

وظيفة وأدوات مراقبة التسيير كآلية لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية

الدكتور بومعروف الياس
جامعة سطيف 01، الجزائر

الدكتور مهاوات لعبيدي
جامعة الوادي، الجزائر

le contrôle de gestion pour évaluer la performance des institutions économiques

ملخص :

عرفت وظيفة مراقبة التسيير العديد من التطورات في السنوات الأخيرة بسبب المنافسة المتزايدة الناجمة عن اعتماد نهج جديد للتسويق، والعولمة الاقتصادية، وتطور تقنيات معلومات الاتصال. إن إرساء وظيفة مراقبة التسيير وضمان فعاليتها يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصائص المؤسسة وبيئتها. الهدف الرئيس لهذا المقال هو وصف وظيفة وأدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية من خلال توضيح دورها في تقييم كفاءة وفعالية أداء المؤسسات.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، التقارير، مراكز المسؤولية، تفويض السلطة، لوحات القيادة.

Résumé:

L'activité de contrôle de gestion a connu des mutations ces dernières années suite à l'intensification de la concurrence induite par la mise en place d'une nouvelle approche mercatique, la mondialisation de l'économie et le développement des Techniques d'information et de communication. La mise en place d'une fonction contrôle de gestion efficace doit tenir compte de les caractéristiques de l'entreprise et l'analyse de son environnement. L'objectif principal de ce travail est de décrire le contrôle de gestion de l'entreprise. Pour témoigner de la réalité opérationnelle du contrôle de gestion dans les entreprises, cet article propose les résultats d'une étude empirique auprès de 06 entreprises dont une publique.

Mots clés : contrôle de gestion- Reporting- comptabilité de gestion- centres de responsabilité- la délégation de pouvoir- tableaux de bord.

تمهيد:

لقد كانت لفترة طويلة ممارسات وظيفة مراقبة التسيير في البلدان المتقدمة موضوع العديد من الأبحاث والدراسات، فالآن لدينا معرفة شبه كاملة لمختلف الأساليب وأدوات مراقبة التسيير المستخدمة في المؤسسات الفرنسية والأوربية والأمريكية واليابانية، لكن بالمقابل هناك قلة من الدراسات والأبحاث التي عالجت وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الموجودة في البلدان السائرة في طريق النمو، والجزائر باعتبارها دولة نامية تعاني أيضا من مشكلة قلة الأبحاث التي مست هذه الوظيفة، لذا نسعى من خلال هذه الورقة البحثية إلى معرفة مجال وظيفة مراقبة التسيير بغية التعرف على التطورات المرتقبة لزيادة كفاءة وفعالية إدارة هذه المؤسسات.

لقد ارتأينا في هذه الدراسة التركيز على البعد الوظيفي والآلي لمراقبة التسيير اعتمادا على، أن هناك حاجة ملحة لمعرفة طبيعة وظيفة مراقبة التسيير من خلال التعرف على أشكال وأدوات مراقبة التسيير المستخدمة، فالمسألة لا تتعلق فقط بوجود وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ولا بوجود أدوات مراقبة التسيير، وإنما تتعلق المسألة أيضا بدرجة استخدام وفعالية وظيفة مراقبة التسيير.

ومن هنا يمكن طرح التساؤل الرئيسي للدراسة التالي:

كيف يمكن لوظيفة وأدوات مراقبة التسيير المساهمة في تقييم أداء المؤسسات ؟

سوف نحاول من خلال هذه الدراسة التعرف أولا على ماهية وظيفة مراقبة التسيير، نظام مراقبة التسيير، مكانة وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات، تطور أدوات مراقبة التسيير، دورها في تقييم أداء المؤسسات.

1. مفهوم مراقبة التسيير

قبل التعرف على مفهوم مراقبة التسيير، من الأجدر أن نصف التطورات التي عرفت هذه الوظيفة، لأن هذه التطورات مرتبطة بدرجة الحاجة إلى إجراء تغييرات في ممارسة وظيفة مراقبة التسيير من قبل المؤسسات.

في الأدبيات الإدارية، هناك العديد من التفسيرات لمفهوم الرقابة، وهذا التنوع في تفسير مصطلح "الرقابة" مرده إلى أن هذه الأدبية مرتبطة بالعديد من المجالات تتجاوز المجال المالي والمحاسبي، إن التعاريف التقليدية للرقابة نجدها في الكتب والمخططات المحاسبية، فنجد مثلا أن المخطط المحاسبي الفرنسي يعرف وظيفة مراقبة التسيير بأنها "مجموعة من الإجراءات المتخذة التي تزود المسيرين ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية بشكل دوري، تصف سير المؤسسة، مقارنتها بالمعطيات الماضية أو التنبئية من أجل حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات الملائمة بشكل سريع"¹. من خلال هذا التعريف نجد أن مصطلح "الرقابة" مرتبط بالجانب المحاسبي (**Contrôle Comptable**) ويركز على مفهوم الرقابة البعدية (**Contrôle-Vérification**) لأن المفهوم البدائي لمراقبة التسيير كان مرتبطا بالجانب المحاسبي والمالي، وما دام أن الأنظمة المحاسبية توفر معلومات ماضية، فإن وظيفة مراقبة التسيير اقتصر على الرقابة البعدية.

وسير كذلك التعريف الذي صاغه (Anthony., Rn, Dearden., J) تقريبا في نفس اتجاه المخطط المحاسبي الفرنسي، حيث عرف وظيفة مراقبة التسيير بأنها "الوظيفة التي يتأكد من خلالها المدراء أن الموارد محصلة ومستعملة بكفاية وفعالية من أجل الوصول إلى أهداف المؤسسة"².

هذا التعريف يركز كذلك على الجانب المالي لوظيفة مراقبة التسيير، ولكنه يضيف بعدين لهذه الوظيفة البعد العمودي والبعد الاستراتيجي. فالبعد العمودي يرى بأن وظيفة مراقبة التسيير تنفذ من طرف المستويات الإدارية العليا، في حين أن البعد الاستراتيجي يرى بأن الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة تمثل نقطة انطلاق ممارسة وظيفة مراقبة التسيير، بمعنى أن وظيفة مراقبة التسيير تعد أداة لدعم وتنفيذ استراتيجية المؤسسة. فالرقابة وفقا لهذا التعريف تركز على سلوك مدراء الوظائف.

