



الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء
Modern tools of management control from accounting methods to tools of
governance and performance management

Les outils modernes du contrôle de gestion de méthodes comptables à des
outils de gouvernance et de pilotage de la performance

د.الباهي مصطفى

جامعة محمد بوضياف-مسيلة-الجزائر

m.elbahi73@yahoo.fr

الملخص:

يدور موضوع الدراسة حول الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ودورها إرساء قواعد ومبادئ الحوكمة الصحيحة في التسيير إلى جانب أهميتها في معالجة والتقليل من حدة هذه الأخيرة عندما تحدث في منظمات الأعمال، تهدف هذه المقالة إلى ثلاثة نقاط. أولاً التعريف بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وبمختلف التعديلات والتحسينات التي أدخلت عليها لتصبح قادرة على مواكبة التحولات العميقة والحاسمة في المنظمات. النقطة الثانية تتمثل في عرض مختلف الأوجه التي تساعد عليها هذه الأدوات في الممارسات الحوكمة الجيدة في مختلف مستويات التسيير بالمؤسسة. وكنقطة ثالثة نحاول استعراض أساليب الاستفادة من قياس الأداء في نهاية العملية التسييرية قصد تصحيح الانحرافات وتجنب الإجراءات والقرارات التي أنتجت هذه الإنزلاقات في المراحل المقبلة. كل ذلك من خلال الإجابة على الإشكالية التالية: ما هي حدود ومعوقات الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير، وكيف يمكن توظيف الأدوات الحديثة في منظمات الأعمال، في ظل الأوضاع الراهنة؟

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير؛ الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير؛ قياس و قيادة الأداء؛ الحوكمة.

تصنيف JEL: M 48

Abstract :

This article focuses on modern tools of management control and their roles in the establishment of rules and principles of governance in business management. His goal is triple. The first is to expose the new tools of management control and the many reforms and improvements that have been experienced for those who are able to manage the deep and crucial changes in organizations. It then presents a description of the main methods that support good governance practices at different levels of management. And finally the presentation of the models that

are used to measure the impact on the performance through the correction of the gaps and one avoids the procedures and the decisions which caused them in the future. By Answer the following problematic: What are the limitations and constraints of traditional management control tools and how to use modern tools in organizations, in the current circumstances?

Keywords: Management control; modern management control tools; Performance Measurement and Control; governance.

JEL Classification: M 48

Resume

Cet article s'intéresse aux outils modernes du contrôle de gestion et leurs rôles dans l'instauration des règles et des principes de la gouvernance dans la gestion des entreprises. Son objectif est triple. Il s'agit en premier lieu d'exposer les nouveaux outils du contrôle de gestion et les nombreuses reformes et améliorations qui ont subis pour quels soit capables à gérer les changements profondes et cruciales dans les organisations. Elle présente en suite une description des principales méthodes qui aident aux pratiques de la bonne gouvernance aux différents niveaux de gestion. Et finalement la présentation des modèles qui sont utilisés pour mesurer l'impact sur la performance à travers la correction des écarts et on évitant les procédures et les décisions qui les ont engendrés dans le future. On répondant à la problématique suivent: Quelles sont les limites et les contraintes des outils de contrôle de gestion traditionnels et comment utiliser les outils modernes dans les organisations, dans les circonstances actuelles?

Mots clés : Contrôle de gestion ; outils modernes de contrôle de gestion ; Mesure et Pilotage de Performance ; gouvernance.

Classification JEL : M 48

د.الباهي مصطفى m.elbahi73@yahoo.fr

مقدمة:

ما يشهده الاقتصاد من نمو سريع وشامل أدى بمعظم المؤسسة إلى التوجه نحو التغيير العميق في أساليب وطرق التسيير. وقد أثر ذلك على الوظائف الإنتاجية من حيث أنها أصبحت تعتبر وظائف ثانوية، مما جعل هذه الشركات تقوم بترحيلها إلى بلدان اقل تطورا وذات يد عاملة رخيصة. في نفس الوقت الذي احتفظت هي بالوظائف ذات القيمة المضافة العالية مثل (الأبحاث، التطوير، الإبداع، تسيير علاقات مع الزبائن، الخ) والتي لم تكن أدوات مراقبة التسيير قد صممت لها في البداية. وكما هو معروف فان أدوات مراقبة التسيير تطورت في إطار مؤسسات تيلورية أين كانت الهام موحدة (متماثلة) إلى حد كبير، وقابلة للتحليل. إن هذا التوجه الجديد جعل أدوات مراقبة التسيير تقف عاجزة أمام

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د. الباهي مصطفى
الأنشطة التقديرية، التي ليس من السهل مطلقاً أن توجد لها علاقة واضحة ودقيقة بين الوسائل المستعملة والنتائج المتحصل عليها،

كما انه من المفيد ملاحظة أن هذه الرهانات الجديدة تطرح وبشدة في القطاعات التي تحاول الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير أن تفرض نفسها فيها مثل المؤسسات العمومية، المستشفيات، والجامعات، وعليه فان جعل الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير حيز التطبيق لن يكون بالأمر السهل، مما يفسح المجال أمام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير لتغطية العجز ومواكبة التحولات. حيث تمثل كل من: طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC)، التكلفة المستهدفة (TC)، الإنتاج في الوقت المناسب ((JIT)، التحسين المستمر (KEZEN)، القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)، لوحة القيادة المتوازنة (BSC)، ... الخ، الجيل الجديد من الأدوات التي تتطلع مراقبة التسيير إلى التعامل بها مع المعطيات الجديدة.

تعددت الدراسات والأبحاث التي أصبحت تتساءل حول قدرة الأدوات التقليدية للتسيير على متابعة التغيرات على مستوى المحيط الذي تتواجد فيه المنظمة، خاصة وان الأبحاث الحديثة تركز على الأسس التي بني عليها النموذج التقليدي باعتبارها العائق أمام إيجاد تمثيلات ملائمة لقياس وقيادة الأداء.

كما تتعرض مراقبة التسيير إلى عدة انتقادات على مستوى الأدوات المطبقة. هذه الأخيرة تستند على عدد من المسلمات التنظيمية مرتبطة في مجملها بالنموذج الهرمي الوظيفي (أي ساكن)، وعلى إمكانية توحيد وتسوية محاسبة التسيير. هذا النوع من المسلمات لم تعد محل اتفاق، بل بالعكس ففي اليوم موضع انتقاد بسبب عدم تجانس وعدم استقرار الأشكال التنظيمية، مما يؤثر على عمليتي القياس والمراقبة.

قمنا في هذه الدراسة بعقد مقارنة بين الأدوات والتقنيات التي يستعملها النموذج التقليدي لمراقبة التسيير وبين الأدوات الحديثة. محاولين في ذات الوقت الربط بين الأدوات والإطار الفكري الذي بنيت عليه هذه الأدوات كما عقدنا مقارنة بين الظروف والأوضاع التي برزت فيها مراقبة التسيير لأول مرة من خلال النموذج التقليدي والظروف الراهنة التي جعلت النموذج التقليدي يعاني ويتعثر بعدما شهد فترة ازدهار عالمية. كما تتطرق الورقة إلى الطرق الحديثة بشيء من التفصيل قصد محاولة تبين أنها ليس جديدة كلياً، بل وجود معطيات جديدة على مستوى هيكلية المؤسسات، وإعادة الترتيب لبعض الوظائف هي التي دفعت بهذه الأدوات إلى الواجهة وتصدر المشهد. تأتي هذه الورقة قصد إثارة مناقشة حول هذه الفكرة وذلك من خلال الإشكالية التالية:

ما هي حدود ومعوقات الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير، وكيف يمكن توظيف الأدوات الحديثة في منظمات الأعمال، في ظل الأوضاع الراهنة؟

1. فترات فاصلة في تاريخ مراقبة التسيير

تفتتح هذه الفقرة استعراض بعض المحطات التاريخية التي نهدف من خلالها إلى تبين أن أدوات مراقبة التسيير لم توجد دفعة واحدة، بل إن وجودها مر بعبدة مراحل وتحسينات التي واكبت ميلاد ونشوء مراقبة التسيير وكيفية تطورها عبر مختلف الأدوات والتقنيات. إن ظهور التسيير والمحاسبة والمراقبة كان بشكل مترابط ولصيق بظهور أي نشاط اقتصادي يراد التحكم فيه وإدارته، فمثلا وجد في القرن XV في بعض صناعة النسيج الإيطالية وكذلك في أنشطة بعض أعمال الطباعة في فرنسا في القرن XVI ما يشبه بمحاسبة التكاليف، وأي يكن الأمر فان الحاجة إلى قياس ومراقبة الأنشطة الاقتصادية أخذ يزداد وينتشر على نطاق واسع نهاية القرن XIX (Sépari و Alazard، 2006، ص 11).

هناك من المؤلفين من يقسم مراحل ظهور وتطور وانتشار أدوات مراقبة التسيير إلى مراحل تاريخية محددة، لكنهم يقرون أن هذا التقسيم تقريبي وأنه قابل للمراجعة والتعديل، كما أنه يشكل في بعض الأحيان نقطة تباين شديد، ومحل جدل ومناظرات بين الكتاب المتخصصين في الموضوع. بطبيعة الحال لن ندخل في تفاصيل الجدول القائم حول تواريخ الظهور والتطور إلا بالقدر الذي يخدم موضوعنا (Simon و Burlaud، 2006، ص 7).

إن تاريخ حسابات التكاليف يبدو أنه الأقدم لأنها تخص كل أشكال المؤسسات، حيث أن ظهورها يتم متى وجدت أي أنشطة اقتصادية. يمكن تحديد ظهورها منذ القرن XV، حيث نجد أن البدايات الأولى المؤسسة لنواة المحاسبة كانت كالتالي:

— ظهرت تقنيات محاسبية لمعالجة التكاليف في عام 1494، على يد راهب فينيقي يدعى لوكا باسيولي
Luca Pacioli؛

— ظهرت كذلك محاولات لحساب التكاليف بشكل محدود في كل من مصانع الصوف في فلورنسا Florence نحو 1450، وفي مناجم الفضة والنحاس في النمسا نحو 1570، كما كانت هناك محاولات لإعادة بناء وتشكيل التكاليف من طرف أحد المشتغلين بالطباعة في انفيرس Anvers نحو 1570. (Sépari و Alazard، 2006، ص 11).

