الفصل الأول

الإطار النظري لمراقبة التسيير

تمهيد

تعتبر مراقبة التسيير نظام معلومات يساعد الإدارة على متابعة الأنشطة، وتقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات، وهي تعتبر حديثة من حيث البحث في الإدارة وعلوم التسيير، وقديمة من حيث الممارسة الميدانية، وهي تركيبة لعنصرين هما الرقابة والتسيير.

I-1- ماهية مراقبة التسيير

لقد مر مفهوم مراقبة التسيير بمراحل تطورية من حيث فلسفتها ومفهومها وطريقة ممارستها وكذا أهدافها وأنواعها، تواكب التغيرات المتتالية التي مست المجالات الإقتصادية والإدارية للمؤسسات.

I-1-1- التطور التاريخي لمراقبة التسيير

أحدثت الثورة الصناعية تغيرات جذرية في الحياة الاقتصادية للمؤسسات، ساهمت في إنتقالها من إستقرار المحيط إلى تقلبه وإشتداد المنافسة وتغير أذواق المستهلكين، ولتواكب المؤسسة هذه التطورات قامت بتطوير تقنية تسمح لها بإيجاد حلول لكل العقبات التي تواجهها وتحقيق أهدافها تتمثل في مراقبة التسيير.

وإستخدام مراقبة التسيير كأداة للتسيير تعتبر ظاهرة حديثة طبقت لأول مرة في المؤسسات الأمريكية في بداية القرن العشرين، ولم تنتشر إلا بعد الحرب العالمية الثانية خلال سنوات الخمسينات من القرن الماضي وقد نشأت في المجال العملي ثم انتقلت إلى المجال الأكاديمي، مما جعلها ذات قدرة كبيرة على التكيف مع كل الظروف وحل كل المشاكل مهما كانت تعقيداتها.

ونوجز مراحل تطورها في ما يلي:[1]

I-1-1-1- مرحلة الرقابة التقليدية للفترة الممتدة من 1910 إلى 1945

منذ ظهورها لأول مرة اعتبرت مراقبة التسيير إمتداد لمحاسبات المؤسسة (المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف)، وقامت بتحديد التكاليف وأسعار التكلفة على أسس جديدة مدعمة أكثر بنظام من العناصر التقديرية والمعيارية للتحكم في هذه التكاليف، وقد صاحب ظهورها التطور التقني والاقتصادي، وظهور العديد من الدراسات والأبحاث كتحاليل تايلور سنة 1905 المتعلقة بمراقبة الإنتاجية، وأبحاث جانت(Gantt) سنة 1915 المتعلقة بالأعباء الهيكلية.

I-1 -1-2- مرحلة البحث عن الأمثلية للفترة الممتدة من سنة 1945 إلى 1968

في هذه المرحلة بحثت مراقبة التسيير على إتمام نظام المعلومات والمساعدة على إتخاذ القرارات، حيث طورت الوسائل التي تسمح بالتسجيل السريع للنتائج الفعلية في سبيل مقابلتها بإنتظام ودوريا مع التقديرات، ما زاد من قدرتها على الاستجابة لرغبة المدراء للمقاربة الدائمة بين النتائج الفعلية والمقدرة، وأسعار التكلفة الحقيقية المقاسة والأهداف المنتظرة، وهذا ما جعل مراقبة التسيير تعتبر كمرادف لمراقبة الموازنات رغم أن هذه الأخيرة ليست إلا جزء منها.

I-1 -1-3- مرحلة الأبعاد المتعددة لمراقبة التسيير للفترة الممتدة من سنة 1968 إلى 1980

في هذه المرحلة أصبحت مراقبة التسيير أداة لقياس الأداء وتقييم المسؤوليات، فهي تعتبر الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق اللامركزية في الربح والتسيير، وتتوافق مع نظام معلومات تفصيلي وشخصي مخصص للتوجيه السريع للقرارات ضمن مفهوم التحكم في التسيير، كما أنها تتواصل مع العديد من أنظمة التسيير وتدمج ليس فقط الجوانب المحاسبية، ولكن أيضا المعطيات التنظيمية والإنسانية في التسيير.

[1] عبد العالي شحتاني، "محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر2010-2011، ص ص62-63.

I-1 -1-4- مرحلة مراقبة التسيير المتكاملة للفترة التي تبدأ من سنة 1980 إلى يومنا هذا

في هذه المرحلة أصبحت مراقبة التسيير في البداية أداة للتخطيط الإستراتيجي، طورت أدوات لتنفيذ الإستراتيجية في محيط مستقر وتوقعي، ثم أصبحت أداة للتسيير الإستراتيجي نتيجة إهتمامها بالمناهج التقديرية التي تساعد على سد الثغرات الناتجة عن الأحداث غير المتوقعة واضطرابات المحيط، وبالتالي يصبح رد الفعل الإستراتيجي هو القاعدة والتسيير الاستراتيجي هو القمة.

I-1 -2- مفهوم مراقبة التسيير

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى دراسة المفاهيم التي على أساسها يمكننا فهم مراقبة التسيير:

I-1 -2-1- تعريف التسيير

تعتبر وظيفة تسيير المؤسسة الحد الفاصل بين نجاح المشروعات أو فشلها، وبين تحقيق الأهداف الموضوعة أو العجز عن تحقيقها وهي التي تستطيع أن تحول الموارد الموجودة إلى أدوات فعالة للوصول إلى تحقيق الأهداف.