إن التعاريف التقليدية لمراقبة التسيير تنطلق من افتراض أساسي أن الرؤوسين لا يسمح لهم في إعداد نظام مراقبة التسيير (رقابة مفروضة) وأن هذه الوظيفة تمارس في صالح ملاك الشركة (رقابة مالية ومحاسبية). هذا النوع من الرقابة يؤدي إلى رقابة صارمة واتخاذ إجراءات تأديبية ونظام غير عادل للتوزيع المكافآت والأجور، علاوة على ذلك هذا النوع من الرقابة يخلق مناخ لا يحفز العاملين على تحسين إنتاجيتهم بطريقة، وهذا سوف يعوق من التنمية في البلاد.

إن السياسة (الاستراتيجية) العامة للمؤسسة هي الإطار العام التي تحدد طبيعة العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وبالتالي من المفروض أن تسعى وظيفة مراقبة التسيير للمساعدة في مجال تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، فالرقابة هي في الأصل مقارنة بين الأهداف والإنجازات، حيث نجد (Bouquin., H)³ قد حدد مكانة مراقبة التسيير بين الرقابة الإستراتيجية والرقابة التنفيذية (أو التشغيلية). من أجل "ضمان ارتباط دائم بين الإستراتيجية والحاضر". حسب هذا الكاتب، إن الدور الأساسي لمراقبة التسيير لا يتمثل فقط في الجانب الفني والمتمثل في التخطيط، التنسيق والمتابعة، وإنما تقييم وتعديل سلوكيات العاملين بما يتماشى والخطة الموضوعية.

في الوقت الحالي، التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية أثرت بشكل كبير على طبيعة الأعمال الممارسة من قبل المؤسسات. هذه السيورة من التغيير بدأت في سنوات التسعينيات من القرن الماضي، حيث أكد (Otley) أن إدارة المؤسسات في الوقت الحالي تحتاج للمرونة، التركيز على المجال الواسع ودرجة أكبر في التكيف والاستعداد للتعلم، وأن أنظمة الرقابة التقليدية لا تستند على هذه المفاهيم، وأن تعريف (Anthony., Rn, Dearden., J) لم يعد حديثا وأنه معرقل لتطور المحاسبة الإدارية (التسيير). فالأدبيات الحديثة لمراقبة التسيير تركز على أنظمة رقابية تشاركية بين مختلف المستويات الإدارية، وعلى مشاركة واضحة في عملية اتخاذ القرارات، وأن المبدأ أنه

إذا جرى مشاركة العمال في إعداد نظام الرقابة، ستصبح لديهم دوافع أكثر للعمل وزيادة إنتاجية العمل. في مثل هذه الظروف، سوف تميل المؤسسات للرفع من مستوى نشاطها ومن ثم ربحيتها.

في ظل البيئة المتغيرة، نظام مراقبة التسيير يلعب دورا محوريا، كما لو أنه صك بقاء على قيد الحياة في بيئة غير مؤكدة. إن في ظل مناخ وبيئة متغيرة باستمرار، إدارة المؤسسات مطالبة بتكييف نفسها بشكل مستمر، المر الذي يتطلب مشاركة نشطة لعدد أكبر من أفراد المؤسسة، وهذا يعني أن هناك حاجة لتمكين المستويات الدنيا في عملية اتخاذ القرارات، وهذا يعني أيضا إعطاء المرؤوسين كلا من السلطة والمسؤولية وهذا هو أساس الرقابة (ربط السلطة بالمسؤولية)، وبالتالي تكون المستويات الإدارية مدعوة لاتخاذ الإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة.

ومن التعاريف التي اهتمت بالبعد البشري والبيئي، نجد تعريف (lorino., P)⁴ الذي يرى بأن مراقبة التسيير هي نظام يسمح:

- ✓ بتسيير ليس فقط التكاليف وإنما القيم عن طريق بناء معايير للأداء؛
 - ✓ بقيادة المنظمة وفقا لتطور ديناميكي مستمر عن طريق تحليل و تشخيص دائم لإمكانياتها وبيئتها الخارجية؛
 - ✓ ببناء نظام من أدوات القيادة التي تعمل على توحيد تصرفات العاملين.
- بالإضافة إلى ذلك نجد العديد من الدراسات في مجال قياس الأداء ترى ضرورة التكامل بين أدوات الرقابة المالية وغير المالية، بمعنى تقريب الرؤى بين الملاك (النظرة المالية) والمسييرين (النظرة التشغيلية) لغرض تحقيق أهداف المنظمة.

إن توسع مفهوم مراقبة التسيير مقارنة بمفهوم المخطط المحاسبي العام الفرنسي (P.C.G) يدل عن التطورات التي عرفتتها هذه الأدبية خلال السنوات الأخيرة، فتحول مفهومها من الرقابة "التحقق" (Contrôle- vérification) إلى الرقابة " التحكم " (Contrôle - maîtrise) بالانتقال من⁵:

- رقابة البعدية إلى الرقابة القبلية على الخطط وعلى التنفيذ.
- من الرقابة المالية على التكاليف إلى الرقابة الموسعة لمجموع العوامل التي تساهم في خلق القيمة من طرف المنظمة وتحسين أدائها.
- من رقابة فنية على مختلف المسؤولين إلى تنشيط كافة الهياكل والوحدات التنظيمية من أجل تحريك كفاءات العاملين وتنسيق أدائهم حتى تتجانس نحو تحقيق الأهداف.