إن استعراض هذه التواريخ ليس القصد منه تحديدها بدقة وضبطها على المحور الزمني، بقدر ما أن الهدف هو وصف تلك المراحل وتبيين الظروف التي كانت سائدة حينها وكيف أنها أثرت بشكل مباشر على مراقبة التسيير، هذه التواريخ توضح ببساطة:

— إن التطورات والتحويلات التي مست الصناعة بين الحربين، كانت سريعة بشكل خاص.

— إن الإبداع الذي جاء بعد الحرب العالمية الثانية كان من طرف باحثين في علوم التسيير، حيث حل عمل الأشخاص والفرق المتخصصة محل العمل بالموهبة الحرفية.

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د. الباهي مصطفى

— إن الإبداع في بداية القرن الماضي تمحور قبل كل شيء حول الأدوات المنظمة للعمل وللإنتاج أو المتعلقة بنظم المعلومات، بعدها أخذت الأدبيات تنظر إلى المشاكل المتعلقة بالتصرفات والمواقف (السلوكيات) (Simon و Burlaud، 2006، ص 23).

1.1. من الحرفية إلى ظهور التسيير العلمي

(أ) نظام الإنتاج الخارجي Putting-out

يعتبر هذا النوع من نظم الإنتاج الأكثر شيوعاً قبل الثورة الصناعية، أين يقوم المقاول بدور الوسيط فيتنقل وقد جلب معه العمل والمواد الأولية إلى ورشة الحرفي، حيث يملك هذا الأخير أدواته ليعمل بها، وينجز منتوجاً تاماً، ليعود المقاول ليأخذه مقابل إعطاء أجرة للحرفي. في مثل هذا النوع من نظم الإنتاج فإن المقاول لا يبحث عن معرفة التكلفة، لأن المعلومة المتعلقة بالقيمة المضافة يمكن له أن يعرفها من خلال مقارنة سعر التكلفة بسعر شراء المواد الأولية.

(ب) نظام الإنتاج المجمع في المصنع Factor

في تلك الأثناء أي ما بين 1853 – 1915 قام تاييلور (Tylor) بإدخال مفهوم المعيار الذي نتج عنه فكرة قياس الفروق والتسيير بالاستثناء. حيث حلت الرقابة من خلال الأرقام محل الرقابة من خلال المشرفين. كما حاول تاييلور التوفيق بين الأهداف الفردية للعمال والمصلحة الجماعية للمؤسسة من خلال نظام للعلاوات (Simon و Burlaud، 2006، ص 26). ويتفق مع هذا التقسيم ما جاء به مؤلفان آخران (Séparai و Alazard، 2004، ص 18) حيث يريان أنه نحو 1915 ومع التنظيم العلمي للعمل الذي قال به تاييلور (Taylor) أخذت المحاسبة تتحسن وتصبح أكثر دقة وتساعد على:

— تقسيم (تجزئة) الأنشطة؛ - حساب المعايير (تكلفة معيارية، تكاليف تقديرية)؛ - حساب الفروق (انحرافات) مقارنة بالمعايير؛

— مراقبة النتائج؛ - مراقبة المسؤوليات.

كما أصبحت المحاسبة تستعمل للتنبؤ والتأكد من المحقق لكل المنظمات وليس للصناعية فقط، فأصبحت تعرف بالمحاسبة التحليلية للاستغلال.

1903: وجود نوع من التوقف والصمت فيما يخص الحساب الاقتصادي في الولايات المتحدة

الأمريكية.

1909: قام Louis Renault بتطبيق المبادئ التيلورية في أحد الورشات لصناعة الأدوات تضم

150 عاملاً، لكنه ترك العمل بهذه المبادئ نحو عام 1912 بسبب ما ترتب عليها من ارتفاع في التكاليف العامة (أو التكاليف الهيكلية).

1. 2. ظهور الهياكل الاندماجية الكبيرة

1910: ظهور منطق التفكير من خلال التكاليف المتغيرة، كالعادة كانت الولايات المتحدة الأمريكية هي السبابة.

1912: قام Du Pont بإدخال مفهوم العائد على الاستثمار والذي يختصر في (ROI)، والذي كان مستعملا في فرنسا لكن بشكل اقل تنسيقا ومنهجية عند سانت غوبان.

1915: اقتراح Gantt لمعالجة التكاليف الهيكلية والذي أصبح يعرف فيما بعد بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة. كما أعاد Rimailho العمل عليه سنة 1928. شكل هذا التقسيم محل اتفاق حيث يرى كل من (Sépari و Alazard) أنه بالرغم من أن مراقبة التسيير لم تعرف بعد بهذه التسمية إلا أنها ولدت على إثر التطور الذي حصل في الميدان التكنولوجي والاقتصادي ومع تحاليل تايلور Taylor (1905) المتعلقة بمراقبة الإنتاجية، وأبحاث غانت Gantt (1915) حول الأعباء الهيكلية، وأبحاثه في جنرال متورز (1923)، وأيضاً أبحاث سان غوبان Saint-Gobain (1935) التي تخص الهيكلة حسب الفروع. مما يؤكد

أن أصول مراقبة التسيير كانت تخص بالأساس الأنشطة الإنتاجية، (Sépari و Alazard 2006، ص 13).

1920: قيام General Motors باعتماد تقسيم المؤسسة إلى فروع.

1921 نظرا لكون Du Pont كان مرتبط جدا بجنرال موتورز، فقد اعتمد هو الآخر هيكلية المؤسسة إلى فروع، حيث أدت إلى ظهور مراكز الربحية. فقد أتى ذلك كإجابة مرضية لاحتياجات متعارضة ومترافقة في نفس الوقت، مثل الاستقلالية والتعاقد أو اللامركزية المترافقة مع المركزية. كما أدى إلى أن يكتشف إطارات تلك المؤسسات الضغوط الناتجة عن المفارقات في الأوامر مثل (أنا أمركم أن تكونوا مستقلين ومسئولين).

1923: بدأت جنرال موتورز (General Motors) بتقسيم الموازنات التجارية على أساس شهري، كما أدخلت الموازنات المرنة.

1924 – 1925: قامت جنرال موتورز بتسريع صعود المعلومات (جدول الطلبات والمخزونات تصعد كل عشرة أيام)، كما قامت بتحسين إجراءات التقدير (حيث أصبحت الفروق الشهرية أقل من 1 %).

كما يرجع (Gumb 2005، ص 54) سبب ذلك إلى السياسة الجذرية والحاسمة للتخفيف من المخزونات، من خلال الاعتماد على الربط بين تقدير المبيعات والتمويلات. حيث تضاعفت فترات دوران المخزون بين سنتي 1920 و1922، من دورتين إلى أربع دورات في السنة. رغم أن الأمر في البداية كان عبارة عن ردة فعل اتجاه أزمة نقص المبيعات التي شهدتها سوق السيارات سنة 1920، ثم تطورت

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د. الباهي مصطفى
ردة الفعل هذه لتصبح بمثابة عملية احتياط وحذر، متمثلة في اعتماد تسيير تقديري لمواجهة هذا النوع من الأزمات.

1932: تبنى Alstom هيكله الفروع

1935: Saint Gobain تفعل نفس الشيء

3. النمو والاستخدام التام

1954: ظهور هرم Maslow للحاجات وانتشاره.

1960: قيام Mc Gregor بنشر نظرية (نظرية Y).

1965: قيام Anthony من جامعة هارفارد، بتوضيح الروابط (العلاقة) بين مراقبة التسيير

والإستراتيجي

4. 1. عوالة المنافسة والأزمة

1980: بداية الأدبيات حول الجودة مستعيدة تناول التجارب اليابانية.

1983: قيام Michel Berry بالإشارة إلى القوة التكنولوجية الخفية، في مقابلة بين وسائل

التسيير والآلات.

1987: نشر أعمال Kaplan و Johnson المنتقدة لممارسات المؤسسات الأمريكية لمحاسبة التسيير

وإعادة بناء النموذج المحاسبي على أساس تكاليف النشاط.

2. تبلور مراقبة التسيير عبر مختلف المقاربات

إن وجود مراقبة التسيير لم يكن بمعزل عن التحولات والتطورات التي سبقت عملية التصنيع،

حيث

كان من الطبيعي إن تسير عملية المراقبة بصفة عامة مختلف المراحل التي مرت بها الثورة الصناعية، حيث ارتبطت كل من مراقبة الأنشطة ومراقبة التسيير التي تعتبر أحد روافده، ارتبطت بنفس المراحل التي مرت بها عملية التصنيع في نهاية القرن XIX وخاصة في بداية القرن XX، حيث كان لتنوع الأنشطة الإنتاجية ومحاولة التحكم فيها إثر كبير في جعل مراقبة التسيير تتحمل مهمة المراقبة إن على مستوى الحجم الذي اخذ يكبر ويتوسع، وإن على مستوى المحتوى (المضمون) من خلال محاولات تناول العملية الإنتاجية بتحليل وتعمق أكبر.

تمثلت أهم أشكال مراقبة التسيير في بداية ظهورها في محاولات حساب التكاليف ومقارنتها من خلال المحقق إلى المقدر، مما يعني أن استخدام عملية التقدير كانت مستعملة بشكل كبير وهكذا وبعد تحليل التكاليف، قامت المؤسسات بإيجاد وتطبيق الموازنات التقديرية والفعلية، من أجل مراقبة ما تحقق وقياس الفروق (الانحرافات)، وهذا هو السبب في الخطأ الحاصل في اعتبار مراقبة التسيير كمرادف لمراقبة الموازنة والخلط بينهما (Sépari و Alazard، 2006، ص 16).

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د.الباهي مصطفى
بعدها، ومع التطورات التي عرفتها المنتجات والخدمات في ظل ظروف النمو والازدهار، سعى
المسيرون من وراء تطبيق مراقبة التسيير إلى البحث عن مساعدة متخذي القرارات وإلى إيجاد سبل
وطرق لمراقبة الفاعلين داخل الهيكل.

إلى غاية السبعينيات، قامت المؤسسات الفرنسية الكبيرة بإدخال مراقبة التسيير والتي كانت
عبارة عن إعادة إنتاج (تقريباً) لنموذج المؤسسات الأمريكية أي اعتماد:

إجراءات (سياقات) التخطيط، تسيير الموازنة، مراقبة الموازنة، التي تمتد من الأجل الطويل إلى الأجل
القصير؛

هيكل هرمي (تدرجي) مقسم عمودياً إلى مراكز مسؤولية؛

نظام قيادة بواسطة الثنائي (الزوج) الأهداف . الوسائل (بعبارة أخرى المعلومات عن النتائج مما يسمح
بضبط الأفعال).

