقة بالحوكمة:** تعد حوكمة المؤسسات مفهوما حديثا ظهر على إثر الأزمات المالية التي شهدتها بيئة الأعمال الدولية، إذ أصبحت العديد من المنظمات المهنية والأكاديمية والمؤسسات والمهتمين بأمورها تطالب بتجسيد مبادئ الحوكمة لما له من أثر في تحسين أداء المؤسسات فضلا عن حماية مصالح أصحاب المصلحة فيها. وتستند حوكمة المؤسسات في تنفيذها على مجموعة من الآليات التي تعمل على تحقيق أهدافها وقد أثر تنفيذ تلك الآليات في تطوير الدور الذي يمارسه مراقب في تلك المؤسسات، إذ تحول هذا الأخير من مجرد متخصص في توفير المعلومات للمختلف المستخدمين إلى عضو فعال يمتلك القدرة على التأثير في اتخاذ القرارات وفقا لنماذج حديثة ومتوافقة مع المتطلبات والاحتياجات الراهنة.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> غزيباوي علي، عليلي نادية، استخدام مراقبة التسيير لتفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 4، العدد 7، جامعة البويرة، الجزائر، 2009، ص ص: 53-54.



## المبحث الثالث: مراقبة التسيير كنظام فعال في المؤسسة

إن نظام مراقبة التسيير هو من أهم الأنظمة الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسة، وذلك للدور البالغ الأهمية الذي يقوم به، فهو يمثل همزة وصل بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي أو العملي، كما يعمل على توفير كافة المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب للمسيرين لاتخاذ القرارات الرشيدة لصالح المؤسسة. فهو يلعب دور المساعد للمسيرين في اتخاذ القرار من خلال تحليل الانحرافات وتقديم الاقتراحات، ويلعب دور المراقب لأنشطة المؤسسة وتقييم أدائها من خلال مقارنة أهدافها مع النتائج المتحصل عليها فعلياً.

إن عملية تطبيق نظام لمراقبة التسيير بشكل فعال في المؤسسات يستدعي توفر مجموعة من الشروط وعوامل النجاح الأساسية التي تساعد على تجسيد الأهداف والخطط والأعمال، فهو يتم بمراحل جد مدروسة تستند على واقعية التحليل الاقتصادي المبني على مفاهيم وخطوات محددة والتي تمثل في مجملها شروطاً لتطبيق نظام فعال لمراقبة التسيير الذي تنتظره صعوبات تكمن في مدى قدرته على الاستجابة وتجاوز القيود والعراقيل

ولإلمام بجميع جوانب هذا المبحث، رأينا تقسيمه على أربعة مطالب كالآتي:

**المطلب الأول: مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي**

**المطلب الثاني: شروط فعالية نظام مراقبة التسيير**

**المطلب الثالث: مراحل تصم نظام فعال لمراقبة التسيير**

**المطلب الرابع: مراقب التسيير في المؤسسة**

## المطلب الأول: مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعمل نظام مراقبة التسيير من خلال المعلومات التي يستقبلها، وبالتالي فهو يتواجد في مركز هذه التدفقات المعلوماتية للمؤسسة، فهو يعالج ويحلل ويشرح هذه المعطيات وينقلها إلى الأطراف المعنية بذلك. وبالنسبة لمكانة مراقبة التسيير في المؤسسة في الواقع لا توجد معايير أو قواعد واضحة، يمكن إعتماؤها لتحديد مكانة وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما، نظرا لارتباطها بالعديد من العوامل المؤثرة المتعلقة بـ:<sup>1</sup>

أ- حجم المؤسسة؛

ب- أسلوب أدائها للأعمال (مركزي أو لا مركزي)؛

ج- الوسائل المتاحة؛

د- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة؛

هـ- ميدان النشاط، طبيعة السلطة والمسؤولية.

وعلى العموم، يمكن حصر مكانة وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسات، في الوضعيات

الثلاث الموالية:

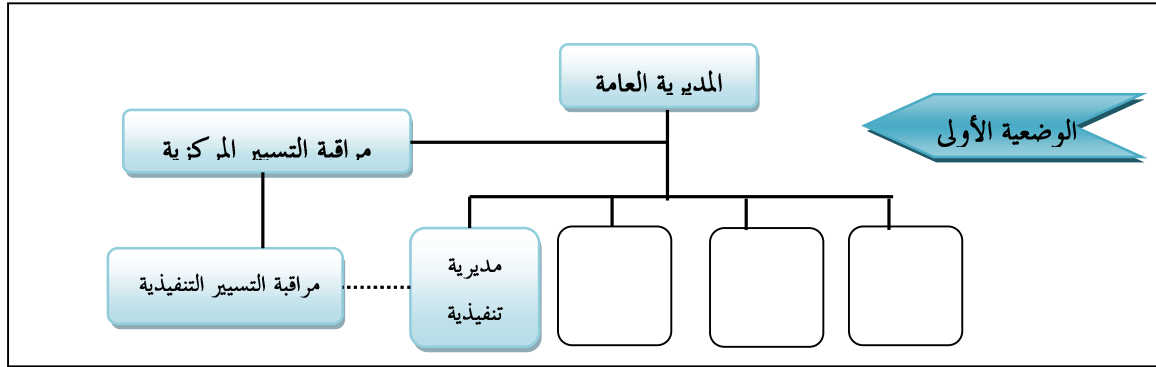
### 1- الوضعية الأولى ربط وظيفة مراقبة التسيير بالمديرية العامة: المديرية العامة أو جهاز القيادة الأعلى

تحدد إستراتيجية المؤسسة وتوجه أعمال مراقبة التسيير، حتى وان أدركنا مع مرور الزمن أن اختيار المؤشرات بالتفاوض مع مراقب التسيير يؤدي في النهاية إلى توجيه الإستراتيجية وحتى تصحيحها من خلال النظم المعلوماتية ولوحات القيادة التي يشرف عليها مراقب التسيير، والتي توجه إلى المدى البعيد والمدى القصير الاختيارات الإستراتيجية. وهذا النوع يمنح أكثر شرعية لمراقبة التسيير وسلطة من خلال تأثير مراقبة التسيير على إعداد إستراتيجية المؤسسة.

الشكل الموالي يوضح الوضعية ضمن الهيكل التنظيمي

<sup>1</sup> Isabelle de Kerviler, Loïc de kerviler, **Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!**, 4<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2006,P 16.

الشكل رقم(2-16): الوضعية الأولى ربط وظيفة مراقبة التسيير بالمديرية العامة



Source : Loning, Helene, et al., Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques, Op.Cit, P.285

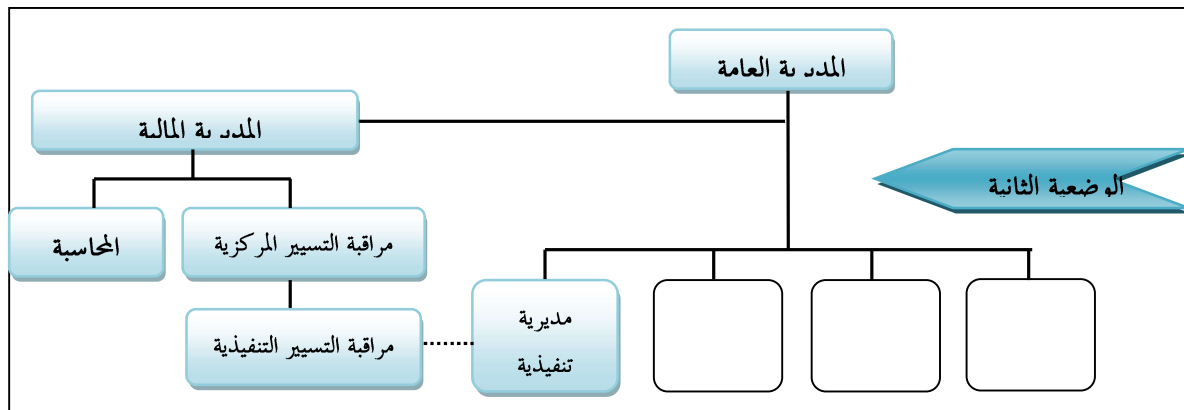
## 2- الوضعية الثانية ربط وظيفة مراقبة التسيير بالمديرية المالية: هناك تكامل واضح مع مراقبة التسيير

كون هذه الأخيرة تتميز بأداء مهمة ذات بعد أكثر عمودي مقارنة مع باقي مهام المديرية المالية. نجد هذا النظام له عدة عيوب نذكر منها:<sup>1</sup>

- أ- يمكن للمدير المالي أن يشكل حاجزا أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام ومراقب التسيير؛
- ب- يحمل مراقب التسيير في هذه الحالة شعار " المديرية المالية " وهذا ما يصعب علاقاته مع المنفذين و مسؤوليهم لأنه سيكون طرفا وحكما في نفس الوقت؛
- ج- تكون مصادر المعلومات في هذه الحالة بالدرجة الأولى ذات طبيعة اقتصادية و مالية على حساب المعطيات الأخرى.

الشكل الموالي يوضح الوضعية ضمن الهيكل التنظيمي

الشكل رقم(2-17): الوضعية الثانية ربط وظيفة مراقبة التسيير بالمديرية المالية

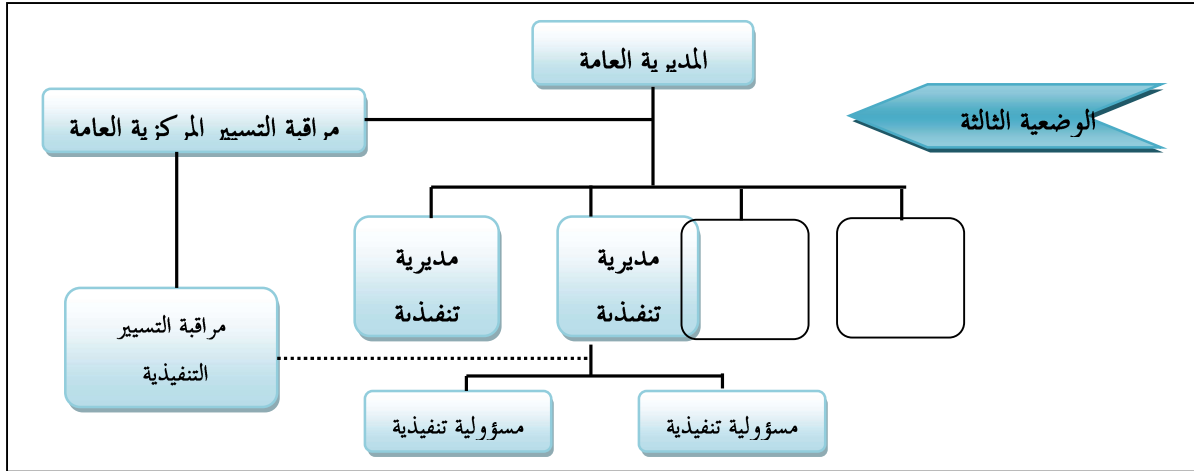


Source : Loning, Helene, et al., Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques, Op.Cit, P.285

<sup>1</sup> Xavier Bouin, François Xavier Simon, Les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion, DUNOD, Paris, 2000, P 54.

3- الوضعية الثالثة ربط وظيفة مراقبة التسيير زبائنها الداخليين، المديرين التنفيذيين: تكون الوظائف تابعة للمديرية العامة وتكون وظيفة مراقبة التسيير واحدة من تلك الوظائف. وهذا النوع من التنظيم يبسط عملية الاتصال مع باقي الوظائف وتداول المعلومات يؤدي إلى نشاط في ضل تعامل متبادل. الشكل الموالي يوضح الوضعية ضمن الهيكل التنظيمي:

الشكل رقم (2-18): ربط وظيفة مراقبة التسيير زبائنها الداخليين، المديرين التنفيذيين



Source : Loning, Helene, et al., **Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques**, Op.Cit, P.285.

وبالنظر إلى التطورات الحاصلة فإن مكانة مراقبة التسيير أصبحت غير محصورة في جانب من جوانب الهيكل التنظيمي. ومن أجل قيام مراقب التسيير بعمله بشكل جيد، فإن عليه أن يكتف أدواته الرقابية وطرقه حسب المحيط الذي يعمل فيه، كما أن عليه الاعتماد على كل ماله صلة بالمؤسسة، كالتعرف على ماضيها وتطلعاتها، وكذا معرفة ثقافتها وسياستها العامة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: شروط فعالية نظام مراقبة التسيير

إن تكوين نظام فعال في المؤسسة يتطلب جملة من الشروط والمعايير يجب أخذها بعين الاعتبار. أولها يجب أن يحقق الأهداف التي وجد من أجلها فنقول "عن أي نظام أنه فعال، حالما استجاب للأهداف التي وجد من أجلها".<sup>2</sup> ثانيا سرعة استجابته ولذلك يجب اخذ متغير الزمن في الحسبان، وأخيرا تكلفته فيجب أن تكون

<sup>1</sup> Isabelle de Kerviler, Loïc de kerviler, **Le Contrôle de Gestion à La Portée de Tous!**, 3<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2000, PP :12-13.

<sup>2</sup> **Le Suivi de L'efficacité des Systèmes de Contrôle Interne et de gestion des Risques**, guide méthodologique, les travaux de Institut Français des Administrateurs, 2010, P 03.

مقبولة وغير مكلفة. وعلى هذا الأساس، تستلزم فعالية مراقبة التسيير كنظام، مجموعة من المقومات الأساسية التي يجب على المؤسسات السعي وراءها، لتأمين فعالية أكبر لهذا النظام، والتي نوجز أهمها فيما يلي:

### 1- التحديد الجيد والدقيق للأهداف والاستراتيجيات وانسجام مقاييس الأداء معها

أ- تحديد الجيد والدقيق للأهداف والاستراتيجيات كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالاً، يجب أن يكون موجهاً نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة<sup>1</sup>. وعليه يجب أن يتماشى عمل نظام مراقبة التسيير مع أهداف المؤسسة<sup>2</sup>.

إن التحديد الجيد للأهداف هو مرتبط بمرحلة حرجة لا تحتمل الخطأ، تتعلق بتحديد النتائج المنتظرة لكل المستويات التنظيمية في المؤسسة، التي تعلن صراحة عن النقاط الأساسية التي على المسيرين (مهما كانت مكائنتهم في السلم التنظيمي) التركيز عليها، وتسخير كل طاقاتهم من أجلها. كما يسمح التحديد الجيد للأهداف بمعرفة الأولويات التي سيتفق عليها المسؤولون مع رؤوسهم، ويفتح المجال للتقييم البعدي للنتائج<sup>3</sup>.

ب- إنسجام وتلائم مقاييس الأداء مع الأهداف: بعد ضمان التحديد الجيد للأهداف، ترتبط فعالية نظام مراقبة التسيير أيضاً بالتوافق التام والإنسجام الصحيح، بين مقياس الأداء والأهداف المحددة. النقاط الرئيسية هي كالآتي:

- تحديد طبيعة مراكز المسؤولية والنتائج المنتظرة منها؛
- التعبير عن الأهداف بمقاييس أخرى غير مالية تكمل المقاييس المالية، وتتماشى مع هذه الأهداف، كما هو الحال في لوحة القيادة المتوازنة؛
- مشاركة مراكز المسؤولية في تحديد الأهداف التي هي في نهاية الأمر معايير تقييمه، هذه المشاركة تسمح لرئيس مركز المسؤولية بإعلان معارضته عن بعض المقاييس أو المستويات المستهدفة، التي قد تبدو له غير مناسبة أو غير مقبولة؛

<sup>1</sup> محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير: أساسيات، وظائف، تقنيات، الجزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص: 15-16.

<sup>2</sup> Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, **Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire**, 2<sup>ème</sup> Edition, Pearson Education, Paris, 2003, PP :195-196.

<sup>3</sup> Daniel Hirsch, **Améliorer le Contrôle de Gestion in le Grand Livre de Contrôle de Gestion**, EYPOLLES, Paris, 2013, P 552.

- التأكد من انعكاس لعوامل النجاح الأساسية على مقاييس أداء المستويات التنظيمية المتوسطة والدنيا، حيث يمثل هذا الإنعكاس اختبارا لعملية ترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى أهداف عملية قابلة لمتابعة ميدانيا.

هذه التحقيقات يجب أن تتم على الأقل مرة كل سنة، ولا يجب التردد في إجراء مقارنة مع المؤسسات الأخرى.

## 2- حسن توقيت المعلومات التي يقدمها واقتصاده للتكاليف

أ- حسن توقيت المعلومات المقدمة وصحتها: تقدم مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار، كما تعمل مراقبة التسيير من خلال مسارها ومختلف عملياتها على تقديم المعلومات الصحيحة لمتخذ القرارات لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سلبية؛<sup>1</sup>

ب- الاقتصاد في التكاليف: فمراقبة التسيير الفعالة تعمل على تخفيض التكاليف خاصة إذا كانت مختلف عملياتها تعتمد على الحاسب والبرمجيات فهي يخفض من تكاليف التشغيل وتكلفة الوقت، وأيضا تخفض التكاليف من خلال تقليل الأخطاء والتشوه في نقل المعلومات التي تكون لها تكاليف باهظة؛<sup>2</sup>

## 3- سهولة فهم النظام وتوافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة

أ- سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق: يجب أن تتصف مختلف عمليات وإجراءات مراقبة التسيير بسهولة الفهم سواء في الفهم أو التطبيق،<sup>3</sup> فإذا لم يفهم المسير جيدا جوهر عمليات مراقبة التسيير والنتائج التي تقدمها، فإن المسير سوف يسيء تفسير هذه النتائج، الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة وبالتالي يجب أن تتسم المعلومات التي يقدمها مراقب التسيير إلى متخذ القرار بالوضوح والجاهزية، دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء؛<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Charles Horngren et Outres, **Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire**, 3<sup>ème</sup> Edition, Pearson Edition, France, 2006, PP :3-4.

<sup>2</sup> Chales Horngren et Autres, **Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire**, 3<sup>ème</sup> Edition, Op.Cit, PP :3-4.

<sup>3</sup> قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013، ص 77.

<sup>4</sup> محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 16.

- ب- توافق النظام المطبق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة: من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.<sup>1</sup>
- ج- القدرة على التحفيز: النظام الفعال هو ذلك الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين، ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة. لذا يتم الاستعانة بنظام المكافآت والحوافز المادية وغير المادية من أجل دفع الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.

### المطلب الثالث: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير

ترتكز عملية وضع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة على شرط أساسي يتمثل في ضرورة تلائم و تجانس هذا النظام مع خصائص المؤسسات، ثقافتها وتاريخها، تنظيمها ونمطها التسيير مع وضعيتها الاقتصادية ومستوى الكفاءات بها، فلا يمكن أن نجد مثلا نظام نموذجي قياسي لمراقبة التسيير يمكن تطبيقه في كل المؤسسات، فلكل منها احتياجات ومشاكل خاصة وتستدعي بذلك حلول موافقة لها.

لذلك تخضع عملية تصميم ووضع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة إلى العديد من العوامل وهي:<sup>2</sup>

- أ- طبيعة النشاط؛
- ب- نموذج الإدارة؛
- ج- وضوح الأهداف؛
- د- ثقافة المؤسسة؛
- هـ- البيئة وطبيعة المنافسة الخارجية

وفي العموم فإن عملية تصميم مراقبة التسيير تمر بأربع مراحل أساسية هي:

- 1- الدراسة الشاملة للمحيط الذي تتواجد فيه المؤسسة : تبدأ هذه الدراسة بالتدرج من العام إلى الخاص، ففي البداية يتم دراسة المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة، ثم دراسة القطاع الذي يخص المؤسسة، أي طبيعة نشاطاتها. فالهدف من هذه الدراسة هو الإحاطة بكل الظواهر الخارجية التي يمكن أن يكون لها تأثير على المؤسسة.

<sup>1</sup> محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص. 15-16.

<sup>2</sup> Isabelle de Kerviler et Autres, *Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!*, 3<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, PP : 137-139.

ويستعين مراقب التسيير في هذه الدراسة بالمعلومات والدراسات المتوفرة. إما من طرف مصالح التوثيق الداخلية وإما من طرف المسؤولين التجاريين أو من طرف إدارة المستخدمين، كما يمكنه أن يتحصل على المعلومات من طرف المجالات المتخصصة ومراكز الإحصاء والغرف التجارية، إضافة إلى اعتماده على المسؤولين الرئيسيين في المؤسسة، وبالأخص ذوي الاتصال المباشر بالأسواق والذين لهم علاقة مباشرة مع منتجات المؤسسة. وبمجرد حصوله على هذه المعلومات يقوم بتحليلها من أجل تحديد أهم العوامل المؤثرة على الأداء المستقبلي للمؤسسة.<sup>1</sup> ومن أهم هذه العوامل توجد:<sup>2</sup>

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

ب- **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؛

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

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

في نهاية الدراسة الشاملة للمحيط، ونتيجة لهذا البحث يتمكن مراقب التسيير من استخراج العوامل الأساسية التي تعتمد عليها كل مؤسسة من أجل نجاحها، كما يقوم بتحديد أهم المتغيرات الأساسية المؤثرة على المؤسسة، فيعمل على ترتيبها حسب الأولويات، كما تمكنه هذه النتائج من تحديد أهم المجالات الواجب تركيز الجهود حولها.

<sup>1</sup> Isabelle de Kerviler et Autres, **Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!**, 3<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, PP : 137-139.

<sup>2</sup> Isabelle de Kerviler et Autres, **Ibid** , P 131.



2- التشخيص الداخلي للمؤسسة: بعدما يتعرف مراقب التسيير على التهديدات والفرص الموجودة في محيط المؤسسة و في قطاع نشاطها، يقوم بدراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوتها و ضعفها و تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ملمح المؤسسة و توجيه التدخلات المستقبلية.

إن مهمة مراقب التسيير في هذه المرحلة هي الخروج بصورة واضحة ومفصلة لحالة المؤسسة، ومن أجل ذلك فهو يعمل على تحليل الوضع من خلال الإطلاع على ماضي المؤسسة و حاضرها و توجهاتها المستقبلية، والمثلة في رقم أعمال المؤسسة وحصتها السوقية و نسب النمو و النتائج الصافية...، كما أن القيام بعملية المقارنة مع نتائج المنافسين يسمح بتوضيح نقاط القوة والضعف بالمؤسسة. إضافة إلى أن إجراء مقابلات مع المسؤولين الرئيسيين في الإدارة العامة يمكن مراقب التسيير من التعرف على أهداف المؤسسة وإستراتيجيتها، فعموما تكون هناك أهداف قصيرة الأجل وأخرى متوسطة الأجل، لذا يجب على مراقب التسيير أن يكون على دراية بانشغالات المؤسسة من أجل اختيار الأدوات المناسبة لذلك ، وكذا معرفة أولويات المؤسسة من أجل التركيز عليها دون غيرها.<sup>1</sup>

وهناك خمس حالات يمكن أن تكون عليها المؤسسات وهي:<sup>2</sup>

- أ- الحالة 1: مؤسسات تحقق مردودية كبيرة وتواجه خطرا ماليا ضعيفا؛
- ب- الحالة 2: مؤسسات تحقق مردودية كبيرة وتواجه خطرا ماليا كبيرا مثل المؤسسات التي تتواجد في حالة نمو يجعلها بحاجة إلى تمويل؛
- ج- الحالة 3: مؤسسات لا تواجه خطرا ماليا ولكنها لا تحقق مردودية معتبرة مثل المؤسسات التي فقدت عملاءها.
- د- الحالة 4: مؤسسات تواجه خطرا ماليا ولكنها لا تحقق مردودية، وهي أسوأ حالة تتعرض لها المؤسسات.
- هـ- الحالة 5: مؤسسات تحقق مردودية ضعيفة ولا تواجه مشاكل مالية كبيرة.

<sup>1</sup> Isabelle de Kerviler et Autres, *Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!*, 3<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, PP : 130-133

<sup>2</sup> Jean-Loup Ardoin , Daniel Edgar Michel , Jean Schmidt, *Le Contrôle de gestion :Techniques et pratique des affaires*, 2<sup>ème</sup> Edition , Publi-Union,,Paris,1986,PP :276-278.

كما يعمل مراقب التسيير على دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومعرفة أهداف مراكز المسؤولية في المؤسسة وما مدى اهتمام هذه المراكز بالتحكم في المتغيرات الأساسية، حيث يجب تطبيق مبدأ الشمولية في وضع مراكز المسؤولية بالمؤسسة أي تغطية كل النشاطات بها. وبعد تعرف مراقب التسيير على وضعية المؤسسة الداخلية، يعمل على اقتراح نظام مراقبة التسيير الذي يناسب المؤسسة، كما يعمل على اختيار الأدوات الرقابية اللازمة لذلك.

**3- 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 بالحاسبة المالية والحاسبة 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.<sup>1</sup>

**4- تقييم نظام مراقبة التسيير المقترح:** في هذه المرحلة تكون معرفة كل متطلبات واحتياجات المؤسسة قد تمت، وهنا يقوم مراقب التسيير نفسه بمراقبة وفحص النظام الرقابي الموضوع، ومعرفة إن كان يلي احتياجات المؤسسة أم لا، لأن وجود الأدوات والإجراءات العملية لا يدل على السير الحسن للنظام بل يجب أن يتسم هذا النظام الموضوع بالفعالية والنفعية. ففي هذه المرحلة الأخيرة يتم تقييم نظام مراقبة التسيير وعمله، من خلال ثلاثة معايير هي:<sup>2</sup>

**أ- مدى تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة:** والمقصود بتكيف النظام مع احتياجات المؤسسة هو مدى قدرة أدوات مراقبة التسيير على تلبية مستلزمات المسؤولين وتطلعاتهم التي تم توضيحها عند القيام بالدراسة الأولية، وهل أن هذه الأدوات كانت موجهة لمتابعة المتغيرات الأساسية في كل مركز مسؤولية؟ عادة يتم الحكم على مدى فعالية النظام المقترح بالاعتماد على عدة مقاييس نوعية نذكر منها:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Isabelle de Kerviler, Loïc de kerviler, **Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!**, 4<sup>ème</sup> édition, **Op.Cit**, P133.

<sup>2</sup> Isabelle de Kerviler et Autres, **Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!**, 3<sup>ème</sup> édition, **Op.Cit**, PP : 137-139

<sup>3</sup> Isabelle de Kerviler, Loïc de kerviler, **Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!**, 4<sup>ème</sup> édition, **Op.Cit**, P135.

- آجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق و النتائج المطلوبة؛

- سهولة استعماله؛

- مصداقية المعلومات المقدمة؛

- وظيفة المعلومات المقدمة؛

- إمكانية إجراء مناقشات داخلية.

و على مراقب التسيير أن يتحلى بالروح النقدية و أن يتقبل الانتقادات الموجهة له, كما عليه أن يتحلى بالجرأة في طرح الأسئلة.

ب- **طريقة عمل نظام مراقبة التسيير:** 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 ملاءمة توقعات النظام وتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها. وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع إما لكثافة و ثقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الآجال المطلوبة.<sup>1</sup>

وقيام مراقب التسيير بعملية تحليل طريقة عمل النظام تتركز على ثلاثة عناصر وهي:<sup>2</sup>

- **المحتوى:** بمعنى أنه يجب أن تحدد الإجراءات بدقة طرق التقييم وكذا المعلومات الواجب الحصول عليها،

حيث يلاحظ في الواقع العملي أنه يتم إرفاق الوثائق بملاحظة بسيطة من أجل التذكير بطريقة العمل؛

- **المواعيد:** إن وضع رزنامة نشاطات يسمح بالتأكد من أن مختلف مراحل النشاط تتم بصورة سليمة،

وأي تأخير في تنفيذ المهام يدل على حدوث مشكل ما. كما أنه من الضروري وجود رزنامة نشاطات

خاصة بكل مركز مسؤولية تتناسب مع الوسائل والإمكانيات المتاحة له؛

- **مدى مشاركة المسؤولين العمليين في وضع النظام:** إن الحكم على طريقة عمل النظام يشمل تقييم

المشاركة الفعلية للمسؤولين العمليين في وضع هذا النظام ومدى تجاوبهم معه.

<sup>1</sup> Isabelle de Kerviler, Loïc de kerviler, **Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!**, 4<sup>ème</sup> édition, **Op.Cit**, P135.

<sup>2</sup> Isabelle de Kerviler et Autres, **Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!**, 3<sup>ème</sup> édition, **Op.Cit**, PP : 137-139

- وحتى يضمن أي نظام تناسقه يجب أن يسمح بمشاركة أكبر عدد من الأطراف وأن يلقى قبولا لدى العمال، ولا سيما إن لوحظ في الواقع العملي أن الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير لا تلقى تجاوبا وترحيبا من طرف الأفراد بالمؤسسة.

ج- **تكلفة النظام:** بالرغم من تأجيل هذه النقطة إلى الأخير، فإنه من المهم جدا التأكد من مدى توافق التكلفة الإجمالية للنظام مع إمكانيات المؤسسة.<sup>1</sup> فيجب التأكد من أن التكلفة الكلية لتطبيق النظام تناسب إمكانيات المؤسسة، لأن عملية تقييم النظام يجب أن تشمل تكاليف تشغيله، فمختلف العمليات المحاسبية ومعالجة البيانات والتنسيق فيما بين المراكز كلها تتطلب إمكانيات، ولذا يجب قبل وضع نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة التأكد من وفر المؤسسة على الموارد اللازمة لذلك.<sup>2</sup>

وكخلاصة لما تم ذكره يمكن القول بأن عملية التشخيص التقني لنظام مراقبة التسيير تهدف إلى:<sup>3</sup>

- التأكد من أن المؤسسة تتوفر على الوسائل والإمكانيات اللازمة والتي تتناسب مع وضعيتها الاقتصادية وخصوصيتها.

- التأكد من أن الأدوات الرقابية تعمل ضمن الإجراءات المحددة.

- التأكد من أن تكاليف تطبيق النظام متناسبة مع الإمكانيات المالية للمؤسسة.

- التأكد من قبول الأفراد في المؤسسة وتجاوبهم مع النظام المطبق.

ويجب التذكير أن مراقبة التسيير ذات طبيعة اقتصادية، لذا يجب أن تظهر القيمة المضافة للنظام وأن

تساهم في تحقيق النجاح للمؤسسة، و عليه فإن استخدام أدوات رقابية فعالة يعد أمرا ضروريا.

### المطلب الرابع: مراقب التسيير في المؤسسة

يعتبر مراقب التسيير كعنصر من عناصر مراقبة التسيير، كما هو محدد من قبل ( Bouquin H.&

Pesqueux Y. 1999) إذا كانت المحاسبة هي حرفة أو مهنة المحاسبين، فإن مهنة مراقب التسيير لا تغطي

<sup>1</sup> Isabelle de Kerviler, Loïc de kerviler, **Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!**, 4<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, P135.

<sup>2</sup> I. D.Kerviler et L.D.Kerviler, **Le Contrôle de Gestion à La Portée de Tous!**, 3<sup>ème</sup> édition, éd Economica, Paris, 2000, PP 137-139

<sup>3</sup> I. D.Kerviler et L.D.Kerviler, **Ibid**, PP 137-139

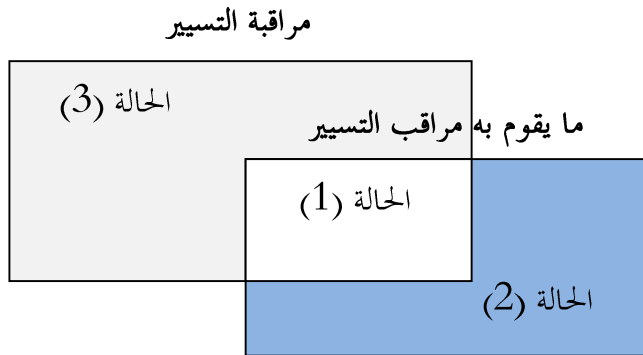
إلا جزءاً من مراقبة التسيير، و إذا كانت مراقبة التسيير عبارة عن مسار عمليات، فان مراقب التسيير عبارة عن مهنة وحرفة.<sup>1</sup>

1- مهمة مراقب التسيير: تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة لعدة اعتبارات وهي أكثر غموضاً باعتبار أن مفاهيم مختلفة توكل لها مهام مختلفة، فنلاحظ مثلاً أن المرور من رقابة التسيير المالي إلى رقابة التسيير الاستراتيجي لها انعكاسات على طريقة عمل المراقب، أي دوره تأثيره الكفاءة التي يجب أن تتوفر فيه بالتالي سنحاول في هذا المبحث التعرف أكثر إلى المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وإلى موقعه في المؤسسة مختلف مهامه، كذلك إلى الصعوبات التي يواجهها في عمله.

وكما هو معروف: " إجراء المراقبة من مسؤولية المديرين التنفيذيين، وبالتالي يتجاوز المخصصات الوحيدة لمراقب التسيير والذي يتمثل دوره في ضمان الإتساق"<sup>2</sup>

فليس هناك تطابق بين مراقب التسيير ومراقبة التسيير، على النحو الموضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-19): الفرق بين مراقبة التسيير ومراقب التسيير



Henry Bouquin, *le contrôle de gestion*, PUF, Paris, 2006, p106.

فحسب: Henry Bouquin

أ- الحالة (1): يتولى مراقب التسيير مهمة إعداد وتنشيط مسار عمليات مراقبة التسيير؛

ب- الحالة (2): يمكن لمراقب التسيير أحياناً، أن يتولى أيضاً شؤون المالية، الإعلام الآلي؛

<sup>1</sup> Bouquin H. & Pesqueux Y., *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, les vingt ans de l'AFC, 1999/3, P.94

<sup>2</sup> F. GIRAUD, O. SAULPIC, G. NAULLEAU, M-H. DELMOND & P-L. ESCOS, *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance*, 2<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, P.19

ج- الحالة (3): مسار عمليات مراقبة التسيير تتواجد أيضا خارج إطار مراقب التسيير، من خلال ما يقوم به المسيرين والمسؤولين التنفيذيين في المؤسسة.

وبالتالي من الخطأ تصور وحصر مراقبة التسيير فيما يقوم به مراقب التسيير فقط.

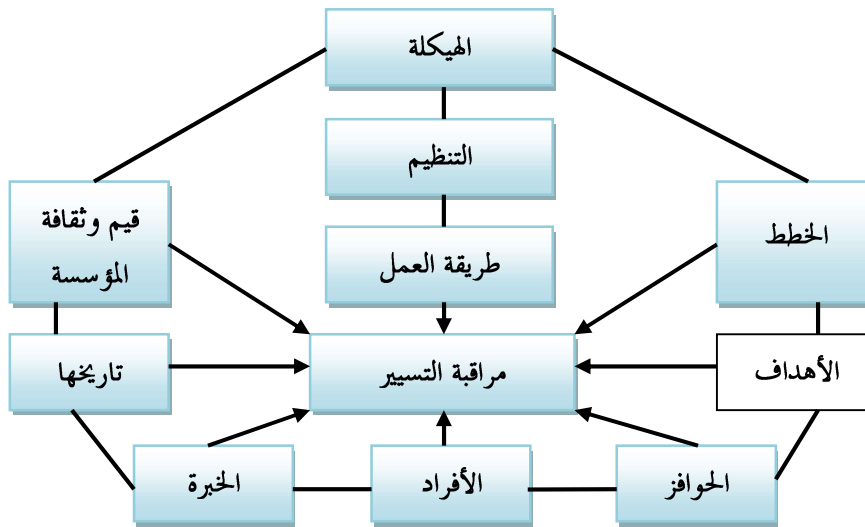
2- مكانة مراقب التسيير بالمؤسسة: مراقب التسيير ليس المعنى بالتحكم في تسيير المؤسسة، لان ذلك دور المسؤولين العمليين وإدارة المؤسسة، في حين مراقب التسيير مكلف بمساعدتهم في الحصول على هذا التحكم من خلال وضعه للوسائل اللازمة لذلك.

في هذا المجال نجد انه طالما شبه مراقب التسيير بالملاح (Navigateur) الذي يعمل إلى جانب قبطان السفينة، فهو لا يوجهها ولا يتحكم في القيادة، إلا انه يجمع المعلومات التي بإمكانها أن تساعد قائد السفينة على اختيار وجهته (المسافة المقطوعة، الاتجاهات الممكنة...)، فحتى تبلغ السفينة غايتها بدون أي حادث يجب أن تكون القيادة جيدة، يجب أيضا أن يكون كل الطاقم في المستوى (تحفيز، وتأهيل)، أن تكون مهام كل منهم محددة بوضوح مع وجوب احترام هذا التنظيم من قبل الجميع، ومن الضروري أيضا أن تتخذ القرارات اللازمة بذكاء وفي الوقت المناسب.

هذا ينطبق تماما على المؤسسة، فنظام مراقبة تسيير جيد ضروري كذلك الأمر بالنسبة لصانعه أي مراقب التسيير الذي تشرط فيه الكفاءة والتأهيل، إلا أن هذا ليس الشرط الوحيد لتحقيق كفاءة الاداءات المنشودة والتحكم والتسيير المرجوا، فهذا النظام يندمج في مجموع اكبر هي المؤسسة بأهدافها إمكانياتها وموظفيها، بنمطها التسيير تاريخها وثقافتها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 70-71.

الشكل رقم (2-20): مراقبة التسيير في قلب المؤسسة



عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 70.

بناء عليه من الضروري من جهة أن يكيف مراقب التسيير أدواته ومنهجيته مع المحيط الذي يعمل به أي مؤسسته، لأنه وقبل كل شيء وجد لأجل حل مشاكل خاصة بها، وبما أن لكل مؤسس خصوصيتها فنفس الشيء ينطبق على النظام المدمج بها وإلا كان مصير هذه الأخير الفشل لا محالة.

من جهة ثانية مراقب التسليم ليس وحده المسؤول عن النتائج المحققة، بل كل المؤسسة بعمالها وأهدافها وإمكاناتها، يجب أن تكون المؤسسة كلها في المستوى وهذا ما يدل على ارتباط مراقب التسيير بكل من أنظمتها ولا وعلى عمله في سبيل تناسق كل أجزائها.

بحكم طبيعة عمله يمكن اعتبار مراقب التسيير مستقبل رئيسي للمعلومات في المؤسسة، وهو وبهذا يوجد في مركز تدفق المعلومات، إذ انه يستقبل، يحلل، يشرح ويعيد إرسال المعلومات التي استلمها (عادة ما تكون في شكل مغاير) للآخرين.

ترتبط مكانته ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة بعده اعتبارات، كحجم المؤسسة، طبيعة عملها (مركزية أم لا)، الوسائل المتاحة والأهداف المتبعة من قبل الإدارة العامة.

عادة ما يتم إلحاق مراقب التسيير بالمديرية الحاسبية والمالية، إما كمسؤول عنها أو مسؤول بها. لكن التطورات الحالية تجب أن يكون ذا سلطة مستقلة خارج التنظيم ليرتبط مباشرة بالإدارة وبهذا تكون له سلطة استشاريه مهمة ومساعدة على اتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 2001، ص 71.

- 3- كفاءات ومواصفات مراقب التسيير: تعرف الكفاءة على أنها: "معرفة التصرف أمام مواقف العمل الخاصة، هي أخذ المبادرة وتحمل المسؤولية من قبل الفرد أمام المواقف المهنية التي يواجهها، هي ذكاء ميداني للمواقف يستند إلى المعارف، هي موارد شخصية مناسبة لإدارة الوضعيات المهنية لأجل تحقيق نتائج مرضية على صعيد أحد معايير الأداء.<sup>1</sup>
- أ- التكوين المطلوب في مراقب التسيير: إن القاعدة الأساسية في تكوين مراقب التسيير تتضمن بصورة عامة المحاسبة والمالية، لكن على مراقب التسيير أن يكون مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسة ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التعبير.<sup>2</sup>
- تنظيم المؤسسة: التنظيم هو حقل معرفي رئيسي، فنظرية المؤسسات تقدم على المستوى النظري أطرا لتحليل الوضعيات التي يمكن أن تعترض مراقب التسيير في عمله، وعلى المستوى التطبيقي يجب على راقب التسيير أن يعرف كيف ينظم مصلحة أو على الأقل كيف يكتشف الخلل الوظيفي في تنظيم الوحدة.
- نظم المعلومات: تعتبر نظم المعلومات أسسها الإعلامية اختصاصا أساسيا في تكوين مراقب التسيير الذي يتحمل مسؤوليات ذات علاقة بهذا الموضوع ففي المؤسسات الصغيرة قد يجد نفسه مضطرا للعمل بنفسه على تطوير تطبيقات الإعلام الآلي للتسيير وفي حالات أخرى يكون هو المستعمل لهذه النظم البرامج الإعلامية. واستعمال نظام المعلومات لا يعني مجرد تصفح القوائم المعروضة للحصول على المعلومات، بل لابد كذلك من القدرة على إنجاز خلاصات واختصارات وتحديد مقاييس وهذا ما يتطلب معرفة جيدة للنظام المستعمل.
- تسيير الموارد البشرية: تسمح معرفة تسيير الموارد البشرية لمراقب التسيير بفهم كيفية توطيد علاقاته مع بقية المنفذين في المؤسسة، كما تسمح له بقيادة فريق عمله بانسجام.
- تقنيات التعبير: يمكن اكتساب تقنيات التعبير خلال التكوين الأولي عن طريق قراءة الأرقام وتحليلها (الجداول، المنحنيات...) كذلك بواسطة الخبرة المهنية من خلال لغة الميدان.

<sup>1</sup> Ducrocq Charles et al., « les compétences du contrôleur de gestion : des besoins autant humains que techniques», **management & avenir**, 2012/5 n° 55, p. 39

<sup>2</sup> Lonig, Helene, et al., **Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques**, Op.Cit, P 243.



- وبالإضافة إلى اكتساب مراقب التسيير لتقنيات التعبير والحوار عليه أن تكون له القدرة على فهم  
انشغالات محاوريه وكل ما يقصد من حوارهم أي فهم ما وراء الكلام.
- ب- المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير: تم استخلاص عدد من الثوابت المتعلقة بالملاحم والمواصفات  
المطلوبة في مراقب التسيير وهي كالتالي:<sup>1</sup>
- تكوين أولي في التسيير؛
  - المعارف المالية والمحاسبة؛
  - التحكم في الإعلام الآلي؛
  - التحكم في اللغات الأجنبية؛
  - الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي؛
  - الخبرة الميدانية أو التنفيذية؛
  - مواصفات الصرامة التحليل لقدرة على الاتصال.

#### 4- دور مراقب التسيير: يمكن تقسيم ادوار مراقب التسيير إلى ادوار كلاسيكية وأخرى جديدة.

- أ- الأدوار الكلاسيكية: تختلف ادوار مراقب التسيير من مؤسسة إلى أخرى اختلافا شديدا وفي جميع  
الحالات يقوم مراقب التسيير بما يلي:<sup>2</sup>
- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة والمعبر عنها في مخطط طويل ومتوسط المدى؛
  - يترجم بمساعدة المعنيين: الأهداف العامة إلى أهداف خاصة، كما يساهم في وضع مخطط النشاط  
وبرنامج العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازناهم؛
  - ينسق مجموع البرامج والموازنات ويضمن انسجام النظام؛
  - يراقب مختلف الإنجازات يقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات.<sup>3</sup>
  - يساعد المسؤولين في البحث عن أسباب الفروقات ويقترح القرارات الواجب اتخاذها لتصحيحها؛
  - يضع ويطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومات الرئيسية أو النقاط الحساسة.  
وبصورة عامة يكون مسؤولا عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة، يجرس على نوعية المعلومات

<sup>1</sup> Pierre-Laurent Bescos, Philippe Dobler, Françoise Giraud, Lerville Anger, Mendoza-Martinez, Gérard Naulleau, *Contrôle De Gestion Et Management Montchrestien*, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 1996, P 477.

<sup>2</sup> Xavier Bouin, François Xavier Simon, *Les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion, Op.Cit*, P 43.

<sup>3</sup> Xavier Bouin, François Xavier Simon, *Ibid*, P 45

المقدمة وآجال الحصول عليها وهو بهذا يمثل رجل الدراسات الاقتصادية. وتزداد عدد المسؤوليات الموكلة إلي مراقب التسيير بصورة عكسية مع أهمية المؤسسة.

ب- الأدوار الجديدة لمراقب التسيير: إن الأدوار الجديدة لمراقب التسيير تجعل منه ما يلي:

- مرافق للتغيرات: لكل مهنة لغتها ورموزها وطرقها وتقنياتها الخاصة بما والتي تبدو صعبة بالنسبة للمبتدئين (BFR, TRI, CA)، ومن هنا تظهر أهمية التكوين، ومراقب التسيير هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين.

- رجل حوار التسيير: إن مهمة مراقب التسيير تتركز حول ثلاث نقاط هي: التنبؤ، القياس واتخاذ التدابير اللازمة. يهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسؤول نظرة واضحة على:

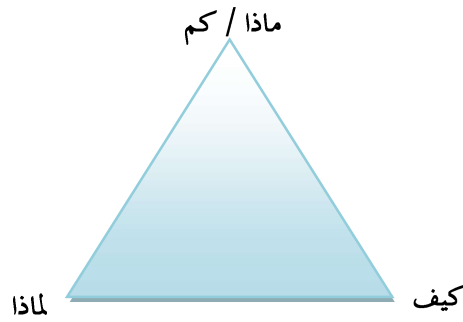
✓ ماذا/كم، وبعبارة أخرى ما هي مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه؛

✓ لماذا، لمعرفة أسباب أو مبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه؛

✓ كيف، أي ما هي الإجراءات المحتملة التي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف.

وعليه يتوجب على مراقب التسيير أن يتقن تقنيات الحوار وطرق تنشيط الاجتماعات تقديم المبررات اللازمة.

الشكل، رقم (2-21): المحاور الثلاثة لحوار التسيير



Xavier Bouin, François Xavier Simon, *Les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion*. On.Cif . P46

- تصميم نظام معلومات لمراقبة التسيير: يقوم مراقب التسيير بتصوير ووضع نظام مراقبة موضع التنفيذ فهو الذي ينشأ أدوات تحليل التكاليف ومراقبة الموازنات... ويجعلها تنسجم مع هيكل المؤسسة<sup>1</sup> ومن جهة أخرى يقوم بجمع المعلومات الضرورية، كما ينظم كيفية استقبالها ومعالجتها، وأخيرا يعمل على تكييف نظام المعلومات كلما كان ذلك ضروريا.

<sup>1</sup> Jacques Orsoni, *Contrôle de Gestion*, Vuibert, Paris, 1998, P 194.

وحسب مجلة تبادلات (ECHANGES) التي تصدرها الجمعية الفرنسية للمديرين الماليين ومراقبة التسيير ، نجد انه في عددها 90 تم اقتراح ثمانية (8) ادوار لمراقبة التسيير وهي:<sup>1</sup>

- ✓ استشارة ومساعدة على اتخاذ القرارات للادارة العامة؛
- ✓ استشاره ومساعدة على اتخاذ القرارات للمسؤولين العمليين؛
- ✓ حث المسؤولين العمليين على التفكير المستقبلي؛
- ✓ المساعدة على تقييم الاداءات الفردية؛
- ✓ مراقبه تقنية لاستخدام الوسائل؛
- ✓ تحسين مصداقية ودقة المعطيات؛
- ✓ تحليل التكاليف والنتائج؛
- ✓ تشخيص الاحتياجات وخلق الوسائل.

<sup>1</sup> LONING H et autres , **Contrôle de Gestion**, DUNOD, Paris, 1998, P 232.

## خلاصة الفصل

المؤسسة تنظيم هادف تسعى لتحقيق حملة أهداف بغية إستراتيجية تطمح لتنفيذها، مما يستدعي منها تعبئة كافة الوسائل والموارد لتحقيقها، هذا المسار هو مسار تنبؤي لا فعلي، فهو مبني على تقديرات وتوقعات، قد تتأثر بالظروف العامة للمؤسسة سواء كانت هذه التأثيرات داخلية أو خارجية.

ولضمان تحقيق المؤسسة لمبتغائها وفي حدود الفروقات المسموح بها، لا بد من وجود نظام ذا كفاءة وفعالية، دوره تتبع مدى تحقق الأهداف واكتشاف الانحرافات في الوقت المناسب لإجراء التصحيحات والتعديلات اللازمة.

وفي هذا الصدد نجد أن نظام مراقبة التسيير هو النظام الكفيل بتحقيق ذلك، لما يميز به من كفاءة ومرونة وشمولية من خلال تدخله في المستويات الثلاثة للتسيير، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد والطاقات. فهو نظام قيادة أداء يهدف إلى توفير المعلومات دعماً للفعالية والانضباط والانسجام.

ومن خلال هذا الفصل تطرقنا إلى ماهية مراقبة التسيير باعتبارها مساراً للعمليات يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد تنفيذ الأنشطة، ويساعد المسؤولين على الوقوف على نقط الخلل لتصحيحها ونقاط القوة لتحسينها. كما تطرقنا إلى مراحل تصميمه وإدماجه بالمؤسسة من خلال تتبع مجموعة من المراحل التي تبدأ من دراسة المحيط العامل والخاص للمؤسسة وتنتهي باقتراح نظام مراقبة التسيير. كما رأينا أن فعالية النظام تستلزم مجموعة من المقومات الأساسية التي يجب على المؤسسات السعي وراءها، لتأمين فعالية أكبر لهذا النظام. لتتطرق بعدها لدور مراقب التسيير في خضم ذلك و رأينا القاعدة الأساسية لتكوين مراقب التسيير فمراقب التسيير عبارة عن مهنة وحرفة، تلعب دوراً محورياً في نظام مراقبة التسيير.

## **الفصل الثالث**

**مراقبة التسيير كآلية لحوكمة**

**المؤسسات**

## تمهيد

بعد ما تم التعرف على مختلف الأسس التي تقوم عليها مراقبة التسيير وكيفية تصميم نظام رقابي فعال، كان لا بد من التطرق إلى أهم الأدوات التي يستخدمها مراقب التسيير من أجل التحكم بشكل جيد في أداء المؤسسة. ولقد عرفت أدوات مراقبة التسيير تطورا كبيرا، فبعد أن كانت مرتكزة على أدوات تقليدية كالمحاسبة بنوعيتها العامة (المالية) والتسيير...، دخلت أدوات حديثة تتماشى مع التغيرات التي حدثت على المؤسسة وفي محيطها، ومن بين هذه الأدوات بطاقة الأداء المتوازن، والمقارنة المرجعية، والإدارة على أساس الأنشطة.

كما أن وظيفة مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات تلعب دورا مهما أساسيا في تحقيق التوازن بين الأطراف المتعلقة بالمؤسسة من خلال العمل على ضبط العلاقة المعقدة بين حملة الأسهم والمسيرين، ومن خلال وضع آليات للرقابة الداخلية وأخرى للرقابة الخارجية، كما أنها تقدم المعلومات الصادقة والازمة وفي الوقت المناسب والتي تعبر عن وضعية المؤسسة والتي تخدم مختلف الأطراف ذات المصلحة.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى هاته الأدوات بالتفصيل بدءا الأدوات التقليدية لنصل إلى الأدوات الحديثة ونبرز أهميتها بالنسبة لمراقبة التسيير وكيف تساعد المسؤولين لتحقيق الحوكمة الرشيدة. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

**المبحث الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير**

**المبحث الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير**

**المبحث الثالث: مراقبة التسيير والآليات الداخلية للحوكمة**

### المبحث الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

تعتبر مراقبة التسيير كنظام للمعلومات تتمكن المؤسسة من خلاله من ترجمة الأهداف إلى أرقام معبرة عن وضعية المؤسسة وتقييم أدائها، ونظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة. وظهرت الحاجة إلى أدوات مراقبة التسيير لتلبية مختلف حاجات إدارة المؤسسات الاقتصادية وتوفير قدر كاف من المعلومات التي تحتاجها الاطراف المتعلقة بالمؤسسة.

وهناك أشكال مختلفة لأدوات مراقبة التسيير، بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيدا، فهناك أدوات تقليدية كثيرة الاستعمال كالحاسبة والموازنات التقديرية ومؤشرات الأداء وغيرها. صنفت على أساس أنها تقليدية بحكم قدم ظهورها التاريخي وأيضا تركيزها فقط على الجوانب المالية أكثر من الجوانب الأخرى، وذلك لاعتمادها على مجموعة من التقنيات المالية.

وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير بدءا من المحاسبة وأنوعها والموازنات التقديرية وتقييم الأداء من خلال مؤشرات الأداء لنختم المبحث بالحديث عن قصور الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير. وجاء تقسيم المبحث كالتالي:

#### المطلب الأول: المحاسبة كأداة لمراقبة التسيير

#### المطلب الثاني: الموازنات التقديرية

#### المطلب الثالث: تقييم الأداء

#### المطلب الرابع: قصور الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

## المطلب الأول: المحاسبة كأداة لمراقبة التسيير

المحاسبة أداة فعالة في مراقبة التسيير، حيث يمكن للمؤسسة بواسطتها التحكم في كل العمليات، كما أنها تساهم في إكتشاف أدنى الأخطاء وكذا مرتكبيها، فإذا حدثت أي وقائع للغش والاختلاس أو تلاعب فان المحاسبة المالية تسهل التعرف على المتسبب في ذلك مهما كانت درجته في السلم الإداري ومهما كانت الطريقة التي استعملها في الاختلاس أو الاحتيال.<sup>1</sup>

## أولاً: المحاسبة المالية

تتم المحاسبة بتوفير المعلومات والبيانات لمستخدميها من المدراء والمستثمرين والجهات الضريبية ومنتخذي القرارات الآخرين. فهي تقوم بتسجيل وتبويب المدخلات والعمليات التي تمثل الأحداث الاقتصادية، لتقوم بتلخيصها في الأخير وعرضها في شكل قوائم مالية تعد عن فترات زمنية محددة.

**1- مفهوم المحاسبة المالية:** لقد تناول العديد من الباحثين والأكاديميين المحاسبة المالية ومفهومها، وسوف نستعرض فيما يلي بعض التعاريف.