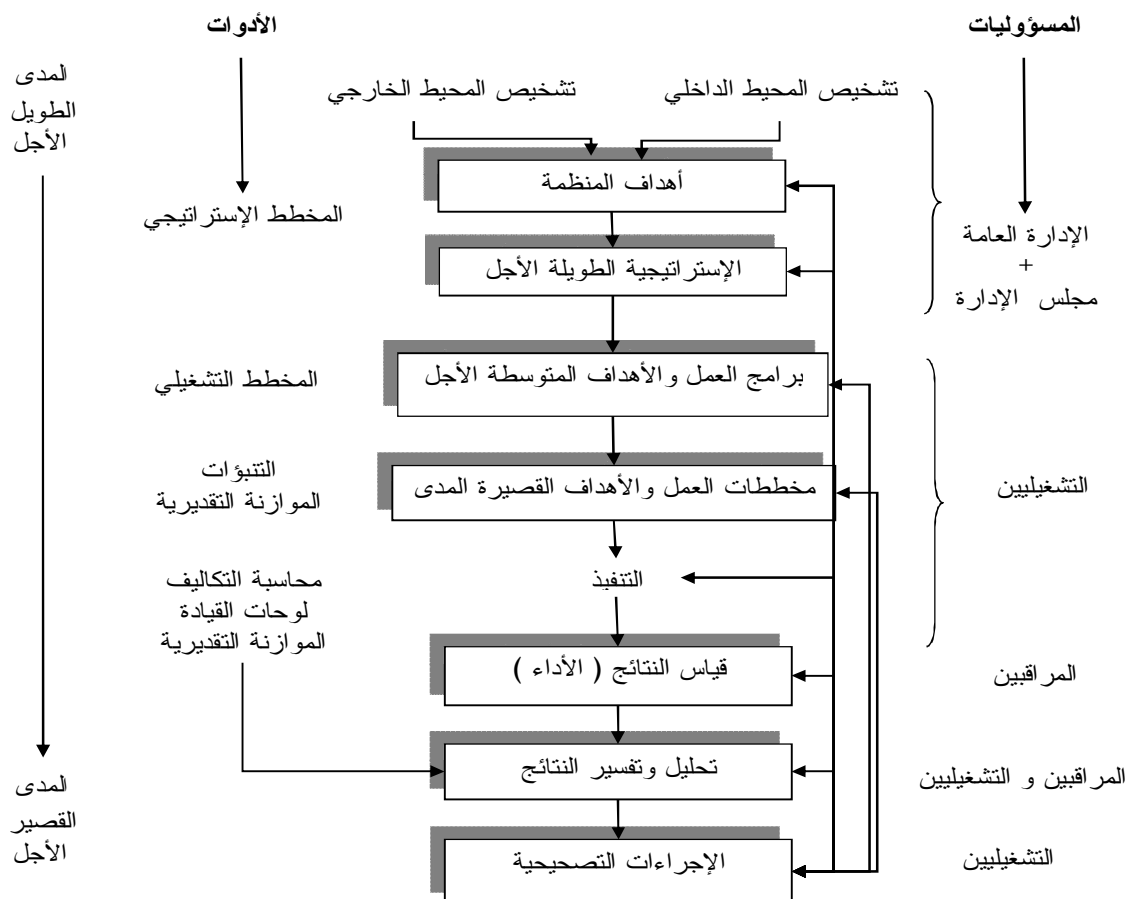
إن نظام مراقبة التسيير الفعال هو النظام الذي يجمع بين البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، بين الأداء المالي والأداء غير المالي، بين المستوى الإداري الأعلى والمستوى الإداري الأدنى.

2. نظام مراقبة التسيير

تبتدئ عملية بناء نظام لمراقبة التسيير من عملية التحليل البيئي التي تسمح بتحديد أهداف المؤسسة، هذه الأهداف تحاول المؤسسة تحقيقها من خلال وضع مخطط استراتيجي طويل المدى تسعى وظائف المؤسسة على تطبيقه اعتمادا على مخططات تشغيلية قصيرة الأجل من خلال نظام الميزانيات التقديرية التي تترجم الأهداف التشغيلية إلى طابع مالي وكمي والتي تتخذ كأساس للمقارنة في مرحلة الانجازات، كما تستخدم المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة كمقاييس لتقييم الأداء الداخلي للمؤسسة.

يمكن إظهار كيفية سير نظام رقابة التسيير من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (1). نظام رقابة التسيير

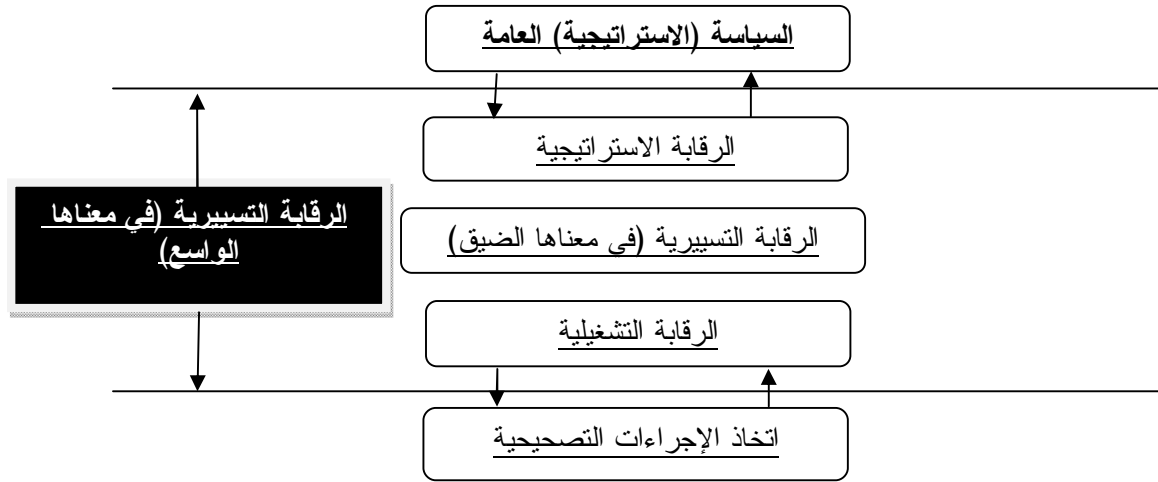


reprise, éd :Nathan, Paris le Contrôle de Gestion in :Edighoffer, J.R, Précis de Gestion Source :Guedj, N, 1997,p.13.

يسهر نظام الرقابة على الربط بين المدى الطويل والمدى القصير (البعد الزمني)، بين التنبؤات والإنجازات (البعد الإداري) بين الإدارة العليا ومستوى الأقسام التشغيلية (البعد الهيكلي).

إن وظيفة مراقبة التسيير لا تنحصر عند مستوى إداري معين، فهي تسهر على ضمان العلاقة والموائمة بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التشغيلي، فكل مستوى يعبر عن نظام فرعي من النظام العام لمراقبة التسيير، والذي يعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة وإعلامها للمستويات الإدارية الأخرى كما يبينه الشكل رقم (2):

الشكل رقم (2). مكانة مراقبة التسيير ضمن النظام الإداري



Source : Boisselier., P., **Contrôle de Gestion** : Cours et Application, DECF, éd : Vuibert, Paris 1999, P. 7.

3. مكانة وظيفة مراقبة التسيير في منظمات الأعمال

تعتمد مكانة وظيفة مراقبة التسيير على عدة عوامل، من أهمها حجم المؤسسة، حيث نلاحظ أن المؤسسات الكبيرة تخصص حجم كبير من الموارد والأهمية في خلق وتنظيم وظيفة مراقبة التسيير مقارنة بالمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم.