وهكذا، فمنذ بداية القرن الماضي، فإن مراقبة التسيير تم تصميمها في إطار التسيير التيلورية
المبني على أربعة مبادئ:

– الاستقرار في الوقت؛

– المعلومة الجيدة الدقيقة متوفرة لدى المسييرين؛

– البحث عن تخفيض التكاليف؛

– تكلفة الإنتاج هي السائدة (الأكبر) في التكلفة الإجمالية.

كانت مراقبة التسيير حينها عبارة عن نموذج لقياس ومراقبة الإنتاجية الصناعية وبصفة
خاصة إنتاجية العمل المباشر.

ابتداء من السبعينيات، أجبرت التقلبات والاضطرابات الخارجية والداخلية للمنظمات على
إعادة النظر وبصفة عميقة

في النموذج السالف الذكر من حيث الأهداف، الأدوات، والاستخدامات.

كل نظم المعلومات المساعدة على تسيير الأداء يجب عليها أن تأخذ بعين الاعتبار: القيود
والفرص الموجودة في المحيط الاقتصادي، التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات، القيود الهيكلية
للمنظمات.

وعليه، فهناك العديد من الضغوطات والتحويلات التي أدت إلى بروز مراقبة التسيير متمتاز
بأهداف أكثر اتساعاً وشمولاً، وأساليب وطرق وأدوات أكثر تنوعاً.

3. النموذج التقليدي لمراقبة التسيير مراحلها ومهامه

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د.الباهي مصطفى

يرجع الفضل إلى انتوني Anthony الذي كان أول من قدم تعريفا محددا لمراقبة التسيير، حيث يرى أن مراقبة التسيير هي ذلك " الإجراء (السياق) الذي من خلاله يضمن المدراء (المسيرون) أن الموارد قد تم الحصول عليها واستعمالها بفعالية وكفاءة (فاعلية)، من أجل تحقيق أهداف المنظمة " (Anthony، 1965، ص 17).

ومعروف أن Anthony قد أعاد تعريف مراقب التسيير، وذلك بعد ما يزيد على عقد من الزمن، حيث تضمن هذا التعريف الجديد نظرة جديدة إلى مراقبة التسيير من حيث الربط بينها وبين الاستراتيجية، حيث أصبح هذا الربط يعتبر من بين الأسس والفرضيات في النموذج التقليدي لمراقبة التسيير كما سنرى لاحقا. يقول معرفا مراقبة التسيير بأنها عبارة عن " الإجراءات (السياق) الذي يؤثر من خلاله المسيرون على العناصر (الأعضاء) الآخرين داخل التنظيم من أجل تنفيذ (تطبيق) استراتيجية المنظمة " (Anthony، 1988، ص 34).

حسب (المنيّف)، يمكن تعريف مراقبة التسيير من خلال مفهوم الأداء الذي يعتبر محصلة تفاعل بين الفعالية والكفاءة، حيث يدل مفهوم كفاءة الأداء على " تنفيذ العمل المطلوب بأقل تكلفة وبأقصر وقت وبأقل جهد ممكن "، (المنيّف، 1982، ص 198).

كما يعرف كل من (عساف وسلامة) مراقبة التسيير أو الرقابة الإدارية هي " قياس الأداء وتصحيحه من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطريق الصحيح "، (عساف وسلامة، 1987، ص 382).

أما (الحبيبي) فيعرف الرقابة بأنها " النشاط الذي تمارسه الإدارة في المنظمة للتأكد من أن العمل فيها يسير وفقا للسياسات والخطط الموضوعة لتحقيق أهداف المنظمة والكشف عن الانحرافات والعمل على إصلاحها " (الحبيبي 1990، ص 231).

تعريفها (الصباب) " أنها مراجعة الأعمال للتأكد من مدى اتفاقها مع الخطة الموضوعة أو هي عبارة أخرى وظيفة مهمتها التثبت من صحة الاتجاه نحو الهدف وتقويم هذا الاتجاه إذ انحرف عنه " (الصباب، 1999، ص 125).

تعتبر هذه التعاريف لمراقبة التسيير " من الجيل الأول " إذا صح التعبير، حيث ركزت في جانب كبير منها على الموارد وطرق استعمالها، مما جعلها محل انتقاد، بحيث أن لا أحد من الباحثين أو المختصين بموضوع مراقبة التسيير إلا وله انتقاد أو تعقيب يصف فيه عدم تماشي وعدم ملائمة، هذه التعاريف مع المهام التي أصبحت تطلع بها مراقبة التسيير والتطورات والاهتمامات والمقاربات الجديدة مثل المحاسبة على أساس التكلفة، والتسيير من خلال الأنشطة ومن خلال السياقات ... الخ. ولذلك

فان التعاريف الحديثة لمراقبة التسيير " أي الجيل الثاني " جاءت مركزة على هذا المعنى، فنجد مثلا:

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د.الباهي مصطفى

تعريف سيمون (Simon) لمراقبة التسيير على أنها " مجموعة من الإجراءات والسياقات الرسمية مبنية على أساس المعلومات التي يستعملها المدراء (المسيرون)، من أجل الحفاظ والإبقاء أو من أجل تغيير بعض التشكّلات (Configurations) لأنشطة المنظمة " (Simon، 1995، ص 41).

أما Burlaud فقد حاول تناول تعريف موضوع مراقبة التسيير من عدة جوانب، حيث يقول بعد

أن وصفها سابقا بأنها

نظام لضبط (Régulation) التصرفات ثم وجد أن هذا التعريف غير كاف، لأن تصرفاتنا يتم مراقبتها بمعنى التحكم فيها من خلال عدة وسائل.

مراقبة التسيير هي عبارة عن لغة تمارس سلطة على من يستعملها لأن " اللغة تتضمن في طياتها رؤية للعالم الذي يتبناه حتما الذين يتكلمون بها". تقوم مراقبة التسيير بتوحيد الانشغالات والتصرفات من خلال الكلمات التي تفرضها. حيث تزداد أهمية مجهود هذا التوحيد كلما زادت المجموعة أهمية، وتنوعا (تنوع المهن وبالتالي الثقافات) والاختلاف الجغرافي. (Burlaud، 1995، ص 4).

يشير Hofstede في استعراضه لشروط مراقبة التسيير قائلا، مع أنها ليست الآلية الوحيدة لمراقبة التصرفات، لأنها في مجملها أو على الأقل في الجزء الموروث عن التيلورية، تفترض اجتماع الشروط الأربعة التالية (Hofstede، 1981، ص 194):

— خاصة عدم غموض (وضوح) الأهداف؛

— إمكانية قياس النتائج؛

— إمكانية التنبؤ بآثار الأفعال التصحيحية؛

— تكرار النشاط أو على الأقل إمكانية استخلاص النتيجة من التجربة.

هناك من المؤلفين (منصور 1999، ص 258) من ينظر إلى مفهوم مراقبة التسيير (المراقبة الإدارية) من خلال الاتجاه العملي، أو التطبيقي حيث يتم التركيز على النواحي التطبيقية للمراقبة من خلال: الاهتمام بوضع المعايير؛ قياس الأداء؛ مقارنته بالمعايير؛ تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعة.

نميز عادة بين ثلاث مراحل لمراقبة التسيير في النموذج الكلاسيكي متمثلة في ثلاثة نظم جزئية هي: مرحلة تحديد الغايات والأهداف (تكون قبل الفعل)، ثم تليها مرحلة القيادة (تكون أثناء الفعل) وتنتهي عملية المراقبة بمرحلة التقييم (التي تكون بعد الفعل). إن هذا التقسيم الذي يرجع في أساسه إلى انتوني (Anthony) سنة 1965، يسمح بتحديد وبشكل واضح دور مراقبة التسيير، حيث يؤكد ذلك إلى انتوني (Bouquin) فيقول " تستند مراقبة التسيير في النموذج الكلاسيكي على قيادة في البداية والنهاية، أي على مستوى (الأهداف - الوسائل). وذلك بفضل تفويض بالقيادة سمح به التحديد المسبق للأهداف

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د. الباهي مصطفى المراد بلوغها وكذلك الوسائل المخصصة لهذا الغرض، وكذلك بفضل قياس النتائج المتحصل عليها في مواعيد محددة" (Bouquin، 2005، ص 62).

4. قصور الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

تعتبر سنوات الثمانينات من أشد السنوات على مراقبة التسيير، حيث شهدت فيها أعنف الانتقادات. غير أن هذه الأخيرة قد بدأت في نهاية الستينيات مع بداية تطور مفهوم الميزانية على أساس صفري. في البداية كانت الانتقادات جزئية وتخص طرق وأساليب تطبيق المراقبة لا أكثر. هناك من المؤلفين من يقول إن مراقبة التسيير أصبحت موضع انتقاد تزامنا مع ظهور مؤلفات مثل (Peters و Waterman سنة 1982)، (الهدف Cox و Glatt سنة 1986)، (أهمية الخسارة Kaplan و Johnson سنة 1987)، (الاقتصادي والمسير Lorino سنة 1987). حيث أصبحت الانتقادات علنية وأكثر عمقا انظر جدول الصفحة الموالية.

ذهب بعض المنتقدين مثل Peters و Waterman إلى حد القول إن مراقبة التسيير لا تستعمل في شيء، وقال البعض الآخر أنها عامل انحراف وانزلاق. هذه الانتقادات وغيرها جعلت ممارسي مراقبة التسيير والمنظرين يتفاعلون ويقومون بالرد، حيث شهدت سنوات التسعينيات والألفين، جملة من المقترحات أدت إلى إثراء الموضوع بالرغم من أن هذه المقترحات لم تكن جديدة كلية لكنها ساهمت في إعادة النظر والتساؤل بعمق حول أسس مراقبة التسيير (Berland و Simon، 2010، ص 3 - 4).