المحاسبة المالية هي: "عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا، التي تمكن من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة مع تحديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة".<sup>2</sup>

كما عرفت أيضا بأنها: "تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الصفة المالية، واستخلاص النتائج وتحليلها".<sup>3</sup>

**2- دور المحاسبة المالية:** للمحاسبة العامة مجموعة من المهام والأدوار تعمل على القيام بها، سوف نستعرض أهمها فيما يلي:

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 155.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المحاسبة المالية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 5.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، سليمان حسن عطية، فوزي عبدالرحيم غربية، نعيم دهمش، هاني أبو جبارة، أصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني، عمان، الأردن، 1990، ص 1.



- أ- تعمل المحاسبة المالية على تسجيل وشرح مختلف الأحداث ذات الطابع المالي بغرض التحضير الدوري لوضعيات المؤسسة كالموازنة الختامية، جدول حسابات النتائج... الخ، كما أن هذه الوثائق المحاسبية يتم تحضيرها بشكل موحد في جميع المؤسسات؛
- ب- معلومات المحاسبة المالية موجهة خصوصا نحو الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، حيث يتم تحويل ونقل المعلومات للمهتمين بشؤون المؤسسة مثل المستثمرين وحملة الأسهم... الخ<sup>1</sup>؛
- ج- يظهر الهدف من استعمال المحاسبة المالية في الجانب الضريبي، فتقنياتها تسمح بحساب الأرباح والمداخيل الخاضعة للضريبة، وفق شروط واضحة ومطابقة لقوانين المصالح الجبائية؛
- د- المحاسبة المالية عامل أساسي في نظام المعلومات، حيث تسمح بالمتابعة وبالمراقبة على نشاط ووضعية المؤسسة، وفي حالة حدوث أي انحراف تقوم باتخاذ الإجراءات الصحيحة؛
- هـ- نتائج المحاسبة المالية تظهر المؤسسة كوحدة واحدة، حيث لا يتم التركيز فيها على تفاصيل العمل الداخلي، ولكن تعمل على دراسة العلاقات بين المؤسسة ومحيطها<sup>2</sup>؛
- و- تزود كلا من المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية مراقبة الميزانية بالبيانات اللازمة، كما أنها تمثل قاعدة أيّ تحليل مالي<sup>3</sup>.

### ثانيا: محاسبة التسيير

عرفت محاسبة التسيير عدة تسميات منذ ظهورها، فقد أطلق عليها اسم المحاسبة الصناعية عند الفرنسيين ومحاسبة التكاليف عند الأنكلوسكسونيين، ثم أصبحت تسمى المحاسبة التحليلية للاستغلال لارتباطها بحساب التكاليف، وفي العصر الحالي تطور مجال استعمالها لتصبح أداة تسيير تساعد المدراء في عملهم، فأصبح يطلق عليها اسم محاسبة التسيير<sup>4</sup>.

### 1- مفهوم محاسبة التسيير: من جملة التعاريف التي أعطيت لمحاسبة التسيير سوف نستعرض البعض منها:

<sup>1</sup> Léo-Paul Lauzon, Michel Bernard, Francine Gélinas, **Contrôle de Gestion**, Editions Gaétan Morin Québec, Canada, 1980, PP : 1-2.

<sup>2</sup> Elie COHEN, **Dictionnaire de Gestion**, Casbah Editions, Alger, 1988, P83.

<sup>3</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص2.

<sup>4</sup> Henri Bouquin, **Comptabilité de Gestion**, Editions Economica, Paris, France, 2004, P 19.

محاسبة التسيير هي تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الضرورية وللتخطيط الداخلي و الرقابة على العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات المختلفة.<sup>1</sup>

عرفت على أنها: " ذلك الفرع المحاسبي الذي يسعى إلى تزويد المسؤولين عن إدارة المؤسسة والوحدات الاقتصادية الأخرى بالمعلومات التي تساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل الخاص بالمؤسسة وكذلك في رقابة تنفيذ العمليات".<sup>2</sup>

تعرف محاسبة التسيير على أنها نظام للمعلومات الأساسية والضرورية الذي تعتمد عليه المؤسسة من أجل معرفة النتائج واتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

وتعرف محاسبة التسيير على أنها طريقة عمل تتم من خلالها معالجة معطيات معينة بغرض:

- أ- تحديد أسس التقييم الخاصة ببعض عناصر الميزانية (طريقة تقييم المخزون)؛
  - ب- شرح مختلف النتائج من خلال حساب تكاليف المنتجات، وبالتالي تحديد أسعار بيع مناسبة؛
  - ج- وضع التنبؤات أو التقديرات الخاصة بالأعباء والمنتجات (تكاليف محددة مسبقاً)؛
  - د- معاينة النتائج الفعلية وشرح الانحرافات الناتجة عنها (مراقبة التكاليف والميزانيات).<sup>4</sup>
- وعليه فمحاسبة التسيير هي نظام للمعلومات مبني على مجموعة من الطرق والأساليب العلمية لمعالجة البيانات المتعلقة بتكاليف الأنشطة والمنتجات لتقييم مردوديتها ونجاعتها، مما يسمح باتخاذ القرارات اللازمة والضرورية المتعلقة بهذه الأنشطة والمنتجات، فهي وسيلة التخطيط والتحليل واتخاذ القرار، وهي أداة فعالة من أدوات الرقابة الداخلية وبالضبط أداة من أدوات مراقبة التسيير الفعالة.

## 2- دور محاسبة التسيير: لمحاسبة التسيير أدوار عديدة منها<sup>5</sup>:

- أ- دور رقابي: تعمل محاسبة التسيير على مراقبة تنفيذ الخطط والميزانيات عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات حيث تسمح الانحرافات المحصلة بالقيام بالإجراءات التصحيحية؛

<sup>1</sup> سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 5.

<sup>2</sup> احمد فرغي حسين، المحاسبة للإدارة وصنع القرار، ط1، مركز تطوير الدراسات العليا للبحوث، القاهرة، مصر، 2007، ص 106.

<sup>3</sup> محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1990، ص 13.

<sup>4</sup> Mykita Patrick, Tuszynski Jack, **Comptabilité Analytique 2, Contrôle de Gestion**, Edition Foucher, Paris, France, 2001, P 19.

<sup>5</sup> Patrick Boisselier, **Contrôle de gestion cours et applications**, Edition Vuibert, Paris, France 1999, PP: 112-113.

ب- دور إعلامي: إن أول دور تقوم به محاسبة التسيير هو إبلاغ المسؤولين وتزويدهم بالمعلومات الضرورية حول التكاليف الخاصة بمختلف الوظائف و تكاليف المنتجات التي تصنعها المؤسسة، فهي لها تأثير مباشر على تصرفات المدراء والمسؤولين؛

ج- دور تنبؤي: إن عملية التنبؤ ضرورية للقيادة الحسنة للمؤسسة، حيث تركز هذه العملية على وضع الميزانيات كما تسمح بتقدير الاحتياجات الضرورية للمؤسسة. كما تعمل على مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات من خلال توفير المعلومات الفعلية والمستقبلية حول سير العمليات في المؤسسة؛

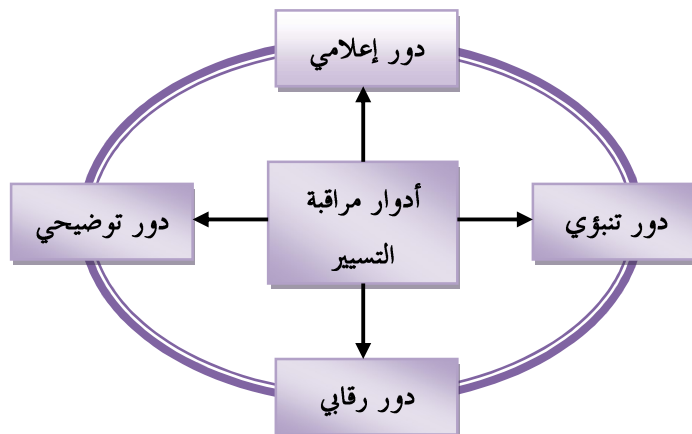
د- دور توضيحي: يعتبر هذا الدور مهما جدا، فبعد عملية قياس الانحرافات، تساعد محاسبة التسيير على الشرح المفصل لهذه الانحرافات، كما أن هذا الدور التوضيحي لمحاسبة التسيير يجب أن يكون ملازما لسيرورة العملية الرقابية.

و يتم تطبيق هذه الأدوار المختلفة لمحاسبة التسيير على كل المستويات التنظيمية للمؤسسة، مع اختيار التقنيات المناسبة لكل دور منها.

كما تكمن فائدتها بالنسبة لمراقبة التسيير في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- أ- تحليل النتائج وإظهار مكوناتها عن طريق مراقبة المدفوعات والإيرادات والنفقات؛
- ب- تكملة المحاسبة وإعطائها قواعد تقديرية لبعض عناصر الأصول ( المخزون، المنتج... الخ)؛
- ج- تزويد المؤسسة بقواعد لتقدير تكاليف الإنتاج مع ضمان الرقابة عليها.

الشكل رقم (3-22): ادوار مراقبة التسيير



Patrick Boisselier, *Contrôle de gestion cours et applications*, Op.Cit, P 112.

<sup>1</sup> Christian Raullet, *Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion*, Tom2, 2<sup>ème</sup> édition, Edition DUNOD, paris, France, 1982, p04.

## ثالثا: العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

إن المحاسبة المالية تشكل أساسا لمحاسبة التسيير حيث تعتمد هذه الأخيرة مخرجات المحاسبة المالية لإعادة صياغتها بما يخدم المؤسسة وعملية اتخاذ القرارات، وبذلك تتضح العلاقة المترابطة بين المحاسبتين، ويمكن بيان هذه العلاقة من خلال:<sup>1</sup>

أ- تقوم كلتا المحاسبتين على نظام المعلومات المحاسبي، أي تستخدمان المعلومات المالية والمحاسبية وبشكل أدق فهما تهتمان بالأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة؛

ب- اعتماد كلتا المحاسبتين على نظام المعلومات المحاسبي من مدخلات التي تتمثل في الأحداث الاقتصادية ويشمل معالجة التي تكمن في المحاسبة والمخرجات التي تتضح في التقارير والقوائم المالية؛

ج- التقارير التي تقدمها كل من المحاسبتين تمكن من تقييم أداء المؤسسة ككل أو فرع، قسم، مصلحة من المؤسسة؛

د- كل منهما يلتزم بالموضوعية مع قابلية الأرقام للتحقيق وان اختلفت درجة هذا الإلتزام، يمكن القول أن المحاسبة المالية تكون أكثر موضوعية مما تكون عليه المحاسبة الإدارية وهذا راجع إلى أنها تهتم بالمستقبل الأمر الذي يستند إلى عنصر التقدير الشخصي بدرجة أكبر؛

هـ- اعتمادهما على مفهوم المسؤولية وان كان مجال التطبيق لها مختلف.

على الرغم من نقاط التشابه السابقة الذكر، إلا أنه توجد بعض الاختلافات بينهما يمكن ذكر أهمها فيما يلي:<sup>2</sup>

أ- المحاسبة المالية مقيدة بالمبادئ المحاسبية ومعايير المقبولة لدى المحاسبين أما المحاسبة الإدارية غير مقيدة لا بمبادئ موحدة ولا بمعايير بل مقيدة بما يلائم طبيعة نشاطها واحتياجاتها؛

ب- تعتبر المحاسبة المالية إجبارية على المؤسسات بموجب القوانين وبالمقابل لا تعتبر المحاسبة الإدارية إجبارية فوجودها يتوقف على شعور الإدارة بأهميتها وكفاءتها؛

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 16.

<sup>2</sup> نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص: 16-17.

- ج- تهتم المحاسبة المالية بالمؤسسة كوحدة واحدة فتقدم التقارير التي تظهر نتائج المؤسسة كوحدة واحدة بالمقابل تتعامل المحاسبة الإدارية مع المؤسسة كأجزاء فتعد التقارير على مستوى القطاعات والأقسام والمنتجات والقرارات؛
- د- تتسم بيانات المحاسبة المالية بموضوعية وقابلية التحقق وتكون أكثر دقة؛
- هـ- المستخدم الأساسي للمعلومات المحاسبة المالية هم الأطراف الخارجيين، لكن مستخدم معلومات المحاسبة الإدارية هم أي الأطراف الداخلية؛
- و- تهتم المحاسبة المالية بالمعلومات المالية أما المحاسبة الإدارية فتهتم بالمعلومات المالية وغير المالية؛
- ز- المحاسبة المالية ملزمة على الإحتفاظ بدفاتر وسجلات معينة أما المحاسبة الإدارية غير ملزمة؛
- ح- تركز المحاسبة المالية على الماضي فقط لذلك بيانها تاريخية تقيس نتائج الأعمال التي تمت فعلا، أما المحاسبة الإدارية فهي تهتم بالماضي والحاضر لخدمة المستقبل.

### المطلب الثاني: الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة في الرقابة والتنبؤ بالمستقبل ويعتبر قدماء المصريين أول من استخدم وطبق الموازنة التقديرية، ويعتبر (Dé gazeux) أول من استخدم لفظ الموازنة التقديرية حيث أخرج في طبعة سنة 1825 م فصلا كاملا عن الموازنة التقديرية في كتابه، التي وصفها بجدول الاحتياجات من المواد مع مراعاة توقيت هذه الاحتياجات، لكن استخدام الموازنات التقديرية كنظام للرقابة تعتبر حديثة العهد، ويرجع أصلها إلى سنة 1912 م<sup>1</sup>.

### أولاً: تعريف الموازنة التقديرية

يختلف مفهوم الموازنات التقديرية من وجهة نظر المحاسبين والمدراء، حيث ينظر إلى الموازنات التقديرية حسب المحاسبين على أساس إعدادها أما المدراء ينظر إليها من حيث تنفيذها ومن بين التعاريف للموازنات التقديرية نجد ما يلي:

<sup>1</sup> عزوز ميلود، دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص ص 111-112.

تعرف الموازنات التقديرية حسب الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات"<sup>1</sup>. كما تم تعريفها أيضا على أنها: "ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المؤسسة لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، ويوافق عليها المسؤولون والمنفذون ويرتبطون بها وتتخذ هدفا يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، ويمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى"<sup>2</sup>.

وتعرف أيضا الموازنة التقديرية بأنها: "خطة للعمل في فترة مستقبلية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمؤسسة معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدما، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف"<sup>3</sup>.

### ثانيا: أهداف الموازنات التقديرية وخصائصها

1- أهداف الموازنات التقديرية: تهدف الموازنة التقديرية إلى تحقيق جملة من الأهداف نلخصها في النقاط التالية:<sup>4</sup>

- أ- تقدير كل من التدفقات النقدية المستقبلية وتقدير الأرباح المتوقعة، تقدير المبيعات والإنتاج... إلخ، مما يعطي صورة مستقبلية للأحداث المالية في المؤسسة؛
- ب- تقدير كل من التدفقات النقدية المستقبلية وتقدير الأرباح المتوقعة، تقدير المبيعات والإنتاج... إلخ، مما يعطي صورة مستقبلية للأحداث المالية في المؤسسة؛
- ج- تساعد المؤسسة في توجيه تفكيرها نحو النفقات المستقبلية والتنبؤات المتعلقة بها؛
- د- خلق روح التعاون وروح الفريق بين العمال، وكذا روح المسؤولية عند المشاركة في أجزائها؛

<sup>1</sup> فرкос محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 04.  
<sup>2</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 38.  
<sup>3</sup> محمد سامي راضي، وحدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 12.  
<sup>4</sup> هيثم محمد الرغبي، الإدارة والتحليل المالي، ط1، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص: 297-298.

هـ- يعتبر التخطيط المالي بمثابة الهدف العريض للموازنة التقديرية حيث تهدف هذه الأخيرة إلى التخطيط والتنسيق وتحقيق التوازن في التكاليف والإيرادات والأرباح مما يتيح استخدام الموجودات بفعالية وكفاءة.

2- خصائص الموازنة التقديرية: تتميز الموازنات التقديرية بجملة من الخصائص مستمدة من تعريفاتها، ويمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>1</sup>

- أ- تحدد لفترة معينة: تتعلق الموازنة التقديرية بفترة مستقبلية محددة (قد تكون سنة واحدة أو أقل أو أكثر)، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها؛
- ب- تعبير كمي: أي الموازنة التقديرية عبارة عن تقديرات كمية أو قيمية لبرامج وأنشطة المؤسسة الاقتصادية؛
- ج- تحدد في شكل برنامج عمل: الموازنة التقديرية لا تعد فقط تقديرا للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لا بد أن ترفق بقرارات عملية؛
- د- يتم إعدادها لوحدة محاسبية معينة: فالموازنات التقديرية تعد لقسم من أقسام المؤسسة أو نشاط من أنشطتها أو تعد للمؤسسة ككل.

### ثالثا: أنواع الموازنات التقديرية

تنقسم حسب كل معيار إلى:

- أ- من حيث الفترة الزمنية: ووفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى:<sup>2</sup>
- موازنات طويلة الأجل: تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى الطويل وهي متعلقة بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وتغطي غالبا فترة تفوق خمسة سنوات؛
  - موازنات متوسطة الأجل: عادة ما تغطي أهداف ما بين مدة سنتين إلى أربعة سنوات وهي متعلقة بالأهداف التكتيكية؛
  - موازنات قصيرة الأجل: ويطلق عليها الموازنة التقديرية السنوية أو العملية، وهي تغطي نشاط المؤسسة خلال دورة مالية قادمة؛

<sup>1</sup> خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1999، ص13.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، الطبعة 1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص:107-

- ب- من حيث المرونة: حسب هذا المعيار تقسم الموازنات إلى قسمين:<sup>1</sup>
- الموازنة الثابتة: تستعمل في المؤسسات التي لها القدرة على التنبؤ بصفة حقيقية بحجم النشاط للفترة القادمة، حيث تتميز هذه الموازنة بالثبات نسبيا إلى مستوى حجم النشاط؛
  - الموازنة المرنة (المتغيرة): تعد على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، كما أنها تستجيب للتغيرات التي تحدث في محيط المؤسسة سواء الداخلي أو الخارجي.
- ج- من ناحية درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التقديرية: تقسم حسب مدة التصنيف:
- موازنة المسؤولية: إن موازنة المسؤولية أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي تساعد على تقييم أداء المسؤول الذي هو على رأس القسم المعني أو مركز المسؤولية؛
  - موازنة البرامج: تساعد هذه الموازنة على اتخاذ القرارات خاصة في المشاريع الاستثمارية حيث أنها تحدد ما تسعى المؤسسة إلى القيام به من خطط رئيسية.
- د- من حيث وحدة القياس: تنقسم إلى:<sup>2</sup>
- الموازنات العينية: وهي موازنات معبر عنها إما بكميات الوحدات المنتجة، أو ساعات العمل، وغيرها، لكن يعاب على هذا النوع بأنه لا يمكن تجميعها ولا مقارنتها لاختلاف وحدات القياس؛
  - الموازنات النقدية: عبر عن هذا النوع من الموازنات بالوحدات النقدية وهذا هو النوع السائد في المؤسسات نظرا لاعتماده على المعلومات المحاسبية (النقدية).

### المطلب الثالث: تقييم الأداء

يقول المفكر الأمريكي توم بيترز " ما يمكن قياسه يمكن إنجازه " هذا القاعدة البسيطة تعتبر الأساس لعملية تطوير الأداء في المؤسسة. فعملية قياس الأداء وتقييمه متطلبا أساسيا من متطلبات الإدارة الأساسية، فإبلاغ العاملين والأفراد بدرجات تقييمهم سواء كانت ايجابية أم سلبية تعتبر من أجديات التعامل الإداري و الشفافية الإدارية وتساعدهم على تطوير أدائهم. وغن تواجه معايير وطرق ومقاييس واضحة وعادل تساعد المؤسسة على التقييم الموضوعي المدى نجاحها أو فشلها، كما أن المؤسسات تبحث باستمرار عن نماذج الأداء الملائمة والتي تتماشى مع طبيعة المؤسسة ونشاطها من جهة و التنفيذ الجيد لإستراتيجيتها من جهة أخرى.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، الطبعة 1، مرجع سبق ذكره، ص ص: 107-108.

<sup>2</sup> فر كوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 7-8.



## أولاً: مفهوم تقييم الأداء وأهميته

يعد مفهوم الأداء في المفاهيم الجوهرية في المؤسسات لان من خلاله يمكن إعطاء صورته كاملة وشاملة عن سير أنشطة المؤسسة وأعمالها وهناك العديد من الدراسات، رغم ذلك لم يتم التوصل إلي مفهوم موحد يُجمع بين جميع وجهات النظر العلمية، فقد اختلفت المفاهيم من كاتب لآخر ومن باحث لآخر، وهذا ما توضحه المفاهيم التي سوف نستعرضها.

## 1- مفهوم تقييم الأداء: إن الأصل اللغوي لكلمة الأداء من اللغة اللاتينية مقابل لكلمة

(PERFORMARE) التي تعني إعطاء الشكل لشيء ما، وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظ

(PERFORMANCE) وأعطتها معنى انجاز العمل كما يجب أن ينجز.<sup>1</sup>

ولقد عرف الأداء على بأنه: "انعكاس لقدرة المؤسسة وقابليتها على تحقيق أهدافها"، وعرفت أيضا بأنه

"انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على

تحقيق أهدافها".<sup>2</sup>

كما عرف أيضا على أنه: "التعبير عن نشاطات الأعمال باستخدام مقاييس مالية، ولذلك فهو يمثل

الأداة الداعمة لجميع أنشطة المؤسسة".<sup>3</sup>

كما يمكن تحديد مفهوم الأداء بأنه عبارة عن محصلة تفاعل القدرة مع الرغبة مع البيئة وفق العلاقة

التالية:<sup>4</sup> الأداء = (القدرة) × (الرغبة) × (البيئة)

ومن خلال هذا يمكننا إعطاء التعريف التالي للأداء فهو نشاط شامل ومستمر بالمؤسسة يظهر مدى تحقق

الأهداف من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المادية والمالية والبشرية، فهو يعطي صورة حقيقية لوضعية

المؤسسة من خلال مجموعة من مؤشرات الأداء.

<sup>1</sup> Abdellatif Khemakhem, *la dynamique du contrôle de gestion*, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, France 1976, P 310.

<sup>2</sup> مهدي عطية موحى الجبوري، مؤشرات الأداء المالي الاستراتيجي، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، العدد 14، جامعة بابل، العراق، 2007، ص2.

<sup>3</sup> خطاب دلال، مرزوق سارة، التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير ودوره في تقييم الأداء المالي، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 29، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن، 2019، ص 74.

<sup>4</sup> مدحت أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، المجموعة العربية للنشر، القاهرة، مصر، 2009، ص 65.

أما بعض الدراسات فقد أضفت على مفهوم الأداء البعد الاستراتيجي حيث يتجسد الأداء في قدرة المؤسسة على تنفيذ إستراتيجيتها وتمكنها من مواجهة القوة التنافسية.<sup>1</sup>

## 2- أهمية تقييم الأداء: إن لمؤشرات الأداء دور مهم جدا في إعطاء صورة واضحة وحقيقية للإدارات العليا

عما يجري بالمؤسسة حتى يتسنى التصحيح والتصويب، حيث تزداد أهمية مؤشرات الأداء من خلال انعكاساتها على أعمال المؤسسة في زيادة قدراتها وكفاءتها وزيادة الأفضلية التنافسية لها في القطاع.<sup>2</sup>

كما تبرز أهمية الأداء المالي من تحقيق الأهداف التالية:<sup>3</sup>

أ- يهدف إلى تقويم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تُخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات المالية للمستخدمين.

ب- يهتم الأداء المالي بعملية متابعة أعمال المؤسسة وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءات التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للمؤسسة والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرارية وبقاء المؤسسة.

ج- يمكن المستثمر من متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته، كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير تأثير أدوات الأداء المالية على سعر السهم.

د- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة.

هـ- مساهمته في قياس الأهداف ومقارنة نتائجها وتحديد مستوى الفاعلية في تحقيقها. علاوة على تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة في التوصل إليها، وهو الأمر الذي يسمح بالحكم على مدى الكفاءة في تحقيق الأهداف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 141.

<sup>2</sup> عريوة محاد، زغبة طلال، أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام SBSC في المؤسسات الاقتصادية، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، العدد 7، 2018، ص 36.

<sup>3</sup> محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص ص: 47-

و- يظهر تقييم الأداء مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدرة من النتائج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل التبذير والهدر والضياع في الوقت والجهد والمال؛<sup>2</sup> ولقد أضاف بعض الكتاب أهداف أخرى نذكر منها:<sup>3</sup>

أ- تمكين المؤسسة من تقييم المشرفين والمدراء ومدى فاعليتهم في تنمية وتطوير أعضاء الفريق الذين يعملون تحت إشرافهم.

ب- تزويد المؤسسات بمؤشرات عن أداء وأوضاع العاملين ومشكلاتهم.

ج- تمكين العاملين من معرفة نقاط ضعفهم وقوتهم في أعمالهم والعمل على تفادي والتخلص من جوانب القصور والضعف.

د- يفيد في رفع الروح المعنوية للعاملين وتوطيد الصلات والعلاقات بين الرئيس والمرؤوس.

هـ- يساهم في رسم خطة القوي العاملة للمؤسسة وما تتطلبه من تنمية وتدريب وتوفير المكافآت والحوافز للعاملين.

**3- عوامل نجاح عملية تقييم الأداء:** يمكن لعملية تقييم الأداء أن تكون ناجحة في المؤسسة، حيث يوجد هناك العديد من العوامل التي تساهم في نجاح عملية تقييم الأداء منها:<sup>4</sup>

أ- وجود هيكل تنظيمي يتميز بالوضوح، بحيث تتحدد فيه الصلاحيات والمسؤوليات لكافة المستويات الإدارية من دون تضارب أو تداخل فيما بينها؛

ب- وجود خطط وأهداف دقيقة وواضحة وقابلة للتنفيذ (واقعية) في المؤسسة، وهذا بدوره لا يتم من دون دراسة دقيقة لتلك الأهداف ومناقشتها مع كافة المستويات الإدارية لضمان التوصل إلى أهداف متوازنة تجمع بين الطموح والإمكانات المتاحة لعملية التنفيذ؛

1 انس مصلح ذياب الطراونة، العوامل المؤثرة في تقييم الأداء المالي لشركات التأمين الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015، ص 13.

<sup>2</sup> مهدي عطية موحى الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص 3.

<sup>3</sup> زغبة طلال، عريوة محاد، أهمية بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم أداء شركات التأمين، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة محمد طهاري بشار، الجزائر، المجلد 4، العدد 3، 2019، ص 510.

<sup>4</sup> مناحي مسلم القحطاني، الشفافية الإدارية ودرها في تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين في وزارة الشباب والرياضة القطرية، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2017، ص ص: 24-25.

ج- وجود نظام سليم وفعال للمعلومات والتقارير، الأمر الذي يتيح لكافة الأطراف المستفيدة معلومات تتميز بالسرعة والدقة عن الأداء وبشكل واضح ومنتظم، مما يساعد كافة مدراء الأقسام والإدارات وعلى اختلاف مستوياتهم لاتخاذ قرارات سليمة وسريعة في الوقت المناسب، مع العمل على تصحيح الانحرافات وتقليل الخسائر؛

د- توفير عنصر الكفاءة لدى جميع الأفراد الذي يقومون بعملية التقييم، من خلال امتلاكهم القدرة على تطبيق المعايير والنسب بشكل صحيح؛

هـ- وضوح الإجراءات والآليات التي وضعت لمسار عملية التقييم بين الأقسام والإدارات المسئولة عنها، بحيث يجب إن تكون منتظمة ومتناسقة بدءاً من الإدارة في مركز المسؤولية صعوداً إلى أعلى المستويات وبالعكس؛

و- وجود نظام للحوافز والترقيات سواء كانت مادية أو معنوية، بحيث ترتبط هذه الحوافز والترقيات بالأهداف التي تم إنجازها فعلاً في المؤسسة، ومدى تحقيقها للأهداف المخطط لها.

### ثانياً: مفهوم الأداء المالي ومزاياه

يحدد الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مدى نجاحها، فهو يستخدم كمنهج أساسي ليس في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة فقط، بل يتعداها إلى الأهداف العامة والإستراتيجية. فلقد تناول تعريفه العديد من الدراسات والأبحاث وخاصة في السنوات الأخيرة لما له من أهمية كبيرة، وسوف نستعرض جملة من التعاريف لفهم مدلوله.

1- **مفهوم الأداء المالي:** فلقد عرف بأنه: "انعكاس لقدرة وقابلية المؤسسة على تحقيق الأهداف أو يعرفه بدلالة النتيجة بغض النظر عن الوسائل المستخدمة بأنه: النتيجة النهائية لنشاط المؤسسة".<sup>1</sup> حيث يربط هذا التعريف الأداء المالي بالأهداف ويعد هذا التعريف محدوداً لأنه من الممكن أن تحقق المؤسسة الاقتصادية النتيجة المطلوبة ولكن في المقابل يكون هناك هدر كبير في الموارد وهذا ليس بعقلاني ويعرف على أنه: "سلسلة الأساليب المالية التي يمكن استخدامها لتحديد مدى قوة أداء المؤسسة أو ضعفه".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 131.

<sup>2</sup> مهدي عطية موحى الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص4.

ويؤشر الأداء المالي من خلال ثالث زوايا رئيسية هي:<sup>1</sup>

- أ- التأكيد على الجودة وإدارتها لتحقيق حصة سوقية وأداء سوقي أفضل مع زيادة عدد الزبائن؛
  - ب- التأكد من الاستخدام الأفضل للموجودات وتحسين الكفاءة الإنتاجية وتخفيض التكاليف؛
  - ج- دعم وتطوير الاستراتيجيات وقرارات الأعمال.
- وعليه فإن الأداء المالي يتسم بما يلي:<sup>2</sup>
- أ- الأداء المالي أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الاقتصادية؛
  - ب- الأداء المالي يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته؛
  - ج- الأداء المالي أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد مواطن القوة والضعف؛
  - د- الأداء المالي وسيلة جذب المستثمرين للتوجه للاستثمار في المؤسسة؛
  - هـ- الأداء المالي آلية أساسية وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.

## 2- أهداف عملية تقييم الأداء المالي: تقييم الأداء المالي هي عملية شاملة ومستمرة لا تقتصر على نشاط

دون آخر أو مرحلة دون أخرى، بالإضافة إلى أنه هناك سببان رئيسيان للاستخدام الواسع للمقاييس والمؤشرات المالية للأداء:<sup>3</sup>

- أ- إن المقاييس والمؤشرات المالية للأداء، كالربح على سبيل المثال ترتبط بشكل مباشر بالأهداف البعيدة المدى للمؤسسة، والتي دائما تكون أهداف مالية.
- ب- إن الاختيار الدقيق جدا للمقاييس المالية يوفر صورة إجمالية عن أداء المؤسسة، هذا وإن المقياس المالي الكلي، مثل أرباح المؤسسة يعد خلاصة لمقياس نجاح استراتيجيات المؤسسة إذ يمكن أن تكون نتائج الأرباح دون التوقعات المرغوبة.

ويمكن تلخيصها أهم الأهداف في النقاط التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> خطاب دلال، مرزوق سارة، مرجع سبق ذكره، ص 74.

<sup>2</sup> نوبلي بجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 150.

<sup>3</sup> Vecchio, Reber P, **Organizational Behavior**, 3rd Edition, Publisher: Dryden Press, U.S.A, 1994, P 30

<sup>4</sup> انس مصلح ذياب الطراونة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

أ- الوقوف على مستوى إنجاز الوحدة الاقتصادية الوظائف المكلفة بأدائها و المدرجة في خططها الإنتاجية، و تحديد نسبة تحقيق المنجز من الأهداف المحددة مسبقا، بما يضمن الفاعلية في تحقيق الأهداف وبيان درجة الكفاءة في إستغلال الموارد المتاحة؛

ب- تحديد أسباب الانحرافات بشكل مفصل وبيان نسبة الانحرافات التي تعود إلى ضعف في الأداء أو الرقابة أو التخطيط و توجيه نظر الإدارة إلى المواطن التي تظهر فيها الانحرافات المهمة وذلك لمساعدة الإدارة على إتخاذ القرارات المناسبة لغرض معالجتها و منع حدوثه؛

ج- العمل على تحسين الأداء من خلال الوصول إلى الوسائل الكفيلة لغرض معالجة الانحرافات و تجنب تكرارها، مع ضرورة الحرص العمل على تطويرها و سبل علاجها في الحاضر والمستقبل؛

د- استخدام مجموعة من المعايير و المؤشرات لتحقيق الهدف من عملية تقييم الأداء، بما يضمن تحسين و تقويم الأداء و الوصول إلى المعايير المثلى التي تعكس أداء أفضل لجميع الأنشطة في الوحدات الاقتصادية.

3- **مزايا قياس الأداء المالي:** تشكل عملية قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية خطوة ذات فائدة كبيرة لها لأنها<sup>1</sup>:

أ- تساهم في إضفاء خاصية المصداقية في عرض الوضعية المالية للمؤسسة.

ب- تعنى بتوفير قدر كاف من البيانات و المعلومات ذات الموضوعية الكبيرة.

ج- ترتبط بالأهداف المسطرة للمؤسسة الاقتصادية.

د- تقوم على مؤشرات و مقاييس مالية التي من شأنها أن تعكس نجاح المؤسسة في بيئة تنافسية.

هـ- تساعد في تحديد ما إذا كانت تحقق متطلبات العملاء أم لا و بالتالي البحث في سبل إرضاءهم.

4- **مداخل الأداء المالي:** ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- **الكفاءة:** يمثل مصطلح الكفاءة معيار للرشد الاقتصادي بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية وذلك عن طريق الاستعمال العقلاني لموارد المؤسسة سواء الملموسة (كالمواد الأولية) منها أو غير الملموسة (كساعات العمل)، فالمؤسسة التي تسعى للبقاء والاستمرارية لا بد وان تضمن استمرارية تدفق مواردها لكي تحقق ما تسعى إليه، لأن البيئة الاقتصادية تتميز بندرة الموارد المتاحة. ويرتكز مفهوم الكفاءة على مؤشرين أساسيين هما:

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 160.

- مدى توفر الموارد ( الملموسة وغير الملموسة).

- سبل تحقيق الأهداف عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.<sup>1</sup>

حيث يمكن حساب الكفاءة بالعلاقة التالية:<sup>2</sup>

الكفاءة = (قيمة المخرجات) \ (تكلفة المدخلات)

ب-الفعالية: الفعالية وتعني بشكل عام عمل الأشياء بشكل صحيح، والفاعلية تعني أيضا تحقيق الأهداف

المرجوة مهما كانت الموارد والإمكانات المستخدمة بل وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن، فالفعالية هي مسألة تحقيق النتائج بصرف النظر عن الوسائل التي بذلت للوصول إليها.

إن أهمية الفعالية تتجلى في كونها تتجاوز فكرة الربحية باعتبارها المؤشر الوحيد للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، ويمكن قياسها مثلا بحصة المؤسسة في السوق التنافسية أو بمقدار مساهمتها في تحقيق الهدف المحدد لها، فالفعالية إذن تقيم بالنسبة إلى أهداف المؤسسة، إلى أي حد يتم تحقيق النتائج المقدره أو المرغوبة، أي تقييم الفعالية يتم بدلالة الفرق بين النتيجة المنجزه والهدف المحدد مسبقا.<sup>3</sup> وتحسب الفعالية بالعلاقة التالية:<sup>4</sup>

الفعالية = (الإنجاز المحقق) \ (الإنجاز المحدد)

ثالثا: مؤشرات تقييم الأداء المالي

نظرا لتشعب هذه المؤشرات وتعدد أنشطة المؤسسة وخصوصيتها واختلاف طرق تسييرها وكذلك البيئة التنافسية التي تنشط فيها، زادت صعوبة تناول جميع هذه المؤشرات المستخدمة لذلك تم التركيز في بحثنا هذا على المؤشرات المالية التالية وهي:

أ- نسب الهيكلية: تصف الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين، أي تفسر العلاقة الموجودة بين عناصر

الأصول وعناصر الخصوم وحسابها يعد تعبيراً عن أهمية كل عنصر من عناصر الميزانية؛

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 154.

<sup>2</sup> أحمد السيد مصطفى، المدير وتحديات العولمة : إدارة جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2001، ص 29.

<sup>3</sup> نوبلي نجلاء، مرجع نفسه، ص 155.

<sup>4</sup> أحمد السيد مصطفى، مرجع نفسه، ص 68.

ب- نسب السيولة: هي النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل باستعمال أصولها المتداولة.<sup>1</sup> تستخدم نسب السيولة كأدوات لتقييم المركز الائتماني للمؤسسة، وتجدد الإشارة إلى أنه لا توجد نسبة معيارية متفق عليها كمقياس للسيولة وان أمكن وجود معيار متفق عليه لصناعة معينة؛<sup>2</sup>

ج- نسب التمويل: تقيس هذه النسب مدى اعتماد المؤسسة الاقتصادية مصادر أموالها الداخلية والخارجية في التمويل العام لها؛

د- نسب المردودية: تعبر هذه النسبة على قدرة مسيري المؤسسة على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بفعالية و كفاءة للحصول على العائد.<sup>3</sup>

### المطلب الرابع: قصور الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

تعتبر سنوات الثمانينيات من اشد السنوات على مراقبة التسيير، حيث شهدت فيها أعنف الانتقادات غير أن هذه الأخيرة قد بدأت في نهاية الستينيات مع بداية تطور مفهوم الميزانية على أساس صفري، في البداية كانت الانتقادات جزئية وتخص طرق وأساليب تطبيق لا أكثر، هناك من المؤلفين من يقول أن مراقبة التسيير أصبحت موضع انتقاد مع ظهور مؤلفات (Peters & Waterman سنة 1982)، (الهدف Glatt & Cox سنة 1986)، (أهمية الخسارة Johnson & Kaplan سنة 1987)، (الاقتصادي والمسير Lorine سنة 1987). حيث أصبحت الانتقادات علنية وأكثر عمقا. وذهب بعض المنتقدين مثل (Peters & Waterman) إلى حد القول أن مراقبة التسيير لا تستعمل في شيء، وقال البعض الآخر أنها عامل الانحراف وانزلاق. هذه الانتقادات وغيرها جعلت ممارسي مراقبه التسيير والمنظرين يتفاعلون ويقولون الرد، حيث شهدت سنوات التسعينات والألفين جملة من المقترحات أدت إلى إثراء الموضوع بالرغم من أن هذه الاقتراحات لم تكن جديدة كلية لكنها ساهمت في إعادة النظر والتساؤل بعمق حول أسس مراقبة التسيير.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 109.

<sup>2</sup> انس مصلح ذياب الطراونة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

<sup>3</sup> نوبلي نجلاء، مرجع نفسه، ص 109.

<sup>4</sup> الباهي مصطفى، الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الداء، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد2، العدد2، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018، ص 170.



ومن جملة أوجه القصور والانتقادات الموجهة إلى هذه الأدوات التقليدية مايلي:<sup>1</sup>

- أ- إن الأدوات الكلاسيكية تركز على القواعد المحاسبية البحتة وتقوم على مبدأ القياس اللاحق للأداء، مما جعل مراقبة التسيير تتسم بالتأخر والانحراف عن الأهداف الأساسية لها؛
- ب- عدم الاهتمام بمدى مساهمة الأداء الفعلي في تحقيق إستراتيجية المؤسسة؛
- ج- تهدف الأدوات التقليدية في المقام الأول إلى تقييم الربحية المالية للمؤسسة، وهذا في حد ذاته غير ملائم لتحقيق أهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيق النجاح والنمو في بيئة التصنيع الحديثة.
- د- الأدوات التقليدية تهتم بتقييم الأداء في الأجل القصيرة وفي ظروف بيئية معينة، بينما تتجاهل عملية تقدير تقييم الأداء في الأجل الطويل؛
- هـ- ارتباط المؤشرات المالية بالماضي أكثر من ارتباطها بالمستقبل وافتقادها للقدرة التنبؤية؛
- و- عملية تقييم الأداء في الماضي كانت تسعى إلى مجرد البحث في تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف، أما في ظل المتغيرات التي تشهدها البيئة الحديثة فهي تسعى إلى تقييم الموقف الحالي بهدف خلق ميزة أو مزايا تنافسية للمؤسسة تحقق لها الريادة؛
- ز- فشل نظام الموازنات التقديرية في إدماج الإستراتيجية، كما وجد أن معظم المؤسسات تعاني بصورة كبيرة من عدم المرونة التي تتسم بها عملية الموازنة.

### أولاً: حدود استعمالات المحاسبة في مراقبة التسيير

1- بالنسبة للمحاسبة العامة: بالرغم من أهمية البالغة للمحاسبة العامة في المساعدة في العملية الرقابة، إلا

أنها تبقى تعثرها عدة نقائص في مجال مراقبة التسيير، أهمها:<sup>2</sup>

- أ- المدة المستغرقة لمعالجة المعلومات فهي بذلك تمنع القيام بعمليات تصحيحية سريعة؛
- ب- عرض الوثائق فيها لا يسمح بتحديد المسؤوليات وأداءات كل مسؤول على حدى؛
- ج- تبقى المعلومة المعالجة مالية ومرتبطة بالتدفقات الخارجية.

<sup>1</sup> صالح اليأس، بن أحمد سعدية، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 1، العدد 1، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2014، ص ص: 164-165.

<sup>2</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, *Contrôle de Gestion*, 5<sup>ème</sup> édition, Edition Dunod, Paris, France, 2018, P 19.

فالمحاسبة المالية توفر عددا هائلا من المعلومات حول النتائج، كما تظهر المؤسسة على أنها وحدة متكاملة ولا تهتم بالنشاطات الداخلية للمؤسسة. ففي حالة مؤسسة تنتج العديد من المنتجات و تحاول أن تتابع تكاليف هذه المنتجات و كيفية توزيعها على الوظائف و الأنشطة، فإنه لا يمكن الاعتماد على المحاسبة المالية بل يجب اللجوء إلى محاسبة التسيير.<sup>1</sup>

**2- بالنسبة لمحاسبة التسيير:** تعتبر محاسبة التسيير أداة هامة من أدوات مراقبة التسيير، فهي تعمل على تزويد المسؤولين بأهم المعلومات و تساعد على التحليل الدقيق لنتائج المؤسسة، غير أنها تبقى عاجزة عن تلبية كل ضروريات مراقبة التسيير نظرا للاعتبارات التالية:

أ- تتميز بالبطء في عرض النتائج نظرا لدقة وكثرة العمليات المحاسبية المتبعة؛<sup>2</sup>  
 ب- لا تسمح تقنيات محاسبة التسيير من متابعة كل التكاليف، خاصة تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة سوء سير العمليات، والتي تدعى التكاليف الخفية حيث لا يمكن قياسها بوحدات كمية ولا تظهر في الوثائق المحاسبية، مما يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية.<sup>3</sup>

وبسبب هذه التكاليف لا تستطيع محاسبة التسيير متابعتها والكشف عن كل ذلك، لذا يتم اللجوء إلى استخدام مؤشرات خاصة قادرة على متابعة هذه التكاليف وقياسها.

### ثانيا: حدود استعمالات الميزانية التقديرية بمجال مراقبة التسيير

بالرغم من الأهمية الكبيرة لهذه الأداة في عملية مراقبة التسيير إلا أنه يجب توخي الحذر عند استعمالها نظرا للعديد من النقائص التي تعترضها ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:<sup>4</sup>

أ- **عدم دقة التنبؤات:** عند وضع وتصميم نظام الميزانيات يتم الاعتماد على مجموعة من التنبؤات المرتبطة عموما بالحيط الذي تعيش به المؤسسة، إلا أنه وبالنظر إلى تميز الحيط بالتغير المستمر وعدم الثبات يكون من غير الممكن تحديد هذه التنبؤات بدقة والاعتماد عليها بشكل كبير، فتوجد العديد من العوامل المؤثرة على سير المؤسسة تجعل العديد من الأهداف الموضوعية في الميزانيات عرضة للتغيير والتعديل بسبب التغيرات

<sup>1</sup> Jean-Louis Malo, *Comptabilité Générale*, Edition Eyrolles Université, Paris ,France, 1992 , P 202.

<sup>2</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, *Contrôle de Gestion, Op.Cit*, P 591.

<sup>3</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, *Ibid*, P 242.

<sup>4</sup> Abdellatif Khemakhem, *La Dynamique du Contrôle de Gestion, Op.Cit*, PP : 178-182

الممكنة الحدوث، لذا يجب الانتباه عند معالجة الانحرافات الناتجة عن عدم تطابق النتائج الفعلية مع هذه الأهداف؛

ب- عجز الميزانيات عن تمثيل الأهداف ذات الطابع التشغيلي: من المعلوم أن الميزانيات هي ترجمة مفصلة لأهداف المؤسسة غير أن هناك بعض الأهداف التشغيلية كتحسين العلاقة مع العملاء وتحسين جودة الخدمات... ، لا يمكن إدراجها في الميزانيات، مما لا يساعد على التطبيق الجيد لأهداف المؤسسة، كما أن الميزانيات تحتوي على بيانات مالية لا تعكس أداء المؤسسة بشكل جيد؛

ج- التكلفة المرتفعة لنظام الميزانيات: يتطلب إعداد نظام الميزانيات العديد من التكاليف، فمنها ما هو متعلق بعملية التنظيم الإداري والمحاسبي، ومنها ما هو متعلق بعملية تكوين الأفراد، كما أن مزايا هذا النظام لا تظهر إلا بعد مدة مطولة، وعليه يجب أن لا ينظر إلى الاستثمار في وضع نظام تسيير الميزانية بصورة سلبية.

### ثالثا: حدود استعمالات قياس الأداء المالي في مراقبة التسيير

وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة التي تكتسيها عملية قياس الأداء المالي إلا أن هناك من من شكك في إيجابيتها من خلال:<sup>1</sup>

أ- إن نتائج عملية قياس الأداء المالي خاصة وان كانت سلبية من شأنها أن تحدث خللا واضطرابا وهبوطا في الروح المعنوية للعمال والمسيرين على حد سواء، وفي المقابل لما تكون ايجابية قد تولد شعورا بالرضا وهذا من شأنه قد يجد من العزيمة في البحث عن سبل التطوير.

ب- غالبا ما تتسم النتائج المنتظرة من عملية قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية بالذاتية خاصة أثناء اختيار المقاييس المستعملة، وأيضا عندما تكون هذه المقاييس نوعية وليست كمي.

ج- في حالة وجود نتائج سلبية بعد القيام بعملية القياس فانه من الصعب في الكثير من الأحيان إثبات السبب وتفسير النتيجة.

د- قد يكون الدافع الأساسي وراء عملية القياس هو الدافع السياسي أكثر من كونه دافع تقييمي.

ه- قصور المؤشرات والمقاييس المستخدمة في قياس الأداء المالي على الآجال القصيرة.

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 160

## المبحث الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

نتيجة للتطورات الحاصلة في مجال البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، كان لزاما عليها مواكبة هذه التطور من خلال مواجهتها من منظور استراتيجي وأيضا النظر إلى عناصر القوة والضعف الداخلية. ففي بيئة العمل الحديثة تكتسي طرق التسيير الحديثة أهمية بالغة من حيث التحكم في التنظيم وتحسين فعالية التسيير، وتتجسد أهميتها من خلال التحكم في الأداء بشكل أفضل، والتحديد الدقيق للانحرافات بفاعلية.

وقد طبقت طرق تقليدية لقياس الأداء في المؤسسات في ظروف ميزها الاستقرار حيث اقتصر عملية التقييم على المعايير المالية، غير أن هذه الأساليب أصبحت غير قادرة على العمل في البيئة الجديدة التي تتميز بالاضطراب والتغير السريع، بل أضحى عائقا أمام قدرة المؤسسة على خلق قيمة اقتصادية في المدى الطويل، وشكلت هذه الظروف الدافع الأساسي في البحث عن أنظمة جديدة تواكب هذا التغيير. ونتيجة لذلك ظهرت أدوات جديدة لمراقبة التسيير تواكب التطور الحاصل من خلال قدرتها على التكيف مع المتغيرات الجديدة. ومن بين هذه الأدوات الحديثة لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية...إلخ. وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث بالتفصيل، حيث جاء تقسيم المبحث كما يلي:

## المطلب الأول: لوحة القيادة

## المطلب الثاني: بطاقة الأداء المتوازن

## المطلب الثالث: المقارنة المرجعية

## المطلب الرابع: نظام الإدارة على أساس الأنشطة

## المطلب الأول: لوحة القيادة

لوحة القيادة هي وسيلة اتصال بين جميع مراكز المسؤولية وأداة تحليل ومراقبة. وظهرت فكرة لوحة القيادة لأول مرة سنة 1930 ، على شكل نسب وبيانات ضرورية تسمح للمسيرين بتوجيه المؤسسة نحو الأهداف المسطرة، ذلك بمقارنة النسب التقديرية بالنسب الحقيقية، وفي 1948 تطور المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية وكان يستعمل من طرف المؤسسات التي تعمل على مبدأ النظام التسيير التقديري.<sup>1</sup>

تعتبر لوحة القيادة واحدة من أهم أدوات التسيير فهي تطلع بمهمة الرقابة كمهمة أساسية غير أنها في الوقت الحالي تحولت من أداة رقابة بسيطة إلى أداة مساعدة يعتمد عليها أصحاب القرار في قيادة المؤسسات، وأداة تنسيق و اتصال بين مختلف مستويات المؤسسة.

## أولاً: مفهوم لوحة القيادة

عرفها (Michel Leroy) بأنها: "عرض تركيبي وبيداغوجي لمؤشرات التسيير التي تسمح لأي مسؤول بمتابعة وتحديد الأهداف في وحدته التسييرية وتقديم الحسابات".<sup>2</sup>

وعرفها كل من (C.Alazard & S.Sépari) على أنها: "مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات و التنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها".<sup>3</sup>

ويضيف Yves jean Saulou أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسؤول، والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر.<sup>4</sup>

ومنه يمكننا إعطاء التعريف التالي للوحة القيادة فهي أداة مساعدة تسمح لمراقبي التسيير بعرض مؤشرات الأداء الخاصة بالمؤسسة في صورة واضحة يسهل على مستخدميها قراءتها وفهمها، كما أنها تسمح بعرض

<sup>1</sup> Mykita Patrick, Tuszynski Jack, **Comptabilité Analytique 2, Contrôle de Gestion, Op.Cit**, P 202.

<sup>2</sup> Michel Leroy, **Le Tableau de Bord au Service de L'entreprise**, Edition D'organisation, Lyon, France, 1998, P 12.

<sup>3</sup> Claude ALAZARD A, Sabine SÉPARI, **Contrôle de Gestion, , Op.Cit**, P 591.

<sup>4</sup> Saulou Jean Yves, **Le Tableau de Bord du Décideur** , Les Éditions D'organisation , Paris, France, 1982 , P 40.

الفروقات بين الأداء المستهدف والنتيجة المحققة بشكل ملفت للانتباه، وهي أداة مهمة جدا بالنسبة للإدارة العليا لأنها تسمح لهم بالتعرف على الإختلالات المسجلة بسرعة وبالتالي اتخاذ القرارات التصحيحية في وقتها.

ويصنفها (Xavier Bouin & Francois-Xavier Simon) إلى فئتين، كل واحدة منها تكمل

الأخرى:<sup>1</sup>

أ- مؤشرات النتيجة والأداء، يقيس النتائج المحققة؛

ب- مؤشرات المتابعة أو القيادة، يقيس وضعية التقدم في خطة العمل.

كما يتم تصنيفها أيضا على :

أ- مؤشرات مالية: تعد الأقدم والأكثر استخداما في تقييم الأداء، تستند إلى المعلومات المالية المنتجة من

طرف المصالح المحاسبية في المؤسسة، أو تلك التي يتم تجميعها من مصادر المعلومات الخارجية المتاحة؛

ب- مؤشرات غير مالية: تستند إلى المعلومات غير المالية التي تحصل عليها المؤسسة من مختلف الفروع

والأقسام أو من البيئة المحيطة به.

### ثانيا: أهمية ومزايا لوحة القيادة

تكتسي لوحة القيادة مجموعة من المزايا وهي ذات أهمية في المؤسسة، سوف نستعرض أهمها فيما يلي:<sup>2</sup>

1- **أهمية لوحة القيادة:** تستمد لوحة القيادة أهميتها لجملة من العناصر نتناول البعض منها فيما يلي:

أ- تساعد لوحة القيادة على مراقبة المؤسسة؛

ب- تعتبر لوحة القيادة أداة تدخل ضمن وظائف مراقبة التسيير؛

ج- تساعد لوحة القيادة على التنبؤ والتي من خلالها يمكن مقارنة المقدر مع ما هو فعلي؛

د- إمكانية اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب؛

هـ- تعتبر أداة من ضمن أدوات الاتصال.

<sup>1</sup> Bouin Xavier, Simon Francois-Xavier, **Les nouveaux visages de contrôle de gestion**, Edition Dunod , Paris, France , 2004, p.86

<sup>2</sup> زينب بوغازي، رقاد سليمة، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصر، المجلد 6، العدد 1، جامعة المسيلة، الجزائر، 2021، ص292.

## 2- مزايا لوحة القيادة: تتميز لوحة القيادة بمجموعة من الميزات المهمة والتي تزيد من أهميتها بالنسبة

للمؤسسة من بينها:

- أ- نظام سهل الاستعمال ويسهل ممارسة المسؤوليات؛
- ب- تساعد في تقييم الأداء في المدى القصير؛
- ج- تساهم في اتخاذ القرارات؛
- د- تهدف للاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال؛
- هـ- توضح وضعية المؤسسة ومحيطها؛
- و- توضح مدى تطابق النشاط الفعلي مع التقديري؛
- ز- توجه المسؤولين بإعطاء العناية والاهتمام بمصلحة المؤسسة؛
- ح- تساهم في إمكانية التحاور اللازم بين أرباب المؤسسات بهدف تدعيم وتطوير السبل الإيجابية؛
- ط- تمكن من الاستغلال الفوري للمعلومات.

