

مقدمة الفصل

تعتبر مراقبة التسيير من بين أهم الآليات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها والتحكم في أداءها التسييري، بالإضافة إلى تمكين المؤسسة من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءة عملياتها ونجاعة التسيير فيها، وذلك من خلال ما تتميز به مراقبة التسيير من خصائص وأدوات تمكن المسير من اتخاذ القرار في الوقت المناسب . والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كغيرها من المؤسسات الأخرى هي بحاجة إلى استعمال أدوات مراقبة التسيير لتحقيق أهدافها المرجوة عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير مع أهم الأدوات المستعملة فيها .

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير وتطورها التاريخي

عرفت مراقبة التسيير عدة تطورات، تزامنت مع تطور المؤسسات واتساع حجمها ونشاطها حتى أضحت إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة، فهي تشكل أحد العوامل الأساسية لضمان تسيير فعال، حيث تساعد المسيرين على التحكم في الأداء التسييري.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة مراقبة التسيير

ينحصر هدف هذا المطلب في التعرف على مفهوم مراقبة التسيير، النشأة و تطورهما التاريخي

أولاً: مراحل نشأة مراقبة التسيير

شهدت مراقبة التسيير أربع مراحل حاسمة خلال مسيرتها وهي كالتالي ¹ :

1. **المرحلة الأولى:** هي المرحلة التي استعملت فيها المحاسبة العامة، وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة ذات المرد وديات المتعلقة بالنشاطات والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة، فمذ بداية القرن الماضي بدأت استعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي، حيث تطور نظام النسب وشاع داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية سنة 1907 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج بغرض كشف مختلف خطوات تكوين المر دودية في كل الهوامش التجارية .
2. **المرحلة الثانية:** هي مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف "Sloan" الذي وضع ميكانيزمات التنظيم " وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.
3. **المرحلة الثالثة:** بدأت هذه المرحلة بعد الحرب العالمية الثانية في عصر تقنيات التسيير والتنبؤ التقديري التي طبقت في المؤسسات الخاصة، ذات الاستراتيجيات المدعمة بالمخططات العملية والموازنات عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، وذلك من خلال تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية بهدف الحصول على الموارد الضرورية التي تتطابق مع احتياجاتهم الخاصة.
4. **المرحلة الرابعة:** آخر وأهم مرحلة لتطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات بانتشار أسس الإدارة بالأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، والذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية .

¹ Michele Rouch et gerad naulleau ,le **contrôle de gestion bancaire et financier banque** ,4ème édition ,2002
p : 28,30.

و نظرا للتطور الذي مرت به مراقبة التسيير وعليه يمكن توضيح أهم المراحل التي مر بها مفهوم مراقبة التسيير حسب الجدول التالي¹ :

جدول رقم (1.2) :أهم مراحل تطور مراقبة التسيير

تطور المؤسسة	تطور مراقبة التسيير
المقاربة الكلاسيكية	- مراقبة محاسبة وماليه - التركيز على التدقيق - تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات
مدرسة العلاقات الإنسانية	- مراقبة اجتماعية واقتصادية - مشاركة وتحفيز واتصال
المقاربة النظامية	- قيادة المؤسسة - نظام قائم على العلاقة بين الاتصال و المعلومات و الأداء - نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي والأهداف والأداء

Source : P.Lauzelet. R Teller. Contrôle de gestion et budget Sirey.Ed7ème. Paris, 1994.P8

من خلال الجدول نلاحظ أن مراقبة التسيير تميزت في المقاربة الكلاسيكية أنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات والانجازات الفعلية بهدف مجازاة المنفذين، ووفق مدرسة العلاقات الإنسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المنظمة، أما وفق المقاربة النظامية فهي تبدو كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية اللازمة.

¹ P.Lauzelet. R Teller. Contrôle de gestion et budget SireyEd7ème. Paris, 1994.P8

ثانيا: مفهوم مراقبة التسيير

من أجل التعرف على مفهوم مراقبة التسيير، سنتطرق إلى جملة من التعاريف المقدمة من طرف مجموعة من الباحثين :

- من أولى التعاريف ما جاء به ANTHONY سنة 1965 والذي عرف مراقبة التسيير على أنها "المسار الذي يتأكد بواسطته المسؤولون أن الموارد المتحصل عليها مستعملة بكفاءة و فعالية من أجل بلوغ أهداف المؤسسة"¹.
 - و لكن في سنوات الثمانينات من القرن الماضي، ومن خلال تتبعه لممارسة مراقبة التسيير في المؤسسات قام ANTHONY بتعديل تعريفه كما يلي: "مراقبة التسيير هي المسار الذي يقوم المسير من خلاله بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمنظمة من أجل تجسيد إستراتيجيتها".
- من خلال هذا التعريف نلاحظ أن ANTHONY انتقل من فكرة التسيير النموذجي للموارد إلى فكرة التأثير على أعضاء الموارد.
- تعريف MICHEL GERVAIS شبيه بالتعريف الأول ANTHONY ولكنه أضاف ضرورة ملائمة الموارد لأهداف المؤسسة وضرورة انسجام النشاطات مع الإستراتيجية المحددة².
 - كما يعرف R .TELLER مراقبة التسيير على أنها " مسار لمساعدة المسيرين في عملية اتخاذ القرار، حيث تسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء، وهي نظام شامل للمعلومات الداخلية، تسمح بتحقيق اللامركزية، تلخص وتفسر مجموع المعطيات المرتبطة بكل نشاط من أنشطة المؤسسة"³.
- وفي الأخير نستطيع حوصلة هذه التعاريف في تعريف شامل يوضح لنا فكرة أن مراقبة التسيير هي سيرورة عمليات تضمن التأكد من الاستعمال الأمثل للموارد فهي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهدافها المسطرة وذلك باستخدام مختلف التقنيات والوسائل الكمية والكيفية.

¹ Abdelkrim TOUDJINE,op.cit ,P :15

² Michel GERVAIS, **contrôle de gestion** ,7^{ème} édition, Edition economica, Paris, 2000, P : 20

³ Teller ROBERT, **le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie et finance**, Editions Management et société, Paris, 1999, P : 08

المطلب الثاني: أهمية وأهداف مراقبة التسيير

إن لمراقبة التسيير العديد من الأهداف، تطورت بتطور المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة ولهذا سيتم التطرق إلى أهم أهداف مراقبة التسيير وأهميتها.

أولاً: أهمية مراقبة التسيير

تظهر أهمية مراقبة التسيير من خلال تطور المؤسسات حيث كانت عملية التسيير تقتصر على صاحب المؤسسة نظراً لبساطتها وعدم تعقدها، ولكن مع التطورات التي شاهدها المؤسسات خاصة بعد الثورة الصناعية كثرت نشاطاتها وتعددت مشاكلها جعلها تبحث عن أساليب جديدة تضمن السير الحسن للمحافظة على أموالها، رسم سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة هذه التغيرات جعلت مراقبة التسيير تستمد أهميتها من¹:

1. **تغير الظروف:** تواجه كل مؤسسة وبشكل متزايد تغيراً في الأوضاع البيئية وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغيرات كثيرة في المؤسسة والبيئة مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسة بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له وكلما طال الأفق الزمني كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.
 2. **تراكم الخطاء:** إن الأخطاء البسيطة أو الغير المحددة لا تؤثر على المؤسسة بشكل كبير، ولكن مع مرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاظم أثرها إذا بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبيه واحدة قد لا يشكل خطأ جسيماً ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية قد تؤثر في أرباحها.
 3. **التعقيد المنظمي:** عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع وتشتري عدداً محدوداً من المواد الأولية وتعمل ضمن هيكل بسيط وتواجه سوق رائج فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق وتعقيد هيكلها وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من النتائج في التخطيط واتخاذ القرار.
- يتضح مما سبق أن مراقبة التسيير لها أهمية بالغة في تحقيق أهداف المؤسسة ومساعدتها على اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق نوع من النمطية وقياس الانجاز على مستوى الأداء الفعلي كما هو الحال في استخدام التقارير لقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بتكاليف المقدرة.

¹ محمد الصغير قرشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث كلية العلوم الاقتصادية و التسيير جامعة ورقلة، عدد 09/201/ص 167

ثانيا: أهداف مراقبة التسيير

يمكن أن نستخلص من جملة التعاريف المقدمة سابقا أن مراقبة التسيير تسعى إلى التحكم الجيد في التسيير و كذا رفع مستوى الأداء و تحسينه، وذلك عن طريق محاولة تحقيق الأهداف التالية:¹

❖ التطبيق السليم و الجيد للإستراتيجية:

تسعى مراقبة التسيير إلى التحقق من التطبيق الجيد والسليم للإستراتيجية من خلال الربط بين هذه الأخيرة والتنفيذ اليومي لها، فعادة ما نلاحظ وجود فاصل بين الإستراتيجية والتنفيذ اليومي، في هذه الحالة تتدخل مراقبة التسيير لوضع حد لتلك القطيعة، ويتم ذلك عن طريق إحداث تواصل في التصرفات بين المستويين، سواء فيما يتعلق بتبادل المعلومات أو ما يخص الأداء التسييري لها.