الجدول 01: " أدوات مراقبة التسيير: بعض الفرضيات محل إعادة نظر (تساؤل) "

المؤلفون	الفرضيات محل إعادة النظر (محل الانتقاد)	وسيلة المراقبة (الأداة)
• Malo 1995	• أداة للمتابعة توجه عادة للإدارة العامة • رسوخ (تغلب) المؤشرات التشغيلية : ميراث ثقافة مهندسين فرنسيين	لوحة القيادة
• Zrihen (1999) و Mendoza • Lorino (2001)	• مبدأ (أم الأولاد) في لوحة القيادة: وجود عدد لوحات القيادة بنفس عدد المستويات في الهرم الإداري	
• Norton & Kaplan (1996) • Mendoza & Zrihen (1999)	• نقص في الربط بين التشغيلي - المالية	

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحكومة وقيادة الأداء..... د.الباهي مصطفى

- مراقبة الموازنات التقليدية
- انتقاد ضغوط الموازنة على كفاءة الأفراد
- Argyris (1953)
- الموازنات مصدر توتر واختلالات وظيفية
- فرضية الربط بين المدى القصير الأجل والطويل الأجل
- Bouquin (1994)
- تساعد أكثر الشكل المتعدد الفروع أكثر من الشكل الشبكي
- Hope & Fraser (1997)
- إجراءات الموازنات بطيئة جدا ومعقدة جدا
- Jordan (1998)
- تركز على الموارد أكثر مما تركز على احتياجات الزبون
- تركز على الأقسام أكثر من التركيز على الترابط بينها
- Brimson & Antos (1999)
- تتجه نحو الماضي بدلا من الاتجاه نحو المستقبل
- رسمية
- تبحث عن عدم الكفاءة بدلا من البحث عن الأسباب والوسائل للتحسين
- لا ترابط بين التكلفة - القيمة
- لا علاقة بين الإستراتيجية - أفعال الأجراء
- تقييم على أساس محاسبي لا على أساس جعل مخطط الأعمال
- حيز التنفيذ
- خطر الأثنية نتيجة التقسيم إلى مراكز مسؤولية
- إمكانية تجاهل التضامن بين مختلف الأقسام
- Gervais (2000)
- نقص في المعلومات
- Berland (2002a)

المصدر: Villeseque F. (2003), Transversalité et Système Budgétaires :un essai d'observation et d'analyse, Ecole Doctorale, Economie et gestion, thèse de doctorat, non publiée ,p 20.، Université Montpellier II

5. عدم القدرة على استيعاب تغيرات المحيط

بين بعض المؤلفين مثل (Chandler)، أن مراقبة التسيير وجدت على إثر الصعوبات التي كانت تعاني منها المؤسسات فيما يخص المراقبة، وذلك في مسيرة تطورها. كما يرى (Williamson, 1975) أن المؤسسات وقصد تقليل تكاليف المعاملات المرتبطة بإنتاج السلع والخدمات، قامت بدمج أشكال

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د. الباهي مصطفى

مهيكله ومنتطورة أكثر فأكثر أين تم تعويض آليات السوق بعملية تنسيق إدارية. الملاحظ أن مراقبة التسيير مازالت تحتفظ بآثار هذا التطور إلى حد اليوم.

فبعد إبعاد السوق وآلياته للتنسيق بين التعاملات، وجدت المؤسسات نفسها في مواجهة مشاكل غاية في التعقيد، نتيجة التزايد المهم في حجمها، يقول شاندرل (Chandler) أنه للتغلب على هذه المشاكل طورت المؤسسات أدوات وأشكال لهياكلها تسهل عملية التنسيق، من هنا ظهرت مراقبة الموازنات، ولوحات القيادة، أسعار التنازل بين الوحدات، والأشكال المتعددة الأبعاد، ... الخ (Chandler، 1962، 1977). لكننا منذ سنوات قليلة بدأنا نشهد تطورات معاكسة أين أخذت المؤسسات تتقوقع حول مهنتها الأساسية (قلب المهنة)، أي أن المؤسسات سواء الصناعية منها أو الخدمية تقوم بإعادة تنظيم نفسها لتتمركز وتتمحور حول سياقاتها الإنتاجية (Hammer، 1999، ص 58 و Ostroff، 1999، ص 113). تتلخص هذه التطورات في التخلي عن بعض وظائف الدعم (تحضير الفواتير، تسيير الموارد البشرية، الإعلام الآلي...)، وإخراجها إلى متعهدين أو نوع معين من المناولين من الداخل. مما يعطي انطباعاً أن السوق قد استعادت دورها كنمط للتنسيق أكثر فعالية من الهيكل الهرمي لتشغيل المؤسسات. إن هذا التحول من شأنه أن يؤثر على مراقبة التسيير على اعتبار أن الممارسات يجب أن يعاد توجيهها نحو التحكم في سلسلة القيمة، ليست الداخلية فقط، بل والخارجية أيضاً. بالتالي تصبح مراقبة علاقة الزبون- المورد هي الحدود الجديدة لمراقبة التسيير (Berland و Simon، 2010، ص 5).

تعددت الدراسات والأبحاث التي أصبحت تتساءل حول قدرة مراقبة التسيير على متابعة التغيرات على مستوى المحيط الذي تتواجد فيه المنظمة، خاصة وأن الأبحاث الحديثة تركز على أسس النموذج التقليدي باعتبارها العائق أمام إيجاد تمثيلات ملائمة لقياس وقيادة الأداء. تتعرض مراقبة التسيير إلى عدة انتقادات إن على مستوى الأسس التي بني عليها النموذج التقليدي، وإن على مستوى التطبيق. حيث يمكن ترجمة إعادة النظر هذه من خلال الانتقاد الموجه لمحاسبة التسيير التقليدية. هذه الأخيرة تستند على عدد من المسلمات التنظيمية مرتبطة في مجملها بالنموذج الهرمي الوظيفي (أي ساكن)، وعلى إمكانية توحيد وتسوية محاسبة التسيير (Bouquin، 1994، ص 38 و Martory و Pesqueux، 1995، ص 63). هذا النوع من المسلمات لم يعد محل اتفاق، بل بالعكس فهي اليوم موضع انتقاد بسبب عدم تجانس وعدم استقرار الأشكال التنظيمية، مما يؤثر على عمليتي القياس والمراقبة. حيث نجد أن فرضية تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية، وكل قسم على حدا، مرتبط جدا بالتخصص في العمل، والذي أصبح محل إعادة نظر من طرف المختصين. ويبين الجدول التالي بعض الإشكاليات المقترحة.

الجدول 02: " بعض الإشكاليات في فرضيات نموذج مراقبة التسيير التقليدي "

المؤلف	الفرضيات محل إعادة النظر (محل الانتقاد)	التعليق
Bouquin (1994)	<ul style="list-style-type: none"> • تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية (بشكل منفرد) • فرضية الربط بين المدى القصير الأجل و الطويل الأجل • الفرضية الثقافية 	<ul style="list-style-type: none"> • تؤدي إلى مراقبة تتركز على استعمال • سعر التحويل الداخلي • تفترض انسجام وتناسق كبيرين بين • الإستراتيجية والأعمال التشغيلية • تتجاهل العوامل الاحتمالية
Zarifian (1996a)	<ul style="list-style-type: none"> • فرضية مراكز المسؤولية : نحو مراقبة منفردة (متوحدة) • الاعتراف بطبقة واحد للمسؤولية • ضعف انتشار مراقبة التسيير داخليا 	<ul style="list-style-type: none"> • تقصي المراقبة من التفاعل وتصبح • مراقبة للعناصر تبع بشكل منفرد • تتجاهل العرضية و تؤدي إلى قلة • اعتراف ببعض المسؤوليات • نقص في اللامركزية و في امتلاك • القيادة (pilotage)
Gervais (2000)	<ul style="list-style-type: none"> • ترتيب الأعباء غير المباشرة في مراكز رئيسية وثانوية 	<ul style="list-style-type: none"> • تفترض تفرقا واضحا بين الأنشطة • التشغيلية والوظيفية

المصدر : Villeseque F (2003), Transversalité et Système Budgétaires :Un essai d'observation et d'analyse, Ecole Doctorale : Economie et gestion, thèse de doctorat, Université Montpellier II ,non publiée 18.

وعليه فإذا أخذنا بعين الاعتبار المقاربة التقليدية لمراقبة التسيير، فإن فرضية التقسيم إلى مراكز مسؤولية تكون محل انتقاد عريض. لأن الحدود المذكورة سابقا لا تعود إلى التقسيم المعمول به فقط، بل وإلى النتائج المترتبة عنها. مثل المراقبة غير الشاملة والمركزة على بعض المهام، أو العمليات، أو المسؤولين، أو التشغيليين. مثلها في ذلك مثل نظام الموازنات، حيث انه يعمل على نفس التقسيم مما يجعلنا نتساءل هل يمكن لنظام الموازنات أن يتأقلم، ويدمج جملة السياقات والتفاعلات المركزية في المنظمة؟ (Villeseque، 2003، ص 119).

كما انه من المفيد ملاحظة أن هذه الرهانات الجديدة تطرح وبشدة في القطاعات التي تحاول مراقبة التسيير أن تفرض

6. قصور في متابعة التحولات على مستوى المنظمة

رغم ما يتمتع به نظام الموازنات من أهمية على مستوى الوظائف التي يقدمها، وما يتمتع به من مميزات، إلا أنه لم يمنع العديد من الباحثين والمؤلفين المختصين من المطالبة بإدخال العديد من التحسينات والمراجعات على مستوى التصميم وكذلك على مستوى وضع هذه التقنية حيز التنفيذ. نجد جملة من الانتقادات المذكورة عند (Villeseque 2003، ص 55).

