

## مقدمة الفصل

إن المهمة الأساسية لإدارة المؤسسة هي التنسيق بين مختلف الموارد من أجل تحقيق غايات محددة في ظل التغييرات المحيطة بالمؤسسة ، وذلك من خلال وضع مجموعة من الإجراءات و التنظيمات لغرض تسهيل عمل الأفرادو جعل المؤسسة تخضع لنظام رقابي يسمح بمتابعة سير العمليات بها.

وفي هذا الفصل سيتم التطرق إلى تحديد مفهوم وظيفة مراقبة التسيير و تبيان دورها و أهم خصائصها، مع إبراز علاقتها بالهيكل التنظيمي للمؤسسة و أهم الخطوات المتبعة من أجل تصميم نظام مراقبة تسيير فعال.

## المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

يقول " samule eilon " في كتابه " *management control* " : "لا يمكن التحدث عن عملية الإدارة دون وجود عملية رقابية<sup>1</sup>. " فالرقابة وظيفة من وظائف الإدارة شأنها شأن التخطيط و التنظيم والتوجيه، فهي تقوم بتصحيح العملية الإدارية إن حادت عن مسارها وتساعد على اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

## المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة في المؤسسة

## • مفهوم الرقابة

إن المفهوم الشائع لكلمة المراقبة " *contrôle* " هو التحقق، " *vérification* " أي التأكد من أن ما تم التخطيط له ينفذ فعلا، إضافة إلى قياس الانحرافات ومتابعة المسؤولين ووضع نظام خاص بـ الجزاء والمكافأة. غير أن هذا المفهوم يمثّل المعنى الضيق والسلبى لكلمة المراقبة، نتيجة الترجمة غير المناسبة للمصطلح الانجلوساكسوني " *control* " والذي يعني التحكم " *maîtrise* " والسيطرة على الوضع. <sup>2</sup>فعملية المراقبة تشمل ما يلي:

✓ التحقق " *vérifier* " من مطابقة النتائج للأهداف المحددة.

<sup>1</sup>P. lauzel et R. Teller, *contrôle de gestion et budgets*. Sirey edition, Paris, 7<sup>ème</sup> édition. 1994,p9.

<sup>2</sup> J-P, Simeray, *le contrôle de gestion*, collection cadréco. Tome 1, 2<sup>ème</sup> édition, entreprise moderne d'édition, Paris, 1972, P24-25.

- ✓ المراقبة "surveiller" الدائمة لسير العمليات.
- ✓ تقييم "évaluer" الانحرافات في النتائج مقارنة بالأهدافالموضوعة.
- ✓ التحكم "maîtriser" في العمليات من خلال استخدام معايير تصحيحية عبر مختلف مراحل نشاط المؤسسة<sup>1</sup>.

إذن فالرقابة تتمثل في مجموع الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف، ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف<sup>2</sup>.

### • مراحل عملية الرقابة

بمجرد أن يبدأ أي نظام في العمل سواء كان هذا النظام آلة ميكانيكية أو مؤسسة، فسرعان ما تظهرالعديد من الظواهر التي تدفع هذا النظام لأن يخرج عن المسار الموضوع له لتحقيق أهدافه، فعملية المراقبة الناجحة هي تلك التي ترمي إلى إجراء التصحيح الخاص بالنظام قبل أن تصبح الانحرافات خطيرة. ويتم هذا عبر المراحل التالية:

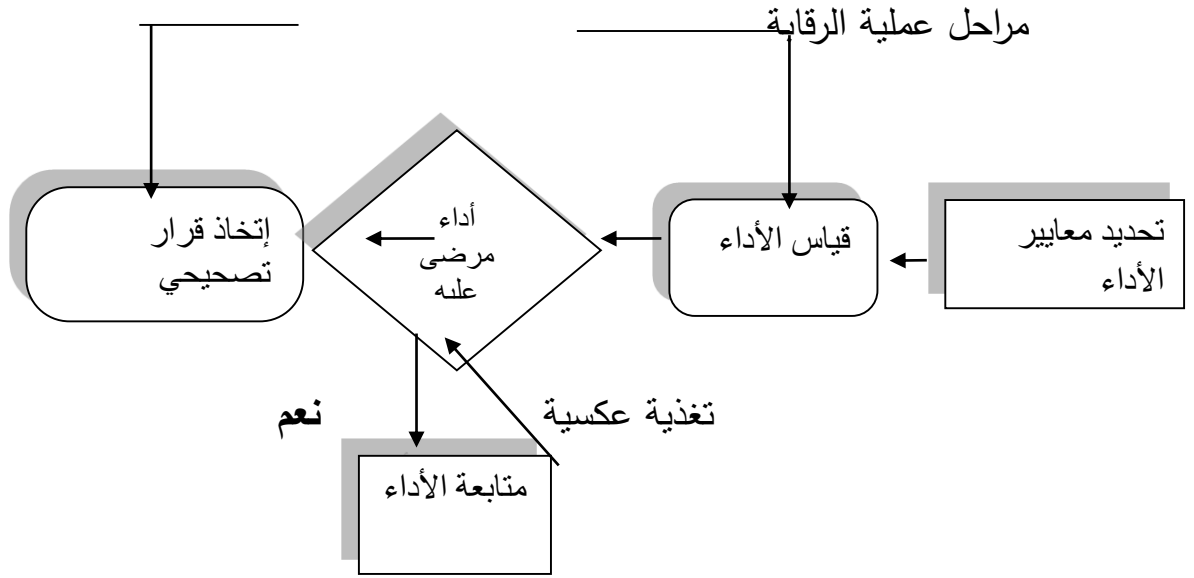
- ✓ وضع المعايير الخاصة بالأداء.
- ✓ مقارنة الأداء الفعلي بهذه المعايير.
- ✓ اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

و يمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> P. lauzel et R. Teller, OP. Cit, p11.

<sup>2</sup>عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية. الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر 1998،ص12.

الشكل رقم (1-1) : مراحل عملية الرقابة



المصدر : محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص.114.

• المستويات الثلاثة لعملية المراقبة

عن طريق تقسيم زمني واضح وموضوعي لعملية التسيير في المؤسسة، من الممكن تحديد رقابة مرتبطة بكل مستوى تسييري وتتمثل في:<sup>1</sup>

✓ **التسيير الإستراتيجي:** والذي يعمل على توجيه نشاطات المؤسسة على المدى الطويل. وعلى هذا المستوى توجد **المراقبة الإستراتيجية** التي تعمل على المساعدة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية) تحديد عوامل النجاح، تحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة ( ...باستعمال معطيات مستقبلية ناتجة عن تشخيص داخلي وخارجي للمؤسسة.

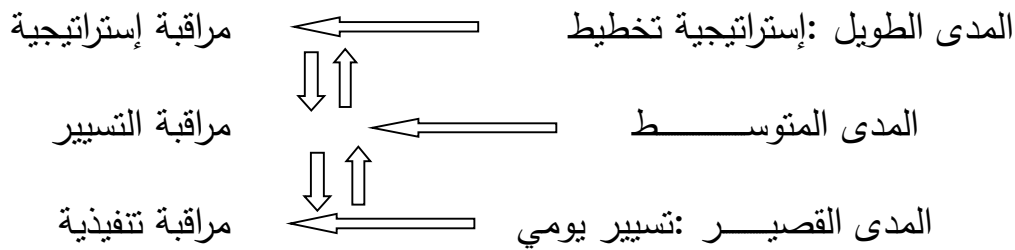
✓ **التسيير اليومي أو الجاري:** ويرافق دوما العمليات على المدى القصير(أقل من سنة)، وهنا توجد **المراقبة التنفيذية** التي تسمح بتعديل سيرورة العمليات المتكررة(العمليات الخاصة بالإنتاج،استقبال الطلبات...) عن طريق التأكد من أن

<sup>1</sup> C.Alazard et S.Sépari, Contrôle de gestion. 5<sup>ème</sup> édition, éd Dunod, Paris, 2001, p16.

معايير العمل يتم احترامها، وأن المهام الموكلة إلى العمال تنفذ حسب الرزنامة المحددة.

وفي إطار هذا التقسيم الزمني لعملية التسيير تتموضع مراقبة التسيير كحلقة وصل بين المراقبة الإستراتيجية والمراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الإستراتيجية. كما هو موضح في الشكل الموالي:

### الشكل رقم (1-2) المستويات الثلاثة لعملية الرقابة:



### المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير

- نشأة مراقبة التسيير
- مرحلة استخدام المحاسبة في تسيير المؤسسة (1820-1920) <sup>1</sup>

### أولاً: ظهور المحاسبة الصناعية (1820-1880)

انتشرت في تلك الفترة من الزمن الصناعات الحديدية كصناعة السكك الحديدية وصناعة المعادن، أين كان مسير أمريكي يدعى "carnegie" يحتفظ بأوراق تحمل بيانات دقيقة حول التكاليف، من أجل تقييم أداء رؤساء الأقسام والعمال، وفحص نوعية المنتجات وكذا مراقبة تركيبة المواد المصنعة، وهنا كانت القيادة المباشر (الاتصال المباشر بين الرئيس ومروؤسيه) غير ممكنة في هذا النوع من المؤسسات، لذا ظهرت الحاجة إلى الاستثمار في إنشاء محاسبة داخلية تسمح بمتابعة المنتج طوال مراحل إنتاجه. غير أن المحاسبة التي سادت في تلك الفترة تميزت بقلّة فعاليتها نظراً لبطنها في توفير النتائج.

<sup>1</sup> H.Zmnovitch, la recherche historique en contrôle de gestion. Dans Y. Dupuy, faire de la recherche en contrôle de gestion, édition Vuibert, FNEGE ? Paris, 1999, p162-163.

## ثانيا :تطور محاسبة التسيير (1880-1920)

عرفت فترة نهاية القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية تزايدا هائلا في اليد العاملة بالورشات، مما أوجب قيام المدراء برفع كفاءة العمال وتحفيزهم لزيادة الإنتاجية، ولأجل هذا تم وضع معايير للإنتاج وكذا تم تقسيم العمل وترشيد تحركات العمال في المصنع (وهذا ما يسمى بالطريقة التaylorية)، مما نتج عنه فيما بعد المحاسبة باستخدام التكاليف المعيارية، كما تم وضع نظام المكافأة والعلاوات من أجل رفع إنتاجية العمال وتحسين أداء المصانع، وفي هذه الفترة تم استخدام نظام المعايير وأدخل في المحاسبة.

أما المنعطف الذي أدى إلى ظهور مراقبة التسيير هو ما حدث في شركة السيارات الأمريكية "General Motors" سنة 1920، حين كانت مبيعاتها ضعيفة ولا تستحوذ إلا على 12% من سوق السيارات الأمريكية، مما جعل مؤسسها "William C. Durant" ينسحب من الإدارة ليتولى "Samuell Purre" صاحب شركة المواد الكيماوية "Du Pont Nemours" رئاسة شركة "General Motors" حيث جلب معه مجموعة من مدراء شركة "Nemours" فقاموا باستخدام مجموعة من التقنيات المالية المكتسبة من خلال خبرتهم في الشركة التي كانوا بها، ووظفوها في عملية تسيير شركة "General Motors" نتج عنه تحقيق أرباح هائلة سنة 1940، وتم بيع أكثر من مليوني سيارة، وأصبحت الشركة تستحوذ على 50% من سوق السيارات الأمريكية.

## • ظهور وانتشار مراقبة التسيير (1920-1970)

إن أهم ما سمح لمراقبة التسيير بالظهور هو حدوث تلك المفارقة العجيبة التي فحواها أن العديد من المدراء قاموا بتطبيق اللامركزية في ما كان مركزيا (تفويض السلطة وإنشاء مراكز المسؤولية) كما لم يحدث من قبل<sup>1</sup>. ولعل السبب الآخر وراء ظهور مراقبة التسيير هو النمو الهائل لوحدات الإنتاج وتنوعها في تلك الفترة، مما أوجب تفويض السلطات والقيام بالرقابة على المنفذين<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> H.Bouquin, les fondements du controle de gestion. Paris, DUF, collection "que sais-je ?", 1994, p18.

<sup>2</sup> C.Alazard et S.Sépari, Op.Cit, p13.

ومن بين أهم الأدوات المالية التي استخدمت في تلك الفترة هي : معدل العائد على الاستثمار Return on investment (ROI) ، لشركة " Du Pont Nemours " كما استعملت شركة G.M نظام تسيير الميزانية، حيث كان كل قسم يدير الخزينة الخاصة به وهذا لتحديد المسؤوليات والتقييم الجيد للنتائج .كما يجب التذكير بالدور الكبير للحرب العالمية الثانية التي ساعدت في تطوير أدوات حسابية،كالبرمجة الخطية التي تم استعمالها فيما بعد من طرف المؤسسات في عملية التسيير<sup>1</sup> .وفي الختام يمكن القول أن النشأة الرسمية لوظيفة مراقبة التسيير كانت سنة 1939 ، حين تم إنشاء المعهد الأمريكي للمراقبين بالولايات المتحدة الأمريكية<sup>2</sup> "CIA" "Controler's Institute of America".

### • مراقبة التسيير لفترة ما بعد سنة 1970

ابتداء من سبعينيات القرن الماضي ظهرت العديد من المفاهيم الجديدة في التسيير ك :إدارة القيمة " Gestion de la valeur " ، وإدارة التغيير وإدارة الكفاءات .كل هذه التطورات الحاصلة في مجال التقنية والمعلومات كان لها الأثر البالغ على مراقبة التسيير التي أصبح لزاما عليها تطوير أدواتها وتقنياتها لمواكبة هذه التحديات الجديدة، حيث عرفت هذه الفترة انتشار العديد من الأدوات الرقابية الفعالة ،ومن أمثلتها: حساب التكلفة على أساس النشاط " Activity Based costing : ABC " ، ومراقبة الجودة الشاملة " Total Quality Control " ، وظهور لوحات القيادة المتوازنة " Scorecard Balanced " .

إن فقد انتقلت عملية مراقبة التسيير من مراقبة التكاليف إلى متابعة الأداء وقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.

### • تعريف مراقبة التسيير

وضعت عدة تعاريف لمراقبة التسيير منذ ظهورها، وقد اختلف العديد من الباحثين في تفسيرهم لمعنى مراقبة التسيير نظرا للتطور الذي مرت به المؤسسات .ويمكن توضيح أهم مراحل تطور مفهوم الرقابة حسب الجدول التالي:

<sup>1</sup> H.Zimnovitch, Op.Cit, p164.

<sup>2</sup> A.Khemakhem, Introduction en contrôle de gestion. Ed Bordas Management, Paris, 1971, p9.

الجدول رقم (1-1): تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة

|                                |  |
|--------------------------------|--|
| مفهوم<br>المؤسسة               | مفهوم مراقبة التسيير   |
| النظرية<br>الكلاسيكية          | - مراقبة محاسبية ومالية.<br>- التركيز على التدقيق.<br>- تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.  |
| مدرسة<br>العلاقات<br>الإنسانية | - مراقبة اجتماعية واقتصادية.<br>- مراجعة اجتماعية.<br>- مشاركة، تحفيز، اتصال.  |
| مدخل النظم                     | - قيادة المؤسسة.<br>- نظام قائم على العلاقة بين الاتصال والمعلومات والأداء.<br>- نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي، الأهداف والأداء. |

**Source:** P. Lauzel et R. Teller; *Op.cit*; p 8.

ومن أجل توضيح جيد لمفهوم مراقبة التسيير فإنه سيتم عرض بعض التعاريف لأبرز الكتاب في هذا المجال.

فحسب " R . Anthony " فإن مراقبة التسيير " : هي سيرورة عمليات يقوم المسؤولون من خلالها بالتأثير على الأفراد في المؤسسة بغرض تنفيذ الإستراتيجية المحددة<sup>1</sup> .

ويعرف " M. Gervais " مراقبة التسيير على أنها "سيرورة عمليات يتأكد من خلالها المديرين من أن الحصول على الموارد واستعمالها يتم بكفاءة وفاعلية ، إضافة إلى ملاءمة هذه الموارد لأهداف المؤسسة ، وأن النشاطات الحالية تسير في اتجاه الإستراتيجية المحددة<sup>2</sup> . أما " A.Burlaud " فيعرف مراقبة التسيير على أنها " إحدى الأجهزة الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة ،فهي تهدف إلى تنسيق أنشطة مختلف الأعوان في المؤسسة ،حتى تساعد في تحقيق الأهداف المشتركة<sup>3</sup> .

بينما يعرفها " R.Teller " على أنها " :سيرورة عمليات تساعد في اتخاذ القرار وتسمح بالتدخل قبل وأثناء وبعد العملية، فهي نظام شامل للمعلومات الداخلية يسمح بتحقيق المركزية، ويساعد على تلخيص وتفسير مجموعة المعطيات التي تمثل أداء كل نشاط أو وظيفة من وظائف المؤسسة<sup>4</sup> .

كما يضيف " Elie Cohen " بأن " :مراقبة التسيير تشمل مجموعة الأجهزة التي تسمح للمؤسسة بالتأكد من أن الموارد مستغلة بفعالية، مع الأخذ في الحسبان التوجهات الإستراتيجية والأهداف المحددة من طرف إدارة المؤسسة<sup>5</sup> .

ويشير " H. Bouquin " إلى أن " مراقبة التسيير تتكون من المسارات والأنظمة التي تسمح بضمان التناسق المستقبلي والحاضر والماضي بين الاختيارات الإستراتيجية والأعمال الجارية عن طريق الرقابة التنفيذية<sup>6</sup> .

وعلى ضوء هذه التعاريف يمكن القول أن مراقبة التسيير هي:

<sup>1</sup> R.Anthony and V.Govindarajan, Management contrôle systems. Eighth edition , éd Erwin, homewood, 1994, p8.

<sup>2</sup> M.Gevrais, contrôle de gestion, 7<sup>ème</sup> édition, éd Economica, Paris, 2000, p20.

<sup>3</sup> A.Dayan, Manuel de gestion. Vplume 1, éd Ellipses, Paris, 1999, p799.

<sup>4</sup> R.Teller, le contrôle de gestion : Pour un pilotage integrant stratégie et finance. Editions management, 1999, p8.

<sup>5</sup> E.Cohen, Dictionnaire de gestion. Casbah edition, alger, 1998, p83.

<sup>6</sup> H.Bouquin, Comptabilité de gestion. Sirey, 1993, p168.



سيرورة عمليات تعمل على:

- ✓ التأكد من الاستعمال الأمثل للموارد.
- ✓ حث الأفراد على تطبيق إستراتيجية المؤسسة.
- ✓ التنسيق بين التخطيط الإستراتيجي والتنفيذ اليومي للعمليات.

### المطلب الثالث: خصائص مراقبة التسيير

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص عدة خصائص لمراقبة التسيير والتمثلة في:

**أولاً:** مراقبة التسيير عبارة عن سيرورة عمليات " processus " تضمن التحكم والتأكد من أن العمليات المخطط لها تنفذ بشكل سليم .ويقسم " H.Bouquin " هذا المسار إلى ثلاث مراحل حسب التسلسل الزمني لها ، حيث تبدأ المرحلة الأولى قبل بدء النشاط ويتم التركيز فيها على تحديد النهايات وترجمتها إلى أهداف كمية لمدة زمنية غالباً ما تحدد بسنة، و ترفق هذه المهمة بتحديد الوسائل اللازمة لذلك وكذا تحديد الأدوار لكل المتعاملين، كما يتم في هذه المرحلة وضع معايير تسمح بتقييم جودة النتائج المحققة، فهذه المرحلة تتمثل في وضع الميزانيات، وتسمى بمرحلة تحديد الوجهة والغايات " Finalités ". أما المرحلة الثانية فتتمثل مرحلة بدأ النشاط وتسمى مرحلة القيادة " le pilotage "، ويتم فيها تنظيم نظام لمتابعة العمليات .هذا النظام يراقب ويباشر بالإجراءات التصحيحية في حالة حدوث انحرافات طارئة تحول دون الوصول إلى الهدف .ومن بين أدوات القيادة اللازمة في هذه المرحلة توجد مراقبة الميزانية ولوحات القيادة، فالأداة الأولى ذات خاصية محاسبية تسمح بالمتابعة الشهرية للنتائج، والأداة الثانية تكميلية ولها القدرة على تنبيه المسؤولين بالأحداث المستقبلية لنشاط المؤسسة .كما يجب في هذه المرحلة تحديد العمليات التصحيحية بدقة إضافة إلى تحديد المكلف بها.

و المرحلة الثالثة والأخيرة تتمثل في مرحلة التقييم " Post évaluation " ، وتكون غالبا سنوية وأحيانا فصلية، حيث يتم فيها تقييم أداء المسؤولين والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المحددة في أوقاتها ،ومن ثم مكافأة هؤلاء المسؤولين بالإيجاب أو بالسلب <sup>1</sup>.

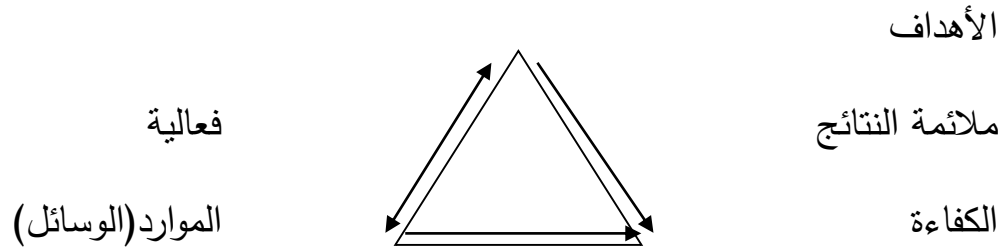
**ثانيا** :تعتمد عملية مراقبة التسيير في تقييم الأداء على ثلاثة معايير أساسية ناتجة عن العلاقة بين العناصر التالية :الأهداف المراد تحقيقهاو الموارد المتاحة و النتائج المحققة.

وهذه المعايير هي :الكفاءة "l'efficience" و الفعالية " l'efficacité " و الملائمة " pertinence "

وهنا يعمل مراقب التسيير على التأكد من أنه تم الوصول إلى الأهداف (الفعالية)، بالاستخدام الأمثل للموارد (الكفاءة)، وأن هذه الموارد تتوافق وتتناسب مع الأهداف الموضوعية (الملائمة) وهذا ما يسمى بمثلث مراقبة التسيير

" le triangle du contrôle de gestion ". كما هو موضح في الشكل التالي:

### الشكل رقم (1-3) :مثلث مراقبة التسيير



**Source:** H. Loning et autres, *Le Contrôle de Gestion: Organisation et Mise en OEuvre*, 2ème édition, éd Dunod, Paris, 2003,

**ثالثا** :تقوم عملية مراقبة التسيير على أساس تفويض السلطات، حيث يعتبر التفويض السبب وراء وجود عملية الرقابة، والذي ظهرت الحاجة إليه نظرا لكبر حجم المؤسسات وتزايد المسؤوليات. وللتفويض أهمية كبيرة تتمثل في تخفيف العبء عن المديرين، وكذا المساهمة

<sup>1</sup> H.Bouqui, les Fondement du contrôle de gestion. Op.Cit.p31-32.

في تنمية المرؤوسين وإكسابهم خبرات<sup>1</sup>. وسيتم التطرق إلى موضوع التفويض بدقة في المبحث القادم و الخاص بمراكز المسؤولية.

رابعاً: تعتمد عملية مراقبة التسيير على إجراءات التحفيز والحث؛ رغبة في تشجيع المرؤوسين من مختلف المستويات على المتابعة الدائمة لنشاطات وحداتهم وأدائهم وتنسيقها مع سياسة الإدارة العامة للمؤسسة<sup>2</sup>. ولا يمكن لنظام مراقبة التسيير أن يلعب دوره التحفيزي والتشجيعي في المؤسسة إلا إذا أرفق بنظام (الجزاء / المكافأة)<sup>3</sup>.

### المطلب الرابع: مراقبة التسيير والأشكال المختلفة للرقابة

عادة ما يتم في تركيبة أنظمة مراقبة التسيير ما يلي:

- ✓ مقارنة النتائج بالأهداف والمعايير.
- ✓ حساب و تحليل الفروقات ،مما يسمح بالقيام بالعمليات التصحيحية.
- ✓ مقارنة الموارد المستعملة مع تلك التي تم تقديرها مسبقاً.

غير أنه ليس من الممكن دوماً قياس النتائج (وجود نتائج غير مالية) ،أو وضع معايير لقياس الأداء،لذا رأى بعض الكتاب مثل " hofsted " و" ouchi " ضرورة لجوء المؤسسات إلى استخدام أشكال أخرى للرقابة.

### • الرقابة الهرمية "le contrôle hiérarchique"

يظهر هذا النوع من الرقابة في المؤسسات ذات التنظيم المركزي، أين يتم إصدار أوامر من المسؤول الأعلى، ويعمل المرؤوسون على تنفيذها. فهنا يقوم المسؤول الأعلى بمراقبة مرؤوسيه الذين هم أدنى منه مرتبة في الهيكل التنظيمي من أجل التيقن من تطبيق هذه التوجيهات والأوامر. وفي هذا النوع من الرقابة يكون المسؤول على دراية مباشرة بسلوكيات عماله، كما يتميز هذا النوع من الرقابة بالبساطة وسرعة الاستجابة<sup>4</sup>، فالرقابة الهرمية تعمل على خلق التوازن بين المبادرات الفردية للعمال والتنسيق الواجب توفره في المؤسسة، بمعنى

<sup>1</sup> H.Loning et autres, Idem , p5-5.

<sup>2</sup> E.Cohen, Op.Cit, p85.

<sup>3</sup> H.Loning et autres, Op.Cit, p7.

<sup>4</sup> A.Dyan, Op.Cit, p 799.

وجود قيادة مباشرة تعمل على الإقلال من استقلالية العمال وإحلال التأكد بدل الشك من خلال توجيه المرؤوسين ومتابعتهم .وهنا يجب التنبيه إلى أن مراقبة التسيير لا تتوب عن الرقابة الهرمية، ولكن تأتي لأخذ بعض مزاياها، فالرقابة الهرمية تسمح باتخاذ القرارات بسرعة أكبر، كما تساعد على تحفيز العمال، إضافة إلى إلزام الأفراد في المؤسسة بتحمل المسؤولية.