❖ تصميم ووضع نظام المعلومات:

إن القيادة في أي مؤسسة ترتكز وبشكل كبير على نظام معلومات جيد لأنه هو المسؤول على توفير المعلومات في المؤسسة التي تسمح باتخاذ القرار المناسب، ولهذا الغرض فإنه من بين الأهداف الرئيسية لمراقبة التسيير تصور نظام معلومات فعال للتسيير، أو العمل على تشخيصه وإثرائه إذا كان موجودا ليتلائم مع التوجهات الإستراتيجية والتحولات المعلوماتية.

❖ تحقيق اللامركزية:

إن لامركزية القرار لم تعد مجرد غاية تسعى إليها المؤسسة، بحيث تعتبر ضرورة حتمية للتسيير الفعال للنشاطات، حيث لم يعد من الممكن اتخاذ كافة القرارات على مستوى المديرية العامة أو حتى اقتصار العملية على مجموعة من الأشخاص، فإضافة إلى ضغوطات المحيط الخارجي، نجد رغبة الأفراد ذوي المؤهلات العليا في ممارسة عملهم بقدر من الحرية والاستقلالية والميل للمشاركة في القيادة وهم بهذا يشكلون ضغط داخلي للمؤسسة.

وتعتبر مراقبة التسيير وسيلة أساسية لتحقيق لامركزية القرار وذلك من خلال عملها على:²

- تحميل مختلف الأطراف قدرا من المسؤولية وبالتالي المساهمة في تحفيزهم وتشجيعهم.
- ضمان ترابط أفقي للقرارات.
- تحقيق التكامل وضمان الاتصال بين مختلف الوحدات داخل المؤسسة.

¹ NOBERT Guedj , le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise , 3^{ème} édition d'organisation paris,2000,P :47-70

² Abdelkrim TOUDJINE,,OP,Cit 28- 29

وعلى هذا الأساس فإن مراقبة التسيير تمثل آلية فورية للتنظيم، تنظم مسؤولية مختلف الأطراف وتتسق بين نشاطاتهم.

❖ تكريس مسار التدريب والتعليم:

من أهم خصائص نظام مراقبة التسيير أنه مسار دائم للتعديل، بحيث هذا المسار يسمح بالتدخل، خلال وبعد الأداء، ما يجعل المسؤولين العمليين بصدد مراجعة دائمة ومستمرة لأدائهم ليكون ذلك بداية لمسار تدريب.

إذاً مراقبة التسيير تساعد المسؤول في التدريب وتحسين أدائه الميداني، بإجباره على مواجهة تقديراته مع تحقيقاته باستمرار بواسطة تحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها، وبالتالي يتمكن من التعرف على مواقع الخلل وتحسين أدائه في المستقبل.

❖ المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة:

تهدف مراقبة التسيير إلى المساهمة في تصور هيكل المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة، ليس فقط كضرورة لعمل المراقبة ونجاحها، وإنما أيضاً كجزء من مخرجات نظام مراقبة التسيير، حيث يقوم مراقب التسيير باقتراح المناصب والهيكل الملائم، كما تكون له نظرة حول عنصر الموارد البشرية وإستراتيجية التحفيز.... الخ.

ثالثاً: خصائص مراقبة التسيير

بالرغم من الاختلاف في النظر إلى دور مراقبة التسيير وتحديد تعريف دقيق لها، وهو ما أدى إلى تعدد مفاهيمها وتنوعها، فإنه من الممكن تبيان نقاط الاتفاق أجمع أكثر الباحثين على كونها الخصائص الأساسية لمراقبة التسيير والتي نوجزها فيما يلي¹:

❖ مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل:

يعرف المسار على أنه مجموعة الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان و التي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة، وعلى هذا الأساس فإن مراقبة التسيير ليست عملية معزولة أو مؤقتة، بل هي عبارة عن مسار دائم للتحكم والتأكد، وهذا المسار هو سلسلة متتالية من المراحل الموجهة نحو المستقبل بمعنى أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري (الموازنات التقديرية)، كما تسمح بالقيادة المتزامنة للأداء، وكذلك القيادة الخلفية كالوحدات القيادة و المحاسبة التحليلية، إذن هذا المسار يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء.

¹ Norbert Guedj, op ,cit p :45- 46

❖ إيجاد العلاقة بين العناصر الثلاثة للأداء:

تقييم الأداء من مهام مراقب التسيير، فبعد تحديد الأهداف وقيادة الأعمال تأتي مرحلة قياس الأداء و الوقوف على حقائقه، حيث يعمل مراقب التسيير وفق ذلك على إيجاد العلاقة بين الأهداف المنتظرة، الموارد المتاحة، النتائج المحققة، وهذا ما يولد ثلاث معايير يرتكز عليها مراقب التسيير في عملية التقييم وهي: الفعالية، الفاعلية والملائمة.

❖ إيجاد توازن بين المفهومين (المراقبة بمعنى التحكم و المراقبة بمعنى الثواب والعقاب):

يجمع مصطلح مراقبة التسيير بين مفهوم المراقبة بمعنى التحكم، أي القدرة على تسيير الأمور على النحو الذي نريده والمراقبة بمعنى الثواب والعقاب، فمراقبة التسيير هي من جهة مجموعة الوسائل المستخدمة في المؤسسة لمساعدة المسؤولين العمليين على التحكم في أدائهم التسييري، ومن جهة أخرى لها معنى سلبي ناتج عن استخدام كلمة مراقبة، التي ترتبط بمعنى الزجر والمنع، ويتعلق الأمر هنا بالتقريب بين حالة واقعية ومعيار محدد، ويكون كل انحراف مصدر للعقاب.

المطلب الثالث : مسار مراقبة التسيير

قام LORINO بتعريف المسار على أنه مجموعة النشاطات المنظمة في شكل شبكة متسلسلة، حيث يقوم بتجميع عدد من الموارد والطاقات واستخدامها في تحقيق نتائج ذات قيمة بالنسبة لكل من هو خارج هذا المسار¹.

ويشمل هذا التعريف نظام مراقبة التسيير باعتباره حملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية وهي²:

أولاً: التخطيط واعداد الإستراتيجية

في هذه المرحلة يتم إعداد الخطط والأهداف الإستراتيجية وذلك عن طريق القيام بتشخيص لطاقات و كفاءات المؤسسة، ويتعدى ذلك إلى تشخيص المحيط بتحديد كل من الفرص المتاحة والتهديدات التي قد تعيق المؤسسة عن تحقيق أهدافها أو برامجها وذلك باستعمال تقنيات التسيير الحديثة، وتعمل مراقبة التسيير في هذه المرحلة على تزويد الإدارة العليا للمؤسسة بكافة المعلومات اللازمة للتفكير الاستراتيجي، وذلك بترجمة الخطة الإستراتيجية إلى خطط طويلة ومتوسطة المدى (3-5 سنوات) مع برمجة الوسائل

¹ P.LORINO, *revue français de gestion*,1995 ;P :55

² Rached Gabsi,*le contrôle de gestion* ,1ème Edition,CLE,Tunis,2002 ;P :13- 14 _ CALAZARD et S .SEPARI, *le contrôle de gestion manuel et application*, 3ème Edition, DUNOO ,Paris ,1996, P :09

الضرورية من أجل تحقيق تلك الأهداف، لتأتي بعدها مرحلة إعداد الموازنات باعتبارها أحد الركائز الأساسية لمراقبة التسيير والتي تدخل في إطار برمجة الأهداف قصيرة الأجل.

ثانيا: مرحلة التنفيذ

بعد ما يتم التخطيط للأهداف ووضع الإستراتيجية تأتي عملية التنفيذ، وذلك بالقيام بانجاز خطط العمل و البرامج التي تم إعدادها، وتجسيدها ميدانيا على أرض الواقع بإتباع الإجراءات والتعليمات التسييرية المنفق عليها في المرحلة السابقة.

ثالثا: مرحلة قياس الأداء

ويقصد بذلك متابعة سير العمليات والوقوف على مدى تنفيذها بصفة دورية منتظمة، بقياس النتائج المحققة جزئيا ومقارنتها بما تم تخطيطه، ومن ثم تحليل الفروقات الناتجة عن ذلك ومحاولة فهم الأسباب التي أدت إلى حصولها، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يتم التركيز على معرفة أسباب تلك النتائج لتصحيح أو تعديل ما يجب تعديله.