يعرف التسيير بأنه "عملية مركبة تشمل التخطيط، التنظيم، التوجيه، القيادة، الرقابة بغرض تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة بأقل تكلفة ممكنة عن طريق الإستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية والمادية"[1].

كما يعرف التسيير كذلك بأنه "علم الاختيارات والتطبيق، يتضمن قيادة المؤسسة بإستعمال عدة تقنيات وخطوات للمساعدة على اتخاذ القرارات، وهو مزيج لعدة علوم كالعلوم الدقيقة، والعلوم الإنسانية"[2].

يتضح مما سبق أن التسيير عبارة عن مسار يستخدم مجموعة من التقنيات العلمية والعملية والفنية المتفاعلة فيما بينها، وبالتالي فإن الشخص الذي يتولى هذه المهمة يجب أن تتوفر فيه كل الخصائص من معارف ومهارات تسمح له بقيادة عملية التسيير.

كما يتضح مما سبق أيضا أن التسيير يجمع في مفهومه الحالي بين بعدين هما:[3]

- البعد الأول ويتعلق بخلق القدرة الكامنة لضمان سير مستقبلي ناجح للمؤسسة، وهو ما يطلق عليه بالتسيير الاستراتيجي، أي متابعة أنشطة المؤسسة على المدى البعيد؛
- البعد الثاني ويتعلق بتشغيل هذه القدرة بأقصى فعالية ممكنة، وهو ما يطلق عليه بالتسيير العملي وهو متابعة نشاط المؤسسة على المدى القصير.

يتميز التسيير العملي باليومية والتكرار في كل ميادين التسيير، أما التسيير الإستراتيجي فهو يقوم بتوجيه المؤسسة نحو النظر إلى كيفية الوصول للأهداف طويلة الأجل؛ وبالتالي فالتسيير العملي يضمن الوصول إلى التسيير الإستراتيجي من خلال العمل اليومي.

تؤكد المفاهيم السابقة أن التسيير نشاط متميز يستلزم إستخدام قدر عال من المهارة والمعرفة، وتتميز النشاطات التي يقوم بها المسير بأنها متعددة، سريعة، وموجهة نحو الفعل أكثر من التفكير. كما يتميز عالمه بشدة التغير فهو لا يخضع لنظم أو طرق تفكير وتحليل ثابتة، وبالتالي فإن هذا العالم يستوجب إيجاد طرق فعالة متعلقة بالمشكل ذاته لإيجاد الحل المناسب وإتخاذ القرار الصحيح.

وبصفة عامة يمكن القول أن المسير يقوم بدور مزدوج داخل المؤسسة فهو يعمل على تحسين أداء الأفراد من جهة وعلى تهيئة الظروف الملائمة للإبداع من جهة أخرى، وهذان الدوران يبدوان وكأنهما متناقضان ومتكاملان في نفس الوقت، متناقضان بالنسبة للمسير الذي لا يعرف كيف يقوم بالدورين معا، ومتكاملان لأن كل منهما ضروري وكلاهما يثرى الآخر في علاقة جدلية[4].

I-1 -2-2- تعريف المراقبة

---

[1] محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2006، ص21.

[2] Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion, 5ème Edition, Dunod, Paris2001, P6

[3] صفاء لشهب، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته بإتخاذ القرار"، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر2005-2006، ص3.

[4] Lionel Collins, Quistions de contrôle, Puf, Paris 1999, P 15.

تعتبر المراقبة وظيفة من وظائف التسيير تكمل الوظائف الأخرى وتسعى إلى ضمان أن الخطط الموضوعة تسير بشكل سليم لبلوغ الأهداف المنتظرة، فهي تمارس في كل لحظة قبل وأثناء وبعد النشاط لمواجهة مختلف العراقيل والصعوبات، وبالتالي فهي تقيم الأداء لتصحيح الإختلالات لحظة وقوعها، خاصة في ظل التغير المستمر في محيط المؤسسة.

كلمة مراقبة في المفهوم اللغوي الفرنسي مشتقة في الأصل من كلمتين (contre-rôle) وتعني الجدول المقابل، وهو عبارة عن دفتر مرتب في نسختين يستخدم لمراجعة دفتر آخر؛ ويرتبط مصطلح المراقبة في المفهوم الفرنسي بالتدقيق والتحقيق وهذا ما ينقص كثيرا من مجالها، أما في المفهوم الأنجلوسكسوني فهي أشمل ويقصد بها السيطرة والتحكم[1].

أما إصطلاحا فتعرف المراقبة على أنها "وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعة من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل"[2].

أما لجنة المنظمات الراعية للجنة كوزو (coso) فقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها "إجراءات مطبقة من قبل مجلس الإدارة والمسيرين ومستخدمي المؤسسة، تحت مسؤوليتهم من أجل توفير ضمانات معقولة لتحقيق الإنجاز الأمثل للعمليات وزيادة موثوقية المعلومات المالية والتأكد من الامتثال للقوانين واللوائح"[3].