### • الرقابة عن طريق ثقافة المؤسسة " le contrôle par la culture "

يعتمد في هذه الرقابة على مجموعة القيم السائدة بين الأفراد في المؤسسة أو في مصلحة معينة .وفي الغالب تظهر هذه القيم وتتطور في ظل وجود وسط اجتماعي (فرق عمل). و هناك بعض المؤسسات التي تعمل على تطوير بعض القيم بين أفرادها بحيث تصبح بمثابة معايير واجبة الاحترام.

### • الرقابة عن طريق السوق " le contrôle par le marché "

يفترض هذا النوع من الرقابة تقسيم المؤسسة إلى وحدات مستقلة لها حسابها الخاص ونتائجها المرتبطة بأدائها، كل وحدة يمكنها أن تشتري وتبيع بحرية سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، فالشركات القابضة تدير محفظة من المساهمات وتعمل على الاستغناء عن فروعها ذات المردودية الضعيفة واقتناء فروع أخرى .وفي إطار وجود نظام الجزاءات فإن التكلفة في أي وحدة يجب أن تكون أدنى من سعر السوق (مردودية عالية) . وهذا النوع من الرقابة واضح وفعال غير أنه لا يمكن من التطبيق الجيد لإستراتيجية المؤسسة على المدى الطويل، حيث تحدث في بعض الأحيان منافسة بين الوحدات داخل المؤسسة مما يؤدي إلى عدم وجود تناسق فيما بين هذه الوحدات التابعة لنفس المؤسسة<sup>1</sup>.

### • الرقابة التنظيمية " le contrôle organisationnel "

تعمل الرقابة التنظيمية على ضمان متابعة سيرورة عملية اتخاذ القرارات وجودتها، من خلال تحسين القواعد والإجراءات المتدخلة في عملية صنع القرار التي يعتمد عليها المسؤولون في تحديد توجهاتهم .فهذا النوع من الرقابة واسع المجال ويشمل الأنظمة

<sup>1</sup> A.Burlaud et C.Simon, le Contrôle de gestion. Casbah édition alger, 1999, p15-17.

المعلوماتية ونظم القرارات ،ولا يجوز حصره في رقابة تقنية واحدة،كما أنه يتم دمج جميع أبعاد المؤسسة في هذه العملية ؛من هياكل وإجراءات متعلقة بسلامة القرارات وسلوكيات الأفراد و ثقافة المؤسسة، إضافة إلى أن الرقابة التنظيمية تشمل جميع المستويات التنظيمية (الوظيفية والعملية)، وتهدف خصوصا إلى توحيد الجهود الفردية والجماعية مع الأهداف المسطرة<sup>1</sup>.

### • المراقبة الداخلية " le contrôle interne "

حسب الجمعية الفرنسية لمراجعي الحسابات فإن المراقبة الداخلية هي مجموعة من المقاييس الرقابية المحاسبية التي تحددها الإدارة وتطبق تحت مسؤوليتها من أجل ضمان حماية أصول المؤسسة وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها .أما نقابة المحاسبين الخبراء " l'ordre de experts-comptable " فإنها تقترح التعريف التالي :  
المراقبة الداخلية هي مجموعة العمليات الأمنية التي تساعد على التحكم في أداء المؤسسة، فهي تعمل على ضمان وحماية وصيانة الممتلكات وجودة المعلومات من جهة، وضمان تطبيق تعليمات الإدارة من أجل تسهيل عملية تحسين الأداء من جهة أخرى ، ويظهر هذا النوع من الرقابة جليا من خلال وضع المؤسسة لطرق وإجراءات لكل نشاطاتها لضمان السير الحسن لها<sup>2</sup> . فالرقابة الداخلية تتميز بضرورة وجود:

✓ إجراءات على مستوى العمليات التشغيلية، تضمن اختبار صلاحياتها، والتأكد من التنفيذ الجيد لهذه العمليات.

✓ أجهزة قائمة على الفصل بين المهام (مراقبة كل نشاط على حدى)<sup>3</sup>.

وبالتالي يمكن القول أن الأهداف الرئيسية للمراقبة الداخلية هي ضمان:

✓ مصداقية أو صحة المعلومات.

✓ احترام السياسات والخطط والإجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة.

✓ حماية الأصول والممتلكات.

<sup>1</sup> C.Alazard et S.Sépari, Op-Cit, p 17-18.3

<sup>2</sup> P.Biosselier, Contrôle de gestion cours et applications, éd vuibert, Paris, 1999, p24.

<sup>3</sup> L.Collins, Quetion de contrôle. Presse universitaires de France, 1997, p317.

✓ استعمال الموارد بكفاءة وفاعلية.

ولهذا فإن المراقبة الداخلية تساعد عملية مراقبة التسيير من خلال:

- ✓ ضمان جودة المعلومات التي يعتمد عليها مراقب التسيير في عمله.
- ✓ القيام بتحديد قواعد وإجراءات واجبة الاحترام، إضافة إلى ضمان إتباع السياسات والخطط المحددة.

ومنه يمكن القول أن المراقبة الداخلية ليست وظيفة بل هي مجموعة من الأجهزة المحددة من طرف الإدارة العليا، وهدفها هو وضع وتحديد قواعد وإجراءات تتعلق بكيفية التعامل مع الوثائق ومعالجة المعلومات وحماية أصول المؤسسة وممتلكاتها. وفي هذا المجال يتم الاعتماد على المراجعة الداخلية للقيام بتقييم نظام المراقبة الداخلية في المؤسسة<sup>1</sup>.

#### • المراجعة "L'audit"

يعرف كل من "Beccour" و "Bouquin" المراجعة كما يلي " :المراجعة هي النشاط الذي يطبق بكل استقلالية إجراءات ومعايير اختبار بغرض تقييم مدى ملائمة ومطابقة العمليات في المؤسسة للمعايير المعمول بها . "فالمراجعة جزء من نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى تقييم هذه الأخيرة. وهناك عدة أنواع من المراجعة:

- ✓ مراجعة مالية ومحاسبية (مطابقة الحسابات السنوية للقانون المحاسبي أو للمعايير المحاسبية الداخلية للمؤسسة).
- ✓ مراجعة داخلية (مطابقة نظام المعلومات التسييري للقواعد والإجراءات الداخلية للمؤسسة).
- ✓ مراجعة جبائية وقضائية (مراقبة التطبيق الجيد للنصوص الجبائية)<sup>2</sup>.

وفي الواقع فإن عملية المراجعة تسمح بـ:

- ✓ تحسين جودة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي.
- ✓ ضمان احترام الإجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة.

<sup>1</sup> A.Dayan, Op.Cit, p 801.

<sup>2</sup> A.Burlaud et C.Simon, Op.Cit, p 16.

✓ تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية المتواجدة بالمؤسسة، فالمراجعة هي مراقبة الأنواع الأخرى من الرقابة<sup>1</sup>.

وهنا يقوم المراجع بمساعدة مراقب التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة مناسبة، كما يضمن المراجع احترام الإجراءات المعمول بها في المؤسسة، و يقوم بمعاينة المعلومات المتواجدة في مختلف الميزانيات، وفي الجهة المقابلة يقوم مراقب التسيير بكشف الأخطاء في العمل ويوجه عمل المراجع، كما يساهم مراقب التسيير في إعداد الميزانية الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة<sup>2</sup>.

### المطلب الخامس: دور ومكانة مراقبة التسيير في المؤسسة

#### • دور مراقبة التسيير

إن لمراقبة التسيير العديد من الأدوار، تطورت بتطور المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة . وفي هذا المجال سيتم ذكر أهم الأدوار الرئيسية لوظيفة مراقبة التسيير.

#### 1. المساعدة على التحكم الجيد في عملية التسيير بالمؤسسة

يتمثل دور مراقبة التسيير هنا في التحديد الدقيق للطريق المناسب والواجب اتباعه من طرف المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرجوة بكفاءة وفعالية، فهي تعمل على مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات كما يقوم مراقب التسيير بتقديم العون للمسؤولين التنفيذيين ومساعدتهم على التحكم في نشاطاتهم من خلال:

- ✓ تحديد الأهداف بدقة.
- ✓ مراقبة خطط العمل.
- ✓ متابعة تنفيذ العمليات.
- ✓ تحليل الفروقات الحاصلة بين التوقعات والنتائج الفعلية.
- ✓ اقتراح إجراءات تصحيحية عند حدوث أي انحراف.

<sup>1</sup> C.Alazard et S.Sépari, Op.Cit, p 18.

<sup>2</sup> A.Dayan , Op.Cit, p 802.

✓ المساعدة في تحديد المؤشرات القيادية.

كما تعمل مراقبة التسيير على قياس أداء كل مسؤول تنفيذي، بحيث تقوم بشرح الانحرافات وتحديد أسبابها مما يسمح بتحديد المسؤوليات بدقة، وهذا ما يجعل مراقبة التسيير الوصية على عملية تفويض السلطات بالشكل الذي يتناسب مع أهداف المؤسسة<sup>1</sup>.

## 2. المساهمة في تصميم نظام المعلومات الخاص بعملية التسيير

يعتبر نظام المعلومات عاملاً أساسياً في ضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة، فهو المكون الرئيسي لنظام مراقبة التسيير، لذا يشترط في نظام المعلومات المستعمل أن تكون له القدرة على تزويد المؤسسة بالمعلومات الضرورية، وأن يقدم وصفاً دقيقاً لما تم حدوثه، وأن يوضح القرارات الواجب اتخاذها فيما يتعلق بالتنبؤ والتقدير، مع إظهار الفروقات والسماح بإمكانية شرح أسبابها. وفي هذا لمجال تعمل مراقبة التسيير على المساهمة في تصميم النظام المعلوماتي المحاسبي الخاص بالمؤسسة، وذلك من خلال تحضير ووضع معايير تتناسب مع الأنواع المختلفة من المسؤوليات، كما تساعد في تقييم الأداء ووضع المؤشرات القيادية التي تسمح بمتابعة التطورات المستمرة للمحيط<sup>2</sup>.

وفي الغالب فإن مصادر نظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير هي معلومات المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، الميزانيات، الإحصاءات.

## 3. التنسيق بين التخطيط الإستراتيجي و التنفيذ اليومي للعمليات

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 اتصال ملائمة ومتعارف عليها بغرض تشخيص وتحليل الوضع وفقاً للأهداف المسطرة، ونشر الإستراتيجية داخل المؤسسة. فمراقبة التسيير تقوم هنا بدورين متكاملين أولهما هو: تشخيص الوضع، ويتم ذلك باستعمال أدوات مثل المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحديد أسباب التكاليف بدقة، والدور الثاني هو توفير أدوات تسمح بنشر الإستراتيجية

<sup>1</sup> I.D.Kerviler et L.D.Kerviler, Le contrôle de gestion à la portée de tous, 3<sup>ème</sup> édition, éd Economica, Paris, 2000, p 9-10.

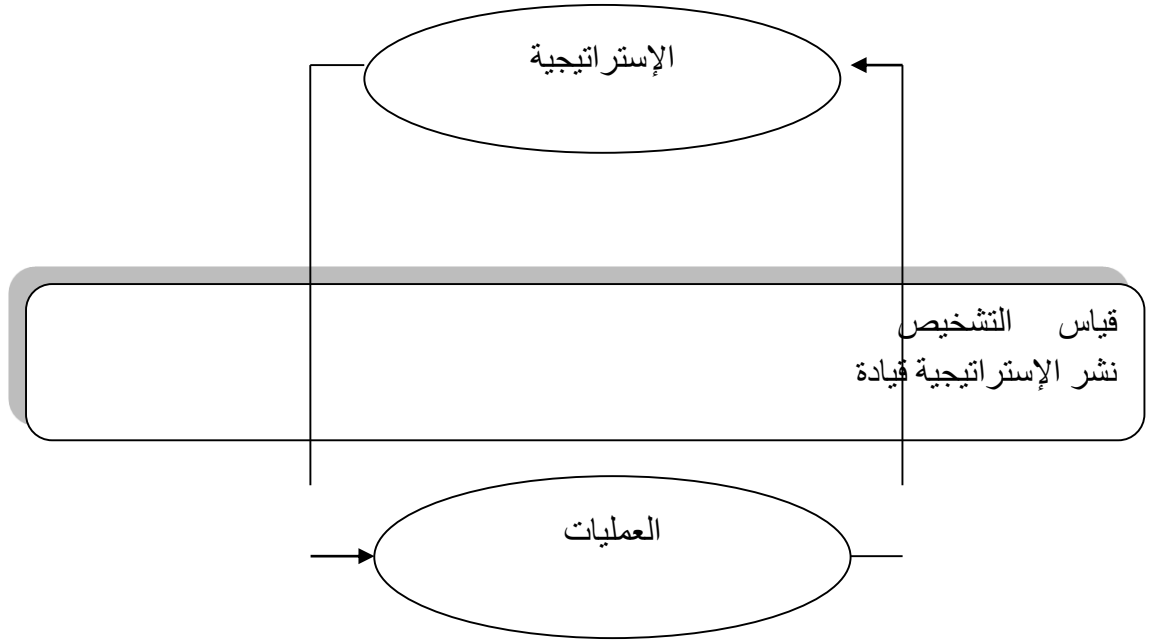
<sup>2</sup> R.Teller, Op.Cit, p 14.



وتساعد على تطبيقها من طرف المنفذين العمليين، ويتم ذلك باستخدام الميزانيات ووضع مؤشرات تسمح بمتابعة الأداء بشكل جيد<sup>1</sup>.

والشكل الآتي يوضح هذه العملية:

**الشكل رقم: (1-4) دور مراقبة التسيير في التنسيق بين الإستراتيجية و التنفيذ اليومي**



غير أن دور مراقب التسيير لا يكون فعالا إلا إذا كان هذا المراقب عارفا بإستراتيجية المؤسسة وأبعادها، حيث يرى " R.Simons " أن دور مراقب التسيير يتعدى قيامه بضمان التطبيق الجيد للإستراتيجية إلى مساهمته في تشكيلها من خلال الكشف عن مناطق الخطر والتنبه إليها.<sup>2</sup>

#### 4. العمل على تعديل التصرفات والسلوكيات

يقوم نظام مراقبة التسيير على أساس العلاقات بين مستويات الهيكل التنظيمي، فبعض هذه العلاقات تكون في شكل أوامر من طرف الرؤساء، مثل طلب القيام بتنفيذ عمليات وفق إجراءات معينة لغرض تحقيق أهداف خاصة. كما يشترط لتحقيق ذلك توفير الوسائل

<sup>1</sup> P.Lorino, le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités. Dunod, 1997,p 25-27.

<sup>2</sup> J.L.Malo et J.C.Math, l'essentiel du contrôle de gestion. Edition organisation, 2000, p 32.

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، إذن فالحل يكمن في إيجاد نظام دعم لمبادرات الأفراد . هذا النظام يقوم على أساس المكافأة والجزاء وتحفيز العمال وخلق روح المبادرة فيهم،<sup>1</sup> مما يولد شعورا لدى المسؤولين بتحمل المسؤولية والسعي لتنمية مهاراتهم وقدراتهم، وهذا ما يتوفر في نظام مراقبة التسيير . كل هذا يتطلب من مراقب التسيير أن يكون على دراية بسلوكيات وتصرفات العمال، كما يجب عليه أن يتمتع بالقدرة على الاتصال مع جميع أعضاء المؤسسة للحصول على المعلومات اللازمة لنشاطه .

وفي العدد 90 من مجلة "Echange" الفرنسية تم اقتراح ثمانية أدوار لمراقب التسيير<sup>2</sup> :

- ✓ نصح ومساعدة الإدارة العامة في اتخاذ القرارات .
- ✓ نصح ومساعدة المسؤولين العمليين في اتخاذ القرارات .
- ✓ حث المسؤولين العمليين على التفكير في المستقبل .
- ✓ المساعدة في تقييم أداء الأفراد .
- ✓ المراقبة التقنية لعمل أدوات نظام مراقبة التسيير .
- ✓ تحسين صحة وجودة المعطيات .
- ✓ تشخيص الاحتياجات وتطوير الأدوات التقنية .
- ✓ تحليل التكاليف والنتائج .

#### • مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي

يعمل نظام مراقبة التسيير من خلال المعلومات التي يستقبلها، وبالتالي فهو يتواجد في مركز هذه التدفقات المعلوماتية للمؤسسة، فهو يعالج ويحلل ويشرح هذه المعطيات وينقلها إلى الأطراف المعنية بذلك .وبالنسبة لمكانة مراقبة التسيير في المؤسسة فهي مرتبطة عموما بـ:

- ✓ حجم المؤسسة .

<sup>1</sup>H.Bouquin, les fondements du contrôle de gestion, Op.Cit, p 38-39.

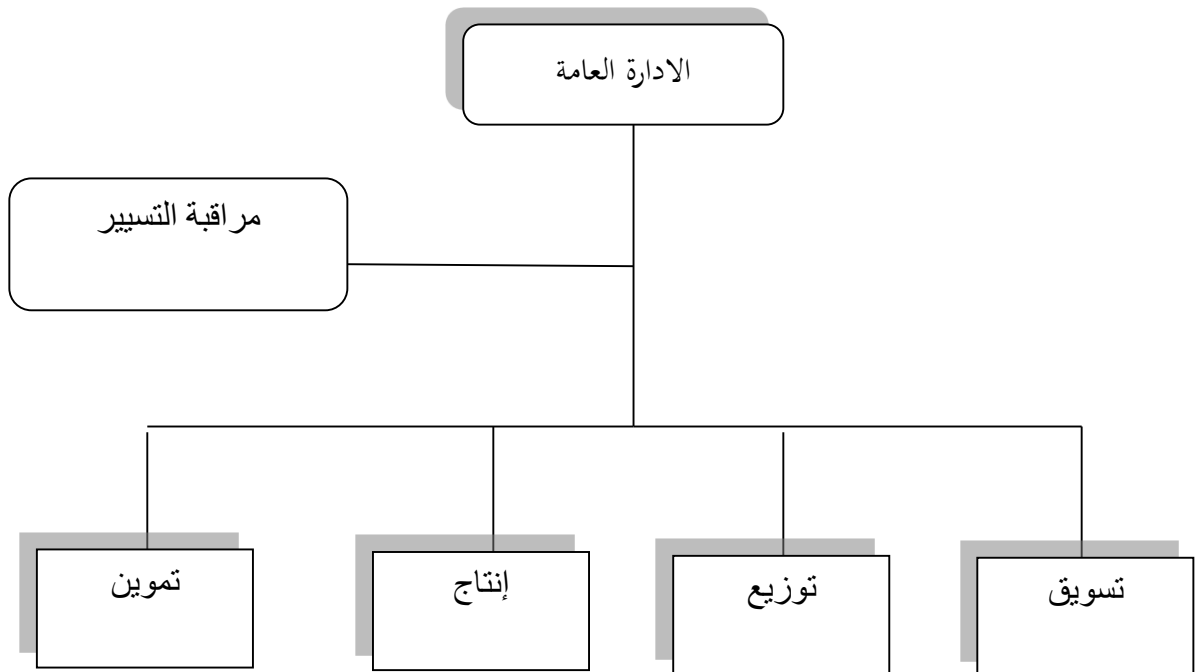
<sup>2</sup> H.Loning, Op.Cit, p 242.

- ✓ أسلوبها التسييري ( مركزية أو لا مركزية ).
- ✓ الوسائل المتوفرة.
- ✓ الأهداف المتبعة من طرف إدارة المؤسسة.

وبالنظر إلى التطورات الحاصلة فإن مكانة مراقبة التسيير أصبحت غير محصورة في جانب من جوانب الهيكل التنظيمي، حيث كانت في الماضي القريب تتواجد ضمن الإدارة المالية للمؤسسة، ويقوم بالعملية الرقابية المدير المالي.

أما في الوقت الحالي فقد تم ربط مراقبة التسيير مباشرة بالإدارة العامة للمؤسسة ، فهذه الوضعية تمكن مراقب التسيير من العمل باستقلالية تامة، كما تمنحه السلطة الكافية للتدخل بشكل أكثر إيجابية، والمساعدة في اتخاذ القرارات وتقديم النصح والإرشاد. ومن أجل قيام مراقب التسيير بعمله بشكل جيد، فإن عليه أن يكتف بأدواته الرقابية وطرقه حسب المحيط الذي يعمل فيه، كما أن عليه الاعتماد على كل ماله صلة بالمؤسسة، كالتعرف على ماضيها وتطلعاتها، وكذا معرفة ثقافتها وسياستها العامة<sup>1</sup>. والشكل الموالي يوضح مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي.

### الشكل رقم (1-5) مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي



<sup>1</sup> I.D.Kerviler et L.D.Kerviler, Op.Cit. p 12-13.

## المبحث الثاني: علاقة مراقبة التسيير بالهيكل التنظيمي

تقوم المؤسسة بتصميم الهيكل التنظيمي المناسب لتنفيذ استراتيجيتها، من خلال توزيع السلطات في المؤسسة وتحديد الأدوار والمسؤوليات وتخصيص الموارد اللازمة لكل قسم . غير أن وضع هيكل تنظيمي في المؤسسة غير كاف لضمان التطبيق الجيد للإستراتيجية، مما يستوجب وجود نظام مراقبة تسيير يعمل على التأكد من الاستعمال الأمثل للموارد المخصصة لكل قسم ويتابع تنفيذ المهام ويوجه بذلك الأفراد نحو تحقيق أهداف المؤسسة، كما أن عملية مراقبة التسيير تسمح بتقييم أداء رؤساء الأقسام من خلال وضع أسعار للتبادلات التي تتم فيما بين هذه الأقسام.

### المطلب الأول: الأشكال المختلفة للتنظيم

هناك تقسيمات عديدة للهيكل التنظيمي، لذا يجب على المؤسسات اختيار التقسيم الذي يناسبها.

ومن بين أشهر الأشكال المختلفة للهيكل التنظيمي يوجد:

#### 1. الهيكل البسيط " Simple Structure "

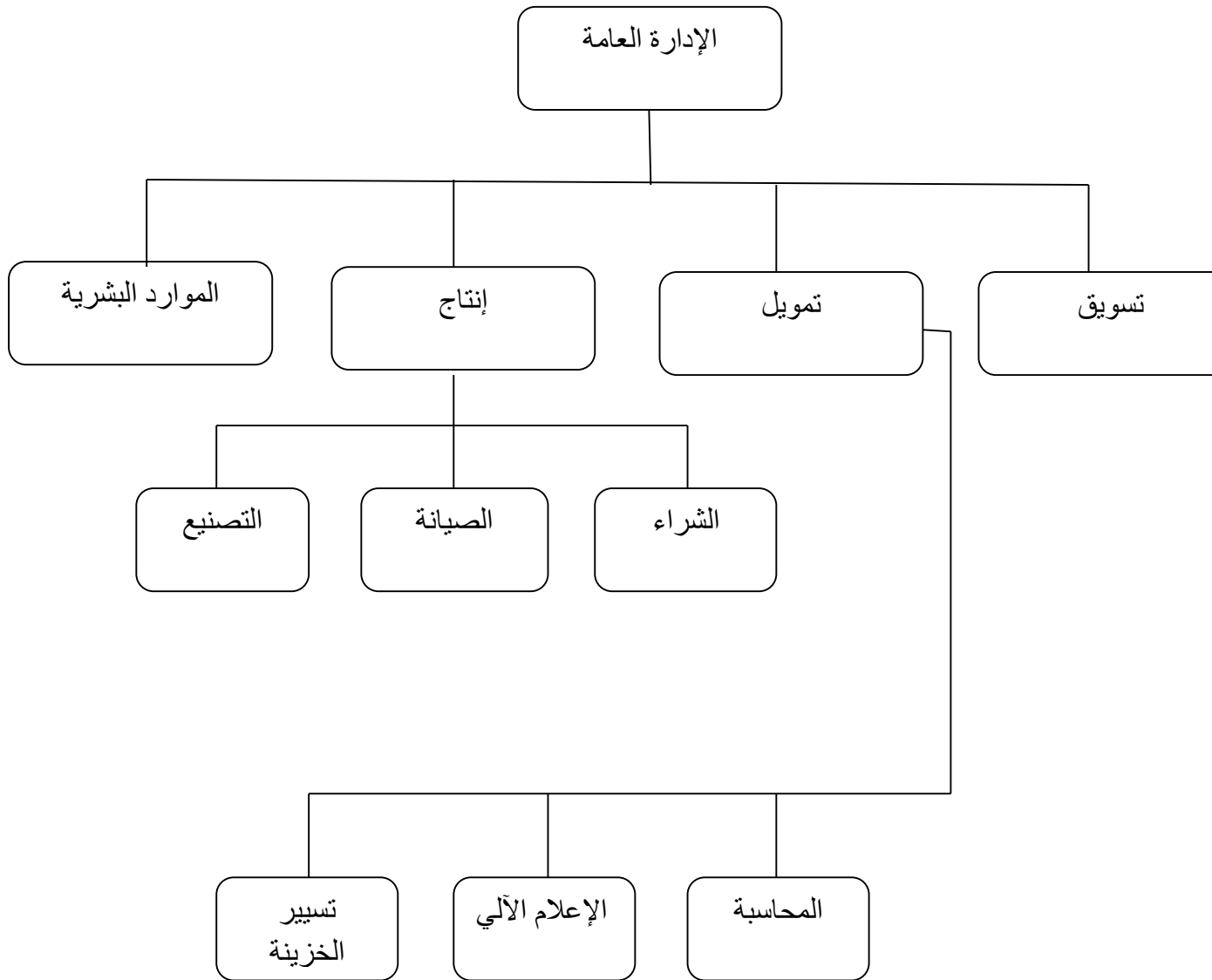
هذا النوع من التقسيم تتبناه الشركات الصغرى التي تنتج منتجا واحدا أو عددا قليلا من المنتجات، وذلك لطحها إلى شريحة معينة من شرائح السوق، وفي مثل هذا الموقف غالبا ما يوجد شخص واحد يقوم بمعظم المهام الإدارية .ولا يقترن هذا الهيكل بوجود ترتيبات رسمية، كما يلاحظ في هذا النوع من التقسيم أن الموظفين يقومون بأداء العديد من المهام والواجبات.