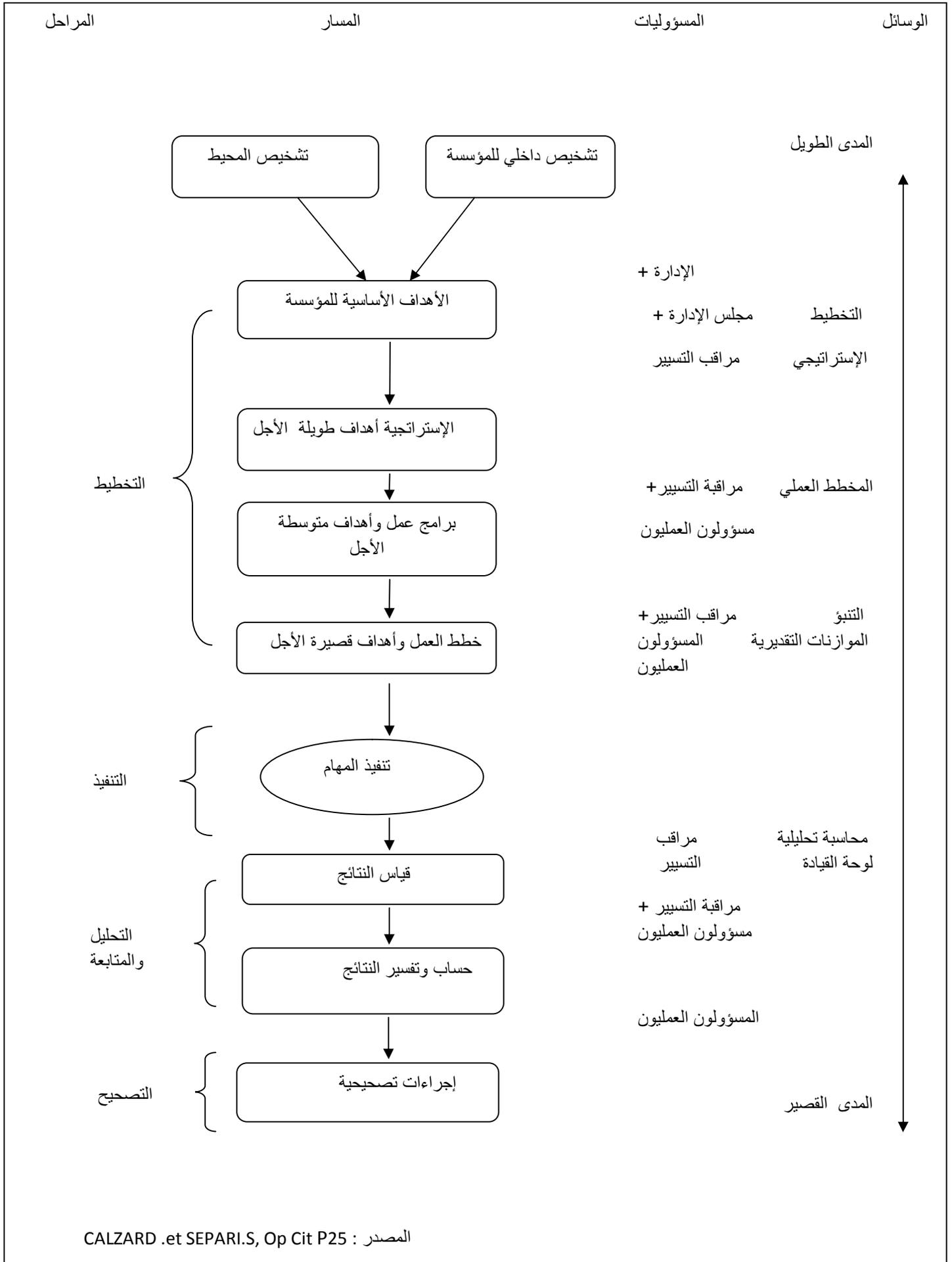
رابعا: الإجراءات التصحيحية

تؤدي المرحلة السابقة (قياس الأداء) منطقيا إلى اتخاذ مجموعة من الحلول أو الإجراءات لمواجهة العجز الحاصل في الأداء، ويتم اختيار الأحسن من بينها لحل هذا المشكل.

وقد تعود التصحيحات على عمليات القياس كونها غير صحيحة، أو على التنفيذ الغير سليم للعمليات، كما قد تعود لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد لا تتطابق والإستراتيجية المطلوبة، كما قد يكون الخلل في الأهداف العامة في حد ذاتها والتي تستلزم إعادة النظر فيها.

ويتجلى دور مراقب التسيير هنا في اقتراح تعديلات وتقديم توصيات للمسؤولين الذين يرجع إليهم مسؤولية اتخاذ القرارات المناسبة، وفي هذا تأكيد على أن مراقبة التسيير تهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري.

الشكل (1.2): مسار مراقبة التسيير



المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات، من أجل التحكم بشكل جيد في أداء المؤسسة، ومن بين أهم الأدوات نجد المحاسبة العامة والتحليلية، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن وفي هذا المبحث سنتطرق لهذه الأدوات .

المطلب الأول: المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

سنتطرق في هذا المطلب إلى المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

أولاً: المحاسبة العامة

يمكن القول أن الواجهة أو الركيزة الأساسية لمراقبة التسيير هي المحاسبة لاسيما المالية منها باعتبارها الأداة الأقرب للقيام بمتابعة ورصد التدفقات المجسدة لحركة أداء المؤسسة، سواء على مستوى الداخلي (إنتاج ، صيانة ، تخزين ،...الخ) أو على المستوى الخارجي (شراء، بيع، تفاوض، عقد صفقات ،...الخ).

وفيما يلي سنتطرق إلى دور المحاسبة العامة في مراقبة التسيير

1. تعريف المحاسبة العامة

تعرف المحاسبة على أنها " فن مواجهة لتقديم المعلومات الرقمية، طبقا لاعتبارات قانونية أو اقتصادية من خلال الحسابات وهي تقنية تقوم بتطبيق وتلخيص البيانات المالية الخاصة بعمليات المشرع (لغة الأعمال)، فهي ذات قواعد وأنظمة مهمتها الرئيسية تحديد نتائج المؤسسة بالنسبة لنشاطها الداخلي أو لعلاقتها مع الغير، وتعتبر المحاسبة العامة من أهم فروع أنظمة المعلومات المحاسبية، لكونها تتضمن كل التسجيلات اليومية للعمليات ولحركة الأموال التي تتم داخل وخارج المؤسسة وتلخيص البيانات إثر القيام بأعمال نهاية الدورة لتكون مخرجاتها مدخلات المحاسبة الأخرى " ¹.

كما تعرف على أنها " نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كيفية عن الوحدة الاقتصادية، يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات والمراقبة من طرف الفئات المستخدمة لهذه المعلومات " ².

¹ ناصر دادي عدوان، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر، 1998، ص8

² بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 1999، ص11

2. أهداف المحاسبة العامة:

1. تهدف الحاسبة العامة إلى: تسجيل كل النشاطات التجارية والمالية للمؤسسة وحساب النتيجة العامة للنشاط وكذلك تبيان الذمة المالية للمؤسسة عن طريق الميزانية¹.
- ولها أهداف أخرى تتمثل أساسا فيما يلي²:
2. تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي، إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.
3. قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة من خلال فترة محددة من الزمن نتيجة ممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله.
4. الحفاظ على ممتلكات المؤسسة، وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة في المؤسسة.
5. توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة مثل المساهمين، المقرضين، المحللين الماليين، والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع، كذلك يمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات الاستثمار والتمويل.
6. توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق وتقييم الأداء.

ثانيا: المحاسبة التحليلية

1. تعريف المحاسبة التحليلية

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها " تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيروا المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المر دودية، وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة " ³.

أي أن المحاسبة التحليلية هي أداة فعالة من أدوات مراقبة التسيير، مهمتها تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة الموجهة للتسيير إلى نمو مراكز الربح.

¹ HAMADOUCHE Malika ,**Contrôle de gestion d'un entreprise publique économique** ,Mémoire de Magister, école supérieure de commerce, Algérie,2000 ,p51.

² بو يعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره، ص12.

³ ناصر دادي عدوان ، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير ، الجزء الثاني،قسنطينة،1988،ص8.

2. وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية

تتمثل الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية فيما يلي¹:

- المساعدة على تحديد أسعار البيع وتحديد حدود انخفاض الأسعار.
- المساعدة على التمييز بين المنتجات المربحة و الغير مربحة.
- مراقبة المخزون وتحديد قيمته.
- اختيار كفاءة المسارات ومختلف الإدارات واكتشاف أوجه التقصير والتبذير.

انطلاقاً من هذه الوظائف يمكن تحديد أهداف المحاسبة التحليلية والمتمثلة في:

- ✓ تحديد تكلفة الإنتاج: وذلك عن طريق استخراج سعر تكلفة الإنتاج التام، ومجمل التكاليف في مختلف مراحل الإنتاج.
- ✓ ضبط رقابة التكاليف: وذلك بالتحديد الدوري للتكاليف الكلية للمنتجات المصنعة أو نصف المصنعة.
- ✓ المساعدة في اتخاذ القرارات: إذ أن المحاسبة التحليلية توفر معلومات تستند على الدراسات و الاستنتاجات التي تسمح باتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبل المؤسسة.