وبناءا على ما سبق يتضح أن الرقابة في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى بدوره إلى إحترام صارم للإجراءات والقوانين، كما أنها تعتبر مصدر الثقة والطمأنينة في المؤسسة، وهي تهدف إلى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الإنحرافات بطريقة عملية وسريعة، كما أنها تتأكد من أن الجرد والتسجيل المحاسبي مطابقان للحقيقة وللقواعد الخاصة بالمؤسسة[4].

ولجعل عملية المراقبة فعالة يجب الاعتماد على الأسس التالية:[5]

- التركيز على النقاط الرئيسية الحرجة وعلى العناصر المؤثرة على الأداء؛
- توافر التغذية العكسية للمعلومات عن كل مراحل العملية الرقابية من تخطيط وتنفيذ وكشف للانحرافات وأسبابها، وهذا ما يجعل العملية الرقابية فعالة؛
- توافر المرونة في نظام الرقابة والقدرة على التكيف مع الظروف المتغيرة التي تهدد وجود النظام الرقابي؛
- وجود المراقبة الذاتية في كل جزء من أجزاء النظام الرقابي، ما يساعد على توقع الانحرافات وتحديدها؛
- أن يكون النظام الرقابي اقتصادي ومنافعه أكبر من تكاليفه.

I-1 -2-3- تعريف مراقبة التسيير

لقد قدمت العديد من التعاريف لمراقبة التسيير نتجت عن تعدد وجهات النظر وصاحبت تطور المؤسسات، حيث كان ينظر إليها على أنها أداة لاستخدام الموارد المخصصة لمختلف أقسام المؤسسة، أما في الوقت الراهن فينظر إليها كوظيفة ضرورية لقيادة الأداء والإستراتيجية.

ومراقبة التسيير كما يعرفها أنطوني(R.Anthony) هي "العملية التي يضمن من خلالها مسيرو المؤسسة أن الموارد تم الحصول عليها واستخدمت بفعالية مقارنة مع الأهداف، وكفاءة مقارنة مع الوسائل المستخدمة لتحقيق أهداف المؤسسة"[6]. أي الإستخدام العقلاني لموارد المؤسسة وتقييم ورقابة الأنشطة.

---

[1] عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص56.

[2] جبررائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن1998، ص13.

[3]Frédéric Bernard, Contrôle interne, 3eme Edition, Maxima editeur, Paris 2010, P 23.

[4] Hamini Allel, Le Contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger1993, P22.

[5] سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، مصر1999، ص ص233-235.

[6]Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.cit, P 16.

كذلك عرفها Michel Gervais بأنها "العملية التي من خلالها يتأكد المسيرون من أن الموارد موجودة ومستعملة بصفة فعالة وبنجاعة وملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة، وأن المساعي والتوجهات الحالية تسير جيدا وفق الإستراتيجية المحددة"[1].

كما عرفت مراقبة التسيير في المخطط المحاسبي الفرنسي على أنها "مجموعة من العمليات التي تتخذ لتمكين المسير ومختلف المسؤولين من الحصول على البيانات الرقمية التي تظهر سير المؤسسة، وإن مقارنة هذه المعطيات مع بيانات السنوات السابقة أو مع التقديرات الموضوعية يؤدي إلى إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة عند الحاجة"[2].

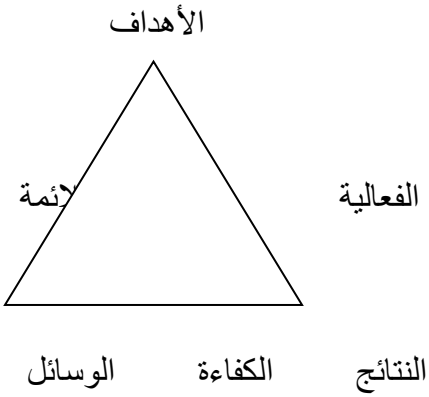
مما سبق يتضح أن مراقبة التسيير تساعد على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الإنحرافات ومعرفة أسبابها وإقتراح الحلول الممكنة، وذلك من خلال أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية، أي أنها تعمل على مراقبة مدى فعالية وكفاءة الأداء داخل المؤسسة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

كذلك يتضح مما سبق أن مراقبة التسيير تستند على ثلاث مفاهيم أساسية هي: الملائمة؛ الفعالية؛ والكفاءة، والمرتبطة بثلاثة معايير هي:[3]

- الأهداف المنتظرة؛
- الموارد المتاحة؛
- النتائج المستخلصة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (1-1): مثلث مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون، وأخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر2004، ص17.

يتضح من الشكل أن مكونات مراقبة التسيير تتفاعل فيما بينها مشكلة مجموعة من العلاقات تتمثل في الفعالية بين الأهداف والنتائج، والكفاءة بين النتائج والوسائل، والملائمة بين الوسائل والأهداف، وغالبا ما تكون هذه العلاقة معقدة. ويقصد بـ:

- **الفعالية:** مدى تحقيق وبلوغ الأهداف، أي مدى الحصول على نتائج مطابقة للأهداف المنتظرة.
- **الكفاءة:** الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، أي إستخدام أقل قدر ممكن من الموارد لبلوغ النتائج المتحصل عليها.
- **الملائمة**: إستخدام الوسائل بما يتناسب مع الأهداف.