### ثالثا: الوظائف الأساسية للوحات القيادة

لوحات القيادة مجموع من الوظائف الأساسية في المؤسسة منها:

## 1- أداة لقياس الأداء والمساعدة في اتخاذ القرارات: تسمح لوحات القيادة بإظهار النتائج المالية (رقم

الأعمال، الهوامش...)، والنتائج غير المالية كذلك (عدد الوحدات المنتجة...)، ومقارنتها بالأهداف المحددة، مما يسمح بقياس أداء المسؤولين.<sup>1</sup>

- أ- فبالنسبة لاتخاذ القرارات لوحة القيادة تزود المسؤولين بالمعلومات الأساسية على سير العمليات اليومية، على عكس أنظمة أخرى كالميزانية والمحاسبة التي تعتمد على معلومات تاريخية، في حين لوحة القيادة أداة تنبؤ لمجرى العمليات المستقبلية ( فعن طريق نتائج الأشهر الماضية يمكن التنبيه إلى احتمالية حدوث أخطار متوقعة في الأشهر القادمة)، فهي أداة قيادة وتحكم<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup> Michel Leroy, *Le Tableau de Bord au Service de L'entreprise, Op. Cit* .P 42

<sup>2</sup> Busson-Villa F., *L'utilisation du Tableau de Bord dans les PME*, Edition M. Gervais, Recherches en Contrôle de Gestion, Economica, Paris, 1996, P 214.

ب- وبالنسبة للاستخدام الأمثل للموارد فإن لوحات القيادة تساعد المسؤولين على التأكد من الاستعمال الأمثل والفعال للموارد، من خلال انفرادها بالقدرة علي إظهار وقياس التكاليف الخفية والتكاليف التي يصعب حسابها وتحديدتها باستعمال الأدوات التقليدية؛<sup>1</sup>

ج- وبالنسبة لنظام تسيير الميزانية تعتبر لوحات القيادة أداة تكميلية لنظام تسيير الميزانية، حيث تستعمل في عملية مراقبة الميزانية من خلال وضع أهم المؤشرات التي يرغب المسؤول في متابعتها باستمرار والتي تساعد في تحقيق أهدافه بشكل جيد و اتخاذ الإجراءات التصحيحية والتعديل في العمليات.<sup>2</sup>

**2- أداة حوار واتصال:** تسمح لوحات القيادة بعملية الاتصال ومن ثم الحوار بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، فمن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على نتائج و يشرح أسباب الانحرافات والإجراءات التي اتخذها، كما يمكن لأي مسؤول أن يحصل على التوجيهات التي تساعده في إدارة عملياته. ومن خلالها تستطيع الإدارة العليا تحقيق التنسيق بين الإجراءات التصحيحية المتخذة للانحرافات والعمل على تحسين الأداء الإجمالي للمؤسسة بدلا من التعظيم الجزئي. ففي بعض الحالات يكون من الأجدر مراجعة الأهداف المبدئية.<sup>3</sup>

**3- أداة للتحفيز ولتنمية مهارات المسؤولين:** تعتبر لوحة القيادة مرآة تعكس صورة لأداء المسؤولين وتظهر قابليتهم على رفع التحديات التي واجهوها، فلوحة القيادة تولد لديهم شعورا بالتقدم نحو تحقيق الأهداف و تحفزهم لذلك، كما أن التحسيس المستمر بالنقاط الأساسية في عملية التسيير والقيام بعمليات التفكير و التحليل لإيجاد أفضل الحلول للمشاكل التي واجهتها المؤسسة، كل هذا ينمي مهارات وقدرات المسؤولين ويمنحهم القدرة على اتخاذ القرارات والتواصل مع الأعضاء في المؤسسة بغرض تحفيزهم و دفعهم نحو تحقيق أداء أفضل، لذا يمكن القول أن لوحة القيادة تساهم بشكل كبير في تطوير ثقافة التسيير بالمؤسسة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Henri Savall, Véronique Zardet, **Maîtriser les Coûts et les Performances Cachés**, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Economica, Paris, 1989, P 5.

<sup>2</sup> Jacques Muller, Thierry Cuyaubère, **Contrôle de Gestion Tome2**, 2<sup>ème</sup> édition, Edition La Villeguerin, Paris, France, 2000, P 204.

<sup>3</sup> بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة المسيلة، 2006، ص 128.

<sup>4</sup> Michel Leroy, **Le Tableau de Bord au Service de L'entreprise**, Op.Cit, PP : 42-43.



## المطلب الثاني: بطاقة الأداء المتوازن

يعود ظهور بطاقة الأداء المتوازن إلى الأبحاث والدراسات التي قاما بها كل من كابن ونورتن، حيث كانت البداية حين قام معهد نولن ونورتن بإجراء دراسة بعنوان " قياس الأداء في مؤسسة المستقبل" وهذا بمشاركة 12 مؤسسة في مجالات مختلفة في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد كان المحرك الأساسي لهذه الدراسة واقتناع المشاركين بأن طرق قياس الأداء التقليدية لم تعد تفي بالغرض المطلوب، واستغلقت الدراسة عاما كاملا وكانت النتيجة وضع حجر الأساس لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن، وقد تم تلخيص النتائج في كتاب "Scorcard the Balanced"<sup>1</sup>.

## أولاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

حتى نتمكن من التعرف على بطاقة الأداء المتوازن نرجع إلى التعريف الذي قدمه مخترعي هذه الأداة، حيث عرفها كل من كابن ونورتن بأنها " نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للمؤسسات لتتبع ترجمة رؤيتها الإستراتيجية من ضمن مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء التي تستخدم في مقاييس الأعمال فقط، ولكن لتحقيق الترابط واتصال الإستراتيجية بالأعمال، ولمساعدة التنسيق الفردي التنظيمي وإنجاز الأهداف العامة"<sup>2</sup>.

ولقد أيضا عرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها " مفهوم يساعد على ترجمة الإستراتيجية إلى عمل فعلي، وهي تبدأ من رؤية المؤسسة واستراتيجياتها ومن تحديد العوامل الحرجة للنجاح وتنظيم المقاييس التي تساعد على وضع هدف وقياس الأداء في المجالات الحرجة بالنسبة للاستراتيجيات"

وكتعبير تدل بطاقة الأداء المتوازن "على كيفية خلق التوازن بين عوامل متعدد مختارة تعكس إستراتيجية الأعمال"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> صالح اليأس، بن أحمد سعديّة، مرجع سبق ذكره، ص166.

<sup>2</sup> عريوة محاد، حاوي محمد، أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر المجلد 2، العدد4، 2017، ص 138.

<sup>3</sup> عبد اللطيف عبد اللطيف، بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 28، العدد1، سوريا، 2006، ص: 144-145.

كما عرفت بأنها: "أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لقياس وتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما إنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة"<sup>1</sup>.

مما سبق يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن هي أداة قياس وتقييم إدارة الأداء الإستراتيجي من خلال مجموعة متكاملة من المقاييس المالية وغير مالية في إطار متكامل لتبرز العلاقة بين الأهداف والمؤشرات وكل ذلك يشكل سلسلة متكاملة ومترابطة لمتابعة مدى انجاز ما هو مسطر من أهداف لتبرز الانحرافات وتساعد على تصويبها وتصحيحها في الوقت المناسب، كما تعمل على تفادي تكرار هاته الانحرافات.

### ثانيا: أهمية ومزايا بطاقة الأداء المتوازن

**1- أهمية بطاقة الأداء المتوازن:** تأتي أهمية بطاقة الأداء المتوازن من أهمية مكوناتها، فقد اقترح كابلن ونورتن عدة مقاييس جديدة ضرورية لحساب المعلومات ومواكبة العصر الرقمي، وأهمية الأصول غير الملموسة وذلك للأسباب التالية:<sup>2</sup>

- أ- تلعب الأصول الغير ملموسة دورا مهما في بناء وتنمية العلاقة بالعميل، تحافظ على ولاء العملاء الحاليين وتمكن من خدمة قطاعات وأسواق جديدة بكفاءة وفعالية؛
- ب- تدعم الأصول غير الملموسة القدرة على تنمية وتطوير منتجات مبتكرة؛
- ج- تمكن الأصول غير الملموسة المؤسسات من إنتاج سلع وخدمات ذات جودة عالية وتلاءم مختلف رغبات العملاء بتكلفة منخفضة وفي أقصر وقت وإنتاجية متميزة؛
- د- تساعد الأصول غير الملموسة من تحفيز قدرات ومواهب العاملين لعمل تطوير مستمر وتسمح بتقديم ملموس في عالم تكنولوجيا المعلومات وقواعد البيانات.

**2- مزايا استخدام بطاقة الأداء المتوازن:** إن تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن على المؤسسات يساهم في تعزيز قدراتها، وتبليور من خلال استخدامها العديدة من المنافع حيث يساعد هذه المؤسسات فيما يلي:

<sup>1</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، رمضان فهيم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس بطاقة الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، المنصورة مصر، 2006، ص 192.

<sup>2</sup> بلعجوز حسين، عريوة محاد، تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات الاقتصادية بالجزائر، المجلة العربية للإدارة، مجلد 37، العدد 2، جامعة دول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2017، ص ص: 138-139.

أ- تعطينا بطاقة الأداء المتوازن أداة قيمة يمكن استخدامها لفهم حالة المؤسسة وتحقيق ديناميكيته لتكون تنافسية على المدى البعيد، كما إنها تزودنا بتوثيق للتنمية المستمرة، وهذه المقاييس للرقابة لا بد أن توجه المؤسسة باتجاه تحقيق أهدافها ورؤيتها.

ب- تربط بطاقة الأداء المتوازن بين السبب والنتيجة المفترضة من خلال أكثر الاستخدامات أهمية لتعكس كيفية تقوية هذه الروابط وما هو الوقت المتضمن وما هو الشكل المحدد للمناقشة الخارجية والتغيير.<sup>1</sup>

ج- تعمل بمثابة حجر الأساس للنجاح الحالي والمستقبلي المؤسسة، كما تساعد المؤسسات بالتركيز الكامل على ما ينبغي عمله لزيادة تقدم الأداء، وتعمل كمظلة للتوزيع المنفصل لبرامج المؤسسة مثل الجودة، إعادة التصميم وخدمة العميل؛

د- تتمكن من خلال الأبعاد الأربعة (والتي سيتم التطرق إليها لاحقاً) من مراقبة النتائج المالية وفي الوقت نفسه مراقبة التقدم ببناء القدرات واكتساب الموجودات الغير ملموسة؛

هـ- تبقي على المعايير المالية كملخص مهم لأداء العمل والإدارة، في نفس الوقت تلقي الضوء على مجموعة من المقاييس الأكثر عمومية وتفاعلاً وترابطاً بين العملاء والعمليات الداخلية والعاملين وأداء النظام لتحقيق نجاح مالي طويل؛

و- تترجم الرؤية والإستراتيجية لمختلف الفاعلين في المؤسسة، وتعمل على إيجاد الترابط بين الأهداف ومقاييس الأداء، بالإضافة إلى المبادرة بالتنسيق الاستراتيجي؛

ز- مساعده المؤسسة بالتركيز على التفكير الشمولي، وذلك على ما ينبغي عمله لزيادة تحسين مستويات الأداء؛

ح- التغذية العكسية والتعلم للتقدم نحو الأمام من اجل اكتشاف الانحرافات بسرعة والتحديد المبكر لها وتصحيحها وتحسين الإستراتيجية عند الحاجة؛

ط- تزود المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسستهم؛

ي- تعطي الإدارة صورته شاملة على طبيعة العمليات لمختلف الأعمال؛

ك- تشجع الحوار ضمن المؤسسة حول الأحداث والتوقعات الإستراتيجية؛

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، ط1، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 153.

- ل- تربط بين الغايات والأهداف الإستراتيجية، وبين الأنشطة والفعاليات والخطط قصيرة الأجل.
- م- تخلق نموذج شامل للإستراتيجية الذي يسمح لكل الموظفين من رؤية كيف يساهمون في النجاح التنظيمي.<sup>1</sup>

### ثالثا: الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن

يتضمن الإطار العام لنظام بطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد أو ركائز أساسية تعمل معا من خلال العلاقات السببية بين كل منها والآخر لتحقيق إستراتيجية المؤسسة في ضوء المهام والأهداف المحددة لها ويمكن توصيف وعرض الإطار العام لهذه الأبعاد الأساسية الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن على النحو التالي:<sup>2</sup>

- أ- البعد المالي: والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي: لكي ننجح ماليا ما هي الطريقة والكيفية التي نتعامل بها مع المساهمين؟
- ب- بعد العملاء: والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي: إذا أردنا أن ننجح في رؤيتنا الإستراتيجية فما هي الطريقة التي يجب أن ننظر فيها إلى عملائنا والمستفيدين من أنشطتنا؟
- ج- بعد العمليات والأنشطة الداخلية: والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي: لكي نرضي أصحاب المصالح بالمؤسسة والعملاء، ما هي الأعمال الداخلية التي يجب أن تتميز بها؟
- د- بعد النمو والتعلم: والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي: حتى ننجح في العمل والأداء البنائي الفعال ما هي الكيفية التي نحافظ بها على قدرة التعلم والنمو.

تتصل الأبعاد الأربعة للبطاقة فيما بينها من خلال علاقة السبب والأثر، حيث يدعم كل بعد الآخر وتساهم مجتمعة في قياس مدى تحقيق الإستراتيجية، ويؤكد كل من Kaplan et Norton أن تسجيل وتحقيق المحاور يتم بشكل تسلسلي من أسفل إلى أعلى، حيث تسمح جهود التعلم والنمو بتحسين العمليات الداخلة ما يؤدي إلى زيادة رضا الزبائن، وبالتالي يولد في النهاية النتائج المالية التي تحقق رضا المساهمين.<sup>3</sup>

لاحظ Maisel أن البطاقات الأربع لقياس الأداء تدعم بعضها بعضا، فالتعليم والنمو يدعم العمليات الداخلية ويؤثر على رضا العاملين، والتي بدورها تؤثر في رضا المستفيدين، وكل هذا يؤثر في المؤشرات المالية،

<sup>1</sup> وائل صبحي إدريس، طاهر محسن منصور، مرجع سبق ذكره، ص 131.

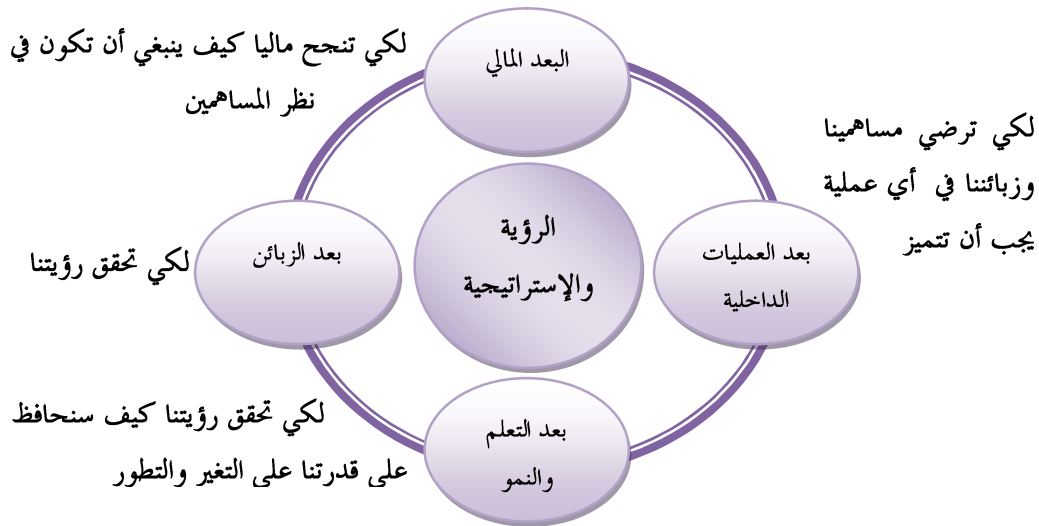
<sup>2</sup> بلعجوز حسين، عريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص 172.

<sup>3</sup> صالح الياس، بن أحمد سعدية، مرجع سبق ذكره، ص 168.

وهذا ما أيدته بعض الدراسات الأجنبية في عديد من دول العالم الأوربية، سواء على مستوى التقييم للقطاع العام أو القطاع الخاص أو الوحدات الحكومية.

وأشار الزرير أن هناك العديد من العمليات تمثل علاقات سبب ونتيجة، وأن تلك المقاييس تحقق العلاقة بينهم من أجل إدارة تلك العمليات الداخلية بحيث تتضمن تلك العلاقة بطاقة الأداء الأربعة، ويتم وصف تلك العلاقة من خلال رسم استراتيجيات خاصة تمثل العلاقات السبب والنتيجة لبيان كيفية الربط بين الاستراتيجيات الفرعية مع بعضها البعض وبين مؤشرات الأداء.<sup>1</sup>

### الشكل رقم (3-23): الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن



المصدر: صالح الياس، بن أحمد سعديّة، مرجع سبق ذكره، ص 168

### المطلب الثالث: المقارنة المرجعية

يحظى مفهوم المقارنة المرجعية بالاهتمام كونه مصطلح حديث نسبيا في الدراسات الإدارية مما دفع بالكثيرين إلى تناوله بالدراسات والتحليل. وتعد المقارنة المرجعية واحدة من أهم أدوات الإدارة الحديثة التي تستخدم لإجراء عمليات التطوير والتحسين المستمر في المؤسسات على اختلاف توجهاتها، وذلك من خلال قيام المؤسسة بقباس أداؤها الحالي ومقارنته بأداء المؤسسات الرائدة في القطاع نفسه للتعرف على الكيفية التي حققت بها ذلك النجاح و إتباعه.

<sup>1</sup> مصطفى عبد الرزاق حردان، أثر إستراتيجية الموارد البشرية في الأداء الإستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي في الأردن، رسالة ماجستير، تخصص الإدارة العامة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2017، ص 45.

## أولاً: مفهوم المقارنة المرجعية

تعرف المقارنة المرجعية بأنها: "العملية المستمرة لقياس المنتجات والخدمات والأنشطة مقابل المستويات الأفضل للأداء التي غالباً ما توجد في الوحدات المنافسة أو وحدات أخرى لديها عمليات مشابهة".<sup>1</sup>

كما تعرف أيضاً بأنها: "تقنية وأسلوب منظم للتعلم من الآخرين وجلب المعرفة منهم، من خلال الملاحظة لنماذج الأداء المتميزة التي قد تتوفر داخل المنظمة أو المنظمات الأخرى التي اكتسبت خبرات في مجالات معينة للعمل والتي يمكن إجراء مقارنة معها بأسلوب شرعي".<sup>2</sup>

أما (David T.keans) فيرى أن المقارنة المرجعية هي: "عملية مستمرة ومنهجية لتقييم المنتجات، الخدمات والطرق بالنسبة للمنافس الأكثر جدية أو تلك المؤسسات الرائدة في الأسواق".

تتميز المقارنة المرجعية بما يلي:<sup>3</sup>

- أ- عملية مستمرة: المقارنة المرجعية هي تساؤل مستمر للجهد الواجب بذله للتحسين المتواصل؛
- ب- عملية منهجية: نهج منظم ومهيكل ضمن خطوات ووسائل محددة لتبني أفضل النشاطات؛
- ج- عملية تقييم: مقارنة وقياس الفوارق في الأداء، معرفة أسبابها ومن تقدم تدوين التقدم الملحوظ؛
- د- عملية شاملة: كونها عملية تشمل جميع جوانب المؤسسة، الخدمات المنتوجات المساهمة في إشباع حاجات المستهلك، طرق وأساليب التصنيع والتسويق، وحتى أنظمة وطرق الإدارة. والمنافسين والمؤسسات الرائدة في الصناعة أي أنها مقارنة لا تشمل المنافس المباشر فقط بل حتى أولئك الناجحين في الأداء خارج نطاق الصناعة الواحدة.

## ثانياً: أهمية ومزايا المقارنة المرجعية

- 1- أهمية المقارنة المرجعية: تعمل المؤسسات الناجحة على الاستمرارية في ذلك من خلال العمل الدائم على تحسين أداؤها من خلال المقارنة المرجعية لأدائها مع المنافسين لها والمؤسسات الرائدة في مجالها، حتى

<sup>1</sup> بشر محمد موفق لطفي، وهيبة مقدم، استعمال المقارنة المرجعية لتطوير المقررات الجامعية، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 1، جامعة ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2021، ص 59.

<sup>2</sup> صالح بلاسكة، نورالدين مزياني، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 2، العدد 2، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013، ص 61.

<sup>3</sup> بن داود سفيان، الشيكور وريدة، الطرق الحديثة لخلق القيمة والابتكار المقارنة المرجعية Benchmarking في الجزائر الواقع والمعوقات، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 4، العدد 1، جامعة زيان عاشور الحلفة، الجزائر، 2017، ص ص: 130-131.

وان كانت هي الأحسن في مجالها فإنها تبحث عن مقارنة أدائها مع المعايير النظرية. ولكون المقارنة المرجعية تعد الأسلوب الذي يساعد المؤسسة على التحسين المستمر والتي تعد من مقومات البقاء والاستمرار، ويمكن إبراز أهميتها من خلال النقاط التالية:<sup>1</sup>

- أ- تساعد المؤسسة في التحديد الدقيق للفجوة بين أداءها وأداء المؤسسات الرائدة.
- ب- تساعد على توفير المناخ الملائم وتعزيز الرغبة لدى قيادة المؤسسة والعاملين فيها على تبني سياسة التغيير نحو كل ما هو أفضل وجديد.
- ج- تساعد على تحديد العمليات الحرجة وإعطائها الاهتمام اللازم والأولوية في التنفيذ.
- د- تسهم بشكل فاعل في تطوير الإبداع الفردي والجماعي.
- هـ- تزود المؤسسة بالوسائل التي تمكنها من أن تبني في ذات الوقت الذي تعالج فيه نقاط الخلل.
- و- تسهم بشكل فاعل في زيادة احتمالات تحقيق منافع إضافية للمؤسسة.
- ز- إن التركيز الخارجي لأسلوب المقارنة المرجعية يخلق مقاييس تنافسية خارجية تؤدي بالضرورة إلى زيادة كفاية وفاعلية مقاييس جودة الأداء الداخلية وتجعلها أكثر تنافسية.

**2- مزايا استخدام المقارنة المرجعية:** إن استخدام المقارنة المرجعية في المؤسسة، يساعدها في تحسين أدائها وخاصة في ظل العولمة الاقتصادية و التطور التكنولوجي الحاصل في المحيط العام للمؤسسات، ولذلك فإن المؤسسات اعتمدت الأساليب الحديثة لمواكبة هذه التغيرات. ويعد استخدام المقارنة المرجعية مهما في تحسين أداء المؤسسة لما له من مزايا عديدة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، ونذكر منها:<sup>2</sup>

- أ- توفر المقارنة المرجعية المعرفة والمعلومات المناسبة للشخص المناسب في الوقت المناسب، حيث يقول Malhoter بأن هذه الفكرة يمكن تطبيقها مع نظم المعلومات المتقدمة والحديثة التي تعكس المفهوم الذي ينص على أن الأعمال سوف تتغير إجمالاً بشكل متزايد في سوق مستقرة ذاتياً، كما يمكن للتنفيذيين من التنبؤ بالتغيير على أساس تفحص الماضي؛

<sup>1</sup> مجبل دواي اسماعيل، فاعلية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء وإمكانية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية الغير هادفة للربح، مجلة التقني، المجلد 21، العدد 6، الجامعة التقنية الوسطى بغداد، العراق، 2008، ص79.

<sup>2</sup> صالح بلاسكة، نورالدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص 61.

ب- إن التركيز الخارجي للمقارنة المرجعية يوجه كل جهود التحسين في المؤسسة نحو تقديم منتج جديد بأسرع وقت وبأحسن جودة وأقل تكلفة لإرضاء الزبون، وهذه العوامل تمثل عوامل النجاح بالنسبة للمؤسسة؛

ج- إن التركيز الخارجي للمقارنة المرجعية يوجد مقاييس أداء تنافسية خارجية تؤدي بالضرورة إلى زيادة كفاءة وفعالية مقاييس الأداء الداخلية وتجعلها أكثر تنافسية؛

د- يساعد استخدام المقارنة المرجعية المؤسسة في خفض التكاليف الناجمة عن سوء التقدير أو التنفيذ، ومنه الرفع من الأرباح؛

هـ- يساعد استخدام المقارنة المرجعية المؤسسة من سرعة تكيفها مع المستجدات الحاصلة في البيئة، كما تساعد كذلك في سرعة تصحيح الأخطاء الحاصلة أي التغذية الراجعة

و- الحصول على أفكار وطرق جديدة في الإنتاج والتسيير عن طريق الاحتكاك بالشريك المقارن معه، كما يمكن الاستفادة من التجارب الناجحة له وكذا التجارب الفاشلة والوقوف على أخطائه وتصحيحه.<sup>1</sup>

### ثالثاً: أبعاد المقارنة المرجعية

للمقارنة المرجعية مجموعة من الأبعاد سنذكر أهمها:<sup>2</sup>

أ- المقارنة المرجعية هي أداة إدارية تستخدمها المؤسسات لتقييم أدائها وكأسلوب لتحسين عملياتها وممارساتها؛

ب- هي عملية مستمرة ومتواصلة تتطلب البحث المستمر عن أفضل الممارسات لأن المؤسسات المتفوقة دائمة التغيير؛

ج- إن الغرض من إجراء عملية المقارنة هو تحسين أداء المؤسسة الراغبة في التحسين، لذا يجب تحديد العمليات الضعيفة في أدائها؛

د- ضرورة اختيار المؤسسات المتفوقة في الأداء كشريك لعملية المقارنة؛

هـ- ضرورة توفير البيانات اللازمة عن الشريك المقارن.

<sup>1</sup> صالح بلاسكة، نورالدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص 61.

<sup>2</sup> علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، ط1، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص: 29-30.



وللاستخدام الأمثل لأسلوب المقارنة المرجعية يجب إتباع الخطوات الآتية:<sup>1</sup>

- أ- اعرف نفسك، قوتك ومحدداتك؛
- ب- شخص وافهم ما الذي تفعله المؤسسات القائدة في المنطقة التي تريد التفوق فيها؛
- ج- استخدم أفضل المعالجات المتاحة؛
- د- أسس على تلك المعالجات لخلق معالجات أفضل؛
- هـ- لا تتوقف عن التحسين أبدا.

### المطلب الرابع: نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

للتمكن من فهم الجيد لنظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) يجب التعرف على الأساس الذي بني عليه، ولذلك ينبغي إعطاء صورة أولية للتعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) الذي اشتق منه مجموعة من الأنظمة ويعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) واحدا منها.

### أولا: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

إثر الأزمات المالية المتتالية وارتفاع تكاليف الإنتاج وجدت المؤسسات نفسها أمام حتمية تحديث وتطوير لطرقها الإدارية وأنظمتها التسييرية بما يواكب التحديات الجديدة، وذلك بغية التحكم أكثر في تكاليفها وزيادة كفاءة أنظمتها. ومن أمثلة ذلك أنظمة التكاليف التقليدية ونظرا للنقائص المسجلة ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لكي يعالج النقائص الموجودة فيه.

### 1- مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): سوف نستعرض مجموعة من التعاريف

لمحاولة فهم هذا النظام ومن جملة التعاريف نذكر:

تعريف Davidson لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فعرّفها على أنّها: "نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على

<sup>1</sup> إيثار عبدالمهادي آل فيحان، مقارنة المرجعية الإستراتيجية في صناعة الإلكترونيات، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 54، الجامعة المستنصرية بغداد، العراق، 2005، ص77.

أحواض الكف (Cost Pool) والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها".<sup>1</sup>

كما عرفها P.Mevellec بأنها: "مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أكثر منه نظام حساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعملها أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة، للقيادة والتحكم في قياس الأداء، للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية".<sup>2</sup>

كما عرف هذا النظام بأنه أسلوب أكثر دقة يحدد تكلفة جميع الأنشطة التي نفذت ثم يجد قاعدة مناسبة لتخصيص هذه التكاليف إلى المنتجات أو الخدمات، ويتكون ذلك من مرحلتين هما:<sup>3</sup>

أ- المرحلة الأولى: يتم تخصيص الموارد للأنشطة بناء على كمية الموارد المستهلكة في أداء النشاط؛

ب- المرحلة الثانية: فيتم تخصيص تكاليف النشاط إلى المنتجات (الخدمات والزبائن) وفقا لاستخدام هدف التكلفة للنشاط.

من خلال ما سبق نجد أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) جاء ليعالج النقائص التي كانت موجودة في الأنظمة التقليدية لمعالجة التكاليف، والتي لم تعدد تلبية طلبات مستخدميها كما أنها لم تكن تسمح بإعطاء الصورة الحقيقية لأداء عناصر المختلفة للمؤسسة، فجاء نظام (ABC) ليعالج الاختلالات الموجودة، ويكون قاطرة تقود مجموعة من الأنظمة التسييرية الحديثة، مما انعكس إيجابا على المؤسسات وأدائها.

2- أهمية نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABC): يستمد نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ABC أهميته من أهمية التحديد الدقيق للتكاليف الحقيقية للمنتجات والخدمات والعمليات الإنتاجية على عملية تقييم أداء المؤسسة وبالتالي العملية التسييرية للمؤسسة، كما انه يعتبر من الأدوات الرقابية الفعالة في مراقبة التسيير، ويمكن إبراز أهميته في النقاط التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> نجوى عبد الصمد، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2002.

<sup>2</sup> Robert Le Duff , *Encyclopédie de la gestion et du management EGM*, Edition DALLOZ, Paris, France, 1999, P161.

<sup>3</sup> بلعجوز حسين، عريوة محاد، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 45، 2016، ص 307.

<sup>4</sup> معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 2، جامعة زين عاشور الجلفة، الجزائر، 2016، ص ص: 4-5.

أ- في مجال التخطيط: إن التحليل على أساس الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل، مما يسمح بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة، هذا التصنيف يعتبر ذا أهمية كبيرة في عملية التسيير (نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM). حيث يتم العمل على تعزيز الأنشطة المضيعة للقيمة والوصول إلى التميز فيها، أو محاولة القضاء أو التقليل من الأنشطة غير المضيعة للقيمة إلى أدنى حد ممكن. وهذا ما يجعل نظام ABC أداة إستراتيجية تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة

ب- في مجال الرقابة على التكاليف: يمارس نظام ABC الرقابة على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة مع وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط مما يجعل قياس وتحليل الانحراف في ظل النظام ذو دلالة كبيرة ونتائج أفضل، في حين تركز الأنظمة التقليدية الرقابة على مستوى المنتج النهائي. يمكن نظام ABC من تخصيص التكلفة على العناصر الملائمة المختلفة (منتجات، عملاء، قنوات توزيع...)، باستخدام موجهات التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي تجنب النتائج المظلمة؛

ج- في مجال قياس الأداء: يشكل نظام ABC أداة لقياس الأداء فبمساعدة النظام يتم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط، ومن ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين هو تخفيض التكلفة وبالأخص تكلفة وحدة العامل الموجه.

كما يساعد نظام ABC على تقييم أداء الأنشطة من خلال تحديد مدى مساهمة الأنشطة في تحقيق القيمة المنتظرة من قبل العميل.

ويوفر نظام ABC مجموعة من المقاييس الغير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس موجهات التكلفة والتي تشمل الوقت والجودة؛

د- في مجال اتخاذ القرار: إن اتخاذ القرارات الإدارية الصائبة يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، فتطبيق نظام ABC يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الأنشطة ومن ثم تكاليف المنتجات بدقة كبيرة، مما يسمح بتوفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات التسعير التي تتأثر بالتكلفة، بما يسهل على إدارة المؤسسة اختيار تطبيق سياسات سعرية ملائمة.

يساعد نظام ABC في إعطاء صورة واضحة على الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة بشأن تطويرها أو تقليص منها.

إن تطبيق نظام ABC يوفر قدرا من الشفافية والدقة في المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار.<sup>1</sup>

### 3- مزايا نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة: يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

نظاما محاسبيا ونظام تسييري في نفس الوقت، وبالتالي فهم يتميز بعدة مزايا جعلت المؤسسات تتبنى هذا النظام، ومن جملة المزايا نذكر:<sup>2</sup>

أ- فاعلية الدور الرقابي لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية؛

ب- التحسين المستمر للأداء من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف؛

ج- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة، وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية مستقبلية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي؛

د- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة؛

هـ- يوفر مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة؛

و- من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام (ABC) في المؤسسات العالمية ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد.

ز- يؤثر بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف؛

<sup>1</sup> معمر بوطالي، مرجع سبق ذكره، ص:4-5.

<sup>2</sup> عادل فرقاد، أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية المؤسسات، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021، ص:99.

ح- يعمل على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل المؤسسة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، من خلال إشراك الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق؛

### ثانياً: نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

1- مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): يعرف نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM على انه: "مجموعه الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من اجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات المتحصل عليها من نظام ABC".<sup>1</sup>

كما يعرف نظام ABM بأنه: "تكامل للمحاسبة على أساس النشاط مع مفاهيم أخرى كإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة وذلك بغرض الحصول إلى نظام تسييري يسعى إلى التفوق في مجال تخفيض التكلفة، والتحسين المستمر ورفع الإنتاجية".<sup>2</sup>

وعرف أيضاً بأنه: "أسلوب لإدارة التكلفة يستخدم بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المؤسسة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية".<sup>3</sup>

2- أهمية نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM): وتبرز أهمية هذا النظام من خلال جملة من المتغيرات والمتمثلة في:<sup>4</sup>

أ- قرار التسعير: يعتبر قرار التسعير أهم القرارات الإدارية والذي يعتمد على اعتبارات التكلفة والتي يمكن تحديدها بدقة أكثر في نظام في ظل نظام ABC، إلى جانب بعض الاعتبارات المحيطة بتسويق المنتج من

<sup>1</sup> معمر بوطالي، مرجع سبق ذكره، ص 6.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 12، العدد 4، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012، ص 107.

<sup>3</sup> علي حازم يونس البامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 98، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2010، ص 231.

<sup>4</sup> معمر بوطالي، مرجع نفسه، ص 4-6.

حيث طبيعة المنتجات المنافسة والتدخل الحكومي وغيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة والتي تجعل من قرار التسعير قرار ذو أهمية.

ب- مزيج المنتجات: من بين القرارات التي تحتاج بوجود معلومات دقيقة عن ربحية المنتجات، وتطبيق السياسات التسعيرية الملائمة، والتي يوفرها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مما يسهل اختيار مجموعة المنتجات التي تساهم في تعظيم الأرباح.

ج- قرار تصميم المنتجات: إن قياس الحقيقي لنجاح مقياس لنجاح المؤسسة، يعتمد على مدى ملائمة منتجاتها لرغبات العملاء، إضافة إلى تحقيق أهدافها من وراء إنتاج تلك المنتجات، لهذا تسعى المؤسسة دائما إلى تصميم المنتجات وتنفيذها بالشكل الذي يلي احتياجات المستهلكين من حيث الجودة، الثقة، الضمانات والسعر المناسب. إن قرار تصميم المنتج وتسعيه مرتبطان معا لأنهما يشكلان البدائل المطروحة من قبل المستهلك في اختيار المنتج، لذا وجب العمل على تلبية طلبات العملاء بسرعة تنافسية، وذلك بالاعتماد على الدقة والسرعة تحليل طلبات العملاء وتنفيذها بأقل تكلفة ممكنة.

د- قرار توفير موارد الإنتاج: يوفر نظام ABC نظام معلومات عن تكاليف الإنتاج تسمح باتخاذ القرارات الإستراتيجية تتعلق بتصنيع المنتجات نصف المصنعة أو الحصول عليها من خارج المؤسسة. يعتمد نظام ABM على المقارنة المرجعية من اجل دراسة ومقارنة، وتقييم عمليات المؤسسة مع مؤسسات تؤاخذ كمرجع باعتبارها الأفضل.

تبرز أهمية نظام ABM في التحكم في التكاليف عن طريق فهمها بشكل جيد نتيجة لتحليل الأنشطة ومسبباتها والعمل على أدائها بأقل التكاليف إلى جانب إلغاء الأنشطة التي لا تضيف القيمة أي الاستغناء عن تكاليف هذه الأنشطة.

### 3- خطوات عملية الإدارة على أساس الأنشطة: تمر عملية الإدارة على أساس الأنشطة بالخطوات

التالية:<sup>1</sup>

أ- تحليل الأنشطة: بعد الإنتهاء مباشرة من تحديد الأنشطة وحساب تكاليفها، تبدأ طريقة ABM في تحليل هذه الأنشطة، لمعرفة تلك التي تسهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، تمكن هذه المرحلة الأولى

<sup>1</sup> Eric Cauvin , Bruno Neunreuther, **la contribution du contrôle de gestion au management de la valeur**, Revue française de gestion, N° 196, Edition Lavoisier, 2009, P 181.

من ضبط ومراقبة استهلاك الموارد، وعدم استخدامها بشكل غير اقتصادي. وعادة ينصح بإنهاء مرحلة تحليل الأنشطة، بإجراء مقارنة داخلية بين فروع المؤسسة التي تقوم بأنشطة مماثلة، أو مقارنة خارجية بين أفضل الممارسات مع مؤسسات أخرى، حيث تتم المقارنة على أساس معايير معينة مثل: المدة الزمنية المستغرقة، الموارد المستهلكة، مستوى رضا الزبائن... إلخ؛

ب- **تحسين الأنشطة:** من خلال البحث المستمر على تحسين الأنشطة ومسارات العمليات، يمكن للمؤسسة أن تتجهز بأحد أهم عوامل القدرة التنافسية المتمثل في السيطرة على تكاليفها والقيمة التي تخلقها. تغيير الطريقة التي يتم بها القيام بالأنشطة، وأسلوب استعمالها، ثم إعادة تخصيص الموارد، يشكل الوسيلة المثلى لتخفيض التكاليف وخلق القيمة في آن واحد.

هذه الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسات في إدارة الأنشطة والعمليات، لا يمكن أن تطبق بفعالية من طرف مختلف الأطراف في المؤسسة إلا بشرط إسنادها إلى نظام تقييم أداء مناسب.

ج- **تقييم الأداء:** يفترض تسيير الثنائية (تكلفة، قيمة) حسب أسلوب الإدارة على أساس النشاط، تحديد الأنشطة الإستراتيجية التي تتعلق بخلق وحماية الميزة التنافسية، بالإضافة إلى تقييم وقيادة أداء هذه الأنشطة الإستراتيجية. هذه العملية الأخيرة تتطلب بناء نظام قياس غير مالي للأداء دون إهمال المعلومة المالية، نظرا للدور الذي تلعبه في عملية حذف بعض الأنشطة أو تخفيض تكاليفها<sup>1</sup>.

**ثالثا: علاقة نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) بنظام التكلفة على أساس الأنشطة**

**(ABC)**

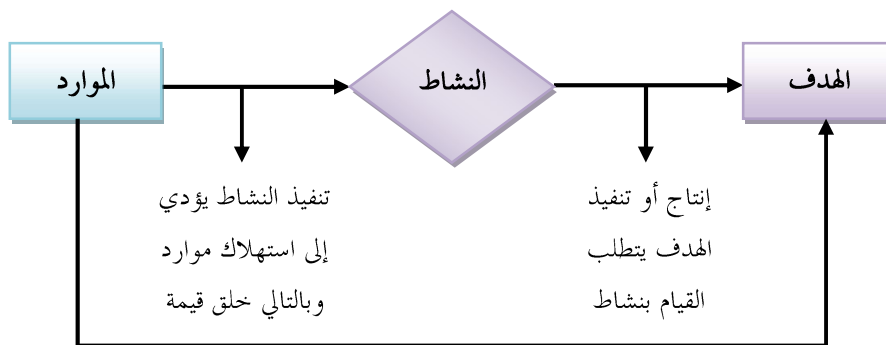
يعد نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) الإطار الذي يعمل من خلاله نظام (ABC)، حيث يشكلان نظاما متكاملًا، إذ يعتبر نظام ABC أداة رئيسية لمراقبه التسيير في نظام ABM، باعتباره مصدرا للمعلومات في الوقت نفسه يوفر نظام ABM الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام ABC على فكرة أن النظام ABC يوفر المعلومات الملائمة المتعلقة بأنشطة سلسلة القيمة (التصميم، التمويل، الإنتاج والتوزيع) هذه المعلومات تعتبر قاعدة بالنسبة لنظام ABM من اجل تحسين عمليه التسيير.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Eric Cauvin , Bruno Neunreuther, **la contribution du contrôle de gestion au management de la valeur**, Op.Cit, P 181.

<sup>2</sup> عمر بوطالبي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 4-6.

لكل من نظام ABM ونظام ABC هدفه الخاص به، فنظام ABC يهدف إلى قياس كلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة في حين نظام ABM يركز على الأنشطة بهدف إدارتها وتحسين كفاءتها، كما أن نظام ABC يوفر المعلومات المتعلقة بتكاليف الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة للقيام بوظائفها، بينما نظام ABM يستخدم هذه المعلومات بطرائق مختلفة في سبيل تحسين قيمة المؤسسة في الأسواق المالية وتحسين ربحيتها، أي أن نظام ABC يقوم على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة يتم فيها تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة من آلات وعمل ومواد خام وتقنيات على الأنشطة التي تسببت في استنفاد هذه الموارد ثم توزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات التي استفادت من هذه الأنشطة، وهذا يتطلب تحديد الأنشطة التي تتكون منها المنشأة وتحديد مجتمعات التكلفة ومسببات التكلفة ومعدلاتها، أما في ظل نظام ABM يتم تحديد القيمة المستلمة من قبل المستهلك لكل نشاط وتحديد أي الأنشطة تضيف قيمة وأيا منها لا يضيف قيمة، ثم تحديد فرص تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.<sup>1</sup> والشكل التالي يوضح العلاقة بين النظامين (ABC) و (ABM):

الشكل رقم (3-24): العلاقة التي تحكم نظام ABC ونظام ABM



Source : Charles T. Horngren, Srikant M. Doter, George Foster, **Cost Accounting : A Managerial Emphasis**, 10 th Edition Prentice-Hall, USA, 2000, P 348.

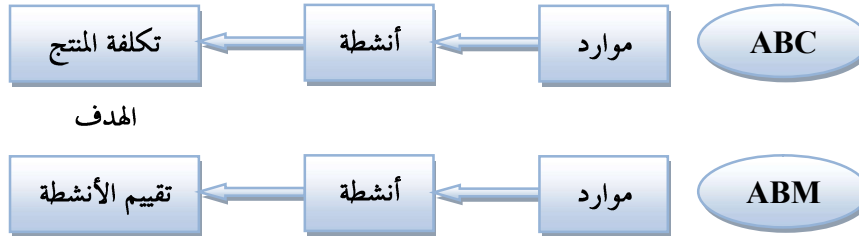
إذا كان نظام ABC يهدف إلى تقديم بيانات عن المنتج أو المراحل الإنتاجية، بهدف تحديد تكلفه المنتج، أما في نظام ABM فإن التحليل يهدف إلى تحسين أداء هذه الأنشطة من خلال البحث عن المسببات الأصلية لحدوثها ودراساتها، من أجل تقييمها بواسطة مؤشرات تقييم الأداء المالية والغير المالية. يقوم نظام

<sup>1</sup> علي حازم يونس البامور، مرجع سبق ذكره، ص 232.



ABC على تحليل الوضع القائم، إذ يقدم بيانات تمكن من تعديل هذا الوضع من خلال نظام ABM.<sup>1</sup> والشكل التالي يوضح الفرق بين النظامين (ABM) و (ABC):

الشكل رقم (3-25): الفرق بين (ABM) و (ABC)



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص31.

<sup>1</sup> معمر بوطالبي، مرجع سبق ذكره، ص:4-6.

## المبحث الثالث: مراقبة التسيير والآليات الداخلية للحوكمة

النجاح مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة في تعزيز أداء المؤسسة لمواصلة البقاء والاستمرار في ظل الرهانات المطروحة أمام المؤسسة باعتبارها ركيزة أساسية في تفعيل الاقتصاد الوطني والدولي على حد سواء، فظهرت الحاجة الملحة إلى عملية تقييمها، من أجل التأكد من كفاءة كل العوامل التي تهدف إلى دعم قدرتها في تحقيق البقاء والنمو في السوق.

وتعتبر أنشطة مراقبة التسيير من الوظائف الاستشارية الداخلية في المؤسسة و التي تشارك في كشف المخاطر وتطوير نظام الرقابة الداخلية و متابعة التنبؤات و تطوير إستراتيجية المؤسسة اتخاذ القرارات الصائبة وتحديد مواطن الضعف وتحسينها و كذا مواطن القوة و تطويرها و الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات وتعزيز حق المساءلة وبالتالي فان هذه الأبعاد تساهم في تبني مفهوم الحوكمة و التي تقوم على تعزيز الإفصاح و الشفافية و توفير بيئة جيدة للاستثمار و تحسين الأداء المالي و الإداري للمؤسسات و المساعدة في محاربة الفساد و استغلال المناصب و منع الأزمات والانهيارات المالية.<sup>1</sup> وهذا ما يحاول شرحه من خلال هذا المبحث الذي جاء تقسيمه كما يلي:

**المطلب الأول: علاقة مراقبة التسيير بمجلس الإدارة في إطار حوكمة المؤسسة**

**المطلب الثاني: دور مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة كآلية للرقابة الداخلية الفعالة**

**المطلب الثالث: دور مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة من خلال إدارتها للمخاطر ومكافحة الفساد**

**المطلب الرابع: دور مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة من خلال تحسين الأداء وتعزيز الشفافية**

<sup>1</sup> بوزيان عثمان، خراف مختارية، دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 4، العدد 1، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2017، ص 133.

## المطلب الأول: علاقة مراقبة التسيير بمجلس الإدارة في إطار حوكمة المؤسسة

تشير نظرية الوكالة إلى أنه في أسواق العمل ورأس المال، يتجه الوكلاء إلى تعظيم منفعتهم الخاصة على حساب حملة الأسهم في الشركة. إذ أن الوكلاء يمتلكون القدرة على أن يعملوا على تحقيق مصالحهم الشخصية مفضلين ذلك على مصالح المالكين.<sup>1</sup>

كما أنه تفترض نظرية الوكالة أن المالك غير قادر على مراقبة جميع أعمال الإدارة وأن أعمال الإدارة من الممكن أن تكون مختلفة عن تلك التي يفضلها المالك ويحدث أحيانا هذا إما بسبب الاختلاف في أهداف ورغبات الإدارة أو بسبب أن الإدارة تحاول التهرب من العمل وخداع المالكين، وهذا ما يطلق عليه عدم تماثل المعلومات، وبذلك يستعمل الوكيل معلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى لو تعارضت مع مصلحة الأصيل، ومن الممكن أن يفصح الوكيل عن بعض هذه المعلومات ويخفي البعض الآخر. والدليل على ذلك السلوك الإداري في الحرص على المصلحة هو استهلاك بعض موارد المؤسسة على شكل أجر إضافي، وتجنب المواقف التي تنطوي على المخاطرة.<sup>2</sup>

إن حالة عدم تماثل المعلومات هي الحالة التي تكون فيها المعلومات متاحة ومعروفة لطرف واحد لكن الطرف الثاني لا تتوفر لديه مثل هذه المعلومات، وتؤدي هذه الحالة إلى عدم القدرة على الوصول إلى المعلومات التي يحتاجها مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات. وفي ظل العالقة التعاقدية بين الأصيل والوكيل. ويؤثر عدم تماثل المعلومات على الكثير من القرارات المالية مثل سياسات توزيعات الأرباح، التمويل، قرارات التكوين الرأسمالي، الإفصاح الاختياري للمعلومات، احتفاظ الإدارة بالملكية في إصدارات الأسهم الجديدة.<sup>3</sup> وتنبع مشكلة عدم تماثل المعلومات من "عدم رغبة الإدارة في الإفصاح عن كل المعلومات لاستخدام المعلومات التي يتم الإفصاح عنها لتحقيق عوائد غير عادية."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> علي خلف سلمان الركابي وعمر اقبال توفيق المشهداني، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مؤتمر الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية في جامعة الزرقاء، الأردن، 2013، ص 12.

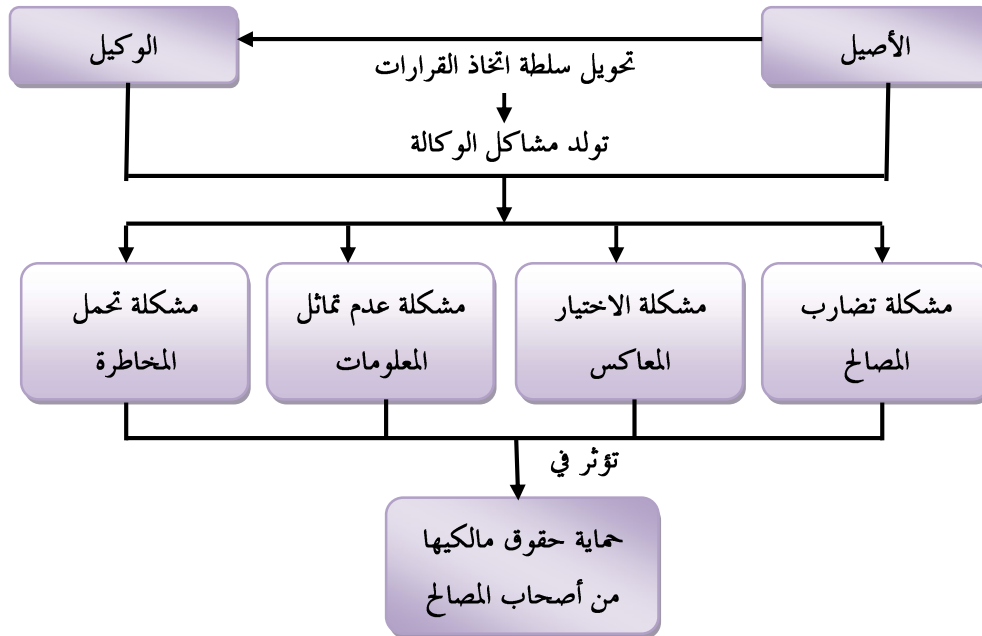
<sup>2</sup> علي خلف سلمان الركابي وعمر اقبال توفيق المشهداني، مرجع نفسه، ص 12-13.

<sup>3</sup> خالد حسن يوسف الناصر وعبد الواحد غازي محمد النعيمي، دور حوكمة الشركات في تطوير البيئة الاستثمارية واجتذاب الاستثمار الأجنبي في إقليم كردستان العراق، مجلة جامعة نوز، العراق، 2012، ص 14.

<sup>4</sup> أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المنشورة للشركات المتداول أسهمها في السوق المالي السعودي، بحث مقدم إلى الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 21، كلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010، ص 14.

ويمثل الشكل الموالي أهم المشاكل التي قد تنجم من عالقة الوكالة بين المسيرين وأصحاب المصالح:

الشكل (3-26): أهم مشاكل الوكالة



المصدر: بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، ماي 2011، ص 19.

حسب نظرية الوكالة، فإن مجلس الإدارة هو إحدى آليات رقابة المساهمين للمسيرين، ومن أجل تحقيق ذلك لا بد من تقوية مهمة الرقابة التي هي مناط بها هذا المجلس، إلا أن عدم تماثل المعلومات بين المسيرين وأعضاء هذا المجلس تقلل من فعالية هذه الرقابة. وعليه، فإن أعضاء مجالس الإدارة مطالبون بتقليص حجم اللاتماثل ويكون ذلك بالحصول على المعلومات المتعلقة بسير المؤسسة<sup>1</sup>.

ويعد مجلس الإدارة أول الآليات الداخلية الرئيسية لحوكمة المؤسسات،<sup>2</sup> فالحوكمة الجيدة للمؤسسات عن طريق إشراف مجالس إدارتها، توفر تخفيضا لتكلفة رأس المال إلى جانب الثقة في دخول الأسواق والبقاء فيها، ونظرا لأهمية الثقة التي توفرها حوكمة المؤسسات فإن المستثمرين يرحبون بتقديم مبالغ أكبر للمؤسسات ذات الممارسات الجيدة في الحوكمة عما قد يرغبون في دفعه لمؤسسات ذات ممارسات سيئة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Toufik SAADA, *Les comités d'audit en France : un an après le rapport Viénot*, Revue Finance Contrôle Stratégie, Volume 1, N° 3, 1998, P 169.

<sup>2</sup> Marc-Hubert Depret, Alain Finet, Abdelilah Hamdouch, Marc Labie, Franck Missonier-Piera, Charles Piot, *Gouvernement d'entreprise*, 1<sup>er</sup> édition, Éditions De Boeck Université, Paris, 2015, P 61.

<sup>3</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة، ط 2، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 95.

وتذهب المدونة المشتركة للمملكة المتحدة، وهي معيار في الحوكمة، إلى انه ينبغي أعضاء مجلس الإدارة تحليل أداء الإدارة من حيث تحقيق الأهداف والغايات المحددة ورصد الإبلاغ عن الأداء. وينبغي أن تكفل سلامة المعلومات المالية وأن تكون الضوابط المالية ونظام إدارة المخاطر متينة ويمكن الدفاع عنها. وينص مبدأ آخر على أن مجلس الإدارة ينبغي أن يحافظ على نظام رقابة داخلية قوي لحماية استثمارات حملة الأسهم وأصول المؤسسات.<sup>1</sup>

فمجلس الإدارة هو الرابطة التي تجمع الأطراف ذات العلاقة بنشاط وتواجد المؤسسة، ويعتبر مرتكز الأجهزة الرقابية في مراقبة المديرين التنفيذيين، ويتمتع بجملة من الخصائص المتعلقة بشكله بين الصيغة التقليدية والصيغة المزدوجة، وحجمه بين المجالس الصغيرة والكبيرة، واستقلاليته (عدد الأعضاء الذين لا يمتلكون مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة في مجلس الإدارة) تماشياً مع نوعية الملكية (مركزة أو مشتتة) بالمؤسسة.<sup>2</sup> وبالتالي فان مجلس الإدارة مسؤول عن مراقبة تسيير المؤسسة.<sup>3</sup>

يجب أن يضمن مجلس الإدارة بأن هيكل إدارة المخاطر التشغيلية يخضع لوظيفة تدقيق داخلي فعالة وشاملة ومستقلة وتنفذ من قبل موظفين أكفاء ومدربين بشكل ملائم، ويجب أن لا تكون وظيفة التدقيق الداخلي مسؤولة بشكل مباشر عن إدارة المخاطر التشغيلية.<sup>4</sup>

كما أن المساهمون يحرصون على مراقبة نشاطات المديرين من خلال هيئات خارجية مستقلة كالمدققين القانونيين الخارجيين وأيضاً هيئات رقابة داخلية أبرزها هيئة مراقبة التسيير، ففي إطار قيام المديرين بعملية التخطيط الذي يخدم الأهداف الطويلة الأجل للمساهمين، فمراقبة التسيير قد تعمل كمستشار مالي و مترجم لتلك الأهداف الكمية والنوعية، حيث يتحكم مراقب التسيير في الميزانيات التي يتم تكيفها مع البرامج التي يحددها المساهمون للمديرين.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Nicolas Berland, Yves de Rongé, **Contrôle de gestion**, 4<sup>ème</sup> édition, Éditions Pearson, France, 2019, PP : 15-16.