#### 2. الهيكل الوظيفي " Fonctionnel structure "

مع نمو الشركة يحدث أمران أولهما هو تعدد وتنوع المهام التي يجب إنجازها، وثانيهما هو صعوبة أن يؤدي شخص واحد أكثر من مهمة بطريقة سليمة دون أن يعاني من تقادم العبء .وفي الهيكل التنظيمي الوظيفي يتم تجميع الأفراد على أساس خبراتهم العامة وتجاربهم، أو نظرا لأنهم يستخدمون نفس الموارد.

ومن أهم الوظائف التي توجد بالمؤسسة هي: وظيفة الإنتاج، التسويق، التمويل، والموارد البشرية... وتندرج تحت كل وظيفة العديد من المهام<sup>1</sup>. والشكل الموالي يمثّل هيكلًا مقسّمًا على أساس الوظائف.

**الشكل رقم (1-6) الهيكل الوظيفي**



**المصدر:** أحمد ماهر وآخرون، الإدارة: المبادئ والمهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 85.

<sup>1</sup> شارلز هل و جاريث جونز، الإدارة الاستراتيجية. مدخل متكامل، ترجمة: د رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد احمد عبد المتعال، دار المريخ، السعودية، 2001، ص 591-592.

## مزايا وعيوب الهيكل الوظيفي

## أ- المزايا

- ✓ تطوير وتنمية خبرات العمال وزيادة التخصص.
- ✓ انخفاض تكاليف التصنيع وارتفاع درجة المرونة في التشغيل.
- ✓ تدني عدد المستويات الإدارية مما يمنح المديرين تحكما جيدا في الأنشطة.

## ب- العيوب

- ✓ صعوبات في الاتصال والتنسيق بين الأنشطة نظرا لتباعد الوظائف.
- ✓ في حالة تصاعد عدد منتجات المؤسسة، تظهر الصعوبة في قياس إسهام كل منتج أو مجموعة المنتجات في مجمل أرباحها.
- ✓ عدم القدرة على التكيف مع التغيرات التي تحدث للشركة فيما يتعلق بالبيع في مناطق جغرافية مختلفة<sup>1</sup>.

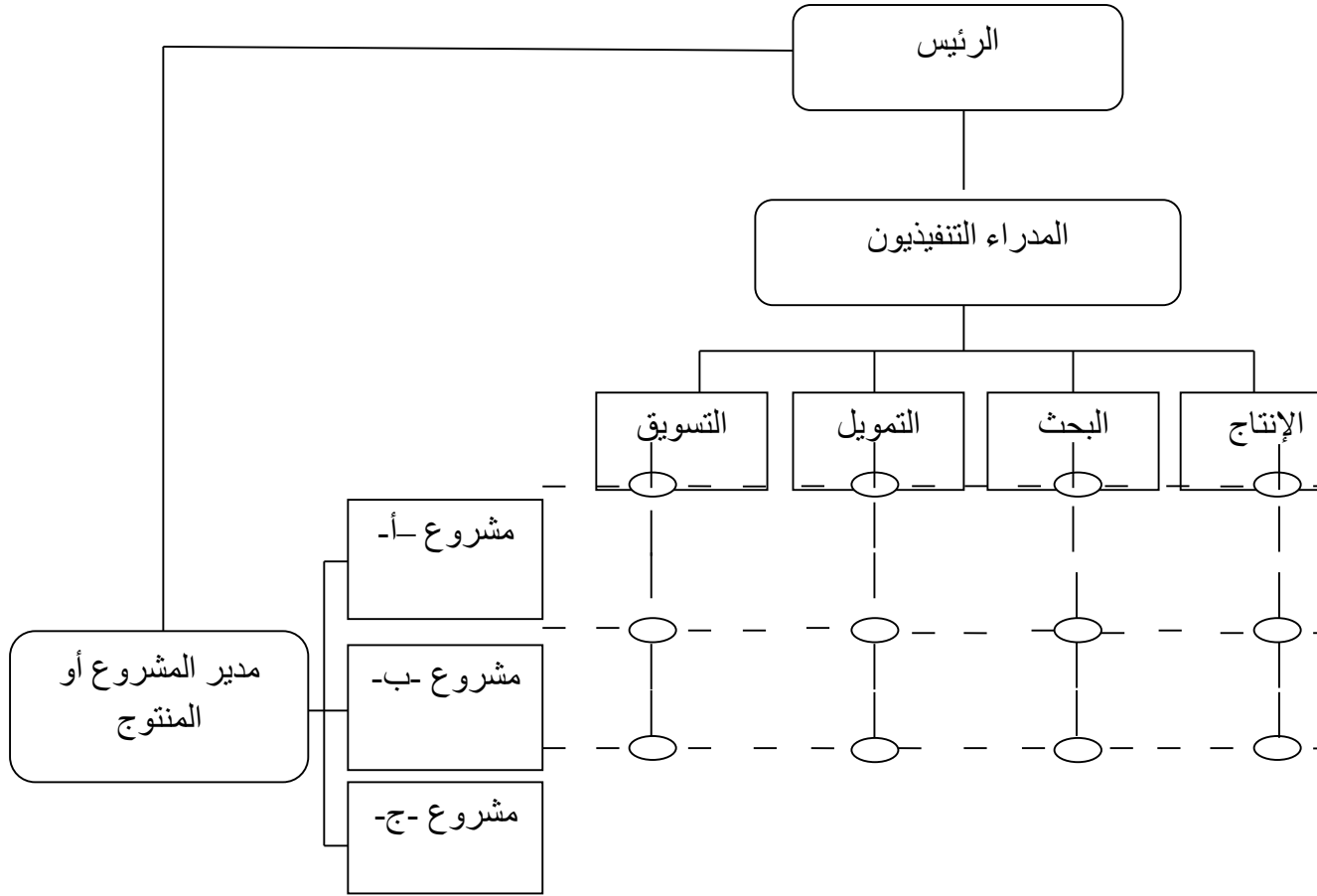
## 3. الهيكل المصفوفي " Matrix structure "

في التقسيم الخاص بالمصفوفة يتم تجميع الأنشطة على أساس وظيفي، حيث تنشأ أقسام لكل النشاطات الرئيسية (قسم الإنتاج، التمويل، التسويق ...) وتأخذ شكلا أفقيا، بالإضافة إلى ترتيب عمودي يخص المشاريع أو طبيعة المنتجات، وينتج عن ذلك شبكة معقدة بين المشروعات والوظائف.

وينتشر هذا النوع من التقسيم التنظيمي عادة في المؤسسات ذات المشروعات الكبيرة كشركة الطيران "boeing" ووكالة الفضاء " Nasa "، والشكل الموالي يوضح هيكل مصفوفيا.

<sup>1</sup>شارلز هل و جاريث جونز، مرجع سبق ذكره، ص 593.

الشكل رقم (1-7) الهيكل المصفوفي



**المصدر:** شارلز هل وجاريت جونز، المرجع نفسه، ص 604

وفي هذا التنظيم يتأسس العمال داخل إطار هذه المصفوفة فردان هما:

رئيس القسم ورئيس المشروع، ويعمل الموظفون ضمن فريق المشروع بالتعاون مع أخصائيين من أقسام أخرى، ويرفعون تقاريرهم إلى رئيس المشروع فيما يتعلق بشؤون المشروع، وإلى رئيس القسم فيما يتعلق بشؤون القسم. ويتطلب هذا الهيكل الحد الأدنى من الرقابة المباشرة، حيث يتولى أعضاء الفريق الرقابة الذاتية على سلوكياتهم، فضلا على أن مشاركتهم في فريق المشروع يبسر لهم مراقبة باقي أعضاء الفريق، كما يتطلب هذا التنظيم ضرورة الاستعانة بأخصائيين من مختلف الأقسام ونقل أعضاء الفريق إلى مشروعات. أخرى تتطلب الاستعانة بخدماتهم، وهكذا فإن الهيكل المصفوفي يمثّل أقصى إمكانية متاحة لاستغلال مهارات الموظفين أثناء استكمال المشروعات القائمة والشروع في مباشرة

مشروعات جديدة.

غير أن هناك بعض العيوب التي تعترى هذا النوع من التنظيم والمتمثلة في:

- ✓ نشوب صراعات بين الوظائف والمشروعات خصوصا الصراعات على الموارد.
- ✓ الحركة الدائمة للموظفين، مما يعني إنفاقا للأموال والوقت.
- ✓ اختلاط السلطة الوظيفية بالسلطة التنفيذية واحتمال حدوث نزاعات.
- ✓ يحتاج إلى قدرات عالية من التنسيق بين الخبرات الوظيفية وبين السلع أو المشروعات.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: التنظيم على أساس مراكز المسؤولية

إن الفكرة التي أدت إلى ظهور مراكز المسؤولية وعملية التفويض هي أن تفويض السلطة يساعد على تخفيف العبء عن الإدارة العامة للمؤسسة، ويعمل على تدريب رؤساء المراكز على أمور الإدارة والتسيير، إضافة إلى أن التفويض يشجع الأفراد ويحفزهم أكثر مما يولد رضى وظيفيا لديهم، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة الفعالية الاقتصادية ورفع المردودية، كما يسمح باتخاذ قرارات أكثر دقة نظرا لكون رئيس المركز أدرى بمحيط عمله<sup>2</sup>. لذا فإن الهدف الأساسي من تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية هو تسهيل عملية التحكم في التسيير من خلال التركيز على المسؤولين العمليين في المؤسسة، ويضيف

" H bouquin " في هذا المجال فيقول أن "مراكز المسؤولية هي حجر الأساس في عملية مراقبة التسيير، ففي قمة الهيكل التنظيمي يهتم المسؤولون بالقضايا الإستراتيجية، بينما توجد في قاعدة الهيكل التنظيمي وحدات متكونة من عمال تنفيذيين يعملون على تنفيذ المهام اليومية الروتينية، هذان المستويان المتباعدان يتم الربط بينهما بواسطة مراكز المسؤولية التي تعتبر وحدات، مصالح، إدارة إنتاج، تسويق....، تمتلك مجموعة من الوسائل والموارد، حيث يعمل فيها المسؤولون على تحقيق بعض النتائج وفقا للأهداف المحددة وفي وقت محدد.<sup>3</sup>"

<sup>1</sup> شارلز هل و جاريث جونز، مرجع سبق ذكره، ص 604-608.

<sup>2</sup> H.Loning et autres, Op.Cit, p 16.

<sup>3</sup> H.Bouquin, les fondements du contrôle de gestion, Op.Cit, p 42.



## 1. تعريف وخصائص

يمكن تعريف مركز المسؤولية بأنه " مجموعة أفراد في المؤسسة يتراأسهم مسؤول معين، و تخصص لهم مجموعة من الوسائل والإمكانات لتحقيق أهداف معينة<sup>1</sup> ."

فمركز المسؤولية هو فرع من المؤسسة يتميز بالخصائص التالية:

- ✓ مركز المسؤولية عبارة عن نشاط متجانس ( مصلحة، إنتاج، مصلحة، توزيع .. ) .
- ✓ وجود مسؤول يملك السلطة الضرورية لاستخدام الموارد والإمكانات بالشكل الجيد.
- ✓ توفر الوسائل والإمكانات من أجل تمويل برامج العمل.
- ✓ نتائجه قابلة للقياس ( تقييم أداء الرؤساء ) .
- ✓ وجود مسؤوليات مفوضة لتحقيق أهداف محددة وفق الميزانية المسطرة<sup>2</sup> .

## 2. مبادئ وشروط هيكلية المؤسسة في مراكز مسؤولية

1. مبادئ هيكلية المؤسسة في مراكز مسؤولية<sup>4</sup> :

من أجل هيكلية المؤسسة في مراكز مسؤولية هناك عدة مبادئ يجب مراعاتها وهي كالاتي:

## أولاً: مبدأ تسلسل عملية التفويض " principe gigogne de délégation "

يعتمد هذا المبدأ على خاصيتين أساسيتين هما:

أ -خاصية تداخل "emboîté" عملية التفويض:وتعني انتقال التفويض من المدير إلى من هو أدنى منه، أي أن المدير يتلقى تفويضاً ممن هو أعلى منه مستوى ثم يقوم بدوره بمنح التفويض لمرؤوسيه(سلسلة من عمليات التفويض) الرئيس المرؤوس .

ب-خاصية الحقوق والواجبات:والتي يعتمد عليها العقد التفويضي بين الرئيس ومرؤوسيه ، فعملية التفويض تلزم الرئيس بواجبات مثل القيام بمراقبة مرؤوسيه ومتابعة أعمالهم ،

<sup>1</sup> C.Alazard et S.Separi, Op.Cit, p 16.

<sup>2</sup>I.D.Kerviler, Op.Cit, p 16-17.

وبالنسبة للمرؤوسين فإن من حقوقهم تقديم تقارير وبيانات عن سير نشاطاتهم ، والمشاكل التي يواجهونها.

كما أن قيام المدير بتفويض السلطة اللازمة لمساعدته لتحقيق هدف معين يعني أن هذا المساعد مسؤول والمدير مسؤول كذلك .لأن تفويض السلطة لا يعني التهرب من تحمل المسؤولية، فالمسؤولية لا تفوض.

### ثانيا :مبدأ قابلية المراقبة " le principe de contrôlabilité "

إن قياس أداء مركز مسؤولية معين يجب أن يرتكز على العناصر الأساسية التي يتحكم بها هذا المركز، هذا يعني أنه عند تحديد أهداف المركز يجب مراعاة:

- ✓ توفر الإمكانيات الضرورية للمركز.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية: التكاليف، رقم الأعمال، معايير أخرى، والتي يكون نشاط المركز فيها كبيرا.
- ✓ في عملية تقييم أداء المركز يجب عدم إدراج عوامل كان لمراكز مسؤولية أخرى نصيب كبير فيها.

إن، فهذا المبدأ قائم على تقييم أداء المراكز وفق العناصر التي يتحكم بها هذا المركز دون غيره.

### ثالثا :مبدأ الشمولية " principe d'exhaustivité "

يعتبر هذا المبدأ أقل أهمية من سابقه، غير أنه من الواجب احترامه عند تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية، فهو يعني التأكد -فيما يخص النتائج المحاسبية ومعايير تقييم الأداء - من أنه تم إرفاق كل موقع حساب من حسابات الميزانية والنتائج على الأقل بمركز مسؤولية، وأن مراكز المسؤولية تغطي جميع الأنشطة في المؤسسة .فهذا المبدأ يقضي بضرورة الرقابة الشاملة لكل مراكز المسؤولية داخل المؤسسة من خلال وضع معايير تقييم الأداء.

## 2. شروط هيكلية المؤسسة إلى مراكز مسؤولية<sup>1</sup>

يتم تقسيم المؤسسات غالباً على أساس وظيفي أو مصفوفي أو حسب المشروع، أين يتم اعتبار مراكز النشاط (الإدارات المختلفة من إنتاج وتوزيع...) المكون الأساسي لهذا التنظيم. غير أن مراكز النشاط هذه لا تمثل دوماً مراكز مسؤولية حقيقية، وبالخصوص عندما لا تمتلك الاستقلالية ولا حتى السلطة الوظيفية الكافية لإدارة عملياتها، ولهذا ومن أجل جعل المؤسسة مهيكلة في شكل مراكز مسؤولية فعلية يجب توافر الشروط الآتية:

- ✓ إمكانية فصل المسؤوليات لكل رئيس قسم، والتحديد الدقيق لطبيعة النشاط.
- ✓ قدرة الإدارة العامة على تطبيق اللامركزية، وتفويض جزء من سلطتها لرؤساء المراكز وتعريفهم بالأهداف العامة للمؤسسة، حتى لا يتم استعمال السلطات الممنوحة بشكل يتعارض مع توجهات المؤسسة.
- ✓ قدرة الإدارة العامة للمؤسسة على إدارة الصراعات التي تحدث بين مراكز المسؤولية والمؤسسة، مع الحفاظ على تطبيق اللامركزية.

## 3. الأنواع المختلفة لمراكز المسؤولية

تنقسم مراكز المسؤولية إلى خمسة أنواع وهي:

- ✓ مراكز التكاليف الإنتاجية.
- ✓ مراكز المصاريف التقديرية.
- ✓ مراكز الإيرادات.
- ✓ مراكز الربح.
- ✓ مراكز الاستثمار.

### 1. مراكز التكاليف الإنتاجية " les centres de coûts productifs "

مراكز التكاليف الإنتاجية هي مراكز مهمتها توفير منتجات بأقل التكاليف وبالجودة المناسبة وفي الآجال المحددة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> R.Demeestère, contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise. 2<sup>ème</sup> édition, dunod, Paris, 2004, p 46-47.

<sup>2</sup> P.oisselier, Op.Cit, p 115.

ومن أمثلة هذه المراكز توجد ورشات التصنيع والتركيب، وتتميز هذه المراكز عموماً بسهولة تحديد تكاليفها دون أي التباس، نظراً للعلاقة المباشرة المتواجدة بين عملية الإنتاج وتكلفة الوسائل المستخدمة . و من بين الأدوات المستخدمة للرقابة على مراكز التكاليف الإنتاجية توجد:

- ✓ التكاليف المعيارية.
- ✓ الميزانيات المرنة " les budgets flexibles".
- ✓ قياس جودة وكمية المنتجات.
- ✓ حساب الانحرافات على السعر والمردودية<sup>1</sup>.

ومهمة مسؤول المركز هي التحكم في التكاليف، أي محاولة تحقيق انحراف ملائم في التكاليف.

وحساب الاستغلال لهذا المركز يكون كالتالي:

#### حساب الإستغلال

تكاليف فعلية      تكاليف معيارية

( محددة من طرف الإدارة )

#### 2. مراكز المصاريف التقديرية " les centres de coûts déscretionnaires "

مراكز المصاريف التقديرية هي كل المصالح الإدارية ومصالح الدعم التي يصعب تحديد العلاقة فيها بين تكاليف استخدام الوسائل وبين الخدمات المقدمة من طرف هذه المراكز . ومن أمثلتها: مراكز الإعلام الآلي في المؤسسة، مصلحة البحث والتطوير، قسم مراقبة التسيير...، هذه المصالح تعمل على تزويد المراكز الإنتاجية بخدمات لا تدخل مباشرة في عملية الإنتاج، ومهمة المسؤول عن هذا المركز هي تقديم الخدمات المحددة من طرف الإدارة دون تجاوز الميزانية المحددة لها .ولذا فإنه يتم منح هذه المراكز ميزانية معينة تتناسب مع الخدمة المقدمة المنتظرة منه . غير أنه من الخطأ اعتبار تكاليف هذه المراكز

<sup>1</sup> H.Loning, Op.Cit, p 19.

ثابتة، بل يجب جعل هذه التكاليف تتلاءم مع وضعية المؤسسة، لذا يوصى بتحديد هذه التكاليف على أساس نسبة مئوية من رقم الأعمال أو الهامش من أجل متابعتها بشكل أفضل، كما يفترض في هذه المراكز المراقبة النوعية للعمل المقدم من طرف أعضائه. وبغرض تقييم أداء مراكز التكلفة التقديرية، فإنه يتم تحديد تكلفة الخدمة الداخلية المقدمة من طرف هذه المراكز ومقارنتها بتكلفة الخدمة الخارجية ونوعيتها كذلك.

و حساب الاستغلال لهذا المركز يكون كالتالي:

### حساب الإستغلال

ميزانية أعباء

تكاليف فعلية للمركز

مقدرة (محددة من طرف الإدارة)

والمطلوب من مسؤول المركز هو تحقيق الانحراف الملائم ( عدم تجاوز التكاليف الفعلية للمركز ميزانية الأعباء المقدرة ).

كما يجب مراقبة عدد هذه المراكز وعدم السماح لمراكز أخرى لا فائدة منها بالظهور لأن ذلك يشكل عبئا على المؤسسة<sup>1</sup>.

### 3. مراكز الإيرادات " les centres de revenus "

"إن المهمة الأساسية للمسؤول عن مركز الإيرادات هي تعظيم رقم الأعمال على مستوى دائرة نشاطه<sup>2</sup>. " ومن أمثلة هذه المراكز توجد مراكز قوى البيع " les forces de ventes " وتتميز هذه المراكز بما يلي:

- ✓ المبيعات الواجب تحقيقها تكون محددة مسبقا.
- ✓ تكاليف العمل الخاصة بالمركز محددة مسبقا.
- ✓ المركز غير مسؤول عن مردودية المنتجات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> I.D.Kerviler, Op.Cit, p 28-29.

<sup>2</sup> P.Soisselier, Op.Cit, p 116.

<sup>3</sup> H.Loning, Op.Cit, p 19-20.

و عملية الرقابة على هذه المراكز تتمثل في التأكد من أن المبيعات المحققة مطابقة للتقديرات المحددة من طرف الإدارة .وهدف مركز الإيرادات هو تحقيق حجم المبيعات المقدر مع احترام ميزانية المصاريف الخاصة به دون أن يكون لهذا المركز سلطة تأثير على مستوى الأعباء.

ويتم تقييم أداء هذه المراكز من خلال المعايير التالية:

✓ كمية المبيعات أو نسبة النمو.

✓ معايير نوعية ،كنسبة وفاء الزبائن و عدد الزبائن الجدد<sup>1</sup>.

#### 4. مراكز الربح " les centres de profits "

مراكز الربح هي مراكز مسؤولية مطالبة بتحقيق أكبر هامش، وذلك من خلال تحسين إيرادات المنتجات المباعة وبتخفيض تكاليفها<sup>2</sup>.ومن أمثلتها أقسام أو مصالح الإنتاج والبيع ذات الاستقلالية.

وتتمتع هذه المراكز في الغالب باستقلالية وتفويض يسمحان لها باتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية التعامل مع تطور السوق، والتحكم في التكاليف ومحاولة تخفيضها، والقدرة على التفاوض مع الموردين واختيارهم .فهذه المراكز تتمتع بقدرة تامة على إدارة المنتجات و الزبائن والأسواق بحرية<sup>3</sup>.

فمركز الربحية هو دائرة النشاط الذي يتم محاسبة المسؤول فيها عن ما يحدث بها من تكاليف وما تحققه من إيرادات، أي أن مركز الربحية مؤسسة مستقلة لها إيراداتها وتكاليفها الخاصة بها داخل المؤسسة الأصلية<sup>4</sup>.

ولتقييم أداء هذه المراكز يجب الاعتماد على النتيجة الصافية التي يساهم المركز في تحقيقها .بمعنى أنه يجب إدراج جميع المصاريف التي تحملها المركز في عملية حساب الأرباح.

<sup>1</sup> P.Soisselier, Op.Cit, p 116

<sup>2</sup> C.Alazard et S.Separi, Op.Cit, p 288.

<sup>3</sup> H.Loning, Op.Cit, p 20.

<sup>4</sup> ليستراي هنجر، وسيرج مانولتس، المحاسبة الادارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 1998، ص 463.

ويكون حساب النتيجة لمركز الربح كآتي:

حساب النتيجة

تكاليف فعلية خاصة بالمركز

مبيعات فعلية خاصة بالمركز

5. مراكز الاستثمار " les centres d'investissements "

مركز الاستثمار هو "مركز مسؤولية تتمثل مهمته في تحقيق أحسن مردودية ممكنة للأموال المستثمرة به 5". كما يمكن القول بأن مركز الاستثمار هو مركز ربح بمسؤولية إضافية تتمثل في القدرة على التحكم في الاستثمارات(آلات، مخزونات، أموال الخزينة، شراء آلات جديدة...) .وتهتم مراكز الاستثمار بتحقيق الأرباح على المدى البعيد عكس مراكز الربح التي تسعى إلى تحقيق الأرباح على المدى القصير .ولقياس أداء مراكز الاستثمار يعتمد على معيارين:

1- معدل العائد على الاستثمار ( ROI: return on investement ).

النتيجة

ROI

الأموال المستخدمة

2- الدخل المتبقي = النتيجة \_ (الأموال المستثمرة x معدل تكلفة الأموال المستثمرة)<sup>1</sup>

4. مراكز المسؤولية وعلاقتها بمراقبة التسيير

1. اختيار مراكز المسؤولية

ترتبط عملية اختيار مراكز المسؤولية بالعديد من العوامل منها:

<sup>1</sup> H.Loning, Op.Cit, p 20.

✓ طبيعة النشاط ،نوع المنتج....

✓ إستراتيجية المؤسسة.

✓ نوعية السلطة ودرجة التفويض التي سيتم إرفاقها بالمركز ، حيث كلما كانت هناك لا

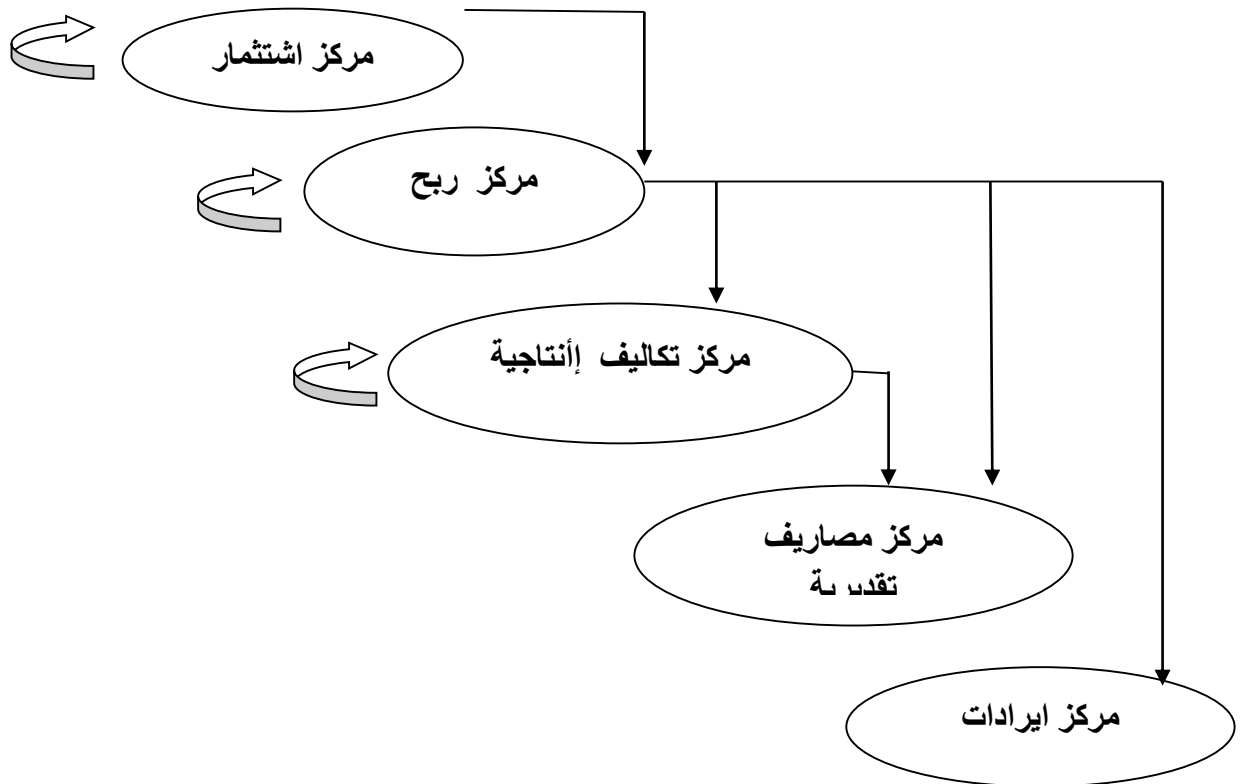
مركزية في السلطة والتفويض كلما كان عدد المراكز كبيرا <sup>1</sup>.