3. شروط تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة

هناك مجموعة من الشروط التي يجب على المؤسسة توفيرها من أجل القيام بتطبيق محاسبة التكاليف وهي²:

- ❖ يجب أن تتماشى المحاسبة العامة والمفاهيم العامة التي يفرضها المخطط الوطني المحاسبي، لأن أي خلل في المعلومات التي تقدمها المحاسبة العامة سيؤدي إلى عدم صحة المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية.
- ❖ ضرورة وجود تخطيط عقلائي للمشاريع يضمن القيام بدراسة دقيقة للمشروع قبل الانطلاق في دورة الاستغلال، وذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلاً.
- ❖ ضرورة توفر الشرط النفسي، بحيث يجب على المؤسسة إعداد الأفراد وتهيئتهم، باعتبارهم يشكلون عاملاً رئيسياً لنجاح إستراتيجية المؤسسة، وذلك لقبول نظام المحاسبة التحليلية.

¹ Henri Bouquin, **la comptabilité de gestion**, 2 éme édition, Economica, Paris, 1997, P :15.

² بوسعدية مسعودة ، وزاني جميلة ، تطبيق مراقبة التسيير في البنوك ، مذكرة ماستر ، المدرسة العليا للتجارة ، القليعة ، 2015، ص 22.

المطلب الثاني: لوحة القيادة و الموازنات التقديرية

أدى النمو الاقتصادي للمؤسسات إلى تطور نظام مراقبة التسيير لتشهد ظهور أدوات جديدة ذات أهمية كبيرة على مستوى المؤسسة، وأصبحت أحد الركائز الأساسية التي تقوم عليها مراقبة التسيير وتتمثل في لوحة القيادة والموازنات التقديرية، حيث تؤديان دوراً مهماً في عملية صنع القرارات.

أولاً: لوحة القيادة

1. تعريف لوحة القيادة:

يعرف N.Guedj لوحة القيادة " هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، وتكشف الاختلافات الحاصلة، كما تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة¹ .

2. خصائص لوحة القيادة

تتميز لوحة القيادة بأنها²:

- نظام سهل الاستعمال ويسهل ممارسات المسؤولين.
- تساعد في تقديم الأداء في المدى القصير.
- تساهم في اتخاذ القرارات.
- تهدف للاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال.
- توضح وضعية المؤسسة ومحيطها.
- توضح مدى تطابق النشاط الفعلي مع التقديري.
- توجه المسؤولين بإعطاء العناية والاهتمام بمصلحة المؤسسة.
- تساهم في إمكانية التحاور اللازم بين أرباب الشركات بهدف تدعيم وتطوير السبل الإيجابية.
- تمكن من الاستغلال الفوري للمعلومات.

¹ N Robert Guedj, Op Cit, P : 285 .

² بود باز زهية, جباري شوقي, لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة, الملتقى الدولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية جامعة المسيلة, الجزائر، 14-15/04/2009، ص:3.

3. أهداف لوحة القيادة ومبادئ إعدادها

هناك مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها عند إعداد لوحة القيادة للوصول على الأهداف المطلوبة.

أ. أهدافها:

نظراً للمميزات التي انفردت بها لوحة القيادة يمكن إبراز أهداف تصميمها في ما يلي¹:

- أداة قياس ومقارنة: وذلك من خلال إجراء مقارنة بين الأهداف المعيارية المسطرة والنتائج المحققة.
- أداة حوار وتساور: إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة يكمن في خلق الحوار عبر كافة مراكز المسؤولية، وهو ما يبرر عقد الاجتماعات وغيرها.
- أداة اتصال وتحفيز: تشكل لوحة القيادة وسيلة إعلام تزود المسؤولين بالنتائج المحصل عليها على مستوى مراكز المسؤوليات، كما تساهم أيضاً في تحفيز العمال من خلال إمدادهم بمعلومات أكثر وضوحاً مما يجعل عملية التقييم أكثر مصداقية.
- أداة لتشخيص المؤسسة: يتمثل الهدف الأساسي من وراء تصميم لوحة القيادة إلى الوصول لتحديد دقيق لوضعية المؤسسة أي تشخيصها، وهذا التشخيص يرمي بالدرجة الأولى إلى تحديد كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المطلوبة في الآجال المحددة ومحاولة التحكم فيها لأجل تحسين الوضعية العامة.
- أداة لاتخاذ القرارات: على ضوء ما سبق يمكن اعتبار لوحة القيادة أحد الأدوات الأساسية التي تساعد في اتخاذ القرارات.

ب . مبادئ وضع لوحة القيادة:

للوصول لتحقيق الأهداف المذكورة أعلاه، يجب احترام المبادئ التالية²:

- الانسجام مع الهيكل التنظيمي: يجب أن يتوافق المخطط العام للوحات القيادة مع تقسيم المسؤوليات سواء أفقياً (خطوط المسؤولية) أو عمودياً (مستويات السلطة).
- البساطة: يجب أن تكون لوحة القيادة معدة بشكل بسيط، تسهل قراءته.
- سرعة المعلومة: من الضروري تقليص آجال جمع المعطيات إلى أدنى حدود ممكنة وليس من الضروري أن تكون المعلومة نهائية أو متناهية في الدقة كما هو الحال في التقارير البعدية للنشاط، بل يمكن اعتماد معطيات تقريبية تكون أجدى وأنفع عند ورودها في الوقت المناسب من معلومة دقيقة بعد فوات الأوان.

¹ معراج هواري ومصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص85.

² نفس المرجع السابق، ص 87.

4. مراحل إعداد لوحة القيادة:

إن إعداد لوحة القيادة يتطلب المرور بالمراحل التالية¹ :

- ❖ **تحديد الأهداف:** إن الهدف الأساسي من وراء تصميم لوحة القيادة هو المساعدة على بلوغ أهداف المؤسسة، وعليه وكخطوة أولى يجب تحديد هذه الأهداف التي يجب أن تكون ممكنة ومعقولة، ومن الأفضل أن تكون وليدة جلسات ومناقشات بين الإدارة ومسؤولي المراكز، حتى تكون أكثر قابلية للتحقيق.
- ❖ **تحديد العوامل الأساسية لتحديد الهدف:** من خلال تحديد المعايير التي تؤثر على الهدف أي متغيرات النشاط الخاصة بكل مركز مسؤولية، كما يتم في هذه المرحلة تحديد المعلومات اللازمة، وكذلك جمع المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة وتصنيف عناصرها ومن ثم البحث على المعلومات الغير متوفرة.
- ❖ **اختيار ووضع المؤشرات:** تعد هذه المرحلة في غاية الأهمية، لأن نجاح لوحة القيادة يتوقف على اختيار المؤشرات المناسبة التي تستلزم توفر جملة من الخصائص حتى تكون عاكس حقيقي للأداء، كالموضوعية والمصدقية.
- ❖ **بناء لوحة القيادة:** بعد اختيار المؤشرات يتعين اختيار الشكل الموافق لتقديمها يتبنى أدوات تسمح بالقراءة السريعة للمؤشرات العامة لمتابعة النشاط.

¹ Nobert Guedj, Op Cit , P :287.

الشكل رقم (2.2): الشكل العام للوحات القيادة :

إن أغلب لوحات القيادة تحتوي على أربع مناطق كما تظهر في الشكل الموالي:

لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما ...			
الفروقات	الأهداف	النتائج	
			الصف 1 مؤشر أ مؤشر ب
			الصف 2
			الصف ن

منطقة الفروقات

منطقة الأهداف

منطقة النتائج

منطقة المقاييس

المصدر: بو يعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره، ص26

ثانيا: الموازنات التقديرية

1. تعريف الموازنات التقديرية:

تعرف الموازنات التقديرية على أنها "عبارة عن خطة مالية للمؤسسة تتضمن التفاصيل الخاصة بكيفية إنفاق والحصول على الأموال، وأداة تساعد المؤسسة على تحسين الأداء، كما أنها عبارة عن الجهود المستمرة للقيام بالعمل بأفضل طريقة ممكنة"¹.

كما يعرفها (Garrison&noreen): " بأنها خطة تفصيلية تتعلق باقتناء واستخدام الموارد المالية والموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة، وهي عبارة عن خطة للمستقبل، يعبر عنها بصورة كمية أو رقمية، وتعتبر الموازنة الشاملة بمثابة الملخص لكل المجالات الواردة بخطة المنشأة وأهدافها المستقبلية، فهي تضع أهداف محددة للمبيعات، الإنتاج، التوزيع وأنشطة التمويل، وكذلك توضح الموازنة كيفية تحقيق تلك الأهداف "².