<sup>2</sup> مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 1، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص 142.

<sup>3</sup> AFEP-MEDEF, **code de gouvernement d'entreprise**, version 2018, P 3.

<sup>4</sup> نايف فارس الديحاني، فاعلية قواعد حاكمية الشركات في إدارة المخاطر غير النظامية وفقاً لقرارات لجنة بازل 2 في البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2005، ص 79.

<sup>5</sup> Michel LEROY, DCG11- **Contrôle de Gestion**, 1<sup>er</sup> édition, Éditeur Dunod, Paris, France, 2016, P 06.

وقد يكون لمراقبة التسيير دور في الحد من تضارب المصالح ويكون عن طريق السيطرة على أفعال المسيرين بالاستعانة بإجراءات الرقابة التي تسمح بقياس المخرجات الناجمة عن تصرفاتهم وفحص أداءهم ومنها مراقبة تنفيذ الخطط المرسومة لهم ومراقبة الميزانية. ويؤدي عدم تماثل المعلومات إلى "خلق فجوة بين المسيرين والمساهمين يتوجب على مجلس الإدارة معالجتها بواسطة الأنظمة الرقابية التي هي مجوزته والتي يلعب مراقبي التسيير دورا بارزا في تقليل الفجوة بين المسيرين والمساهمين نتيجة عدم تماثل المعلومات من خلال المعلومات التي تحتويها أدوات مراقبة التسيير من لوحة قيادة و بطاقة الأداء المتوازن... إلخ . الذين أشرفوا على تصميمها وتطبيقها.<sup>1</sup>

ولقد أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بالحوكمة على ضرورة وجود وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، بل أشارت إلى أن وجودها يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالمؤسسة الاقتصادية. كما تقوم بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الدقة في المعلومات المقدمة للأطراف المسؤولة، نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات الرقابة ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية الرقابة.

### المطلب الثاني: دور مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة كآلية للرقابة الداخلية الفعالة

إن الأزمات المالية التي تهمز العالم حاليا و الإخفاقات المتتالية للمؤسسات، آخرها قضية إفلاس بنك وادي السيليكون (سيليكون فاي SVB). تظهر احتمال عدم كفاءة نظم الحوكمة القائمة وتؤدي إلى التشكيك في دور الرقابة الخارجية في الحوكمة الرشيدة. وضرورة تقديم الرقابة الداخلية ولا سيما مراقبة التسيير كآلية بديلة لحل مشاكل الوكالة. فالرقابة الخارجية كانت غير فعالة لأنها لم تتمكن من حماية مصالح حملة أسهم المؤسسات أو تنبيههم إلى تدهور حالة مؤسساتهم. لذلك لم تكن قادرة على حل نزاعات الوكالة.<sup>2</sup>

### أولا: مراقبة التسيير كآلية للرقابة الداخلية

إن أصحاب المصالح يركزون على علاقات الإدارة العامة مع الوظائف المختلفة في المؤسسة، وتحديد الروابط التي تربط جميع الجهات الفاعلة فيها، بهدف العمل المشترك على تحسين الأداء الداخلي وإدارة المؤسسة

<sup>1</sup> Malcolm S. SALTER, **Notes on Governance and Corporate Control**, Journal of Strategic Management, Education 1, N° 1, Senate Hall Academic Publishing, 2003, P 10.

<sup>2</sup> Azzouz Elhamma , Fatma Ben Slama, **Le Contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité**, El-Bahith Review, Volume 11, université Kasdi Merbah d'Ouargla, Algérie, 2012, PP : 1-2.

بشكل سليم، من أجل التطبيق الجيد لمفهوم حوكمة المؤسسة ولحماية مصالح جميع الأطراف، وهكذا فإن الإدارة الرشيدة تأخذ في الاعتبار الأداء المتوازن لأجهزة الإدارة وتدفق المعلومات، فضلا عن فعالية هيئات الرقابة وسلوك المديرين التنفيذيين. ونتيجة لذلك فإن آليات الحوكمة تؤكد على أهمية التنسيق بين وظيفتي مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي وضرورة التكامل بينهما.<sup>1</sup> فكلما كان هناك تعاون وارتباط بين الوظيفتين بشكل كبير فإن ذلك حتما سيعزز التحكم الجيد في المؤسسة.<sup>2</sup>

وتعتبر الأنشطة الحالية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ووظائف مساعدة للإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق (إذ وجدت) ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي وأصحاب المصالح الآخرين إذا تم تجهيزها فإنها ستقوم بدور هام ورئيسي في تعزيز وتفعيل الحوكمة، وبالرغم من أن مجلس الإدارة هو المسؤول عن عملية الحوكمة بالمؤسسة إلا أنه يعتمد على أطراف أخرى كالإدارة التنفيذية والمدراء والمدققين للمساعدة في القيام بمسؤولياته في الحوكمة، ومن ثم يعتبر التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير أحد الأطراف التي تساعد مجلس الإدارة في عملية الحوكمة فهي مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عملية الحوكمة.<sup>3</sup>

وتقوم مراقبة التسيير بدور الحوكمة المؤسسية من خلال عرض أداء المديرين والعمل كشبكة تحليل للنهج التنظيمي وهو عامل رئيسي في حوكمة الشركات، بما يكفل تطبيق القواعد والإجراءات وكذلك الرقابة واتخاذ القرارات. ويحافظ على تناسق نظام المعلومات مع احتياجات المؤسسة، ويكفل استمرار أداء الخدمات، والمواءمة الإستراتيجية بين نظام المعلومات والمبادئ التوجيهية العامة. ولذلك فإن دور مراقبة التسيير يتسم بأهمية كبرى ويعمل كأداة للحوكمة الرشيد. ويعتبر أيضا جزءا أساسيا من الرقابة الداخلية.

وبالإضافة إلى ذلك تمكن مراقبة التسيير المديرين من الحفاظ على كفاءة مؤسستهم مع ضمان التنسيق بين جميع الإدارات اللامركزية. وهي تضطلع على وجه التحديد بهذه الوظيفة المتمثلة في تنسيق الجهود والإجراءات وتوجيه الإدارة، لأنها تتيح لنا معرفة ما إذا كانت أهداف كل من المسؤولين تتماشى مع أهداف

<sup>1</sup> Jacques RENARD, Sophie NUSSBAUMER, **Audit interne et contrôle de gestion Pour une meilleure collaboration**, Eyrolles Éditions d'Organisation, Paris, France, 2011, P 13.

<sup>2</sup> سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم المراجعة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، المؤتمر السنوي الخامس حول: المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2014، ص 24.

<sup>3</sup> صالح محمد يزيد، اثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على الرفع تنافسية المؤسسة، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص 152.

المؤسسة. وهو يتيح فرصة لرصد الإنجازات وتوضيح القرارات واعتماد طرق لتصحيح الأخطاء. وبدون مساعدة هذه المراقبة سيكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل تنفيذ الاستراتيجيات اللازمة لإدارة المؤسسة. فمراقبة التسيير تمتاز بمعرفتها بكل ما يتعلق بالمؤسسة من معرفة دقيقة بخطوط الأعمال للمؤسسة ومنتجات السوق والمخاطر ورأس المال الثابت، وأنواع المنافسة... إلخ.

وتشمل مراقبة التسيير مجموعة الآليات والطرق التي تسمح للمؤسسة بالتأكد من أن مواردها تستخدم شروط فعالة، وتأخذ بعين الاعتبار التوجهات الإستراتيجية والأهداف الجارية التي وضعتها الإدارة، فمراقبة التسيير تعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة، وقد تطورت من مجرد وظيفة لتحليل التكاليف أو الموازنات إلى أداة فعالة لقيادة أداء المؤسسة وتحسين عملياتها، وهو ما يجعلها في بعض الحالات خصوصا في المؤسسات الصغيرة الحجم ماثلة للتدقيق الداخلي ومتكاملة معه.<sup>1</sup>

تسهم أنشطة مراقبة التسيير كآلية للتدقيق الداخلي في عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال الآتي:<sup>2</sup>

- أ- التحقق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها؛
- ب- مراقبة عملية إنجاز الأهداف؛
- ج- التحقق من المساءلة؛
- د- التحقق من الحفاظ على القيم في المؤسسة؛
- هـ- تقديم معلومات حول نتائج الأداء التشغيلي و الاستراتيجي وكذا تقييم الأداء الفعلي للإدارة التنفيذية؛<sup>3</sup>

فمراقبة التسيير هي أداة هامة لحوكمة المؤسسات، لأنها الجزء المركزي للرقابة الداخلية، فمفهوم الرقابة يشمل عنصر المحاسبة والمالية فضلا عن حماية أصول المؤسسة، وكذلك كل عناصر الرقابة والتحكم.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> بوزيان عثمان، خراف مختارية، دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 4، العدد 1، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2017، ص 127.

<sup>2</sup> Irvin N. Glem, **Internal Audit's Role in Governance: Risk and Control**, CIA Review, 11th edition, Gleim Pubns, 2004, P 115.

<sup>3</sup> بشرى المشهداني، حسنين طلب، دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 71، جامعة بغداد، العراق، 2010، 461.

<sup>4</sup> Azzouz Elhamma , Fatma Ben Slama, **Le Contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises et la rentabilité**, Op. Cit, P 03.



## ثانيا: مراقبة التسيير آلية فعالة للحوكمة

تعتبر مراقبة التسيير حلقة رئيسية من حلقات الرقابة في المؤسسة، تهتم بتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، لمساعدة المسيرين من معرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة من خلال تحديد الانحرافات والاختلالات بغية اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب لتصحيحها وتصويبها نحو تحقيق الأهداف.

فمراقبة التسيير تساعد في ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة، والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة. كما أنها تعمل على موضوعية البيانات وتكاملها وملائمتها، وأنها تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، كما أن هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب، خدمة للمؤسسة والأطراف المعنية بها، وترتبط المعلومات بالعمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق نظام الرقابة الفعال.

فمراقبة التسيير كنظام فعال للرقابة تسمح للمؤسسة بتوزيع المسؤوليات بين مختلف المصالح الموجودة في المؤسسة واستخدام مختلف أدوات مراقبة التسيير للحصول على التقارير والقوائم اللازمة، يسهل على مراقب التسيير إتمام عملية الرقابة على أتم وجه والوصول إلى الأهداف المرجوة منها، وبالتالي تحقيق الحاكمية على مستوى المؤسسة، فباحث ارم كل موظف للمهام المنسوبة إليه والقيام بها كما ينبغي، فإن ذلك يثبت تحقيق الحوكمة على مستوى هذه المؤسسة.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: دور مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة من خلال إدارتها للمخاطر ومكافحة**

**الفساد****أولاً: دور مراقبة التسيير في محاربة الفساد في المؤسسات الاقتصادية**

يتعلق هذا النوع من الفساد بالممارسة المنحرفة عن الممارسات الأساسية للعمل والقائم على الإخلال بالمصالح والواجبات العامة للمؤسسة، ينجم عنه حصول صاحب السلطة على منافع اقتصادية خاصة على حساب مصلحة المؤسسة. وهو لا يقتصر على مستوى معين أو قسم معين أو نشاط معين بل قد يمتد إلى ابعاد

<sup>1</sup> يدو محمد، سياخن ريم، رباحي صبرينة، دور أدوات مراقبة التسيير في ترسيخ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية، مداخلة في المنتدى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة علي لونيبي -البليدة 2، الجزائر، يوم 2017، ص 16.

من ذلك . وتحدث هذه الممارسات نتيجة غياب الرقابة أو نتيجة ضعف الضوابط والقواعد الحاكمة والمنظمة لعمل المؤسسة. وتشمل أيضا الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في المؤسسة و مخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية<sup>1</sup>.

تهدف الحوكمة إلى محاربة الفساد الذي قد ينجر عنه عدة آثار سلبية تنعكس على أداء المؤسسات الاقتصادية، وقد تساهم وظيفة مراقبة التسيير بأدواتها المختلفة على ضمان السير الحسن للمؤسسة واكتشاف الانحرافات والأخطاء التي يمكن أن تنعكس على مسار بالسلب على مسار المؤسسة والتي قد تكون بسبب تواطؤ بين الموظفين، وبالتالي يساهم اكتشافها في الوقت المناسب على تصحيحها قبل انعكاسها على الأداء المتوقع تحقيقه من طرف الإدارة.<sup>2</sup>

فمراقبة التسيير تساعد في حماية أموال المؤسسة وممتلكاتها، كما أنها تسهر على التنفيذ الجيد للتنظيمات والإجراءات المتخذة والتطبيق السليم للخطط الإدارية الموضوعة.

### ثانيا: إدارة المخاطر الناجمة عن التسيير

يعتبر مجلس الإدارة المسؤول بصفة أساسية عن إدارة المخاطر وتحميل هذا الدور إلى المدراء الآخرين لتسيير المخاطر كل حسب نشاطه،<sup>3</sup> كما يمكن أن تكون وظيفة مستقلة في المؤسسة متمثلة في قسم إدارة المخاطر والتي يترأسها مدير المخاطر بالإضافة إلى مساعدين في ذلك يملكون مؤهلات ومهارات خاصة. هذا بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم، أما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة فقد توكل إلى أحد المدراء ضمن توصيف وظيفي مهمته إدارة مخاطر المؤسسة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد خالد المهديني، آليات حماية المال العام و الحد من الفساد الإداري، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، جامعة الدول العربية ، القاهرة، مصر ، 2009، ص 26.

<sup>2</sup> يدو محمد، سياخن ريم، رياحي صيرينة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

<sup>3</sup> The institute Of Internal Auditors IIA, **The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management** , USA, 2009, P 02.

<sup>4</sup> خالد وهيب الراوي، إدارة المخاطر المالية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 15

وعلى العموم فمهمة إدارة المخاطر لا تكون بالتعامل مع مختلف المخاطر المحتملة فقط، وإنما التقليل منها والعمل على إزالتها،<sup>1</sup> وذلك ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين وأصحاب المصالح أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم، وأهم يقومون بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.<sup>2</sup>

تساعد مراقبة التسيير في نجاح الحوكمة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة من خلال الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها، حيث أن إبداء مراقب التسيير لرأيه المهني السليم، يمكنه من المساهمة في التأكد من مدى تطبيق الموظفين لمبادئ الحوكمة التي تبين انضباطهم واحترامهم لهذه المبادئ التي يمكن أن نعكس أدائهم الفعلي على مستوى المؤسسة.<sup>3</sup>

إن مراقبة التسيير لها دور فعال في إدارة المخاطر باعتبارها أداة مرشدة للعمل فهي تكشف عن نقاط ضعف والاحتلال في تنفيذ الأهداف والبرنامج وبالتالي يخلق فرصة لعلاجها واقتراح التعديلات اللازمة، فتقارير مراقبة التسيير تحوي على توصيات قوية جدية بالتنفيذ الفوري. ومنه يتضح أن العلاقة الموجودة بين مراقبة التسيير وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فهذا الأخير يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف المؤسسات من أجل تحسين وتقوية فعالية الكيفية التي تدير مخاطرها، وتجنباً للمخاطر والتقليل منها وإكتشاف الأخطاء قبل أن تصبح باهظة التكاليف ويعمل على حسن التعامل معها، وبالتالي يقلل من الخسائر ويرفع من أداء المؤسسة المالي وهو الهدف الذي تسعى إليه كل مؤسسة.<sup>4</sup>

**المطلب الرابع: دور مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة من خلال تحسين الأداء وتعزيز**

### الشفافية

#### أولاً: دور مراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

إن هدف أي مؤسسة إقتصادية هو العمل من أجل تحقيق أحسن أداء مالي حيث يعتبر المحرك الرئيسي من أجل التوسع في نشاطها وتحقيق الإستقلالية المالية والإستمرار في مزاوله النشاط، ويتوقف تحسين الأداء

<sup>1</sup> Eustache Ebondo Wa Mandzila, Préface de Jacques RENARD, **Le Gouvernance d'Entreprise**, Edition l'Harmattan , France , 2006, p 102.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحكومة في المصارف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 359.

<sup>3</sup> يدو محمد، سياخن ريم، رياحي صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

<sup>4</sup> يدو محمد، سياخن ريم، رياحي صبرينة، مرجع نفسه، ص 8.

المالي للمؤسسة الاقتصادية على التحكم الجيد في مختلف وظائفها عن طريق أساليب رقابية محكمة تشمل جميع نشاطات وعمليات المؤسسة، ومراقبة التسيير هي إحدى آليات الرقابة الداخلية التي تعمل في صالح المؤسسة بتقديم تقارير حول تقييم الوضع المالي للمؤسسة ومدى تحقيق الأهداف المسطرة، كما أنها تعمل على معالجة العمليات المالية للمؤسسة بكفاءة وفعالية اللازميتين تسمح للمؤسسة بعملية التحسين المستمر للأداء. فعملية تقييم أداء المؤسسة لها تأثير وانعكاسات على القرارات سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة . وعليه ومن أجل تحسين أداء المؤسسات المالي يستوجب توفر آلية رقابة جيدة للأداء تعمل في صالح المؤسسة.

تقدم مراقبة التسيير علاقة معلوماتية مع بيئة المؤسسة، حيث تظهر كدعم للاتصال المالي من خلال الميزانية، المتبوعة بمتابعة الانحرافات. من هنا يظهر التأثير المباشر والمؤكد للاتصال المالي، حيث تضمن مراقبة التسيير الرشادة المالية وبذلك تحقق المعلومة والمراقبة للمساهمين (أو لأصحاب رأس المال)، مثلاً في فرع من شركة أم، فإن مراقبة التسيير من خلال مختلف أدواتها كالميزانية، فإنها تعتبر أداة اتصال داخلية وخارجية .

كما أن عملية تحسين لأداء يتخللها الاستخدام الاقتصادي للموارد، وتجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة ومن ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد. وتعني الكفاية قدرة المؤسسة على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة. وتتبع عدة أساليب لارتقاء بالكفاية الإنتاجية من أهمها أدوات مراقبة التسيير.

تهدف مراقبة التسيير والحوكمة إلى تحسين مستوى الأداء وتقييمه عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالمعايير التي حددتها الإدارة والمستمدة من الأهداف المسطرة ووضع الخطط اللازمة لتحسينه. كما تساعد عملية الرقابة ككل على اتخاذ القرار المناسب في المناسب.<sup>1</sup>

### ثانياً: تطبيق الشفافية في المؤسسة

تساهم الشفافية في تحسين الأداء التشغيلي وتقييم المؤسسات في الأسواق، كما تساهم في تشجيع الابتكار والاستثمار الطويل الأمد في رأس المال البشري والمادي، إلى جانب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وإنشاء الملكية الفكرية. من خلال تحفيز الأداء وتوليد عائدات اعلي وزيادة ربحية المؤسسات، تساهم أيضا في نمو الإنتاجية الإجمالية للمؤسسات وهو مصدر من مصادر النمو الاقتصادي. ومن خلال الحد من سوء

<sup>1</sup> يدو محمد، سياخن ريم، رباحي صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

استعمال النفوذ من جانب المطلعين من داخل المؤسسة، تساهم كذلك في إنشاء آلية فعالة لنقل الثروات من جيل إلى جيل.<sup>1</sup>

وجوهر حوكمة المؤسسة الهادفة إلى تحقيق الرقابة وضمان تدفق المعلومات وسهولة الحصول عليها بنفس المحتوى إلى جميع مستعمليها ذلك أن التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات يتطلب خصائص تتمثل بالمصداقية والشفافية والاتصال والمعلومات.<sup>2</sup>

وبوجود مراقبة التسيير في المؤسسة يقلل من وجود الضغوطات بين المساهمين والموظفين في المؤسسة، كما يساعد وجودها في الكشف عن مختلف الأخطاء وحالات الغش وبالتالي تحقيق مبدأ الشفافية، أي انعكاس الصورة الحقيقية لما حدث في المؤسسة.<sup>3</sup>

فم خلال مراقبة المدراء المؤسسات في القطاعات المالية والحقيقية ومساءلتهم عن أفعالهم، توفير الحماية لمصالح المستثمرين وتشجيع في المقابل الاستثمارات المحلية والأجنبية المباشرة والغير المباشرة. تعمل الشفافية على كفاء استخدام الموارد وتعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم تنافسيتها بالأسواق، بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو، يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة مع الحرص على تدعيم استقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة.

وغياب الشفافية أو تدني مستوياتها يعرقل التنمية الاقتصادية من خلال الحد من الاستثمارات المحلية والأجنبية المباشرة وتضخيم الإنفاق وتحويله عن مجالاته إلى مجالات أقل فعالية وأكثر عرضة لعمليات التلاعب والغش والاحتيال.<sup>4</sup>

تعتبر الشفافية من أهم عناصر نجاح المؤسسات ونموها، لأنها تعطيها مصداقية أكبر وبالتالي تولد الثقة لدى كل الأطراف ذات العلاقة، لأن أي شك حول المؤسسة وأنشطتها يسبب مشاكل لها مما يؤدي إلى فشلها في تحقيق أهدافها وبرنامجه الاقتصادي.

<sup>1</sup> الجوزي جميلة، أهمية الشفافية في تحقيق التنمية المستدامة، *les cahiers du mecas*، المجلد 8، العدد 1، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012، ص 113.

<sup>2</sup> محلب فايزة، لعقون سليم، أهمية وظيفة مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيبي علي - البليدة-2، الجزائر، 2017، ص 10.

<sup>3</sup> يدو محمد، سياخن ريم، رياحي صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

<sup>4</sup> الجوزي جميلة، مرجع نفسه، ص 113.

كما ان مراقبة التسيير تعطي صورة حقيقية للإدارة العليا .بمدى تنفيذ الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية المختارة وتقليل المخاطر إلى أدنى حد.<sup>1</sup> ومن جملة الخدمات التي تقدمها مراقبة التسيير للإدارة العليا في المؤسسة لتساهم في شفافيتها ومنها:

أ- تقديم التقارير إلى الإدارة عن نتائج تحليلاهما الاقتصادية والمالية، اللازمة للإدارة الإستراتيجية للمؤسسة.<sup>2</sup>

ب- مساعدة المديرين التنفيذيين من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة لإدارة العمليات .

ج- توفير البيانات والمعلومات عن العمليات الاقتصادية السابقة والتي ستحدث في المستقبل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Daniela M. Salvioni, **Corporate Governance Management Control and Global Compétition**, Symphonia. Emerging Issues in Management, ISTEI - NICCOLO' CUSANO UNIVERSITY, Roma, Italy, 2005, P 40.

<sup>2</sup> Sabine SÉPARI, Guy SOLLE, Louis LE CŒUR, **Management et contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> édition , Edition Dunod, Paris, France, 2014, P 09.

<sup>3</sup> وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، مؤسسة مي للطباعة، 1991 ، ص7.

## خلاصة

إن مراقبة التسيير تعتمد على مجموعة من الأدوات التقنية والفنية من أجل ضمان بلوغ الأهداف المسطرة وفقا لإستراتيجية المؤسسة. من خلال تتبع والتحكم الجيد في أدائها وتحسينه، فمراقبة التسيير تهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسات.

كما أن مراقبة التسيير لها ارتباط وثيق مع الرقابة الداخلية التي تساهم في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة ودعم قرارات مجلس الإدارة والإدارة العليا، كما أن مخرجات نظام مراقبة التسيير تعد مصدرا مهما للمعلومات التي يعتمد عليها المدقق الداخلي في قيامه بعملية الفحص والتدقيق.

وقد استظهرنا في هذا الفصل الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير التي تهتم بالجانب المالي وغير المالي والتي ظهرت نتيجة لقصور في الأدوات التقليدية التي تهتم بالجانب المالي فقط، ومدى مساهمتها في تحسين العملية التسييرية للمؤسسة. وقد تم أيضا من خلال هذا الفصل استعراض إمكانية أن تلعب الأدوار والأبعاد المتعددة التي تتميز بها وظيفة مراقبة دورا فعال ومهم في دعم نظام الحوكمة، انطلاقا من اعتبارها وظيفة للحكم عن مدى كفاءة وفعالية الإدارة في توجيه وقيادة أداء المؤسسة، وأيضا تأثيرها من خلال تفاعلها مع مختلف الآليات الداخلية الأخرى لنظام الحوكمة.

فالحوكمة لم يعد يقتصر تطبيقها فقط على المستويات العليا من السلم الهرمي للمؤسسة الاقتصادية، بل أصبحت متغلغلة في كل الوظائف الإشرافية والرقابية التي من شأنها العمل على تكريس مبادئها وركائزها، بل أكثر من ذلك أصبحت ثقافة جديدة يحاول أصحاب المصلحة تكريسها لتحسين أداء المؤسسة وتعظيم قيمتها.

**الدراسة الميدانية**

**دراسة حالة**

**مؤسسة تسويق المعدات والآلات**

**الفلاحية**



## تمهيد

تميزت فترة ما بعد الاستقلال بالكثير من التغيرات بالاقتصاد الوطني من خلال تركيز الجهود حول القطاعات الأساسية، ولتحقيق ذلك تم إطلاق العديد من المشاريع الكبرى وفي شتى المجالات. ومن بين القطاعات التي أخذت حيزا كبيرا من الاهتمام قطاع الصناعات الميكانيكية بما فيها بما فيها قطاع صناعة العتاد الفلاحي.

ففي سنة 1974 ظهرت أولى الصناعات الفلاحية في الجزائر من خلال إنتاج أول جرار فلاحي من طرف مؤسسة سوناكوم (SONACOM)، هذه الأخيرة مرت بعدة مراحل في إطار هيكلتها وإعادة تنظيمها، لتتولد من خلالها سنة 1998 مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية (EPE PMAT SPA)، التي تتكفل اليوم بتسويق المعدات والآلات الفلاحية في الجزائر من خلال شبكة توزيعها المنتشرة على كافة التراب الوطني.

وتولي مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية أهمية كبيرة لتحقيق مستويات أداء عالية، في ظل احترام كافة متطلبات الإدارة الرشيدة وذلك من خلال تبنيها لمبادئ الحوكمة الرشيدة للمؤسسات، وهذا ما سنتناوله بالتفصيل في هذا الفصل من خلال دراسة مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة وما دور نظام مراقبة التسيير في تجسيد ذلك. حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الدراسة

المبحث الثاني: آليات للحوكمة في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية

المبحث الثالث: تقييم أداء المؤسسة من خلال تحليل القوائم المالية باستخدام النسب المالية

## المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الدراسة

لتحقيق الأهداف التي سطرتهما الدولة من اجل النهوض بالقطاع الفلاحي، قامت بإنشاء مؤسسات صناعية تختص بإنتاج وتسويق العتاد الفلاحي بمختلف أنواعه في إطار البرامج التي سطرتهما الدولة في ذلك الوقت. ومن بين هذه المؤسسة العمومية مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية المنتجة محليا في الجزائر التي تم إنشائها في سنة 1998 نتيجة لإعادة هيكلة في المؤسسة الوطنية للعتاد الفلاحي. وتنشط مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية في مجال تسويق العتاد الفلاحي المصنع محليا والمنتج من طرف الوحدات الإنتاجية التابعة لنفس المجموع الصناعي الذي تتبع له المؤسسة، كما أنها تقوم باستيراد المعدات الفلاحية ذات المواصفات الخاصة والغير منتجة محليا، إضافة إلى توفير قطع الغيار وخدمات الصيانة للعتاد الذي تسوقه المؤسسة من خلال شبكة توزيعها المنتشرة على كافة التراب الوطني والمتمثلة في وحداتها الجهوية الأربعة.

ومن خلال هذا البحث سنحاول إلى إعطاء صورة عامة حول المؤسسة محل الدراسة من خلال استعراض مجموعة من العناصر بدءا من التعريف بالمؤسسة ، و التطرق لأهم المراحل التاريخية الفارقة في مسارها القانوني والتنظيمي، لنستعرض بعدها هيكلها التنظيمي ومكانة ودور نظام مراقبة التسيير فيها. حيث تم تقسيم المبحث إلى أربعة مطالب وهي:

المطلب الأول: نشأة المؤسسة ومراحل تطورها

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المطلب الرابع: نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

## المطلب الأول: نشأة المؤسسة ومراحل تطورها

لقد مر إنشاء مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية بعدة مراحل قبل أن تصل المؤسسة إلى الشكل والتنظيم التي هي عليه اليوم، نتيجة لمجموعة التغيرات التي حصلت في السياسات الاقتصادية في البلاد، وسوف نستعرض في ما يلي أهم المراحل التي مرت بها المؤسسة.

## أولاً: ظهور الصناعات الفلاحية في الجزائر (الفترة ما بين 1967-1981)

تم إنشاء المؤسسة الوطنية للهندسة الميكانيك **Société Nationale de Construction Mécanique** (سوناكوم SONACOME) بموجب الأمر رقم 150-67 المؤرخ في 1967/08/09 بصفتها مؤسسة جزائرية عمومية، وكان الهدف من إنشائها تطوير قطاع الصناعة الميكانيكية والفلاحية في الجزائر من خلال إنشاء وحدات إنتاج متقدمة بالشراكة مع مؤسسات أجنبية وعلمية من خلال شراء تراخيص الإنتاج.

ولقد احتكرت المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية سوناكوم التصنيع والاستيراد بهدف تلبية الاحتياجات الوطنية ثم تصدير المنتج الوطني إلى بلدان أخرى. كما ساهمت المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية سوناكوم في تنفيذ الخطط الوطنية لبرنامجين صناعيين:

أ- البرنامج الصناعي الأول: حيث تم إنشاء 5 مجمعات

ب- البرنامج الصناعي الثاني حيث تم إنشاء وتنفيذ إحدى عشر 11 مشروع جديد.

ولقد بلغت قيمة استثمارات المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية سوناكوم مبلغ 9.894 مليون دينار واستحداث 11 ألف فرصة عمل، وتم تدريب 7100 شخص في هذه المجمعات.

و في عام 1970 بدأ بناء الجمع الصناعي لمحركات الجرارات باختصار (CIMOTRA) في عام كأول مشروع للصناعات الميكانيكية للعتاد الفلاحي في الجزائر. وقد تم إنشاؤه بموجب القرار رقم 05/202/01/69 المؤرخ في 1969/04/19، حيث بدأت أعمال البناء بتاريخ 1969/7/13 وتطلبت تعبئة استثمار 100 مليون دينار. حيث نتج عن ذلك خروج أول جرار صنع في الجزائر في 2 فبراير 1974 بالتعاون مع شركتين ألمانيتين كبيرتين: DIAG كمصنع و KHD كمرخص DEUTZ ، وفقا لصيغة

"تسليم المفتاح" ، كجزء من سياسة التنمية الصناعية في الجزائر بالإضافة إلى تغطية السوق الوطني في الحركات والجرارات الفلاحية.

### ثانيا: مرحلة إعادة الهيكلة (الفترة ما بين 1982-1997)

أدت إعادة الهيكلة العضوية المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية سوناكوم في عام 1982 إلى إنشاء 11 مؤسسة وطنية، من بينها المؤسسة الوطنية لإنتاج المواد الفلاحية (EN.PMA) والتي أنشئت بموجب المرسوم رقم 81-346 المؤرخ في 12/12/1981، كمؤسسة اشتراكية ذات طابع اقتصادي ومقرها في سيدي بلعباس. تخضع لميثاق التنظيم الاشتراكي للمؤسسات وهي مكلفة في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية بإنتاج العتاد الفلاحي وتطويره وتحديثه، وقد أتاح لها المرسوم 368/86 المؤرخ في 31 ديسمبر 1986 الذي ألغى المؤسسة الوطنية للعتاد الفلاحي فرصة امتلاك ميراث المؤسسة وضمه إليها بقسميه المادي والبشري ومن بينه الوحدات التجارية الأربعة الموزعة عبر كافة التراب الوطني وهذا لتسهيل توزيع وتسويق العتاد وقطع الغيار عبر كافة التراب الوطني.

وتألفت EN.PMA من مجموعين وثلاث وحدات إنتاج تمت إضافة أربع وحدات تجارية ، وحدة بحث وتطوير، وحدة نقل ومركز تكوين وتدريب.

### ثالثا: مرحلة إنشاء لمؤسسة (الفترة ما بين 1998-2008)

لقد سمحت إعادة هيكلة EN.PMA في عام 1998 بإنشاء مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية PMAT بأن تصبح مؤسسة اقتصادية عمومية (EPE Spa) جزءا مستقلا، وكونها جزء من إدارة محفظة مؤسسة إدارة الأسهم الحكومية (SGP/EQUIPAG) الذي يجمع في طياته قطاعات مهمة مثل صناعة الآلات الفلاحية ، معدات الأشغال العامة، الصمامات، أدوات المطبخ، المسامير، البراغي، المضخات، الصمامات، المحركات، الرافعات الشوكية، الأدوات الآلية، وبناء سفن الصيد...إلخ.

وتمثلت مهمة مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية في تسويق المعدات الفلاحية التي تنتجها المؤسسات الإنتاجية التابعة للمجمع (SGP/EQUIPAG)، وأيضا استيراد قطع الغيار والمعدات الفلاحية التي لا تنتج محليا، إضافة إلى توفير الخدمات الفلاحية.

## رابعاً: مرحلة إعادة الهيكلة والتنظيم للمؤسسة (الفترة ما بين 2009-2022)

دخلت مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية PMAT في شركات صناعية وتجارية مع العديد من المؤسسات العمومية مؤسسات عالمية وهي:

أ- حيث تم إنشاء مجمع الجرارات الجزائرية وباختصار (ATC) بالشراكة مع مؤسسة الجرارات الفلاحية (ETRAG EPE) ومع المؤسسة الأمريكية الرائدة في صناعات الآلات الفلاحية والجرارات (AGCO)، بموجب القانون الجزائري وذلك في 16 أوت 2012، والغرض منه هو تصنيع جرارات فلاحية تحمل علامة (Massey Ferguson) التجارية بطاقة إنتاجية تبلغ 4000 جرار في السنة.

وجاءت تقسيمات رأس مال المؤسسة المستحدثة (ATC Spa) كما يلي:

- الجزء الجزائري 51٪ منها: 36٪ ETRAG ، 15٪ PMAT.

- الشريك الأجنبي AGCO: 49 ٪ .

- تاريخ إنتاج أول جرار Massey Ferguson: 17 ديسمبر 2012

ب- كما تم إنشاء مؤسسة إنتاج عتاد الحصاد SAMPO-Algeria Spa كمشروع مشترك بين المؤسسة العالمية الفنلندية SAMPO ومؤسسة صناعة المعدات الفلاحية EPE CMA SPA وفقاً لقرار رقم 101-04 المؤرخ في 15 مارس 2010 يسمح للشراكة ووفقاً للقانون الجزائري بإنشاء المؤسسة ومقرها سيدي بلعباس، وهي مملوكة وفق النسب التالية:

- الجزء الجزائري 51 ٪ منها: 35 ٪ CMA و 27 ٪ PMAT ؛

- الشريك الأجنبي SAMPO : 38 ٪؛

- تاريخ الإنشاء : 27 جويلية 2010؛

- تاريخ الدخول موضع التنفيذ: ماي 2011.

ج- كما تم إنشاء GALUCHO ALGERIE Spa كمؤسسة لتصنيع مجموعة واسعة من المعدات الفلاحية المرافقة والحراث كمشروع مشترك بين مؤسسة PMAT و CMA ومع الشريك الأجنبي من خلال المؤسسة البرتغالية GALUCHO industries Metalomecanics. بموجب القرار رقم

2014/11/06/143/08 لمجلس أسهم الدولة، وهي مملوكة وفق النسب التالية:

- الجزء الجزائري 51 ٪ منها: 34 ٪ CMA و 17 ٪ PMAT ؛

- الشريك الأجنبي GALUCHO : 49 %.

وفي 23 فيفري 2015 تم حل SGP EQUIAG لتحل محلها المجموعة الجزائرية للميكانيكا AGM (ALGERIAN GENERAL MECHANICS HOLDING) GROUP التي تضم 30 مؤسسة تابعة ومؤسسة فرعية ومؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية هي جزء من هذه المجموعة.

وفي 1 جوان 2016 وفي إطار إعادة هيكلة المجموعة الجزائرية للميكانيكا AGM GROUP تم إلحاق 10 فروع كانت تابعة للمؤسسة لتوزيع وصيانة العتاد الفلاحي EPE EDIMMA التي تم حل شركتها الام L'EPE EGE Spa. مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية لتتوسع شبكة توزيع المؤسسة وتصبح المؤسسة متكون من مديرية عامة وأربعة وحدات جهوية و عشرة فروع تابعة للوحدات الجهوية الأربعة.

وفي 1 جوان 2022 وفي إطار إعادة هيكلة المجموعة الجزائرية للميكانيكا AGM GROUP للمرة الثانية تم إنشاء المؤسسة الوطنية للعتاد الفلاحي والصيد Enmap SPA ( L'entreprise nationale matériels agricoles et pêche ) كمؤسسة جامعة للمؤسسات المنتجة والموزعة للمعدات واللات الفلاحية وهذه المؤسسات هي:

أ- مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية PMAT بالجزائر، والتي تسوق المعدات والآلات الفلاحية

المنتجة محليا كما أن المؤسسة تستورد العتاد الغير منتج محليا وتوفر قطع الغيار الأصلية للفلاحين؛

ب- مؤسسة إنتاج عتاد الحصاد SAMPO-Algeria Spa بسيدي بلعباس، والتي تنتج آلات الحصاد

العلامة الفنلندية SAMPO؛

ج- مؤسسة GALUCHO ALGERIE Spa بسيدي بلعباس، والتي تنتج معدات الحرث والنقل

العلامة البرتغالية GALUCHO؛

د- مؤسسة صناعة الجرارات الفلاحية ETRAG EPE بقسنطينة، والتي تنتج جرارات سيرتا CIRTA؛

ه- مؤسسة الجرارات الجزائرية ATC بقسنطينة، والتي تنتج جرارات العلامة الأمريكية MASSEY-

؛ FEGUSON

و- مؤسسة صناعة المعدات الزراعية CMA بسيدي بلعباس، والتي تنتج آلات المدرس وآلات الحرث.

## المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

تأسست المؤسسة العمومية لتسويق المعدات و الآلات الفلاحية سنة 1998 كمؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال قدره 1.000.000 دج، مقسم إلى 100 سهم بقيمة اسمية قدرها 10.000 دج للسهم الواحد. و قد مرت بعدة مراحل من خلال الرفع من رأس مالها أخره في سنة 2019 ليصل رأس مالها مبلغ 4.692.484.000 دج مقسمة إلى 4.692.484 سهم بقيمة اسمية قدرها 1.000 دج للسهم الواحد مكتتبه من طرف المجموعة الجزائرية للميكانيكا AGM GROUP.

و يتمثل دورها الرئيسي في تطوير الفلاحة من خلال المساهمة في مكننة القطاع الفلاحي و تلبية احتياجات القطاع من المعدات والآلات الفلاحية المتخصصة. ويرتكز دور مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية في أربعة مهام رئيسية:

أ- تسويق الآلات والمعدات الفلاحية؛

ب- توفر لها أيضا خدمة ما بعد البيع وصيانة المعدات والآلات التي تسوقها المؤسسة؛

ج- بيع قطع غيار الآلات والمعدات الفلاحية؛

د- توفير الخدمات الفلاحية.

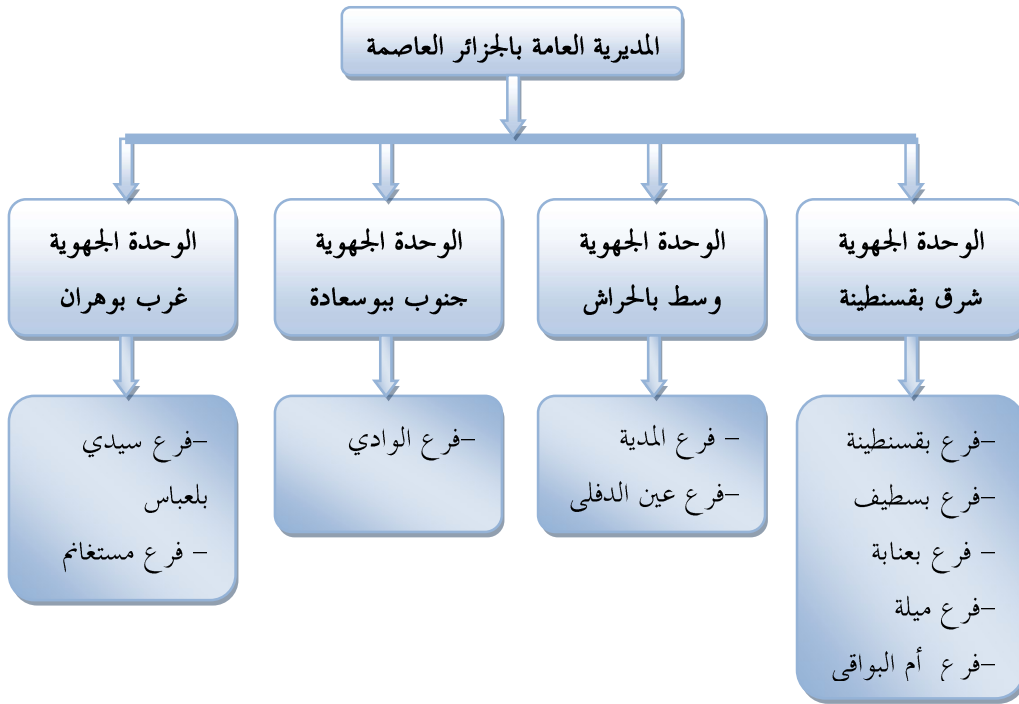
بالإضافة إلى تسويق المعدات والآلات الفلاحية في وحداتها وفروعها المنتشرة في كافة ربوع البلاد، تقع على عاتقها مسؤولية التدريب على استخدام هذه المعدات والآلات الفلاحية المسوقة من طرفها، كما تضمن توفير الآلات الفلاحية التي يطلبها الفلاحون والغير منتجة محليا من خلال استيرادها وضمان صيانتها.

وهي تتكون من أربعة وحدات جهوية إضافة إلى مديرية عامة وعشرة فرع تابعة للوحدات الجهوية،

متخصصة في تسويق المعدات والآلات الفلاحية بأنواعها و قطع الغيار.

والشكل الموالي يوضح توزيع الوحدات والفروع:

الشكل رقم (4-27): توزيع الوحدات والفروع



المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على مصادر المؤسسة

### المطلب الثالث : دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة PMAT

تتكون مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية من مديرية عامة تضم خمسة مديريات مركزية إضافة

إلى أمانة عامة وهي:

أ- المديرية المركزية لمراقبة التسيير والتدقيق الداخلي ونظام المعلومات؛

ب- المديرية المركزية للمنتج الجاهز،

ج- المديرية المركزية لقطع الغيار؛

د- المديرية المركزية للمالية والمحاسبة؛

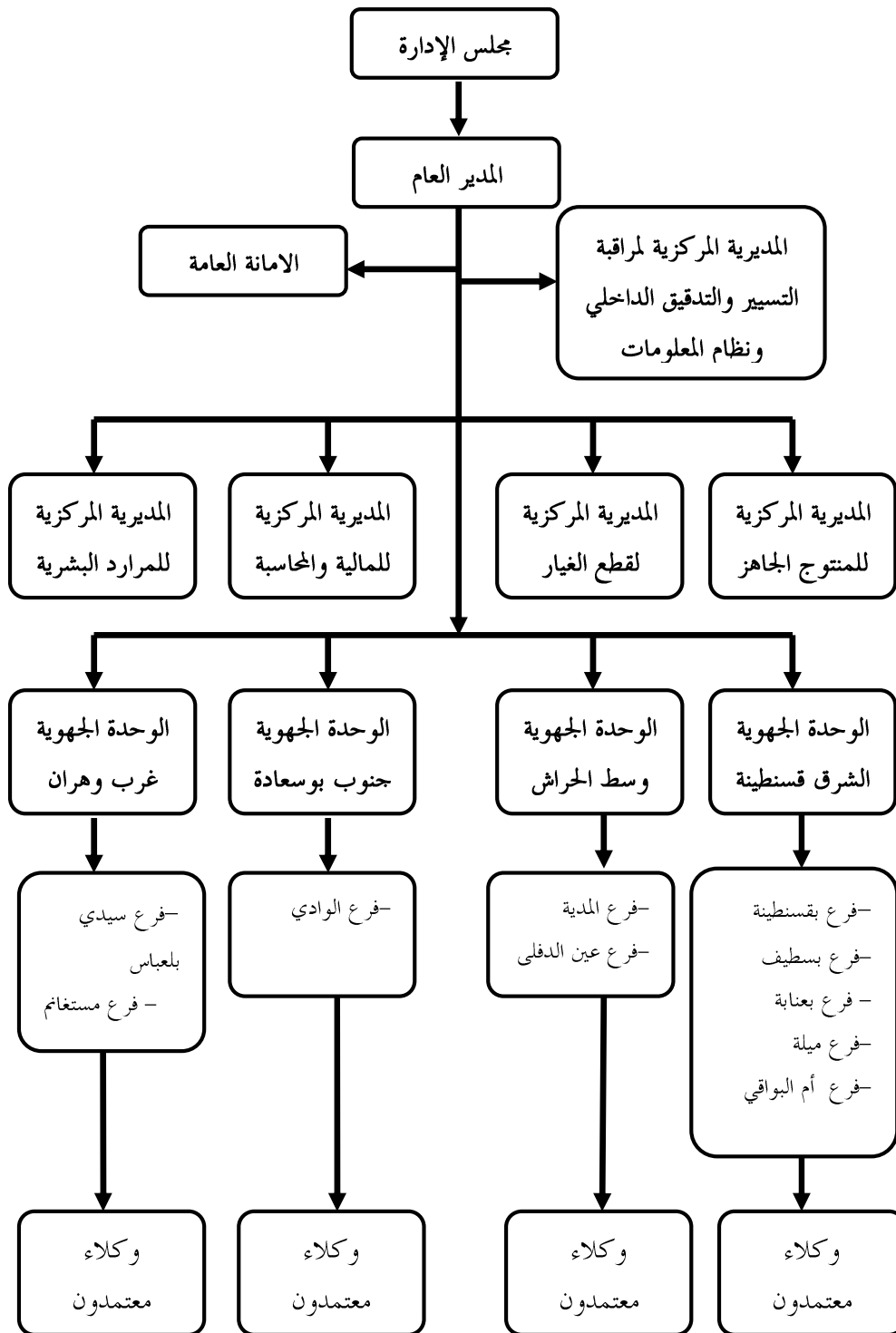
هـ- المديرية المركزية للموارد البشرية.

كما يقع تحت إشرافها مباشرة أربعة وحدات جهوية تضم في طياتها عشرة فروع وهي:

الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:



الشكل رقم (4-28): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على مصادر المؤسسة

### المطلب الرابع: مهام مديرية مراقبة التسيير في مؤسسة PMAT

تحتل الرقابة الداخلية في المؤسسة مكانة مهمة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فهي تنفرد بمديرية مركزية مستقلة وتحت سلطة وإشراف المدير العام مباشرة، مما يجعلها أكثر فاعلية وكفاءة في التدخل في حالة حدوث الانحرافات والاختلالات الغير مرغوبة، كما أن تواجدها مع نظام المعلومات في نفس المديرية يعطيها أكثر مصداقية ودقة في التقارير التي تقدمها للأطراف ذات العلاقة.

وتعد مراقبة التسيير إحدى أهم الوظائف في هذه المديرية وهذا راجع للأهمية التي يوليها مسؤولو المؤسسة لهذه الوظيفة من جهة و دورها في تقييم أداء الوحدات وفروعها وبالتالي تحديد كفاءة أداء المؤسسة. ومن جملة المهام التي تؤديها نذكر:

أ- **تطوير ميزانية الوحدة:** تعد من المهام الرئيسية للمراقبة التسيير من خلال التحضير وتقديم مشروع الميزانية التقديرية للمؤسسة للمديرين التنفيذيين ومن خلالها إلى مجلس الإدارة لدراستها والمصادقة عليها، ومن خلالها يتم:

- إنشاء توقعات النشاط من حيث الأهداف والميزانيات والتنظيم والموارد؛

- تقييم خطة الأعباء والتكاليف؛

- تحليل النسب مقابل معايير الإدارة.

ب- **أداء مراقبة الميزانية:** تعمل مديرية مراقبة التسيير على تتبع مدى تنفيذ الميزانية التقديرية على كل المستويات وخلال المراحل ، من اجل استخراج الانحرافات وتحليلها لمحاولة اكتشاف مسبباتها، من اجل اقتراح توصيات لمعالجة او التخفيف من حدة الانحراف. من خلال العمل على:

- جمع المعلومات الكمية والنوعية التي تحتاجها؛

- المراقبة المستمرة لإنجازات جميع الهياكل من خلال مراقبة الميزانية؛

- تطوير لوحات القيادة؛

- تسليط الضوء على الفروق الهامة بين التوقعات والإنجازات.

ج- **التأكد من موثوقية البيانات:** تضمن مديرية مراقبة التسيير صحة ومصداقية البيانات التي تتضمنها التقارير التي يتعددها والتي ترسل للمديرين من اجل دراستها واتخاذ القرارات على أساسها، وبالتالي فإن

مديرية مراقبة التسيير تعمل على التأكد بصفة دائمة على صحة المعلومات التي يتم جمعها والتي تعبر عن الوضعية الحقيقية عن المؤسسة؛

د- حساب الأداء الفردي والجماعي: من المهام الموكلة لمديرية مراقبة التسيير تقييم الأداء الجماعي والفردي للعاملين، وذلك من خلال:

- جمع المعلومات اللازمة؛

- حساب معلمات الأداء من قبل الأفراد أو مجموعة الأفراد وفقا للنظام المعمول به.

ه- ضمان الإبلاغ: الهدف الأساسي من جمع البيانات وتحليل المؤشرات واكتشاف الانحرافات إبلاغ المديرين بمستويات الأداء، وذلك عن طريق:

- إعداد الملخصات والومضات عن نشاط المؤسسة؛

- إعداد التقارير الشهرية والدورية والسنوية؛

- إعداد التقارير عن وضعية نشاط المؤسسة بمناسبة انعقاد اجتماعات الإدارة التنفيذية أو مجلس الإدارة.

و- مساعدة المدراء التنفيذيين في أي عمل أو مشاريع يكون مسؤولا عنها: تعمل مديرية مراقبة التسيير على مساعدة المديرين التنفيذيين على تحقيق أهداف المؤسسة، من خلال أي مهمة توكل لهم في إطار ممارسة مهامهم، فمثلا مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية كلفت مدير مراقبة التسيير بمهام أمين سر مجلس الإدارة، فهو يحضر الاجتماعات دون أن يكون له حق المناقشة ودون تصويت، وهو تحت سلطة رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي، كما انه مسؤول عن:

- وضع محاضر مجلس الإدارة في سجل معد لهذا الغرض؛

- التحضير المادي لاجتماعات مجلس الإدارة؛

- مساعدة رئيس مجلس الإدارة في تقديم الوثائق المتعلقة ببنود جدول أعمال الاجتماعات؛

- يحيط علما بالمداولات؛

- كتابة مسودات محاضر ومشاريع قرارات مجلس الإدارة؛

- الاحتفاظ بسجل الحضور وسجل المحاضر والقرارات.

### المبحث الثاني: آليات الحوكمة في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية

تطبيقا للنهج الذي انتهجته الجزائر الهادف إلى تعميم ممارسات الحوكمة الرشيدة داخل المؤسسات الجزائرية العمومية، عملت مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية على تكيف نظمها بما يتلاءم مع متطلبات الممارسات الجيدة للحوكمة المؤسسية، ففي 8 جوان 2021 تم إصدار ميثاقا لأخلاقيات عضو مجلس الإدارة، حيث استند في إعداد هذا الميثاق إلى دليل حوكمة المؤسسات العمومية الذي أعدته وزارة الصناعة الجزائرية.

كما أنها كيفت طرق تسييرها بما يساهم في الممارسات الجيدة للحوكمة داخلها، ويعد نظام مراقبة التسيير إحدى هذه النظم لما له من أهمية كبيرة باعتباره إحدى أدوات الرقابة الداخلية للمؤسسة. فمراقبة التسيير تستمد أهميتها من خلال دورها في تقييم أداء المؤسسة ومتابعة مدى تحقق الأهداف المسطرة واكتشاف الانحرافات والمساهمة في تصحيحها. وسوف نستعرض في هذا المبحث دور مراقبة التسيير في تعزيز إرساء حوكمة المؤسسات داخل مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية. وتم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

#### المطلب الأول: مسؤوليات مجلس الإدارة ومجلس المديرين

المطلب الثاني: دور مراقبة التسيير في تعزيز الحوكمة من خلال إعداد الميزانية التقديرية

المطلب الثالث: دور مراقبة التسيير في تتبع مدى تحقق الأهداف المسطرة

المطلب الرابع: دور مراقبة التسيير في تعزيز الحوكمة من خلال استخدام لوحة القيادة

## المطلب الأول: مسؤوليات مجلس الإدارة ومجلس المديرين

نظرا للعلاقة التي تربط بين مراقبة التسيير ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، فإنه يجب أولا إعطاء صورة عن مسؤوليات كل من مجلس الإدارة ومجلس المديرين في حوكمة المؤسسات داخل المؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية. ولقد جاء في ميثاق أخلاقيات عضو مجلس الإدارة كل ما يتعلق بدور عضو مجلس الإدارة، والمسؤولية الملقاة على عاتقه قانونا بصفته عضو هيئة إدارة المؤسسة.