حيث ينتقد كل من (Hope و Fraser 1997 ، 1999 ، 2001 ؛ Brimson و Antos 1999 ؛ Lorino 2001 ؛ Berland 2002) نظام الموازنات بشكل واضح وصریح. بل وتمتد هذه الانتقادات لتشمل الظروف التي تجعل من تطبيق نظام الموازنات أمرا احتماليا وخاضعة في تطبيقها إلى توفر عدة عوامل أو معلمات مثل هيكل المنظمة، درجة المركزية، المحيط، درجة عدم التأكد، أو الإستراتيجية. كما على عدة نقاط تبين محدودية نظام الموازنات ملخصة في الجدول التالي:

الجدول 03: " بعض الانتقادات لنظام الموازنات "

المؤلفون	الانتقاد
(Hope & Fraser 1997 ، 1999)	تساعد أكثر الشكل المتعدد الفروع أكثر من الشكل الشبكي
	تعتبر الموازنات بمثابة قيد و التزام بالنسبة للمشرفين على التشغيل
	أما بالنسبة للإطارات الوسطى في عبارة عن جهاز top down
	أما بالنسبة لإطارات التسيير فإنها مجرد تمرين للتدنية يمكن أن تشكل عائق (كايج) للمبادرة و للتحسين المستمر
(Brimson & Antos 1999 ص 16)	تركز على الموارد أكثر مما تركز على احتياجات الزبون
	تركز على الأقسام أكثر من التركيز على الترابط بينها
	التقديرات هي مجرد امتداد للماضي
	تبحث عن عدم الكفاءة بدلا من البحث عن الأسباب و الوسائل للتحسين
	لا تسمح بإجراء تحكيم بين التكلفة - القيمة
	ينظر إليها كممارسة (عمل) رسعي يضع من وقت التشغيليين

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د.الباهي مصطفى

تقييم على اساس محاسبي لا على اساس جعل مخطط

- الأعمال حيز التنفيذ
- لا يربط جيدا بين الإستراتيجية - أفعال الأجراء
- يغلب قواعد مجموعة الموازنات
- لا يعين تضييع الموارد
- لا يراقب التكاليف في مرحلة النمو
- يركز على مراكز التكاليف أكثر من التركيز على تحسين السياقات
- لا تركز على التحسين المستمر
- لا توفر حالة (وضعية) مالية للسياقات

الصلابة المفروضة على إطار العمل، تضر بقابلية

- الاستجابة (ردة الفعل)
- الاتجاه نحو إعادة إنتاج أشكال الأمس (نفسها، القديمة)
- (
- الانحرافات التكنوقراطية التي تؤدي إلى نوع من
- الصورية (الشكلية)
- الانحرافات البيروقراطية تؤدي إلى إبطاء متزايد
- للسياقات

(Lorino 2001، ص 181)

نقص في الربط بين قرارات المدى القصير و تطلعات

- طويلة الأجل
- انعزال المؤسسة في مجال شديد الحراسة
- رؤية تركز على تخصيص الموارد و المراقبة أكثر من الأفعال
- فرض الأهداف نوعا ما بشكل تحكيمي و سلطوي بعيدا
- عن واقع نشاط المؤسسة

المصدر: Villeseque F(2003), Transversalité et Système Budgétaires :Un essai d'observation et d'analyse, Ecole Doctorale : Economie et gestion, thèse de doctorat, Université Montpellier II ,non publiée,p 18.

7. ضرورة تطوير الأدوات

هناك عدة مساهمات جاءت لتعزز هذا التطور والتجديد إن على مستوى الأدوات، وإن على

مستوى التصورات، هناك جملة من الأدوات سنذكر منها:

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د. الباهي مصطفى

طريقة التكلفة على أساس النشاط (activity based costing) وكذلك التسيير أو الإدارة على أساس النشاط، من خلال المبادئ التي بنيت عليها الطريقة نجد أنها أخذت بعين الاعتبار النشاط كأحد العوامل المهمة لحساب التكلفة، كذلك فإن أسلوب تحديد التكلفة سمح بإعادة النظر في معنى التكلفة الملائمة للإنتاج وكيفية تكوينها (تراكمها) وبالتالي تقديرها؛

القيمة الاقتصادية المضافة (l'economic value added) ينم الاهتمام بهذه الطريقة على اهتمام أكبر يدخل ضمن التفكير العام حول أهمية خلق القيمة مما جعل مراقبة التسيير تركز على أهداف لم تكن من اهتماماتها سابقاً؛

بطاقة الأداء المتوازن (balanced scorecard) لقد جاءت بطاقة الأداء المتوازن لتوضح لمراقب التسيير أن لوحة القيادة السابقة كانت تقتصر على الجانب المالي في أغلب الأحيان في المؤسسات، بالرغم من أن العديد من المؤلفين لا يرى فيها أي جديد سوى أنها جعلت مراقبة التسيير كبعد من أبعاد التسيير الاستراتيجي، مما يجعل مراقبة التسيير تضمن نشر وبسط استراتيجية المؤسسة على المدى القصير (Berland و Simons 2010، ص 4).

أمام هذا النذر اليسير من الانتقادات، فإنه يصعب تلخيصها في نقطة واحدة نظراً لتنوعها، غير أنه من الممكن ملاحظة أنها تصب كلها في نتيجة واحدة: إن المقاربة التقليدية لمراقبة التسيير تعتبرها عدة حدود (نقاط ضعف) لكي تتمكن من معالجة منظمات في حالة من التحول (تبدل). إن هذه الحدود دفعت بالبعض إلى القول انه من الأفضل التحدث عن المراقبة بصفة عامة بدلاً من مراقبة التسيير التي قد تكون ضيقة ومحصورة (مقيدة). وعلى صعيد آخر، فإن تطور مراقبة التسيير نحو مفاهيم أكثر اتساعاً وشمولية في عملية المراقبة، تستدعي التفكير في مختلف المهام التي يتوجب على مراقب التسيير أن يطلع بها. حيث أن الأبعاد الجديدة للمراقبة لم تعد تسمح بان يقتصر دور مراقبة التسيير على مجرد تنشيط التسيير من خلال النتائج، بل يجب عليها أيضاً مراقبة العوامل التنافسية للمنظمة (Tondeur و De la Villarmois 1999، ص 6). من خلال تحليل التكلفة وترجمتها إلى معلومات مفيدة للاستفادة منها في التخطيط الإداري والمراقبة وفي عمليات اتخاذ القرارات طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

ونلاحظ بأن اهتمام التحليل التقليدي لتكلفة ينصب على الأنواع المختلفة للتكاليف التي تحدث داخل الشركة والطرق التي يمكن من خلالها الرقابة على هذه التكاليف وكذلك التكاليف المتعلقة بقرارات معينة وما يمكن إجراؤه لهذه التكاليف مستقبلاً. وقد وجهت للتحليل التقليدي للتكلفة مجموعة من الانتقادات من أهمها:

- يركز التحليل التقليدي على الأنشطة الإنتاجية ويهمل الأنشطة الفرعية الأخرى

• يهمل علاقات الارتباط بين الأنشطة طالما أنه يعتمد بصورة أساسية على تحليل كل نشاط بمفرده.

• يتجاهل الموقف التكاليف للمنافسين، وهذا يعتبر من أهم عيوب التحليل التقليدي للتكلفة.

وينعكس تجاهل التحليل التقليدي للتكلفة الرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف

سلبياً على صلاحية أدوات التحليل التقليدي للتكلفة، كما في حالة استخدام تحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح في اتخاذ قرار الشراء أو الصنع حيث لا يمكن الاكتفاء بالرؤية الداخلية للتكاليف للوصول إلى قرار سليم بل لابد في هذه الحالة من مقارنة هيكل تكاليف الشركة بهيكل التكاليف الخاص بالمنافسين.

هكذا أصبح التحول إلى التحليل الاستراتيجي للتكلفة ضرورة حتمية حتى يمكن تلافي الكثير من عيوب التحليل التقليدي للتكلفة ، إضافةً إلى كونها الركيزة الأساسية لتحليل التكلفة في المنشأة عندما تتبنى استراتيجية تنافسية سريعة مبنية على الميزة التكلفة ، حيث يأخذ خفض التكلفة إلى حدودها التنافسية الأولية في هذه الحالات.

إضافة إلى ذلك يتميز التحليل الاستراتيجي للتكلفة في التعرف على المواقف النسبية للتكاليف ، إضافةً إلى أنه يوضح الطرق التي

تستطيع بها الوحدة الاقتصادية تحقيق خفض الاستراتيجي للتكلفة. (حياني، 2005، ص 16)

1.7 . نظام الوقت المناسب Just – in - time :

بالرغم من التقدم التقني والتنظيمي الذي يوصف به النموذج الصناعي الغربي، إلا أن نظرة اليابانيين لم تكن راضية عنه، لأنه لا يستجيب للإمكانيات القصوى لتسيير الإنتاج المتعلقة بالحجم، الأجل، الجودة، التكلفة، فعمدوا إلى تطوير مفهوم جديد لتنظيم الإنتاج يتمثل في نظام الوقت المناسب JIT والذي يعني توريد المواد الأولية بالكمية المناسبة في المكان المناسب عند الوقت المناسب والضروري لعملية الإنتاج وهذا المفهوم ينطبق على كافة وظائف المؤسسة شراء، تخزين إنتاج، توزيع المتعاملة مع المواد أو المنتجات، ونلاحظ أن هذا النظام يخدم فكرة صفر مخزون ويعاكس نظام الاحتياجات من المواد MRP الذي تناولناه بالشرح في العنصر السابق.

لقد تم تطوير هذا النظام من قبل تايشي أوهنو Taichi Ohno وشيجيو شينكو Shigeo Shingo بشركة تويوتا اليابانية، وقد ركز تايشي أوهنو في انتقاده للنموذج الغربي على مصادر هدر وتبذير الطاقة المتمثلة فيما يلي: إنتاج فوق الحاجة، مخزونات فوق الحاجة، عيوب في المنتجات، ضياع الوقت، التنقل داخل الأقسام دون جدوى، سوء الإدارة في العمليات الإنتاجية، في النقل. (Lambersend، 1999، ص 155).

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د. الباهي مصطفى
يهدف هذا النظام إلى تخفيض التكاليف والرفع من الجودة والمرونة ويقوم على مبادئ الأصفر الخمسة (صفر مخزون، صفر تعطل، صفر عيوب، صفر ورق، صفر آجال)، هذا لا يعني الوصول إلى هذا المستوى بشكل مطلق وفوري، وإنما يتم على مراحل وإعادة تنظيم لكل أجزاء النظام التسييري السائد.

إن تطبيق هذا النظام يتطلب ما يلي:

- إعادة التنظيم الهيكلي.
 - تطبيق مدخل تسيير الجودة الشاملة وفلسفة التحسين المستمر TQC/TQM.
 - وجود نظام معلومات فعال ومرن، وتسيير متكامل بالإعلام الآلي والتكنولوجيات الحديثة.
 - تطبيق الصيانة الإنتاجية الشاملة TMP.
 - ضبط إجراءات احترام الوقت على كامل نشاطات وعمليات المؤسسة. (طوابية، 2003، ص 63).
- 2.7 . التحسين المستمر Kaizen

يعتمد هذا الأسلوب على التحسين المستمر والمتدرج على شكل خطوات صغيرة ومدروسة بشكل جيد ومتأن وذلك من خلال تحسين الأداء في تنفيذ جميع الأنشطة في مرحلة التصنيع وبعد إن يتم تصميم المنتج وهندسة جميع العمليات اللازمة للتنفيذ. ينظر اليابانيون إلى عملية التحسين المستمر على أنها تراكمية لا تأتي دفعة واحدة بل على دفعات ويركزون على العنصر البشري المدرب والمتعدد المهارات والملتزم والمحفز أكثر من تركيزهم على الجانب التكنولوجي المستخدم بل يرون إن التكنولوجيا المستخدمة تخدمه ينبغي إن تكوّن سمة هبة وبسيطة.

ويعد هذا الاتجاه بديلاً لنظام التكاليف المعياري التقليدي، التكاليف المعيارية هي أداة ضبط ورقابة على التكلفة أما الأسلوب الياباني فهو أداة لتخفيض التكلفة عن طريق التحسين المستمر للأداء وزيادة الإنتاجية باستمرار حيث تعتمد التكلفة التاريخية الحديثة / أحدث تكلفة/ هدفاً للتخفيض المستمر. (حياني، 2005، ص 11).

3.7. التكلفة المستهدفة Target costing

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة هي العيوب التي شابت النظم التقليدية فأدت إلى صرف النظر عن تلك النظم نسبياً، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر، كما إن من دواعي الاتجاه إلى أسلوب التكلفة المستهدفة تلك البيئة التي تعيش فيها المنشآت والشركات حيث أن هذه الشركات تواجهه بيئة تتصف بعدة خصائص:

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د.الباهي مصطفى
-بيئة تنافسية؛ - بيئة سريعة التغيير؛ - بيئة لا تسامح في التأخير أو الأخطاء؛ - بيئة متزايدة الطلب.
(Ansari واخرون، 2006، ص20)

أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة (dekker و smeth، 1994، ص 9)

- أ. تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم (هدف رئيسي)
 - ب. تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه.
 - ج. تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين.
 - د. تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية.
 - هـ. يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج.
- ولا بد من وجود التكلفة المستهدفة لأنها تعد بغرض تحقيق التوازن بين المدخل الخارجي (السوق) والمدخل الداخلي (المنشأة).
- مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة: (منصور، 2008)
- أ. نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
 - ب. يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
 - ت. يؤدي اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لأهداف الربحية.
 - ث. يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
 - ج. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معا بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة إلى الموردين.
 - ح. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهمية خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات.
 - خ. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنه من الأنشطة.
 - د. لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشارك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د. الباهي مصطفى
 يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية. (منصور، 2008، ص 12). يمكن سرد بعض الأدوات الحديثة لتسيير:

الجدول 04: " مختلف الأدوات الحديثة للتسيير "

الأداة	التعريف
نظرية القيود <i>Theory of constraints</i>	وسيلة لتحسين معدل تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي وعلاج نقاط الاختناق
المقارنة بالأفضل <i>benchmarking</i>	عملية تحديد العوامل الضرورية لنجاح المنشأة ودراسة الممارسات الأفضل للمنشآت المنافسة لتحسين العمليات والسيطرة على السوق
تحليل نقاط " القوة " , الضعف , الفرص , التحديات <i>SWOT Analysis</i>	عملية منظمة لتحديد عوامل نجاح المنشأة ن طريق تحديد نقاط القوة الداخلية ونقاط الضعف التي تؤثر على الموقف التنافسي للشركة وتحديد العوامل والفرص الخارجية التي تتطلب استغلال نقاط القوة الداخلية والتخلص من نقاط الضعف لمواجهة التحديات والتهديدات الخارجية
تحليل سلسلة القيمة <i>Value Chain Analysis</i>	إضافة قيمة لأصحاب المصالح من خلال سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة
تحليل الميزة التنافسية <i>Competitive Advantage Analysis</i>	تحديد الإستراتيجية التي سوف تتبعها الشركة للتفوق على منافسيها " إستراتيجية قيادة التكلفة , إستراتيجية التميز السلمي , إستراتيجية التركيز على قطاع معين من السوق
مدخل التكلفة المستهدفة <i>Target costing</i>	أداة إدارية لتخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياة المنتج ويعتمد مدخل التكلفة المستهدفة على البدء بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يطرح منه الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المسموح بها .
تكاليف دورة حياة المنتج <i>Product life cycle costing</i>	آلية تسمح بالتقييم المقارن للتكاليف التي سوف تلتزم بها المنشأة في فترة معينة أخذة في الاعتبار جميع العوامل الاقتصادية التي تتعلق بكل من التكاليف المبدئية وتكاليف العمليات المستقبلية بهدف الوصول إلى الأداء الأمثل للمنتج

<p>نظم تعمل على خفض مستويات مخزون المواد الخام ومخزون الوحدات تحت الإنتاج ومخزون الوحدات المنتجة ، وبالتالي تحسين كفاءة وجودة الإنتاج وتحسين الربحية</p>	<p>نظم الإنتاج بالتوقيت المنضبط <i>Just – in - time</i></p>
<p>وتهتم هذه النظم بتقليل الفاقد والإهدار في الموارد وتسهيل تدفق المواد للتخلص من وقت الانتظار بهدف تحسين الإنتاجية والجودة .</p>	<p>نظم الإنتاج المرنة <i>Lean production</i></p>
<p>أداة إدارية تهتم برضاء العملاء وتتطلب مشاركة فعالة من جميع العاملين في المنظمة على جميع المستويات ليس فقط الإنتاج ولكن جميع العمليات التشغيلية لتحسين الجودة وخفض التكاليف لإرضاء العملاء</p>	<p>إدارة الجودة الشاملة <i>Total Quality Management</i></p>
<p>ترجع أصولها المدخل إلى نظام إدارة الجودة الشاملة والمقياس الإحصائي سيجما وقد تم تطوير مدخل 6 سيجما في البداية بواسطة شركة موتورولا ثم استخدمته العديد من الشركات الأخرى كأداة إستراتيجية تساعد في اتخاذ القرارات طويلة الأجل ليس فقط في برامج تحسين الجودة .</p>	<p>مدخل 6 سيجما <i>Six sigma</i></p>
<p>وهو مدخل متكامل ومكثف لإدارة التكلفة يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية ، تصنيف الموارد – تحديد طبيعة التكاليف – مدخل كمي لتصنيف التكاليف ، ويؤثر هذا النظام على جميع عمليات المنظمة .</p>	<p>المحاسبة عن استهلاك الموارد <i>Resource consumption accounting</i></p>
<p>نظام يهدف إلى المحافظة على مستويات التكلفة الحالية لإنتاج المنتج دون حدوث ارتفاع ، مع العمل بطريقة مستمرة ومنظمة على خفض التكاليف إلى مستويات أقل مما هي عليه لذلك فهو أيضاً نظام لإدارة التكلفة .</p>	<p>نظام التحسين المستمر للتكلفة <i>Kaizen costing</i></p>
<p>نظام تكاليف لزيادة الدقة في حساب تكلفة كل منتج وتحديد طلب الأنشطة المختلفة على موارد الشركة ، وبالتالي تخصيص التكاليف على أساس تنوع المنتجات واختلاف درجة تعقيدها وتشكيله العملاء وليس فقط على أساس حجم الإنتاج .</p>	<p>التكاليف على أساس النشاط <i>Activity- based costing</i></p>
<p>نظام لإرضاء العملاء وتحسين الربحية عن طريق قرارات التسعير وتشكيله المنتجات وكيفية تخفيض التكاليف وتحسين العمليات</p>	<p>الإدارة على أساس النشاط <i>Activity- based management</i></p>

<p>وتصميم المنتجات وإيجاد طرق لتخفيض استهلاك الموارد بالتخلص من الأنشطة غير المضييفة للقيمة وتقليل الإهدار في الموارد</p>	
<p>مقياس يتكون من مجموعة شاملة من مقاييس الأداء المالية والغير مالية تم تطويرها حول أربعة منظورات أساسية منظور مالي - منظور العملاء - منظور العمليات التشغيلية - منظور التعلم والنمو. ويعتبر مقياس الأداء المتوازن إطار متكامل يربط بين الاستراتيجيات والعمليات بما يحقق التوازن بين حاجات الأطراف أصحاب المصالح</p>	<p>القياس المتوازن للأداء <i>The Balanced Scorecard</i></p>

المصدر: Dyasty، 2006. مذكورا عند محمد محسن عوض مقلد، (2010)، " أدوات مختارة لترشيد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة: التكلفة المستهدفة، إدارة التكلفة على أساس النشاط، تحليل سلسلة القيمة"، بحث في اطار تاهيل دكتوراه، جامعة قناة السويس، مصر

يرى كثير من الباحثين انه يمكن استخدام هذه الأدوات بشكل فردي أو بشكل متكامل لمواجهة التحديات في بيئة الأعمال الحديثة. (محمد محسن عوض مقلد، 2010، ص 1) إن ضرورة تطوير أدوات مراقبة التسيير امتدت إلى عدة أدوات كما رأينا، غير أن هناك من المؤلفين من يطرح أسئلة تمس مراقبة التسيير في العمق، إذ انه أصبح من الأسئلة الوجيهة أن يتساءل المسيريون حول إمكانية التسيير بدون موازنات. نظرا لكل الانتقادات التي وجهت إلى نظام الموازنات، كما يظهر ذلك من خلال جملة من الصعوبات يعرضها.

8. العوامل الباعثة على التحديث

يخصي بعض من المؤلفين عدة عوامل أدت إلى تطوير وتحديث مراقبة التسيير، حيث يشير البعض إلى أن مراقبة التسيير قد استندت على تخصصين أديا بها إلى التحديث وهما سوسولوجيا المنظمات وكذلك تطور الفكر حول هيكل المؤسسة وإستراتيجيتها.

1.8. تأثيرات السوسولوجية بات من المؤكد لدى المسيرين أن للواقع تأثيرات لا يمكن الفرار منها، بل يجب العمل بالتوافق مع الواقع الذي تتواجد فيه المؤسسة، إن المدخل السوسولوجي أثرو بشكل كبير على مراقبة التسيير وعلى علوم التسيير بصفة عامة. فمساهمة المقاربة السوسولوجية بينت أن المنظمة من الداخل تتميز بتوازن معقد بين السلطة وما يقابلها، وأن لكل واحد من الفاعلين استراتيجيته الخاصة وأهم يحسنون استعمال مناطق عدم التأكد لتهيئتها كمناطق للتحرك بحرية (Burlaud، 2005، ص 56).