¹ محمد صالح الحناوي وآخرون ، أساسيات الإدارة المالية، الدار الجامعية،الإسكندرية 2001،ص:153.
² طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية ، الإسكندرية،2006، ص13.

على ضوء التعاريف السابقة يتضح أن الموازنة التقديرية تتميز بثلاث خصائص وهي:

- **الموازنة التقديرية هي تعبير كمي:** لتحقيق البرامج صغيرة الأجل يجب ترجمة أهدافها إلى كميات وتخصيص الموارد الضرورية والأساسية لها حيث أن هذه الموارد لا تكون إلا في أشكال كمية ومالية.
- **الموازنة التقديرية تحدد في شكل برنامج عمل:** إن الموازنة ليست فقط تقدير للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لابد أن ترفق بقرارات عملية فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس إلى معرفة وتنبؤ بالمستقبل من أجل المعرفة فقط.
- **الموازنة التقديرية تحدد لفترة معينة:** تحدد الموازنة لفترة معينة عادة ما تكون سنة أو أقل وهذا حسب نشاط المؤسسة وأهدافها، فالموازنة إذن هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة والتي هي امتداد للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل، كما أنها تعتبر من بين المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات ومن ثمة اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.

2. وظائف الموازنات التقديرية

للموازنات التقديرية وظائف إدارية وهي:

- ❖ **وظيفة التخطيط:** التخطيط هو وضع الأهداف واعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، وتوضع الأهداف في صورة خطط طويلة وقصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها، وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج لتنظيمها يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعة¹.
- ❖ **وظيفة التنسيق:** أصبحت تدرك مدى الحاجة إلى عملية تخطيطية منسقة في شكل قيم مالية محاسبية تقوم على وضع الأهداف العامة للمؤسسة وترجمتها إلى صورة كمية لتمكين المسؤولين من وضع سياسات واضحة مقدما.
- ❖ **وظيفة التنسيق:** التنسيق هو العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف المطلوب.
- ❖ **وظيفة التنسيق:** تضمن تنسيقا داخليا بين مختلف الوظائف والأقسام في المؤسسة وكل النشاطات التي تحدث فيها، حيث أن الأهداف المحددة والوسائل اللازمة الخاصة بكل مركز متوافقة فيما بينها².

¹ ناصر دادي عدون تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول – تحليل مالي ديوان المطبوعات الجامعة الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 1989، ص 45.

² H. Bouquin, *La Maitrise des budgets dans L'entreprise*, Edition EDICEF, paris 1992, P19.

❖ **وظيفة الرقابة:** يتم استخدام الميزانية كوظيفة رقابية من خلال مقارنة النتائج الحالية مع الأهداف المحددة بميزانية كل مسؤول، وعن طريق هذه النتائج يمكن تقييم أداء الأقسام والمؤسسات، وبما أن الميزانية تستعمل في تقييم الأداء فمن الممكن أيضا استعمالها في تحسين أداء المراكز عن طريق تقديم الحوافز والمكافآت للمسؤولين الذين استطاعوا تحقيق الأهداف المحددة بالميزانية الخاصة بهم¹.

فالموازنات التقديرية توفر الرقابة الفعالة من خلال مقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع ومتابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.

3. مبادئ إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية²:

إن نجاح مسار إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية يرتبط بثلاث شروط أساسية تتمثل فيما يلي:

أ. الشروط التنظيمية:

إن نجاح المؤسسة في الوصول إلى أهدافها لا يتحقق إلا بتضافر جهود مختلف الأطراف، فتعدد أهداف المؤسسة يستلزم توزيعها وإسنادها إلى أطراف متعددة، وهذا ما يوجب بدوره إيجاد مراكز مسؤوليات لها أهداف ومهام خاصة وواضحة، وعليه فإن الشرط الأساسي لنجاح الموازنات هو تواجد نظام إداري تكون فيه المسؤولية واضحة، يسمح بتوزيع المهام من جهة، وقياس الأداء وتقييمه من جهة أخرى.

ب. الشروط المادية:

إن استعمال الموازنات التقديرية يتطلب منبعا للمعلومات المتمثلة بصفة خاصة في المعلومات المحاسبية، حيث يجب أن تتوفر هذه المعلومات في الأوقات المناسبة من أجل إعداد الموازنات من جهة، واتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أهداف مراكز المسؤوليات من جهة أخرى، وبالتالي المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

ج. الشروط النفسية:

إن نجاح الموازنات التقديرية لا يتوقف على الشروط التقنية فقط، بل يتعداه إلى توفر شروط نفسية تعمل على تحفيز العمال، فأشراك جميع المسؤولين وعمالهم لإعداد الميزانية التقديرية يولد لديهم تقبلها كأداة لقياس أدائهم، وبالتالي العمل على تحقيقها للحصول على إنجازات مادية ومعنوية.

¹ W.Hilton, R. **Managérial Accounting**. Fourth Edition, Ed, Erwin, Mc Graw –Hill, U.S.A, 1999, P: 337.

² C.Pérochon & J.Leurion, **analyse comptable, gestion prévisionnelle**, Edition Foucher, Paris, 1982, P: 275 – 278.

4. أنواع الموازنات التقديرية:

يوجد العديد من أنواع الموازنات التقديرية، وهذا راجع إلى اختلاف الموازنات وتعدد نشاطها، وسنحاول فيما يلي عرض الأكثر استعمالاً منها، استناداً على مجموعة من المعايير¹:

أ. معيار الفترة الزمنية: وفقاً لهذا المعيار تنقسم الموازنات التقديرية إلى:

✓ موازنات طويلة الأجل: تعكس الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، فهدفها يتمثل في توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل.

✓ موازنات قصيرة الأجل: تعبر عن مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها على المدى القصير، وهي تعتبر جزءاً من الموازنات طويلة الأجل.

ب. معيار الثبات والمرونة: نجد نوعين من الموازنات وفق هذا المعيار وهي:

✓ الموازنات الثابتة: يبنى هذا النوع من الموازنات على أساس مستوى ثابت من الأسعار و النشاط.

✓ الموازنات المرنة: تبنى على أساس تعدد الأسعار وعلى أساس مستويات مختلفة من النشاط.

ج. معيار وحدة القياس المستعملة: تنقسم الموازنات وفق هذا المعيار إلى:

✓ الموازنات العينية: نجد هذا النوع من الموازنات عادة في المؤسسات الصناعية، ويعبر عنها بوحدات مادية.

✓ الموازنات النقدية: يعبر عنها بوحدات نقدية.

5. مراحل إعداد الموازنات التقديرية:

يتطلب إعداد الموازنات التقديرية مجموعة من المراحل نوجزها فيما يلي²:

- تعد المديرية العامة أهداف المخطط العملي على ضوء الأهداف العامة للمؤسسة وتقوم بتبليغها إلى مسؤولي المراكز.
- يتولى مسؤولي المراكز إعداد مشاريع موازنات أولية، إعمالاً على ما حددته المديرية العامة من الأهداف.
- تجميع مشاريع الموازنات لمختلف المراكز، تحليلها وفحصها من قبل الإدارة العامة ومسؤولي المراكز.
- وضع الموازنات النهائية لكل مركز مسؤولية، ومن ثم تجميعها للوصول إلى وضع الموازنة التقديرية للمؤسسة.

¹ محمد فرкос، الموازنات التقديرية، أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 07 - 08.

² نفس المرجع السابق، ص 13.

- متابعة الموازنات وتعديلها تبعا لتطورات المحيط و النتائج المحققة.

المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن Balancse scorecard

نتيجة لعجز لوحة القيادة التقليدية عن مجارات التطور السريع الذي عرفه مفهوم الأداء، كان من الضروري التفكير في إيجاد أدوات أكثر نجاعة لمواكبة هذا التطور، حيث تسمح بمتابعة وتحسين كل مستويات العمل وتتمكن من اتخاذ القرار في الوقت المناسب سواء من الناحية المالية أو غير مالية وتساعد على التحكم في الأداء، ويتعلق الأمر ببطاقة الأداء المتوازن.

أولاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

يعود ظهور هذه الأداة إلى سنة 1990 على يد Kaplan و Norton. تعرف على أنها منهجية للرقابة الإستراتيجية، فهي تقدم مقياساً شاملاً عن كيفية تقدم المنظمة نحو أهدافها الإستراتيجية ويتيح للإدارة العليا توضيح رؤية المنظمة من خلال ترجمتها إلى وسيلة للوصول للغايات المنتظرة ومتابعة الأداء وفقاً للأهداف الموضوعية، حتى تستطيع المنظمة التفكير في أهدافها الإستراتيجية¹.

ثانياً: خصائص لوحة بطاقة الأداء المتوازن:

من خلال تعريف بطاقة الأداء المتوازن يمكننا الخروج بالخصائص التالية²:

- التوازن بين المؤشرات المالية وغير مالية لتقييم الأداء على المدى الطويل والقصير.
- التوازن بين البيئة الخارجية المتعلقة بالعملاء والمساهمين والبيئة الداخلية الخاصة بالعمال.
- التوازن بين المؤشرات الإستراتيجية الفاعلة والموجودة في المقدمة، أي مقاييس محركات الأداء التي تساعد على التنبؤ بالأداء والمؤشرات العملية التابعة أي مقاييس الأداء التي تبين النتائج من القرارات السابقة.