وكان الهدف من إصدار هذا الميثاق الالتزام بالمبدأ السادس من مبادئ الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الذي يتناول مسؤوليات مجلس الإدارة ومجلس المديرين. حيث من خلاله تم تقنين قواعد ومهام أعضاء مجلس الإدارة من أجل ضمان الحوكمة الرشيدة للمؤسسة التي تتطلب أخلاقيات وكفاءة. يعتمد تنفيذ هذه القواعد بشكل أساسي على أعضاء مجلس الإدارة الذي يمثل الهيئة الإدارية الرئيسية للمؤسسة. فالأعضاء الذين يتألف منهم المجلس هم الفاعلون الرئيسيون، وبالتالي يجب أن يستوفوا الشروط الأخلاقية والسلوك المهني. ويعتبر الامتثال لهذا الميثاق أحد التعهدات للمساعدة في تحقيق الأهداف المخصصة للمؤسسة. وبالتالي فإن ميثاق الحوكمة هو ملزم لجميع أعضاء مجلس الإدارة المؤسسة الذين يجب الالتزام بتنفيذ المبادئ التي ينص عليها خلال مدة تفويضهم. ولقد جاء في فحوى الميثاق مجموعة من المتطلبات والشروط التالية:

أ- احترام عضو مجلس الإدارة لضرورة الحفاظ على مصالح المؤسسة والدفاع عنها: بحيث يجب على كل مدير في جميع الظروف وفي مهامه التصرف لصالح مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية والمؤسسات الخاضعة لإشراف لمجمع ميكانيك الجزائر؛

ب- تقيد أعضاء مجلس الإدارة بالالتزامات القانونية والتعاقدية: حيث يصرح العضو بأنه قد قرأ الأحكام القانونية للوائح الداخلية لمجلس إدارة المؤسسة، مع تعهده بمراعاة الالتزامات والمسؤوليات الواردة فيها؛

ج- نزاهة عضو مجلس الإدارة ونزاهة المسؤول الإداري: فمطلوب من عضو مجلس الإدارة المؤسسة التصرف بأمانة ومثالية في ممارسة ولايته. كما أنه يمتنع عن أي إجراء من المحتمل أن يضر بمصالح المؤسسة. وفي هذا السياق مطلوب منه:

- احترام القوانين في جميع الأوقات؛

- تجنب أي عمل قد ينظر إليه على أنه إساءة استخدام للامتيازات والحصانات؛
- ضمان أمن أي معلومات سرية يتم توفيرها أو إنشاؤها بواسطة المؤسسة؛
- الإبلاغ عن المخالفات المشتبه فيها أو الانتهاكات لمبادئ أو قواعد أو لوائح أو سياسات المؤسسة لمن يهيمه الأمر؛
- الامتناع عن أي استخدام للعنف الجسدي أو اللفظي.
- د- ولاء عضو مجلس الإدارة: يمارس عضو مجلس الإدارة المؤسسة تفويضه بإخلاص ويمتنع عن الكشف عن أي معلومات سرية تم جمعها أثناء إنجاز مهامه أو استخدامها لمصلحته الشخصية أو لمصلحة الآخرين. كما يتعهد بإخطار مجلس الإدارة بأي معلومات تصل إلى علمه وتتعارض مع مصالح المؤسسة؛
- هـ- استقلالية أعضاء مجلس الإدارة: يمارس عضو مجلس الإدارة المؤسسة مهامه باستقلالية كاملة. كما أنه حريص في مشاركته في صنع القرار داخل مجلس الإدارة، مع تجنبه لأي تأثير من أي نوع كان بما يتعارض مع مصالح المؤسسة. ويعبر عن موافقه ويدافع عنها باستقلالية تامة، كما يضمن إذا لزم الأمر تسجيل خلافه على سؤال مطروح للمناقشة في محضر اجتماع مجلس الإدارة.
- و- تضارب المصالح: يتعين على عضو مجلس الإدارة طوال فترة ولايته تجنب الوقوع في حالة تضارب بين مصالحه الخاصة ومصالح المؤسسة. ولهذا الغاية يوقع وقت تعيينه على إفادة تحت القسم تشهد على عدم وجود أي تضارب في المصالح. كما يضمن بنفسه وتحت مسؤوليته الكاملة تجنب المواقف التي من المحتمل أن تؤدي إلى تضارب في المصالح.
- وفي الحالات التي لا يستطيع فيها تجنب ذلك، ولا سيما في ممارسة مهامه في المؤسسات الأخرى، يكون ملزماً بالإفصاح عن أي عنصر قد يؤدي إلى تضارب في المصالح ومن المحتمل أن يؤثر على منصبه، من خلال إبلاغ مجلس الإدارة والامتناع عن المشاركة في المناقشات وكذلك في صنع القرار بشأن القضايا المتعلقة بهذه الحالة؛
- ز- الكفاءة المهنية لعضو مجلس الإدارة وحضوره واجتهاده: يمارس عضو مجلس إدارة المؤسسة في ولايته مهامه بمهنية وكفاءة في إطار عمل مجلس الإدارة. كما يشارك في اجتماعات مجلس الإدارة واللجان المتخصصة التي هو عضو فيها بجدية واجتهاد. وعند القيام بواجباته يجب على عضو مجلس الإدارة إظهار

الحكمة والكفاءة والاجتهاد. ويجب أن يحافظ على معرفته محدثة وأن يكون لديه حكم مهني مستقل لصالح المؤسسة.

ح- الوفاء بالالتزامات بعد انتهاء الخدمة: تظل التزامات الولاء والتزاهة لعضو مجلس الإدارة سارية حتى بعد انتهاء ولايته كعضو مجلس إدارة داخل المؤسسة. فيجب أن يتصرف عضو مجلس الإدارة الذي توقف عن ممارسة واجباته بطريقة تمنع إفشاء المعلومات السرية التي حصل عليها أثناء ممارسة ولايته. كما يحظر عليه في غضون سنة واحدة التي تلي انتهاء فترة ولايته كعضو مجلس إدارة من التصرف نيابة عن الآخرين فيما يتعلق بإجراء أو مفاوضات أو معاملة أخرى تكون فيها المؤسسة أحد أصحاب المصلحة ويكون لديه معلومات غير عامة (سرية وغير منشورة) بشأنها.

وفي نفس الاتجاه لا يمكن لعضو مجلس الإدارة من إجراء معاملة من شأنها أن تمنحه ميزة ناتجة عن هذه المعلومات السرية أو ناهمة عنها ما لم يتم نشرها وأصبحت علنية؛

ط- نشر وتطبيق ميثاق الأخلاقيات: تعطي مدونة الأخلاقيات هذه للمدير عندما يتولى منصبه. كما تضمن الجمعية العامة امثال جميع أعضاء مجلس إدارة مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية لها.

لقد حولت مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية من خلال ميثاق أخلاقيات عضو مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين توضيح دور والواجبات التي يجب الالتزام بها من طرف عضو إدارة المؤسسة، فلقد بينت ما يجب على عضو مجلس إدارة المؤسسة وما هو مطلوب منه اتجاه المؤسسة ومصالحها.

فجاء في الميثاق الشروط الواجب توفرها في عضو مجلس إدارة المؤسسة من كفاءة ومسؤولية ونزاهة اتجاه المؤسسة ومصالحها، كما طالبت به بممارسة مهامه خلال مدة تفويضه كاملة دون قيد أو شرط بما يخدم التسيير الجيد للمؤسسة. فيجب عليه العمل بفاعلية وتفاني لحماية المؤسسة والدفاع عن مصالحها. كما يجب على عضو مجلس إدارة المؤسسة التصريح بأي تضارب للمصالح بينه وبين المؤسسة أو من الممكن حدوثه. كما طالبت به بعدم الكشف عن أي معلومات سرية يتم الحصول عليها خلال مدة تفويضه لاستخدامها لمصلحته الشخصية أو لمصلحة الآخرين.

لقد حاولت المؤسسة من خلال الميثاق إعطاء كافة الصلاحيات والمسؤوليات لعضو مجلس الإدارة من أجل التسيير الجيد للمؤسسة والتصرف بكل ما يساهم في حماية المؤسسة ومصالحها.

### المطلب الثاني: دور مراقبة التسيير في تعزيز الحوكمة من خلال إعداد الميزانية التقديرية

عند إعداد الميزانية التقديرية للسنة المالية ن+1 فإنه يجب التقيد بمجموعة من الضوابط والأسس والشروط التقنية والفنية في إعدادها، ويجب إبلاغ المسؤولين ومن خلالها أعضاء مجلس الإدارة على الأسس التي تم اعتمادها عند إعداد الميزانية المالية التقديرية، هذا ما يعطي صورة واضحة لدى المسيرين على الطرق المعتمدة في إعداد الميزانية التقديرية مما يولد لديهم مزيد من الثقة في مصداقية الوثيقة المقدمة لهم لدراساتها، وهذا يشكل عنصر من عناصر التي ترسخ مبادئ الحوكمة المؤسسية لدى مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية.

#### أولاً: مقدمة مشروع الميزانية التقديرية للمؤسسة

نجد في المشروع الميزانية التقديرية للسنة المالية 2022 لمؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية والمقدم لمجلس الإدارة لدراسته والموافقة عليه، انه في بداية الوثيقة تم الإشارة إلى الأسس التي اعتمدت في إعدادها، فنجد انه في أول نقطة تم الإشارة إلى انه تم الاعتماد في إعداد الميزانية التقديرية على مخطط العمل 2021-2025 والمصادق عليه من طرف مجلس الإدارة في تاريخ سابق، كما أن هذا المخطط قد تم الاطلاع والموافقة عليه من طرف الجمعية العامة للمساهمين والممثل في المؤسسة القابضة مجمع ميكانيك الجزائر المالكة لجميع أسهم مؤسسة.

كما تمت الإشارة في مقدمة نفس المشروع أنه تم الأخذ في الاعتبار أن برنامج دعم اقتناء المعدات الفلاحية المختلفة وبرنامج تجديد آلات الحصاد يبقى ساري المفعول للسنة المالية 2022. والسبب في الإشارة إلى هذه النقطة لان البرنامجين المذكورين سالفاً لهما تأثير مباشر ونوعي على رقم أعمال المؤسسة، وبالتالي على الميزانية التقديرية المقدمة للدراسة والموافقة عليها من طرف أعضاء مجلس الإدارة. كما تمت الإشارة إلى أن تحقيق هذه الميزانية يخضع للعناصر التالية:

أ- إستمرارية برامج الدعم والتأجير؛

ب- تطور الأسعار.

مع العمل على المجالات التالية:

أ- جودة المنتج؛



ب- مستويات المخزون والديون؛

ج- تكاليف ومصاريف التشغيل؛

د- برامج التطوير والتنمية.

والسبب في الإشارة إلى هذه النقاط لكونها لها تأثير نوعي ومباشر على مستوى النشاط وبالتالي على أداء المؤسسة، فحدوث أي توقف أو أي اختلال في برامج الدعم أو تطور للأسعار (ارتفاع الأسعار مثلاً) خلال السنة المالية 2022 سوف يكون له تأثير مباشر على حجم المبيعات، وبالتالي التأثير السلبي على مؤشرات الأداء للمؤسسة خلال السنة المالية 2022، يسبب في حدوث انحرافات في مستوى تحقيق الأهداف المسطرة في الميزانية التقديرية للسنة المالية 2022.

وتعد الإشارة إلى الأسس التي أعدت بها الميزانية التقديرية عاملاً مهماً يساهم في شفافيتها ومصداقيتها وبالتالي حوكمتها (حوكمة الميزانية التقديرية)، كل هذا يساهم ويعزز من حوكمة المؤسسة وجودة التخطيط قصير الأجل في المؤسسة.

بعد الإشارة إلى المعايير التي تم اعتمادها في إعداد الميزانية التقديرية، تم عرض ملخص لأهم مؤشرات التسيير الرئيسة للميزانية للسنة المالية 2022 على النحو التالي:

أ- رقم أعمال متوقع 16.000 مليون دج، بزيادة قدرها 133 % مقارنة برقم الأعمال المحقق للسنة 2020 ؛

ب- هامش الربح الإجمالي المتوقع 1.554 مليون دج، بزيادة قدرها 141 % مقارنة بهامش الربح الإجمالي المحقق للسنة 2020 ؛

ج- القيمة المضافة المتوقعة 1.468 مليون دج، بزيادة قدرها 123 % مقارنة بالقيمة المضافة المحقق للسنة 2020 ؛

د- مبلغ أعباء المستخدمين المتوقع 650 مليون دج، بزيادة قدرها 16 % مقارنة بمبلغ أعباء المستخدمين المحقق للسنة 2020 ؛

هـ- إجمالي فائض الاستغلال المتوقع 498 مليون دج، بزيادة قدرها 960 % مقارنة بإجمالي فائض الاستغلال المحقق للسنة 2020 ؛

ما يمكن ملاحظته انه تم تقديم أهم المؤشرات الأساسية للتسيير المقدرة للسنة المالية 2022 ومقارنتها بما حققته المؤسسة في سنة 2020، بغرض توضيح حجم الزيادة في التقديرات بالمقارنة بما حققته في سنة 2020. ولقد تم اختيار السنة المالية 2020 للمقارنة بدلا من السنة المالية الجارية 2021 لان تاريخ تقديم الميزانية التقديرية يكون عادة في الشهر الأخير لسنة المالية 2021، وبالتالي الميزانية الختامية للسنة المالية 2021 لم تغلق بعد ولا يمكن إجراء المقارنة معها.

كما نلاحظ أن الأرقام قدمت بالمليون دج من اجل سهولة قراءة الأرقام وملاحظة التغيرات التي حصلت عليها من خلال المقارنات، كما تساهم في سهولة شرح وتحليل التغيرات في الأرقام وبسرعة اكبر.

### ثانيا: تطور رقم الأعمال للمؤسسة

نجد انه بعد تقديم أهم مؤشرات التسيير في مقدمة المشروع، بدأ تقديم التفصيل أكثر حول هذه المؤشرات من خلال عرض حجم مبيعات للمنتجات الأساسية التي تسوقها المؤسسة، حيث يتوقع في سنة 2022 بيع 472 آلة حصاد، و 2109 جرار من مختلف الأحجام وقوة الأحصنة.

وما يمكن ملاحظته انه لم يتم عرض كافة الأنواع من المعدات والآلات الفلاحية التي تسوقها المؤسسة، فالمؤسسة توزع أكثر من 500 نوع من الآلات، بل تم عرض نوعين فقط من الآلات وهذا راجع لعدة أسباب نذكر منها ما يلي:

- أ- أن حجم رقم الأعمال المقدر للسنة المالية 2022 لهذين النوعين من المعدات يمثل حوالي 88 % من مجموع حجم رقم أعمال المؤسسة؛
- ب- أن مبيعات الأصناف الأخرى من الآلات والمعدات مرتبط ببيع هذين النوعين باعتبارها معدات مكملة وتابعة لعمل هذين النوعين الأساسيين.

ليتم بعد ذلك الإشارة إلى تطور رقم الأعمال للمؤسسة خلال السنوات الأخيرة:

### الجدول رقم (4-2): تطور رقم الأعمال للمؤسسة

الأرقام بالمليون دج

السنة	2017	2018	2019	2020	تقديرات إغلاق السنة الجارية 2021	تقديرات 2022
رقم الأعمال خارج الرسم	7.423	7.786	8.320	6.874	9.400	16.000

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

فمن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن حجم رقم الأعمال المحقق للمؤسسة يتطور من سنة إلى أخرى باستثناء سنة 2020 نتيجة جائحة كورونا وسياسات الغلق التي تم اعتمادها آنذاك، وبالتالي فإن المؤسسة تحقق معدلات نمو جيدة لاستمرارية وتطور المؤسسة، هذا ما يعطي انطباع أن المؤسسة تسير بشكل جيد نحو تحقيق أداء أحسن خلال سنة 2022. وهذا ما يتوافق مع التقديرات التي وضعت لسنة 2022، غير أن معدل الزيادة مرتفع نسبيا بالمقارنة بما حققته المؤسسة في سنة 2019 والتقديرات المتوقع إغلاق السنة الجارية 2021 بها، مما قد يعرض المؤسسة لمخاطر عدم قدرتها لتحقيق تلك التقديرات وبالتالي أهدافها قصيرة الأجل.

#### الجدول رقم (4-3): معدل تطور رقم الأعمال للمؤسسة

الأرقام بالمليون دج

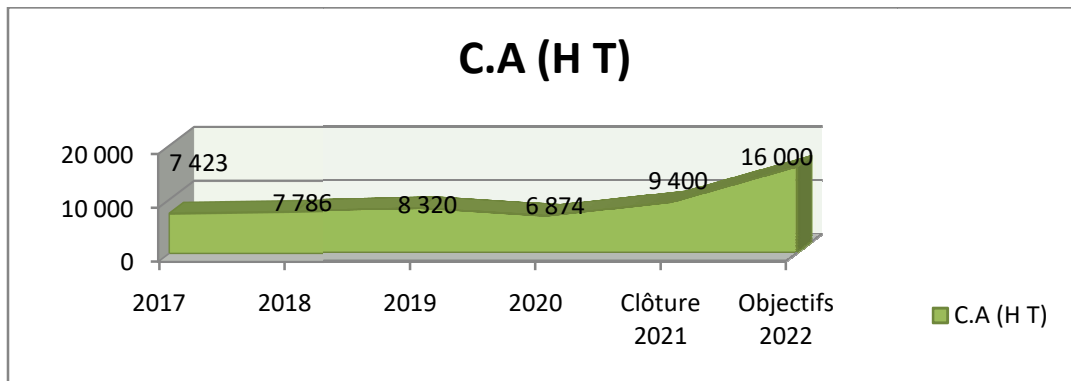
السنة	2017	2018	2019	2020	تقديرات إغلاق السنة الجارية 2021	تقديرات 2022
رقم الأعمال خارج الرسم	7.423	363 +	534+	1.446-	2.526+	6.600+
معدل التقدم %	-	%5	%7	%17-	%37	%70

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

وهذا ما يؤكد الجدول رقم (4-2) حيث الزيادة في تقديرات السنة 2022 بالمقارنة بما مقدر إغلاق السنة الحالية 2021 بلغ 6.600 مليون دج وهو تقريبا ما حققته المؤسسة في سنة 2020. ولتوضح أكثر تطور رقم أعمال المؤسسة خلال السنوات الأخيرة، تم تقديم منحنى بياني يوضح التطور في رقم الأعمال من سنة إلى أخرى.

#### الشكل رقم (4-29): منحنى تطور رقم الأعمال للمؤسسة في السنوات الأخيرة

الأرقام بالمليون دج



المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

إن طريقة عرض منحني تطور رقم الأعمال من سنة إلى أخرى من خلال الشكل رقم (3-4) تميز ببساطة العرض مما يعطي صورة شاملة للمسيرين عن وضعية رقم الأعمال في هاته السنوات، ولقد تم استخدام إحدى أهم أدوات مراقبة التسيير وهي لوحة القيادة، من خلال عرض بياني لرقم الأعمال المحقق خلال السنوات الأخيرة. كما أن طريقة العرض هذه سهلت عملية ملاحظة حجم التغير في رقم الأعمال من سنة إلى أخرى، كل هذا يساعد على التحليل وتفسير التغيرات وبالتالي يساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة برقم الأعمال المقدر للسنة المالية 2022.

إن طريقة عرض وتقديم تطور رقم الأعمال عزز من شفافية ومصداقية الأرقام المقدمة في الوثيقة، هذا بدوره يساهم إرساء مبادئ الحوكمة من خلال إعطاء صورة واضحة عن الأداء (تطور رقم الأعمال) وبالتالي يساعد المسيرين في عملية اتخاذ القرارات اللازمة.

### ثالثا: الميزانية التقديرية لأهم مؤشرات التسيير

تم الانتقال في هذه المرحلة من الكل الى الجزء، فبعد عرض مجموع تقديرات المؤشرات الأساسية للتسيير و تطور رقم الأعمال للسنة المالية 2022، تم تقديم هذه الأرقام بشكل شهري.

#### الجدول رقم (4-4): الميزانية التقديرية الشهرية لمؤشرات الرئيسية للتسيير للمؤسسة

الأرقام بالمليون دج

البيان	جانفي	فيفري	مارس	تقديرات 2022	تقديرات 2021	المحقق 2020	التطور مقارنة مع تقديرات 2021	التطور مقارنة مع تحقق 2020
رقم الأعمال	1.083	1.320	1.504	16.000	9.400	6.874	70 %	133%
القيمة المضافة	97	119	136	1.465	1.117	658	31 %	123%
أعباء المستخدمين	55	55	55	650	600	560	8 %	16 %
إجمالي فاتص الاستغلال	21	37	51	498	325	-47	53 %	960%
مستحقات الزبائن	2.961	3.509	3.981	3.664	3.108	2.947	18 %	24 %
المخزون	3.409	3.573	3.781	3.391	3.196	5.828	6 %	-42 %
ديون الموردين	2.953	3.515	4.125	2.236	1.602	5.109	40 %	-56 %
عدد المستخدمين	500	500	500	500	500	498	-	-

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

الغرض من عرض المؤشرات الأساسية للتسيير بشكل شهري شرح أكثر للأرقام المقدمة سابقاً، كما أنها تساعد على تتبع مدى تقدم تحقيق هذه الأهداف خلال السنة المالية 2022 بشكل شهري ودوري من اجل تصحيح الانحرافات التي تظهر واتخاذ القرارات التصحيحية في السنة المالية 2022 دون انتظار إلى نهاية السنة. كما أنها تعطي صورة عن مدى مصداقية الأرقام المقدمة في الميزانية التقديرية ومدى الترابط في مختلف عناصر الميزانية التقديرية. كل هذا يساهم في إرساء ضوابط حوكمة المؤسسات في المؤسسة من خلال قدرة المؤسسة في تتبع مدى تحقق الأهداف بشكل شهري ودوري وبالتالي سرعة اكتشاف الانحرافات مما ينعكس على فعالية اتخاذ القرارات التصحيحية.

#### رابعاً: الميزانية التقديرية للمبيعات

في هذه المرحلة يتم تقديم الميزانية التقديرية الشهرية للمبيعات لأهم المنتجات بالكمية ثم بالقيمة، مع مقارنتها بالسنة السابقة. وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

#### الجدول رقم (4-5): تقديرات المبيعات بالكمية للمنتجات الرئيسية للمؤسسة للسنة 2022

الأرقام بالمليون دج

البيان	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	تقديرات 2022	توقعات 2021	التطور مقارنة مع تقديرات 2021
الجرارات	181	193	195	203	202	186	184	2109	1200	76%
جرار ETRAG	51	60	62	68	67	66	65	717	806	-11%
جرار ATC MF	130	133	133	135	135	120	119	1392	394	253%
آلة حصاد	15	32	48	65	74	68	67	472	358	32%
رباطة تبين	17	27	28	40	41	40	26	325	285	14 %
محشة	17	20	39	42	42	42	41	325	335	-3 %
أخرى	16	19	21	44	54	54	41	325	305	7%

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

بغية شرح وتفسير أكثر للأرقام المعطاة سابقاً، وإحاطة مسيري المؤسسة بالتفاصيل الدقيقة بكل ما يتعلق بالميزانية التقديرية للسنة المالية 2022. تم عرض الميزانية التقديرية للمبيعات الشهرية بالكمية. حيث تم الإشارة فيها لأهم المنتجات. فالمؤسسة تقدر مبيعات السنة المالية 2022 بـ 2109 جرار من مختلف الأصناف، بزيادة قدرها 76 % مقارنة بتقديرات المتوقع إغلاق سنة المالية 2021 بها، كما تم تقدير مبيعات آلات

الحصاد للسنة المالية 2022 بـ 472 آلة حصاد بزيادة قدرها 32 % مقارنة بتقديرات المتوقع إغلاق سنة المالية 2021 بها، وهذه نسبة معتبرة.

وقد اعتمدت هذه الكميات بدرجة أولى إلى تعهد موردي هذه الآلات والمعدات (الوحدات الإنتاجية للمجمع مكانيك الجزائر) بتوفير هذه الكميات. ليتم بعد ذلك عرض الميزانية التقديرية للمبيعات المقدرة للسنة المالية 2022 بالقيمة لكل شهر، ومقارنتها بما تم تحقيقه في سنة 2020 ، والتقديرات المتوقع إغلاق السنة الجارية 2021 بها.

الجدول رقم (4-6): تقديرات المبيعات المنتجة الرئيسية للمؤسسة بالقيمة

الأرقام بالمليون دج

البيان	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	تقديرات 2022	تقديرات 2021	الحقق 2020	التطور مقارنة مع تقديرات 2021	التطور مقارنة مع تحقق 2020
الجرارات	757	797	803	829	8.592	3.846	3.028	123%	184%
آ.الحصاد	178	367	548	744	5.457	4.176	3.039	31 %	80%
آ.النقل	21	23	23	22	255	171	93	49 %	173%
آ.الحراث	50	52	49	56	723	473	282	53 %	156%
آ.التهيئة	22	23	21	24	287	158	94	81 %	205%
آ.التجهيز	3	4	6	6	64	72	46	-12%	38%
آ.أخرى	11	8	6	5	92	52	30	78 %	208%
م/منتجات الجاهزة	1.043	1.274	1.455	1.686	15.470	8.949	6.613	73 %	134%
قطع الغيار	34	39	42	43	450	375	174	20 %	159%
انابيب مرنة	1	1	1	1	10	6	3	54 %	287%
خدمات	6	6	6	6	69	70	85	-1 %	-19%
المجموع	1.083	1.320	1.504	1.736	16.000	9.400	6.874	70 %	133%

المصدر: بالاعتماد على مصادر المؤسسة

تمكننا الميزانية التقديرية للمبيعات بالقيمة للمؤسسة، من معرفة طبيعة المنتجات ومدى مساهمتها في حجم رقم الأعمال الإجمالي المقدر للمؤسسة، فنجد أن الجرارات وآلات الحصاد تمثل النسبة الأكبر من رقم أعمال المؤسسة، كما أن نسبة زيادة تقديرات هي الأكبر بالمقارنة بما حققته المؤسسة 2022 وما يتوقع إغفال السنة 2021 به، وبالتالي يجب التركيز عليهما خلال السنة المالية 2022.

خامسا: الميزانية التقديرية لحسابات النتائج

بعد التعرف على أهم المؤشرات ومكونات رقم الأعمال المقدر في الميزانية التقديرية للسنة المالية 2022. تم عرض حساب النتائج المقدر للسنة 2022 .

الجدول رقم (4-7): تقديرات حسابات النتائج للمؤسسة للسنة المالية 2022

الأرقام بالمليون دج

البيان	جانفي	فيفري	مارس	تقديرات 2022	تقديرات 2021	المحقق 2020	التطور مقارنة مع تقديرات 2021	التطور مقارنة مع تحقق 2020
البضاعة المباعة	1.076	1.313	1.496	15.920	9.324	6.784	71%	135%
البضاعة المستهلكة	975	1.188	1.352	14.366	8.153	6.140	76 %	134%
<b>الفائض الإجمالي</b>	<b>101</b>	<b>126</b>	<b>144</b>	<b>1.554</b>	<b>1.171</b>	<b>644</b>	<b>33 %</b>	<b>141%</b>
م. الدراسات والخدمات	6	6	6	69	70	88	-1%	-21%
م.أخرى	1	1	1	10	6	3	67 %	277%
<b>رقم الأعمال</b>	<b>1.083</b>	<b>1.320</b>	<b>1.504</b>	<b>16.000</b>	<b>9.400</b>	<b>6.874</b>	<b>70 %</b>	<b>133%</b>
مشتريات مستهلكة	976	1.189	1.353	14.377	8.180	6.140	76 %	134%
منها لوازم مستهلكة	1	1	1	11	27	6	-59 %	97%
خدمات خارجية أخرى	6	8	8	90	60	49	50 %	84 %
خدمات خارجية	4	5	6	64	42	28	52 %	132%
استهلاكات الفترة	986	1.202	1.367	14.531	8.282	6.216	75 %	133%
القيمة المضافة للاستغلال	97	119	136	1.468	1.117	658	31 %	123%
اعباء المستخدمين	55	55	55	650	600	560	8 %	16%
ضرائب ورسوم	22	26	30	320	193	145	66 %	121%
<b>إجمالي فائض الاستغلال</b>	<b>21</b>	<b>37</b>	<b>51</b>	<b>498</b>	<b>325</b>	<b>-47</b>	<b>53%</b>	<b>958%</b>
المنتجات العملية الأخرى				0	10	14		
المصاريف العملية الأخرى	1	1	1	12	6	3	89 %	285%
الاهتلاكات والمؤونات و خ/القيمة	8	8	8	96	82	172	18 %	-44%
استرجاع على خسارة القيمة				0	35	149		
<b>النتيجة العملية</b>	<b>12</b>	<b>28</b>	<b>42</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>74</b>	<b>38 %</b>	<b>566%</b>
المنتجات المالية				0	0	74		
الأعباء المالية	1	1	1	12	7	31	66 %	-62%
<b>النتيجة المالية</b>	<b>-1</b>	<b>-1</b>	<b>-1</b>	<b>-12</b>	<b>-7</b>	<b>43</b>	<b>66 %</b>	<b>-12%</b>
<b>النتيجة العادية قبل الضرائب</b>	<b>11</b>	<b>27</b>	<b>41</b>	<b>378</b>	<b>275</b>	<b>-16</b>	<b>38 %</b>	<b>2271%</b>

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

ما يمكن ملاحظته من خلال حساب النتائج، انه نتيجة لتحسن تقديرات مبيعات السنة المالية 2022، أن أهم المؤشرات تحسنت بالمقارنة مع ما حققته المؤسسة في السنة المالية 2020 و التقديرات المتوقع إغلاق السنة المالية الجارية 2021.

ليتم بعد ذلك عرض كل من الميزانيات التقديرية للمخزون والديون ومستحقات الزبائن. والتي تتماشى وتتلائم مع الميزانية التقديرية للمبيعات للسنة المالية 2022، فهناك تكامل وترابط بين مكونات لميزانية التقديرية للسنة المالية 2022، هذا ما يوحي إلى الأسس السليمة والمتينة التي أعدت بها الميزانية التقديرية للسنة المالية 2022، هذا إن دل على شيء فإنما يدل على العمل الجيد والمبني على أسس علمية وفنية التي اعتمدت من طرف مراقبي التسيير للمؤسسة.

#### الجدول رقم (4-8): الميزانية التقديرية لمخزون المؤسسة للسنة المالية 2022

الأرقام بالمليون دج

البيان	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	اوت	سبتمبر	2022
العناد الجاهز										
مخزون أول مدة	2.132	2.340	2.503	2.710	2.815	2.673	2.630	2.414	2.414	2.132
مدخلات	1.156	1.318	1.525	1.630	1.489	1.445	1.229	0	1.197	14.188
مخرجات	948	1.156	1.318	1.525	1.630	1.489	1.445	0	1.229	13.998
مخزون آخر مدة	2.340	2.503	2.710	2.815	2.673	2.630	2.414	2.414	2.381	2.322
قطع الغيار										
مخزون أول مدة	999	1.033	1.005	1.006	1.009	1.010	1.007	1.007	1.007	2.132
مدخلات	31,2	33,2	34	36,4	37,6	34,4	34,4	0	34	14.188
مخرجات	26,8	31,2	33,2	34	36,4	37,6	34,4	0	34,4	13.998
مخزون آخر مدة	1.003	1.005	1.006	1.009	1.010	1.007	1.007	1.007	1.006	2.322
أنابيب مرنة										
مخزون أول مدة	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
مدخلات	0,5	0,6	0,6	0,6	1	1	0,6	0	0,8	8
مخرجات	0,5	0,6	0,6	0,6	1	1	0,6	0	0,8	8
مخزون آخر مدة	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
المخزون الإجمالي	3.409	3.573	3.781	3.888	3.748	3.702	3.486	3.486	3.453	3.391

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة



**الجدول رقم (4-9): الميزانية التقديرية لديون الموردين للمؤسسة للسنة المالية 2022**

الأرقام بالمليون دج

البيان	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	2022
ديون أول مدة	2.403	2.953	3.515	4.125	4.550	4.552	4.301	3.795	2.403
مشتريات السنة	1.186	1.352	1.560	1.667	1.527	1.481	1.265	0	14.561
مجموع	3.591	4.305	5.075	5.791	6.078	6.032	5.566	3.795	16.964
تسوية ديون سابقة	401	519	638	908	1.220	1.435	1.517	0	11.816
تسوية مشتريات السنة	238	270	312	333	305	296	253	0	2.912
رصيد الديون	2.953	3.515	4.125	4.550	4.552	4.301	3.795	3.795	2.236

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الجدول رقم (4-10): الميزانية التقديرية لمستحقات الزبائن للمؤسسة للسنة المالية 2022**

الأرقام بالمليون دج

البيان	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	2022
رقم الأعمال TTC	1.259	1.508	1.692	1.936	2.056	1.892	1.834	0	18.090
مستحقات الزبائن السابقة	2.411	2.961	3.506	3.981	4.391	4.627	4.490	4.501	2.411
تسوية مستحقات الزبائن	269	432	628	848	1.100	1.367	1.181	0	1.611
تسوية مبيعات السنة	441	528	592	677	720	662	642	0	15.226
مجموع المقبوضات	709	960	1.221	1.526	1.820	2.029	1.823	0	16.837
رصيد مستحقات الزبائن	2.961	3.509	3.981	4.391	4.627	4.490	4.501	4.501	3.664

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الجدول رقم (4-11): الميزانية التقديرية لخزينة المؤسسة للسنة المالية 2022**

الأرقام بالمليون دج

البيان	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	2022
رصيد أول مدة	509	483	548	708	874	1.048	1.229	1.166	509
تسوية مستحقات الزبائن	269	432	628	848	1.100	1.367	1.181	0	1.611
تسوية مبيعات السنة	441	528	592	677	720	662	642	0	15.226
مجموع المداحيل	709	960	1.221	1.526	1.820	2.029	1.823	0	16.837
أعباء المستخدمين	55	55	55	55	55	55	55	45	650
مدفوعات الموردين	638	790	950	1.242	1.526	1.731	1.770	0	14.728
نفقات عامة	43	50	55	63	65	62	60	10	605
مجموع المدفوعات	736	895	1.060	1.360	1.646	1.848	1.885	55	15.983
رصيد آخر مدة	483	548	708	874	1.048	1.229	1.166	1.111	1.362

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

مما سبق نستنتج أن نظام مراقبة التسيير في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية ، ومن خلال تقديمه للميزانية التقديرية للسنة المالية 2022، قد أحاط المسؤولون ومن خلالهم مجلس الإدارة بكافة الشروط والمتغيرات التي تم أخذها في الحسبان عند إعداد الميزانية التقديرية، هذا ما يعطي صورة واضحة لدى المسيرين بالمتغيرات المرتبطة بإعداد الميزانية التقديرية، هذا ما يعطيها مصداقية أكثر.

إن المصداقية التي أحيطت بعملية تقديم الميزانية التقديرية للسنة المالية 2022 للمسيرين من اجل دراستها والمصادقة عليها، يعطي صورة عن مدى الشفافية والمصداقية التي تتميز بها المؤسسة، مما يزيد من مستويات الثقة لديها وهذا احد الجوانب المهمة التي تساهم في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية.

### المطلب الثالث: دور مراقبة التسيير في تتبع مدى تحقق الأهداف المسطرة

باعتبار أن من أهم المهام المكلف بها مراقبي التسيير في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية هي تتبع المستمر لمدى تنفيذ وتحقيق الأهداف المسطرة من خلال الميزانية التقديرية، وتسجيل مدى التقدم المسجل في تحقيق هذه الأهداف. من خلال إرسال تقارير دورية إلى المديرين التنفيذيين بمدى تقدم المنجز واستخراج الانحرافات المسجلة مع شرح وتفسير لمسببات هذه لانحرافات. ومن جملة هذه التقارير نذكر:

- أ- حالة النشاط الأسبوعية؛
- ب- جدول مؤشرات التسيير الشهرية؛
- ج- وضعية النشاط الفصلية؛
- د- التقرير السنوي للنشاط؛
- هـ- إضافة إلى إرسال تقارير بوضعية النشاط عند تاريخ كل اجتماع لمجلس التنفيذي للإدارة أو اجتماع مجلس الإدارة.

وبناء على التقارير التي ترسلها المديرية المركزية لمراقبة التسيير للإدارة العليا تقوم هذه الأخيرة باتخاذ القرارات اللازمة، وسوف نستعرض إحدى التقارير التي أرسلت للإدارة العليا بمناسبة انعقاد اجتماع مجلس الإدارة.

فبمناسبة انعقاد اجتماع مجلس إدارة المؤسسة يوم 13 جويلية 2022 تم الطلب من مديرية مراقبة التسيير التحضير للملخص لوضعية نشاط المؤسسة خلال السداسي الأول من السنة 2022. ليتم عرضه أمام أعضاء المجلس من اجل الدراسة والنقاش.

في بداية الملخص تم الإشارة إلى رقم الأعمال المحقق خلال الثلاثي الثاني من السنة ومقارنته برقم الأعمال المقدر لهذه الفترة، كما تمت مقارنته بنفس الفترة من السنة السابقة ومقارنته أيضا بالثلاثي الأول من السنة الجارية 2022. وبالتالي تم إعطاء صورة شاملة عن تطور رقم الأعمال، وجاء في التقرير ما يلي:

### أولاً: نشاط الثلاثي الثاني من سنة 2022

بلغ حجم الأعمال المحقق خلال الثلاثي الثاني من سنة 2022 مبلغ 1.963 مليون دج، حيث تمثل نسبة 70 % من الأهداف المسطرة لهاته الفترة. مسجلة تطور سالب بـ -13 % بالمقارنة بنفس الفترة من العام 2021. وزيادة وتقدم موجب بـ +74 % مقارنة الثلاثي الأول من السنة 2022.

حيث تم بيع 192 جرار من مختلف الأحجام و 87 آلة حصاد.

### الجدول رقم (4-12): جدول أهم مؤشرات التسيير الثلاثي الثاني للمؤسسة لعام 2022

الأرقام بالمليون دج

النشاط خلال الربع الثاني من عام 2022				نسبة التقدم	تحقق	تقديرات	تقديرات 2022	محقق في 2021	مؤشرات التسيير
التقدم بالمقارنة الربع الأول 2022		التقدم بالمقارنة الربع الثاني 2021							
± %	ربع الثاني	± %	ربع الثاني						
74 %	1.127	-13 %	2.253	70 %	1.963	2.792	12.000	7.962	رقم الأعمال
131 %	94	-5 %	228	78 %	217	280	1.216	769	القيمة المضافة
11 %	135	10 %	136	109 %	150	138	550	574	اعباء المستخدمين
167 %	-58	-19 %	48	45 %	39	86	426	27	إجمالي فائض الاستغلال
122 %	-79	-37 %	27	28 %	17	60	345	34	النتيجة العملياتية
-29 %	3.385	-40 %	4.009	74 %	2.388	3.229	2.753	4.370	المحزون
26 %	1.963	11 %	2.218	103 %	2.466	2.390	4.378	2.392	مستحقات الزبائن
-18 %	1.388	-35 %	1.747	105 %	1.142	1.091	1.359	2.771	الديون
-1 %	448	-2 %	454	95 %	445	468	460	449	عدد المستخدمين

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

- أ- رقم أعمال قدره 1.963 مليون دج ، تم تسجيل تقدم بنسبة -13 % بالمقارنة بالثلاثي الثاني لسنة 2021، و 74 % بالمقارنة بالثلاثي الأول من سنة 2022.
- ب- القيمة المضافة قدرها 217 مليون دج ، تم تسجيل تقدم بنسبة -5 % بالمقارنة بالثلاثي الثاني لسنة 2021، و 131 % بالمقارنة بالثلاثي الأول من سنة 2022.
- ج- أعباء المستخدمين قدرها 150 مليون دج ، تم تسجيل تقدم بنسبة -5 % بالمقارنة بالثلاثي الثاني لسنة 2021، و 11 % بالمقارنة بالثلاثي الأول من سنة 2022.
- د- إجمالي فائض الإستغلال قدره 39 مليون دج ، تم تسجيل تقدم بنسبة -19 % بالمقارنة بالثلاثي الثاني لسنة 2021، و 167 % بالمقارنة بالثلاثي الأول من سنة 2022.
- هـ- المخزون قدره 2.388 مليون دج ، تم تسجيل إنخفاض بنسبة 40 % بالمقارنة بالثلاثي الثاني لسنة 2021، و 29 % بالمقارنة بالثلاثي الأول من سنة 2022.
- و- مستحقات الزبائن قدرها 2.466 مليون دج ، تم تسجيل تقدم بنسبة 11 % بالمقارنة بالثلاثي الثاني لسنة 2021، و 26 % بالمقارنة بالثلاثي الأول من سنة 2022.
- ز- الديون قدرها 1.142 مليون دج ، تم تسجيل إنخفاض بنسبة 35 % بالمقارنة بالثلاثي الثاني لسنة 2021، و 18 % بالمقارنة بالثلاثي الأول من سنة 2022.
- ح- عدد المستخدمين قدرهم 445 مستخدم، تم تسجيل إنخفاض بنسبة 2 % بالمقارنة بالثلاثي الثاني لسنة 2021، و 1 % بالمقارنة بالثلاثي الأول من سنة 2022.

ففي أول نقطة من الملخص تم تقييم مستويات الأداء للثلاثي الثاني للسنة المالية 2022، وذلك من خلال حساب مؤشرات الأداء للثلاثي الثاني ومقارنتها بالأهداف المسطرة لنفس الفترة ليتم حساب معدل التقدم، كما تمت مقارنة هذه المؤشرات مع مؤشرات نفس الفترة من السنة السابقة لمعرفة وضعية المؤسسة بالمقارنة بالسنة السابقة ومدى تحسن مؤشرات الأداء، كما تم مقارنة هذه المؤشرات بمؤشرات الأداء للثلاثي الأول من نفس السنة لمعرفة مدى تحسن وضعية النشاط بالمقارنة بالثلاثي الأول. وتقييم جدوى وفعالية القرارات التي اتخذت في الاجتماع الخاص بتقييم وضعية النشاط للمؤسسة خلال الثلاثي الأول من السنة المالية 2022، من اجل تحسن وضعية النشاط للمؤسسة.

ثانيا: نشاط السداسي الأول من سنة 2022

بلغ رقم الأعمال المحقق إلى غاية 30 جوان 2022 مبلغ 3.963 مليون دج، حيث تمثل نسبة 75 % من الأهداف المسطرة لغاية 30 جوان 2022. مسجلة تقدم بـ 16% بالمقارنة بنفس الفترة من العام 2021.

تم بيع 408 جرار من مختلف الأحجام و 101 آلة حصاد.

الجدول رقم (4-13): جدول لأهم المؤشرات التسيير للسداسي الأول للمؤسسة لعام 2022

الأرقام: بالمليون دج

نسبة التقدم السنوي	النشاط خلال السداسي الأول لسنة 2022					تقديرات 2022	محقق في 2021	مؤشرات التسيير
	التقدم بالمقارنة بسنة 2021		نسبة التقدم	تحقق	تقديرات			
	± %	السداسي الأول						
26 %	-16 %	3.681	75 %	3.089	4.130	12.000	7.962	رقم الأعمال
26 %	-14 %	361	78 %	312	398	1.216	769	القيمة المضافة
52 %	5 %	273	104 %	286	274	550	574	اعباء المستخدمين
-4 %	-227 %	15	-42 %	-19	45	426	27	إجمالي فائض الاستغلال
-18 %	-138 %	-26	2067 %	-62	-3	345	34	النتيجة العمليانية
87 %	-40 %	4.009	74 %	2.388	3.229	2.753	4.370	المخزون
56 %	11 %	2.218	103 %	2.466	2.390	4.378	2.392	مستحقات الزبائن
84 %	-35 %	17.47	105 %	1.142	1.091	1.359	2.771	الديون
97 %	-2 %	454	97 %	445	460	460	449	عدد المستخدمين

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

أ- رقم أعمال قدره 3.089 مليون دج ، تم تسجيل تقدم بنسبة -16% بالمقارنة مع نفس الفترة من سنة 2021.

ب- القيمة المضافة قدرها 312 مليون دج ، تم تسجيل تقدم بنسبة -14% بالمقارنة مع نفس الفترة من سنة 2021.

ج- اعباء المستخدمين قدرها 286 مليون دج ، تم تسجيل تقدم بنسبة 5% بالمقارنة مع نفس الفترة من سنة 2021.

- د- إجمالي فائض الإستغلال قدره -19 مليون دج ، تم تسجيل تقدم بنسبة -277% بالمقارنة مع نفس الفترة من سنة 2021.
- ه- المخزون قدره 2.388 مليون دج ، تم تسجيل إنخفاض بنسبة -40% بالمقارنة مع نفس الفترة من سنة 2021.
- و- مستحقات الزبائن قدرها 2.466 مليون دج ، تم تسجيل تقدم بنسبة 11% بالمقارنة مع نفس الفترة من سنة 2021.
- ز- الديون قدرها 1.142 مليون دج ، تم تسجيل انخفاض بنسبة 35% بالمقارنة مع نفس الفترة من سنة 2021.
- ح- عدد المستخدمين 445 مستخدم، تم تسجيل انخفاض بنسبة 2% بالمقارنة مع نفس الفترة من سنة 2021.

الجدول (4-14): وضعية ديون المخزونات اتجاه مؤسسات الإنتاج للسداسي الأول

الوحدة: مليون دج

الموردون	ETRAG	ACT	CMA	SAMPO ALGERIE	GALUCHO ALGERIE	المجموع
الديون في 2022/1/1	1.019	292	238	553	121	2.223
مشتريات إلى غاية 2022/6/30	79	0	112	464	78	732
تسوية إلى غاية 2022/6/30	928	482	290	480	180	3.361
رصيد في 2022/6/30	116	190-	59	480	19	594

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

المعوقات التي تعترض تحقيق تقديرات النشاط (الأهداف المسطرة):

- أ- عدم توفر آلة الحصاد على مستوى وحدات الإنتاج SAMPO ALGERIE الذي يؤثر على مبيعات العتاد الجاهز على مستوى PMAT (استلام 90 آلة حصاد من برنامج قدره 500 آلة حصاد)؛
- ب- عدم توافر الجرارات من نوع C 6807 على مستوى وحدة الإنتاج ETRAG في برنامج قوامه 1050 جرارا، تم تسليم 33 جرار إلى غاية 2022/06/30؛
- ج- انخفاض إنتاج مؤسسة الإنتاج EPE CMA، التي لم تتمكن من الوفاء بالتزاماتها التعاقدية بخصوص تسليم العديد من المنتجات.

في النقطة الثانية من الملخص تم مقارنة مؤشرات الأداء للسداسي الأول من السنة 2022، مع تقديرات نفس الفترة من السنة واستخراج نسب التقدم، كما تمت مقارنتها بنفس الفترة من السنة السابقة. ليتم بعد ذلك مقارنتها بالأهداف السنوية وحساب نسب التقدم السنوي أي مستوي ما تم تحقيقه من الأهداف السنوية. ليتم بعد ذلك عرض الوضعية التفصيلية لديون المردون.

إن معظم المؤشرات سلبية، لذلك تم عرض الأسباب الرئيسية التي تسببت في هذه الانحرافات، وكلها تعلق بعدم وفاء المؤسسات الإنتاجية بالتزاماتها التعاقدية. فالكميات المستلمة من المعدات والآلات الفلاحية التي تسوقها مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية قليلة جدا، مما تسبب بتأثيرات كبيرة على حجم رقم الأعمال وبالتالي على باقي مؤشرات الأداء الأخرى ويعود سبب التأثير الكبير إلى أن هذه المعدات تعد معدات رئيسية في نشاط المؤسسة وتمثل أكثر من 88% من حجم رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة.

ورغم ذلك فإن مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية تلتزم بتعهداتها اتجاه المردون ( المؤسسات الإنتاجية) من خلال تسوية ديونها اتجاه الموردين، بل والأكثر من ذلك فإنها دفعت تسبيقات لأحد الموردين (مؤسسة الجراتات الجزائرية ATC بمبلغ 190 مليون دج).

إن الانحراف المسجل في أداء مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية راجع لظروف قاهرة نسبيا. وبالتالي تم المصادقة على الحصيلة بالإجماع من خلال محضر مجلس الإدارة رقم 2022/7 بتاريخ 13 جويلية 2022، في قراره رقم 4 يقوم مجلس الإدارة، بعد المناقشة، بالتحقق من صحة الإنجازات اعتبارا من 30 جوان 2022، مع رقم مبيعات تراكمي قدره 3.089 مليون دج، ويأمر الرئيس المدير العام بالنيابة ببذل المزيد من الجهود لتحقيق الأهداف المسطرة (تم تمرير هذا القرار بالإجماع).

لقد كان لمديرية مراقبة التسيير دور مهم في تقييم أداء المؤسسة للسداسي الأول من السنة 2022، من خلال تقديم أهم المؤشرات المتعلقة بنشاط المؤسسة من رقم أعمال، القيمة المضافة، أعباء المستخدمين، إجمالي فائض الإستغلال، المخزون، مستحقات الزبائن، الديون، عدد المستخدمين.. إلخ. ومقارنتها بالتقديرات وبما حققت في السنة السابقة، ويتم بعد ذلك تحديد نقاط الانحراف ونسبها وأسبابها، كل هذا ساهم في اتخاذ قرارات مجلس الإدارة المتعلقة بنشاط المؤسسة.

### ثالثا: تصحيح الانحرافات نشاط السداسي الأول من سنة 2022

نظرا لوضعية مؤسسات الإنتاج، وصعوبة تحقيق الأهداف المسطرة في بداية السنة ( الميزانية التقديرية 2022) تقدم الرئيس المدير العام بالنيابة بالطلب الثاني إلى مجلس الإدارة بإعادة ضبط الأهداف المسطرة من خلال إعادة النظر في الميزانية التقديرية 2022 وذلك بتخفيض تقديرات المعدات والآلات التي حدث فيها الخلل الخارج عن نطاق المؤسسة. وذلك بعد ترخيص من طرف المؤسسة القابضة AGM Spa المالكة لجميع أسهم مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية تبعا للمراسلة رقم N°430/AGM Spa/DB/HA/2022 بتاريخ 25 أوت 2022 ليتم تخفيض رقم الأعمال المقدر للسنة المالية 2022 للمرة الثانية من طرف مجلس الإدارة بتاريخ 9 أكتوبر 2022 وفق المحضر رقم 2022/9 بذات التاريخ قرر مجلس الإدارة وفق القرار رقم 2 من المحضر والذي جاء فيه: "بعد الفحص والتوضيحات التي قدمتها المؤسسة، يعتمد مجلس الإدارة الميزانية المؤقتة المعدلة لعام 2022 كما هي معروضة ويطلب من الرئيس المدير العام بالنيابة تلبية جميع شروط تنفيذها، تم تبني هذا القرار بالإجماع."

تم تخفيضه للمرة الثانية من 12.000 مليون دج إلى 9.000 مليون دج. ( التخفيض الأول من 16.000 مليون دج إلى 12.000 مليون دج بتاريخ 2022/04/19 وفق المحضر رقم 2022/4 بنفس التاريخ. لاجتماع مجلس الإدارة).

ليتم تحديث الميزانية التقديرية للسنة المالية 2022 ( الميزانية التقديرية المحدثة والتي وافق عليها أعضاء مجلس الإدارة موجودة في المرفقات)، وعليه يصبح جدول أهم المؤشرات التسيير للسنة 2022 المحدث كما يلي:



## الجدول رقم (4-15): جدول لأهم المؤشرات التسيير للسداسي الأول لسنة 2022 المحدث

الأرقام: بالمليون دج

مؤشرات التسيير	محقق في 2021 (1)	تقديرات 2022 (2)	تقديرات محدثة 2022 (3)	التطور (1)/(3)	التطور (2)/(3)
رقم الأعمال	7.962	12.000	9.000	13 %	-38 %
القيمة المضافة	769	1.216	1.028	34 %	-24 %
اعباء المستخدمين	574	550	550	-4 %	-
إجمالي فائض الاستغلال	27	426	328	1116 %	-363 %
مستحقات الزبائن	2.392	4.378	2.901	-21 %	-62 %
المخزون	4.370	2.753	2.875	-34 %	3 %
الديون	2.771	1.359	1.276	-54 %	-3 %
عدد المستخدمين	449	460	460	2 %	-

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الدور الأساسي الذي تقوم به المديرية المركزية لمراقبة التسيير لمراقبة مدة تحقق الأهداف المسطرة ( الميزانية التقديرية) فإنها تقوم بدور فعال من خلال التقارير المرسله لمسيرى المؤسسة ( مجلس الإدارة) حيث تتميز هذه لتقارير (الملخصات) بالوضوح والدقة كما تتميز بالشفافية والمصادقية، فهي قدمت حوصلة لمدى تقدم الأهداف ومقارنتها بالسنوات السابقة، كما أعطت العراقيل والمسببات التي صعبت من قدرة المؤسسة من تحقيق الأهداف المسطرة.

إن طريقة عرض التقارير أمام المسيرين ( مجلس الإدارة) ساهمت في إعطاء صورة حقيقية لوضعية نشاط المؤسسة ومدى تقدم تحقيق الأهداف، مما ساهم في اتخاذ القرارات التصحيحية من قبل مجلس الإدارة بالسرعة والكفاءة اللازمتين من اجل تصويب الانحرافات المسجلة (إعادة ضبط الميزانية التقديرية من خلال تحديتها)، كما أن هذا التصحيح يعتبر عامل تحفيزي للإدارة التنفيذية، فعندما تكون مؤشرات الأداء سلبية والأسباب خارج عن نطاق الإدارة التنفيذية والعمال فهذا يثبط من عزيمتهم وتطلعاهم، وتدخل المسيرين من خلال مجلس الإدارة على تصحيح هذه الانحرافات يولد لدى الإدارة التنفيذية والعمال شعور بالارتياح من خلال تحسن مؤشرات الأداء. كما يؤدي بهم إلى مزيد من الجهد والعمل لتحقيق الأهداف المسطرة الجديدة ( الميزانية التقديرية المحدثة).