3- 1. مكانة وظيفة مراقبة التسيير في المجموعات الدولية

في المجموعة الدولية، وظيفة مراقبة التسيير موجودة في غالب الأحيان على مستوى المؤسسة الأم، حيث يكمن دورها في الحصول على المعلومات المتأتية من مختلف الوحدات من أجل توفير الوسائل الضرورية لإعداد ومتابعة إستراتيجية المجموعة. وهذا لا يعني أنه لا توجد هناك رقابة لامركزية على مستوى الفروع ولكن نجدها تتسم

نوعا ما بكفاءات محدودة وتعمل عادة على تطبيق الخطط والمعايير المحددة من طرف المؤسسة الأم، فهي بذلك تقوم بإعداد التقارير الدورية وإرسالها لوظيفة مراقبة التسيير.

ولكن عادة ما تظهر عدة عوائق على المستوى التقني متعلقة أساسا بوجود فروع المجموعة في مناطق جغرافية مختلفة، وتمتحن أنشطة مختلفة، إضافة على الاختلافات الثقافية والمحاسبية، والقانونية والضريبية، وتغير في أسعار الفائدة ومعدلات التضخم.

3-2. مكانة وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الكبيرة

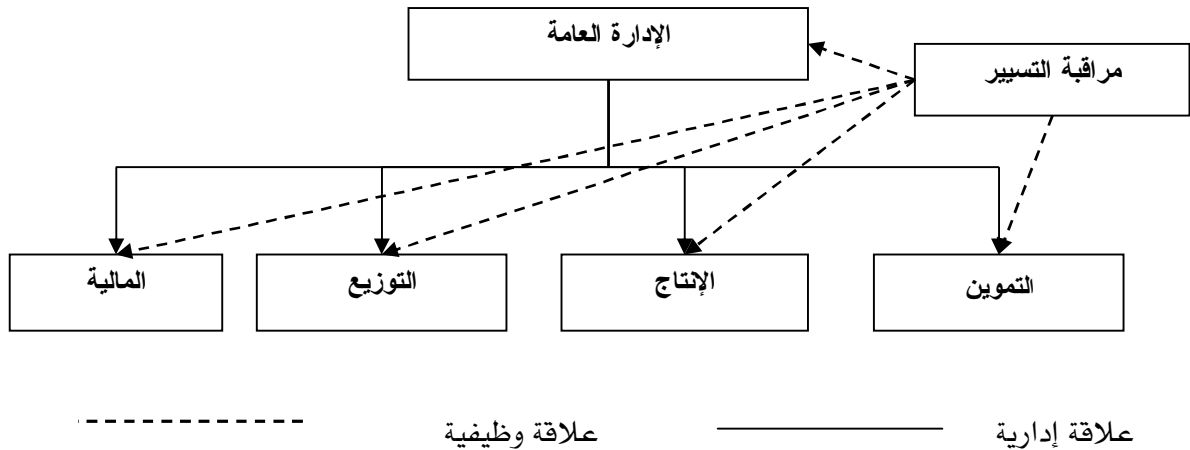
من الأحسن أن تكون وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات مهيكلية وظيفيا، ولكن عادة ما تكون تابعة لأحد الوظائف في المؤسسة، وهذا غير محبذ وذلك لثلاثة أسباب:

✓ عادة ما تكون مراقبة التسيير تابعة لمديرية المالية أو المحاسبية مما يؤدي إلى تركيزها على الجوانب التقنية كإعداد الوثائق المالية والموازنات التقديرية، حساب التكاليف على حساب وظائفها الرئيسية كالمساعدة واتخاذ القرارات؛

✓ قد تصبح وظيفة مراقبة التسيير كوحدة إدارية فقط وتتخذ بذلك الطابع الإداري الروتيني..

✓ إنعدام الاستقلالية في مجال الإدارة والرقابة.

الشكل رقم (3). مكانة وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الكبيرة



Source : Boisselier., Patrick., *Contrôle de Gestion, Cours et Applications*, DECF, éd : Vuibert, Paris 1999, p. 31.

من الشكل، نلاحظ بأن وظيفة مراقبة التسيير تتدخل كوحدة استشارية خدمة للوظائف الأخرى، ووحدة مساعدة للإدارة العامة في مجال اتخاذ القرارات.

3-3. مكانة وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

عادة ما تكون وظيفة مراقبة التسيير غير مهيكلة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لارتباطات متعلقة بصغر حجم هذه المؤسسات، لذا يتم دمجها أو ربطها بقسم المحاسبة أو المديرية المالية، نظرا لمحدودية نظام المعلومات، إضافة إلى أنها لا تمتلك نظام لمحاسبة التسيير. ولقد أثبتت أبحاث (Saboly., M:1994)⁶ أن حوالي 50% من العينة المختارة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الموجودة في فرنسا لا تمتلك نظام للمحاسبة التحليلية، ولا اعتبارات متعلقة بصغر هيكل هذه المؤسسات في مجال عدد العمال، فإنه عادة ما تكون وظيفة مراقبة التسيير مؤداة من طرف مدير المؤسسة بالتعاون مع المحاسب.

حددت العديد من الدراسات خمسة عوامل لدى استخدام مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

1. المحيط التنافسي (قوى العرض والطلب، المنافسة، قوى السوق، ...):

2. حجم المؤسسة (صغيرة، متوسطة، كبيرة، ..):

3. طبيعة سيرورة الإنتاج والمنتج (تعقد أنشطة الإنتاج، تعدد منتجات المؤسسة، ...):

4. شخصية مالك المنظمة (الطموح، عدم الطموح، التكوين):

5. طبيعة النشاط (صناعي، زراعي، تجاري، خدمي، ...).

4. تطور أدوات مراقبة التسيير

من أجل ضمان فعالية وظيفة مراقبة التسيير، تحتاج المؤسسات للعديد من الأدوات التي تمكنهم من معرفة السير الحسن للتنبؤات وتقييم الأداء.

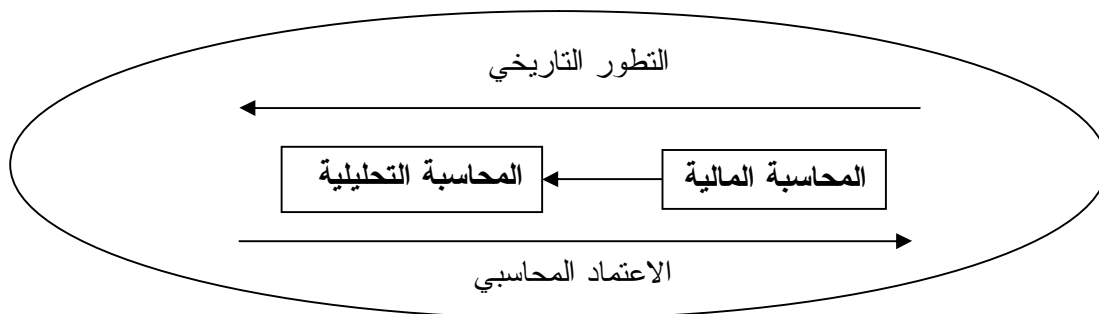
سوف تعتمد هذه الدراسة على أدوات مراقبة التسيير الأكثر شيوعا واستخداما، وستكون بمثابة نقطة البداية في التعرف على التطورات و التغيرات التي عرفت هذه الوظيفة، وتحتوي هذه الأدوات على محاسبة التكاليف، الميزانية التقديرية (المحاسبة التنبؤية)، لوحات القيادة والتقارير.