وبالنظر إلى الأنواع الخمسة من مراكز التكلفة، فإن هناك تدرجا أو ترتيبا في المراكز فمثلا

يمكن لمركز ربح أو استثمار أن يضم مراكز تكلفة ومراكز إيرادات، حيث تتواجد علاقات

سلطة بين المراكز .والشكل الموالي يوضح ذلك.

### الشكل رقم(1-8) العلاقة التسلسلية بين مراكز المسؤولية



### 2. المعايير والمؤشرات المستعملة لمراقبة مراكز المسؤولية

الجدول الموالي يمثّل ملخصا لمختلف مراكز المسؤولية إضافة إلى المعايير والمؤشرات

المستخدمة لتقييم أداء مراكز المسؤولية.

<sup>1</sup> C.Alazard, et S.Sépari, Op.Cit, p 290.



وعملية وضع هذه المعايير تسمح بتقييم أداء المراكز كما تعمل على توجيه المسؤولين ومتابعة إنجازاتهم بشكل مستمر ودائم . وهناك نوعان أساسيان من المعايير والمؤشرات:

- 1- مؤشرات لقياس النتائج ( indicateurs de résultats ) ، وهدفها هو التأكد من مدى مطابقة نتائج المركز للأهداف المحددة.
- 2- مؤشرات قيادية تسمح بمعالجة الانحرافات بمجرد ظهورها وتساعد على توجيه الأفراد<sup>1</sup>.

كما أن عملية تقييم أداء المراكز تستوجب وضع أسعار للتبادلات التي تتم بين هذه المراكز.

الجدول رقم (1-2) أهم المعايير المستعملة لمراقبة مراكز المسؤولية

| المعايير والمؤشرات المستخدمة   | خصائص المسؤولية في المراكز  | طبيعة مركز المسؤولية            |
|--|---|---------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ كمية المنتجات.</li> <li>✓ التكلفة الوحديّة.</li> <li>✓ الجودة.</li> </ul>                               | <p>مهمته هي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ الإنتاج بأقل التكاليف.</li> <li>✓ احترام الجودة.</li> <li>✓ احترام الكميات المحددة.</li> <li>✓ احترام المواعيد.</li> <li>✓ المركز غير مسؤول عن مستوى النشاط.</li> </ul> | <p>مراكز التكاليف الإنتاجية</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ التكلفة الإجمالية للمركز.</li> <li>✓ جودة خدمة المركز (عدد الشكاوى، زمن معالجة الملفات ...).</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ احترام الميزانية المحددة.</li> <li>✓ نوعية الخدمة المقدمة.</li> </ul>  | <p>مراكز المصاريف التقديرية</p> |

<sup>1</sup> C.Alazard et S.Sépari, ibid, p289-291.

|   |  |                 |
|---|--|-----------------|
|   | ✓ مخرجاته غير قابلة للقياس.  |                 |
| ✓ حجم رقم الأعمال.<br>✓ تشكيلة أو محتوى رقم الأعمال.<br>✓ التكاليف الخاصة بالمركز   | ✓ تعظيم رقم الأعمال.<br>✓ تخفيض نفقات رجال البيع.  | مراكز الإيرادات |
| ✓ كفاءة المركز:<br>الإنتاج/ الوسائل المستخدمة<br>✓ مردودية الوسائل المؤجرة:<br>الهامش/ رأ س المال.<br>✓ الهامش/ رأ س المال.<br>✓ إحترام المواعيد. | ✓ المسؤولية التامة على رقم الأعمال على التكاليف واستخدام الوسائل.<br>✓ المركز غير مسؤول عن الإنحراف في استعمال الطاقة المتاحة. | مراكز الربح     |
| تكاليف الإسراف: الإنتاج/ الوسائل المستخدمة.<br>تكاليف التعطل: <u>الوسائل المستخدمة</u> .<br>الوسائل المتاحة                                       | ✓ المسؤولية التامة على رقم الأعمال وعلى مردودية الأصول المستخدمة.<br>✓ المسؤولية على تكاليف الاستغلال.                         | مراكز الاستثمار |

### المطلب الثالث: التبادلات بين مراكز المسؤولية

تحدث عادة عدة تبادلات بين مراكز الربح أو الاستثمار لنفس المؤسسة، وتكون في شكل منتجات وسيطية يتم استخدامها لغرض بيع منتجات أو تقديم خدمات إلى السوق

الخارجي، ويتم وضع أسعار لهذه المنتجات الوسيطة من أجل تقييم أداء هذه المراكز وتشجيعها على تحسين عملياتها. ويطلق على هذه الأسعار الخاصة بالمنتجات الوسيطة- أسعار التنازلات الداخلية-.

### 1. مفاهيم حول أسعار التنازلات الداخلية وأسعار التحويلات

يجب في بادئ الأمر إظهار الاختلاف بين طبيعة المصطلحين المتداولين عموماً وهما : أسعار التحويلات وأسعار التنازلات الداخلية.

#### 1- أسعار التحويلات ( les prix de transfert )

أسعار التحويلات هي الأسعار التي ترفق عادة بالتبادلات في السلع والخدمات، والتي تحدث أو تتم بين مؤسسات تابعة لنفس المؤسسة الأم ، ويتم تطبيق أسعار التحويلات في مجال التبادلات الدولية.

و عادة ما يظهر الإشكال المتمثل في إمكانية تحويل نتائج مؤسسات متواجدة بدول أجنبية إلى المؤسسة الأم لتفادي دفع الضرائب في الدول المضيفة ، وهو حال الشركات متعددة الجنسيات.

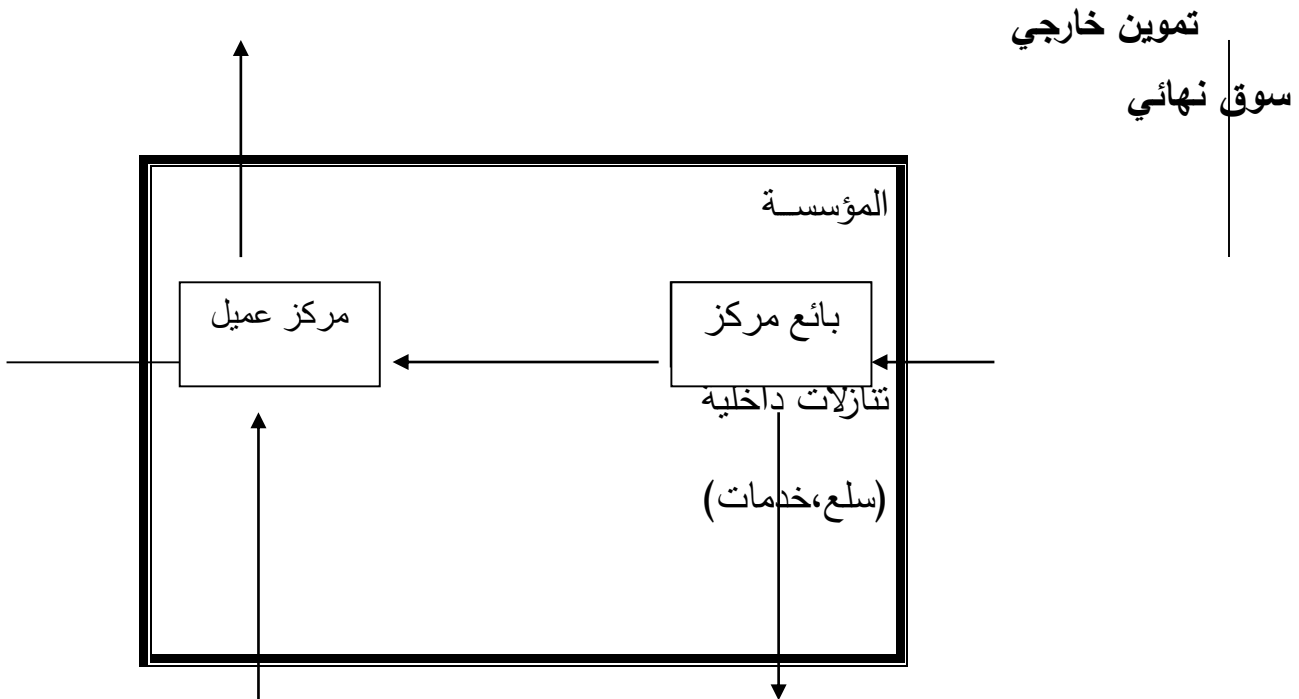
وهناك عدة قوانين تفرض تحديد أسعار لهذه التحويلات التي تتم فيما بين المؤسسات.

#### 2- أسعار التنازلات الداخلية ( les prix de cession internes )

تمثل أسعار التنازلات الداخلية قيمة تبادل السلع أو الخدمات بين مراكز الربح أو الاستثمار لنفس المؤسسة، وهذه الأسعار والتبادلات التي تحدث بين المراكز لا يكون لها أي تأثير على النتيجة الإجمالية للمؤسسة<sup>1</sup>. بينما تؤثر هذه الأسعار على أداء المراكز، حيث أن ما يعتبر تكلفة للمركز العميل هو مداخيل للمركز المورد، كما هو موضح في الشكل الموالي

<sup>1</sup>P. Boisselier, Op.Cit, p 438-439.

الشكل رقم (1-9) التبادلات بين مراكز المسؤولية



مبيعات خارجية  
تمويل خارجي

2. أهمية وضع نظام أسعار التنازلات الداخلية

إن وضع أسعار تنازلات داخلية بين المراكز يسمح بـ:

- ✓ القياس الدقيق لأداء المراكز المعنية.
- ✓ احترام مبدأ الاستقلالية المفوضة لمراكز المسؤولية.
- ✓ إحداث تقارب في المصالح بين مراكز المسؤولية والمؤسسة<sup>1</sup>.

غير أن وضع أسعار التنازلات الداخلية لا يخلو من بعض المخاطر والمتمثلة في:

- ✓ إن سعي مسؤول المركز إلى تحسين أدائه يمكن أن يؤدي به إلى اتخاذ قرارات إيجابية لمركزه غير أنها ذات آثار سلبية على المؤسسة.

<sup>1</sup> C.Alazard et S.Sépari, idem, p 293.

✓ في الغالب تكون الطريقة التي يتم بها تحديد أسعار التنازلات الداخلية بين المراكز لا تعكس بصورة واضحة أداء المراكز وتؤدي أحيانا إلى ظهور صراعات فيما بين المراكز<sup>1</sup>.

لذا فإن هناك تقنيات مختلفة لتحديد أسعار التنازلات الداخلية، وما على المؤسسات إلا اختيار الأنسب منها.

### 3. أساليب تحديد أسعار التنازلات الداخلية

هناك العديد من الأساليب التي تستخدم في تحديد أسعار التنازلات الداخلية ، لذا فإنه سيتم التطرق إلى أهم الأساليب مع تبيان المزايا والعيوب لكل منها.

#### 1- تحديد سعر التنازل على أساس التكاليف

يمكن تحديد أسعار التنازلات الداخلية على أساس التكاليف عندما يكون هناك غياب لسوق تنافسي أو عندما لا يكون لهذه المنتجات أسعار في السوق .وعند القيام بتحديد سعر التنازل يجب الأخذ في الحسبان عدة عوامل منها :تكاليف الإنتاج، تحفيز الأفراد في المراكز...، كما يجب أن يسمح هذا السعر للمراكز بتحقيق ربح مقبول، ولهذا يجب أن يغطي سعر التنازل الداخلي التكاليف المتغيرة للمركز والتكاليف الثابتة ويحقق هامش ربح للمركز .ويتم استخدام طريقتين لحساب سعر التنازل الداخلي :فأما عن طريق التكاليف الفعلية ،وأما باستعمال التكاليف المعيارية للمركز.

#### أولا :على أساس التكاليف الفعلية ( coûts réels )

عند استعمال طريقة التكاليف الفعلية في حساب سعر التنازل، فإنه يتم الأخذ في الحسبان التكاليف الفعلية التي تخص المركز المورد، وهنا يأتي الخطر الكبير المتمثل في تحميل التكاليف الفعلية للمركز العميل، مما يظهر أداء هذه الأخير ضعيفا، ونفس الشيء إذا قام المركز المورد بتحسين إنتاجه وتخفيض تكاليفه؛ فإنه لا يستفيد من ذلك نظرا لأن نتائجه الإيجابية سوف تتحول إلى المركز العميل .و بهذا يكون أحد المركزين متضررا<sup>2</sup>.ومنه كان

<sup>1</sup> P.Boisselier, Op.Cit, p 440.

<sup>2</sup> Ibid, p 441-442.

من الأفضل استعمال طريقة تحديد الأسعار على أساس التكاليف المعيارية لتفادي مثل هذه الحوادث التي تعرقل تحسين الأداء العام للمؤسسة. وتنقسم طريقة التكاليف المعيارية إلى قسمين منها ما يتم فيه إدراج التكاليف المتغيرة فقط ومنها ما يتم فيه حساب كل التكاليف.

### ثانيا : على أساس التكاليف الكلية المعيارية (coûts complet standard)

في هذه الطريقة يتم تحديد تكاليف معيارية مناسبة للنشاط الإنتاجي للمركز، حيث يتم تغطية التكاليف المتغيرة والثابتة بصورة موضوعية، كما تسمح بتحقيق هامش ربح. وفي عملية تقييمية لهذه الطريقة فإن جزءا من التكاليف الثابتة يدخل في حساب التكلفة الكلية للمركز المورد، وهذا ما يطرح الإشكال المتمثل في تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات، فعادة لا يتم تغطية كل التكاليف الثابتة من طرف المركز المورد نتيجة نقص في الإنتاج (الإنتاج الفعلي أقل من الإنتاج المعياري)، فهذا يعني أن هذا المركز لا يتحكم في تكاليف إنتاجه ويعمل بذلك على تحميل تلك التكاليف غير المغطاة على المركز العميل؛ مما يعطي صورة غير دقيقة لأداء المركزين. ولهذا ينصح باستعمال التكلفة الثابتة الوحشية بدلا من التكاليف الثابتة الكلية.

### ثالثا: على أساس التكاليف المتغيرة المعيارية (coûts variables standard)

نظرا للعيوب المتواجدة في الأسلوب السابق فإنه ينصح باستخدام هذا الأسلوب الذي لا يأخذ بعين الاعتبار إلا التكاليف المتغيرة المعيارية و التي يتم تحميلها من طرف المركز المورد إلى المركز العميل، حيث أن هذا الأخير مطالب بشراء كل منتجات المركز المورد، وهذه الطريقة في تحديد السعر تسمح للمركز المورد من تحقيق بعض الأرباح عن طريق:

✓ تخفيض تكاليفه الثابتة، نظرا لكون المركز العميل ملزما بشراء كل منتجاته.

✓ تخفيض تكاليفه المتغيرة مقارنة بالمعايير المحددة.

ولهذا يمكن القول أن استعمال طريقة التكاليف المتغيرة المعيارية في تحديد أسعار التنازلات الداخلية لها العديد من الإيجابيات منها:

أ- المركز المورد مسؤول عن تسيير تكاليفه الفعلية، فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من التكاليف المعيارية فإن المركز يستفيد من ذلك في تحقيق الأرباح، وفي حالة العكس فإنه يتحمل الخسائر، مما يدفع بالمسؤولين إلى تحسين أداء مراكزهم.

ب- المعرفة المسبقة للمركز العميل بتكاليف مشترياته نظرا لكون التكاليف محددة مسبقا (معيارية).

ج - النظام سهل التطبيق ويتميز بالسرعة نظرا لكون التكاليف الخاصة بأسعار التنازل تحسب مرة كل سنة.

كما أن تحديد أسعار التنازل على أساس التكاليف المتغيرة المعيارية لا يخلو من بعض العيوب والمتمثلة في:

أ - يتطلب تطبيق هذا الأسلوب ثباتا في المحيط وفي حجم الإنتاج.

ب - يفترض هذا الأسلوب تحديد التكاليف المعيارية المتغيرة للمركز ( المورد)، غير أنه في الواقع يستحيل التقدير السليم للتكاليف المتغيرة في بعض الأنشطة .

ج - خطر وضع تكاليف معيارية تقتقد إلى الموضوعية مقارنة بسعر السوق<sup>1</sup>.

## 2- تحديد سعر التنازل على أساس سعر السوق ( prix de marché )

يعتبر تحديد سعر التنازل الداخلي على أساس سعر السوق الطريقة الوحيدة التي تسمح بخلق سوق داخل المؤسسة نفسها، فالمراكز الموردة بإمكانها البيع للسوق الخارجي، كما يمكن للمركز العميل التموين من السوق الخارجي كذلك، بمعنى وجود مراكز ربح مستقلة فعليا. ومن بين شروط تطبيق هذا الأسلوب هي وجود سوق تنافسي خارجي لكي يكون سعر السوق معيارا جيدا لتقييم أداء المراكز، وكذا إمكانية معرفة أسعار السوق. ومن أهم مزايا هذه الطريقة هي:

✓ الربح المحقق من طرف المراكز يعتبر معيارا لتقييم الأداء<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> H.Loning, Op.Cit, p 38-40.

<sup>2</sup> D.Brigitte, contrôle de gestion dunod, Paris, 1999, p 115.

- ✓ وجود سعر السوق يعتبر مرجعا أو معيارا يدفع بالمسؤولين إلى تحسين كفاءاتهم الإنتاجية من أجل التأقلم مع السوق.
- ✓ تسمح أسعار السوق بالحكم على أداء المراكز بصورة موضوعية.
- ✓ يكون سعر التنازل بين المراكز الداخلية أقل بقليل من سعر السوق الخارجي نظرا لعدم وجود مصاريف تجارية ( مصاريف النقل )<sup>1</sup>.

ومن بين أهم مخاطر هذه الطريقة:

- ✓ إن الحرية الممنوحة لمراكز الريح فيما يخص عملية التمويل يمكن أن تؤدي إلى اختفاء مراكز موردة أخرى غير قادرة على المنافسة، مما قد يؤدي إلى حدوث تعارض مع إستراتيجية التكامل الرأسي للمؤسسة.
- ✓ يتطلب هذا الأسلوب مفاوضات بين المراكز الموردة والعميلة وكذا عمليات بحث عن سعر السوق، وهذا ما يمثّل تكاليف إضافية تتحملها المؤسسة.

ولهذا تتدخل إدارة المؤسسة في بعض الحالات من أجل توجيه قرارات هذه المراكز، فتعمل إما على تشجيع التمويل من الداخل عن طريق تقديم إعانات خاصة بالمراكز الموردة ، أو أن تعمل الإدارة على تقييد الاستقلالية الممنوحة للمراكز وتلزمها بالتعامل فيما بينها دون اللجوء إلى السوق الخارجي .

### 3- تحديد سعر التنازل على أساس السعر المزدوج le double prix de cession

يعتبر تحديد سعر التنازل على أساس السعر المزدوج أفضل خيار بالنسبة لكلا المركزين، ويمكن تطبيق هذا الأسلوب مع الأخذ بعين الاعتبار أسعار السوق و تكاليف المحتملة للمركز. ففي هذه الطريقة يقوم المركز المورد بحساب سعر التنازل على أساس سعر السوق أو التكلفة الكلية أيهما أكبر، بينما يقوم المركز العميل بحساب سعر التنازل على أساس سعر السوق أو التكلفة الكلية أيهما أقل . والفارق بين السعيرين الذي يتم التعامل به بين المركزين تتحمله إدارة المؤسسة لتفادي توجه المركزين إلى السوق الخارجي وتشجيع التعامل

<sup>1</sup> P.Biosselier, Op.Cit, p 443.



بين المراكز داخل المؤسسة. إلا أن طريقة السعر المزدوج قليلة الاستعمال في الواقع العملي، نظرا للتخوفات التالية:

✓ عدم اهتمام المراكز الموردة بتخفيض تكاليفها نظرا لاستفادتها من الريح عن طريق الموازنة بين السعرين.

✓ باستعمال طريقة السعر المزدوج هناك احتمالية أن يفقد المسؤولون عن المراكز الاتصال بالسوق الخارجي والتغيرات التي تطرأ عليه.

✓ لا يسمح سعر التنازل المحدد على أساس السعر المزدوج لرؤساء المراكز بتطبيق اللامركزية بشكل فعال نظرا لتدخل الإدارة العامة في تحديد الأسعار<sup>1</sup>.

#### 4- تحديد أسعار التنازل على أساس المفاوضات: *prix de cession négociés*

في بعض الحالات تكون لمراكز المسؤولية حرية التفاوض فيما بينها حول أسعار التنازلات الداخلية، كما أن لها حرية الشراء أو البيع؛ إما من داخل المؤسسة أو من خارجها. وفي هذه المفاوضات يتم الاعتماد على خبرة المتفاوضين ومعرفتهم بأسعار السوق وتكاليف الإنتاج ودون أن يكونوا موضع علاقة بين سعر التنازل وسعر السوق أو تكاليف الإنتاج، ودون أن يلزموا كذلك بوضع علاقة بين سعر التنازل وسعر السوق أو التكاليف. و لذا يتم التفاوض بين رئيسي المركزين حول السعر المناسب لكليهما، وتستعمل هذه الطريقة عموما إذا كانت أسعار السوق في تغير مستمر.

ويمكن القول أن الطريقة الأفضل في تحديد الأسعار هي تلك التي تسمح لمسؤول أي مركز باتخاذ القرارات المناسبة والتي تتماشى مع المصلحة العامة للمؤسسة، كما ينبغي أن تساهم هذه الأسعار الموضوعية في تطبيق إستراتيجية المؤسسة وتحقيق أهدافها، شأنها شأن كل أنظمة مراقبة التسيير، إضافة إلى تناسبها وتلائمها مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وأن تساعد بالخصوص على تقارب المصالح وعلى تحفيز الأفراد والمسؤولين لبذل جهود أكبر نظرا لكون سعر التنازل المطبق يعكس أداء كل المراكز.

<sup>1</sup> D.Brigitte, Op.Cit, p 116.

وإذا كانت الإدارة العامة تشجع على تطبيق نظام لا مركزي حقيقي، فإن أسعار التنازلات الداخلية تضمن استقلالية واسعة للمراكز من خلال السماح لمسؤولي المراكز باتخاذ القرارات بحرية أكبر<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير

تخضع عملية تصميم ووضع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة إلى العديد من العوامل، لذا يعمل مراقب التسيير على جمع جميع المعطيات والمعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة و على دراسة المتغيرات الداخلية والخارجية المؤثرة على أداء المؤسسة، وفي العموم فإن عملية تصميم مراقبة التسيير تمر بأربع مراحل أساسية هي:

- ✓ الدراسة الشاملة للمحيط الذي تتواجد فيه المؤسسة.
- ✓ التشخيص الداخلي للمؤسسة.
- ✓ اقتراح نظام لمراقبة التسيير.
- ✓ تقييم نظام مراقبة التسيير المقترح.

### المطلب الأول: الدراسة الشاملة للمحيط الذي تتواجد فيه المؤسسة

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

ويستعين مراقب التسيير في هذه الدراسة بالمعلومات والدراسات المتوفرة إما من طرف مصالح التوثيق الداخلية وإما من طرف المسؤولين التجاريين أو من طرف إدارة المستخدمين، كما يمكنه أن يتحصل على المعلومات من طرف المجالات المتخصصة ومراكز الإحصاء والغرف التجارية، إضافة إلى اعتماده على المسؤولين الرئيسيين في

<sup>1</sup>C.Horngren et autres, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 2<sup>ème</sup> édition, traduction de G.Longlais, ed : pearson education Paris, 2003, p 207-208.

المؤسسة، وبالأخص ذوي الاتصال المباشر بالأسواق والذين لهم علاقة مباشرة مع منتجات المؤسسة. وبمجرد حصوله على هذه المعلومات يقوم بتحليلها من أجل تحديد أهم العوامل المؤثرة على الأداء المستقبلي للمؤسسة. ومن أهم هذه العوامل توجد:

- **العوامل الاقتصادية والاجتماعية:** ويتعلق الأمر بالمؤشرات الكلاسيكية مثل وضعية الشغل، الاقتصاد بشكل عام (البورصة، التجارة الخارجية) . وهذه الدراسة الشاملة تسمح بتحديد إمكانية وجود أخطار تهدد المؤسسة على المدى القصير، مثل وضعية أسعار الصرف.
- **العوامل التجارية:** وتشمل المعطيات الخاصة بالسوق وتطوره وسلوكيات المستهلكين ورغباتهم و تطور المنافسة...، وغالبا ما تكون هذه المعطيات في شكل إحصائيات. وبالنسبة للمؤسسة فإن دراسة هذه العوامل تسمح لها بتحديد نقاط قوتها وضعفها.
- **العوامل المتعلقة بالنشاط:** ومن أمثلتها تطور تقنيات الإنتاج، درجة التأهيل المطلوبة في العمل، وغيرها.
- **العوامل التنظيمية:** وتخص القوانين الواجب احترامها عند عملية الإنتاج لحماية المستهلكين والبيئة، وكذا التشريعات الخاصة ببعض المنتجات.