## المطلب الرابع: دور مراقبة التسيير في تعزيز الحوكمة من خلال استخدام لوحة القيادة

إن استخدام لوحة القيادة في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية ذو أهمية كبيرة، بحيث تستخدم بشكل كبير في التقارير والملخصات والنشريات التي ترسل للإدارة العليا. وكما لاحظنا سابقا في إعداد وتتبع تنفيذ الميزانية التقديرية من خلال التقارير التي عرضت أمام أعضاء مجلس الإدارة، فقد كان للوحات القيادة دور كبير في تقريب الوضعية الحقيقية لنشاط المؤسسة.

كما أنها تستخدم في الاجتماعات الدورية لمجلس المديرين التنفيذيين للمؤسسة لتتبع مستويات الأداء المنفذ ومقارنتها بالأهداف المسطرة. فمثلا عندما وصل استدعاء بانعقاد مجلس المديرين التنفيذيين وباعتبار المدير المركزي لمراقبة التسيير عضو في المجلس قامت المديرية المركزية لمراقبة التسيير بإعداد تقارير خاصة بالاجتماع، وكانت للوحات للوحات القيادة دور كبير فيها من خلال لعرض أهم مؤشرات الأداء في شكل شرائح عرض أمام المجلس لتحليلها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتدارك نقاط الضعف من اجل تحسن وضعية نشاط المؤسسة. وفيما يلي احد التقارير التي أرسلت بمناسبة انعقاد اجتماع للمديرين التنفيذيين بتاريخ 15 نوفمبر 2022 بعنوان حصيلة نشاط المؤسسة بتاريخ 15 نوفمبر 2022، والذي جاء فيه ما يلي:

## أولا: رقم الأعمال

المؤسسة حققت حجم رقم أعمال إلى غاية تاريخ 15 نوفمبر 2022 قدره 4.681 مليون دينار جزائري، بتقدم سلبي مقارنة بالسنة المالية 2021 بحوالي -27%، في حين معدل التقدم مقارنة مع أهداف السنة المالية الجارية قدره 67% .

وجاءت المبيعات الكمية لأهم منتجين كما يلي:

بيع 525 جرار مسجلة بذلك انخفاضا مقارنة بنفس الفترة من السنة 2021 (876 جرار).

بيع 164 آلة حصاد مسجلة أيضا انخفاضا مقارنة بنفس الفترة من السنة 2021 (229 آلة حصاد).

وفيما يلي جدول لأهم المؤشرات المسجلة بتاريخ 15 نوفمبر 2022.

الجدول رقم (4-16): جدول لأهم مؤشرات أداء المؤسسة بتاريخ 2022/11/15

الأرقام: بالمليون دج

نسبة التقدم السنوي	النشاط إلى غاية 2022/11/15					تقديرات محدثة 2022	محقق في 2021	مؤشرات التسيير
	التقدم بالمقارنة مع 2021		نسبة التقدم	المحقق	تقديرات			
	مجموع 2021	% ±						
52 %	-27 %	6.402	67 %	4.681	6.937	9.000	7.962	رقم الأعمال
46 %	-27 %	646	62 %	474	770	1.028	769	القيمة المضافة
88 %	3 %	468	100 %	484	483	550	574	اعباء المستخدمين
-23 %	-260 %	48	-43 %	-77	179	328	27	إجمالي فائض الاستغلال
118 %	8 %	3.123	123 %	3.387	2.758	2.875	4.370	المخزون
77 %	-7 %	2.411	90 %	2.248	2.479	2.901	2.392	مستحقات الزبائن
148 %	82 %	1.039	212 %	1.888	891	1.276	2.771	الديون
100 %	-1 %	445	100 %	440	440	460	449	عدد المستخدمين

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

حيث نلاحظ أن كل المؤشرات المسجلة بتاريخ 15 نوفمبر 2022 سجلت انخفاضا بالمقارنة مع نفس الفترة من السنة السابقة، وهذا مؤشر سلبي بخصوص نمو المؤسسة. كما أن معدلات الانجاز المحقق مقارن مع الأهداف المسطرة وبالرغم من تخفيضها مرتين تبقى ضعيفة وقل من المستويات المطلوبة. كما تظهر المؤشرات أن إجمالي فائض الاستغلال المحقق بتاريخ 15 نوفمبر 2022 بقيمة سالبة وبالتالي المؤسسة مهددة بتسجيل الخسارة في نتيجة السنة المالية إن لم يتدارك هذا العجز في المدة المتبقية قبل نهاية السنة المالية.

إن رقم الأعمال المحقق بتاريخ 15 نوفمبر 2022 موزعة على النحو التالي:

أ- العتاد الجاهز 4.423 مليون دج

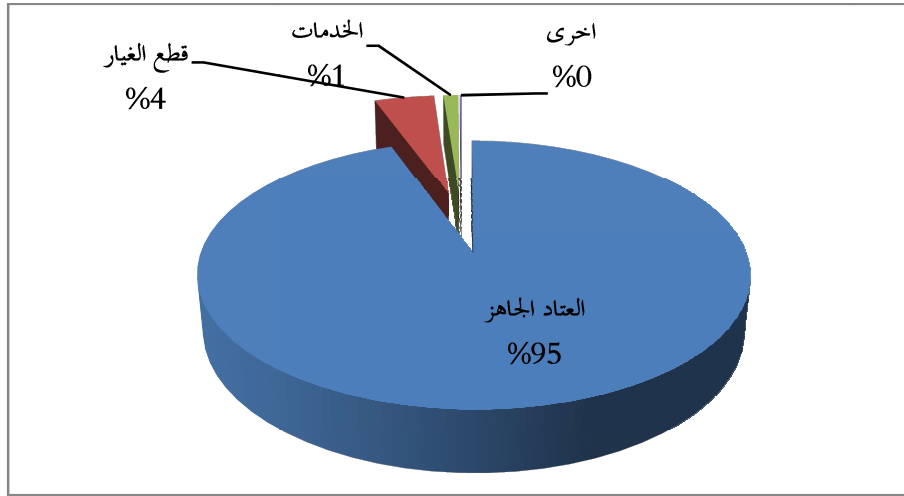
ب- قطع الغيار 203 مليون دج

ج- الخدمات 50 مليون دج

د- أخرى 5 مليون دج

والشكل التالي يوضح مساهمة مختلف الأنشطة في رقم الأعمال المحقق في المؤسسة

الشكل رقم (4-30): مكونات رقم الأعمال المحقق حسب طبيعة النشاط



المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

ولقد تم إنجاز رقم أعمال المؤسسة عبر وحدات الأربعة المنتشرة عبر التراب الوطني، وجاءت رقم أعمال كل وحدة إلى غاية 15 نوفمبر 2022، ونسبة التقدم بالمقارنة بنفس الفترة من السنة السابقة على النحو التالي:

الجدول رقم (4-17): توزيع رقم الأعمال حسب الوحدات الجهوية بتاريخ 2022/11/15

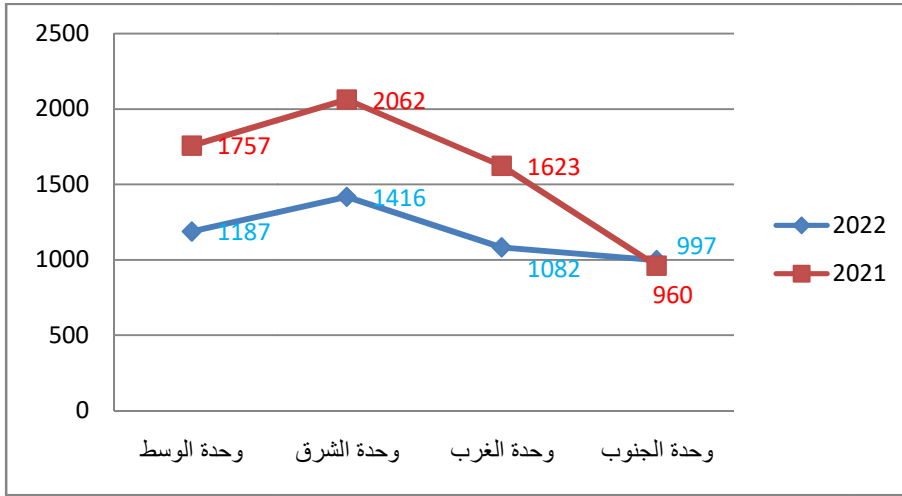
الأرقام: بالمليون دج

البيان	التطور مقارنة بسنة 2021		المحقق إلى غاية 2022/11/15
	± %	مجموع 2021	
وحدة الوسط	-32 %	1.757	1.187
وحدة الشرق	-31 %	2.062	1.416
وحدة الغرب	-33 %	1.623	1.082
وحدة الجنوب	4 %	960	997
المجموع	-27 %	6.402	4.681

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن كل الوحدات سجلت انخفاض في نسبة التقدم بالمقارنة بنفس الفترة من السنة السابقة باستثناء وحدة الجنوب التي حققت تحسناً طفيفاً. وهذا ما يوضحه المنحنى التالي لتقدم رقم الأعمال للوحدات

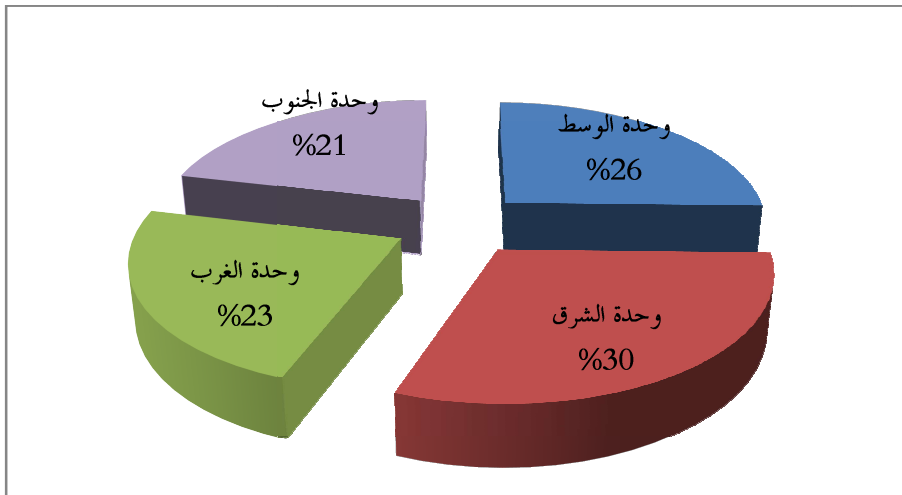
الشكل رقم (4-31): منحني تطور رقم الأعمال حسب الوحدات



المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

هذا ما انعكس على نسبة التقدم في رقم أعمال المؤسسة بالمقارنة بنفس الفترة من السنة 2021. كما كانت مساهمة كل وحدة من الوحدات الجهوية للمؤسسة في رقم الأعمال المحقق في المؤسسة كما في الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-32): توزيع رقم الأعمال المحقق حسب الوحدات



المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

إن المساهمة في رقم الأعمال يختلف من وحدة إلى أخرى، فوحدة الشرق تمثل 30% من رقم الأعمال وهي الأكبر بالمقارنة بالوحدات الأخرى، في حين نجد تقارب في مساهمة الوحدات الأخرى، وهذا يدل على

أهمية ومكانة وحدة الشرق في رقم أعمال المؤسسة. فالشكل أعلاه يوضح وزن ومساهمة كل وحدة من وحدات المؤسسة في نشاطها.

### ثانياً: وضعية مستحقات الزبائن

بعد التطرق إلي رقم الأعمال المحقق بتاريخ 15 نوفمبر 2022، تم إعطاء صورة عن وضعية مستحقات الزبائن لكل وحدة ومقارنتها بالرصيد الأولي بتاريخ 2022/1/1 لمعرفة معدل التطور، كما هو موضح في الجدول الموالي:

### الجدول رقم (4-18): توزيع رقم الأعمال حسب الوحدات الجهوية بتاريخ 2022/11/15

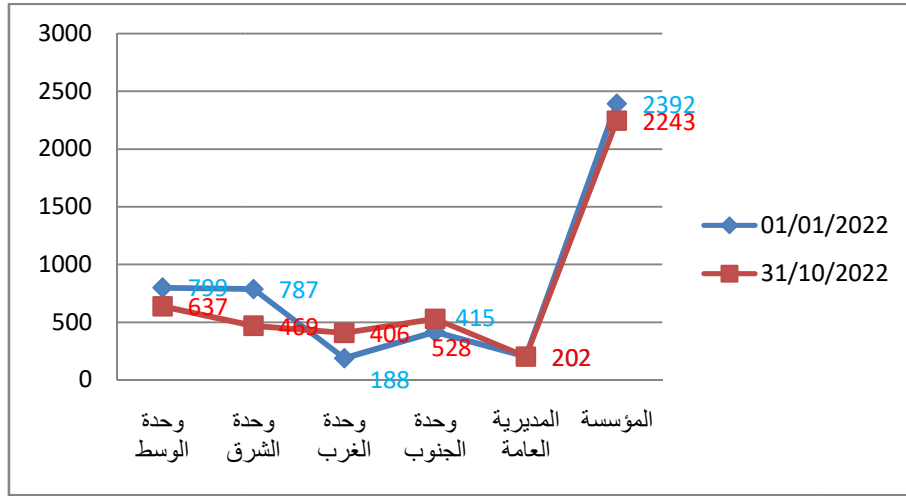
الأرقام: بالمليون دج

البيان	الرصيد في 2023/01/01	رقم الأعمال TTC 2023/10/31	التسديدات إلى غاية 2023/10/31	الرصيد في 2022/10/31	معدل التطور
وحدة الوسط	799	1.271	1.443	637	-20 %
وحدة الشرق	787	1.413	1.731	469	-40 %
وحدة الغرب	188	1.152	934	406	116 %
وحدة الجنوب	415	1.046	932	528	27 %
المديرية العامة	202	0	0	202	0%
المجموع	2.392	4.883	5.032	2.243	-6 %

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستحقات زبائن المؤسسة بتاريخ 15 نوفمبر 2022 بلغت 2.243 مليون دج، مسجلة انخفاض بمعدل 6 % بالمقارنة مع بداية السنة وهذا مؤشر جيد. ويعود هذا الانخفاض لكل من وحدتي الشرق والوسط التي سجلتا انخفاض قدره 40 % و 20 % على التوالي. في حين الوحدتان المتبقيتان سجلتا ارتفاعاً في مستحقات زبائنها. غير أن المعدل الذي ارتفعت به مستحقات الزبائن في وحدة الغرب هو معدل كبير (116 %)، مما يترتب عليه زيادة مخاطر عدم التسديد. وذا ما يوضحه منحني تطور مستحقات زبائن كل وحدة من وحدات المؤسسة.

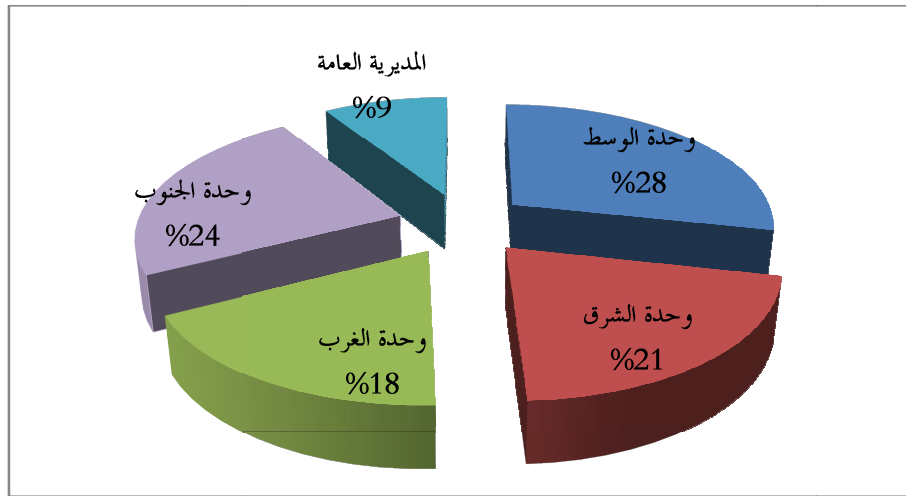
الشكل رقم (4-33): منحنى تطور مستحقات الزبائن للوحدات بالمقارنة مع بداية السنة



المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

والشكل الموالي يوضح نسبة كل وحدة بما فيها المديرية العامة من مستحقات زبائن المؤسسة.

الشكل رقم (4-34): توزيع مستحقات الزبائن حسب الوحدات



المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من الشكل أعلاه أن نسبة مشاركة وحدة الوسط في مستحقات زبائن المؤسسة هي الأكبر وبالتالي ارتفاع مخاطر عدم التسديد. في حين وحدة الشرق يعتبر المعدل مقبولا بالمقارنة برقم الأعمال المحقق ونسبة انخفاض مستحقات زبائنهم بالمقارنة ببداية السنة. أما وحدة الجنوب فالمؤشرات (رقم الأعمال ومعدل ارتفاع مستحقات زبائنهم) يتطلب منها اتخاذ إجراءات سريعة لتخفيض مستحقات زبائنهم. وبخصوص وحدة الغرب وبالرغم من ارتفاع المعدل مستحقات زبائنهم بالمقارنة ببداية السنة إلا أن نسبة مشاركتها في

مستحقات زبائن المؤسسة هي الأقل، إذا استثنينا مستحقات زبائن المديرية العامة والتي تعود لسنوات قديمة سابقة.

ما يمكن استنتاجه من خلال استخدام لوحات القيادة أن لها دور كبير في تقييم أداء المؤسسة من خلال تحليل مؤشرات الأداء وإظهار الانحرافات، فمثلا في الشكل رقم (4-33) توزيع رقم الأعمال حسب الوحدات الجهوية يوضح حجم مشاركة كل وحدة من وحدات المؤسسة في رقم الأعمال مما يظهر الوحدة الأكثر مساهمة (وحدة الشرق) وبالتالي يعتبر عامل تحفيز لها أمام الوحدات الأخرى في حين الوحدات الأخرى تولد لديها شعور ببذل مزيد من الجهود لمحاولة التفوق على الوحدة الجهوية للشرق.

فيحين الشكل رقم (4-32) منحني تطور رقم الأعمال بالمقارنة بنفس الفترة من السنة السابقة يظهر أن الوحدة الجهوية للجنوب هي الوحدة الوحيدة التي تحسن رقم أعمالها بالمقارنة بنفس الفترة من السنة السابقة في حين الوحدات الأخرى تراجعت، فبالرغم أنها كانت الأخيرة في المساهمة في حجم رقم أعمال المؤسسة وهذا يعد عامل سلبي للوحدة، غير أن منحني تطور رقم الأعمال بالمقارنة بنفس الفترة من السنة السابقة أظهرها بصورة أحسن نسبيا نتيجة تحسن أدائها بالمقارنة مع نفس الفترة من السنة السابقة، مما يعد عامل تحفيزي لها ويدفعها لتدارك تخلفها في المساهمة في حجم رقم الأعمال للمؤسسة وذلك من خلال تطوير الأداء ببذل المزيد من الجهود.

من خلال الشكل رقم (4-34): تم عرض مستحقات الزبائن والتي تظهر حجم مستحقات الزبائن لكل وحدة من مستحقات الزبائن للمؤسسة ككل والتي تظهر أن مستحقات الزبائن للمديرية العامة هي الأقل، في حين الشكل رقم (4-35) يشير إلى أن وحدة الشرق هي الأحسن أداءا حيث انخفضت مستحقات الزبائن فيها بمعدل أكبر من الوحدات الأخرى.

إن الدور الفعال الذي تؤديه لوحات القيادة في تقييم مستوى الأداء العام للمؤسسة ولوحداتها الجهوية، من خلال إظهار مستويات التقدم المنجز لتحقيق الأهداف العامة والخاصة بكل وحدة، كما تظهر مشاركة كل وحدة من وحدات المؤسسة في هذا التقدم المنجز، إضافة إلى الدور الهام في إظهار مستويات أداء كل وحدة من وحداتها ومقارنته بمستوى أداء الوحدات الأخرى (المقارنة المرجعية) مما يظهر نقاط قوة وضعف كل وحدة على حدى، هذا يساهم في اتخاذ الإجراءات التصحيحية والتصويبية لنقاط ضعف الخاصة بكل



وحدة وتعزيز نقاط القوة عنها، كما أن الوحدات تستفيد من بعضها البعض في إيجاد الحلول للمشاكل الخاصة بها.

كما أن لوحات القيادة تساهم في تعزيز الشفافية والمصداقية لمؤشرات الأداء، من خلال مساهمتها في التحليل الجيد والدقيق للمؤشرات وتساهم بدقة في الضبط نقاط الاختلال ومسبباته مما يجعل من القرارات التصحيحية تتميز بالدقة والسرعة اللازمين. كل هذا يجعل من لوحات القيادة في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية تؤدي دورا مهما في حوكمة المؤسسات فيها.

### المبحث الثالث: تقييم أداء المؤسسة من خلال تحليل القوائم المالية باستخدام النسب المالية

يعتبر التحليل المالي باستخدام النسب المالية لتقييم الأداء المالي في المؤسسة من احد أكثر الوسائل استعمالاً، فهما يمثل الأداة الرئيسية لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تشخيص وضعيتها ومعرفة قدرتها على الوفاء بالتزاماتها المختلفة. كما تبين مدى قوة المؤسسة المالية من خلال إمكانياتها على خلق عوائد مالية تساعد على تطوير نشاطها وتوسيعه، ما يضمن لها البقاء والاستمرار.

كما أن التحليل المالي ذا أهمية بالغة لجميع الأطراف المتداخلة في المؤسسة، سواء كانت هذه الأطراف داخلية أو خارجية. إذ يعتبر أداة مهمة بالنسبة للمؤسسة من خلال عملية التخطيط ومساعدة المؤسسة في عمليه اتخاذ القرارات المناسبة. كما يعتبر أداة مهمة لتقييم أداء المؤسسة والحوكمة الاقتصادية فيها.

وسنحاول في هذا المبحث التطرق لأهم المؤشرات والنسب المالية الأكثر استعمالاً مع تفسير النتائج من الناحية المالية والاقتصادية بالاعتماد القوائم المالية المصادق عليها، إضافة إلى استخدام المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المتاحة خلال فترة الدراسة (2019-2021).

#### المطلب الأول: نسب الهيكل المالية للمؤسسة

المطلب الثاني: دور مراقبة التسيير في تعزيز الحوكمة من خلال إعداد الميزانية التقديرية

المطلب الثالث: دور مراقبة التسيير في تتبع مدى تحقق الأهداف المسطرة من خلال تتبع تنفيذ

المطلب الرابع: دور مراقبة التسيير الحوكمة من خلال استخدام لوحة القيادة

المطلب الأول: نسب الهيكلة المالية للمؤسسة

هي النسب التي تساعد في دراسة الهيكل المالي للمؤسسة و الموضوعة لكل جانب من جوانب قائمة المركز المالي مثل نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول، و تعتبر هذه النسب أكثر دلالة لأغراض دراسة الهيكل الشمولي للمؤسسة.

ولتسهيل عملية تحليل القوائم المالية للمؤسسة يجب تلخيص هذه القوائم للحصول على القوائم المالية المختصرة، بدءا بالميزانية حيث تقوم بتجميع عناصر الميزانية حسب طبيعة مكوناتها ودرجة سيولتها للحصول على الميزانية المختصرة للمؤسسة، واعتمادا على المعلومات المستمدة من تقارير المجمع يمكن وضع قائمة المركز المالي المختصرة التالية:

الجدول رقم (4-19): قائمة المركز المالي أصول 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
مجموع الأصول غير الجاري (أ ثابتة)	23 084 842 573,84	23 148 033 539,73	23 123 456 835,65
قيم الاستغلال	2 717 309 064,73	5 191 470 820,62	8 216 843 283,50
قيم قابلة للتحقيق	2 155 396 598,87	3 389 092 298,69	3 500 490 046,91
قيم جاهزة	1 133 392 869,29	758 183 134,75	565 808 299,63
مجموع الأصول الجاري (أ متداولة)	7 006 098 533,29	9 338 746 254,06	12 283 141 630,04
مجموع العام للأصول	30 090 941 107,13	32 486 779 793,79	35 406 598 465,69

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

الجدول رقم (4-20): قائمة المركز المالي خصوم 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
أموال الخاصة	26 694 367 939,71	26 584 851 847,32	26 605 445 746,16
ديون طويلة ومتوسطة الأجل	343 702 606,22	353 653 794,72	449 433 311,44
مجموع الأموال الدائمة ( الموارد الدائمة)	27 038 070 545,93	26 938 505 642,04	27 054 879 057,60
ديون قصيرة الأجل	3 052 870 561,20	5 548 274 151,75	8 351 719 408,09
مجموع العام للخصوم	30 090 941 107,13	32 486 779 793,79	35 406 598 465,69

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

### أولاً: نسب هيكل الأصول

الغرض من حساب هذه النسب هو إظهار الوضعية المالية لاستعمال المستثمرة والوصول حسب طبيعة نشاط المؤسسة إلى توزيع امثل لعناصر الأصول، وتقيس الإمكانيات المتوفرة لدى المؤسسة أي مدى قدرتها في إحداث التغيرات بصورة واضحة في مكونات أصولها والتكيف مع الشروط متطلبات السوق، كما توضح كيفية توزيع أموال المؤسسة على عناصر الأصول، وتسمح هذه النسب بقياس ثقل وأهمية كل مكون من المكونات الأصول بالمقارنة مع مجموع الأصول. وتعطى بالعلاقات التالية

$$\text{نسبة هيكل الأصول الغير جارية} = \frac{\text{الأصول غير الجارية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

$$\text{نسبة هيكل الأصول الجارية} = \frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

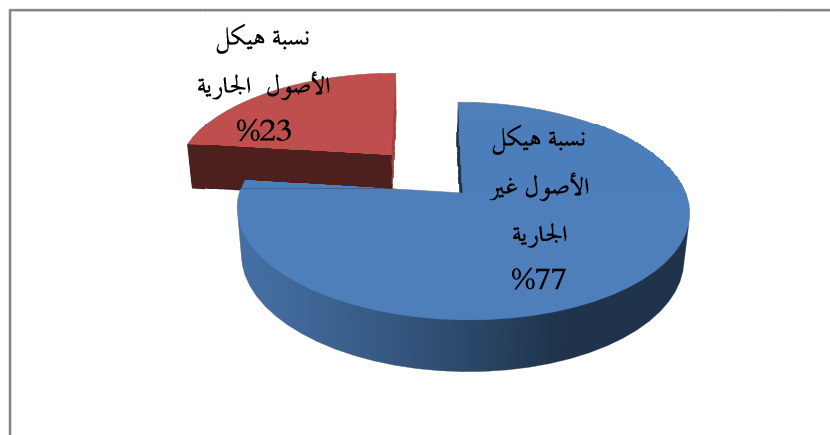
بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-21): نسبة هيكل الأصول 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
23 123 456 835,65	23 148 033 539,73	23 084 842 573,84	مجموع الأصول غير الجاري (أ ثابتة)
12 283 141 630,04	9 338 746 254,06	7 006 098 533,29	مجموع الأصول الجاري (أ متداولة)
35 406 598 465,69	32 486 779 793,79	30 090 941 107,13	مجموع العام للأصول
0,65	0,71	0,77	نسبة هيكل الأصول غير الجارية
0,35	0,29	0,23	نسبة هيكل الأصول الجارية

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

الشكل رقم (4-35): نسبة هيكل الأصول لسنة 2021



المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

من خلال الشكل رقم (4-36) نجد أن نسبة هيكل الأصول غير جارية أكثر من 70% ، في حين أن هيكل الأصول الجارية اقل من 25% . ونظرا لطبيعة نشاط المؤسسة التجاري فانه يجب أن تكون نسبة هيكل الأصول الجارية أكثر من 50% وبالتالي اكبر من هيكل الأصول الغير جارية وهذا راجع لطبيعة نشاط المؤسسة (تجارية وليست صناعية).

### ثانيا: نسبة هيكله الخصوم

تسمح لنا هذه النسبة بمعرفة بنيه وطبيعة الموارد في المؤسسة و مدى ارتباطها بالغير على مدى الطويل أو القصير، وتسمح لنا بمعرفة سياسة التمويل المعتمدة من طرف المؤسسة، وذلك عن طريق النسب التي تقيس لنا أهمية كل عنصر من عناصر الخصوم مقارنة بمجموع الخصوم، وتمثل نسب هيكله الخصوم فيما يلي:

$$\text{نسبة هيكله الأموال الخاصة} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الخصوم}}$$

$$\text{نسبة هيكله الديون} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الخصوم}}$$

$$\text{نسبة هيكله الديون طويلة الأجل} = \frac{\text{الديون طويلة الأجل}}{\text{مجموع الخصوم}}$$

$$\text{نسبة هيكله الديون قصيرة الأجل} = \frac{\text{الديون قصيرة الأجل}}{\text{مجموع الخصوم}}$$

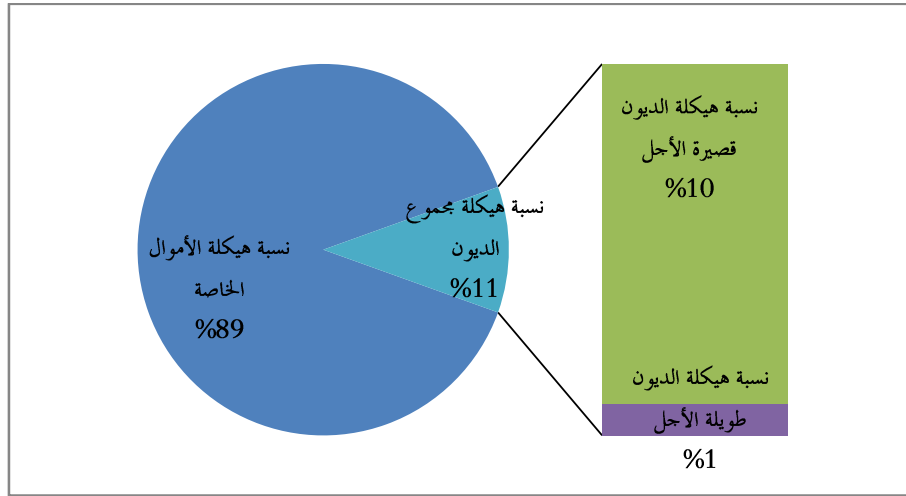
بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

### الجدول رقم (4-22): نسبة هيكله الخصوم 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
أموال الخاصة	26 694 367 939,71	26 584 851 847,32	26 605 445 746,16
ديون طويلة ومتوسطة الأجل	343 702 606,22	353 653 794,72	449 433 311,44
ديون قصيرة الأجل	3 052 870 561,20	5 548 274 151,75	8 351 719 408,09
مجموع العام الخصوم	30 090 941 107,13	32 486 779 793,79	35 406 598 465,69
نسبة هيكله الأموال الخاصة	0,89	0,82	0,75
نسبة هيكله مجموع الديون	0,11	0,15	0,25
نسبة هيكله الديون طويلة الأجل	0,01	0,01	0,01
نسبة هيكله الديون قصيرة الأجل	0,10	0,14	0,24

المصدر: من إعداد الطالب وبالاتماد على القوائم المالية للمؤسسة

## الشكل رقم (4-36): نسبة هيكله الخصوم لسنة 2021



المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

من خلال الشكل رقم (4-37) نجد أن نسبة هيكله الأموال الخاصة أكبر من 85% ، وهذا مؤشر جيد لأنه يجب أن تكون نسبة هيكله الأموال الخاصة أكبر من 50% للحفاظ على الاستقلالية المالية. وان نسبة هيكله الديون 11% أقل من النسبة المعيارية 50% وبالتالي المؤسسة في مشبعة بالديون، كما أن نسبة هيكله الديون طويلة الأجل أكبر من نسبة هيكله الديون قصيرة الأجل وبالتالي فإلى المؤسسة تحافظ على السيولة، كما أن المؤسسة تحصل على مهلة زمنية طويلة لتسديد التزاماتها.

## المطلب الثاني: مؤشرات التوازن المالي

تسعى المؤسسة إلى تحقيق توازنها المالي وذلك من خلال التحليل الأمثل لعناصر الميزانية، فبعد أن يقوم المحلل المالي بصياغة الميزانية وذلك بجراء تعديلات على مختلف عناصر الأصول والخصوم، حيث يبدأ بالدراسة و تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من خلال معرفة قدرتها الإنتاجية وطبيعة التمويل ودرجة السيولة ومقدار الربحية، وهذا ما يساعدها في معرفة مقدار احتياجاتها الحقيقية. وذلك بالإعتماد على مؤشرات تعرف بمؤشرات التوازن المالي و المتمثلة في:

## أولاً: رأس المال العامل (FR)

يعتبر رأس المال العامل من الوسائل الهامة التي تستخدم في تقييم التغيرات في سيولة المؤسسة، حيث يمثل الفائض من الأموال الدائمة بعد تغطية الأصول غير الجارية والذي يمكن استخدامه في تمويل الأصول الجارية،

كما يعرف على أنه ذلك الفائض الناتج عن تسديد القروض قصيرة الأجل في آجال استحقاقها باستخدام الأصول الجارية والذي يمكن استخدامه لتمويل الأصول غير الجارية. ويحسب بإحدى الطريقتين:

من أعلى الميزانية: رأس المال العامل = أموال دائمة - أصول ثابتة

من أسفل الميزانية: رأس المال العامل = الأصول الجارية - ديون قصيرة الأجل

ولتحقق الحالة المثلى للمؤسسة يجب يكون رأس المال العامل موجب أي  $> 0$ ، أي تمت تغطية كافة الأصول الثابتة بالأموال الدائمة. وتعني أيضا أن المؤسسة استطاعت مواجهة القروض القصيرة الأجل باستخدام أصولها المتداولة، كما تعني انه تولد فائض مالي يمثل هامش الأمان.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-23): رأس المال العامل (FR) للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
3 931 422 221,95	3 790 472 102,31	3 953 227 972,09	رأس المال العامل (FR)

المصدر: من إعداد الطالب وبالاتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن رأس المال العامل للمؤسسة موجب خلال السنوات الثلاث المدروسة، وهذا ما يبين أن المؤسسة استطاعت تغطية ممتلكاتها الثابتة بأموالها الدائمة وتحقق فائض تمول به أصولها المتداولة بقيم رأس المال العامل الدائم، وهذا يدل على احترام المؤسسة للتوازنات المالية العقلانية في التسيير مما يدل على صلاحية القرارات المستقبلية المتخذة.

ثانيا: إحتياجات رأس المال العامل (BFR)

يعرف على أنه جزء من الإحتياجات الضرورية المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال التي لم تغطي من طرف الموارد الدورية، فدورة الاستغلال تنتج إحتياجات للتمويل مرتبطة بسرعة دوران عناصر الأصول المتداولة ( قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة)، بينما موارد التمويل فهي مرتبطة بسرعة دوران الديون القصيرة الأجل، باستثناء التسبيقات، أي جميع الديون قصيرة الأجل عند وقت استحقاقها ما عدا السلفات المصرفية، ويحسب وفق العلاقة التالية:

إحتياجات رأس المال العامل = (الأصول المتداولة - النقديات) - (الخصوم المتداولة - السلفات المصرفية)

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-24): إحتياجات رأس المال العامل (BFR) للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
3 365 614 061,55	3 032 288 967,56	2 819 835 114,40	إحتياجات رأس المال العامل (BFR)

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن إحتياجات رأس المال العامل للمؤسسة موجب خلال كل سنوات الدراسة، وهذا يعني أن إحتياجات الدورة أكبر من موارد الدورة، فالمؤسسة بحاجة إلى رأس المال وإيجاد موارد خارج دورة الاستغلال المتمثلة في رأس المال العامل، فدورة الاستغلال لا تغطي كل إحتياجاتها. غير انه في تناقص من سنة إلى أخرى وهذا راجع لانخفاض كل من إحتياجات التمويل وموارد التمويل.

### ثالثا: الخزينة الصافية (TN)

تعرف الخزينة الصافية على أنها مجموع الأموال الجاهزة (السائلة) التي توجد تحت تصرف المؤسسة خلال دورة الاستغلال، حيث يعتبر تسيير خزينة المؤسسة المحور الأساسي في تسيير السيولة، فزيادة قيمة الخزينة تزيد من قدرة المؤسسة على تسديد مختلف التزاماتها المستحقة في وقتها المحدد، ويتم حسابها بإحدى الطريقتين التاليتين:

الخزينة الصافية = لقيم الجاهزة - السلفيات البنكية

الخزينة الصافية = رأس المال العامل - إحتياجات رأس المال العامل

ولتحقق الحالة المثلى للمؤسسة يجب أن تكون الخزينة الصافية = 0، وتدعى هذه الحالة بالخزينة الصفرية، أي أننا أمام الوضعية المثلى، إن الوصول لهذه الحالة يتم بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة وفق الإمكانيات المتاحة عن طريق تفادي مشاكل عدم التسديد، وبالتالي التحكم في السيولة دون التأثير على الربحية.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-25): الخزينة الصافية (TN) للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
565 808 160,40	758 183 134,75	1 133 392 857,69	الخزينة الصافية (TN)

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة



نلاحظ من الجدول أن الخزينة خلال كل السنوات الدراسة موجبة أي أن المؤسسة قامت بتحميد جزء من أصولها غير جارية لتغطية رأس المال العامل مما يطرح عليها مشكلة الربحية أي تكلفة الفرصة الضائعة، لهذا وجب عليها معالجة الوضعية عن طريق شراء بضائع أو تقديم تسهيلات للزبائن. كما أننا نلاحظ هناك زيادة في الخزينة الصافية من سنة إلى أخرى في قيمة الخزينة الصافية للمؤسسة، وذلك راجع إلى الزيادة في القيم الجاهزة خلال تلك السنوات، وما يفسر أن رأس المال العامل الإجمالي أكبر من الاحتياج في رأس المال العامل وهذا يدل على أن للمؤسسة فائض سيولة يمكنها من تمويل أموالها المتداولة.

#### رابعاً: الأنواع الأخرى لرأس المال العامل

يمكن حساب مختلف أنواع رأس المال العامل للمؤسسة

1- رأس المال العامل الخاص: وهو المقدار من الأموال الخاصة عن تمويل الأصول الثابتة و يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رأس المال العامل الخاص} = \text{الأموال الخاصة} - \text{الأصول الثابتة}$$

بالنسبة للمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-26): رأس المال العامل الخاص للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
رأس المال العامل الخاص	3 609 525 365,87	3 436 818 307,59	3 481 988 910,51

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

رأس المال العامل الخاص للمؤسسة محل الدراسة موجب في السنوات الثلاث، وتفسر هذا أن المؤسسة تغطي كامل استثماراتها أو أصولها الثابتة بأموالها الخاصة، مما يساعد على إمكانية جذب الاستثمارات ودعم الاقتصاد.

2- رأس المال العامل الإجمالي: و يضم جميع عناصر الأصول التي تدخل ضمن الدورة الإستغلالية للمؤسسة، و تتمثل في مجموع الأصول التي تدوم لمدة سنة وحدة أو أقل من سنة و تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رأس المال العامل الإجمالي} = \text{مجموع الأصول المتداولة}$$

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-27): رأس المال العامل الإجمالي للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
12 283 141 630,04	9 338 746 254,06	7 006 941 107,13	رأس المال العامل الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالب وباعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن رأس المال الإجمالي للمؤسسة محل الدراسة يتناقص من سنة إلى أخرى، وهذا راجع إلى انخفاض في قيم الاستغلال والقيم القابلة للتحقيق، وهذا مؤشر جيد للمؤسسة.

3- رأس المال العامل الأجنبي: هو جزء من الديون الخارجية التي تمول الأصول المتداولة، حيث يمثل ما هو على المؤسسة من حقوق الغير والتي تلجأ إليها المؤسسة في حالة احتياجها للتمويل، و يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رأس المال العامل الأجنبي} = \text{مجموع الديون}$$

$$\text{رأس المال العامل الأجنبي} = \text{الديون طويلة الأجل} + \text{الديون قصيرة الأجل}$$

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-28): رأس المال العامل الأجنبي للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
8 801 152 719,53	5 901 927 946,47	3 396 573 167,42	رأس المال العامل الأجنبي

المصدر: من إعداد الطالب وباعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

الملاحظ أن مؤسسة تعتمد في سياستها على الديون قصيرة الأجل أكثر من الديون طويلة الأجل وهذا في غير صالحها، غير أن رأس المال العامل الأجنبي يتناقص من سنة إلى أخرى وبمعدلات معتبرة مما يدل على تحسن الأداء وهذا مؤشر جيد للمؤسسة.

#### خامسا: شروط تحقيق التوازن المالي

لكي يتحقق التوازن المالي داخل المؤسسة لا بد من تحقق الشروط التالية:

أ- يجب أن يكون رأس المال العامل موجب ( $FR > 0$ )، ويتحقق ذلك عندما تتمكن المؤسسة من تمويل الأصول الثابتة اعتمادا على الموارد الدائمة، أي تمويل استثمارات المؤسسة اعتمادا على الموارد الطويلة والمتوسطة الأجل، والتمثلة في رأس المال والديون المتوسطة والطويلة الأجل.

وبالنسبة لمؤسسة الدراسة فان رأس المال العامل موجب خلال كل سنوات الدراسة، ومنتزاد من سنة إلى أخرى، وهذا يدل على الوضع ايجابي للمؤسسة.

ب- يجب أن يغطي رأس المال العامل الاحتياج في رأس المال العامل أي أن  $(FR > BFR)$  ، إذ لا يكفي أن يكون رأس المال العامل موجب بل يجب أن يكفي لتغطية احتياجات دورة الاستغلال.  
وبالنسبة لمؤسسة الدراسة:

#### الجدول رقم (4-29): مقارنة (FR) مع (BFR) للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
رأس المال العامل (FR)	3 953 227 972,09	3 790 472 102,31	3 931 422 221,95
إحتياجات رأس المال العامل (BFR)	2 819 835 114,40	3 032 288 967,56	3 365 614 061,55

المصدر: من إعداد الطالب وباعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

فإن الشرط الثاني محقق خلال السنوات الثلاثة للدراسة، كما يمكننا ملاحظة انه إضافة إلى تزايد رأس المال العامل من سنة إلى أخرى، هناك تناقص لاحتياجات رأس المال العامل من سنة إلى أخرى وهذا يعتبر مؤشر ايجابي.

ج- خزينة موجبة، ويتحقق ذلك بتحقيق الشرطين السابقين، وبذلك تتمكن المؤسسة من تغطية موارد الخزينة المتمثلة في الإعتمادات البنكية الجارية بواسطة استخدامات الخزينة والمتمثلة في المتاحات.

وبالنسبة لمؤسسة الدراسة فهذا الشرط كذلك محقق وخلال الثلاثة السنوات المدروسة، إضافة إلى تحسن هذا المؤشر من سنة إلى أخرى.

ومن خلال النتائج المتحصل عليها يمكن القول أن المؤسسة في وضعية مالية جيدة تسمح لها بتمويل دورة الإستغلال والفائض في القيم المتاحة يمكنها من مواجهة الحالات الإستثنائية التي قد تقع فيها.

#### المطلب الثالث: التحليل بواسطة النسب المالية

تعتبر النسب المالية من بين الأدوات التي تستخدم في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، ولذا يجب اختيار النسب المالية الملائمة والمعبرة عن حالة المؤسسة وحسب القطاع الذي تنتمي إليه. وفيما يلي أهم النسب المالية:

أولاً: نسب السيولة

1- نسبة السيولة العامة: تبين لنا كيفية التحول التدريجي للأصول المتداولة إلى سيولة بهدف مواجهة الالتزامات المالية القصيرة الأجل، وتحسب انطلاقاً من العلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول الجارية} \setminus \text{الديون قصيرة الأجل}}{\text{الأصول الجارية} \setminus \text{الديون قصيرة الأجل}}$$

ولتحقق الحالة المثلى في المؤسسة يجب أن تكون نسبة السيولة العامة  $< 1$ ، يعني أن المؤسسة تتمتع بسيولة عامة كبيرة، وبالتالي يمكنها تسديد الالتزامات قصيرة الأجل، باستعمال كل أصولها الجارية التي تمثل مجموع القيم المتداولة، أي أن رأس المال العامل موجب ووضعية المؤسسة جيدة.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-30): نسبة السيولة العامة للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
نسبة السيولة العامة	2,29	1,68	1,48

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول المبين أعلاه أن نسبة السيولة العامة للمؤسسة  $< 1$ ، خلال السنوات الثلاثة محل الدراسة، هذا ما يعني وجود فائض من الأصول المتداولة بعد تغطية كل الديون القصيرة الأجل، وهذا يدل أيضاً على وجود رأس مال عامل.

2- نسبة السيولة المختصرة: تهدف هذه النسبة إلى قياس قدرة المؤسسة على سداد ديونها قصيرة الأجل بالاعتماد على الحقوق والقيم الجاهزة، أي دون قيامها ببيع مخزونها وتعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة المختصرة} = (\text{حقوق} + \text{قيم جاهزة}) \setminus \text{ديون قصيرة الأجل}$$

حتى تكون هذه النسبة مثلى، فإنه حسب رأي بعض المختصين في التحليل المالي يجب أن تكون محصورة ما بين 30% و 50%.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-31): نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
1,47	1,68	1,08	نسبة السيولة المختصرة

المصدر: من إعداد الطالب وباعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول المبين أعلاه أن نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة  $< 1$ ، خلال السنوات الثلاثة، هذا الارتفاع بالمقارنة مع النسب المعيارية ناتج عن الزيادة في الحقوق والقيم الجاهزة وانخفاض في الديون.

**3-** نسبة السيولة الجاهزة (الفورية): تعد هذه النسبة أكثر صرامة في قياس سيولة المؤسسة، لأنها تعتمد على القيم الجاهزة المتوفرة لدى المؤسسة، للوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل دون اللجوء إلى بيع جزء من مخزونها أو تحصيل مدينتها، وبالتالي تقيس قدرة المؤسسة على تغطية ديونها القصيرة الأجل بالأموال السائلة التي تملكها فعلا، وتحسب وفق العلاقة التالية:

نسبة السيولة الجاهزة = القيم الجاهزة \ الديون القصيرة الأجل

وتعتبر هذه النسبة أكثر دقة من حيث الحكم على درجة السيولة، كما تعتبر مقياسا لقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل، ولقد أشار المختصون في التحليل المالي إلى أن هذه النسبة تكون مثلى في حالة ما إذا كانت محصورة ما بين 0,2 و 0,3 .

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-32): نسبة السيولة الجاهزة للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
0,07	0,14	0,37	نسبة السيولة الجاهزة

المصدر: من إعداد الطالب وباعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول المبين أعلاه أن نسبة السيولة الجاهزة هناك تذبذب ففي سنة 2019 و سنة 2020 كانت النسبة اقل من النسبة المثلى، وفي سنة 2021 كانت 0,37 اكبر بقليل من النسبة المثلى، وبالتالي يمكن القول أن المؤسسة في سنة 2021 تستغل أموالها بالطريقة المثلى ولا توجد أموال معطلة، عكس السنوات السابقة التي كان فيها نقص في الأموال الجاهزة.

ثانيا: نسب التمويل (النسب العامة)

وتقيس مدى اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة والأجنبية في تمويلها لمختلف الاستخدامات، فالمؤسسة بحكم نشاطها تلجأ إلى نوعين من التمويل طويل الأجل أو قصير الأجل، ومن خلال نسب التمويل سنحاول توضيح أهم العوامل المؤثرة في كيفية اختيار المؤسسة لنوع التمويل الذي يناسبها.

1- نسبة التمويل الدائم: تعبر هذه النسبة عن مدى تمويل الأموال الدائمة للأصول غير الجارية، ويتم احتسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \frac{\text{الأموال الدائمة} \setminus \text{الأصول غير الجارية}}$$

وتعد الحالة المثلى للمؤسسة أن تكون نسبة التمويل الدائم  $< 1$ ، يعني أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة، أي رأس مال عامل  $< 0$  (رأس مال عامل موجب)، في هذه الحالة يمكن للمؤسسة ممارسة نشاطها بارتياح.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-33): نسبة التمويل الدائم للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
1,17	1,16	1,17	نسبة التمويل الدائم

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن النسبة تفوق الواحد خلال سنوات الدراسة وهي تقريبا ثابتة أي هنا استقرار في مؤشر التمويل الدائم في المؤسسة أي ان المؤسسة تحقق الحالة المثلى، وهذا يدل على وجود رأس مال عامل موجب، أي أن المؤسسة تمول الأصول الغير جارية بواسطة أموالها الدائمة، بالإضافة إلى وجود فائض مما يسمح بتمويل جزء من الأصول الجارية، وهذا دليل على حسن اختيارها لطريقة التمويل المناسبة

2- نسبة التمويل الذاتي (الخاص): تعبر هذه النسبة عن مدى تمويل الأموال الخاصة للأصول الثابتة، ويتم احتسابها وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = \frac{\text{رأس المال الخاص} \setminus \text{الأصول غير جارية}}$$

وتعد الحالة المثلى للمؤسسة أن تكون نسبة التمويل الخاص  $< 1$ ، معناه رأس المال العامل الخاص موجب أي  $< 0$ ، أي هناك فائض من الأموال الخاصة بالإضافة إلى وجود فائض مما يسمح بتمويل جزء من الديون طويلة الأجل والأصول الجارية (المتداولة).

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-34): نسبة التمويل الخاص للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
نسبة التمويل الخاص	1,16	1,15	1,15

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن النسبة تفوق الواحد خلال سنوات الدراسة وبالتالي فإن الأموال الخاصة غطت مجموع الأصول الغير جارية، وهذا يدل على أن المؤسسة تتمتع بالإستقلالية المالية،

### ثالثاً: نسب المديونية

تستعمل هذه النسبة لقياس مدى مساهمة الدائنين في تمويل المؤسسة من جهة، وتبين العلاقة بين رأس المال والديون من جهة أخرى، كما تسمح بمعرفة درجة الخطر المالي وقدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها اتجاه الغير، فهذه النسب تعطي مؤشرات دقيقة حول الوضع المالي للمؤسسة على المدى الطويل، كما تبين قدرة المؤسسة على تسديد ديونها والتزاماتها الطويلة المدى مثل السندات والقروض طويلة الأجل.

1- نسبة التمويل الخارجي (المديونية): تعبر هذه النسبة على مدى اعتماد المؤسسة على المصادر الخارجية في تمويل نشاطها، وحتى تكون المؤسسة مشبع بالديون يجب أن تقل هذه النسبة عن 0,5 وبالتالي لا تؤثر على سمعتها، وبالتالي لا تجد صعوبات في طلب القروض او الشراء على الحساب مستقبلاً، ويتم حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة التمويل الخارجي} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الأصول}}$$

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-35): نسبة التمويل الخارجي للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
نسبة التمويل الخارجي	0,11	0,18	0,07

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن النسبة تقل عن 0,5 وبالتالي فإن المؤسسة في وضعية جيدة

2- نسبة الاستقلالية المالية: تعبر هذه النسبة عن مدى كفاءة المؤسسة في تسديد ديونها بالاعتماد على أموالها الخاصة، ويتم حسابها انطلاقاً من الصيغتين التاليتين:

الصيغة الأولى: نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة \ مجموع الديون

وتعد الحالة المثلى للمؤسسة أن تكون نسبة الاستقلالية محصورة ما بين 1 و 2، فإذا تساوت مع العدد 2 أو زادت عنه فهذا يعني أن الأموال الخاصة تساوي ضعف الديون أو أكثر مما يجعل للمؤسسة قدرة كبيرة على التسديد والاقتراض؛

الصيغة الثانية: نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة \ مجموع الخصوم

بالنسبة لاستخدام هذه الصيغة فالمؤسسة تكون مستقلة مالياً إذا كانت نسبة الاستقلالية المالية  $< 0,5$ ، والعكس صحيح.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة:

الجدول رقم (4-36): نسبة الاستقلالية المالية للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	العلاقة	البيان
3,02	4,50	7,86	الأموال الخاصة \ مجموع الديون	نسبة الاستقلالية المالية
0,75	0,82	0,89	الأموال الخاصة \ مجموع الخصوم	

المصدر: من إعداد الطالب والاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن المؤسسة قد سجلت نسبة استقلالية مالية فاقت النسبة المرجعية والمقدرة بـ 2 بالنسبة لطريقة الحساب الأولى، وهذا يدل على قدرة المؤسسة على رفع استقلاليتها المالية وذلك نتيجة سياستها، المتبعة وهي تقليص الديون إلى أدنى مستوياته، وهذا ما أكدته طريقة الحساب الثانية حيث أن نسبة الاستقلالية المالية فاقت النسبة المرجعية والمقدرة بـ 0,5.

3- نسبة قابلية السداد: تعبر هذه النسبة عن الضمانات التي تمنحها المؤسسة للدائنين مما يزيد من ثقتهم، أي تعبر عن مدى قدرة المؤسسة على سداد مختلف ديونها باستخدام أصولها الثابتة، وذلك في حالة تصفية المؤسسة وبيع ممتلكاتها، يتم حسابها انطلاقاً من الصيغة التالية:

نسبة قابلية السداد = الأصول الثابتة \ مجموع الديون



وللوصول للحالة المثلى يجب أن تكون نسبة قابلية السداد  $< 1$ ، مما يؤدي إلى تحسين مستوى الملاءة المالية للمؤسسة وتعزيز ثقة الدائنين بها؛

بالنسبة لمؤسسة الدراسة

الجدول رقم (4-37): نسبة قابلية التسديد للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
نسبة قابلية التسديد ( الملاءمة العامة)	8,86	5,50	4,02

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن المؤسسة قد سجلت نسبة قابلية السداد  $< 1$ ، وهذا يدل على مستوى الملائمة للمؤسسة مرتفع مما يؤدي إلى زيادة ثقة الدائنين فيها وتجعلهم في أريحية اتجاه ديونهم.

رابعا: نسب المردودية (الربحية)

إن استمرار نشاط المؤسسة يتطلب تحقيق مؤشرات أداء كافية لتغطية الالتزامات ومتطلبات المؤسسة وتلبي رغبات واحتياجات الأطراف الأخرى من مساهمين وموردين...إلخ، و من بين هذه المؤشرات نسبة المردودية (الربحية) فهي تقيس مدى كفاءة أداء المؤسسة، كما تقيس نسب العائد من استخدام الموجودات.

1- نسبة مردودية الأموال الدائمة: وتقيس مقدار رقم الأعمال السنوي المحقق من خلال استخدام الموارد الدائمة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة مردودية الأموال الدائمة = رقم الأعمال خارج الرسم \ الأموال الدائمة

وكلما كانت هذه النسبة اكبر كان هذا أفضل للمؤسسة، كما تسمح هذه النسبة بتقييم نشاط المؤسسة من خلال المقارنة المرجعية لهذه النسبة مع السنوات السابقة ومع المؤسسات الناشطة في نفس المجال.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة

الجدول رقم (4-38): نسبة مردودية الأموال الدائمة للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
نسبة مردودية الأموال الدائمة	0,29	0,26	0,31

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن النسبة في سنة 2019 هي الأفضل نتيجة ارتفاع رقم الأعمال خارج الرسم، لتتخفص في سنة 2020 إلى أدنى معدل لها لتبلغ 0,26 ، لتبدأ في الارتفاع في سنة 2021 نتيجة لتحسن رقم الأعمال بالمقارنة مع سنة 2020.

2- نسبة مردودية الأموال الخاصة: وتقيس مقدار رقم الأعمال السنوي المحقق من خلال استخدام الأموال الخاصة فقط دون استخدام الموارد الخارجية، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة مردودية الأموال الخاصة} = \text{رقم الأعمال خارج الرسم} \backslash \text{الأموال الخاصة}$$

وكلما كانت هذه النسبة أكبر كان هذا أفضل للمؤسسة، كما تسمح هذه النسبة بتقييم نشاط المؤسسة من خلال المقارنة المرجعية لهذه النسبة مع السنوات السابقة ومع المؤسسات الناشطة في نفس المجال.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة

الجدول رقم (4-39): نسبة مردودية الأموال الخاصة للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
نسبة مردودية الأموال الخاصة	0,30	0,26	0,31

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن النسبة في سنة 2019 هي الأفضل نتيجة ارتفاع رقم الأعمال خارج الرسم، لتتخفص في سنة 2020 إلى أدنى معدل لها لتبلغ 0,26 ، لتبدأ في الارتفاع في سنة 2021 نتيجة لتحسن رقم الأعمال بالمقارنة مع سنة 2020.

3- المردودية المالية: تعرف أيضا بأنها مردودية الأموال الخاصة بحيث تهتم المردودية المالية بإجمالي أنشطة المؤسسة، و تدخل في مكوناتها كافة العناصر و الحركات المالية، حيث نأخذ النتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج و الأموال الخاصة من الميزانية، وتحسب مردودية الأموال الخاصة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{المردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية} \backslash \text{الأموال الخاصة}$$

## بالنسبة لمؤسسة الدراسة

## الجدول رقم (4-40): نسبة المردودية المالية للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
0,02	-0,0003	-0,001	نسبة المردودية المالية

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن النسبة في سنة 2019 هي الأفضل نتيجة ارتفاع تحقق نتيجة صافية موجبة، أما في سنة 2020 و2021 فإنها سالبة نتيجة تسجيل خسارة في النتيجة الصافية. ورغم تحسن رقم الأعمال في سنة 2021 مقارنة بسنة 2020 فإن المعدل تزايد وبالسالب نتيجة لتزايد الخسارة في النتيجة الصافية بسبب ارتفاع تكاليف الاستغلال.

4- المردودية الاقتصادية: وتعبر عن مدى كفاءة استخدام ممتلكات المؤسسة لتحقيق الأرباح بغض النظر عن طريقة التمويل، فهي تقيس ربحية الاستثمارات المستخدمة، ونسبة المردودية الاقتصادية تقيس العائد على الأصول أي ربح كل 1 دج مستثمر في أصول المؤسسة، ويعتبر معدل العائد على الأصول بمثابة العائد على الاستثمار،

وتحسب من خلال العلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / مجموع الأصول

## بالنسبة لمؤسسة الدراسة

## الجدول رقم (4-41): نسبة المردودية المالية للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
0,015	-0,0003	-0,001	نسبة المردودية الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن النسبة في سنة 2019 هي الأفضل نتيجة ارتفاع تحقق نتيجة صافية موجبة، أما في سنة 2020 و2021 فإنها سالبة نتيجة تسجيل خسارة في النتيجة الصافية، وهذا في غير صالح المؤسسة.

5- المردودية التجارية: تهتم هذه النسبة بتقييم نشاط المؤسسة، وذلك بمقارنة النتيجة الصافية برقم الأعمال المحقق، إذ يتطلب حصول المؤسسة على ربح، وتحسب من خلال العلاقة التالية:

## المردودية التجارية = النتيجة الصافية \ رقم الأعمال

بالنسبة لمؤسسة الدراسة

## الجدول رقم (4-42): نسبة المردودية التجارية للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
نسبة المردودية التجارية	-0,003	-0,0013	0,064

المصدر: من إعداد الطالب وبالاتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن النسبة في سنة 2019 هي الأفضل نتيجة ارتفاع تحقق نتيجة صافية موجبة، أما في سنة 2020 و2021 فإنها سالبة نتيجة تسجيل خسارة في النتيجة الصافية، وهذا في غير صالح المؤسسة.

## خامسا: نسب النشاط والتسيير

تستخدم هذه النسب لتقييم مدى نجاح المؤسسة في إدارة أصولها، وتقيس مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة لها في اقتناء الأصول، ومدى قدرتها على الاستخدام الأمثل لهذه الأصول، وتحقيق أكبر حجم من المبيعات وبالتالي من الأرباح.

1- معدل دوران المخزون: يقيس هذا المعدل عدد مرات قيام المؤسسة ببيع المخزون واستبداله خلال فترة زمنية معينة، حيث يشير انخفاض هذا المعدل إلى انخفاض مبيعات المؤسسة، وبالتالي تراكم مخزونها، ما قد يعرضها إلى تدهور مستوى أسعارها، يعطى هذا المعدل بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \text{تكلفة البضاعة المباعة} \div \text{متوسط المخزون}$$

$$\text{حيث أن: متوسط المخزون} = (\text{مخزون أول مدة} + \text{مخزون آخر مدة}) \div 2$$

بالنسبة لمؤسسة الدراسة

## الجدول رقم (4-43): معدل دوران البضاعة المباعة للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
تكلفة البضاعة المباعة	7 104 823 162,11	6 139 930 749,30	7 376 245 178,99
متوسط المخزون	5 098 892 736,92	7 342 000 024,56	8 856 563 748,30
معدل دوران المخزون	1,39	0,84	0,83

المصدر: من إعداد الطالب وبالاتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن النسبة في ارتفاع مستمر وهذا مؤشر جيد، وهذا يعني أن المؤسسة في سنة 2021 تباع البضاعة بسرعة كبيرة بالمقارنة بالسنوات السابقة، وبالتالي فإن المؤسسة تدير موجوداتها بالشكل الصحيح، غير أنه يجب على المؤسسة الحرص على شراء مخزون كاف من البضاعة لتجنب فقدان فرص المبيعات.

2- **مدة دوران المخزون:** تقيس عدد الأيام التي يستغرقها المخزون لتحويله إلى مبيعات، وتعمل المؤسسة على جعل المدة قصيرة قدر الإمكان، ويعبر عنها بعدد الأيام اللازمة لبيع المخزون من البضائع، ويتم حسابه وفق العلاقة التالية: **مدة دوران المخزون = (متوسط المخزون \ تكلفة البضاعة المباعة) 360x**

بالنسبة لمؤسسة الدراسة

الجدول رقم (4-44): مدة دوران المخزون للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
مدة دوران المخزون	258,36	430,48	432,25

المصدر: من إعداد الطالب وباعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن مدة دوران المخزون تحسنت في سنة 2021 بالمقارنة بالسنوات السابقة، فيلزم 258,36

يوم لبيع كافة المخزون وهذا معدل جيد.

3- **مدة دوران الزبائن:** تقيس هذه النسبة متوسط المدة التي تمنحها المؤسسة للزبائن من أجل تحصيل ثمن مبيعاتها لهم، وعلى المؤسسة أن تنتهج سياسة حكيمة في التعامل مع الزبائن وتصنيفهم حسب المعايير المعمول بها، وذلك بالاعتماد على المعاملات السابقة وعلى قدرتهم المالية وحتى على سلوكهم، بهدف تفادي مخاطر عدم التسديد، وتحسب انطلاقاً من الصيغة التالية:

**مدة دوران الزبائن = (الزبائن + أوراق القبض) \ رقم الأعمال بكل الرسوم (TTC) 360x**

تكون هذه النسبة جيدة في حالة ما إذا كانت منخفضة ومتناقصة عبر الزمن وبالتالي تستطيع المؤسسة الحصول على سيولة بأسرع وقت ممكن، وتقدر المدة النموذجية بأقل من 90 يوماً مع مقارنتها بالمؤسسات المماثلة لها لتقييم أدائها بشكل أفضل، أما إذا كانت أكثر من ذلك فنقول أن سياسات التحصيل في المؤسسة غير فعالة وأنها تواجه مشاكل في التحصيل نتيجة وجود تساهل كبير من طرف المؤسسة اتجاه متعاملليها قد يترتب عليه ظهور عجز في السيولة النقدية، مما يجعلها غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل بالإضافة غالى مخاطر عدم التسديد.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة

الجدول رقم (4-45): مدة دوران الزبائن للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
85,77	117,08	78,62	مدة دوران الزبائن

المصدر: من إعداد الطالب وبالاتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن مدة دوران الزبائن في تذبذب من سنة إلى أخرى، غير انه في سنة 2021 حققت المؤسسة اقل مدة حيث أن مدة تحصيل الزبائن بلغت 62,78 يوم >90 يوما المعدل المعياري، وبالتالي فان سياسات التحصيل في المؤسسة فعالة.

4- مدة دوران الموردون: تقيس هذه النسبة متوسط المدة التي يمنحها الموردون للمؤسسة من أجل دفع ثمن مشترياتهما، يتم حسابها وفق العلاقة التالية:

$$\text{مدة الموردون} = (\text{الموردين} + \text{أوراق الدفع}) \setminus \text{المشتريات (TTC)} \times 360$$

تكون هذه النسبة جيدة إذا كانت مرتفعة ومتزايدة مع مرور الوقت وفي حدود المعقول للحفاظ على سمعتها، حيث تقدر المدة النموذجية بأكبر من 90 يوم، وينبغي على المؤسسة الحرص إن تكون مدة دوران الموردين اكبر من مدة دوران الزبائن للاستفادة من الفارق الزمني، أما إذا كانت منخفضة وأقل من مدة الزبائن فهذا سيؤدي إلى عجز المؤسسة عن سداد ديون موردها، وبالتالي حدوث مشاكل في دورتها الاستغلالية نتيجة انقطاع في تموينها بمختلف المواد الأولية واللوازم.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة

الجدول رقم (4-46): مدة دوران الموردين للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
893,19	582,12	166,79	مدة دوران الموردين

المصدر: من إعداد الطالب وبالاتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن مدة دوران الموردون في من سنة إلى أخرى، غير انه في سنة 2021 حققت المؤسسة اقل مدة حيث أن مدة سداد المؤسسة بلغت 166,79 يوما <90 يوما المعدل المعياري، وعند مقارنتها بمدة دوران الزبائن فهي اكبر وهذا في صالح المؤسسة، وبالتالي فان سياسات السداد في المؤسسة جيدة.

## المطلب الرابع: دراسة وتحليل حسابات النتائج

يعتبر حساب النتائج من الوثائق الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تنبع من كونه يعطي صورة دقيقة لوضعية المالية للمؤسسة، كما يساعد في التقييم الأفضل لنشاط المؤسسة من خلال التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه لتحقيق أفضل عائد ممكن منها، لذا سنحاول من خلال دراستنا التطرق إلى أهم المؤشرات الخاصة بحسابات النتائج.

## أولاً: تحليل الأرصدة الوسيطة للتسيير وتقييم الأداء المالي والاقتصادي للمؤسسة

1- هامش الربح الإجمالي (MB): يمثل هامش الربح الإجمالي الفرق بين مبيعات البضائع وتكلفة شرائها، ويمكن حسابه على النحو الآتي:

$$\text{هامش الربح الإجمالي (MB)} = \text{رقم الأعمال} - \text{تكلفة المبيعات}$$

تعدد استخدامات هامش الربح الإجمالي في التحليل، حيث يقيس الهامش قدرة المؤسسة على التفاوض من الجهتين (المورد والعملاء)، فكلما كلما ارتفع هامش الربح الإجمالي كلما عبر ذلك عن قوة المؤسسة التفاوضية، سواء مع الموردين بتخفيض أسعار الشراء أو مع العميل برفع أسعار البيع، كما أن استخدام معدل الهامش الربح الإجمالي وهو نسبة رقم الأعمال المحقق إلى هامش الربح الإجمالي (MB/CA) في تحليل النتيجة في حالات التشخيص المقارن مع باقي المؤسسات المنافسة.

بالنسبة لمؤسسة الدراسة

الجدول رقم (4-47): معدل هامش الربح الإجمالي للمؤسسة 2019/2021

البيان	2021	2020	2019
هامش الربح الإجمالي	856 780 407,29	734 531 681,73	943 848 525,26
معدل هامش الربح الإجمالي	0,11	0,11	0,11

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن هناك تذبذب في هامش الربح الإجمالي من سنة إلى أخرى، وهذا راجع إلى تذبذب في رقم الأعمال المحقق، غير انه هناك ثبات في معدل هامش الربح الإجمالي للمؤسسة 0,11 . وبالتالي يجب مقارنة هذا المعدل مع معدل الشركات الناشطة في نفس المجال.

**2- القيمة المضافة (VA):** تعبر عن القيمة الإضافية التي قدمتها المؤسسة من خلال نشاطها الأساسي، كما تعرف على أنها الفرق بين المدخلات المالية المباشرة (إنتاج السنة المالية) والمخرجات المالية المباشرة (استهلاك السنة المالية)، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{القيمة المضافة (VA)} = \text{إنتاج السنة المالية} - \text{استهلاك السنة المالية}$$

يساعد رصيد القيمة المضافة على تحليل مختلف الوضعيات المالية ومن بين استخداماته:

أ- قياس نمو المؤسسة: يستخدم رصيد VA في قياس نمو المؤسسة بالاعتماد على العلاقة التالية:

$$C = (VA_1 - VA_0) / VA_0$$

حيث:

C: معدل النمو؛

VA<sub>0</sub>: القيمة المضافة في السنة 0؛

VA<sub>1</sub>: القيمة المضافة في السنة 1؛

ب- معدل القيمة المضافة: يقيس هذا المعدل درجة التكامل في المؤسسة بين عملية الإنتاج و مختلف أعبائها، و يحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{معدل القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال}}$$

و هناك عدة عوامل متحكممة في زيادة او تخفيض هذا المعدل بإستخدام النسب التالية:

- معدل أعباء المستخدمين: يقيس هذا المعدل كم تمثل أعباء المستخدمين من القيمة المضافة وفقا للعلاقة

$$\text{معدل أعباء المستخدمين} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{معدل أعباء المستخدمين}}$$

- معدل الضرائب و الرسوم: يقيس هذا المعدل كم تمثل الضرائب و الرسوم من القيمة المضافة و يحسب

$$\text{معدل الضرائب و الرسوم} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{معدل الضرائب و الرسوم}}$$



بالنسبة لمؤسسة الدراسة

الجدول رقم (4-48): دلالة القيمة المضافة للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
839 856 465,22	658 096 550,54	768 889 231,21	القيمة المضافة (VA)
-	-0,22	0,17	معدل نمو المؤسسة
0,10	0,10	0,10	معدل القيمة المضافة
0,61	0,85	0,75	معدل أعباء المستخدمين
0,21	0,22	0,22	معدل الضرائب و الرسوم

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن هناك تحسن في معدل نمو المؤسسة في سنة 2021 نتيجة لتحسن رقم الأعمال بالمقارنة مع سنة 2020، وذلك بعد الانخفاض المسجل في سنة 2020 على خلفية تراجع رقم الأعمال بالمقارنة مع سنة 2019.

أما بالنسبة لمعدل القيمة المضافة ومعدل الضرائب والرسوم فهي ثابتة، في حين معدل أعباء المستخدمين فهناك تذبذب من سنة، كما نجد معدلها مرتفعة جدا فهي تكاد تستهلك كل القيمة المضافة وهذا مؤشر غير جيد وبعيد عن النسب المقبولة والتي تقل عن 0,50، وذلك راجع لارتفاع أعباء المستخدمين، ولتصحيح ذلك يجب زيادة رقم الأعمال أو تخفيض أعباء المستخدمين.

**3- الفائض الإجمالي للاستغلال (EBE):** يمثل الثروة المالية المحققة عن طريق النشاط الأساسي للمؤسسة، وتحسب بالعلاقة التالية:

الفائض الإجمالي للاستغلال (EBE) = القيمة المضافة (VA) - أعباء المستخدمين - الضرائب

والرسوم والمدفوعات المماثلة

من بين استخدامات الفائض الإجمالي للاستغلال (EBE) في التحليل ما يلي:

أ- يقيس الكفاءة الصناعية والإنتاجية للمؤسسة؛

ب- يقيس قدرة دورة الاستغلال على توليد الفوائض؛

ج- يعتبر مؤشرا استراتيجيا هاما، يعتمد عليه بشكل أساسي في اتخاذ قرارات تغيير النشاط أو الاستمرار فيه أو الانسحاب منه.

## بالنسبة لمؤسسة الدراسة

## الجدول رقم (4-49): دلالة الفائض الإجمالي للاستغلال للمؤسسة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
157 528 244,71	-47 104 835,00	26 600 814,03	الفائض الإجمالي للاستغلال (EBE)
-	-204 633 079,71	73 705 649,03	التغير في الفائض الإجمالي للاستغلال
0,019	-0,007	0,003	نسبة الفائض الإجمالي للاستغلال على رقم الأعمال

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ أن هناك تذبذب في الفائض الإجمالي للاستغلال (EBE) في سنوات الدراسة، حيث تم تسجيل قيمة سالبة في سنة 2020 وهذا مؤشر غير جيد للمؤسسة، ليعود ويتحسن في سنة 2021، ويعود ذلك بدرجة كبيرة إلى التذبذب المسجل في رقم الأعمال المحقق. وبالنسبة لنسبة فائض الإجمالي للاستغلال على رقم الأعمال للسنوات الثلاثة تكاد تكون معدومة وهذا مؤشر سلبي على أداء المؤسسة.

## 4- نتيجة المؤسسة

أ- النتيجة العملياتية (RO): هي رصيد دورة الاستغلال، أي الفرق بين إيرادات الاستغلال ومصاريف الاستغلال وتحس وفق العلاقة التالية:

النتيجة العملياتية (RO) = الفائض الإجمالي للاستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى - الأعباء العملياتية الأخرى - المخصصات للإهلاكات ومؤونات وخسارة القيمة + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات

تعبر النتيجة العملياتية (نتيجة الاستغلال) عن قدرة نشاط المؤسسة على توليد الفوائض وتكوين الثروة الإجمالية للمؤسسة، وتعطي قراءة واضحة حول كيفية تشكيل النتيجة إذ تتحول إلى نتيجة صافية بعد تغطية مصاريف العمليات المالية والاستثنائية والضرائب، كما تعبر عن مجموع الأرصدة الوسيطة للتسيير الموضحة أعلاه.

ب- النتيجة المالية (RF): تمثل النتيجة المالية الفرق بين الإيرادات المالية والمصاريف المالية.

ج- النتيجة العادية قبل الضريبة (Résultat Ordinaire avant impôts): تمثل الفرق بين النتيجة العملياتية و النتيجة المالية.

د- النتيجة الصافية للأنشطة العادية (**Résultat net des activités ordinaires**) : تمثل الفرق بين مجموع منتجات الأنشطة العادية ومجموع أعباء الأنشطة العادية.

ه- النتيجة الصافية للأنشطة الغير عادية (**extraordinaire Résultat net des activités**): تمثل الفرق بين مجموع العناصر الغير عادية للمنتجات ومجموع العناصر الغير عادية للأعباء.

و- النتيجة الصافية للسنة المالية (**Résultat extraordinaire**): الفرق بين النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الصافية للأنشطة الغير عادية

بالنسبة لمؤسسة الدراسة

الجدول رقم (4-50):نتيجة المؤسسة خلال الفترة 2019/2021

2019	2020	2021	البيان
604 948 721,01	-58 574 942,01	34 451 787,03	النتيجة التشغيلية (RO)
-5 899 960,04	42 616 871,49	-12 597 912,30	النتيجة المالية (RF)
599 048 760,97	-15 958 070,52	21 853 874,73	النتيجة العادية قبل الضريبة (ROai)
535 325 906,24	-8 993 478,19	-24 708 441,57	النتيجة الصافية للأنشطة العادية (RNo)
0	0	0	النتيجة الصافية للأنشطة الغير عادية (RNeo)
535 325 906,24	-8 993 478,19	-24 708 441,57	النتيجة الصافية للسنة المالية (RN)

المصدر: من إعداد الطالب وبالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

بالنسبة للنتيجة التشغيلية (RO) نلاحظ أن هناك تذبذب في سنوات الدراسة، حيث تم تسجيل قيمة سالبة في سنة 2020 ، وهذا مؤشر غير جيد للمؤسسة، كما ونلاحظ انه هناك تحسن معتبر في النتيجة التشغيلية لسنة 2019 و 2021 بالمقارنة بجمالي فائض الاستغلال وذلك لتحقيق قيمة معتبرة في منتجات العمليات الأخرى (تم بيع بالمزاد العلني لتثبيتات ومعدات لم تعد المؤسسة بحاجة إليها).

بالنسبة للنتيجة المالية (RF) نلاحظ انه في سنة 2019 و 2021 تم تسجيل قيمة سالبة، في حين سنة 2022 تم تسجيل قيمة موجبة.

بالنسبة للنتيجة العادية قبل الضريبة (ROai) نتيجة لكون النتيجة المالية في سنة 2019 و 2021 كانت سالبة أدي ذلك إلى انخفاض الفائض في النتيجة العادية قبل الضريبة بالمقارنة بالفائض الموجود في النتيجة التشغيلية لهاتين السنتين، في حين السنة 2020 وبالرغم من تسجيل فائض معتبر في النتيجة المالية ظهر

العجز من جديد في النتيجة العادية قبل الضرائب نتيجة العجز الكبير الموجود في النتيجة العملياتية لهاته السنة، حيث تم امتصاص كلي للفائض الموجود في النتيجة المالية.

بالنسبة للنتيجة الصافية للأنشطة العادية (RNo) فان نتيجة السنة 2019 بقيت موجبة بالرغم من انخفاضها بنسبة طفيفة بالمقارنة بالنتيجة العادية قبل الضريبة ، أما بالنسبة لسنة 2020 بقيت النتيجة سالبة بالرغم من انخفاض العجز الذي كان موجودا في النتيجة العادية قبل الضريبة، وسبب انخفاض العجز هو التغيرات في الضرائب المؤجلة على الأنشطة العادية التي كانت معتبرة بالمقارنة بالضرائب الواجبة على النتائج الواجبة، في حين أن النتيجة الصافية للأنشطة العادية لسنة 2021 ظهرت سالبة نتيجة أن مبلغ الضرائب الواجبة على النتائج الواجبة كان كبيرا مقارنة بالتغيرات في الضرائب المؤجلة على الأنشطة العادية.

بالنسبة للنتيجة الصافية (RN) لم تتغير النتيجة بالمقارنة بالنتيجة الصافية للأنشطة العادية لكون أن النتيجة الصافية للأنشطة الغير عادية للمؤسسة كانت صفر.

## خلاصة

إن مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية كونها مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي تختص في تسويق مختلف أنواع العتاد الفلاحي وكل ما يتعلق به من قطع للغيار وخدمات. تعمل تحت غطاء مجمع ميكانيك الجزائر الذي تعود وصايته إلى وزارة الصناعة والمناجم.

ومن خلال تبني الجزائر لمبادئ حوكمة المؤسسات، أصدرت وزارة الصناعة مجموعة من المنشورات المتعلقة بحوكمة المؤسسات ومتطلباتها، والتي يجب على المؤسسات العمومية التي هي تحت وصايتها الالتزام بها وتكييف تنظيماتها وطرق تسييرها بما يتلاءم مع هذه التوصيات. ومن بين هذه المؤسسات مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية.

وفي إطار تكييف مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية لنظمها وطرق تسييرها بما يتوافق مع مبادئ الحوكمة، أصدرت ميثاقاً لأخلاقيات عضو مجلس الإدارة، كما أصدرت القانون الداخلي لمجلس الإدارة. كما أنها تعمل على تكييف طرق عمل مديرياتها بما يساهم في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة، ومن بين هذه المديرية مديرية مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي ونظام المعلومات.

تعمل مديرية مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي ونظام المعلومات بالمؤسسة ومن خلال مصلحة مراقبة التسيير على الرفع من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، كما أنها تعمل على تقييم مستويات الأداء لتحقيق النجاح على المدى الطويل، ومدى تحقق الأهداف المسطرة باستخدام مجموعة من الأدوات كتتبع مدى تحقق الميزانية التقديرية و لوحات القيادة والمقارنة المرجعة... إلخ. كما أنها تسهر على شفافية ونزاهة التقارير التي ترسلها للمديرين التنفيذيين ومن خلالهم إلى مجلس إدارة المؤسسة، كما أنها تضمن مصداقية وموثوقية البيانات والمعلومات التي تتضمنها هذه التقارير.

# الغائمة

نتيجة للتطورات السريعة والمتلاحقة للأحداث خلال السنوات الأخيرة خصوصا في المجال الاقتصادي و تزايد حدة المنافسة وتزايد المخاطر المحيطة بالمؤسسات الاقتصادية جعلها أمام حتمية التكيف معها بحثا عن الاستقرار والاستمرارية والنمو. وقد ظهر مفهوم حوكمة المؤسسة كأهم المؤشرات التي تبين مدى قدرة المؤسسة على تسيير أمورها بشكل يضمن الحفاظ على مصالح المساهمين ومختلف أصحاب المصالح. فالحوكمة من مؤشرات استقرار المؤسسة حيث تساهم في الرفع من قيمتها من خلال العمل على تأكيد مسؤوليات الإدارة التنفيذية وتعزيز مساءلتها وتحسين طرق تسييرها، وتفادي مظاهر الفساد ووجود الإنحرافات والعمل على تقليلها من خلال النظم الرقابية المناسبة، ويعد نظام مراقبة التسيير إحدى هذه النظم.

فنظام مراقبة التسيير باعتباره نظاما مرنا ومتكيفا مع التغيرات والمتطلبات، فإنه يشهد تطورا كبيرا متأثرا بالتحولات العميقة التي مست المؤسسات خلال السنوات الأخيرة على الصعيد الاستراتيجي والتنظيمي والإداري، نتيجة لتنامي المنافسة وتأثيراتها على المؤسسة ودخول متغيرات جديدة كانت خارج اهتمامات المؤسسة كالحوكمة وحماية البيئة... إلخ، لتصبح من متطلبات نجاح المؤسسات واستمرارها وبالتالي استقرارها. هذا التعقيد في العمل المؤسسي أجبر نظام مراقبة التسيير على التكيف معا من خلال تطوير أدواته و تحديث القديم منها، بما يواكب التحديات الجديدة ويترجم العزيمة والرغبة في قيادة الأداء المؤسسي بأبعاده المختلفة.

وبذلك أصبح نظام مراقبة التسيير ذا أهمية بالغة داخل المؤسسة، فمراقبة التسيير تعتبر اليوم من الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات الاقتصادية، والتي من شأنها المساهمة بشكل كبير في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات داخل المؤسسات لأنها تعنى بالتطبيق الفعلي لمبادئ الحوكمة على أرض الواقع، فنظام مراقبة التسيير هو نظام متعدد المهام والأدوار يعمل على الاستغلال الأمثل للموارد والوسائل المستخدمة بغية تحقيق أفضل النتائج وأحسن أداء، عن طريق مجموعة من الأدوات المتطورة والمتكيفة مع طبيعة المؤسسة ونشاطها والبيئة التي تنشط فيها. فنظام مراقبة التسيير هو نظام رقابة وقيادة يساعد المسؤولين في أي مؤسسة وفي أي مستوى كان من تقييم أدائهم وبالتالي تقييم أداء المؤسسة ومدى تحقيقها للأهداف المسطرة بالكفاءة والفعالية اللازمين.

وبناء عليه تبلورت إشكالية الدراسة الرئيسية حول تفعيل دور مراقبة التسيير في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية من خلال تكييف أدواتها التقليدية والحديثة، وذلك من خلال عدة مداخل فرعية بدءا بدور مراقبة التسيير باعتبارها نظام فعال ضمن آليات حوكمة المؤسسات و العلاقة بين مراقبة التسيير

والأطراف الأخرى للحوكمة المؤسسية، ودور الأدوات المختلفة في مراقبة التسيير في تفعيل مبادئ الحوكمة، وكيف يمكن دمج آليات الحوكمة في هاته الأدوات، وأخيرا دور مؤشرات تقييم الأداء في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات.

ولجل معالجة الإشكالية الرئيسية المطروحة وتفرع عنها من أسئلة ثانوية، واختبار صحة الفرضيات المنبثقة عن تلك التساؤلات، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول ثلاث فصول منها عاجلت كل ما يتعلق بالجانب النظري للدراسة، والفصل الرابع دراسة ميدانية في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية. وقد اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة.

فسعينا من خلال هذه الدراسة إلى إبراز دور مراقبة التسيير داخل المؤسسة، حيث أن المؤسسات تمنح أهمية كبيرة لتحقيق أهدافها وحمايتها ممتلكاتها وحقوقها والسير الحسن لأنشطتها خصوصا مع كبر حجمها وتنوع نشاطها وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى إلى ضرورة وضع نظام فعال لمراقبة التسيير كفيل بالاستغلال المثل للموارد والطاقات لتحقيق أفضل النتائج، كما تبرز أهمية مراقبة التسيير في اكتشاف الأخطاء والانحرافات عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة بغية تصحيحها وتجنبها في المستقبل

وحاولنا من خلال هذه الدراسة تناول موضوع حوكمة المؤسسات حيث يعد موضوع الحوكمة من أهم المواضيع المطروحة حاليا على الساحة الوطنية والدولية وتحديدًا بعد تداعيات تكرار الأزمات المالية العالمية، فموضوع الحوكمة في الجزائر بدأ يأخذ نصيبه من الاهتمام داخل مؤسسات الاقتصادية في الجزائر نتيجة توجه الدولة إلى إرساء المزيد من الشفافية والمساءلة في التسيير تلك المؤسسات، بحيث لا يخلو أي حدث أو ملتقى اقتصادي من التطرق بطريقة أو بأخرى لموضوع حوكمة المؤسسات وتوضيح أهميتها ودورها في تعزيز الشفافية وبناء المنظومة التي تدار من خلالها المؤسسات.

وبعد إجراء الدراسة النظرية والميدانية تم التوصل للنتائج التالية:

### 1- النتائج النظرية: أبرزها ما يلي:

أ- نتيجة للتطورات التي حصلت بيئة الأعمال الدولية كانفصال الملكية عن الإدارة، والعولمة المالية والاقتصادية، بالإضافة إلى سلسلة الازمات المالية نتيجة لفضائح الفساد المالي والإداري في كبريات المؤسسات العالمية، كلها أسباب أدت إلى تطور مفهوم حوكمة المؤسسات وزيادة الاهتمام بمبادئها، لما من



دور في تعزيز الشفافية والمسؤولية والمسائلة داخل المؤسسة، وبالتالي حماية مصالح مختلف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها، والتقليل من تضارب المصالح بين المساهمين والإدارة التنفيذية؛

ب- تطور مراقبة التسيير من اعتباره أداة للرقابة إلى أداة لقيادة الأداء في المؤسسات الاقتصادية، فهي تساعد في عملية التخطيط من خلال المساعدة في تحديد الاتجاه الصحيح باعتمادها على مجموعة من الأدوات والإجراءات التي تسمح للمسؤولين بتقييم الأداء والنتائج المحققة ومقارنتها مع ما كان مخططا له، وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛

ج- لم يعد نظام مراقبة التسيير ذلك النظام البسيط الذي يعتمد على الأدوات التقليدية المبنية على تقنيات بسيطة كالنسب المالية والمحاسبة والموازنات التقديرية، ليصبح حاليا كنظام إعلامي توجيهي هام لقيادة الأداء في المؤسسات الاقتصادية، من خلال تكييف أدواته مع المتطلبات الجديدة واعتماده على أدوات أكثر تطورا على غرار بطاقة الأداء المتوازن ولوحات القيادة، وهذا ما يساعد المسؤولين على الحصول على المعلومات الدقيقة عن سير الأداء الفعلي للمؤسسة وفي الوقت المناسب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في وقتها؛

د- لمراقبة التسيير أهمية كبيرة في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وبالتالي لها دور كبير في تفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة، فيه تعتبر همزة وصل بين مختلف المستويات الإدارية، فموقعها داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة يساهم زيادة استقلاليتها وتغلغلها في مختلف الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة، مما يجعلها من أهم أدوات دعم الإستراتيجية في المستويات العليا للمؤسسة، ومساعدة الإدارة التنفيذية ومختلف المصالح والوظائف الأخرى على اتخاذ القرارات اللازمة وفي الوقت المناسب، كما أنها تقوم بتقديم التوصيات التي تراها ضرورية لتحسين الأداء وتجنب الوقوع في الأخطاء والانحرافات عن الأهداف المسطرة؛

هـ- في ظل اقتصاد السوق وانفتاح المؤسسات على الأسواق العالمية وما يترتب عنه من مخاطر وشدة المنافسة أصبح لزاما على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبني مفهوم ومبادئ الحوكمة المؤسسية، نظرا لما يضمنه هذا النظام شفافية ومسؤولية وعدالة في المؤسسة، مما يساهم في حماية مصالح مختلف الأطراف، ويحسن من قدراتها على التحكم في تسيير مواردها المتاحة وتحقيق أهدافها المسطرة بأكثر كفاءة وفعالية، كل هذا يزيد من فرص المؤسسة في النمو والاستمرارية. وبهذا الصدد يعتبر نظام مراقبة التسيير الفعال من

بين أهم النظم الرقابة داخل المؤسسة التي تعمل على تتبع مدى تحقق الأهداف من خلال التقييم الدوري لمدى تحقيق المؤسسة لكفاءتها وفعاليتها الاقتصادية؛

و- يعود الفضل لتطوير مبادئ الحوكمة إلى جهود عديدة بذلها عدد كبير من البلدان المتقدمة والمنظمات الدولية في مقدمتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومؤسسة التمويل الدولية وغيرها من المنظمات، ولقد عملت الجزائر على إرساء مبادئ الحوكمة من خلال إصدارها ميثاق حوكمة المؤسسات سنة 2009، والذي أشرفت عليه منظمات دولية رائدة في حوكمة المؤسسات كالمنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات، ومؤسسة التمويل الدولية. ولقد استند في هذا الميثاق إلى حد كبير إلى مبادئ حوكمة المؤسسات التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وفي نفس الإطار أطلقت الجزائر مركز حوكمة الجزائر سنة 2010.

ز- بالرغم من الأهمية الكبيرة لمراقبة التسيير في المؤسسات، إلا أنها في المؤسسات الجزائرية لم تأخذ المكانة اللائقة بها، على الرغم من أنها ذات أهمية كبيرة في نشر المعلومات. ودورها في تقييم الكفاءة ووسيلة للمرونة داخل المؤسسة. فمراقبة التسيير الإستراتيجية تكاد تكون غائبة. وتقتصر مهامها على المهام التقليدية كالرصد الشهري، وإدارة الميزانية وتقدير التكاليف، وإعداد التقارير والنشريات، وإجراء تحليلات مختلفة بناء على طلب الإدارة العليا. كما تظهر عقبة أخرى حيث يعتبر الموظفون مراقب التسيير جاسوسا، هذه علامة سلبية على التعاون العام من أجل المصلحة المشتركة للمؤسسة. وبالتالي يمكننا القول بأن الموظفين ليسوا على دراية جيدة بأهمية مراقبة التسيير.

## 2- النتائج الميدانية: ومن جملة النتائج الميدانية المتوصل إليها نذكر:

أ- أظهرت النتائج وجود دور لمراقبة التسيير كنظام فعال داخل المؤسسات الجزائرية ضمن آليات حوكمة المؤسسات في مؤسسة الدراسة، حيث أن مراقبة التسيير باعتبارها إحدى آليات الرقابة الداخلية تساهم في تجسيد ودعم حوكمة المؤسسات، فمراقبة التسيير تساهم في تقديم البيانات والمعلومات الضرورية التي تحتاجها الإدارة العليا ومنها مجلس الإدارة، خصوصا عند التحضير للوضعيات النشاط الخاص بالمؤسسة عند انعقاد اجتماعات مجلس الإدارة المتعلقة بتقييم الأداء، أو من خلال مساهمتها في إعداد الموازنات التقديرية بأسس شفافة وواضحة مبنية على مؤشرات و معلومات صحيحة مما يعطيها أكثر مصداقية. الأمر الذي

يجعل الإدارة العليا ومجلس الإدارة يعتمد عليها في اتخاذ القرارات اللازمة بناءً على التقارير والنشريات التي تصله من مديرية مراقبة التسيير.

كما أظهرت النتائج دور مراقبة التسيير في إدارة المخاطر وهذا ما يؤثر في تفعيل حوكمة المؤسسة في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية، حيث أن مراقبة التسيير تعمل على تتبع ورصد حدوث الأخطاء والانحرافات أو المخاطر التي قد تعرقل السير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة، وتوفير تقارير عن تلك الانحرافات، الأمر الذي يمكن مديري ومسيري المؤسسة من تصحيحها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، وهذا ما يساهم في دعم وتفعيل الحوكمة؛

ب- أظهرت النتائج وجود علاقة لمراقبة التسيير داخل مؤسسة الدراسة بأطراف حوكمة المؤسسات. فبالنسبة لعلاقة مراقبة التسيير بمجلس الإدارة ودوره في تفعيل حوكمة المؤسسة، حيث أن مراقبة التسيير في مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية هي أداة مهمة لمساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا على تتبع وقيادة الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة، فهناك رابط قوي بين القرارات التي اتخذها مجلس إدارة في مؤسسة والتقارير التي أرسلتها مديرية مراقبة تسيير المؤسسة المتعلقة بتقييم نشاط المؤسسة. كما أن قيام المؤسسة بتعيين مدير مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي ونظام المعلومات أمين سر مجلس الإدارة هذا ما يعطي صورة عن الأهمية التي يوليها مجلس إدارة المؤسسة لمديرية مراقبة التسيير والاعتماد عليها في الحصول على المعلومات المهمة المتعلقة بالمؤسسة ونشاطها.

كما أن وجود مراقبة التسيير والتدقيق الداخلية ونظام المعلومات في مديرية واحدة يكسب مراقبة التسيير أكثر تكاملاً وفعالية وكفاءة في أداء مهامها، من خلال سرعة الحصول على المعلومات الضرورية و اللازمة وبالتالي تحليلها وتحديد الانحرافات مما يساعد الإدارة العليا على اتخاذ الإجراءات التصحيحية. كما أنه بوجودها مع التدقيق الداخلي ونظام المعلومات يعطيها تأثير مباشر وفعال على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة مما ينعكس على تفعيل الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات.

ج- أظهرت النتائج عن وجود دور لمؤشرات تقييم الأداء للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات في مؤسسة الدراسة، حيث أن مؤشرات الأداء تسمح بتقييم أداء المؤسسة من خلال المؤشرات والنسب المالية من خلال مقارنتها مع المؤشرات والنسب المثالية والمطلوبة وتحديد الانحرافات

الحاصلة، فالمؤسسة من خلال هذه المؤشرات تسمح بتحليل الوضع المالي للمؤسسة مما يساهم في حماية المؤسسة من الإفلاس أو التعرض إلى الأزمات والاختلالات المالية كل هذا يساهم في حماية المساهمين و الأطراف ذات العلاقة من موردين ودائنين....الخ.

د- أظهرت النتائج إلى انه يوجد دور لمختلف الأدوات مراقبة في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في مؤسسة الدراسة، ويتجلى ذلك خصوصا في إعدادها للموازنات التقديرية، حيث يتم إعدادها على أسس دقيقة ومتمينة، كما أن الميزانية التقديرية تكون قابلة للتحقق في ظل الإمكانيات المتاحة، فلا يمكن بناء أهداف غير قابلة للتحقق أو أن إمكانيات المؤسسة ومواردها لا تسمح بتحقيقها، فمؤسسة الدراسة عند إعدادها للميزانية تم توضيح كل المؤشرات والأسباب التي كانت وراء إعدادها (حوكمة الميزانية التقديرية) مما أعطاها مصداقية أكثر وبالتالي إمكانية تتبع مدى تحققها.

وعند تتبع مدى تحقيق الميزانية التقديرية في مؤسسة الدراسة نجد انه عند حدوث الانحرافات فأول أمر تم الرجوع إليه عند تحديد سبب الانحراف، هو مدى تحقق الظروف التي تم إعداد الميزانية على أساسها قبل الشروع في تحديد الأسباب الأخرى للانحراف. كل هذا ساهم في شفافية ومصداقية المعلومات التي تصل للإدارة العليا لاتخاذ القرارات مما ساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.

كما أظهرت النتائج إلى وجود دور لاستخدام لوحة القيادة في تفعيل مبادئ الحوكمة في مؤسسة الدراسة، فمن خلال التقارير والنشريات التي ترسل للإدارة العليا ومنه إلى مجلس الإدارة، فمراقبة التسيير تعتمد بشكل كبير على لوحات القيادة فيتللك التقارير لتوضيح مؤشرات الأداء، ونسب التحقق بالمقارنة بالأهداف المسطرة، ونسب التقدم بالسنوات السابقة، مما يسهل على الإدارة العليا ومجلس الإدارة وتحديد أسباب الانحرافات وبالتالي اتخاذ القرارات التصحيحية.

و- يمكن دمج آليات حوكمة المؤسسات في الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير، وخاصة الأدوات الحديثة كبطاقة الأداء المتوازن، وهذا ما أوضحه الجانب النظري للدراسة، فمن مميزات مراقبة التسيير وأدواتها المرنة وقدرتها على التكيف والتطور، فمراقبة التسيير مبنية على أسس تقنية وفنية غير أنها وظيفة فنية تعتمد على الجانب الإبداعي للعاملين فيها. هذا ما يسهل إمكانية إدخال مؤشرا مالية وغير مالية تساهم

في تفعيل آليات الحوكمة، غير أن مؤسسة الدراسة لا تعتمد على دمج آليات الحوكمة في أدوات مراقبة التسيير باعتبارها حديثة تبنيتها للحوكمة المؤسساتية.

### 3- اختبار الفرضيات

من خلال ما تم الوصول إليه من نتائج من خلال الدراسة فإنه تم :

أ- رفض الفرضية الأولى والتي تنص على أنه لا يوجد دور لمراقبة التسيير كنظام فعال داخل المؤسسات الجزائرية ضمن آليات حوكمة المؤسسات.

ليتم قبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود دور لمراقبة التسيير كنظام فعال داخل المؤسسات الجزائرية ضمن آليات حوكمة المؤسسات؛

ب- رفض الفرضية الثانية والتي تنص على أنه لا يمكن دمج آليات حوكمة المؤسسات في الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير.

ليتم قبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه يمكن دمج آليات حوكمة المؤسسات في الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير؛

ج- رفض الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه لا توجد علاقة لمراقبة التسيير داخل المؤسسات الجزائرية بأطراف حوكمة المؤسسات.

ليتم قبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد علاقة لمراقبة التسيير داخل المؤسسات الجزائرية بأطراف حوكمة المؤسسات؛

د- رفض الفرضية الرابعة والتي تنص على أنه لا يوجد دور لمختلف الأدوات مراقبة التسيير في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات.

ليتم قبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود دور لمختلف الأدوات مراقبة التسيير في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات؛

هـ - رفض الفرضية الخامسة والتي تنص على أنه لا يوجد دور لمؤشرات تقييم الأداء للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات.

ل يتم قبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود دور لمؤشرات تقييم الأداء للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات.

#### 4- مقترحات الدراسة

من خلال ما تم عرضه بفصول هذه الدراسة، وفي ضوء النتائج المتوصل إليها، نقدم فيما يلي جملة من المقترحات، التي نسعى من خلالها إلى نحو مزيد من الكفاءة في نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية للرفع من إسهاماته في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية من اجل تسيير أفضل لها:

أ- ضرورة إعطاء عملية حوكمة المؤسسات مزيد من الاهتمام داخل المؤسسة الاقتصادية، من اجل تحقيق المزيد من الشفافية والعدالة والمسؤولية، مما ينعكس على بقائها واستمرار نشاطها الاقتصادي، والعمل وبصورة متناسقة بين جميع الجهات ذات العلاقة.

ب- ضرورة دمج مبادئ الحوكمة في نظم وطرق تسيير المؤسسات الاقتصادية، من خلال القيام بدورات تكوينية للعاملين وخاصة المكلفين بمهام تتعلق مباشرة باليات حوكمة المؤسسات كالمراقب التسيير والتدقيق الداخلي... إلخ؛

ج- ضرورة تفعيل كافة آليات الحوكمة داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

د- عمل المؤسسات على إعداد نظام للحوكمة يتناسب معها ويتكيف مع المتطلبات الوطنية والدولة للحوكمة من اجل تسهيل تبنى المؤسسات لمبادئ الحوكمة؛

هـ - ضرورة تطوير نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، بما يتناسب مع التحديات الجديدة التي فرضتها التغيرات على الساحة الوطنية من خلال انفتاح الجزائر على الأسواق الدولية، والساحة العالمية من أزمات اقتصادية ومالية التي تهدد المؤسسات الاقتصادية، من خلال دورات تدريبية نوعية، والاستفادة من الخبرات الأجنبية في هذا المجال،

و- يجب على المهتمين بموضوع الدراسة من باحثين ومهنيين وخبراء عقد مؤتمرات و ورشات عمل مهمتها البحث عن كيفية تعزيز مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات الجزائرية، وكيف يمكن تفعيل وتكييف مختلف أدوات مراقبة التسيير باعتبارها إحدى آليات الحوكمة لتعزيز حوكمة المؤسسات.

## 5- آفاق البحث

تبعاً لنتائج الدراسة، وأهمية الموضوع المتناول في هذه الدراسة بمتغيريه الحوكمة ومراقبة التسيير الذين يعدان مهمين في العملية التسييرية من أجل نجاح المؤسسة في كل المجالات الاقتصادي والاجتماعي وحتى البيئي، مما يطلب منا مزيداً من البحث والدراسة بن علاقة هذين المتغيرين وعلاقتها بالمتغيرات الأخرى في المؤسسات الاقتصادية. ويمكننا اقتراح جملة من المواضيع التي من الممكن ان تكون امتداداً وتكملة لدراستنا:

أ- دور مراقبة التسيير في حوكمة الموازنة العامة للدولة؛

ب- تأثير حوكمة المؤسسات الاقتصادية على تطوير أدوات مراقبة التسيير ؛

ج- أثر الحوكمة على التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية من خلال أدوات مراقبة التسيير؛

د- دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية كآلية داخلية لحوكمة المؤسسات؛

وفي الأخير نأمل أن تساهم هذه الدراسة ولو بشيء القليل في تدعيم البحث العلمي في الجزائر، والتي لا تمثل في حقيقة الأمر إلا نقطة بداية في البحث. وسنحاول إنشاء الله في أبحاث أخرى استكمال الجوانب التي فآتتنا ولم نحضي بالعناية الكافية في هذه الدراسة، وفي الأخير نرجوا من الله أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع.

تم بعون الله تعالى

# قائمة المراجع



## أولاً: المراجع باللغة العربية

### I. الكتب

- 1- أحمد السيد مصطفى، المدير وتحديات العولة : إدارة جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2001.
- 2- أحمد جابر بدران، التنمية الاقتصادية والتنمية المستدامة، مركز الدراسات الفقهية والاقتصادية، سلسلة كتب اقتصادية جامعية، القاهرة، مصر، 2007.
- 3- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000.
- 4- أحمد فرغي حسين، المحاسبة للإدارة وصنع القرار، ط1، مركز تطوير الدراسات العليا للبحوث، القاهرة، مصر، 2007.
- 5- الشنواني صلاح، التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال، مؤسسة الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة المؤسسات، ط 1، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2010.
- 7- أمين عواد المشاقبة، المعتصم بالله داود علوي، الإصلاح السياسي والحكم الرشيد، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2012 .
- 8- إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 9- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

- 10- هاشم بن عبد الرحيم البوهاشم السيد، الشركات المساهمة في ميزان الحوكمة، ط1 ، لإيكو ميديا ، قطر ، 2017.
- 11- هيثم محمد الزغبي، الإدارة والتحليل المالي، ط1، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 12- وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، ط1، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 13- وليد ناجي الحيايلى، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، مؤسسة مي للطباعة، 1991 .
- 14- حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة (النظريات، العمليات الإدارية، وظائف المنظمة)، الطبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 15- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 16- طارق عبد العال، حوكمة الشركات (مفاهيم - مبادئ - تجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 17- كافي مصطفى يوسف، المفاهيم الإدارية الحديثة مبادئ الإدارة، الطبعة 1، مكتبة الجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- 18- كمال الدين مصطفى الدهراوي، و محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001.
- 19- كمال نور الله، وظائف القائد الإداري، طلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق، سوريا، 1992.
- 20- مدحت أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، المجموعة العربية للنشر، القاهرة، مصر، 2009.

- 21- مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة، ط 1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2015.
- 22- محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1990.
- 23- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 24- محمد بوتين، المحاسبة المالية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 25- محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، المكتبة الشاملة الذهبية، بنك الاستثمار القومي، القاهرة، مصر.
- 26- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط 1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 27- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري، ط 1، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 28- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري، ط 2، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 29- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001.
- 30- محمد عبد الفتاح اليافي، الرقابة في الإدارة العامة، الطبعة 2، مركز احمد يسين الفني، عمان، الأردن، 1994.
- 31- محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير: أساسيات، وظائف، تقنيات، الجزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

- 32- منصور محمد علي، مبادئ الإدارة: أسس ومفاهيم، مجموعة النيل العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1999.
- 33- محسن احمد الخضري، حوكمة الشركات، ط1، مجموعة النيل العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005.
- 34- ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 35- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2004.
- 36- ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، الطبعة 1، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2008.
- 37- نوال على تعالي، الحوكمة البيئية العالمية، ط 1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2013.
- 38- ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 39- سفير محمد، بوبكر مصطفى، حوكمة الشركات، النشر الجامعي الجديد للنشر والطباعة والتوزيع، تلمسان، الجزائر، 2018.
- 40- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، رمضان فهيم غربية ، التخطيط الاستراتيجي بقياس بطاقة الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، المنصورة مصر، 2006.
- 41- عبد العال أحمد جب، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مركز الإسكندرية للمطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1987.
- 42- عبد العظيم بن محسن الحمدي، حوكمة الشركات، ط 1، دار الكتب الوطنية بصنعاء، اليمن، 2020.

- 43- عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1998.
- 44- عبد الصبور عبد القوي علي مصري، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات، ط1، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2012 .
- 45- عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، إدارة الأعمال، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1991.
- 46- علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، ط1، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 47- علي مصيلحي شريف، محمد منير محمد، محمد محمود أبو خشبة، الإدارة في منظمات الأعمال وأسس الرقابة عليها، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013.
- 48- علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 49- عمار حبيب جهلول، النظام القانوني لحوكمة الشركات، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع، بغداد، العراق، 2011.
- 50- عمر على عبد الصمد، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
- 51- فايز الزعبي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال: طرق وأساليب وسياسات واستراتيجيات، دار الهلال، عمان، الأردن، 1991.
- 52- فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 53- فرنسواز جيرو، أوليفييه سولبيك، جيرار نولو، ترجمة وردية واشد، المراقبة الإدارية وقيادة الأداء، ط1، المؤسسة الجامعية مجد للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2007.
- 54- فتحي رزق السوافيري، إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سمير الصبان، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2003.

- 55- راضي محمد سامي وحجازي، وجدي حامد، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2001.
- 56- ربحي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 57- شذا جمال الخطيب، صعق الركبي، العولمة المالية ومستقبل الأسواق العربية لرأس المال، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- 58- خالد أمين عبد الله، المراجعة والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- 59- خالد أمين عبد الله، سليمان حسن عطية، فوزي عبدالرحيم غربية، نعيم دهمش، هاني أبو جبارة، أصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني، عمان، الأردن، 1990.
- 60- خالد وهيب الراوي، إدارة المخاطر المالية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- 61- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 62- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 63- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 64- خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1999، ص13.
- 65- ضياء مجيد الموسوي، عولمة الحوكمة المالية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

66- ضرار العتيبي، العملية الإدارية مبادئ و أصول و علم و فن، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007.

67- غنيم عمر، الشرقاوي علي، تنظيم وإدارة الأعمال، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1982.

68- غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

## II. الأطروحات والرسائل

69- أحمد فارس احمد القيسي، أثر الأدوات الداخلية لحوكمة الشركة على رأس المال العامل وانعكاسهما على القيمة الاقتصادية المضافة، أطروحة دكتوراه، تخصص التمويل، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011.

70- الطيب سايح، تقييم فعالية نظام مراقبة التسيير في مجال الخدمات المصرفية، أطروحة دكتوراه ، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2017.

71- العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الإقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه، تخصص العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2011.

72- أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، تخصص العلوم المالية، جامعة عنابة، الجزائر، 2014.

73- انس مصلح ذياب الطراونة، العوامل المؤثرة في تقييم الأداء المالي لشركات التأمين الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015.