4-1. محاسبة التكاليف

تعد المحاسبة أهم نظام للمعلومات بالمؤسسة، فهي نظام متخصص يهدف إلى توفير المعلومات الاقتصادية عن الأنشطة المتعلقة بالمؤسسة لمختلف الأطراف المستفيدة منها.

لقد عرفت المحاسبة (الفعلية) تطورا نتيجة للتغيرات التي عرفها محيط المؤسسة، فمن المحاسبة المالية (العامة) إلى محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية)، هذا التطور في النظام المحاسبي جاء لتلبية احتياجات الميسرين في مجال مراقبة التسيير واتخاذ القرارات.

شكل رقم (4). تطور النظام المحاسبي من المحاسبة المالية إلى محاسبة التكاليف



Source :Margerin., J., *Gestion Budgétaire*, éd : Organisation, Paris 1993, p.10.

تعد المحاسبة المالية أقدم ناظم محاسبي، فهي تهتم بتسجيل وترتيب وتنظيم المعلومات التي تقوم بها المؤسسة مع الغير ويرتكز هذا النوع من المحاسبة على تسجيل الأحداث التاريخية ذات العلاقة بذمة ودخل المؤسسة، وتقدم المحاسبة المالية في سبيل تحقيق ذلك مجموعة من الوثائق المالية تصف نتائج المؤسسة في صورة إجمالية على أساس مالي، وتتصف بياناتها بأنها شمولية وتجميعية ولا تبرز تفاصيل الأنشطة في صورة تحليلية لأن معظم نتائج معطياتها موجهة لمعاملين خارج المؤسسة وليس لمتطلبات وظيفة مراقبة التسيير.

نظرا لمحدودية نظام المحاسبة المالية في مجال مراقبة التسيير، جاءت محاسبة التكاليف كأداة مساعدة لترشيد النفقات والاستعمال الأمثل لموارد المؤسسة، حيث يؤكد (Gibert.P&Lavregne.Ph) أن " المؤسسة التي لا تستخدم محاسبة التكاليف يوجد بدون شك، تبذير في مواردها ". وذلك بالنسبة:

- للمؤسسات الخاصة، حيث قد تحقق نتيجة أقل من مستوى إمكانياتها،
- للمؤسسات العامة، حيث قد تقدم خدمات أقل من المستوى المطلوب⁷.

لقد أعطيت العديد من التعاريف لمحاسبة التكاليف، إذ عرفها مثلا المجلس المحاسبي الفرنسي حسب الهدف منها أن " محاسبة التكاليف تهدف إلى إظهار العناصر المكونة للتكاليف والنتائج التي تمثل أهمية بالغة لإدارة المؤسسات⁸ ".

أما خيرت ضيف فيعرفها على أنها "استخدام الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المؤسسة وعلى التكاليف في الوقت المناسب⁹ ".

من خلال هذين التعريفين، يمكن أن نستخلص الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف وهو قياس النشاط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات، إذ تمكن محاسبة التكاليف المسيرين داخل المؤسسة بتوفير المعلومات اللازمة التي تسمح بالقياس والرقابة على الأنشطة من أجل الحد من الإنفاق المبالغ فيه، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وفقا للخطط والبرامج المعدة مسبقا.

من خلال هذه التعاريف يمكن تحديد المفاهيم العامة لمحاسبة التكاليف من خلال النقاط التالية:

- هي أداة لتحليل التكاليف لمختلف أنشطة المؤسسة؛
- هي أداة للرقابة على بنود التكاليف من مستلزمات سلعية، أجور ومصاريف عامة أخرى عن طريق وضع المعايير ومقارنتها بالنتائج الفعلية من أجل استخلاص الفروق (الانحرافات) الناتجة عن ذلك وتصحيحها؛
- هي أداة من أدوات التخطيط حيث تسمح بإعداد التنبؤات من خلال نظام التكاليف المعيارية ونظام الموازنات التقديرية؛
- هي أداة من أدوات اتخاذ القرارات عن طريق تزويد المسيرين في كافة المستويات الإدارية بالمعلومات والبيانات الخاصة بعناصر التكلفة التي تمكن المسيرين من المفاضلة بين البدائل المتاحة.
- من خلال هذه الأهداف تعد محاسبة التكاليف أداة من أدوات التسيير المهمة ونظام من أنظمة المعلومات المحاسبية التي تزود مستخدميها بالمعلومات الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- فحتى تتمكن محاسبة التكاليف من تقديم المعلومات السابقة الذكر، فإنها تؤدي مجموعة من الوظائف الأساسية التي تكفل لها تحقيق هذه الأهداف، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :

✓ حساب تكلفة الإنتاج أو النشاط

يعتبر حساب تكلفة الإنتاج أو النشاط بمثابة الوظيفة الأولى التي تهتم بها محاسبة التكاليف، إذ يتطلب إعداد القوائم المالية ضرورة تحديد تكاليف الإنتاج سواء بالنسبة للإنتاج المباع أو الإنتاج المخزن.

✓ الرقابة على عناصر التكاليف وتقييم الأداء

تهدف وظيفة الرقابة للحصول على موارد المؤسسة بأقل تكلفة، وهذا ما يسمى **بالاقتصاد**، واستعمال هذه الموارد للحصول على أكبر حجم من المخرجات، وهذا ما يسمى **بالكفاية**، واستخدام هذه الموارد للوصول إلى أهداف المحددة مسبقا، وهذا ما يسمى **بالفعالية**. تهدف هذه المعايير الثلاثة إلى إيصال المنظمة إلى مستويات مثلى من الأداء¹⁰.