ثالثاً: محاور بطاقة الأداء المتوازن:

ترتكز لوحة القيادة الإستراتيجية على أربعة محاور شاملة لمختلف جوانب المنظمة وكل محور من هذه المحاور يضم جملة من المؤشرات التي تمكن من الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية³.

◀ ما هي نظرة المساهمين إلينا (النظرة المستقبلية المالية)؟

◀ ما هي نظرة المستهلكين إلينا (النظرة المستقبلية للزبائن)؟

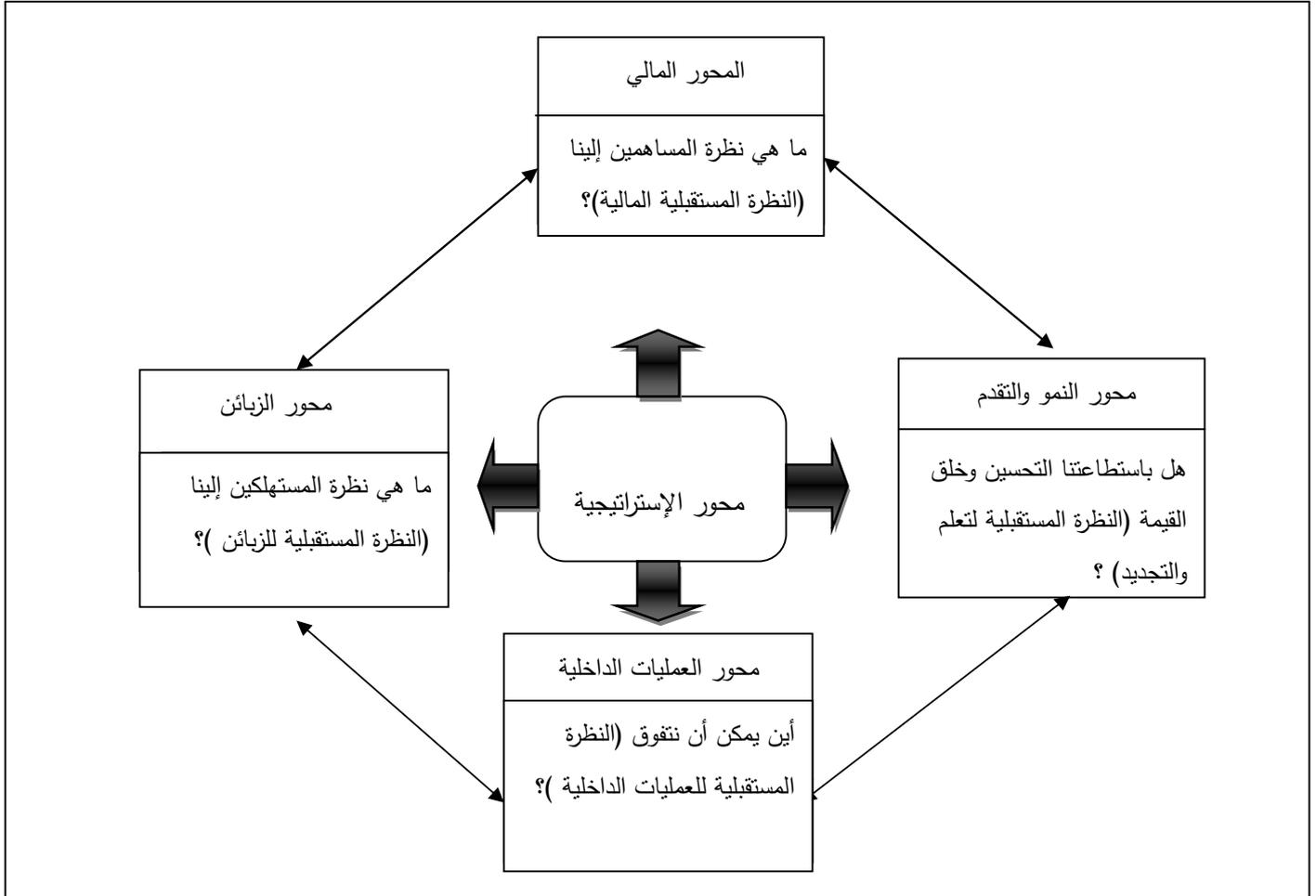
¹ Hélène Loning et autres, le **contrôle de gestion organisation et mise en œuvre**, 2ème édition, edition DUNOND, Paris, 2013, P : 158- 159.

² Nicolas Bernard & Yves de Rongé, le **contrôle de gestion, perspective stratégique et managériale**, 2ème édition, Edition PEARSON, Paris, 2010, P : 440.

³ Bernard Colasse, **Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit**, Economica, Paris, 2000, P : 139.

- ◀ أين يمكن أن نتفوق (النظرة المستقبلية للعمليات الداخلية)؟
- ◀ هل باستطاعتنا التحسين وخلق القيمة (النظرة المستقبلية للتعليم والتجديد)؟
- والشكل التالي يوضح المفهوم الذي يقوم عليه بطاقة الأداء المتوازن.

الشكل رقم (3.2): المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن



المصدر: Nicolas Bernard & Yves De Rongé, Op cit, P411, ,

إن حساب Kaplan و Norton هناك علاقة سببية بين مختلف محاور بطاقة الأداء المتوازن، فالتحكم الجيد في العمليات الداخلية يشارك في استثمار حقيقي للمؤسسة في البحث والتطوير وترقية منطقتي التمرن وهذا ما سيؤدي حتماً إلى تحسين نوعية المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن ومن ثم كسب رضاهم وهو ما يساعد على بلوغ الأهداف المالية للمؤسسة وهذا كله تحت ضوء الإستراتيجية المسطرة.

المبحث الثالث: خصوصيات مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

إن إدخال مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري يحل الكثير من المشاكل التي يعاني منها التسيير البيروقراطي، حيث تسمح بتجاوز اللامسؤولية عن طريق تفويض المسؤوليات و السلطات وعدم التمركز الذي من خلاله تسند مهام محددة لمختلف المسؤولين، كما تعطي لهم حرية المبادرة من أجل تحقيق المهام المسندة لهم من جهة أخرى.

المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

أولاً: مفهوم مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري¹ :

خلافًا عن أنظمة المراقبة السائدة في الإدارات العمومية والمتمثلة غالبًا في المراقبة التفتيشية والمراقبة المالية، فإن مراقبة التسيير التي فرضت نفسها في إطار تطوير طرق تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وتعتبر " وسيلة تسمح للمسيرين في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من التحكم في برامج عملهم وموازناتهم "

فمراقبة التسيير لم تأت كمراقبة إضافية لأنواع المراقبات المعمول بها والتي أتعبت كثيرًا العاملين بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وإنما هي مراقبة بمفهوم التحكم في التسيير، فهي إذن ليست بمراقبة قبلية فقط كالمراقبة المالية أو مراقبة بعدية كمراقبة مجلس المحاسبة، وإنما هي مراقبة مسايير، تسمح بتحقيق أهداف مختلف مصالح المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

إضافة إلى ذلك فإن مراقبة التسيير تهدف إلى التحكم في التسيير داخل المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وتحسين جودة خدماتها وبالتالي إرضاء مستعملي هذه الخدمات، وهو الشيء الذي يساهم في الحفاظ على الأمن والاستقرار والتنمية الوطنية من جهة، وتحقيق التنمية الداخلية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وتحقيق الأهداف المهنية للعمال.

وعليه فلا بد وأن تفهم مراقبة التسيير بأنها " مجموعة الوسائل التي تضمن السلوك الأمثل لكل فرد داخل الإدارة "، أي أن مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري عبارة عن أداة تهدف إلى تحقيق الفعالية والنجاحة في التسيير عن طريق التأكد من مساهمة واستغلال كل الطاقات المتوفرة بأسلوب عقلاني يستجيب لأهداف هذه المؤسسات. من خلال التعاريف المقدمة أعلاه نلاحظ أن هناك اتفاق حول مجموعة من المصطلحات الهامة والمتمثلة في الفعالية، النجاحة والملائمة².

¹ عثمان إحدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير في قطاع البريد والمواصلات، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 1994، ص51.

² Hélène Loning, et autres, OP Cit, p7

الفعالية (efficacité): هي مقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعة، بمعنى إلى أي درجة تمكنت المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري من تحقيق أهدافها المسطرة.