وفي النهاية تحليله يجد أن النتائج التي تحصل عليها تسمح له بتحديد أهم المتغيرات الأساسية المؤثرة على المؤسسة، فيعمل على ترتيبها حسب الأولويات. ويعرف المتغير الأساسي (le facteur clé) بأنه واحد من تلك العوامل الواجب التحكم فيها من أجل قيادة المؤسسة بشكل سليم، وتتميز هذه المتغيرات الأساسية بكونها: تخص نشاطا معيناً وتكون محددة وقليلة العدد. ومثال ذلك المتغير الأساسي الذي يخص نشاط بائع الآلات المتزلية والمتمثل في خدمات ما بعد البيع، وقد يكون المتغير الأساسي لمؤسسة أخرى هو درجة الاستجابة للعملاء، معدل التجديد...، إذن فالدراسة تركز أساساً على معرفة الأسواق وأحجامها و التغيرات التي يمكن أن تطرأ عليها و وضعية المنافسين و نقاط القوة والضعف لدى المنافسين، وسياسات المنافسين وإستراتيجية المؤسسة. كل هذه النتائج تسمح بتحديد وضعية المؤسسة.

ويمكن القول أنه بعد مرحلة الدراسة الشاملة لمحيط المؤسسة يستطيع مراقب التسيير من خلالها أن يحدد أهم المتغيرات الأساسية المؤثرة على المؤسسة، كما تمكنه هذه النتائج من تحديد أهم المجالات الواجب تركيز الجهود حولها.

### المطلب الثاني: التشخيص الداخلي للمؤسسة

إن مهمة مراقب التسيير في هذه المرحلة هي الخروج بصورة واضحة ومفصلة لحالة المؤسسة، ومن أجل ذلك فهو يعمل على تحليل الوضع من خلال الإطلاع على ماضي المؤسسة و حاضرها وتوجهاتها المستقبلية، والممثلة في رقم أعمال المؤسسة وحصتها السوقية و نسب النمو و النتائج الصافية...، كما أن القيام بعملية المقارنة مع نتائج المنافسين يسمح بتوضيح نقاط القوة والضعف بالمؤسسة، وفي هذا المجال يجب التذكير بضرورة توفير كل البيانات المحاسبية لمراقب التسيير. إضافة إلى أن إجراء مقابلات مع المسؤولين الرئيسيين في الإدارة العامة يمكن مراقب التسيير من التعرف على أهداف المؤسسة واستراتيجيتها، فعموما تكون هناك أهداف قصيرة الأجل وأخرى متوسطة الأجل، لذا يجب على مراقب التسيير أن يكون على دراية بانشغالات المؤسسة من أجل اختيار الأدوات المناسبة لذلك، وكذا معرفة أولويات المؤسسة من أجل التركيز عليها دون غيرها<sup>1</sup>. ويمكن التعرف على وضعية المؤسسة باستعمال عدة معايير كالمردودية و الخطر المالي و مكانتها في السوق...، إلا أن المعيارين الأولين يتسمان بالاستخدام الواسع وسهولة تحديدهما. وهناك خمس حالات يمكن أن تكون عليها المؤسسات وهي<sup>2</sup>:

- الحالة أ: مؤسسات تحقق مردودية كبيرة وتواجه خطرا ماليا ضعيفا.
- الحالة ب: مؤسسات تحقق مردودية كبيرة وتواجه خطرا ماليا كبيرا مثل المؤسسات التي تتواجد في حالة نمو يجعلها بحاجة إلى تمويل.
- الحالة ج: مؤسسات لا تواجه خطرا ماليا ولكنها لا تحقق مردودية معتبرة مثل المؤسسات التي فقدت عملاءها.

<sup>1</sup> I.D.Kerviler, Op.Cit, p 130-133.

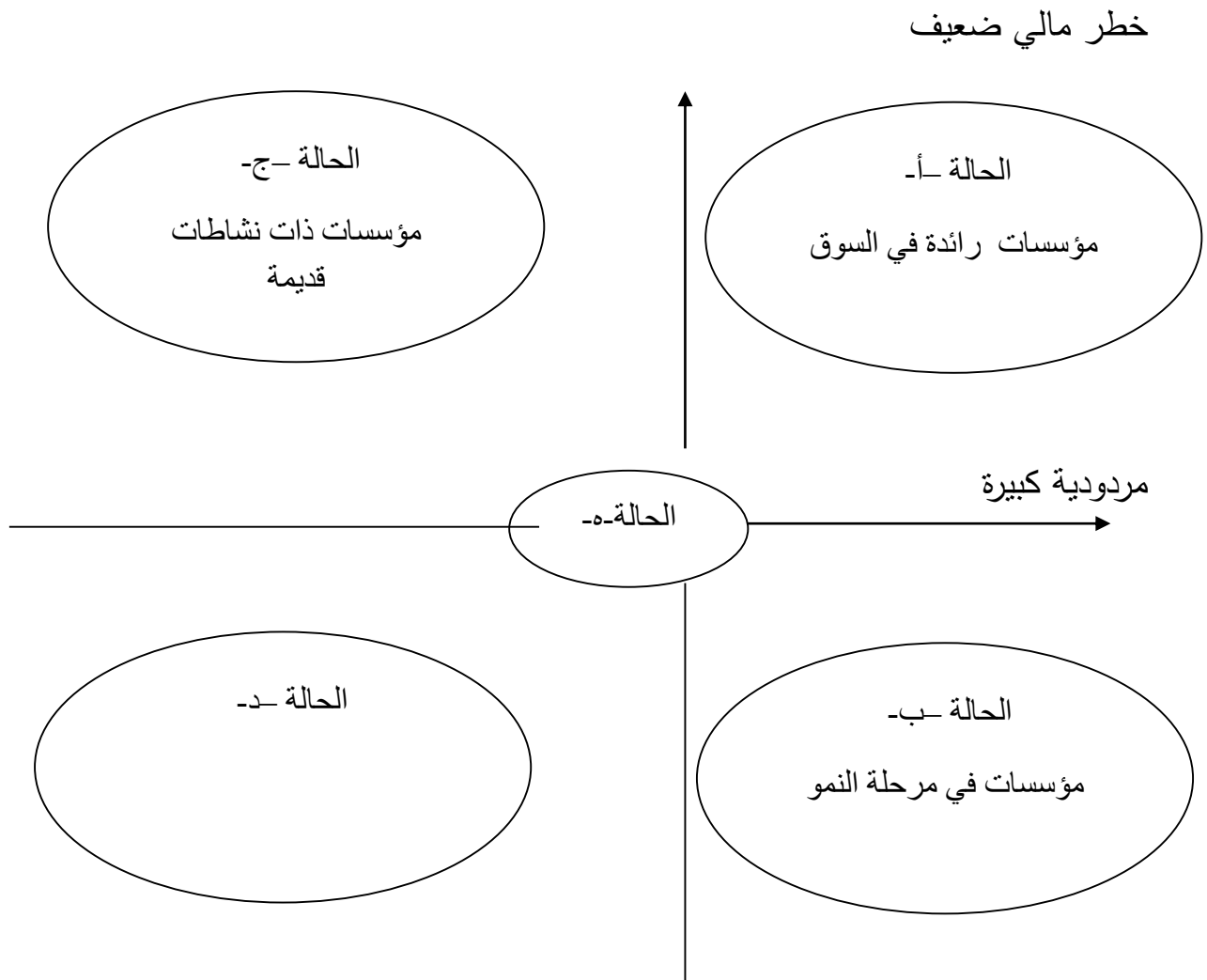
<sup>2</sup> J.L.Ardoin et autres, le contrôle de gestion, 2<sup>ème</sup> édition, Ed publi-Union, 1986, p 276-278.

- الحالة د: مؤسسات تواجه خطرا ماليا ولكنها لا تحقق مردودية، وهي أسوأ حالة تتعرض لها المؤسسات.

- الحالة هـ: مؤسسات تحقق مردودية ضعيفة ولا تواجه مشاكل مالية كبيرة.

والشكل الموالي يوضح الوضعيات المختلفة التي تكون عليها المؤسسات:

الشكل رقم (1-10) الوضعيات المختلفة للمؤسسات



كما يعمل مراقب سبير على دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومعرفة أهداف مراكز المسؤولية في المؤسسة وما مدى اهتمام هذه المراكز بالتحكم في المتغيرات الأساسية، حيث

يجب تطبيق مبدأ الشمولية في وضع مراكز المسؤولية بالمؤسسة أي تغطية كل النشاطات بها. وبعد تعرف مراقب التسيير على وضعية المؤسسة الداخلية، يعمل على اقتراح نظام مراقبة التسيير الذي يناسب المؤسسة، كما يعمل على اختيار الأدوات الرقابية اللازمة لذلك.

### المطلب الثالث: اقتراح نظام لمراقبة التسيير

إن نظام مراقبة التسيير المقترح يستند في عمله إلى نظام معالجة المعلومات المتواجد بالمؤسسة، والذي يتكون من المحاسبة العامة وأنظمة المحاسبة التحليلية إضافة إلى الإحصائيات، ويجب أن يكون النظام المحاسبي متماشيا وملائما للاحتياجات الجديدة الناتجة عن الأهداف المحددة، وخلال عملية تدفق المعلومات وانتشارها في المؤسسة يعمل مراقب التسيير على فحص هذا النظام المعلوماتي وتقييمه، كما يعمل مراقب التسيير على التأكد من توفير المعلومات في الوقت المناسب. ويمكن تقييم نظام المعلومات من خلال ملاحظات الإدارة العامة ومختلف المسؤولين العاملين حول صحة المعلومات ومدى توفرها وكذا نفعيتها<sup>1</sup>.

وفي هذه المرحلة يعمل مراقب التسيير على اختيار الأدوات المناسبة لمعالجة الوضعيات المختلفة التي تعيشها المؤسسة، فهناك مؤسسات تحتاج إلى نظام محاسبة تحليلية متقدم من أجل متابعة مردودية منتوجاتها وتخفيض التكاليف، ومنها ما تحتاج إلى وضع نظام لوحات قيادة لتتمكن من متابعة عملياتها بشكل دائم .

### المطلب الرابع: تقييم نظام مراقبة التسيير المقترح

في هذه المرحلة تكون معرفة كل متطلبات واحتياجات المؤسسة قد تمت، وهنا يقوم مراقب التسيير نفسه بمراقبة وفحص النظام الرقابي الموضوع، ومعرفة إن كان يلبي احتياجات المؤسسة أم لا، لأن وجود الأدوات والإجراءات العملية لا يدل على السير الحسن للنظام بل

<sup>1</sup> I.D.Kerviler, Op.Cit, p 133.

يجب أن يتسم هذا النظام الموضوع بالفعالية والنفعية .ففي هذه المرحلة الأخيرة يتم تقييم نظام مراقبة التسيير وعمله، من خلال ثلاثة معايير هي:

✓ مدى ملائمة النظام لاحتياجات المؤسسة.

✓ طريقة عمل النظام.

✓ تكلفة وضع النظام.

### 1. مدى تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة

والمقصود بتكيف النظام مع احتياجات المؤسسة هو مدى قدرة أدوات مراقبة التسيير على تلبية مستلزمات المسؤولين وتطلعاتهم التي تم توضيحها عند القيام بالدراسة الأولية، وهل أن هذه الأدوات كانت موجهة لمتابعة المتغيرات الأساسية في كل مركز مسؤولية ؟ ويمكن الحكم على أداء هذه الأدوات من خلال عدة معايير نوعية وهي:

✓ سهولة استعمالها.

✓ صحة المعلومات التي توفرها.

✓ تسهيل التحوار الداخلي ( بيانات ومعلومات واضحة للجميع ).

✓ توفير معلومات ذات فائدة ونفع.

فمثلا إذا كانت مؤسسة تمر بوضعية مالية مزرية ناتجة عن مشاكل في الخزينة، فهل الأدوات المتواجدة تسمح بعملية متابعة ورقابة للخزينة؟ أيضا؛ إذا كان واحد من المتغيرات الأساسية الواجب التحكم فيها يمثل ارتفاعا في كمية الرواتب، فهل أن الوثائق الداخلية تسمح بمعرفة مدخلات ومخرجات (المستحقات) المستخدمين بدقة ؟ وهل تسمح بتقديم أرقام واضحة في أية لحظة؟

### 2. طريقة عمل نظام مراقبة التسيير

يمكن معرفة مدى سلامة نظام مراقبة التسيير المتواجد بالمؤسسة من خلال التأكد من أن مختلف العمليات تتم وفق ما خطط لها، و أن الإجراءات والمواعيد تحترم من طرف الأفراد في المؤسسة .وفي هذا المجال يقوم مراقب التسيير بالتحقق من أن ما يحدث في المؤسسة

يتناسب مع أهداف المؤسسة، وقيام مراقب التسيير بعملية تحليل طريقة عمل النظام تركز على ثلاثة عناصر وهي:

- **المحتوى:** بمعنى أنه يجب أن تحدد الإجراءات بدقة طرق التقييم وكذا المعلومات الواجب الحصول عليها، حيث يلاحظ في الواقع العملي أنه يتم إرفاق الوثائق بملاحظة بسيطة من أجل التذكير بطريقة العمل.
- **المواعيد:** إن وضع رزنامة نشاطات يسمح بالتأكد من أن مختلف مراحل النشاط تتم بصورة سليمة، وأي تأخير في تنفيذ المهام يدل على حدوث مشكل ما. كما أنه من الضروري وجود رزنامة نشاطات خاصة بكل مركز مسؤولية تتناسب مع الوسائل والإمكانيات المتاحة له.
- **مدى مشاركة المسؤولين العمليين في وضع النظام:** إن الحكم على طريقة عمل النظام يشمل تقييم المشاركة الفعلية للمسؤولين العمليين في وضع هذا النظام ومدى تجاوبهم معه.

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

### 3. تكلفة النظام

يجب التأكد من أن التكلفة الكلية لتطبيق النظام تتناسب إمكانيات المؤسسة، لأن عملية تقييم النظام يجب أن تشمل تكاليف تشغيله، فمختلف العمليات المحاسبية ومعالجة البيانات والتنسيق فيما بين المراكز كلها تتطلب إمكانيات، ولذا يجب قبل وضع نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة التأكد من توفر المؤسسة على الموارد اللازمة لذلك.

وكخلاصة لما تم ذكره يمكن القول بأن عملية التشخيص التقني لنظام مراقبة التسيير تهدف إلى:

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



- ✓ التأكد من أن الأدوات الرقابية تعمل ضمن الإجراءات المحددة.
- ✓ التأكد من أن تكاليف تطبيق النظام متناسبة مع الإمكانيات المالية للمؤسسة.
- ✓ التأكد من قبول الأفراد في المؤسسة وتجاوبهم مع النظام المطبق<sup>1</sup>. ويجب التذكير أن مراقبة التسيير ذات طبيعة اقتصادية، لذا يجب أن تظهر القيمة المضافة للنظام وأن تساهم في تحقيق النجاح للمؤسسة، و عليه فإن استخدام أدوات رقابية فعالة يعد أمرا ضروريا.

### المطلب الخامس: شروط فعالية نظام مراقبة التسيير

استخلاصا لما تم ذكره في عملية تصميم نظام مراقبة التسيير يمكن القول بأن أهم خصائص النظام الرقابي الفعال هي:

#### 1. حسن توقيت المعلومات المقدمة وصحتها

يعتبر تقديم معلومات خاطئة مضللا لعملية اتخاذ 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 ودونما حاجة للتفسير وكي لا تضيق وقت المسير.

#### 2. سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق

إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها، فإنه يسيئ تفسيرها؛ مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة<sup>2</sup>.

#### 3. القدرة على التحفيز

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

<sup>1</sup> Ibid, p 137-139.

<sup>2</sup> محمد رفيق الطيب، مرجع سابق، ص 116.

## 4. توافق النظام المطبق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة

من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز فالمعلومة التي يوجهها مراقب التسيير للمسؤول عن قسم البحث والتطوير في مجمع صيدلاني مثلا يجب أن تتضمن كل برامج البحث والتحديث اللازمة للمشاريع المتعلقة بالأدوية، و معلومات حول عدد الباحثين اللازمين للعملية وتواريخ الانتهاء من المشاريع ومقارنة النتائج الفعلية مع الميزانيات .وفي حالة مجمع غذائي لإنتاج وبيع الحلويات مثلا، فإن نظام مراقبة التسيير في هذه الحالة يساعد المسؤول من خلال التركيز على المتغيرات الأساسية للنشاط والتي تتمثل في :رضى العملاء، حصة السوق، تكاليف الإنتاج، مردودية خطوط الإنتاج ...، من أجل مساعدته على التخطيط الجيد والتحكم في النشاط.

## 5. التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة

كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون موجها نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة.

ومن بين الأمثلة حول الإستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك : مضاعفة الأرباح الصافية خلال أربع سنوات، الحصول على نسبة % 50 من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير...، فإذا اختارت مثلا إدارة المؤسسة تطبيق إستراتيجية تعظيم الأرباح على المدى القصير، فعلى نظام مراقبة التسيير أن يساعد إدارة المؤسسة على تطبيق هذه الإستراتيجية من خلال تقديم المعلومات الضرورية للمدراء من أجل توجيه قراراتهم على المدى القصير، إضافة إلى تزويد المسؤولين بمعلومات حول الهامش على التكلفة المتغيرة الخاص بكل منتج وعليه يجب أن يتماشى عمل نظام مراقبة التسيير مع أهداف المؤسسة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> C.Horngren et autres, Op.Cit, p 195-196.

## خاتمة الفصل

إن الغرض الأساسي من عملية مراقبة التسيير هو المتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة ومحاولة التنسيق بين مختلف أنشطة الأفراد في المؤسسة من أجل التطبيق الجيد للإستراتيجية. لذا يتم اعتماد تفويض السلطات وتقسيم المؤسسة في شكل مراكز مسؤولية تسمح بتسهيل عملية التحكم وتحديد المهام بشكل جيد، كما يتم وضع نظام أسعار التنازلات الداخلية بهدف تقييم أداء المراكز واحترام مبدأ الاستقلالية المفوضة.

وفيما يخص عملية تصميم نظام مراقبة التسيير إنها تمر بعدة مراحل أهمها هي الدراسة الشاملة للمحيط وتشخيص المؤسسة واقتراح خطة عمل من طرف مراقب التسيير، إضافة إلى أن عملية التصميم تركز على اختيار الأدوات الرقابية الفعالة من أجل تنفيذ المهام. وسيتم التطرق بالتفصيل إلى استخدام لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير في الفصل الثاني.

## مقدمة الفصل

بعد التعرف على أهم الأدوات المستخدمة في عملية مراقبة التسيير و محدودية استعمالها في هذا المجال ،سيتم في هذا الفصل التطرق إلى واحدة من بين الأدوات التسييرية الحديثة التي تسمح بتغطية عجز الأنظمة المحاسبية التقليدية ،و المتمثلة في لوحة القيادة التسييرية حيث سيتم في هذا الفصل العمل على تحديد مفهوم هذه الأدوات وعرض الطرق الحديثة المستعملة لتصميم نظام لوحات القيادة فعال، مع ذكر أهمية الإعتماد على لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير.

## المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول لوحات القيادة

## المطلب الأول: مفهوم لوحة القيادة

## 1. الحاجة إلى استخدام لوحات القيادة المؤسسة

كي تستطيع المؤسسة مواجهة التحديات الإقتصادية الجديدة و المنافسة الحادة فلا يجب أن تكتفي بالإعتماد على أدوات رقابية أثبتت عجزها في تلبية الضروريات الحديثة العملية التسيير ، بل يجب البحث عن أدوات حديثة تسمح ب:

- تزويد المسؤولين بمعلومات آنية و دقيقة.

-المتابعة الدائمة لسير العمليات.

-اظهار التغيرات و الإنحرافات بالدقة و السرعة اللازمتين ، مع تحديد الأسباب و الآثار الناتجة عن هذه الإنحرافات بغرض اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

-الإطلاع و التفسير لأكثر عدد من القيم في المؤسسة و بشكل سريع.

-وضع تقديرات و فرضيات مستقبلية تتميز بقدر كبير من التأكد.<sup>1</sup>

وفي هذا المجال يتم اللجوء إلى لوحات القيادة نظرا لحتواءها على هذه المزايا ، إضافة إلى تماشيها مع مبدأ تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية و تفويض السلطات، فهي تسمح

<sup>1</sup>D.Bertin, les tableaux de bord dynamiques. Tec et doc lavoisier, Paris, 1994, p 1.

للمسؤولين بمتابعة نشاطهم الخاص و بمعرفة أسباب القصور في تحقيق الأهداف بسرعة، كما تمكنهم من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. ولهذا يمكن اعبار لوحات القيادة أداة رقابة ذاتية خاصة بالمسؤولين.<sup>1</sup>

## 2. مكانة لوحات القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير<sup>2</sup>

تتضمن مهمة المسيرين في المؤسسة جانبيين أساسيين هما: التسيير متوسط الأجل و التسيير قصير الأجل. فالتسيير متوسط الأجل يتمثل خصوصا في تحديد السياسة العامة و القيام بدراسات حولها و تحديد نقاط القوة و الضعف بها، ووضع خطط للعمل، إضافة الى اعداد الهيكل التنظيمي الذي يتناسب مع ثقافتها.

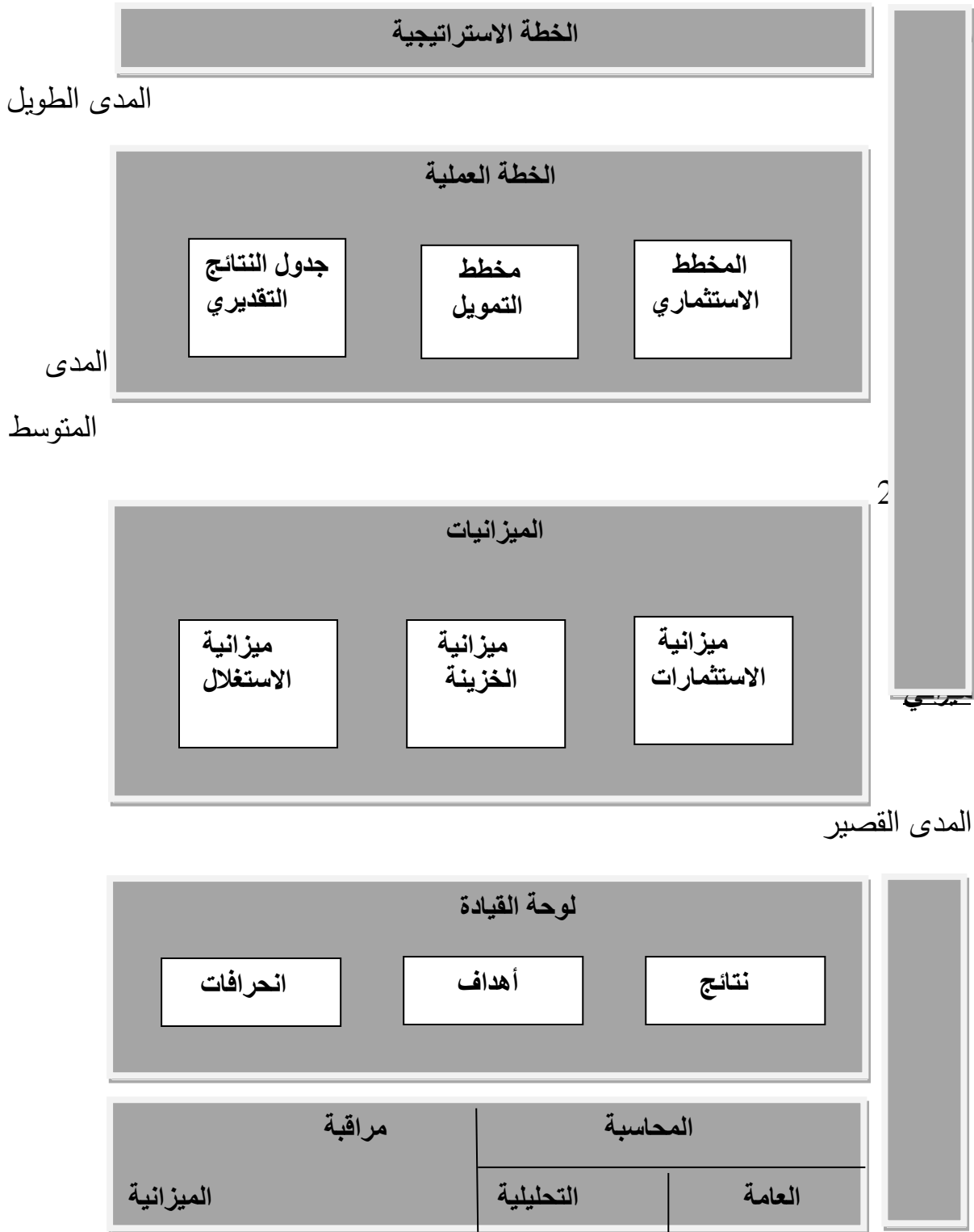
أما فيما يخص التسيير قصير الأجل فإنه يفرض تشخيصا مستمرا لسير العمليات في المؤسسة و سعيا نحو تحقيق الأهداف المحددة بكفاءة عالية، وتتمثل عملية التسيير قصيرة الأجل في:

- تحديد الأهداف و الوسائل اللازمة لتحقيقها حسب الخطط المحددة من طرف إدارة المؤسسة.
  - الرقابة، والتي تعمل على التأكد من مدى مطابقة سير العمليات للأهداف، كما يتم من خلالها تنظيم المعلومات و وضع معايير القياس و عرض هذه المعلومات في شكل مواعيد، تكاليف، كميات...، وبعد ذلك تتم معالجتها عن طريق التحليل ثم القيام بعملية تلخيص النتائج.
  - التنبؤ ووضع تقديرات وفرضيات مختلفة حول الوضعيات المستقبلية.
  - اتخاذ قرارات، وتعني القدرة على ايجاد عمليات تصحيحية واختيار الأنسب منها.
  - التوجيه و التنسيق وتنظيم العمل.
- وفي هذا المستوى من التسيير تتدخل عملية تحضير واستعمال لوحات القيادة.