✓ إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة

تعتبر محاسبة التكاليف أداة من أدوات إيصال المعلومات إلى المهتمين بها، وبذلك فإن من مهامها هي توفير نظام اتصال يربط بين مستويات الهيكل الإداري المختلفة من خلال التقارير، بمعنى أن إحدى الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف هي إعداد التقارير المناسبة وتوجيهها إلى المستويات الإدارية في الوقت المناسب، فلكي تقوم الإدارة ببناء الخطط لابد أن تتدفق إليها التقارير التي تعبر عن المعلومات الواقعة في المستويات الإدارية الدنيا،

كذلك الحال بالنسبة لوظائف التنفيذ والرقابة، فتقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير التي تكفل إمكانية توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب والتي تمكن المستويات الإدارية المختلفة من تتبع تنفيذ الخطط الموكلة لها، ومقارنة الأداء الفعلي لهذه الأنشطة بما هو مخطط وفقا للبرامج المعدة مسبقا، والتعرف على أسباب ومبررات الانحرافات بين الأداءين، وتحقق التقارير في هذا الصدد إمكانية تحديد المسؤوليات من جهة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة من جهة أخرى (محاسبة المسؤولية).

4-2. الميزانيات التقديرية (المحاسبة التنبؤية)

مع المنافسة، واقتصاد السوق وحرية العمل التي تتبعهما، تسيير الميزانية أصبح واحدا من أساليب الإدارة التي سوف تستخدم أكثر فأكثر من قبل المؤسسات، إن تسيير الميزانية التقديرية هو إعداد المؤسسات لاستغلال نقاط القوة ومواجهة التحديات التي يفرضها المستقبل.

إن مصطلح "الميزانية" هي كلمة إنجليزية التي أتت من الكلمة الفرنسية القديمة (bougette) أو (la petite bouge) التي تعني في العصور الوسطى حقيبة أو الكيس الذي يأخذه المسافرين معهم لحمل السلع أو أغراضهم الشخصية^{1 1}. وقد كانت تعني كلمة (bougette) حصرا في العصور الوسطى محفظة التي تحمل مال التجار عندما كانوا يتحركون باتجاه المعارض الشهيرة، بمعنى أن هذه الكلمة تعني في الواقع أن الفرد لا يقف مكتوف الأيدي، يحرك بحزم وديناميكية، يخطط ويتوقع المصاريف، ويوفر المال اللازم لتنفيذ المشروع.

عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي (P.C.G) الموازنة على أنها "مجموعة من التنبؤات الرقمية لكافة العناصر المتعلقة ببرنامج معين^{2 1}"، أما (Lauzel. P) فيعرفها على أنها "مجموعة من التنبؤات المنسقة، والتي تؤخذ بعين الاعتبار الشروط الداخلية والخارجية التي تؤثر على النشاط المؤسسة، وتعمل على تكييف الوسائل المتاحة مع الأهداف المتوخاة^{3 1}". وقد عرفت الموازنة 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، وتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى^{4 1}". إذ تعبّر الموازنة عن تقديرات مبنية على أسس وخبرات ماضية اعتمادا على التكاليف الفعلية الماضية بعد تعديلها طبقا للظروف المتوقعة في المستقبل.

للميزانية التقديرية مهام مختلفة، فهي نظام للسلطة، وسيلة للتنبؤ والتخطيط، تقييم الأداء والرقابة، قناة للاتصال والتنسيق أداة تحفيزية، أساس لاتخاذ القرارات وطريقة لحسن وكفاءة استخدام الموارد المتاحة.

من أجل أن يكون نظام الموازنة التقديرية أداة للتخطيط والرقابة في آن واحد، يجب أن يبنى على مجموعة من القواعد والمبادئ الأساسية التي تمس من جهة كيفية إعداد وتسييره، ومن جهة أخرى كيفية هيكلته.

✓ مبدأ شمولية نظام الموازنة التقديرية: يجب أن تدرج كافة أنشطة المؤسسة في نظام الموازنة التقديرية من أجل:
أولاً: تحديد بدقة المهام الموكلة لكل وحدة إدارية وإلزامها بأهداف محددة.

ثانياً: عدم إغفال أي نشاط خارج مجال المسؤولية.

✓ مبدأ موائمة نظام الموازنة التقديرية مع نظام اتخاذ القرارات: إن نظام الموازنة التقديرية ليس فقط مجموعة من التنبؤات المنسقة والمعدة لكافة أنشطة المؤسسة، وإنما هو عبارة نظام معد لكل مركز من مراكز المسؤولية الموجودة في المؤسسة، لذا يجب أن يكون مرتبطاً مع نظام لاتخاذ القرارات، باعتبار أن كل مركز مسؤولية هو مركز لاتخاذ القرارات.

✓ مبدأ رقابية عناصر الموازنة التقديرية: باعتبار أن الموازنة التقديرية مرتبطة بمحاسبة المسؤولية، فإن كل مسؤول ملزم أمام الإدارة العامة بالأهداف المتوصل إليها. لذا فهو مسؤول عن الموارد التي تقع تحت سلطته، وبالتالي تعتبر هذه الموارد من العناصر الممكن رقابتها من طرف مسؤول مركز المسؤولية.

✓ مبدأ مطابقة نظام الموازنة التقديرية مع الإستراتيجية والسياسة العامة للمؤسسة: يجب أن يتماشى نظام الموازنة التقديرية مع الاستراتيجيات والسياسات العامة للمؤسسة، باعتبارها الإطار العام الذي تبنى عليه الموازنة التقديرية، كما أن هذه الأخيرة تمثل مساهمة جزئية (أهداف تشغيلية) في تحقيق الأهداف العامة (الأهداف الإستراتيجية).

✓ مبدأ موائمة نظام الموازنة التقديرية مع الأسلوب التسييري المتبع من طرف المؤسسة: إن سيورة الموازنة التقديرية والرقابة تتماشى جنباً إلى جنب مع النمط التسييري المتبع من طرف المؤسسة، فإذا كان تنظيم المؤسسة يتسم بالمركزية، فإن الأهداف سواء كانت إستراتيجية أو تشغيلية تحدد من طرف الإدارة العامة، والموازنة التقديرية تعد بشكل تنازلي، أما إذا كان النمط الإداري المتبع يتسم باللامركزية والطابع التشاركي في تحديد الأهداف والموازنة التقديرية، فإن إجراءات إعداد الموازنة التقديرية تتخذ الشكل التصاعدي.