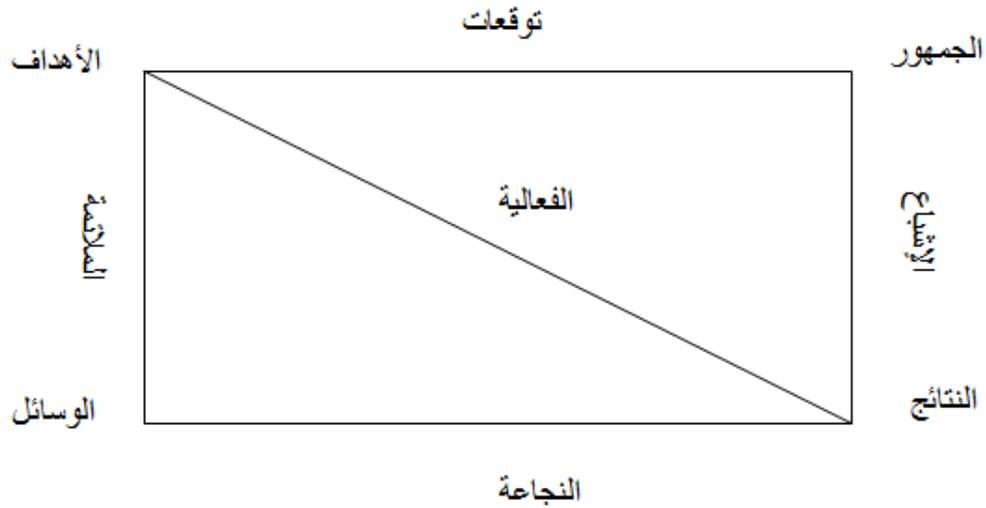
النجاعة (efficience): هي مقارنة النتائج المحققة بمقدار الوسائل (الموارد) المستعملة، أي ما هي النتيجة المحققة باستعمال وحدة واحدة من المدخلات أو الوسائل .

الملائمة (pertinence): هي العلاقة بين الأهداف والوسائل، بمعنى أن يكون تحديد الأهداف (كما ونوعاً) يتناسب والوسائل المتوفرة أو التي يمكن تعبئتها في وقت قصير .

الإشباع (satisfaction): هو العلاقة بين النتائج والأفراد، بمعنى أن تكون النتائج المحققة تلبية احتياجات ورغبات الأفراد.

التوقعات (attente): هو العلاقة بين الأهداف المسطرة والأفراد، بمعنى أن تكون الأهداف المسطرة مطابقة لتوقعات الأفراد.

الشكل رقم (4.2): متغيرات مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري



المصدر: Hélene Loning et autres ,op Cit, P8

ثانيا: وظائف مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري¹

أ - مراقبة الأداء الوظيفي

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الموظفين أي أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات... الخ) مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة.

ب- **مراقبة جودة الخدمة:** إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، حيث يتطلب منها إنتاج خدمة ذات جودة تتلاءم ورغبات واحتياجات الأفراد.

د- **التنسيق الهيكلي:** يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري أمر ضروري باعتبارها كوحدة متماسكة ولذلك لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:

- وضع الأهداف.
- وضع الميزانيات.
- وضع مؤشرات لتقييم الأداء.

¹ زيبيدي بوعمامة ، فعالية التسيير في المؤسسات العمومية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 1997ص 41.

المطلب الثاني: مكانة مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري

إن الحديث عن مكانة مراقبة التسيير داخل المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري يستدعي منا التمييز بين المسير باعتباره المسؤول عن عملية اتخاذ القرار والتحكم في التسيير، وبين مراقب التسيير كونه يساعد المسير في تحقيق ذلك عن طريق تقديمه لمجموعة من الاقتراحات والتوجيهات. لذا سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى الموقع الذي يحتله مراقب التسيير داخل هذه المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري.

أولاً: مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي في المؤسسة

يحتل الهيكل التنظيمي مكانة هامة بالنسبة لأية مؤسسة، فهو عنصر أساسي في عملية اتخاذ القرار، حيث من خلاله يتم تحديد المسؤوليات، تقسيم وتوزيع المهام، وعليه فنجاح مراقبة التسيير مرتبط بالموقع الذي تحتله داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يرتبط عموماً ب:

- ✓ حجم المؤسسة ونمط أسلوبها التسييري (مركزي أو غير مركزي).
- ✓ الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة والإمكانيات المتاحة لدى المؤسسة.

الارتباط الهرمي لمراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري

لقد أجرت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي وتم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة وهي ¹ :

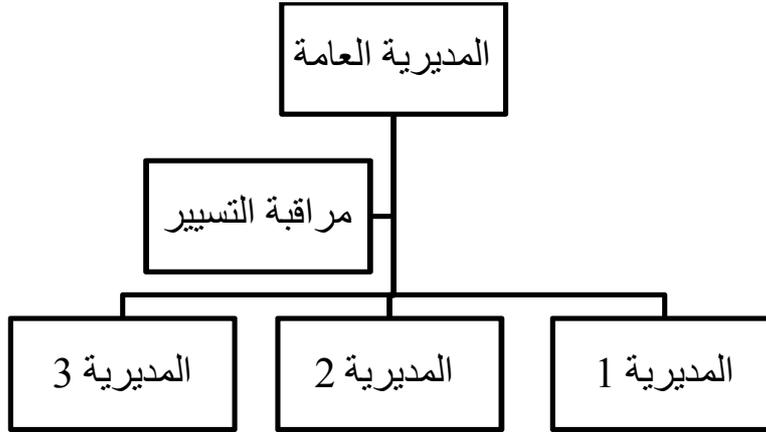
الحالة الأولى: مراقبة التسيير مرتبطة بصفة مباشرة مع المديرية العامة

تكون مراقبة التسيير في هذه الحالة مرتبطة بشكل مباشر بالمديرية العامة حيث نجدها:

- ✓ تتمتع بالاستقلالية المطلقة عن باقي الوظائف.
- ✓ تشغل وظيفة استشارية، حيث تعمل على جمع المعلومات من مختلف المديريات الفرعية وتقوم بمناقشتها ومعالجتها وتقديمها في شكل توجيهات وإرشادات إلى الإدارة العامة.

¹ Xavier Bouin ,François Xavier Simon , les nouveaux visages de contrôle de gestion , P :54

الشكل رقم (5.2):



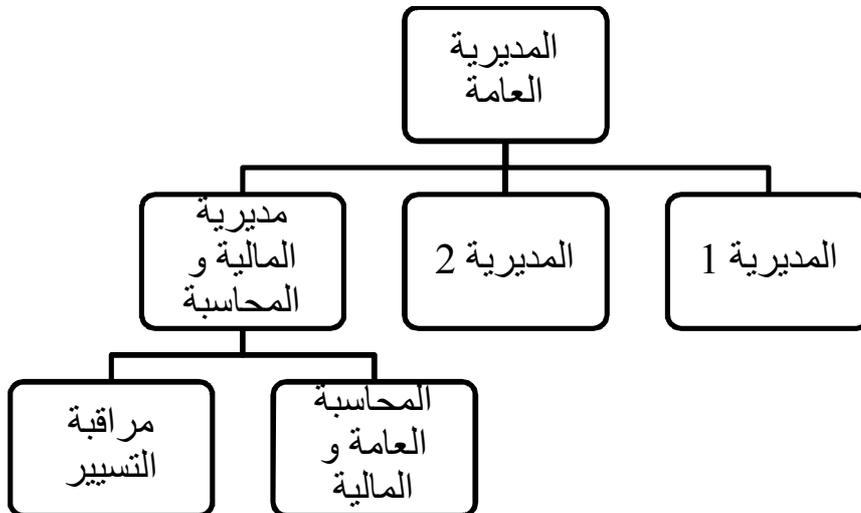
المصدر: Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P54

الحالة الثانية: تابعة مراقبة التسيير لمديرية وظيفية (مديرية المالية والمحاسبة)

ما يلاحظ في هذه الحالة هو أن مراقبة التسيير تتميز بالخصائص التالية:

- ✓ محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة.
- ✓ عدم اعتمادها كهيئة استشارية تابعة للإدارة العامة يؤثر سلبا على متابعة تنفيذ العمليات ويقلص من دورها في تحقيق الأهداف.
- ✓ غياب الاستقلالية في التسيير بالنسبة لعملية المراقبة باعتبارها مرتبطة بالمديرية المالية والمحاسبة.
- ✓ توفر وتقرب المعلومات المحاسبية.

