الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الأغواط

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه علوم
تخصص: علوم التسيير

بعنوان:

تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة
– حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية –

من إعداد المترشحة:
– خيرة بوهالي

تحت إشراف الدكتور:
–أ. د. عبد الرزاق خليل

أعضاء لجنة المناقشة:

أ.د. مقدم عبيرات	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة الأغواط**	**رئيســـا**
أ. د. عبد الرزاق خليل	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة قالمة**	**مقـــررا**
د. عبد المجيد تيماوي	**أستاذ محاضر**	**جامعة غرداية**	**مناقشـــا**
د. معمر قربة	**أستاذ محاضر**	**جامعة الأغواط**	**مناقشـــا**
د.مُحَّد يدو	**أستاذ محاضر**	**جامعة البليدة 2**	**مناقشـــا**
د. مُحَّد بن جاب الله	**أستاذ محاضر**	**جامعة الأغواط**	**مناقشـــا**

السنة الجامعية:2018/2017.



شكر وتقدير

لله الحمد و المنة على انجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر، و عملا بحديث رسول الله (ص): « من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه ، فإن لم تستطيعوا فادعوا له »

يشرفني أن أتقدم بشكري الجزيل الخالص للأستاذ الفاضل الدكتور عبد الرزاق خليل المشرف على هذه الأطروحة الذي لم يبخل علي بتوجيهاته القيمة و تحمل عناء الإشراف و التوجيه و النصائح القيمة خلال انجاز هذا العمل

أتقدم بشكري واحترامي لكل من مد لي يد العون لإنجاز هذه الأطروحة، أذكر منهم : داي فاطمة، أ. رملة مقران، د. نعيمة عبدي، د. عصمان مداني، د. الباهي مصطفى، أ. بوهالي مُحَمَّد، أ. بوهالي فاطمة، أ. زينب العقون، بوهالي إمُحَمَّد

وكل المؤسسات التي شملها الاستبيان .

والشكر الجزيل للجنة المناقشة التي سيكون لها دور في تقويم وتثمين هذا العمل.

ملخص الدراسة

يعتبر موضوع تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير من أهم و أشمل مواضيع مراقبة التسيير، حيث يستمد أهميته من جانبين، تتمثل أولهما في تقييم أداء الوظيفة باعتبارها من وظائف الدعم، التي تقوم بمهامها لتقديم خدمة للوظائف الأخرى في المؤسسة، هذا ما يطرح صعوبات عند محاولة تقييمها ترجع إلى صعوبة تقدير مساهمتها في نشاط المؤسسة، أما ثانيهما فتتمثل في كونه محاولة لوضع وظيفة مراقبة التسيير –باعتبارها من أشمل أنظمة المراقبة– تحت المراقبة لحثها على العمل أكثر، بينما يستمد شموله من اعتماده على نموذج التقييم الوظيفي كأداة للتقييم، الذي يأخذ بعين الاعتبار عدة جوانب متعلقة بالوظيفة تتمثل في أنشطة الوظيفة، كفاءاتها و تنظيمها. حيث اعتمدنا في هذه الدراسة على هذا النموذج بتطبيقه على عينة شملت مجموعة عشوائية مكونة من 50 مؤسسة اقتصادية جزائرية، وبالاستعانة بالبرنامج الاحصائي SPSS من خلال الوسيط الحسابي، الانحراف المعياري، مجموع الدرجات، النسب المئوية...الخ توصلنا إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

- ✓ تتميز أنشطة وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة بوضعية متقدمة، مع بعض النقص المسجل في مجال تفسير الانحرافات واتخاذ الاجراءات التصحيحية، و ضعف الاعتماد على تحليل التكاليف مقارنة بالموازنات التقديرية ولوحة القيادة؛
- ✓ يتميز مراقبو التسيير في المؤسسات المدروسة كفاءات متخصصة، حيث يمتلكون كفاءات تقنية وبشرية بالمقابل ضعفهم في الجانب المهني واتقان الاعلام الألي لأغراض التسيير؛
- ✓ يفتقد مراقبي التسيير في المؤسسات المدروسة للإبداع في عملهم، حيث يكتفون بتأدية المهام المطلوبة منهم فقط؛
- ✓ تتميز وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة بتوازن هيكلي في تنظيمها الداخلي، رغم أنها تحتاج إلى مزيد من الدعم فيما يخص الموارد البشرية المخصصة لها؛
- ✓ توجد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة في وضعية مرضية حسب نموذج التقييم الوظيفي؛
- ✓ لا توجد فروقات جوهرية في أداء وظيفة مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعزى إلى عوامل تمثلت في حجم المؤسسة، شكلها القانوني ومكانة مراقبة التسيير بها.

Abstract:

The evaluation of the performance of the management control is one of the most imperious and prevalent topics in the field of management control. This increasing salience concerning this topic is caused by a number of objectives. The first one is to evaluate the performance since it is considered as one of the supportive functions that provide services to other functions within the organization. What is more, it is an attempt to put the management control under scrutiny as it urges the institutions work more. It is worth noting that applying this technique is highly advocated since it could be relied on as an assessment tool that takes into account several aspects amongst them the function, the competency, and the proficiency as well. In this study, however, we relied on this prototype by applying it to a model that included a random group of 50 Algerian economic institutions. Additionally, we used the statistical program of SPSS via the arithmetic mean, the standard deviation, total scores, percentages while conducting this research. The general findings suggest the following points:

- ✓ The function of the management control, in the institutions under study, is at a high level; nevertheless, there are remarkable deficiencies in providing an explanation to the deviations and the remedial procedures. Additionally, we noticed that there is a lack of interpretation to the cost as compared to the discretionary budgets and control panel.
- ✓ Management controllers have shown their high specialized competencies. Though, they possess technical and human competencies, yet their professional weaknesses, in terms of mastering technology in the field of management, are noticeable.

- ✓ There is a lack of creativity from the part of the management controllers in the sense that they accomplish the task given only.
- ✓ Management control is structurally balanced in its internal erection; nonetheless, it requires more support vis-à-vis the human resources.
- ✓ The function of the management control, in the studied institutions, is in an adequate and satisfactory position according to the used prototype.
- ✓ There are no noteworthy or perilous differences in the performance of the management control amongst the studied institutions. If they exist, they could be referred to different factors like the size of the institution, its legal form, and the status of the control within the institution itself.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
شكر وتقدير.....	
الملخص	
فهرس المحتويات.....	
فهرس الجداول.....	
فهرس الأشكال.....	
قائمة الملاحق.....	
مقدمة	
تمهيد.....	أ
طرح الإشكالية.....	ب
فرضيات البحث.....	ت
أهمية وأهداف البحث.....	ت
مبررات اختيار الموضوع.....	ث
حدود الدراسة.....	ث
منهجية البحث وأدواته.....	ج
الصعوبات	ج
دراسات سابقة	ج
هيكل البحث.....	د
الفصل الأول: الإطار النظري لمراقبة التسيير	
تمهيد:.....	2
المبحث الأول: مراقبة التسيير ضمن أنظمة الرقابة.....	3
المطلب الأول: أنظمة المراقبة.....	3
المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير.....	21
المبحث الثاني: عموميات حول مراقبة التسيير.....	26

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير.....	26
المطلب الثاني: مكونات مراقبة التسيير و أهدافها وحدودها.....	39
خلاصة :.....	49
الفصل الثاني : أنشطة وظيفة مراقبة التسيير	
تمهيد:.....	51
المبحث الأول: تحليل التكاليف كأداة لمراقبة التسيير.....	52
المطلب الأول: المحاسبة التحليلية وطرق تحديد التكاليف.....	52
المطلب الثاني: استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير.....	63
المبحث الثاني: الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير.....	64
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الموازنات.....	64
المطلب الثاني: شروط وضع موازنات فعالة ومحاولات إصلاحها.....	74
المبحث الثالث: لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير.....	82
المطلب الأول: مفهوم لوحة القيادة وعلاقتها بالأنظمة الأخرى.....	82
المطلب الثاني: شروط نجاح مسعى لوحة القيادة.....	85
خلاصة:.....	90
الفصل الثالث: كفاءات وموارد وظيفة مراقبة التسيير	
تمهيد:.....	92
المبحث الأول: كفاءات مراقبي التسيير كأحد محاور نموذج تقييم الأداء	93
المطلب الأول: وظيفة مراقبي التسيير	93
المطلب الثاني: كفاءات مراقبي التسيير	100
المبحث الثاني: وظيفة مراقبة التسيير: مكانتها وتنظيمها الداخلي و زبائنها	108
المطلب الأول: مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي	108
المطلب الثاني: زبائن مراقبة التسيير.....	120
خلاصة:	123
الفصل الرابع: الأداء وإشكالية تقييم وظيفة مراقبة التسيير	
تمهيد:.....	125
المبحث الأول: مدخل للأداء.....	126

المطلب الأول: عموميات حول الأداء وتقييمه.....	126
المطلب الثاني: الأداء بين مجالات ومداخل تقييمه	130
المبحث الثاني: نماذج قياس الأداء	137
المطلب الأول: أهم أنظمة قياس الأداء.....	137
المطلب الثاني: تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير.....	142
خلاصة:	158
الفصل الخامس: تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية	
تمهيد:.....	160
المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية	161
المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية	161
المطلب الثاني: تصميم الدراسة الميدانية.....	164
المبحث الثاني: واقع أنشطة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة.....	172
المطلب الأول: واقع تحليل التكاليف في المؤسسات المدروسة.....	172
المطلب الثاني: واقع الموازنات التقديرية في المؤسسات المدروسة.....	177
المطلب الثالث: واقع لوحة القيادة في المؤسسات المدروسة.....	181
المبحث الثالث: الدراسة الإحصائية الوصفية لفقرات الاستبيان	185
المطلب الأول: وصف محور الأنشطة	185
المطلب الثاني: وصف محور الكفاءات	189
المطلب الثالث: وصف محور التنظيم	195
المبحث الرابع: تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي.....	197
المطلب الأول: تقييم أداء انشطة وظيفة مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي.....	197
المطلب الثاني: تقييم كفاءات وتنظيم وظيفة مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي.....	201
المطلب الثالث: تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير واختبار الفرضيات.....	206
خلاصة:	215
الخاتمة	217
نتائج الدراسة.....	217
اختبار الفرضيات.....	222

التوصيات والاقتراحات.....	224
آفاق الدراسة.....	225
المراجع باللغة العربية.....	227
المراجع باللغة الأجنبية.....	230
الملاحق.....	237

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقارنة بين انظمة المراقبة	38
02	مساهمة التكاليف في عملية اتخاذ القرار في مختلف المستويات	54
03	أدوار مراقبي التسيير من الأدوار التقليدية إلى الأدوار الجديدة	96
04	تصنيف Buhler 1979	100
05	مصفوفة تحليل كفاءات مراقب التسيير	105
06	مزايا وسلبيات مختلف حالات إلحاق مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي	113
07	عدد عمال مراقبة التسيير	119
08	مقارنة بين أبعاد قياس الأداء المؤسسي	136
09	تأشير مختلف الكفاءات	152
10	توزيع عينة الدراسة حسب الولايات	163
11	عدد الاستبيانات الموزعة	163
12	توزيع العينة حسب حجم المؤسسات	166
13	توزيع المؤسسات حسب الشكل القانوني	167
14	توزيع المؤسسات حسب موقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي	167
15	قياس ثبات أداة الدراسة	168
16	معاملات الارتباط بين عبارات كل محور من الأنشطة	169
17	معاملات الارتباط بين المحاور و محور الأنشطة	169
18	معاملات الارتباط بين عبارات كل محور من الكفاءات	170
19	معاملات ارتباط محاور كفاءات مراقبي التسيير	170
20	معاملات الارتباط لعبارات تنظيم الوظيفة	171
21	معاملات الارتباط محور تنظيم الوظيفة	171
22	معاملات الارتباط لمحاور الاستبيان ومتوسطها	172
23	استعمال المحاسبة التحليلية	173
24	موقع قسم المحاسبة التحليلية	173
25	طريقة تحليل التكاليف المستعملة	174

26	أساس تحديد التكلفة المعيارية	175
27	استعمالات التكاليف	175
28	فترة تحديد الانحرافات بين التكاليف المعيارية و الحقيقية	176
29	مدى استعمال الموازنات	177
30	موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي	177
31	أسس اعداد تقديرات الموازنات	178
32	مشاركة المسؤولين في اعداد الموازنة	179
33	فترة تحليل انحرافات الموازنة	179
34	الأساليب المعتمدة في تفسير الانحرافات	180
35	توزيع المؤسسات حسب القيام بالإجراءات التصحيحية	181
36	مدى استعمال لوحة القيادة	181
37	توزيع مفردات العينة حسب المكلف بإعداد لوحة القيادة	182
38	فترة إعداد لوحة القيادة	183
39	مدى الاعتماد على لوحة القيادة في اتخاذ القرار	184
40	اتجاهات المؤسسات المدروسة حول استعمال وأهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير	186
41	اتجاه المؤسسات المدروسة حول استعمال و أهمية الموازنات التقديرية	187
42	الاحصاءات الوصفية المتعلقة بمحور لوحة القيادة	188
43	الاحصاءات الوصفية المتعلقة بأدوات مراقبة التسيير	189
44	وصف متغيرات الكفاءات التقنية	190
45	وصف متغيرات كفاءات الاستعمال	191
46	وصف متغيرات كفاءات المهنة	192
47	وصف متغيرات الكفاءات البشرية	193
48	وصف واقع كفاءات مراقبي التسيير	194
49	وصف متغيرات تكلفة الوظيفة	195
50	وصف متغيرات تسيير وظيفة مراقبة التسيير	196
51	تقييم نشاط المحاسبة التحليلية	198
52	تقييم نشاط الموازنات التقديرية	199
53	تقييم نشاط لوحة القيادة	200

54	تقييم الكفاءات التقنية	201
55	تقييم كفاءات المهنة	202
56	تقييم كفاءات الاستعمال	203
57	تقييم الكفاءات البشرية	203
58	تقييم تكلفة وظيفة مراقبة التسيير	204
59	تقييم تسيير وظيفة مراقبة التسيير	205
60	تقييم أنشطة مراقبة التسيير	206
61	تقييم كفاءات مراقبي التسيير	207
62	تقييم تنظيم وظيفة مراقبة التسيير	208
63	نتائج تحليل التباين بين أداء مراقبة التسيير و حجم المؤسسة	210
64	نتائج تحليل التباين بين أداء مراقبة التسيير و الشكل القانوني للمؤسسة	210
65	نتائج تحليل التباين بين أداء مراقبة التسيير و مكانة مراقبة التسيير بها	211
66	تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي	212

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	المراقبة كتأثير إبداعي مرتب	05
02	شكل المراقبة	10
03	الأبعاد الستة لتحليل أشكال المراقبة في المنظمة	11
04	الأبعاد الأربعة لمراقبة التسيير	35
05	عملية ونظام المراقبة يجب أن تتكيف مع تنظيم مراكز المسؤولية	42
06	فائدة مراقبة التسيير وضرورة تحسينها	47
07	تعارض تشكيل الموازنات	48
08	الموقع الوظيفي لمراقبة التسيير	109
09	موقع مراقبة التسيير في الادارة العليا	110
10	ربط مراقبة التسيير في نفس المستوى مع الأقسام الأخرى	111
11	الهيكل التنظيمي لمصلحة مراقبة التسيير	116
12	التنظيم العام لوظيفة مراقبة التسيير	117
13	سلسلة النتائج لقياس الأداء	138
14	نموذج(1992) Kaplan et Norton لقياس الاداء	139
15	نموذج(1995) Lynch et Cross لقياس الاداء	140
16	نموذج 2000 Neelyet al لقياس الاداء	141
17	نموذج "Servuction" سيرورة انتاج الخدمة مكيف مع مراقبة التسيير	146
18	مقياس كفاءات مراقبي التسيير	153
19	مقياس نسبة الدعم الهيكلي	154
20	مقياس رضا زبائن مراقبة التسيير	155
21	مقياس الأداء	156
22	توزيع العينة حسب حجم المؤسسات	166
23	توزيع المؤسسات حسب الشكل القانوني	167
24	توزيع المؤسسات حسب موقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي	167
25	استعمال المحاسبة التحليلية	173

26	موقع قسم المحاسبة التحليلية	173
27	طريقة تحليل التكاليف المستعملة	174
28	أساس تحديد التكلفة المعيارية	175
29	استعمالات التكاليف	175
30	فترة تحديد الانحرافات بين التكاليف المعيارية و الحقيقية	176
31	مدى استعمال الموازنات	177
32	موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي	177
33	أسس اعداد تقديرات الموازنات	178
34	مشاركة المسؤولين في اعداد الموازنة	179
35	فترة تحليل انحرافات الموازنة	179
36	الأساليب المعتمدة في تفسير الانحرافات	180
37	توزيع المؤسسات حسب القيام بالإجراءات التصحيحية	181
38	مدى استعمال لوحة القيادة	181
39	توزيع مفردات العينة حسب المكلف بإعداد لوحة القيادة	182
40	فترة إعداد لوحة القيادة	183
41	مدى الاعتماد على لوحة القيادة في اتخاذ القرار	184
42	مقياس أنشطة مراقبة التسيير	206
43	مقياس كفاءات مراقبي التسيير	207
44	مقياس تنظيم وظيفة مراقبة التسيير	208
45	مقياس أداء وظيفة مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي	212

تمهيد:

يعتبر كبر حجم المؤسسات و تعقيد بيئتها و شدة المنافسة بها و ما ترتب عنه من صعوبات في مجال تسييرها، الدافع لظهور الحاجة لاستخدام أدوات تسمح بمتابعة التكاليف و محاولة التحكم فيها، ثم البحث عن أساليب جديدة للحصول على معلومات تساهم في عملية اتخاذ القرارات المناسبة، ما ساعد على ظهور و تطور مراقبة التسيير التي تعمل على ضمان الاستعمال الكفؤ و الفعال للموارد بغرض بلوغ الأهداف المحددة، من خلال متابعة و قياس أداء المؤسسة في مختلف المجالات، و على الرغم من التطور الذي شهدته مراقبة التسيير إلا أنها لم تقضي على مشاكل التسيير بالمؤسسة، هذا ما أدى إلى بروز التساؤل حول مدى فعاليتها بغرض التعرف على النقائص التي تشوبها والعمل المستمر على تحسينها.

و بالرغم من تطور مقاييس الأداء التي تعتمد عليها المؤسسات إلا أنها تغفل جانب من الأداء المتمثل في أداء مراقبة التسيير —و مصالح الدعم عموما- ما لفت الانتباه إليها باعتبارها كاستخدام لجزء من موارد المؤسسة و أدى بعديد الكتاب إلى البحث عن العلاقة بين الموارد المخصصة لهذه المصالح ومساهمتها في بلوغ الأهداف، نظرا لصعوبة تقييم مدى مساهمتها في هذه الأخيرة لما يميزها من خصائص، ووفقا لـ Malleret 2006 فإن " **نتيجة مصلحة وظيفة لا يجب أن تقاس على مستوى المصلحة الوظيفية نفسها، لكن في قطاعات أخرى من المؤسسة، فأساسا تعمل المصالح الوظيفية من أجل مصالح وظيفية أخرى سواء كانت المديرية العامة، المصالح العملياتية أو أي مصالح أخرى، إذن يجب تقدير أدائها على مستوى المستعمل النهائي لها** "، فباعتبار مراقبة التسيير تنتج تقارير تشكل خدمة مقدمة لمختلف المسؤولين الذين يمثلون زبائن لها، لذلك يشكل رأيهم في هذه التقارير تقييم لنشاط وظيفة مراقبة التسيير، وهذا انطلاقا من العلاقة مورد- زبون المستمدة من التسويق ، والتقييم على هذا الأساس استعمل في عدة دراسات منها :Marc Bollecker 2002,Armelle Godener 2008

يعد الاقتصار على رأي زبائن مراقبة التسيير في تقييم أدائها إجحافا في حق الوظيفة وعمالها في مقدمتهم مراقبي التسيير، و حتى يمكن القول أنه غير موضوعي نظرا لإهماله لجوانب مهمة في الوظيفة، و التي يمكن أن تكون السبب في الخدمة الناتجة سواء كانت جيدة أو سيئة، لذلك فرأي الزبائن يحتاج إلى جوانب أخرى مكملة يمكن أن تكشف نقاط قوة أو نقاط ضعف في أداء الوظيفة، لذلك يعمل نموذج التقييم الوظيفي (MEF) المستخدم في هذه الأطروحة على قياس أداء وظيفة الدعم بالاعتماد على جوانب داخلية تخص الوظيفية المعنية كالأنشطة، الكفاءات

والموارد، وجوانب خارجية عنها تتمثل في رضا مختلف مستعملي معلوماتها وهم المديرية العامة والمسؤولين العملياتيين، باعتبار أن المهمة الأساسية لمراقبة التسيير هي إمداد المسيرين بمعلومات ملائمة وموثوقة عن نشاط المؤسسة، وهذا بناء على أدوات وتحاليل، فالقيام بهذه الأخيرة يتوقف على مدى قدرة وكفاءة مراقبي التسيير و الموارد المتاحة لهم، فعند توفر العناصر سابقة الذكر يمكن انتاج خدمة ترضي مختلف المسيرين وهذا ما يشكل نقطة إيجابية في النموذج.

طرح الإشكالية:

نظرا للمساهمة الهامة التي تقدمها مراقبة التسيير في مجال تسيير المؤسسة، والمتمثلة في السماح لهذه الأخيرة بالتصدي للتغيرات التي يفرضها المحيط والتأقلم معها، من خلال توقعها والتحضير لكيفية التقليل من آثارها غير المرغوبة وتفادي تراكم تبعاتها، فهي تساهم بدورها الاستشاري في صناعة القرار، حيث يتوقف نجاحها في هذا الدور على مدى فعاليتها، هذا ما دفعنا إلى محاولة البحث في اشكالية أداء وظيفة مراقبة التسيير. ومن هنا تبرز **إشكالية بحثنا الرئيسية التي نصيغها كما يلي:**

ما مدى فعالية وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟ وهل هناك فروقات جوهرية في فعاليتها بين المؤسسات المدروسة ؟

تنقسم الإشكالية الرئيسية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل توجد نماذج خاصة بتقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير؟
2. ما هو واقع أنشطة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟
3. إلى أي مدى تنجز مراقبة التسيير الأنشطة المكلفة بها في ظل نموذج التقييم الوظيفي MEF؟
4. هل الأطراف المكلفة بأداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية تتمتع بالكفاءات اللازمة للقيام بهذه الوظيفة في ظل نموذج التقييم الوظيفي MEF؟
5. هل توفر المؤسسات الجزائرية التنظيم المناسب للقيام بوظيفة مراقبة التسيير في ظل نموذج التقييم الوظيفي MEF؟
6. هل هناك فروقات جوهرية في أداء وظيفة مراقبة التسيير بين المؤسسات الجزائرية تعزى إلى حجم المؤسسة، شكلها القانوني و مكانة مراقبة التسيير بها؟

فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكاليات المطروحة، ننطلق من الفرضيات التالية:

1. توجد نماذج خاصة لتقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير حتى وإن لم تكن شاملة وتأخذ بعين الاعتبار جميع الجوانب بها.
2. نظرا لتعدد استعمالات أنشطة وظيفة مراقبة التسيير، فإنها تتواجد في أغلب المؤسسات الجزائرية.
3. تقوم وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية بأنشطة محدودة وفقا لنموذج التقييم الوظيفي.
4. نظرا لتعدد الأنشطة الموكلة لمراقب التسيير، فإن هذا الأخير –في المؤسسات الجزائرية– يتمتع بكفاءات ذات مستوى متوسط وفقا لنموذج التقييم الوظيفي (MEF)؛
5. تتوفر المؤسسات الجزائرية على التنظيم اللازم الذي يسمح لوظيفة مراقبة التسيير بتأدية مهامها وفقا لنموذج التقييم الوظيفي MEF؛
6. توجد فروقات جوهرية في أداء وظيفة مراقبة التسيير بين المؤسسات الجزائرية تعود إلى حجم المؤسسة، شكلها القانوني و مكانة مراقبة التسيير بها.

أهمية و أهداف البحث:

بالنسبة لأهمية البحث فإن بحثنا هذا يستمد أهميته من:

1. كونه يقوم بتقييم أداء وظيفة من وظائف الدعم التي يصعب قياس أدائها ماليا، وكذلك يصعب معرفة مدى قيامها بالمهام الموكلة إليها؛
2. استخدامه لنموذج تقييم الأداء الوظيفي الذي يعتمد على قياس غير مالي للأداء وسهولة تطبيقه على مراقبة التسيير و الوظائف الأخرى المماثلة لها، وبالتالي فهو يساعد الإدارة في تقييم هذه الوظائف التي يصعب تقييمها ماليا، وحتى وإن كان ذلك ممكنا فإن هذا التقييم قد يلفت الانتباه إلى نقاط لا يكشفها التقييم المالي للأداء كرضا زبائن الوظيفة و كفاءاتها مثلا؛
3. تركز أغلب الدراسات السابقة حول مراقبة التسيير على عمل مراقبة التسيير في جوانب محددة، أما موضوعنا هذا فهو يلم بعدة جوانب في الموضوع من أنشطة، كفاءات تنظيم و زبائن الوظيفة؛

4. أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة و هو ما يؤدي إلى ضرورة دفع مراقبي التسيير إلى العمل أكثر، من خلال وضعهم كذلك تحت المراقبة هذا ما أشار إليه Marc Bollecker ، حيث تكلم هذا الأخير عن ضرورة مراقبة المراقبين لحثهم على العمل أكثر.

أما بالنسبة لأهداف بحثنا – فبالإضافة إلى الاجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياته، فتتمثل في:

- ✓ التعرف على الأساليب المستعملة في تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير، لوضع هذه الأخيرة كذلك تحت المراقبة، بغرض دفعها للعمل أكثر؛
- ✓ معرفة واقع بعض الجوانب الخاصة بمراقبة التسيير كأنشطتها، كفاءاتها وتنظيمها في المؤسسات الجزائرية؛
- ✓ تقييم وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية والتعرف على جوانب الضعف والقوة فيها، بغرض التحسين المستمر لنشاطها.

مبررات اختيار الموضوع:

بالنسبة للمبررات الموضوعية: نلخص أهم المبررات الموضوعية التي جعلتنا نختار هذا الموضوع فيما يلي:

- ✓ إلمامه بجوانب متعددة لمراقبة التسيير، تتمثل في أنشطة هذه الأخيرة، كفاءاتها، تنظيمها وزبائنها، وبالتالي يشكل بديل مهم للتقييم حتى بالنسبة للوظائف الأخرى التي لا تواجه صعوبة في تقييمها؛
- ✓ صعوبة التقييم الوظيفي لمراقبة التسيير لعدم إمكانية تقييم مخرجاتها، في حين اقتصرت الدراسات السابقة على بعد معين وهو رضا زبائنها عن ما تقدمه لهم، لهذا يعتبر نموذج التقييم الوظيفي كتذليل لهذه الصعوبة.

أما بالنسبة للمبررات الذاتية فتكمن في الاهتمام الشخصي بموضوع مراقبة التسيير لما يشمله من أدوات ذات أهمية في تسيير المؤسسات، و الاهتمام بمعرفة واقعها في المؤسسات الجزائرية.

حدود الدراسة:

الغرض من هذه الدراسة تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير من خلال نموذج التقييم الوظيفي (MEF)، الذي يقوم على أربعة محاور وهي أنشطة، كفاءات، تنظيم وزبائن هذه الوظيفة، إلا أن دراستنا هذه تستثني المحور الأخير وهو محور

الزبائن نظرا لعدم تجاوب أعضاء العينة مع الاستبيان الموزع، كذلك استثنت الدراسة المؤسسات الصغيرة لعدم تخصيصها لوظيفة خاصة بمراقبة التسيير.

بالإضافة إلى الحدود الزمنية، حيث تمت هذه الدراسة في الفترة الممتدة من جويلية إلى أكتوبر 2017.

منهجية الدراسة وأدواتها:

لتناول موضوع بحثنا وتحليل مختلف جوانبه النظرية والميدانية، والاجابة على الاشكالية والفرضيات المطروحة، اعتمدنا على ثلاث منهجيات، حيث اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي لتوضيح مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بمراقبة التسيير، أنشطتها، كفاءاتها مواردها وزبائنها، والمنهج التاريخي عند التطرق للتطور التاريخي لمراقبة التسيير. في حين اعتمدنا منهج الدراسة الميدانية في الجانب الميداني للدراسة.

أما بالنسبة للأدوات فتم الاعتماد على الاستبيان والمقابلة في بعض الحالات فقط، للتمكن من تقييم الأداء الوظيفي لمراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية.

الصعوبات: من أهم الصعوبات التي واجهتنا أثناء الدراسة نذكر:

- ✓ احتواء النموذج على أربعة محاور تشكل مواضيع مستقلة، حيث كل موضوع إذا تعمقنا فيه سيكون مجال مستقل وبالتالي يؤثر على حجم الأطروحة من جهة، وعلى طول الاستبيان من جهة أخرى، لذلك حاولنا التركيز قدر الامكان على ما تعلق بمراقبة التسيير فقط، خاصة في جانب الكفاءات و الأداء.
- ✓ عدم وجود دراسات سابقة طبقت النموذج عمليا، بالإضافة إلى نقص المراجع التي تناولته بنوع من التفصيل خاصة فيما يتعلق بالجانب التطبيقي على مجموعة من المؤسسات والدراسة الإحصائية له.

الدراسات السابقة:

قبل التطرق للدراسات السابقة التي تناولت الموضوع، نشير إلى أن عديد الدراسات تناولت موضوع مراقبة التسيير، واختلفت من حيث التركيز على أدواتها أو إحدى هذه الأدوات كذلك على ممارساتها في قطاع نشاط معين، لذلك سنكتفي ضمن هذا العنصر بالدراسات التي تناولت أداء مراقبة التسيير على اختلاف الأسس المعتمدة في عملية التقييم، تتمثل أهم هذه الدراسات في:

1) **Armelle Godener**, **Marianela Fornerino**, **Daniel Ray**, **la Satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leur performance managériale**, **la comptabilité**, **le contrôle et l'Audit entre changement et Stabilité**,**France**, **May 2008** .

تتمحور هذه المقالة حول رضا المسيرين اتجاه مراقبة التسيير باعتباره متغير يفسر الأداء التسييري، مع تحديد العوامل التي تمكن مراقبي التسيير من تعظيم هذا الرضا، وتهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور أداء مراقبة التسيير كمتغير يفسر أداء المؤسسة، وتقديم وسيلة للباحثين لفهمه، وتعرض الكتاب ضمن هذه المقالة لنموذج قياس الخدمة في التسويق "Servuction " وتكييفه مع مراقبة التسيير باعتبار هذه الأخيرة كخدمة لقياس أدائها، من النتائج المتوصل إليها نذكر:

- ✓ يقدم أداء مراقبة التسيير قيمة مضافة لفهم الروابط بين مراقبة التسيير وأداء المؤسسة، رغم أن تفسير أداء المؤسسة عن طريق رضا المسيرين اتجاه مراقبة التسيير ضعيف، نظرا لارتباطه بعوامل أخرى مستقلة عن مراقبة التسيير مثلا كفاءات المسيرين وملائمة الاستراتيجية؛
- ✓ رضا المسيرين اتجاه مراقبة التسيير مهم لتفسير أداء هذه الأخيرة؛
- ✓ نوعية عمل مراقبي التسيير كعامل محدد لرضا مستقبلي المعلومات والتحاليل الناتجة.

2) **Caroline Lambert**, **la Fonction contrôle de gestion**: **contribution à l'analyse de la place des servies fonctionnels dans l'organisation**, **non publieé**, **thèse de doctorat**, **en gestion et management**, **Université Paris Dauphine**, **Paris**, **France**, **2005**.

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تحليل مكانة ودور وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة من خلال إجراء دراستين تطبيقيتين، تمت الأولى على 22 مراقب تسيير في 13 مؤسسة من أجل تحليل وظيفة مراقبة التسيير، أما الثانية تمت بتحليل 12 دراسة حالة مكونة من 73 مقابلة وتحليل لتقارير سنوية من أجل تشكيل أنماط لوظيفة مراقبة التسيير. وتوصلت الدراسة إلى اعتبار وظيفة مراقبة التسيير كمصلحة وظيفية وكنتيجة للعمل الفردي لمراقبي التسيير، ويتم تحديد أدوارها عن طريق: مركزية الوظيفة (السلطة والزبون)، نشاط مراقبي التسيير (مهام، علاقات وصورة) والعقلانية المهيمنة (rationalitè dominante).

3) Vèronique Malleret, l'évaluation des performances des services fonctionnels: une étude empirique, Finance Contrôle Stratégie, volume 1,N1, mars 1998 .

هذه الدراسة عبارة عن مقالة تعالج موضوع تقييم أداء المصالح الوظيفية وممارسات المؤسسات الفرنسية في هذا الموضوع، وتناولت صعوبات تقييمها نظرا للخصائص التي تتميز بها هذه المصالح.

الدراسة التطبيقية تمت في أربع مؤسسات فرنسية و عن طريق استبيان وجه لمراقبي التسيير أو مدراء الادارة المالية لمعرفة ما هي طريقة التقييم المعتمدة. الملاحظ من خلال نتائج الدراسة هيمنة الأدوات التقليدية كمراقبة الموازنات والتقييم من طرف المستوى التسلسلي الأعلى، ورغم تنوع الطرق إلا أن المؤسسات تركز على التكاليف أكثر من النتائج.

4) دبي علي وآخرون، تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية : بين المهام المفترضة والاستغلال الفعلي _دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية_، ملتقي وطني حول واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من أجل استشراف الابداعات المستقبلية، جامعة مُحَّد بوضياف، المسيلة، الجزائر، ماي 2013.

تمحورت هذه المداخلة حول إشكالية الفجوة الحاصلة في مراقبة التسيير بين التقنيات المعتمدة والتي تم تبنيها من طرف مجموعة من المؤسسات الجزائرية مع المهام المفترض أن تؤديها، حيث توصل الباحثون إلى وجود فعلي لهذه الفجوة في المؤسسات المدروسة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها نذكر:

- عدم الاستغلال الكلي للمزايا التي توفرها تقنيات مراقبة التسيير المطبقة في هذه المؤسسات، ما جعل هذه الوظيفة دون روح ودون أثر على أداء المؤسسة؛
- عدم تأدية تقنيات المحاسبة التحليلية لدورها في التسيير الاستراتيجي للتكاليف؛
- عدم اعتماد مصلحة تسيير الموازنات على الأساليب العلمية في التنبؤ بالمبيعات؛
- عدم ممارسة أعمال الرقابة بصورة جيدة عن طريق استخراج الانحرافات ثم تحليلها وتفسير أسباب ظهورها وتحديد الجهات المسؤولة عن وقوعها.

ما يميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة أنها تناولت موضوع تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية بالاعتماد على نموذج تقييم الأداء الوظيفي، هذا الأخير يقوم على أربعة محاور تشمل كل الجوانب المتعلقة بالوظيفة بهدف اصدار حكم على مدى فعاليتها في تأدية مهامها، ما جعلها تشكل نظرة على واقع أنشطة، كفاءات و موارد هذه الوظيفة في المؤسسات الجزائرية بغرض اقتراح مجالات تحسينها، حيث أن أغلب الدراسات السابقة ركزت على أنشطة الوظيفة على حساب كفاءات مراقبي التسيير التي تعد المحرك الأساسي للوظيفة ، كما أنها شملت عينة من المؤسسات بمختلف أشكالها القانونية و أنشطتها.

هيكل البحث:

تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول بعد مقدمة، توزعت الفصول الخمسة إلى أربعة فصول نظرية وفصل تطبيقي، فكان الفصل الأول معنون بالاطار النظري لمراقبة التسيير، حيث تطرقنا فيه إلى مدخل لأنظمة الرقابة في المؤسسة و مختلف أشكالها التي من بينها مراقبة التسيير، هذه الأخيرة مر تطورها بمرحلتين هامتين ما أنتج مراقبة التسيير الكلاسيكية و الحديثة، إلا أن هذا النظام لم يسلم من الصعوبات التي تحد من فعاليته لذا خصصنا الفصل الثاني لأنشطة وظيفة مراقبة التسيير وقد تناولنا فيه أهم أنشطة الوظيفة والمتمثلة في تحليل التكاليف، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة، أما الفصل الثالث فخصصناه لكفاءات وتنظيم وظيفة مراقبة التسيير اللازمة لتنفيذ الأنشطة السابقة الذكر في الفصل السابق، في حين خصص الفصل الرابع لتقييم الأداء وبالتركيز على تقييم أداء مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي كأساس لتقييم أداء مصالح الدعم. بينما الفصل التطبيقي كان بعنوان تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، و تطرقنا فيه لواقع أنشطة هذه الوظيفة و مدى قيامها بالمهام الموكلة لها، ثم قيمنا أداء مختلف محاورها باستعمال نموذج التقييم الوظيفي و مدى وجود فروقات في الأداء تعود لبعض العوامل الموقفية كالحجم و الشكل القانوني؛ و أخيرا ختمنا الموضوع بخاتمة تضم أهم النتائج المتوصل إليها و التوصيات.

تمهيد:

يعتبر تعدد موارد المؤسسة من موارد مالية إلى موارد بشرية وكبر حجمها الدافع إلى ظهور وتطور المراقبة، هذه الأخيرة شكلت حجر الأساس لأي عملية ادارية، حيث تعد الرابط بين مكوناتها من تخطيط، تنسيق وتوجيه، فبدون عملية المراقبة لا يمكن تنسيق الجهود بين مختلف الفاعلين في المؤسسة ولا توجيه مختلف أنشطتهم.

تتعدد أشكال الرقابة في المؤسسة من الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية والخارجية إلى مراقبة التسيير التي تعمل من خلال نشاطها القائم على مجموعة من الأدوات على ضمان أن المؤسسة تستخدم مواردها بكفاءة وفعالية لتحقيق أهدافها المحددة، لذلك سنتكلم في هذا الفصل على بعض الجوانب النظرية المتعلقة بأنظمة الرقابة و بمراقبة التسيير على وجه التحديد من ظهورها و تطورها إلى أهدافها و حدودها.

المبحث الأول: مراقبة التسيير ضمن أنظمة الرقابة

" يرى علماء الاقتصاد والمالية أن أي نظام إداري ومادي لا تتوفر فيه رقابة فعالة ومنتظمة يعتبر نظاما ناقصا يفتقر إلى مقومات وجوده، وهي تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره الغير".[1]

لهذا تعد الرقابة كأحد المكونات الهامة للعملية الادارية ومكملة لباقي المكونات، فهي تعمل على ضمان أن هذه العملية تسير وفقا لما تم التخطيط له، لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الرقابة وتطورها التاريخي ومختلف أشكالها.

المطلب الأول: أنظمة الرقابة

يعرف مصطلح مراقبة "contrôle" غموض كبير ناتج عن تعدد معانيه تبعا لمجالات استعمالها، وقد ينظر لهذا المصطلح من جانبين، حيث يرتبط الأول بتحقيق مراقبة فعالة على المرؤوسين لتوجيه أنشطتهم، في حين يرتبط الثاني بتقييم النتيجة المنتظرة من أي نشاط وإجراء التصحيحات اللازمة.[2]

كما يوجد ابهام في معنى المصطلح حيث أن معنىcontrôle في الفرنسية هي أولا تقنية متابعة وتفتيش تطبق من طرف شخص متخصص (مراقب الضرائب) أما في المعنى الأنجلوساكسوني العبارة "to be Under control" تكون تحت المراقبة تعني التحكم، فالمراقبة مرادف لقيادة احتياطية (وقائية).[3]

بينما في اللغة العربية فنجد مصطلحين هما الرقابة والمراقبة، والتمييز بينهما يتم على أساس وجود عملية التخطيط من عدمها، حيث ترتبط عملية الرقابة دائما بوجود تخطيط يحدد ما يجب أن يراقب ويقيم على أساسها الأداء الفعلي، في حين عملية المراقبة هي التأكد من سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعة سواء وجد التخطيط أم لا.[4]

---

[1] حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الادارية، ط1، دار الحامد، عمان، الأردن، 2011، ص: 25.

[2] Giovani B. Giglioni , Arthur G. Bedeian , A conspectus of management control theory :1900-1972, Academy of management journal, Volume 17,Number 2, June 1974 , P :292

[3] Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et Audit, 2e édition, Economica, Paris, 2009, P :635.

[4] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006 ، ص: 13.

أولا: مفهوم الرقابة وتطورها التاريخي

1. تعريف الرقابة: توجد عدة تعاريف نذكر منها:

تعد المراقبة بالنسبة لـ: فايول إحدى الوظائف الخمسة للإدارة، حيث عرفها بأنها: "**التحقق مما إذا كان كل شيء يحدث بالمطابقة مع الخطة المعتمدة، التعليمات الصادرة و المبادئ المحددة، ويجب تطبيقها على جميع الأشياء في المنظمة**".[1]

كما تعرف بأنها: " **هي إحدى عناصر وظائف العملية الإدارية وتهدف إلى مراقبة العمل وقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط باستخدام معايير رقابية يقارن بها هذا الأداء، وفي ضوء نتائج المقارنة يتم تحديد الإنجازات الإيجابية التي يجب تعزيزها، والانحرافات السلبية التي يجب تصحيحها وتجنبها مستقبلا، وبالتالي تحقيق الأهداف المطلوبة** ".[2]

الرقابة بمعناها التقليدي هي: "**التعرف على الأداء الفعلي للمرؤوسين، وتحليل النتائج التي توصلوا إليها، وحصر الأهداف التي حققوها من خلال ممارستهم للعمل، وسواء كان هذا العمل خاضعا لبرنامج معين، أو طبقا لخطة مرسومة، أو حسب تعليمات و أوامر صادرة من الإدارة العليا أو غيرها من مستويات الإدارة صاحبة السلطة والأمر**"[3]

تعرف كذلك بأنها: "**تشكل لتفتيش ما إذا كان الكل يمر طبقا للبرنامج المكيف للتعليمات المعطاة، تهدف للإشارة للأخطاء ليتم إصلاحها و تفادي الرجوع إليها، وتطبق على الكل الأشياء، الأفراد، الأفعال...الخ**"[4]

كما تعرف بأنها: "**عملية التحقق من النتائج بهدف تحديد الأخطاء و الانحرافات، و تطبيق التصحيحات الملائمة**"[5].

[1] Giovani B Giglioni , Arthur G Bedeian, op.cit. pp :294-295.

[2] حسين حريم، مبادئ الادارة الحديثة (النظريات-العمليات الادارية-وظائف المنظمة)،ط1،الحامد،عمان،الاردن،1426هـ-2006م، ص:302.

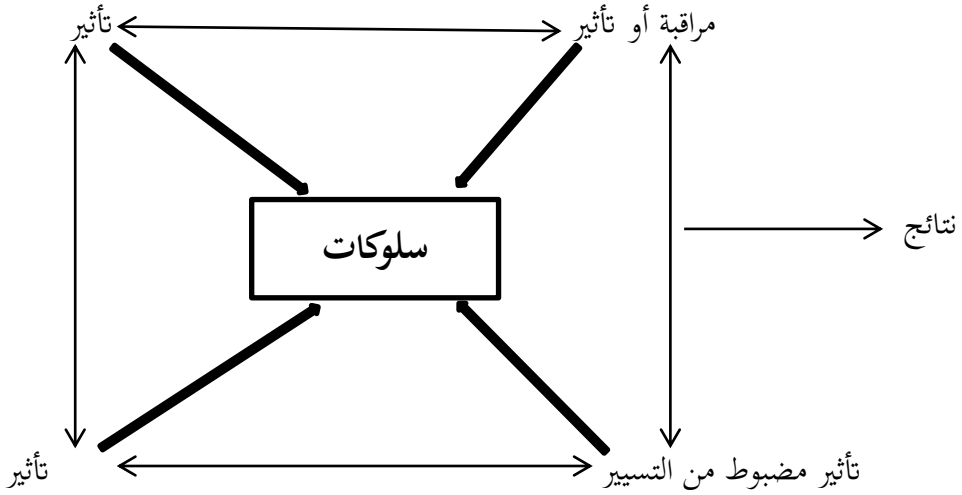
[3] أحمد محمد المصري، التخطيط و المراقبة الادارية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 2007،ص:134.

[4] P. Boisselier et autres, contrôle de gestion, Vuibert, Paris, 2013, p :7.

[5] الداوي الشيخ، اقتصاد و تسيير المؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص:185.

تعرف كذلك بأنها" **كل تأثير ابداعي متسلسل، يعني بنوع من الانتظام**" و وفقا لهذا التعريف نكون في وضعية مراقبة عندما يتأثر سلوك الفرد بواسطة بعض الأشياء أو شخص ما.[1]

الشكل رقم(01): المراقبة كتأثير ابداعي منتظم



Source :Ève Chiapello, op.cit,p :53.

من خلال الشكل السابق يظهر أن السلوكيات تخضع لعدة تأثيرات ومصادر للمراقبة، والتي تتبادل التأثير فيما بينها، حصيلة هذه التأثيرات تصل لنوع من السلوكيات، وبالتالي تنتج نتائج أو مخرجات معينة بالنسبة للمؤسسة.

الأخذ بعين الاعتبار لكل التأثيرات ستبطئ العمل التنظيمي، فهذه التأثيرات قد تكون من وسائل المراقبة المحددة من طرف الإدارة بغية التحكم في المؤسسة، وهذا النوع يتم بالرجوع للأهداف وهو ما يذهب له أغلب المنظرين، وقد تكون ناتجة من ثقافة* المؤسسة أو الضمير المهني للفرد وتتميز بصعوبة أكبر في التحكم فيها من طرف المسيرين، إذا تطلبت مجموع العوامل التنظيمية التي تلزم الفرد ضبطها لهذا الغرض بالاستعانة بفكرة المعيار الموجود مسبقا، أما اذا لم تكن كذلك فحتى المعيار الموجود مسبقا سيؤدي إلى حصر المراقبة في عملية اختيارية توضع لغايات المراقبة.

يقترب هذا التحليل كثيرا من تحليل Hopwood، حيث يفرق بين مختلف عوامل التأثير؛ والتي ليست كلها قابلة للتحكم من طرف المسيرين من جهة، والمراقبة الاجمالية للمؤسسة الناتجة من جهة أخرى. ووفقا له هناك ثلاث

[1] Eve Chiapello, les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence :un essai d'organisation de la littérature, comptabilité-contrôle-audit, tome 2, 1996 /2, PP :52-53.

*"**تعرف ثقافة المنظمة بأنها "نظام من القيم و المعتقدات يتقاسمها أعضاء التنظيم و تصبح موجهة للسلوك الفردي و الجماعي و المنظمي، حيث تتأثر ببيئة الأعمال، أفكار و أراء القادة الاستراتيجيون و خبرتهم**"، صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبي، الادارة و الأعمال،ط4 ، دار وائل للنشر ، عمان، الأردن، 2014، ص ص: 128-129

مجموعات كبرى للمراقبة تبعا لعوامل التأثير: المراقبة الإدارية(Contrôle administratif)، مراقبة اجتماعية (Contrôle sociaux) والمراقبة الذاتية(Autocontrôle). التفاعل والتوافق بين هذه المجموعات يشكل المراقبة الاجمالية للمؤسسة، وبالتالي تعتبر المراقبة كناتج لجميع التأثيرات على العمل[1].

نستخلص من التعاريف السابقة أن المراقبة عبارة عن:

- ✓ قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط لتحديد الانحرافات وتطبيق التصحيحات المناسبة؛
- ✓ وجود معايير رقابية؛
- ✓ تتم على عمل يخضع لبرنامج معين أو خطة محددة أو تعليمات صادرة؛
- ✓ تطبق على كل الأشياء، الأفراد والأفعال؛ كما أضاف"Eve Chiapello" أنها تخضع لعدة تأثيرات منتظمة.

من خلال ما سبق يمكن صياغة العناصر السابقة في التعريف التالي للمراقبة: **"هي قياس الأداء الفعلي لعمل يسير وفق برنامج، خطة أو تعليمات محددة، وتشمل كل الأشياء، الأفراد والأفعال، التي تخضع لعدة تأثيرات منتظمة، بغرض تحديد الانحرافات عن ما تم تحديده من برامج وخطط وتعليمات، لاتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة."**

2- التطور التاريخي لمفهوم وممارسة الرقابة: يقسم التطور التاريخي للرقابة و ممارستها إلى خمسة مراحل أساسية، نلخصها فيما يلي:[2]

2-1 مرحلة العصور القديمة (antiquité):

وجدت ممارسات المراقبة في هذه المرحلة نظرا للحاجة لأخذ الأثر الفعلي لمختلف المبادلات العمومية و/أو الخاصة، حيث تعود في المقام الأول لتجربة "البابليون" تحت حكم " السومرية حمورابي"؛ الذي فرض مسك مخطط محاسبي ودليل مفصل لإجراءات المبادلات، و ألزم المفاوضون مسك حسابات ملخصة والقيام بمقارنات بين فترة و أخرى من أجل إظهار الأرباح المحققة والخسائر المحتملة[3].

وتأتي في المقام الثاني التجربة المصرية، حيث تميزت بالممارسات البنكية المتقدمة تحديدا تقنيات التحويلات البنكية، بالإضافة إلى التقنيات المحاسبية والتي أصبحت كباقي العلوم، كذلك خلال نفس الفترة تميزت التجربة الرومانية ببعض

[1] Eve Chiapello,op.cit.,pp :53-54.
[2] Jamel Eddine Ziedi, contrôle de gestion et analyse stratégique, l'imprimerie officielle de la République Tunisienne, Tunisie, 2003, p :15.
[3] IBID, op.cit., p :16 .

المحاولات المحاسبية كمسك أول دفتر للتسجيل(L'Adversaria) والذي يلخص الوضعية بين الزبائن والموردين، بالإضافة لهذا ظهور مفاهيم محاسبية كالمدين والدائن، مبدأ تقسيم المهام بين المراقبين والمنفذين، حيث يعتبر هذا الأخير مبدأ أساسي للمراقبة حاليا، فقد ارتبطت فكرة المراقبة كثيرا بمنظور مسك الأثر.[1]

ما يلاحظ حول فكرة المراقبة خلال هذه المرحلة أنها قامت على أساس المقارنة بين الفترات، ما يعني اعتمادها على المعيار كأساس للمقارنة منذ ظهورها.

2-2 مرحلة العصور الوسطى:

ارتبطت المحاولات لتطبيق المراقبة خلال هذه المرحلة بنظام المعلومات المحاسبي، يعني تقنيات التفتيش (vérification)، بالإضافة للتجربة الأوروبية المتأثرة جدا بالكنيسة والادارة العمومية، خاصة نظام المعلومات لتسيير ملكية الامبراطورية الموضوعة من طرف الامبراطور "Charlemagne".[2] فقد ظهرت الحاجة إلى وجود السلطات الثلاث في نظام الدولة في أوروبا وهي السلطة التشريعية، القضائية والتنفيذية، وتميزت بإنشاء غرفة محاسبة باريس من طرف الملك سانت لويس، فقد أوكلت لها مهام الرقابة على الحسابات وإصدار الأحكام.[3]

ومع ظهور المحاسبة التحليلية للاستغلال في أوروبا كأداة للمراقبة على الأعمال، خلال نفس الفترة في العالم الاسلامي منذ الملك " مالك ابن مروان" حتى نهاية القرون الوسطى، تم الاهتمام بمجال الادارة والمراقبة، هذه الأخيرة كانت غرض عدة كتابات ومحاولات التطبيق خاصة في المجال العمومي، وفيما يخص المراقبة المطبقة من طرف الدولة الإسلامية على النشاط الاقتصادي في الماضي، نميز أساسا من بين هذه الكتابات الماروردي الذي عالج في كتابه "قانون السلطان" موضوع أساسي: التنظيم دورة و إجراءات الإدارة الإسلامية، حيث ركز على شرعية التبادلات وضرورة المسؤولية والمراقبة لمختلف هيئات هذه الإدارة من مجلس الإدارة حتى العون المحاسبي مراقب النفقات البسيط، ثم كتاب ابن تيمية حول وظيفة الاستشارة والمراقبة للحياة الاقتصادية والاجتماعية، ويدرس إمكانية إعداد لجنة مركزية خارج الفئات الثلاثة للسلطة (التشريعية، التنفيذية والقانونية) لتطبيق مراقبة مباشرة على النشاط الاقتصادي للمفاوضين والصناع تحديدا، وتعمل هذه اللجنة على مكافحة الفساد، المضاربة، الاستغلال، التزوير والغش، وتكلف بمراقبة المبادلات في السوق، الأسعار، أدوات القياس المستعملة من طرف التجار والمصنعين، بالإضافة إلى نصح

[1] Jamel Eddine ziedi,op.cit ,p :16 .
[2] IBID ,p :16 .
[3] حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص:26.

الأعوان الاقتصاديون في حل مشاكلهم ومعاقبة من لا يحترم التنظيم المعمول به. بالإضافة إلى ذلك هناك آخرون تكلموا عن الإدارة و المراقبة في كتاباتهم، مثل الغزالي في كتابه " النصائح الضرورية للملك".

أما من ناحية الممارسة، فبالإضافة إلى المراقبة الإجمالية للنشاط الاقتصادي التي يسميها الأوروبيون سابقا "MATHESSEN"، فرضت الدولة الإسلامية على القطاع العمومي وحتى المفاوضون والمصنعون الخواص نظام للتفتيش "Vérification"والمراقبة؛ يقوم على نظام معلومات محاسبي يسمى نظام الدواوين"dawawine"، يتكون هذا النظام من مجموعة السجلات المحاسبية وفقا لطبيعة النشاط تسمى الديوان "Diwane "، فمثلا نجد سجل التبادلات المالية لتفتيش العمليات المالية من الانحرافات والغش، وتشكل هذه السجلات بغرض تجميعها دوريا في يوميات "Journaux" إجمالية من أجل التفتيش الدوري للوضعية، تعتبر هذه اليوميات في نهاية السنة كوثيقة مرجعية لتأسيس ميزان عام يسمح بتحديد الوضعية العامة تسمى سابقا الخاتمة "El Khetma"، ويتم ضمان هذه المهام من أعوان محاسبة مختصين مكونين في هذا المجال[1].

2-3 مرحلة من نهاية القرن 15 حتى نهاية القرن18 :

تتميز هذه المرحلة بكونها أكثر ازدهارا في مجال تعميم واتقان تقنيات التفتيش لضمان المتابعة "Surveillance" للأنشطة وهذا يرجع إلى الرياضي "Lucas Pacioli "؛ الذي طرح لأول مرة في 1494 كتابه " Summadi Arithmética Géométrica " بطريقة واضحة المبادئ الأساسية وأليات سير المحاسبة " القيد المزدوج "، حيث أصبح لها الفضل في التطور الذي نعرفه حاليا لأنظمة المعلومات المحاسبية أساس كل أنشطة المراقبة، وأعتبر هذا الكتاب الانطلاقة لمعرفة هذه المحاسبة الجديدة في كل البلدان الأوروبية تقريبا، بالمقابل ظهرت عدة أعمال لتحسين هذه التقنية المحاسبية الجديدة مثل:

- ✓ ادخال الأرقام العربية مكان الأرقام الرومانية لتسهيل مسك المحاسبة؛
- ✓ تولد تحاليل محاسبية بمضاعفة الحسابات حسب الطبيعة؛
- ✓ تشكيل عرض محاسبي للميزانيات وحسابات الاستغلال.

وما يلاحظ أن هذه المرحلة حددت محاولات المراقبة أكثر، حيث تجاوزت منظور التفتيش "Vérification"إلى المتابعة "Surveillance"، ما ساهم في ظهور تقنيات المراقبة على أساس محاسبي مثل: المراقبة الداخلية والمراجعة[2].

[1] Jamel Eddine ziedi, op.cit.,p p :16-18 .
[2] IBID ,p p :18-19.

2-4 مرحلة من القرن19 حتى بداية القرن 20:

تتميز هذه المرحلة بتطور مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث أعطى تطور التجارة والصناعة في انجلترا وفي بلدان أوروبية أخرى، لمحاسب القرن التاسع عشر حافزا ضروريا لمحاولة تحسين طرقها و ممارساتها، بالإضافة إلى تأسيس جمعيات محاسبين في أوروبا و الو.م.أ منها: معهد المحاسبين القانونين في أسكتلندا، والتي تعتبر من أقدم جمعيات المحاسبين والمراجعين التي أنشئت في 1854، إذن تميزت هذه المرحلة بتطور ممارسات المراقبة على أساس محاسبي تحديدا تقنيات المراقبة الداخلية و المراجعة الداخلية والخارجية، حيث اعتبرت هذه الأشكال الأكثر فعالية وصرامة في مجال التفتيش والمتابعة لصدق المعلومات المحاسبية والحفاظ على ثروة الملاك، وفي الفترة الممتدة من القرن التاسع عشر حتى بداية القرن العشرين كانت ممارسة المراقبة مرتبطة بأساس محاسبي وبمنظور المتابعة.[1]

2-5 مرحلة من بداية القرن العشرين حتى يومنا هذا:

عرفت بداية هذه المرحلة تطور نوعي لأنظمة المعلومات على أساس محاسبي، فظهور المحاسبة التحليلية للاستغلال غير رهان المراقبة و أدى إلى ظهور شكل جديد للمراقبة سمي "مراقبة التسيير"، حيث يعود هذا للتطور الذي عرفته المؤسسة الأمريكية انطلاقا من سنوات الثلاثينيات، ما أدى إلى زيادة الحاجة لدى المسيرين للتقييم والتحكم فيها نظرا لتأثرها بمعطيات داخلية خاصة كبر حجم هذه الوحدات، ومعطيات خارجية تتعلق بالبيئة خاصة أزمة 1929 في هذا الاطار أنشئ في 1931 معهد المراقبين الأمريكيين* ما ساعد في الظهور الرسمي لمراقبة التسيير، بحيث تعتبر كشكل جد متطور أو إجمالي أكثر في المنظمة[2].

نستخلص من هذا التطور التاريخي للمراقبة أنه ارتبط ارتباطا وثيقا بظهور وتطور المحاسبة، وهذا ما أعطاها في البداية توجه محاسبي بحت.

ثانيا: اشكال المراقبة

توجد عدة أنماط(Typologies) لأشكال المراقبة التي طرحت من طرف الكثير من الكتاب في مجال التسيير، حيث نذكر منها نمط Ouchi 1980 والذي صنفها إلى مراقبة سوق، بيروقراطية- عشيرة (جماعة clan) وتلك

[1] Jamel Eddine ziedi, op.cit. ,p p :19-20.

* L'American Controllers Institue

[2] IBID,p :20 .

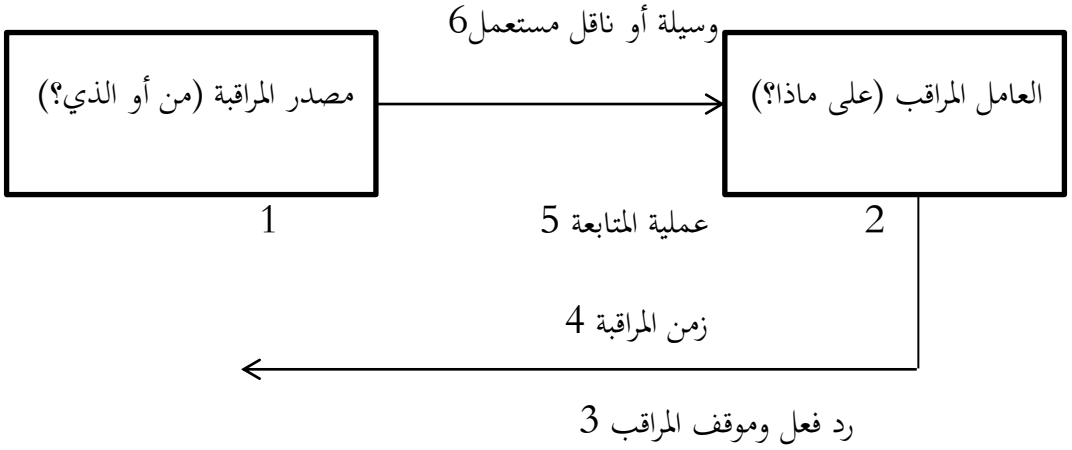
الخاصة بـ Hofstede 1981 (روتينية، المحاولة–الخطأ، الخبرة، الحدس، الحكم، السياسية)، ومن أهم الأنماط تلك الخاصة بـ: Anthony 1965 (مراقبة عملياتية، مراقبة التسيير، مراقبة الاستراتيجية).[1]

1- تعريف اشكال المراقبة: شكل مراقبة هو كل مجموعة متكاملة مترابطة تدمج العوامل الستة التالية:[2]

- ✓ مصدر التأثير(من يطبق التأثير)؛
- ✓ على ماذا يطبق التأثير؛
- ✓ رد فعل من يخضع للتأثير وموقفه اتجاه المراقبة؛
- ✓ الأوقات المميزة إن وجدت، أين تطبق المراقبة؛
- ✓ العملية التي يطبق من خلالها التأثير؛
- ✓ الوسيلة أو الموجه المستعمل.

الشكل التالي يوضح العوامل الستة السابقة.

الشكل رقم(02): شكل المراقبة



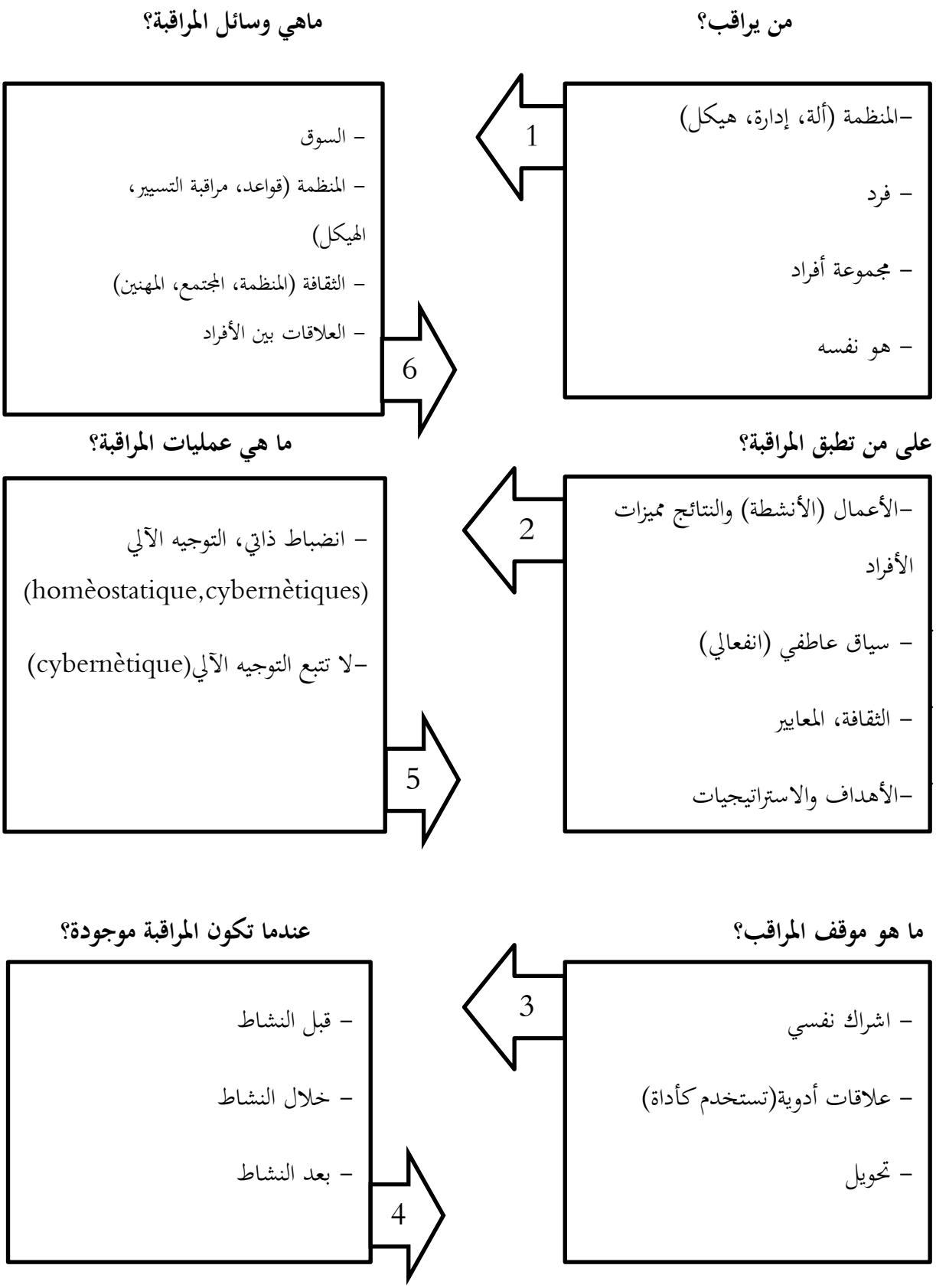
Source : Ève Chiapello, op.cit ,P :54 .

يسمح لنا هذا الشكل بتحديد ستة محاور ممكنة لتصنيف مختلف أشكال المراقبة، وأغلب الكتاب طرحوا أنماط يفضلون فيها أحد هذه المحاور الستة.

2- تصنيف أشكال المراقبة: قام Eve Chiapello بتصنيف عدة نماذج معروفة في مجال المراقبة التنظيمية وفقا للمحاور الستة المذكورة سابقا، سنتطرق لها فيما يلي:

[1] Eve Chiapello, op.cit. p :52.
[2] IBID,p :54 .

الشكل رقم(03): الأبعاد الستة لتحليل أشكال المراقبة في المنظمة



Source : Ève Chiapello, op.cit., p :55.

2-1: من الذي يطبق المراقبة: من أهم الأنماط التي تندرج ضمن هذا المحور نذكر[1]:

Dalton 1971 اقترح تصنيف المراقبة إلى:

- ✓ مراقبة تنظيمية: تطبق من طرف المنظمة (مخططات و أهداف المنظمة تترجم في قياس الأداء وتعطي مجال للمتابعة ولأنشطة تصحيحية)؛
- ✓ مراقبة اجتماعية: تطبق من طرف المجموعة(مراقبة من المجموعة لاشتراك كل عضو، مراقبة الانحراف عن المألوف، آلية الفصل)؛
- ✓ مراقبة ذاتية: التحفيز: تطبق من طرف الفرد نفسه(تحديد ذاتي للأهداف، التحفيز، إرادة إنجازها)

تعمل الفئات الثلاثة وفقا لمخطط التوجيه الآلي *Cybernétique : معايير- إنجازات- تصحيح الانحرافات عن المعايير.

Hopwood 1974: يصنف المراقبة إلى:

- ✓ مراقبة إدارية(قواعد- إجراءات- مراقبة التسيير- هيكل رسمي- توظيف- تكوين- جزاء، عقاب- قنوات اتصال...الخ)؛
- ✓ مراقبة اجتماعية: تأثير متبادل من الواحد على الآخر؛
- ✓ المراقبة الذاتية كما ذكرها سابقا(Dalton 1971).

تميز عن Dalton 1971 بمحدودية المراقبة الإدارية والاجتماعية بدون الرجوع إلى عملية التوجيه الألي (Cybernétiques).

Scott 1992 صنف المراقبة إلى:

- ✓ مراقبة ما بين الأفراد فيها "النجاح" مرتبطا بالفرد الذي يطبق التأثير إما بفضل مؤهلاته الشخصية (سلطة pouvoir)، أو بفضل المنصب الذي يشغله ودوره التنظيمي(سلطةautorité).
- ✓ مراقبة غير شخصية: لا تمر عبر علاقات من شخص لشخص؛ تطبق هذه المراقبة بواسطة نظام تقني أو بيروقراطي.

[1] Eve Chiapello,op.cit.,p :56.

* هو ذلك العلم الذي يهتم بتنظيم ومراقبة الحركة عند الانسان والآلات والأنظمة السياسية وهو علم حديث نسبيا- الداوي الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص:108.

- ✓ الثقافة: مراقبة منضوية (داخلية) (intériorisé) تطبق من طرف الفرد نفسه بعد مطابقة بين معايير وقيم المجموعة.

تميزت عن النمطين السابقين بفصل المراقبة الإدارية بين ما يمر بواسطة فرد وما يمر بواسطة نظام تقني أو بيروقراطي، وجمع المراقبة الاجتماعية والمراقبة الذاتية في مراقبة منضوية (داخلية).

Reeves et Woodward 1970 صنف المراقبة إلى:

- ✓ مراقبة غير شخصية آلية: آليا، آلات، إنتاج متواصل؛
- ✓ مراقبة غير شخصية إدارية: قواعد إدارية، أنظمة قياس ومراقبة التكاليف؛
- ✓ مراقبة شخصية: التسلسل المباشر.

تميزت بانقسام المراقبة غير الشخصية إلى فئتين، و لا وجود للمراقبة الاجتماعية و لا المراقبة الذاتية.

اقترح Eve Chiapello نمط يلخص الأنماط السابقة و يضم:

- ✓ مراقبة تطبق من طرف المنظمة غير شخصية آلية- غير شخصية إدارية- ذات طابع شخصي مرتبطة بالدور الرسمي(سلطة تسلسلية)؛
- ✓ مراقبة تطبق بواسطة سلطة شخصية للشخص: مراقبة ذات طابع شخصي غير مرتبطة بدور رسمي(مواهب)؛
- ✓ مراقبة تطبق بواسطة ضغط المجموعة: دور الثقافة، معايير سلوكيات المجموعة؛
- ✓ مراقبة تطبق من الفرد نفسه: تحفيز، تحديد ذاتي للأهداف، الثقافة والمعايير الداخلية، قيود ذاتية.

2-2 ما هو غرض المراقبة ؟ أو على ماذا تطبق المراقبة؟ يتضمن هذا البعد الانماط التالية[1]:

Ouchi et Maguire 1975 صنف المراقبة إلى:

- ✓ مراقبة السلوكات؛
- ✓ مراقبة النتائج.

ماثل الكاتبين مراقبة السلوكات بالمراقبة الشخصية ومراقبة النتائج بالمراقبة غير الشخصية.

[1] Eve Chiapello,op.cit.,p :57.

Ouchi 1977 صنف المراقبة إلى:

- ✓ مراقبة السلوكيات؛
- ✓ مراقبة النتائج؛
- ✓ مراقبة تكرار(عادة) لا توجد مراقبة أخرى إلا اختيار الأفراد عند الدخول، المراقبة التكرارية لا تتميز بهدف المراقبة.

Merchant 1982,1985 صنف المراقبة إلى:

- ✓ مراقبة النتائج؛
- ✓ مراقبة الأنشطة(الأفعال) (قيود على السلوكيات- المركزية- قيود المسؤولية الكشف قبل الأعمال- مراقبة اللاحقة للأعمال)؛
- ✓ مراقبة الأفراد: تعمل من خلال المراقبة الاجتماعية والمراقبة الذاتية(توظيف- تكوين- ثقافة- جزاء جماعي...الخ).

Fiol 1991 هذا النموذج استعمل بعدين حيث صنف المراقبة إلى:

- ✓ التحكم في الأنشطة حسب القواعد والإجراءات؛
- ✓ التحكم في التسيير بالنتائج (مراقبة التسيير)؛
- ✓ التحكم في السلوكيات بعوامل الرضا؛
- ✓ التحكم في هوية المؤسسة بالقيم.

أدخل Fiol 1991 فكرة مراقبة ثقافة المؤسسة- تعويض فكرة مراقبة الأعمال أو السلوكيات من النموذج السابق بمراقبة الأنشطة، بالمقابل أضاف Fiol 1991 التحكم في السلوكيات لمراقبة في سياق تخصيص العمل.

Anthony 1965-1993 : اقترح تصنيف المراقبة إلى:

- ✓ مراقبة استراتيجية: اختيار الأهداف والاستراتيجيات؛
- ✓ مراقبة التسيير: مراقبة تطبيق الاستراتيجية؛
- ✓ مراقبة المهام: مراقبة تنفيذ الأعمال(الأنشطة).

يلاحظ أن مراقبة التسيير هي مراقبة نتائج، أما مراقبة المهام هي مراقبة أنشطة.

Mintzberg 1982, 1990 قام بتصنيف المراقبة إلى:

- ✓ تنسيق عن طريق ضبط متبادل؛
- ✓ تنسيق بالإشراف المباشر؛
- ✓ تنسيق بمقايسة(توحيد) نهج العمل؛
- ✓ تنسيق بمقايسة(توحيد) النتائج؛
- ✓ تنسيق بمقايسة(توحيد) المؤهلات والمعارف؛
- ✓ تنسيق بمقايسة(توحيد) المعايير، قواعد السلوكيات.

يقترح Eve Chiapello النموذج التالي كملخص للنماذج السابقة:

- ✓ مراقبة الأنشطة، السلوكيات، نهج العمل، الأنشطة، المهام؛
- ✓ مراقبة النتائج؛
- ✓ مراقبة مميزات الفرد، المؤهلات والمعارف؛
- ✓ مراقبة سياق تخصيص العمل؛
- ✓ مراقبة هوية، ثقافة، معايير وقواعد السلوك؛
- ✓ مراقبة اختيار الأهداف والاستراتيجيات.

2-3 ما هو موقف المراقب؟ يضم الأنماط التالية[1]:

Etzioni 1961, 1971 اقترح النموذج التالي:

- ✓ موقف إيجابي، التزام، اشراك نفسي، تغذي الفرد المراقب إراديا، الأحاسيس الإيجابية اتجاه المنظمة؛
- ✓ موقف التقييم، مشاركة، علاقة حساب، الفرد المراقب له علاقة بالمنظمة التي تستخدمه كوسيلة و تؤسس على الحساب يبحث عن إرضاء حاجاته، سيكون حساس خاصة للمكافآت التي تسمح بزيادة رفاهيته المادية؛
- ✓ موقف سلبي، تحويل، علاقة قيود.

الفرد المراقب هو ضد إرادته، هو في وضعية استسلام في سجن وقيد مادي غير متوقع.

[1] Eve Chiapello,op.cit.,p :58.

ما يلاحظ على هذا النموذج أن:

- ✓ أغلب المؤسسات تحدد علاقات استخدام كوسيلة مع مستخدميها، بعضها يستفيد من الإشراك النفسي لعمالها، أما صنف التحويل(قيد مادي) أقل ملائمة بالنسبة للمؤسسات عموما.

Comman et Nadler 1977 اقترح النموذج التالي:

- ✓ مراقبة خارجية (نظام عقاب- جزاء مرتبط بقياس الأداء: هو من قبل التحفيز والقيد المادي)؛
- ✓ مراقبة داخلية (تعمل على التوفيق بين مراقب الأهداف وعلى قدرته على تحفيز نفسه لبلوغ الأهداف التي تفاوض عليها) .

ما يلاحظ أن المراقبة الخارجية هي صيغة مخففة للعلاقة التي تستخدمه كوسيلة لـ: Etzioni والمراقبة الداخلية للإشراك النفسي.

يقترح Eve Chiapello النموذج الملخص التالي وهو ذلك الخاص بـ Etzioni:

اشتراكا نفسي- علاقة تستخدمه كوسيلة- تحويل.

2-4 عندما تكون المراقبة موجودة من قبل: من أهم الأنماط التي تندرج ضمن هذا البعد نذكر[1]:

Newman 1975 اقترح:

- ✓ مراقبة على المديرية، توجيه: ضبط النشاط وتوجيهه قبل الإنجاز(تخصيص الموازنة مثلا)؛
- ✓ مراقبة حسب الاختيار، فحص: اختيار الأنشطة خلال النشاط؛
- ✓ مراقبة لاحقة للنشاط: مقارنة النتائج بالمعايير.

Koontz et Bradsies 1972 اقترح:

- ✓ مراقبة بالتغذية العكسية: مراقبة بعدية بمقارنة النتائج للمعيار المنتظر؛
- ✓ مراقبة بالتغذية الأمامية(Feed forward): استباق النتائج، مراقبة استنتاجية بين النتائج التي نقدمها وتلك التي نرغب فيها.

[1] Eve Chiapello,op.cit.,p :59.

يلاحظ أنه لم يتكلم عن تصفية الأنشطة خلال الإنجاز، وتتجاوز المراقبة بالتغذية الأمامية فكرة المراقبة الاستنتاجية، يعني استباق مستمر للنتائج المنتظرة، قبل النشاط و كذلك خلال النشاط.

Flamholtz, Das et Tsui 1985 اقترح:

- ✓ التخطيط كألية للمراقبة: شكل مسبق للمراقبة؛
- ✓ القياس كألية للمراقبة: أثر رجعي للمراقبة في وظيفتها للإعلام؛

شكل سابق (ex-ante) بناء على التوقعات لتركيز الاهتمام وتغذية عملية من نوع تغذية امامية؛

- ✓ التغذية العكسية كألية للمراقبة: أثر رجعي للمراقبة، تسمح بالنشاط التصحيحي وتحفيز المسؤولين.

يلاحظ على هذا النموذج أنه يمزج بين الوسيلة، زمن المراقبة، والزمن الذي تتدخل فيه.

Bouquin 1991 اقترح:

- ✓ عملية انهاء (Finalisation)، قبل النشاط: تجمع مراحل التشخيص، تقسيم الغايات، تخصيص الموارد وضبط نظام التحفيز؛
- ✓ عملية القيادة، خلال النشاط: ملاحظة الأنشطة و أثرها مباشرة أو بواسطة نظام المعلومات و تدخل تصحيحي؛
- ✓ عملية بعد التقييم، بعد النشاط: في هذا المجال ليس ممكنا تصحيح النشاط، من المحتمل كمصدر تعليم(تمهين) بالنسبة للأنشطة المستقبلية.

يلاحظ على هذا النموذج أنه يجمع بين شكل المراقبة ووقتها.

Perrow 1967, 1970 اقترح:

- ✓ تنسيق بالتخطيط (استنتاجي apriori)؛
- ✓ تنسيق بالتغذية العكسية (خلال النشاط، بالضبط المتبادل).