I-2- أهمية مراقبة التسيير

[1] Michel Gervai, contrôle de gestion, 7eme Edition, Economica, Paris2000 ,P20 .
[2] Pierre Lauzel, Robert Teller, Contrôle de gestion et budjets, 8éme édition, Dalloz, Paris1997, p14.
[3] عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص ص60-61.

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية وكبر حجمها وتعقد أنشطتها تظهر أهمية مراقبة التسيير في المحافظة على أموال المؤسسات ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في إستغلال الإمكانات المتاحة. ويمكن إيجاز أهمية مراقبة التسيير كما ذكرها العديد من الكتاب في النقاط التالية:[1]

- الوقوف على المشاكل والعقبات التي تعترض إنسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها؛
- إكتشاف الأخطاء فور وقوعها لكي تعالج فورا أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها؛
- التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح، وبخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها؛
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدى وفقا للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها؛
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم؛
- المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المؤسسة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها وذلك منعا للتعسف في إستعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقا للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات؛
- التأكد من توافر الإنسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في إتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقررة؛
- التثبت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل إحترام الجميع؛
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية؛
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية إتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه.

I-3- أهداف مراقبة التسيير

إن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة، وهو لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بالصورة التي تضمن التوافق والتطابق ما بين التنفيذ وما بين ما تم رسمه في الخطة حتى الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

ومن جملة الأهداف التي ترمي إليها مراقبة التسيير ما يلي:[2]

- التنسيق بين مراكز المسؤولية في المؤسسة؛
- توفير المعلومات لمختلف المستويات الإدارية؛
- توفير أدوات القيادة؛
- الإستعمال الأحسن لوسائل الإستغلال؛
- إصلاح العلاقة بين مراقبة التسيير الإستراتيجية والعملية؛
- صيانة النظام المحاسبي والتحكم في المعلومات وإعداد لوحات القيادة؛
- محاولة التقليل من درجة عدم التأكد وتعيين الفرص وإستغلالها؛
- تكوين مقياس للنتائج والمؤشرات حول فاعلية التسيير من خلال التطرق إلى مختلف مستويات مراكز المسؤولية؛
- قيادة المسؤولين إلى التعاون من أجل إيجاد هيكل مكيف ومحدد بين قواعد العمل والمسؤولية، والعمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير.

I-4- خصائص مراقبة التسيير

[1] محمد الصغير قريشي، شريفة رفاع، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة2014-2015، ص ص27-28.
[2] نوال مرابطي، "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير" مذكرة ماجستير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر2005-2006، ص ص54-56.

بالرغم من الاختلاف في وجهات النظر إلى دور مراقبة التسيير وتحديد تعريف دقيق لها، إلا أنه من الممكن تبيان الخصائص الأساسية لمراقبة التسيير والتي نوجزها فيما يلي:[1]

- مراقبة التسيير عملية وليست نشاطا، تستخدم مجموعة من التقنيات والتحليلات؛
- مراقبة التسيير تساهم في تقيم الأداء بمقابلة النتائج الفعلية مع المنتظرة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية للأخطاء لحظة وقوعها، وبالتالي فلها مهمة رئيسية هي المراقبة بهدف تحسين الأداء وخلق القيمة؛
- مراقبة التسيير جهاز إنساني بالدرجة الأولى، وبالتالي فهي تهتم بالأفراد وتحفزهم على بذل أقصى الجهود لتحقيق الأهداف المرجوة والمساعدة على إتخاذ القرارات؛
- مراقبة التسيير تربط بين التسيير الإستراتيجي والتسيير التنفيذي، فهي تسمح بتحقيق الأهداف الإستراتيجية على مستوى التسيير اليومي ومتابعة الاستعدادات اليومية للوصول إلى تنفيذ الإستراتيجية؛
- مراقبة التسيير عملية مستمرة بإستمرار المؤسسة في أداء وظائفها، وهي لا تقتصر على نشاط دون نشاط ولا على أفراد دون آخرين ولا على مرحلة دون مرحلة، بل تشمل جميع الأوضاع وتسري على كافة الأفراد.

إضافة إلى هذه الخصائص هناك خصائص أخرى حديثة كانت وليدة التطور السريع الذي يشهده عالمنا اليوم والتي يمكن توضيح بعضها في النقاط التالية:[2]

- يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار؛
- يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، لأن المعلومة المتأخرة تفقد معناها فائدتها كليا أو جزئيا؛
- يساهم النظام الفعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء والإنحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة؛
- يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة في الفهم والتطبيق، فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة النتائج والمعلومات فإنه سيخطئ في تفسير النتائج، الأمر الذي يؤدي به إلى إتخاذ قرارات خاطئة؛
- تقوم عملية مراقبة التسيير على أساس تفويض السلطات، وللتفويض أهمية كبيرة تتمثل في تخفيف العبء عن المديرين، وكذا المساهمة في تنمية قدرات المرؤوسين وإكسابهم خبرات؛
- تعتمد عملية مراقبة التسيير على إجراءات التحفيز رغبة في تشجيع المرؤوسين من مختلف المستويات على المتابعة الدائمة لنشاطات وحداتهم وأدائهم وتنسيقها مع سياسة الإدارة العامة للمؤسسة.