أما (Scheid) فقد بين أن تطبيق النظريات السيكلوجية للتصرفات والسلوكيات أثناء دراسة سياقات اتخاذ القرار، أدى إلى القول بأن القرارات المتخذة من طرف الفاعلين داخل المنظمة، كانت

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د.الباهي مصطفى
ذات منطقية محدودة. كانت هذه الأبحاث والدراسات بمثابة مساهمات ثمينة في علوم التسيير، كما حاول مؤلفون آخرون التعمق في شرح السلوكيات الحقيقية التي تنتهجها المنظمات، مما دفع بهم إلى التوجه بعدة انتقادات للنظرية الاقتصادية الوحودية، ليس للقول بأن النظرية قد تجاوزها الزمن، بل للتدليل على أنه ليس لنظرية الاقتصاد الجزئي القدرة على استيعاب كل الظواهر الملاحظة وعليه يجب أن تستكمل (Scheid، 1991، ص 133). كما أشار كل من (Pitol-Beliny و Charraux، 1992، ص 264) إلى أهمية الأعمال التي قام بها (Richard Cyert و March James) من خلال النظرية السلوكية، حيث تنظر إلى المنظمة على أنها تحالف تفاعلي بين مختلف الأفراد لديهم أهداف متضاربة.

إن هذه الدراسات وغيرها، أكدت على إلزامية تطوير مراقبة التسيير، حيث شهدت هذه الأخيرة التوجه نحو الإدارة بالأهداف في نهاية الستينيات وبداية السبعينيات. كما أصبحت أكثر وعياً ببعض المفاهيم مثل التحفيز، الانخراط، الالتزام الشخصي، عادة تتواجد هذه المصطلحات في التوجهات الحديثة في التسيير من خلال المشاريع.

2.8. تأثيرات المحيط كما أن للمحيط الذي تتواجد فيه المنظمة دور حاسم في التأثير على صياغة سلوكيات وتصرفات الفاعلين فيها، فإن له تأثيرات على هيكل المنظمة واستراتيجيتها. معروف أن مراقبة التسيير وجدت أساساً في إطار تسود فيه النظرة التيلورية، التي كانت تفترض أن المنظمات على درجة كبيرة من الاستقرار، وتوفر معلومات بشكل دقيق، إلى جانب وجود إستراتيجية واضحة تدور في معظمها حول تقليل (تدنية) التكاليف من خلال الإنتاجية مع مستوى ضعيف للتكاليف الغير مباشرة أو الهيكلية. إن التعقيدات المستمرة والمتزايدة لسياقات الإنتاج والتنوع في الاستراتيجيات أدت إلى ظهور تفاوت (هوة) بين النموذج التقليدي لمراقبة التسيير والواقع المرئي.

لا يمكن للنموذج التقليدي لمراقبة التسيير أن يتجاهل ما توصل إليه بعض الباحثين فيما يخص توضيح العلاقة بين استراتيجية المنظمة وهيكلها، حيث بين (Chandler) أن هيكل المؤسسة يقود (يحث) على تبني استراتيجية معينة، كما انه في مقابل ذلك فإن بعض الاستراتيجيات تشجع على تطور هيكل المنظمة. هذه العلاقة بين الاستراتيجية والهيكل تم نقلها إلى العلاقة بين الاستراتيجية ومراقبة التسيير، على اعتبار أن النموذج التقليدي يخدم الاستراتيجية (Chandler، 1966، ص 192). هذا يعني أن مراقبة التسيير ستبعث برسائل وإشارات لتحث على التصرفات والمواقف المطلوبة لتطوير الاستراتيجية المختارة. لذلك مراقبة التسيير تصبح مجبرة على إرسال إشارات ولو خاطئة لكن مفيدة (عملية). إن هذا الوضع يقود إلى النقاش القديم حول العلاقة الديالكتيكية بين المعرفة والفعل، وبين المعرفة والسلطة. كما يقود موضوع السلطة إلى طرح السؤال حول مشكل مشروعية الرسائل: هل هذه الرسائل تكتسب مشروعيتها من كونها " صحيحة " (مشروعة من خلال نمط الإنتاج، من خلال التقنية التي تضمن الدقة) أم أنها مشروعة لأنها " نافعة " (مشروعة من خلال الغاية)؟

إن هذه الأفكار حول استراتيجية وهيكل المنظمات مكنت هذه الأخيرة من أن تعي وتأخذ بعين الاعتبار تحول (انتقال) مصدر ثرائها الذي أصبح يتواجد في الإبداع، أكثر مما يتواجد في الإنتاج وبالتالي القيام بعملية تأقلم (تعديل) لنظم مراقبة التسيير على هذا الأساس الجديد.

9. اهتمامات وانشغالات جديدة لأهداف جديدة

أدت كثرة الانتقادات وحدتها إلى إعادة النظر في العديد من مقتضيات النموذج التقليدي لمراقبة التسيير، وخاصة بعض الفرضيات التي نالت الحظ الأوفر من الانتقادات، فوجد مثلا أن هناك من الشروط (المقتضيات) التي يجب أن تلبها حتى يكون نظام مراقبة التسيير ملائما. إن ترتيب هذه المستلزمات حسب الأهمية يعطي:

(أ). اتصاف الأهداف بعدم الغموض (أي أنها واضحة)؛

(ب). إمكانية قياس النتائج؛

(ج). إمكانية التنبؤ بآثار الأفعال التصحيحية ومعرفتها بدقة؛

(د). اتصاف الأنشطة بال تكرار (أي أنها نمطية وموحدة).

إن الباعث على مثل هذه الانتقادات هو ما تمر به المنظمات من تعقيدات متزايدة على مستوى الأنشطة المرتبطة بعدم الاستقرار في آليات الأداء، حيث نجد العديد من المؤسسات الكبيرة وأيضا عدد لا بأس به من المؤسسات المتوسطة والصغيرة يقدمون عددا كبيرا من براءات الاختراع كل سنة والتي تستنفذ منهم جزءا كبيرا من أنشطتهم. مضافا إليها كل الاختراعات غير المشمولة بالبراءات [...] مثل التصاميم، البرمجيات، الإجراءات، ... الخ. إن وظيفة إنتاج كل هذه الإبداعات يصعب التحكم فيها، حيث الأجال غير قابلة للتقدير (لا يمكن معرفتها مسبقا)، إلى جانب عدم المعرفة الدقيقة بسياقات الإنتاج (حيث يحتل التماثل والتناظر الوظيفي نفس الأهمية التي يحتلها التفكير المنطقي وألأستنتاجي الاستنباطي)، إضافة إلى أن الوسائل المستعملة ليس لها علاقة واضحة وثابتة بالإنتاج. (Burlaud 2005، ص 19)

مما يترتب عليه نظما اجتماعية قليلة التنبؤ إن لم تكن غير قابلة لذلك أصلا، وبالتالي فإنها تشكل صعوبة في عملية المراقبة بالمعنى التقليدي للكلمة. وبالتالي فإن التحكم في هذه الأنظمة يتطلب الانتقال من قضايا المراقبة إلى قضايا القيادة ((pilotage). كما هو مبين في الجدول التالي.

الجدول 05: " مقارنة بين قضايا المراقبة وقضايا القيادة (pilotage) "

من قضايا المراقبة	إلى قضايا القيادة
الموارد	أسلوب العمليات والكفاية
تخصيص (تعيين)، المخالصة	التشخيص (التسوية)
القرارات	الأنشطة
توالي أحداث منفصلة	سير متواصل (متصل)
تناوب خطة \ مراقبة	تغير مستمر
تقسيم حسب التدرج الهرمي	تكامل

المصدر: Lorino P. (1995), Comptes et Récits de la Performance – Essai sur le pilotage de l'Entreprise, Les Editions d'Organisation. P 56.

الانتقال من المراقبة إلى القيادة يعني الانتقال من قضايا الموارد إلى قضايا الأنشطة. ومن عملية التخصيص (تعيين) الموارد إلى تشخيص الأسباب، ومن تتابع لأحداث منفصلة إلى الزمن (الوقت) المتصل، ومن التحليل (التقسيم) التدريجي للهرم إلى التكامل (الانسجام) في شكل شبكة.

10. كيف يمكن لأدوات مراقبة التسيير أن تتطور؟

للأسف فإن أدوات التسيير التي تعتبر قليلة فيما يخص عملية قيادة (conduite) التغيير فإنها تحتوي على العديد من أدوات القيادة (pilotage). بعبارة أخرى فإن الأدوات التي تمكن المؤسسة من البقاء على نفس المسار عديدة ومتوفرة، وعلى النقيض من ذلك فإن الأدوات التي تسمح بتغيير وتبديل مسار ما تعتبر نادرة جدا. من المؤكد أن هذا دور التحليل الاستراتيجي، لكن الوساطة لنقل التغييرات (الانعطافات) في الاستراتيجية على الميدان يكون من خلال العمل اليومي بواسطة مؤشرات التسيير أو لوحات القيادة التي تعمل بشكل غير مرص. خلاصة ذلك أن الإبداع أصبح من أهم مصادر التقدم الاقتصادي، وكما يجب الاستثمار في ميدان الأبحاث والتطوير فإنه يجب الاستثمار في هياكل تساعد وتشجع على ما يسمى بالذكاء التنظيمي. حيث أن هذا الأخير لا يختلط (لا يمتزج) مع ذكاء الأفراد داخل المنظمة وهو لا يمثل مجموع ذكائهم (Burlaud, 2005، ص 102).