4- 3. لوحات القيادة

إن معرفة إنجازات المؤسسة تعد من بين الانشغالات الرئيسية لوظيفة مراقبة التسيير، إذ أن قيادة المؤسسة والرقابة عليها تعتمد على معلومات آنية متعلقة بأدائها، إذ نلاحظ أن أنظمة المعلومات المحاسبية الحالية (نظام لمحاسبة العامة، نظام المحاسبة التحليلية ونظام المحاسبة التنبئية)⁵ لا تلبي دائماً ضروريات الحديثة لمراقبة التسيير، فالمحاسبة العامة كنظام محاسبي يهدف إلى تسجيل الوقائع التي تقوم بها المؤسسة مع الغير، فهو يوفر مجموعة من المعلومات تهدف لخدمة أطراف خارجية، وليس لتلبية الاحتياجات التسييرية الداخلية، فمعلوماته تاريخية، شمولية ومالية. أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تبيان معلومات حاضرة مالية وعينية وبالنسبة لكل مركز مسؤولية، ولكنها تعاني من نفس مشكل المحاسبة المالية والذي يتمثل في طول الحصول على المعلومات، إضافة إلى عدم اتصاف هذه الأخيرة بالطابع التشغيلي، كما أن المحاسبة التنبئية كذلك تزود المؤسسة بمعلومات

تقديرية وليست آنية، إذ أن الضروريات الحديثة للتسيير تتطلب معلومات آنية، دقيقة، ملائمة وتشغيلية، مما أدى بوظيفة مراقبة التسيير للاعتماد على أداة لوحة القيادة التي تزود المسيرين بشكل دوري وسريع بالمعلومات الضرورية حول سير الأنشطة ونتائج أدائها.

تعرف (Brigitte Doriath) لوحة القيادة على "أنها مجموعة من المعايير القيادية، المعدة بشكل دوري حسب احتياجات المسؤول من أجل تعديل قراراته وإجراءاته لأجل الوصول لأهداف الأداء"¹⁶. كما يعرف (Alazard, C, Sépari. S) لوحة القيادة على "أنها مجموعة من المعايير المهيكلية في نظام تحت رقابة جماعة من العمل أو مسؤولها لأجل اتخاذ القرارات للتسيير والرقابة على القسم. كما يعد أداة للاتصال واتخاذ القرارات التي تسمح لمراقب التسيير باطلاع المسؤول على النقاط الأساسية في إدارته لتحسينها وتعديلها"¹⁷.

ويعرفها (Elie Cohen) "على أنه يتمثل في مجموعة من المعلومات داخلية أو خارجية موجهة بشكل دوري لمسؤولي المؤسسة ووظائفها من طرف مصالح مراقبة التسيير، هذه المعلومات تتعلق بالمعايير التشغيلية الأساسية الحالية الخاصة بكل وظيفة، أو بكل قسم، أو بكل مصلحة من مصالح المؤسسة، والتي تسمح بمسؤوليها باتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة بشكل سريع"¹⁸.

تسمح لوحة القيادة بالرقابة بشكل دائم على الإنجازات مع الأهداف المحددة مسبقا، فهي بذلك تتبع المسؤولون عن المفاتيح الأساسية لإدارة مراكزهم وعلى الانحرافات الممكنة عن المعايير التشغيلية التنبؤية، إذ يجب على لوحة القيادة أن تبين نقاط الضعف التي تؤثر على نتائج المؤسسة، كما تسمح لوحات القيادة باعتماد معاملات متعلقة بتنافسية المؤسسة، إذ أن في الوقت الحالي، الجودة مثلا تعتبر عاملا أساسيا لقياس الأداء لكافة المستويات الإدارية في المؤسسة ولا يظهر هذا المعامل في الأنظمة المحاسبية المتعارف عليها. إذ أن معظم التكاليف الناتجة عن "عدم الجودة" تعتبر تكاليف خفية، فعكس الرقابة على الموازنة التقديرية التي تعتمد عادة على القيم النقدية، فإن لوحة القيادة تأخذ في عين الاعتبار المعاملات غير النقدية (التشغيلية) كالقيم الحقيقية، الفترات، كنسبة عدد الوحدات المعيبة إلى عدد الوحدات المنتجة الخ.

تعد لوحة القيادة كذلك أداة للحوار والاتصال بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، حيث تمكن لوحة القيادة الأفراد العاملين في المستويات الدنيا من التعليق على النتائج نشاطهم، وعلى نقاط القوة والضعف في مراكز عملهم، إذ تسمح لهم بإمكانية الحصول على إمكانيات إضافية أو توجيهات دقيقة من المستوى الإداري الأعلى منهم.

تزود لوحة القيادة المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول المفاتيح الأساسية للتسيير والاختلالات الممكنة ولن تعتبر أداة للبدء في اتخاذ الإجراءات التصحيحية، إن معرفة نقاط الضعف سوف تجبر المسيرين على تحليل الأسباب الممكنة لذلك والبدء في اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة لتعديل الوضع التشغيلي بما يتماشى والمعايير المحددة مسبقاً، إذ أن سرعة الحصول على المعلومات من لوحات القيادة تسمح للمسؤولين للتكيف في الحال مع التطورات التي تعرفها المؤسسة.

4- 4. التقارير (Reporting)

يختلف التقرير باختلاف الهدف منه، سواء كان تقرير إداري، فني، الخ.... وتعتبر التقارير وسيلة اتصال هامة داخل دوائر الأعمال على اختلاف أنواعها وتخصصاتها، وبدون التقارير يكون من الصعب على الإدارة السيطرة على المؤسسة وقياداتها بفاعلية وكفاءة، حيث تعتمد الإدارة على ما تتضمنه التقارير من المعلومات لمعرفة ما يجري داخل المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة في المواقف المختلفة ورسم السياسات والخطط واختيار أسلوب العمل المناسب، كما تساعد التقارير في التعرف على وجهات نظر و آراء العاملين والتوصيات التي يقدمونها والحلول التي يقترحونها لمشكلات العمل.

إن الهدف الأساسي لكتابة التقارير هو نقل المعلومات وإعداد تقرير عن نشاط المؤسسة¹⁹، وفي بعض الحالات تستخدم التقارير كوسيلة لتقديم توصيات أو اقتراحات، وعلى ذلك يجب إتباع أسلوب في إعداد وكتابة التقارير.

يهدف إلى أن يكون التقرير:

- واضحاً: سهل فهمه واستيعابه؛
 - موجزاً: بما يكفي لغرض منه؛
 - كاملاً: يغطي كافة جوانب الموضوع؛
 - دقيقاً: يحتوي على معلومات صحيحة.
- كما يساعد الإدارة في أداء وظائفها المختلفة التالية:

- **التخطيط:** يبنى على معلومات عن أوجه النشاط المختلفة، ترد إلى الإدارة في شكل تقارير تمثل الانجازات السابقة والإمكانات المتاحة ووجهات نظر وتوصيات القائمين على الأنشطة المختلفة للإدارة، مما يساعد على إصدار خطط موضوعية وعلمية وقابلة للتنفيذ و تتوفر لها مقومات النجاح.
- **الرقابة:** أن جوهر وظيفة الرقابة يمكن في مقارنة الانجاز الفعلي بما كان يجب أن يتم في ضوء الخطة الموضوعية وحسب معايير الأداء المتفق عليها، وحتى تتمكن الإدارة من إجراء هذه المقارنة فإنه يلزمها دائماً معلومات في شكل تقارير عن الانجازات التي تمت.