I-5- مهام مراقبة التسيير

إن أول من يهتم بمراقبة التسيير هم المديرون والمراقبون أنفسهم، حيث يهتم المراقبون بالجانب التقني لعملهم، بينما المديرون يهتمون أساسا بدور مراقبة التسيير فيما يتعلق بالإرشاد والمساعدة على إتخاذ القرار. وعموما تتمثل مهام مراقبة التسيير في ما يلي:[3]

- الإرشاد ومساعدة الإدارة على إتخاذ القرارات؛
- الإشراف التقني على حسن إستعمال الأدوات؛
- تشخيص الإحتياجات وخلق الأدوات اللازمة لذلك؛

- مساعدة الإدارة العامة على التخطيط في كل المستويات الإدارية وبكل أنواعه سواء التخطيط الإستراتيجي على مستوى الإدارة العليا، أو التكتيكي على مستوى الإدارة الوسطى، أو تخطيط العمليات على مستوى الإدارة التشغيلية؛

---

[1] محمد الصغير قريشي، "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة" ،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة2013،ص ص 49-50.

[2] أحمد بونقيب، "دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير"، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة2006، ص ص9-10.

[3]Hélène Loning, et les autres, Le contrôle de gestion : organisation et mise en place, édition Dunod, Paris 2003 ,P242.

- مساعدة الإدارة ونصح المنفذين على اتخاذ القرارات؛
- التنسيق والتنظيم بين جميع مراكز المسؤولية؛
- مراقبة جودة أداء التسيير؛
- تحفيز العمال للتفكير في المستقبل؛
- المساعدة في تقييم الأداءات الفردية؛
- الإشراف التقني على تشغيل الأدوات؛
- تحسين موثوقية البيانات؛
- تحليل التكاليف والنتائج؛
- تشخيص الاحتياجات وتحديد الأدوات.

I-6- مسار ومراحل أداء مراقبة التسيير

يتكون نظام مراقبة التسيير من جملة من الأنشطة والتي يمكن تجميعها في مراحل تستلزم تدخل عدة مستويات تنظيمية، إضافة إلى إستخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة النشاط والمرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار. ويتحقق أداء مراقبة التسيير من خلال المراحل التالية:[1]

I-6 -1- مرحلة التقدير والتخطيط

ترتبط هذه المرحلة بالإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة، حيث تقوم الإدارة بتقدير الوسائل الضرورية لبلوغ الأهداف الإستراتيجية ضمن مجال وقتي محدد، وتشكل النتائج المتوقعة نموذجا لعرض الأهداف قصيرة الأجل.

يتم في هذه المرحلة تحديد الأهداف الرئيسية المرجوة من الخطة، والتي يراعى فيها:
- إمكانية التحقق مع الأخذ في الحسبان الظروف الداخلية للمؤسسة والعوامل الخارجية المحيطة بها وما تحمله من فرص وتهديدات للمؤسسة؛
- التطلع إلى المستقبل دائما، إذ ينبغي أن تكون الأهداف المحددة في الخطة أفضل من الأهداف التي تم تحقيقها فعلا؛
- في حالة تعدد الأهداف فمن الضروري تحديد الأهمية النسبية لكل هدف، وبذلك يمكن تجنب الإهتمام بالأهداف الفرعية على حساب الأهداف الرئيسية؛
- المصداقية، أي توضع الأهداف المحددة بموضوعية.

I -6-2- مرحلة التنفيذ

تتم هذه المرحلة على مستوى وحدات المؤسسة، حيث يعمل المسؤولين بالوسائل التي تخصص لهم، ويكون لديهم نظام المعلومات الذي يقيس نتيجة نشاطهم، ويكون هذا النظام مفهوم ومقبول من طرفهم، ويقوم فقط بقياس الأنشطة التي يتم تفويضها.

I -6-3- مرحلة التقييم

تشتمل هذه المرحلة على مقارنة النتائج المتحصل عليها من طرف الوحدات مع النتائج المرجوة من طرف الإدارة لتقييم أدائها، فهذه المرحلة توضح الفروقات وتحدد الأسباب، وبالتالي فهي تقود المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية. أي أنها مرحلة قياس الأداء.

I-6-4- مرحلة إتخاذ القرار

تسمح هذه المرحلة بتحسين مجموع أنظمة التقدير بواسطة التعلم من خلال تحليل الفروقات، ويمكن للعوامل التنافسية أن تكون مكشوفة وكذلك ضعيفة، ويتم إنشاء قاعدة معلومات تستخدم في القيام بالتوقعات المستقبلية.

[1] عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص ص64-65.

I-7- أسئلة الفصل الأول

س1: يقوم مراقب التسيير بإتباع خطوات متتابعة تتابعا منطقيا من أجل المساهمة في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية. ما هي خطوات أداء وتنفيذ مراقبة التسيير؟

ج1: يمكن تلخيص خطوات أداء وتنفيذ مراقبة التسيير في النقاط التالية:

1- تحديد المعايير الرقابية التي تعتبر مقاييس يمكن بواسطتها قياس الأداء والنتائج الفعلية لما هو مطلوب تحقيقه من عمل ما، أي الأهداف الحقيقية التي ينبغي الوصول إليها.

2- قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والذي يتم من خلال:

- جمع المعلومات اللازمة التي تخص نشاط المراكز والمؤسسة ككل؛
- مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا؛
- تحديد وحساب الانحرافات الناتجة عن المقارنة.

3- تحليل الانحرافات وتقييم الأداء من خلال:

- تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها، علما أن وجود الانحراف لا يعني بالضرورة أن الأداء ليس في حالة جيدة إلا إذا زاد عن حدود الموضوعية؛
- تقييم الأداء وهو قياس ومراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف وتحديد العوامل المؤثرة على النتائج، وتشخيص المشاكل وتحديد المسؤولية الإدارية (الأفراد، الإنتاج، التمويل، التسويق، المؤسسة ككل).

تركز عملية المراقبة على تحليل الانحرافات التي تكون محل تقييم. وللانحرافات أسباب متعددة منها:

- وجود عيب في الخطة أو المعيار يتعين إعادة النظر فيه؛
- وجود قصور في الأداء الفعلي مقارنة بما تم التخطيط له؛
- ظهور عيوب التنظيم والتعقيد في إجراءات العمل أو اللوائح؛
- قصور في التوجيهات الصادرة وعدم وجود اتصال بين الإدارة و الأفراد.

4- تصحيح الانحرافات والتي قد تكون فورية أو على المدى الطويل، ففي كل الحالات يجب مراعاة أثر القرارات التصحيحية على التنظيم والأفراد ومدى انسجامها مع إستراتيجية المؤسسة.

تتطلب عملية تصحيح الانحرافات من أجهزة الرقابة القيام بثلاثة أمور تتمثل في:

- تحديد أسباب الانحراف من خلال نظام المعلومات المتاح للمؤسسة؛
- إختيار أنسب الطرق العلاجية من خلال تقييم كل البدائل وإختيار أكثرها ملائمة؛
- التأكد من نجاح تطبيق إجراء التصحيح من حيث قدرته على معالجة الانحرافات والسيطرة عليها.

س2: من بين المهام الأساسية لمراقبة التسيير تزويد مختلف المستويات الإدارية بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتحسين أداء المؤسسة. ما هي مكونات نظام مراقبة التسيير الفعال؟

ج2: يتكون نظام معلومات مراقبة التسيير من العناصر التالية:

1- المدخلات والتي تتمثل في أعباء ومنتجات المحاسبة العامة، وكذلك البيانات الأخرى لمحاسبة التكاليف، وتشكل التدفقات الداخلية والخارجية مدخلات نظام المعلومات.

2- المعالجة وتتمثل في الإجراءات المحاسبية وإعداد الموازنات وحساب التكاليف والفروقات.

3- المخرجات وتتمثل في الموازنات والخطط والتكاليف والفروقات.

س3: ما هو الفرق بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية؟

ج3: تعتبر المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة وهي تعرف بأنها "المراجعة التي تسند إلى شخص من داخل المؤسسة حيث يقوم بفحص العمليات والدفاتر والمستندات ومدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية، أي أنها وظيفة كباقي الوظائف الأخرى وهي تعمل

كذلك على فحص وتقييم ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة من قبل المؤسسة وذلك لتوجيه أنشطتها نحو تحقيق الأهداف المسطرة ومدى توافقها مع السياسات والخطط المرسومة".

إن أهم نقاط التشابه والإختلاف بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية تتمثل في الأتي:

1- أوجه التشابه: تشترك مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية في عديد النقاط والتي منها:

- إعلام وإرشاد الإدارة والمسؤولين بالإجراءات الواجب إتخاذها للحفاظ على المؤسسة وأهدافها وثروتها؛
- ليس لمراقب التسيير ولا للمراجع الداخلي أية مسؤولية، ولا أية سلطة على النشاطات التي يراقبانها؛
- مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية هما نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معا، إذ أصبحت مراقبة الأداء ترتكز على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المراجع بالإضافة إلى مراقبة التسيير التي تهتم خاصة بالموازنات ومقارنتها بالنتائج؛
- إن حرص المراجعة الداخلية على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها، هذه النتائج التي تهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك، ومن ثم تحديد الإنحرافات بدقة وتقييم الأداء.

2- أوجه الإختلاف: تختلف مراقبة التسيير عن المراجعة الداخلية في النقاط التالية:

- تهدف مراقبة التسيير إلى التأكد من ملائمة الأهداف بالوسائل المتاحة وإكتشاف الإنحرافات وبالتالي التشجيع أكثر من أجل تطوير وتحسين الأداء، بينما هدف المراجعة الداخلية هو إكتشاف الأخطاء التي قد ترتكب والتي يصل جزاءها حد العقاب؛
- المراجعة الداخلية عادة ما تأتي بعد تحقيق العمليات، وتسهر على إحترام الجوانب والشروط القانونية والتقنية للمحاسبة، أما مراقبة التسيير فتأتي في مختلف أطوار العمليات، أي قبل وأثناء وبعد أداء العمليات وهدفها تقييم أداء المسيرين؛
- المراجعة الداخلية لا تتطلب تحقيق نتائج إيجابية من المراقبة بقدر ما تفرض ضرورة إستعمال الوسائل والطرق اللازمة لأداء العمل، في حين أن مراقب التسيير يتطلب تحقيق نتائج إيجابية في حدود الوسائل والظروف المتاحة للمسير؛
- تهتم المراجعة الداخلية بمراقبة حركة الوثائق وسلامتها، إضافة إلى صحة البيانات والمعلومات والحسابات الواردة في مختلف السجلات، أما مراقبة التسيير فتهتم بمراقبة النتائج وذلك من خلال مخرجات هذه الدفاتر والمتمثلة في تقارير القوائم المالية، ومقارنة المعلومات الواردة فيها مع ما كان مخطط له، أو مع نتائج السنوات السابقة.