يوصل Burlaud، في رسم صورة التغييرات في أنشطة المنظمة قائلًا إن التحول أو الانتقال يتم من المؤسسة إلى المنظمة المعقدة. وأنه يمكن الكشف عن هذا الانتقال من خلال التطور الحاصل على مستوى نمو حجم المؤسسات، تميز جل أو كل المهام بعدم التكرار، يد عاملة مؤهلة جدا، اغلب التكاليف هي غير مباشرة، وظيفة إنتاج رخوة وتعدد في الجمهور الذي لم يعد مجرد زبون. ولمواجهة هذه التغييرات، هناك حلان: مراقبة من نوع الصلب (Hard) أو مراقبة من نوع اللين (Soft)، في الوقت

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحكومة وقيادة الأداء..... د. الباهي مصطفى

الذي يهتم النوع الأول من المراقبة بالتركيز على حساب المصاريف الإدارية والمصاريف العامة، فإن النوع الثاني من المراقبة يؤكد بالخصوص على دور التصرفات (السلوكيات، المواقف) لمختلف الفاعلين في النظام، ويوصي باستعمال غير مباشر للتكاليف. (Burlaud، 1995، ص 18)

دائما وفي نفس الاتجاه فإن (Mévellec) ينتقد النموذج التيلورية من خلال عقد مقارنة بين طريقة التكاليف الكلية وطريقة المحاسبة على أساس الأنشطة. حيث أن النموذج التقليدي لمراقبة التسيير يركز على فرضية مفادها أن السعريتم تحديده من خلال السوق، وعليه فإن التحكم في التكاليف يسمح بزيادة المردودية. أما في الوقت الحاضر لم يعد المنتج هو الذي يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار بل كل ما يتصل به (كل ما يستند عليه المنتج)، إن هذه النقلة، تقضي بإعادة النظر في طريقة التكاليف الكلية وأنها بذلك تفقد من ملازمتها، لتصبح بذلك طريقة التسيير من خلال الأنشطة أكثر ملائمة لهذا الغرض. إضافة إلى ذلك فإن الفارق يزداد حدة بين طريقة التكاليف الكلية وطريقة المحاسبة على أساس الأنشطة إذا أخذنا بعين الاعتبار تقلص دورة حياة المنتج (Mévellec، 1995، ص 72).

يجب على هيكل المنظمة ومراقبة التسيير أن تشجعا على رسملة وتراكم المعرفة (know how) وليس على فنائها. إذا كان هذا التعلم التنظيمي ضروري فإنه لا يتم دون مقاومة. تتمثل الطريق في التعلم التنظيمي من خلال البيروقراطية في إنشاء (تحرير) إجراءات تنظم انتقال ودوران المعلومات وكيفية حفظها. حيث تسمح بإشاعة المعرفة (know how). لكنها وبصعوبة بالغة تلعب دور المشجع لهذا التعلم التنظيمي. بل قد تصبح - الهياكل البيروقراطية - بمثابة معرقل، لأنها لا تحتوي على الليونة التي تسمح لها باستخلاص الدروس من خلال التجارب. ولا يتم اكتشاف الهوة والفرق بين الإجراءات والواقع إلا بعد حلول الأزمات التي تؤدي إلى تفجير الوضع مما يستدعي مراجعة هذه الإجراءات. وعلى هذا الأساس فإن المنظمة تصبح منفعة (تقوم بردة فعل) بدلا من أن تكون فاعلة.

وانطلاقا من ذلك تعتبر رسملة المعرفة شرطا لنشاط خلاق مستمر، والذي يجب أن يمر من خلال طرق أخرى غير التدرج الهرمي. فالاهتمام بالهيكل من خلال التعبئة حول المشاريع يجب أن يسمح بالتبادل وبالتالي إشاعة الرسملة. إن الهدف من كل ذلك هو ألا يؤثر كل من التفكير المنطقي المنتشر والإصرار المفرط على الالتزام والتقيد، على الإبداع، فيجعله عقيما من خلال التفكير المنطقي الجامد والإصرار الرسمي للإجراءات الإدارية (Burlaud، 2005، ص 93)

أما (Simons) فقد قام بمقارنة بين الأهداف الجديدة وتلك التي كانت تدور حولها نظم مراقبة التسيير، كما هو مبين في الجدول التالي:

الأهداف (الاهتمامات) القديمة	الأهداف (الانشغالات) الجديدة
الاستراتيجية (قمة \ أسفل، top /down)	إستراتيجية تركز على المستهلك والسوق
التنميط (معايرة، موحدة)	مشخصة
متابعة الخطط	سياقات للإبداع المستمر
التحكم في النشاط	تلبية (إرضاء) حاجات المستهلك
بدون مفاعآت (رتابة)	مشجع، يمنح السلطة، مساعد على التمكين

المصدر: Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Harvard Business School Press (1995) R. Simons p 139 .

الخاتمة

تسند إلى مراقب التسيير العديد من الأدوار، ويتوقف ذلك على هيكل المنظمة وموضوعها ونوع نظام التسيير المتبع. لقد تطورت الأدوات التي يستعملها مراقب التسيير، منذ ظهور وانتشار النموذج التقليدي أين كانت العمليات بسيطة والمعلومات متوفرة وتخص عملية الإنتاج بشكل أساسي، حينها، تمثل دور مراقبة التسيير في ممارسة ما يعرف بالتحقيق (بمعنى التأكد) والتدقيق المحاسبي (بمعنى المطابقة) والرقابة على التسيير، من خلال أدوات كانت جد مناسبة حينها، إلى أن أصبحت - مراقبة التسيير - تطلع بالمساهمة في التخطيط المالي، وتقييم النتائج، وإنتاج المعلومات المالية، وتقديم الاستشارة وتطوير أدوات جديدة للتسيير.

يؤخذ على أدوات النموذج التسيير التقليدي أنه ولدت في مجال الصناعة. فإذا كان بإمكانها أن تفي بغرض التزويد بالمعلومات عن سياقات الإنتاج، فإنها غير كافية وربما غير قادرة من حيث التقرير عن المعلومات التي تخص سياقات خلق القيمة أو تلك الخاصة بالتعلم. حيث أن معظم القيمة المضافة والميزة التنافسية في الوقت الحاضر وفي العديد من القطاعات تأتي من هذا الخلق للقيمة أكثر مما تأتي من مجرد التحكم في تكاليف الإنتاج.

بذلك تكون الأدوات التقليدية للتسيير غير قادرة على أن تقوم بتعبئة كل أشكال الموارد. ويرجع سبب ذلك لكون هذه الأدوات ورثت بشكل واسع من محدودية النموذج المحاسبي الذي يوصف بذلك. فإذا كانت تسمح بإظهار التغيرات على المدى الطويل (فيما يخص مستوى النشاط أو على مستوى

الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرق محاسبية إلى أدوات للحوكمة وقيادة الأداء..... د.الباهي مصطفى
تصميم المنتج، مثلاً) فإنها من جهة أخرى، غير قادرة على إعطائنا أدنى فكرة على التغيرات الجذرية التي
يمكن أن تحدث. إن هذا القيد لا يكون عائقاً مهماً وانه يمكن التغلب عليه من خلال اللجوء إلى التحليل
الاستراتيجي.

المراجع:

- الحبيبي علي، (1990)، "الإدارة العامة"، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- حسن حياني، (2005)، " نظرية التكاليف"، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا.
- الصباب احمد، (1999)، " مبادئ الإدارة"، مطابع دار عكاظ، جدة،
- طواييبة أحمد، (2003)، " المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج"، مذكرة ماجستير
علوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر.
- المنيف إبراهيم، (1982)، "الإدارة العامة: المفاهيم والأسس والمهام"، دار العلوم، الرياض.
- عساف محمود وعبد المنعم سلامة، (1987)، " أصول الإدارة والتنظيم"، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- منصور محمود شبل موسى (2008)، " مقومات التكلفة المستهدفة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة،
جامعة الأزهر، غير منشورة.
- محمد محسن عوض مقلد، (2010)، " أدوات مختارة لترشيد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة: التكلفة
المستهدفة، إدارة التكلفة على أساس النشاط، تحليل سلسلة القيمة"، بحث في إطار تأهيل دكتوراه،
جامعة قناة السويس، مصر
- منصور على محمد، (1999)، "مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم"، مجموعة النيل، القاهرة.
- Alazard C., Sépari S., (2004), Contrôle de gestion, Manuel et applications, DECF7, 6 éd, Dunod, Paris,.
- Shahid Ansari, Janice Bell, Dan Swenson, (2006), A Templat for implementing Target Costing ,Cost Management. Vol. 20, Iss. 5 , , Sep/Oct.
- Anthony R. N.(1988), The Management Control Function, Boston, Mass., Harvard Business School Print.
- Anthony, R.N.(1965), Planning and Control Systems: a Framework for Analysis. Boston, MA: Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Berland N., Simon F.X., (2010), Le contrôle de gestion en mouvement État de l'art et meilleures pratiques , éd, organisation, paris.
- Bouquin H. (1994), Les fondements du contrôle de gestion, Que sais-je? n° 2892, Puf.
- Burlaud A., (1995), Contrôle de Gestion: le développement de l'intelligence organisationnelle, Leçon inaugurale du mercredi 28 juin, sous la présidence de Monsieur Louis Schweitzer Président-Directeur Général de Renault.

- Burlaud, A. & Simon, C.J. (2006), Le contrôle de gestion, Editions La Découverte, collection Repères.
- Chandler A. (1966), Strategy and structure. Anchor books,.
- Chandler A. (1992), Organisation et performance des entreprises, T1, Editions de l'organisation, Paris.
- Charreaux G.&Pitol-Belin J.P.,(1992),Les théories des organisations, in Encyclopédie du management,Vuibert, tome 2.
- De la villarmois O., (1999), Le contrôle du réseau bancaire : exploration de la faisabilité et de la pertinence d'une démarche de comparaison des unités opérationnelles, Thèse Doctorat Université des science et technologies de Lille, janvier. non publiée.
- Gumb B.,(2005), Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et leurs prolongement: le cas de l'informatique décisionnelle, these doctorat en Science de gestion, Université Robert Schuman Strasbourg, non publiée.
- Hammer S., (1999), How process enterprises really work, Harvard Business Review, nov-dec.
- Henri dekker, peter smeth ,(1994), the adoption and use of target costing in dutch listed firms.
- Hofstede G., (1981), Management Control of Public and Non-for-profit Activities, in Accounting, Organizations and Society, Vol. 6, N° 3, pp.193-211.
- Lambersend Francis,(1999), Organisation industrielle, Ellipses, Paris,.
- Lorino P. (1995), Comptes et Récits de la Performance - Essai sur le pilotage de l'Entreprise, Les éd, d'Organisation.
- Mévellec P. (1995), Le calcul des coûts dans les organisations, La Découverte.
- Ostroff G.,(1999), The Horizontal Organization, Oxford University Press, .
- Pesqueux Y., Martory B., (1995), La nouvelle comptabilité des coûts, Gestion Puf.
- Scheid, J. C.,(1991), Les grands auteurs en organisation, ed. Dunod, Paris,.
- Simon R. (1995), Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Harvard Business School Press.
- Villeseque F., (2003), Transversalité et Système Budgétaires. Un essai d'observation et d'analyse, Ecole Doctorale : Economie et Gestion ,thèse de doctorat, Université Montpellier II. non publiée.