الشكل رقم (6.2) :



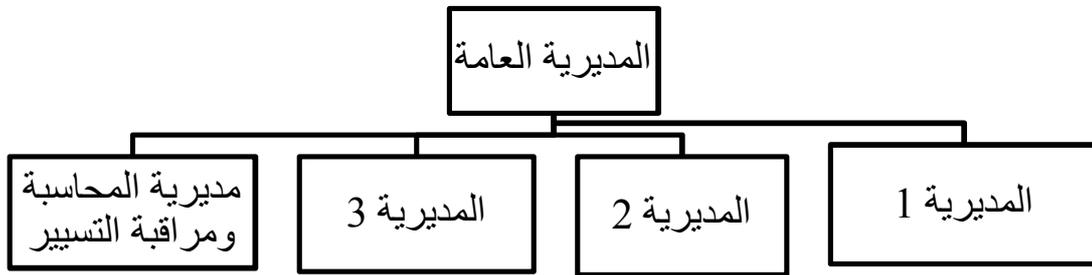
المصدر: Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P54

الحالة الثالثة: مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطان مباشرة مع المديرية العامة

تقوم بعض المؤسسات بوضع منصب مراقب التسيير في نفس مستوى الوظائف الأساسية للمؤسسة وذلك بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف المديريات، تحظى مراقبة التسيير في هذه الحالة بما يلي:

- ✓ حوار مدعم بين المديريات.
- ✓ الاستقلالية في التحكم.

الشكل رقم (7.2):



المصدر: Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P54

بعد التطرق إلى الأنماط الثلاث نلاحظ أن النمط الأول حين تكون مراقبة التسيير مرتبطة بصفة مباشرة مع الإدارة العامة يعتبر النمط الأمثل، حيث تكون في وضعية استشارية تشارك بشكل كبير في تحديد إستراتيجية المؤسسة، إضافة إلى تمتعها باستقلالية التسيير، إذ أنها لا تخضع لأي ضغوطات من طرف المديريات الأخرى مما يسمح لها بالقيام بدورها الحقيقي ألا وهو التوجيه والرقابة.

المطلب الثالث: حدود مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

أولاً: معوقات تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

قد تواجه مراقبة التسيير بعض العوامل التي تحول دون التحقيق الفعلي لمبادئها، تشكل هذه العوامل معوقات من الضروري التطرق إليها وهي¹:

- ◀ مشكل أهلية وكفاءة مراقب التسيير: يتعلق الأمر بصعوبة إيجاد الشخص المناسب القادر على التنسيق والحوار الشامل، حيث يجب على مراقب التسيير الإلمام بعدة اختصاصات والتحلي بمهارات عالية وذلك بالتحكم في تقنيات التخطيط والقدرة على التنسيق والاتصال، وأيضا الخبرة و الكفاءة المرتبطة بالتسيير المالي، ما يجعل منه إنسانا نادراً يصعب إيجاداه.
- ◀ المشكل الثاني يتعلق باختيار المعلومة المناسبة من بين جملة المعلومات المتاحة: حيث تعمل مراقبة التسيير على تزويد مختلف الوظائف داخل المؤسسة بما في ذلك الإدارة العامة بكافة المعلومات التي يحتاجونها، والتي يجب أن تتميز بالدقة والوضوح، وأن تكون ملائمة لنشاط المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، وعادة ما يؤدي ذلك إلى زيادة كمية المعلومات في المؤسسة، وأجال الحصول عليها، التي قد لا تستغل بشكل الصحيح مما يعد عائقاً لعمل مراقب التسيير ويؤدي إلى الفشل في اتخاذ القرارات السليمة.
- ◀ تعتبر عملية قياس الأداء بدورها أساسية لعمل مراقب التسيير وذلك نظراً لكثرة الانحرافات المنجزة عنها، وصعوبة تحديد تلك التي تستدعي اتخاذ إجراءات تصحيحية، خاصة ما تعلق بالانحرافات الناجمة عن عدم تحقيق الأهداف المرجوة، إذ أن العلاقة بين هذه الأخيرة وبين الأداء يجب أن يتصف بالدقة، وهو ما يعد حلاً نظرياً من الصعب تجسيده ميدانياً.
- ◀ صعوبة قياس مردودية مراقبة التسيير: ويتعلق الأمر بقياس النتائج المترتبة عن عملية مراقبة التسيير، فبالرغم من أن هذه الأخيرة تهدف إلى الاستعمال العقلاني والأمثل للموارد بأقل التكاليف الممكنة، تبقى مسألة تحديد النتائج المرجوة تحدياً دقيقاً أمراً صعباً.
- ◀ التغيرات في النظم والإجراءات وكذا الإهمال وعدم التركيز أو سوء فهم الموظفين للتعليمات التي يقدمها لهم مراقب التسيير مما يؤدي إلى ارتكاب الأخطاء وانهيار نظام مراقبة التسيير.
- ◀ تواطؤ الموظفين مع أطراف خارجية أو مع بعضهم البعض وعدم احترام الإجراءات المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية خدمة لمصلحتهم الشخصية.
- ◀ احتمال تقادم السياسات والإجراءات: بسبب تغيير الأحوال أو تدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن.

¹ P.Lauzel-R.Taller, OP Cit ; P : 101.

با لإضافة إلى معوقات أخرى والمتمثل فيما يلي¹ :

- صعوبة القياس للمخرجات: فباعتبار مخرجات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تتمثل في خدمات غير ملموسة، فإن صعوبة قياسها والتأكد من جودتها يقف عائقا أمام مراقبة التسيير.

- تحفظ النقابات العمالية: إن غالبية النقابات العمالية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ترفض التغيير وإدخال طرق تسيير علمية، وذلك خوفا من فقدان ميزة الاستقرار الذي يضمنه الوظيف العمومي، بالرغم من أنه يقضي على المبادرات الشخصية.

- ضعف الجهاز التسييري: اهتمام المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري نظرا لطبيعتها بالمحاسبة العمومية لوحدها حدّ من فعالية أجهزتها المحاسبية، نظراً لعدم قدرتها على مسايرة تطور الأنظمة المحاسبية التي تسمح بالتحكم في التسيير، ومثال لذلك المحاسبة التحليلية التي تعتبر أداة فعالة من أدوات مراقبة التسيير.

ثانيا : شروط نجاح مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

لمراقبة التسيير أربعة عناصر أساسية لنجاحها في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري²:

◀ إدارة عامة مرنة مع التغيرات في محيط المؤسسة العمومية: إن وضع مسار للتخطيط والقيادة للأداء هو تغيير هام في المؤسسة، وكنتيجة لهذا التغيير فإن المسؤولين سيبحثون عن العناصر البشرية التي يمكنها القيام بهذا بكفاءة ، كما أن هذا التغيير لا ينجح إلا إذا وجدت رغبة في ذلك، ويكون انطلاقها وأساسها من الإدارة العامة ثم في المستويات الأخرى في المؤسسة وهذا يعتبر عاملا هاما في نجاح التغيير في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري.

◀ تسيير تشاركي ودورات تسيير منظمة ونتائج تسيير موافق عليها: إن مراقبة التسيير تعتمد على عمل كل من المسيرين والمسؤولين وكل عناصر المؤسسة، لأن نجاحها يكون بتنسيق وتضافر كل الجهود التي فيها، وأي تغيير يستلزم التغيير أولا في سلوك أفراد المؤسسة جعلهم مقتنعين و يقبلون به، ويمكن أن يتم هذا من خلال إشراكهم في كل ما ترغب المؤسسة الوصول إليه والحوار معهم، من أجل الوصول إلى قيادة أفضل للتغيير ومنه تحسين الأداء.

◀ معلومة ذات جودة ورقابة داخلية فعالة: تعتمد نوعية الحوار المذكورة سابقا إلى حد كبير على جودة المعلومات التي تسمح بقياس النتائج وبلوغها، وتحقيق عملية التشخيص من أجل تحسين الأداء، كما أن الأرقام المنتجة من طرف نظام المعلومات ستكون هامة ومناسبة، وتأخذ بعين

¹ عثمان إحدادن ، مرجع سبق ذكره،ص52

² Nobert Guedj, Op Cit, P : 71-72

الاعتبار كل أنشطة المؤسسة، وهذا يفرض بصفة خاصة مستوى أفضل للرقابة الداخلية، فتكون إذن الإجراءات الموضوعية، مفهومة، ومطبقة جيداً.

◀ وجود أخلاقيات في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري: أخلاقيات المؤسسة هي مجموعة من القيم، القواعد والسلوكيات التي توجه الأفراد لإنجاز أهداف مشتركة لصالح المؤسسة، وتبين هذه القواعد عدداً من القيم (دور كل فرد في المؤسسة، حدود فضاء المبادرة.....الخ).

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير هي عمليات وإجراءات القصد منها التحكم في التسيير، والتأثير على سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة من إستراتيجية المؤسسة، وذلك بإيجاد الصيغة المثلى للتوفيق بين موارد المؤسسة المالية والبشرية والأهداف المسطرة وذلك لضمان الملائمة وتحقيق الفعالية والنجاح، ولهذا يعمل مراقب التسيير على إيجاد علاقة دائمة بين عناصر الأداء وهي: الأهداف المنتظرة، الموارد المتاحة، والنتائج المحققة ومن ثم المعايير الثلاثة التي تركز عليها مراقبة التسيير، ولترجمة هذا الأداء الفعال في واقع المؤسسة، لا بد من تطبيق الأدوات الفعالة لمراقبة التسيير الأكثر إلماً بجوانب المؤسسة بصفة عامة.