س4: تستمد مراقبة التسيير أهميتها من مجموعة من العوامل. ما هي هذه العوامل؟

ج4: تستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية:

1- تغيير الظروف: حيث تواجه كل المؤسسات تغير الظروف بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ويساعد نظام مراقبة التسيير في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له.

2- تراكم الأخطاء: حيث أن الأخطاء البسيطة أو المحدودة لا تؤدي إلى إلحاق الضرر بالمؤسسة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاظم أثرها، إذا ما بقيت بدون معالجة.

3- التعقيد التنظيمي: والذي يتطلب بدرجة أكبر وجود عملية مراقبة التسيير والاستفادة من نتائجها في التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والتنفيذ والمتابعة والتقييم وإتخاذ القرار.

س5: ما هي علاقة مراقبة التسيير بالتخطيط؟

ج5: لكي تحقق مراقبة التسيير أهدافها لابد أن تقترن بوظيفة التخطيط وذلك من خلال إهتمامها بقياس ما تم إنجازه فعلا ومقارنته مع الخطط التي تم وضعها، إذ لا يمكن القيام بمهمة مراقبة التسيير إلا إذا كانت هناك

خطط أو أهداف محددة مسبقا. وفي الوقت ذاته فإن الرقابة تعد وسيلة هادفة في إكتشاف صحة التخطيط وملائمتها لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة وما يقترن بها من سياسات وبرامج وإجراءات قادرة على تحقيق كفاءة وفعالية الإنجاز المراد تحقيقه.

س6: كيف تساهم مراقبة التسيير في التنسيق بين التخطيط الإستراتيجي والتنفيذ اليومي للعمليات؟

ج6: يعتبر التوفيق بين المستويين الإستراتيجي والتنفيذي أهم دور تقوم به عملية مراقبة التسيير، فمن أجل ضمان تقارب أهداف المؤسسة وواقع السلوكيات اليومية للعمال يجب توفر أدوات إتصال ملائمة ومتعارف عليها بغرض تشخيص وتحليل الوضع وفقا للأهداف المسطرة، ونشر الإستراتيجية داخل المؤسسة. فمراقبة التسيير تقوم هنا بدورين متكاملين أولهما هو تشخيص الوضع باستعمال أدوات مثل المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحديد أسباب التكاليف بدقة، والدور الثاني هو توفير أدوات تسمح بنشر الإستراتيجية وتساعد على تطبيقها من طرف المنفذين العمليين، ويتم ذلك باستخدام الميزانيات ووضع مؤشرات تسمح بمتابعة الأداء بشكل جيد.

س7: كيف يقوم مراقب التسيير بتعديل التصرفات والسلوكيات داخل المؤسسة؟

ج7: يقوم نظام مراقبة التسيير على أساس العلاقات بين مستويات الهيكل التنظيمي، فبعض هذه العلاقات تكون في شكل أوامر من طرف الرؤساء، كطلب القيام بتنفيذ عمليات وفق إجراءات معينة لغرض تحقيق أهداف خاصة، كما يشترط لتحقيق ذلك توفير الوسائل والموارد لهؤلاء المرؤوسين ومنحهم السلطة اللازمة لذلك.غير أن تحقيق الأهداف والوصول إلى النتائج المرغوب فيها لا يتم في الغالب إلا إذا وجد مجال يسمح فيه بالمبادرة الفردية لهؤلاء العمال والمرؤوسين أثناء قيامهم بعملهم، والحل يكمن في إيجاد نظام دعم لمبادرات الأفراد وهذا النظام يقوم على أساس المكافأة والجزاء وتحفيز العمال وخلق روح المبادرة فيهم، مما يولد شعورا لدى المسؤولين بتحمل المسؤولية والسعي لتنمية مهاراتهم وقدراتهم، وهذا ما يتوفر في نظام مراقبة التسيير، بشرط أن يكون مراقب التسيير على دراية بسلوكيات وتصرفات العمال، كما يجب عليه أن يتمتع بالقدرة على الاتصال مع جميع أعضاء المؤسسة للحصول على المعلومات اللازمة لنشاطه.

س8: ما هي شروط فعالية نظام مراقبة التسيير؟

ج8: إن أهم خصائص وشروط فعالية نظام مراقبة التسيير تتمثل في:

1- حسن توقيت المعلومات المقدمة وصحتها، حيث يعتبر تقديم معلومات خاطئة مضللا لعملية إتخاذ القرارات وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة وشفافة.

2- سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق، فإذا لم يفهم المسير أو المسؤول النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها جيدا، فإنه لا يستطيع تفسيرها جيدا مما قد يؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة.