74- أسامة عبد المنعم السيد علي، اثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2008 .

75- بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة المسيلة، 2006.

- 76- براهيمة كتر، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014.
- 77- ديالا جميل الرزي، مدى إمكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للأنظمة والقوانين، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2013.
- 78- طلال فوزي حامد الرويلي، مدى التزام الشركات الصناعية السعودية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2010.
- 79- كمال بودانة، دور الرقابة في تحقيق التنمية المحلية، أطروحة دكتوراه، تخصص علم الاجتماع والتنظيم، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2020.
- 80- لين تغليسية، مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مراجعة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018.
- 81- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009، ص 44.
- 82- محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007.
- 83- مناحي مسلم القحطاني، الشفافية الإدارية ودرها في تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين في وزارة الشباب والرياضة القطرية، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2017.
- 84- مصطفى عبد الرزاق حردان، أثر إستراتيجية الموارد البشرية في الأداء الإستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي في الأردن، رسالة ماجستير، تخصص الإدارة العامة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2017.
- 85- مريم عدنان محمود مقابلة، دور تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل والمبيعات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2015.



- 86- نايف فارس الديحاني، فاعلية قواعد حاكمية الشركات في إدارة المخاطر غير النظامية وفقا لمقررات لجنة بازل 2 في البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن ، 2015.
- 87- نوبلي نجلاء، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
- 88- نعيمة يجياوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المؤسسات التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
- 89- سليمان جمعة، اثر الثقافة التنظيمية على سلوك المواطنة التنظيمية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير موارد بشرية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2016.
- 90- عادل قرقاد، أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية المؤسسات، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021.
- 91- عزوز ميلود، دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.
- 92- عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
- 93- صالح محمد يزيد، اثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على الرفع تنافسية المؤسسة، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.
- 94- قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013/2012.

### .III المقالات العلمية

- 95- إبتسام حنصال، يوسف صوار، العلاقة بين أبعاد الحوكمة والنمو الاقتصادي :تشخيص الإطار المؤسسي في الدول العربية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد7، العدد1، 2021.
- 96- أحمد يوسف دودين، أهمية الحوكمة المؤسسية في تعزيز الرقابة ومكافحة الفساد، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد15، العدد 3، جامعة الزرقاء، عمان، الأردن، 2015.
- 97- إيثار عبدالهادي آل فيحان، مقارنة المرجعية الإستراتيجية في صناعة الالكترونيات، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 54، الجامعة المستنصرية بغداد، العراق، 2005.
- 98- الباهي مصطفى، الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الداء، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد2، العدد2، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.
- 99- الجوزي جميلة، أهمية الشفافية في تحقيق التنمية المستدامة، les cahiers du mecas، المجلد 8، العدد1، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012.
- 100- السايح طيب، مكانة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ضمن آليات مراقبة التسيير، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية، المجلد 33، العدد 1، قسنطينة، الجزائر، 2019.
- 101- إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة **ABM** تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 12، العدد4، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.
- 102- بوزيان عثمان، خراف مختارية، دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 4، العدد1، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2017.
- 103- بوراس لطيفة، المفهوم القانوني لحوكمة المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 54، العدد 3، المركز الجامعي بتيبازة، الجزائر، 2017.
- 104- بليركاني أم خليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 3، العدد 1، جامعة مصطفى إسطمبولي بمعسكر، الجزائر، 2014.

- 105- بلعجوز حسين، عريوة محاد، تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات الاقتصادية بالجزائر، المجلة العربية للإدارة، مجلد 37، العدد2، جامعة دول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، .
- 106- بلعجوز حسين، عريوة محاد، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 45، 2016.
- 107- بن بلقاسم سفيان، هديل عائشة، اثر مراقبة التسيير على قياس وقيادة أداء الموارد البشرية حالة المؤسسات العمومية القطاع الصناعي في الجزائر، مجلة الإبداع، جامعة الجزائر، 2018.
- 108- بن داود سفيان، الشيكور وريدة، الطرق الحديثة لخلق القيمة والابتكار المقارنة المرجعية في الجزائر الواقع والمعوقات، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 4، العدد1، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2017.
- 109- بن سالم حسين، مزارة عيسى، الرقابة المهنية من منظور الاتجاه التقليدي، مجلة آفاق للعلوم، المجلد1، العدد1، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2016.
- 110- بشر محمد موفق لطفي، وهيبة مقدم، استعمال المقارنة المرجعية لتطوير المقررات الجامعية، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد1، جامعة ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2021.
- 111- بشرى المشهداني ، حسنين طلب، دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 19، العدد 71، جامعة بغداد، العراق، 2010.
- 112- وليد مرغي، تقييم فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مجلة رؤى الاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، جامعة حمّة لخضر ، الوادي، الجزائر، 2018.
- 113- زينب بوغازي، رقاد سليمة، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصر، المجلد 6، العدد1، جامعة المسيلة، الجزائر، 2021.
- 114- زغبة طلال، عريوة محاد، أهمية بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم أداء شركات التأمين، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة محمد طهاري بشار، الجزائر، المجلد4، العدد3، 2019.

115- حطاب دلال، مرزوق سارة، التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير ودوره في تقييم الأداء المالي، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 29، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن، 2019.

-116

117- يوسف أزروال، ليلي لعجال، الحكامة الجيدة ودورها في تفعيل المواطنة الصالحة: نظرة معيارية وظيفية، مجلة جيل الدراسات والعلاقات الدولية، المجلد 3، العدد 8، مركز جيل البحث العلمي بالجزائر فرع لبنان، لبنان، 2017.

118- كارم فاروق عبد الرسول صالح، نموذج مقترح لتطبيق ودمج مبادئ الجودة و الحوكمة لتحسين أداء المؤسسة الممولة للمشروعات الصغيرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2015.

119- مجبل دواي اسماعيل، فاعلية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء وإمكانية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية الغير هادفة للربح، مجلة التقني، المجلد 21، العدد 6، الجامعة التقنية الوسطى بغداد ، العراق، 2008.

120- مهدي عطية موحي الجبوري، مؤشرات الأداء المالي الاستراتيجي، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، العدد 14، جامعة بابل، العراق، 2007.

121- مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 1، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.

122- مهدي شرقي، لويزة بهاز، نظرية أصحاب المصالح والحوكمة وفق النموذج التساهمي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 4، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018.

123- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، المجلد 9، العدد 9، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.

124- محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات، الملتقى العربي الثاني للحوكمة والإصلاح المالي والإداري في المؤسسات الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2007 .

- 125- محمد خالد المهائبي، آليات حماية المال العام و الحد من الفساد الإداري، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، جامعة الدول العربية ، القاهرة، مصر ، 2009.
- 126- محسن أحمد الخضيري، الإدارة في الإسلام، وقائع ندوة رق 21 ، معهد البحوث والتدريب، البنك الإسلامي للتنمية، جدة، السعودية، 1990.
- 127- معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد2، جامعة زين عاشور الجلفة، الجزائر، 2016.
- 128- مفيدة بن عثمان، نورة محمدي، حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية: بين واقع الممارسة والتنظير، مجلة الباحث، المجلد 21، العدد1، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2021.
- 129- مرييني محمد، حديدي ادم، آليات تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 8، العدد1، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2022.
- 130- مشرفي عبد القادر، دور لجان المشاركة في تحقيق البعد الاجتماعي لحوكمة الشركات، مجلة قانون العمل والتشغيل، المجلد 5، العدد 1، جامعة ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2020.
- 131- سليمة بن حسين، الحوكمة... دراسة في المفهوم، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد 6، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2015.
- 132- سفيان خلوفي، كمال شريط، مريم زغلامي، تقييم واقع حوكمة الشركات في الجزائر في إطار ميثاق الحكم الراشد، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 10، العدد4، جامعة مصطفى إسمطبولي بمعسكر، الجزائر، 2001.
- 133- عادل ميرك، خالد بقاط، إعادة اكتشاف الحوكمة من منظور تاريخي: قراءات في السياقات والتصورات، المجلة الدولية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 5، العدد3، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2021.
- 134- عبد اللطيف عبد اللطيف، بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 28، العدد1، سوريا، 2006.

- 135- عبد الناصر نور، محمد مطر، مدى التزام شركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 1، الجامعة الأردنية بعمان ، الأردن، 2007.
- 136- عبد العزيز الناهض، يونس صوالحي، مبادئ ونظريات الحوكمة من منظور الشريعة الإسلامية، مجلة الرسالة ، المجلد 2، العدد 2، الجامعة الإسلامية الدولية، كوالالمبور، ماليزيا، 2018.
- 137- علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 98، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2010.
- 138- عمار زريقي، عبد الرؤوف حجاج، نحو تبني إستراتيجية التعهيد بالأنشطة الداعمة باستخدام التحليل المتعدد المعايير في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، المجلد 18، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2018.
- 139- عقبة قطاف، بشير بن عيشي، دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 13 ، جامعة باتنة، الجزائر، 2017.
- 140- عريوة محاد، زغبة طلال، أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام SBSC في المؤسسات الاقتصادية، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميله، الجزائر، العدد 7، 2018.
- 141- عريوة محاد، خاوي محمد، أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة ، الجزائر المجلد 2، العدد 4، 2017.
- 142- صالح اليأس، بن أحمد سعدي، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 1، العدد 1، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2014.
- 143- صالح بلاسكة، نورالدين مزياني، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 2، العدد 2 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013.

144- صلاح عبد السلام ضو، سالمة مفتاح المصراقي، الحوكمة ودورها في تحقيق الإصلاح الإداري في المؤسسات الليبية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 6، جامعة العربي التبسي بتبسة، الجزائر، 2020.

145- رضا موسى، جمال الدين بكيري، دور الحوكمة في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة على ضوء تجارب بعض الشركات في البلدان العربية، مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 3، العدد 2، جامعة غليزان، الجزائر، 2021.

146- شارفي ناصر، رجراج سليمة، دور الحوكمة في تفعيل مساهمة البنوك الإسلامية في التمويل الإسلامي، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 8، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017.

147- شوقي جدي، حوكمة الشركات وإمكانية الاستفادة منها لزيادة الشفافية في قطاع الصناعة النفطية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 2، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009.

148- خالص حسن يوسف الناصر وعبد الواحد غازي محمد النعيمي، دور حوكمة الشركات في تطوير البيئة الاستثمارية واجتذاب الاستثمار الأجنبي في إقليم كردستان العراق، مجلة جامعة نوروز، العراق، 2012.

149- خليل إبراهيم إسماعيل الزبيدي، سالي إبراهيم أحمد السامرائي، تأثير الحوكمة في تحقيق الأداء المتميز دراسة تطبيقية في عينة من الجامعات العراقية الأهلية، المجلة الدولية لضمان الجودة، المجلد 2، العدد 2، جامعة الزرقاء، الأردن، 2019.

150- غزيباوي علي، عليي نادية، استخدام مراقبة التسيير لتفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، جامعة البويرة، الجزائر، المجلد 4، العدد 7، 2009.

#### IV. الملتقيات والندوات العلمية

151- أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المنشورة للشركات المتداول أسهمها في السوق المالي السعودي ، بحث مقدم إلى الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في

المملكة العربية السعودية بعنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 21، كلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.

152- بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 18 و19 ماي 2011.

153- يدو محمد، سياخن ريم، رباحي صبرينة، دور أدوات مراقبة التسيير في ترسيخ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية، مداخلة في الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة علي لونيسي - البليدة 2، الجزائر، يوم 2017.

154- محلب فايزة، لعقون سليم، أهمية وظيفة مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي - البليدة-2، الجزائر، 2017.

155- محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2012.

156- نجوى عبد الصمد، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر، 2002.

157- سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم المراجعة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، المؤتمر السنوي الخامس حول: المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2014.

158- عبد الرزاق الشحاذة، سمير إبراهيم البرغوتي، ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية، ملتقى دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2009.



159- علي خلف سلمان الركابي وعمر اقبال توفيق المشهداني، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مؤتمر الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية في جامعة الزرقاء، الأردن، 2013.

## V. هيئات ومؤسسات

160- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009.

161- معهد الدراسات المصرفية، الحوكمة، نشرة إضاءات، العدد 3، الكويت، 2010.

162- مركز أبوظبي للحوكمة، أساسيات الحوكمة، غرفة أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة.

163- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2004.

## VI. مواقع إلكترونية

164- محمد عبد الجليل المليكي، إشكالية ترجمة مفهوم الحوكمة، مقال منشور في موقع أريد ARID SCIENTIFIC LTD، تاريخ النشر 2020/10/29، تاريخ الاطلاع 2023/01/17، <https://portal.arid.my/ar>.

165- عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، تاريخ الإطلاع 2022/4/30 على الساعة 14:30، على الموقع الإلكتروني <https://www.mobt3ath.com/uplode/book/book-11937.doc>

رؤى حمود، فوائد لتطبيق الحوكمة الرشيدة في الشركات، موقع مجموعة ريناد المجد لتقنية المعلومات RMG، تاريخ المشاهدة 2023/02/09. الموقع: <https://www.rmg-sa.com/>

166- المفاهيم الإدارية نظرية تكاليف الصفقة، موقع هرفارد بزنس ريفيو، تاريخ الاطلاع: <https://hbrarabic.com>, 2023/02/02

## VII. Les livres

- 167-** Abdellatif Khemakhem, **la dynamique du contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, France 1976.
- 168-** Alain Burlaud, Claude J. Simon, **Le Contrôle de Gestion**, Casbah éditions , Alger, 1999.
- 169-** Alazard C., et Separi S., **Contrôle de gestion : Manuel & applications**, 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, France, 2001.
- 170-** Allal Hamini, **L'audit Comptable et Financier**, 1<sup>ère</sup> édition Berti, Editions, Alger, 2001.
- 171-** Armand Dayan, **Manuel de Gestion**, Volume 1, Ellipses/AUF, Paris, 1999.
- 172-** Arnaud Hervé-Garmilis ali-VIGNON Véronique, **Le Contrôle de Gestion en Action**, 2<sup>ème</sup> édition, édition Liaisons, Paris , 2001.
- 173-** Bernard Augé, Gérard Naro, **Mini Manuel De Contrôle De Gestion**, Dunod, Paris 2011.
- 174-** Bouin Xavier, Simon Francois-Xavier, **Les nouveaux visages de contrôle de gestion**, Edition Dunod , Paris, France , 2004.
- 175-** Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, **Contrôle de Gestion**, 2<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, France, 2010.
- 176-** Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, **Contrôle de Gestion**, 5<sup>ème</sup> édition, Edition Dunod, Paris, France, 2018.
- 177-** Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster ,**Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire**, 2<sup>ème</sup> Edition ,Pearson Education ,Paris,2003.
- 178-** Charles Horngren et Outres, **Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire**, 3<sup>ème</sup> Edition, Pearson Edition, France, 2006.
- 179-** Charles T. Horngren, Srikant M. Doter, George Foster, **Cost Accounting : A Managérial Emphasis**, 10 th Edition Prentice-Hall, USA, 2000.
- 180-** Christian Raulet, **Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion**, Tom2, 2<sup>ème</sup> édition, Edition DUNOD, paris, France, 1982.
- 181-** Daniel Hirsch, **Améliorer le Contrôle de Gestion in le Grand Livre de Contrôle de Gestion**, EYPOLLES, Paris, 2013.
- 182-** Elie COHEN, **Dictionnaire de Gestion**, Casbah Editions, Alger, 1988.

- 183-** Eustache Ebondo Wa Mandzila, Préface de Jacques RENARD, **Le Gouvernance d'Entreprise**, Edition l'Harmattan , France , 2006.
- 184-** Francois Giraud, Olivier Saulpic, Marie-Hélène Delmemd et autre, **l'art de contrôle de gestion: enjeux et pratiques**, lextenso éditions, Paris, 2009.
- 185-** Frédéric GAUTIER, Anne PEZET, **Contrôle de Gestion**, Pearson édition, Paris 2007.
- 186-** F. GIRAUD, O. SAULPIC, G. NAULLEAU, M-H. DELMOND & P-L. ESCOS, **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance** , 2<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, Paris, 2004.
- 187-** Isabelle de Kerviler, Loïc de kerviler, **Le Contrôle de Gestion a la Portée de Tous!**, 4<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2006.
- 188-** Isabelle de Kerviler, Loïc de kerviler, **Le Contrôle de Gestion à La Portée de Tous!**, 3<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2000.
- 189-** I. D.Kerviler et L.D.Kerviler, **Le Contrôle de Gestion à La Portée de Tous!**, 3ème édition, éd Economica, Paris, 2000.
- 190-** Jacques Muller, Thierry Cuyaubère, **Contrôle de Gestion Tome2** , 2<sup>ème</sup> édition, Edition La Villeguerin, Paris, France,2000.
- 191-** Jacques Orsoni, **Contrôle de Gestion**, Vuibert ,Paris, 1998.
- 192-** Jacques Renard, **Théorie et Pratique de l'audit Interne**, 3<sup>ème</sup> Edition, Eyrolles, Paris, 2011.
- 193-** Jacques RENARD, Sophie NUSSBAUMER, **Audit interne et contrôle de gestion Pour une meilleure collaboration**, Eyrolles Éditions d'Organisation, Paris, France, 2011.
- 194-** Jean-Loup Ardoin , Daniel Edgar Michel , Jean Schmidt, **Le Contrôle de gestion :Techniques et pratique des affaires**, 2<sup>ème</sup> Edition , Publi-Union, .Paris,1986.
- 195-** Jean-Louis Malo, Jean- Charles Mathes, **L'essentiel du contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> Edition, Edition d'organisation, Paris, 2000.
- 196-** Jean-Louis Malo, **Comptabilité Générale**, Edition Eyrolles Université, Paris ,France, 1992.
- 197-** Jérôme Caby, Gérard Hirigoyen, **La Création de Valeur de l'Entreprise**, 2<sup>ème</sup> édition , Editions Economica, Paris, France, 2001.
- 198-** Henri BOUQUIN, **Le Contrôle de gestion**, 5<sup>ème</sup> édition, PUF, France, 2000.
- 199-** Henry Bouquin, **le contrôle de gestion**, PUF,Paris, 2006.
- 200-** Henri Bouquin , **Comptabilité de Gestion**, Editions Economica, Paris, France, 2004.
- 201-** Henri Savall, Véronique Zardet, **Maîtriser les Coûts et les Performances Cachés**, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Economica, Paris, France, 1989.

- 202-** Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux , **le Contrôle de gestion**, édition ELLIPES, Paris, France, 2001.
- 203-** Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel Bringer, **Contrôle de Gestion**, Berti éditions, Algérie,2008.
- 204-** Gervais Michel, **Contrôle de gestion** , 7<sup>ème</sup> Edition, Paris, Economica, 2000.
- 205-** Léo-Paul Lauzon, Michel Bernard, Francine Gélinas, **Contrôle de Gestion** , Editions Gaétan Morin Québec, Canada , 1980 .
- 206-** Lionel Collins, **Question de Contrôle**, Presse universitaires de France, 1997.
- 207-** Loning, Helene, et al., **Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques**, 3<sup>ème</sup> dition, DUNOD, Paris, 2008.
- 208-** LONING H et autres , **Contrôle de Gestion**, DUNOD, Paris, 1998.
- 209-** Marc-Hubert Depret, Alain Finet, Abdelilah Hamdouch, Marc Labie, Franck Missonier-Piera, Charles Piot, **Gouvernement d'entreprise**, 1<sup>er</sup> édition, Éditions De Boeck Université, Paris, 2015.
- 210-** Michel Charpentier, Philippe Grandjean, **Secteur public et contrôle de gestion**, Paris, Edition d'organisation, 1998.
- 211-** Michel Debrie, **Introduction au contrôle de gestion**, éditions Economica, collection apéc, Paris, 2001.
- 212-** Michel LEROY, **Contrôle de Gestion**, 1<sup>er</sup> édition, Éditeur Dunod, Paris, France, 2016.
- 213-** Michel Leroy, **Le Tableau de Bord au Service de L'entreprise**, Edition D'organisation, Lyon, France, 1998.
- 214-** Mykita Patrick, Tuszynski Jack, **Comptabilité Analytique 2, Contrôle de Gestion** , Edition Foucher , Paris, France, 2001.
- 215-** Nicolas Berland, Yves de Rongé, **Contrôle de gestion**, 4<sup>ème</sup> édition, Éditions Pearson, France, 2019.
- 216-** Norbert GUEDJ et collaborateurs, **Le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de L'entreprise**, les éditions d'organisation , 2<sup>ème</sup> Edition, Paris, 1996.
- 217-** Patrick Boisselier, **Contrôle de gestion cours et applications**, éd Vuibert, Paris, 1999.
- 218-** Patrick Boisselier, Ludivine Chalencon, David Doriol, Philippe du Jardin, Yves Mard, Ulrike Mayrhofer, **Contrôle de gestion**, Vuibert édition, Paris, 2013.
- 219-** Patrick Boisselier, **Contrôle de gestion cours et applications**, Edition Vuibert, Paris, France 1999.
- 220-** Pierre Lauzel, Robert Teller, **Contrôle de Gestion et Budgets**, 8<sup>ème</sup> Edition, Paris, Dalloz, 1997.

- 221-** Pierre-Laurent Bescos, Philippe Dobler, Françoise Giraud, Lerville Anger, Mendoza-Martinez, Gérard Naulleau, **Contrôle De Gestion Et Management Montchrestien**, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 1996.
- 222-** Pierre-Laurent Bescos et collaborateurs, **Contrôle De Gestion Et Management Montchrestien**, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 1996.
- 223-** Robert Le Duff , **Encyclopédie de la gestion et du management EGM**, Edition DALLOZ, Paris, France, 1999.
- 224-** Robert Teller, Pierre Lauzel , **Contrôle de Gestion et Budgets**, Sirey Editions, Paris, 7<sup>ème</sup> édition, 1994.
- 225-** Sabine SÉPARI, Guy SOLLE, Louis LE CŒUR, **Management et contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> édition , Edition Dunod, Paris, France, 2014, P 09.
- 226-** Saulou Jean Yves, **Le Tableau de Bord du Décideur** , Les Editions D'organisation , Paris, France, 1982.
- 227-** Stephen Robbins, David De Cenzo, Mary Coulter, **Management: L'essentiel des concepts et pratiques**, 7<sup>ème</sup> édition, Pearson Education, Paris, 2011.
- 228-** Xavier Bouin, François Xavier Simon, **Les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion**, DUNOD, Paris, 2000.
- 229-** Vecchio, Reber P, **Organizational Behavior**, 3rd Edition, Publisher: Dryden Press, U.S.A, 1994.
- 230-** Yves De Ronge, Karine Cerrada, **Contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> édition, Pearson Education, Paris, 2009.
- 231-** Zabihollah Rezaee, **corporate governance and ethics**, John Wiley and Sons Edition, New Jersey, USA, 2008.
- 232-** Cadbury Rapport , **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**, London,1992.

## VIII. Les articles

- 233-** Azzouz Elhamma , Fatma Ben Slama, **Le Contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité**, El-Bahith Review, Volume 11, université Kasdi Merbah d'Ouargla, Algérie, 2012.
- 234-** Bouquin H. & Pesqueux Y., **Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline**, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, les vingt ans de l'AFC, 1999/3.
- 235-** Busson-Villa F., **L'utilisation du Tableau de Bord dans les PME**, Edition M. Gervais, Recherches en Contrôle de Gestion, Economica, Paris, 1996.
- 236-** Charles Tournier, **Le concept de gouvernance en science politique**, Papel Político, Vol. 12, N° 1, Bogotá ,Colombia , 2007.

- 237-** Daniela M. SALVIONI, **Corporate Gouvernance, Management Control and Global Compétition**, SYMPHONYA. Emerging Issues in Management, N°1, édition ISTEI - University of Milan-Bicocca, italy 2005.
- 238-** Ducrocq Charles et al., **les compétences du contrôleur de gestion : des besoins autant humains que techniques**, management & avenir, n° 55, 2012.
- 239-** Eric Cauvin , Bruno Neunreuther, **la contribution du contrôle de gestion au management de la valeur**, Revue française de gestion, N° 196, Edition Lavoisier, 2009.
- 240-** Hamadouche Malika, **Contrôle de Gestion d'une Entreprise Publique Economique**, mémoire de magister, l'ESC, Alger, 2000.
- 241-** Irvin N. Glem, **Internal Audit's Role in Governance: Risk and Control**, CIA Review, 11th edition, Gleim Pubns, 2004.
- 242-** Malcolm S. SALTER, **Notes on Governance and Corporate Control**, Journal of Strategic Management, Education 1, N° 1, Senate Hall Academic Publishing, 2003.
- 243-** Olivier Paye, **La gouvernance D'une notion polysémique à un concept politologique**, Revue Études internationales, Éditeur HEI , Vol. 36, N° 1, 2005.
- 244-** Pierre Laurent Bescos, Carla Mendoza, **Les Besoins D'informatios des Managers Sont-ils Satisfaits?** , la revue francaise de gestion , n°121, France,1998.
- 245-** Shafi Mohamad , **Why Effective Corporate Governance Matters**, Taylor's Business Review, Vol. 7 Issue 2, 2018.
- 246-** Shailendra Sial, Deepak Shrivastava, P.N. Mishra, **ADVANTAGES OF CORPORATE GOVERNANCE FOR INDIAN ENTERPRISES**, , Journal of Emerging Technologies and Innovative Research, Volume 5, Issue 7, 2018.
- 247-** Tino Raphaël Toupane, **La gouvernance : évolution, approches theoriques et critiques du concept**, SEMINARUL GEOGRAFIC "D. CANTEMIR" NR. 29 /2009 .
- 248-** Toufik SAADA, **Les comités d'audit en France : un an après le rapport Viénot**, Revue Finance Contrôle Stratégie , Volume 1, N° 3, 1998.
- 249-** Zoran Vukčević, **Importance of corporate governance**, international journal of economics and law, Vol.2, N°.5, USA, 2012.

## **IX. Organisation et institute of international**

- 250-** l'AFEP-MEDEF, **code de gouvernement d'entreprise**, version 2018.
- 251-** **Le Suivi de L'efficacité des Systèmes de Contrôle Interne et de gestion des Risques**, guide méthodologique, les travaux de Institut Français des Administrateurs, 2010.
- 252-** OECD, **OECD principales of Corporate Gouvernance**, OECD Publications Service, Paris, France, 2004.

**253-** The Organisation for Economic Coopération and Développement. OECD, **OECD Principles of Corporate Governance**, OECD Publications, Paris, France, 1999.

**254-** The institute Of Internal Auditors IIA, **The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management** , USA, 2009.

## X. Site web

**255-** IFC international finance corporation , **Corporate Governance** , date de Consultation 16/1/2020,site

[https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Topics\\_Ext\\_Content/IFC\\_External\\_Corporate\\_Site/IFC+CG/](https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Topics_Ext_Content/IFC_External_Corporate_Site/IFC+CG/).

**256-** Kevin Sandler, **Corporate Governance Objectives**, site bizfluent, date de Consultation 20/5/2021 site:

<https://bizfluent.com/list-6762393-corporate-governance-objectives.html>

# الملاحق



## الملحق رقم (01): القوائم المالية لمؤسسة الدراسة للسنة المالية 2021

ميزانية الأصول					
2020	2021			علامة	أصول
الصافي	صافي	اهتلاك مؤونات و خسائر لـ القيم	مبالغ الختام		
					<u>أصول غير جارية</u>
					فارق بين الاقتناء- المنتج الايجابي أو السلبي
1 304 083.33	854 333.31	6 428 677.69	7 283 011.00	A1	تثبيتات معنوية
					تثبيتات عينية
22 416 856 607.63	22 416 856 607.63		22 416 856 607.63	A2	أرض
138 329 231.35	126 937 472.69	640 115 515.87	767 052 988.56	A2	مباني
69 482 466.77	67 055 994.15	700 142287.26	767 168 281.41	A3	تثبيتات عينية أخرى
					تثبيتات ممنوح امتيازها
31 590 352 .86	31 590 352 .86		31 590 352.86	A4	تثبيتات يجري امتيازها
					تثبيتات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة
123 811 775.96	121 231 586.25	195 757 796.39	316 989 382.64	A5	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها
219 135 260.00	164 451 735.00		164 451 735.00		سندات أخرى مثبتة
60 077 515.34	70 952 903.86		70 952 903.86	A6	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
87 446 246.49	84 911 588.09		84 911 588.09	A7	ضرائب مؤجلة على الأصل
<b>23 148 033 539.73</b>	<b>23 084 842 573.84</b>	<b>1 542 444 277.21</b>	<b>24 627 286 851.05</b>		<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>
					<u>أصول جارية</u>
5 191 470 820.62	3 717 309 064.73	653 040 108.29	4 370 349 173.02	A8	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
					حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
2 373 554 918.54	1 866 815 079.48	491 040 105.91	2 357 855 185.39	A9	الزبائن
103 920 567.89	286 833 975.69	54 814 214.28	341 648 189.97	A10	المدينون الآخرون
911 616 812.26	1 747 543.70		1 747 543.70	A11	الضرائب وما شابهها
					حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
					الوجودات وما شابهها
					الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
758 183 134.75	1 133 392 869.69		1 133 392 869.69	A12	الخزينة
<b>9 338 746 254.06</b>	<b>7 006 098 428.48</b>	<b>1 198 894 428.48</b>	<b>8 204 992 961.77</b>		<b>مجموع الأصول الجارية</b>
<b>32 486 779 793.79</b>	<b>30 090 941 107.13</b>	<b>2 741 338 705.69</b>	<b>32 832 279 812.82</b>		<b>مجموع العام للأصول</b>

ميزانية الخصوم			
2016	2017	علامة	خصوم
			<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
4 692 484 000.00	4 692 484 000.00		رأس مال تم إصداره
			رأس مال غير مستعان به
446 156 334.15	446 156 334.15		علاوات وإحتياطات - احتياطات مدمجة
19 563 694 839.00	19 563 694 839.00		فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة
-8 993 478.19	-24 708 441.57		نتيجة صافية/ نتيجة صافية حصة المجمع
1 891 510 152.36	2 016 741 208.13		رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حساب الارتباط
			حصة الشركة المدمجة
			حصة ذري الأقلية
<b>26 584 851 847.32</b>	<b>26 694 367 939.71</b>		<b>المجموع 1</b>
			<u>الخصوم غير الجارية</u>
22 633 018.09	2 845 481.58		قروض وديون مالية
			ضرائب - مؤجلة ومرصود لها
			ديون أخرى غير جارية
331 020 776.363	340 857 124.64		مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
<b>353 653 794.72</b>	<b>343 702 606.22</b>		<b>مجموع الخصوم غير الجارية 2</b>
			<u>الخصوم الجارية</u>
9 018 878 635.40	2 700 376 166.48		موردون وحسابات ملحقة
91 342 350.69	29 273 053.65		ضرائب
347 765 145.08	323 221 329.07		ديون أخرى
	12.00		خزينة سلبية
<b>5 548 274 151.75</b>	<b>3 052 870 561.20</b>		<b>مجموع الخصوم الجارية 3</b>
<b>32 486 779 793.79</b>	<b>30 090 941 107.13</b>		<b>مجموع عام للخصوم</b>

حساب النتائج / وظيفية					
%	التغير	2020	2021	علامة	البيان
%15.8	1 087 141 138.37	6 874 462 431.03	7 961 603 569.40	CR1	رقم الأعمال
%15.7	964 892412.81	6 139 930 749.30	7 104 823 162.11	CR2	كلفة المبيعات
<b>%16.6</b>	<b>122 248 725.56</b>	<b>734 531 681.73</b>	<b>856 780 407.29</b>	CR3	<b>هامش الربح الإجمالي</b>
%164.9	23 745 993.77	14 393831.27	38 144 825.04	CR4	منتجات أخرى عملياتية
%20.4	9 974 114.59	48 821 972.67	58 796 087.26	CR5	التكاليف التجارية
%5.4	1 481 930.30	27 613 158.52	29 095 088.82	CR6	الأعباء الإدارية
%53.9	1 678 426.30	3 114 762.21	4 793 188.52	CR7	أعباء أخرى عملياتية
<b>%19.8</b>	<b>132 860 248.14</b>	<b>669 380 619.60</b>	<b>802 240 867.74</b>	CR8	<b>النتيجة العملياتية</b>
%2.4	13 388 380.56	560 310 153.06	573 698 533.62	CR9	مصارييف المستخدمين
%16.4	23 698 651.08	144 891 232.48	168 589 883.56	CR10	ضرائب ورسوم وتدفقات المائلة
%-38.8	-66 689 882.40	172 025 148.16	105 335 265.76	CR11	مخصصات للإهلاكات ومؤونات وخسارة القيمة
%-61.8	-137 831 089.11	223 122 191.90	85 291 102.79	CR12	منتجات مالية
%-42.2	-13 179 935.47	31 234 348.32	18 054 412.85	CR13	الأعباء المالية
<b>%236.9</b>	<b>37 811 945.25</b>	<b>-15 958 070.52</b>	<b>21 853 874.73</b>	CR14	<b>النتيجة العادية قبل الضريبة</b>
%682.6	42 743 134.00	6 261 969.00	49 005 103.00	CR15	الضرائب الواجبة على النتائج الواجبة
%-81.5	-10 783 774.63	13 226 561.33	2 442 796.70	CR16	الضرائب المؤجلة على النتائج العادية - التغيرات
<b>%-174.7</b>	<b>-15 714 963.38</b>	<b>-8 993 478.19</b>	<b>-24 708 441.57</b>		<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
					الأعباء غير العادية
				CR17	المنتجات غير العادية
<b>%-174.7</b>	<b>-15 714 963.38</b>	<b>-8 993 478.19</b>	<b>-24 708 441.57</b>	CR18	<b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>

حساب النتائج / طبيعة					
%	التغير	2020	2021	علامة	البيان
%15.8	1 087 141 138.37	6 874 462 431.03	7 961 603 569.40	CR1	المبيعات والمنتجات والملحقة
					تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع
					الإنتاج المثبت
				CR2	إعانات الاستغلال
<b>%15.8</b>	<b>1 087 141 138.37</b>	<b>6 874 462 431.03</b>	<b>7 961 603 569.40</b>	<b>CR3</b>	<b>1- إنتاج السنة المالية</b>
%15.7	964 892412.81	6 139 930 749.30	7 104 823 162.11	CR4	المشتريات المستهلكة
%15.0	11 456 044.89	76 435 131.19	87 891 176.08	CR5	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
<b>%16.8</b>	<b>976 348 457.70</b>	<b>6 216 365 880.49</b>	<b>7 192 714 338.19</b>	<b>CR6</b>	<b>2- إستهلاك السنة المالية</b>
<b>%16.8</b>	<b>110 792 680.67</b>	<b>658 096 550.54</b>	<b>763 889 231.21</b>	<b>CR7</b>	<b>3- القيمة المضافة للاستغلال</b>
%2.4	13 388 380.56	560 310 153.06	573 698 533.62	CR8	أعباء المستخدمين
%16.4	23 698 651.08	144 891 232.48	168 589 883.56	CR9	ضرائب ورسوم والمدفوعات الماثلة
<b>%15.5</b>	<b>73 705 649.03</b>	<b>-47 104 835.00</b>	<b>26 600 814.03</b>	<b>CR10</b>	<b>4- إجمالي فائض الاستغلال</b>
%164.9	23 745 993.77	14 398 831.27	38 144 825.04	CR11	المنتجات العملية الأخرى
%53.9	1 678 426.30	3 114 762.21	4 793 188.52	CR12	الأعباء العملية الأخرى
%-38.8	-66 689 882.40	172 025 148.16	105 335 265.76	CR13	المخصصات للإهتلاكات ومؤونات وحسابة القيمة
%-46.5	-69 436 369.85	149 270 972.09	79 834 602.24	CR14	استرجاع على حسائر القيمة والمؤونات
<b>%158.8</b>	<b>93 026 726.04</b>	<b>-58 574 942.01</b>	<b>34 451 787.03</b>	<b>CR15</b>	<b>5- النتيجة العملية</b>
%-92.6	-68 394 719.26	73 851 219.81	5 456 500.55	CR16	منتجات مالية
%-42.2	-13 179 935.47	31 234 348.32	18 054 412.85	CR17	الأعباء المالية
<b>%-129.6</b>	<b>-55 214 783.79</b>	<b>42 616 871.49</b>	<b>-12 597 912.30</b>	<b>CR18</b>	<b>6- النتيجة المالية</b>
<b>%236.9</b>	<b>37 811 945.25</b>	<b>-15 958 070.52</b>	<b>21 853 874.73</b>	<b>CR19</b>	<b>7- النتيجة العادية قبل الضرائب</b>
%682.6	42 743 134.00	6 261 969.00	49 005 103.00	CR20	الضرائب الواجبة على النتائج الواجبة
%-81.5	-10 783 774.63	13 226 561.33	2 442 796.70	CR21	الضرائب المؤجلة على النتائج العادية - التغيرات
<b>%13.7</b>	<b>973 056 043.03</b>	<b>7 111 983 454.20</b>	<b>8 085 039 497.23</b>	<b>CR22</b>	<b>مجموع منتجات الأنشطة العادية</b>
<b>%13.9</b>	<b>988 771 006.41</b>	<b>7 120 976 932.39</b>	<b>8 109 747 938.80</b>	<b>CR23</b>	<b>مجموع أعباء الأنشطة العادية</b>
<b>%-174.7</b>	<b>-15 714 963.38</b>	<b>-8 993 478.19</b>	<b>-24 708 441.57</b>	<b>CR24</b>	<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
					العناصر غير العادية للمنتوجات
					العناصر غير العادية للاعباء
<b>%-174.7</b>	<b>-15 714 963.38</b>	<b>-8 993 478.19</b>	<b>-24 708 441.57</b>	<b>CR24</b>	<b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>

### جدول سيولة الخزينة

البيان	علامة	2021	2020	التغير	%
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية					
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		9 860 116 717.93	7 114 131 063.10	2 745 985 654.83	%38.6
المبالغ المدفوعة لموردين والمستخدمين		9 381 435 977.31	6 871 065 836.62	2 510 370 140.69	%36.5
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		3 836 519.10	3 508 109.66	328 409.44	%13.7
الضرائب عن النتائج المدفوعة					
العمليات في انتظار التصنيف					
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		474 844 221.52	239 557 116.82	235 287 104.70	%98.2
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية					%13.7
<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية أ</b>		<b>474 844 221.52</b>	<b>239 557 116.82</b>	<b>235 287 104.70</b>	<b>%13.7</b>
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار					
السحوبات عن اقتناء تقييدات عينية أو معنوية		24 159 779.04	8 526 353.62	15 633 425.42	%183.3
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات عينية أو معنوية		22 482 848.50	3 004 555.50	19 478 293.00	%648.3
المسحوبات عن اقتناء تقييدات مالية		14 466 131.95	31 486 160.06	-17 020 028.11	%-54.1
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات مالية		53 579 343.43	12 465 156.54	41 114 186.89	%329.8
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		3 763 800.04	7 726 883.65	-3 963 083.61	%-51.3
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة					
<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار ب</b>		<b>41 200 080.98</b>	<b>16 815 917.99</b>	<b>58 015 998.97</b>	<b>%345.0</b>
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل					
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم					
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها					
التحصيلات المتأتية من القروض أو الديون الأخرى المماثلة		2 085 907.95		2 085 907.95	
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		142 920 487.51	30 366 224.48	112 554 263.03	%370.7
<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل ج</b>		<b>140 834 579.56</b>	<b>30 366 224.48</b>	<b>140 468 355.08</b>	<b>%363.8</b>
تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات					
<b>تغير أموال الخزينة في الفترة أ+ب+ج</b>		<b>375 209 722.94</b>	<b>192 374 974.35</b>	<b>182 834 748.59</b>	<b>%95.0</b>
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		758 183 134.75	565 808 160.40	192 374 974.35	%34.0
أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية		1 133 392 857.69	758 183 134.75	375 209 722.94	%49.5
<b>تغير أموال الخزينة خلال الفترة</b>		<b>375 209 722.94</b>	<b>192 374 974.35</b>	<b>182 834 748.59</b>	<b>%95.0</b>
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		399 918 164.51	201 368 452.54	198 549 711.97	%98.6

جدول تغير الأموال الخاصة						
الاحتياطات والنتيجة	فجوة إعادة التقييم	فجوة التقييم	علاوة الانبعثات	رأس المال الاجتماعي	علامة	البيان
<b>2 349 266 907.16</b>				<b>4 692 484 000.00</b>	<b>VCP1</b>	<b>الرصيد في 31 ديسمبر 2019</b>
						تغيير طريقة المحاسبة 2020
						تصحيح الأخطاء الكبيرة 2020
	19 563 694 839.00					إعادة تقييم الأصول الثابتة 2020
-11 600 420.65						الربح أو الخسارة غير المعترف بها في بيان الدخل ن-1
						أرباح الأسهم المدفوعة 2020
						زيادة رأس المال 2020
-8 993 478.19						الدخل الصافي للعام المالي 2020
<b>2 328 673 008.32</b>	<b>19 563 694 839.00</b>			<b>4 692 484 000.00</b>	<b>VCP2</b>	<b>الرصيد في 31 ديسمبر 2020</b>
						تغيير طريقة المحاسبة 2021
						تصحيح الأخطاء الكبيرة 2021
						إعادة تقييم الأصول الثابتة 2021
134 224 533.96						الربح أو الخسارة غير المعترف بها في بيان الدخل ن-1
						أرباح الأسهم المدفوعة 2021
						زيادة رأس المال 2021
-24 708 441.57						الدخل الصافي للعام المالي 2021
<b>2 438 189 100.71</b>	<b>19 563 694 839.00</b>			<b>4 692 484 000.00</b>	<b>VCP3</b>	<b>الرصيد في 31 ديسمبر 2020</b>

الملحق رقم (2): القوائم المالية لمؤسسة الدراسة للسنوات 2019-202-2021

ميزانية الأصول				
2019	2020	2021	علامة	أصول
				<u>أصول غير جارية</u>
				فارق بين الاقتناء- المتزوج الايجابي أو السلبي
1 899 000.55	1 304 083.33	854 333.31	A1	تثبيتات معنوية
				تثبيتات عينية
22 416 856 607.63	22 416 856 607.63	22 416 856 607.63	A2	أرض
159 623 425.14	138 329 231.35	126 937 472.69	A2	مباني
80 169 417.36	69 482 466.77	67 055 994.15	A3	تثبيتات عينية أخرى
				تثبيتات ممنوح امتيازها
31 590 352.86	31 590 352 .86	31 590 352 .86	A4	تثبيتات يجري امتيازها
				تثبيتات مالية
				سندات موضوعة موضع معادلة
128 766 580.13	123 811 775.96	121 231 586.25	A5	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها
189 275 255.00	219 135 260.00	164 451 735.00		سندات أخرى مثبتة
41 056 511.82	60 077 515.34	70 952 903.86	A6	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
74 219 685.16	87 446 246.49	84 911 588.09	A7	ضرائب مؤجلة على الأصل
<b>23 123 456 835.65</b>	<b>23 148 033 539.73</b>	<b>23 084 842 573.84</b>		<b>مجموع الأصول غير الجاري</b>
				<u>أصول جارية</u>
8 216 843 283.50	5 191 470 820.62	3 717 309 064.73	A8	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
2 060 350 340.00	2 373 554 918.54	1 866 815 079.48	A9	الزبائن
260 277 238.51	103 920 567.89	286 833 975.69	A10	المدينون الآخرون
1 179 862 468.40	911 616 812.26	1 747 543.70	A11	الضرائب وما شابهها
				حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
				الوجودات وما شابهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
565 808 299.63	758 183 134.75	1 133 392 869.69	A12	الحزينة
<b>12 283 141 630.04</b>	<b>9 338 746 254.06</b>	<b>7 006 098 533.29</b>		<b>مجموع الأصول الجاري</b>
<b>35 406 598 465.69</b>	<b>32 486 779 793.79</b>	<b>30 090 941 107.13</b>		<b>مجموع العام للأصول</b>

ميزانية الخصوم			
2019	2020	2021	خصوم
			<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
4 692 484 000.00	4 692 484 000.00	4 692 484 000.00	رأس مال تم إصداره
			رأس مال غير مستعان به
419 390 038.84	446 156 334.15	446 156 334.15	علاوات وإحتياطات - احتياطات مدمجة
19 563 694 839.00	19 563 694 839.00	19 563 694 839.00	فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة
535 325 906.24	-8 993 478.19	-24 708 441.57	نتيجة صافية/ نتيجة صافية حصة المجمع
1 394 550 962.08	1 891 510 152.36	2 016 741 208.13	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حساب الارتباط
			حصة الشركة المدمجة
			حصة ذوي الأقلية
<b>26 605 445 746.16</b>	<b>26 584 851 847.32</b>	<b>26 694 367 939.71</b>	<b>المجموع 1</b>
			<u>الخصوم غير الجارية</u>
113 993 260.37	22 633 018.09	2 845 481.58	قروض وديون مالية
2 291 294.00			ضرائب - مؤجلة ومرصود لها
			ديون أخرى غير جارية
333 148 757.07	331 020 776.63	340 857 124.64	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقاً
<b>449 433 311.44</b>	<b>353 653 794.72</b>	<b>343 702 606.22</b>	<b>مجموع الخصوم غير الجارية 2</b>
			<u>الخصوم الجارية</u>
7 964 348 838.86	5 109 166 655.98	2 700 376 166.48	موردون وحسابات ملحقه
28 874 470.32	91 342 350.69	29 273 053.65	ضرائب
358 495 959.68	347 765 145.08	323 221 329.07	ديون أخرى
139.23		12.00	خزينة سلبية
<b>8 351 719 408.09</b>	<b>5 548 274 151.75</b>	<b>3 052 870 561.20</b>	<b>مجموع الخصوم الجارية 3</b>
<b>35 406 598 465.69</b>	<b>32 486 779 793.79</b>	<b>30 090 941 107.13</b>	<b>مجموع عام للخصوم</b>



حساب النتائج / وظيفة				
2019	2020	2021	علامة	البيان
8 320 093 704.85	6 874 462 431.03	7 961 603 569.40	CR1	رقم الأعمال
7 376 245 178.99	6 139 930 749.30	7 104 823 162.11	CR2	كلفة المبيعات
<b>943 848 525.86</b>	<b>734 531 681.73</b>	<b>856 780 407.29</b>	CR3	<b>هامش الربح الإجمالي</b>
614 435 882.55	14 398 831.27	38 144 825.04	CR4	منتجات أخرى عملياتية
73 070 386.97	48 821 972.67	58 796 087.26	CR5	التكاليف التجارية
30 921 673.67	27 613 158.52	29 095 088.82	CR6	الأعباء الإدارية
8 608 630.00	3 114 762.21	4 793 188.52	CR7	أعباء أخرى عملياتية
<b>1 445 683 717.77</b>	<b>669 380 619.60</b>	<b>802 240 867.73</b>	CR8	<b>النتيجة العملياتية</b>
509 845 165.75	560 310 153.06	573 698 533.62	CR9	مصاريف المستخدمين
172 483 054.76	144 891 232.48	168 589 883.56	CR10	ضرائب ورسوم وتدفقات المائلة
203 728 170.86	172 025 148.16	105 335 265.76	CR11	مخصصات للإهتلاكات ومؤونات وخسارة القيمة
50359 067.52	223 122 191.90	85 291 102.79	CR12	منتجات مالية
10 937 632.95	31 234 348.32	18 054 412.85	CR13	الأعباء المالية
<b>599 048 760.97</b>	<b>-15 958 070.52</b>	<b>21 853 874.73</b>	CR14	<b>النتيجة العادية قبل الضريبة</b>
66 321 500.26	6 261 969.00	49 005 103.00	CR15	الضرائب الواجبة على النتائج الواجبة
2 598 645.53	13 226 561.33	2 442 786.70	CR16	الضرائب المؤجلة على النتائج العادية - التغيرات
<b>535 325 906.24</b>	<b>-8 993 478.19</b>	<b>-24 708 441.57</b>		<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
				الأعباء غير العادية
			CR17	المنتجات غير العادية
<b>535 325 906.24</b>	<b>-8 993 478.19</b>	<b>-24 708 441.57</b>	CR18	<b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>

حساب النتائج / طبيعة				
2019	2020	2021	علامة	البيان
8 320 093 704.85	6 874 462 431.03	7 961 603 569.40	CR1	المبيعات والمنتجات والملحقة
				تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع
				الإنتاج المثبت
			CR2	إعانات الاستغلال
<b>8 320 093 704.85</b>	<b>6 874 462 431.03</b>	<b>7 961 603 569.40</b>	<b>CR3</b>	<b>1- إنتاج السنة المالية</b>
7 376 245 178.99	6 139 930 749.30	7 104 823 162.11	CR4	المشتريات المستهلكة
103 992 060.64	76 435 131.19	87 891 176.08	CR5	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
<b>7 480 237 239.63</b>	<b>6 216 365 880.49</b>	<b>7 192 714 338.19</b>	<b>CR6</b>	<b>2- إستهلاك السنة المالية</b>
<b>839 856 465.22</b>	<b>658 096 550.54</b>	<b>768 889 231.21</b>	<b>CR7</b>	<b>3- القيمة المضافة للاستغلال</b>
509 845 165.75	560 310 153.06	573 698 533.62	CR8	أعباء المستخدمين
172 483 054.76	144 891 232.48	168 589 883.56	CR9	ضرائب ورسوم والمدفوعات المماثلة
<b>157 528 244.71</b>	<b>-47 104 835.00</b>	<b>26 600 814.03</b>	<b>CR10</b>	<b>4- إجمالي فائض الاستغلال</b>
614 435 882.55	14 398 831.27	38 144 825.04	CR11	المنتجات التشغيلية الأخرى
8 608 630.00	3 114 762.21	4 793 188.52	CR12	الأعباء التشغيلية الأخرى
203 728 170.86	172 025 148.16	105 335 265.76	CR13	المخصصات للإهتلاكات ومؤونات وخسارة القيمة
45 321 394.61	149 270 972.09	79 834 602.24	CR14	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
<b>604 948 721.01</b>	<b>-58 574 942.01</b>	<b>34 451 787.03</b>	<b>CR15</b>	<b>5- النتيجة التشغيلية</b>
5 037 672.91	73 851 219.81	5 456 500.55	CR16	منتجات مالية
10 937 632.95	31 234 348.32	18 054 412.85	CR17	الأعباء المالية
<b>-5 899 960.04</b>	<b>42 616 871.49</b>	<b>-12 597 912.30</b>	<b>CR18</b>	<b>6- النتيجة المالية</b>
<b>599 048 760.97</b>	<b>-15 958 070.52</b>	<b>21 853 874.73</b>	<b>CR19</b>	<b>7- النتيجة العادية قبل الضرائب</b>
66 321 500.26	6 261 969.00	49 005 103.00	CR20	الضرائب الواجبة على النتائج الواجبة
2 598 645.53	13 226 561.33	2 442 786.70	CR21	الضرائب المؤجلة على النتائج العادية - التغيرات
<b>8 984 888 654.92</b>	<b>7 111 983 454.20</b>	<b>8 085 039 497.23</b>	<b>CR22</b>	<b>مجموع منتجات الأنشطة العادية</b>
<b>8 449 562 748.68</b>	<b>7 120 976 932.39</b>	<b>8 109 747 938.80</b>	<b>CR23</b>	<b>مجموع أعباء الأنشطة العادية</b>
<b>535 325 906.24</b>	<b>-8 993 478.19</b>	<b>-24 708 441.57</b>	<b>CR24</b>	<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
				العناصر غير العادية للمنتوجات
				العناصر غير العادية للاعباء
<b>535 325 906.24</b>	<b>-8 993 478.19</b>	<b>-24 708 441.57</b>	<b>CR24</b>	<b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>

جدول سيولة الخزينة				
2019	2020	2021	علامة	البيان
				تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
8 666 658 127.00	7 1114 131 063.10	9 860 116 717.93		التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
9 256 297 946.00	6 871 065 836.62	9 381 435 977.31		المبالغ المدفوعة لموردين والمستخدمين
5 494 483.44	3 508 109.66	3 836 519.10		الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
				الضرائب عن النتائج المدفوعة
				العمليات في انتظار التصنيف
-595 134 302.44	239 557 116.82	474 844 221.52		تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
				تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
<b>-595 134 302.44</b>	<b>239 557 116.82</b>	<b>474 844 221.52</b>		<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية أ</b>
				<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار</b>
-23 767 918 04	-8 526 353.62	24 159 779.04		المسحوبات عن اقتناء تقيينات عينية أو معنوية
666 068 460.00	3 004 555.50	22 482 848.50		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقيينات عينية أو معنوية
-148 535 102.37	-31 486 160.06	14 466 131.95		المسحوبات عن اقتناء تقيينات مالية
27 277 433.26	12 465 156.54	53 579 343.43		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقيينات مالية
4 160 585.86	7 726 883.65	3 763 800.04		الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
				الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
<b>525 203 458.71</b>	<b>-16 815 917.99</b>	<b>41 200 080.98</b>		<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار ب</b>
				تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
				التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم
				الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
		2 085 907.95		التحصيلات المتأتية من القروض أو الديون الأخرى المماثلة
-116 235 896.33	-30 366 224.48	142 920 487.51		تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
<b>-116 235 896.33</b>	<b>-30 366 224.48</b>	<b>140 834 579.56</b>		<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل ج</b>
				تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
<b>-186 166740.06</b>	<b>192 374 974.35</b>	<b>375 209 722.94</b>		<b>تغير أموال الخزينة في الفترة أ+ب+ج</b>
<b>751 974 900.46</b>	<b>565 808 160.40</b>	<b>758 183 134.75</b>		<b>أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية</b>
<b>565 808 160.40</b>	<b>758 183 134.75</b>	<b>1 133 392 857.69</b>		<b>أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية</b>
<b>-186 166 740.06</b>	<b>192 374 974.35</b>	<b>375 209 722.94</b>		<b>تغير أموال الخزينة خلال الفترة</b>
<b>-721 492 464.30</b>	<b>202 041 864.54</b>	<b>399 918 164.51</b>		<b>المقاربة مع النتيجة المحاسبية</b>