■ **التوجيه والإشراف:** لا يستطيع الرئيس أو المسؤول أن يمارس وظيفة التوجيه والإشراف دون الحصول على معلومات عن سير العمل وأي مشكلات أو معوقات تظهر أثناء التنفيذ، ولا يتيسر ذلك إلا من خلال نظام للتقارير يمدّه بشكل منتظم بالمعلومات اللازمة.

■ **المتابعة والتقييم:** تتطلب عملية متابعة الأنشطة المختلفة وتقييم أداء الأفراد والوحدات الإدارية ضرورة وجود تقارير تعرض الانجازات وتساعد على تحديد مدى تحقيق الأهداف الموضوعية وتحدد الاختلالات التي وقعت وتقدم تحليلاً لأسبابها وكيفية تلاقيها مستقبلاً.

فوائد استعمال التقارير:

هناك العديد من الفوائد الرئيسة التي تحققها المؤسسات جراً استعمالها للتقارير منها ²⁰:

- (1) إجراء تغيير في الإجراءات والسياسات، فلسفه المؤسسة. حيث أن معظم التغييرات هي نتيجة اقتراحات قدمت في تقرير معين.
- (2) التنبؤ بالحاجات: حيث أن هناك تقارير تشير إلى وجود حاجات معينة يجب توفيرها للمؤسسة مثل الحاجة إلى زيادة عدد العاملين في إدارة معينة، أو الحاجة إلى تطوير إجراءات السلامة الصناعية داخل المؤسسة.
- (3) مقارنة الانجاز بمعايير الأداء: وهذا يعني استعمال التقارير في الرقابة وخاصة في رقابة التكاليف.
- (4) تخفيض التكاليف: المفروض أن تشير التقارير إلى ضرورة تخفيض التكاليف في المؤسسة أو تشير إلى الوافرات الممكن تحقيقها نتيجة تطبيق التوصيات والمقترحات التي تضمنها التقرير.

الخلاصة

إن وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة لا تتصف بالاستقلالية بسبب علاقتها المباشرة مع الإدارة العامة، وعدم وجود علاقات مع الوظائف الأخرى، على الرغم من أنها تمتلك وحدة تنظيمية مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهذا يجعل من هذه الوظيفة عبارة عن وحدة تتخذ الطابع الإداري والروتيني، وبالنظر للأهداف المحددة والمعلنة لوظيفة مراقبة التسيير من طرف مراقب التسيير للمؤسسة، نجدها أنها ملزمة إلى حد كبير بالمهام المتعارف عليها لوظيفة مراقبة التسيير، إلا أنه بالنظر إلى هيكل المؤسسة، نجدها أنه غير مقسمة على أساس مراكز المسؤولية مما يعيق ممارسة وظيفة مراقبة التسيير، أما من ناحية الأدوات، نجد أن وظيفة مراقبة التسيير لا تحتوي لنظام للمعايير الذي يحدد ويقيم الكفاءة الاقتصادية، كما أن وظيفة مراقبة التسيير تركز على الأدوات المالية فقط مثل المحاسبة العامة على الرغم من قصورها الكبير في مجال مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية بالاعتماد فقد على التوزيع الإجمالي للتكاليف على الإنتاج وعلى الميزانيات التقديرية للاستغلال.

مما سبق يمكن القول أن المؤسسة لا زالت تطبق المفهوم البدائي لوظيفة مراقبة التسيير، بمعنى الرقابة المالية والمحاسبية، عدم الاستقلالية في الوظيفة، انعدام نظام لمراكز المسؤولية واقتصار الأدوات الرقابية على الجانب المحاسبي وليس التشغيلي.

الاحالات والمراجع:

- ¹ Boisselier, P., *Contrôle de Gestion : Cours et Application*, DECF, éd : Vuibert, Paris 1999, p.7.
- ² Goujet, C., Raulet, C., Raulet, C., *la Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion : Coûts Préétablis et Ecarts, Prévisions et Budgets*, Tome 2, 4^{ème} éd, éd : Dunod, Paris 1997, p.3.
- ³ Bouquin, H., *le Contrôle de Gestion*, éd : Dunod, Paris 1980, p.10.
- ⁴ Doriah, B., *Contrôle de Gestion*, éd : Dunod, Paris 1999, p.18.
- ⁵ Doriah, B., Op., cit., 1999, p.8.
- ⁶ Boisselier, P., Op., cit., P.31.
- ⁷ Gibert, P., Lavregne, Ph., *l'analyse des coûts pour le management*, éd : Economica, Paris 1978, p.245.
- ⁸ Einster, J.C., *gestion d'entreprise, comptabilité analytique*, éd : Economica, Paris 1991, p.3.
- ⁹ خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت 1975، ص.4.
- ¹⁰ Doriah, B., *contrôle de gestion*, éd : Dunod, Paris 1999, p.106.
- ¹¹ Didier Leclère, *gestion budgétaire*, édition Eyrolles université, Paris, France, 1994, P 5.
- ¹² Court., H., Leurion., J., *Comptabilité Analytique et Gestion*, tome 02, éd : Foucher, Paris 1981, p.131.
- ¹³ Lauzel, P., *Contrôle de Gestion et Budgets*, 2^{ème} éd: Sirey, Paris 1974, p.121.
- ¹⁴ جبرائيل كحالة، المحاسبة الإدارية، طبعة أولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 1997، ص.38.
- ¹⁵ إن تطور الفكر المحاسبي من المحاسبة العامة (المالية) إلى المحاسبة التحليلية، إلى المحاسبة التنبؤية جاء أساسا لتكييف نظام المعلومات بما يتماشى و الاحتياجات التسييرية الداخلية للمؤسسة .
- ¹⁶ Brigitte, D., *Contrôle de Gestion*, éd: Dunod, Paris 1999, p.120.
- ¹⁷ Alazard, C., Sépari, S., *Contrôle de Gestion*, 5^{ème} édition, éd : Dunod, Paris 2001, p.591.
- ¹⁸ Cohen, E., *Dictionnaire de Gestion*, éd: Casbah édition, Alger 1998, p.344.
- ¹⁹ <http://fr.wikipedia.org/wiki/Reporting> consulter le: 28/03/2013
- ²⁰ www.kantakji.com/fiqh/Files/Manage/ad1.doc consulter le 28/03/2013.