<sup>1</sup> C.Selmer, concevoir le tableau de bord, edition dunod, Paris, 1998, p 6.

<sup>2</sup> D.Bertin, Op.Cit, p 139-141.

الشكل رقم (1-2):مكانة لوحات القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير



**Source :** C.Alazard et S.Separi, Op.Cit, p 272.

## 3. لوحة القيادة: التعريف و الخصائص

مثل ما هو عليه الحال في عملية قيادة السيارة و التي تستوجب وجود لوحة قيادة تزود السائق بالمعلومات الضرورية للتحكم بها كمستوى البترين و السرعة الحالية و حالة الفرامل...، فإن هناك لوحة القيادة الخاصة بعملية التسيير و المتمثلة في المجموعة من المؤشرات التي تزود المسؤول بالمعلومات المفيدة و الفورية من أجل قيادة المؤسسة أو الوحدة التي تخصه نحو تحقيق أهدافها.

ويعرف "سيباري"، "الازارد" لوحة القيادة على أنها "مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على إتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة على العمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها".<sup>1</sup>

و يضيف "يفس جين صولو" أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسؤول، والتي تسمح بإظهار الإنحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لإقتناص الفرص و تخفيض نسبة الخطر.<sup>2</sup> ومن خلال ما سبق يمكن تعريف لوحة القيادة على أنها تمثيل مبسط و ملخص لأهم المؤشرات و المعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات اليومي.

ومن بين أهم خصائص لوحات القيادة توجد:

- لكل مسؤول عملي لوحة القيادة خاصة به و التي تتناسب مع طبيعة نشاطه.
- يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء السؤول، والتي تعكس الإستراتيجية المتبعة.
- يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع الأعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.

<sup>1</sup> C.Alazard et S.Sépari, Op.Cit, p 591.

<sup>2</sup> J.Y.Saulou, le tableau de bord du décideur, les éditions d'organisation, Paris, 1992, p 40.

- تسمح بكشف الخلل و التعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.
  - تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
  - إضافة إلى المعلومات التي تقدمها لوحة القيادة:
  - تكون قليلة العدد.
  - تكون مطابقة لإحتياجات المسؤول المعني.
  - تحتوي على قيم مالية و غير مالية.
  - يتم تحصيلها بسرعة مع القدرة على تحديد مصدرها.
  - تكون واضحة و سهلة للشرح.
  - يتم تمثيلها بشكل فعال (بيانات..)، للفت انتباه المعنيين.<sup>1</sup>
  - يتم أعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين و لمواكبة التغيرات سواء الداخلية أو الخارجية.<sup>2</sup>
- و الجدول الموالي يوضح أهم خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى (المحاسبة العامة، محاسبة التسيير، مراقبة الميزانية).

<sup>1</sup> A.Dayan et autres, Op.Cit, p 120.

<sup>2</sup> D.Brigitte, Op.Cit, p 120.



الجدول رقم (2-1): خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى

| لوحات القيادة التسييرية   | الأدوات الرقابية الأخرى لمراقبة التسيير        |
|---|--|
| - تتضمن معلومات غير مالية (نوعية).                                  | - معلومات مالية مجتة.                          |
| - إمكانية وجود معلومات تخص المحيط الخارجي للمؤسسة.                  | - مصدر المعلومات يكون من داخل المؤسسة.         |
| - محتواها يتناسب مع احتياجات مختلف المسؤولين.                       | - محتواها "معياري" لكل المسؤولين.              |
| - عرض المعلومات فيما يتماشى مع نشاط اليومي للمسؤولين.               | - عرض المعلومات يكون في العموم شهريا.          |
| - معطيات قليلة، مركز حول النقاط الأساسية المهمة و التي تسمح بالعمل. | - معطيات كثيرة، جد مفصلة، شمولية.              |
| - تمثيل البيانات يكون في شكل جذاب و فعال.                           | - تمثيل البيانات يكون معقدة.                   |
| - سرعة في القراءة، والتحليل.  | - تأخذ وقتا في تحليل معلوماتها.                |
| - مرنة وقابلة للتجديد والتعديل.                                     | - صعوبة في تطوير هذه الأدوات.                  |
| - سرعة في تحصيل المعلومات (يوم+1 إلى يوم +3).                       | - بطئ في تحصيل المعلومات (يوم+10 إلى يوم +25). |

المطلب الثاني: علاقة لوحة القيادة بالأنظمة المعلوماتية المتواجدة بالمؤسسة

1. لوحة القيادة و نظام المعلومات الإدارية

غالبا ما ينظر إلى لوحات القيادة على أنها نظام معلومات، غير أن هناك اختلافا كبيرا بين المفهومين.

## 1.1. تحديد مفهوم نظام المعلومات الإدارية

## "MANAGEMENT INFORMATION SYSTEM"(MIS)

توجد في الواقع العديد من الأنظمة المعلومات، ففي مؤسسة واحدة يوجد نظام معلومات تسويقي و آخر خاص بعملية الإنتاج، و نظام معلومات خاص بإدارة الموارد البشرية إضافة إلى وجود نظام معلوماتي محاسبي و الذي يعتبر أقدم هذه الأنظمة، غير أن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات و خاصة كبيرة الحجم منها، فرض عليها دمج مختلف هذه الأنظمة و تحقيق التناسق فيما بينها بغرض تحسين أدائها، لذا فإن نظام المعلومات الإدارية يشمل مختلف أنظمة المعلومات الفرعية بالمؤسسة. وقد عرفه (R.Reix 1998) كمايلي : "نظام المعلومات الإدارية هو مجموعة منظمة من موارد- معدات، برمجيات، أفراد، معطيات، إجراءات- تسمح بتحصيل أو معالجة و تخزين و نقل المعلومات (على شكل بيانات، نصوص، صور، صوت...) داخل المؤسسات".<sup>1</sup>

و بالنسبة لنظام المعلومات الإدارية فإنه يشمل ثلاث مجالات و هي:

أ- تآلية المهام التنفيذية المكررة، وجعلها تنفذ تلقائياً ومن أمثلها: عمليات الحساب، ومتابعة الطلبات و تحديد مستوى المخزون.

ب- المساعدة في اتخاذ القرارات من خلال القدرة على توفير معلومات الدقيقة و التفصيلية. ومع ظهور أنظمة معلوماتية جد متطورة كنظام دعم القرار و الأنظمة الخبيرة "les systemes experts"، أصبح من السهل القيام بعمليات تحليلية جد معقدة، إضافة إلى إستفادة مراقبة التسيير من هذه الأنظمة في عملية تصميم لوحات القيادة و تحقيق التنسيق و تبادل المعلومات فيما بينها.

ج- تحقيق التواصل بين الأعضاء في المؤسسة سواء أكان ذلك داخليا أو مع أطراف خارجية "extranet, intranet" ، و بالتالي تسهيل عملية انتقال المعلومات بسرعة بين المؤسسة و الزبائن أو بين المؤسسة و الموردين. و في هذا المجال يتم استخدام شبكة تبادل

<sup>1</sup> M.H.Delmond, Y. Petit et J M Gautier, management des systemes d'information, dunod, Paris, 2003, p 110-112.

المعطيات المعلوماتية (EDI) échange de donnés informatisées<sup>1</sup>، و التي تسمح بنقل وتحويل المعلومات بفضل وسائل الإتصال عن بعد (دون اللجوء إلى البريد العادي) و إمكانية استفادة المؤسسة من التجارة الإلكترونية " E.Commerce " في توسيع أسواقها. لذا يمكن القول أن نظام المعلومات الإدارية يسمح للمؤسسة بتوفير الجهود و اقتناص الفرص. و الجدول الموالي يبين أهم مجالات استخدام نظام المعلومات في المؤسسة.

**الجدول رقم (2-2): مجالات استخدام نظام المعلومات.**

| أمثلة عن تطبيقاته  | دور نظام المعلومات   |                     |
|--|--|---------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- مشتريات، مخزونات، الإمدادات.</li> <li>- إدارة الإنتاج، إدارة المعطيات التقنية.</li> <li>- المحاسبة العامة و التحليلية.</li> <li>- الخزينة، متابعة الإستثمارات، إدارة الطلبات، المبيعات ، دفع الأجر، إدارة الموارد البشرية، خدمات ما بعد البيع، عمليات الصيانة...</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- جمع، حفظ، معالجة المعطيات الضرورية لتنفيذ النشاطات.</li> <li>- تألية العمليات و تسهيل تنفيذها.</li> </ul> | نظام معلومات تشغيلي |

<sup>1</sup> P.Boisselier, Op.Cit, p 60.

|   |  |  |
|---|--|--|
| <p>- إعداد الميزانيات، لوحات القيادة، التقارير...<br/>- متابعة و تحليل سلوكات المستهلكين باستخدام البرمجيات.</p>  | <p>- توفير مؤشرات ملائمة للنشاط.<br/>- معرفة الزبائن، توفير أدوات التحليل و المقارنة(وضع سيناريوهات)</p>     | <p>نظام معلومات مساعد على اتخاذ القرارات</p> |
| <p>- رسائل، شبكة تبادل الداخلية، سرية النفاذ إلى بعض المعلومات (portails d entreprises ..).<br/>- تبادل المعطيات المعلوماتية EDI، شبكات تبادل المعلومات مع أطراف أخرى، التجارة الإلكترونية، مواقع الكترونية sites web .</p> | <p>- إيصال و إبلاغ المعلومات داخل المؤسسة.<br/>- تبادل المعلومات مع الأطراف الخارجية (زبائن، موردين...).</p> | <p>نظام معلومات لتحقيق التواصل</p>           |

## 2.1. المقارنة بين لوحة القيادة و نظام المعلومات الإدارية

تبين من خلال عرض مفهوم نظام المعلومات الإدارية أن هذا الأخير يساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات و يسمح بتحقيق التواصل و يوفر المعلومات شأنه شأن لوحة القيادة، غير أن هناك عدة عناصر تميز لوحة القيادة عن نظام المعلومات المتمثل في:

أ- يعتبر نظام المعلومات الإدارية قاعدة المعطيات "base de données" أين يتم فيها تجميع جميع المعلومات المرتبطة بعمليات التسيير، كما أن له القدرة على توفيرها للمسؤولين بالمؤسسة في الوقت المناسب، في حين تضم لوحة القيادة المعلومات المهمة فقط من نظام المعلومات و تقوم بعرضها بشكل ملخص و موجه للمسؤولين المعنيين.

ب- يسعى نظام المعلومات الإدارية إلى تحصيل المعلومات الصحيحة و الشمولية و الحالية، وفي المقابل تعمل لوحة القيادة على تصفية و ترتيب المعلومات المهمة فقط. وعليه يمكن اعتبار لوحة القيادة أداة ربط بين المسير و نظام المعلومات الإدارية، فهي تسمح بتوجيه عملية بحث المسير عن المعلومات المفصلة في قاعدة المعطيات (MIS). و لتوضيح فكرة لوحة القيادة فلا بأس بعرض مثال P.Voyer (1994) و المتمثل في:

ليكن البيان يحتوي على 1000 صفحة مرتبة على شكل التالي:

- الصفحات من 1 إلى 10 تمثل عرضاً لأهم النتائج والخطة الخاصة بهذا البيان.
- الصفحات من 11 إلى 100 تمثل إحصائيات.
- الصفحات من 101 إلى 1000 تمثل معطيات و معلومات مفصلة.

فالصفحات من 11 إلى 100 تمثل إحصائيات و هي تقدم عموماً في الملامق الخاصة بالبيان، فهي ليست معطيات مفصلة غير أنها تسمح بإحاطة بما في البيان، كونها كثيرة بما فيه الكفاية لذلك.

والصفحات من 2 إلى 10 تتضمن جداول ومنحنيات و تركز على أهم ما في البيان، أمل الصفحة 1 فتقدم نظرة إجمالية على البيان (نتيجة نهائية، مؤشر يدل على حدوث انحراف غير عادي...). فالصفحة 1 تسمح بإلقاء نظرة أولية سريعة، فإذا كان المؤشر المتواجد بالصفحة الأولى يدل على حدوث نتيجة غير إيجابية يقوم المسير بالبحث عن المعلومات

الأكثر تفصيلا فب الصفحات (من 2 إلى 10) لتحديد موضع المشكلة، ومن ثم القيام بالتحليل أكثر دقة باستعمال الإحصائيات و المتمثلة في الصفحات (من 11 إلى 100)، وبعد ذلك يقوم بالإطلاع على المعطيات المفصلة في الصفحات (من 101 إلى 1000) ، ففي هذا المثال لوحة القيادة الصفحات (من 1 إلى 10)، بينما الصفحات المتبقية فتمثل نظام المعلومات الإدارية<sup>1</sup>

## 2. لوحة القيادة و التقرير

### 2.1. التقرير: تعريف و خصائص

يحتل كل مسؤول في المؤسسة أيا كان المستوى التنظيمي الذي يتواجد به إلى معرفة الدقيقة حول سير العمليات التي يديرها، فبواسطة التقرير "reporting" يستطيع مرؤوسه إبلاغه بنتائج العمليات التي قاموا بتنفيذها، لذا فإن المسؤول لا يقدم على اتخاذ القرارات إلا بعد يطلع على جميع العمليات الضرورية و التي تمت تحت مسؤوليته، وعن طريق هذه التقارير والتي تضم البيانات حول نتائج أداء المرؤوسين يمكن للمسؤول الأعلى أن يقوم بعملية الرقابة على النشاط مرؤوسيه و مسائلتهم عن سير العمليات و تقييم أدائهم<sup>2</sup>.

ويعرف التقرير كمايلي "التقرير هو مجموعة من الوثائق المعدة دوريا من طرف المرؤوسين لإبلاغ المسؤولين في المستويات الأعلى عن الوضعية و نتائج مراكز المسؤولية"<sup>3</sup>.

و تحتوي التقارير على مجموعة من البيانات كرقم أعمال الفصل السابق أو تكاليف المنتجات، و تكون هذه البيانات مالية.

### 2.2. علاقة لوحات القيادة بالتقارير

تعتبر التقارير أنظمة تنقل من خلالها المعلومات و نتائج المراكز تصاعديا.

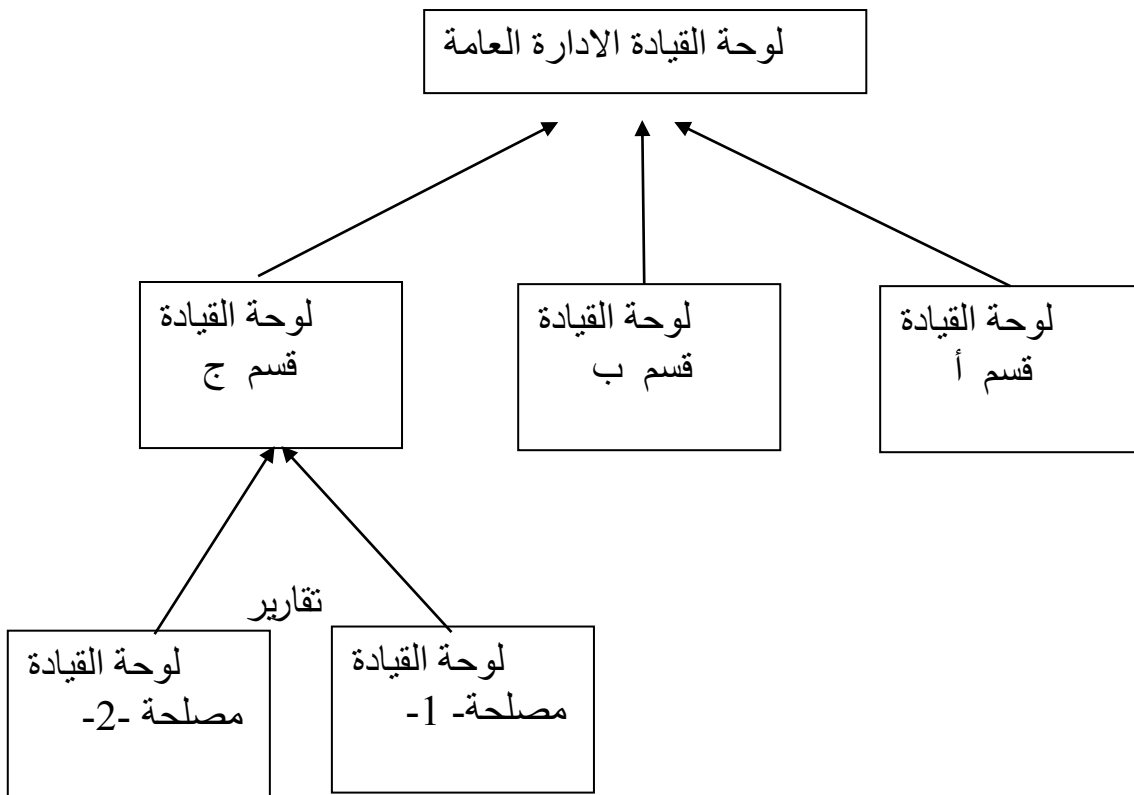
<sup>1</sup> M.Gervais, Op.Cit, p 596-597.

<sup>2</sup> J.R.Edighoffer, précis de gestion d'entreprise, édition nathan, Paris, 1996, p 128.

<sup>3</sup> N.Guedj, Op.Cit, p 319.

(ورشات)←رئيس قسم←مدير عام ، ويضم التقرير عادة مؤشرات تخص النتائج النهائية للمراكز (indicateurs de resultants) ، والتي تهدف إلى توضيح أهم النتائج الفعلية لسير العمليات و المشاكل التي واجهها المسؤولون في كل مستوى تنظيمي أثناء تنفيذهم للمهام الموكلة إليهم، و بعد استلام كل مسؤول للتقارير التي تخص الأقسام المسؤول عنها يستطيع أن يقيم أداء هذه الأقسام، و يتخذ القرارات الصائبة لضمان تنفيذ المهام بأكثر فاعلية. وفي المقابل فإن لوحة القيادة تحتوي على نوعين من المؤشرات هما : مؤشرات حول النتائج و مؤشرات قيادية تهتم بمتابعة السير اليومي للعمليات (indicateur de pilotage)، فمصدر المؤشرات النتائج التي تستخدمها التقارير في المستوى تنظيمي معين هي لوحة القيادة للمستوى التنظيمي الأدنى منه درجة مع مراعاة دائرة السلطة، و مجال تطبيقها.<sup>1</sup>

**الشكل رقم (2-2): العلاقة بين لوحات القيادة و التقارير.**



Source : M.Leroy, le tableau de bord au service de l'entreprise. Ed : Organisation, Paris, 2001, p44.

<sup>1</sup> J.R.Edighoffer, Op.Cit, p 129.

و يقوم التقرير بتلخيص المعلومات المتأتية من المؤشرات القيادية و تقديمها للمستوى التنظيمي الأعلى من أجل تفادي حدوث تراكم للمعلومات على مستوى الإدارة العليا، والذي قد يؤدي إلى خطأ في اتخاذ القرارات. ولهذا يمكن القول أن التقارير تهدف إلى :

- تنبيه المسؤولين بأهم الانحرافات الحاصلة.
- تنظيم عملية الحوار بين المسؤولين في مختلف المستويات التنظيمية.
- تلخيص النتائج النهائية في نهاية كل فترة مما يسمح بتقييم أداء المراكز.
- خلق التماسق بين مختلف الأقسام في المؤسسة و اتركيز الجهود حول أهم المتغيرات الأساسية.<sup>1</sup>

### 2-3 المقارنة بين لوحات القيادة و التقارير

برغم من الأدوار المشتركة للنظامين كالمساعدة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية و القدرة على اتخاذ قرارات صائبة و اعتماد كليهما على مبدأ مقارنة الأهداف بالنتائج المحققة، إلا أن هناك اختلافات عديدة و التي يمكن تمثيل بعضها في الجدول التالي.

#### الجدول رقم (2-3): جدول مقارنة بين لوحات القيادة و التقارير

| لوحات القيادة   | التقارير  |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- تسمح للمسؤول بتقييم أدائه، وقيادة العمليات الخاصة به من أجل تحسين أدائه.</li> <li>- يتم فيها تلخيص لأهم المعلومات التي يحتاجها المسؤول فهي أداة قيادة</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- تسمح بتحقيق من مدى تحقيق الأهداف المحددة للمسؤولين، كما يمكن من تقييم أداء المرؤوسين من طرف الهيئة العليا حسب كل مستوى تنظيمي.</li> <li>- يتم فيها تلخيص نتائج المسؤولين، لترسل إلى الإدارة العليا بغرض تقييم</li> </ul> |

<sup>1</sup> M.Leory, Op.Cit, p45.



|   |  |
|---|--|
| <p>النتائج السابقة.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تحتوي على مؤشرات و معطيات مالية فقط.</li> <li>- أداة رقابة بعدية، تسمح بتقييم الأداء السابق للمسؤوليات المفوضة.</li> <li>- يتم عرضها دوريا في مدة لا تقل عن شهر في الغالب.</li> <li>- مؤشرات حول النتائج السابقة.</li> </ul> | <p>و تحكم و ليست أداة رقابة بامعني الضيق للمصطلح (الجزء والعقاب).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تحتوي على معطيات تشغيلية، آنية و تضم معلومات مالية و أخرى نوعية (قياس الجودة).</li> <li>- تسمح بالمتابعة الدائمة للعمليات و تعديلها و تنبؤ بالأحداث على المدى القصير .</li> <li>- يتم عرض المعطيات فيها يوميا من أجل التحكم الجيد في العمليات.</li> <li>- مؤشرات قيادية.</li> </ul> |
|---|--|

### المطلب الثالث: الوظائف الأساسية للوحات القيادة

#### 1- أداة لقياس الأداء و المساعدة في اتخاذ القرارات

تسمح لوحات القيادة بإظهار النتائج المالية (رقم الأعمال، الهوامش...) و النتائج غير المالية كذلك (عدد الوحدات المنتجة،...) و مقارنتها بالأهداف المحددة، مما يسمح بقياس أداء المسؤولين.<sup>1</sup> والمقارنة بالأنظمة المحاسبية التقليدية فإن لوحات القيادة تساعد المسؤولين على التأكد من الاستعمال الأمثل و الفعال للموارد، من خلال انفرادها بالقدرة على قياس التكاليف الخفية كالتكاليف الناتجة عن الغياب العمال و تدني جودة المنتجات...، و غيرها من التكاليف التي يصعب حسابها و تحديدها باستعمال الأدوات المحاسبية التقليدية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> M.Leory, Op.Cit, p42.

<sup>2</sup> H.Savall et V.Zaritet, maitriser les perfermonces caches, 2<sup>ème</sup> édition, economica, Paris, 1989, p5.

كما تعتبر لوحات القيادة أداة هامة تساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات، كونها تزودهم بمعلومات حول المتغيرات الأساسية في عملية التسيير اليومي، فعلى العكس أنظمة الميزانية والمحاسبة التي تعتمد على معلومات تاريخية و الرقابة على العمليات السابقة فإن لوحة القيادة أداة تنبؤ لمجرى العمليات المستقبلي (فعن طريق النتائج الأشهر الماضية يمكن تنبيه إلى احتمالية حدوث أخطار متوقعة في أشهر القادمة). فهي أداة قيادة و تحكم.<sup>1</sup>

كما تعتبر لوحات القيادة أداة تكميلية لنظام تسيير الميزانية، حيث تستعمل في مراقبة الميزانية ويتم فيها و ضع أهم المؤشرات التي يرغب المسؤول في متابعتها باستمرار والتي تساعد تحقيق أهدافه بشكل جيد و اتخاذ الإجراءات التصحيحية و التعديل في العمليات.<sup>2</sup>

(فترة مراقبة الميزانية عادة ما تكون شهرية، بينما لوحات القيادة تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات).

## 2- أداة حوار و اتصال

تسمح لوحات القيادة بعملية الحوار بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، فمن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على نتائجه و يشرح أسباب الإنحرافات و الإجراءات التي اتخذها، كما يمكن لأي مسؤول أن يحصل على توجيهات التي تساعد في إدارة عملياته.

و يجب على الإدارة العليا تحقيق التنسيق فيما بين الإجراءات التصحيحية المتخذة على مستوى مراكز المسؤولية، و التركيز على تحسين الأداء الإجمالي للمؤسسة بدلا من التعظيم الجزئي، (يمكن أن يتم اتخاذ إجراء تصحيحي مفيد و مناسب لمركز مسؤولية ما، إلا أنه قد يعود بالضرر على أداء المؤسسة ككل، لذا يجب الانتباه إلى هذه النقطة). ففي بعض الحالات يكون من الأجدر مراجعة الأهداف المبدئية ، و لا يتم ذلك إلا بواسطة دراسات

<sup>1</sup> F.Busson-Villa, luutilisation du tableau debord dans les PME .recherche en contrôle de gestion, Paris, 1996, p214.

<sup>2</sup> T.Cuyaubère et J.Muller, contrôle de gestion tome 2, la gestion previsionnelle, p204.

منتظمة (مرتين في السنة)، مما يسمح للمسؤولين على جميع المستويات بالتواصل فيما بينهم وبين الإدارة العليا و التفاوض على أهداف جديدة.

### 3- أداة للتحفيز و التنمية مهارات المسؤولين

تعتبر لوحة القيادة مرآة تعكس أداء المسؤولين و تظهر قابليتهم على رفع التحديات التي واجهوها، فلوحة القيادة تولد لديهم شعور بالتقدم نحو تحقيق الأهداف و تحفزهم لذلك، كما أن التحسيس المستمر بالنقاط الأساسية في عملية التسيير و القيام بعمليات التفكير و التحليل لإيجاد أفضل الحلول و الإطلاع على المشاكل التي واجهها المسؤولون في الأقسام المختلفة من المؤسسة، كل هذا ينمي مهارات و قدرات المسؤولين و يمنحهم القدرة على اتخاذ القرارات و التواصل مع الأعضاء في المؤسسة بغرض تحفيزهم و دفعهم نحو تحقيق أداء أفضل، لذا يمكن أن لوحة القيادة تسلمهم بشكل كبير في تطوير ثقافة التسيير بالمؤسسة.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: مكونات لوحة القيادة

لا يوجد شكل نموذجي للوحات القيادة، بل هناك أشكال مختلفة تتغير حسب:

- حجم المؤسسة.