Anthony 1965, 1993 اقترح:

- ✓ مراقبة استراتيجية(مراقبة اختيار الأهداف والاستراتيجية) مراقبة مسبقة؛
- ✓ مراقبة التسيير(مراقبة الموارد المخصصة لبلوغ الأهداف) مراقبة خلال وبأثر رجعي؛

- ✓ مراقبة المهام(مراقبة انجاز وتنفيذ الموارد) مراقبة خلال وبأثر رجعي.

هذا النموذج يمزج بين أفق الوقت المختلفة، زمن مختلف مقارنة بالنشاط والذي يطابق هذا البعد للتحليل، عوامل مراقبة مختلفة(البعد الثاني)، وسائل المراقبة مختلفة(البعد السادس) وكذلك افراد مراقبين مختلفين.

اعتبرEve Chiapello نموذج H.Bouquinكنموذج يلخص هذا البعد:

- ✓ تخطيط، انهاء(توجيه finalisation)، مراقبة استراتيجية: قبل النشاط؛
- ✓ قيادة: خلال النشاط(اختيار الأنشطة ،مراقبة التنفيذ، تغذية عكسية على النتائج الجزئية، المراقبة بالتغذية الأمامية على النتائج المستقبلية، ضبط متبادل، أنشطة تصحيحية)؛
- ✓ بعد التقييم: بعد النشاط(مراقبة بلوغ الأهداف، مراقبة انجاز المهام، تغذية عكسية على النتائج النهائية، تغذية التمهين(التعلم)).

2-5 ماهي آليات وعمليات المراقبة؟ شمل هذا البعد نموذج Hofstede 1978, 1981 فقط.[1]

Hofstede 1978, 1981 ، حيث يعد هذا الأخير من الكتاب النادرين الذين بحثوا لوصف عمليات مراقبة أخرى لا تمر عبر الرجوع لمعيار وضبط، إما نتائج، إما معيار، عن طريق حلقة مفعول رجعي فاقترح:

أ-السير وفقا لنموذج توجيه آلي(Cybernétiques) أو انضباط ذاتي(homéostatiques) وتنقسم إلى:

- ✓ مراقبة روتينية: تكرار للمهام وغياب الابهام، قيادة ممكنة عن طريق القواعد والإجراءات، وحتى آليا؛
- ✓ مراقبة حسب خبير: تكرار النشاط بالنسبة للخبير بفضل خبرته المتراكمة؛ مراقبة روتينية بالنسبة للخبير، مراقبة بالخبير بالنسبة للأخرين؛
- ✓ المراقبة بالمحاولة والخطأ: تمهين(تعليم) تدريجي لكن بعدي؛ تقدم بالنسبة للأنشطة المستقبلية.

ب-سير وفقا لنموذج ليس له توجيه آلي (non Cybernétiques)وتنقسم إلى:

- ✓ مراقبة حدسية: يطبق الحدس فقط في الأنشطة المنفذة لبلوغ الأهداف التي تكون واضحة وقابلة للقياس؛
- ✓ مراقبة بالحكم، يطبق الحكم على الأنشطة كتقييم المخرجات التي هي مبهمة، مع ذلك الأهداف واضحة؛
- ✓ مراقبة سياسية: الأهداف، قياس المخرجات اختيار الأنشطة الممكنة...الخ كلها مبهمة.

تجدر الاشارة إلى أن اغلب نماذج المراقبة هي عبارة عن عملية توجيه آلي(Cybernétiques).

[1] Eve Chiapello,op.cit.,p :60.

2-6 ماهي وسائل و أساليب وأدوات المراقبة: تضم الانماط التالية[1]:

Fiol 1991 اقترح:

- ✓ مراقبة عن طريق القواعد والإجراءات؛
- ✓ مراقبة التسيير؛
- ✓ مراقبة عن طريق عوامل الرضا (إذا كان الأعوان سعداء بالعمل سيعملون أفضل، دور المجموعات الصغيرة، نوع من القائد...الخ)؛
- ✓ مراقبة عن طريق الثقافة.

بالنسبة لـ: Fiol الثقافة هي وسيلة للمراقبة وعامل يراقب في نفس الوقت.

Ouchi 1979, 1980 et WilKims et Ouchi 1983 اقترحا :

- ✓ تنسيق عن طريق آليات السوق(منافسة، ضبط عن طريق السعر، البحث عن الفائدة الفردية)؛
- ✓ تنسيق عن طريق البيروقراطية(تنظيم رسمي، تسلسلي، قواعد وإجراءات، تقييم الأداء الفردي والاشراك في الحياة التنظيمية)؛
- ✓ تنسيق عن طريق الجماعة(الأهداف الفردية تتطابق مع أهداف المنظمة، اشراك قوي جدا، ثقافة متقاسمة).

يتضمن التنسيق عن طريق البيروقراطية نوعي المراقبة الأولين عند Fiol 1991.

Bouquin 1991 اقترح:

- ✓ الحل البيروقراطي (تجزئة المهام، قواعد وإجراءات، العودة لطريق تسلسلي، معلومات نازلة، مراقبة التنفيذ" رغم الافراد ")؛
- ✓ الإدارة بالأهداف (مراقبة "مع الأفراد"، نشاط تبعا للأهداف، تحفيز عن طريق تنشيط احتياجات الإنجاز، قواعد لعب واضحة)؛
- ✓ نظرية Z (يفضل اعتبار الأهداف طويلة الأجل، الأفراد يتقاسمون الأهداف للأجل الطويل للمنظمة؛ طقوس(خرافات)).

[1] Eve Chiapello,op.cit.,,p :61.

الإدارة بالأهداف تعيد مراقبة التسيير لنموذج Fiol 1991 ، أما الحل البيروقراطي للمراقبة بالقواعد والإجراءات، نظرية Z تعيد فكرة الرقابة بالثقافة.

Flamholtz, Das et Tsui 1985 اقترح:

- ✓ نظام نواة المراقبة: يشتغل وفقا لنموذج توجيه آلي(Cybernétiques) للمراقبة(بعد4)
- ✓ عوامل السياق:(هيكل المنظمة، ثقافة المنظمة، بيئة المنظمة، القيم، ثقافة المجتمع المدني، ثقافة المنظمات المهنية، ضغط وطلب الزبائن).

اقترح EveChiapello نموذج مختصر لهذا البعد:

- ✓ المراقبة عن طريق السوق، ضغط الزبائن.
- ✓ المراقبة عن طريق المنظمة: (قواعد وإجراءات بيروقراطية، مراقبة التسيير وفق نموذج توجيه آلي (Cybernétiques) مؤسس على القياس، الإدارة بالأهداف، هيكل رسمي)؛
- ✓ مراقبة عن طريق الثقافة: (التنظيم، نظرية Z، الجماعة، المجتمع، المهنيين)؛
- ✓ مراقبة عن طريق تفاعلات فردية: مجموعات صغيرة، زعيم، حماس العمل.

ما يلاحظ حول هذا التصنيف رغم أنه شمل مختلف كيفيات المراقبة في المنظمات؛ إلا أنه لم يعطي مكانة معتبرة لمصادر التأثير الخارجية عن المنظمة باستثناء Ouchi 1980 الذي ذكر العلاقة مع السوق والمراقبة عن طريق المساهمين أو السوق المالي، قوانين البلد، المراجعين الخارجيين وضغط سوق العمل، وهذا يرجع إلى[1]:

- ✓ ميول نظرية المنظمات في البداية الى دراسة المؤسسة كنظام مستقل عن بيئتها؛
- ✓ درجة التحكم الضعيف للمسيرين في عوامل التأثير الخارجية؛
- ✓ كانت نظرية المنظمات مهتمة خصوصا بأشكال المراقبة المعدة من طرف المسيرين لغايات التحكم في منظماتهم.

نستنتج من الأنماط السابقة الذكر أن مراقبة التسيير ذكرت من طرف Anthony، حيث اعتبرها كمراقبة على تطبيق الاستراتيجية وتقوم على النتائج، لذا سنتطرق لمفهومها في المطلب الموالي.

[1] Eve Chiapello,op.cit.,p :62.

المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير

رغم تطور و تعدد تعاريف مراقبة التسيير إلا أن جميعها تتفق على، اعتبارها عملية تضمن بلوغ الأهداف أو الاستراتيجيات المحددة، حيث يعد أول تعريف لها سنة 1965 من طرف R .N.Anthony * الذي أعاد صياغة تعريفه سنة 1988 ، سنتناول في هذا المطلب أهم تعاريف وردت في هذا المجال.

يعرفها khemakhem بأنها:

"العملية المطبقة داخل وحدة اقتصادية لضمان تعبئة فعالة و دائمة للطاقات و الموارد لبلوغ الأهداف التي تطمح لها الوحدة"[1]

ضمن هذا التعريف: [2]

- ✓ يقصد بالعملية أنشطة وعمليات تؤدي إلى غاية، حيث تحدد هذه الأنشطة والعمليات محددة بطريقة صارمة؛
- ✓ الأهداف المحددة سابقا؛
- ✓ بالإضافة إلى أنه أورد ضمن التعريف مقياسين لتعبئة الطاقات والموارد وهما الفعالية والدوام (permanante).

و تعرف بأنها: **"مجموعة من الأنشطة ، الإجراءات و وثائق تهدف لمساعدة الإدارة العليا والمسؤولين العملياتيين للتحكم في تسييرهم لبلوغ أهداف المؤسسة."**[3]

تضمن هذا التعريف:

- ✓ مجموعة أنشطة واجراءات ووثائق؛
- ✓ تساعد الإدارة العليا والمسؤولين للتحكم في التسيير لبلوغ أهدافهم.

* هو أستاذ مراقبة التسيير في مدرسة هارفارد للإدارة، حيث عمل بين سنة 1940 و1946 في القوات البحرية، و بين سنة 1965 و 1968 عمل كمراقب مساعد لوزير الدفاع في الو.م.أ.

[1] Abdellatif khemakhem, la dynamique du contrôle de gestion, 2e edition, Bordas, Paris, 1976, p :16 .

[2] IBID.,p :16.

[3] Jean-loup ardoin et autre, le contrôle de gestion, publi union-Michel Weulersse, 1986,p :13.

عرفها R.N.Anthony في سنة (1965) بأنها " **العملية التي يحصل من خلالها المسيرون على ضمان أن الموارد محصلة ومستعملة بكفاءة وفعالية لإنجاز أهداف المنظمة**"[1]

يقصد ضمن هذا التعريف بالمصطلحات التالية:[2]

عملية processus: تعرف كمجموعة أنشطة وعمليات في تفاعل حركي ضروري لإنجاز الأهداف، تكون مراقبة التسيير حركية عندما تستجيب لكل ما يجري في بيئة المنظمة وتدمج هذه التغيرات في تشكيل الاستراتيجية وعند تنفيذها عن طريق الموازنات والمخططات.

المسؤولون: للتحكم في التسيير وقياس أداء المسؤولين تطرح مراقبة التسيير لامركزية المنظمة بخلق مراكز مسؤولية لها استقلال ذاتي حتى في اتخاذ القرار.

الموارد: تفترض مراقبة التسيير التحكم في تكاليف الشراء، الإنتاج، الإدارية، البحث والتطوير...الخ، بتنفيذ سياسة تموين عقلاني، لتسيير انتاج وتجاري مناسب.

كفاءة: تستعمل بمعناها التقني وتقدر بمجموع المخرجات حسب وحدة المدخلات تتبع منطق الأمثلية.

فعالية: تقدر مقارنة بأهداف المنظمة، حيث يمكن أن يكون مركز المسؤولية كفؤ و لكن ليس فعال يسمح للمنظمة ببلوغ الأهداف التي حددتها مسبقا.

الأهداف: تنقسم أهداف المنظمة خلال الزمن إلى (أهدف قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل)، وفي المكان إلى (أهداف حسب الوظيفة، منطقة جغرافية، حسب الفروع).

المنظمة: تطبق مراقبة التسيير في المنظمات سواء كانت ذات هدف ربحي أو غير ربحي.

فيما بعد عدل تعريفه سنة 1988 كما يلي:

" مراقبة التسيير هي العملية التي يؤثر من خلالها المسيرين على الأعضاء الآخرين للمنظمة لتنفيذ استراتيجيات المؤسسة".[3]

[1] Nicolas Berland, mesurer et piloter la performance, e-book, 2009, www.management.free.fr,p:15.

[2] Rached Gabsi, contrôle de gestion, tome 1, éditions C .L.E. ,Tunis,2002, p .p. :10-11.

[3] Nicolas Berland, mesurer et piloter la performance,op.cit.,p :15.

يلاحظ على هذا التعريف[1]:

- ✓ غياب الأهداف واستبدالها بالاستراتيجية؛
- ✓ المراقبة لا تهدف لتمكين المسيرين من التحكم لبلوغ الأهداف بل للتأثير على سلوكيات الأعضاء الأخرين.

ما يلاحظ على التعاريف السابقة أنها لم تأخذ بعين الاعتبار البعد السلوكي وخاصة أنه يعتبر كأساس لعملية المراقبة، هذه الأخيرة هي أساسا سلوكية بما أن للمسيرين أهداف شخصية، المشكل الأساسي هو حثهم على أن أهدافهم الشخصية تنسجم مع تلك الخاصة بالمنظمة وهذا ما يسمى بتقارب الأهداف، لهذا تشكل مراقبة التسيير نظام تعديل السلوكيات.

بالإضافة إلى ذلك تؤدي كيفيات التسيير إلى وضع المنظمة تحت الضغط بالنظر إلى تفويض وتحميل المسؤولية المتزايدة للفاعلين، لذلك تصبح مراقبة التسيير كنظام تحفيز ولهذا اقترح p. Boisselier et autres التعريف التالي لمراقبة التسيير الذي يأخذ بعين الاعتبار هذا البعد[2]:

"**تبحث مراقبة التسيير عن تصور وضع نظام معلومات موجه لتوجيه سلوكيات المستخدمين و المسيرين و للسماح لهم بالتصرف لتحقيق التقارب الاقتصادي الإجمالي بين الأهداف، الموارد والإنجازات، يجب أن تعتبر كأداة لقيادة المؤسسة لأنها تراقب كفاءة وفعالية الأنشطة و الموارد (اقتصاد الموارد) لإنجاز أهداف المنظمة**".[3]

وهو نفس الاتجاه الذي سلكه Alain Burlaud et Claude J.Simon: اللذان يعتبران أن مراقبة التسيير هي "**نظام تعديل للسلوكيات قابل للتطبيق في المنظمات التي تمارس نشاط اقتصادي**"، وبالتالي فهي تتعدى مجال كفاءات مراقبي التسيير وتشرك مدراء الموارد البشرية، بمهمة تتمثل أساسا في تعبئة الأفراد لإنجاز الأهداف[4].

simon 1995 عرف مراقبة التسيير بأنها: "**العمليات والإجراءات المبنية على أساس المعلومات التي يستعملها المسيرون للحفاظ أو تعديل بعض أشكال أنشطة المنظمة**".[5]

فيلاحظ من خلال التعريف أن:[6]

[1] Nicolas Berland, mesurer et piloter la performance,op.cit , p :15.
[2] P.Boisselier et autres, op.cit., p :12.
[3] IBID, p :12.
[4] Alain Burlaud et Claude J .Simon, le contrôle de gestion, Casbah édition , Alger , 1999, P :7 .
[5] Nicolas Berland et autres, une typologie des système de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons, septembre 2005, cahier n 2005-024, école polytechnique, laboratoire d'Econometrie, Paris, p :2.
[6] Nicolas Berland, mesurer et piloter la performance, op.cit.,p :16.

- ✓ تعتبر المعلومة هي الطريقة الأولى لمراقبة التسيير ومهما كانت محاسبة، مالية، كميه أو نوعية؛
- ✓ لم يفترض مسبقا معرفة المسيرون أين تذهب المؤسسة؛
- ✓ يجب أن يؤثر المسيرون على الأعضاء الآخرين للمنظمة، لكن تقوم أيضا على مبادرة العملياتيين في ربح الفرص الظاهرة في اطار الأنشطة اليومية مع الأخذ بعين الاعتبار الطبيعة البارزة للاستراتيجية.

وظيفة مراقبة التسيير هي: **"تفتيش على الدوام أن المنظمة تسير جيدا نحو الأهداف المختارة من طرف مسيرها أو مسيريها، لضمان أن الموارد مستعملة بكفاءة وفعالية"**[1]

من خلال هذا التعريف نلاحظ أن وظيفة مراقبة التسيير هي[2]:

- ✓ من شأن المديرية العامة التي يجب أن تنشغل بالتحكم (maitriser) في مستقبل المنظمة؛
- ✓ الانشغال الاقتصادي الذي يتطلب دائما ضرورة الاستعمال العقلاني للموارد الاقتصادية نظرا لمحدوديتها؛
- ✓ هذا التعريف يبقى محايد عند تحديد الأهداف ويشير فقط إلى أنها من اختصاص المسيرين، حيث تقدم انشغال اقتصادي ذا طابع عام (استعمال الموارد)؛
- ✓ فكرتي الكفاءة والفعالية مهمتان لأنهما وجهان للأداء.

كما تعرف مراقبة التسيير بأنها: **"كمجموعة تقنيات و أشخاص تسمح للمؤسسة خلال سير نشاطها، بضمان أن القرارات اتخذت بالمطابقة مع أهدافها".**[3]

أهم ما تضمنه هذا التعريف ما يلي[4]:

مجموعة تقنيات وأشخاص: فمهمة مراقبة التسيير ليست غامضة بل تقوم على التحليل والتقدير، وتتوقف نوعية مراقبة التسيير (جيدة أو سيئة) على شخصية الفرديات التي تطبقها وعلى نوعيه العلاقات التي يطورونها، لذلك فهذه المهنة تعرف بمجموع الأدوات والأشخاص (وهو ما ينطبق على محاور نموذج التقييم).

خلال سير النشاط: رغم أن مفهوم مصطلح المراقبة في الفرنسية تعطي تصور لاحق لنتيجة نشاط، فتدخل مراقبة التسيير يكون قبل أن ينقضي النشاط بدافع تطوير الأنشطة التصحيحية، حتى يتم بلوغ النتائج المنتظرة.

[1] Marie-Noelle Désiré-Luciani, le grande livre du contrôle de gestion, eyrolles, Paris, 2013, p :7.
[2] IBID, p :7.
[3] Jean-Emmanuel Combes et autres, audit financier et contrôle de gestion fondements et cas pratiques, publi union, Paris, 1997, P: 156 .
[4] IBID , PP :156-157 .

كما أنها تعتبر كـــ: **"مسار دائم للضبط، يسعى إلى تجنيد كل طاقات المؤسسة للاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات، وهي تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي يوفرها لهم، و الذي يساعدهم على تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية أو بصورة ملائمة ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة، وبالتالي فهو نظام للتحكم في التسيير ككل"**[1].

من خلال التعاريف السابقة لمراقبة التسيير، نلاحظ أنها تشترك في العناصر التالية:

- ✓ مراقبة التسيير هي عملية، يعني مجموعة أنشطة تؤدي غاية؛
- ✓ أهداف محددة مسبقا وأحيانا تستبدل بالاستراتيجية؛
- ✓ لمساعدة المسؤولين للتحكم في التسيير لبلوغ الأهداف؛
- ✓ قياس أداء المسؤولين ومدى تحكمهم في التسيير؛
- ✓ كفاءة وفعالية استعمال الموارد؛
- ✓ تهدف للتأثير على سلوكيات الأخرين؛
- ✓ مجموعة تقنيات وأشخاص تتوقف على نوعية الفرديات التي تطبقها.

من خلال العناصر السابقة، نحدد التعريف التالي لمراقبة التسيير الذي يشمل مختلف محاور نموذج تقييم الأداء الوظيفي لهذه الوظيفة.

" هي مجموعة أنشطة تخضع لنوعية الفرديات التي تطبقها والموارد المتاحة لها، تهدف لمساعدة المسؤولين في مختلف المستويات على التحكم في التسيير لبلوغ أهدافهم وتنسيقها لتطبيق استراتيجية المؤسسة، لضمان كفاءة وفعالية استعمال الموارد".

[1] ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة نشر،ص:46.

المبحث الثاني: عموميات حول لمراقبة التسيير

لم يكن ظهور مراقبة التسيير دفعة واحدة حيث تعود بوادر ظهورها إلى استعمال النسب الناتجة من المحاسبة المالية و ظهور محاسبة التسيير بالإضافة إلى اعتماد اللامركزية في التسيير، فقد ظهرت هاته الأدوات في البداية في المؤسسات الأمريكية، و لكن سرعان ما عمم استعمالها في كل المؤسسات، ما تطلب ضرورة تطويرها لتجاوز احتياجات و مميزات المؤسسات التي ظهرت بها، و رغم التطور الذي شهدته مراقبة التسيير إلا أنها لا تزال تعاني من بعض الصعوبات التي تحد من فعاليتها، لذلك سنتطرق في بداية هذا المبحث لتطور مراقبة التسيير و مكوناتها و أنظمة المراقبة في المؤسسة، ثم أهدافها و مزاياها و حدودها.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير

ظهرت مراقبة التسيير في المؤسسات الكبرى ذات الأحجام المهمة مثل هياكل الدولة، فقد كان ظهورها للاستجابة لحاجتين هما:[1]

- ✓ الحفاظ على انشغالات الفعالية الاقتصادية القريبة من العمليات وتطويرها، يعني في المستويات الأولى للمسؤولية التسلسلية؛
- ✓ ضمان التقارب والتنسيق للهياكل، هذه الأخيرة أصبحت أكثر تعقيد نظرا لتزايد لا مركزية المسؤوليات المطبقة في المؤسسات الكبرى.

أولا: مراحل ظهور مراقبة التسيير

يعد ظهور مراقبة التسيير كنتيجة للتقاطع بين محاسبة التسيير واللامركزية المقدمة من طرف الادارة بالأهداف، نوجز المراحل الأساسية لظهورها فيما يلي:[2]

1- يرجع أساس مراقبة التسيير إلى استعمال المحاسبة المالية لأغراض التسيير، فقد كيفت المحاسبة تدريجيا لذلك من أجل اعلام المسيرون عن الربحية الفعلية للأنشطة والمنتجات المنجزة والمباعة من طرف المؤسسة، باستعمال نسب

[1] Michel Rouach, Gérard Naulleau, le contrôle de gestion Bancaire et Financier, 3 édition, Banque édition,Paris , 1998, p.p :46- 47.
[2] IBID, p.p : 47- 48.

ومؤشرات الأداء الاقتصادي، وطورت هذه الأخيرة في المؤسسة الكيميائية الأمريكية " Du pont" سنة 1907، حيث شكلت شجرة من النسب باستعمال حسابات الميزانية وحسابات النتائج، تشرح مختلف مراحل تشكل الربحية بدءا من الهامش التجاري إلى ربحية الأموال الخاصة المستثمرة من طرف المساهمين.

2- يمثل ضبط Sloan لأليات اللامركزية المنسقة في "General Motors" في سنة 1920، المرحلة الجوهرية الثانية في ظهور مراقبة التسيير[1]، حيث يعتبر نموذج *Sloan-Brown الذي طرح تصور لتسيير لا مركزي تفويضي، ظهر داخل مجمع Dupont التي راقبت General Motrors أساس ظهور مراقبة التسيير، فهو يقوم على مجموعة قياسات و وسائل منها[2]:

- ✓ نظام موحد لمراقبة النقدية يتركز على مركزية خزائن الأقسام؛
- ✓ سياسة الافراط في تخفيض المخزونات(la politique drastique): تعتمد على التوفيق بين تقدير المبيعات و التموينات، ويهدف أولا إلى مقاومة الأزمة من أي حادث عن طريق تسيير تقديري أفضل؛
- ✓ انشاء تقرير تقديري يتعلق بالتموينات، المخزونات، الخزينة، الاستثمارات و احتياجات رأس المال العامل، وبتاريخ 25 من كل شهر، تسمح لـ sloan بالموافقة أو تعديل برنامج الإنتاج للشهر الموالي، حيث كان اهتمام sloan منصب حول التسيير الأفضل لعدم التأكد المرتبط بالتغيير الكبير للطلب، هذا الأخير كان تحت المتابعة عن طريق متابعة مخزونات الموزعين؛
- ✓ التقرير التاريخي: يعد المجمع تقرير كل شهر يرتكز حول أربعة عوامل أساسية: التكاليف، الأسعار ،حجم ومعدل العائد على الاستثمار، يسعى المسيرون إلى تحقيق تماثل في التقارير، حيث بداية من سنة 1921 تم اعداد دليل على مراقبي الأقسام الامتثال له؛
- ✓ فيما يخص التكاليف: تقوم المجموعة بتحكيم بين التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة؛

[1] Michel Rouach, Gérard Naulleau, op.cit., p : 47.

*** في سنة 1920 كانت G-M تشكل تكتل لعدة علامات مسيرة من طرف A-P-Sloan على حافة الانهيار في حين Ford لديها نموذج وحيد (ford noire) تشغل اكثر من 50% من سوق السيارات ،وأعلنت أرباح هائلة. فلجأت G-M إلى Donladson brown حيث قام Brown رفقة مساعدة Albert Bradlyباستخدام طرق مراقبة مالية لم تكن معروفة في صناعة السيارات، في سنة 1940 شغلت G-M أكثر من 50% من حصة السوق وجنـت المؤسسة أرباح هائلة، في حين الانهيار الاقتصادي أصبح يهدد ford ، هاته الأخيرة رفضت فكرة محاسبة التسيير ، وفضلت تخفيض التكاليف بواسطة اقتصاديات السلم وتكامل عمودي.**

Jacques Rnard et sophie nussbaumer, audit interne et contrôle de gestion, eyrolles,édition d'organisation, Pris, France, 2011, p.p :4-5.

[2] Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'informatique décisionnelle ou l'eternel retour du mythe stratégique, dauphine, pp :2-3**, www .crefige.dauphine.fr , consulter le : 28/11/2015 à16 :58 .**

- ✓ العائد على الاستثمار (R.O.I) هي الأداة الاصلية، اعدت سنة 1912 من طرف D-Brown، أخذت بعين الاعتبار نسبة مردودية الأموال المستثمرة ، نسبة الربح الاستثمار، حيث أصبحت كمقياس للأداء المقارن بين الأقسام، تسمح بالمراقبة على تفتيش (فحص vérifier) السير الحسن للتفويضات المحددة مع إمكانية تدخل المسيرين عند الضرورة.

ما سبق يتم من خلال هيكلة المؤسسات في أقسام مع ابقاء بعض الوظائف في المقر المركزي مثل: الخزينة، البحث، التمويل، مع ضمان متابعة سنوية للأقسام ما يؤدي إلى دخولها في منافسة داخلية مع الأقسام الأخرى للحصول على الموارد الضرورية للاستثمارات وللتطور الجديد، فقد أخذ هذا التقسيم السنوي للأقسام طابع رسمي فالمحاولة الأولى كانت تنظيم لا مركزي قوي للمسؤولية بهدف الحفاظ على تفاعلية كافية للمؤسسة، حيث أصبحت هذه الأخيرة تعاني من سلوكيات بيروقراطية (فقدان النظرة لأهداف وغايات المؤسسة، جهل تكلفة الموارد المخصصة لإنجاز المهام والأنشطة...)، وهذا راجع إلى كبر حجمها الذي أصبح يماثل أكبر ادارات الدولة.

3- المرحلة الثالثة لبناء مراقبة التسيير كانت بعد الحرب العالمية الثانية أين حولت وطبقت تقنيات وطرق التسيير التقديري في المؤسسات الخاصة، حيث جهزت هذه الأخيرة باستراتيجية، مخططات عملياتية وموازنات حسب الأقسام، يجب على مسؤولي هذه الأقسام بيع مخططات عملياتية وموازناتها في الداخل، حيث تطابق الموارد ما خصصت له، وأن ترسل للمقر تقدير شهري أو سداسي حول نتائجها.

4- أخر مرحلة كانت مع سنوات الستينات مع نشر مبادئ الادارة بالأهداف التي أسست طريقة تنسيق تسلسلي تقوم على التفاوض حول الأهداف والمراقبة بالنتائج مع مستوى إضافي لبث روح المسؤولية.

هذا التطور التاريخي الملخص في المراحل الأربعة سابقة الذكر ينطوي على منظورين لمراقبة التسيير وهما المنظور الكلاسيكي والمنظور الحديث لها، فبالنسبة للأول فقد ظهر في ظل تنظيم تايلور للمؤسسة سرعان ما ظهرت حدوده، هذه الأخيرة مع التغير في مبادئ سير وتنظيم المؤسسات شكلت نواة المنظور الحديث لمراقبة التسيير وهذا ما نتناوله في العنصر الموالي.

ثانيا: مراقبة التسيير من المقاربة الكلاسيكية إلى مقاربة حديثة

ظهرت مراقبة التسيير في سياق تنافسي شديد بغرض مراقبة بسيطة للتكاليف، لذلك فوضع نشاط تحت المراقبة يعني أن سيره يوجه ويعدل باستمرار من أجل بلوغ الهدف المحدد مع وجود هامش خطأ محدد مسبقا فالنشاط متحكم فيه من خلال العناصر التالية:[1]

- ✓ تحديد أنشطة ووسائل (توقع prevoir)؛
- ✓ قياس الإنجازات وتحديد الانحرافات المحتملة (قياس mesurer)؛
- ✓ اتخاذ أنشطة تصحيحية وتنفيذها لبلوغ الأهداف المحددة (رد فعل reagir).

1. مراقبة التسيير الكلاسيكية

1- 1ملامح مراقبة التسيير الكلاسيكية:

تعد فلسفة تايلور في تنظيم المؤسسة الأساس الذي بنيت عليه مراقبة التسيير الكلاسيكية، حيث تتمثل أهم ملامح هذه الأخيرة فيما يلي:[2]

أ. التمثيل التحليلي لسير المؤسسة: نظرا لتقسيم المؤسسات والمهام بها، وبغرض توجيه أنشطة المسؤولين في كل المستويات التسلسلية نحو الأهداف الاجمالية للمؤسسة، استدعى الأمر ضرورة خلق شبكة متقاربة للمصادر، ولهذا وضعت مراقبة التسيير اللامركزية والمحاسبة التحليلية من خلال الأدوات التالية:

- ✓ تقسيم الأهداف الكلية للمؤسسة إلى أهداف فرعية للأقسام المتجانسة؛
- ✓ حساب أسعار التكلفة الكلية، ونظرا لتجزئة عمليات المؤسسة يتم الاستعانة بمفاتيح تقسيم لتخصيص أعباء الأقسام للمنتوجات؛
- ✓ تستعمل سعر التكلفة لتثمين (Valoriser) التبادلات الداخلية للمنتجات بين الأقسام؛
- ✓ تستخرج مساهمة كل مسؤول في أداء المؤسسة.

تعكس هذه الأدوات الإرادة لتشكيل المؤسسة على شكل مجالات مسؤولية مستقلة عن بعضها البعض، وهذا من خلال تفكيك أهدافها إلى أهداف فرعية حسب هذه المجالات، تحليل الانحرافات وترجمة العلاقات بينها في شكل مفاتيح تقسيم للفوترة الداخلية للخدمات والمنتجات، حيث يسمح هذا التمثيل التحليلي لسير المؤسسة بما يلي:

[1] X.Bouin, F- X. Simon, les nouveaux visages du contrôle de gestion outils et comportements, 3e édition, Dunod, Paris, 2009, p.p :11-12.

[2] Norbert Guedj et collaborateurs, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 2e éditions, édition d'organisation, Paris, 1998, pp : 486- 489.

- ✓ يعتبر أكثر من آلة لكشف الانحرافات بل هو كتوجيه للمسؤولين في اختياراتهم الأساسية؛
- ✓ تنمي نظرة الاستقلالية للمسؤولين، حيث يملكون أهداف خاصة بهم ومنتجات يبيعونها للأقسام الأخرى، إلا أن هذا ينتج سلوكات عكسية على المؤسسة ككل، منها اقتصار جهودهم على الأنشطة التي تؤثر على أداء القسم الخاص بهم فقط وتحميل كل ما هو غير مناسب للأقسام الأخرى؛

غير أن هذا التحليل لم يسلم من الصعوبات التي يرجع أهمها إلى عدم القدرة على معرفة و إمكانية تقييم الوقت المعطل بين الأقسام وتعطل الآلات.

ب. التطور المتزايد للأدوات المستخدمة من قبل موظفي التسيير على حساب التغيير الملموس للمساعدة المقدمة من العملياتيين: أدى التطور المتزايد لمصالح المراقبة منها مراقبة التسيير إلى قطع الاتصال تدريجيا بينها وبين الواقع العملياتي، كونها تركز على المعايير الداخلية للوظيفة لزيادة فعالية المؤسسة ككل حيث تعرض بواسطة:

- ✓ تصفية دائمة على مدى السنوات للتقسيم في أقسام متجانسة لضمان أكثر دقة و وضوح، أبواب النفقات ومفاتيح التحميل، اتفاقيات تقييم المنتجات الجارية وقواعد تحديد الانحرافات، وهو ما يؤدي إلى عدم إمكانية أخذ نظرة شاملة نظرا لتشديد تقسيم الأهداف وتعقيد أنظمة معلومات التسيير وصعوبة فهمها من طرف العملياتيين، إضافة إلى الأهمية المتزايدة للمحاسبة الصناعية، الذي زاد من تأثير المحاسبين في تحديد أدوات التسيير واقتصارها على كل ما يعبر عنه نقدا، كما يشار كذلك إلى الدور الحاسم للإعلام الآلي في زيادة تعقيد الأدوات والمنظور الإداري أكثر لوظائف التسيير، حتى و إن سمحت بتسهيل معالجة عدد كبير من المعطيات وتبسيط الإجراءات المعقدة؛
- ✓ تنفيذ أدوات تسيير للوصول إلى دقة أكبر، مما أدى تدريجيا إلى خلط تمثيل الواقع مع الواقع نفسه، وأصبحت فرضيات تبسيط تمثيل المؤسسة كقيود تقنية لا مفر منها، فمثلا الخاصية المقدسة للمصاريف الثابتة (وخاصة مصاريف الهيكل و الاهتلاكات) أدت بأغلب المؤسسات إلى اعتبار أن المنفذ منها هو زيادة ربحها المتغير، فبدلا من التفكير في تخفيض مصاريف الهيكل وجهت اهتمامها إلى زيادة الحجم، تخفيض اليد العاملة في التنفيذ وأسعار الشراء ما خلق صراع مع الموردين.

1-2- خصائص مراقبة التسيير الكلاسيكية:

ظهر هذا النموذج في سنوات العشرين في المؤسسات الأمريكية بداية من Du pont de Nemours ثم General Motors، وبعد ذلك عمم على عدة مؤسسات أمريكية كبرى، أوروبية ودولية، وتميز بما يلي:[1]

[1] Herve Arnaud, Ali Garmilis, Véronique Vignon, le contrôle de gestion … en action, édition Liaisons, 2e édition ,2001, Paris, p.p : 10- 12.

أ. القياس المالي للأداء: يظهر هذا من خلال استعمال العائد على الاستثمار (ROI)في المؤسسات المذكورة سابقا، حيث تقابل هذه النسبة نتيجة الاستغلال لقيمة الأصول المستعملة وتعبر عن ربحية الأموال، وفقا للنموذج الكلاسيكي تتخذ القرارات على أساس هذه النسبة وترفض المشاريع الاستثمارية التي تقل عندها هذه النسبة، كما أنها تسمح بتقييم أداء مختلف مراكز المسؤولية.

ب. وجود مراكز مسؤولية: يسمح نشاط الوحدات اللامركزية ببلوغ أهداف المؤسسة، هذا لا يتناسب مع تطبيق مراقبة تركز على أمور بسيطة في مهامها اليومية، بل منحها تفويض السلطة الضروري للتسيير تحت شكل أهداف محددة، هذا ما تطلب تنظيم المؤسسة في مراكز مسؤولية، فأداء ومسؤولية هذه الأخيرة تحدد عن طريق الأهداف المفوضة لها، كما ظهرت كذلك تقنية أسعار التحويل الداخلي للقضاء على مشكل تقييم تبادل المنتجات والخدمات بين المراكز.

ج. ضرورة التخطيط: ويعني وضع برامج نشاط دقيقة قدر الإمكان، من أجل ضمان بلوغ الأهداف الاستراتيجية عن طريق النشاط اليومي للعملياتيين، فمن خلال التخطيط يتم التنسيق بين مختلف مراكز المسؤولية وأنشطتها مما يتطلب تحديد أفقها، حيث تعد الأهداف الاستراتيجية ذات أجل طويل، الأهداف التكتيكية للأجل المتوسط، أما الأنشطة الملموسة لتحضير الموازنة السنوية فهي قصيرة الأجل.

د. مقاربة تعاقدية للتسيير: يتطلب التخطيط ضرورة موافقة المسؤولين عن مخططات النشاط الناتجة، لضمان هذه الموافقة يجب أن يشعر المسؤولين بالتزامهم بالأهداف لبلوغها وعلى الوسائل المحصلة لإنجازها، المعادلة بين الأهداف والوسائل تجعل هذا النموذج يعتمد طريقة شبه تعاقدية، تأثير المسؤولين عليها ليس دائما عادلا نتيجة لأن الأهداف مفروضة والتوجيه يكون من طرفهم.

هـ. حلقة المراقبة: تعتبر مراقبة التسيير كنظام قيادة منتظم ذاتيا ويدور حول ثلاث مراحل:

- ✓ التقدير: يقدم على التخطيط للأهداف والوسائل في كل مستوى مسؤولية؛
- ✓ الإنجاز: يقاس في مجال منتظم ويقابل التقديرات لتوضيح الانحرافات؛
- ✓ القرارات التصحيحية الناتجة من تحليل الانحرافات.

1-3- **حدود مراقبة التسيير الكلاسيكية:** رغم أن مراقبة التسيير الكلاسيكية هي الأساس لأنظمة المراقبة بعدة مؤسسات، إلا أن لها حدود نلخصها في النقاط التالية:[1]

أ. إدراجها ضمن السياق الثقافي الأمريكي: تعتمد الثقافة الأمريكية على الفردية وبالتالي قبول الأفراد الحكم عليهم من خلال الأداء الفردي والبحث عن مستوى معين من المخاطر، وهو السياق الذي ظهرت فيه مراقبة التسيير الكلاسيكية، حيث يصعب تطبيق هذه الأخيرة خاصة في المؤسسات المتواجدة في بلدان تسود فيها قيم التضامن على حساب الأداء الفردي.

ب. نظرتها الآلية: رغم أن مراقبة التسيير تتميز بأنها حلقة مراقبة، إلا أن نشاط المؤسسة وضبط الأهداف والإنجازات ليست عملية آلية كثيرا، حيث ينجح المسير في تحديد أهداف واستراتيجية المؤسسة بسهولة وتقسيمها إلى أهداف فرعية حسب مراكز المسؤولية، في حين ليس للأفراد الأخرين داخلها أي دور بل يتدخلون عند التنفيذ والانجاز، ويفترض في هذا أن المسؤولين يتصرفون بطريقة عقلانية ويفضلون أنشطة تصحيحية تحسن النتائج، ومع زيادة التعقيد الذي شمل كل المستويات (المنتجات، عمليات الإنتاج والتوزيع، الأفراد...الخ)، استدعى الأمر تكييف هذا النموذج الكلاسيكي أو استبداله بنماذج أخرى للمراقبة.

ج. كونها مراقبة حسب النتائج فقط: وفقا لهذا النموذج لمراقبة التسيير فإن التحكم في التسيير يتم فقط من خلال التحكم في النتائج، لكن وفي سياق معقد فإن التركيز على النتائج لا يضمن بأن الأنشطة اليومية تساهم في الممارسة العملية للاستراتيجية، بل يحتاج لأن تكمل بمجالات أخرى للمراقبة كالمراقبة حسب الثقافة التي تسمح بتقارب أكبر للأهداف في الأجل الطويل، لذلك يتوجب تنفيذ كل الأنشطة التي تعزز انضمام مجموع الأفراد لأهداف المؤسسة.

د. تؤسس المراقبة على النتائج المالية فقط: يقوم النموذج الكلاسيكي لمراقبة التسيير على نسبة العائد على الاستثمار التي تعد الأساس لاتخاذ القرار وقياس الأداء، فالاعتماد على معيار واحد لتلخيص تسيير مؤسسة ما أو وحدة ما، تنجر عنه سلبيات منها:

- ✓ تأجيل أو الاكتفاء بجزء من استثمارات هامة؛
- ✓ الحكم على نشاط مسؤول ما من خلال هذه النسبة يعطيه مساحة حرية كبيرة في النشاط، هذه الأخيرة تعزز ظهور مراكز مسؤولية مستقلة، يمكن أن تعمل على تطوير استراتيجية خاصة بها مستقلة عن تلك الخاصة بالمؤسسة؛

[1] Herve Arnaud, Ali Garmilis, Véronique Vignon, op.cit., p.p : 12- 14.

هـ. فصل معين للمسؤوليات: التنظيم تحت شكل مراكز مسؤولية مستقلة وهو من خصائص مراقبة التسيير الكلاسيكية، له سلبيات منها:

- ✓ تحث كثيرا على سلوكيات فردية على حساب الفائدة الاجمالية للمؤسسة؛
- ✓ نظام التعديل (الضبط) الكامن لهذا النوع من التنظيم هو أساسا تسلسلي حيث كل مسؤول يقدم تقاريره للمستوى الأعلى؛
- ✓ يمكن أن يظهر أنه غير منسجم مع المؤسسات التي بها أنشطة مستعرضة أو يتم الحصول على الأداء بفضل تنسيق أفقي.

2. مراقبة التسيير الحديثة

استدعت الحدود السابقة الذكر لمراقبة التسيير الكلاسيكية ظهور مفهوم جديد للتسيير لتجاوز كل هذه التعقيدات، يقوم على تعبئة كفاءات كل الأفراد في المؤسسة، وتنفيذ مبدأ تنظيم يتنافى كليا مع تنظيم تايلور، من أهم مميزاته:[1]

- ✓ إزالة الحواجز بين من يفكرون ومن ينتجون، وهذا من خلال تحويل مهام وكفاءات المصالح المركزية نحو من كانوا مصنفين كمنفذين في تنظيم تايلور؛
- ✓ تعبئة ابداع أفراد الميدان، حيث يشكلون المورد الأساسي لأنشطة التحسين؛ هذه الأخيرة تقوم على العديد من الأنشطة الملتزم بها في الميدان وليس من طرف المصالح المركزية؛
- ✓ تنفيذ مخططات نشاط عرضية (Transversaux) على مدى دورات الشراء، الإنتاج، التسليم وتطوير المنتجات وهذا عكس التقسيم إلى أقسام متجانسة في التنظيم السابق.

هذا التغير في مبادئ سير وتنظيم المؤسسات استدعى ضرورة تكييف مراقبة التسيير معه، هذا التكييف كان من خلال المبادئ الأساسية التالية:

2-1 تتكون اللغة الجديدة للتسيير من مؤشرات مادية ومالية ومشتركة بين مراقبة التسيير والعمليات: يعارض المنظور الجديد لتسيير وتنظيم المؤسسة طريقة القرار المركزية، حيث أصبحت الأدوات الكلاسيكية غير قادرة على توجيه النشاط نحو محاور التطور الجديدة، من جهة لأهمية التعبير عن التحسينات بوحدات مادية كالأجل المتوسط لتسليم الطلبيات مثلا، ومن جهة أخرى لاستحالة تقدير أثر بعض القرارات المعزولة الناتجة من تفاعل على تكاليف المؤسسة، حيث شكل تعقيد قياسها تحدي تطلب ضرورة الاعتماد على طرق جديدة لتوجيه الأنشطة الأساسية، المتمثلة في تحديد الأهداف وقياس الأداء على أساس مؤشرات مادية واقتصادية، مع احترام نفس الصرامة المعتمدة في اعداد

[1] Norbert Guedj et collaborateurs, op.cit., p: 493.

المؤشرات المالية، فكانت لوحة القيادة المشتركة بين مراقبة التسيير والعملياتيين للحصول على تقدير وحيد للأهداف والإنجازات، حيث تجمع المؤشرات المالية والمادية في لوحة قيادة مشتركة بينهم.[1]

2-2 هيمنة وجهة النظر للمؤسسة ككل بدلا من التقسيم التسلسلي: الميزة الثانية لهذا المسعى الجديد تتمثل في الاتصال ومخططات نشاط مستعرضة (Transversaux)، بجعل كل قطاع متضامن مع أداء المؤسسة، فمثلا لتخفيض أجال تسليم الطلبيات يشترك في هذا الهدف كل من المصلحة التجارية، المشتريات والموردين، الإنتاج والنقل، ما استدعى خلق لوحة القيادة مستعرضة، حيث تحتوي هذه الأخيرة بالإضافة إلى مؤشرات خاصة بالمسؤول المعني، مؤشرات أخرى للأنشطة المشتركة مع الوظائف الأخرى، ومع الأخذ بعين الاعتبار الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة[2].

2-3 تنفيذ قيادة متعددة الأهداف لكل مسؤول: يقوم هذا المسعى على ذكاء كل الفاعلين في المؤسسة، للالتزام معا بأنشطة في كل المجالات، التي تسمح بتركيبة تنمي مرونتها وانتاجيتها، فمثلا قرارات المسؤولون العملياتيون لن تتخذ بطريقة معزولة لكنها ستعكس في مجال نشاطهم تعدد أهداف المؤسسة، حيث يؤدي هذا المسعى إلى الاعتماد على وسائل قياس تغطي مجال واسع بفضل المؤشرات المادية التي تغطي هامش كبير للتقدير ولقرار المستعملين، مقارنة بالوضعية الكلاسيكية لمراقبة التسيير التي تقدر بطريقة دقيقة وتعاقدية لجزء بسيط من الواقع.[3]

2-4 الأولوية المعطاة لمخططات النشاط والتقديرات: يعتمد تحديث مراقبة التسيير أساسا على التعبئة العامة لكل الكفاءات، ما أدى إلى عديد الاقتراحات للنشاط الأساسي موجهة بمواثيق وقواعد سلوك، بالإضافة إلى القدرة على التحكم في الأخطار المتأتية من الخارج، استدعى الأمر بناء نظام تنشيط يقوم على مخططات النشاط والقيام بالتقديرات، هذا ما وجه التركيز إلى التقدير مقارنة بالأهداف بدلا من الإنجازات بالأهداف، من خلال: [4]

- ✓ إعداد موازنة منتظمة شهريا تستمد أهدافها من الأنشطة، المسؤولين، مخططات التنفيذ والموارد الضرورية المحددة؛
- ✓ وضع عملية شهرية لتحيين التقديرات بالنظر للهدف السنوي؛
- ✓ اعداد هذه التقديرات لأفق السنة والأشهر الأولى الموالية؛
- ✓ تقوم التقديرات على أساس مخططات النشاط الملتزم بها من طرف المسؤولين العملياتيين فقط، ولا تتعداها إلى تلك الخاصة بالمصالح المركزية؛

[1] Norbert Guedj et Collaborateurs, op.cit., pp : 494- 495.
[2] IBID, pp : 497- 498.
[3] IBID, pp : 499- 500.
[4] IBID, pp : 500- 501.

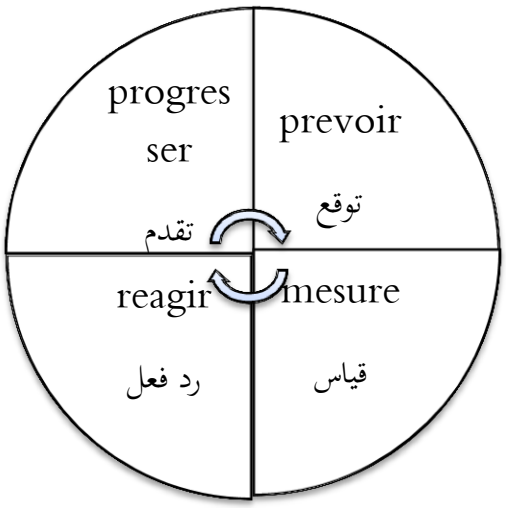
✓ عدم الاهتمام بالمنجز إلا بمقارنته مع التقديرات والأهداف.

2-5 بساطة وسائل التسيير شرط لفعاليتها: يجب أن تساهم أدوات التسيير في تخفيض التعقيد، من خلال التركيز على إعطاء نتائج يمكن تفسيرها مباشرة، فالمؤشرات المادية تستمد بساطتها من اعتمادها على الموازنات والمحاسبة.[1]

خلال سنوات السبعين، أصبحت مراقبة التسيير في المؤسسات الكبرى أداة ثقيلة وجامدة فهي أقل تكيفا مع اتخاذ القرار، وهي حصريا في خدمة مراقبي التسيير القادرين على تفسير المعلومات على حساب العملياتيين، الذين طوروا في المجال غير الخاضع للمراقبة المالية مؤشرات مادية وأدوات بسيطة تسمح لهم بالاهتداء للأهم، حيث يرجع هذا الانقسام في أنظمة المعلومات المستعملة من طرف الموظفين وحقيقة الميدان إلى وضعية المؤسسات المنظمة وفقا لمنظور تايلور، نتيجة للصدمة البترولية والمنافسة اليابانية التي تلقتها وليس فقط لمراقبة التسيير.[2]

وهو ما أدى إلى تحديث مراقبة التسيير من خلال عدم اكتفائها بضمان التحكم في تخصيص واستعمال الموارد لبلوغ الأهداف، بل ادراجها في عملية التحسين المستمر فهي تدرج ضمن " La roue de deming" (تخطيط، فعل التحقق، رد فعل)[3]* ، حيث تشكل الأبعاد الأربعة لمراقبة التسيير التي نوضحها في الشكل التالي:

الشكل رقم(04):الأبعاد الأربعة لمراقبة التسيير



Source :X.Bouin ; F.- X.Simon. op.cit. ; p :12.

[1] Norbert Guedj et Collaborateurs, p :501.
[2] IBID, p :490.
*(Plan , Do, check, Act)

حسب Henry Bouquin التحكم في الأهداف ضمن عملية تحسين مستمر هو عمل كل فرد، هي دور كل مسير بوضع القسم التابع له أو مشروعة أو نشاطه تحت المراقبة، ومنه مراقبة التسيير ليست ما يقوم به مراقب التسيير، حيث يظهر هذا الأخير كمنشط لمراقبة التسيير، بالطبع عليه التحكم في أدوات التسيير بالإضافة إلى مرافقته للتغيرات وفقا للأجل القصير، المتوسط والطويل لذلك توجد ثلاث أنواع من الأنشطة وهي:[1]

- ✓ أنشطة علاجية: تسمح بإزالة فورية للأثر قصير الأجل؛
- ✓ أنشطة تصحيحية: تسمح بإزالة الأثر الملاحظ في الأجل المتوسط ، لكنها لا تضمن أن نفس الأسباب تعيد خلق نفس الأثر؛
- ✓ أنشطة وقائية: تسمح بإزالة الأسباب التي تسبب الأثر الملاحظ.

ثالثا: مختلف أنظمة المراقبة

يظهر التطور التاريخي أن أنظمة المراقبة تدرجت من الشكل الأساسي وهو " المراقبة الداخلية " منذ العصور الوسطى، حتى " مراقبة التسيير " في بداية القرن 20 مرورا " بالمراجعة الداخلية " و" المراجعة الخارجية" المطبقة منذ القرن 18.[2]

1- الرقابة الداخلية: تعرف الرقابة الداخلية بأنها: "كل الوسائل والاجراءات التي تستخدمها المنظمة لحماية أصولها وموجوداتها، وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والاحصائية لرفع الكفاية الانتاجية في المنظمة وتحقيق الفعالية، وتمثل هذه الوسائل الهيكل التنظيمي، السياسات، الأنظمة، الاجراءات، التعليمات، المعايير، اللجان، دليل الحسابات، التنبؤات...الخ"[3]، وتهدف إلى:[4]

- ✓ تشجيع الكفاءة والفعالية؛
- ✓ حماية الأصول؛
- ✓ ضمان موثوقية المعلومات المالية؛
- ✓ ضمان المطابقة مع الترتيبات القانونية والتنظيمية.

تحمل المراقبة الداخلية خمسة مكونات: محيط المراقبة، التقييم والتحكم في المخاطر، أنشطة المراقبة، المعلومات والاتصال والقيادة.[5]

[1] X.Bouin, F.-X.Simon, op.cit., pp : 12- 13.
[2] Jamel Eddine ziedi, op.cit., p :22.
[3] عقون سعاد، مراقبة التسيير، الرقابة الداخلية والمرجعية: أوجه الالتقاء والاختلاف والتكامل، مجلة دراسات لجامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، مجلة دولية محكمة متعددة التخصصات، العدد 49، ديسمبر 2016، ص: 258.
[4] Rached Gabsi,op.cit., p :16.
[5] IBID.,p.p. :16-17.

2- المراجعة: تعرف المراجعة على أنها نشاط خبرة مستقل، تساعد التسيير لمراقبة مجموع أنشطتها، يجب أن تسمح المراجعة بـ:[1]

- ✓ إعطاء رأي حول فعالية وسائل المراقبة المتاحة للمسيرين؛
- ✓ قياس وتحسين موثوقية أنظمة المعلومات المحاسبة والمالية الموجودة؛
- ✓ وضع أنظمة مراقبة فعالة في كل مجالات المؤسسة.

نميز بين نوعين من للمراجعة: المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، حيث تطبق المراجعة الخارجية من طرف هيئة خارجية عن المؤسسة، ويمكن أن تخصص لعدة مجالات للنشاط: مالية، محاسبية، تثبيتات، مخزونات...الخ، أما المراجعة الداخلية فتطبق من طرف شخص مرتبط بالمديرية العامة.[2]

نلخص في الجدول التالي مقارنة بين المراقبة الداخلية، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية ومراقبة التسيير من عدة جوانب تمثلت في: هدف المراقبة، المسؤول المكلف بها، وسائلها، أفقها الزمني وأثرها على القرار.

[1] Pour plus de détail voir : Rached Gabsi,op. cit.,p :14.
[2] IBID,p.p. :15-16.

الجدول(01) : مقارنة بين أنظمة المراقبة

	مراقبة التسيير	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
هدف المراقبة	– تقييم وتحكم	–تسيير الأعمال بطريقة مرتبة وفعالة – ضمان احترام السياسات	ضمان امان المؤسسة	–ضمان موثوقية معلومات –اثبات الحالات المحاسبية والمالية
المسؤول المكلف بالمراقبة	– مستشار – وضعه مع العاملين الدائمين، يمس كل مجالات المؤسسة	– مسؤولية تسلسلية – دائمة، مهمة – مجموع الإجراءات والقواعد التنظيمية	– وضعه مع العاملين المستقلين – يهتم بالمنظور المحاسبي والمالي	– خارجي عن المؤسسة – مستقل، مفوض –يهتم بالقواعد المحاسبية والجبائية بالإضافة إلى جوانب أخرى
الوسائل المستعملة	تقنيات: – دقة – الادراج في الموازنة budgétisation معلومات: – اجمالية،كمية، نوعية	تقنيات التفتيش ـ محاسبية، مالية معلومات: – إجراءات وقواعد تنظيمية	تقنيات تفتيش للمعلومات:–محاسبية، مالية، جبائية،–قانونية	تقنيات تفتيش و من أهم المعلومات المستعملة نذكر: –محاسبية– مالية –قانونية– جبائية
أجالها	الأجل القصير و المتوسط، أحيانا الأجل الطويل	غالبا الأجل القصير والمتوسط احيانا	الأجل القصير: الدورة المعنية	الأجل القصير: الدورة المعنية
الآثار على القرار	تساعد على القرار بصفة عامة(في كل المجالات)	تساعد على القرار بطريقة (محددة)(إجراءات وتنظيم)	هي ليست مرتبطة بالقرار لكن بالتفتيش والمتابعة	هي ليست مرتبطة بالقرار لكن بالتفتيش و المتابعة.

Source :Jamel Eddine Ziedi, op.cit.,p :25.

من خلال هذا الجدول المقارن يمكن القول أن من بين مختلف أنظمة المراقبة، تبدو مراقبة التسيير شاملة و قريبة أكثر من مشاكل التسيير مقارنة بالأنظمة الأخرى، حيث أن هذه الأخيرة موجهة أكثر لتفتيش(vérification) القواعد

والإجراءات لا مشاكل التسيير واتخاذ القرار، في حين تعد مراقبة التسيير كوسيلة للتقييم وللتحكم (maitrise) لبلوغ الأهداف المحددة مسبقا في المؤسسة.[1]

المطلب الثاني: مكونات مراقبة التسيير و أهدافها وحدودها

نتناول في هذا المطلب عملية و نظام مراقبة التسيير باعتبارهما مكونين هامين في وظيفة مراقبة التسيير، و مراكز المسؤولية كأحد ركائز مراقبة التسيير، بالإضافة إلى أهدافها وحدودها.

أولا: مكونات مراقبة التسيير: تندمج مراقبة التسيير في المؤسسة بالتكيف مع المظاهر الرسمية كغير الرسمية للمؤسسة، لهذا تشكل شراكة بين المكونات الثلاثة لمراقبة التسيير والمسؤولين العملياتيين:[2]

- ✓ عملية المراقبة Processus de contrôle؛
- ✓ نظام المراقبة Systéme de contrôle؛
- ✓ التنظيم في مراكز المسؤولية .

1- عملية المراقبة: تعتبر العملية كقلب وغاية لمراقبة التسيير، فهي نقطة اندماج لمراقبة التسيير وتسيير المؤسسة حيث يتم التصرف وفقا لتوجيهات المديرية العامة والمسؤولين العملياتيين عن طريق:[3]

- ✓ تحديد الأهداف؛
- ✓ ضبط مخططات النشاط و اعداد تقديرات تسمح ببلوغ هاته الأهداف؛
- ✓ ترجمة النتائج الجزئية بغية اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة من أجل بلوغ الأهداف.

نقطة البداية تكون بالعمل على الأجل الطويل أو المتوسط و تطابق مرحلة التخطيط التي تؤدي إلى تحديد الأهداف للأجل الطويل و التحديد العملياتي للاستراتيجية(تحديد ملموس للسياسات التجارية، الاستثمار، تسيير الإنتاج، تسيير الموارد البشرية...)، ما سبق دفع إلى التساؤل عن حقيقة أن التخطيط يمثل جزء من مراقبة التسيير أم لا، حيث يلاحظ ارتباط مرحلة الادخال في الموازنة (budgétisation) مع التخطيط إن وجد، بالمقابل ما هو شائع أنه في الأقسام و الفروع ذات الأهمية المحدودة والمصانع...الخ، يضمن مراقبوا التسيير تنفيذ مرحلة التخطيط،

[1] Jamel Eddine Ziedi, op.cit., pp :25-26.
[2] Jean-Loup Ardoin et autres, op.cit., p :15.
[3] IBID, p :16.

انطلاقا من هذه السياسات تبدأ مرحلة الموازنات بتحديد الأهداف قصيرة الأجل، مع الأخذ بعين الاعتبار كل القيود و مخططات النشاط المقررة للسنة القادمة، تتمثل أهمية هذه المرحلة في تحديد و تنسيق و إقرار مخططات النشاط في كل مجالات التسيير في المؤسسة، بعدها تأتي مرحلة التنفيذ التي تعتبر أساسية لتنفيذ التوقعات وبلوغ الأهداف المحددة، التي هي غاية التسيير بالمؤسسة، حيث خلال السنة يتم قياس النتائج الجزئية من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية خاصة إذا كانت الأهداف طموحة، وتعتبر كرهان لمرحلة متابعة الإنجازات.[1]

2- نظام المراقبة:

" هو مجموع الأدوات والإجراءات التي تشكل مراحل عملية المراقبة "

انطلاقا من المخطط مع اختيار تقنيات التخطيط(فترة 3 سنوات، 5 سنوات، مخطط متداول...)، اختيار الوثائق التي تحدد محتوى المخطط، جدول اعداده الزمني، الإجراءات التي تحدد دور واستعمال الوثائق، ونفس هذه الأدوات تستعمل بالنسبة لمرحلة الموازنات(شهرية، موازنات مرنة، تجميع الموازنات، مراقبة الموازنات...الخ)، حيث يجب أن ترتبط مع تحديد التخطيط من جهة ومع المتابعة من جهة أخرى.

أما الجانب الأساسي بالنسبة لنظام المراقبة هو مرحلة المتابعة، فترتبط بالمحاسبة التحليلية، أنظمة إحصائية، وعلى مستوى التقنيات فيتم استخدام المعيار، الموازنات المرنة وحساب الانحرافات...الخ. ومنه يعتبر نظام المراقبة كخدمات لوجيستكية تقنية وإدارية لتسمح للعملية بالمرور في افضل الشروط الممكنة، اختيار الوثائق حسب قدرة واحتياجات الأفراد لمساعدتهم بفعالية، بالإضافة إلى ضرورة تكييف تكلفة النشاط مع الإمكانيات المالية للمؤسسة،

يتطلب اعداد و تشخيص تطور نظام المراقبة كفاءات تقنية لمراقبي التسيير المعنيين، بالإضافة إلى البعد البشري للتكيف مع المسؤولين العمليات يين والمديرية العامة[2] ، وهذا ما يبرهن أهمية اعتبار كفاءات مراقبي التسيير وتنوعها كأحد الأبعاد لتقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير.

3- الهيكل في مراكز مسؤولية:

كما لاحظنا سابقا أن عملية المراقبة تنفذ تبعا لمسؤوليات كل فرد، كذلك يتكيف نظام المراقبة مع هيكل وتنظيم المؤسسة، هذا الأخير يتحدد من طرف المديرية العامة التي تعمل على تحديده في شكل اقسام، فروع، دوائر، مصالح...الخ، وتنظيم يحدد المسؤوليات ومهام و وسائل كل فرد، وعلى هذا الأساس مراقب التسيير والمديرية العامة

[1] Jean-Loup Ardoin et autres, op.cit., p :16-17.
[2] IBID, p :17 -18.

سيحددان مراكز مسؤولية[1]؛ هذه الأخيرة تعرف بأنها وحدات إدارية فرعية غالبا لامركزية في التنظيم تقع تحت اشراف و مسؤولية شخص إداري مسؤول، ويمثل كل مركز مسؤولية مجال نشاط فني أو إداري يتم تنفيذه وفق موازنة و خطة محددة و تحت إشراف مسؤولية محددة[2]، حيث لها مهمة تفويض السلطة و الوسائل، فبالنسبة لكل منها العملية تتشكل من هدف- مخطط نشاط- متابعة الإنجازات، ستنفذ داخل مراكز المسؤولية بوثائقه الخاصة: مخطط، موازنة، لوحة القيادة، نتائج تحليلية وإجراءات ربطها مع المستويات التسلسلية العليا، و هنا تظهر مهمة المراقب في تحديد قواعد التجميع وادماج المخططات، الموازنة ولوحة القيادة في كل مستوى تسلسلي.

وتزداد استقلالية المراكز بزيادة تفويض السلطة، هذا ما يؤدي إلى عمل أكثر أهمية لمصالح مراقبة التسيير اتجاه كل من هذه المراكز للاستفادة من حركية أي منظمة، بالمقابل يجب تنظيم العلاقات بين مراكز المسؤولية، خاصة عندما يكون هناك تبادل خدمات بين المصالح فيما بينها أو نقل سلع، فمن الضروري تحديد قواعد وكيفيات هذا التبادل(يتم ذلك على أساس تكاليف أو أسعار)، حيث يطرح مراقب التسيير على المديرية العامة نظام لأسعار التبادل الداخلي[3].

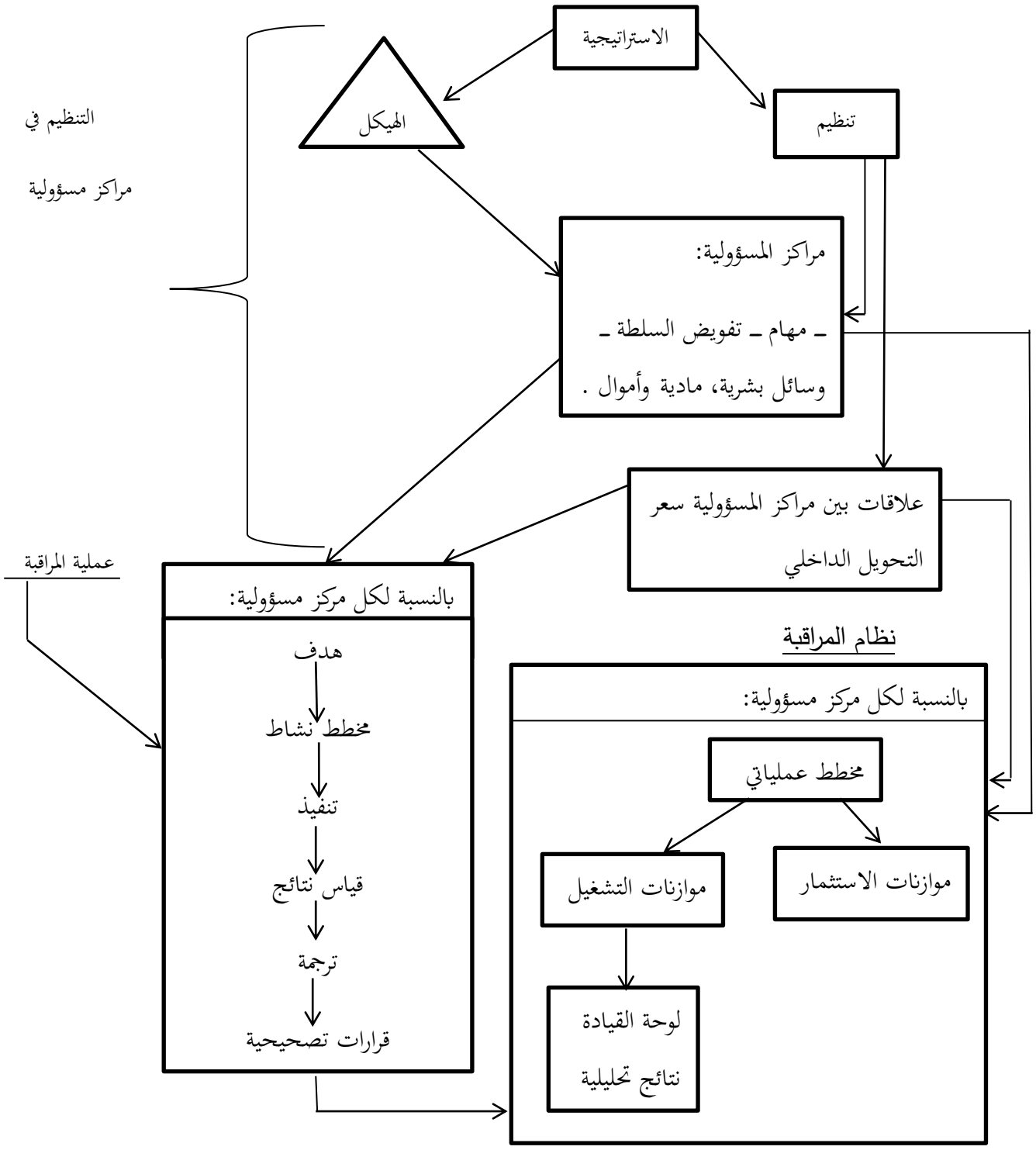
الشكل التالي يوضح لنا العلاقة بين عملية ونظام المراقبة مع مراكز المسؤولية:

[1] Jean-Loup Ardoin et autres, op.cit., p :19.

[2] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية(مدخل محاسبة المسؤولية و تقييم الأداء)، ط1، الدار العلمية الدولية و دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص ص:417-418 .

[3] Jean-Loup Ardoin et autres, op.cit., p :19.

الشكل رقم (05): عملية ونظام المراقبة يجب أن تتكيف مع تنظيم مراكز المسؤولية.



Source: Jean-Loup Ardoin, op.cit, p :8.

ثانيا: أهداف مراقبة التسيير: غالبا ما تنتج الصعوبات الحالية لمراقبة التسيير من ثلاث مفارقات جوهرية أكثر من التحولات(تغيرات) الاقتصادية الحديثة، تتمثل هذه المفارقات في[1]:

- ✓ توجد شبه قطيعة مستمرة بين مراقبة التسيير الاستراتيجي ومراقبة التسيير التشغيلي؛
- ✓ يوجد عدم ترابط بين طلب معلومات نوعية من مراقبة التسيير، حيث تستخدم هذه المعلومات لغايات متعددة، فقد تكون كوسيلة لقياس أداء الأفراد وفي نفس الوقت تكون كأساس لاتخاذ القرارات؛
- ✓ هناك عجز في حالات كثيرة في مراقبة التسيير التي يجب أن تسمح باتخاذ القرارات و التوقع المفيد. تنشأ أهداف مراقبة التسيير من رفع هذه المفارقات الثلاثة.

1-التوفيق بين مراقبة التسيير الاستراتيجي ومراقبة التسيير العملياتي (المشاكل المرتبطة بمعلومات الترابط " Cohésion " أو كيف تتم القيادة؟)، تهدف المراقبة في المؤسسة إلى القيام بوظيفتين هما:[2]

- ✓ وظيفة تكامل(اندماج) يعني تقارب داخلي للمؤسسة؛
- ✓ وظيفة التآلف مع البيئة، يعني تقارب خارجي، تطور أدوار الفاعلين في المؤسسة بحذر نحو تطورات البيئة في كل أبعادها.

وفقا لـ: R. N. Anthony توجد بالمؤسسة ثلاث مستويات للمراقبة هي: مراقبة استراتيجية، مراقبة التسيير و مراقبة التنفيذ،[3] هذه الأنظمة تتعايش معا حيث تكلف مراقبة التنفيذ أساسا بمهمة تقارب داخلي، بالأخذ بعين الاعتبار الاختلاف الناتج من تقسيم العمل والسعي لتحقيق الأهداف الاقتصادية و كفاءة المهام المبرمجة، أما المراقبة الاستراتيجية فهي تهدف إلى الفعالية للتآلف مع البيئة، بينما مراقبة التسيير تساهم في الغايتين، حيث تضمن وظيفة التكامل، والدور المركزي للمعايير في سيرها تحافظ على وظيفة التآلف مع البيئة.[4] لذا تطبق قيادة المؤسسة من طرف المديرية العامة والمديريات العملياتية(التشغيلية)، حيث تهدف مراقبة التسيير إلى مساعدتهما في هذه المهمة، ومنه يعتبر مراقب التسيير كمساعد قائد وهو ما يشكل مساهمته في الربط بين المديرية والتسيير العملياتي عن طريق تقديم الاستشارة والمساعدة على اتخاذ القرار لكل المسيرين، وبالتالي يسجل دور مراقب التسيير في المنظور اليومي للتسيير من خلال تقديم معلومات موثوقة وشبه فورية عن التسيير من جهة، وفي المنظور الاستشرافي من خلال معلومات

[1] Norbert Guedj et Collaborateurs, op cit , p. :47.
[2] Henri Bouquin, le contrôle de gestion contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, presses universitaires de France, Paris, 1986, p :61.
[3] Eve Chiapello, op.cit., p :59.
[4] Henri Bouquin, le contrôle de gestion contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, op.cit., p :61.

ملائمة تسمح بقيادة النشاط من جهة أخرى[1]، لذلك تحتل مراقبة التسيير مكانة دقيقة في المؤسسة، حيث تشكل روابط بينها وبين المديرية العامة، ما يتطلب معرفة مراقب التسيير لاستراتيجية المؤسسة، وبين مراقبة التسيير والإدارة العملياتية (التشغيلية) من جهة أخرى، لذلك فالقائد في المؤسسة يشكل مجموع كل من المديرية العامة، المسؤولين التشغيليين ومراقب التسيير هذا ما يتطلب من هذا الأخير امتلاك ثقافة أوسع من اطار وظائفهم تتعدى جانب التسيير و المالية، مع تغيير طرق التحليل حسب المجالات الفكرية، القطاعات، المؤسسات، الثقافات الناتجة عن التكوين و البلدان المختلفة.

يتم هذا الترابط من خلال لوحة القيادة، التي يجب أن تحتوي على معلومات حقيقية للتنسيق(Cohésion)، حيث توجد نوعين من معلومات التنسيق تتمثل في:

- ✓ معلومات تسمح بالقيادة الحقيقية؛
- ✓ وأخرى تسمح بتفتيش(vérification) أن القيادة مرت بنجاح.

بالإضافة إلى أنه على المديرية العامة ضمان أن المسؤول العملياتي(جانب الميدان) ليس مستقبل سلبي للمعلومات، بل يعمل على متابعة تسييره ويساهم فعليا في مراجعته.[2]

مما سبق يأتي التوفيق بين مراقبة التسيير الاستراتيجي ومراقبة التسيير العملياتي حتى لا تتعدد الفئات، وهو ما تميل له الروح البشرية، وبما أن العملياتي هو عون تنفيذ للاستراتيجية فلا بد أن يكون هناك تواصل بينها وليس قطيعة. بالنسبة لمراقبة التسيير و بما أن أداة هذا الربط هي لوحة القيادة؛ يتم الاهتمام بلوحات القيادة ومستويات المعلومات من أسفل لأعلى الهرم وفي كل أفق الزمن، حيث لا توجد لوحة قيادة تشغيلية ولوحة قيادة استراتيجية، بل توجد سلسلة معلومات فعالة تسمح بالتنفيذ الناجح لأفضل استراتيجية ممكنة، والنجاح في رفع هذه المفارقة بالنسبة لمراقبي التسيير هو المعرفة الجيدة لاستراتيجية المؤسسة وتقنيات لوحة القيادة والتحاليل الاستراتيجية، بالإضافة إلى ذلك دور تقنيات الإعلام الآلي في رفع هذه المفارقة، من خلال انشاء قواعد بيانات تمكن من إدارة فعالة بطريقة بسيطة للملخصات انطلاقا من مجال معلومات أولية داخلية وخارجية.[3] (هذا ما يشكل محور الكفاءات ضمن نموذج التقييم الوظيفي، أي مدى معرفة مراقب التسيير لهذه العناصر كالاستراتيجية و الاعلام الألي مثلا).

[1] Jacques Renard Et Sophie Nussbaumer, op.cit., p.p. :52-53.
[2] Norbert Guedj et Collaborateurs, op.cit., p.p. :48-49.
[3] IBID, p.p. :53-57.

2-إبعاد الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء:

وذلك بالتمييز بين المعلومات المخصصة لاتخاذ القرار وتلك الخاصة بتقييم الأداء، حيث تؤدي هذه الأخيرة إلى جزاء(مكافأة) بالنسبة للأفراد، لذلك يعمل هؤلاء دائما على الغش(عند مفاوضات حول الأهداف، عند التنفيذ أو عند حجز المعلومات) وتعديل المعلومات الأساسية المدرجة في قواعد البيانات بشكل مستمر و هي أنشطة وسلوكات تشويش من الأفراد ليس لها معنى استراتيجي، لذلك على مراقب التسيير تجنب هذه المعلومات المنحازة، ومن هنا تظهر الصعوبة الحقيقية وهي أن نظام التقييم ومنه القيادة يجب أن لا يؤثر على نظام المعلومات لمراقبة التسيير، لهذا تصبح إدارة(تسيير) المعلومات إحدى المفارقات الهامة لمراقبة التسيير، حيث يطرح حلا لهذه المفارقات يتمثل في[1]:

- ✓ الحد من الأثار السلبية للتشويه غير الموضوعي للمعلومة عن طريق مثلا تحديد أهداف متكاملة للنشاط، حواجز للنشاط (تحقيق مقدار من رقم الأعمال، حدً من القروض...)، وهنا يلعب مراقب التسيير دور بيداغوجي ومحرك داخل المؤسسة لأنه يقوم بمتابعة خاصة للأهداف لجعلها أكثر تكامل وتقارب؛
- ✓ الفصل بين نظام المعلومات المرتبط بالتكاليف والمحاور الاستراتيجية ونظام تقييم الأداء.

3-رفع مفارقة التقييم اللاحق:

تتمحور مراقبة التسيير حول قياس الأداء أكثر من المعلومات، حيث يكون غالبا متأخرة نظرا لاعتمادها على قياسات لاحقة للقيام بواجبها الإعلامي، لرفع صورة واقعية تقرر من خلالها الأنشطة المستقبلية، وبالتالي عليه توقع ما الذي ستكون عليه البيئة بدل الاهتمام بقياس نتائج(الانحرافات) اختيارات كل فرد من الفاعلين في المؤسسة، لذلك يجب بذل ما بوسعه لتدارك الانحرافات.[2]

من بين شروط نجاح أهداف مراقبة التسيير نذكر تقسيم الأدوار و توسيع نطاق المشاركة، حيث تعتبر المديرية العامة الحكم لهذا التقسيم و عليها عدم اهمال دورها الخاص بالبقاء خارج المعركة باعتبارها المستعمل الأول لمراقبة التسيير، وتعتبر هذه الأخيرة كبائع لطرق ومعلومات في المؤسسة أما العملياتيون فهم أهم الفاعلين لوضع وسير النظام، فعليهم ضمان نوعية المعلومات لكل المستويات.[3] ما يلاحظ على أهداف مراقبة التسيير أنها ترتكز على كفاءات مراقبي التسيير، حيث تمثل هذه الأخيرة المحرك لمراقبة التسيير.

[1] Norbert Guedj et Collaborateurs, op.cit., p.p. :57-60.
[2] IBID, p.:69.
[3] IBID, p.p. :71- 74.

ثالثا: حدود أنظمة مراقبة التسيير: قبل التطرق لحدود مراقبة التسيير نتطرق في البداية لأهم المزايا التي تحققها.

1- المزايا التي تقدمها مراقبة التسيير

سابقا كان يجب الانتظار حتى توقف المحاسبة في نهاية السنة للتمكن من متابعة النفقات وتطورها بدقة، ومنه يتم رصد النفقات والايرادات الكلية والحصول على حساب الاستغلال خلال السنة الموالية من حدوثها، يعني عدم التمكن من معرفة الهوامش وعدم متابعتها في وقتها، ما يعرض المؤسسات لانحراف في التكاليف ومنه عدم التحكم في ربحية المؤسسة، هذا ما تسعى مراقبة التسيير لتجاوزه، بوضع إجراءات مراقبة الموازنات لتمكن من المتابعة الشهرية والحصول على حساب نتائج ذو دلالة أكثر .