3- القدرة على التحفيز، فالنظام الفعال هو ذلك الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين، ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة. لذا يتم الاستعانة بنظام المكافآت والحوافز المادية وغير المادية من أجل دفع الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.

4- توافق النظام المطبق مع الهيكل التنظيمي وتجاوبه مع إنشغالات مسؤولي المراكز من أجل تحقيق التخطيط الجيد والتحكم في النشاط.

س9: ما هي العوامل والعناصر المستخدمة في تقييم أداء العمال؟ مع تصنيفها؟

ج9: هناك ثلاثة تصنيفات مستخدمة في تقييم الأداء وهي:

1- عوامل متصلة بإنتاج العامل والتي منها:

أ- درجة المعرفة بالعمل والتي يقصد بها درجة إلمام العامل بتفاصيل وإجراءات العمل وكيفية أدائه؛

ب- كمية الإنتاج من خلال تقييم مدى تغطية العامل لمسؤوليات عمله من حيث كمية الإنتاج مع الأخذ بالإعتبار ضرورة العمل المتاح، أي إنتاج أكثر من العادي أو إنتاج قليل غير منظم؛
جـ- جودة الإنتاج، يقيم من خلال مدى إتقان العامل ومدى سلامة إنتاجه مع مراعاة قواعد الأمن الصناعي.
2- عوامل متصلة بسلوك العامل والتي منها:
أ- التعاون: يقيم درجة التعاون بين العامل والمتصلين به سواء من المؤسسة أو من خارجها؛
ب- درجة الإعتماد عليه: نقيم مدى تقدير العامل لمسؤولياته ومدى حاجته للمتابعة؛
جـ- السلوك الشخصي: ويقصد به المحافظة على مواعيد الحضور والإنصراف.
3- قدرات العامل والتي منها:
أ- القدرة على الإشراف والتنظيم: يقيم المشرف على تنظيم العمل بالوحدة ومدى قدرته على توجيه وتدريب ومتابعة مرؤوسيه لتحقيق أفضل إنتاج؛
ب- القدرة على إدخال التحسينات والأفكار النافعة: يقصد بها تقديم حلول للمشاكل التي تقابله في حدود الإمكانيات المتاحة؛
جـ- الإستفادة من التدريب: يقصد به أن العامل الذي أتم تدريبه يتعين أن يؤخذ في الحسبان.
س10: ما هي المجالات الرئيسية لتقييم الأداء؟ وما هي القياسات الكمية النمطية لها؟
ج10: إن المجالات الرئيسية لتقييم الأداء والقياسات الكمية النمطية لها يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (1-1): المجالات الرئيسية لتقييم الأداء والقياسات الكمية النمطية لها

مجالات رئيسية لتقييم الأداء	الأسلوب المستخدم	القياسات الكمية النمطية
الربحية	محاسبة عامة (جمع البيانات وتحليلها)	الربح الإجمالي العائد الإستثماري
الإنتاجية	المحاسبة الإدارية	الإنتاج بالساعة للألة الإنتاج لرأس المال الثابت
موقف السوق	أرقام المبيعات بحوث السوق	المبيعات النهائية الحصة السوقية

		عدد المنافسين
القيادة الإنتاجية	مجلس المدراء بحوث السوق	ترتيب جودة المنتوج
أداء الأفراد	أسلوب محاسبي لأداء الموارد البشرية	نسبة مئوية للعمالة المؤهلة نسبة الزيادة في التأهيل
المسؤولية الإجتماعية	إحصائيات خاصة بالحوادث والأفراد	نسبة الحوادث والأمراض المترتبة عن العمل.

المصدر: إعداد الباحث

س11: ما هي أهمية وفوائد قياس الأداء بالنسبة لوظيفة مراقبة التسيير؟

ج11: إن لقياس الأداء دور هام لتحسين أداء المؤسسة وضمان إستمراريتها وتحقيق أهدافها الإستراتيجية، كما تتمكن الإدارة بواسطته من متابعة وقيادة مختلف الأعمال كما هو مخطط لها وتنفيذها في أحسن الظروف، ومن خلال الأدوات والمؤشرات المستخدمة في قياس الأداء تستطيع المؤسسة تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة، من مسؤولين، أفراد، أنشطة، منتجات ومراكز مسؤولية وغيرها، وتتخذ في ذلك القرارات اللازمة.

فقياس الأداء يستعمل إذا لقياس فعالية سير العمل في جميع الأنشطة المنتجة في المؤسسة، كما أن له فوائد تظهر في النقاط التالية:

- معرفة الإنحراف بين إنجازات الأعمال وتقديراتها؛
- تخطيط وبرمجة الأعمال، إذ يعطي قياس الأداء المعلومات الكافية عن توقعات وكفاءة الأداء في الوظائف المختلفة وبالأخص فيما يتعلق بإمكانيات القوى العاملة؛
- توقع وتقدير الإحتياجات من الوسائل والقوى العاملة؛
- تحديد أفضل سبل أداء الأعمال المختلفة؛
- تحديد أفضل السبل في توزيع الأعباء على الأفراد أو في مجال معين بالمؤسسة؛
- تحديد معايير الوقت والتكلفة في أداء الأعمال المطلوبة؛
- إختيار الأفراد والكفاءات المطلوبة وتحديد قيمتهم وأهميتهم بالنسبة للمؤسسة.