- المستوى التنظيمي الذي تتواجد به لوحات القيادة.

- خصائص القطاع.

- حاجات المسؤولين.

غير أن هناك نقاطا مشتركة تشترك فيها جميع أنواع لوحات القيادة.

### 1- الشكل العام للوحات القيادة

إن أغلب لوحات القيادة الحالية تحتوي على أربع مناطق تظهر في الشكل التالي.

<sup>1</sup> M.Leory, Op.Cit, p42-43.

الشكل رقم (2-3): الشكل العام للوحات القيادة .

| لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما. |         |         |                                      |
|---------------------------------------|---------|---------|--------------------------------------|
| الفروقات                              | الأهداف | النتائج |                                      |
|                                       |         |         | الصنف 1:                             |
|                                       |         |         | - مؤشر أ<br>- مؤشر ب<br><br>الصنف 2: |
|                                       |         |         | الصنف ن:                             |

منطقة المقاييس الاقتصادية      منطقة النتائج      منطقة الأهداف      الفروقات

**Source** :C.Alazard et S.Sépari, Op.Cit, p595.

### 1-1 منطقة المقاييس الاقتصادية zone de parametres economiques

توجد في الجهة اليمنى من لوحة القيادة التابعة لمسؤول معين في المؤسسة (منطقة المقاييس الاقتصادية) قائمة من الأصناف " rubriques " و تتمثل عموما في (مراكز مسؤولية، مصالح، ورشات...)، الأصناف التابعة لهذا المسؤول، وكل صنف يرتبط بالجهة التي فوض لها المسؤول جزءا من صلاحياته و تفاوض معها على تحقيق أهداف معينة، فيمكن أن يتمثل الصنف رقم 1 في إدارة الإنتاج، و المسؤول عنها هو مدير الإنتاج، وهذا الآخي خاضع لسلطة الإدارة العامة. كما يشترط أن يكون لكل صنف موجودة بلوحة القيادة وزن اقتصادي مقارنة بمجموع النشاطات المؤسسة، بمعنى أهمية النشاط في الموجودة بلوحة

القيادة وزن الأقتصادي مقارنة بمجموع النشاطات المؤسسة، بمعنى أهمية النشاط في المؤسسة. إضافة إلى كل صنف يضم مجموعة من المؤشرات والتي تخص دائرة نشاطه (عادة تكون هناك مؤشرات مشتركة)، وهذه المؤشرات تسمح للمسؤول عن المركز بالتركيز على أهم النقاط الأساسية في إدارته<sup>1</sup>

### 1-2 منطقة النتائج الفعلية

أن النتائج المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون:

- شهرية (خاصة بشهر واحد). تراكمية (مجموعة نتائج الشهر منذ بداية السنة).
- شهرية و تراكمية معا.

كما هو موضح في الشكل المولي:

#### الشكل رقم (2-4): طرق عرض منطقة النتائج في لوحة القيادة

| النتائج الفعلية    | أهداف شهر | فروقات شهر |
|--------------------|-----------|------------|
| لشهر مارس          | مارس      | مارس       |
| مصلحة 1<br>مصلحة 2 |           |            |

| النتائج الفعلية    | الأهداف   | الفروقات  |
|--------------------|-----------|-----------|
| التراكمية          | التراكمية | التراكمية |
| مصلحة 1<br>مصلحة 2 |           |           |

| نتائج فعلية        | أهداف | فروقات |
|--------------------|-------|--------|
| مصلحة 1<br>مصلحة 2 |       |        |

<sup>1</sup> C.alazard et S.Sépari, IBID, p595.

|         |         |         |
|---------|---------|---------|
| شهرية   | شهرية   | شهرية   |
| تراكمية | تراكمية | تراكمية |

**Source** : M.Leroy, Op.Cit, p68.

و المعلومات المتواجدة في لوحة القيادة تربط ب:

**النشاط:** ويعبر عنها من خلال وحدات النشاط كعدد الوحدات المنتجة، كمية المواد المستهلكة، عدد ساعات العمل ...، إضافة إلى القيم غير المالية (نوعية) ك: معدل الغياب، حصة السوق... وغيرها.

**-الأداء المالي لمراكز المسؤولية ك:**

- الأعباء و التكاليف.

- هوامش و مساهمات المنتوجات.

- النتائج الوسيطة (قيمة مضافة، التمويل الذاتي...).

و إضافة إلى عرض النتائج لوحة القيادة شهريا و تراكميا يمكن عرض النتائج المرتبطة بالنشاط و الأداء الماي في الوثيقة الواحدة معبر هنا بمؤشرات كمية و مالية، أو الفصل بين النتائج المتعلقة بالنشاط لنفس مراكز المسؤولية لتسهيل عملية المتابعة و تحديد الخلل.

### 3-1 منطقة الأهداف

تظهر في هذه المنطقة من لوحة القيادة الأهداف التي حددت لفترة معينة، و يتم استخدام نفس الأسلوب في عرض الأهداف:

- أهداف شهرية أو تراكمية أو الاثنتين معا.

- أهداف تخص النشاط أو الأداء المالي أو الإثنتين.

### 3-1 منطقة الفروقات

و يتم الحصول على الفروقات بإيجاد بين الأهداف و النتائج الفعلية، و يعبر عنها بقيم مطلقة أو بنسبة مئوية حسب طبيعة المؤشرات، و يتم عرض الفروقات بنفس طرق السابقة:

- فروقات شهرية أو تراكمية أو معا.
- فروقات تخص النشاط أو فروقات تخص الأداء المالي أو الإثنيين معا.

### 1-5 مناطق إضافية في لوحة القيادة

في أغلب الأحيان يكون من أفضل تكملة القيادة بنقاط أساسية مرجعية منها:

- نتائج الدورة السابقة، لتسمح بعملية المقارنة نتائج الدورة الحالية بالنتائج السابقة.
- نتائج 12 شهرا الماضية (المجموع السنوي المتحرك)، لتفادي تأثير الظواهر الموسمية.
- تاهدف المراد تحقيقه في نهاية الدورة : فهو يذكر المسؤولين طوال السنة الجارية بالنقطة المراد الحصول إليها (تذكير المسؤول بالتزاماته في تحفيز الأهداف المحددة).
- عرض نتيجة المحتمل تحقيقها في نهاية السنة، ويمكن أن يتم هذا العرض دوما أو مرة أو مرتين في السنة (كأن يكون في نهاية شهر جوان و نهاية شهر سبتمبر)، ففي هذه الحالة لايتعلق الأمر بهدف جديد و لكن بالنقطة المراد الوصول إليها في نهاية الدورة. مع الأخذ في الحسبان الفروقات الي حدثت و النتائج المحتملة للأشهر المتبقية من بدأ العرض النتيجة، و تستمر عملية المقارنة الفروقات بالأهداف المبدئية.
- البرنامج قيد التنفيذ: و هذا لتركيز جهود الأهداف التشغيلية المتبقية و إعداد برامج عمل جديدة تسمح بالوصول إلى الهدف النهائي المرتبط بالسنة العملية.<sup>1</sup>

و في مايلي الإضافات الواردة على لوحات القيادة.

### 2 المؤشرات

تعتبر المؤشرات مكون رئيسي للوحات القيادة، حيث أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المؤشرات و المعلومات التي تساعد المسؤولين في إدارة عملياتهم.

### 2-1 تعريف المؤشرات

<sup>1</sup> M.Leory, IBID, p67-71.

"يتعدى المؤشر كونه رقما فهو في الحقيقة أداة تسيير معقدة نوعا ما، تجمع فيها مجموعة من المعلومات لتعرض بشكل يسمح للمسؤولين بمتابعة تحقيق أهداف و برامج العمل".<sup>1</sup>  
و بالنسبة لكل مؤشر فإنه يشترط أن يتم عن طريقه توضيح المعلومات الآتية:

- اسم المؤشر: كمعدل الغياب العمال، عدد الطلبات...
- طريقة حساب المؤشر.
- بيان أو كشف بماصدر المعلومات المستخدمة في تحضير هذا المؤشر.
- طريقة عرض المؤشر: رقم، منحى...
- مرجع أو هدف يتم من خلاله مقارنة هذا المؤشر لتحديد المستوى الذي يجب أن يكون عليه هذا المؤشر.
- المسؤول عن هذا المؤشر: من قام بحسابه؟ من يراقبه و يتابعه؟ والجهة التي حضر لأجلها.
- تحديد فترة تحضير المؤشر.
- تحديد طرق المتابعة، كأن يرفق المؤشر بخانلة التالية (الأهداف، نتائج السنة القادمة...)<sup>2</sup>.

## 2-2 الوضائف الأساسية للمؤشرات

هناك وضائف عديدة للمؤشرات أهمها:

- متابعة العمليات و النشاطات.
- تقييم العمليات.
- تشخيص وضع ما، مشكل...
- التنبيه و رقابة التغيرات و المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة.<sup>3</sup>

## 2-3 النماذج المختلفة من المؤشرات

<sup>1</sup> P.Lorino, Méthode et pratiques de la performance, les éditions d'organisation, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 1998, p237-238.

<sup>2</sup> R.Demesstère, P.Lorino et N.Mohis, Op.Cit, p83.

<sup>3</sup> C.Alazard et S.Sépreri, Op.Cit, p596.



هناك أنواع عديدة من المؤشرات، سوف يتم التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الثاني و الخاص بتصميم نظام لوحات القيادة )\_العنصر الخاص باختيار المؤشرات و كيفية تحضيرها\_.

### المبحث الثاني: مساهمة لوحات القيادة في تحسين عملية المراقبة التسيير

بعد ما تم التعرف على ماهية لوحات القيادة والطرق المنهجية المتبعة في تصميمها، سيتم في هذا المبحث تبيان كيفية استخدام لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير و مساهماتها في تكملة أدوات الرقابة التسييرية المذكورة في الفصل الثاني. و ستم معالجة هذا المبحث من التطرق إلى العناصر التالية:

- لوحات القيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة.
- سير العملية الرقابية باستعمال لوحات القيادة.
- النظرة الحديثة للوحات القيادة.

### المطلب الأول: لوحات القيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة

إن أهم مبدأيقوم عليه نظام لوحات القيادة هو إرفاق كل مركز مسؤولية بلوحة القيادة الخاصة به، كما هو عليه الحال في نظام تسيير الميزانية ( ميزانية المبيعات، الإنتاج...)، لذا فإن لكل وظيفة من وظائف المؤسسة لوحة القيادة التي تسمح للمسؤولين بالتحكم في نشاطاتهم. و لوحات القيادة المتواجدة في المؤسسة تربطها علاقات أفقية و رأسية (تبادل معلومات، الإشتراك في بعض المؤشرات...).

وتبقى الأمثلة التي يتم عرضها حول لوحات القيادة مجرد اقتراحات من طرف خبراء في هذا المجال و ليست نموذجاً، وللمؤسسة الحرية في اختيار لوحات القيادة التي تتناسب مع احتياجاتها و تطلعاتها، حيث لا يوجد شكل نموذجي للوحات القيادة.

### 1- لوحة القيادة الخاصة بإدارة المشتريات

تتمثل مهمة المسؤول عن إدارة المشتريات في ضمان تزويد الوحدات الإنتاج بالمواد الأولية المطلوبة وفق شروط ثلاثة هي: التكلفة المناسبة (الأخذ بعين الإعتبار تكليف التخزين)، احترام المواعيد، وجودة المواد الأولية.<sup>1</sup>

و عليه فإن المسؤول عن عملية التموين يستعمل ميزانيات التي تحدد فيها كمية المواد اللازمة و فترات تحصيلها و تكليف المقدرة، ثم يقوم بالرقابة على ميزانية المشتريات باستعمال محاسبة التسيير التي تسمح بتحليل الإنحرافات. إلا أن هناك عوامل أساسية أخرى لايمكن متابعتها من خلال الميزانية كقياس جودة المواد الأولية، تكلفتها، و احترام مواعيد التسليم...، لذا يقوم المسؤول بإعداد المؤشرات التي تسمح له بالتحكم الجيد في عملياته اليومية. و فيمايلي عرض لأهم المؤشرات المستعملة في وظيفة الشراء:

#### أ-النشاط

- عدد الموردين (المحتملين، موردين جدد، الفعليين، الذين تم التفاوض معهم...).
- الكميات المشتراة.

#### ب- الجودة

- نسبة الموردين المعتمدين .
- الوقت المستغرق لتحويل الطلب إلى طلبية.
- عدد الشكاوي و التراعات (مع الموردين، مع قسم الإنتاج).<sup>2</sup>
- مدة تحضير الطلبية .
- عدد المرات التي فيها إرجاع المواد إلى المورد ( عدم مطابقة المعايير).

#### ج- الإنتاجية

- قيمة الوفرات المحصلة ( حسومات ممنوعة، علاقات جيدة مع الموردين...).
- تكلفة المشتريات / رقم الأعمال %.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> C.Selmer, Op.Cit, oP.Cit ? p47-48.

<sup>2</sup>فيما يخص النزاعات مع قسم الانتاج، فقد يحدث أحيانا أن يتغير برنامج الانتاج مما يؤدي الى تحمل وظيفة الشراء لتكاليف اضافية تخزين،...

<sup>3</sup> M.Leroy, Op.Cit, p99.

د- تكلفة وضيعة الشراء :

- لتكلفة الإجمالية.
- التكلفة المتوسطة لمعالجة الطلبية.
- التكلفة المتوسطة لبحث عن مورد.

هـ- مؤشرات أخرى ( توضيحية )

- تطور أسعار المواد الأولية .
- تطور الأسواق.
- المخزون لدى الموردين.
- غيابات العمال في المصلحة...<sup>1</sup>

كما ينصح بإسعمال المنحنيات و الرسوم البيانية لتوضيح بعض المؤشرات كاستخدام الأفراس لإظهار توزيع المشتريات حسب نوعية المنتجات.

## 2- لوحة القيادة الخاصة بإدارة الإنتاج

إن مهمة الأساسية لإدارة الإنتاج هي تصنيع كميات محددة من المنتجات في مواعيدها وبأقل التكاليف و بالجودة المطلوبة.<sup>2</sup> وعلى ضوء هذه المهام فإن المؤشرات التي تسمح بمتابعة المتغيرات الأساسية لوضيفة الإنتاج تركز على:

### أ- قياس النشاط

- الكميات المنتجة، قيد الإنجاز، المخزنة...
- عدد ساعات العمل الخاصة بكل منتج، طلبية، نشاط (تصنيع، تركيب...).
- عدد ساعات المدفوعة للأجر ( عطل، تكوين...).
- مخزونات المواد الأولية.

### ب- الأعباء و التكاليف

<sup>1</sup> C.Selmer, Op.Cit, p211-212.

<sup>2</sup> D.Bertin, Op.Cit, p158.

- الأعباء الإجمالية بحسب طبيعتها (يد العاملة، مواد الأولية،...) أو بحسب الجهة التي خصصت لها (طلبيات ، حصص، نشاطات معينة...).
- تكلفة الإنتاج الـوحدوية للمنتجات المصنعة (تكاليف متغيرة، تكاليف كلية).
- تكلفة ساعة عمل آلة و ساعة عمل يدوي .

### ج- جودة الخدمة

- نسبة الفضلات.
- عدد الطليبات التي لم تنفذ في مواعيدها.
- عدد المنتجات المعيبة.
- عدد شكاوى الزبائن.
- عدد ساعات العطل في الآلات.

### د- الأمن

- عدد الحوادث
- عدد الأيام التي توقف فيها العمل بسبب الحوادث.

### هـ- الانتاجية

- معدل استعمال التجهيزات و الآلات.<sup>1</sup>
- كمية المواد الأولية المستهلكة/ الكميات المنتجة.
- الكميات المنتجة / ساعات العمل الفعلية.<sup>2</sup>

### 3- لوحة القيادة الخاصة بإدارة التسويق

- مع ازدياد حدة المنافسة و التغيرات و رغبات الزبائن أصبحت مهام رجل التسويق أكثر صعوبة فهو يعمل على :
- تحديد سياسات التسعير المناسبة لمواجهة المنافسة.

<sup>1</sup> M.Leroy, Op.Cit, p102.

<sup>2</sup> C.Selmer, Op.Cit, p210.

- تحديد سياسات الإشهار و الترويج.
- اختيار قنوات التوزيع المناسبة.
- الاهتمام بتفاصيل المنتجات ( التعبئة، التغليف، التصميم ).
- القيام بدراسات حول السوق و سلوكات المستهلك .
- لهذا تتحدر من لوحة القيادة الخاصة بإدارة التسويق عدة لوحات القيادة تتماشى مع تفويض السلطات ك:
- لوحة القيادة الخاصة بالمنتجات ( تشكيلة معينة من المنتجات ).
- لوحة القيادة الخاصة بالمناطق الجغرافية .
- لوحة القيادة الخاصة بتقسيم السوق...
- و لذا فإن المؤشرات المستعلة في إدارة التسويق تركز على:
- أ- السوق:
- عدد الزبائن ( المحتملين، الفعليين، الأوفياء، الجدد، المفقودين...).
- الحجم الإجمالي للسوق بدلالة وحدات نقدية.
- نسبة النمو التي شهدتها السوق.
- ت- المنافسة:
- عدد المنافسين.
- حصص السوق الخاصة بمنافسي المؤسسة.
- عدد المنتجات الجديدة المطروحة في السوق.
- عدد نقاط البيع.
- عدد الزيارات لدى الزبائن.
- ث- الهوامش:
- الهامش التجاري الإجمالي ( حسب المنتج، المناطق،...).
- نسبة الهامش (الهامش/رقم الأعمال %).

د التكاليف:

- قيمة التخفيضات ( الحسومات ) الممنوحة بسبب : الوفاء، حجم المشتريات، شروط الخاصة الأخرى...

- تكلفة وضيعة التسويق بدلالة نسبة رقم الأعمال.

- تكلفة العمليات التجارية ( إشهار، ترويج للمبيعات، معارض...).

هـ- الإنتاجية:

- رقم الأعمال المتوسطة المحقق من طرف كل بائع.

- عدد زيارات الزبائن الخاصة بكل بائع.

و- الجودة:

- التراعات الحاصلة مع الزبائن ( العدد و رقم الأعمال).

- عدد الشكاوى.

- عدد الزبائن الراضين.

- نسبة الطلبات غير مسلمة في مواعيدها.

- الزمن المتوسط المخصص من طرف كل بائع لكل زبون.

- شهرة المنتجات، العلامة...<sup>1</sup>

#### 4- لوحة القيادة الخاصة بإدارة المالية

أن الدور الأساسي للإدارة المالية هو تزويد مختلف الإدارات في المؤسسة بالبيانات المحاسبية الضرورية في عملية التسيير (حساب التكاليف،...) لذا تظهر عدة في لوحة القيادة الخاص بالإدارة المالية ثلاثة أنواع من المؤشرات.

أ- مؤشرات مالية تعكس الحالة المالية الإجمالية للمؤسسة

يمكن حساب المؤشرات المالية انطلاقا من جدول الحسابات النتائج الميزانية. فبواسطة

جدول الحسابات النتائج يمكن حساب:

<sup>1</sup> M.Leroy, Op.Cit, p103-104.

- القيمة المضافة.
  - فائض الاستغلال.
  - قدرة التمويل الذاتي،..
  - و انطلاقا من الميزانية يمكن حساب:
  - تطور رأس المال العامل.
  - تطور احتياجات رأس المال العامل.
  - الأموال الخاصة/ الأموال الدائمة.
  - المردودية المالية للاستثمارات = رقم الأعمال خارج الرسم ل12 شهرا الماضية.
- القيمة الإجمالية للاستثمارات

#### الصافية

- السحب على المكشوف من طرف البنك. (من الأفضل أن تساوي قيمته الفعلية الصفر).<sup>1</sup>

-ب- مؤشرات مالية تخص الإدارة المالية  
و من أمثلها :

- حجم القروض المحصلة.
- معدل الفوائد المتوسط للديون المالية.
- قيمة النواتج المالية.
- رصيد الخزينة.

-ج- مؤشرات تسيير عامة

ومن أمثلها:

- التكلفة الإجمالية للوظيفة.

<sup>1</sup> M.Moisson, tableau des clignotants de l'entreprise, tableaude bord. Ed organization, 1978, p8-10.

- تكلفة الوظائف التابعة للإدارة المالية ( المحاسبة، إدارة الخزينة، قسم الدراسات المالية، الجبائية،...).

- مؤشرات الإنتاجية: كعدد افواتير المعالجة شهريا.

### 5- لوحة القيادة الخاصة بإدارة الموارد البشرية "لوحة القيادة الإجتماعية"

تتمثل وظيفة أو دور إدارة الموارد البشرية في اختيار عاملين ذوي الكفاءات المناسبة و تسيير جهودهم و توجيه طاقاتهم و تنمية مهاراتهم و تحفيز هؤلاء العاملين و تقييم أعمالهم و البحث في مشاكلهم و تقوية علاقات التعاون فيما بينهم و بين زملائهم و رؤسائهم، و بذلك فهي تساهم في تحقيق الهدف الكلي للمؤسسة من حيث الزيادة الإنتاجية و بلوغ النمو المطلوب للأعمال و الأفراد<sup>1</sup>.

و أهم المؤشرات التي تستعمل في إدارة الموارد البشرية هي:

#### أ - مؤشرات لتابعة للأجور

- مصاريف العمال / عدد العمال.
- الكتلة السنوية الأجور / عدد العمال.
- نسبة الزيادة في الأجور. (يتم مقارنتها بمعايير خارجية).
- الأجر المتوسط حسب الفئات.

#### ب- مؤشرات خاصة بالتكوين La Formation

- مصاريف التكوين/ كتلة الأجور السنوية.
- عدد العمال الذين خضعوا للتكوين / عدد العمال الكلي.
- عدد الدورات التدريبية ( داخلية ، خارجية ).

#### ج - مؤشرات خاصة بالترقية حسب الفئات La promotion par catégorie

- عدد الترقيات السنوية / متوسط عدد العمال.

#### د- مؤشرات تابعة حركة اليد العاملة

<sup>1</sup> علي عبد الوهاب، ادارة الأفراد، منهج تحليلي، القاهرة المكتبية، عين الشمس، 1984.ص36.



- معدل دوران العمال (turn over) : عدد الانتقالات / العدد المتوسط للعمال.
- معدل فقدان العمال (déperdition) : عدد المنشغلين / عدد الانتقالات الاختيارية.
- معدل التحرك الوظيفي (انتقال العمال من وظيفة لأخرى داخل نفس المؤسسة).
- عدد العمال الذين غيروا وظيفتهم / متوسط عدد العمال.
- هـ - مؤشرات لمتابعة الغيابات: حسب نوعيتها (مرضية، عطل،...).
- عدد ساعات الغياب / عدد ساعات العمل النظرية.
- و - مؤشرات الأمن
- عدد الحوادث التي أدت إلى توقف العمل / عدد ساعات العمل النظرية.
- معدل خطورة الحوادث أثناء العمل: عدد الأيام الضائعة / عدد ساعات الفعلية.
- ز - مؤشرات لقياس إنتاجية الإدارة الموارد البشرية
- المساهمة الإقتصادية لكل عامل: رقم الأعمال / عدد العمال.
- القيمة المضافة / عدد العمال.
- مصاريف العمال / القيمة المضافة .
- مصاريف العمال / إجمالي الأعباء في المؤسسة.<sup>1</sup>
- ح - مؤشرات لمتابعة المناخ الإجتماعي **le climat socail**
- عدد التسريحات الناتجة عن العقوبات، إنذارات...
- عدد الساعات الضائعة نتيجة الإضطرابات.
- عدد التسريحات الناتجة عن التقاعد، الإستقالة...

<sup>1</sup> J.P.Taieb, les tableaux de bord de la gestion sociale, developpez les nouveaux outils de la performance sociale, dunod, 4<sup>ème</sup> édition, 2004, p77-84.

- عدد الطلبات المتعلقة بزيادة الأجور .

- عدد الصراعات بين العمال كل شهر.<sup>1</sup>

### 6- لوحة القيادة الخاصة بالإدارة العامة

من المبادئ الأساسية للوحات القيادة هي مبدأ التداخل، ماذا تحتوي لوحة القيادة للإدارة العامة على معلومات تلخيصية للوحات القيادة الخاصة بالإدارات الأخرى (إنتاج، تسويق..)، كما تحتوي لوحة القيادة الخاصة بالإدارة العامة على المؤشرات الإستراتيجية تسمح لها بمتابعة أهم العوامل المتحركة في أدائها و نشاطها، مثل متابعة تطور أسعار الصرف، معدلات التضخم، إضافة إلى متابعة المحيط الذي نعيش فيه المؤسسة و التأثيرات المصاحبة. و عليه فإن إدارة المؤسسة تركز على المحاور الكبرى مثل:<sup>2</sup>

- اعتماد مؤشرات لمتابعة مردودية الأقسام بها.

- مؤشرات لمتابعة النتيجة الصافية، نتيجة الاستغلال.

- القدرة على التمويل.

- رصيد الخزينة المتاح.

و فيمايلي عرض لأهم المؤشرات الإستراتيجية المتعلقة بالوضع التنافسية للإدارة العامة.

<sup>1</sup> N.Guedj, Op.Cit, p334.

<sup>2</sup> M.Leroy, Op.Cit, p111.