وتمكن كذلك من تشكيل حسابات حسب المنتجات أو الأقسام انطلاقا من المحاسبة التحليلية، لكنها كانت قليلة الاستعمال نظرا لتأخرها، لذلك مكنت طرق مراقبة التسيير من ربح الوقت والقيام بتحاليل أكثر دقة، وبالتالي الحصول على أرقام موثوقة تمكننا من استباق الصدمات (الهزات)، ما مكن المسيرين من تعلم كيفية تحديد أسواقهم، تحليل تكاليفهم وهوامش أرباحهم لأي نشاط أو منتوج وبالتالي مراقبة أفضل لعملياتهم ، كل هذا أدى إلى مزيد من التطور بخلق نماذج محاكات تسمح بحساب مختلف المبالغ وتقديم ملخص حول المسارات الممكنة للمؤسسات في وقت قليل، وما دعم هذا هو وسيلة الاعلام الآلي التي سمحت بالقيام بهذا التحليل تبعا لعدة محاور مثل: الأنشطة، المنتجات، المناطق الجغرافية...الخ، كل هذه العوامل أدت إلى تسريع توقيف الحسابات خلال السنة ومنه مواجهة كل الانحرافات الحاصلة بأكبر سرعة ممكنة .

كما سمحت مراقبة التسيير بإعادة توزيع السلطات داخل المؤسسة، حيث تعهد المديرية العامة بعض المسؤوليات للأعضاء تبعا لكفاءتهم وخبرتهم، يتم تنظيم هذا التفويض عن طريق الموازنات والتي تعتبر كوسيلة تفويض لجزء من مسؤوليات الادارة، وهو ما سمح بالتخلص من الانسداد الذي تواجهه المديرية العامة نظرا لصعود جميع المشاكل بما فيها تلك الصغيرة.[1] يمكن ايجاز المزايا السابقة لمراقبة التسيير في العناصر الثلاثة التالية[2] :

- ✓ التفكير الدائم حول العلاقة مستقبل – نشاط من خلال العلاقة بين المتغيرات الجوهرية التالية: البيئة، الهيكل، الغايات، الفرص والأهداف؛

[1] Gérard Balantzian et autres, tableaux de bord pour diriger dans un contexte incertain , organisation, Paris, 2005 pp :302 _ 305 ·

[2] Pierre Lauzel, Robert Teller, contrôle de gestion et budgets , 4 édition , Sirey , Paris , 1986 , p : 99 ·

- ✓ سرعة رد فعل نظام القيادة: عن طريق قياس الأداء، تقارب القرارات، موثوقية المعلومات والتشخيص المستمر؛
- ✓ مرونة وفعالية نظام الاتصال (التحفيز، تسيير النزاعات، المشاركة...) ويعتبر عدم التأكد كعامل يحد من فعالية نظام مراقبة التسيير، إلا أنه يمكن لمراقبة التسيير تجاوز ذلك بالاعتماد على عدة وسائل، نوضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(06): فائدة مراقبة التسيير وضرورة تحسينها

الأسباب ←	الأثار الأولية ←	وسائل الصراع ←
ـ زيادة عدم التأكد للمستقبل ـ الاضطرابات التي تخلقها البيئة ـ تزايد الارتباط المتبادل بين المؤسسة والمحيط	ـ عدم انجاز الأهداف ـ عدم استقرار العلاقات الاجتماعية ـ صعوبة القيادة ـ عدم التسامح مع أخطاء التسيير	ـ مرونة الهياكل ـ تكييف الأهداف ـ حجز الفرص ـ البحث عن العوامل الجوهرية ـ تقوية الاتصال
عدم التأكد	تخفيض فعالية مراقبة التسيير	فائدة متزايدة لتقوية نظام مراقبة التسيير

Source : Pierre Lauzel , Robert Teller , op.cit, p :100

2–حدود مراقبة التسيير: رغم المزايا سابقة الذكر، إلا أن مراقبة التسيير تواجه صعوبات لا يمكن إهمالها عند تطبيقها العملي، نذكر منها:[1]

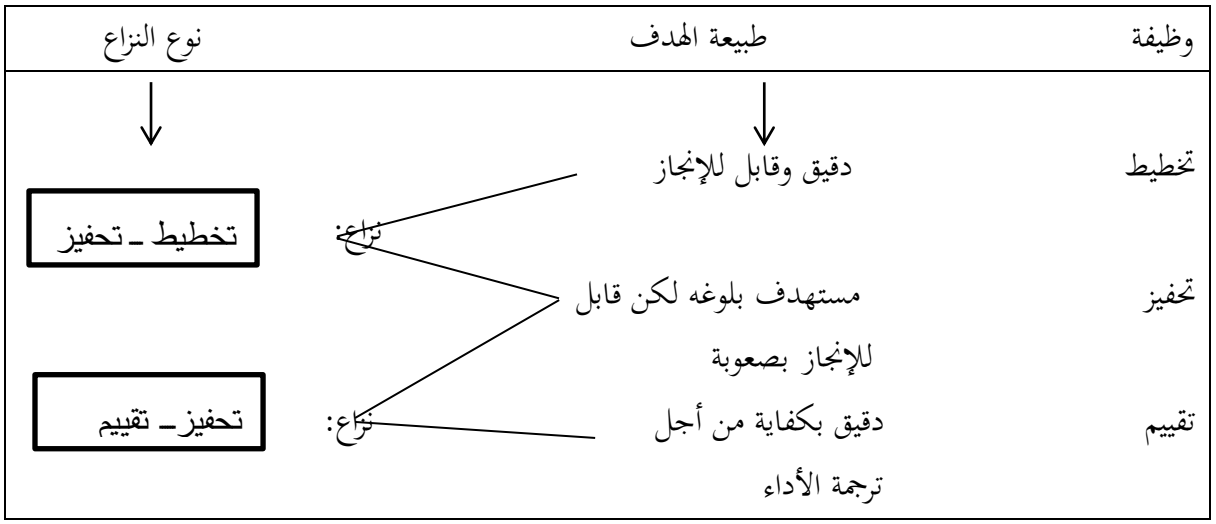
- ✓ مشكل كفاءات مراقبي التسيير: حيث على المؤسسة البحث عن الشخص (الفرد) الذي يتميز بالمعرفة، الحوار، التلخيص والتنسيق وتعتبر هذه الصعوبة كإحدى محاور نموذج تقييم الأداء نظرا لأهميتها لذلك سنتكلم عنها لاحقا.
- ✓ اختيار المعلومات الملائمة: غالبا ما يؤدي البحث عن المعلومات الدقيقة والكاملة إلى زيادة أجال الحصول عليها، وهذا ما يؤدي إلى تخفيض القدرة على رد الفعل السريع والمناسب للمسؤول، لذلك عمل مراقبة التسيير على البحث عن المعلومات الملائمة يزيد من مخاطر عدم فعاليتها .

[1] Pierre Lauzel , Robert Teller , op.cit. , pp : 100- 102 ·

- ✓ ترجمة تقلبات الأداء: تكمن الصعوبة في معرفة ما هي الانحرافات التي يجب أخذها بعين الاعتبار في رد فعل نظام المراقبة ؟ وهذه الصعوبة ترجع إلى عدم الوضوح في العلاقة بين الأهداف والأداء من جهة؛ ومن جهة ثانية في الترجمة الصحيحة للانحرافات ذات الدلالة، و لتجاوزها وجب التركيز على الانحرافات ذات الدلالة التي تستحق تحليل معمق وتلك المرتبطة بالأهداف الضرورية التي تتطلب نشاط تصحيحي خاص .
- ✓ تعارض تشكيل الموازنات: يكون التعارض بين الوظائف المحددة للموازنات وطريقة إعدادها، بالنسبة لـ L.B.Fraser و E .Barret يظهر التعارض أكثر بين التخطيط ـ التحفيز و التحفيز ــ التقييم.

هذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم(07): تعارض تشكيل الموازنات



Source : Pierre Lauzel , Robert Teller , op.cit, p :101.

ويمكن تخفيض هذه النزاعات عن طريق تفاوض دقيق للهدف وتكييف هيكل ملائم للموازنات (من حيث مرونتها).

- ✓ ربحية نظام مراقبة التسيير: لكل نظام تكلفة ومكاسب منتظرة، حيث تشمل مكاسب مراقبة التسيير أخطاء التسيير المكتشفة، المساهمة في تحسين فعالية اتخاذ القرار، درجة تحقيق الأهداف...الخ، ما يلاحظ أن هذه العوامل غير قابلة للقياس ومستقلة، لذلك يسمح نموذج التقييم الوظيفي بتقريب تكلفة وظائف الدعم لكمية ونوعية هذه الخدمات المقدمة.[1]

[1] Caroline Selmer , la Boite à outils du contrôle de gestion , Dunod , Paris , 2013, p : 21.

خلاصة

تهدف أنظمة الرقابة عموما و مراقبة التسيير خصوصا إلى متابعة نشاط المؤسسة، وارتبط ظهورها في البداية بظهور المحاسبة، حيث يعد فرض مسك مخطط محاسبي ودليل عن المبادلات من البابليون، للتمكن من إجراء مقارنات بين الفترات لإظهار الأرباح والخسائر الناجمة اللبنة الأولى لخلق ممارسات المراقبة عموما، هذا ما اعطى مراقبة التسيير في بداية ظهورها الصبغة المحاسبية، نظرا لاستعمالها للمحاسبة الصناعية و تشكيل مجموعة من نسب ومؤشرات انطلاقا من المحاسبة المالية تلخص أداء المؤسسة، بغرض مراقبة الأنشطة عن بعد وقياس أداءها، حيث استعملت في البداية في المؤسسات الكبرى للمعادن، النسيج والسكك الحديدية، تميزت هاته الأخيرة بالتعقيد نظرا لكبر حجمها و مركزية المسؤولية بها ، ما أدى إلى ضرورة اعتماد أليات اللامركزية وتفويض السلطة ما استوجب عملية التنسيق بينها، هذا ما أعتبر الدافع الثاني لتعميم مراقبة التسيير في كل المؤسسات، التي سرعان ما اتسع مجالها لتشمل مختلف المجالات و تتجاوز بذلك الجانب المحاسبي الذي كان يعاب عليها.

و على الرغم من المزايا التي وفرتها مراقبة التسيير في مجال تسيير المؤسسات، إلا أن هناك صعوبات حدت من فعاليتها، هذا ما دفعنا إلى محاولة البحث في مجال أنشطتها، كفاءات مراقبي التسيير المطلوبة وتنظيم هذه الوظيفة وزبائنها ثم محاولات تقييم أدائها للحكم على مدى فعاليتها في الفصول الموالية على التوالي.

تمهيد:

أدى التطور السريع الحاصل في مجال تسيير المؤسسات إلى تحميل المسيرين مهام ووظائف جديدة، تتطلب منهم البحث عن السبل التي تمكنهم من التعامل الجيد مع المشاكل قبل وقوعها واتخاذ القرارات المناسبة بهدف بلوغ الاستراتيجيات المحددة لذا تم اللجوء إلى الأدوات التخطيطية والرقابية، هذا ما تضمنه مراقبة التسيير باعتبارها كنظام معلومات يغذي نظام القرار بالمعلومات اللازمة من خلال مجموعة من الأدوات تتمثل أهمها في تحديد التكاليف و الموازنات التقديرية ولوحة القيادة، حيث يمكن تحليل التكاليف المؤسسة من مواجهة مشكل جوهري ألا وهو تسير التكاليف والتحكم فيها، بينما تعمل الموازنات كنظام متكامل يحقق الوظائف الأساسية كالتخطيط والتنسيق والرقابة، في حين تتميز لوحة القيادة عنهم بكونها تقدم معلومات ذات طبيعة جوهرية تأخذ بعين الاعتبار معايير متعددة لتقييم الأداء وبذلك تتجاوز البعد المالي للأداء الذي يميز الأدوات السابقة، لذا سنتطرق في هذا الفصل لهذه الأدوات ومساهمتها في مراقبة التسيير.

المبحث الأول: تحليل التكاليف كأداة لمراقبة التسيير

ينشأ نظام محاسبة التكاليف من أجل معالجة بيانات التكاليف المتحصل عليها من المحاسبة المالية، بالإضافة إلى بيانات أخرى وتحليلها للوصول إلى نتائج تساعد على اتخاذ مختلف القرارات، منها قرارات التسعير، تقييم المخزونات و مراقبة التسيير التي تعتبر من أهم مستعملي المعلومات المتعلقة بالتكاليف، فمن خلال المقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية يتم تحديد الانحرافات وتحليليها لتحديد أسبابها، بغرض توجيه القرارات المستقبلية.

المطلب الأول: المحاسبة التحليلية و طرق تحديد التكاليف

تعد المحاسبة التحليلية من أقدم و أهم أدوات مراقبة التسيير، حيث تعود بوادر ظهور مراقبة التسيير إلى استعمال التكاليف في التسيير، و مع الزمن تطورت هذه الطرق للتكيف مع تغيرات محيط المؤسسات و الاحتياجات الجديد لها، لذلك نتناول ضمن هذا المطلب المحاسبة التحليلية وضرورة استعمالها في مراقبة التسيير بالإضافة إلى طرق تحديد التكاليف.

أولا: تعريف المحاسبة التحليلية و ضرورتها لمراقبة التسيير

1-تعريف المحاسبة التحليلية: هناك عدة تعاريف للمحاسبة التحليلية نقتصر على التعريف التالي: "هي أحد فروع المحاسبة التي تختص بتقديم المعلومات للمديرين لاستخدامها في التخطيط والرقابة على العمليات واستخدامها في اتخاذ القرارات" [1]

وهنا وجب التمييز بين المحاسبة الإدارية (محاسبة التسيير) و المحاسبة التحليلية، حيث تقيد هذه الأخيرة بضرورة التقييم من أجل الميزانية كالمخزونات و المنتجات الجارية، على عكس محاسبة التسيير التي هي محاسبة تحليلية لكن مضبوطة حصريا لتقديم معلومات ملائمة للتسيير و اتخاذ القرار (حساب الهوامش و الربحية مثلا...).[2]

1أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الادارية التخطيط والرقابة وصنع القرار، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011م-1432ه، ص:35.

[2] Michel Rouach, Gérard Naulleau, op. cit, p : 47 .

2-ضرورة المحاسبة التحليلية بالنسبة لمراقبة التسيير

تساهم المحاسبة التحليلية في الاستجابة لاحتياجات مراقبة التسيير أكثر من المحاسبة المالية، حيث يساهم مسعاها التحليلي الثري والمتنوع في ذلك وهذا ما نوضحه من خلال المقارنة التالية:[1]

- ✓ في المحاسبة المالية تعتبر المؤسسة كصندوق أسود تهتم بالمدخلات والمخرجات فقط، ما يعني أنها لا تسمح بالاستعلام حول طريقة تحقيق النتائج، أما المحاسبة التحليلية فتعتبر المؤسسة كمجموع وحدات مرتبطة (وظائف، مراكز، أنشطة...الخ). تساهم كل واحدة منها في تحقيق منتجات ونتائج المؤسسة و مكوناتها تبعا للاحتياجات؛
- ✓ من جهة أخرى تدور المحاسبة المالية عموما نحو الخارج، في حين تنشغل المحاسبة التحليلية باحتياجات مسيري المؤسسة من المعلومات؛
- ✓ على عكس المحاسبة المالية لا تعاني المحاسبة التحليلية من أي قيد قانوني أو تنظيمي، لهذا تستطيع التكيف بسهولة مع الاحتياجات المتنوعة و المتطورة للمسيرين في مجال المعلومات.

لذلك تعتبر المحاسبة التحليلية كأداة معلومات ضرورية لمراقبة التسيير، وبغض النظر عن بعض الاستثناءات النادرة، يمكن القول أنه لا يمكن سير مراقبة التسيير في المؤسسة بطريقة فعالة إذا لم تتوفر على محاسبة تحليلية، لكن هذه الأخيرة ليست مكيفة تلقائيا مع احتياجات مراقبة التسيير، ما يتطلب تكيفها مع هذه الاحتياجات و هذا باستعمال التكاليف المحددة مسبقا، التقسيم في مراكز مسؤولية، التنسيق مع نظام الموازنات...الخ.[2] وتشكل المحاسبة التحليلية أداة تسمح بـ:[3]

- ✓ مراقبة العمليات التقنية للشراء؛
- ✓ مراقبة نتائج الاستغلال؛
- ✓ تأسيس التقديرات (برامج وموازنات) الضرورية للمراقبة اللاحقة.

إضافة إلى ذلك تساهم التكاليف في عملية اتخاذ القرار كقرارات طرح منتجات جديدة، تحديد الأسعار، تخريج بعض الأنشطة ...الخ، يلخص الجدول التالي مساهمة التكاليف في اتخاذ القرار في مختلف المستويات.

[1] Abdelghani Bendriouch ,Comptabilité Analytique pour le contrôle de gestion,2éme, éditions cogefos, rabat , Maroc, p :12 .
[2] IBID , p :13.
[3] Larry Bensimhon, christophe Torset , le meilleur du DSCG3 Management et contrôle de gestion, 3e édition, sop'foucher, 2013, p :29.

جدول رقم(02): مساهمة التكاليف في عملية اتخاذ القرار في مختلف المستويات

الاستراتيجي	التكتيكي	التنفيذ
توجه تكاليف المؤسسة في البحث عن المزايا التنافسية: ـ تقوم استراتيجية السيطرة (domination)بالتكاليف على ميزة التحكم في التكاليف التي لا يمكن للمنافسين الحصول عليها. ـ تقوم استراتيجية التمييز (différenciation) على ميزة الاختلاف مقارنة بالمنافسة، تسمح التكاليف في هذا الاطار بتقدير القيمة التي يمنحها الزبون لكل خاصية للمنتج بالمقارنة مع تكلفة الحصول على هذه الخاصية.	تستعمل مراقبة التسيير مؤشرات نقدية ومادية لتقدير مطابقة الأنشطة الجارية للخيارات الاستراتيجية للمؤسسة. عملية تقدير الأداء تحمل ثلاث مستويات: 1. تحديد أهداف التكاليف؛ 2. مقارنة التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية وإظهار الانحرافات المحتملة؛ 3. الحث على أنشطة تصحيحية في حالة انحراف الانجازات مقارنة بالأهداف. غالبا ما تستعمل مراقبة التسيير في هذا الاطار التكاليف الجزئية. استثناء التكاليف الثابتة يفسر بأنها تستثني من مسؤولية العمليات (أو المنفذين).	تقوم المراقبة العملياتية(التشغيلية) غالبا على مؤشرات مادية (عدد الطلبيات، مستوى المخزونات، الحجم الساعي...الخ).

Source : Nacer-Eddine Saadi, contrôle de gestion Stratégique- outil de pilotage et de maitrise de la performance, L'harmattan, Paris, 2009, p : 61.

ثانيا: طرق تحديد التكاليف

يمكن تصنيف طرق تحديد التكاليف الفعلية إلى صنفين أساسين هما: الطرق التقليدية للتكاليف والطرق الحديثة للتكاليف.

1-الطرق التقليدية للتكاليف: ظهرت هذه الطرق في ظل محيط اقتصادي غير معقد، بسيط التشغيل وبعيد عن مظاهر المنافسة الحادة، و رغم تغير ظروف المحيط الاقتصادي حاليا إلا أن هذه الطرق تبقى مستخدمة في المؤسسات رغم عدم كفاية المعلومات التي تقدمها، تعتمد هذه الطرق على مبدأين لتحميل التكاليف على الوحدات المنتجة هما:[1]

[1] اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص ص:56-57.

مبدأ التحميل الشامل (الكلي): يقوم هذا المبدأ على ضرورة تحميل وحدات الانتاج أو المبيعات بنصيبها الكامل من كافة عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، وبالتالي تنتج عن هذا المبدأ طريقة التكلفة الكلية.

مبدأ التحميل الجزئي: يقوم هذا المبدأ على ضرورة تحميل وحدة الانتاج أو المبيعات بنصيبها من التكاليف التي ترتبط بها بعلاقة واضحة وتستبعد تلك التكاليف التي ليست لها علاقة مباشرة بوحدات النشاط والتي تحمل لنتيجة الدورة، والاعتماد على هذا المبدأ ينتج عدة طرق منها طريقة التكلفة المتغيرة .

1-1- طريقة التكلفة الكلية:

تعمل طريقة التكلفة الكلية على تخصيص أو تحميل كل الأعباء لتكلفة المنتجات، وهي من الطرق التقليدية لكنها تبقى الأكثر استعمالا في المؤسسات. [1] يمكن استعمال هذه الطريقة من تحقيق الاحتياجات العادلة للمسيرين:[2]

- ✓ معرفة التكلفة الدقيقة التي تمكن من تحديد سعر البيع؛
- ✓ الحصول على معايير حول السوق أين تكون المنافسة ضعيفة؛
- ✓ تقدير ربحية المنتجات بواسطة الهامش الصافي؛
- ✓ تقييم المخزونات؛
- ✓ تحديد أسعار التحويل الداخلي، لتحديد التبادلات بين وحدات المؤسسة.

1-2-طرق التكاليف الجزئية

نتيجة لتزايد تعقيد المحيط الاقتصادي وحجم المؤسسات، تنوع أنشطتها، منتجاتها وأسواقها، ظهرت مشاكل عديدة تتطلب من المسيرين البحث عن حلول لها، ما تتطلب إلماما كافيا وفهما عميقا لمختلف العلاقات المتشابكة بين التكلفة وحجم النشاط وأرباح المؤسسة، وأدى إلى ظهور طرق التكاليف الجزئية[3]، لذلك سنتطرق للتكاليف المتغيرة، التكاليف المباشرة والتكلفة الهامشية.

[1] Eric Margotteau, contrôle de gestion, ellipses, DECF , Paris, 2001, P : 41 .
[2] IBID , pp : 52-53 .
[3] اسماعيل حجازي ، معاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 71- 72.

أ-التكاليف المتغيرة:

حيث ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا في سنة 1936 عند «ج.ن هريس» تحت أسم « Direct costing» ، وانتقلت فيما بعد في الخمسينات إلى أوربا وبالضبط إلى انجلترا باسم "Marginal costing" ثم إلى فرنسا، لقد استعملت هذه الطريقة تحت عدة تسميات ومفاهيم مختلفة وهذا راجع لانتقالها من الانجليزية إلى الفرنسية ثم إلى العربية، والمصدر الأول للخلط في مفهومها هو اسم"Direct costing " الذي يعني التكاليف المتغيرة وليس التكاليف الثابتة، وهذه التسمية المنحرفة سببها كذلك وجود شبه كبير بين التكاليف المتغيرة والمباشرة، إذ أن أغلب المصاريف المباشرة من مواد أولية ويد عاملة تعتبر متغيرة، إلا أن هذا لا يعني أن التكاليف المتغيرة تتقابل مع الأعباء المباشرة والتكاليف الثابتة تتقابل مع الأعباء غير المباشرة.

فطريقة التكاليف المتغيرة تختلف عن طريقة التكاليف المباشرة التي تعتمد على حساب سعر التكلفة بالتكاليف المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة وهدفها الأساسي محاسبي، أما المصدر الثاني للخلط هو التكلفة الهامشية عند الانجليز، ووفقا لهذه الطريقة تحسب النتائج على أساس الهوامش على التكاليف المتغيرة، مع أن الطريقتان تختلفان من حيث المبادئ والاستعمالات،[1]

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و حساب سعر التكلفة بالتكاليف المتغيرة فقط لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، والغرض من هذه الطريقة ليس حساب النتيجة بل غرضها اقتصادي تحليلي. [2] من أهم استعمالاتها نذكر[3]:

- ✓ تحليل النتيجة: طريقة التكلفة المتغيرة لا تهدف لحساب النتيجة، وإنما هي أداة تحليل للاستغلال؛
- ✓ تسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث تمكن من متابعة تطورات هذه التكاليف والتي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الآجل، بالإضافة إلى أنها توضح العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف؛

[1] ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية – ج1 دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص ص: 136 – 137.
[2] المرجع السابق، ص: 135.
[3] المرجع السابق، ص، ص: 137 – 139 .

- ✓ استخدام هذه الطريقة في تقييم المخزونات يعطي ميزة لتقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط وتحميل التكاليف الثابتة كتكاليف للدورة، أي تسهيلا لتغطيتها عكس التكلفة الكلية التي تدخلها في قيم المخزون الذي قد يستغرق وقتا لتصريفه وتحقيق هذه التكلفة؛
- ✓ تعتبر كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع؛
- ✓ تسمح بتحديد عتبة المردودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدى، وهذا تعميما لمبدأ عتبة المردودية العامة للمؤسسة، حيث تصبح عتبة المردودية لكل منتج أو قسم أكثر منفعة من عتبة المردودية الاجمالية للمؤسسة.

ب- التكاليف المباشرة:

تمثل التكاليف المباشرة عناصر التكاليف الطبيعة التي يمكن تتبعها وردها مباشرة إلى وحدة المنتج[1]، أما التكاليف غير المباشرة فهي عناصر التكاليف التي يصعب ردها مباشرة إلى وحدة المنتج أو الطلبية المعنية[2].

وفقا لهذه الطريقة لتحليل التكاليف، سيركز مراقب التسيير على تحليل التكاليف المباشرة وعلى الهامش على التكلفة المباشرة من أجل تقدير ربحية المنتجات، تعتبر سهلة وسريعة التنفيذ ومستعملة عندما تمثل الأعباء المباشرة حصة هامة من مجموع الأعباء.[3]

ج- التكلفة الهامشية " cout marginal"

استعملت هذه الطريقة قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وقد أطلق عليها مدرسة الحديين "الهامشيين"، باعتبارهم أول من أستعمل هذا المفهوم، حيث دعت هذه النظرية المنتج إلى رفع كمية انتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق لا ربح ولا خسارة من بيع هذه الوحدة الأخيرة ومنه عند هذا المستوى يجب توقيف الانتاج، تعد التكلفة الهامشية من بين الطرق المستعملة في المؤسسات لمراقبة نشاطها ونتائج استغلالها، وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها.[4]

[1] محمد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف وعلاقاتها ببحوث العمليات والاحصاء الاقتصادي والادارة، دار الكتاب الحديث، بدون بلد نشر، 1428هـ/ 2008م، ص 61.

[2] المرجع السابق، ص :62 .

[3] Eric Margotteau. Contrôle de gestion , op.cit., p :90 .

[4] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص : 179.

تعرف التكلفة الهامشية بأنها: "التكلفة التي تنشأ بواسطة الفرق بين مجموع الأعباء الضرورية لإنتاج معطى ومجموع مثيلتها التي تكون ضرورية لنفس هذا الانتاج مرتفع أو منخفض بوحدة واحدة، إذن هي تكلفة الوحدة الأخيرة".[1] حيث تستعمل التكلفة الهامشية فيما يلي:[2]

- ✓ تحديد حجم الانتاج الأمثل الذي يضمن تعظيم الربح ؛
- ✓ قبول طلبية اضافية تبعا للتكلفة الهامشية الناتجة ؛
- ✓ سياسة التسعير في المؤسسة بالنسبة للمخزونات غير القابلة للتخزين مثل الطاقة الكهربائية؛
- ✓ ترك سلسلة منتجات، حيث يعتبر هذا القرار دقيق مثل قرار طرح منتوج.

2- الطرق الحديثة للتكاليف: ظهرت هذه الطرق في ظل الانتقادات الموجهة للطرق السابقة، حيث تعد التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) من أهمها.

2-1-تعريف التكاليف على أساس الأنشطة : هناك عدة تعاريف نذكر منها:

"تعرف بأنها ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجمعات للتكلفة ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجهات كلف مبنية على العلاقة السببية".[3]

«هو طريقة لقياس الكلفة، وأداء الأنشطة، وأغراض الكلفة، حيث تخصص الكلف إلى الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من مصادر الكلف، وتخصص الكلف إلى أغراض الكلفة مستندة إلى مقدار استخدامهم من الأنشطة، وبالتالي فهي تعرف العلاقة السببية لموجهات الكلفة إلى الأنشطة».[4]

2-2-الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يمر اعداد هذا نظام عبر ثلاث مراحل مترابطة، حيث تبدأ بتحديد الأنشطة الذي يمكن من تتبع التكاليف الخاصة بكل نشاط و منه تحديد تكلفة كل

[1] Eric Margotteau , op.cit. , p :111.
[2] IBID., p .p : 114 – 115.
[3] زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الادارية (دراسة حالة)، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، المجد 22، العدد4، 2014، ص : 934.
[4] فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 67، 2007، ص : 30.

نشاط، ولتحديد هذه التكاليف يتطلب الأمر معرفة مسبباتها التي هي وسيلة للربط بين تكلفة ومخرجات كل نشاط، نتطرق لهذه المراحل في ما يلي:[1]

أ) تحديد الأنشطة: يعتمد نظام (ABC) على دليل الأنشطة، حيث تعرف هذه الأخيرة بأنها: "تشكيلة من الأفراد، التكنولوجيات، المواد الأّولية، طرق والبيئة التي تسمح بإنتاج منتوج أو خدمة معطاة".[2]، مع العلم أن زيادة عدد الأنشطة تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهو ما ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع و التكاليف الخاصة بكل النشاط، عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل الأنشطة.

ب) تحديد تكلفة الأنشطة: تمثل تكلفة النشاط مجموع عوامل الانتاج التي يمكن تتبعها، والتي تخص وتشكل هذا النشاط من خلال تبويب التكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال فترة معينة، و ذلك بفحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط عن طريق مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، و هو ما يمكن من تحقيق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

ت) تحديد مسببات التكلفة: مسببات التكلفة هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، لذلك فهو مقياس كمي يعكس النشاط، من أجل تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات أو الخدمات، تمكن هذه المرحلة من نمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعقيد العمليات.

2-3- دور التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير:

سجلت نظام التكاليف على أساس الأنشطة تقدم هام في المساعدة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بتسيير محفظة المنتجات، حيث تقدم سعر تكلفة ملائم بفضل احترام الروابط السببية بين المنتجات واستهلاك الموارد، مشتركة مع طرق أخرى كطريقة التكاليف المستهدفة "Cout-cible"، حيث تعطي أساس موثوق لتوجيه سياسات تحديد أسعار البيع والتحسين المستمر للعمليات، من خلال إيجاد رابطة سببية بين استهلاك الموارد ومختلف الأنشطة المنجزة

[1] محمد الخطيب نمر، هواري السويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الاقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، 2013، الجزائر، ص ص : 74-75.

[2] Simon Alcouffe , Véronique Malleret, les fondement conceptuels de l'ABC «A la France», Groupe HEC , p : 4.

في المؤسسة، حيث تسمح بفهم جيد لتعقيد التنظيمات ولخلق القيمة، وقدمت اجابات لعدة انشغالات حالية لمراقبة التسيير فيما يخص تسيير التكاليف والأداء.[1]

3-حدود التكاليف الفعلية:

يتصف نظام التكاليف الفعلية التاريخية بنقائص جعلته غير قادر على تلبية احتياجات الإدارة خاصة في مجال الرقابة، هذه النقائص نذكرها فيما يلي مع التركيز على نقائصها في مجال الرقابة: [2]

3-1-عدم الصلاحية كأداة الرقابة: من الأسباب التي تجعل نظام التكاليف الفعلية التاريخية لا يلبي احتياجات الرقابة في المؤسسات نذكر:

- ✓ تمثل التكاليف الفعلية، تكاليف حدثت في فترة زمنية سابقة، وقد تتضمن قدرا من الاسراف والهدر في استخدام عناصر الانتاج أو امكانية تغيير طرق ووسائل الإنتاج، ومنه تعد كأساس غير سليم للمقارنة هاذا ما يحد من صلاحيتها كأداة للرقابة؛
- ✓ تغير أسعار المواد الأولية وباقي عناصر الانتاج بين الفترات الزمنية، وهو ما يثبت تأثر التكلفة بعوامل خارجية عن سيطرة الإدارة؛
- ✓ تغير مستوى أداء العاملين من فترة لأخرى نتيجة للمهارة التي يكتسبها العامل جراء تكرار العمل؛
- ✓ تأرجح مستوى استغلال الطاقة الانتاجية من فترة لأخرى، وهو ما يؤدي بدوره إلى تأرجح تكلفة الانتاج، ومنه لا يمكن الاعتماد على تكاليف فترة سابقة كأساس للمقارنة مع الفترة الحالية.

3-2- تأخر وصول البيانات والمعلومات، حيث يتطلب الحصول عليها الانتظار حتى انتهاء الدورة المالية، وهو ما يؤدي إلى تأخر الاجراءات التصحيحية نظرا لتأخر الكشف عن الأخطاء؛

3-3- عدم صلاحيتها كأداة للحكم على مستوى الأداء الفعلي لأنه يظهر فقط التكلفة الفعلية لعمل انتهى؛

3-4- عدم تلبية الاحتياجات الأساسية للإدارة مثل وضع سياسات التسعير، لأنها تمثل تكاليف حدثت في ظروف سادت في فترات سابقة يمكن أن تتغير مستقبلا، وكذلك التخطيط للأسعار خاصة في نظام الطلبيات و المناقصات التي تحتاج تحديد التكلفة وسعر البيع قبل البدء في عملية الانتاج.

[1] Nacer – Eddine Saadi, op.cit., p.p : 80- 81 .

[2] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص ص: 22 – 24.

هذا القصور في نظام التكاليف الفعلية هو ما دفع إلى تطوير أساليب محاسبة التكاليف، ما أسفر عن ظهور التكاليف المعيارية.

ثالثا: التكاليف المعيارية

1- تعريف التكاليف المعيارية

يمكن تعريفها بأنها "تكاليف محددة مسبقا، وتتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدراتها أو امكانياتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية وقيمة عناصر التكاليف، وما يحدد من قبل ".[1]

يمكن تعريفها كذلك بأنها:" خطة تكاليف محددة مقدما على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو عملية، وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى أداء الكفاية الانتاجية لما تم تنفيذه فعليا".[2]

من التعريفين السابقين نستنتج أن التكاليف المعيارية عبارة عن:

- ✓ تكاليف محددة مسبقا يمكن أن تعتبر كخطة للتكاليف؛
- ✓ تحدد بالأخذ بعين الاعتبار معايير محددة على أساس فني وعلمي دقيق؛
- ✓ تسمح بمراقبة النشاط عن طريق المقارنة بينها وبين ما يحقق فعلا من عناصر التكاليف.

2- أنواع التكاليف المعيارية: توجد عدة طرق تمكن من تحديد التكلفة المعيارية، نذكر منها:[3]

2-1-التكلفة النموذجية النظرية:

تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الانتاج الممزوجة في المؤسسة، وتمثل الحالة المثلى للنشاط، حيث لا يتحقق الحجم أو التكلفة المثالية إلا في حالات استثنائية.

2-2-التكلفة النموذجية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية:

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص ص:161 – 162.
[2] جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص: 27.
[3] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص ص 162 – 163.

تحدد التكلفة بناء على ظروف السوق، لكنها لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الواجب الوصول إليه، خاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق، لا تحدد بصورة حقيقية معايير الانتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها لكنها لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

2-3-التكلفة النموذجية التاريخية: تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدل تكاليف الفترات السابقة مقيمة بالقيمة الحالية، لكنها ستحمل معها ضعف الفترات السابقة، لذا فهي تستعمل بحذر.

2-4-التكلفة النموذجية العادية: تحدد بدلالة التقديرات الخاصة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة، وتتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وبحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها في الدورة الاستغلالية مستقبلا، وتفقد هذه الطريقة جودتها في حالة حدوث تغيرات غير محتملة.

2-5-التكلفة النموذجية المقيمة بالسعر الحالي: هذه الطريقة تشترك فيها بعض الطرق السابقة، حيث يتم تحديد الكمية النموذجية على أساس الظروف العادية للنشاط، أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الانتاج ومنه فهي تجمع بين الطريقة العادية والنظرية، أما السعر النموذجي فيكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية أو لأي فترة أخرى، يعتبر الأكثر استعمالا في المؤسسات الصناعية الكبرى بسبب التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار، وخاصة في فترة التضخم نظرا لصعوبة عملية ادخال أسعار عوامل الانتاج في التكلفة النموذجية.

3-فوائد استخدام التكاليف المعيارية: يتمثل الهدف الأساسي من استعمال نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف عناصر الانتاج، بغرض تخفيضها، وتحقق المؤسسة من استخدامها المزايا التالية[1]:

- ✓ توفر معايير أو مقاييس أداء لجميع عناصر الانتاج، فعملية تحديد المعايير في حد ذاتها تمكن من التعرف بدقة على العملية الانتاجية والظروف المحيطة بها؛
- ✓ يتطلب نظام التكاليف المعيارية تقديم تقارير دورية واستثنائية للإدارة، تحدد من خلالها الانحرافات عن الأهداف الموضوعة وتحليل أسبابها، مما يؤدي إلى تركيز الاهتمام على مواطن الضعف والخلل دون غيرها؛

[1] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص: 43 – 44.

- ✓ انشاء هذا النظام يتطلب اعادة النظر في الهيكل الاداري وتوزيع السلطات بين مختلف المستويات الادارية وتحديد المسؤوليات، من أجل ربط عناصر التكاليف وبنودها بمراكز المسؤولية، لتحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات؛
- ✓ يساعد في اتخاذ القرار عند المفاضلة والاختيار بين السياسات البديلة للإنتاج أو البيع من خلال معرفة التغيرات الحاصلة على التكلفة نتيجة تغيير هذه السياسات؛
- ✓ يساعد الادارة على اتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها، نظرا لأنه يمكنها من التعرف بسهولة على الحد الأدنى لسعر البيع الممكن، كما يساعد في عملية تقويم المخزون السلعي في أخر المدة.

المطلب الثاني: استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير

تعتبر المحاسبة التحليلية كمرجع هام لتحليل التكاليف الملائمة للتسيير، حيث يجمع المسيرون على مساهمتها الهامة في مراقبة التسيير نظرا لاستعمالاتها المتعددة سواء بالنسبة للمسؤولية عن التكاليف (حساب وتحليل الانحرافات على التكاليف)؛ أو لحساب المستوى الأمثل للربحية وتحضير القرارات والتسيير حسب التكاليف (تسعير، قرارات الاستثمار، تشغيل أو ترك منتجات، أنشطة وأسواق)، بالإضافة إلى المصالح العملياتية (التشغيلية) والمديرية العامة تمثل مراقبة التسيير أهم زبون للمحاسبة التحليلية وعادة ما تكلف بإعدادها، وحتى تستجيب المحاسبة التحليلية لاحتياجات مراقبة التسيير يجب أن تتميز بعدة خصائص نذكر منها:[1]

1. تصميم المحاسبة التحليلية يتم تبعا لاحتياجات مراقبة التسيير، بالأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة حيث تحدد مسبقا التكاليف المراد متابعتها وتحليلها، مع ضمان اندماجه وانسجامه مع باقي أدوات مراقبة التسيير كنظام الموازنات ولوحة القيادة؛
2. تتضمن المحاسبة التحليلية بعض المفاهيم المهمة لمراقبة التسيير مثل:

- ✓ استعمال المعايير سواء كانت بالكميات أو بالأسعار، حيث تسمح بتفعيل خروج نتائج المحاسبة التحليلية وكذلك اعتباره كمرجع لتقدير النتائج لضمان فعالية التسيير؛
- ✓ تحليل التكاليف حسب مراكز المسؤولية نظرا لأهميته في مراقبة التسيير؛

[1] Abdelghani Bendriouch, op.cit., p,p :287 – 288 .

- ✓ ضمان ملائمة (نجاعة Pertinence) التكاليف المحسوبة بواسطة المحاسبة التحليلية، فهذه الأخيرة ليست مطالبة فقط بتقديم معلومات دقيقة لكن كذلك نتائج تغذي بفاعلية عملية القرار.

من بين الاستعمالات الحالية نذكر التالي:

- ✓ المسؤولية على التكاليف؛
- ✓ مراقبة التكاليف(حساب وتحليل الانحرافات على التكاليف)؛
- ✓ حساب مستوى الربحية؛
- ✓ حساب المستوى الأمثل حسب التكاليف؛
- ✓ تحضير القرارات والتسيير بواسطة التكاليف (تحضير الأسعار، زيادة النشاط، الاختيار بين التصنيع أو المقاولة الفرعية، توقيف منتج أو نشاط أو ترك سوق...الخ).

المبحث الثاني: الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير

تعد الموازنات التقديرية من أقدم الأدوات المستخدمة في التخطيط و الرقابة، حيث يرجع أول استعمال لها إلى سيدنا يوسف عليه السلام[1] عندما قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع انتاجه، وفي المراحل الأولى أقتصر استعمالها على الحكومات لينتشر فيما بعد ويشمل جميع أنواع المؤسسات.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الموازنات

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى تعريف الموازنات التقديرية واهدافها، بالإضافة إلى مراحل اعدادها وصولا إلى مراقبتها.

[1] القرآن الكريم، سورة يوسف، الآيات من 47 إلى 49.

أولا: تعريف و أدوار الموازنات التقديرية:

1. تعريف الموازنات التقديرية

وفقا لـ Henry Bouquin(2004) في التصور الكلاسيكي لمراقبة التسيير الموازنة هي:" التعبير المحاسبي والمالي لمخططات النشاط المحددة لكي تتقارب الأهداف المحددة والوسائل المتاحة في الأجل القصير (السنة عموما) نحو انجاز المخططات العملياتية التشغيلية ".[1]

كما عرفت في التقرير العام لمجلس الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين سنة 1955 كما يلي: "تترجم الموازنة برنامج نشاط بمعايير تقديرية مرقمة، لتقارن فيما بعد مع الانجازات".[2]

من خلال التعريفين يمكن استخلاص ما يلي:

- ✓ تعكس الموازنة برنامج نشاط ؛
- ✓ تقوم على أساس معايير تقديرية محددة أو مقدرة مسبقا؛
- ✓ تستخدم كأساس للمقارنة مع الانجازات (مراقبة الموازنات) .

2- أدوار الموازنات: بالإضافة إلى دورها الأساسي كأداة للتسيير التقديري، تلعب الموازنات غالبا عدة أدوار منها:[3]

- ✓ دور تنسيق واتصال بين مختلف الوظائف ومختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة مثلا ستسمح الموازنات بتنسيق أهداف وظائف البيع والانتاج ؛
- ✓ دور تفويض وتحفيز لأن تقسيم الموازنات يجب أن يطابق الهيكل التسلسلي للتنظيم، سيخصص لكل مسؤول مركز مسؤولية الموازنة التي ستظهر من جهة سلطته على مجموع الوسائل مهما كانت بشرية، تقنية أو مالية، ومن جهة أخرى بمسؤوليته التي تظهر بمجموع الأهداف السنوية الواجب بلوغها، سيقيم على أساسها أداء المسؤول.
- ✓ دور تدرج (تعلم، تمهين) وتكوين المسيرين عن طريق تسيير ومراقبة الموازنات، التعلم التدريجي لتطبيق السلطة واتخاذ المسؤولية.

[1] Yves de Ronge, Karine CERRADA, Contrôle de gestion, 2e édition, Pearson éducation, 2009, France, Paris, p :120 .
[2] Jean Meyer, gestion budgétaire, 9e édition, Dunod, Paris, 1984, p.p 21-22 .
[3] YVES de Rongé, Karine Cerrada, Contrôle, de gestion, op.cit. , p : 120 .

غالبا ما يخلق تعدد الأدوار التي تلعبها الموازنات نزاعات، لأنها تتطلب تنسيق و اتصال فيما يخص النشاط المدار، ولا تعبر بالضرورة المعلومات الناتجة عن الأداء الأفضل لتقييم المسيرين أو وحداتهم التنظيمية، حيث يساهم التفاوض حول الموازنات مع مسؤولي الوحدة اللامركزية وسلوكيات المساومة في تشكيل مصدر للنزاع الشديد داخل المؤسسة .

3-أهداف الموازنات التقديرية

تختلف أهداف الموازنات تبعا لمجالات استخدامها من حيث التخطيط، التنسيق و الرقابة، حيث سنقتصر على هذه الأخيرة، فتمثل الموازنات التقديرية بالنسبة للإدارة أداة فعالة لرفع كفاءة وظيفة الرقابة، حيث تحقق الأهداف التالية: [1]

3-1-تمثل تقديرات الموازنة معاييرا وأهدافا رقمية عملية لمختلف الوحدات والأقسام الادارية، مما يدفع المسؤولين إلى تحسين وسائل التنفيذ لتحقيق المستوى المطلوب في الموازنة؛

3-2-تسمح الموازنة بتحديد الانحرافات بين التنفيذ الفعلي وتقديرات الموازنة، حيث أن تحليل هذه الانحرافات له عدة أغراض نذكر منها:

- ✓ محاسبة المسؤولين عن الانحرافات، وهو ما يدفعهم إلى محاولة تجنب الانحرافات قبل وقوعها؛
- ✓ تصميم نظام فعال للحوافز لرفع كفاءة التشغيل؛
- ✓ اتخاذ القرارات التصحيحية والعمل على عدم تكرارها مستقبلا؛
- ✓ تحديد أسباب الانحرافات الناتجة عن عوامل لا تخضع لتحكم الادارة، ومراجعة الموازنات للمدة الباقية من أجل زيادة واقعيتها وفاعلية عملية الرقابة.

ثانيا: مراحل و اجراءات إعداد الموازنات

1- مراحل إعداد الموازنة: يتم إعداد الموازنة في ثلاث مراحل هي: [2]

التقدير "La prévision": دراسة مسبقة للقرار، إمكانية وإرادة إنجازه.

الادخال في الموازنة "La Budgétisation": تحديد الأهداف والوسائل الخاصة لبلوغها.

[1] خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص :399.
[2] Jean Meyer, op.cit, p :22.

المراقبة"Le Contrôle": الانحرافات الحاصلة بين الأهداف والانجازات، تفسير واستغلال هذه الانحرافات.

1-1-التقدير:

يعرف التقدير بأنه:« موقف إرادي، علمي وجماعي لمواجهة النشاط المستقبلي »[1]

نستنتج من التعريف أن التقدير هو: [2]

✓ التقدير موقف إرادي:

التقدير ليس مجرد تحديد بسيط بدون بحث أو نتائج سابقة، بل هو تعبير عن السياسة، اختيار، التزام أو رهان للمستقبل، مهما كانت قيمته لا يمكن أن يكون وصف لداخل الاطار الذي ستندمج فيه المؤسسة، وهنا بالتحديد تكمن مشاكل التسيير بشكل عام، يعني المنظور الارادي للتقدير.

✓ التقدير موقف علمي:

تعتبر الطريقة العلمية كالإحصائيات الاقتصادية مثلا من أساسيات التقدير، حيث لا يمكن بناء هذا الأخير على أساس الحدس والفطنة، هذين الأخيرين ليسا مرفوضين كليا بل يجب أن يطبقا في إطار محدد مسبقا. وهذا ما يقوم به شخص اقتصادي مرتبط بالمؤسسة أو ثمار لتفكير أحد المسؤولين.

يمكن كذلك التميز بين التقدير والتنبؤ، هذا الأخير يتكون لاستباق نتيجة ممكنة في المستقبل دون الحصول على تبرير لمصادرها ولا برهانها.

✓ التقدير موقف جماعي:

صفة الجماعية لا تؤخذ بالمعنى الديمقراطي، فالمؤسسة ليست كلجنة أين تؤخذ القرارات بالأغلبية، حيث تمثل ميزة الجماعية في التقدير مساهمة كل فرد في مستواه بتقديرات فعلية، رفع مشاكل...الخ .يلتزم على أساس البرنامج الذي شارك فيه.

إذا كانت مؤسسة لا مركزية، يكون أولا التقدير من طرف المديرية (تقديرات إرادية)، ثانيا لأن الشيء ممكن (تقديرات علمية) وأخيرا لمساهمة المسؤولون المهتمون في المشروع وجعلوه ممكنا في قطاعهم.

[1] Jean Meyer, op.cit, p: 23.
[2] Ibid, p .p:23- 24.

1-2-الادخال في الموازنة "La Budgétisation":

تقوم الموازنة على مصطلح واسع الانتشار على مستوى الجماعات العمومية الوطنية أو المحلية، بصفة عامة يمكن تعريفها بأنها: "تقدير لمجموع الايرادات والنفقات" ما يلاحظ في البداية هو الميزة المالية. لذلك فالموازنة هي: [1]

أ) تخصيص للأهداف و الوسائل: تعرف السياسة مهما كان مستواها بأهدافها و الوسائل اللازمة لبلوغها، حيث تحتوي الموازنة على هذين العاملين بطريقة مرقمة (رقمية):

- ✓ على مستوى الأهداف أو الغايات: من بين هذه الموازنات نجد موازنة المبيعات، موازنة الانتاج، موازنة الاستثمارات. التي تحدد ما سيكون عليه نشاط المؤسسة للأجل القصير أو الطويل.
- ✓ على مستوى الوسائل: حيث نجد موازنة مصاريف الانتاج أو التوزيع، موازنة التموينات، موازنة الخزينة، موازنة المستخدمين...الخ.

يتابع هذا الربط الأهداف والوسائل، للحصول على وسائل سياسته يجب الحصول على سياسة ووسائل.

ب) الموازنة توازن اقتصادي جزئي: تقدم الموازنة مواجهة لسلسلة من الايرادات والنفقات، ليس بالضرورة تحقيق التوازن الاجمالي خلال السنة (برنامج الاستثمار يمتد لعدة دورات)، حيث يعتمد على ديناميكية وتطور المؤسسة للنجاح في الرهان الملتزم به.

ت) الموازنة تخصيص مسؤولية: يتفق الأفراد داخل المؤسسة حول أرقام للأهداف والوسائل اللازمة لبلوغها، وهو ما يشكل تخصيص لمسؤولية متبادلة تتمثل في بلوغ على الأقل الأهداف المحددة دون استعمال أكثر من الوسائل المتوقعة، هذه الفكرة للمسؤولية تنبع من الالتزام بالعلاقات الضيقة بين الموازنة والتنظيم العام للمؤسسة، هذه الأخيرة تبني هيكل تنظيمي يحدد دفتر لكل وظيفة (يسمى دفتر الوظيفة وهو وثيقة تضم قائمة المهام الخاصة بالوظيفة) والذي يحدد علاقاتها في النهاية، الموازنة ماهي إلا ترجمة رقمية لهذه الوثائق.

بالمقابل ليس بالضرورة أن تنطبق الموازنة على تنظيم موجود مسبقا، فقد يكون هذا الأخير من عيوبها مثل مهام تنفذ من طرف أكثر من مسؤول، مهام توكل لمسؤول وتنفذ من طرف آخر...الخ، يمكن أن توضح الموازنة الخلل في التنظيم الموجود، وبالتالي تمكن الموازنات من إعادة تنظيم الهيكل الاداري.

[1] Jean Meyer, op.cit., p.p : 25-28.

ث) الموازنة تعكس التطور الاقتصادي: يؤثر التطور الاقتصادي (تغير النشاط، تغير الأسعار....الخ) على الموازنة، حيث يتم ضبطها عن طريق الموازنات المرنة ومراقبة الموازنات.

ج) الموازنة "نموذج" اقتصادي: يقصد بنموذج تقديم مبسط لسير مجموعة، يعني على المستوى الاقتصادي نموذج رياضي ومحاسبي، حيث يمكن القول أنها تمثيل تخطيطي لحقيقة نقدية مقدرة، حيث تقدم الموازنة

في شكل سلسلة معادلات منها المحاسبية ومنها السلوكية، حيث تسمح المعادلات المحاسبية بربط بعض المناصب ببعضها البعض وتسهل التقديرات، أما المعادلات السلوكية فتسمح بربط مختلف قطاعات المؤسسة حيث تسهل هذه المعادلات بالربط بين خبرة المؤسسة وسياستها.

1-3-المراقبة: "Le contrôle"

تعرف مراقبة الموازنات بأنها:" المقارنة الدورية غالبا تكون شهرية، بين الايرادات المنجزة والأعباء المحققة مع الإيرادات والأعباء المقدرة في الموازنة"[1].

"وهي كذلك عملية مقارنة وتفسير للنتائج المنجزة مقارنة بالتقديرات الكمية للموازنة، في مختلف مستويات المنظمة".[2]

"وهي كذلك العملية التي تقارن لاحقا الانجازات بتقديرات الموازنة لمركز مسؤولية".[3]

هذه العملية التي تسمح بـ:[4]

- ✓ تحديد الانحرافات بين المبالغ المنجزة والمبالغ المحددة في الموازنة أو المبالغ المحددة مسبقا؛
- ✓ تشمل مرحلة تحديد أسباب الانحرافات؛
- ✓ أساس الأنشطة التصحيحية و تنفيذها على مستوى كل مركز مسؤولية وتقييم أداء مسؤوليها.

تعتبر مراقبة الموازنات كأحد المكونات الأساسية للمراقبة التشغيلية (العملياتية)، و وفقا لـ Teller تتم هذه الأخيرة لمفهومين هما: [5]

[1] Yves de Rongé et Karine Cerrada, op.cit, p : 168.
[2] Nicolas Berland et Yves de Rongé, contrôle de gestion perspectives Stratégiques et managériales, Pearson, Paris, 2011, p : 300.
[3] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel Bringer, contrôle de gestion, Berti édition, Alger, 2005,p : 299.
[4] IBID,p : 299.
[5] Yves de Ronge, Karine Cerrada, op.cit., p : 168.

أ–مراقبة تشغيلية بمفهوم مالي: تتم عندما تحدد المنظمة هدف مالي إجمالي (مثلا ربحية رؤوس الأموال)، ينقسم هذا الأخير إلى أهداف جزئية حسب مراكز المسؤولية، حيث تأخذ شكل مراقبة بعدية على النتائج المالية المحققة والتي غالبا ما تكون مدعمة بمحاسبة التسيير متمثلة في التكلفة الكلية.

تعتمد مراقبة الموازنات الكلاسيكية على هذا المفهوم لإظهار أداء المؤسسة خاصة المؤسسات المدرجة في البورصة و المؤسسات اللامركزية بغية متابعة أداء مراكز المسؤولية بها.

ب–مراقبة تشغيلية بمفهوم استراتيجي– وظيفي "Stratégico– fonctionnelle":

تقوم على أساس تحسين استراتيجية النشاط وتتم من طرف مراكز نشاط مبنية انطلاقا من تحليل عرضي لعمليات المنظمة، المراقبة تتم بالتركيز على كيفيات النشاط وليس على النتائج، تستخدم محاسبة التسيير خاصة المحاسبة على أساس الأنشطة "ABC".

عملية المقارنة يمكن أن تتم في عدة مستويات[1]، حيث تطرح المراقبة بعض المشاكل التقنية عند التطبيق[2]:

1. تأسيس الانحرافات: تتحدد الانحرافات عن طريق المعادلة التالية:

التقديرات – الانجازات = ± الانحرافات وهذا يطرح مشكلان، يتمثل أولهما في التناسب بين التقديرات والانجازات، أما الثاني فيمثل آجال التناسب.

- ✓ تناسب التقديرات والانجازات: يجب أن تكون أصناف الموازنات والمحاسبة متطابقة، لذلك تتطلب الموازنات أن تنسخ على التنظيم المحاسبي.
- ✓ أجال التناسب: تشير الانحرافات الناتجة إلى أخطاء في التسيير ما يتوجب إعلام المعنيين بسرعة، عموما تقوم المؤسسة بمراقبة شهرية حيث تظهر نتائج ذلك بين 10و15 من الشهر الموالي، ومنه تؤسس حالات المراقبة على أقصى تقدير 20 يوم من الشهر الموالي.

2. تقسيم الانحرافات: بعد تأسيس الانحرافات تنتج عدة معلومات، يتم تصنيفها وفقا لمبدأين هما:
   - ✓ لا نرسل المعلومة إلا للمهتم بها؛
   - ✓ نأخذ فقط المعلومات النموذجية – المراقبة بالاستثناء.

[1] Yves de Ronge, Karine Cerrada, op.cit., p .p : 169- 170.
[2] Jean Meyer, op.cit. , p.p :28-32.

1-2 وحده المهتم يستقبل المعلومات الخاصة به:

هناك عدة سلاسل للمراقبة في المؤسسة منها مراقبة الموازنات أو لوحة القيادة وفي كل سلسلة تتعدد المراقبة حسب المستوى التسلسلي، أظهرت الخبرة أنه ليس مهم ارسال الانحرافات الخاصة بمصلحة معينة الى مصلحة أو عدة مصالح أخرى.

2-2 الاهتمام فقط بالمعلومات النموذجية(متميزة):

بعد تحديد الانحرافات، يركز الاهتمام على الانحرافات الهامة، أين يتطلب الأمر حساب نسبة الانحراف وتحديد مجال الانحراف

$$\text{نسبة الانحراف} = \frac{\text{الانحراف} \times 100}{\text{التقديرات}}$$

و منه الانحرافات الهامة هي التي تتجاوز حدود هذه النسبة، حيث يتم التركيز عليها على عكس تلك التي تكون أقل من هذه النسبة، وتتحدد حدود هذه النسبة تبعا لقطاع المؤسسة من جهة ولدرجة أقدمية تطبيق نظام الموازنات من جهة أخرى ، فكلما كان النظام حديثا كلما كانت حدود هذه النسبة كبيرة.

3. تفسير الانحرافات: عندما تحدد الانحرافات الهامة، تأتي المرحلة الأخيرة التي تتمثل في فهم واستعمال هذه الانحرافات، يمكن أن يأخذ تفسير واستعمال الانحرافات توجهات مختلفة، فيمكن أن تكون المراقبة قمعية، وتتمثل في طلب تفسير بطريقة ملموسة من المسؤول عن الانحرافات الهامة عن طريق وثيقة ترسل لهذا الأخير وعليه الاجابة عليها في أجل محدد مسبقا، وقد تكون مراقبة تحفيزية عن طريق نفس الوثيقة للحصول على معلومات وتفسيرات حول الانحرافات، لكن ارسالها لا يتم عن طريق التسلسل الهرمي، بل يتم خلال اجتماع الموازنات الدوري، ويتم إثارة المشكل من طرف المسؤول أو المراقب.

أما بالنسبة لرد فعل المسؤول عن الانحراف فيختلف حسب نوع المراقبة، ففي المراقبة القمعية يحاول المسؤول مواجهة هذه المسؤولية بطرق متعددة منها:

3 محاولة القاء المسؤولية على مصالح أخرى؛

4 محاولة التلاعب للحصول على نتائج وانحرافات مقبولة؛

أما إذا كانت المراقبة تحفيزية " Incitatif " والهدف منها حث المسؤول عن الانحرافات على تحسين تسييره .

2-إجراءات إعداد الموازنات: تتبع اجراءات إعداد الموازنات منطقين في نفس الوقت: تسلسلي هرمي و وظيفي.[1]

2-1-منطق التسلسل الهرمي: نميز هنا بين نوعين من المؤسسات[2]:

بالنسبة للمؤسسات ذات الحجم المتواضع، أين يكون تفويض ضعيف للسلطة لهذا تنجز الموازنات في مرحلتين:

- ✓ تشمل المرحلة الأولى عمل تحضيري يتمثل في تحديد كمي للفرضيات المحددة من طرف المسؤول المحاسبي والمالي أو مراقب التسيير إن وجد، انطلاقا من تعليمات رئيس المؤسسة.
- ✓ أما المرحلة الثانية فتتمثل في نقاش حول الفرضيات السابقة واختيار واحدة من بينها من طرف لجنة مصغرة مكونة من رئيس المؤسسة وبعض معاونيه.

أما فيما يخص المؤسسات ذات الحجم الهام، فيكون هيكلها لا مركزي أكثر، حيث تعتبر الموازنات كفرصة حوار حقيقي داخل التسلسل الهرمي، وتتشكل دورة الموازنات من ثلاث مراحل هي:

أ-إعداد ما قبل الموازنة: تتكون هذه المرحلة من عدة مهام، حيث تتنوع وتترتب هذه المهام تبعا للمؤسسات نلخصها فيما يلي:

- معرفة أهداف المؤسسة بالنسبة للسنة القادمة: إذا كان للمؤسسة مخطط للأجل المتوسط، فتكتفي باستئناف ما تم الموافقة عليه بالنسبة للسنة الأولى لهذا المخطط، لأن التحكيمات قد تمت سابقا والقرارات اتخذت، أما إذا لم يكن للمؤسسة مخطط للأجل المتوسط، ستحدد المديرية العامة بالرجوع إلى النتائج الأخيرة أو إلى التقدير للسياسة والأهداف التي تسعى لمتابعتها السنة القادمة.

-تخصيص دراسات إعدادية: تشمل عدة دراسات منها:

- ✓ دراسة اقتصادية عامة تحلل تطور الظروف الاجمالية للسنة القادمة وتأثيرها على المؤسسة؛
- ✓ دراسات معمقة للسوق بالنسبة للمنتجات التي ترغب في طرحها وتلك التي تريد تركها؛
- ✓ تقدير المبيعات بالكمية لمجموع الأنشطة وتحديد المعايير التجارية والتقنية التي تؤدي إليها؛

[1] Michel Gervais, Contrôle de gestion par le Système budgétaire, 3e édition, Paris, 1994, p :28.
[2] IBID, p.p : 29- 32.

- ✓ تحليل تنفيذ شطر من الاستثمارات الاستراتيجية المتوقعة للسنة القادمة، ودراسة الاستثمارات التكميلية المحتملة التي تسمح بتحسين سير الورشات؛
- ✓ اختبار مخاطر القرارات من أجل تعديل توزيع المهام والسلطة في المؤسسة ومنه هيكل الموازنات؛
- ✓ دراسة الشروط الاجتماعية القابلة للتنبؤ.

عادة ما تنجز هذه الدراسات من طرف مستخدمي المصالح الوظيفية كمصلحة مراقبة التسيير، مصالح التسويق...الخ.

–بناء مشاريع الموازنات: انطلاقا من المعطيات المستخلصة من الدراسات السابقة، ستقدر مصلحة مراقبة التسيير النتائج الممكنة بالنسبة لسنة الموازنة، مما يعني مدى قابلية بلوغ الأهداف المحددة، وباستعمال نماذج المحاكاة بالإعلام الآلي، سيتم اختيار مختلف السيناريوهات واعداد عدة مشاريع موازنات، إذا ظهرت الأهداف المتوقعة غير واقعية ستعدل من طرف المديرية العامة.

–اختيار المشروع الذي سينفذ: عند انتهاء المحاكاة، تجتمع المديرية العامة بلجنة الموازنة لاختيار المشروع الأفضل، وهو ما يسمى أحيانا بـــ: « ما قبل الموازنة ».

ب–إعداد ونقاش الموازنات المفصلة: خلال هذه المرحلة يعتمد مشروع الموازنة ويتفرع الى موازنات مفصلة، انطلاقا من محاكاة لنتائج ما قبل الموازنة الاجمالية على سير نشاط مراكز المسؤولية لأعلى التسلسل الهرمي، بغية تحديد هدف كمي لها، وتكرر العملية حتى المستويات الدنيا جدا، نتيجة لذلك سيتحدد لكل مركز مسؤولية أهداف خاصة وكمية وفرضيات لبناء موازنة خاصة به، وعلى هذا الأساس يحدد كل مسؤول موازنة مخطط النشاط الذي يسمح له ببلوغ أهدافه، ثم يترجمها في شكل مالي لتشكيل موازنته الخاصة، يدرس ويقيم كل مستوى في التسلسل الهرمي الأعلى الموازنات المطروحة من مرؤوسيه، وتناقش للوصول إلى الموازنة النهائية هذا ما يمثل التفاوض حول الموازنة، حيث تعتبر مرحلة طويلة تأخذ عادة ما بين شهرين إلى ثلاثة أشهر.

ج–تحديد التقديرات النهائية: بعد نهاية المرحلة السابقة، يتم استعادة ما قبل الموازنة مع دمج التعديلات التي قبلت من طرف التسلسل الهرمي والمديرية العامة، لتنتج في النهاية الموازنة الإجمالية.

2–2–المنطق الوظيفي: تتطلب كل عملية موازنة بالإضافة إلى المنطق التسلسلي الهرمي منطق وظيفي، وفي اقتصاد السوق بغض النظر عن مبدأ التنظيم المتبع، تنطلق الموازنة من موازنة المبيعات، ثم الاستدلال بالإنتاج والتموين

لإنجازها، ثم مصاريف الهيكل ونفقات الاستثمار الملتزم بها، بعدها يمكن إعداد وثائق التلخيص ومنه إعداد الموازنة العامة[1].

المطلب الثاني: شروط وضع موازنات فعالة و محاولات إصلاحها

بعدما تطرقنا في العنصر السابق لمراحل وإجراءات إعداد الموازنة، نتناول في هذا المطلب الشروط الضرورية لفعاليتها.

أولا: الشروط الضرورية لوضع تسيير موازنات فعالة

لإعداد موازنات تقديرية فعالة يجب توفر مجموعة من الشروط، هذه الشروط هي فرضيات ضرورية لإعداد نظام موازنات كامل، ويمكن أن تجمع في ثلاث مجموعات هي: [2]

- ✓ العلاقات التي يجب أن تكون بين السياسة العامة وتسيير الموازنات؛
- ✓ وضع تنظيم مناسب؛
- ✓ وجود أو، خلق بيئة نفسية مناسبة.

1-العلاقة التي يجب أن تكون بين السياسة العامة والموازنات التقديرية:

تعتبر العلاقة بين الموازنات التقديرية والسياسة العامة علاقة تبادلية، حيث السياسة العامة تعتبر تشكيل مسبق للموازنات التقديرية، وكذلك تحتاج لمساهمة الموازنات.

1-1- الموازنات التقديرية تتطلب التحديد المسبق للسياسة العامة:

يظهر التحديد المسبق من خلال علاقة التبعية الموجودة بين الموازنات والتخطيط العام للمؤسسة، تسيير الموازنات تعطي كامل امكانياتها فقط عندما تقوم على أساس نظام تخطيط متكامل للمؤسسة؛ وفي هذه الحالة الموازنات لا تشكل لحظة خاصة وواضحة لهذه العملية (التخطيط العام)، يمكن تقسيم هذه الأخيرة إلى مرحلتين رئيسيتين هما:[3]

- ✓ مرحلة استراتيجية تشمل مستوى اختيار الأهداف الأساسية للمؤسسة؛

[1] Michel Gervais, Contrôle de gestion par le Système budgétaire, op.cit., P : 32 .
[2] Abdellatif Khemakhem, la Dynamique du contrôle de gestion, Dunod, 2e Édition, 1976, Paris, p154.
[3] IBID, p.p :154- 155.

- ✓ مرحلة عملياتية تشمل مستوى تنظيم المراحل والموارد الضرورية لبلوغ الأهداف السابقة.

تشكل المرحلة الاستراتيجية الاطار العام الذي نسجل من خلاله مختلف فئات المخطط: الأجل الطويل، المتوسط، القصير والموازنات، هذه المخططات تقع على مستوى تنفيذ السياسة العامة، في حين المرحلة السابقة(فرص، غايات، الموارد) تقع على مستوى اعدادها وتكوينها، وتعمل على "وضع معالم الطريق التي تؤدي للأهداف" وضبط واقعي للأنشطة الملتزم بها، الوسائل لاستخدامها بالإضافة إلى تنسيق الوقت، أما بالنسبة للموازنات فكانت كنتيجة أو نهاية لعملية التخطيط، لذلك تقوم على السير الحسن لكل المراحل السابقة من جهة، ومن جهة أخرى التأثير عليها من خلال التغذية العكسية. [1]

1-2-السياسة العامة تحتاج لتسيير الموازنات:

تحتاج السياسة العامة بالتبادل لمساعدة تسير الموازنات سواء في اعدادها ومراقبة مستوى انجازها كما لاحظنا سابقا أن السياسة العامة تعمل على تحديد أهداف المؤسسة، ويجب أن تكون هذه الأهداف قابلة للإنجاز ملائمة وغير متناقضة فيما بينها، ومن هنا تظهر مساهمة الموازنات في اكتشاف هذا التناقض، حيث يظهر هذا عند إعدادها لوثائق التلخيص (ميزانية، حساب الاستغلال) المعدة انطلاقا من مختلف الموازنات، وتسمح كذلك للمديرية بتقدير نتائج كمية لكل الاختيارات الممكنة و بالتالي اتخاذ القرارات النهائية بدراية.

بالإضافة إلى ذلك تساهم الموازنات في مراقبة تطبيق السياسة العامة، حيث يمكن تبعا لتنفيذ الموازنات ضمان انجاز أهداف السياسة العامة ومنه الوصول إلى اتخاذ القرارات التصحيحية في حالة عدم بلوغ تلك الأهداف، هذه القرارات يمكن أن تأخذ أحد الأشكال التالية: [2]

- ✓ قرارات تكييف: حيث تصحح الأهداف مؤقتا ويعدل اتجاه السياسة العامة.
- ✓ قرارات تعديل: في هذه الحالة تعديل عميق للسياسة العامة فمثلا الأهداف التي لم يتم بلوغها يجب التخلي عنها.

كخلاصة يمكن القول أن العلاقة بين السياسة العامة والموازنات التقديرية تبادلية، حيث تحدد السياسة العامة أولا ومن طرف المديرية العامة، فيما بعد وتبعا للمعلومات الناتجة عن مراقبة الموازنات يتم اعادة النظر في هذه السياسة، وتقوم به المديرية العامة ولا يمكن لمراقب الموازنات القيام به .

[1] Abdellatif Khemakhem, op.cit., p.p :155 – 158.
[2] IBID, p.p. :158- 159.

2. وضع تنظيم مناسب:

غالبا ما تؤثر مشاكل التنظيم الداخلي على السير الفعال لنظام الموازنات، حيث تتمثل هذه المشاكل في عدم ملائمة الهياكل الموجودة، لذلك وبغية إعداد نظام موازنات فعال، يجب تهيئة أو إعادة صياغة كلية أو جزئية للهياكل الأصلية، سواء كانت الهياكل العامة أو الهيكل المحاسبي للمؤسسة.[1]

2-1-الموازنات و الهياكل العامة:

يتلخص تأثير الهياكل العامة على الموازنات في جانبين، يتمثل أولهما في تطبيق الهيكل التنظيمي المحدد نظريا، أما ثانيهما فيتعلق بدوران المعلومات ضمنها.

أ-تطبيق الهيكل التنظيمي: تنظم المؤسسة مهما كان تطورها في شكل هيكل تنظيمي يقسمها إلى أقسام ويحدد مسؤوليات ومهام كل منها، لكن يوجد أحيانا اختلاف بين الهيكل التنظيمي النظري وتطبيقه، حيث يكشف نظام الموازنات هذا الاختلاف ويلزم علاجه، إضافة إلى ذلك العلاقات الموجودة بين الهيكل التنظيمي والتقسيم إلى أقسام أو مراكز مصاريف مماثلة لتلك التي يمكن أن توجد في المخطط المحاسبي ليس بالضرورة أن يكون على رأسها مسؤول أو عدة مسؤولين، يأتي هذا الاختلاف من الفكرة التي يتم على أساسها التقسيم في المحاسبة التحليلية، حيث تعتمد هذه الأخيرة على تجانس الأنشطة بينها نجد في تسيير الموازنات مسؤول على رأس كل موازنة. [2]
لذلك فنجاح مراقبة الموازنات مرتبط بوجود هياكل محددة جيدا، حيث يحقق تقسيم المسؤوليات الشروط التالية: [3]

- ✓ يجب أن تخصص لكل مركز مسؤولية أهداف تشغيلية ومستقلة ذاتيا، حيث يكون الهدف تشغيلي إذا لم يكن له توجه غامض وإذا كان يقدم مباشرة معيار لاتخاذ القرار، بالمقابل يكون الهدف مستقل ذاتيا إذا كان انجازه يخضع لنشاط مركز مسؤولية واحد فقط، ولنوعية قرارات المسؤول عنه، وهذا ما يصعب تحقيقه نظرا لترابط أنشطة المؤسسة ببعضها البعض مما يتطلب تحديد دقيق ومسبق لكمية ونوعية مدخلات ومخرجات كل مركز مسؤولية.
- ✓ يجب أن تحدد المسؤوليات في شكل أهداف وليس مهام: تعتبر المقاربة حسب المهام تقليدية وأكثر سهولة، حيث يتم تحديد أغلب المناصب في شكل مهام ملموسة لإنجازها من طرف المسؤول، وتكون هذه المقاربة صالحة في حالة نشاط تنفيذ بسيط، حيث يعتبر المنفذ كعون للتنفيذ إجراءات معيارية

[1] Abdellatif Khemakhem , op.cit., p :160.
[2] Jean Meyer, gestion budgétaire, op.cit., p.p : 262- 263.
[3] Abdellatif Khemakhem , op.cit., p.p. :162- 164.

محددة مسبقا، لكن المسؤول يختلف عن عون التنفيذ، حيث يعتبر كمستثمر لسلطة محددة لها هامش حرية للنشاط والمبادرة ويملك استقلالية كبيرة في القرار، وبالتالي فهو يعمل على أفضل استخدام لسلطة القرار المفوضة له وليس الانجاز الدقيق لأعمال محددة.

- ✓ يجب أن لا يكون هناك تشابك ولا إهمال: يعني إمكانية تكليف مركز المسؤولية بعدة أهداف، لكن لا يمكن أن يخصص هدف واحد لعدة مراكز، حيث يمكن أن يجزأ إلى أهداف فرعية محددة تخصص لمركز مسؤولية محدد جيدا.

تتطلب طريقة الموازنات هيكل محدد جيدا وتساهم في تحسينه إن تطلب الأمر، فوضع الموازنات يمكن أن يساهم في توضيح الفجوات ونقاط ضعف الهيكل الأصلي، ومنه إصلاحه وإعادة تهيئته بالتوجه نحو هيكل لا مركزي أكثر ، حيث يمكن من تفويض المسؤوليات ومنه تقريب مراكز القرار من أنشطة التنفيذ وهذا ما تحث عليه تسيير الموازنات، التي تشكل إطار تعاقدي مسبق لهذا التفويض بين الطرفين عن طريق تحديد بطريقة كمية الأهداف المراد بلوغها والوسائل المخصصة لذلك مع توضيح حدوده، لذلك تعتبر الموازنات كأساس لمراقبة فعلية للتفويض، حيث تمكن من: [1]

- ✓ مراقبة تقنية نظرا لقابلية قياس الأهداف والوسائل ومنه وجود نقاط مرجعية لمتابعة نشاط المفوض؛
- ✓ عمليا المراقبة مؤهلة نظرا لاعتمادها على التسيير بالاستثناء، وبالتالي تقليل مهمة المفوض في المتابعة.

ب-دوران المعلومات: يرتبط المشكل الثاني بالتنظيم وبنفسية المهتمين، حيث يتمثل في اختيار الوسيلة والاجراءات التي يتم بواسطتها طلب الانحرافات من مختلف المصالح، يرتبط هذا المشكل بموقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي، لذلك نجد وسيلتين هما: [2]

- ✓ تطبيق وظيفة المراقبة على مستوى لجان، حيث ينشط المراقب أو أحد مساعديه اجتماعات باشراك المسؤولين والهدف منها فتح نقاش حول النتائج المقبولة، لذلك يلعب المراقب دور المستشار الموجه للاجتماع؛
- ✓ تصمم وظيفة المراقبة بدقة وتطابق المخطط التسلسلي، حيث يستقبل كل مسؤول جداول لتقديم تفسيرات حول الانحرافات المعني بها من أجل تبريرها وتفادي الوقوع فيها مرة أخرى، وبالتالي تلفت وظيفة المراقبة انتباه

[1] Abdellatif Khemakhem , op.cit., p.p. :164- 165.
[2] Jean Meyer, gestion budgétaire, op.cit.,p.p : 263- 264.

المديرية العامة إلى المسؤولين الذين لا يؤدون التزاماتهم بطريقة منهجية، ومنه تصميم الوظيفة من أجل العقاب، ودوران الوثائق من الأعلى إلى الأسفل وبالعكس.

2-2-الموازنات والهيكل المحاسبي:

تعتمد الموازنات على معطيات مستمدة من المحاسبة التي تقدم وفقا للنظام المحاسبي المالي، أما الموازنات فتقدم على أساس المسؤوليات ما يشكل اختلاف بينهما، لحل هذا الاختلاف يتم تعديل الهيكل المحاسبي الموجود أو خلق هيكل محاسبي حسب المسؤوليات يطابق تقسيم الموازنات، مما يؤدي إلى انتاج محاسبي وهو ما يبدوا مكلف جدا للمؤسسة.[1] لذلك تطرح ثلاث مشاكل عند وضع الموازنات هي:

أ- مدة الخبرة السابقة: من أبسط وأسرع طرق تأسيس التقديرات نجد القاعدة التاريخية التي تشكل خبرة المؤسسة في الماضي، إذن كل مؤسسة لها خبرة تأخذ معطياتها من الماضي بفضل سلاسل احصائية تعد انطلاقا من القوائم المالية السابقة، حيث يفضل أن تكون مدة هذه الخبرة طويلة تتجاوز السنة على أقل تقدير. [2]

ب- سرعة الحصول على نتائج دورية: لن تكون المراقبة فعالة إلا عندما تحدث في وقت سريع بعد نهاية النشاط، مما يعني أنه على مصالح المحاسبة المالية والتحليلية الاسراع في انتاج مخرجاتها والتي تتم عموما كل ستة أشهر أو كل سنة، مع أن المراقبة تتم كل شهر أو حتى أقل من ذلك، لذلك وجب مراجعة أجال إصدار الكشوف المالية مع توفير وسائل تسهيلها مثل الإعلام الآلي والتقريب.[3]

ج-المسؤولية والموازنة: فيما يخص الموازنة والمسؤولية، هناك قاعدة أساسية وهي أن الموازنة تتضمن فقط المصاريف التي تدخل فعليا ضمن نشاط المسؤول، تبدوا هذه القاعدة بسيطة لكنها تواجه صعوبات لتطبيقها من بينها: [4]

- ✓ مشكل التقسيم الجزئي ومفاتيح التقسيم: في المحاسبة التحليلية يتم توزيع المصاريف غير المباشرة، حيث يستقبل كل قسم من الأقسام الأساسية (شراء، إنتاج، توزيع...الخ) جزء من مصاريف الأقسام المساعدة (دراسات، صيانة...الخ)؛ بالإضافة إلى المصاريف الخاصة بالقسم، هذا ما يشكل أحد صعوبات تطبيق المسؤولية والموازنة، نظرا لصعوبة تحديد أساس (مفاتيح) لهذا التقسيم؛

[1] Abdellatif Khemakhem , op.cit., p :166.
[2] Jean Meyer, gestion budgétaire, op.cit,p : 265.
[3] IBID, p.p : 266 - 268.
[4] IBID, p.p : 268 - 272.

- ✓ مشكل الاهتلاكات: يتمثل هذا المشكل في كيفية و أساس تقسيم أعباء اهتلاك التثبيتات (كالآلات مثلا) المستعملة من عدة أقسام، لهذا يظهر أن وضع تسيير الموازنات يؤدي في بعض الحالات إلى إعادة تنظيم من نوع تقني واقتصادي.

3-خلق بيئة نفسية واقتصادية ملائمة:

يعد الفرد كأحد العناصر الأساسية لنجاح مراقبة الموازنات وهو من أكثر العناصر صعوبة نظرا للأفكار المعتادة، السلوكيات الروتينية والقناعات المكتسبة من الخبرة، لذلك يتطلب تسيير الموازنات مساهمة فعلية من ثلاث عناصر هي: [1]

3-1-**القناعات (الاعتقادات)**: يعد وضع الموازنات قرار السياسة العامة التي تنتهجها المديرية العامة، حيث تتميز فترة طرح الموازنة بطولها وصعوبتها، و تواجه مقاومة من الاطارات والمنفذين ناتجة عن حكم مسبق، الروتين، التحفظات والأعمال العدائية، ولا يتوقف دور المديرية عند اتخاذ قرار وضعها بل تتطلب دعم مستمر من الادارة العليا لتجاوز ذلك،[2] بالإضافة إلى قناعات السلطة التسلسلية بضرورة وجود الموازنات التي تترجم في شكل ملتقيات والتكوين لاكتساب الخبرة اللازمة سواء للمدراء أو المراقبين. [3]

3-2-**المعلومات**: ويظهر الإشكال هنا في إبراز المزايا التي توفرها الموازنات لكل المهتمين، حيث تختلف من مستوى تسلسلي لأخر، فبالنسبة للمديريات الأساسية إظهار المعلومات في هذا المستوى يمكن أن يكون في شكل محاضرات و مؤتمرات، سواء كانت داخلية ينشطها المكلفون بوضع المراقبة في المؤسسة أو خارجية يعبر من خلالها عن انشغالاته خلال فترة محددة، وهذا ما يجعله أكثر تقبلا للطرق الجديدة، بينما بالنسبة للإطارات الوسطى يمكن أن توجه المعلومة عن طريق محاضرات أو اجتماعات وتتكيف مع موضوع معين؛ وعلى الاطارات الوسطى ايصال ما توصلوا إليه إلى مرؤوسيهم، يكون تكرار هذه الاجتماعات خاصة في بداية إطلاق الموازنات، حيث تواجه في هذه الفترة صعوبات نذكر منها:

- ✓ معلومات الموازنات المحصلة لا تبرر ثقل الجهاز الموضوع؛
- ✓ تؤدي الموازنات إلى تفويض للسلطة، هذه الأخيرة ليست مقدرة بدقة، حيث يميل الفرد إلى محاولة الحفاظ على أقصى قدر من السلطة.

[1] Jean Meyer, gestion budgétaire, op.cit.,p: 272.
[2] Abdellatif Khemakhem, op.cit, p :168
[3] Jean Meyer, gestion budgétaire, op.cit.,p : 273.

في حين على مستوى أعوان التنفيذ غالبا ما تقدم المعلومات في مكان العمل من خلال اجتماعات قصيرة عادة لا تتجاوز نصف الساعة، والتي قد تؤدي إلى إعادة تنظيم لتنفيذ العمل.[1]

كما يجب أن يعلم أعوان التنفيذ أن الموازنات تعتبر مصدر للجزاء الايجابي عندما يكون الانحراف بين معطيات الموازنات والمعطيات الحقيقية ملائم، بالإضافة إلى أنها أساس لإشراك فكري وليس مالي فقط، حيث أن مساهمة المنفذ في العمل المطلوب منه إنجازه سيجلب اهتمامه وبالتالي تنفيذ بأفضل ما يمكن، أما بالنسبة للإطارات الوسطى، تحقق لهم الموازنات ميزتين: [2]

- ✓ ميزة سلطة كون الموازنات تعتمد أساسا على اللامركزية؛
- ✓ ميزة الوسائل لتنفيذ هذه السلطة، حيث تعتبر كإطار لاتخاذ قرار واضح من المسؤولين العملياتيين.

3-3-التكوين: يكون التكوين في شكل ملتقيات ومحاضرات للإطارات واجتماعات للمنفذين لتمكينهم من إجراءات وتنظيم الموازنات،[3]عادة ما تتكفل بذلك لجنة الموازنات بمشاركة رؤساء الأقسام، رؤساء العمال، المدراء التجاريون...الخ؛ حيث تهدف هذه الاجتماعات إلى: [4]

- ✓ توضيح لكل فرد في مستواه ما الذي يمكنه فعله انطلاقا من وثائق الموازنة، وكيف يمكنه دراسة الانحرافات وتحديد أسبابها؛
- ✓ توضيح كيف يمكن تفادي الرجوع إلى انحرافات مماثلة.

ثانيا: محاولات اصلاح عملية الموازنات: نظرا للنقائص التي عرفها نظام الموازنات التي نذكر منها:

- ✓ عدم كفاية المحاسبة العامة والتحليلية؛
- ✓ عدم التنسيق بين المراكز المختلفة؛
- ✓ مساعدة غير كافية من طرف الادارة؛
- ✓ السرعة في تطبيق نظام الموازنات؛
- ✓ اتجاه المسيرين إلى انتظار الكثير من نظام الموازنات؛
- ✓ عدم تبسيط الاجراءات الادارية.

[1] Jean Meyer, gestion budgétaire, op.cit, pp.: 273-274 .
[2] Abdellatif Khemakhem, op.cit., p : 170 .
[3] IBID , p :170.
[4] Jean Meyer, gestion budgétaire, op.cit.,p. : 275.

وللتغلب على النقائص السابق ذكرها طرح مجموعة من الممارسين والجامعيين اتجاهات لإصلاح نظام الموازنات، من أهمها: الموازنات الصفرية(BBZ) التي عرفت نجاحا في سنوات 1970 والموازنة على أساس النشاط(ABB) التي تماشى نجاحها مع نجاح التكلفة حسب النشاط (ABC)[1].

فالموازنة الصفرية طبقت لأول مرة في " شركة تكساس أنسترومنتس" الأمريكية سنة 1969، جاء هذا بعد أن أوصى خبراء من الأمم المتحدة سنة 1967 بتطبيقها، بعدها طبقت في ولاية جورجيا الأمريكية ثم عممت في جميع الولايات الأمريكية[2].

حيث تعرف بأنها: « أسلوب يعد بموجبه مشروع الموازنة العامة في صيغته النهائية، على أساس التقييم لجميع البرامج والمشروعات والأنشطة الواردة فيها، سواء أكانت هذه الموازنة تشمل على البرامج مشروعات ونشاطات جديدة، أم مشروعات ونشاطات قائمة فعلا »[3].

تستطيع الموازنة الصفرية مساعدة المدراء في تشخيص المشاكل التي تواجههم، وتحديد المجالات التي يمكن ضمنها تحسين عمليات التشغيل والربحية، حيث تزودهم بما يلي: [4]

- ✓ بيانات الكلفة التاريخية ومقاييس الأداء لكل نشاط؛
- ✓ مقارنة بين الأنشطة المتشابهة داخل المؤسسة؛
- ✓ تحديد وتشخيص ازدواجية الأنشطة، التي يمكن أن تتم بشكل مركزي؛
- ✓ تحديد وتشخيص الأهداف والأغراض والهيكل التنظيمي، والعلاقات الوظيفية بين الأنشطة، التي يمكن أن تؤثر على مشكلة معينة؛
- ✓ الحاجة إلى زيادة البحث والاستقصاء، بالنسبة للبدائل التي رفضت من قبل مدراء التشغيل، الذين قاموا بإعداد رزم القرارات، أو الحاجة إلى استقصاء جديد بالنسبة للبدائل الواضحة التي لم يتم تقييمها أو تشخيصها من قبل مدراء التشغيل.

[1] Nicolas Berland, Yves de Rongé, contrôle de gestion prospective Stratégique et managériales, op.cit.,p : 324.
[2] نعيم حسني دهمش، الموازنة الصفرية، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الادارية، عمان، الأردن، 1981، ص:15
[3] المرجع السابق، ص: 15
[4] المرجع السابق، ص.ص: 109 - 110

المبحث الثالث: لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير

يتمثل الاهتمام الرئيسي لمراقبة التسيير في مدى تحقيق الأهداف المسطرة، لهذا الغرض استخدمت أدوات عدة لمقارنة الأهداف المسطرة مع ما تم تحقيقه فعلا، وتعتبر لوحة القيادة إحدى الأدوات المستعملة لهذا الغرض، فكانت لوحة القيادة كمكمل للأدوات السابقة من خلال اعتمادها على قياس غير مالي للأداء.

المطلب الأول: مفهوم لوحة القيادة و علاقتها بالأنظمة الأخرى

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مختلف التعاريف الخاصة بلوحة القيادة، مرورا بعلاقة لوحة القيادة بالأنشطة الأخرى، وتحديد مكوناتها وصولا إلى أدوارها الاساسية.

أولا: تعريف لوحة القيادة:

تعرف بأنها: "وثيقة تركيبية تضم مؤشرات مختلفة حول النقاط الجوهرية للتسيير، حيث توجه لمسؤول معين لمساعدته على قيادة نشاطه، هذه المؤشرات ليست كمية فقط، يمكن أن تكون كذلك مادية أو نوعية".[1]

كما تعرف كذلك بأنها: " أداة تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين وقياس الانحرافات المتواجدة مع الوضعية التنبئية، كما تقوم أيضا بتنظيم المعلومات وهي متعلقة بطبيعة المسؤوليات وتتميز بسرعة الوضع مقارنة مع الأدوات الأخرى. "[2]

وتعرف كذلك بأنها: "وسيلة اتصال واتخاذ القرار، حيث تسمح لمراقب التسيير بجلب انتباه المسؤول للنقاط الجوهرية لتسييره و لتحسينها."[3]

كما تعرف بأنها: "طريقة لاختيار، تنسيق وتقديم المؤشرات الأساسية والملائمة، بطريقة ملخصة ومحددة الأهداف (موجهة)"[4]

[1] P.Boisselier et autres, contrôle de gestion, Vuibert, Paris, 2013, p : 625.

[2] ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)،دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص: 148.

[3] Larry Bensimhom, Christophe Torset,op.cit, p : 150.

[4] Carole Botton et autres, Système de gestion de la performance : les conditions du Succès, Création 2000, Volume 29, 2012 / 2, P : 37-52, P :41 .

في حين يعرفها M.Gervais:" تطابق لوحة القيادة نظام معلومات يسمح بمعرفة وبأكبر سرعة ممكنة المعطيات الضرورية لمراقبة سير المؤسسة في الأجل القصير وتسهيل ممارسة المسؤوليات فيها".[1]

وهي كذلك: "مجموع مؤشرات ومعلومات هامة تسمح بالحصول على نظرة إجمالية، لكشف الاضطرابات (الاختلال) واتخاذ قرارات لتوجيه التسيير لبلوغ الأهداف المنحدرة من الاستراتيجية. يجب كذلك أن تعطي لغة مشتركة لمختلف أعضاء المؤسسة. "[2]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن لوحة القيادة تمثل:

- ✓ نظام معلومات لاختيار وتنسيق وتقديم مجموعة مؤشرات؛
- ✓ تضم مؤشرات كمية، مادية أو نوعية؛
- ✓ تسمح بتشخيص وضعية المؤسسة وبالتالي قيادة النشاط واتخاذ القرار من خلال تحليل الانحرافات المسجلة؛
- ✓ تتميز بسرعتها وتوجيهها لمسؤول محدد.

ثانيا: علاقة لوحة القيادة بالأنظمة الأخرى وتحديد مكوناتها

تختلف لوحة القيادة كليا عن نظام معلومات التسيير، حيث يعتبر هذا الأخير قاعدة بيانات تضم كل معلومات التسيير الخاصة بالمؤسسة والمؤهل لإعادتها في الوقت الحقيقي للمستعملين، أما لوحة القيادة تأخذ فقط المعلومات الهامة من هذا النظام لتقديمها بطريقة سهلة لمتخذي القرار المعنيين، حيث تعمل لوحة القيادة على تصفية وإعادة تنظيم المعلومات الملائمة؛ لذلك تعتبر كمنسق أنظمة معلومات بين نظام معلومات التسيير والمسير .

تعبر لوحة القيادة عن نظامين هما نظام قيادة ونظام تقارير، تلعب دورها كنظام قيادة من خلال السماح للمسؤول بإيجاد العوامل التي يحتاجها لتوجيه نشاطه الجاري، ومنه تشكل رصد دائم للتحكم في سير الأنشطة وتطورها، بينما يقوم نظام التقارير إضافة لذلك بعرض دوري عن الأنشطة المنجزة للمعنيين بها. وبالتالي فهي إرجاع للمعلومات الضرورية لتقييم أداء مراكز المسؤولية: وهي أداة للمراقبة البعدية للمسؤوليات المفوضة.

وعليه فإذا كان نظام القيادة يتكون من مؤشرات عن العملية أو النشاط، فإن نظام التقارير يستعمل مؤشرات نتائج، وإذا كان منبع المعطيات الخاصة بنظام القيادة المحاسبة، حيث عادة ما يكون التسجيل المحاسبي بعد وليس قبل أو

[1] Michel Gervais, contrôle de gestion, 6e édition, Economica, Paris, 1997, p : 593.
[2] Norbert Guedj et Collaborateurs, le contrôle de gestion pour améliorera la performance de l'entreprise, op.cit. p :285.

خلال النشاط، فإن نظام التقارير يستخدم أساسا العوامل المالية المحددة بعد النشاط، بالإضافة إلى أن مؤشرات التقارير تعتبر سهلة التجميع ويتم تحيينها شهريا في الغالب، في حين ليست كذلك بالنسبة لمؤشرات القيادة وتحيينها يتم بشكل شبه يومي، كذلك فالخلط والغموض بين هذين المنظورين يمكن أن يسبب استعمال سيئ للوحة القيادة.[1]

يمكن أن تتواجد لوحة القيادة دون وجود نظام للموازنات ومراقبة الموازنات، حيث تمكن من الحصول على استعلام حول عدة حالات مثل: وضعية الطلبيات، التوازنات المالية، غيابات العمال...الخ، من اجل الحكم على هذه الوضعيات والوصول إلى الأنشطة التصحيحية وتنفيذها، وهذا بالمقارنة مع مرجع قد يتمثل في النتائج المقابل لها للسنة السابقة أو نتائج فرع معين، وقد تكون تقديرات منجزة في أي قسم من المؤسسة.

وفي حالات أخرى نجد النظامين معا(لوحة القيادة والموازنات)، حيث تعتبر لوحة القيادة كتحسين لمراقبة الموازنات من خلال تقريب المؤشرات الجوهرية التي يجب متابعتها دوما من أجل انجاز الموازنة والتخلص من كثير من الاختلالات.[2]

وباعتبار كل من لوحة القيادة والموازنات من أدوات مراقبة التسيير، عادة ما يطرح التساؤل حول العلاقة بينهما، تعتبر لوحة القيادة كأداة منافسة ومكملة لمراقبة الموازنات في نفس الوقت، حيث تعمل الأخيرة على قياس الأداء المالي وتقديم نظرة شاملة عن المؤسسة، في حين تقيس لوحة القيادة الأداء غير المالي وتوجيه تركيز المسيرين إلى بعض النقاط الجوهرية.[3]

ثالثا: الأدوار الأساسية للوحة القيادة: ظهور لوحة القيادة كان كمكمل لأدوات التسيير التقليدية، التي اقتصرت على القياس المالي للأداء، سرعان ما تزايدت أدوارها لتشمل ما يلي:[4]

1. **أداة للمراقبة والمقارنة:** تؤدي لوحة القيادة هذا الدور من خلال استمرار المراقبة للنتائج المحققة مقارنة بالأهداف المحددة، حيث تثير الانتباه إلى الانحرافات المسجلة .

2. **أداة مساعدة على اتخاذ القرار:** بعد تحديد الانحرافات، يجب أن يتم تحليلها لتحديد أسبابها وبالتالي اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة، ما يكسبها مكانة هامة ضمن وسائل المتابعة الأخرى، وبصفة عامة في هذا المجال فهي تمكن من:

[1] Michel Gervais, contrôle de gestion, op.cit., p.p : 594- 595.
[2] IBID.,p : 596.
[3] Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, e- Boot, 2009, www.management. Free. Fr., p :119.
[4] مختاري الضاوية، كاوجة بشير:دور لوحات القيادة في تسيير النشاط اليومي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مديرية الصيانة لمؤسسة سوناطراك – الأغواط – DML خلال أكتوبر2011، الملتقى الوطني حول: واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية – تحليل الموجود من أجل استشراق الابداعات المستقبلية -، جامعة المسيلة، الجزائر، 13 و 14 ماي 2013، ص ص: 07- 08.

- ✓ اتخاذ القرارات في الوقت المناسب؛
- ✓ اتخاذ القرارات الطارئة؛
- ✓ توفير المعلومات الضرورية لكل متخذ قرار؛
- ✓ قيادة مختلف الأهداف.

3. أداة حوار و اتصال: تمكن لوحة القيادة المسؤول من التعليق على النتائج المحققة وتحديد أسباب الانحرافات المسجلة، كما تسمح له بطلب وسائل إضافية أو توجيهات أكثر دقة. كما تمكن المستويات العليا من التنسيق بين الاجراءات التصحيحية المتخذة في كل مستوى للحصول على الأداء الأمثل على المستوى الكلي بدلا من التعظيمات الجزئية.

4. أداة للتحفيز وتنمية المهارات: تعتبر لوحة القيادة مرآة تعكس أداء المسؤولين وتظهر قابليتهم على رفع التحديات التي واجهوها، فهي تولد لديهم شعورا بالتقدم نحو تحقيق الأهداف وتحفيزهم لذلك، كما أن تحسيسها المستمر بالنقاط الأساسية في عملية التسيير، والقيام بعمليات التفكير والتحليل لإيجاد أفضل الحلول والاطلاع على المشاكل التي واجهها المسؤولين في مختلف الأقسام، يساهم في تنمية مهارات وقدرات المسؤولين. وهو ما يمكنهم من اتخاذ قرارات والتواصل مع أعضاء المؤسسة لتحفيزهم ودفعهم نحو تحقيق أداء أفضل، وبالتالي فلوحة القيادة تساهم في تطوير ثقافة التسيير بالمؤسسة. إلا أن اعتبار لوحة القيادة كأداة للتحفيز لا يوجد اتفاق حوله، حيث هناك من يرى على اعتبار أنها أداة للحوار وتقاسم التفكير، لا يمكن أن تكون أداة ردعية في خدمة التسيير، فاستعمالها في المجال الردعي يفتح المجال لممارسات سلبية كالنزعات التي تترك أثارا لا تزول.[1]

5. أداة للتنبؤ: تساهم لوحة القيادة في التنبؤ بالحالة المستقبلية للمؤسسة، من خلال استقراء الماضي ودراسة الحاضر لتوقع المستقبل انطلاقا من ملاحظة وتحليل اتجاهات مكونات لوحة القيادة.

المطلب الثاني: شروط نجاح مسعى لوحة القيادة

توجد عدة شروط واجب توفرها لضمان نجاح لوحة القيادة في تأدية وظائفها، حيث يعد شرطي تخصيصها من طرف المسيرين وملائمة مؤشراتها من أهمها، نوضح فيما يلي بالإضافة إلى هذين الشرطين بقية الشروط الأخرى:

[1] Daniel Boix, Bernard Fèminier, le tableaux de bord facile, 2 édition, éditions d'organisation, France , 2004, p : 05.

أولا: تخصيصها من طرف المسيرين

تأخذ لوحة القيادة مشروعيتها من استعمالها كأولوية في التسيير من طرف المسريين، حيث تشكل هذه الأداة صلب عملية التسيير فهي تدعم تنشيط المجموعة سواء كانت المديرية العامة أو مختلف المصالح، فمن غير المفيد طلب من مراقب التسيير اعداد وتطوير لوحة القيادة، بينما لا يوليها المسيرين أي أهمية ولا يستعملون حتى في نشاطهم، حيث تنتج هذه الوضعية خاصة في المؤسسات التي يفتقر مسيروها لثقافة كافية في التسيير وعدم تقبلهم للمشاركة، فالطريقة المثلى لاستعمال لوحة القيادة هي طلب المسيرون عليها بشكل يومي وتحتوي مثلا مبيعات اليوم، الطلبيات المستلمة، نسبة الطلبيات غير المسلمة....الخ، مع طلب تحديد أسباب كل خلل في الانجاز من المسؤول عنه شخصيا. من خلال ما سبق يمكن القول أن لوحة القيادة تستمد مكانتها من الأهمية التي يوليها لها المسيرون في المؤسسة. [1]

ثانيا: ملائمة المؤشرات: تتكون لوحة القيادة من عدد من المؤشرات، التي يمكن تبويبها وفق ما يلي:[2]

1-مؤشرات متابعة الأنشطة والتكاليف: تقيس هذه المؤشرات الكميات ذات الدلالة المتعلقة بالنشاط كعدد الوحدات المنتجة مثلا وكذلك تكاليف النشاط كتكلفة المواد الأولية، حيث تسمح بأخذ نظرة عن كيفية تطور نشاط المؤسسة وتكاليفها.

2-مؤشرات الأهداف: تترجم هذه المؤشرات الأهداف الواجب تحقيقها بصفة رقمية، حيث تعبر عن الأهداف في شكل كمي أو مادي أو في شكل نسب مئوية.

3-مؤشرات الأداء: هذا النوع يقيس درجة بلوغ الأهداف ويعبر عنها بنفس وحدات قياس الأهداف أو عن طريق نسب مئوية عن مستوى تحقق الأهداف، وبالتالي فهي تمكن من مراقبة درجة تحقيق الأهداف أثناء تنفيذها، وتسمى كذلك بمؤشرات التقدم في حالة مشروع معين.

4-مؤشرات القيادة أو مؤشرات التسيير العملياتي: تمثل مؤشرات خاصة بالتنفيذ أو بالوسائل المخصصة، حيث تسمح بالتسيير الميداني في الوقت الحقيقي، عن طريق تقليص الانحرافات والتأخير باتخاذ الاجراءات التصحيحية .

5-مؤشرات التوضيح: يوفر هذا النوع من المؤشرات معلومات حول بيئة المؤسسة وهي لا تتعلق بشخص معين، وتسمح للمؤسسة بالتكيف مع تغيرات البيئة من خلال اتخاذ قرارات تكييفية وليست قرارات تصحيحية.

[1] Marie – Noëlle Dèsirè – Luciani et autres, op.cit. , P : 266 .

[2] عبد الرزاق أحمد لقواق، فينسون مارسال بلوشي، قياس وقيادة أداء الوظائف دور بطاقة الأداء في تحسين تنافسية المؤسسة، ط1، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2016، ص ص: 18 – 20.

6-مؤشرات التنبيه أو الخطر: تسمح باكتشاف الخطر أو سوء التشغيل الذي يجب أن تتخذ بشأنه اجراءات تصحيحية سريعة.

من خلال ما سبق يظهر تنوع وتعدد المؤشرات حيث كل نوع من الأنواع السابقة يضم بدوره مجموعة من المؤشرات، ومن هنا تبرز أهمية اختيار المؤشرات الملائمة للمؤسسة.

فالملائمة في المؤشرات هي تلك المؤشرات التي تجعل لوحة القيادة أداة للتسيير وتنشيط المجموعة، وهي ليست ثابتة وجامدة بل تترك مجال للتحسين والتطور المستمر.[1]

ثالثا: تقديم المعلومات الضرورية: وهو شرط يكمل الشرط السابق، لن تكون المؤشرات ذات أهمية إلا في لحظة معينة ومع الزمن تفقد أهميتها، حيث يتم اللجوء في كثير من الحالات إلى التقدير للحصول على معلومات ضرورية، حيث لا يلام المسؤولون عن التقديرات إذا كانت مضللة، لذلك ينصح أن تتضمن لوحة القيادة تعليق من المسؤولين التشغيليين، أما إذا أعدها مراقبي التسيير باعتبارهم الأفضل لتجميعها، فمن الضروري أن يتم ذلك بالحفاظ على مسؤولية العملياتيين في تقييم الوضعية.[2]

رابعا: الحفاظ على التقارب مع الهيكل التنظيمي: يسمح هذا التقارب بتسهيل التجميع العمودي والأفقي في حالة وجود عدة وحدات اقليمية من نفس النوع من خلال المؤشرات المحددة مركزيا.[3]

خامسا: تكرار لوحات القيادة: ليس بالضرورة أن يكون تكرار لوحات القيادة شهريا مثل مراقبة الموازنات، بل يمكن أن تكون حتى يومية لمتابعة المبيعات وتسليمها، أو أكثر من ذلك كأن تكون المتابعة بالساعات أو حسب فترات من اليوم وهذا خاصة في المصانع (متابعة معدل الانتاج الساعي لألة معينة)، على عكس المؤشرات ذات الطابع الاستراتيجي مثل تطور الحصة السوقية فتكون لمدة أطول (ثلاثية أو نصف سنوية).[4]

سادسا: معلومات الطوارئ: وهي المعلومات التي تتطلب رد فعل سريع. هذا ما يدعم الفرق في الانشغالات بين مراقبة التسيير والمحاسبة، حيث معلومات مراقبة التسيير يمكن أن تكون بكمية كبيرة لكن تسمح بالتصرف في الوقت المناسب و أكثر منفعة من معلومات المحاسبة التي تتميز بكونها دقيقة جدا ولكن تصل متأخرة جدا.[5]

[1] Marie – Noëlle Dèsirè – luciani et autres, op.cit.,p : 267.
[2] IBID, p : 267.
[3] IBID, p : 267.
[4] IBID, p : 268.
[5] IBID.,p : 268.

سابعا: التشكيل "mise en forme": هذا التشكيل نتناوله من حيث العرض ومن حيث المكلف بإعدادها. فمن حيث العرض يجب أن تتميز لوحات القيادة بنوع من التجانس خاصة إذا كانت في نفس الدفتر مع وثائق من مصادر مختلفة، فهناك من المسيرين من يفضل عرض المعلومات في شكل بياني وأخرون يفضلونها عن طريق أرقام إجمالية، فيمكن أن يؤدي التغيير في فريق المديرية إلى تعديلات في طرق العرض والتقديم،[1] بالنسبة لهذه الأخيرة على المستعمل الاختيار بين:[2]

- ✓ خصائص المؤشرات: وتتعلق بدوريتها، درجة تفصيلها وأساس المقارنة فيها؛
- ✓ شكل العرض: بما أنها أداة تساعد على اتخاذ القرار يجب أن تتطابق مع عملية تفكير متخذ القرار، فهناك الجداول، الرسوم البيانية، مؤشرات مركبة....الخ مع استعمال الألوان، المختصرات لسهولة وسرعة الفهم.
- ✓ دعامة العرض: فهناك من المستعملين من يفضل عرضها في وثائق ورقية وأخرون يفضلون أنظمة الاعلام الآلي أو كلاهما.

حيث تعطي هذه الأخيرة تأثير في استعمال هذه الأداة، أما من حيث المكلف بالإعداد فهنا يطرح التساؤل هل يكلف مراقبي التسيير أم العمليايين بإعداد لوحة القيادة، في هذا الصدد هناك بعض المبادئ يجب احترامها نذكر منها:[3]

- ✓ يفضل أن يكلف المسؤولون العمليايون بإعداد المؤشرات التي تتضمنها لوحة القيادة وضرورة التعليق عنها؛
- ✓ سيشكل اعداد مراقبي التسيير للمؤشرات التقنية خطر عليها كونها تفوق قدراتهم ومعارفهم؛
- ✓ مهما كان المكلف، يجب عدم تبذير الموارد.

لذلك يجب أن يتطابق أسلوب بناء لوحة القيادة مع تنظيم المؤسسة، وبقدر ما يتطور النشاط في الأجل القصير من خلال هيكل السلطة تتطور معه لوحة القيادة، هذا ما يعكس نتيجتين:[4]

أ-تطابق طبيعة المعلومات بدقة مجالات نشاط كل مستوى تسلسلي حيث توفر لكل مسؤول العوامل التي يحتاجها لتوجيه نشاطه الجاري، و بالتالي يتمكن من متابعة بيئته الصغيرة ومراقبة نشاطه ومنه معرفة مكمن الخلل هذا من جهة؛ ومن جهة أخرى ليست كل المؤشرات مؤهلة للانتقال للخط التسلسلي، لكن الاقتصار فقط على المعلومات

[1] Marie – Noëlle Désiré – luciani et autres, op.cit, p : 268.
[2] Michel Gervais, op.cit., p.p : 628- 629.
[3] Marie – Noëlle Dèsirè – luciani et autres, op.cit.,p : 269.
[4] Michel Gervais, op.cit., p.p : 626- 628.

التي تؤدي إلى تدعيم مؤشر آخر للمستوى التسلسلي الأعلى، وهو ما يتطلب ضرورة تحديد تصور واضح وموحد فيما يخص طرق حجز المعلومات يعني وجود لغة مشتركة بين مختلف أعضاء المؤسسة لتفادي النزاعات وسوء الفهم الذي قد ينشأ.

ب-تتولى لوحة القيادة وظيفة مراقبة المسؤوليات المفوضة، حيث تمكن مسيري كل مستوى من تقدير النتائج المحصلة من طرف مرؤوسيهم ومنه عرضها للمستوى الأعلى، وحتى لا تفشل لوحة القيادة في هذه المهمة يجب أن يكون المستوى الأعلى قادر على القيام بفحص منهجي للوحات قيادة معاونيه وأن هذه اللوحات يمكن جمعها بسهولة، افتراض وجود:

- ✓ هيكل هرمي أو مركب من عدة هياكل(gigogne) للمجموع؛
- ✓ استعمال وحدة قياس مشتركة أو تكميلية؛
- ✓ اختيار الفترة الدورية للنشر التي تسمح بإعادة تجميع متسق وتحيين وقت واحد.

وللقضاء على هذه المشاكل سابقة الذكر يقترح وضع مستوى وسيطي يسمى "بنك مؤشرات" بين لوحات القيادة وقاعدة المعطيات التي تغذيها ، بحيث يختار المسير المؤشرات التي تهمه، و للإشارة فإن لوحة القيادة تستمد معلوماتها من مصادر داخلية تتمثل في المحاسبة المالية، المحاسبة التحليلية، المصلحة التجارية والتقنية...الخ، ومصادر خارجية تتمثل في دراسات السوق، المنظمات المهنية...الخ. [1] بالإضافة إلى ضرورة وضع لوحة أنشطة عامة تحتوي على مجموع المؤشرات المفيدة لسير النظام عامة، تهدف لإعطاء نظرة اجمالية عن تطور كل مؤشر يقدم عموما النظام المراقب يمكن من فهم اتجاه تطورها العام والعلاقات بين المؤشرات حيث يمكن أن يكون عدد المؤشرات بها ضعف عدد مؤشرات لوحة القيادة وينحصر في حوالي عشرون مؤشر، ومنه يمكن تقدير تطور المؤشر للفترات اللاحقة.[2]

وهنا نميز بين لوحة القيادة الموجهة للمستوى التسلسلي الأعلى، حيث يجب أن تغطي كل المحاور التنافسية وقطاعات المسؤولية وتكون دوريتها عموما الشهر، ولوحة القيادة الموجهة للعملياتيين في الميدان، فهي تتكيف مع الخصوصية المحلية وتصدر بأكبر سرعة من المحاسبة، ولهذا تستعمل المؤشرات المادية.[3]

[1] Norbert Guedj et Collaborateurs, op.cit.,p : 295.
[2] Pour plus de détail sur ce sujet voir : Jean-Yves Saulou, le tableau de bord du décideur. Méthodologie et mise en place, les éditions d'organisation, Paris, 1984, p.p :152- 154.
[3] Norbert Guedj et Collaborateurs, op.cit.,p : 299.

خلاصة:

تناول هذا الفصل أنشطة وظيفة مراقبة التسيير فكان المطلب الأول بعنوان المحاسبة التحليلية، التي تهتم بتوفير المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات، كما عالج المطلب الثاني طرق تحديد التكاليف بالإضافة إلى مقارنة بين الانظمة التقليدية لتحليل التكاليف ونظام ABC، في حين تناول المطلب الثالث التكاليف المعيارية، أنواعها وفوائدها، كما احتوى هذا الفصل على نظام الموازنات التقديرية وأهدافها ومراحل إعدادها وصولا إلى لوحة القيادة، علاقتها بالأنظمة الأخرى وتحديد مكوناتها وأدوارها الأساسية.

نستنتج من خلال ما ورد في متن هذا الفصل أن انشطة وظيفة مراقبة التسيير كانت مكملة لبعضها البعض، حيث تساهم التكاليف من خلال التكاليف المعيارية في تسهيل إعداد الموازنات التقديرية، هذه الأخيرة تشكل معطياتها الأساس لإعداد بعض مؤشرات لوحة القيادة، والتي سمحت بتدعيم قياس الأداء المالي بقياس غير مالي للأداء.

إن نجاح هذه الأنشطة في المؤسسة يتطلب توفر الموارد البشرية و المادية اللازمة، حيث تتمثل الموارد البشرية في مراقبي التسيير في المؤسسة و مدى امتلاكهم الكفاءات الملائمة للقيام بهذه الأنشطة، و هي بحد ذاتها من أهم تكاليف وظيفة مراقبة التسيير بالإضافة إلى التجهيز اللازم للوظيفة، هذه العناصر نتناولها في الفصل الموالي.

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل السابق إلى أنشطة مراقبة التسيير، حيث تتطلب هذه الأخيرة توفر موارد بشرية ومادية لإنجازها، تتمثل الموارد البشرية في مراقبي التسيير المطلوب منهم امتلاك كفاءات متنوعة، حيث تؤثر نوعية الكفاءات المتاحة على القيام بأنشطة الوظيفة ، وبالتالي الحد من فعالية مساهمتها في تقديم الاستشارة للإدارة العليا ومنه على عملية اتخاذ القرار، بالإضافة إلى أن مراقبي التسيير لا يمكنهم أداء مهامهم دون توفر الدعم المادي اللازم، لذلك يعتبر هذان العنصران من مكونات نموذج التقييم الوظيفي ومكملان لمحور الأنشطة. وهذا ما نتناوله في هذا الفصل.

المبحث الأول: كفاءات مراقبي التسيير كأحد محاور نموذج تقييم الأداء

أدى التنوع في أنشطة وظيفة مراقبة التسيير إلى تنوع المهام الموكلة لمراقب التسيير، ما تطلب من هذا الأخير ضرورة التحكم في مجموعة من المعارف التقنية و حتى البشرية و التنظيمية، حيث يرى أغلب الكتاب أن المعارف البشرية المطلوبة من مراقبي التسيير أهم من المعارف التقنية، كون هذه الأخيرة يسهل اكتسابها مقارنة بالأولى، و هذا ما وضحه أحد الكتاب في العبارة التالية: "تنوع مهام مراقبي التسيير يظهر الدور الاستراتيجي لهذا النظام للمعلومات، والكفاءات التقنية كالتنظيمية والبشرية المطلوبة من الوظيفة"[1]، لذلك سنتطرق في هذا الجزء أولا إلى مهام و أدوار مراقبي التسيير ثم للكفاءات المطلوبة منهم لتأدية هذه المهام.

المطلب الأول: وظيفة مراقبي التسيير

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم وظيفة مراقبي التسيير بالإضافة إلى الأدوار الثلاثة لمراقب التسيير.

أولا: تعريف وظيفة مراقبي التسيير

يعرفها Anderson1947 بانها "تضم تسجيل واستعمال كل الأحداث الملائمة المتعلقة بالمؤسسة لحماية أصول المؤسسة، التطابق مع المتطلبات القانونية لحفظ التسجيلات ونشر التقارير المالية؛ إيصال للمديرية معلومات تساعدها في التخطيط ومراقبة العمليات".[2]

ويعرفها المعهد الفرنسي للتسيير بأنها: "وظيفة مساعدة للمديرية مكلفة بالمساعدة في تحديد الأهداف، جعلها مادية عن طريق الأرقام ومتابعة الانجازات بالتنسيق مع سياسة المؤسسة".[3]

كما أشار Robert N.Anthony et Vijay Govindra jan إلى أن كلمة المراقب تطلق على الفرد المسؤول عن تصميم و تشغيل نظام مراقبة التسيير، حاليا في عدة مؤسسات هذا اللقب يطلق على مسؤول قسم المالية، حيث عادة ما يؤدي الوظائف التالية:[4]

- ✓ تصميم تشغيل المعلومات ونظام المراقبة؛

[1] Claude Alazard, Sabine Séparé, contrôle de gestion Manuel et applications DCG11Dunod, Paris, 2007 p :129 .
[2] Ibid, p : 89.
[3] Marc Bollecker, la recherche sur les contrôleurs de gestion :état de l'art et perspectives, comptabilité – contrôle Audit, tome 13, 2007/1 :p 87 – 106, p : 89.
[4] Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan, op.cit., p :110.

- ✓ اعداد القوائم المالية والتقارير المالية(بما فيها عائدات الضرائب) للمساهمين والمتعاملين الخارجيين؛
- ✓ تحضير و تحليل تقارير الأداء، ترجمة هذه التقارير للمسيرين وتحليل البرامج و الموازنات المقترحة من مختلف أقسام المؤسسة وتوحيدها في موازنة سنوية شاملة؛
- ✓ الإشراف على المراجعة الداخلية وإجراءات المراقبة المحاسبية لضمان صلاحية المعلومات، تشكيل حماية كافية ضد التزوير وبالتالي فعالية عمليات المراجعة التشغيلية؛
- ✓ تطوير العاملين في المراقبة التنظيمية والمشاركة في تعلم موظفي الإدارة في المسائل المرتبطة بوظيفة المراقب.

قبل التطور الحاصل في مجال الإعلام الآلي، كان مدير الإدارة المالية هو المسؤول عن معالجة المعلومات المطلوبة من نظام مراقبة التسيير، أما حاليا فعادة ما تخصص مصلحة للمعلومات للقيام بهذه المهمة، حيث تكون تحت مسؤولية مدير الإدارة المالية أو تلحق مباشرة بالإدارة العليا.

أما Jean loup Ardoin و أخرون فيعتبرونه " المسؤول الوحيد على تشكيل أو تنسيق عملية مراقبة التسيير عبر تعريف الوثائق والاجراءات بالعمل مع المسؤولين التشغيلين، لكن المهمة الأساسية لمراقب التسيير هي مساعدة المسؤولين التشغيلين والمديرية العامة في تصميم ومتابعة الميزانيات من أجل تحقيق الأهداف"[1].

كما يتولى مراقب التسيير تحديد وتنشيط عملية مراقبة التسيير للسماح للمسؤولين العملياتيين بممارسة مراقبة التسيير.[2]

ثانيا: الأدوار الثلاثة لمراقب التسيير: يعتبر H.Bouquin مراقبة التسيير تقاطع لثلاث مهام أساسية، فهي نقطة اتصال بين الاستراتيجية و الأنشطة اليومية، حيث تضمن بأن الأنشطة الجارية في تفاعل مع الاستراتيجية، وتسمح للمسيرين بتحويل توجههم الاستراتيجي إلى أنشطة يومية، بالإضافة إلى توجيه سلوك الفاعلين في المؤسسة[3] وهو ما يعطي مراقبي التسيير حق التدخل في المجالات الثلاثة للمراقبة (الاستراتيجية، التسيير، العملياتية)، حيث تتمثل أدوارهم فيما يلي:[4]

[1] Jean-Loup Ardoin, Daniel Michel, Jean Schmidt, op.cit., p :234.
[2] Caroline Lambert, la fonction contrôle de gestion, contribution à l ,analyse de la place des servais fonctionnels dans l'organisation, thèse de Doctorat, Université Paris Dauphine, Paris, France, 2005, P :80 .
[2] IBID,p: .
[3]Pascal Fabre et autres, Management et contrôle de gestion Manuel et applications, Dunod, paris, 2008,p.p : 5 -7.

1. بناء وتنشيط نظام الموازنات ومتابعة الأداء:

يعتبر نظام الموازنات من الأدوات التقليدية لمراقبي التسيير، حيث يعمل على وضعه وتنشيطه وضمان متابعة فعالة لأداء مختلف مراكز المسؤولية، مع تقديم تشخيص منتظم حول نشاط هذه الأخيرة من خلال لوحة القيادة. كما تسمح التقارير التي يقدمها للمديرية العامة بتقدير أداء الفروع، وهذا بالاعتماد أساسا على نظام المعلومات المحاسبي والمالي خاصة محاسبة التسيير، بالإضافة إلى معلومات ثانوية تتمثل في معلومات مجتمعية وبيئية والموجهة أساسا لأصحاب المصالح، وباعتباره كوسيلة حوار وترويج لهم يمكن دمجها كمؤشرات في نظام مراقبة التسيير، وبالتالي فمراقب التسيير مسؤول عن تقديم معلومات مكيفة مع احتياجات المسيرين والمسؤولين تبعا لتعديلات هيكل الوحدات ومحفظة أنشطتها لضمان الموثوقية والتجانس.

2. الاستشارة والمساعدة على التحكم في العمليات:

يجب أن يخصص مراقب التسيير جزء معتبر من وقته لمساعدة العملياتيين في مجال اتخاذ القرارات والتحكم في العمليات، عن طريق وضع أدوات قيادة ملائمة لها بالإضافة إلى تشخيصها الدائم للأدوات المستعملة من طرفهم بهدف:

- ✓ السماح بمتابعة النشاط والأداء عن طريق لوحة القيادة التي تحمل مؤشرات متنوعة؛
- ✓ تسهيل تنسيق الوظائف والمصالح بوضع موازنات تستمد معلوماتها من العملياتيين وتشكل من طرف مراقب التسيير؛
- ✓ السماح بتوجيه برامج التحسين المستمر وتخفيض التكاليف بوضع نظام تكاليف مكيف مثل المحاسبة حسب الأنشطة(ABC).

وعلى مراقب التسيير أن يعمل على مراجعة هذه الأدوات لضمان موثوقية معلومات ومؤشرات التسيير، ويفتش خاصة على وجود اجراءات ملائمة تسمح بالحصول على معلومات موثوقة وملائمة، لذلك يعتبر مراقب التسيير كمصدر دائم لمساعي تحسين الأداء و من خلال العمل على ضبط الخلل والقصور في تنظيم المؤسسة، لاقتراح تحسينات والمساهمة مع العملياتيين في وضع طرق واجراءات تسيير جديدة.

3. المساعدة في القرارات الاستراتيجية وتنفيذها:

تشكل الاستشارة سواء كانت للعملياتيين أو المديرية العامة الدور الأساسي لمراقبي التسيير، وهذا من أجل تقييم الأثار الناتجة عن قراراتهم المختلفة، فهو يقدم المساعدة في المجالات التالية:

- ✓ الاختيارات الاستراتيجية بوضع أدوات مناسبة تساعد على اتخاذ القرار مثلا: طرق اختيار الاستثمارات ذات بعد استراتيجي بالأخذ بعين الاعتبار عوامل محاسبية بحتة؛
- ✓ دراسة ربحية المنتجات على طول دورة حياتها بالنظر لتكاليف تصميمها وتكاليف سحبها، فمن خلال تحليل التكاليف يتمكن العملياتي من اتخاذ القرار المناسب؛
- ✓ سيضمن دمج هذه الاختيارات الاستراتيجية مع مخططات النشاط السنوية ولعدة سنوات وكذلك مع التسيير العملياتي، وهذا عن طريق تبني نظام موازنات وحساب تكاليف متناسق مع التقسيم في مجالات الأنشطة الإستراتيجية، ووضع لوحة القيادة المناسبة بها مؤشرات استراتيجية محاسبية وغير محاسبية، وفيما يلي نلخص تطور أدوار مراقبي التسيير من الأدوار التقليدية إلى الأدوار الجديدة.

جدول رقم (03) أدوار مراقبي التسيير من الأدوار التقليدية إلى الأدوار الجديدة

الأدوار التقليدية	الأدوار الجديدة
✓ ترجمة السياسة العامة في مخططات، برامج وموازنات ✓ تحليل النتائج والانحرافات على التكاليف، الموازنات ولوحة القيادة. ✓ التنسيق والربط بين المصالح الأخرى.	✓ مسعى ديناميكي دائم لتحسين و مسايرة التغيرات في المنظمة و الكفاءات. ✓ تحسين أنظمة المعلومات و أدواتها. ✓ حوار، اتصال، استشارة ومكون، تسيير المجموعات و المشاريع.

Source : Claud Alazard, Sabine Sèpari, op.cit., p :32.

ثالثا: أنشطة مراقب التسيير

تقوم مراقبة التسيير بمجموعة من الأنشطة للالتزام بالمهام الموكلة لها والمحددة سابقا، حيث يتأثر وزن هذه الأنشطة في العمل اليومي لمراقبي التسيير بعدة عوامل منها مكانته في الهيكل التنظيمي (التبعية للمقرر أو الوحدات التنظيمية) وكذلك للتنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير، نحدد الأنشطة المتكررة لمراقبي التسيير في:[1]

1- تقدير الموازنات:

تتعلق مهام أنشطة التقدير على مستوى المسؤولين العملياتي- بالمساعدة في إعداد الأهداف الخاصة بكل قسم أو وحدة وترجمة هذه الأهداف في شكل مالي، تحديد الوسائل الملتزم بها لكل هدف و إظهار تغيرات الفرضيات الممكنة و أثرها المالي داخل الخلية المركزية لمراقبة التسيير، مما يعني ضمان محاسبة الموازنات فيما بينها لتتطابق مع مجموع أهداف المؤسسة، وبالتالي توفير العوامل التي تسمح للمديرية العامة بالمفاضلة بين مختلف الحلول.

2- تحليل الانحرافات:

تعني متابعة دائمة لنتائج المؤسسة بمساعدة "لوحة القيادة " التي تشكل المعطيات الهامة من وجهة نظر الانتاج، الأنشطة التجارية، المخزونات أو الوضعية المالية، هذه التقنية تسمح بإظهار كل انحراف هام مقارنة بالتقديرات، ثم إكمال العمل بتحليل معمق لأسباب الانحرافات المعاينة. هذا البحث يجب أن يتم من طرف المراقب والمسؤول المعني معا وبتدخل مراقب التسيير كمنظم لنظام المراقبة.

3- التقرير:

يعني تحويل للمؤسسة الأم أو للمديرية العامة وفقا للمعايير المفروضة من طرفها، المعطيات المحاسبية والمالية في نفس الوقت وكذلك الحجم، لذلك يجب ان يدرك مراقب التسيير أن نوعية عمله تكمن في المنظور الشامل وفي البعد المنفعي للمعطيات المقدمة، تقرير لن يقرأ ويقدر إلا بالنظر لتفكير والقرارات الملتزم بها، هذا العمل يتميز بكونه تقني أكثر يقوم على التحكم في عدة عوامل مثل الخزينة المحاسبية وجوانب تجارية، اجتماعية وجبائية للمجمع والفروع.

[1] Nicolas Berland, yves de Rongé, op.cit., p :101-102.

4- ضبط الاجراءات:

الجزء الفعلي المتعلق بمصلحة مراقبة التسيير في حد ذاتها وليس كمصلحة مساعدة أو استشارة، والذي يتعلق بالقياسات المتخذة لتحديد:

- ✓ مؤشرات التسيير الهامة؛
- ✓ الاجراءات المشتركة المستعملة حتى تؤسس القياسات على أساس متجانس.

تعتبر عملية الموازنة، تحليل الانحرافات، التقدير وضبط الاجراءات، النواة الأساسية لعمل مراقبي التسيير، ويمكن أن يتسع ليشمل احترام معايير الرقابة الداخلية والقيام بدراسات منتظمة على سبيل المثال.

رابعا: مهام " mission " مراقبي التسيير: تتعدد مهام مراقبي التسيير نذكر من أهمها:[1]

1- **متابعة الأنشطة**: وجد مراقبي التسيير أساسا من أجل مساعدة المديرية العامة، من خلال المساهمة في:

- ✓ تحديد الأهداف وتجسيدها في أرقام؛
- ✓ متابعة (Surveiller) الانجازات بالتنسيق مع سياسة المؤسسة؛
- ✓ تسجيل واستعمال كل الأعباء الملائمة المتعلقة بالمؤسسة من أجل حماية أصول المؤسسة، مطابقة المتطلبات القانونية لحفظ التسجيلات ونشر التقارير المالية، إيصال المعلومات التي تساعد المديرية في التخطيط ومراقبة العمليات.

2- **المساعدة على القيادة**: وهذا ضمن منظور لا مركزية مراقبة التسيير داخل الوحدات العملياتية، حيث لا تقتصر مهام مراقبي التسيير على النصائح المقدمة لمتخذي القرار، بل تتعداها لتشكل مساعدة منهجية في استعمال أدوات المراقبة، فعمل المراقب مشابه لعمل المستشار، وتتحقق هذه المهمة من خلال الأنشطة التالية:

- ✓ تصور و استعمال النظام: المراجعة، التخطيط أو الموازنات، متابعة الانجازات، اعداد التقارير، حساب أسعار التكلفة؛
- ✓ الخبرة الاقتصادية: انجاز دراسات منتظمة وتحسين الأداء تحديدا في تسيير المشاريع؛
- ✓ جوانب اخرى كتسيير الخزينة مثلا.

[1] Marc Bollecker, La recherche sur les contrôleurs de gestion :état de l'art et perspectives, comptabilité- contrôle-Audit 2007/1 (tom 13) ,p :87- 106, p.p :89- 91.

3- **التنسيق عمودي وتنسيق أفقي:** تشكل الأولى ضمان تكامل (دمج) مراكز المسؤولية المختلفة؛ حيث يعتبر مراقبي التسيير كرابطة بين المديرية والاطارات بفضل دورهم في الحوار والتنسيق والدعم بين الطرفين، أما بالنسبة للتنسيق الأفقي فيترجم من خلال وضع مختلف مراكز وأعضاء المنظمة في علاقات وخلق تضامن بينهم.

4- **مهمة التغيير:** يعد تنشيط التغيير الدور الأساسي لمراقبي التسيير أكثر من اقتصار دورهم على التحليل والاستشارة، حيث يكمن التنشيط في ايجاد أدوات لمراقبة التسيير مكيفة لمسؤولي المصالح وهو ما يمكن من دعم أنشطة التغيير لديهم، بالإضافة إلى دورهم الفعال في عملية التخطيط والمراقبة فموقعهم في تقاطع لعدة تدفقات للمعلومات يمكنهم من لعب هذا الدور في المنظمة.

تكمن القاعدة المشتركة بين المهام الأربعة سابقة الذكر في الدور المركزي كمزود معلومات في خدمة مسؤولي المراكز و/أو المديرية العامة، تحديدا بسبب عدم التأكد الذي يواجهه متخذوا القرار، فاحتياجات المسيرين من المعلومات تشكل الانشغال الرئيسي لمراقبي التسيير.

أوضح Marc Bollecker2007 أن مهام مراقبي التسيير تتأثر بعدة عوامل منها:[1]

- ✓ تحول المنظمات (دخول أدوات جديدة لتكنولوجيا المعلومات والقيادة، تطور المؤسسات)؛
- ✓ توجه نحو تنوع الممارسات نظرا لتنوع الوضعيات التنظيمية(حجم المنظمة،موقع مراقبي التسيير في الهيكل التنظيمي).

وحسب العوامل المؤثرة على مهام مراقبي التسيير، حدد Buhler1979 أربعة أنواع من مراقبي التسيير وفقا للشكل التالي: [2]

[1] Pour plus de détail sur ces éléments voir :Marc Bollecker, La recherche sur les contrôleurs de gestion :état de l'art et perspectives op.cit., p.p : 91- 94.
[2] IBID, p : 94- 95.

الجدول رقم:(04) تصنيف Buhler 1979

		قيود (التكنولوجيا والبيئة)	
		قوية	ضعيفة
التعقيد (الحجم والهيكل)	قوية	ـ وظيفة متخصصة ـ وظيفة موجهة أكثر نحو المديرية. ـ حجم المصلحة مهم. ـ أكثر وقت مخصص لسير المصلحة ـ أكثر وقت يمر مع المستوى التسلسلي الأعلى	ـ وضيفة متخصصة. ـ وظيفة أقل توجه نحو المديرية. ـ حجم المصلحة ضعيف. ـ أكثر وقت مخصص للروتين. ـ أقل وقت يمر مع المديرية والمستويات العليا.
	ضعيفة	ـ مسؤوليات متنوعة. ـ وظيفة موجهة كثيرا نحو المديرية. ـ حجم المصلحة مهم. ـ وقت كبير يمر مع المديرية.	ـ مسؤوليات متنوعة. ـ وظيفة أقل توجه نحو المديرية. ـ حجم المصلحة ضعيف. ـ أكبر وقت يخصص لدراسات خاصة وأقل وقت يمر مع العمليات.

Source : Marc Bollecker, La recherche sur les contrôleurs de gestion :état de l'art et perspectives op.cit., p :95

المطلب الثاني: كفاءات مراقبي التسيير

بعد أن تطرقنا في العنصر السابق لمهام وأدوار مراقبي التسيير، وجب التساؤل حول الكفاءات المطلوبة من مراقبي التسيير للتمكن من القيام بالأدوار والمهام الموكلة لهم، هذا ما نجيب عنه في هذا المطلب.

أولا: تعريف الكفاءات والرهانات المحددة لها على مستوى مراقبة التسيير

1- تعريف الكفاءات " Compétence ":

" الكفاءة المهنية هي تركيبة من المعارف والمهارات والخبرة و السلوكيات التي تمارس في إطار محدد، وتتم ملاحظتها من خلال العمل الميداني والذي يعطي لها صفة القبول، ومن ثما فإنه يرجع للمؤسسة تحديدها وتقويمها وقبولها وتطويرها".[1]

[1] رحيم حسين، التغيير في المؤسسة ودور الكفاءات مدخل النظم، مجلة العلوم الانسانية، العدد السابع، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، فيفري2005، ص ص: 12- 13.

"القدرة على تنفيذ مجموعة مهام محددة، وهي قابلة للقياس والملاحظة في النشاط، وبشكل أوسع هي استعداد لتجنيد وتجميع ووضع الموارد (المعارف، المعارف العلمية، معارف التحلي) في العمل، ولا تظهر الكفاءة إلا أثناء العمل".[1]

يعرفها Lou van Beirendonck 2004 بأنها "ميزة ملاحظة تشكل من معارف (Connaissances)، من معارف عملية (Savoir faire) أو سلوكية و التي تساهم في الأداء لدور أو وظيفة محددة".[2]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج ان كفاءات مراقبي التسيير تتكون من:[3]

- ✓ معارف تقنية (Les Savoirs) المكتسبة من التكوين في الجامعة أو في مدارس التسيير الكبرى، ويمكن أن تكون من التكوين الأساسي أو التكوين المتواصل.
- ✓ الخبرة- مهارة (Savoir-faire) التي تطابق اكتساب مهارات بالخبرة، هذه الخبرة يمكن أن تحدد بالأقدمية، تنوع المناصب المشغولة أو الرتبة.
- ✓ معارف التحلي (Savoir-être) ويتعلق أكثر بالسلوك أو بالفطرة كمكتسب القدرة على العمل في مجموعة وإدارتها.

2- الرهانات الحالية كمحدد للكفاءات المستقبلية لمراقبي التسيير:

واجهت وظيفة مراقبة التسيير رهانات ترجع إلى تطور تكنولوجيا المعلومات، عولمة الأسواق وتركز السلطة الاقتصادية بين أيدي مستثمرين يتدخلون على مستوى العالم، مما أستوجب تكييف مراقبي التسيير لكفاءاتهم لتواكب هذه التحديات، تنقسم هذه الرهانات إلى خارجية تتمثل أساسا في تكنولوجيا المعلومات، إعادة تنظيم البنية والبرمجيات المحاسبية الجديدة (نظام تخطيط موارد المؤسسةERP أساسا)، وداخلية توجد تحديدا في منفعة الموازنات ومنفعة التقييم غير المالي للأداء، موثوقية المعطيات و متطلباتها فيما يخص الآجال و سلامة المعطيات لإرضاء الاحتياجات، ويمكن تلخيص أهم الرهانات في:[4]

- ✓ جعل المهام الروتينية آلية؛
- ✓ أمن وتصديق المعلومات؛

[1] كمال منصوري، سماح صولح، تسيير الكفاءات: الاطار المفاهيمي و المجالات الكبرى، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السابع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، جوان 2010، ص: 50.

[2] Lou van Beirendonck, Management des Compétences évaluation développement et gestion, de Boeck, Bruxelles, Belgique, 2004, p : 19.

[3] Pierre – Laurent Bescos, les enjeux actuel Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion- finance, finance, contrôle stratégie- volume 5, N4, décembre 2002, p : 12.

[4] IBID., p : 7- 9.

- ✓ الاتصال مع متخذي القرار الداخليين؛
- ✓ ارضاء احتياجات المستعملين؛
- ✓ العمل مع الوظائف الأخرى؛
- ✓ دمج العمليات الأخرى(ERP)؛
- ✓ التكنولوجيات الجديدة؛
- ✓ قياس غير المالي للأداء؛
- ✓ هياكل جديدة للتنظيم.

ثانيا: المعارف المطلوبة من مراقبي التسيير

أشار A.Burland عن طريق قراءة في الاعلانات إلى أن "المؤهلات الشخصية المطلوبة لتصبح مراقب التسيير هي أن تكون رجل حوار ومتخصص، منشط وعام مؤهل للتلخيص بالإضافة إلى أن الوظيفة تتطلب ذكاء اجتماعي و القدرة على التكيف، مع التشديد على أن تكون المعارف السلوكية تكافئ أو أكثر من المعارف التقنية".[1]

تعزيزا لما سبق يمكن تلخيص أهم المعارف (المؤهلات) المطلوبة من مراقبي التسيير فيما يلي:[2]

1- معارف تقنية متنوعة أكثر:

تفرض زيادة درجة تعقيد المحيط على مراقب التسيير توسيع معارفه التقنية، فلا يطلب منه أن يكون خبيرا في كل الميادين، لكن يعلم بكفاية ما يحتاجه من تقنيات لإنجاز مهامه، على اعتبار أن الأولوية بالنسبة له انجاز مهامه وتحمل مسؤولياته في المؤسسة وهذا في ظل عدم التأكد للمستقبل القريب، كذلك عليه عدم الابتعاد عن السوق الخاص به والذي يتعلق به مباشرة وشخصي، فعندما توظف المؤسسة فهي تشتري كفاءة تشغيلية فورية وانتظار النتيجة الملموسة في أجل قصير جدا، حيث لا تنتظر المؤسسة لتكوين مراقبي التسيير بل يجب عليه هو نفسه التكفل بتسيير تطوره وتعزيز مساره المهني، تتمثل الكفاءات المطلوبة حاليا من مراقب التسيير فيما يلي:

- ✓ القدرة على وضع حزمة برامج للتسيير؛
- ✓ المعايير المحاسبية الدولية؛

[1] Michel Coucoureux et autre, contrôle de gestion manuel et applications DCG, 2e édition , Nathan, paris, 2010, p : 39.

[2] Daniel Corfmat et autre, la mutation du contrôle de gestion, éditions d'organisation , paris, 2000, p.p :102- 104.

- ✓ معرفة محيط البورصة؛
- ✓ القدرة على استعمال ABC/ABM.

2- الاندماج العميق في قيم وثقافة المؤسسة:

اصبحت معرفة المؤسسة، أجهزتها ومنتجاتها بطريقة عميقة، ضرورة لا مفر منها لإعطاء معنى للأرقام الناتجة من مراقبة التسيير كذلك لاكتشاف مجالات التحسين الممكنة، وهذا لا يتم إلا بمعرفة وفهم أنشطة المؤسسة، بالإضافة إلى معرفة ثقافتها وقيمها، حيث يؤدي التحكم في هذه العناصر إلى تدعيم القدرة على النشاط ورد الفعل وبالتالي امكانية تنفيذ القرارات المتخذة.

3- مؤهلات رجل اتصال و انفتاح:

بالإضافة إلى المؤهلات السابقة الذكر، يجب أن يمتلك مراقب التسيير مؤهلات شخصية تتمثل في قدرته على السماع والانفتاح، تنشيط المجموعة، القدرة على حل النزاعات، كذلك إبداعي حيث يعمل على استباق وتشغيل معطيات البيئة لنجاح المؤسسة وعدم الاعتماد فقط على معطيات الماضي.

فسلطة مراقب التسيير لا تنتج عن خبرته المسجلة في السيرة الذاتية ولا من موقعه التسلسلي بل من خلال كفاءته، فهذه الأخيرة لا تقتصر فقط على كفاءته التقنية الناتجة من تكوينه وخبرته، حيث تضاف لها قدرته على تقاسم وإيصال هذه الخبرة والطرق التي ترافقها لمساعديه وكذلك إيصال قناعاته، جلب اهتمام شركائه وتفسير الأرقام المقدمة هذا ما يجعله كمسير لمجموعته. بعد التطرق لأهم المؤهلات المطلوبة من مراقبي التسيير، حيث تختلف وجهات النظر لتصنيف هذه المؤهلات وهو ما نتناوله في العنصر الموالي.

ثالثا: أصناف (أنواع) كفاءات مراقبي التسيير

هنا يقصد بالكفاءة "المعرفة Savoir(نظرية أو عملية)، وLe Savoir-faire(الخبرة) و Savoir-être(البعد السلوكي) المتاحة من هؤلاء الأفراد في المؤسسات".[1]

تختلف تقسيمات كفاءات مراقبي التسيير من كاتب لأخر، حيث يقسمها Charles Ducrop et autres إلى كفاءات تقنية وكفاءات بشرية (انسانية)، أما David autissier يقسمها إلى كفاءات تقنية، كفاءات سلوكية و

[1] Pier-Laurent Bescos, op.cit., p :06.

كفاءات المهنة. و يقسمها Wilfrid Azan2007 إلى كفاءات مالية، كفاءات علائقية (ترابطية) وكفاءات في الاستعمال سنتطرق لها فيما يلي:

1-تقسيم Charles Ducrop et autre2010:

قدمCharles Ducrop et autre2010 مصفوفة لتصنيف كفاءات مراقبي التسيير في صنفين أساسين وهما كفاءات تقنية وكفاءات بشرية (انسانية)، وتتفرع كل منهما إلى صنفين فرعيين كما سنوضحه في الجدول الموالي. حيث تتميز هذه المصفوفة بكونها شاملة للنواحي النظرية والعملية، فقد تم إعدادها بناء على تحليل للأدبيات حول الموضوع ثم عرضها على خبراء يمارسون المهنة، وهذا ما جعلها جد ملائمة بالإضافة إلى الأسباب التالية: [1]

- ✓ تغطي عدد كبير من المهن الخاصة بمراقب التسيير، إضافة إلى الكفاءات غير التقنية تحديدا فيما يخص الاتصال الرسمي وغير الرسمي نظرا لأهميته؛
- ✓ الفصل بين الكفاءات داخل الأفراد والكفاءات ما بين الأفراد، حيث تنحدر الأولى من شخصية الفرد مثل التفاعل، الحماس والنزاهة وهو ما يصعب تطويره، أما الثانية فتمثل في القدرة على تنشيط الاجتماعات، الاتصال المكتوب أو الشفهي؛
- ✓ تتميز الكفاءات المحددة في المصفوفة بالدقة، ويبدوا أن هذه الدقة حاسمة لأنها ستسمح في إطار الدراسة الكمية إلى ربح شفافية وموضوعية فمصطلحات عامة ككفاءات في التسيير أو الاتصال ستواجه خطر جمع أصوات كثيرة.

[1]Charles Ducrocp et autres, les compétences de contrôleur de gestion : des besoins autant humaine que Techniques, Management et avenir, n 55, 2012 / 5 , PP : 36- 57 ,P :41 .

الجدول رقم(05) مصفوفة تحليل كفاءات مراقب التسيير

الكفاءات التقنية	
في مراقبة التسيير خاصة بالمهنة	**في تسيير المؤسسات عموما**
ـ التحكم في جداول البيانات ـ اعداد الموازنات واعادة التقدير وتحليل الانحرافات ـ مساعدة العملياتيين في قيادة أنشطتهم ـ التقارير الموجهة للمديرية ـ اعداد لوحات القيادة ـ محاسبة التسيير(حساب التكاليف، الربحية...) ـ مراقبة الموازنات ـ برامج التسيير المدمجة،ERP ـ تسيير وتحسين برامج المعلومات ـ التحكم أدوات قواعد المعلومات ـ التحكم في برامج المعلوماتية لإتخاذ القرار ـ اعداد حساب الاستغلال الشهري ـ معرفة الوظائف الأخرى للمؤسسة.	ـ معرفة السوق الاقتصادي ونشاط المؤسسة ـ انجليزية مهنية ـ الاستراتيجية ونظرة المؤسسة للأجل المتوسط والطويل ـ التسيير المالي(ربحية الاستثمارات...) ـ تسيير الانتاج ـ بيئة الانتاج ـ مخطط التمويل، اختيار طرق التمويل ـ اليقظة الاستراتيجية والتنافسية ـ معايير وأدوات النوعية، مراقبة النوعية ـ معرفة هيئات صنع القرار ـ معارف قانونية (العقود، التأمين...الخ).
الكفاءات البشرية (الانسانية)	
داخل الأفراد (Intra personelles)	**العلاقات الشخصية (Interpersonelles)**
ـ القدرة على التحليل والتلخيص ـ الصرامة، موثوقية، الدقة ـ قابلية للتغيير، التفاعل، المرونة ـ مراقبة الاجهاد الضغط(يكون مؤدي تحت الضغط) ـ القدرة على تسيير وقته وأفضلياته (أولوياته) ـ احترام الالتزامات ـ الاستقلال الذاتي ـ أخذ المبادرة، ابداع، فضول ـ احترام الأخرين والمشاركة	ـ الدبلوماسية في جمع وتحويل المعلومات ـ القدرة على الاستماع والشعور بالأخرين(خلق علاقات ايجابية مع الأخرين، قدرة فهمهم والاحاطة باحتياجاتهم ـ القدرة على العمل في مجموعة ـ فهم لغة العملياتيين ـ تحضير وتنشيط اجتماعات فعالة ـ العمل مع متخذي القرار في الوظائف الأخرى ـ الاتصال الشفهي الفعال، أخذ الكلمة أمام الملأ ـ تسيير الوقت وأولويات مجموعته ـ القدرة على الاقناع ـ القدرة على تحفيز مساعديه.

المصدر. من اعداد الطالبة بالاعتماد على .Charles Ducrocq et autres, 2010, op.cit.,p.p :48-49

ملاحظة: تم التركيز على الكفاءات الأساسية فقط.

وبعد التطبيق الميداني لهذه المصفوفة، توصل الباحثون إلى أن للكفاءات البشرية(الانسانية) أولوية وأهمية متزايدة على الكفاءات التقنية، حتى وإن كانت هذه الأخيرة تشكل أساس العمل اليومي لمراقبي التسيير.

2**– تقسيم David Autissier 2007**: قسمها إلى: [1]

أ- الكفاءات التقنية تطابق "Savoir": وهي درجة تحكم مراقب التسيير في انجاز أنشطة وظيفة مراقبة التسيير، من حيث المعرفة العملياتية لتصورها وانجازها وتشغيلها.

- ✓ مخططات التسيير في المؤسسة؛
- ✓ تقنيات حساب التكاليف؛
- ✓ أنشطة الموازنات؛
- ✓ لوحة القيادة وأدوات القيادة؛
- ✓ تقسيم المؤسسات؛
- ✓ اليقظة و Benchmarking؛
- ✓ الاعلام الآلي للتسيير؛
- ✓ تسيير الأصول.

ب- الكفاءات السلوكية تطابقSavoir-être: وهي مكملة للكفاءات التقنية وتعني المعارف التي تسمح له بأفضل تسيير للبعد العلائقي لنشاطه، بالإضافة إلى قدرة مراقب التسيير على ممارسته في بيئة معقدة، وتتمثل في:[2]

- ✓ الصرامة في العمل؛
- ✓ التفاوض مع أصحاب المصلحة؛
- ✓ فهم التوقعات(ما هو منتظر)؛
- ✓ التواصل مع أصحاب المصلحة؛
- ✓ تنشيط المجموعة؛
- ✓ القدرة على التشكيل و التلخيص؛
- ✓ تنظيم العمل.

[1] David Autissier, op.cit., p.p : 90- 93.
[2] IBID., p.p :99- 100.

ج- كفاءات المهنة: وتعني التحكم في استراتيجية المؤسسة والمعرفة الجيدة لمهنتها. وتتمثل في معرفة:[1]

- ✓ استراتيجية المؤسسة؛
- ✓ مهنة المؤسسة؛
- ✓ تاريخها؛
- ✓ قطاع نشاطها؛
- ✓ ثقافة ونظام قيم المؤسسة؛
- ✓ أكبر مشاريع المؤسسة.

و تعمل أغلب المؤسسات عند توظيفها لمراقبي التسيير الجدد على جعلهم يعملون في عدة مناصب من أجل كسب معارف حول نشاط المؤسسة.

3-تقسيمات Wilfrid Azan 2007: يقسم الكفاءات إلى:[2]

أ- كفاءات مالية: تمثل مراقبة التسيير تطبيق عملي لإنتاج ومعالجة المعلومات، يعني كل ما يتعلق بجمع، تحليل، تلخيص، تقديم، خلق ودمج الأرقام من خلال تصور ووضع:

- ✓ النسب ولوحات القيادة؛
- ✓ التقديرات؛
- ✓ حساب التكاليف؛
- ✓ الانحرافات بين الموازنات و الانجازات.

ب -كفاءات علائقية: تسهل تكييف أنظمة مراقبة التسيير لاحتياجات مختلف المسيرين، وبالتالي خلق لغة مشتركة وتقديم ملائم بينهم، وهذا من خلال امتلاكه لمهارات في الاتصال، في القدرة على الاقناع والتفاوض، القدرة على السماع والعمل في مجموعة.

ت -كفاءات في الاستعمال: يحتاج مراقب التسيير إلى معارف جديدة ناتجة عن التطورات التكنولوجية الحاصلة للتمكن من القيام بمهامه، يعني كل ما يخص تشكيل، معالجة، اختيار والتعليق على المعلومة، لذلك

[1]David Autissier, op.cit, p.p : 101- 102.
[2]Wifred Azam, compétence des contrôleurs de gestion, utilisation d'ERP et impératif technologique, une analyse empirique, comptabilité et environnement, France, 2007, p :06.

يلعب مراقبي التسيير دور مهم يتعدى كونه مصدر معلومات، فهو يمثل مدير بقدر ما يركز على تنشيط، تجديد الأنظمة وإعادة تنظيم الاجراءات.

من خلال عرض محاولات التقسيم الثلاثة نلاحظ المعارف التقنية(Savoir) عند Charles Ducroq et autre ضمت الكفاءات التقنية وكفاءات المهنة وفق David Autissier، والكفاءات البشرية عند Charles Ducroq et autre تطابق الكفاءات السلوكية عند David Autissier ويطابق كذلك الكفاءات العلائقية عند Wilfrid Azan، هذا الأخير خصص قسم كامل سماه كفاءات الاستعمال المتعلق بإتقان التكنولوجيات الحديثة ومواكبة تطوراتها، وهذا ما أدمجه Charles Ducroq et autre في الكفاءات التقنية والمتعلقة بمعرفة مراقبة التسيير، أما David Autissier في الكفاءات التقنية.

المبحث الثاني: وظيفة مراقبة التسيير: مكانتها وتنظيمها الداخلي و زبائنها

بعد أن تكلمنا فيما سبق عن أنشطة مراقبة التسيير و الكفاءات اللازمة لتطبيقها، نتناول في هذا المطلب مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة والتنظيم الداخلي لهذه الوظيفة الذي قد يؤثر على سير أنشطتها، بالإضافة الى زبائنها اهمهم المديرية العامة والمسؤولين العملياتيين.

المطلب الأول: مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي

تؤثر مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي على نشاط و توجه الوظيفة، حيث يتميز كل موقع بمزايا و سلبيات و على الادارة اختيار المكانة الملائمة التي تحقق لها متطلباتها لذا سنتطرق لهذين العنصرين في هذا المطلب.

أولا: موقع مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي

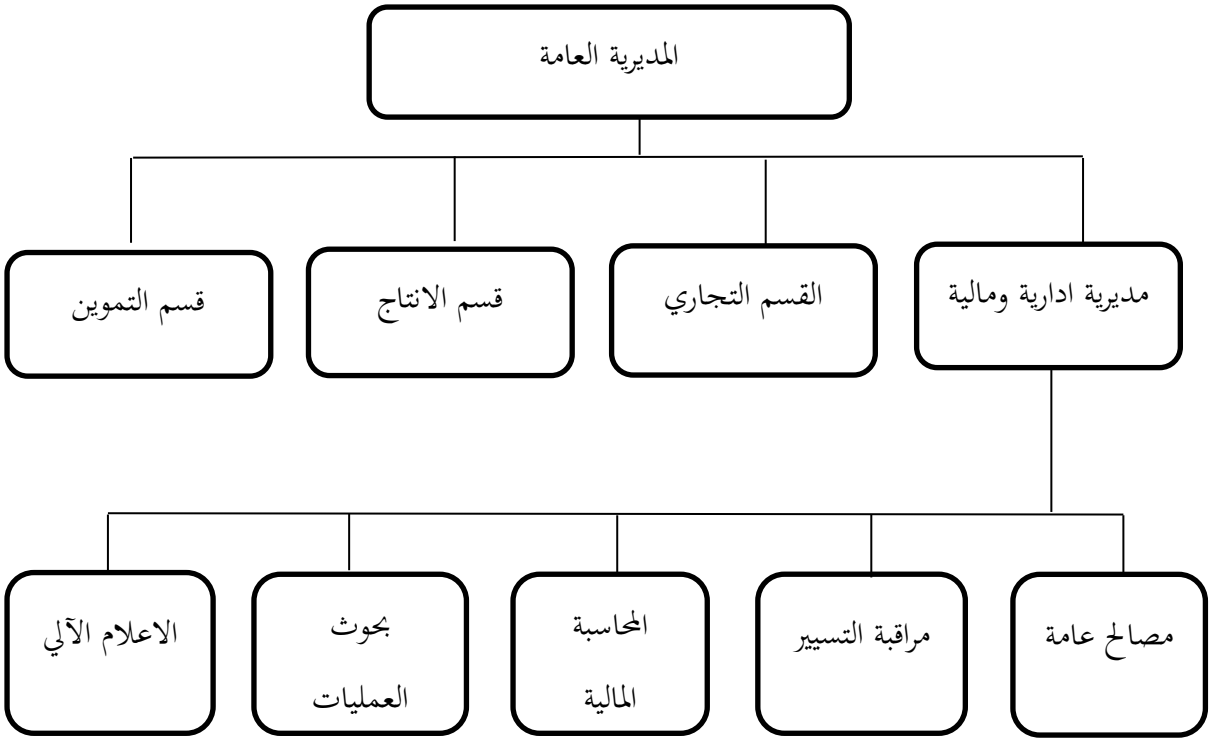
غالبا ما يقتصر وجود مصلحة فعلية لمراقبة التسيير على المؤسسات الكبرى، نلخص حالات وجودها في الهيكل التنظيمي فيما يلي:[1]

[1] Eric Margotteau, op.cit., p.p : 470- 471.

1-موقع وظيفي:

يرتبط مراقب التسيير بمديرية وظيفة عادة ما تكون الادارة المحاسبية والمالية، يميز هذا الموقع مراقبة التسيير بمحدودية دورها بالمتابعة لاحقة (a posteriori) و المحدود بالدورة المحاسبية، ويسجل دوره كمكمل للمحاسبة المالية وهذا لا يتطابق مع التعريف الحالي لمراقبة التسيير.[1]

الشكل رقم(08): الموقع الوظيفي لمراقبة التسيير



Source :Eric Margotteau, op.cit ,p :470.

فوضع مصلحة مراقبة التسيير في وضعية تبعية لمصلحة المحاسبة أو المالية يسبب التبعات التالية:[2]

- ✓ تطبيق المراقبة خاصة على مستوى الوسائل (الموارد) وتهمل الأهداف، ستنشغل خاصة بالخزينة ووسائل الإنتاج، رغم اهميتها المعتبرة في المؤسسة يجب ان لا تؤدي إلى إهمال الأهداف العامة الموكلة لها؛
- ✓ ستطبق المراقبة بطرق محاسبية ويأتي هذا من كون المصلحة المكلفة بالمالية هي عادة مصلحة محاسبية، وتستخدم تقريبا هذه المعطيات فقط؛

[1] Eric Margotteau,op.cit., p : 470.
[2] Jean Meyer, gestion budgétaire, op.cit., p : 228.

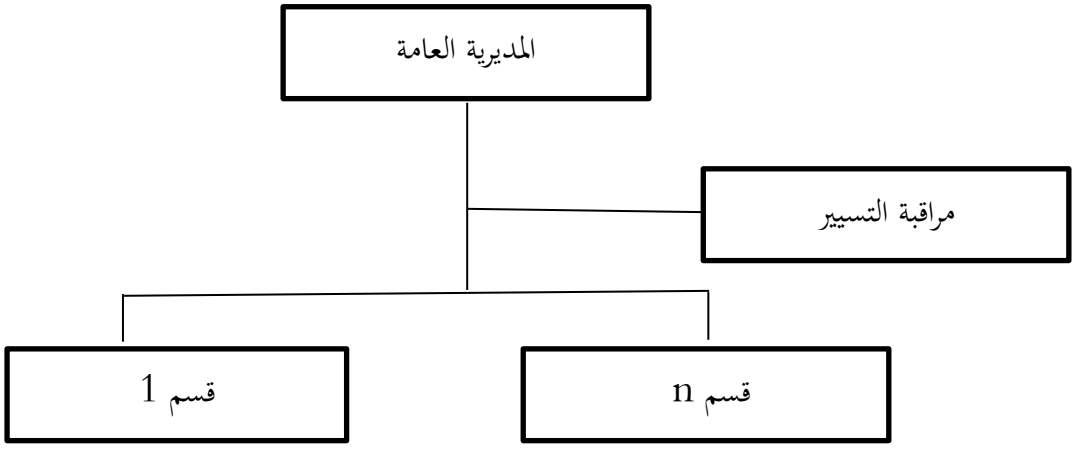
- ✓ نتيجة لما سبق يوجه نشاط مصلحة مراقبة التسيير للأجل القصير، نظرا لأن المنظور المحاسبي يؤسس على تقسيم في دورات سنوية باستثناء مخططات الاستثمار والتمويل.

2-موقع في الادارة العليا:

تتيح هذه المكانة لمراقبة التسيير بالإضافة إلى السلطة التسلسلية سلطة تخصص، حيث يلعب مراقب التسيير دور الدعم للوظائف الأخرى، ويمكن أن يقوم بمهامهم لقيادة وتنشيط نظام المعلومات، لذلك يتوسع ويمتد لأنه يتدخل في: [1]

- ✓ عملية التخطيط الاستراتيجي؛
- ✓ في عملية تعبئة وتنشيط الفاعلين؛
- ✓ اتخاذ القرارات في الأجل الطويل: اختيار الاستثمارات، الشراكة...الخ

الشكل رقم: (09) موقع مراقبة التسيير في الإدارة العليا



Source :Hélène Loning et autre, op.cit., p :470.

تحقق هذه المكانة في الهيكل التنظيمي بعض المزايا لمراقبة التسيير منها:[2]

- ✓ تطبق المراقبة على مستوى الأهداف (مبيعات، انتاج، استثمار، تطوير المؤسسة)و تكون أكثر شمول لتسمح للمديرية العامة بتطبيق أنشطة اجمالية (موحدة، منسجمة)، تبرز كذلك ترابط بين المديريات فيما بينها؛

[1]Hélène Loing et autres, contrôle de gestion des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, 4eedition, Dunod, Paris, 2013,p.p : 470- 471.
[2]Jean Meyer, gestion budgétaire, op.cit., p.p : 228- 229.

- ✓ ستطبق المراقبة بكل الطرق الممكنة: محاسبية، احصائية، تقدير، نركز على القيمة الاقتصادية للأرقام المبحوث عنها أو المحصلة، ومنه يكون منظور أوسع ووسائل فهم الواقع متنوعة؛
- ✓ و كنتيجة منطقية تدور نظرة مراقبة التسيير نحو الأجل الطويل، دور المديرية العامة هو التفكير في المستقبل، تأخذ مراقبة التسيير على أفق اقتصادي لخمس أو عشر سنوات.

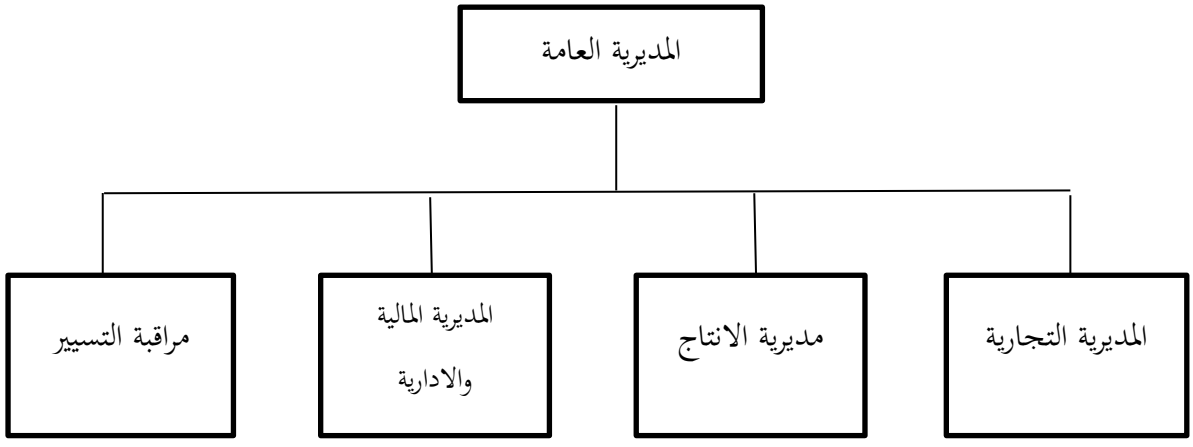
و رغم هذه المزايا إلا أن هناك سلبيات أهمها:[1]

- ✓ فقدان الاتصال مع العمل اليومي، ومنه عدم الاهتمام بالمراقبة على مستوى الموارد؛
- ✓ محاولة مراقب التسيير الحلول محل المديرية العامة فيما يخص اتخاذ القرار.

3- موقع أخر:

يتمثل هذا الموقع في وضع الوظيفة في نفس المستوى مع المسؤولين الأساسين في المؤسسة، وهذا ما يسهل الاتصال بينهم، فإذا كان الهيكل حسب الأقسام أو مراكز الربح يمكن أن يكون مراقب التسيير لا مركزي، فمراقب التسيير للقسم يرتبط تسلسليا لمسؤول القسم ووظيفيا لمراقب التسيير المركزي ومن الضروري أن يكرس وقته لمتابعة الميدان، هذا الأخير يمتد من المديرية العامة إلى العمليات، وهو ما يمكنه من أداء مهامه بفعالية. [2]

الشكل رقم(10) : ربط مراقبة التسيير في نفس المستوى مع الأقسام الأخرى



Source : X.Bouin, F- X.Simon, op.cit.,p : 51.

[1] Jean Meyer, op.cit., p : 229.
[2] X. Bouin, F.X.Simon, op.cit., p : 51.

بعد أن تطرقنا لمختلف حالات تواجد وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي. نتناول إشكالية أخرى تخص موقع وظيفة مراقبة التسيير وهي لامركزية الوظيفة، وهذا خاصة في المؤسسات الكبرى التي تقسم في أقسام ولها مقر اجتماعي أين يزداد الاتجاه إلى تفويض السلطة وبالتالي ظهور لا مركزية ثنائية (جغرافية وإدارية)، مع العلم أن هذا الاشكال يطرح لكل المصالح الوظيفية (المشتريات، المحاسبة...الخ) بما فيها مراقبة التسيير. وهنا نكون أمام خيارين:

- ✓ إما مصلحة مركزية وحيدة لمراقبة التسيير تهتم بالوظيفة على مستوى المقر وعلى مستوى الأقسام الجغرافية المختلفة ؛
- ✓ أو مصلحة مركزية في المقر ومصالح محلية في كل قسم.

تميل أغلب المؤسسات إلى تطبيق الخيار الثاني، وهو ما تنجر عنه النتائج التالية في تقسيم وتنسيق العمل:

أ- بالنسبة للمصلحة المركزية، فهي تهتم بالموازنة الاجمالية والمصالح العامة للمقر، تسهر كذلك على عدم تحريف الموازنات من قسم لآخر مع احترام الاختلافات المحلية(الحجم، الهيكل، النشاط...الخ)؛

ب - بالنسبة للمصالح المحلية، فتهتم بتسيير الأقسام التابعين لها مع احترام:

- ✓ لا مركزية المديرية ومركزية المعلومات؛
- ✓ الاستشارة للمديرية المحلية للقسم التابعة له، تأسيس التقديرات، التجانس بين المراقبة والسياسة العامة وتعليمات المصلحة المركزية للتسيير؛
- ✓ تقديم المعلومات المطلوبة من المصلحة المركزية للتسيير.

توجد المصلحة المحلية لمراقبة التسيير تحت مسؤولية مزدوجة، الأولى تسلسلية (مديرية القسم)، أما الثانية فهي وظيفية (مراقبة التسيير للمقر[1]).لكن هذا الربط الثنائي لمراقبي التسيير يمكن أن يكون مصدر للنزاعات، حيث يجد مراقب التسيير نفسه أمام طلبات مختلفة، ما يقيد مراقب التسيير بتبعيته للمسؤول التسلسلي؛ ويتأثر بسلطة هذا الأخير عليه.[2]

[1]Jean Meyer, op.cit., p.p : 231- 232.
[2]Marie-Noëlle Désiré-Luciani, op.cit.,p.p : 68- 69.

الجدول رقم (06): مزايا وسلبيات مختلف حالات إلحاق مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي

	مراقبة مركزية		مراقبة محلية	
	مزايا	**سلبيات**	**مزايا**	**سلبيات**
الإدارة المالية	ـ سهولة الدخول إلى المعلومة المحاسبية ـ تقاسم نظام المعلومات ـ نظام اقتصادي	ـ مراقبة التسيير محاسبية أكثر ـ عدم الاتصال مقارنة بالميدان (قناة موازية).	ـ ارسال المعلومات المحاسبية سهلة ـ مستقلة فعليا نحو التسيير المحلي	ـ مراقبة مركزية ـ عدم الأخذ بعين الاعتبار لخصوصيات واحتياجات الميدان
المديرية العامة	ـ استقلالية اتجاه المحاسبين ـ استقلالية المراقبة ـ موقع قريب كثيرا للاستشارة الداخلية والمساعدة على اتخاذ القرار.	ـ نظام مكلف(باهض) ـ خطر مراقبة بيروقراطية وانفصال الأعمال	ـ استقلالية مقارنة بالمحاسبين ـ استقلالية المراقبة	ـ خطر فقدان الاتصال بالميدان ـ خطر مراقبة مركزية.
مديريات عملياتية	ـ في حالة الربط التسلسلي بالمديرية المالية أو المديرية العامة سنجد فيها الوصف السابق	ـ في حالة الربط التسلسلي بالمديرية المالية أو المديرية العامة سنجد فيها الوصف السابق	ـ قريب من الميدان ـ المراقبين في خدمة الميدان	ـ ضعف ارسال المعلومات نحو المديرية العامة. ـ خطر مراقبة لحساب التسيير المحلي.

Source : Hélène Loning et autre, op.cit., p : 219.

ثانيا: متطلبات تحديد موقع مراقبة التسيير

يستلزم وضع مراقبة التسيير توفر شروط ضرورية مسبقا تتمثل في تحديد نطاق المسؤولية لكل مستوى تسلسلي وتحديد أهدافه بمؤشرات،[1] ترتبط مهام مراقبة التسيير ارتباطا وثيقا بموقعها في الهيكل التنظيمي وبالوحدة المسؤولة عنها، حيث توجد متطلبات تسمع بتحديد موقعها وتحليل التنظيم الموجود، هذه المتطلبات يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

[1] Reda Khelassi, le contrôle interne des organisations, Editions houma, Alger, 2013, p :204.
[2] Hélène Loning et autres, op.cit., p : 215.

1- استقلالية مصالح المراقبة

تؤدي مراقبة التسيير عدة وظائف لهذا يجب أن تتمتع بنوع من الاستقلالية، فاعتبارها نظام تقييم واستشارة يجب أن لا تخضع لتأثير متخذي القرار في المؤسسة، من جهة أخرى ولضمان وظائفها في المساعدة وتقييم الجهود، فهي بحاجة للحصول على ثقة أعضاء المؤسسة وبالتالي ابتعادها عن عملية القرار، و حتى تكون موضوعية في تقييمها واقتراحاتها المطروحة يجب أن لا تكون قاضي وطرف في نفس الوقت، لهذا من الأفضل أن تكون مراقبة التسيير خارج الهيكل التنظيمي التسلسلي وبصفته قسم استشارة للمديرية العامة لكن بطريقة مستقلة ومع إمكانية التدخل لدى مختلف المسؤولين فيما يخص التقييم، الاستشارة والمساعدة[1]. لذلك فإن الحاقها بالمديرية العامة هو الأكثر ضمان لاستقلالية نشاطها.

2- قرب المراقبة من العملياتيين:

توجه أغلب أنشطة مراقبي التسيير نحو الوحدات المكلفين بها لذلك ولضمان قيامهم بأدوارهم فيما يخص الاستشارة والمساعدة على اتخاذ القرار، يتوجب عليهم البقاء على اتصال وتحاور دائم مع العملياتيين والمسيرين، وهذا لضمان التقارب بين المراقبة والميدان لمعرفة كافية بنشاط زبائنها، وللاستجابة لهذه المتطلبات الناتجة، يجب أن تكون في نفس التسلسل، فإذا ارتبطت مراقبة التسيير المحلية بالمديرية المركزية ستواجه خطر تكريس معظم وقتها لإرسال المعلومات للمؤسسة ككل، لذلك يدعوا هذا المعيار إلى ربط مباشر بالتسلسل العملياتي مع ربط وظيفي بين المراقبة المحلية و المراقبة المركزية، وتعمل مراقبة التسيير المركزية على تنشيط شبكة المراقبين المحليين، وتعد هذه الوضعية الأكثر انتشارا.[2]

3- **توافر المعلومات:** يفسر هذا المعيار ربط مراقبة التسيير بالمحاسبة أو المالية وهذا بسبب سلطتها على معلومات التسيير، رغم أن هذه الأخيرة قلت حدتها مع تطور " موارد تخطيط المؤسسة (ERP) والذي يشكل قاعدة معلومات متنوعة ووحيدة للمؤسسة ككل، يعتمد إلحاق مراقبة التسيير بالإدارة المالية والادارية كثيرا في المؤسسات المنظمة بطريقة تقليدية وذات الحجم المتواضع، حيث يوفر لها عدة مزايا فيما يخص المعالجة المحاسبية هي:

- ✓ التخلص من إعادة حجز نفس المعطيات؛
- ✓ التخلص من وجود قناتين متوازيتين للمعلومات (محاسبية ومراقبة) التي تحول من خلالها نفس المعطيات القاعدية؛

[1] Jamel Eddine Zeidi, op.cit., P.P : 42- 43.
[2] Hélène Loning et autres, op.cit., p : 217.

- ✓ ضمان موثوقية أكبر للمعلومات الناتجة.

حيث يعود تطور هذا النمط إلى عولمة الممارسات والقيود القانونية المفروضة على اعداد التقارير المالية، فهو يضمن استقلالية اتجاه العملياتيين، تحث بالمقابل على طريقة مراقبة مركزية وعدم الالتزام التدريجي نحو التسيير المحلي.[1]

ثالثا: التنظيم الداخلي لوظيفة مراقبة التسيير

ليس بالضرورة أن تخصص المؤسسة وظيفة محددة بصراحة لمراقبة التسيير، فيمكن أن تنتشر في المؤسسة ككل تحت هيكل بسيط مكلف بتصميم إجراءات ونظام معلومات التسيير، هذا الهيكل تتكفل به غالبا الوظيفة المالية أو المديرية العامة، هذه الوضعية تنتشر أكثر في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ نظرا لقلة إمكانياتها وحاجتها لهيكل مستقل لهذه الوظيفة، هذا ما يمكن أن يشكل مفارقة حيث الموقع المعتمد في المؤسسات الكبرى التي لها أنظمة وثقافة متقدمة يكتفي بفريق محدود لمراقبة التسيير تتركز في المقر الاجتماعي، أما عملية مراقبة التسيير يتكفل بها مباشرة المستوى العملياتي لكل مركز مسؤولية(مصنع، فرع....الخ)، لذلك فتنظيم هذه الوظيفة يشهد تغيير تبعا لحجم المؤسسة، التعقيد، شدة المنافسة، نضج التسيير بها...الخ.[2]

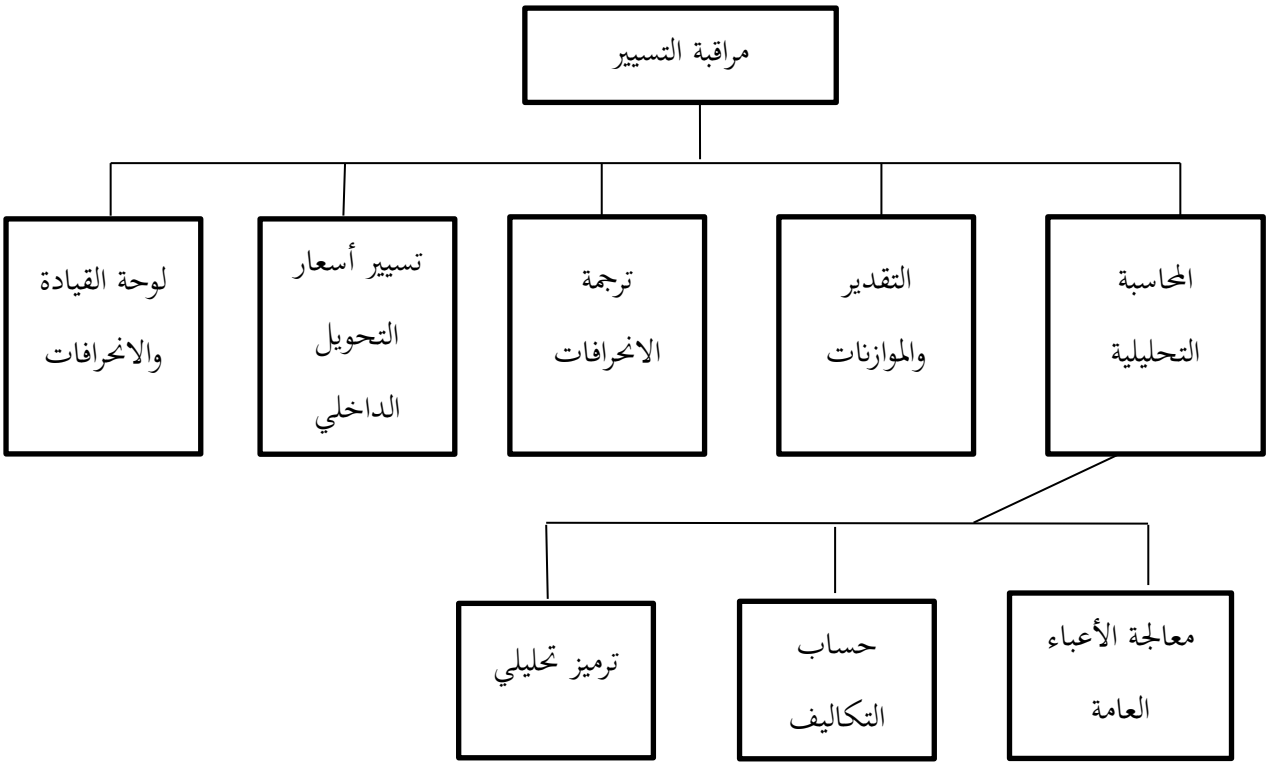
يتطلب وجود أي مصلحة في المؤسسة تنظيمها من خلال تحديد المهام والوظائف الخاصة بكل عضو من أعضائها، فبالنسبة لمراقبة التسيير ونظرا لاعتمادها على مجموعة من الأدوات (الموازنات، لوحة القيادة...الخ)، فيفترض أن يخصص لكل أداة فرد أو مجموعة أفراد مع ضرورة الحفاظ على التناسق القوي بين أدوات مراقبة التسيير، من خلال التشاور المستمر داخل الوظيفة، حيث يرجع هذه الاستقلالية الضعيفة لأفراد المجموعة إلى عدم امتلاكهم نظرة إجمالية عن المؤسسة وعدم انتظام معدل العمل خلال السنة، مثال ذلك هو فترة اعداد الموازنات التي يتم التفاوض عليها وعدم الاكتفاء برأي المكلف بإعدادها مثلا.

وهناك تنظيم تقني أخر يكون حسب الزبائن الداخليين للوظيفة، حيث يتم تخصيص فرد أو مجموعة أفراد تعمل من أجل وحدة للمؤسسة، فتقوم بتسيير الأدوات، انتاج المعلومات وتقديم الاستشارات لصالح هذه الأخيرة، حيث تتطلب بدورها التشاور المنتظم من أعضاء المجموعة، ويطبق هذا التنظيم في المجمعات ذات الحجم المهم، ويرجع اختيار التنظيم الداخلي إلى مراقب التسيير باعتباره رئيس المصلحة.[3]

[1] Hélène Loning et autres, op.cit., p.p :217- 219.
[2] Françoise Giraud et autres, contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, Paris,2002. p : 239.
[3] Hélène Loning et autres, op.cit., p.p : 220- 221.

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمصلحة مراقبة التسيير في الشكل الموالي:

الشكل رقم (11): الهيكل التنظيمي لمصلحة مراقبة التسيير

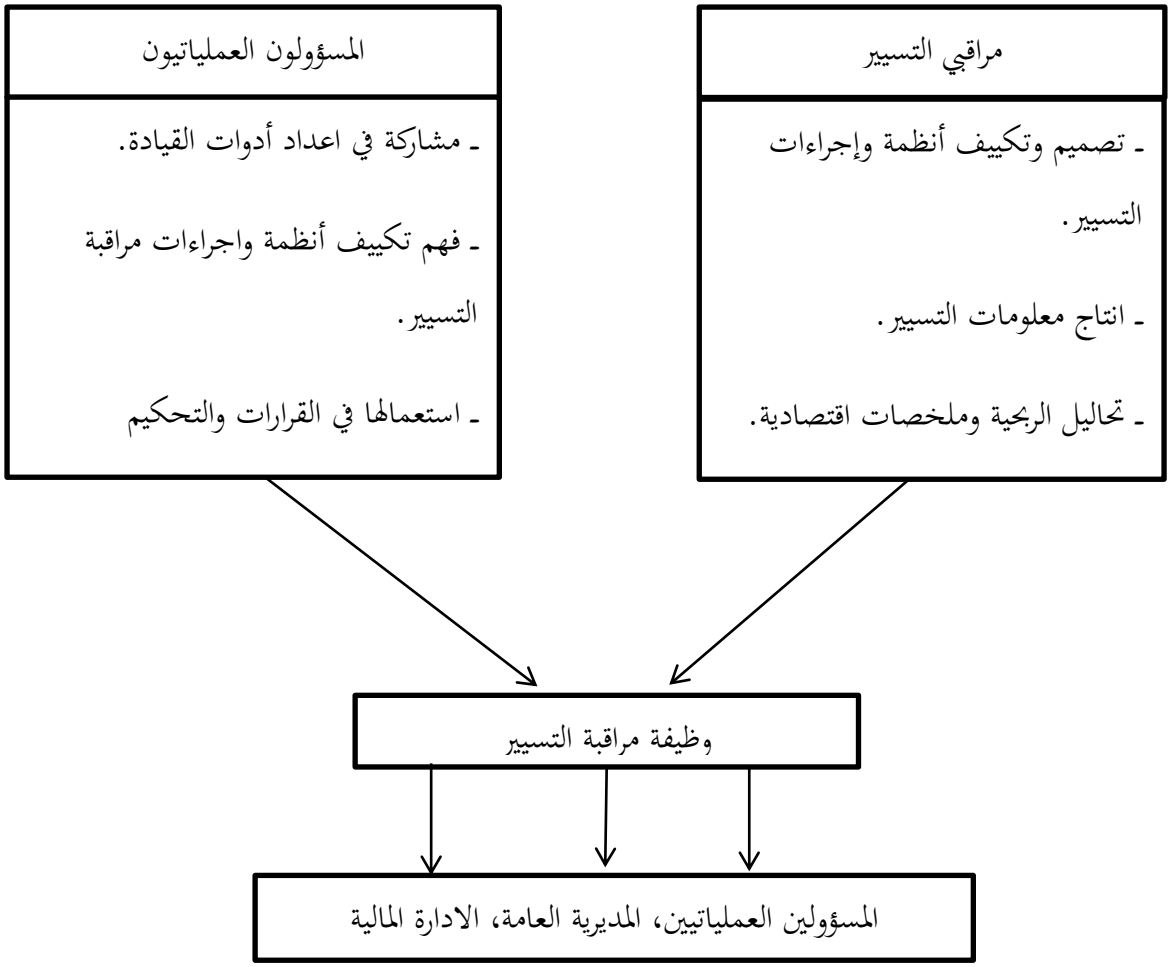


Source : Eric Margotteau, op.cit., p : 471.

تعد ممارسة هذه الوظيفة نتيجة التقاء جهود بين موظفيها والمسؤولين العملياتيين، لذا فهي معادلة ذات حدين[1] مسير/مراقب، فحسب Caroline Lambert " الفاعل الأساسي في مراقبة التسيير هو المسير وليس مراقب التسيير فممارسات المراقبين تغطي جزء فقط من مراقبة التسيير"[2] كما يوضحه الشكل التالي:

[1] Francois Girraud, et autre, op.cit. :239 .
[2] Caroline Lambert, op.cit., P :11 .

الشكل رقم (12): التنظيم العام لوظيفة مراقبة التسيير



Source : Françoise Giraud et autre, op.cit., p : 240.

تقع عناصر الوظيفة على عاتق مراقبي التسيير، من أهمها كل ما يخص تصور أنظمة معلومات التسيير والقيادة، إنتاج معلومات التسيير كالموازنات ودراسة الربحية، في حين توكل مهمة تحليل المعلومات الناتجة واستعمالها لمختلف مستويات المسؤولية، فهذه الأخيرة تتخذ قراراتها بناء على ما يقدمه مراقبي التسيير من توصيات واقتراحات، أما بالنسبة لمراقبي التسيير للمقر الاجتماعي فتزداد مشاركتهم لتصل إلى المساهمة في تطوير أنظمة المعلومات والاجراءات لتلائم مع تغيرات الهيكل والاستراتيجية المحددة.

أدى الاتجاه المتزايد نحو جعل أنظمة المعلومات ألية أكثر إلى تخفيض دور مراقبي التسيير لصالح المسؤولين العملياتيين، حيث تمكنهم من نفس المعلومات والتحاليل المنجزة سابقا من طرف مراقبي التسيير. لهذا يعتبر المسيرون كفاعلين جزئيا وكشركاء لمراقبي التسيير في انتاج المعلومات وتحليل النتائج. ويمثلون بالإضافة إلى المديرية العامة كزبائن لمراقبة التسيير. [1]

رابعا تكلفة وظيفة مراقبة التسيير

يصعب تقدير تكلفة وظيفة مراقبة التسيير بدقة، حيث اقترح David Autissier تقديرها من خلال:[2]

- ✓ أجور عمالها؛
- ✓ المحيط المادية؛
- ✓ أدوات الاعلام الآلي.

و يعتبر عمال الوظيفة ومنه أجورهم من أهم تكاليفها حيث تشكل حوالي 75% من تكلفة الوظيفة، أما بالنسبة للمحيط المادي فيتمثل في شروط العمل والذي يتكون من مكان العمل، الهاتف، الكهرباء...الخ و هذا يمثل حوالي 10% من تكلفة الوظيفة، وأخيرا بالنسبة لأدوات الاعلام الآلي التي تشكل 15% من التكلفة الاجمالية للوظيفة وأصبحت مهمة أكثر خاصة مع تطور أنظمة المعلومات، ونظرا لأهمية أجور عمال الوظيفة في تكلفتها سنركز على هذا العنصر فيما يلي:

عمال مصلحة مراقبة التسيير:

غالبا ما يطرح التساؤل حول عدد العمال المخصصين لأنشطة مراقبة التسيير، حيث يصعب الاجابة عليه نظرا لتغير تسميتها، فأحيانا لقب مراقب التسيير يمكن أن يطلق خاصة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على مصلحة تغطي أنشطة محاسبية ومالية، وأحيانا أخرى لقب كالتحليل المالي يمكن أن يشمل في بعض المؤسسات أنشطة تتعلق أساسا بمراقبة التسيير، خلال دراسات أجريت حول الموضوع حددت نسبة عمال هذه المصلحة بحوالي 17% من العدد الاجمالي لعمال المؤسسة. ويمكن أن تختلف تبعا لنمط التنظيم المختار وحجم المؤسسة.[3]

أما David autissier فيخلص عدد عمال مراقبة التسيير وفقا لنوع المؤسسات في الجدول التالي:

[1] Françoise Giraud et autres, op.cit., p.p : 239- 241.
[2] David Autissier op.cit., p.p : 129- 130.
[3] Françoise Giraud et autres, op.cit., p :248.

الجدول رقم(07): عدد عمال مراقبة التسيير

نوع المؤسسة	النسبة	ملاحظة
مؤسسة بأقل من 10 أفراد	%00	مهام التسيير توكل للخبير المحاسب
مؤسسة بين 10و 50 فرد	%02	½ منصب لأن مهام القيادة تدمج غالبا في أنشطة إدارية
مؤسسة بين 50و 100 فرد	%1,5	فرد واحد في منصب ومساعدين من مصالح المحاسبية والمالية
مؤسسة بين 100و 500 فرد	%01	من02 إلى 05أفراد مع تقسيم النشاط بين مراقبي التسيير
مؤسسات أكثر من 500 فرد في قطاع الخدمات	%0,5	مجموعات من 03إلى 80 فرد منظمين مع مراقبي التسيير للمقر ومراقبي التسيير للوحدات.
مؤسسات أكثر من 500 فرد في القطاع الصناعي	%0,3	

Source : David Autissier, op.cit., p : 126.

نستخلص من الجدول السابق أن:[1]

- ✓ بالنسبة للمؤسسات التي بها من 10 إلى 50 عامل، فتخصص ½ منصب وهذا يعني أن هناك فرد يكلف بعدة أعمال ادارية و مالية ويخصص وقت جزئي ويمكن أن يستعين بمتربصين؛
- ✓ في المؤسسات من 50 إلى 100 عامل، تخصص فرد لمراقبة التسيير يمكن أن يتلقى المساعدة من العاملين في المحاسبة؛
- ✓ أما المؤسسات من 100 إلى 500 عامل، تخصص مصلحة خاصة بمراقبة التسيير، يختلف عدد عمالها من 02 إلى 05 أفراد حسب نشاطها؛
- ✓ في المؤسسات لأكثر من 500 فرد، يقدر عدد العمال في هذه المصلحة من 03 إلى 80 فرد، ويختلف حسب نوع النشاط.

ما يلاحظ أن هذا التقسيم هو منطقي أكثر، حيث يأخذ بعين الاعتبار نوع النشاط وحجم المؤسسة، بالإضافة إلى أن النسب المحددة فيه تبدوا معقولة مقارنة بالنسبة السابقة (17%) التي تبدوا مبالغ فيها. فعلى سبيل المثال بالنسبة للمؤسسات ما بين 50 و 100 فرد فحسب التقسيم الأول تخصص ما نسبته 17% من عدد العمال ما يعادل من 8 إلى 17 عامل، أما في التقسيم الثاني فتخصص فقط 02% ما يعادل عامل إلى عاملين.

[1]David Autissier, op.cit., p : 127.

المطلب الثاني: زبائن مراقبة التسيير

" ترتبط نوعية مراقبة التسيير كثيرا برضا المسيرين عن هذا النظام، حيث تشكل توفير احتياجاتهم من المعلومات أحد الانتقادات الموجهة لمراقبة التسيير التقليدية سنوات الثمانينات .[1]

هذا ما يوضح أهمية رضا زبائن مراقبة التسيير عنها، و ما الدراسات التي أجريت حول هذا الموضوع، إلا كدليل عن أهميته في تقييم أداء مراقبة التسيير، و على تكامل أو شمول هذا النموذج حيث لم يقتصر على هذا العنصر فقط بل أضاف عليه محاور أخرى سبق التطرق لها، لذلك نتناول في هذا الجزء أهم زبائن مراقبة التسيير.

يقوم التنظيم الجيد لوظيفة مراقبة التسيير على التحديد الواضح لزبائنها واحتياجاتهم ليستعملوا المعلومات المقدمة لهم بفعالية، إن اعتبار العلاقة بين مراقبة التسيير و الأطراف الذين توجه لهم المعلومات مثل العلاقة بين " مورد – زبون" تقلل من خطر عدم اعتبارها كهدف في حد ذاتها.[2] فعدم تحديد زبائن هذه الوظيفة يشكل غموض بالنسبة لمراقبة التسيير، ونتيجة لهذا يمكن مثلا أن تقتصر على تحقيق احتياجات التسلسل الأعلى المباشر الخاص به فقط، ويمكن حصر الزبائن الداخلين لمراقبة التسيير في:[3]

- ✓ المستوى التسلسلي الأعلى المباشر؛
- ✓ الزملاء العمليات يين؛
- ✓ مراقبة التسيير المركزية؛
- ✓ المديرية العامة للمجمع.

أولا: المديرية العامة

تعد المديرية العامة المبادر الرئيسي لوضع مراقبة التسيير، وهي كذلك الزبون الرئيسي لها، حيث تلبي لها الاحتياجات التالية:

- ✓ احتياج معلومات؛
- ✓ احتياج وتقييم النتائج؛

[1]Armelle Godener, MarianelaFornerino, Daniel ray, p : 11.
[2]Michel Raouch, Gérard Naulleau, le contrôle de gestion Bancaire et Financier, 3 édition, Banque Editeur, Paris, 1998, p : 79.
[3] Hélène Loning et autres, op.cit., p : 201 .

- ✓ احتياج مساعدة على اتخاذ القرار.

يعتبر ضروري للمديرية العامة رصد منتظم خلال السنة للنتائج المالية للمؤسسة بغية استباق النتائج الحقيقية للسنة وضمان الحفاظ على التوازنات المالية الكبرى، ما يمكنها من هذا هي المعلومات الواردة من مراقبة التسيير في شكل تقارير دورية شاملة تستعرض الانجازات حسب الفروع أو المنتجات أو أي تقسيم أخر، هذه التقارير هي لوحة القيادة للمديرية العامة التي تلبي احتياج المديرية من المعلومات، أما فيما يخص متابعة وتقييم النتائج فهي تعتمد على التسيير التقديري عن طريق المخططات، الموازنات والأهداف المقدرة مسبقا، تحتاج المديرية إلى وسيلة متابعة لحالة التقدم في انجازها مقارنة بما تم تقديره مسبقا وهذا ما توفره لوحة القيادة كذلك، وأخيرا فهي تقدم مساهمة ثمينة في ترشيد القرارات، حيث تساهم مراقبة التسيير في جعل الخيارات الاستراتيجية كمية (أرقام) وبالتالي تسهيل عملية اتخاذ القرار.[1]

ثانيا: المسؤولون (الزملاء) العملياتيون

يعتبر المسؤولون العملياتيون أقل أهمية من المديرية العامة، تمثل معلومات التسيير الاحتياج الأساسي لهم، فقد تكون تقديرية أو تمثل انجازات، بغرض متابعة التفويضات الممنوحة لهم، حيث كلما زادت التفويضات زاد الاحتياج من المعلومات،[2] وبالتالي فمراقبة التسيير تقدم خدمتين للعملياتيين هما:

- ✓ نظرة اجمالية ودائمة حول سير وحدة التسيير الخاصة به؛
- ✓ تحذير حول الانحرافات المعاينة على مستوى التنفيذ مقارنة بالأهداف المحددة.

هذا ما يمكنه من انجاز مراقبة ذاتية خاصة به، تسمح له بمعرفة مدى قدرته على احترام التزاماته وتحسين أدائه، وبالتالي تمكينه من نشاط فوري لتفادي الخلل، ومع تكرار دورة التقدير/ المراقبة تتشكل لدى المسؤول خبرة متراكمة تسمح له بتشكيل أهدافه وفقا للإمكانيات الفعلية لوحدته،[3] فنجاح خدمة مراقبة التسيير لدى المسؤولون العملياتيون يتطلب منهم اتصال وثيق مع الميدان.[4]

[1] Michel Raouch, Gérard Naulleau, op.cit., p.p : 79- 80.
[2] IBID, p : 80.
[3] Gilbert Pillot et autres, Maitrise du contrôle de gestion en Schèmacolor, 3e édition, 1985, p : 64.
[4] Michel Raouch, Gérard Naulleau, op.cit., p : 81.

ثالثا: المستوى التسلسلي الأعلى المباشر (إطارات المديرية):

يمثلون مدراء المؤسسات، الفروع، الأقسام الكبرى المستقلة، حيث تقدم مراقبة التسيير للإطارات المسيرين ثلاث خدمات أساسية هي:[1]

- ✓ عملية دائمة لاكتساب الخبرة في مجال التسيير: تسمح لهم مراقبة التسيير بمراجعة أهدافهم دوريا انطلاقا من الانحرافات المسجلة، هذا ما يشكل نمط تدرج بواسطة الخبرة المتراكمة؛
- ✓ نظرة اجمالية عن وضعية المؤسسة: من الضروري تحيين وضعية المؤسسة بشكل مستمر لعدة أغراض منها: اعداد الاستراتيجية، الاستجابة لأهداف أصحاب المصالح...الخ؛
- ✓ تقارب الأهداف: كلما كانت الهياكل كثيفة (مركزة) ومعقدة، كلما زاد خطر التباعد بينهما في النشاط، مما يتطلب متابعة دائمة من خلال اعادة توجيه الأهداف، تنسيق الأنشطة الجارية، مراجعة المخصصات المالية والوسائل البشرية تبعا للنتائج المحصلة، وهذا لضمان التقارب الكلي على مستوى المؤسسة؛

بالإضافة إلى الزبائن السابقين الذين يعتبرون أهم زبائن لمراقبة التسيير، يوجد لها زبائن ثانويون يتمثلون في مصالح المحاسبة العامة التي تستعمل بعض المعطيات من مراقبة التسيير لتشكيل بعض المناصب في الميزانية أو جدول حسابات النتائج كالمؤونات والأعباء مثلا، وكذلك مصالح المراجعة الداخلية، حيث تستفيد هذه الأخيرة من معلومات تتعلق بتقارب أو موثوقية الاجراءات المركزية.[2]

كل الزبائن السابقي الذكر هم زبائن داخليين للوظيفة، ويمثلون أهم زبائن لمراقبة التسيير، لكن توجد فئة أخرى من الزبائن تتمثل في الزبائن الخارجيين عن المؤسسة وهم:[3]

- ✓ الوسط السياسي الذي يهتم بمستقبل الشغل؛
- ✓ الجامعات و منظمات التكوين؛
- ✓ الموردين المهتمين بحقوقهم لدى المؤسسة؛
- ✓ البنوك؛
- ✓ البورصة و جمهورها؛
- ✓ الشركاء الاجتماعيين والتقنيين و التجاريين و الصحافة.

[1] Gilbert Pillot et autres, op.cit., p : 65.
[2] Michel Raouch, Gérard Naulleau, op.cit., p : 81.
[3] Gilbert Pillot et autres, op.cit., p : 65.

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى كفاءة وموارد وظيفة مراقبة التسيير في اطار نموذج التقييم الوظيفي فكان المبحث الأول موسوم بكفاءات مراقبي التسيير كأحد محاور نموذج تقييم الأداء، وتطرقنا في المطلب الأول إلى وظيفة مراقبي التسيير، تلاه مطلب ثاني خصص لكفاءات مراقبي التسيير، أما المبحث الثاني فكان بعنوان مراقبة التسيير ومكانتها وتنظيمها الداخلي، وخصص المطلب الأول لمكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي أما المطلب الثاني فكان موسوم بالتنظيم الداخلي لوظيفة مراقبة التسيير، في حين كان المطلب الثالث يتمحور حول زبائن مراقبة التسيير، وقد توصلنا الى ان مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي تؤثر على تنفيذ انشطتها، كما تتأثر كذلك بالتنظيم الداخلي لهذه المصلحة وكفاءة المكلفين بها وكل هذه العناصر تؤثر في النهاية على فعالية وظيفة مراقبة التسيير، لذا سنتناول في الفصل الموالي محاولات وضع نماذج لتقييم ادائها.

تمهيد:

كان الهدف من ظهور مراقبة التسيير تقديم ضمان للمسيرين أن أنشطة المؤسسة تسير بكفاءة وفعالية لبلوغ الأهداف المحددة، حيث تعتمد على الكفاءة والفعالية كأهم مقاييس لتعبير عن أداء المؤسسة، و يختلف مفهوم هذا الأخير حسب نوعية المؤشرات المعتمدة في قياسه بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية، كما يختلف باختلاف أبعاد قياسه واهتمامات الوحدة المراد قياس أدائها، بالإضافة إلى أنه يختلف قياسه باختلاف مداخل قياس فعالية المؤسسة، حيث تعتبر هذه الأخيرة من أهم المقاييس المعتمدة في قياس الأداء.

لذلك سنتناول في هذا الفصل عموميات حول الأداء وأبعاد تقيمه ثم نتطرق لنماذج تقييم الأداء الوظيفي المكيفة مع مراقبة التسيير، بالتركيز على نموذج تقييم الأداء الوظيفي.

المبحث الأول: مدخل للأداء

يعتبر الأداء من المفاهيم التي نالت اهتمام العديد من الباحثين، وهذا نظرا لتداخل هذا المفهوم مع العديد من المفاهيم الأخرى ذات الصلة مثل الكفاءة والفعالية، حيث تختلف مفاهيمه تبعا لمداخل قياسه، فعلى سبيل المثال يعبر الأداء وفق مدخل الأهداف عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، بينما يقيسه مدخل الموارد بمدى قدرة المؤسسة على الحصول على الموارد النادرة، في حين مدخل أصحاب المصلحة يقيسه بدرجة رضا أصحاب المصلحة، وقد انعكس هذا التنوع بدوره على مؤشرات التعبير عن الأداء فنجد الأداء المالي والأداء غير المالي، لهذا سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفاهيم الأداء بالإضافة إلى تطوره التاريخي و مداخل قياسه.

المطلب الأول: عموميات حول الأداء و تقييمه

نظرا لتعدد المصطلحات المتعلقة بالأداء من القياس إلى التقييم إلى التقويم و الإدارة، لهذا سنخصص هذا المطلب للتمييز بينها، بالإضافة إلى بعض الجوانب المتعلقة بالأداء كفوائده و مجالاته.

أولا: مفاهيم عن الأداء و تطوره التاريخي

1- مفهوم الأداء وخصائصه

كلمة الأداء مشتقة من الكلمة الفرنسية القديمة " Performer " والتي تعني "تنفيذ مهمة أو تأدية عمل"[1].

ويعرف بأنه: "تحقيق أهداف المنظمة بغض النظر عن طبيعة واختلاف هذه الأهداف"[2]

ويعرف كذلك بأنه " الأساس الذي من خلاله يتم الحكم على فعالية الأفراد والجماعات والمؤسسات، ويقصد به من زاوية أخرى انجاز هدف أو أهداف المؤسسة."[3]

نلاحظ من خلال التعاريف السابقة للأداء أنها تشترك في اعتباره تحقيق أهداف المؤسسة، ما يدفعنا للقول أن أي نشاط بدون هدف محدد لا يمكننا الحكم على أداءه.

[1] مجيد الكرخي، مؤشرات الأداء الرئيسية،ط1، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1436هـ - 2015 م، ص: 29.
[2] المرجع السابق، ص:29.
[3] محمد دياب، صفاء عبد الجبار الموسوي، سمير خليل شمطو، أساسيات تقييم كفاءة أداء المؤسسات الفندقية، ط1، دار الأيام للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص:20.

تتمثل أهم الخصائص التي تميز الأداء فيما يلي:[1]

- ✓ اعتماده على مرجع والمتمثل في الهدف المراد تحقيقه؛
- ✓ تتعدد أبعاده تبعا لتعدد الأهداف؛
- ✓ يتكون من مجموعة فرعية من الأفعال؛
- ✓ يتمثل الأداء في الأثر ونتيجة الفعل؛
- ✓ تتميز بالمنظور النظامي: تعد النتيجة غير معبرة إذا لم يتم مقارنتها بوسائل الحصول عليها، وبالتالي فهي جزء متصل من نظام كامل له هدف وعملية تحويلية وتغذية عكسية.

2-مفهوم تقييم الأداء:

يعرف تقييم الأداء بأنه: "عملية منتظمة ينتج عنها معلومات تفيد في اتخاذ قرار أو إصدار حكم على قيمة معينة، وتهدف عملية التقييم إلى معرفة مدى النجاح أو الفشل في تحقيق الأهداف، وكذلك نقاط القوة أو الضعف حتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة بأحسن صورة ممكنة"[2]

كما يعرف كذلك بأنه:" عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرار، الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين "[3]

" وهو كذلك عملية قياس إنجازات المؤسسة المحققة فعلا باستخدام مؤشرات اغلبها كمية ليصبح لدى المسير، بالإضافة إلى المعلومات المعيارية معلومات حقيقية تعبر عن النتائج الفعلية للمؤسسة أو إحدى وظائفها، تسمح المقارنة بينهما بإصدار أحكام تقييمية بشأن أداء المؤسسة أو إحدى وظائفها (الأنظمة الفرعية)." [4]

يعرف مصطلح تقييم الأداء تداخلا بينه وبين مصطلحات أخرى وهي قياس الأداء، تقويم الأداء، وكثيرا ما تستعمل للدلالة على نفس المفهوم، لذلك سنميز بينها كما يلي:[5]

---

[1] نصر الدين بوريش، تحسين مؤشرات أداء نظام الانتاج لأقلمه المؤسسة الصناعية مع تحولت المحيط- دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جينرال كابل بسكرة-، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012- 2013، ص: 56.

[2] وصفي عبد الكريم الكساسبة، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات،ط1، دار اليازوري، الأردن، 2001، ص:81.

[3] توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء: مداخل جديدة ... لعالم جديد، دار الفكر العربي و دار النهضة العربية، مصر، 2002، ص: 3.

[4] عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة و الفعالية: مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الأول، نوفمبر 2001، ص ص:95-96.

[5] مريم بلحاج، الأداء الكلي المستدام ركيزة للتنمية المستدامة- دراسة ميدانية على الشركات الدوائية الأردنية-، الملتقى الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة الواقع و الرهانات، 14 و 15 نوفمبر 2016 ، الجزائر، ص: 5.

- ✓ قياس الأداء: وهو مقارنة الأداء المحقق للمعايير الموضوعة؛
- ✓ تقييم الأداء: تحديد مستوى الأداء المحقق جيد أو ضعيف أي إعطاء قيمة للأداء.
- ✓ تقويم الأداء: تعزيز نقاط القوة أو معالجة نقاط الضعف في الأداء المتحقق.

فالقياس يمكن التعبير عنه بفاعلية وكفاءة الأنشطة، أما التقييم فيأخذ بالأهمية النوعية والكمية لما توصلت إليه المنظمة، بالإضافة إلى أن تقييم الأداء يهدف إلى تحديد مستوى الأداء في إطاره الشامل، أما التقويم فهو العملية اللاحقة لتصويب الانحراف ورفع الأداء.[1]

يضاف إلى ذلك مفهوم آخر وهو إدارة الأداء الذي يعرف بأنه " الجهود الهادفة من قبل المؤسسات المختلفة لتخطيط وتنظيم وتوجيه أداء المؤسسة و وضع المعايير و مقاييس واضحة ومقبولة كهدف توظيفه "[2]. يلاحظ في هذا التعريف اعتبار الأداء عملية إدارية يجب أن تقوم على التخطيط، التنظيم، التوجيه.

نلاحظ من خلال التعاريف السابقة أن:

- ✓ قياس الأداء هو الأساس الذي تقوم عليه كل المصطلحات السابقة الذكر عن الأداء، فكلها تنطلق من انتهاء عملية قياس الأداء؛
- ✓ يعتبر تقييم الأداء من أهم وسائل الحصول على المعلومات بغرض توجيه مختلف الأنشطة من خلال اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة؛
- ✓ يعتبر تقويم الأداء أشمل من القياس و التقييم، حيث يبدأ القياس بتحديد الفرق بين المحقق و المعايير يليه التقييم الذي يعطي قيمة للأداء مقبول أو غير مقبول و من خلاله تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف، ليأتي دور التقويم في تعزيز نقاط القوة و معالجة نقاط الضعف.

3-التطور التاريخي للأداء:

تشير الشواهد إلى أن الأداء ومؤشرات قياسه فكرة قديمة، حيث يعتبر البابليون والفراعنة وقدامى الصينيون من أوائل من اهتم به، من خلال تقدير على الدونم الواحد من الحاصلات الزراعية تبعا لنوعية التربة وتوفر المياه وخبرة

[1] محمد دياب، صفاء عبد الجبار الموسوي، سمير خليل شمطو، مرجع سبق ذكره، ص: 17.
[2] الداوي الشيخ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد السابع / 2009- 2010، جامعة ورقلة، الجزائر، ص: 222.

الفلاحين، فقد اعتمدوا على حسابات بسيطة بالمعايير الحالية لكنها مفيدة في تقدير الأشياء ومتابعة الإنجاز وتحقيق الأهداف.[1]

ونظرا للتطورات التي عرفتها المجتمعات البشرية خاصة الاقتصادية منها، برزت اسهامات الباحثين في هذا المجال، حيث يعد رائد مدرسة الإدارة العلمية تايلور من المفكرين الذين اهتموا بقياس الأداء، وهذا من خلال دراسته للحركة والزمن، ومع بداية القرن العشرين انتقل تركيز المؤسسات من الكميات الممكن إنتاجها إلى الكميات الممكن بيعها، حيث أعتبر الأداء على أنه التحكم في أسعار المنتجات عن طريق التحكم في التكاليف الداخلية.

ومع مرور الزمن ازداد التوجه نحو بيئة المؤسسة وضرورة اشراكها عند تحديد الأداء، خاصة مع التطور الحاصل في مجال التسويق، الفكر الاستراتيجي وغيرها، والتي أثرت بشكل كبير على طرق الإدارة والتسيير وشروط نجاح المؤسسة في السوق- فقد تجاوز أداء المؤسسة عامل تخفيض التكاليف إلى القيمة التي يحصل عليها الزبون من تعامله مع المؤسسة. ثم إلى المستفيدين من هذا الأداء ليتوسع من المساهمين فقط إلى كل الأطراف المتعاملين مع المؤسسة (عمال، متعاملين، مجتمع...).[2]

ثانيا: فوائد تقييم الأداء و خصائص فعالية نظامه

1-فوائد تقييم الأداء: تتمثل فوائده فيما يلي:[3]

- ✓ يفيد بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها لمعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة؛
- ✓ يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير، الاستثمارات أو عند إجراء تغييرات جوهرية: مثل شراء آلات، تغيير منتجات، غزو أسواق جديدة...الخ؛
- ✓ يعتبر من أهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى الصناعة أو الدولة ككل؛
- ✓ يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.

[1] وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص:22.

[2] الداوي الشيخ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مرجع سبق ذكره، ص ص: 221-222.

[3] توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

2-خصائص نظام تقييم الأداء الفعال: حتى يتميز أي نظام لتقييم الأداء بالفعالية؛ يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية:[1]

- ✓ الشمول: يجب أن يشمل نظام التقييم كل أوجه النشاط بالمشروع سواء الأنشطة الإدارية أو الإنتاجية المباشرة وغير المباشرة، بالإضافة إلى تغطيته لكل أجزاء التنظيم ومستوياته؛
- ✓ الوضوح: يجب أن يحتوي النظام على معايير تمثل مستويات الأداء المستهدف، و أن تكون عناصر التقييم ومجالاته وطرق القياس واضحة للمسؤولين عن التقييم و المتأثرين به؛
- ✓ السرعة: تعد قدرة نظام التقييم على متابعة الإنجازات الجارية وتحديد مدى اتفاقها مع المستويات المستهدفة هي المقياس الحقيقي لفعاليتها، فكلما كانت سريعة كلما كان بالإمكان تعديل الأوضاع وتصحيحها؛ وبالتالي تحقيق الهدف من عملية التقييم؛
- ✓ التكامل مع العملية الإدارية: تتوقف فعالية نظام التقييم على مدى تكامله مع نظم التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، حيث يوفر التخطيط الأهداف التي تمثل معايير التقييم وهو ما يحقق التكامل بينهما كما أن متخذ القرار يحتاج إلى المعلومات اللازمة قبل اتخاذ القرار وهو ما يوفره نظام التقييم.

المطلب الثاني: الأداء بين مجالات و مداخل تقييمه

تتعدد أبعاد تقييم الأداء تبعا لتعدد مجالات قياسه، حيث يختلف تقييم أداء الأفراد عن تقييم الوحدات التنظيمية، كما يختلف أداء المؤسسة عنهما فلكل منهم مؤشرات و أهداف خاصة به، هذا ما نوضحه في هذا المطلب.

أولا: أبعاد تقييم الأداء و مجالاته:

للأداء أربعة أبعاد تتمثل في: البعد الاقتصادي الذي يمكن المؤسسة من اشباع رغبات المساهمين والزبائن والموردين وكسب ثقتهم، يتم قياسه بالاستعانة بالقوائم المالية، أما البعد التنظيمي فيقصد به الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي لتحقيق أهدافها، ويكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم من خلالها قياس فعالية الاجراءات التنظيمية المعتمدة وبالتالي فهذا القياس يخص الهيكلة التنظيمية وليس النتائج المتوقعة مهما كانت طبيعتها، بينما البعد الاجتماعي فيعبر عن مدى رضا أفراد المؤسسة، حيث يؤثر هذا البعد للأداء على المدى البعيد على الأداء الكلي للمؤسسة، في حين يركز الأداء البيئي على مساهمة المؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها.[2]

[1] عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص: 126- 127.

[2] نعيمة يحياوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، ط1، دار الراية، عمان، الأردن، 2015، ص ص: 106- 107.

أما بالنسبة لمجالاته فهناك عدة ميادين للأداء تختلف باختلاف هدفها، يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

1- ميدان الأداء المالي: يعد قياس الأداء المالي من المقاييس المهمة لقياس أداء المؤسسات مهما كانت طبيعة عملها، ففي المؤسسات الخاصة يعد تحقيق الربح الهدف الأهم بالنسبة لها، أما باقي الأهداف يمكن أن تتحقق ضمنيا، فالتفوق المالي يمكن المؤسسة من ضمان مركز تنافسي قوي ويمكنها من استغلال الفرص الاستثمارية المتاحة في البيئة الخارجية والتكيف الصحيح مع متغيراتها.

2- ميدان الأداء غير المالي: يمكن الاعتماد على مؤشرات غير مالية تشغيلية في الأداء مثل: الحصة السوقية، تقديم منتجات جديدة، فعالية العملية التسويقية والإنتاجية، حيث لا تعطي المقاييس المالية وحدها صورة متكاملة حول المؤسسة، فأخذ هذه الأخيرة للمقاييس المالية وغير مالية بعين الاعتبار يمكنها من خلق توازن بين الاهتمامات التشغيلية والمالية.

3- ميدان الفاعلية التنظيمية: تتمثل الفاعلية التنظيمية في قدرة المؤسسة على العمل وتحقيق أهدافها، يمكن قياسها من خلال معرفة النمو في صافي الربح، العائد على المبيعات، العائد على الاستثمار، رضا العاملين...الخ، بالإضافة إلى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأقل التكاليف؛ أي حسن استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف وهو ما يعرف بالكفاءة، وبالتالي فإن تحقيق معياري الكفاءة والفاعلية في تحقيق الأهداف يضمن استمرار و نمو المؤسسة.

و نظرا لكون النموذج المستعمل في دراستنا هذه يعتمد على تقييم غير مالي للأداء، سنقتصر على دور المؤشرات غير المالية في العنصر الموالي.

ثانيا: دور المؤشرات غير المالية

تعود مبررات استعمال المعايير غير المالية إلى محدودية المعلومات المحاسبية والمالية كموجه للأداء، حيث يمكن أن تعكس المؤشرات غير المالية استراتيجية المؤسسة ومحاور الأداء التي تعمل من خلالها: زبائن، عمليات داخلية أو موارد بشرية، وبالتالي فهي لا تفسر مباشرة الهدف المالي للمؤسسة كما في المؤشرات المالية، بالإضافة إلى أنها تشكل منظور استراتيجي يقوم على الموارد البشرية والعلاقات مع بيئة المؤسسة عموما،[2] نلخص دورها فيما يلي:[3]

[1] إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص: 32- 34.

[2] Evelyne Poincelot, Grégory Wegmann, utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance: analyse théorique », comptabilité- contrôle- Audit, 2005/2, tome 11, p : 110.

[3] IBID , pp : 113-115, 119.

1- تسهل التنسيق بين الاستراتيجية وتخصيص حقوق اتخاذ القرار: يعتبر البحث عن التنسيق دور تقليدي راسخ لمراقبة التسيير، حيث يقوم بقياس مالي على أساس حساب التكاليف أو تسيير الموازنات، تلعب فكرة المؤشرات غير المالية دور هام و حديث في تحقيق هذا التنسيق، فقد اعتبرها " Johson et Kaplan 1987 " أنظمة قياس الأداء المستقبل "، حيث أن المعايير غير المالية تسهل توجيه الاستراتيجية والتحقق من صحة الاختيارات الاستراتيجية، وبالتالي ضمان التنسيق بين الاستراتيجية وتخصيص حقوق القرارات.

فقد أكدت عدة دراسات أن وجود المعايير غير مالية يساهم في هذا التقارب من خلال:

- ✓ اعتبارها كأالية للتحفيز؛
- ✓ اعتبارها كآلية للمراقبة؛
- ✓ اعتبارها كأالية للتحفيز والمراقبة في نفس الوقت؛
- ✓ أفضل وسيلة لتقييم الأداء المحقق.

2- تساهم في تخفيض الصراعات: تعتبر العقود الإدارية التحفيزية التي تقوم على أساس قياس مالي للأداء ليست وسيلة فعالة كثيرا لتحفيز المسيرين للتصرف لصالح المساهمين، لذلك يجب أن تكمل بمعايير غير مالية تعلم المساهمين بأكبر سرعة عن الجهود المبذولة من المسيرين لخلق القيمة، تظهر هذه المعايير ملائمة أكثر عندما يختارها المسيرون، حيث تعد كوسيلة لتخفيض الصراعات بين المسيرين والمساهمين.

3- تحفيز (الحث) على التعلم، استباق التطورات وبروز استراتيجيات: تلعب المؤشرات غير المالية عدة أدوار تتداخل فيما بينها مقارنة بالمؤشرات المالية، من بين دور الحث على التعلم التنظيمي (L'apprentissage organisationnel) بالعمل على السلوكيات، حيث تؤثر عليها بتفضيل المراقبة الذاتية واستباق التطورات فيما يخص الاحتياج للكفاءات عن طريق المؤشرات المسبقة، بالإضافة إلى ذلك تسهل القيادة الاستراتيجية، فهي تسمح بكشف وتطوير الكفاءات الأساسية عن طريق كشف جوانب ضمنية و صعبة التدوين لخلق القيمة، وهو ما يمكن المسيرين من قيادة انشطتهم وتقريبهم من الميدان، تعمل كذلك على إثارة التبادلات و النقاشات بين العمليات يين ما قد يخلق صراعات معرفية إيجابية بينهم، ما سبق يجعل المؤشرات غير المالية باستعمالها لرأس المال الفكري كوسيلة لفهم القيمة المضافة المحتملة عن طريق الكفاءات البشرية.

ثالثا: الأداء التنظيمي و فلسفة قياسه: نظرا لكون نشاط المؤسسة محصلة لمجموعة من الأنشطة التي تعتمد في تنفيذها على مجموعة من الأفراد، فإن أداء المؤسسة سيتأخر بأداء هذه المكونات، لذا سنتطرق في هذا الجزء للأداء التنظيمي وفلسفة قياسه.

1-تعريف الأداء التنظيمي

يمكن تعريف الأداء التنظيمي بأنه " المرآة العاكسة لقدرة المنظمة على تحقيق أهدافها الاقتصادية من خلال التفاعل الحاصل بين جميع أنشطتها لاستخدام أمثل للموارد المختلفة الملموسة وغير الملموسة، آخذة بعين الاعتبار نظرة الاستدامة بالاهتمام بالمسؤوليات الأخلاقية و الاجتماعية اتجاه المجتمع والبيئة. "[1]

يلاحظ من خلال هذا التعريف أن:

- ✓ التفاعل بين جميع أنشطة المنظمة لاستخدام أمثل للموارد، وهذا ما يتطلب منها استخدام وتطوير تقييم الأداء في مختلف الأنشطة و المستويات في المؤسسة، ومن هنا تنبع أهمية موضوعنا باعتبار مراقبة التسيير أحد الوظائف في المؤسسة؛
- ✓ الاهتمام بالمسؤوليات الأخلاقية والاجتماعية اتجاه المجتمع و البيئة، هذا ما يتطلب ضرورة استخدام مؤشرات غير مالية و أهميتها في تقييم الأداء إلى جانب المؤشرات المالية.

2-مداخل دراسة الأداء التنظيمي:

يتم دراسة الأداء التنظيمي بالرجوع إلى مداخل الفاعلية التنظيمية، وهذا نظرا للاختلاف في تحديد المفهوم بحد ذاته[2]، لذلك سنتطرق في هذا الجزء إلى هذه المداخل فيما يلي[3]:

- ✓ مدخل الهدف: وفقا لهذا المدخل تتحدد فاعلية المنظمة بمدى تحقيقها الأهداف المنوطة بها، ويستخدم هذا المدخل عند إمكانية قياس أهداف المخرجات بسهولة، من مؤشراتها الربحية مثل العائد على الاستثمار، حصة السوق، القيمة السوقية للسهم، ما يعاب على هذا المدخل صعوبة تطبيقه بسبب تعدد أهداف المنظمة المتناقضة فيما بينها بالإضافة إلى صعوبة قياسها في المنظمات غير الهادفة للربح؛

[1] مريم بلحاج، مرجع سبق ذكره، ص: 3.
[2] المرجع السابق، ص: 3.
[3] فيصل صالح محمد، عبد الرحمن محمد سالم، الأداء التنظيمي وابعاد قياسه في الجامعات العربية مقياس بطاقة الدرجة المتوازنة للأداء، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، 25- 27 يوليو 2004، دمشق، الجمهورية العربية السورية، ص ص: 141- 144.

- ✓ مدخل موارد المنظمة: تمثل الفاعلية التنظيمية وفقا لهذا المدخل مدى قدرة المنظمة على الحصول على الموارد النادرة والقيمة من بيئتها، وقدرات متخذ القرارات في المنظمة على إدراك وتفسير الأسبقيات الواقعية في البيئة الخارجية وتغيراتها، بهدف الاستمرار في الحصول على هذه الموارد المتنوعة، يناسب هذا المدخل المؤسسات غير الهادفة للربح، حيث يصعب استعمالها لمؤشرات الفاعلية الأخرى، بالإضافة إلى المؤسسات الربحية التي تنافس على أساس امتلاكها لأفضل الموارد مقارنة بالمنافسين مثل المؤسسات العاملة في البرمجيات، ما يعاب على هذا المدخل تركيزه على الحصول على المدخلات وعدم ربطها بالمخرجات؛
- ✓ مدخل العملية الإدارية: تتحدد الفعالية التنظيمية على أساس الكفاءة و الصحة المنظمية، من خلال مؤشرات كفاءة المنظمة وكذا رضا العاملين عن العمل، حيث يركز هذا المدخل على العملية الداخلية أو الأنشطة الداخلية في المنظمة و لا يقيس علاقتها بالبيئة الخارجية، ما يعاب عليه عدم الأخذ بعين الاعتبار لا مدخلات ولا مخرجات المنظمة.
- ✓ مدخل أصحاب المصلحة: تقاس فعالية المنظمة بدرجة رضا أصحاب المصلحة، يمثل أصحاب المصلحة أطراف من داخل وخارج المنظمة مثل: المساهمين، العمال، الدائنون، هيئات حكومية وهيئات حماية البيئة والمستهلك، حيث تعتمد عليهم المنظمة في بقائها وتطورها من خلال تلبية مطالبهم. ما يحسب لصالح هذا المدخل أخذه بعين الاعتبار للمدخلات، العمليات والمخرجات عكس المداخل السابقة الذكر التي تأخذ بعنصر واحد فقط، وما يؤخذ عليها صعوبة تحقيقه نظرا لتعدد أصحاب المصالح وتعارض مصالحهم.
- ✓ مدخل قيم التنافس: يشمل هذا المدخل مجموعة أهداف تسعى المنظمة إلى تحقيقها وهي المخرجات، الحصول على الموارد وتطوير الموارد البشرية، ويبين أن معايير الفعالية ومفهومها هي قيم الإدارة و أن القيم المتضادة تتواجد في نفس الوقت ويتوجب على المدراء تقرير أي قيم يرغبون في تبنيها، و أي منها ستعطى أسبقية لديهم. مؤشراتها بعدان للقيم، يمثل الأول تركيز القيم المهيمنة على المسائل أو القضايا الداخلية

(اهتمام الإدارة بمصلحة وكفاءة العاملين) أو الخارجية (مصلحة المنظمة بعلاقتها بالبيئة)، أما الثاني فيخص هيكل المنظمة؛ حيث الاعتبار السائد الاستقرار أو الثبات أو المرونة اتجاه خصائص هيكل المنظمة، فالثبات يعكس قيمة الكفاءة والرقابة من الأعلى للأسفل، أما المرونة فتعكس قيمة التعلم والتغيير.

- ✓ نموذج التناقضات: يصعب الحكم على فعالية المنظمة من عدمه، حيث يمكن أن تكون المنظمة فاعلة في مجال معين وغير فاعلة في أخر، لذلك فإن أجزاء المنظمة الفاعلة وغير الفاعلة هي التي تشكل التناقضات

وفقا لهذا النموذج، ويستمد هذا الأخير افتراضاته من عدة افتراضات من بينها تعدد وتضارب أهداف المنظمات وعدم امكانية تحقيقها جميعا.[1]

3-فلسفة قياس الأداء المؤسسي:

يعتبر الأداء منظومة متكاملة لنتاج أعمال المنظمة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية و الخارجية،[2]وذلك فيما يتعلق بحصولها على مواردها المختلفة وكفاءة عملياتها الداخلية وانتاج منتجات مطلوبة من قبل المجتمع[3] و هو يشمل الأبعاد التالية:

- ✓ أداء الأفراد في وحدتهم التنظيمية؛
- ✓ أداء الوحدات التنظيمية في اطار السياسات العامة للمنظمة؛
- ✓ أداء المؤسسة في اطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

فالأداء هو محصلة لكل العناصر الثلاثة السابقة الذكر، فأداء الفرد في المنظمة يقاس بمجموعة متنوعة من المقاييس لتقييم أدائه بغية التأكد من أنظمة العمل و وسائل التنفيذ في كل إدارة تعمل وفق ما هو مخطط له، في حين يقاس أداء كل إدارة بمجموعة أخرى من المعايير، حيث أن المقاييس المستخدمة في الغالب هي مقاييس فعالية المنظمة لقياس أدائها ونظرا لتأثير العوامل الخارجية عن إدارة المنظمة والتي تنعكس على أدائها ما تطلب قياس أداء الفرد والإدارة في ضوء التأثيرات الداخلية والخارجية معا[4]، و يعبر القياس المؤسسي عن "جمع المعلومات وملاحظات كمية عن الموضوع المراد قياسه، وهو تقدير الأشياء والمستويات تقديرا كميا، وفق إطار معين من المقاييس المدرجة."[5] نلخص ما سبق من خلال الجدول التالي:

[1]وصفي عبد الكريم الكساسبة، مرجع سبق ذكره، ص ص:102- 103.
[2] مجيد الكرخي، مؤشرات الأداء الرئيسي، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1436ه، 2015 م، ص ص: 55- 56.
[3] وصفي عبد الكريم الكساسبة، مرجع سبق ذكره، ص: 77.
[4] مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 55- 56.
[5]وصفي عبد الكريم الكساسبة، مرجع سبق ذكره، ص:81.

الجدول رقم (08): مقارنة بين أبعاد قياس الأداء المؤسسي

	الأداء الفردي	أداء الوحدات التنظيمية	الأداء المؤسسي
معنى المصطلح	الاعمال التي يمارسها الفرد للقيام بمسؤولياته التي يضطلع بتنفيذها ي الوحدة التنظيمية وصولا لتحقيق الأهداف التي وضعت له، والتي تساهم بدورها في تحقيق اهداف الوحدة التنظيمية	الاعمال التي تمارسها الوحدة التنظيمية للقيام بدورها الذي تضطلع بتنفيذه في المؤسسة، وصولا لتحقيق الأهداف التي وضعت لها على ضوء الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وسياساتها العامة	المنظومة المتكاملة لنتاج اعمال المنظمة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية.
من يقوم بتقييمه	الرئيس المباشر	– الإدارة العليا – أجهزة الرقابة الداخلية	– أجهزة الرقابة المركزية – الوزارات المعنية – أجهزة السلطة التشريعية – أجهزة الرقابة الشعبية
موضوعات القياس	– الوقت المستنفذ – التكلفة – الجودة	– الفعالية الاقتصادية – الفعالية الإدارية	– الفعالية البيئية – الفعالية السياسية
مؤشرات القياس[1]	– الوقت المعياري – التكلفة المعيارية – الأهداف المعيارية	– درجة تقييم العمل – درجة التخصص – درجة الالية – نظم انتاج المخرجات – درجة المركزية – أنظمة الجزاء وتدرجها – فعالية الاتصالات	– درجة القبول الاجتماعي لقرارات المنظمة – درجة الاستقلالية في عمل المنظمة – مدى توافر أيديولوجية محددة للعمل – مدى التمثيل الاجتماعي في المنظمة

المصدر: عبد العزيز جميل مخيمر وآخرون، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية، ط1، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، سلسلة ندوات ومؤتمرات، القاهرة، مصر، 2000، ص: 16.

[1] تعدد مقاييس الأداء وتختلف من مقاييس كمية إلى مقاييس نوعية، حيث تتمثل الأولى في المقاييس التي تبنى على أساس علم الرياضيات والحساب، غالبا ما تكون على أساس نسب مئوية، على أساس الزمن أو ذات طبيعة مالية وبالتالي فهي تعتمد على أرقام احصائية وقياسية تمثل واقع المؤسسة، أما الثانية فهي ذات طبيعة ذاتية وتسمى عادة مقاييس الأداء اللينة، وأكثرها شيوعا رضا الزبائن والعاملين.
وهناك من يصنفها إلى مقاييس تقليدية و مقاييس حديثة، فالمقاييس التقليدية تركز على تحليل النسب المالية(نسب السيولة، نسب الرفع المالية ونسب النشاط)، أما المقاييس الحديثة فهي تركز على معيار القيمة الاقتصادية المضافة و القيمة السوقية المضافة. وصفي عبد الكريم الكساسبة، مرجع سبق ذكره، ص:87- 88.

المبحث الثاني: نماذج قياس الأداء

حسب Marc Bollecker 2009 "... أي توجه يغير مؤشر الأسئلة من التشخيص المبني من طرف مراقبة التسيير عن أداء المنظمة نحو ذلك الخاص بأداء نظام المراقبة وبالمراقب نفسه... "

من هذا يبرز التساؤل حول أهمية تقييم أداء مراقبة التسيير وكيفية قياسه، لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى نماذج قياس الأداء وخاصة تلك المتعلقة بقياس الأداء في وظيفة مراقبة التسيير، ومنها على وجه التحديد نموذج قياس الأداء الوظيفي.

المطلب الأول: أهم أنظمة قياس الأداء:

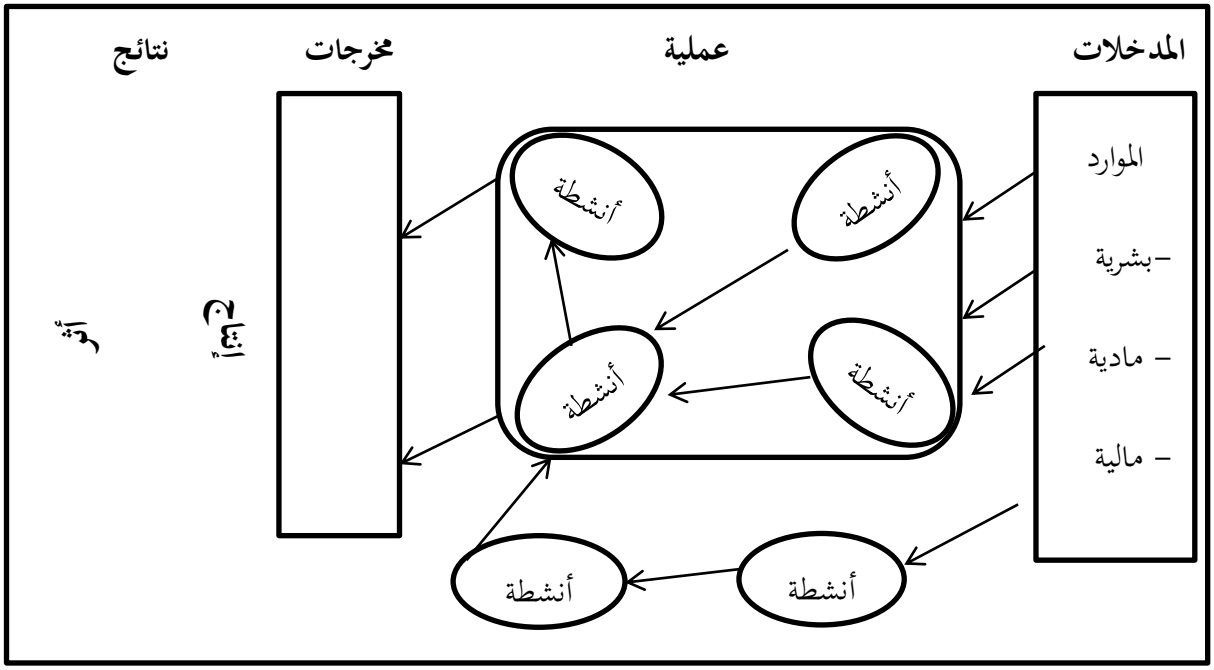
يعد نظام قياس الأداء كأداة للتسيير تسمح للمنظمة بإجراء تقييم لفعالية وكفاءة الأنشطة، وكذلك لفهم التقدم والمكاسب المحققة[1]. وفيما يلي أهم أنظمة قياس الأداء:[2]

أولا: مصفوفة الأداء التنظيمي لـ Fitzgerald et al (1991):

تقوم هذه المصفوفة على أساسين لقياس الأداء، ويتمثلان في النتائج (نتائج مالية وتنافسية) ومحددات هذه النتائج النوعية، المرونة، استعمال الموارد والابداع)، ويرجع اعتمادهم على هذين الأساسين لقياس الأداء إلى ارتباط النتائج المحققة بمحدداتها، حيث أن النتائج هي نتيجة تظافر مجموعة من الجهود (المتمثلة في الأنشطة المحددة في العملية في الشكل التالي)، وهي تسبق النتائج المراد بلوغها، لذا تطلب الأمر ضرورة قياس أداء الأنشطة والموارد التي تساهم في بلوغ النتائج المستهدفة، هذا ما نوضحه في الشكل الموالي:

[1] Carole Botton et al, op.cit., pp :41-42.
[2] IBID, pp :42-46.

الشكل رقم(13): سلسلة النتائج لقياس الأداء



Source :Carole Botton et al, op.cit., pp :43.

ثانيا: بطاقة الأداء المتوازن

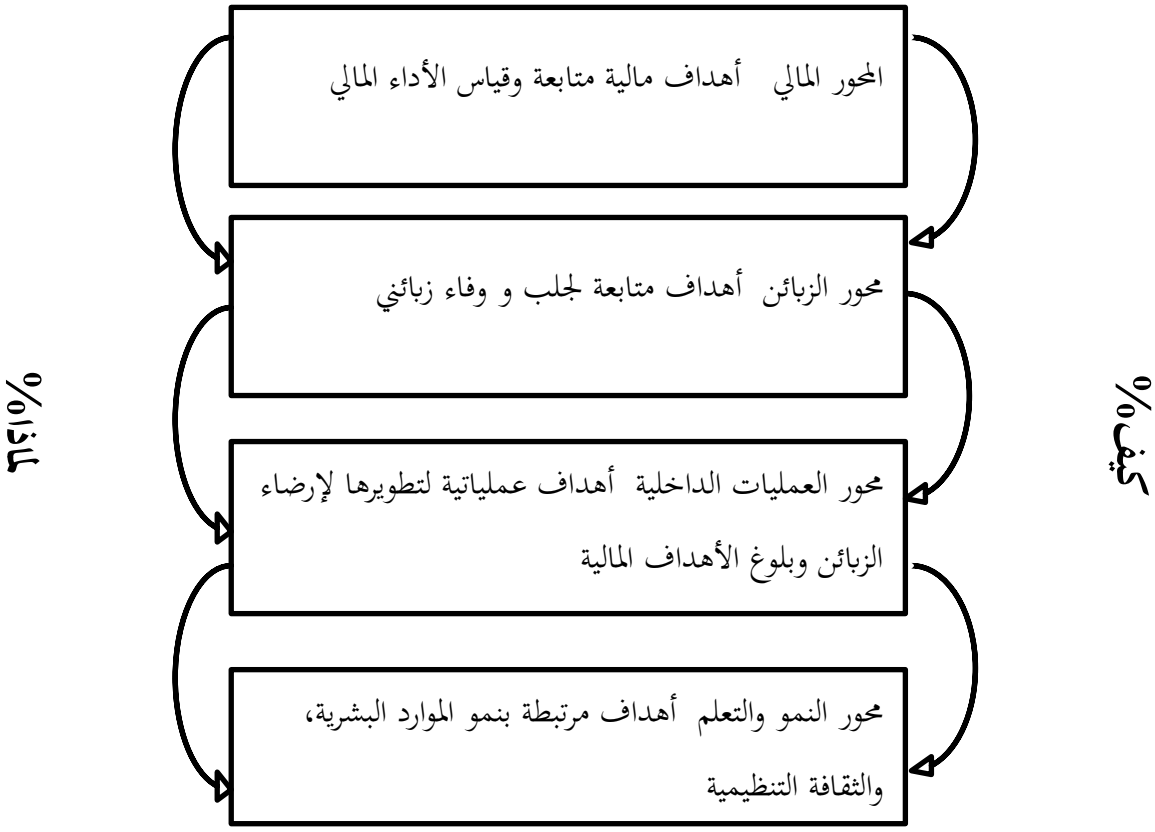
اقترحت هذه المقاربة لقياس الأداء من طرف Kaplan et Norton (1992) حيث أسست على إكمال المؤشرات المالية بمؤشرات غير مالية أي نوعية مثل: رضا الزبائن، نوعية الخدمة...الخ.

بغية الحصول على توازن بين النوعين، وتعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها:" مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم لمدراء الادارة العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء منظماتهم".[1]كما اعتبرت على أنها "أداة لتشكيل الاستراتيجية، الاتصال، تحديد الأهداف ومتابعة النتائج" فهي تسمح كذلك بتقارب وتنسيق مبادرات الفاعلين لبلوغ الأهداف المشتركة[2]، وفقا لهذه المقاربة يعرف الأداء الاجمالي وفقا لأربعة محاور الملخصة في الشكل التالي:

[1] وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

[2] Khaled Arous, Lotfi Gamnoudi, la mesure de la performance : le poids de la gestion des compétences dans la vision stratègique des entreprises, colloque Ecole de commerce ISTEC Paris, France, 4 décembre 2012, p :8

الشكل رقم(14): نموذج Kaplan et Norton (1992) لقياس الأداء



Source :Carole Botton et al, op.cit., p :44.

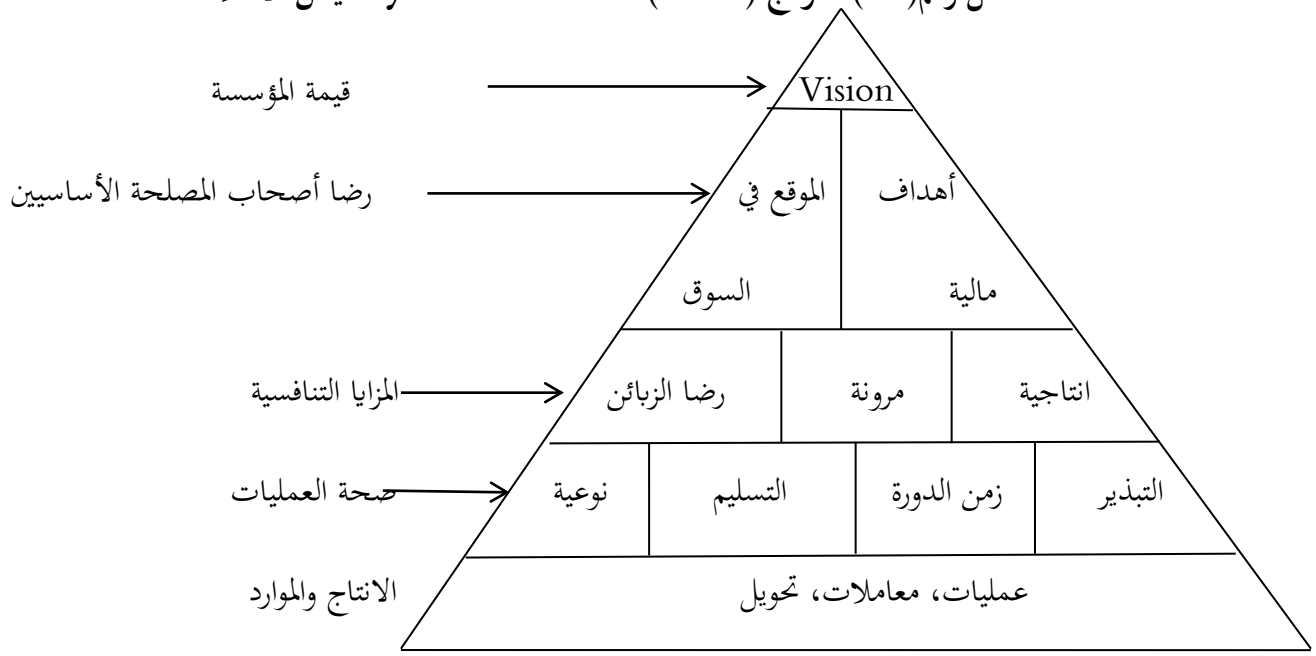
يقوم كل محور على استعمال مجموعة مؤشرات لقياس الأداء المناسب للتعبير عن بلوغ الأهداف المتابعة، ورغم أنها من أكثر النماذج من حيث قابليتها للتطبيق إلا أن ما يعاب عليها افتقارها لمنظور المنافسة و العدد القليل من مؤشرات الأداء في المستوى العملياتي.

ثالثا: المنظور الهرمي Lynch et Cross (1995)

لتجاوز صعوبات بطاقة الأداء المتوازن، ظهر المنظور الهرمي للأداء لـ Lynch Et Cross، حيث يعمل هذا النموذج على ضمان الترابط بين المنظور الهرمي والمستوى العملياتي للأداء وخلق تناسق بينهما من خلال قياس الأداء المطروح، يوجه المنظور الهرمي المقترح الأداء الاجمالي للمنظمة وفقا لترتيب هرمي لثلاث مستويات مختلفة، حيث يمثل المستوى الأعلى الاستراتيجية التنظيمية ونظرة المؤسسة وتترجم في أهداف مالية وتسويقية، بينما الرابط بين الأداء الاجمالي ووحدات الأعمال عن طريق الأنشطة الثلاثة والعملية التشغيلية (رضا الزبائن، المرونة والانتاجية)، كما يتأثر الأداء التنظيمي بالأنشطة المتمثلة في: النوعية، التسليم والتبذير والإسراف، حيث يركز نظام قياس الأداء على تحديد المؤشرات في المستوى العملياتي (المحلي)، ما يسمح بتجزئة أنشطة المؤسسة إلى أنشطة ذات الأداء عن تلك التي

تتطلب مزيدا من الدعم، هذا ما يجعله بشكل وسيلة لتحسين تقسيم الوظائف والأنشطة في المؤسسة. نوضح فكرة هذا المنظور في الشكل التالي:

الشكل رقم(15): نموذج lynch et Cross (1995) لقياس الأداء

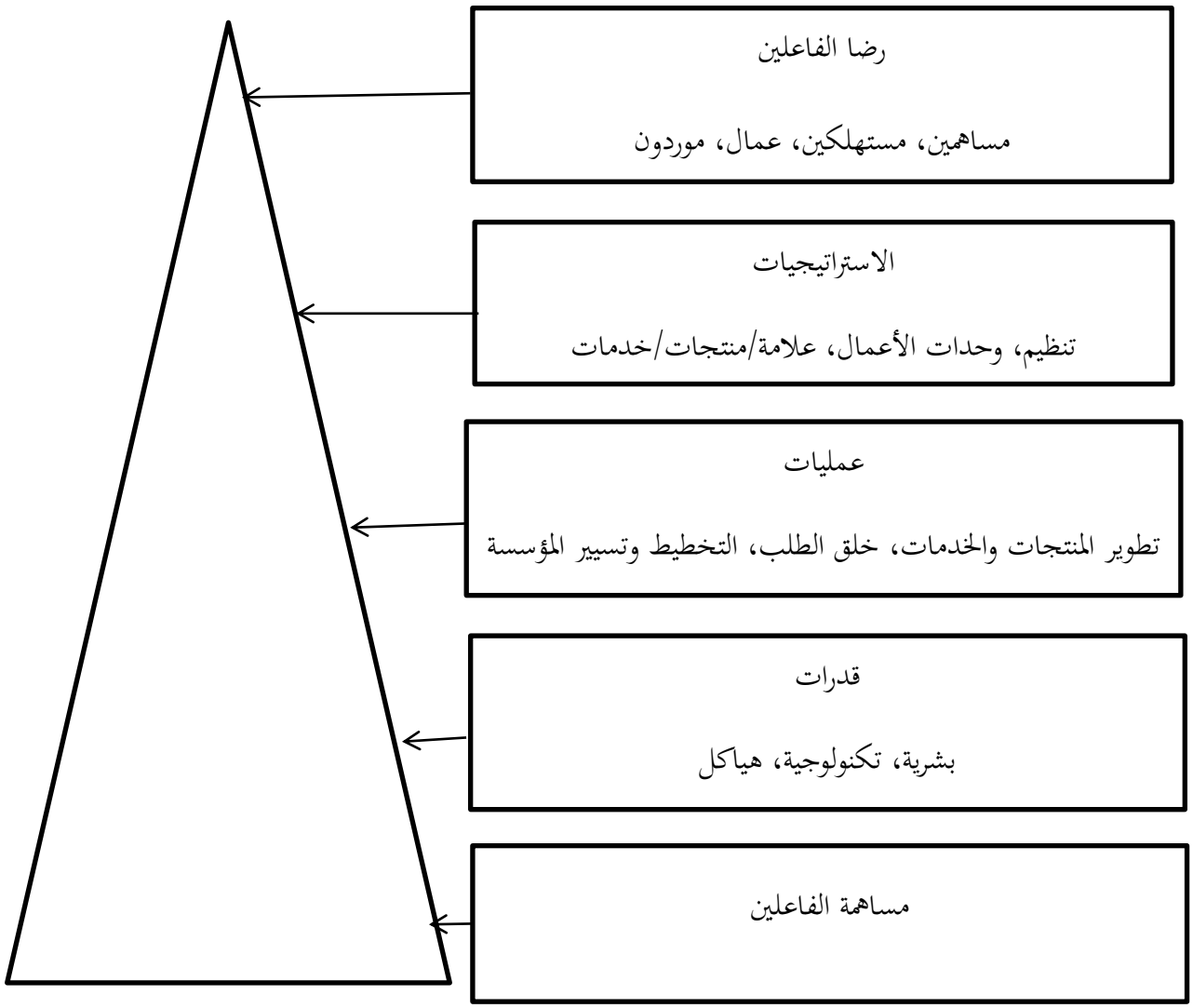


Source :Carole Botton et al, op.cit., p :45

رابعا: نموذج Neely et al 2001

يقوم هذا النموذج على خمس أبعاد مترابطة تتمثل في: رضا الفاعلين، الاستراتيجية، العمليات، القدرات ومساهمة الفاعلين الذين تربطهم علاقة بالمؤسسة، حيث يسمح بطرح تصور لأنظمة قياس الأداء انطلاقا من فهم أبعاد الأداء تبعا لأصحاب المصلحة (مساهمين، موردين، زبائن وعمال...الخ)، نظرا لأن قياس الأداء موجه لتلبية احتياجاتهم. لذلك يقوم هذا النموذج على مبدأ أن الاستراتيجيات، العمليات والقدرات يجب أن لا تركز على رضا المساهمين فقط بل تتعداه للتطابق مع مجموع المتدخلين في المؤسسة. نلخص هذا النموذج في الشكل التالي:

الشكل رقم(16): نموذج Neelyet al 2000 لقياس الأداء



Source :Carole Botton et autres, op.cit., p :46

المطلب الثاني: تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير

نتناول في هذا المطلب تعريف قياس أداء مراقبة التسيير وصعوبات قياس أدائها باعتبارها كوظيفة من وظائف الدعم، حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات في تقييم أدائها نظرا لطبيعة نشاطها و خصائصها، لذلك سنتطرق أولا لمصالح الدعم و أنشطتها ثم أهم نماذج تقييم أدائها و صعوباته.

أولا: ماهية قياس أداء مراقبة التسيير

1. مصالح الدعم و خصائص أنشطتها

تعرف مصالح الدعم بأنها:" وحدات تقدم خدمات لمراكز مسؤولية أخرى."[1]

كما تعرف كذلك بأنها: « مجموع الموارد التي تقدم مختلف الخدمات للمصالح الأخرى بهدف مساعدتها في أنشطتها» ،تتشكل وظيفة دعم من فرديات ذو مهارات، وسائل وتنظيم، كل هذا له تكلفة، وأدائها يُحَلل بالأخذ بعين الاعتبار تكلفتها وكمية ونوعية خدماتها المحققة، تتواجد هذه الوظائف خاصة في المؤسسات الكبيرة والمتوسطة، أما في المؤسسات الصغيرة فتدمج غالبا في وظيفة إدارية عامة مسيرة من طرف أجير أو المسير، أما المؤسسات المتوسطة فتتجه غالبا لتخريجها (Sous-traitance).[2]

بما أن مصالح الدعم تنفذ أنشطة تتميز عموما بصعوبة المعرفة الدقيقة للعلاقة بين الوسائل المتاحة لها ونتائجها، فإن أهم خصائصها تتمثل فيما يلي:[3]

- ✓ ضعف تكرارها؛
- ✓ مجازفة في الحصول على النتائج مع كونها تقاس على المدى الطويل؛
- ✓ عدم التأكد حول الأنشطة المدارة لبلوغ الأهداف المحددة مسبقا؛
- ✓ النتائج والخدمات المقدمة متعددة وبالتالي تطرح مشاكل التجميع.

[1] Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan, Management control systemes, twelfth Edition, Mc Graw Hill, 2007, p: 139.

[2] David Autissier, Mesurer la Performance du contrôle de gestion, Eyroles èditions d'organisation, Paris,2007 p : 18 .

[3] Véronique Malleret, l'évaluation des performances des services fonctionnels : une étude empirique, finance contrôle stratégie, volume 1, N 1, mars 1998, p : 145-168, p : 153.

2. تعريف و فوائد قياس أداء مراقبة التسيير

يعرف مصطلح أداء مراقبة التسيير بأنه: " انجاز الأهداف المخصصة لمراقبة التسيير "[1]

و باعتبار وظيفة مراقبة التسيير كإحدى الوحدات التنظيمية، فإن قياس أدائها يحقق لها الفوائد التالية:[2]

- ✓ متابعة تنفيذ الأهداف الموضوعة؛
- ✓ متابعة تحقيق كفاءة أداء الأنشطة؛
- ✓ تدعيم عملية الاتصال؛
- ✓ تخطيط القوى العاملة؛
- ✓ الكشف عن المشكلات الادارية أو التنظيمية وتصويبها؛
- ✓ تشجيع المنافسة بين الإدارات والأقسام بما يؤدي إلى تحسين انتاجيتها.

ثانيا: نماذج تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير

يتم التعبير عن الأداء بعدة مفاهيم من أهمها مفهومي الكفاءة والفعالية، حيث تعرف الكفاءة بأنها "قيمة الموارد المستخدمة لإنتاج وحدة واحدة من المنتجات"، ومنه فهي تعبر عن الرشد في استخدم الموارد البشرية والمالية والمادية المتاحة، أما الفعالية فهي "مؤشر لمدى تحقيق الأهداف" بهذا فهي تعبر عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، بالإضافة إلى تحسين عملياتها الداخلية والحصول على الموارد التي توصف بالندرة من البيئة التي تعمل فيها،[3]حيث يعد مؤشر الفعالية الأكثر شمولا وشيوعا في تقييم الأداء.[4]

لذلك سنتطرق في هذا الجزء لأهم الطرق والنماذج المستعملة في تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير.

1. تشخيص فعالية مراقبة التسيير وفقا لـ Michel Gervais:

حسب Michel Gervais ترتبط فعالية مراقبة التسيير بعنصرين هما:[5]

[1] Armelle Godener, Marianela Fornerino,Daniel Ray, la satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leurs performance managériale, la comptabilité le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, Mai 2008, France, p : 4.

[2] وصفي عبد الكريم الكساسبة، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

[3] المرجع السابق، ص ص: 80-81.

[4] المرجع السابق، ص: 89.

[5] Michel Gervais contrôle de gestion ,6e édition Economica.Paris, 1997 pp :671-674 .

أ. نوعية النظام وتعني مدى قدرته على ملاحظة المشاكل المطروحة؛

ب. ردود الفعل التي يثيرها داخل الأفراد

- ✓ قدرة النظام على ملاحظة المشاكل المطروحة، وهذا ما يتطلب الحصول على معلومات إجمالية موثوقة مع القدرة على استخراج الحالات غير العادية عن طريق تحديد مدى ملائمة الانحرافات المستخرجة وتفسيرها بالرجوع إلى معايير المحددة وللقيام بهذا يجب أن يكون النظام منفتح على البيئة الخارجية للمؤسسة لاكتشاف الفرص والأخطار الأساسية للأجل القصير، ومعرفة دقيقة للبيئة الداخلية وبالتالي تسهيل وسرعة تنفيذ الحلول المقترحة وضمان فعاليتها.
- ✓ كما تخضع فعالية مراقبة التسيير لكفاءات المسيرين، وهنا يقصد بالمسيرين كل العاملين والمتعاملين مع نظام مراقبة التسيير، ويشمل كل من المديرية العامة، المسؤولون العملياتيون ومراقب التسيير، وتتمثل كفاءاتهم في:

أ. قدرتهم على التحليل والتصور وطرح حلول جديدة؛

ب. قدرتهم على تحفيز الأفراد؛

ت. قدرتهم على الاتصال وتعني طريقة تصرفهم مع الأخرين والوسائل المستعملة لبلوغ غاياتهم.

2- نموذج التقييم الوظيفي:

يسمح نموذج التقييم الوظيفي بتقدير أداء وظائف الدعم من خلال خدماتها المقدمة، كفاءاتها، تنظيمها ورضا زبائنها، عن طريق استعمال تقنية الاستبيان والمقارنة بين الواقع ونموذج أمثل، ما يسمح بالحصول بالنسبة لكل محور على قياس كمي يمكن من تشخيص أداء الوظيفة واقتراح مجالات تحسينها. [1]

فقد عرف Guy Bullen في تقديمه كتاب« Mesurer la performance du système d'information »

نموذج التقييم الوظيفي لمراقبة التسيير بأنه :" أداة بسيطة وواضحة مكونة من مجموعة أسئلة حول أربعة محاور، تسمح بتحديد موقع الوظيفة على سلم من أربعة مستويات أداء، حيث يسمح بتقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير لاتخاذ قرار الحفاظ عليها واطلاق مخططات توسيعها أو تخريجها." [2]

[1] David Autissier, Mesurer la Performance du contrôle de gestion, op.cit., p : 10 ·

[2] David Autissier et Valérie Délaye, Mesurer la Performance du système d'information, édition d'organisation Eyrolles, Paris, 2008, p.p. : 9 – 10 ·

ويلاحظ كذلك أن هذا النموذج:[1]

- ✓ يتميز النموذج بالبساطة والوضوح وهنا تكمن قوته، حيث يمكن لمسؤول مؤسسة ما تطبيقه بمساعدة أي متدخل لتنفيذه دون الحاجة لمختص؛
- ✓ معرفة الجوانب التي تحتاج إلى التمييز، حيث يمكن من معرفة الوظائف الواجب الاحتفاظ بها وتلك التي يجب تخريجها أو تحسينها؛
- ✓ تقييم أداء وظائف الدعم في حالة الحيازة أو الاندماج.

وهذا النموذج سنعتمد عليه في تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في بحثنا هذا، لذلك سنتكلم عنه بالتفصيل في الفرع الموالي.

3- نموذج سيرورة انتاج الخدمة "Servuction"

نظرا لصعوبة القياس المباشر لأداء مراقبة التسيير إضافة إلى عدم وضوح أهدافها، فقد تم اللجوء إلى نموذج من التسويق وهو نموذج "Servuction" المقترح لنمذجة كل " نظام انتاج أنشطة خدمات "، حيث يعرف بأنه: " التنظيم المنهجي والمترابط لكل العوامل المادية والبشرية للتبادل زبون- مؤسسة لإنجاز خدمة مقدمة لها الخصائص التجارية ومستويات النوعية المحددة ".[2]

فهذا النموذج يحدد أربعة عناصر تؤسس النظام تتمثل في:[3]

- ✓ الزبون: هو عنصر أساسي في سيرورة انتاج الخدمة، حضوره ضروري فلا يتم انتاج الخدمة بدون طلبه عليها؛
- ✓ المورد المادي الداعم: هو المورد المادي الضروري لإنتاج الخدمة يستعمله سواء مقدم الخدمة أو الزبون أو كلاهما معا، يمكن أن تكون هاته الموارد المادية الداعمة جزءا من عملية انتاج الخدمة في حد ذاتها أو جزء من المحيط القريب منها؛
- ✓ مقدم الخدمة المباشر: يقصد به المستخدم الذي له علاقة مباشرة مع الزبون أثناء سيرورة إنتاج الخدمة؛
- ✓ الخدمة: تنتج عن العلاقة بين الزبون، مقدم الخدمة والموارد المادية الداعمة لإرضاء الزبون.

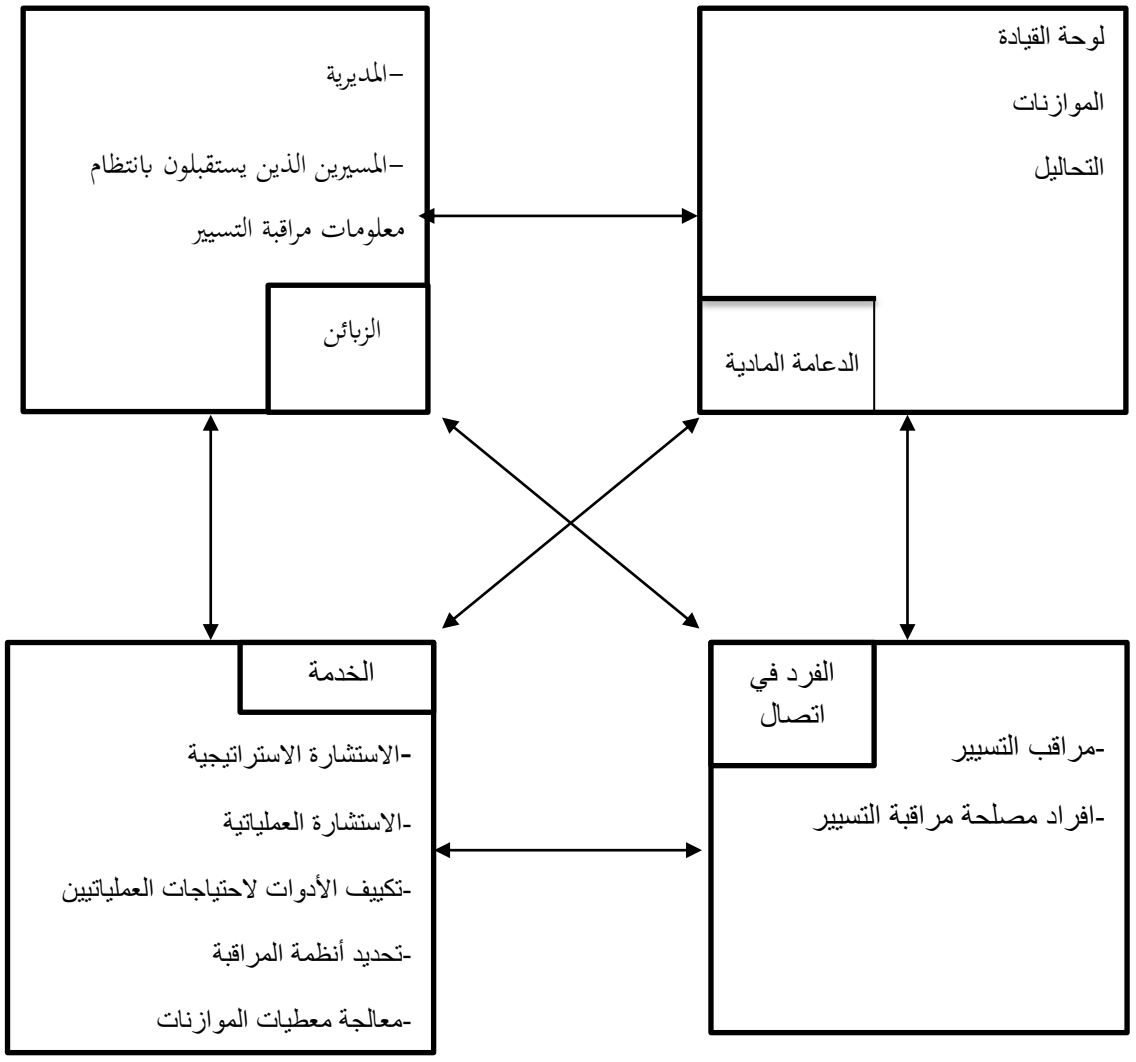
[1] IBID. p.p. :9 – 10 ·

[2] Armelle Godener, Marianela Fornerino,Daniel Ray, op.cit : p: 6.

[3] الشيخ الداوي، سمية برنو، أثر عملية إعادة الهندسة في تطوير الخدمة المصرفية دراسة حالة البنك الوطني الجزائري،كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، ص: 15 . http://manifest.univ-ouargla.dz تاريخ الاطلاع:15 سبتمبر 2017

وباعتبار مراقبة التسيير كعملية تقديم خدمة، سمحت بتوافر العوامل الأربعة سابقة الذكر، فنظام مراقبة التسيير يعتبر كوظيفة تساعد المسيرين في انجاز مهامهم بفعالية، وبالتالي فهؤلاء المسيرون مهما كان مستواهم التسلسلي هم كزبائن داخليين لمراقبة التسيير، بشرط أن هذه الأخيرة تقدم لهم معلومات بانتظام حول نشاطهم وتساعدهم في القيادة، أما مراقب التسيير فهو مورد للخدمة مهمته السماح للمسيرين بتحسين أدائهم التسييري فمهنته تبقيه على اتصال مع مختلف مسؤولي المصالح، الوظائف والأقسام، في حين يعتبر عملهم كمنتج داخلي، إذ يساهم التفاعل بين مختلف الفاعلين في دوران المعلومات وبالتالي انجاز الخدمة، أما الدعامة المادية اللازمة لإنتاج الخدمة فتتمثل في لوحة القيادة، الموازنات والتحاليل المعدة من طرف مراقب التسيير بمساهمة المسيرين.[1] نوضح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (17): نموذج Servuction سيرورة انتاج الخدمة مكيف مع مراقبة التسيير



Source : Armelle Godener, Marianela Fornerino, Daniel Ray, op.cit : p: 8.

[1] Armelle Godener, Marianela Fornerino,Daniel Ray, op.cit : p p: 7-8.

وبالتالي تعتبر مراقبة التسيير نتيجة التفاعل بين العوامل الأساسية التالية: الزبائن، الدعامة المادية والفرد في اتصال، ومن الشروط الضرورية لأداء مراقبة التسيير:[1]

- ✓ الحصول على مشاركة المسيرين والمديرية العامة؛
- ✓ ضمان نوعية وملائمة الدعامة المادية؛
- ✓ تحسين أنشطة مراقبي التسيير.

نموذج "Servuction " المكيف مع مراقبة التسيير يتقاطع في بعض العناصر مع نموذج تقييم الأداء الوظيفي منها:

- ✓ فكلاهما يستعمل محور الزبائن في تقييم الأداء؛
- ✓ بالنسبة لـ Servuction يستعمل الفرد في اتصال الذي يمثل مراقب التسيير وأفراد مصلحته، وهي مستعملة كذلك في نموذج التقييم الوظيفي الذي يأخذ بعين الاعتبار لكفاءاتهم؛
- ✓ بينما تقابل الدعامة المادية في Servuction المتكونة من لوحة القيادة، الموازنات والتحاليل محور الأنشطة في نموذج تقييم الأداء الوظيفي، هذا الأخير يضيف محور آخر وهو محور الموارد الذي يمكن أن يدرج ضمن الدعامة المادية؛
- ✓ ينفرد نموذج Servuction المكيف مع مراقبة التسيير بأخذه عنصر آخر وهو الخدمة الناتجة عن مراقبة التسيير والمتمثلة في الاستشارة الاستراتيجية والعملياتية، معالجة معطيات الموازنة ...الخ، حيث لا يوجد هذا ضمن محاور نموذج تقييم الأداء الوظيفي؛
- ✓ كلاهما يستعمل زبائن الوظيفة.

4- نموذج تقييم أداء المصالح الوظيفية "Services fonctionnelles"

تتميز المصلحة الوظيفية بخاصيتين هما: التخصص الوظيفي والموقع الخاص في الهيكل التنظيمي، على عكس الوحدات الأخرى في المؤسسة(الانتاج، توزيع...)، المصلحة الوظيفية مجال محدد لعمليات التحويل المادي في المؤسسة، حيث تجمع كفاءات ومهارات خاصة، وهذا ما يميزها بمكانة ودور خاصين في الخط التسلسلي؛ وبالتالي في عملية اتخاذ القرار، لضمان مهمة الدمج والتنسيق في المؤسسة، تلعب المصالح الوظيفية عموما دورين هما:[2]

[1] Armelle Godener, Marianela Fornerino,Daniel Ray, op.cit : p p: 6- 8.
[2] Véronique Malleret, l'évaluation des performances des services fonctionnels : une étude empirique, finance contrôle stratégie, volume 1, N 1, mars 1998, p : 145-168, pp : 147- 149.

- ✓ دور ملكي/ تمركز: يحدد القواعد والإجراءات، يجمع ويدمج المعلومات لصالح السلطات الداخلية والخارجية، حيث يطبق قواعد محددة من طرف مستويات عليا جدا، ويشارك بطريقة قانونية في مختلف الهيئات التمثيلية.
- ✓ دور النصيحة والمساعدة: يساهم في تحديد أنظمة التسيير الجديدة، يدمج أدوات ، معلومات وينشط، حيث يمكنه التصرف كمقدم خدمة فعلي.

لهذا يتم التقييم على أساس:

- ✓ موقعها و أدوارها؛
- ✓ مهامها.

ثالثا: ألية سير نموذج التقييم الوظيفي

نتطرق في هذا العنصر إلى مكونات و كيفية عمل نموذج التقييم الوظيفي لمراقبة التسيير، ومختلف مقاييسه المقترحة

1. مكونات نموذج التقييم الوظيفي(MEF):

عدة تساؤلات تطرح عند تقييم أداء وظيفة الدعم، نتساءل عن ما الذي يجب أن نقيسه لتقييم وظيفة دعم؟، ويتساءل مسير المؤسسة عن ما الذي ينتظره من وظيفة الدعم؟، كمسؤول عن وظيفة الدعم، ماهي متغيرات القيادة المناسبة لها؟ عولجت هذه التساؤلات في أربعة محاور كبرى تتمثل في الأنشطة، الكفاءات، الموارد والزبائن، نوضحها فيما يلي:[1]

1-1. محور الأنشطة:

هذا المحور يحدد لماذا وما الذي تنجزه الوظيفة، فمعرفة أداء هاته الوحدات يتطلب معرفة ما المطلوب منها إنجازه أو الأنشطة المرجعية لهذه الوظيفة، ومنه هذا الجزء يحدد مجموع الخدمات والمنتجات الممكن إنجازها من طرف وظيفة الدعم، حيث يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أقسام:

- ✓ المنتجات والخدمات المتكررة؛
- ✓ المنتجات والخدمات الدورية؛
- ✓ المنتجات والخدمات المبتكرة.

[1] David Autissier, Mesurer la performance du contrôle de gestion, op.cit. , p p: 19-20 .

يجب أن تنجز وظائف الدعم خدمات متكررة خلافا للمهام الدورية، هذا الاختلاف في التكرار يمكن أن يرجع إما إلى دورة التسيير أو احتياجات الزبائن الداخليين، حيث تتطلب الأنشطة توفر كفاءات، هذه الأخيرة تكون ضرورية للأنشطة المتكررة، ويُمكن أن تتم من طرف مقدمي خدمات خارجيين بالنسبة للأنشطة الدورية، أما المنتجات والخدمات المبتكرة تحدد تجارب تقنيات جديدة لتطوير أنشطة وظيفة الدعم،

ومنه يتشكل قطب الأنشطة من قائمة من الأنشطة التي يجب أن تقوم بها وظيفة الدعم نظريا، ثم يتم مطابقة هذا المرجع للأنشطة بالأنشطة الحقيقية لمعالجة انحرافات الأنشطة من عدمه. [1]

1-2.محور الكفاءات:

يسمح هذا المحور بتقييم نوعي للموارد البشرية التي تشغل مناصب في وظيفة الدعم، انطلاقا من الكفاءات التي يجب أن تملكها؛ هذه الكفاءات تختلف حسب طبيعتها إلى تقنية، سلوكية ومعرفة مهنة المؤسسة، حيث يضم هذا القطب قائمة لمجموع المعارف التي تتطلبها مختلف مهن الوظيفة المعنية، لهذا نميز ثلاث أنواع من الكفاءات هي:

- ✓ كفاءات المهنة: تتعلق بمعرفة المهنة واستراتيجية المؤسسة؛
- ✓ كفاءات تقنية: تسمى أحيانا "كفاءات وظيفية" لأنها تعبر عن الأساسيات المهنية لوظيفة الدعم، حيث تضم قائمة للخبرات المرتبطة بإنتاج هذه الوظيفة، هذه الكفاءات يمكن أن تساهم في كفاءات مستقبلية تسمح بتطوير وتحسين ممارساتها؛
- ✓ كفاءات سلوكية: هدفها اختبار أهلية الأفراد للتعامل مع الآخرين، والإشارة للأكثر تميز من بينهم في إطار نشاطهم .

1-3.محور التنظيم:

يهدف هذا المحور إلى تقييم مجموع الوسائل والموارد المتاحة لإنجاز الأنشطة المحددة سابقا، وتضم مجموع النفقات الضرورية للعمل بالإضافة إلى التنظيم والتسيير، يمكن أن تلخص ضمن ثلاث عناصر كما يلي:

- ✓ موقع الوظيفة في الهيكل التنظيمي: يعني الاهتمام بالنتائج التي يمكن أن تحصل عليها وظيفة الدعم من خلال موقعها في الهيكل التنظيمي؛

[1] David Autissier, Mesurer la performance du contrôle de gestion, op.cit., p p: 21-23.

- ✓ التسيير: يحدد نمط التسيير المستعمل وملاحظة ما إذا كان مناسب لما ينتظره أجراء هذه الوظيفة؛
- ✓ الموارد: تحدد أعباء التسيير والاستثمارات المرتبطة بممارسة الوظيفة، حيث يجب تحديد بنود التكاليف الخاصة بالوظيفة خاصة تلك المتعلقة بالعمال.

1-4.محور الزبائن:

يحدد هذا المحور أهداف معينة بخدمات وظائف الدعم نحو زبائن محددين بوضوح، وهنا يطرح سؤالين من هم زبائن الوظيفة ؟ وماذا يجب أن نقدم لهم؟ في كثير من الأحيان بحكم اندماجها في المؤسسة وتنسى وظائف الدعم بأنه يجب عليها أن تدخل في علاقات زبائن/ موردين حتى وإن كان زبائنها داخليين،
يهدف هذا القطب إلى وصف مستوى رضى مختلف زبائن وظيفة الدعم سواء كانوا داخليين أو خارجيين.

تسمح هذه المحاور الأربعة بتشكيل أقطاب نموذج التقييم الوظيفي، وبالتالي فهي تحدد مكونات هذه الوظائف و تحدد كذلك مجموعة مقاييس هي:

- ✓ **قياس أنشطة وظيفة الدعم:**

وتتم من أجل المقارنة بين ما تم القيام به فعلا من أنشطة وبين الأنشطة النظرية لتحديد الانحراف بينها، هذا يلزم بصياغة المنتجات والخدمات ومقارنتها بمرجع شامل لتحديد انحراف النشاط.

- ✓ **قياس كفاءات وظيفة الدعم:**

ويهدف هذا المحور لقياس مدى كفاءة الأفراد الذين يشغلون مناصب وظيفة الدعم في انجاز المنتجات والخدمات التي تقدمها الوظيفة، يعني هل تملك الوظيفة الكفاءات الضرورية ؟

- ✓ **قياس الموارد المخصصة لوظيفة الدعم:**

يعالج هذا المحور قياس الموارد المخصصة للوظيفة للقيام بمهامها، حيث تمثل الموارد هنا مجموع الوسائل الموضوعة تحت تصرف الفاعلين لإنجاز أنشطتهم، وهذا يشمل مثلا: التنظيم، نمط التسيير.

- ✓ **قياس رضا زبائن وظيفة الدعم:**

ويقدر هذا المحور مستوى رضا زبائن الوظيفة عن الخدمات المقدمة لهم، سواء كان هؤلاء الزبائن داخليين أو خارجيين عن المؤسسة.

2.مراحل استعمال النموذج: يمكن تلخيص مراحل استعمال نموذج التقييم الوظيفي في أربعة مراحل وهي:[1]

2-1.قياس أداء الوظيفة على أربعة محاور عن طريق تقييم:

- ✓ الأنشطة بتحديد بالنسبة لكل نشاط ضمن القائمة: هل هو منجز أم لا ؟ وهل هو مهم أم لا؟
- ✓ الكفاءات التقنية، المهنية و السلوكية. بتحديد بالنسبة لكل كفاءة ضمن القائمة: هل هي متحكم فيها ؟ هل هي مطبقة ؟ هل هي معروفة أو غير معروفة ؟
- ✓ التموقع، فعالية وموارد الوظيفة، بقياس كل عبارة بنسبة بلوغها .
- ✓ رضا الزبائن (المديرية، الادارة المالية والادارية، الزبائن الأخرين)، بتحديد درجة الرضا بالنسبة لكل نشاط محدد .

2-2. حساب نسبة الأداء حسب الأقطاب: تتراوح بين 0 إلى 100% حيث تتمثل هذه النسب فيما يلي:[2]

أ. نسبة النشاط: تقيس هذه النسبة نسبة الأنشطة المنجزة من طرف وظيفة الدعم بالرجوع إلى الأنشطة النظرية لهذه الوظيفة، يعني قياس ما الذي تم القيام به مقارنة بما كان يجب القيام به، يتم حساب هذا المعدل وفقا للخطوات التالية[3]:

- ✓ يتم تقييم حسب كل نشاط (محاسبة تحليلية، موازنات ولوحة القيادة) تخصيص نقطة محددة لكل خيار من الخيارات الممنوحة وبجمع مجموع هذه النقاط لكل نشاط نتمكن من الحصول كذلك على نسبة انجاز هذا النشاط، وبجمع مجموع النقاط لكل الأنشطة وتحديد نسبته نتحصل على معدل انجاز أنشطة الوظيفة؛
- ✓ يمكن إعطاء معاملات للأنشطة والتي تعكس أهميتها في مراقبة التسيير؛
- ✓ معدل النشاط المتحصل عليه يسمح بتحديد موقع أنشطة الوظيفة على سلم من 0% إلى 100% المقسم إلى أربعة اقسام هي:

من 0% إلى 25% أنشطة الوظيفة تمثل الحد الأدنى من الأنشطة النظرية لها،

من 25% إلى 50% تعتبر الأنشطة في هذه الحالة محدودة (مقيدة)

[1] Caroline Selmer, op.cit., p : 21 .
[2] David Autissier, Mesurer la performance du contrôle de gestion, op.cit., p : 25.
[3] IBID, pp : 84- 86.

من 50% إلى 75% تعتبر الأنشطة في هذه الحالة متطورة.

من 75% إلى 100% تعتبر الأنشطة في هذه الحالة شاملة.

ب. نسبة التحكم: تقيس قدرة أجراء الوظيفة على تهيئة معارفهم لإنجاز الأنشطة، بالنسبة لكل واحدة من الكفاءات يجب على مراقب التسيير الإشارة إلى معرفته وتحكمه، بوضع إشارة على واحدة من الحالات الأربعة يحصل على عدد من النقاط التي تسمح له بحساب نسبة التحكم حسب فئات الأنشطة والاجمالي، الإجابات الممكنة هي مختلفة تبعا لنوع الكفاءة لكن قيمتها مطابقة مع المستويات الأربعة للتقييم كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (09): تأشير مختلف الكفاءات

الكفاءات التقنية	الكفاءات السلوكية	كفاءات المهنة	النقاط
أتحكم فيها	أتحكم فيها	أعرفها وأستعملها	4
أطبقها	يمكن الوصول إليه	أعرفها لكن لا أريد	3
أعرفها	لدي صعوبات	أعرفها قليلا	2
لا أعرفها	لا أستطيع الوصول اليها	لا أعرفها	1

Source : David Autissier, Op.Cit, pp : 84- 86.

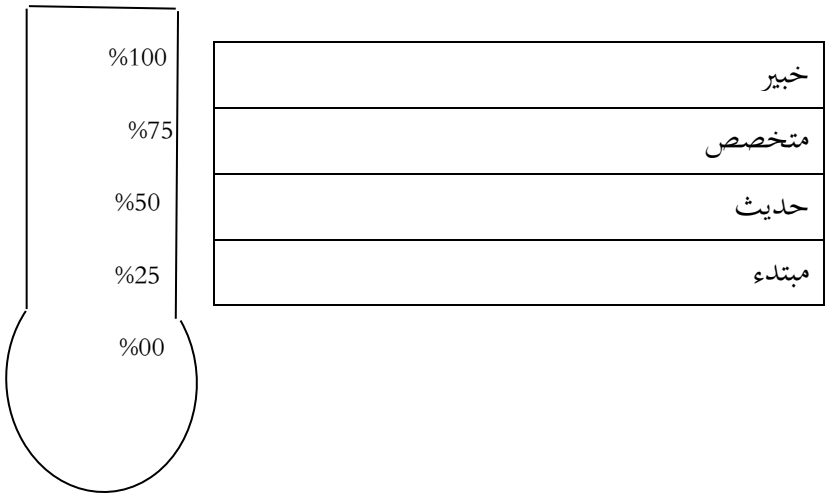
يحسب معدل التحكم بالطريقة التالية:

- ✓ مجموع النقاط لمختلف العبارات يقسم على عدد العبارات ويضرب في 100 لإظهاره في شكل نسبة، على أساس 100 كفاءة، النتيجة القصوى 400 نقطة والنتيجة الدنيا ستكون 100 نقطة[1]؛
- ✓ يمكن حساب المتوسط المرجح للمعدلات بتخصيص معامل على الكفاءات التي تكون أكثر أهمية بالنسبة لاحتياجات المؤسسة، يمكن كذلك تطبيق معامل تبعا لنوع مراقب التسيير المجيب: بالنسبة للمبتدئين بعض الأنشطة يمكن إزالتها من الحساب أين يحصل على معامل مختلف؛

[1] David Autissier, Op-Cit, pp : 102.

- ✓ معدل التحكم الإجمالي: معدل التحكم الإجمالي في الكفاءات المحصل بالنسبة للأنواع الثلاثة من الكفاءات، يشكل فيما بعد المتوسط للحصول على معدل التحكم الإجمالي، ويمكن تقديم أشكال بيانية توضح نقاط قوة ونقاط ضعف مختلف الفئات من الكفاءات من اجل توجيه أنشطة التكوين لتصحيح الانحرافات؛
- ✓ كما تسمح نسبة التحكم الإجمالي في تحديد موقع مستوى كفاءات وظيفة مراقبة التسيير على سلم من 0 إلى 100 مع أربعة مستويات[1]، كما يظهره المقياس التالي:

الشكل رقم(18):مقياس كفاءات مراقبي التسيير



Source : David Autissier , op.cit, P :113 .

ج. نسبة الدعم الهيكلي: تقيس مستوى الوسائل الممنوحة للوظيفة بالنظر للوسائل النموذجية(المعيارية) والملاحظة من طرف مراقبي التسيير لشروط تنفيذهم وموارد الوظيفة، توجه استبيانات التقييم عموما لمراقبي التسيير وأحيانا لبعض زبائن الوظيفة، يتضمن هذا الاستبيان ثلاث متغيرات هيكلية مطورة، لكل متغير ما بين ثلاث وخمس أسئلة تطرح: تسمح بتقدير تكيف الموارد الهيكلية للنشاط الحقيقي لتحديد نسبة دعم هيكلي.

لكل سؤال تخصص عدد نقاط فمثلا:

4 ⟵ نعم تماما

3 ⟵ نعم جزئيا

2 ⟵ لا

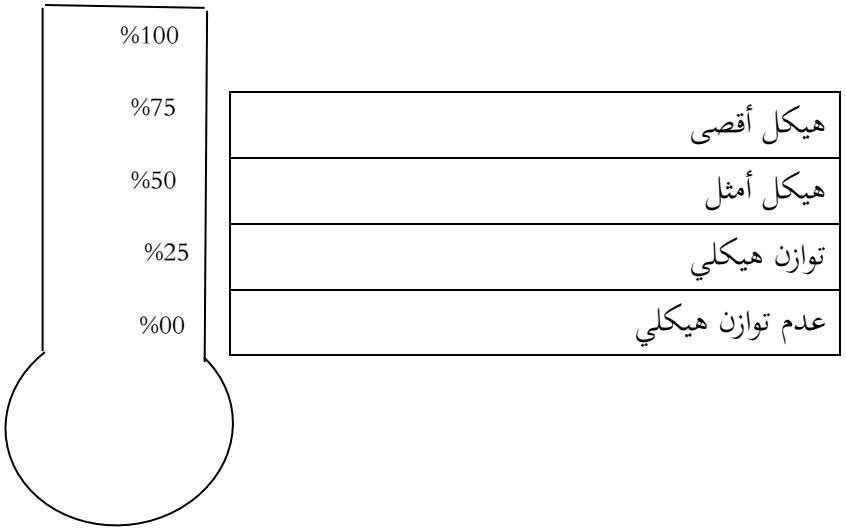
[1] David Autissier, Op-Cit, pp : 110- 113.

1 ⟵ لا على الاطلاق

هاته النقاط تسمح بالحصول على متوسط لكل جزء وللإجمالي، ويمكن حساب نسبة الدعم الهيكلي بإعطاء وزن أكثر أهمية لجزء من الموارد. وينصح بإعطاء معامل 2 لهذا الجزء، لأنه على الأرجح هو الأكثر هيكلة[1].

تسمح نسبة الدعم الهيكلي بتشكيل تقييم للوظيفة على سلم مقياس كما يلي[2]:

الشكل رقم(19):مقياس نسبة الدعم الهيكلي



Source : David Autissier, op.cit., P :135.

د. نسبة الرضا: هي نتيجة رضا مختلف زبائن الوظيفة اتجاه الخدمات المقدمة لهم، يشكل المرجع للثنائية منتجات/ زبائن أساس استبيان تقييم رضا الزبائن، مختلف الزبائن المرسل إليهم الاستبيان يجب أن يقدموا تقييم باختيار واحدة من الإجابات الأربعة المطروحة التالية:

" جد راضي- راضي- قليل الرضا- غير راضي "

الإجابات حول مختلف الأسئلة تسمح لنا بتحديد نسبة بإعطاء قيمة نوعية لكل واحدة منها:

جد راضي ⟵ 4

راضي ⟵ 3

[1] David Autissier, Op-Cit, pp : 131- 132.
[2] IBID, pp : 134- 136.

قليل الرضا ⟵ 2

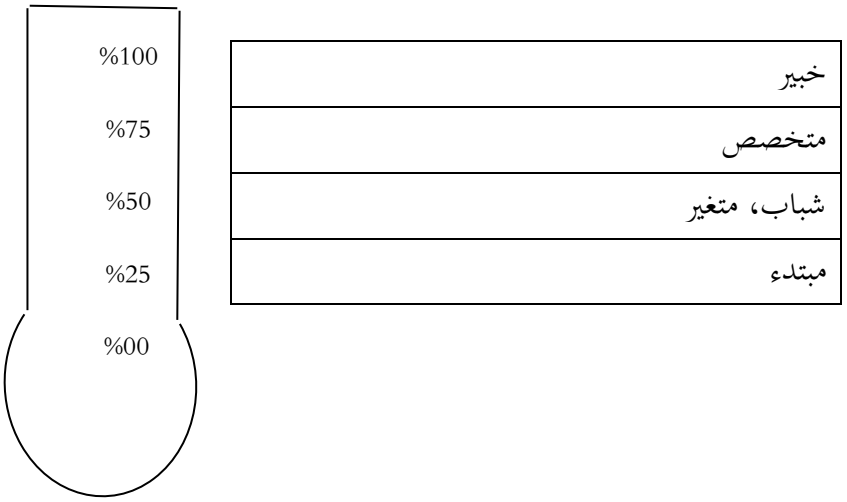
غير راضي ⟵ 1

عدد الأسئلة مضروب في 4 يشكل العلامة القصوى سيقسم بواسطة عدد النقاط المحصلة المطابقة للإجابات، الكل يفسر بنسبة تعطي نسبة الرضا الإجمالي[1].

في الفئات الثلاثة الكبرى للزبائن المحددة سابقا يمكن إضافة قائمة أسئلة تتعلق بنوعية العلاقة بين وظيفة مراقبة التسيير وزبائنها. كل هذه الفئات والأسئلة يمكن أن تعالج بطريقة متساوية أو بمعامل مختلف لإظهار أهميتها في حساب نسبة الرضا، تمكن الإجابات حول الأسئلة السابقة بالحصول على النتائج التالية تحت شكل نسبة الرضا الإجمالي وفي المستويات المختلفة لتشكيل التقييم والتشخيص معا يمكن أن تساهم في مخطط نشاط[2].

نوضح هذه النسب من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(20):مقياس رضا زبائن مراقبة التسيير



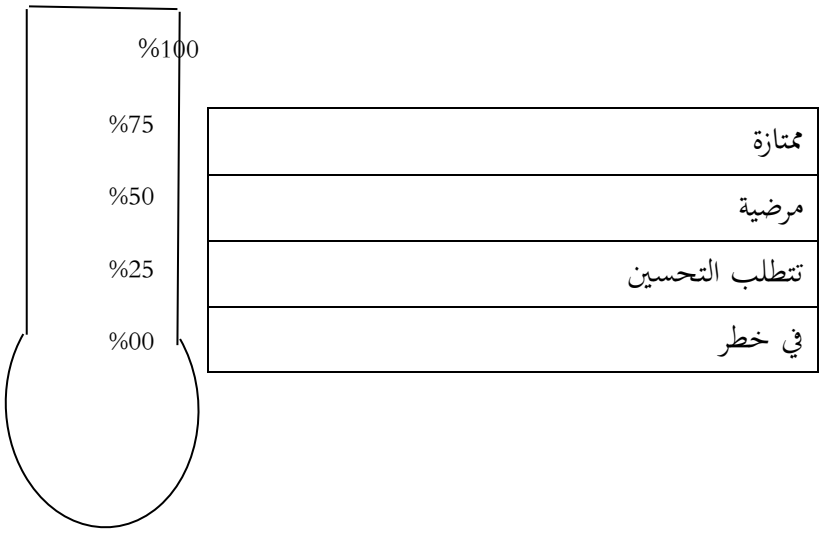
Source : David Autissier, op cit, P :151.

[1] David Autissier, Op-Cit, pp : 144.
[2] IBID, pp : 149- 152.

2-3.قياس الأداء الاجمالي للأقطاب الأربعة (مقياس الأداء):

حيث يعبر عن متوسط نسب الأداء للأقطاب المحددة سابقا ويتراوح ما بين 0 و 100%، حيث تمكننا هذه النسبة من تمييز أربعة وضعيات للوظيفة المراد تقييم أدائها كما يوضحها الشكل التالي: [1]

الشكل رقم(21):مقياس الأداء



Source : David Autissier , op cit, P :158.

من خلال الشكل السابق نستنتج الوضعيات التالية: [2]

- ✓ الوضعية الممتازة: تتميز بنسبة أداء أعلى من 75%، المتغيرات مقبولة والوظيفة تنجز ما هو مطلوب منها مع تحكم جيد في الموارد، نسبة النشاط جيدة وتكشف معرفة جيدة لنطاق تدخل وتقنيات المهنة.
- ✓ الوضعية "مرضية": تكون عند نسبة الأداء بين 50% و 75% وهي مقبولة، الوظيفة متوسطة في كل شيء، حيث تقوم بما هو مطلوب منها، مع ذلك فيجب أن تقوم بإبداع وبحث عن التحسين بنفسها.
- ✓ الوضعية "في تحسن": تتراوح النسبة بين 25% و 50% تظهر بعض نقاط التحليل مشاكل ثقيلة وهذا يتعلق بكل أو بجزء من المحاور الأربعة المدروسة، مما يتطلب أنشطة تصحيحية بأكبر سرعة ممكنة.
- ✓ الوضعية "في خطر": تحدد نسبة الأداء بأقل من 25%، تتميز بوجود أخطاء مضرة للمؤسسة، وهي وضعية مستعجلة تتطلب أنشطة لإعادة تشكيل وإعادة تنظيم بنية الوظيفة وبأكبر سرعة ممكنة.

2-4. القيام بأنشطة تحسين منها:

1 David Autissier, Op-Cit, p.p. : 25- 26 .
1 David Autissier, , op.cit. , p : 27 .

- ✓ توجيه استراتيجي للوظيفة؛
- ✓ مخطط تكوين وإعادة تنظيم أو إعادة هندسة الوظيفة؛
- ✓ التعاقد من الباطن أو توزيع أعباء الوظيفة بالتساوي؛
- ✓ حوسبة حالات التسيير تحت شكل شبكة معلوماتية داخلية .

من خلال ما سبق، يعتبر نموذج التقييم الوظيفي لمراقبة التسيير مع محاوره الأربعة ومختلف مكوناتها كأساس لتحديد مؤشرات هذه الوظيفة، هذه المؤشرات يمكن أن تشكل محتوى لوحة القيادة لوظيفة مراقبة التسيير.[1]

3- مزايا نموذج تقييم الأداء الوظيفي: يمكن تلخيصها في النقاط التالية[2]:

- ✓ هذه الأقطاب الأربعة يمكن أن تعالج بطريقة منفصلة، لكن تكمن منفعة النموذج في معالجتها مشتركة، حيث نتائج الواحدة يمكن أن تكون تفسيرات لنتائج الأخرى؛
- ✓ يأخذ النموذج فكرة الأسئلة الكبيرة للقيادة وأقطاب تطبق من خلالها هذه التساؤلات، مع ذلك نموذج التقييم الوظيفي يهتم فقط بالوظائف والأنشطة المستعرضة، التي لها خصوصية بشكل غالب مراكز تكلفة والتي منها تكون القيادة صعبة بسبب صعوبة تقريب التكاليف مع المنتجات؛
- ✓ نقطة أخرى هامة ضمن هذا النموذج تتمثل في فكرة الأداء في قلب القيادة، على عكس نماذج أخرى تهتم بمحور واحد فقط فهناك من تقوم فقط على التسيير البشري أو يهتم بالفكرة المالية فقط؛
- ✓ يمكن أن يقدم أساس منهجي لتحديد مؤشرات العمليات الوظيفية؛
- ✓ نموذج تقييم الأداء الوظيفي هو في نفس الوقت نموذج نظري للقيادة مع محاوره الأربعة وأداة عملياتية مع الاستبيانات ومؤشرات الأداء؛
- ✓ خلافا لبطاقة الأداء المتوازن يقدم نموذج تقييم الأداء الوظيفي أدوات إنتاجه مع الاستبيانات، المؤشرات و المقاييس.[3]

من خلال ما سبق يمكننا تعريف نموذج التقييم الوظيفي لمراقبة التسيير كما يلي:

" هو الأساس الذي يسمح لنا بالحكم على فعالية وظيفة مراقبة التسيير، من خلال أنشطتها، كفاءاتها، مواردها وزبائنها، بالاعتماد على مجموعة أدوات تتمثل في الاستبيانات، المؤشرات والمقاييس".

[1] Caroline Selmer, op.cit. , p : 21 .
[2] IBID , P :21.
[3] David Autissier, Mesurer la performance du contrôle de gestion, op.cit. , p :23 .

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بالأداء، من قياس الأداء إلى تقييم الأداء وصولا إلى تقويم الأداء، بالإضافة إلى الجذور التاريخية للأداء وكذا فوائد تقييم الأداء وخصائص نظام تقييم الأداء الفعال دون اغفال أبعاد تقييم الأداء ومجالاته ومداخله، حيث أدت هذه الأخيرة إلى تنوع في المؤشرات المعبرة عنه التي تنوعت من المؤشرات المالية إلى المؤشرات غير المالية.

فقد تطورت المؤشرات غير المالية للأداء و انتشر استعمالها في ظل عدم امكانية تطبيق المؤشرات المالية في كل المجالات، و كذا عجزها في التعبير عن عدة نواحي من نشاط المؤسسة، من بين هذه النواحي نجد أداء مصالح الدعم و بالأخص مراقبة التسيير، حيث تم اقتراح مؤشرات غير مالية للتمكن من قياس أدائها أهمها نموذج التقييم الوظيفي، الذي يعتمد على أربعة محاور تتمثل في أنشطة الوظيفة، كفاءاتها، مواردها و زبائنها، سنحاول في الفصل الموالي تطبيق هذا النموذج على عينة من المؤسسات الجزائرية بغية تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير بها.

تمهيد:

بغرض التمكن من تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، و بعد معالجة اشكالية الموضوع في جانبها النظري بهدف حصر أهم المحاولات السابقة لتقييمها، توصلنا إلى أن نموذج التقييم الوظيفي يعد من أشمل النماذج المستعملة، لذلك طبقنا هذا الأخير على عينة مكونة من خمسين مؤسسة جزائرية، وقد اقتصرنا على المحاور الثلاثة الأولى من هذا النموذج واستثنينا محور الزبائن نظرا للصعوبات التي واجهتنا في الحصول على اجابات من كل زبائن مراقبة التسيير في المؤسسة.

حيث سيركز المبحث الأول على منهجية وأدوات الدراسة الميدانية يليه المبحث الثاني والموسوم بواقع أنشطة مراقبة التسيير المتمثلة في تحليل التكاليف، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة في المؤسسات المدروسة، وفي المبحث الثالث سيتم التطرق إلى الدراسة الاحصائية الوصفية لمحاور الاستبيان وأخيرا في المبحث الرابع تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في العينة المدروسة باستعمال نموذج التقييم الوظيفي، حيث سيتم تقييم مدى تأدية وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة للأنشطة المنوطة بها، يليها تقييم لمستوى كفاءات مراقبي التسيير ثم تقييم تنظيم هذه الوظيفة في العينة المدروسة، وأخيرا تقييم شامل للوظيفة بالاعتماد على المحاور السابقة، بالإضافة إلى اختبار مدى وجود اختلافات في هذا الأداء بين المؤسسات المدروسة تعزى لعوامل موقفية تتعلق بالمواصفات العامة للمؤسسات المدروسة.

المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية

نتناول في هذا المبحث منهجية وأدوات الدراسة الميدانية، انطلاقا من مجتمع وعينة الدراسة وحدودها المتمثلة في الحدود الزمنية، المكانية والموضوعية، بالإضافة إلى وسائل جمع البيانات وأساليب التحليل الاحصائي التي سيتم اعتمادها في الجانب التطبيقي للدراسة، وكذا المواصفات العامة للمؤسسات التي شملتها الدراسة.

المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية

يتضمن الإطار العام للدراسة الميدانية تحديد مجتمع الدراسة والعينة التي شملتها، إضافة إلى حدودها والتي تتنوع بين الحدود المتمثلة في متغيرات الدراسة التي تم اختيارها للتعبير عن أداء وظيفة مراقبة التسيير والإطار المفاهيمي لها وكذلك الحدود الناتجة من المكان والزمان الذي تمت فيه الدراسة.

أولا: مجتمع وعينة الدراسة

يتطلب تطبيق نموذج التقييم الوظيفي (MEF) وجود وظيفة خاصة بمراقبة التسيير ومراقب التسيير، وهذا ما قد لا يتوفر في المؤسسات الصغيرة، هاته الأخيرة نادرا ما توجد بها بعض أدوات مراقبة التسيير منفردة دون تخصيصها لوظيفة لهذا الغرض، والتي تساهم في تحسين استغلال هذه الأدوات لتحقيق أهداف مراقبة التسيير،

لهذا السبب استبعدنا من مجتمع الدراسة المتمثل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المؤسسات الصغيرة، وبالتالي فإن مجتمع الدراسة يتكون من المؤسسات الاقتصادية ذات الحجم المتوسط والكبير، مهما كانت ملكيتها سواءا القطاع العام أو الخاص أو مختلط وبمختلف أنشطتها الانتاجية، التجارية والخدمية، حيث شملت هذه الدراسة عينة من هذه المؤسسات تمثلت في خمسين (50) مؤسسة توزعت جغرافيا على أربع عشرة ولاية.

ثانيا حدود الدراسة: تتعدد حدود الدراسة بين الحدود المتعلقة بمتغيرات الدراسة، الإطار الزمني، الإطار المكاني والإطار المفاهيمي، لذلك سنتطرق لهذه العناصر فيما يلي:

1. الحدود المتعلقة بمتغيرات الدراسة:

يتكون نموذج التقييم الوظيفي من أربعة محاور تتمثل في أنشطة الوظيفة، كفاءاتها، مواردها وزبائنها، وينقسم كل محور إلى مجموعة من المتغيرات ونظرا لتعدد وعدم تعاون أغلب زبائن الوظيفة المتمثلين في المديرية العامة والمسؤولين العملياتيين في المؤسسات المدروسة، لذلك تم استبعاد هذا المحور من نموذج الدراسة والاكتفاء بالمحاور الثلاثة المتبقية فقط، بالإضافة إلى أننا اكتفينا بثلاثة أنشطة أساسية لوظيفة مراقبة التسيير وهي تحليل التكاليف، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة.

2. الإطار المفاهيمي:

اعتمدنا في تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير على ثلاثة محاور من نموذج التقييم الوظيفي وهي أنشطة الوظيفة، كفاءاتها ومواردها، وكل محور له العديد من المكونات وجب توضيحها فيما يلي:

بالنسبة لأنشطة الوظيفة، سيتم تقييم مدى قيام وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة بالأنشطة المطلوبة منها نظريا، وقد تم الاعتماد على ثلاثة أنشطة هي تحليل التكاليف، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة وتم التركيز على مساهمتها في عمل مراقبة التسيير من خلال التركيز على مدى استعمالها وأهميتها خاصة بالنسبة لتحليل الانحرافات بين المقدر والمنجز الناتج عن الأنشطة سابقة الذكر، وتركيزنا على تحليل الانحرافات نابع من كون هذه الأنشطة لها عدة استعمالات –إضافة إلى اعتبارها من أدوات مراقبة التسيير– تتمثل في التخطيط، التنسيق بالنسبة للموازنات والتسعير وتقييم المخزونات بالنسبة لتحليل التكاليف واتخاذ القرار، الحوار والاتصال بالنسبة للوحة القيادة، وبالتالي فتحليل الانحرافات دليل على استعمال هذه الأنشطة لغرض المراقبة أما بالنسبة لكفاءات الوظيفة فقد تم تحديدها بناء على الدراسات التي تطرقنا لها في المبحث الأول من الفصل الثالث نذكر من أهمها دراسة كل من Charles Ducroq et Autres,2010 و David Autissier 2007، الذين تناولوا الكفاءات اللازمة لمراقبي التسيير.

أما بالنسبة لتنظيم الوظيفة فقد حاولنا تقييم تكلفتها من خلال أجور عمال الوظيفة بالنسبة لكتلة الأجور بالمؤسسة وتكلفة تجهيزها، بالنسبة إلى إجمالي تجهيزات المؤسسة بالإضافة إلى تأثير موقع الوظيفة وطريقة تسييرها، حيث اعتمدنا في تحديدها على نموذج التقييم الوظيفي لـDavid Autissier 2007.

3. الإطار الزماني والمكاني:

أجريت الدراسة الميدانية خلال الفترة من 23 جويلية إلى 20 أكتوبر 2017، وشملت الدراسة مجموعة مكونة من 50 مؤسسة عبر أربع عشرة ولاية، نلخص توزيعها حسب الولايات في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب الولايات

الولايات	عدد المؤسسات	النسبة%	الولايات	عدد المؤسسات	النسبة%
الأغواط	08	16.0	تيارت	02	4.0
البليدة	01	2.0	تيبازة	01	2.0
الجزائر	14	30.0	جيجل	03	6.0
الجلفة	04	8.0	سطيف	03	6.0
المدية	02	4.0	غرداية	04	8.0
بسكرة	04	8.0	عنابة	01	2.0
بومرداس	01	2.0	مسيلة	02	4.0

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

تجدر الاشارة إلى أن إدارة الاستبيان تمت بأسلوبين أسلوب الادارة وجها لوجه والادارة عن طريق الأنترنيت، حيث تم أسلوب الإدارة وجها لوجه في37 مؤسسة من المؤسسات المدروسة وأسلوب الإدارة عن طريق الأنترنيت الذي تم من خلال الاتصال المباشر بمراقبي التسيير في مجموعة تقدر بـ13 مؤسسة في كل من ولاية الجزائر، البليدة، تيبازة، بومرداس وعنابة، نلخص عدد الاستبيانات الموزعة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(11): عدد الاستبيانات الموزعة

	التكرار	النسبة%
عدد الاستمارات الموزعة	150	100
عدد الاستمارات المسترجعة	59	39.33
عدد الاستمارات الصالحة لدراسة	50	33.33
عدد الاستمارات الملغاة	09	6.00

المطلب الثاني: تصميم الدراسة الميدانية

تتطلب الاجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياته وسائل لجمع البيانات والأدوات اللازمة لتحليلها، لذلك سنخصص هذا المطلب لعرض وسائل جمع البيانات المعتمدة في بحثنا وأدوات تحليلها.

أولا: وسائل جمع البيانات

اعتمدنا الاستبيان كوسيلة أساسية في جمع البيانات في هذه الدراسة بالإضافة إلى المقابلة التي اقتصرت على بعض المؤسسات فقط وكانت أثناء عملية توزيع الاستبيان، حيث تم إعداد استمارة الاستبيان في شكلها الأولي بناء على ما تم التطرق إليه في الفصلين الثاني و الثالث من الأطروحة وتوزيعها التجريبي على بعض المؤسسات للوقوف على مدى فهم عباراتها، فقد ظهر لنا الاشكال في جانب الكفاءات، حيث تم ملاحظة أن أغلبهم لم يتقبل الاجابة على العبارات بـ "لا أعرفها" لذلك أعدنا صياغة بعض العبارات والمقاييس المقدمة لتصبح في شكلها الأخير.[*]

- ✓ فيما يتعلق بالجزء الأول تم إعداده بالرجوع للفصل الثاني الخاص بأنشطة مراقبة التسيير والهدف منها الوقوف على واقع أنشطة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة ضمن العبارات من 01 إلى 17.
- ✓ أما بالنسبة للجزء الثاني السلم (مقاييس) الممنوح بالنسبة للأنشطة "أستعملها وهي مهمة"، " أستعملها وهي غير مهمة"، "لا أستعملها" تم بالاعتماد على نموذج "David Autissier 2007, MEF "مع تعديله بدمج الاستعمال والأهمية في مقياس واحد عوض جعل كل واحد على حدى، حيث التساؤل حول استعمالها و أهميتها في عمل مراقبة التسيير، فيمكن أن تتواجد هذه الأنشطة لكن ليست على نفس الدرجة من الاستعمال والأهمية بالنسبة لمراقبة التسيير نظرا لتعدد استعمالاتها وهذا ما لاحظناه خلال بعض المقابلات التي تخللت عملية توزيع الاستبيان، حيث كان التركيز حول الموازنات والانحرافات المسجلة بها على حساب تحليل التكاليف وخصص لها العبارات من 18إلى 34. أما فيما يخص الكفاءات فقد تم الاستعانة بسلم نموذج[†]David Autissier مع تغيير السلم من "لا أعرفها" إلى "لا أتحكم فيها" نظرا لعدم تقبلها، وقد ضم الجزء المخصص للكفاءات العبارات من 35إلى59، فقد اعتمدنا أساسا على تقسيم David Autissier بالإضافة إلى تقسيم (Wilfrid Azan تناولناها في الفصل الثالث–المبحث الأول) فقسمت في الاستبيان كما يلي:

[*] أنظر استمارة الاستبيان الملحق 01.

[†] David Autissier, contrôle de gestion, test de compétences, Université Paris XII, http://www.univ-Paris12.FR /ESA/ .

- ✓ كفاءات تقنية خاصة بالكفاءات اللازمة للقيام بأنشطة وظيفة مراقبة التسيير، خصصت لها العبارات من 35 إلى 42.
- ✓ كفاءات المهنة وتتعلق بمعرفة استراتيجية المؤسسة، منتجاتها، أسواقها ومنافسيها، خصصت لها العبارات من 43 إلى 47.
- ✓ كفاءات الاستعمال كما سماها "Wilfrid Azan" وخصصت لتحكم مراقبي التسيير في استعمال الإعلام الآلي في عملهم، خصصت لها العبارات من 48 إلى 51.
- ✓ كفاءات سلوكية، تعامل وتواصل مراقبي التسيير في مجال عملهم. وبذلهم الجهد الكافي للقيام بعملهم والاقناع بنتائجه، وخصصت لها العبارات من 52 إلى 59.

وأخيرا بالنسبة لمحور تنظيم الوظيفة فقد تم اعداده بناء على ما تم التطرق له في الجانب النظري (المبحث الثاني من الفصل الثالث) بالإضافة إلى نموذج التقييم الوظيفي، وقسم إلى قسمين هما:

- ✓ تكلفة الوظيفة وخصصت لها العبارات 61 و 62.
- ✓ تسيير الوظيفة خصص لها العبارات من 63 إلى 69.

ثانيا : أدوات تحليل بيانات الدراسة: بما أن استبيان الدراسة مكون من جزأين حيث يهدف الجزء الأول للوقوف على واقع أنشطة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة، أما الجزء الثاني فيهدف إلى تقييم أداء هذه الوظيفة ومدى وجود فروقات جوهرية في هذا الأداء بين المؤسسات المدروسة تعزى إلى المواصفات العامة للمؤسسات، ونظرا لاختلاف الهدف من كل جزء تختلف أدوات التحليل المستخدمة فيه للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منه، و باستخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي الجاهزة للعلوم الاجتماعية "SPSS" استعملنا بالنسبة للجزء الأول التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والرسوم البيانية.

أما بالنسبة للجزء الثاني فبعد اختبار ثبات أداة الدراسة عن طريق معامل ألفاكرونباخ والاتساق الداخلي والصدق البنائي عن طريق معامل الارتباط بين العبارات ومتوسطها استعملنا:

- ✓ المتوسطات الحسابية، الانحراف المعياري؛

- ✓ مجموع النقاط لكل عبارة [*] والنسب المئوية؛
- ✓ Anova لتحليل الفروقات في أداء وظيفة مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تبعا لعدة عوامل، بالإضافة إلى أن النموذج المستخدم له مؤشراته ومقاييسه الخاصة به والتي تكلمنا عنها في المبحث الثاني من الفصل الرابع.

ثالثا: مواصفات عينة الدراسة

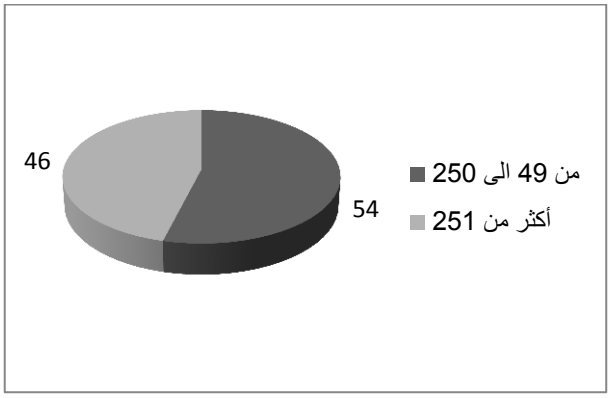
تتكون عينة الدراسة من خمسين مؤسسة، حيث تنوعت من حيث أنشطتها، حجمها وشكلها القانوني وموقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي بهذه المؤسسات، لذلك سنتطرق لتوزيع عينة الدراسة[†] حسب هذه العناصر فيما يلي:

1. **التوزيع حسب الحجم**: اقتصرنا في تحديد الحجم على عدد العمال، حيث أن 54% من مؤسسات العينة يبلغ عدد عمالها من 50 إلى 250 عامل وهي مؤسسات متوسطة الحجم[‡]، في حين 46% من العينة تمثل مؤسسات كبيرة الحجم ويبلغ عدد عمالها أكثر من 250عامل، كما يوضحه الجدول والشكل المواليين.

الجدول رقم(12): توزيع العينة حسب حجم المؤسسات

عدد العمال	التكرار	النسبة %
من 50 إلى250	27	54
أكثر من 251	23	46
المجموع	50	100

الشكل رقم(22): توزيع العينة حسب حجم المؤسسات



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

تبعا لـ: محفوظ جودة، أساليب البحث العلمي في ميدان العلوم الادارية، زهران للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص:37. فيما يخص تصميم أدوات القياس لإجراءات عمل مقياس ليكرت أكد أنه « **تعطى درجات أو نقاط من "1" إلى "5" لكل عبارة من العبارات مع الأخذ بعين الاعتبار إختلاف طريقة معاملة العبارات المواتية والعبارات غير المواتية، يمكن جمع درجات العبارات لكل مبحوث ومقارنة المجموع مع الحد الأقصى للدرجات، فإذا كان لدينا مثلا "20" عبارة فإن الحد الأقصى للدرجات يكون 20×5=100، ولو افترضنا أن مجموع درجات أحد المبحوثين كان "80" مثلا، فإن معنى ذلك أن اتجاهاتها أكثر ايجابية نحو موضوع البحث مقارنة مع شخص أخر مجموع درجاته "35"**».

[†]أنظر الملحق رقم 02.

[‡]تم تحديد الحجم تبعا للقانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77 ، المادة 5 .

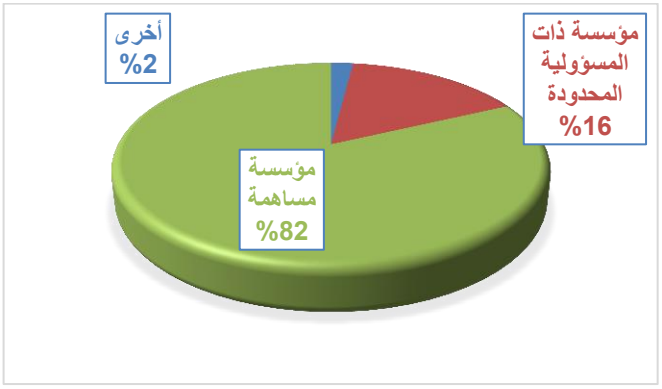
2.التوزيع حسب الشكل القانوني:

نلخص توزيع المؤسسات المدروسة حسب شكلها القانوني في الجدول والشكل الموالين:

الجدول(13): توزيع المؤسسات حسب الشكل القانوني

الشكل القانوني	التكرار	النسبة%
مؤسسات مساهمة	41	82.0
مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة	08	16.0
أخرى	01	2
المجموع	50	100

الشكل رقم(23): توزيع المؤسسات حسب الشكل القانوني



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول والشكل السابقين، نلاحظ أن أغلب مؤسسات الدراسة تأخذ الشكل القانوني شركة ذات أسهم (SPA)بنسبة82.0% من عينة الدراسة، تليها مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL) بنسبة 16.0%، وأخيرا أخرى بنسبة 2.0%.

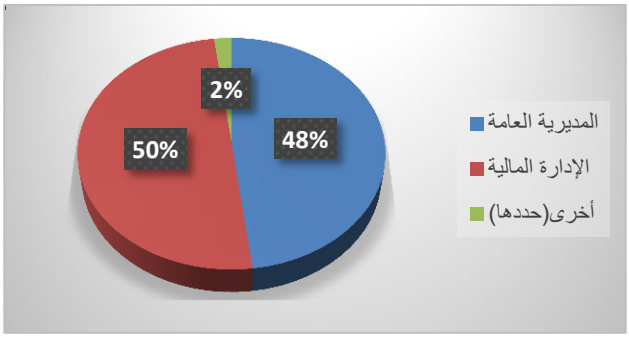
2. التوزيع حسب موقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي:

يوضح الجدول والشكل الموالين توزيع المؤسسات حسب موقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي

الجدول رقم (14): توزيع المؤسسات حسب موقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي.

	التكرار	النسبة%
الادارة المالية	25	50
المديرية العامة	24	48
أخرى	01	2
المجموع	50	100

الشكل رقم (24): توزيع المؤسسات حسب موقع وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن توزيع المؤسسات المدروسة حسب موقع مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي متقارب بين المديرية العامة والادارة المالية بنسب 48% و 50 %على التوالي، ونسبة 2% بالنسبة لأخرى وفي هذه الحالة توجد مديرية خاصة بمراقبة التسيير وتوجد في نفس المستوى مع المديريات الأخرى كالإنتاج، التجارية، المالية.

رابعا: تحليل صدق وثبات أداة الدراسة

بهدف اختبار صدق أداة الدراسة، اعتمدنا على معامل ألفاكرونباخ بالنسبة لاختبار الثبات، ومعامل الارتباط بين عبارات كل محور ومتوسطه بالنسبة لاختبار صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

1. **اختيار ثبات أداة الدراسة:** يوضح الجدول التالي قياس ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان*

الجدول رقم (15): قياس ثبات أداة الدراسة

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
52	0.910

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أن قيمة ألفا كرونباخ بـ: 0.910 وهي قيمة مرتفعة، لذلك فإن الأداة المستعملة في الدراسة لها درجة كبيرة من الثبات وبالتالي فهي صالحة لإجراء الدراسة.

2. **صدق الاتساق الداخلي للأداة:**

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع متوسط عبارات المحور الذي تنتمي إليه، وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات الاستبيان ومتوسط عبارات المحور الذي تنتمي إليه.

* أنظر الملحق رقم 03.

أ. **محور الأنشطة:** نوضح معامل الارتباط لعبارات هذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم(16): معاملات الارتباط بين عبارات كل محور من الأنشطة

العبارات	X18	X19	X20	X21	X22
المتوسط	0.640**	0.826**	0.930 **	0.926 **	0.821**
العبارات	**X23**	**X24**	**X25**	**X26**	**X27**	**X28**
المتوسط	0.796**	0 .838**	0.641**	0.820**	0.788**	0.481**
العبارات	**X29**	**X30**	**X31**	**X32**	**X33**	**X34**
المتوسط	0.823**	0.696**	0.829**	0.838**	0.644**	0.801**

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم(17): معاملات الارتباط بين المحاور ومحور الأنشطة

المحاور	المحاسبة التحليلية	الموازنات	لوحة القيادة
محور الانشطة	0.769**	0.697**	0.671**

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نستنتج من خلال الجدولين السابقين وبالاعتماد على طريقة النجوم* أن معاملات الارتباط بين عبارات محور الأنشطة ومتوسطه كلها ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة=0,01 وبالتالي فهي ذات معنوية عند مستوى الدلالة=0,05 ، ما يعني أن عبارات هذا المحور صادقة في تقييم استعمال المؤسسات المدروسة لأنشطة مراقبة التسيير.

طريقة النجوم تعني: ** ارتباط معنوي عند 1%
*ارتباط معنوي عند 5% فأكثر
لا توجد نجوم ارتباط غير معنوي،

ب. محور الكفاءات: يمثل الجدول التالي معاملات الارتباط لعبارات محور الكفاءات

الجدول رقم (18): معاملات الارتباط بين عبارات كل محور من الكفاءات

العبارات	X35	X36	X37	X38	X39	X40	X41	X42
متوسط	0.582**	0.574**	0.718**	0.664**	0.686**	0.700**	0.707**	0.743**
العبارات	**X43**	**X44**	**X45**	**X46**	**X47**			
متوسط	0.710**	0.454**	0.795**	0.727**	0.644**			
العبارات	**X48**	**X49**	**X50**	**X51**				
متوسط	0.647**	0.775**	0.688**	0.699**				
العبارات	**X52**	**X53**	**X54**	**X55**	**X56**	**X57**	**X58**	**X59**
متوسط	0.582**	0.746**	0.763**	0.643**	0.745**	0.637**	0.687**	0.607**

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم(19): معاملات ارتباط محاور كفاءات مراقبي التسيير

المحاور	الكفاءات التقنية	كفاءات الاستعمال	الكفاءات المهنية	الكفاءات البشرية
متوسط الكفاءات	0.790**	0.706**	0.713**	0.797**

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدولين السابقين أن معاملات الارتباط بين عبارات محور الكفاءات ومتوسطها كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة=0.05، ما يعني أن عبارات هذا المحور صادقة في تقييم كفاءات مراقبي التسيير في المؤسسات المدروسة.

ج. محور التنظيم:

نلخص معاملات الارتباط لعبارات هذا المحور ومتوسطه في الجدول التالي:

الجدول رقم(20): معاملات الارتباط لعبارات تنظيم الوظيفة

العبارات	X61	X62
متوسط	0.867**	0.902**

العبارات	X63	X64	X65	X66	X67	X68	X69
متوسط	0.666**	0.529**	0.657**	0.524**	0.512**	0.614**	0.445**

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم(21): معاملات الارتباط محور تنظيم الوظيفة

العبارات	تكلفة الوظيفة	تسيير الوظيفة
متوسط المحور	0.748	0.445

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح لنا من خلال الجدولين السابقين وبالاعتماد على طريقة النجوم، أن معاملات الارتباط بين عبارات محور تنظيم الوظيفة ومتوسط المحور كلها ذات معنوية إحصائية عند مستوى الدلالة=0.01 وبالتالي فهي ذات معنوية إحصائية عند مستوى الدلالة=0.05، هذا ما يمكننا من الحكم على أن عبارات هذا المحور صادقة في تقييم تنظيم وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة من حيث تكلفتها وتسييرها.

3. الصدق البنائي لمحاور الاستبيان:

الصدق البنائي هو مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبيان مع متوسط كل عبارات الاستبيان (متوسط المحاور)، من خلال حساب معامل الارتباط بين كل محور ومتوسط المحاور، يوضح الجدول التالي معاملات الارتباط لمحاور الاستبيان ومتوسط المحاور (أداء الوظيفة).

الجدول رقم(22): معاملات الارتباط لمحاور الاستبيان ومتوسطها

المحاور	أنشطة الوظيفة	كفاءات الوظيفة	تنظيم الوظيفة
متوسط المحاور (أداء الوظيفة)	0.845**	0.859**	0.778**

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معاملات الارتباط بين محاور النموذج (الأنشطة، الكفاءات، التنظيم) ومتوسط المحاور (أداء وظيفة مراقبة التسيير) ذات معنوية إحصائية عند مستوى الدلالة=0.01، وبالتالي فان محاور الاستبيان صادقة في تحقيق الهدف من إعدادها والمتمثل في تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة.

المبحث الثاني: واقع أنشطة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة

بغرض التعرف على واقع أنشطة وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات التي شملتها الدراسة، خصصنا لهذا الغرض الجزء الأول من الاستبيان، وهذا لكون وجود هذه الأنشطة يعد كدليل على وجود مراقبة التسيير بالمؤسسة، وإن لم تخصص لها وظيفة محددة.

المطلب الأول: واقع تحليل التكاليف في المؤسسات المدروسة

نهدف من إدراج هذا المطلب إلى الوقوف على واقع ممارسات المحاسبة التحليلية في المؤسسات المدروسة وأهم استعمالاتها.

أولا: واقع المحاسبة التحليلية

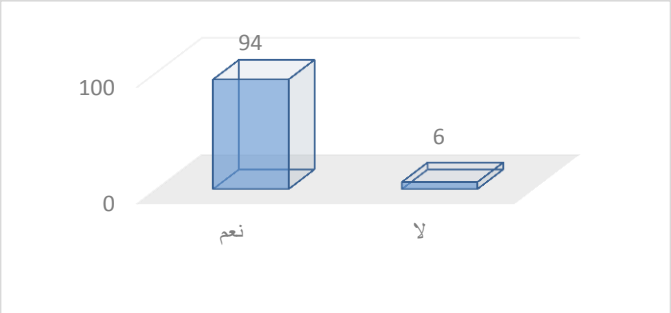
نتطرق في هذا العنصر إلى مدى استعمال المؤسسات للمحاسبة التحليلية والطريقة المستعملة في تحديد التكاليف بالإضافة إلى موقع قسم المحاسبة التحليلية في الهيكل التنظيمي.

1. **استعمال المحاسبة التحليلية:** نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (23): استعمال المحاسبة التحليلية

استعمال المحاسبة التحليلية	التكرارات	النسبة %
نعم	47	94.0
لا	03	6.0
المجموع	50	100

الشكل رقم(25): التمثيل البياني لاستعمال المحاسبة التحليلية



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

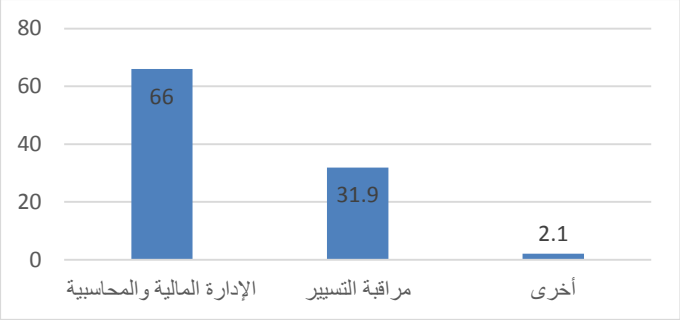
نلاحظ أن أغلب المؤسسات بنسبة 94.0% من العينة تستعمل المحاسبة التحليلية، أما ما نسبته 6.0% من العينة فهي لا تستعملها، والملاحظ حول المؤسسات التي لا تستعمل المحاسبة التحليلية فهي تمثل المديرية العامة بالنسبة للمؤسسة، حيث تعتبر هذه الأخيرة أن المحاسبة التحليلية من مهام الفروع، ولا تقوم بأي متابعة ومراقبة للتكاليف.

2. موقع قسم المحاسبة التحليلية في الهيكل التنظيمي:

الجدول رقم(24): موقع قسم المحاسبة التحليلية

	التكرار	النسبة%
الادارة المالية والمحاسبية	31	66.0
مراقبة التسيير	15	31.9
أخرى	01	2.1
المجموع	47	100

الشكل رقم(26): التوزيع البياني حسب موقع قسم المحاسبة التحليلية



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

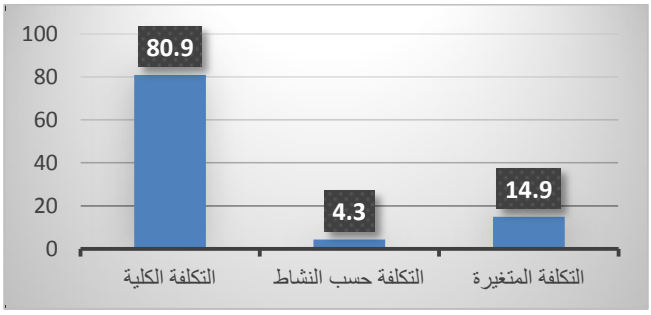
نلاحظ أنه من بين المؤسسات التي تستعمل المحاسبة التحليلية 31 مؤسسة بنسبة 66.0% منها تلحقها بالإدارة المالية، في حين 31.9% تلحقها بمراقبة التسيير و2.1%بجهة أخرى.

3. طريقة تحليل التكاليف المستعملة:

الجدول رقم (25): طريقة تحليل التكاليف المستعملة

	التكرار	النسبة%
التكلفة الكلية	38	80.9
التكلفة حسب النشاط	02	4.3
التكلفة المتغيرة	07	14.9
المجموع	47	100

الشكل رقم(27): طريقة تحليل التكاليف المستعملة



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن معظم المؤسسات تستعمل طريقة التكلفة الكلية بنسبة 80.9% من المؤسسات التي تستعمل المحاسبة التحليلية تليها طريقة التكلفة المتغيرة بنسبة 14.9 %ثم التكلفة حسب النشاط بنسبة 4.3%، ما يلاحظ على طريقة تحديد التكاليف المستعملة أن جل المؤسسات لم تقم بتحديث طريقة تحديد التكلفة وبقيت في الطريقة التقليدية وهي التكلفة الكلية.

ثانيا: التكلفة المعيارية وتحديد الانحرافات

يتوقف استعمال التكاليف في مراقبة التسيير على استعمال التكلفة المعيارية، حيث تعتبر هذه الأخيرة كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية، لذلك سنتناول في هذا العنصر أساس تحديدها، استعمالات التكاليف، وفترة تحديد الانحرافات بينهما.

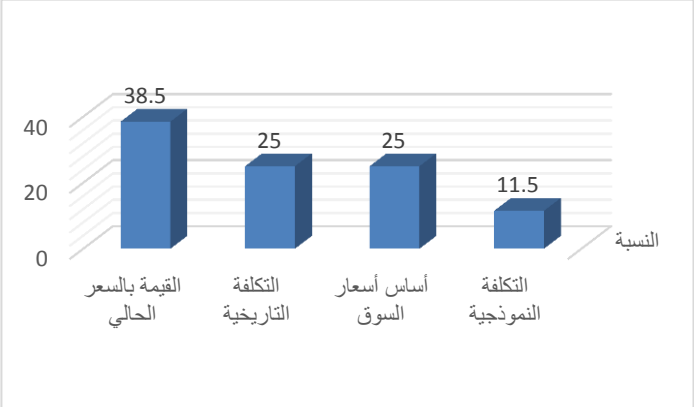
1. أساس تحديد التكلفة المعيارية:

تتعدد أسس تحديد التكلفة المعيارية من الاعتماد على أسعار السوق إلى التكلفة النموذجية، التاريخية والتكلفة المقيمة بالسعر الحالي، حيث يمكن أن تعتمد المؤسسة على أكثر من أساس، نلخص مدى اعتماد المؤسسات المدروسة على الأسس السابقة الذكر في الجدول التالي:

الجدول رقم(26): أساس تحديد التكلفة المعيارية

	التكرار	النسبة%
المقيمة بالسعر الحالي	20	38.5
التكلفة التاريخية	13	25
أساس أسعار السوق	13	25
التكلفة النموذجية	06	11.5
المجموع	52	100

الشكل رقم (28): أساس تحديد التكلفة المعيارية



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن 38.5% من المؤسسات المدروسة تحدد التكلفة المعيارية على أساس التكلفة المقيمة بالسعر الحالي، أما 25%، 25 %و 11.5%فتحددها على أساس التكلفة التاريخية، على أساس أسعار السوق والتكلفة النموذجية على التوالي.

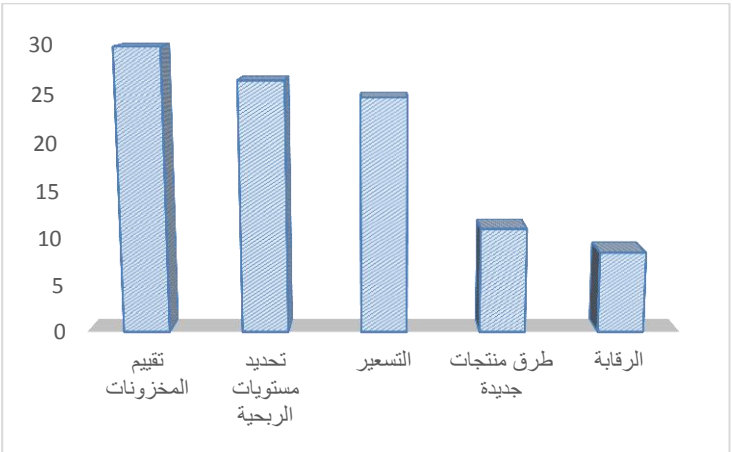
2. استعمالات التكاليف:

تتعدد استعمالات التكاليف في المؤسسة، من استعمالها في تحديد مستويات الربحية، طرح منتجات جديدة، التسعير، تقييم المخزونات والرقابة على التكاليف، نلخص أهم استعمالات التكاليف في المؤسسات المدروسة في الجدول التالي:

الجدول رقم(27): استعمالات التكاليف

	التكرار	النسبة%
تقييم المخزونات	35	29.7
تحديد مستويات الربحية	31	26.3
التسعير	29	24.6
طرح منتجات جديدة	11	13
الرقابة	10	8.5
المجموع	118	100

الشكل رقم (29): استعمالات التكاليف



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

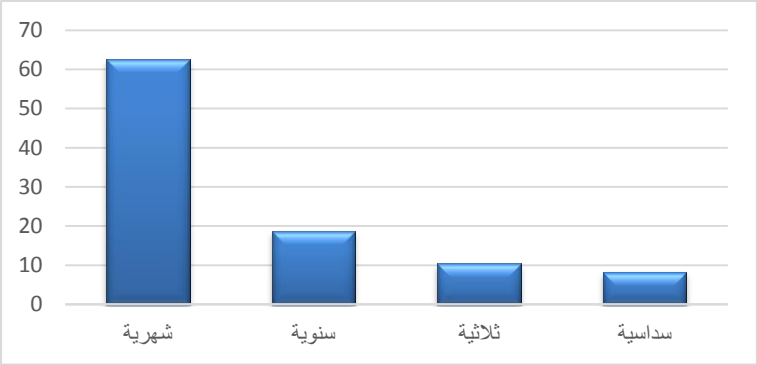
تتمثل أهم استعمالات التكاليف في المؤسسات المدروسة في التسعير، تحديد مستويات الربحية، تقييم المخزونات، وطرح منتجات جديدة، بنسب29.7 %، 26.3%، 24.6%، 11% على التوالي، بينما ما نسبته 8.5% فقط من المؤسسات تستعملها لأغراض الرقابة وهي نسبة ضعيفة، وتعكس عدم اعتماد المؤسسات على مراقبة التكاليف للتحكم في التسيير، وهو ما لاحظناه خلال بعض المقابلات التي أجريت خلال توزيع الاستبيان، في بعض المؤسسات المدروسة مع مسؤولي الأقسام المكلفة بالمحاسبة التحليلية.

3. **فترة تحديد انحرافات التكاليف:** نلخص الفترة المعتمدة من المؤسسات المدروسة لتحليل الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية في الجدول التالي:

الجدول رقم (28): فترة تحديد الانحرافات بين التكاليف المعيارية والحقيقية

	التكرار	النسبة%
شهرية	30	62.5
سنوية	09	18.8
ثلاثية	05	10.4
سداسية	04	8.3
المجموع	48	100

الشكل رقم (30): فترة تحديد الانحرافات بين التكاليف المعيارية والحقيقية



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نستنتج من الجدول السابق أن 62.5 %من المؤسسات تقوم بتحديد الانحرافات في التكاليف شهريا، تليها نسبة 18.8% من المؤسسات تعدها سنويا، ثم 10.4% من المؤسسات تعدها ثلاثيا وأخيرا 8.3% من المؤسسات تعدها سداسيا.

تجدر الإشارة إلى أنه ليست كل المؤسسات التي تستعمل التكاليف المعيارية والحقيقية تقوم بتحديد الانحرافات دوريا وتحديد أسبابها، حيث ما تم ملاحظته في الميدان من خلال بعض المقابلات التي أجريت أثناء توزيع

الاستبيان، أن أغلب المؤسسات تهمل استعمال التكاليف كأداة لمراقبة التسيير حتى وإن قامت بتحديد الانحرافات، وهو ما يؤكده السؤال السابق حول استعمالات التكاليف.

المطلب الثاني: واقع الموازنات التقديرية في المؤسسات المدروسة

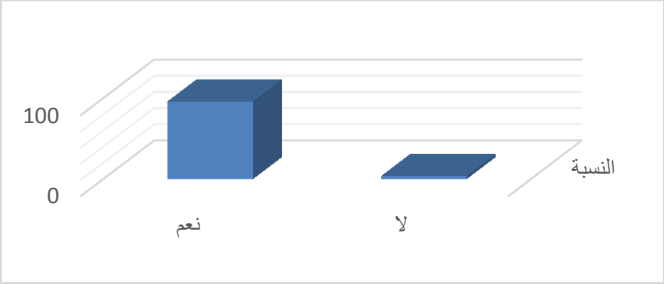
نعرض في هذا المطلب واقع الموازنات التقديرية في عينة الدراسة، من خلال التكرارات والنسب المئوية للأسئلة المتعلقة بهذا الجزء والتمثيل البياني لها.

1. **مدى استعمال الموازنات التقديرية وموقعها في الهيكل التنظيمي**: نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم(29): مدى استعمال الموازنات التقديرية

	التكرار	النسبة%
نعم	48	96
لا	02	4.0
المجموع	50	100

الشكل رقم (31): مدى استعمال الموازنات التقديرية



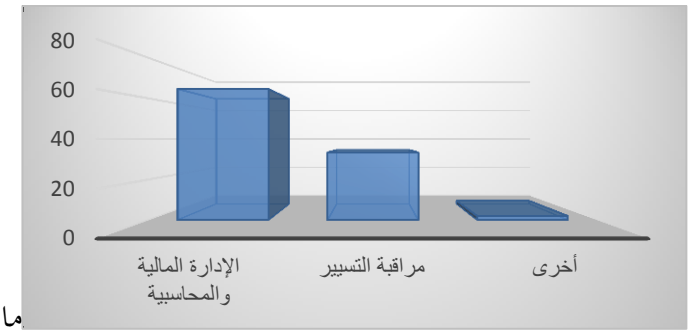
المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن 48 مؤسسة تستعمل الموازنات التقديرية بنسبة 96% من العينة المدروسة، حيث يختلف المكلف بإعدادها في المؤسسات المدروسة، بين الادارة المالية والمحاسبية ومراقبة التسيير، هذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (30): موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي

	التكرار	النسبة%
الادارة المالية والمحاسبية	31	64.58
مراقبة التسيير	16	33.33
أخرى	01	2.08
المجموع	48	100

الشكل رقم (32): موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي



ما

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

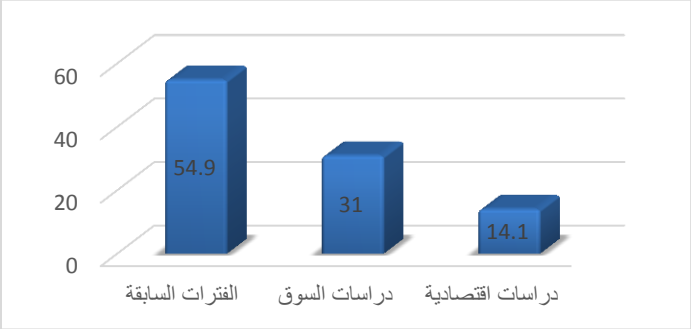
يلاحظ من الجدول السابق أن ما نسبته% 64.58من المؤسسات التي تستخدم الموازنات التقديرية تلحق المصلحة المكلفة بها بالإدارة المالية والمحاسبية، أما 33.33% منها تلحقها بمراقبة التسيير، و2.08% تلحقها بمصالح أخرى وفي هذه الحالة تتمثل في مديرية التخطيط الاستراتيجي.

2. **أسس اعداد تقديرات الموازنات ومشاركة المسؤولين في ذلك:** نلخص أسس اعداد تقديرات الموازنات في الجدول التالي:

الجدول رقم (31): أسس اعداد تقديرات الموازنات

	التكرار	النسبة%
الفترات السابقة	39	54.9
دراسات السوق	22	31
دراسات اقتصادية	10	14.1
المجموع	71	100

الشكل رقم (33): أسس اعداد تقديرات الموازنات

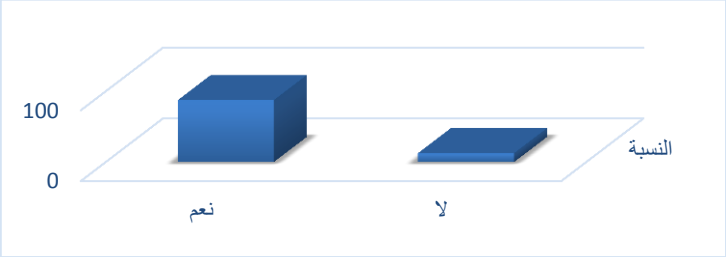


المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول السابق أن54.9% من المؤسسات التي تستعمل الموازنات تعتمد على الفترات السابقة في إعداد التقديرات، تليها31% و14.1% لدراسات السوق والدراسات الاقتصادية على التوالي، حيث هناك بعض المؤسسات تعتمد على أكثر من أساس لإعداد التقديرات، أما بالنسبة لمشاركة المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها، أن 87.5% من المؤسسات المدروسة تشرك المسؤولين في إعداد الموازنة وهذا ما يشكل تحفيز لهم على تنفيذها بينما 12.5% منها لا تشرك المسؤولين في الاعداد، ومنه تكون تقديرات الموازنة مفروضة من المديرية العامة وعلى المسؤولين تنفيذها فقط، هذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(32): مشاركة المسؤولين في إعداد الموازنة **الشكل رقم (34) : مشاركة المسؤولين في إعداد الموازنة**

	التكرار	النسبة%
نعم	42	87.5
لا	06	12.5
المجموع	48	100



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

ثالثا: مراقبة الموازنات التقديرية

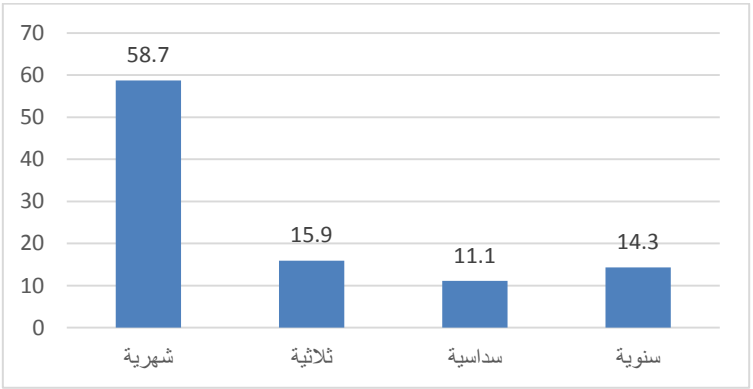
تعد الموازنات التقديرية كإحدى الأدوات الهامة لمراقبة التسيير، وتقوم مراقبة الموازنات على تحديد الانحرافات بين النشاط الفعلي والنشاط المقدر في الموازنة التقديرية وتحليل هذه الانحرافات لمعرفة أسبابها وتصحيحها، هذا ما نتناوله في هذا العنصر.

1. تحديد الانحرافات:

يلخص الجدول التالي الفترة المخصصة لتحديد الانحرافات في تنفيذ برنامج الموازنة.

الجدول رقم (33): فترة تحديد انحرافات الموازنة **الشكل رقم (35): فترة تحديد انحرافات الموازنة**

	التكرار	النسبة%
شهرية	37	58.7
ثلاثية	10	15.9
سداسية	07	11.1
سنوية	09	14.3
المجموع	63	100



يبين الجدول السابق أن58.7% من المؤسسات التي تستعمل الموازنة تقوم بتحديد الانحرافات شهريا وهو ما يعد نقطة ايجابية حيث يتم اكتشاف الانحرافات قبل تراكمها، وما نسبته15.9%، 14.3 % و11.1%بالنسبة للفترة ثلاثية، سنوية والسداسية على التوالي، وهناك بعض المؤسسات تعتمد أكثر من فترة لتحديد الانحرافات.

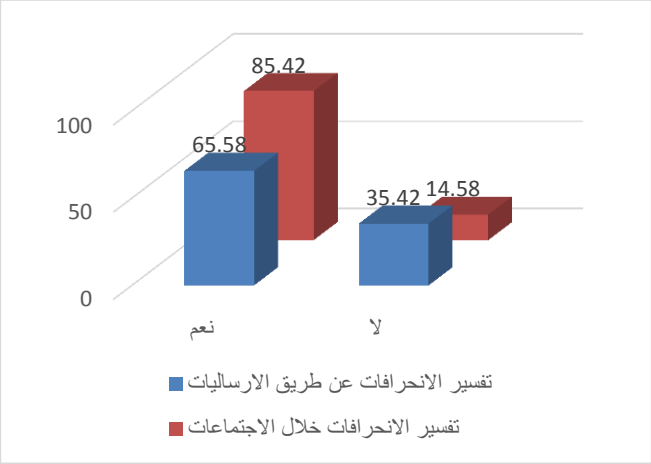
2. تحليل الانحرافات وتفسيرها:

نوضح في الجدول الموالي الأساليب المعتمدة من طرف المؤسسات في طلب تفسير الانحرافات من المسؤول عنها والبحث عن أسبابها بغرض اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة.

الجدول رقم(34): الأساليب المعتمدة في تفسير الانحرافات

	تفسير الانحرافات عن طريق الارساليات		تفسير الانحرافات خلال الاجتماعات	
	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%
نعم	31	65.58	41	85.42
لا	17	35.42	07	14.58
المجموع	48	100	48	100

الشكل رقم (36): الأساليب المعتمدة في تفسير الانحرافات



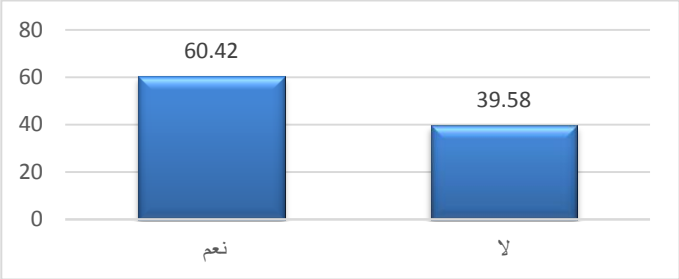
المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن أغلب المؤسسات تعتمد على الأسلوبين في طلب التفسيرات حول الانحرافات في تنفيذ الموازنات بنسبة 65.58%و 85.42% للتفسير عن طريق الإرساليات والتفسير خلال الاجتماعات على التوالي، كما أن أغلب المؤسسات تطلب التفسيرات حول الانحرافات خلال الاجتماعات الدورية حيث يتميز هذا الأسلوب بكونه غير رسمي أكثر والمسؤول عن الانحرافات غير مجبر على تقديم التفسيرات مقارنة بالأسلوب الأول الذي يعد رسمي ويدفع المسؤولين إلى العمل على تفادي هذه الانحرافات قدر الامكان ولا يترك مجال للمسؤول عن الانحرافات للتهرب من تقديم التفسيرات، إلا أن ما نسبته 60.42 % فقط من المؤسسات تتخذ إجراءات تصحيحية، وهو ما يكرر الانحرافات للفترات المقبلة ويمكن حتى ارتفاعها وبالتالي يقلل من فعالية مراقبة الموازنات، هذا ما نوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم (35): توزيع المؤسسات حسب القيام بالإجراءات التصحيحية

	تكرار	النسبة%
نعم	29	60.42
لا	19	39.58
المجموع	48	100

الشكل رقم (37): توزيع المؤسسات حسب القيام بالإجراءات التصحيحية



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

المطلب الثالث: واقع لوحة القيادة في المؤسسات المدروسة

نلخص واقع لوحة القيادة في المؤسسات المدروسة من خلال مدى استعمالها ومؤشراتها، فترة إعدادها والمكلف بها ، وهذا بالاعتماد على العبارات من 13 إلى العبارة 17 من الجزء الأول من الاستبيان باستعمال التكرارات والنسب المئوية.

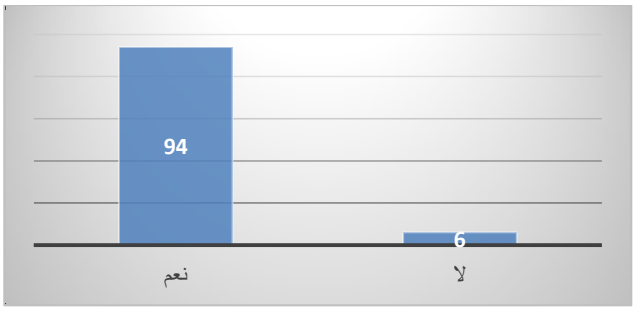
أولا: استعمال لوحة القيادة ومؤشراتها

نلخص مدى استعمال لوحة القيادة في المؤسسات المدروسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (36): مدى استعمال لوحة القيادة

	تكرار	النسبة%
نعم	47	94.0
لا	03	6.0
المجموع	50	100

الشكل رقم (38): مدى استعمال لوحة القيادة



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يتضح لنا أن94.0 % من المؤسسات التي شملتها الدراسة تستعمل لوحة القيادة، تضم هذه الأخيرة مؤشرات تمثلت في:

- ✓ رقم الأعمال؛
- ✓ القيمة المضافة؛
- ✓ الخزينة؛
- ✓ الديون والحقوق؛
- ✓ الربحية؛
- ✓ الانتاج والاستهلاك؛
- – المردودية؛
- – المبيعات؛
- – الاحتياج في رأس المال العامل؛
- – المنتوج الأكثر مبيعا؛
- – المنتوج الأقل مبيعا.

ما يلاحظ حول مؤشرات لوحة القيادة في المؤسسات المدروسة أنها اقتصرت على مؤشرات محاسبية لمتابعة النشاط (القيمة المضافة، رقم الأعمال)، وافتقرت للتعبير عن أهداف المؤسسة كنسبة هامش الربح المحقق، الحصة السوقية.

ثانيا: المكلف بإعداد لوحة القيادة وفترة اعدادها

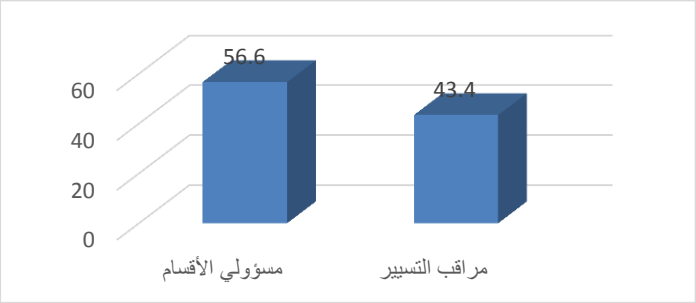
1. المكلف بإعداد لوحة القيادة:

غالبا ما يكلف كل قسم بإعداد لوحة قيادة خاصة به نظرا لمعرفته وإلمامه بنشاط القسم، نلخص توزيع مفردات العينة حسب المكلف بإعداد لوحة القيادة في الجدول التالي:

الجدول رقم (37): توزيع مفردات العينة حسب المكلف بإعداد لوحة القيادة

	تكرار	النسبة%
مسؤولي الأقسام	30	56.6
مراقب التسيير	23	43.4
المجموع	53	100

الشكل رقم (39): توزيع مفردات العينة حسب المكلف بإعداد لوحة القيادة



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن ما نسبته56.6 % من المؤسسات توكل مهمة إعداد لوحة القيادة لمسؤولي الأقسام، وهذا راجع إلى أن مؤشراتها تشمل مختلف أقسام المؤسسة وبالتالي فمسؤولي الأقسام الأنسب لإعدادها نظرا لإلمامهم بنشاط الأقسام، ثم يليها مراقبي التسيير بنسبة 23 %، كما نشير كذلك إلى أن المجموع يقدر بـ 53 ويفوق عدد المؤسسات التي تستعمل لوحة القيادة وهذا راجع إلى أن هناك عدد من المؤسسات يرجع فيها إعداد لوحة القيادة إلى

مسؤولي الأقسام ومراقبي التسيير، مع العلم أن جل المؤسسات توكل لمراقب التسيير مهمة تجميع لوحة القيادة لمختلف الأقسام لإرسالها للإدارة العليا.

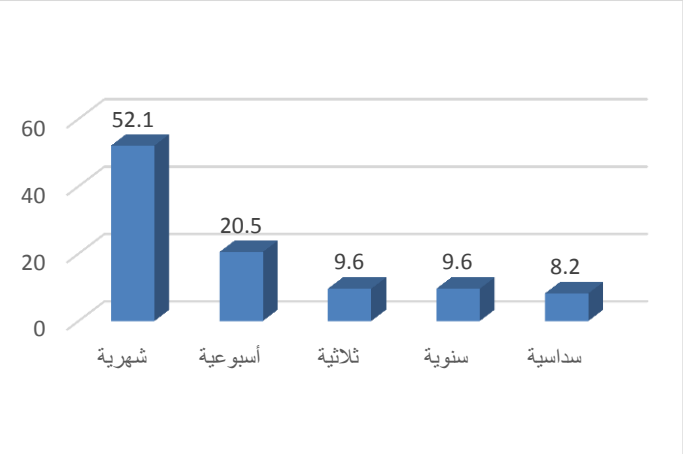
2. فترة إعدادها وتفسير الانحرافات:

تتوزع مفردات عينة الدراسة حسب فترة إعداد لوحة القيادة في الجدول التالي:

الجدول رقم (38): فترة إعداد لوحة القيادة

	التكرار	النسبة%
شهرية	38	52.1
أسبوعية	15	20.5
ثلاثية	07	9.6
سنوية	07	9.6
سداسية	06	8.2
المجموع	73	100

الشكل رقم(40): فترة إعداد لوحة القيادة



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول أن أغلب المؤسسات بنسبة 52.1% تعد لوحة القيادة شهريا، حيث تعد قبل اليوم العاشر من الشهر الموالي، ثم تليها الأعداد الأسبوعي، الثلاثي، السنوي والسداسي بنسب 20.5 %، 9.6 %، 9.6 % و8.2 % على التوالي، تجدر الإشارة إلى أن أغلب المؤسسات تعتمد أكثر من فترة لإعداد لوحة القيادة، ومن خلال المقابلات التي أجريت أثناء عملية توزيع الاستبيان أن أغلب الحالات لا تعطي أهمية لتفسير وتبرير هذه الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية.

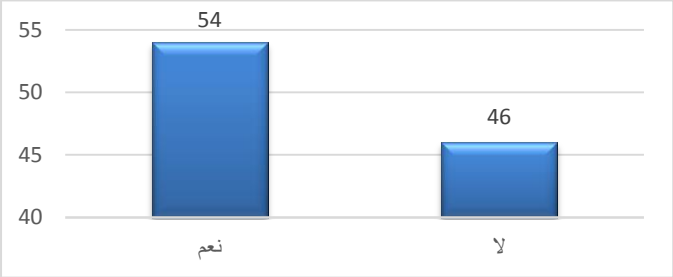
3. الاعتماد على لوحة القيادة في اتخاذ القرار:

نلخص مدى اعتماد مفردات العينة على معلومات لوحة القيادة في اتخاذ القرار في الجدول التالي:

الجدول رقم (39): مدى الاعتماد على لوحة القيادة في اتخاذ القرار

	التكرار	النسبة%
نعم	27	54
لا	23	46
المجموع	50	100

الشكل رقم (41): مدى الاعتماد على لوحة القيادة في اتخاذ القرار



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن 54% فقط من المؤسسات تستعمل معلومات لوحة القيادة في اتخاذ القرار مقابل 46% لا تستعملها، وهذا ما يظهر اهمال هذه الأداة في تهيئة وتحضير القرارات.

من خلال ما سبق نستنتج أنه رغم أن جل المؤسسات تستخدم الأدوات الثلاث في عدة مجالات، إلا أن استعمالها في مراقبة التسيير غير فعال، حيث لاحظنا أن أغلب المؤسسات المدروسة تكتفي بتحديد نسبة الانحراف فقط دون البحث عن أسبابه والعمل على تصحيحها، في حين تعد هذه الأخيرة من أهم إجراءات مراقبة التسيير، هذا ما جعلها تشكل _ في هذه المؤسسات_ مجرد تفتيش أو متابعة للنشاط دون العمل على التحكم فيه من خلال تهيئة القرار المناسب لتفادي تكرار هذه الانحرافات.

المبحث الثالث: الدراسة الاحصائية الوصفية لفقرات الاستبيان

يحتوي هذا المبحث على وصف لفقرات الاستبيان بواسطة المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية لأنشطة الوظيفة، كفاءاتها وتنظيمها، للتعرف على اتجاه ومدى انسجام إجابات مفردات العينة على محاور الجزء الثاني من الاستبيان[*].

المطلب الأول: وصف محور الأنشطة

تضم الأنشطة كل من المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة، مع العلم أننا ركزنا على استعمال هذه الأدوات ومدى أهميتها في عمل مراقبة التسيير من خلال تحليل وتفسير الانحرافات، حيث سنقوم في هذا المطلب بتحديد اتجاه[†] اجابات مفردات العينة وتجانسها فيما يخص أنشطة وظيفة مراقبة التسيير.

أولا: المحاسبة التحليلية

لمعرفة واقع استعمال وأهمية المحاسبة التحليلية في عمل مراقبة التسيير، خصصنا العبارات من 18 إلى العبارة 22 من الجزء الثاني من الاستبيان، نوضح ذلك في الجدول التالي:

[*] أنظر الملحق رقم 04.

[†] تحدد اتجاهات مفردات العينة بالنسبة لمحور الأنشطة من خلال الجدول التالي: حيث أن طول الفئة=2/3 = 0.66

الفئة	أنشطة الاتجاه
0 _ 0.66	لا أستعملها
0.67 _ 1.33	أستعملها وهي غير مهمة
1.34 _ 2	أستعملها وهي مهمة

الجدول رقم (40): اتجاه اجابات المؤسسات المدروسة حول استعمال وأهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير

رقم العبارة	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
18	تستعمل المحاسبة التحليلية	1.40	0.782
19	تستخدم التكلفة المعيارية	1.32	0.844
20	يتم تحليل الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية	0.94	0.913
21	تطلب الادارة تفسير حول هذه الانحرافات	0.88	0.895
22	في حالة وجود انحرافات، يتم اتخاذ اجراءات تصحيحية	0.62	0.901
	المحاسبة التحليلية	1.03	0.723

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أن اتجاه المؤسسات نحو فقرات المحاسبة التحليلية جاء مقارب الوسط النظري وهو (1)، حيث المتوسط الحسابي لإجمالي الفقرات يساوي 1.03 و هذا يدل على أن اتجاه اجابات مفردات العينة نحو استعمال المحاسبة التحليلية لكنها غير مهمة في مراقبة التسيير، ويلاحظ أقل قيمة للوسط الحسابي سجلت في العبارتين 22 المتعلقة باتخاذ الاجراءات التصحيحية و 21 المتعلقة بطلب تفسيرات حول الانحرافات، ما يدل على أن المحاسبة التحليلية قليلة الاستعمال في مراقبة التسيير، أما بالنسبة للانحراف المعياري يساوي 0.723 مما يدل على أن الاجابات حول هذا المحور منسجمة، وتتفق حول استعمال المحاسبة التحليلية مع عدم أهميتها في مراقبة التسيير وهذا ما وقفنا عليه في بعض المقابلات التي أجريناها.

ثانيا: الموازنات التقديرية

نلخص أهم الاحصاءات الوصفية الخاصة بالموازنات التقديرية التي خصصت لها العبارات من العبارة 23 إلى العبارة 28 في الجدول التالي:

الجدول رقم (41): اتجاه المؤسسات المدروسة حول استعمال وأهمية الموازنات التقديرية

رقم العبارة	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
23	تستخدم الموازنات	1.82	0.560
24	يتم تحديد الانحرافات بين الانجازات و الموازنات	1.76	0.625
25	يتم اتخاذ قرارات تصحيحية	1.08	0.944
26	يتم طلب تفسيرات من المسؤول عن الانحرافات عن طريق ارساليات واجب الاجابة عنها	1.54	0.813
27	يتم طلب تفسيرات من المسؤول عن الانحرافات من خلال الاجتماعات الدورية	1.62	0.753
28	هناك اجراءات عقابية أو تحفيزية واضحة تتخذ ضد المسؤولين عن الانحرافات	0.62	0.855
	الموازنات التقديرية	1.406	0.541

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات محور الموازنات 1.406 ما يدل على أن اتجاه اجابات مفردات العينة يتجه نحو استعمالها وهي مهمة كنشاط لمراقبة التسيير، يبين الجدول كذلك أن العبارات الأقل وسط حسابي هي العبارة 28 المتعلقة باتخاذ اجراءات عقابية ضد المسؤولين عن الانحرافات وهي غير مستعملة والعبارة 25 الخاصة باتخاذ الاجراءات التصحيحية والتي تستعمل لكنها غير مهمة، وبانحراف معياري0,541 مما يدل على أن هذا المحور أكثر تجانسا من المحور السابق، حيث لاحظنا إعطاء أهمية للموازنات التقديرية في عمل مراقبة التسيير مقارنة بتحليل التكاليف.

ثالثا: لوحة القيادة

يلخص الجدول التالي أهم الاحصاءات الوصفية الخاصة بالعبارات من 29 إلى العبارة 34 المتعلقة بمحور لوحة القيادة.

الجدول رقم (42): الاحصاءات الوصفية المتعلقة بمحور لوحة القيادة

رقم العبارة	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
29	تستخدم المؤسسة لوحة القيادة	1.82	0.523
30	هي مستخدمة في كل أقسام المؤسسة وفروعها	1.42	0.835
31	ترسل لوحة القيادة إلى الادارة العليا (المدير العام أو مجلس الادارة)	1.80	0.571
32	تصر المديرية العامة على الحصول على لوحة القيادة كاملة وفي الوقت المحدد	1.70	0.614
33	تطلب المديرية العامة تفسيرات عن الانحرافات المسجلة من المسؤولين عنها	1.30	0.886
34	تستعمل معلومات لوحة القيادة في تنشيط الاجتماعات الدورية للمديرية العامة	1.62	0.697
	لوحة القيادة	1.61	0.521

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمحور الخاص بلوحة القيادة 1.61 ما يعني أن اتجاه اجابات مفردات العينة حول لوحة القيادة يدل على أنها مستعملة ومهمة كنشاط لمراقبة التسيير، كما أن أقل وسط حسابي قدر بـ:1.30 سجل بالنسبة للعبارة 33 والمتعلقة بطلب التفسيرات حول الانحرافات من المسؤول عنها، والذي يعني أنها مستعملة لكنها غير مهمة وهي نفس الملاحظة المسجلة في الأداتين السابقتين، وانحراف معياري 0.521 وهذا ما يدل على تجانس عبارات هذا المحور.

رابعا: محور الأنشطة

نلخص الاحصاءات الوصفية المتعلقة بالأدوات السابقة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (43): الاحصاءات الوصفية الخاصة بأدوات مراقبة التسيير

	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحاسبة التحليلية	1.032	0.723
الموازنة التقديرية	1.406	0.541
لوحة القيادة	1.61	0.521
محور الأنشطة	1.349	0.427

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يتضح لنا أن أعلى الأدوات استعمالا وأهمية وأكثرها تجانسا هي لوحة القيادة بوسط حسابي 1.61 وانحراف معياري 0.521، تليها الموازنات والمحاسبة التحليلية على التوالي، أما بالنسبة لإجمالي الأنشطة فتتجه نحو استعمال وأهمية هذه الأنشطة بوسط حسابي 1,349 وتتميز بالتجانس بانحراف معياري 0.427.نشير إلى أن الملاحظة نفسها مسجلة بالنسبة للأنشطة الثلاثة وهي:

- ✓ عدم تحديد أسباب الانحرافات و المسؤولين عنها، وبالتالي عدم اتخاذ إجراءات عقابية وتحفيزية ضدهم؛
- ✓ عدم اتخاذ الاجراءات التصحيحية لتفادي تكرار نفس الانحرافات.

المطلب الثاني: وصف محور الكفاءات

سنعرض في هذا المطلب الاحصاءات الوصفية المتعلقة بمحوري كفاءات مراقبي التسيير وتنظيم هذه الوظيفة، لمعرفة واقعها في المؤسسات المدروسة، وهذا باستعمال الوسط الحسابي، الانحراف المعياري.

أولا: وصف محور الكفاءات

تنقسم كفاءات المراقبين إلى أربعة أقسام هي كفاءات تقنية، كفاءات الاستعمال، كفاءات مهنية، وأخيرا الكفاءات البشرية، ضمن هذا المطلب سنتطرق لوصف المتغيرات المكونة لكل محور من الكفاءات لمعرفة اتجاه* ومدى تجانس عبارات هذا المحور في المؤسسات المدروسة.

1. **وصف متغيرات الكفاءات التقنية:** تتمثل الكفاءات التقنية في مدى تحكم مراقبي التسيير في أنشطة الوظيفة والمتمثلة في تحليل التكاليف، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة، حيث خصصنا لها العبارات من 35 إلى العبارة 42 نلخص المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارات والمحور في الجدول التالي:

الجدول رقم(44): وصف متغيرات الكفاءات التقنية

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
35	حساب مختلف طرق تحديد التكاليف	1.32	0.794
36	مختلف استعمالات التكاليف	1.38	0.753
37	استعمال التكاليف في مراقبة التسيير (تحليل الانحرافات)	1.06	0.890
38	وضع نظام موازنات في المؤسسة	1.54	0.676
39	تحليل مختلف الانحرافات (مراقبة الموازنات)	1.56	0.705
40	مختلف استعمالات الموازنات	1.48	0.735
41	انشاء لوحة القيادة في المؤسسة	1.58	0.702
42	كيفية تحديد مؤشرات لوحة القيادة	1.40	0.782
	متوسط الكفاءات التقنية	1.415	0.507

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

* تحدد اتجاهات مفردات العينة بالنسبة لمحور الكفاءات من خلال الجدول التالي:

الفئة	بالنسبة لمحور الكفاءات
0 _ 0.66	لا أتحكم فيها
0.67 _ 1.33	أتحكم فيها وليست مستقل لتطبيقها
1.34 _ 2	أتحكم فيها جيدا

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن المتوسط الحسابي للكفاءات التقنية يقدر بـ 1.415 مما يدل على أن مراقبي التسيير في العينة يتحكمون جيدا في الكفاءات التقنية، وتراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات هذا المحور بين 1.58 و 1.06 ومثلت الأولى التحكم في إعداد لوحة القيادة العبارة (41)، أما الثانية فمثلت استعمال التكاليف في مراقبة التسيير العبارة (37) وهذا ما لاحظناه خلال توزيعنا للاستبيان وهو إهمال استعمالات التكاليف في مراقبة التسيير واعتمادها أكثر على الموازنات ولوحة القيادة، وأن العبارة 37 هي الأقل تجانسا من بين عبارة المحور بانحراف معياري0.890 و العبارة 38 أكثرها تجانسا بأقل انحراف معياري قدر بـ: 0.676.

2. **وصف متغيرات كفاءات الاستعمال:** تتمثل كفاءات الاستعمال في مدى التحكم في الإعلام الالي لاستخدام مراقبة التسيير، أهم ما تتميز به عبارات هذا المحور نلخصه في الجدول التالي:

الجدول رقم(45): وصف متغيرات كفاءات الاستعمال

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
48	وضع تقارير مراقبة التسيير على الانترنيت	0.36	0.663
49	خلق مستودع بيانات للتسيير datawarehouse	0.64	0.851
50	معالجة المعلومات باستعمال برامج الاعلام الآلي مثل progiciel de gestion intégré ERP ،Exel	0.56	0.787
51	القدرة على تحديد احتياجات التسيير عند استخدام أي برامج للإعلام الآلي	0.88	0.94
	متوسط كفاءات الاستعمال	0.61	0.571

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح لنا من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للعبارات المتعلقة بكفاءات الاستعمال قدر بـ:0.61 هذا ما يؤكد عدم تحكم مراقبي التسيير للعينة المدروسة في الاعلام الآلي لأغراض التسيير، والانحراف المعياري بـ 0.571 مما يدل على تجانس عبارات المحور، حيث تعد العبارة 48 هي الأكثر تجانسا من بين عبارات المحور والعبارة51 أقلها تجانسا.

3. **وصف متغيرات كفاءات المهنة:** تتمثل كفاءات المهنة في تحكم ومعرفة مراقبي التسيير لنشاط واستراتيجية وأهداف المؤسسة، يلخص الجدول التالي أهم مميزات عبارات هذا المحور.

الجدول رقم (46): وصف متغيرات كفاءات المهنة

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
43	المحاور الاستراتيجية للمؤسسة و مؤشرات متابعة تنفيذها	0.96	0.781
44	أسواق منافسي المؤسسة	0.88	0.799
45	المساهمة في تحديد أهداف المؤسسة	1.04	0.781
46	منتجات وأهم بنود تكاليف المؤسسة	1.52	0.735
47	شرح و إيصال استراتيجية المؤسسة لمختلف المسؤولين	0.98	0.820
	متوسط كفاءات المهنة	1.076	0.520

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتبين لنا –من خلال الجدول السابق–أن مراقبي التسيير في المؤسسات المدروسة يتحكمون في كفاءات المهنة لكنهم غير مستقلين لتطبيقها وهذا بناءا على المتوسط الحسابي لهذا المحور المقدر بـ:1.076 ، حيث أن كل عبارات المحور تراوح متوسطها الحسابي بين 0.96 و1.04 ما عدى العبارة (46) التي تتعلق بمنتجات المؤسسة والتي قدر متوسطها الحسابي بـ1.52 ما يعني تحكم مراقبي التسيير فيها جيدا على عكس العبارات السابقة، مع تسجيل انحراف معياري 0.520 لعبارات المحور مما يدل على تجانسها.

4. **وصف متغيرات الكفاءات البشرية:** تتعلق الكفاءات البشرية بطريقة تعامل مراقبي التسيير وعملهم على شرح تقاريرهم والتنسيق بين مختلف المسؤولين، نلخص المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم(47): وصف متغيرات الكفاءات البشرية

رقم العبارات	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
52	شرح وتفسير المصطلحات و الأرقام والمؤشرات الواردة في التقارير التي تقدمها لمختلف المسؤولين	1.68	0.653
53	التنسيق وخلق الحوار بين المديرية ومختلف المسؤولين بالمؤسسة	1.34	0.823
54	تكييف تقارير مراقبة التسيير مع احتياجات المسؤولين	1.30	0.839
55	التأثير من خلال طريقة شرحك لمحتوى التقارير الصادرة على قبولها واستعمالها في اتخاذ القرار في مختلف المستويات	1.36	0.749
56	التواصل مع متخذي القرار في مختلف المستويات لمعرفة احتياجاتهم	1.50	0.763
57	جعل آجال المعلومات الصادرة تتناسب مع أجال اتخاذ القرارات	1.44	0.705
58	المحافظة على تقارير مراقبة التسيير بطريقة مرتبة	1.60	0.728
59	توفير معلومات موثوقة دون الأخذ بعين الاعتبار لآجالها المحددة	0.96	0.903
	متوسط الكفاءات البشرية	1.397	0.522

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يقدر المتوسط الحسابي لعبارات محور الكفاءات البشرية – اعتمادا على الجدول السابق – بـ:1.397 ما يدل على أن مراقبي التسيير في عينة الدراسة يتحكمون جيدا في هذه الكفاءات، حيث تراوح المتوسط الحسابي للعبارات بين أقصى قيمة بـ: 1.68 للعبارة 52 - شرح وتفسير محتوى تقاريرهم لمختلف المسؤولين و هذا خلال الاجتماعات الدورية – وهي أقل انحراف معياري 0.653 مما يدل على أنها أكثر تجانسا من بين عبارات المحور، و 0.96 للعبارة 59والمتمثلة في الاهتمام بموثوقية المعلومات دون الأخذ بعين الاعتبار لآجالها والتي تتجه نحو تحكم مراقبي التسيير فيها وعدم استقلالهم لتطبيقها وهذا لإلزامية اعداد تقارير مراقبة التسيير في وقت محدد – حيث كان في إحدى المؤسسات 10 من الشهر الموالي- لذلك يهتم مراقبو التسيير بتحضير التقارير في الوقت المحدد وإن كانت المعلومات غير دقيقة، وهي أقلها تجانسا بانحراف معياري 0.903.

5. وصف محور الكفاءات ككل: يلخص الجدول التالي الاحصاءات الوصفية لمحور كفاءات مراقبي التسيير .

الجدول رقم (48): وصف واقع كفاءات مراقبي التسيير

المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الكفاءات التقنية	1.415	0.507
كفاءات الاستعمال	0.61	0.571
كفاءات المهنة	1.07	0.520
الكفاءات البشرية	1.397	0.522
الكفاءات	1.124	0.398

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

اعتمادا على الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي لكفاءات مراقبي التسيير في المؤسسات المدروسة يمثل 1.124 ما يدل على أنهم يمتلكون الكفاءات المطلوبة لكنهم غير مستقلين لتطبيقها في عملهم، حيث تراوح المتوسط الحسابي للعبارات بين 1.41 –للكفاءات التقنية – و 0.61 لكفاءات الاستعمال وفي هذا الصدد نشير إلى أن مراقبي التسيير يبررون عدم تحكمهم في كفاءات الاستعمال و المتعلقة بالتحكم في الاعلام الألي لأغراض التسيير بوجود مصلحة خاصة بالإعلام الآلي* و معالجة المعلومات، أما بالنسبة لكفاءات المهنة فيرى مراقبو التسيير – حسب بعض المقابلات التي تخللت عملية توزيع الاستبيان – أن شرح استراتيجية المؤسسة والمساهمة في تحديد أهدافها، متابعة المحاور الاستراتيجية ليست ضمن مهامهم المحددة بإعداد الموازنات ولوحة القيادة فقط، وهذا ما يدل على اقتصار مفهوم الكفاءات لدى هذه الفئة على الكفاءات التقنية واهمال باقي الكفاءات الأخرى، رغم أن في دراسات سابقة اعتبرت الكفاءات البشرية أهم من الكفاءات التقنية، على اعتبار أن هذه الأخيرة يمكن للفرد اكتسابها على عكس الكفاءات البشرية التي يصعب اكتسابها وتنميتها.

أما الانحراف المعياري لمحور الكفاءات فقدر بـ: 0.398 مما يدل على تجانس مكوناته، ما يلاحظ تقارب الانحراف المعياري لمكونات محور الكفاءات، حيث تراوح بين0.507و 0.571، مما يدل على أن الكفاءات البشرية والتقنية أكثر تجانسا من كفاءات المهنة وكفاءات الاستعمال.

* ما لاحظناه خلال عملية توزيع الاستبيان أن المؤسسات شرعت الأن فقط في التحضير لتطبيق ERP وتكوين العاملين على استعماله هذا ما لاحظناه في المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI مثلا.

المطلب الثالث: وصف محور التنظيم

سنتطرق لتنظيم وظيفة مراقبة التسيير من خلال تكلفتها (أجور عمالها وتجهيزاتها) ونمط تسييرها، وهذا من خلال الاحصاءات الوصفية – الوسط الحسابي، الانحراف المعياري–للعبارات من 61 إلى 69 من الاستبيان.

1. تكلفة الوظيفة

تتمثل تكلفة الوظيفة في أجور عمالها وتجهيزاتها، نلخص الإحصاءات الوصفية لهذين العنصرين في الجدول التالي، بغرض معرفة اتجاه* اجابات مفردات العينة ومدى تجانسها.

الجدول رقم(49): وصف متغيرات تكلفة الوظيفة

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
61	تكلفة تجهيز وظيفة مراقبة التسيير	1 .34	0.658
62	أجور الوظيفة مقارنة بأجور المؤسسة	1.42	0.758
	متوسط المحور	1.38	0.627

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن متوسط المحور يقدر بـ 1.38 ما يدل على أن تكلفة الوظيفة في المؤسسات المكونة للعينة تقل عن 1%من إجمالي تكلفة تجهيزات المؤسسة وأجور عمالها، حيث أن أغلب المؤسسات لا يتجاوز عدد مراقبي التسيير بها 1% من إجمالي عدد عمالها.

* نحدد اتجاهات مفردات العينة بالنسبة لمحور التكلفة من خلال الجدول التالي:

الفئة	اتجاه تكلفة الوظيفة
1 - 1.75	أقل من 1%
1,75 -2.5	من1 %إلى 5%
2.5 -3.25	من 5% إلى 10%
3.25 -4	أكثر من 10%

ثانيا: تسيير الوظيفة: أدرجنا ضمن هذا العنصر استقلالية الوظيفة اتجاه متخذي القرار ومدى تأثيرهم على عمل مراقبي التسيير، بالإضافة إلى مساهمة موقعها في الهيكل التنظيمي في انجاز مهامها، ولتحديد اتجاه[*] إجابات مفردات العينة باستعمال أهم الاحصاءات الوصفية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(50): وصف متغيرات تسيير وظيفة مراقبة التسيير

رقم العبارات	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
63	يمكنني هذا الموقع من انجاز المهام الموكلة لي	2.66	0.848
64	يوفر لي هذا الموقع استقلالية اتجاه متخذي القرار	1.96	1.142
65	يمكنني موقعي من الحصول على مختلف المعلومات بسهولة	2.50	0.814
66	لا يؤثر مسؤولي التسلسلي على محتوى و آجال تقاريري	1.60	0.990
67	تخصص لكل أداة من أدوات مراقبة التسيير(التكاليف، الموازنات، لوحة القيادة...) فرد أو مجموعة أفراد لمتابعتها	1.52	1.359
68	يتم التشاور بين أعضاء مصلحة مراقبة التسيير	1.78	1.329
69	في حالة وجود فروع جغرافية للمؤسسة، هل توجد بها مراقبة التسيير؟	1.68	1.421
	تسيير الوظيفة	1.957	0.623

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح لنا من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لمحور تسيير الوظيفة 1.957، ما يدل على أن تسيير الوظيفة في المؤسسات المدروسة يسمح لها في بعض الأحيان فقط بأداء مهامها، ويتراوح بين أعلى قيمة 2.66 بالنسبة للعبارة 63 وتعني أن موقع الوظيفة يمكنها أحيانا من انجاز المهام الموكلة لها، وأقل قيمة 1.52 والتي تدل على أن المؤسسات المدروسة في بعض الحالات فقط ما تخصص لكل أداة من أدوات مراقبة التسيير فرد أو مجموعة أفراد للقيام بها.

[*] نحدد اتجاهات مفردات العينة بالنسبة لمحور التسيير من خلال الجدول التالي:

الفئة	اتجاه تسيير الوظيفة
1 – 1.75	لا
1,75 -2.5	نادرا
2.5 – 3.25	أحيانا
3.25 -4	دائما

أما بالنسبة للانحراف المعياري فيقدر بـ:0.623 ، حيث تعد العبارة 65 أكثر تجانسا بانحراف معياري 0.814 بينما العبارة 69 أقل تجانسا من بين عبارات المحور بانحراف معياري 1.421

المبحث الرابع: تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي

من أجل تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في عينة من المؤسسات الجزائرية، اعتمدنا على نموذج التقييم الوظيفي بثلاث محاور هي: أنشطة الوظيفة، كفاءاتها و تنظيمها، حيث يقوم هذا النموذج بتقييم كل محور عن طريق حساب نسبة، تمثل هذه الأخيرة بالنسبة للأنشطة نسبة انجازها أما بالنسبة للكفاءات فهي نسبة التحكم في حين تعبر عن الدعم الهيكلي بالنسبة للتنظيم[*].

المطلب الأول: تقييم أداء أنشطة وظيفة مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي

يتم تقييم هذا المحور من خلال نسبة انجازه وأهميته في المؤسسات المدروسة بمنح نقاط[†] لكل خيار مقابل كل عبارة، وبما أن كل نشاط يعبر عنه بمجموعة من العبارات فإن نسبة إنجاز كل نشاط هي عبارة عن متوسط نسب العبارات، هذا ما نوضحه فيما يلي:

أولا: تقييم نشاط المحاسبة التحليلية

تمثل عبارات هذا المحور المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير، لهذا ركزنا على مدى استعمال وأهمية التكاليف الحقيقية، والتكاليف المعيارية وتحليل انحرافات التكاليف في عمل مراقبة التسيير، نلخص نسب إنجازها في المؤسسات المدروسة في الجدول التالي:

[*]أنظر الملحق رقم 05.

بالنسبة لهذا المحور تمنح النقاط لكل عبارة كما يلي:

الفئات	عدد النقاط
نعم و هي مهمة	2
نعم وهي غير مهمة	1
لا	0

و بما أن عينة الدراسة تتكون من 50 مؤسسة، فإن أقصى نقطة نتحصل عليها بالنسبة لكل عبارة تساوي 100 ، و بالتالي النسبة نتحصل عليها

[†]بقسمة مجموع النقاط المحصل عليها للعبارة على 100 .

الجدول رقم(51): تقييم نشاط المحاسبة التحليلية

رقم العبارة	العبارات	مجموع النقاط	النسبة المئوية%
18	تستعمل المحاسبة التحليلية	70	70
19	تستخدم التكلفة المعيارية	66	66
20	يتم تحليل الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية	47	47
21	تطلب الادارة تفسير حول هذه الانحرافات	44	44
22	في حالة وجود انحرافات، يتم اتخاذ اجراءات تصحيحية	31	31
	المحاسبة التحليلية	258	51.6

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أن مجموع النقاط المجمعة لمحور المحاسبة التحليلية في المؤسسات المدروسة يقدر بـ: 258 نقطة، أي بنسبة 51.6% حيث تدل هذه النسبة على أن المؤسسات المدروسة تستخدم ما نسبته 51.6% من الاستخدامات النظرية للمحاسبة التحليلية لأغراض مراقبة التسيير، كما نلاحظ أن أقل نسبة سجلت في العبارات الثلاث الأخيرة التي تعبر عن تحليل الانحرافات على التكاليف و اتخاذ القرارات التصحيحية لتفادي تكرارها، هذا ما يطابق ما تم ملاحظته من خلال المقابلات التي تخللت عملية توزيع الاستبيان، و هو ما يتطابق كذلك مع ما تم التوصل له من خلال الدراسة الاحصائية الوصفية، حيث أغلب المؤسسات تهمل دور تحليل التكاليف في مراقبة التسيير، وأغلب المؤسسات تكتفي بتحديد مقدار الانحراف دون تحديد أسبابه و اتخاذ إجراءات تصحيحية لتفاديه مستقبلا، حيث تعد هذه الاجراءات أهم مرحلة بالنسبة مراقبة التسيير.

ثانيا: تقييم نشاط الموازنات التقديرية

نلخص تقييم نشاط الموازنات التقديرية كإحدى أنشطة مراقبة التسيير من خلال مجموع النقاط والنسب المحصلة لكل عبارة ولمجموع المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم (52): تقييم نشاط الموازنات التقديرية

رقم العبارة	العبارات	مجموع النقاط	النسبة المئوية%
23	تستخدم الموازنات	91	91
24	يتم تحديد الانحرافات بين الانجازات و الموازنات	88	88
25	يتم اتخاذ قرارات تصحيحية	54	54
26	يتم طلب تفسيرات من المسؤول عن الانحرافات عن طريق ارساليات واجب الاجابة عنها	77	77
27	يتم طلب تفسيرات من المسؤول عن الانحرافات من خلال الاجتماعات الدورية	81	81
28	هناك اجراءات عقابية أو تحفيزية واضحة تتخذ ضد المسؤولين عن الانحرافات	31	31
	الموازنات التقديرية	422	70 .33

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول أن عدد النقاط المحصل عليها في مجال الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في العينة المدروسة 422 نقطة بنسبة33 .70%، حيث تدل هذه النسبة على أن المؤسسات المدروسة تستخدم 70.33% فقط من الاستعمالات النظرية للموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير. ونفس الملاحظة التي تم تسجيلها بالنسبة للتكاليف، فإن أغلب استعمال الموازنات يتوقف عند تحديد الانحرافات دون تحديد أسبابها بدقة وتصحيحها في أغلب المؤسسات المدروسة، حيث نسجل أقل نسبة في العبارة 25 والعبارة 28 واللتان تدلان على اتخاذ القرارات التصحيحية والاجراءات العقابية أو التحفيزية ضد المسؤولين عن الانحرافات لتفادي تكرارها، هذا ما يحد من فعالية استعمال الموازنات كنشاط لمراقبة التسيير.

ثالثا: تقييم لوحة القيادة كنشاط لمراقبة التسيير

نلخص مجموع النقاط المحصلة لكل عبارة ولمجموع المحور في الجدول الموالي:

الجدول رقم (53): تقييم نشاط لوحة القيادة

رقم العبارة	العبارات	عدد النقاط	النسبة المئوية%
29	تستخدم المؤسسة لوحة القيادة	91	91
30	هي مستخدمة في كل أقسام المؤسسة وفروعها	71	71
31	ترسل لوحة القيادة إلى الادارة العليا (المدير العام أو مجلس الادارة)	90	90
32	تصر المديرية العامة على الحصول على لوحة القيادة كاملة وفي الوقت المحدد	85	85
33	تطلب المديرية العامة تفسيرات عن الانحرافات المسجلة من المسؤولين عنها	65	65
34	تستعمل معلومات لوحة القيادة في تنشيط الاجتماعات الدورية للمديرية العامة	81	81
	لوحة القيادة	483	80.5

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أن عدد النقاط المجمعة بالنسبة للوحة القيادة في المؤسسات المدروسة 483 نقطة، ما يمثل نسبة 80.5%، هذه النسبة تدل على أن المؤسسات المدروسة تستخدم 80.5%من استخدامات لوحة القيادة في مراقبة التسيير، نلاحظ كذلك أن العبارة 33 المتمثلة في طلب تفسيرات حول الانحرافات الظاهرة في لوحة القيادة من المسؤولين عنها سجلت بها أقل نسبة، وأقصى نسبة بالنسبة للعبارة 29 وتعني أن المؤسسات المدروسة تستعمل لوحة القيادة وهي مهمة بالنسبة لها.

المطلب الثاني: تقييم كفاءات وتنظيم وظيفة مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي

بالنسبة لتقييم مدى تحكم مراقبي التسيير في المؤسسات المدروسة في الكفاءات المطلوبة منهم نظريا للقيام بهذه الوظيفة وفقا لنموذج التقييم الوظيفي، سيتم حساب نسبة التحكم بحساب أولا عدد النقاط* المحصل عليها لكل عبارة من عبارات المحور ثم نسبة التحكم لكل عبارة، وأخيرا متوسط نسب التحكم لتقييم مستوى الكفاءات في هذه المؤسسات، و بنفس الطريقة نحدد نسبة الدعم الهيكلي لتنظيم الوظيفة.

أولا: تقييم كفاءات مراقبي التسيير: سنقوم بتقييم كفاءات مراقبي التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي من خلال مجموع النقاط والنسبة المئوية لكل نوع من الكفاءات ثم لإجمالي الكفاءات فيما يلي:

1-الكفاءات التقنية: نلخص النقاط المحصلة بالنسبة لمحور الكفاءات التقنية في الجدول التالي:

الجدول رقم (54): تقييم الكفاءات التقنية

رقم العبارة	العبارات	مجموع النقاط	النسبة المئوية%
35	حساب مختلف طرق تحديد التكاليف	66	66
36	مختلف استعمالات التكاليف	69	69
37	استعمال التكاليف في مراقبة التسيير (تحليل الانحرافات)	53	53
38	وضع نظام موازنات في المؤسسة	77	77
39	تحليل مختلف الانحرافات (مراقبة الموازنات)	78	78
40	مختلف استعمالات الموازنات	74	74
41	انشاء لوحة القيادة في المؤسسة	79	79
42	كيفية تحديد مؤشرات لوحة القيادة	70	70
	نسبة التحكم في الكفاءات التقنية	566	70.75

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

* تمنح هذه النقاط تبعا لمدى التحكم في الكفاءات المطلوبة وفقا لما يلي:

الفئات	عدد النقاط
أتحكم فيها جيدا	2
أتحكم فيها ولست مستقل لتطبيقها	1
لا أتحكم فيها	0

يبين الجدول أن عدد النقاط المتحصل عليها بعد تطبيق نموذج التقييم الوظيفي على محور الكفاءات التقنية يقدر بـ: 566، بنسبة 70.75% وهذا يدل على أن مراقبي التسيير يتحكمون في 70.75% من الكفاءات التقنية المطلوبة منهم، حيث نسجل أقل نسبة في تحليل التكاليف وهذا ما يمكن أن يبرر عدم استعمالها وأهميتها كنشاط لمراقبة التسيير كما لاحظناه سابقا.

2-كفاءات المهنة: نلخص النقاط المحصلة بالنسبة لمحور كفاءات المهنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (55): تقييم كفاءات المهنة

رقم العبارة	العبارات	عدد النقاط	النسبة المئوية%
43	المحاور الاستراتيجية للمؤسسة و مؤشرات متابعة تنفيذها	48	48
44	أسواق منافسي المؤسسة	44	44
45	المساهمة في تحديد أهداف المؤسسة	52	52
46	منتجات وأهم بنود تكاليف المؤسسة	76	76
47	شرح و إيصال استراتيجية المؤسسة لمختلف المسؤولين	49	49
	نسبة التحكم في كفاءات المهنة	269	53.8

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح لنا من الجدول السابق أن كفاءات المهنة والتي تتعلق بمعرفة مراقبي التسيير لمحيط المؤسسة، استراتيجياتها و أهدافها، فقد امتلك مراقبو التسيير في المؤسسات المدروسة ما نسبته 53.8% من الكفاءات المطلوبة منهم في هذا المجال، وهذا راجع إلى الصورة الخاطئة المأخوذة عن عمل مراقبي التسيير، حيث يقتصر عملهم على الجانب التقني لعمل مراقبي التسيير الخاص بجمع المعلومات وتحديد الانحرافات دون الجانب الجوهري في عمل مراقبي التسيير وهو تقديم الاستشارة وبالتالي المساهمة في عملية اتخاذ القرار، كما نلاحظ أن أقل النسب سجلت للعبارات 44، 43، 47 و التي تتعلق باستراتيجية المؤسسة و أسواقها و منافسيها.

3-كفاءات الاستعمال: تتعلق كفاءات الاستعمال بمدى تحكم مراقبي التسيير في استعمال الاعلام الألي في مجال عملهم، نلخص النقاط ونسب التحكم لمحور كفاءات الاستعمال في الجدول التالي:

الجدول رقم (56): تقييم كفاءات الاستعمال

رقم العبارة	العبارات	عدد النقاط	النسبة المئوية%
48	وضع تقارير مراقبة التسيير على الانترنيت	18	18
49	خلق مستودع بيانات للتسيير datawarehouse	32	32
50	معالجة المعلومات باستعمال برامج الاعلام الآلي مثل progiciel de gestion intégré ERP,Exel	28	28
51	القدرة على تحديد احتياجات التسيير عند استخدام أي برامج للإعلام الآلي	44	44
	نسبة التحكم في كفاءات الاستعمال	122	30.5

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول السابق تحكم مراقبي التسيير في كفاءات الاستعمال المقدرة بـ:30.5% ، والتي تدل على ضعف مراقبي التسيير في هذا المجال وتحكمهم في 30.5% من كفاءات الاستعمال المطلوبة منهم.

4-الكفاءات البشرية: نلخص النقاط المحصلة بالنسبة لمحور الكفاءات البشرية في الجدول التالي:

الجدول رقم (57): تقييم الكفاءات البشرية

رقم العبارة	العبارات	عدد النقاط	النسبة المئوية%
52	شرح وتفسير المصطلحات و الأرقام والمؤشرات الواردة في التقارير التي تقدمها لمختلف المسؤولين	84	84
53	التنسيق وخلق الحوار بين المديرية ومختلف المسؤولين بالمؤسسة	67	67
54	تكييف تقارير مراقبة التسيير مع احتياجات المسؤولين	65	65
55	التأثير من خلال طريقة شرحك لمحتوى التقارير الصادرة على قبولها واستعمالها في اتخاذ القرار في مختلف المستويات	68	68
56	التواصل مع متخذي القرار في مختلف المستويات لمعرفة احتياجاتهم	75	75
57	جعل آجال المعلومات الصادرة تتناسب مع أجال اتخاذ القرارات	72	72
58	المحافظة على تقارير مراقبة التسيير بطريقة مرتبة	80	80
59	توفير معلومات موثوقة دون الأخذ بعين الاعتبار لآجالها المحددة	48	48
	نسبة التحكم في الكفاءات البشرية	559	69.87

يمتلك مراقبو التسيير في المؤسسات المدروسة69.87% من الكفاءات البشرية المطلوبة منهم، حيث نلاحظ أن أقل نسبة 48% سجلت بالنسبة للعبارة 59– الاهتمام بموثوقية المعلومات دون أجالها – مما يدل على أن مراقبي التسيير في هذه المؤسسات يهتمون بآجال إعداد التقارير على حساب دقة معلوماتها، وأعلى نسبة 84% للعبارة 52– شرح وتفسير محتوى التقارير–حيث يعمل مراقبو التسيير على شرح وتفسير محتوى تقاريرهم خلال الاجتماعات الدورية.

ثانيا: تقييم تنظيم وظيفة مراقبة التسيير

سنعتمد على نموذج التقييم الوظيفي في تقييم تنظيم وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة، على استعمال مجموع النقاط* والنسب المئوية.

1–تقييم تكلفة وظيفة مراقبة التسيير

تتشكل تكلفة وظيفة مراقبة التسيير من أجور عمالها وتجهيزاتها، وهذا يشكل محاولة لتحديد تكلفتها وهو ما نلخصه في الجدول التالي:

الجدول رقم (58): تقييم تكلفة وظيفة مراقبة التسيير

رقم العبارة		عدد النقاط	النسبة المئوية%
61	تكلفة تجهيز وظيفة مراقبة التسيير	67	33.5
62	أجور الوظيفة مقارنة بأجور المؤسسة	71	35.5
	تكلفة الوظيفة	138	34.5

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

تمثل تكلفة الوظيفة 34.5% من التكلفة الواجب تخصيصها لهذه الوظيفة، هذا ما يدل على محدودية الموارد المخصصة لها.

* يتم حساب عدد النقاط والنسب لهذا المحور كما يلي:

تكلفة الوظيفة		تسيير الوظيفة	
الخيارات	عدد النقاط	الخيارات	عدد النقاط
10%أكثر من	4	دائما	3
من 5 إلى 10	3	أحيانا	2
من 1 إلى 5	2	نادرا	1
أقل من 1	1	لا	0

2-تقييم تسيير وظيفة مراقبة التسيير: يلخص الجدول التالي تقييم تسيير وظيفة مراقبة التسيير وفق نموذج التقييم الوظيفي.

الجدول رقم (59): تقييم تسيير وظيفة مراقبة التسيير

رقم العبارة	العبارات	عدد النقاط	النسبة المئوية%
63	يمكنني هذا الموقع من انجاز المهام الموكلة لي	133	88.67
64	يوفر لي هذا الموقع استقلالية اتجاه متخذي القرار	98	65.33
65	يمكنني موقعي من الحصول على مختلف المعلومات بسهولة	125	83.33
66	لا يؤثر مسؤولي التسلسلي على محتوى و آجال تقاريري	80	53.33
67	تخصص لكل أداة من أدوات مراقبة التسيير(التكاليف، الموازنات، لوحة القيادة...) فرد أو مجموعة أفراد لمتابعتها	76	50.66
68	يتم التشاور بين أعضاء مصلحة مراقبة التسيير	89	59.33
69	في حالة وجود فروع جغرافية للمؤسسة، هل توجد بها مراقبة التسيير؟	84	56
	تسيير وظيفة مراقبة التسيير	823	65.23

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

تقييم تسيير وظيفة مراقبة التسيير وفقا لنموذج التقييم الوظيفي يقدر في المؤسسات المدروسة بـ: 65.23% ما يعطيها وضعية حسنة، حيث أقل نسبة سجلت في العبارة 67 – تخصيص لكل أداة فرد أو مجموعة أفراد-بنسبة 50.66% حيث أغلب المؤسسات المدروسة نادرا ما توفر ذلك، وأعلى نسبة 88.67% للعبارة 63 – يمكنني هذا الموقع من انجاز المهام الموكلة لي-حيث مهما كان موقع مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي سواء تبعيتها للمديرية العامة أو الإدارة المالية، يسهل على مراقبي التسيير الحصول على المعلومات لإعداد تقاريرهم.

المطلب الثالث: تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير واختبار الفرضيات

سنعتمد على نموذج التقييم الوظيفي في تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في عينة الدراسة وهذا بحساب متوسط نسب تقييم المحاور السابقة، وقبل ذلك نتطرق لاختبار الفرضيات.

أولا: اختبار الفرضيات: بالنسبة للفرضيتين الأولى و الثانية سيتم اختبارهم من خلال الفصول النظرية في الخاتمة، بينما باقي الفرضيات الخاصة بالجانب التطبيقي سنقوم باختبارهم فيما يلي:

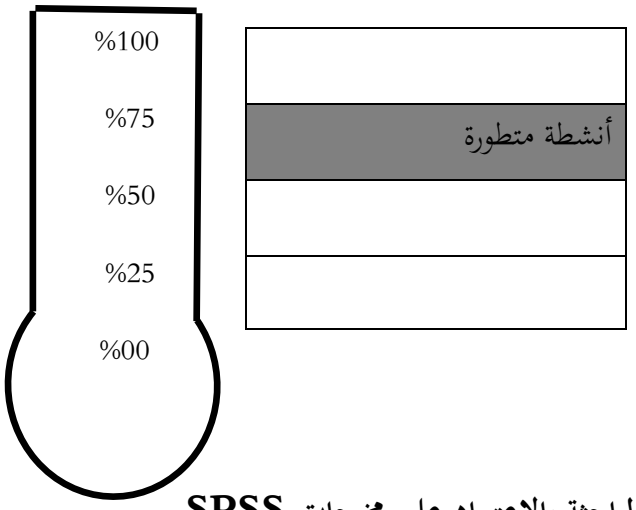
1. الفرضية الثالثة: تقوم وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية بأنشطة محدودة وفقا لنموذج التقييم الوظيفي.

نقوم بإثبات أو نفي هذه الفرضية من خلال حساب نسبة انجاز أنشطة وظيفة مراقبة التسيير المتمثلة في الأدوات السابقة الذكر (المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة)، و هذا بحساب متوسط نسب انجاز الأنشطة المحددة سابقاكما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم(60): تقييم أنشطة مراقبة التسيير

الأنشطة	النسبة المئوية %
المحاسبة التحليلية	51 .6
الموازنات التقديرية	70.33
لوحة القيادة	80.5
نسبة انجاز الأنشطة	67.48

الشكل رقم (42): مقياس أنشطة مراقبة التسيير



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

متوسط نسبة الأنشطة تقدر بـــ: 67.48%، هذه النسبة تدل على أن مراقبة التسيير تقوم بـ67.48%من الأنشطة النظرية المنوطة بها (المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة)، على الرغم من أن جل المؤسسات المدروسة تقوم بهذه الأنشطة (94%، 96% و 94%) للأدوات الثلاث على التوالي، و هذا راجع إلى الاستعمالات المتعددة لهذه الأدوات بالإضافة إلى أن أغلب المؤسسات التي شملها الاستبيان تقوم فقط بتحديد نسبة

الانحراف دون البحث عن أسبابها وتصحيحها لتفادي تكرارها، هذا ما يشكل نقطة ضعف في أنشطة مراقبة التسيير في هذه المؤسسات خاصة مع أهمية هذه المراحل في مراقبة التسيير.

حيث تتميز أنشطة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة بأنها أنشطة متقدمة وفقا لنموذج التقييم الوظيفي، هذا ما ينفي هذه الفرضية يعني أن أنشطة الوظيفة متقدمة في المؤسسات المدروسة غير أنها ليست شاملة حيث لاحظنا من خلال التحليل السابق أنها تهمل بعض الأنشطة الهامة لمراقبة التسيير أهمها:

- ✓ إغفال استعمال التكاليف كأداة لمراقبة التسيير رغم استعمالها في المؤسسة ولكن لأغراض أخرى منها تقييم المخزونات والتسعير؛
- ✓ إهمال تفسير الانحرافات والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، حيث تكتفي المؤسسات بتحديد نسبة الانحراف فقط، رغم أن تفسير الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية حلقة مهمة ضمن مراقبة التسيير.

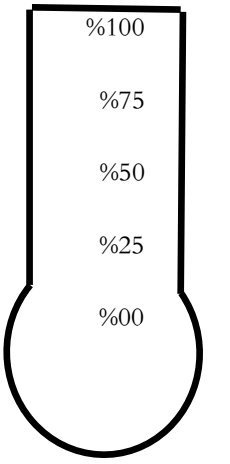
2. الفرضية الرابعة: كفاءات مراقبي التسيير في المؤسسات الجزائرية ذات مستوى متوسط وفقا لنموذج التقييم الوظيفي

تشمل كفاءات مراقبي التسيير كل من الكفاءات التقنية، المهنية، الاستعمال والبشرية، نلخص نسب التحكم في كل نوع من هذه الكفاءات و متوسطها الحسابي الذي يعبر عن إجمالي الكفاءات في الجدول التالي:

الجدول رقم (61): تقييم كفاءات مراقبي التسيير

	النسبة المئوية %
الكفاءات التقنية	70.75
كفاءات المهنة	53.8
كفاءات الاستعمال	30.5
كفاءات بشرية	69.87
كفاءات مراقبي التسيير	56.23

الشكل رقم(43): مقياس كفاءات مراقبي التسيير



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلخص الجدول والشكل السابقين نسب امتلاك مراقبي التسيير في المؤسسات المدروسة للكفاءات المطلوبة والتي قدرت اجمالا بـ: 56.23%، حيث اختلفت نسب التحكم في كل نوع من أنواع الكفاءات، فسجلت النسب

التالية: 70.75% ,53.8% ,30.6% ,69.87% للكفاءات التقنية، المهنية، الاستعمال والبشرية على التوالي، فنلاحظ أقلها نسبة سجل في كفاءات الاستعمال وأعلاها نسبة سجلت في الكفاءات التقنية والبشرية. كما يوضح الشكل السابق مقياس كفاءات مراقبي التسيير في عينة الدراسة وفقا لنموذج التقييم الوظيفي.

من خلال ما سبق نستنتج أن مراقبي التسيير في المؤسسات المدروسة يتميزون بأنهم متخصصين وفقا لنموذج التقييم الوظيفي، وحسب David Autissier فهذا ينتج عموما من تحكمهم في مجال الكفاءات التقنية وضعفهم في مجال كفاءات المهنة والكفاءات البشرية، وتعني أنهم يؤدون جيدا ما هو مطلوب منهم ولكن لا يقترحون تطوير عملهم، وهو ما يميزهم بكونهم " Légitimistes" يؤدون و ليسوا مؤهلين للإبداع " non innovant" وهذا ما تم ملاحظته من خلال المقابلات التي تخللت عملية توزيع الاستبيان، حيث يكتفي مراقبو التسيير بإنجاز ما طلب منهم فقط دون العمل على لفت انتباه المسؤولين إلى نقاط جوهرية لم تكن مطلوبة في التقارير الدورية – مثلا تحديد نسبة الانحراف دون تبريره و تقديم اقتراحات لاتخاذ الاجراءات التصحيحية مهما بلغت نسبته –، بالإضافة إلى غياب الإبداع في عملهم و جعله روتيني أكثر، هذا ما ينفي الفرضية الرابعة، حيث يعتبر مراقبي التسيير في المؤسسات المدروسة متخصصين، و لكن غير مؤهلين للإبداع في مجال عملهم، نظرا لاكتفائهم بإعداد تقارير محددة المحتوى و الآجال.

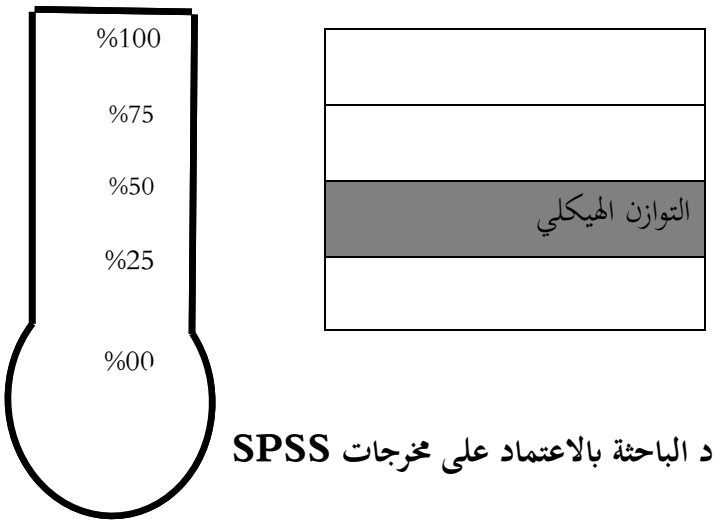
3. الفرضية الخامسة: توفر المؤسسات الجزائرية التنظيم الكافي الذي يسمح لوظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها

من خلال تقييم تكلفة وتسيير وظيفة مراقبة التسيير – الملخص في الجدولين السابقين–نستنتج تقييم تنظيم الوظيفة بشكل عام.

الجدول رقم (62): تقييم تنظيم وظيفة مراقبة التسيير

	النسبة المئوية %
تكلفة الوظيفة	34.5
تسيير الوظيفة	65.23
تنظيم الوظيفة	49.86

الشكل رقم (44): مقياس التنظيم الهيكل



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

تتحصل وظيفة مراقبة التسيير على49.86% على تنظيمها الداخلي وهي نسبة متوسطة، ويرجع ضعفها إلى قلة الموارد المخصصة لها، حيث – ومن خلال الملاحظة في الميدان–لا يخصص لمراقب التسيير مساعدين يتابع كل منهم أداة على حدى إلا في عدد قليل من المؤسسات، ما يؤدي إلى اثقال كاهل مراقبي التسيير، و تركيزهم على الموازنات التقديرية على حساب الأنشطة الأخرى. هذه النسبة ووفقا لمقياس التنظيم في نموذج التقييم الوظيفي تجعل المؤسسات المدروسة في وضعية توازن هيكلي " équilibre Structurel" وهو ما يثبت الفرضية الخامسة.

وبالتمعن في الجدول السابق نلاحظ أن النقص يلاحظ في تكلفة الوظيفة مقارنة بتسييرها، وفي هذه الحالة تحتاج الوظيفة إلى مزيد من الدعم فيما يخص الموارد البشرية المخصصة لها لتحسين تنظيمها، وهو ما قد ينعكس على أنشطتها وكفاءاتها، وبالتالي تحسين المعدل العام لأدائها.

4. الفرضية السادسة: توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير تعود إلى حجم المؤسسة، شكلها القانوني و مكانة مراقبة التسيير بها:

تنقسم هذه الفرضية إلى ثلاث فرضيات فرعية، حيث سنقوم باختبارها بالاعتماد على أسلوب تحليل التباين أحادي الطرف(one way anova)*

4-1 توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير تعود إلى حجم المؤسسة:

H_0 لا توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعود إلى حجم المؤسسة عند مستوى الدلالة 5%

H_1توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعود إلى حجم المؤسسة عند مستوى الدلالة 5%

نوضح نتائج هذا الاختبار في الجدول التالي:

* أنظر الملحق رقم 06.

الجدول رقم (63): نتائج تحليل التباين بين أداء مراقبة التسيير و حجم المؤسسة

	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات أو التباين	F المحسوبة	Sig
بين المجموعات	1250.013	1	1250.013	3.416	0.071
داخل المجموعات	17563.987	48	365.916		
المجموع	18814.000	49			

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن: sig=0.071 أكبر من 5% و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية أي لا توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعود إلى حجم المؤسسة عند مستوى الدلالة 5%

1. 4-2 توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير تعود إلى الشكل القانوني للمؤسسة

H_0 لا توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعود إلى الشكل القانوني للمؤسسة عند مستوى الدلالة 5%

H_1 توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعود إلى الشكل القانوني للمؤسسة عند مستوى الدلالة 5%

نوضح نتائج هذا الاختبار في الجدول التالي:

الجدول رقم (64): نتائج تحليل التباين بين أداء مراقبة التسيير والشكل القانوني المؤسسة

	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات أو التباين	F المحسوبة	Sig
بين المجموعات	179.220	2	89.610	0.226	0.799
داخل المجموعات	18634.780	47	396.485		
المجموع	18814.000	49			

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن: sig=0.799 أكبر من 5% وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية أي لا توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعود إلى الشكل القانوني المؤسسة عند مستوى الدلالة 5%

1. 4-3 توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير تعود إلى مكانة مراقبة التسيير بها

H_0 لا توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعود إلى مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي عند مستوى الدلالة 5%

H_1توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعود إلى مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي عند مستوى الدلالة 5%

نوضح نتائج هذا الاختبار في الجدول التالي:

الجدول رقم (65): نتائج تحليل التباين بين أداء مراقبة التسيير و مكانة مراقبة التسيير بها

	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات أو التباين	F المحسوبة	Sig
بين المجموعات	934.602	2	467.301	1.228	0.302
داخل المجموعات	17879.398	47	380.413		
المجموع	18814.000	49			

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن: sig=0.302 أكبر من 5% وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية أي لا توجد فروقات جوهرية بين أداء مراقبة التسيير تعود إلى مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة عند مستوى الدلالة 5%

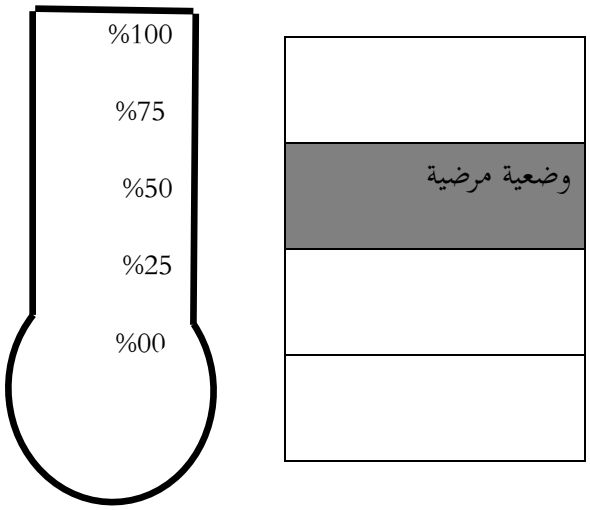
مما سبق نستنتج أنه لا توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة ترجع إلى عوامل تتمثل في حجم المؤسسة، الشكل القانوني و مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة، وهذا ما ينفي الفرضية الخامسة.

ثانيا: تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير نلخص التقييم الناتج بعد استعمال نموذج التقييم الوظيفي على مراقبة التسيير في الجدول التالي:

الجدول رقم (66): تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي

المحاور	النسبة المئوية%
أنشطة الوظيفة مراقبة التسيير	67.48
كفاءات مراقبي التسيير	56.23
تنظيم وظيفة مراقبة التسيير	49.86
أداء وظيفة مراقبة التسيير	57.85

الشكل رقم(45): مقياس أداء وظيفة مراقبة التسيير حسب نموذج التقييم الوظيفي



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

تؤدي وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة 57.85% من المهام المناطة بها، وهو ما يجعلها حسب نموذج التقييم الوظيفي في وضعية مرضية كما يوضحه الشكل السابق، هذه الوضعية تعني أن الوظيفة تؤدي الحد الأدنى مما هو مطلوب منها دون ابداع، وباعتبار هذه النسبة كمتوسط لنسب ثلاثة محاور هي أنشطة الوظيفة، كفاءات مراقبي التسيير وتنظيم الوظيفة، يمكن أن تكون راجعة إلى خلل أو نقص في أحد المحاور على حساب المحورين الأخرين، فمن خلال الجدول السابق نلاحظ أن أقل نسبة سجلت في محور تنظيم الوظيفة بـ: 49.86% يليها محور الكفاءات بنسبة 56.23%، وأعلاها نسبة 67.48% لأنشطة الوظيفة. وبالتالي فالمحاور كلها أقل من 75% التي تسمح لها بتجاوز هذه الوضعية إلى وضعية أمثل، لذلك عليها أن تقوم بالتحسين على مستوى كل هذه المحاور خاصة محور الكفاءات والتنظيم.

ثالثا: مناقشة نتائج الدراسة:

بعد معالجة موضوع بحثنا في جانبه التطبيقي باستعمال الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والمعالجة الإحصائية لها. بينت أهم النتائج المتحصل عليها ما يلي:

1- رغم أن أنشطة وظيفة مراقبة التسيير تتواجد في جل المؤسسات التي شملتها الدراسة، إلا أن تقييم أداء هذه الأنشطة في مجال مراقبة التسيير كان بنسبة 67%، ما يعني أدائها لـ: 67% من الأنشطة المنوطة بها نظريا، جعلها في وضعية متطورة، وتعني هذه الوضعية حسب نموذج التقييم الوظيفي أن المراقبة تؤدي الأنشطة الأساسية فقط، وتهمل جزء مهم في عمل مراقبة التسيير، تتمثل أهم النقائص المسجلة في هذا المجال في:

- ✓ إهمال التكاليف في مراقبة التسيير، حيث تستعمل فقط في مجال تقييم المخزونات والتسعير؛
- ✓ رغم الاعتماد والتركيز أكثر على الموازنات التقديرية ولوحة القيادة في عمل مراقبة التسيير، إلا أن اغلب المؤسسات لا تكمل مرحلة تحديد الانحرافات المسجلة بتحليلها وتفسيرها وتحديد المسؤول عنها والوصول إلى اقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة، ما يمكنها من المساهمة الفعالة في تسيير المؤسسة من خلال تقديم الاستشارة الملائمة المبنية على أسس علمية.

ونفس هذه النتائج توصلت الدراسات السابقة-أهمها مداخلة دبي علي وآخرون-حيث لاحظوا وجود فجوة في استغلال أنشطة مراقبة التسيير بين الممارسات الفعلية والنظرية لها. من أهمها عدم ممارسة اعمال الرقابة كما ينبغي باستخراج الانحرافات وتحليلها وتفسيرها وتحديد المسؤول عنها، بالإضافة إلى عدم كفاية الشروح المقدمة ضمن جداول متابعة الموازنات ما قلل من فعاليتها في التخطيط والرقابة.

2- يتميز مراقبي التسيير في عينة الدراسة بكونهم متخصصين وهذا وفقا لنموذج التقييم الوظيفي، حيث اختلفت نسب تحكمهم في مختلف أنواع الكفاءات المطلوبة منهم وكانت كما يلي:

- تحكمهم في الكفاءات التقنية والبشرية مقارنة بكفاءات المهنة وكفاءات الاستعمال التي سجلت أقل نسب تحكم، فضعف مراقبي التسيير في كفاءات المهنة يؤثر على نوعية الاقتراحات المقدمة من طرفهم ومدى ملاءمتها لوضعية المؤسسة؛
- عدم تحكمهم في استعمالات التكاليف لأغراض مراقبة التسيير وهو ما قد يبرز عدم الاعتماد عليها كأحد أنشطة الوظيفة رغم وجودها بالمؤسسة؛

3- ضعف في تنظيم وظيفة مراقبة التسيير حسب نموذج التقييم الوظيفي، ويرجع هذا الضعف إلى:

- قلة الموارد البشرية المخصصة للوظيفة وضعف أجورها،

- موقع الوظيفة لا يسمح لها دائما بإنجاز مهامها.

4- تؤدي وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة 57% مما هو مطلوب منها حسب نموذج التقييم الوظيفي، ما يعني أن الوظيفة في وضعية مرضية، وتدل هذه الوضعية على أداء الوظيفة للحد الأدنى لما هو مطلوب منها دون ابداع، ومن خلال ما سبق نستنتج أنه يجب تحسين كل محاور الوظيفة المشكلة لنموذج التقييم الوظيفي.

5- لا توجد فروقات جوهرية في أداء وظيفة مراقبة التسيير بين المؤسسات التي شملتها الدراسة تبعا لحجم المؤسسة، شكلها القانوني ومكانة وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي، ما يدل على أن ممارسات هذه الوظيفة لا تختلف بين المؤسسات الجزائرية ولا تتأثر هذه الوظيفة بحجم المؤسسة، شكلها القانوني ومكانة مراقبة التسيير بها.

خلاصة:

بعد دراستنا الميدانية لموضوع تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في عينة مكونة من خمسين مؤسسة اقتصادية جزائرية و باستعمال نموذج التقييم الوظيفي، توصلنا إلى أن وظيفة مراقبة التسيير في عينة الدراسة في وضعية مرضية، حيث تدل هذه الوضعية حسب نموذج التقييم الوظيفي على أن الوظيفة تؤدي الحد الأدنى من المطلوب منها دون ابداع، و بالرجوع إلى مكونات هذا النموذج نجد أن هذه الوضعية ناتجة عن نقص في التنظيم الهيكلي للوظيفة خاصة من حيث الموارد البشرية المكلفة بهذه الوظيفة، بالإضافة إلى نقص في الكفاءات التي يمتلكها مراقبي التسيير، حيث يتميزون بكونهم يؤدون ما هو مطلوب منهم دون ابداع و عدم تقديمهم للاقتراحات لتطوير عملهم، كما أن أنشطة الوظيفة تتميز بإهمال دور التكاليف في مراقبة التسيير مقارنة بالموازنات التقديرية و لوحة القيادة، هذا ما يجعل وضعية هذه الوظيفة في عينة الدراسة تتطلب مزيدا من التحسين فيما يخص كفاءات مراقبي التسيير و التنظيم الهيكلي لها.

يعتبر تناول موضوع تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة كمحاولة للبحث عن وسيلة لتقييم فعالية هذه الوظيفة من عدمه، وبالتالي العمل على لفت الانتباه إلى نقاط القوة التي تميزها لاستغلالها ونقاط الضعف بغية معالجتها والعمل على التحسين الدائم لها، وهذا نابع من أهمية هذه الوظيفة باعتبارها نظام عصبي في المؤسسة فهي المرجع لعملية اتخاذ القرار، من خلال دراسة تطبيقية لهذا الموضوع على عينة ضمت خمسين (50) مؤسسة جزائرية تنوعت من حيث حجمها، شكلها القانوني ومكانة مراقبة التسيير بها، وباستعمال نموذج التقييم الوظيفي وجدنا أن وظيفة مراقبة التسيير في هذه المؤسسات في وضعية مرضية، أي أنها تؤدي الحد الأدنى مما هو مطلوب منها، وبالمقابل تفتقد للإبداع.

أولا: نتائج الدراسة

بعد معالجة موضوع البحث من جانبه النظري والتطبيقي، توصلت الباحثة إلى:

1. نتائج الفصول النظرية:

نلخص أهم النتائج المستخلصة من الجانب النظري فيما يلي:

أ. ظهرت مراقبة التسيير بغرض التحكم في التكاليف، وذلك من خلال الابعاد التالية توقع النشاط، قياسه وردَ الفعل الناتج، لكن سرعان ما استدعى الامر تطويرها بإضافة بعد آخر هو التقدم للتكيف أكثر مع احتياجات اتخاذ القرار؛

ب. تعد مراقبة التسيير من أشمل أنظمة المراقبة (كالرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية والخارجية) وأكثرها قربا من مشاكل التسيير واتخاذ القرار؛

ت. رغم المزايا التي تحققها مراقبة التسيير إلا أنها عانت من عدة صعوبات حدت من فعاليتها، تمثلت أهمها في: كفاءات مراقبي التسيير، زيادة أجال الحصول على المعلومات الدقيقة وما يترتب عنها من بطيء في الإجراءات التصحيحية الملائمة، صعوبة تحديد الانحرافات الهامة وتعارض الناتج من تعدد وظائف الموازنات وحتى تحليل التكاليف ولوحة القيادة؛

ث. يعتبر مؤشر الفعالية من اهم مقاييس الأداء وأكثرها شمولا؛

ج. يواجه تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير صعوبات ترجع إلى الخصائص التي تميزها بإعتبارها إحدى وظائف الدعم ترتبط هذه الصعوبات أساسا بعدم معرفة العلاقة بين الوسائل المتاحة والنتائج المراد بلوغها وكذلك تعدد الخدمات التي تقدمها؛

ح. وجدت بعض النماذج رغم قلتها، إلا أنها كانت كمحاولة لتقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير، من أهم هذه النماذج نجد كل من نموذج "Servuction" المستمد من التسويق والمكيف مع مراقبة التسيير ونموذج التقييم الوظيفي، حيث تتشابه كثيرا مكونات هذين النموذجين فكلاهما يستعمل الدعامة المادية، زبائن الوظيفة ومراقبي التسيير، بينما ينفرد نموذج "Servuction"بإضافته بعد آخر لتقييم الأداء وهو الخدمة (الاستشارة) التي تقدمها مراقبة التسيير، بالإضافة إلى محاولات أخرى ربطت فعالية مراقبة التسيير بقدرتها على ملاحظة وحل المشاكل المطروحة، ويتوقف هذا على مدى معرفتها الدقيقة للبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة وكذلك كفاءة المسيرين ومراقبي التسيير في قدرتهم على التحليل والتصور لطرح حلول جديدة وتحفيز الأفراد؛

خ. يعتبر نموذج التقييم الوظيفي من أشمل النماذج المستعملة لتقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير ويتميز كذلك بسهولة تطبيقه في المؤسسة، كما أنه يشكل بديل لتقييم مختلف الوظائف ما يسمح للمؤسسة بتشكيل لوحة قيادة لتقييم أداء مختلف وظائفها؛

د. تتكون كفاءات مراقبي التسيير من المعارف التقنية المكتسبة خلال مسار التكوين، الخبرة أو المهارة المكتسبة و معارف التحلي (Savoir-être) المتعلقة بالسلوك والفطرة منها القدرة على العمل في مجموعة، وقد توصلت الدراسات إلى ضرورة التكافؤ في مختلف المعارف المطلوبة من مراقب التسيير، وأن هذا الأخير عليه امتلاك معارف سلوكية تكافئ أو تفوق المعارف التقنية، و إعطاء أهمية أكبر للمعارف السلوكية ناتج من صعوبة اكتسابها وتعلمها مقارنة بالمعارف التقنية التي يمكن تعلمها.

2. نتائج الفصل التطبيقي:

تمثلت أهمها فيما يلي:

أ. تستعمل أغلب المؤسسات المدروسة الأنشطة الثلاثة لمراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة)، حيث كانت نسب استعمالها 94%، 96%، و94% للأنشطة الثلاثة على التوالي، حيث يرجع ارتفاع نسب استعمالها الى استخداماتها المتعددة والمزايا التي توفرها؛

ب. اغلب أنشطة وظيفة مراقبة التسيير (محاسبة تحليلية، موازنات ولوحة القيادة) تكون تابعة للإدارة المالية والمحاسبية وليس لوظيفة مراقبة التسيير وهذا في حوالي 65% من عينة الدراسة، هذا ما يجعل توجه هذه الأنشطة لتلبية احتياجات الإدارة المالية والمحاسبية وإهمالها لدورها الرقابي؛

ت. ما نسبته 80.9% من المؤسسات تستعمل طريقة التكلفة الكلية لتحديد التكاليف، أما بالنسبة للتكلفة المعيارية فان اغلب المؤسسات تعتمد احدى الطرق التالية في تحديدها: التكلفة المقيمة بالسعر الحالي، على أساس أسعار السوق والتكلفة التاريخية، بينما تمثلت أهم استعمالات التكاليف في المؤسسات المدروسة في تقييم المخزونات، تحديد مستويات الربحية والتسعير مع ضعف استعمالها في الرقابة؛

ث. عدم الاعتماد على الطرق الحديثة في تحديد التكاليف، و اكتفت المؤسسات بالاعتماد على الطرق التقليدية و في مقدمتها طريقة التكلفة الكلية، هذا ما يوحي بعدم الاطلاع على ما يحدث في هذا المجال؛

ج. أغلب المؤسسات بنسبة 54.9% تعتمد على الفترات السابقة في اعداد تقديرات الموازنة تليها دراسات السوق بنسبة 31%، مع العلم أن 87.5% من المؤسسات التي تعد الموازنات التقديرية تشرك المسؤولين عن تنفيذها في إعداد التقديرات وبالتالي فأغلب المؤسسات تعد موازنات تفاوضية؛

ح. رغم استعمال أدوات مراقبة التسيير (تحليل التكاليف، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة) في مجمل المؤسسات التي شملتها عينة الدراسة، إلا أن استعمالها في مجال مراقبة التسيير متوسط، وهذا راجع إلى إهمال أغلب المؤسسات لتحليل الانحرافات و تحديد أسبابها بدقة ومن ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة، حيث تعد هذه الأخيرة جوهر عملية مراقبة التسيير؛

خ. ضعف الاعتماد على تحليل التكاليف في مراقبة التسيير، ويظهر هذا من خلال عدم اعطاء أهمية لتحليل الانحرافات و تحديد أسبابها ومن ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية الممكنة، رغم أن جل المؤسسات تستعمل المحاسبة التحليلية؛

د. اغلب المؤسسات التي تستعمل الموازنات التقديرية بنسبة 58.7% منها تقوم بتحديد الانحرافات بين تقديرات الموازنة والانجاز الفعلي، بينما نجد أسلوب طلب تفسير حول الانحرافات المسجلة من المسؤول عنها خلال الاجتماعات الدورية الأكثر استعمالا بنسبة 85.42% من المؤسسات التي تستخدم الموازنات التقديرية، بالمقابل نجد نسبة 65.58% من المؤسسات تستعمل الأسلوب الثاني المتمثل في طلب التفسيرات بطريقة رسمية عن طريق الارساليات. هذا الأخير يطلق عليه (Jean-Meyer) أسلوب المراقبة القمعية (Contrôle répressif) أما الأسلوب الأول فأطلق عليه أسلوب المراقبة التحفيزية (Contrôle incitatif) مع إمكانية استعمال الأسلوبين. إلا أن 60% فقط من المؤسسة تتخذ إجراءات تصحيحية للانحرافات المسجلة؛

ذ. يتولى مسؤولي الأقسام اعداد لوحة القيادة الخاصة بهم وهذا بنسبة 56.6% من المؤسسات التي تستعمل لوحة القيادة ضمن العينة وهذا راجع الى معرفتهم بنشاط الأقسام، كما أن تجميع لوحة القيادة لمختلف الأقسام لإرسالها للمديرية العامة تعد من مهام مراقبي التسيير، حيث تعد لوحة القيادة في اغلب المؤسسات إما شهريا أو أسبوعيا، وتتجه أغلب المؤسسات إلى اعتماد فترة دورية أسبوعية لإعداد لوحة القيادة، نظرا لسهولة اعدادها مقارنة بتحليل التكاليف والموازنات التقديرية، وبالتالي الاعتماد على لوحة القيادة أكثر في مجال التسيير، هذا ما توضحه نسبة تقييم لوحة القيادة كنشاط لمراقبة التسيير التي قدرت بأدائها 80% من المطلوب منها وهي الأعلى مقارنة بالموازنات التقديرية التي أنجزت 70% مما هو مطلوب منها والتكاليف 51% فقط؛

ر. بالنسبة للاستعمال واهمية الأنشطة الثلاث (تحليل التكاليف الموازنات التقديرية ولوحة القيادة) في عمل مراقبة التسيير، حيث نجد عدم أهمية تحليل التكاليف بالمقابل نجد الموازنات التقديرية ولوحة القيادة مستعملة وذات أهمية بالنسبة لمراقبة التسيير، مع تسجيل اهمال لمراحل طلب التفسيرات حول الانحرافات، اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة واتخاذ إجراءات عقابية وتحفيزية للمسؤولين عنها، حيث تشكل هذه المراحل الجزء غير المنجز من الأنشطة الوظيفية؛

ز. تتجه عبارات محور الكفاءات إلى تحكم مراقبي التسيير جيدا في الكفاءات التقنية – ضمن هذا النوع من الكفاءات نجد ضعفهم في استعمال التكاليف لأغراض مراقبة التسيير والكفاءات البشرية، بالمقابل نسجل عدم تحكمهم في كفاءات الاستعمال، وتحكمهم في كفاءات المهنة لكنهم غير مستقلين لتطبيقها؛

س. بالنسبة لتكلفة وظيفة مراقبة التسيير، فقد كانت أقل من 1% من تكلفة الوظيفة سواءا بالنسبة لأجور عمالها أو لتجهيزاتها، ما يدل على ضعف الموارد المخصصة لها، كما أن موقعها نادرا ما يسمح لها بإنجاز المهام المكلفة بها.

ش. تتميز أنشطة وظيفة مراقبة التسيير وفقا لنموذج التقييم الوظيفي بأنها أنشطة مطورة، لكنها تحتاج إلى بعض التحسين في مجال مراقبة التسيير؛

ص. يمتلك مراقبي التسيير كفاءات متخصصة، حيث يمتلكون الكفاءات التقنية والبشرية بنسبة حوالي 70% لكل منهما، بينما نلاحظ ضعف في كفاءات المهنة وكفاءات الاستعمال؛

ض. التنظيم الداخلي للوظيفة يتميز بنقص الموارد المادية والبشرية؛ وهو ما يجعلها حسب نموذج التقييم الوظيفي في وضعية توازن هيكلي لكنها تحتاج لمزيد من الدعم فيما يخص الموارد البشرية اللازمة لقيامها بمهامها؛

ط. توجد وظيفة مراقبة التسيير في وضعية مرضية في المؤسسات المدروسة، وتعني هذه الوضعية حسب نموذج التقييم الوظيفي أن الوظيفة تؤدي الحد الأدنى مما هو مطلوب منها، ما يتطلب تحسين مختلف جوانب الضعف فيها؛

ظ. لا توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعزى إلى حجم المؤسسة، مشكلها القانوني ومكانة مراقبة التسيير بها.

ثانيا: اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: توجد نماذج خاصة لتقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير حتى وإن لم تكن شاملة وتأخذ بعين الاعتبار جميع الجوانب المتعلقة بها.

فبعد معالجة الموضوع في الجانب النظري توصلنا إلى إثبات هذه الفرضية، حيث نجد أربعة نماذج لتقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير من أشملها نموذجين وهما: نموذج التقييم الوظيفي الذي اعتمدنا عليه في تقييم أداء الوظيفة في المؤسسات الجزائرية، ونموذج Servuction المكيف مع مراقبة التسيير، وكلاهما يأخذ بعين الاعتبار جميع مكونات الوظيفة التي يمكن أن تؤثر على أدائها.

الفرضية الثانية: تتواجد أنشطة مراقبة التسيير في أغلب المؤسسات الجزائرية.

من خلال الجزء الأول من استبيان الدراسة توصلنا إلى أن أنشطة مراقبة التسيير (تحليل التكاليف، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة) تتواجد في مجمل المؤسسات المدروسة بنسب استعمال94%، 96% و94%للأنشطة الثلاثة على التوالي وهو ما يثبت الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: تقوم وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية بأنشطة محدودة وفقا لنموذج التقييم الوظيفي.

بعد قياس أنشطة وظيفة مراقبة التسيير باستعمال نموذج التقييم الوظيفي توصلنا إلى نفي هذه الفرضية، حيث تؤدي وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة أنشطة متطورة.

الفرضية الرابعة: كفاءات مراقبي التسيير في المؤسسات الجزائرية ذات مستوى متوسط وفقا لنموذج التقييم الوظيفي.

يمتلك –حسب نموذج التقييم الوظيفي– مراقبو التسيير في المؤسسات المدروسة كفاءات متخصصة غير أنهم ليسوا مؤهلين للإبداع في مجال عملهم، وهذا ما ينفي الفرضية الرابعة :

الفرضية الخامسة: توفر المؤسسات الجزائرية التنظيم الكافي الذي يسمح لوظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها.

وفقا لنموذج التقييم الوظيفي، تتميز وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات المدروسة بتوازن هيكلي يسمح لها بممارسة مهامها هذا ما يثبت هذه الفرضية.

الفرضية السادسة: توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير تعود إلى حجم المؤسسة، شكلها القانوني و مكانة مراقبة التسيير بها.

باستعمال تحليل التباين أحادي الطرف توصلنا إلى أنه لا توجد فروقات جوهرية في أداء مراقبة التسيير بين المؤسسات المدروسة تعود إلى حجم المؤسسة، شكلها القانوني ومكانة مراقبة التسيير بها.

ثالثا: التوصيات و الاقتراحات

بعد عرض النتائج المتوصل إليها في العنصر السابق، نقترح التوصيات التالية:

أ. ضرورة استعمال أدوات مراقبة التسيير في كل الاستعمالات الممكنة لها خاصة فيما تعلق بمراقبة التسيير؛

ب. ضرورة استكمال عملية مراقبة التسيير بالقيام بتحليل دقيق للانحرافات ومحاولة التحكم فيها بغرض اقتراح الاجراءات التصحيحية المناسبة، و بالتالي توجيه عملية اتخاذ القرار و تحسين أداء المؤسسة عموما من خلال معالجة الخلل حين وقوعه؛

ت. العمل على تكوين مراقبي التسيير في مجال استعمال الاعلام الآلي لأغراض التسيير و اطلاعهم الكافي فيما يخص أهداف المؤسسة و استراتيجياتها؛

ث. على مراقبي التسيير العمل على تطوير معارفهم أكثر و تسيير مسارهم المهني من خلال السعي الدائم لتطوير كفاءاتهم في مختلف المجالات و عدم الانتظار و إلقاء هذا على عاتق المؤسسة؛

ج. منح مساحة أكبر لمراقبي التسيير، وتجاوز فكرة اعتبارهم كمقدم لتقارير تتضمن مجموعة أرقام فقط، واعتبارها كقاعدة أو منطلق لاتخاذ القرار،

ح. تشجيع مراقبي التسيير على الإبداع في عملهم من خلال تقبل أراءهم و اقتراحاتهم؛

خ. الدعم المادي والبشري لوظيفة مراقبة التسيير لتمكينها من أداء المهام الموكلة إليها؛

د. تشكيل رقابة على عمل مراقبي التسيير لتحفيزهم على أداء عملهم بإتقان، وتعميم هذه الرقابة على كل الوظائف، حيث يمكن استعمال نموذج التقييم الوظيفي لهذا الغرض نظرا لسهولة تطبيقه.

رابعا: آفاق الدراسة:

بعد معالجة إشكالية تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في مجموعة من المؤسسات الجزائرية في شقيه النظري والتطبيقي، بدت لنا بعض الجوانب التي تتطلب مزيدا من البحث و التفصيل منها:

- ✓ كفاءات مراقبي التسيير بين الكفاءات التقنية والكفاءات البشرية.
- ✓ الأداء المؤسسي من خلال نموذج التقييم الوظيفي.
- ✓ قياس أداء مراقبة التسيير عن طريق نموذج "Servuction".

قائمة المصادر و المراجع

أولا: المصادر

1-القرآن الكريم

ثانيا: المراجع باللغة العربية

الكتب:

2-إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

3-أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الادارية التخطيط والرقابة وصنع القرار، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011م-1432هـ.

4-أحمد مُحَّد المصري، التخطيط و المراقبة الادارية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 2007.

5-اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012،

6-توفيق مُحَّد عبد المحسن، تقييم الأداء: مداخل جديدة ... لعالم جديد، دار الفكر العربي و دار النهضة العربية، مصر، 2002.

7-جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

8-جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية(مدخل محاسبة المسؤولية و تقييم الأداء)، ط1، الدار العلمية الدولية و دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2002

9-حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الادارية، ط1، دار الحامد، عمان، الأردن، 2011.

10-حسين حريم، مبادئ الادارة الحديثة (النظريات-العمليات الادارية-وظائف المنظمة)، ط1، الحامد، عمان، الاردن،1426 هـ-2006م.

11-خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010،

12-الداوي الشيخ، اقتصاد و تسيير المؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2011.

13-عبد الرزاق أحمد لقواق، فينسون مارسال بلوشي، قياس وقيادة أداء الوظائف دور بطاقة الأداء في تحسين تنافسية المؤسسة، ط1، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2016.

14-عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الادارية، دار الاعصار العلمي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011.

15-عبد العزيز جميل مخيمر وآخرون، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية، ط1، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، سلسلة ندوات ومؤتمرات، القاهرة، مصر،2000.

16-عبد المجيد قدي، أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية- الرسائل و الأطروحات-، ط1، دار الأبحاث، الجزائر،2009 .

17-صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبي، الادارة و الأعمال،ط4 ، دار وائل للنشر ، عمان، الأردن، 2014

18-مجيد الكرخي، مؤشرات الأداء الرئيسية، ط 1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1436هـ، 2015م.

19-محفوظ جودة، أساليب البحث العلمي في ميدان العلوم الادارية، زهران للنشر، عمان، الأردن، 2010.

20-مُحَمَّد دياب، صفاء عبد الجبار الموسوي، سمير خليل شمطو، أساسيات تقييم كفاءة أداء المؤسسات الفندقية، ط1، دار الأيام للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015.

21-مُحَمَّد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف وعلاقاتها ببحوث العمليات والاحصاء الاقتصادي والادارة، دار الكتاب الحديث، بدون بلد نشر، 1428هـ/ 2008م،

22-ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية – ج1 دار المحمدية، الجزائر، 1999.

23-ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)،دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010 .

24- نعيم حسني دهمش، الموازنة الصفرية، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الادارية، عمان، الأردن، 1981

25-نعيمة يحياوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، ط1، دار الراية، عمان، الأردن، 2015

26-وائل مُحَمَّد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.

27- وصفي عبد الكريم الكساسبة، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات،ط1، دار اليازوري، الأردن، 2001

الأطروحات:

28-نصر الدين بوريش، تحسين مؤشرات أداء نظام الانتاج لأقلمه المؤسسة الصناعية مع تحولت المحيط- دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جينرال كابل بسكرة-، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة مُحَمَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012- 2013،

المجلات و الدوريات العلمية:

29-الداوي الشيخ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد السابع / 2009- 2010، جامعة ورقلة، الجزائر.

30-رحيم حسين، التغير في المؤسسة ودور الكفاءات مدخل النظم، مجلة العلوم الانسانية، العدد السابع، جامعة مُحَمَّد خيضر بسكرة، الجزائر، فيفري2005.

31-زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الادارية (دراسة حالة)، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، المجد 22، العدد4، 2014.

32-الداوي الشيخ ، سمية برنو، أثر عملية إعادة الهندسة في تطوير الخدمة المصرفية دراسة حالة البنك الوطني الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر،
http://manifest.univ-ouargla.dz تاريخ الاطلاع:15 سبتمبر 2017

33-عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة و الفعالية: مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الانسانية، جامعة مُحَمَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الأول، نوفمبر 2001.

34-عقون سعاد، مراقبة التسيير، الرقابة الداخلية والمرجعية: أوجه الالتقاء والاختلاف والتكامل، مجلة دراسات لجامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، مجلة دولية محكمة، العدد 49، ديسمبر، 2016.

35-فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 67، 2007.

36-كمال منصوري، سماح صولح، تسيير الكفاءات: الاطار المفاهيمي و المجالات الكبرى، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة مُحَمَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد السابع، جوان 2010،

37-مُحَمَّد الخطيب نمر، هواري السويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ()في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الاقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، 2013، الجزائر.

الملتقيات:

38-فيصل صالح مُحَمَّد، عبد الرحمن مُحَمَّد سالم، الأداء التنظيمي وابعاد قياسه في الجامعات العربية مقياس بطاقة الدرجة المتوازنة للأداء، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، 25- 27 يوليو 2004، دمشق، الجمهورية العربية السورية

39-علي دبي وآخرون، تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية: بين المهام المفترضة والاستغلال الفعلي- دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية-، الملتقى الوطني حول: واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية – تحليل الموجود من أجل استشراق الابداعات المستقبلية -، جامعة المسيلة، الجزائر، 13 و 14 ماي 2013.

40-مختاري الضاوية، كاوجة بشير، دور لوحات القيادة في تسيير النشاط اليومي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مديرية الصيانة لمؤسسة سوناطراك – الأغواط – DML خلال أكتوبر2011، الملتقى الوطني حول: واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية – تحليل الموجود من أجل استشراق الابداعات المستقبلية –، جامعة المسيلة، الجزائر، 13 و 14 ماي 2013.

41-مريم بلحاج، الأداء الكلي المستدام ركيزة للتنمية المستدامة- دراسة ميدانية على الشركات الدوائية الأردنية-، الملتقى الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة الواقع و الرهانات، 14 و 15 نوفمبر 2016 ، الجزائر.

القوانين:

42-القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77 ، المادة 5.

ثالثا: المراجع باللغة الأجنبية

livres

43-Abdelghani Bendriouch, Comptabilité Analytique pour le contrôle degestion,2éme edition, éditions COGEFOS . Rabat , Maroc, 2007.

44-Abdellatif Khemakhem, la dynamique du contrôle de gestion, Dunod, 2e edition, Paris, 1976.

45-Alain Burland et clude j .Simon, le contrôle de gestion, Casbah édition , Alger , 1999

46-Bernard Colasse, En cyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et Audit, 2e édition, Economico, Paris,2009

47-Caroline Selmer , la Boite à outils du contrôle de gestion , Dunod , Paris , 2013·

48-Claude Alazard, Sabine Séparé, contrôle de gestion Manuel et applications DCG11Dunod, Paris, 2007

49-Daniel Boix, Bernard Fèminier, le tableaux de bord facile, 1 édition, éditions d'organisation, France , 2003

50-Daniel Corfmat et autres, la mutation du contrôle de gestion, éditions d'organisation,
Paris, 2000.

51-David Autissier et Valérie Délaye, mesurer de la performance du système d'information, Edition d'Organisation, Eyrolles, Paris, 2008·

52-David Autissier, mesurer la Performance du contrôle de gestion, Eyroles éditions d'organisation, Paris, 2007 ·

53-Eric Margotteau, contrôle de gestion, DECF u.v.7, ellipses, Paris, 2001.

54-Francoise Giraud et autres, contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, Paris,2002.

55-Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel Bringer, contrôle de gestion, Berti Edition, Alger, 2005.

56-Gérard Balantzian et autres, tableaux de bord pour diriger dans un contexte incertain , organisation, Paris, 2005

57-Gilbert Pillot et autres, Maitrise du contrôle de gestion en Schèmacolor, 3e édition, 1985.

58-Hélène Loning et autres, contrôle de gestion des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, 4eedition, Dunod, Paris, 2013.

59-Henri Bouquin, le contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, Presses Universitaires de France, Paris, 1986.

60-Herve Arnaud, Ali Garmilis, Véronique Vignon, le contrôle de gestion … en action, édition Liaisons, 2e édition , Paris , 2001,

61-Jamel Eddine Ziedi, contrôle de gestion et analyse stratégique, l'imprimerie officielle de la République Tunisienne, Tunisie, 2000.

62-Jean-emmanuel Combes et autres, audit financier et contrôle de gestion fondements et cas pratiques, publi union, Paris, 1997

.63- Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, audit interne et contrôle de gestion, eyrolles, édition d'organisation, Paris, France, 2011.

64-Jean Meyer, gestion budgétaire, 9e édition, Dunod, Paris, 1984.

65-Jean-loup Ardoin et autre, le contrôle de gestion, Publi Union-Michel Weulersse, 1986.

66- Jean-Yves Saulou, le tableau de bord du décideur. méthodologie et mise en place, les Edition d'Organisation, Paris, 1984.

67-Larry Bensimhon, Christophe Torset , le meilleur du DSCG3 Management et contrôle de gestion, 3e édition, Sop'foucher, 2013.

68-Lou van Beirendonck, Management des Compétences évaluation développement et gestion, De Boeck, Bruxelles, Belgique, 2004.

69-Michel Coucoureux et autres, contrôle de gestion, manuel et applications DCG, 2eédition , Nathan, Paris, 2010.

70-Michel Gervais, Contrôle de gestion par le Système budgétaire, 3e édition, Paris, 1994,

71-Michel Gervais, contrôle de gestion, 6e édition, Economica, Paris, 1997.

72-Michel Rouach, Gérard Naulleau, le contrôle de gestion Bancaire et Financier, 3 édition, Banque Editeur, Paris, 1998.

73-Nacer-Eddine Saadi, contrôle de gestion Stratégique- outil de pilotage et de maitrise de la performance, L'harmattan, Paris, 2009.

74-Nicolas Berland et Yves de rongé, contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales, Pearson, Paris, 2011.

75-Nicolas Berland, mesurer et piloter la performance, e- Book, 2009, www.management. Free. Fr.

76-Norbert Guedj et collaborateurs, le contrôle, de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 2e édition, Edition d'Organisation, Paris, 1998.

77-P.Boisselier et autres, contrôle de gestion, vuibert, Paris, 2013.

78-Pascal Fabre et autres, management et contrôle de gestion, Manuel et applications, Dunod, Paris, 2008.

79-Pierre Lauzel, Robert Teller, contrôle de gestion et budgets, 4ème édition , Sirey , Paris , 1986 ·

80-Rached Gabsi, contrôle de gestion, tome 1, éditions C .L.E. ,Tunis, 2002.

81-Reda Khelassi, le contrôle interne des organisations, Editions houma, Alger, 2013

82-Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan, management control systems, twelfth Edition, Mc Graw Hill, 2007.

83-X.BOUIN, F- X. SIMON, les nouveaux visages du contrôle de gestion outils et comportements, 3e édition, Dunod, Paris, 2009.

84-Yves de Rongé et Karine Cerrada, contrôle de gestion, 2e édition, Pearson, Paris, 2009 .

Thèse :

85-Caroline Lambert, la fonction contrôle de gestion, contribution à l'analyse de la place des servais fonctionnels dans l'organisation, thèse de Doctorat, non publieè Université Paris Dauphine, Paris, France, 2005 .

Articles :

86-Armelle Godener, Marianela fornerino, Daniel Ray, la satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leurs performances managériales, la comptabilité le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, mai 2008, France.

87-Charles Ducrocp et autres, les compétences de contrôleur de gestion : des besoins autant humaine que Techniques, Management et avenir, n 55, 2012 / 5 , PP : 36- 57

88-Carole Botton et autres, Système de gestion de la performance : les conditions du Succès, Création 2000, Volume 29, 2012 / 2, P :37-52 .

89-Eve chiapello, les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence :un essai d'organisation de la littérature, comptabilité-contrôle-audit, tome 2,1996 /2,p :51-74.

90-Evelyne Poincelot, Grégory Wegmann, utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance: analyse théorique », comptabilité- contrôle- Audit, 2005/2, tome 11.

91-Giovani A , conspectus of management control theory :1900-1972,Academy of mangement journal, Volume 17,Number 2, june 1974 ,

92-Khaled Arous, Lotfi Gamnoudi, la mesure de la performance : le poids de la gestion des compétences dans la vision stratègique des entreprises, colloque Ecole de commerce ISTEC Paris, France, 4 décembre 2012,

93-Marc Bollecker, contrôleur de gestion : une fonction en danger?, la place de la dimension européenne dans la comptabilité contrôle audit, mai 2009, Strasbourg, France.

94-Marc Bollecker, la recherche sur le contrôleur de gestion :état de l'art et perspectives, comptabilité – contrôle Audit, tome 13, 2007/1 :p 87 – 106.
Marie-noelle désiré-luciani, le grande livre du contrôle de gestion, Eyrolles, Paris, 2013.

95-Nicolas Berland et autres, une typologie des système de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons, septembre 2005, cahier n 2005-024, ecole polytechnique, Laboratoire d'Econometrie, Paris.

96-Pier-Laurent Bescos, les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion- finance, finance, contrôle stratégie- volume 5, N4, décembre 2002.

97-Simon Alcouffe, Véronique Malleret, les fondement conceptuels de l'ABC «A la France», Groupe HEC.

98-Véronique Malleret, l'évaluation des performances des services fonctionnels : une étude empirique, finance contrôle stratégie, volume 1, N 1, mars 1998.

99-Wifred Azam, compétence des contrôleurs de gestion, utilisation d'ERP et impératif technologique, une analyse empirique, comptabilité et environnement, France, 2007.

100-Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'informatique décisionnelle ou l'eternel retour du mythe stratégique, dauphine, pp :2-3, **www .crefige.dauphine.fr , consulter le : 28/11/2015 à16 :58 .**

101-David Autissier, contrôle de gestion, test de compétences, Université Paris XII, http://www.univ-Paris12.FR /ESA/ .

```
Votre

période

d'utilisation temporaire de IBM SPSS Statistics va expirer dans 6402 jours.

GET
  FILE='C:\Users\systeme 32\Desktop\أطروحة\الدراسة الاحصائية\operatiiii.
sav'.
DATASET NAME DataSet1 WINDOW=FRONT.
FREQUENCIES VARIABLES=حجم المؤسسة الشكل القانوني لا يقسم تلحق مراقبة التسيير الولاية
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		21-JUN-2018 01:59:08
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\systeme 32\Desktop\أطروحة\الدراسة الاحصائية\operatiiii.sav
	Jeu de données actif	DataSet1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	50
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=حجم المؤسسة الشكل القانوني لا يقسم تلحق مراقبة التسيير الولاية /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.06

[DataSet1] C:\Users\systeme 32\Desktop\أطروحة\الدراسة الاحصائية\operatiiii.sav

Statistiques

		حجم المؤسسة	الشكل القانوني	طريقة تسيير المقاولة	الولاية
N	Valide	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0

Table de fréquences

حجم المؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من50 الى250	27	54.0	54.0	54.0
	اكثر من251	23	46.0	46.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

الشكل القانوني

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أخرى	1	2.0	2.0	2.0
	SARL	8	16.0	16.0	18.0
	SPA	41	82.0	82.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

طريقة تسيير المقاولة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	العائلة	24	48.0	48.0	48.0
	الادارة المالية	25	50.0	50.0	98.0
	اخرى(حدد)	1	2.0	2.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

قيلولا

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غل	8	16.0	16.0	16.0
	لبلا	1	2.0	2.0	18.0
	زجل	14	28.0	28.0	46.0
	لجل	4	8.0	8.0	54.0
	دها	2	4.0	4.0	58.0
	رغرب	4	8.0	8.0	66.0
	روب	1	2.0	2.0	68.0
	رقيت	2	4.0	4.0	72.0
	بقيت	1	2.0	2.0	74.0
	لجيج	3	6.0	6.0	80.0
	فيوط	3	6.0	6.0	86.0
	بان ع	1	2.0	2.0	88.0
	ادر غ	4	8.0	8.0	96.0
	ليبرم	2	4.0	4.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

```
Votre

période

d'utilisation temporaire de IBM SPSS Statistics va expirer dans 6426 jours.

GET
  FILE='C:\Users\systeme 32\Desktop\الاحصائية  الدراسة\أطروحة\operatiiii.
sav'.
DATASET NAME DataSet1 WINDOW=FRONT.
RELIABILITY


/
VARIABLES
=
X18

X19

X20 X21 X22 X23 X24 X25 X26 X27 X28 X29 X30 X31 X32 X33 X34 X35 X36 X37 X38

X39

X40

X41

X42

X43

X44

X45 X46 X47 X48 X49 X50 X51 X52 X53 X54 X55 X56 X57 X58 X59 X60 X61 X62 X63
    X64 X65 X66 X67 X68 X69
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		28-MAY-2018 01:47:15
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\systeme 32\Desktop\أطروحة\الدراسة الاحصائية\operatiiii.sav
	Jeu de données actif	DataSet1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	50
	Entrée de la matrice	C:\Users\systeme 32\Desktop\أطروحة\الدراسة الاحصائية\operatiiii.sav
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=X18 X19 X20 X21 X22 X23 X24 X25 X26 X27 X28 X29 X30 X31 X32 X33 X34 X35 X36 X37 X38 X39 X40 X41 X42 X43 X44 X45 X46 X47 X48 X49 X50 X51 X52 X53 X54 X55 X56 X57 X58 X59 X60 X61 X62 X63 X64 X65 X66 X67 X68 X69 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.06

[DataSet1] C:\Users\systeme 32\Desktop\أطروحة\الدراسة الاحصائية\operatiiii.sav

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100.0
	Exclu[a]	0	.0
	Total	50	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.910	52

```
Your
 temporary usage period for IBM SPSS Statistics will expire in 6594 days.

GET
  FILE='D:\ma thése\la thése de doctorat\الدراسة الاحصائية\operatiiii.sav'.
DATASET NAME DataSet1 WINDOW=FRONT.
MULT

RESPONSE

GROUPS
=
$
X2

'
تبعية

مصلحة

المحاسبة

التحليلية
'

(
var00001

var00002

var00003

(
1
)
)

$
X3


'
طريقة

تحديد
```

التكاليف
أساس تحديد '+' $X4 ((1) var00008 var00007 var00006 var00005 المستعملة' (ع3

'
التكلفة

المعيارية
'

)
ع
4

var00010

var00011

var00009

(
1
)
)

$
X5

'
استعمالات

التكاليف
'

)
ع
5

var00012

var00013

var00014

var00015

(
1
)
)

$
X6

'
فترة

تحليل

انحرافات

التكاليف
'

)
ع
6

var00016

var00017

var00018

(
1
)
)

$
X10

'
فترة

ارسال

التقارير

الخاصة

بالموازنة
'

)
ع
8

var00020

var00021

var00022

(
1
)
)

$
X11

'
اساس

'
+

'
اعداد

التقديرات
'

)
ع
9

ع
10

ع
11

)
1
)
)

$
X12

'
فترة

تحليل

انحرافات

```
الموازنة
'

(
var00024

var00025


var00026

var00027

(
1
)
)

$
X13 '13ع) 'فترة اعداد لوحة القيادة var00029 var00030 var00031 var00032 (1))

$
X15

'
المكلف

باعداد

لوحة

القيادة
'

(
var00034
 var00035 (1))
  /FREQUENCIES=$X2 $X3 $X4 $X5 $X6 $X10 $X11 $X12 $X13 $X15.
```

Multiple Response

Notes

Output Created		11-DEC-2017 12:38:10
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\\الدلا سة ئيةاصحالا\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each table are based on all the cases with valid data in the specified range(s) for all variables in each table.
Syntax		MULT RESPONSE GROUPS=$X2 'تبعية مصلحة التحليل قبل الحساب' (var00001 var00002 var00003 (1)) $X3 'طريقة تحديد الكلفة الكلية لمستعمل' (ع3 var00005 var00006 var00007 var00008 (1)) $X4 'أساس تحديد سعر التكلفة الكلية' (ع4 var00010 var00011 var00009 (1)) $X5 'استعمالات التكلفة الكلية' (ع5 var00012 var00013 var00014 var00015 (1)) $X6 'تحليل فترة التكلفة الكلية' (ع6 var00016 var00017 var00018 (1)) $X10 'أساس فترة التحليل' (ع8 var00020 var00021 var00022 (1)) $X11 'أساس تقدير الأعباء' (ع9 ع10 ع11 (1)) $X12 'فترة التحليل فترة التكلفة' (var00024 var00025 var00026 var00027 (1)) $X13 'طريقة حول الأعباء' (ع13 var00029 var00030 var00031 var00032 (1)) $X15 'حول الأعباء بالكلفة' (var00034 var00035 (1))...

Notes

Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.06

[DataSet1] D:\ma thése\la thése de doctorat\الدراسة الاحصائية\operatiiii.sav

Case Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
$X2[a]	46	92.0%	4	8.0%	50	100.0%
$X3[a]	47	94.0%	3	6.0%	50	100.0%
$X4[a]	47	94.0%	3	6.0%	50	100.0%
$X5[a]	47	94.0%	3	6.0%	50	100.0%
$X6[a]	42	84.0%	8	16.0%	50	100.0%
$X10[a]	48	96.0%	2	4.0%	50	100.0%
$X11[a]	48	96.0%	2	4.0%	50	100.0%
$X12[a]	48	96.0%	2	4.0%	50	100.0%
$X13[a]	47	94.0%	3	6.0%	50	100.0%
$X15[a]	47	94.0%	3	6.0%	50	100.0%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

$X2 Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
في عيادة طب الأسنان الخاصة[a]	في المستشفى العمومي	30	65.2%	65.2%
	في عيادة طب الأسنان	15	32.6%	32.6%
	في مركز تكويني	1	2.2%	2.2%
Total		46	100.0%	100.0%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

$X3 Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
طريقة تحديد التكلفة المعتمدة[a]	التكلفة الكلية	38	80.9%	80.9%
	التكلفة حسب المنطقة	2	4.3%	4.3%
	التكلفة المتغيرة	7	14.9%	14.9%
Total		47	100.0%	100.0%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

$X4 Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
أساس تحديد التكلفة الجارية[a]	أساس أسعار السوق	13	25.0%	27.7%
	التكلفة الموحدة	6	11.5%	12.8%
	التكلفة التاريخية	13	25.0%	27.7%
	الطريقة بالأسعار الحالية	20	38.5%	42.6%
Total		52	100.0%	110.6%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

$X5 Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
استعمالات التكلفة[a]	تحديد مستويات الربحية	31	26.3%	66.0%
	منتجات جديدة	13	11.0%	27.7%
	التسعير	29	24.6%	61.7%
	تقييم المخزونات	35	29.7%	74.5%
	الرقابة	10	8.5%	21.3%
Total		118	100.0%	251.1%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

$X6 Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
فترة تحليل الرحلات لتكلفة[a]	شهرية	30	62.5%	71.4%
	ثلاثية	5	10.4%	11.9%
	سداسية	4	8.3%	9.5%
	سنوية	9	18.8%	21.4%
Total		48	100.0%	114.3%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

$X10 Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
فترة الرسائل التقارير الخاصة بالموازنة[a]	شهرية	33	49.3%	68.8%
	ثلاثية	9	13.4%	18.8%
	سداسية	9	13.4%	18.8%
	سنوية	16	23.9%	33.3%
Total		67	100.0%	139.6%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

$X11 Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
أساس إعداد التقارير[a]	الملفات المرفقة	39	54.9%	81.3%
	دراسات قصيرة	10	14.1%	20.8%
	دراسات السوق	22	31.0%	45.8%
Total		71	100.0%	147.9%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

$X12 Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
فترة تحليل الرحلات الموازنة[a]	شهرية	37	58.7%	77.1%
	ثلاثية	10	15.9%	20.8%
	سداسية	7	11.1%	14.6%
	سنوية	9	14.3%	18.8%
Total		63	100.0%	131.3%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

$X13 Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
فترة عدد لوحة القياس[a]	أسبوع	15	20.5%	31.9%
	شهر	38	52.1%	80.9%
	ثلاثة	7	9.6%	14.9%
	سداسي	6	8.2%	12.8%
	سنوي	7	9.6%	14.9%
Total		73	100.0%	155.3%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

$X15 Frequencies

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
الهدف من عدد لوحة القياس[a]	مسؤولي القسم	30	56.6%	63.8%
	مراقبة التسيير	23	43.4%	48.9%
Total		53	100.0%	112.8%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Notes

Output Created		11-DEC-2017 12:48:41
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\الدراسة الاحصائية\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each table are based on all the cases with valid data in the specified range(s) for all variables in each table.

Notes

Syntax		MULT RESPONSE GROUPS=$X2 'تحلة مصلحة عيبة' (var00001 var00002 var00003 (1)) $X3 "قلعة سطة لمافية لكتلا ديحت قةيرط" (ع3 var00005 var00006 var00007 var00008 (1)) $X4 'أساس حت ديد +' تيجراي على قلة لكتلا' (ع4 var00010 var00011 var00009 (1)) $X5 'استعمالات فية لكتلا' (ع5 var00012 var00013 var00014 var00015 (1)) $X6 'تفترت حليل فة لكتلا تافلرحنا' (ع6 var00016 var00017 var00018 (1)) $X10 'تفترت اسرا لا' (ع8 var00020 var00021 var00022 (1)) $X11 'اساس +' "عداد التيقة ياري تا" (ع9 ع10 ع11 (1)) $X12 'تفترت حليل تافلرحنا' (var00024 var00025 var00026 var00027 (1)) $X13 'تفترت عداد حول ةقايقلا' (ع13 var00029 var00030 var00031 var00032 (1)) $X15 'لكلها بعداد حول ةقايقلا' (var00034 var00035 (1))...
Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.03

```
FREQUENCIES VARIABLES=X1 X7 X8 X9 X17
  /STATISTICS=MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		11-DEC-2017 12:52:38
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\الدراسة الحصائية\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=X1 X7 X8 X9 X17 /STATISTICS=MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.03

Statistics

		X1	الموازنات	X8	X9	X17
N	Valid	50	50	50	50	50
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		.94	.96	.84	.92	.54

Frequency Table

X1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ل	3	6.0	6.0	6.0
	حق	47	94.0	94.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

الموازنات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	2	4.0	4.0	4.0
	نعم	48	96.0	96.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

X8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	8	16.0	16.0	16.0
	نعم	42	84.0	84.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

X9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	4	8.0	8.0	8.0
	نعم	46	92.0	92.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

X17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	23	46.0	46.0	46.0
	نعم	27	54.0	54.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

```
ONEWAY مجأداءالوظيفة BY حجمالمؤسسة
  /MISSING ANALYSIS.
```

Unidirectionnel

Remarques

Sortie obtenue		21-JUN-2018 02:23:06
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\systeme 32\Desktop\مذكرة ماستر قسم الدراسات العليا\operatiiii.sav
	Jeu de données actif	DataSet1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	50
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations dépourvues de données manquantes dans les variables de l'analyse.
Syntaxe		ONEWAY مجأداءالوظيفة BY حجمالمؤسسة /MISSING ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.06

ANOVA

مجأداءالوظيفة

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	1250.013	1	1250.013	3.416	.071
Intragroupes	17563.987	48	365.916		
Total	18814.000	49			

```
ONEWAY مجأداءالوظيفة BY الشكلالقانوني
  /MISSING ANALYSIS.
```

Unidirectionnel

Remarques

Sortie obtenue		21-JUN-2018 02:23:25
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\systeme 32\Desktop\قسم الدراسات العليا\operatiiii.sav
	Jeu de données actif	DataSet1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	50
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations dépourvues de données manquantes dans les variables de l'analyse.
Syntaxe		ONEWAY تفـيظولاءادأجم BY يذوزقلالشل /MISSING ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.06

ANOVA

تفـيظولاءادأجم

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	179.220	2	89.610	.226	.799
Intragroupes	18634.780	47	396.485		
Total	18814.000	49			

```
ONEWAY مجأداء الوظيفة BY لايقسمتلحقمراقبة التسيير
  /MISSING ANALYSIS.
```

Unidirectionnel

Remarques

Sortie obtenue		21-JUN-2018 02:23:42
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\systeme 32\Desktop\مذكرة ماستر\دراسة الحالة\operatiiii.sav
	Jeu de données actif	DataSet1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	50
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations dépourvues de données manquantes dans les variables de l'analyse.
Syntaxe		ONEWAY تفـيظولءادأجم BY ريبيرتلاقوارحلاهتسرقيل /MISSING ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.03

ANOVA

تفـيظولءادأجم

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	934.602	2	467.301	1.228	.302
Intragroupes	17879.398	47	380.413		
Total	18814.000	49			

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=X18 X19 X20 X21 X22 MANALYTIQUE X23 X24 X25 X26 X27
X28 MBUDGETPRE X29 X30
    X31 X32 X33 X34 MTABLEAUDEBORD
  /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 14:44:33
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\الدراسة الحالية\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=X18 X19 X20 X21 X22 MANALYTIQUE X23 X24 X25 X26 X27 X28 MBUDGETPRE X29 X30 X31 X32 X33 X34 MTABLEAUDEBORD /STATISTICS=MEAN ...
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
X18	50	1.40	.782	.612
X19	50	1.32	.844	.712
X20	50	.94	.913	.833
X21	50	.88	.895	.802
X22	50	.62	.901	.812
MANALYTIQUE	50	1.0320	.72321	.523
X23	50	1.82	.560	.314
X24	50	1.76	.625	.390
X25	50	1.08	.944	.891
X26	50	1.54	.813	.662
X27	50	1.62	.753	.567
X28	50	.62	.855	.730
MBUDGETPRE	50	1.4067	.54102	.293
X29	50	1.82	.523	.273
X30	50	1.42	.835	.698
X31	50	1.80	.571	.327
X32	50	1.70	.614	.378
X33	50	1.30	.886	.786
X34	50	1.62	.697	.485
MTABLEAUDEBORD	50	1.6100	.52122	.272
Valid N (listwise)	50			

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=MANALYTIQUE MBUDGETPRE MTABLEAUDEBORD MACTIVITECONTR
OLE
  /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 14:45:46
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\\الدراسة الميدانية\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=MANALYTIQUE MBUDGETPRE MTABLEAUDEBORD MACTIVITECONTROLE /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
MANALYTIQUE	50	1.0320	.72321	.523
MBUDGETPRE	50	1.4067	.54102	.293
MTABLEAUDEBORD	50	1.6100	.52122	.272
MACTIVITECONTROLE	50	1.3496	.42766	.183
Valid N (listwise)	50			

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=X35 X36 X37 X38 X39 X40 X41 X42 MCOMPETECETECHNIQUE
X43 X44 X45 X46 X47
    MCOMPETENCEMETIERX48 X49 X50 X51 MCOMPETENCEUTILISATIONX52 X53 X54 X5
5 X56 X57 X58 X59
    MCOMPETENCEHUMAIN
  /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 14:48:58
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\\الدراسة الحالة\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=X35 X36 X37 X38 X39 X40 X41 X42 MCOMPETECETECHNIQUE X43 X44 X45 X46 X47 MCOMPETENCEMETIER X48 X49 X50 X51 MCOMPETENCEUTILISATION X52 X53 X54 X55 X56 X57 X58 X59 MCOMPETENCEHUMAIN /STATISTICS=MEAN ...
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
X35	50	1.32	.794	.630
X36	50	1.38	.753	.567
X37	50	1.06	.890	.792
X38	50	1.54	.676	.458
X39	50	1.56	.705	.496
X40	50	1.48	.735	.540
X41	50	1.58	.702	.493
X42	50	1.40	.782	.612
MCOMPETECETECHNIQUE	50	1.4150	.50724	.257
X43	50	.96	.781	.611
X44	50	.88	.799	.638
X45	50	1.04	.781	.611
X46	50	1.52	.735	.540
X47	50	.98	.820	.673
MCOMPETENCEMETIER	50	1.0760	.52042	.271
X48	50	.36	.663	.439
X49	50	.64	.851	.725
X50	50	.56	.787	.619
X51	50	.88	.940	.883
MCOMPETENCEUTILISATION	50	.6100	.57179	.327
X52	50	1.68	.653	.426
X53	50	1.34	.823	.678
X54	50	1.30	.839	.704
X55	50	1.36	.749	.562
X56	50	1.50	.763	.582
X57	50	1.44	.705	.496
X58	50	1.60	.728	.531
X59	50	.96	.903	.815
MCOMPETENCEHUMAIN	50	1.3975	.52288	.273
Valid N (listwise)	50			

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=MCOMPETECETECHNIQUEMCOMPETENCEMETIERMCOMPETENCEUTI
LISATION
    MCOMPETENCEHUMAINMCOMPETENCECONTROLEURS
  /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 14:49:53
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\الدراسة الحالية\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=MCOMPETECETECHNIQUE MCOMPETENCEMETIER MCOMPETENCEUTILISATION MCOMPETENCEHUMAIN MCOMPETENCECONTROLEURS /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
MCOMPETECETECHNIQUE	50	1.4150	.50724	.257
MCOMPETENCEMETIER	50	1.0760	.52042	.271
MCOMPETENCEUTILISATION	50	.6100	.57179	.327
MCOMPETENCEHUMAIN	50	1.3975	.52288	.273
MCOMPETENCECONTROLEURS	50	1.1246	.39807	.158
Valid N (listwise)	50			

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=X61 X62 MCOUTFONCTIONCONTROLEX63 X64 X65 X66 X67 X6
8 X69
    MGESTIONFONCTIONCONTROLE
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 14:51:13
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\الدراسة الاحصائية\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=X61 X62 MCOUTFONCTIONCONTROLE X63 X64 X65 X66 X67 X68 X69 MGESTIONFONCTIONCONTROLE /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
X61	50	1.34	.658	.433
X62	50	1.42	.758	.575
MCOUTFONCTIONCONTROLE	50	1.3800	.62727	.393
X63	50	2.66	.848	.719
X64	50	1.96	1.142	1.304
X65	50	2.50	.814	.663
X66	50	1.60	.990	.980
X67	50	1.52	1.359	1.847
X68	50	1.78	1.329	1.767
X69	50	1.68	1.421	2.018
MGESTIONFONCTIONCONTROLE	50	1.9571	.62387	.389
Valid N (listwise)	50			

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=MCOUTFONCTIONCONTROLEMGESTIONFONCTIONCONTROLEMORGANISATIONFONCTIONCONTROLE
  /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 14:51:44
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\\الدكتوراه\الاحصائيات\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=MCOUTFONCTIONCONTROLE MGESTIONFONCTIONCONTROLE MORGANISATIONFONCTIONCONTROLE /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
MCOUTFONCTIONCONTROLE	50	1.3800	.62727	.393
MGESTIONFONCTIONCONTROLE	50	1.9571	.62387	.389
MORGANISATIONFONCTIONCONTROLE	50	1.6686	.46672	.218
Valid N (listwise)	50			

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=MACTIVITECONTROLEMCOMPETENCECONTROLEURSMORGANISATIONFONCTIONCONTROLE
    MPERFORMANCECONTROLE
  /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 14:52:22
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\\الدراسة الحالية\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=MACTIVITECONTROLE MCOMPETENCECONTROLEURS MORGANISATIONFONCTIONCONTROLE MPERFORMANCECONTROLE /STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
MACTIVITECONTROLE	50	1.3496	.42766	.183
MCOMPETENCECONTROLEURS	50	1.1246	.39807	.158
MORGANISATIONFONCTIONCONTROLE	50	1.6686	.46672	.218
MPERFORMANCECONTROLE	50	1.3809	.35554	.126
Valid N (listwise)	50			

```
 COMPUTE مجالمحاسبة التحليلية=SUM(X18,X19,X20,X21,X22).
EXECUTE.
COMPUTE مجالموازنات=SUM(X23,X24,X25,X26,X27,X28).
EXECUTE.
COMPUTE مجلوحة القيادة=SUM(X29,X30,X31,X32,X33,X34).
EXECUTE.
COMPUTE مجأنشطة=SUM(مجالمحاسبة التحليلية,مجالموازنات,مجلوحة القيادة).
EXECUTE.
COMPUTE مجكفاء اتقنية=SUM(X35,X36,X37,X38,X39,X40,X41,X42).
EXECUTE.
COMPUTE مجالكفاء اتمهنية=SUM(X43,X44,X45,X46,X47).
EXECUTE.
COMPUTE مجكفاء اتا لاستعمال=SUM(X48,X49,X50,X51).
EXECUTE.
COMPUTE مجكفاء اتالبشرية=SUM(X52,X53,X54,X55,X56,X57,X58,X59).
EXECUTE.
COMPUTE مجكفاء اتالمراقبين=SUM(,مجكفاء اتقنية,مجالكفاء اتمهنية
مجكفاء اتا لاستعمال,مجكفاء اتالبشرية).
EXECUTE.
COMPUTE مجتكلفة الوظيفة=SUM(X61,X62).
EXECUTE.
COMPUTE مجتسيير الوظيفة=SUM(X63,X64,X65,X66,X67,X6ي
.EXECUTE
COMPUTE مجتنظيمالوظيفة=SUM(مجتكلفة الو  مجتسيير الوظيفة,فة).
EXECUTE.
COMPUTE مجأداء الوظيفة=SUM(مجأنشطة,مجكفاء اتالمراقبين,مجتنظيمالوظيفة).
EXECUTE.
DESCRIPTIVES

VARIABLES
=
X18 X19 X20 X21 X22 مجالمحاسبة التحليلية X23 X24 X25 X26 X27 X28 مجالموازنات
    X29 X30 X31 X32 X33 X34 مجلوحة القيادة
  /STATISTICS=SUM.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 15:40:39
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\\الدراسة الحصائية\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=X18 X19 X20 X21 X22 مجالحاسبةالتحليلية X23 X24 X25 X26 X27 X28 مجالموازنات X29 X30 X31 X32 X33 X34 مجلوحةالقيادة...
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

Descriptive Statistics

	N	Sum
X18	50	70
X19	50	66
X20	50	47
X21	50	44
X22	50	31
مجالمحاسبةالتحليلية	50	258.00
X23	50	91
X24	50	88
X25	50	54
X26	50	77
X27	50	81
X28	50	31
مجالموازنات	50	422.00
X29	50	91
X30	50	71
X31	50	90
X32	50	85
X33	50	65
X34	50	81
مجالقيادةالمجلوحة	50	483.00
Valid N (listwise)	50	

```
DESCRIPTIVES

VARIABLES
=مجالمحاسبةالتحليلية مجالموازنات مجلوحةالقيادة مجأنشطة
  /STATISTICS=SUM.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 15:41:34
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\\الدكتوراه\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=متوسط_التحليل_القبلي متوسط_الاتزان متوسط_التحول_القائد متوسط_التأثير...
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

Descriptive Statistics

	N	Sum
متوسط_التحليل_القبلي	50	258.00
متوسط_الاتزان	50	422.00
متوسط_التحول_القائد	50	483.00
متوسط_التأثير	50	1163.00
Valid N (listwise)	50	

```
DESCRIPTIVES

VARIABLES=X35 X36 X37 X38 X39 X40 X41 X42 مجكفاء اتقنية X43 X44 X45 X46 X47

مجالكفاء اتمهنية

X
48
```

```
X
49 X50 X51 مجكفاء اتالاستعمال X52 X53 X54 X55 X56 X57 X58 X59 مجكفاء اتالبشرية
  /STATISTICS=SUM.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 15:43:56
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\الدكتوراسة\الحاسبة\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=X35 X36 X37 X38 X39 X40 X41 X42 مجكفاء التقنية X43 X44 X45 X46 X47 مجكفاء التكاليف X48 X49 X50 X51 مجكفاء التسيير العام X52 X53 X54 X55 X56 X57 X58 X59 مجكفاء التأطير البشرية /STATISTICS=SUM.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

Descriptive Statistics

	N	Sum
X35	50	66
X36	50	69
X37	50	53
X38	50	77
X39	50	78
X40	50	74
X41	50	79
X42	50	70
تحقيق_التكافل	50	566.00
X43	50	48
X44	50	44
X45	50	52
X46	50	76
X47	50	49
تحقيق_التكامل	50	269.00
X48	50	18
X49	50	32
X50	50	28
X51	50	44
تحقيق_التكافل_المعرفي	50	122.00
X52	50	84
X53	50	67
X54	50	65
X55	50	68
X56	50	75
X57	50	72
X58	50	80
X59	50	48
تحقيق_التكافل	50	559.00
Valid N (listwise)	50	

```
DESCRIPTIVES

VARIABLES
=

مجكفاء اتقنية
```

مجالكفاء اتمهنية
مجكفاء اتالاستعمال مجكفاء اتالبشرية
مجكفاء اتالمراقبين
/STATISTICS=SUM.

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 15:44:44
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\الدراسة الحالية\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=تحريق_تاكفكج تحزين_تاكفكج لامركزية_تاكفكج تحريش_بالتاكفكج زيادة_الراتب_تاكفكج /STATISTICS=SUM.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Sum
تحريق_تاكفكج	50	566.00
تحزين_تاكفكج	50	269.00
لامركزية_تاكفكج	50	122.00
تحريش_بالتاكفكج	50	559.00
زيادة_الراتب_تاكفكج	50	1516.00
Valid N (listwise)	50	

DESCRIPTIVES

```
VARIABLES=X61 X62 مجتكلفة الوظيفة X63 X64 X65 X66 X67 X68 X69 مجتسيير الوظيفة
  /STATISTICS=SUM.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 15:45:36
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\الدكتوراه قسم\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=X61 X62 مجتكلفة الوظيفة X63 X64 X65 X66 X67 X68 X69 مجتسيير الوظيفة /STATISTICS=SUM.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

Descriptive Statistics

	N	Sum
X61	50	67
X62	50	71
ةيظولقلاكتج	50	138.00
X63	50	133
X64	50	98
X65	50	125
X66	50	80
X67	50	76
X68	50	89
X69	50	84
ةيظولايسيتج	50	823.00
Valid N (listwise)	50	

```
DESCRIPTIVES
 VARIABLES=مجتكلفة الوظيفة مجتسيير الوظيفة مجتنظيمالوظيفة
  /STATISTICS=SUM.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 15:46:15
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\\دكتورا سة\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=مجموع_الوظيفة مجموع_المراقبين مجموع_الانشطة /STATISTICS=SUM.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Sum
مجموع_الوظيفة	50	138.00
مجموع_المراقبين	50	823.00
مجموع_الانشطة	50	961.00
Valid N (listwise)	50	

```
DESCRIPTIVES

VARIABLES
=مجموع_الوظيفة مجموع_المراقبين مجموع_الانشطة
  /STATISTICS=SUM.
```

Descriptives

Notes

Output Created		11-DEC-2017 15:46:40
Comments		
Input	Data	D:\ma thése\la thése de doctorat\\دراسة الحالة\operatiiii.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=قطن_أجم قطن_مجنى قطن_مجتنى قطن_أجمالى /STATISTICS=SUM.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Sum
قطن_أجم	50	1163.00
قطن_مجنى	50	1516.00
قطن_مجتنى	50	961.00
قطن_أجمالى	50	3640.00
Valid N (listwise)	50	