الجدول رقم (2-4): المؤشرات الإستراتيجية للإدارة العامة.

| المؤشرات المستخدمة   | المؤسسة | المنافس |
|--|---------|---------|
| - حصة السوق المقدره بالحجم و بالأموال.                     | --      | --      |
| - السعر المقبول في قطاع من طرف الزبائن.                    | --      | --      |
| - فائض الإنتاجية.  | --      | --      |
| - التكاليف و الأسعار الوحدوية و الإجمالية حسب تقسيم السوق. | --      | --      |
| - الاستثمارات المالية.                                     | --      | --      |
| - الطاقات الإنتاجية.                                       | --      | --      |
| - التقدم التقني المستخدم في عملية الإنتاج.                 | --      | --      |
| - التدفقات النقدية.  | --      | --      |

و يبقى على الإدارة العامة لكل مؤسسة اختيار للمؤشرات التي تتناسب مع الظواهر التي تواجهها و احتياجاتها، إلا أن هناك لوحات قيادة نموذجية خاصة بالإدارة العامة التي ظهرت سنة 1992 على يد الباحثين D.P.Northon و R.S.Kalplan و تسمى لوحات القيادة المتوازنة " balanced scorecards " ، فهي تركز على أربعة محاور و تسمح بمتابعة تنفيذ الإستراتيجية، و سيتم التطرق إليها بالتفصيل في العنصر الثالث من هذا المبحث.

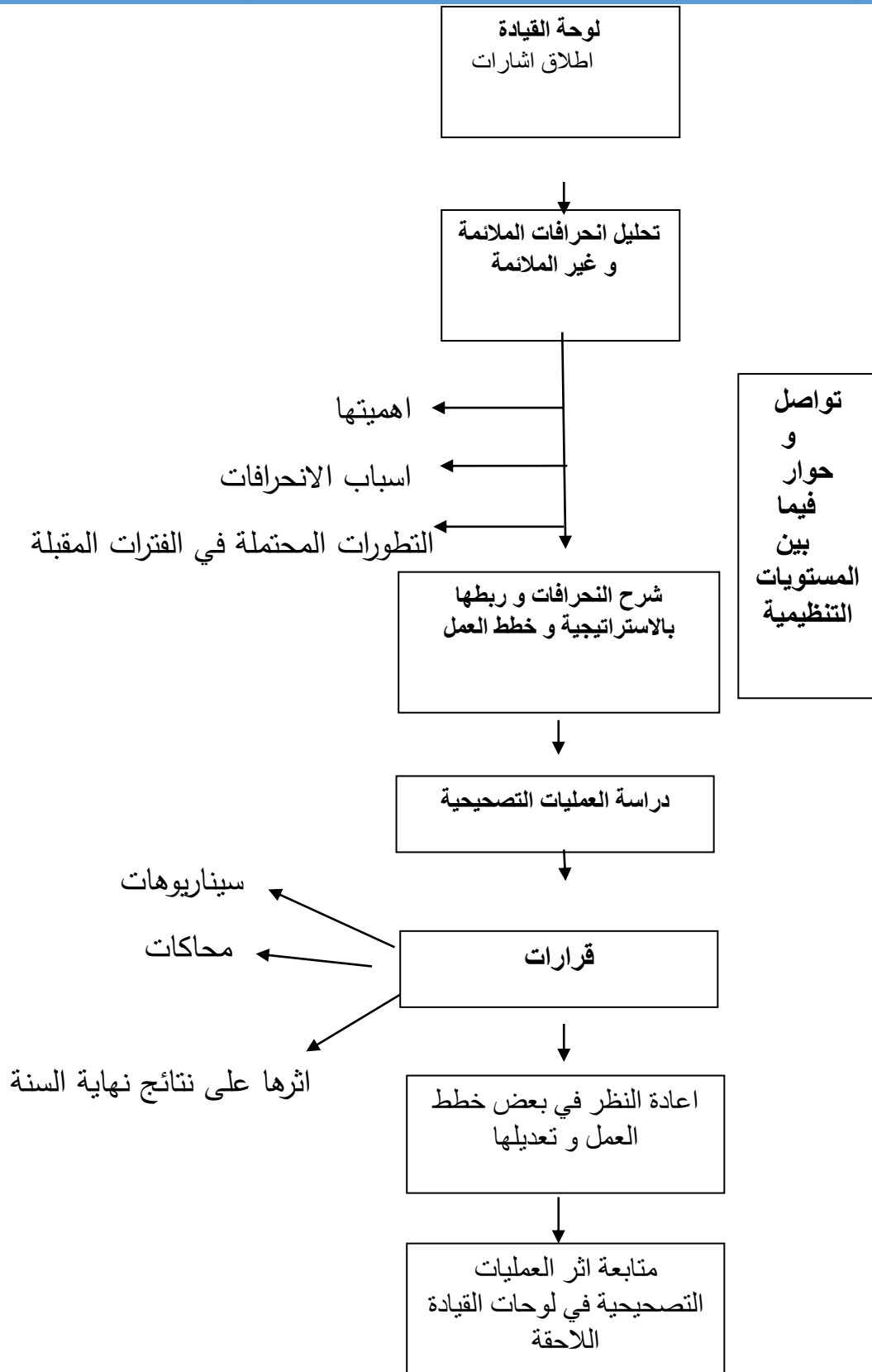
اتضح بعد عرض مختلف المؤشرات المتواجدة بلوحات القيادة قدرتها على المتابعة و قياس عدة ظواهر مالية و غير مالية، كقياس الجودة و كشف مصادر التكاليف الخفية و التنبيه إلى وقوع أخطار محتملة، لأنها تعتمد على التجديد الدوري للمعلومات، على عكس الأنظمة

المحاسبية الرقابية الأخرى التي تتميز بطول فترة كشف النتائج و عرضها. و ما تبقى لحد الآن هو المعرفة كيفية أو طريقة عمل نظام مراقبة التسيير باستخدام لوحات القيادة.

### المطلب الثاني: سير عملية مراقبة التسيير في ظل استخدام لوحات القيادة.

أن تصميم و وضع نظام للوحات القيادة لايعتبر غاية في حد ذاته ، فبمجرد الانتهاء من عملية تحضيره يبدأ عمل المسؤولين، فيتم تحليل المعطيات ثم شرح الانحراف و في الأخير اتخاذ الإجراءات التصحيحية. و تتطلب عملية استغلال لوحات القيادة بشكل جيد وجود قابلية على التواصل فيما بين الأفراد المسؤولين ، و كل هذا ضروري كي تكون القرارات المتخذة قابلة للتطبيق ( في حالة عدم وجود تواصل عادة ما تنتج قرارات تعسفية لاتخدم سير النشاط في المؤسسة).

و الشكل الموالي يوضح طريقة العمل في وجود لوحات القيادة



Source :M.Leroy, Op.Cit, p129.

**- تحليل الانحرافات**

ما هو مهم في هذه المرحلة هو التركيز على الانحرافات المهمة فقط و الاسراع الى تحليلها .وتتصب عملية التحليل على العناصر التالية:

-الهوامش(انحرافات حول المنتجات ،حول الاعباء لمتغيرة ،حول الاعباء

(الثابتة)

-الاعباء (انحرافات حول اعباء المنتجات،حول التكاليف الوحدلية)

-رقم الاعمال (انحرافات على حجم المبيعات،اسعار المبيعات،نسبة

(التخفيض)

الهدف من هذا التحليل هو تباين مصدر هذه الاحرافات ،مع التنبيه ان فترات حساب الانحرافات مرتبطة بنوعية النشاط تو الوظيفة ،فهناك وظائف تحتاج الى معرفة الانحرافات اليومية.

واسباب الانحرافات يمكن ان تكون:

ما خارجية (السوق ،المنافسة ،الظروف....)

-او داخلية(انقطاع في المخزون ،عجز تقني...)

والانحرافات غير الملازمة منها ما هو قابل للاستدراك ومنها من هو غير قابل للاستدراك.اضافة الى ان الانحرافات الملازمة منها ما هو استثنائي ومنها ما هو متكرر ،وهذا الاخير هو الذي يجب استغلاله ومعرفة اسبابه.

**2- شرح اسباب الانحرافات**

بعد تحديد الانحرافات وتحليلها يتم شرحها و الوقوف على اهم اسبابها ،وترفق عملية تحليل الانحرافات بتعليق كتابي يحرر من طرف مراقب التسيير بالتداول مع المسؤول المعني،وهذا التعليق يرافق لوحة القيادة المرسل الى المستوى الاعلى و يتمحور التعليق حول:

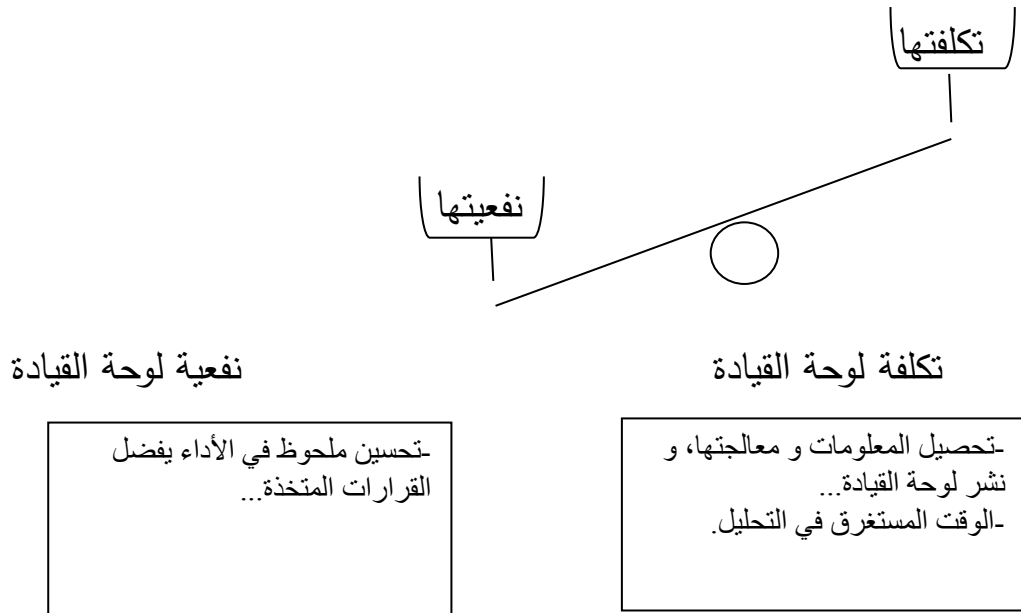
-الانحرافات المهمة واسبابها.

- الرؤى المستقبلية الخاصة بافتترات المقبلة و مقارنة اهداف نهاية السنة
- اقتراحات من المسؤولين حول العمليات المتبعة في الأقسام الأخرى<sup>1</sup>. (كأن يقترح مسؤول القسم الإنتاج تعديلا في برنامج الصيانة الوقائية).

### 3- البحث عن العمليات التصحيحية

يمكن القول عن لوحة القيادة أنها فعالة إذا كانت قيمتها المضافة (نفعيتها) أكبر من تكلفتها.

#### الشكل رقم (2-6): فعالية لوحة القيادة



**Source :** M.Leroy, IBID , p132.

و من أجل دراسة العمليات التصحيحية و تحليلها، يجب أن يتم حوار فوري بين المسؤول و معاونيه مع الاستعانة بمراقب التسيير الذي يعمل على تقييم الأفكار و اقتراح حلول و مقارنتها، و في الأخير يتم ترتيب هذه العمليات التصحيحية و إعادة إدراجها ضمن الاختيارات الإستراتيجية و الخطط العملية المستقبلية للمؤسسة.

### 3-1 البحث عن العمليات التصحيحية في مركز تكلفة

<sup>1</sup> M.Leroy, IBID , p130-131.

يمكن لمركز التكلفة أن يكون مصنعا أو ورشة...، و هدف مركز التكلفة هو انتاج الكميات المحددة بأقل التكاليف و بالنوعية المطلوبة و في حدود الموارد المتاحة.<sup>1</sup>

### 3-2 البحث عن العمليات التصحيحية في مركز أعمال

هناك نوعان من العمليات التصحيحية الممكنة و هي :

- زيادة رقم الأعمال.

- تخفيض تكاليف الهيكلية.

وزيادة رقم أعمال المرتبطة مباشرة بوضعية السوق و الحالة المنافسة. فمن أجل زيادة رقم

الأعمال يطرح السؤال التالي: هل يمكن؟

1- زيادة حجم المبيعات من خلال:

- ضمان تنشيط أحسن و تحفيز لرجال البيع.

- استعمال الجيد للإشهار ، الترويج...

- تعديل في قنوات التوزيع.

- البحث عن زبائن جدد.

2- زيادة سعر البيع الوحدوي من خلال:

- دراسة جيدة للسوق، المنافسة و تحركات أو سلوكات الزبائن.

- إجراء تعديلات في طريقة عرض المنتج ، خصوصياته.

3- تخفيض قيمة الخصومات الممنوحة للزبائن من خلال:

- زيادة في حجم رقم الأعمال الضروري لاستفادة الزبائن من التخفيضات.

- تأخير مواعيد تسديد الزبائن.

4- تطوير بيع المنتجات و الخدمات التابعة.

5- تشجيع بيع المنتجات ذات الهامش المرتفع.

### 3-3 البحث عن العمليات التصحيحية في مركز ربح

<sup>1</sup> J.R.Edighoffor, Op.Cit, p127.



يمكن حساب هامش مركز مختص في تصنيع و بيع المنتجات كمايلي :

|   |  |
|---|--|
| $\left[ \begin{array}{c} \text{تكاليف النشاط} \\ + \end{array} \right]$ | <p>الهامش = رقم الأعمال(خارج الرسم) -<br/>التكاليف الهيكلية الخاصة<br/>بالمركز</p> |
|---|--|

و يمكن تحسين الهامش بواسطة:

- زيادة رقم الأعمال .
- تقليص التكاليف النشاط.
- تخفيض تكاليف الهيكلية.

### 3-4 البحث عن العمليات التصحيحية في مركز استثمار

القرارات الممكنة هي نفسها في مركز الربح، إلا أنه يضاف إليها كل مايتعلق بالأموال

المستعملة من طرف المركز. وعليه فإن العمليات التصحيحية في هذه الحالة تتمثل في :

- الاستعمال الأفضل للاستثمارات (آلات، مباني،...).
- تحسين معدل دوران المخزونات.
- التخفيض في الديون لدى الزبائن.
- زيادة ديون الموردين.
- تحسين تسيير الخزينة.

إن عملية اتخاذ القرار شيء آخر غالبا مايكون صعبا ، ولهذا السبب يجب على كل المسؤولين في المؤسسة أيا كان تخصصهم ووضعتهم أن يخصصوا جزءا معتبرا من وقتهم لضمان تفعيل و تنشيط عملية التسيير في المناسبات الشهرية المتمثلة في الاجتماعات الخاصة بالتقييم و فحص لوحات القيادة و هذا التواصل بين مستويين تنظيميين يسهل اتخاذ القرارات السريعة، مقبولة و واضحة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> M.Leroy, Op.Cit, p135-136.

### المطلب الثالث: النظرة الحديثة للوحات القيادة (لوحات القيادة المتوازنة)

#### 1- الحاجة إلى استعمال لوحات القيادة المتوازنة "Balanced Scorecard"

كان أول ظهور لوحات القيادة المتوازنة هو بداية التسعينات القرن العشرين على يد الباحثين الأمريكيين. Robert S.Kaplan و David P.Norton وقد كانت أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه الأداة هي:

- الهاجس الكبير الذي يواجه المدراء، و المتمثل في وجود هوة كبيرة بين الاستراتيجية المؤسسة و بين النشاطات اليومية التنفيذية.
- المؤشرات المالية وحدها لا تعكس صورة الحقيقية لأداء المؤسسة، و ما النتائج المالية المحققة إلا ثمرة لسلسلة من العمليات الأساسية في المؤسسة كالبحث و التطوير و الاهتمام بالعنصر البشري، لذا أصبح من الواجب الاهتمام بها ووضع مؤشرات لمتابعتها و تحسينها.
- وجود المؤسسة في المحيط التنافسي يتطلب القدرة على رؤية الأداء في مجالات متعددة و بشكل متزامن.

#### 2- تعريف و خصائص لوحة القيادة المتوازنة

تزود لوحة القيادة المتوازنة المدراء بإطار العمل المتكامل يتم من خلاله ترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة متناسقة الأداء<sup>1</sup>. فحسب هذا المفهوم الحديث للوحات القيادة فإنه لا يتم الإكتفاء بالتركيز على الأهداف المالية، بل يتم توضيح الأهداف المالية الواجبة على المؤسسة الوصول إليها بغرض تحقيق الأهداف المالية. و قد تم تسمية لوحات القيادة المتوازنة بهذا الاسم كونها تسعى للبحث عن إيجاد توازن بين المؤشرات المالية من أجل

<sup>1</sup> R.S.Kaplan et D.P.Norton. Le tableau de bord prospectif, traduit de l'américain par M.Sperry, ed : Organisation, 2001,op.cit, p35-37.

تقييم الأداء المديين القصير و الطويل<sup>1</sup>. و المحاور الأساسية الأربعة التي تركز عليها عملية تقييم الأداء حسب الباحثين هي:

- المحور المالي "Laxe Financier"

-محور الزبائن

-محور العمليات الداخلية

-محور التدريب التنظيمي

فعملية وضع مؤشرات تقوم على هذا المحور تسمح للأفراد بمعرفة العوامل المتحكمة في الاداء الحاضر و المستقبلي للمؤسسة ،كما تسمح هذه لعملية بتركيز جهود و كفاءات جميع الافراد في المؤسسة و توجيهها نحو تحقيق الهدف على المدى الطويل.

## 2-1 المحور المالي

يركز هذا المحور على تقييم نتائج الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة .لذا يتم الاعتماد على المؤشرات المالية تسمح بتقييم دقيق لآثار الاقتصادية ذات الطابع الكمي الناتجة على النشاطات السابقة ،و هي يتم تحديد ما مدى مساهمة الاستراتيجية المطبقة في تحسين النتائج المالية.و من الأمثلة المؤشرات المستعملة في قياس الأهداف المالية توجد: نتيجة الاستغلال ، القيمة المضافة الاقتصادية، نسبة السيولة، رقم الأعمال الناتج عن المنتجات الجديدة و غيرها.

## 2-2 محور الزبائن

يمكن هذا المحور المدراء من التعرف بدقة على القطاعات السوقية المستهدفة من طرف المركز أو القسم الذي يديرونه، كما يسمح لهم بقياس مدى نجاح المؤسسة في هذه القطاعات و ذلك بالاعتماد على مؤشرات أساسية مثل: رضى الزبائن، المردودية حسب الأنواع الزبائن، حصة السوق حسب القطاعات المستهدفة...<sup>2</sup> غير أن أهم ما يميز محور

<sup>1</sup> C.Horngren, Op.Cit, p344.

<sup>2</sup> R.S.Kaplan et D.P.Norton, Op.Cit, p38.

الزبائن للوحات القيادة المتوازنة مقارنة بالأدوات التقليدية هو احتواءه على المؤشرات خاصة تسمح بقياس الخدمات المقدمة للزبون المستهدف و التي تتبع الخدمات التي تقوم بها المؤسسة تجاه زبائنها لكسب مستوى عال من الرضى لديهم ، كالخدمات المتعلقة بالمنتوج و الخدمة (الجودة ، الر) ، إضافة إلى المؤشرات أخرى حول نوعية العلاقات مع الزبائن (سرعة الغستجابة للعملاء) و شهرة الماركة ( العلامة).<sup>1</sup>

### 2-3 محور العمليات الداخلية

يرمز مسيرو المؤسسة على محور العمليات الداخلية بغرض تحديد العمليات الأساسية في المؤسسة وتلك التي يجب التركيز عليها و تطويرها والابداع فيها ، لانها تسمح ب:  
- تقديم خدمات قادرة على جذب الزبائن وجعلهم اكثر ولاء في القطاعات السوقية المسهدفة.  
- ضمان مردود مالي يتناسب مع تطلعات المساهمين.

والملاحظ في هذا المحور هو اختلافه عما هو معمول به في الانظمة التقليدية لقياس الاداء اين كان الشغل الاساسي لها هو مراقبة وتحسين العمليات المتواجدة في المؤسسة ، بينما في المفهوم الحديث والمستعمل في لوحات القيادة المتوازنة:فانه بالاضافة الى اهتمامه بالعمليات المتواجدة فهو يسلط الضوء على العمليات الجديدة و التي من واجب المؤسسة التحكم فيها لتحقيق الاهداف المسطرة سواء المالية منها او تلك المتعلقة بالزبائن كخلق منتجات جديدة و خدمات تلبي الرغبات المستقبلية للزبائن...، فهذا النوع من العمليات يسمح بتحقيق أداء مالي جيد على المدى الطويل فالأداء المالي مرهون بمرحلة الإبداع و تحديث ، و كما هو معلوم فإن هذه المرحلة طويلة مقارنة بالمرحلتين التاليتين (الإنتاج و التوزيع)، لذا تضم لوحة القيادة المتوازنة خصوصا في هذا المحور الأهداف و المؤشرات التي تتابع المرحتين معا (القصيرة و الطويلة).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> R.S.Kaplan et D.P.Norton, ibid, p89-91.

<sup>2</sup> R.S.Kaplan et D.P.Norton, IBID, p 39-40.

و فيمايلي عرض للمراحل الثلاث التي تشكل محور العمليات الداخلية و المؤشرات المستعملة.

### أولاً: عمليات الابتكار

تهتم بخلق منتجات وخدمات جديدة تتناسب مع رغبات الزبائن. والمؤشرات المستعملة لذلك هي عدة منتجات الجديدة فترة تطوير المنتجات جديدة، معدل تحسين في تقنيات الإنتاج...

### ثانياً: العمليات التشغيلية (الإنتاجية)

وتهتم بإنتاج و تسليم المنتجات إلى الزبائن، ومن الأمثلة المؤشرات المستعملة: معدل مردودية عملية لإنتاج، نسبة المنتجات المعينة، فترة تسليم المنتج الزبون، الدقة في التسليم المنتجات، الفترة المتوسطة لإنتاج الطليبة.

### ثالثاً: خدمات ما بعد البيع

مهمتها هي تقديم خدمات للزبون بعد البيع أو بعد تسليم المنتج، ومنا المؤشرات المستعملة : عدد ساعات تكوين الزبائن حول استعمال المنتج، الوقت المستغرق لتبديل أو تصليح المنتجات العيبة.<sup>1</sup>

## 2-4 محور التدريب التنظيمي

يتمثل محور الأخير للوحة القيادة المتوازنة في التدريب التنظيمي. فمن خلال الأهداف المحددة في المحاور الثلاث السابقة تتحدد المجالات التي يجب على المؤسسة الاهتمام بها كي تتمكن من تحسين أدائها ومن ثم تحقيق أهداف المحاور الثلاث الأخرى. ويضم المحور التدريب التنظيمي المجالات التالية:

أولاً: تكوين العمال في المؤسسة و تنمية مهاراتهم كي يكونوا قادرين على التعامل مع التغيرات المستقبلية. وتستعمل عدة مؤشرات في هذا المجال منها: (إنتاجية العامل، مستوى التكوين المتحصل، معدل الرضى الوظيفي، معدل دوران العمال ...).

<sup>1</sup> C.Horngren, Op.Cit, p347-349.

**ثانياً:** قدرات الأنظمة المعلومات المتواجدة في المؤسسة، حيث يعتبر تكوين العمال و تنمية مهاراتهم شيئاً ضرورياً غير أنه لا يكفي لتحقيق أهداف المتعلقة بالزبائن و العمليات الداخلية. فكي يكون أداء العامل جيداً في ظل محيط تنافسي، يجب أن تكون هناك أنظمة معلوماتية قادرة على تزويده بالمعلومات المفصلة حول الزبائن المتعامل معهم و العمليات الداخلية الآثار المالية الناتجة عن قراراته ، كالحصول على معلومات مرتدة تسمح للعامل بتحسين أدائه.

**ثالثاً:** التحفيز و تشجيع المبادرات الفردية، فالعمال مهما كان تأهيلهم و المعلومات التي يتوفرون عليها فإنه لا يمكنهم تقديم مساهمة إيجابية فيما يخص تحقيق الأهداف إن كانوا لا يملكون أية حرية في اتخاذ القرارات و تنفيذ العمليات و يعانون من مشكلة عدم التشجيع و الاعتراف بمجهوداتهم. ومن بين المؤشرات المستعملة في هذا المجال :

- معدل الاقتراحات المقدمة من طرف العمال .

- العلاوات و المكافآت الممنوحة.<sup>1</sup>

و من خلال عرض المحاولا الأربعة للوحة القيادة المتوازنة يتضح جلياً أن تطوير عمليات التدريب التنظيمي يقود إلى تحسين في العمليات الداخلية التي ينتج عنها إرتفاع رضى الزبائن و زيادة في حصة السوق، و بالتالي تكون النتيجة النهائية هي تحقيق نتائج مالية معتبرة. ولهذا تحتوي لوحة القيادة المتوازنة المؤشرات التي تسمح بالسير الحسن للمراحل الأربع و التي تترجم من خلالها إستراتيجية المؤسسة.

تستعمل لوحات القيادة في المؤسسة لتكملة الأنظمة المحاسبية التقليدية، فهي تعمل على توفير معلومات آنية و تشغيله بشكل مبسط و ملخص يسمح للمسؤول بمتابعة انجازاته، كما تسمح بخلق تواصل رأسي و أفقي بين مختلف المراكز في المؤسسة. و تستند عملية تصميم نظام لوحات القيادة إلى ضرورة إتباع خطوات أساسية في ذلك أهمها: تحديد المتغيرات الأساسية المتحركة في استراتيجية و أهداف المؤسسة، إضافة إلى اختيار المؤشرات المناسبة

<sup>1</sup> R.S.Kaplan et D.P.Norto, Op.Cit, p137-146.

و طرق عرضها ، و توفير نظام المعلومات فعال قادر على توفير المعلومات بشكل ملائم و سريع ، كما يجب تحسيس المسؤولين و الأفراد في المؤسسة بأهمية هذه الأداة كي لا تواجه بالرفض و الإهمال . و بالنسبة لمساهمة لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير فإنها تساعد على التطبيق الجيد لإستراتيجية المؤسسة من خلال متابعة تحقيق الأهداف بشكل مستمر و دوري مما يسمح بالوقوف على أهم الإنحرافات ثم تحليلها و شرح أسبابها و انتهاء باتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب .