

تطور اختصاص وممارسات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية

Evolution Of The Discipline And Management
Control Practices In The Economic Enterprise

د/نعمون محمد عزالدين *

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

جامعة الجزائر (03)

namounazedine@hotmail.fr

تاريخ النشر: 2020/07/30

تاريخ القبول: 2020/05/25

تاريخ الاستلام: 2020/03/25

ملخص:

يهدف هذا المقال إلى دراسة التطورات التي عرفتها مراقبة التسيير، وذلك من خلال التعرض إلى: (1) تطور اختصاص مراقبة التسيير (2) تطور أدوات مراقبة التسيير (3) تطور اللاحق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير (4) تطور مهام مراقب التسيير. لقد توصلت الدراسة إلى أن اختصاص مراقبة التسيير لا يعمل فقط على نشر الاستراتيجية وإنما يقوم بإعدادها، كما أن الأدوات التقليدية على غرار المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية لم تعد قادرة على الاستجابة لمتطلبات المؤسسة ولهذا تم الابتكار العديد من الأدوات الحديثة على غرار طرق التسيير على أساس الأنشطة. كما ساهمت المعايير المحاسبية الدولية في تغيير مهام مراقبة التسيير ومن اللاحق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، الموازنات التقديرية، محاسبة التسيير، لوحات القيادة.

Abstract:

This article aims to study the evolution of management control, through the evolution of: the discipline of management control (2) the tools of management control (2) hierarchical attachment to the function of management control (4) the tasks of management controller. The study concluded that the discipline of management control not only makes it possible to disseminate the strategy, but also to bring it to light, and that traditional tools such as cost accounting and forecast budgets are no longer able to meet the requirements. and that is why many modern tools have been created, such as activity-based management tools. International accounting standards have also contributed to

changing management control tasks and reporting to the management control function.

Keywords:

Management control, provisional budgets, management accounting, dashboards.

مقدمة:

لقد عرفت المؤسسة الاقتصادية تطورات هامة في النصف الثاني من القرن التاسع عشر، إذ زاد حجمها وازدهر نشاطها واتسعت حصتها السوقية كما تطورت هيكلها التنظيمية، لم يعد الملاك بعد ذلك قادرين على تسيير مؤسساتهم بأنفسهم ونتيجة لذلك قام هؤلاء بالتخلي عن التسيير لصالح مسيرين ذو كفاءة أكبر كما تم تفويض المسؤوليات والسلطات واتسمت المؤسسات باللامركزية.

أمام هذه التطورات، ظهرت العديد من المشاكل المتعلقة أساسا بالتنسيق والمراقبة، سواء تلك المتعلقة بالعلاقات التي تربط بين القادة والملاك من جهة والمشاكل المرتبطة بالعلاقة بين القادة والمسؤولين في المستويات الهرمية الوسطى من جهة أخرى، ولهذا تم البحث عن الآليات والوسائل لتجاوز مشاكل التنسيق والمراقبة، ونتيجة لذلك تم ابتكار العديد من أدوات مراقبة التسيير.

ظهرت ممارسة مراقبة التسيير بفضل الأعمال التي قام بها كل من Frederick Taylor حول المحاسبة التحليلية، إذ أظهر آنذاك أنها لا تستعمل فقط من أجل حساب التكلفة وإنما أيضا من أجل مقارنة التقديرات والانحرافات واستخراج الانحرافات.

كما تطورت هذه الممارسات في شركتي DuPont و General Motors التي تبنت مجموعة متكاملة من أدوات مراقبة التسيير لقيادة نشاطاتها على غرار المحاسبة التحليلية، معدل العائد على الاستثمار، الموازنات التقديرية ولوحات القيادة.

أمام تطور هذه الممارسات كان لزاما التأسيس لاختصاص مراقبة التسيير وهو ما قام به Robert Anthony سنة 1965 الذي قدم أول تعريف لمراقبة التسيير والذي عدله سنة 1988 تماشيا مع التطورات التي عرفت المؤسسة الاقتصادية في تلك الفترة.

في ثمانيات القرن الماضي لم تعد مقارنة Robert Anthony تتماشى مع السياق الجديد للمؤسسة الاقتصادية كما لم تعد الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير قادرة على الاستجابة لمتطلبات المؤسسة الاقتصادية.

ونتيجة لذلك عرف مراقبة التسيير بعد ذلك تغيرات عميقة في أدواته وممارساته إذ تم ابتكار أدوات حديثة على غرار طرق التكاليف والموازنات والتسيير على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن... كما عرفت وظيفة مراقبة التسيير ومهام مراقب التسيير تغيرات عميقة لاسيما مع تبني المعايير المحاسبية الدولية.

ولهذا فان هذا المقال يهدف إلى الإجابة على الإشكالية التالية:
ماهي التطورات التي عرفها اختصاص وممارسات مراقبة التسيير ؟

بناء على ذلك سوف نحاول الاجابة على الأسئلة الفرعية التالية: ماهي التطور التي عرفها نظام مراقبة التسيير؟ ماهي التطورات التي شهدتها أدوات مراقبة التسيير ؟ ما هي التطورات التي شملت وظيفة مراقبة التسيير ومهام مراقب التسيير؟

ولهذا سوف نتناول في الجزء الأول الانتقادات الموجهة لنموذج Robert Anthony والتوجهات الحديثة لهذا النظام، كما نستعرض في الجزء الثاني النقائص الموجهة إلى الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير التي استدعت ابتكار أدوات أخرى تستجيب لنقائص تلك الأدوات، كما نستعرض في الجزء الثالث تطور الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية كما نتناول في الجزء الأخير تطور مهام مراقب التسيير نتيجة تطور تكنولوجيا الاعلام والاتصال وظهور المعايير المحاسبية الدولية .

أولاً: تطور اختصاص مراقبة التسيير من نشر إلى اعداد الاستراتيجية

نتناول في هذا الجزء الانتقادات الموجهة إلى نموذج مراقبة التسيير لـ Robert Anthony القائم على نشر الاستراتيجية والتي ساهمت ببروز نموذج آخر من مراقبة التسيير لا يقوم فقط على نشر الاستراتيجية وانما يساهم في ابرازها من خلال استراتيجيات أخرى.

1. اعادة النظر في مقارنة النشر الاستراتيجي لمراقبة التسيير

لقد ظهر مفهوم مراقبة التسيير في كتاب Anthony الصادر سنة 1965 تحت عنوان "Planning and Control Systems, A Framework for Analysis," (Bouquin, 2005, p 110). حيث عرف مراقبة التسيير على أنها "العملية التي

يتأكد من خلالها المسيريون على أن الموارد قد تم التحصل عليها وتستخدم بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهداف المنظمة".

إذ تضطلع مراقبة التسيير بمهام نشر الإستراتيجية في إطار عملية الرقابة الموازنية، وتخصيص الموارد وقياس الأداء وبالتالي تتمثل المراقبة في التأكد من أن مختلف وحدات المنظمة تعمل في اتجاه تحقيق الإستراتيجية المحددة (Boitier, 2002, p 105).

في هذا الإطار يعمل المسير في إطار مراقبة التسيير على تنفيذ الأهداف والسياسات التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط الاستراتيجي وبالتالي يعطي هذا النوع من الرقابة الصبغة التنفيذية لتلك الأهداف والسياسات، تتم عملية التخطيط الاستراتيجي في القمة من طرف القادة، حيث يقوم هؤلاء بتحديد الأهداف الإستراتيجية والسياسات والتي تقوم مراقبة التسيير بوضعها حيز التنفيذ من خلال تحديد مجموعة من المهام تتولى الرقابة التنفيذية بتأديتها بكفاءة وفعالية (Demartini, 2014, p 30).

انتقد العديد من المؤلفين مقاربة النشر لمراقبة التسيير، إذ يعتبر Olivier de La Villarmois و Hubert Tondeur أن Anthony حصر مراقبة التسيير في مجال تنفيذ الإستراتيجية فالتعريف المقدم من طرفه (1965) والمراجع سنة 1988 يتوافق مع نموذج Chandler الذي تسيطر فيه الإستراتيجية على الهيكلة. هذه النظرة لا تتماشى مع المكانة الممنوحة لمراقبة التسيير فيما يخص صياغة الإستراتيجية التي تؤكد وجود علاقة تفاعلية بين هذه الأخيرة ومراقبة التسيير (De La Villarmois, 2005, p 17).

إن تطور السياق البيئي العام يتطلب نمودجا تنظيميا أكثر مرونة وأكثر تفاعلا وبالتالي لا يمكن الفصل بين التخطيط الاستراتيجي، مراقبة التسيير والرقابة التنفيذية. وبالتالي حسب Otley (1994) فإن وظيفة مراقبة التسيير لا بد عليها أن تتفاعل مع مستويات الرقابة الأخرى من الإستراتيجية إلى التنفيذ.

2. مراقبة التسيير كأداة لإعداد الاستراتيجية

بداية من التسعينيات رفضت مجموعة من الباحثين فكرة وجود إستراتيجية واضحة محددة سلفا، داعين إلى فكرة "الإستراتيجية الناشئة" «stratégie émergente» التي يتم إعدادها من خلال تدخل العديد من الفاعلين بالتماشى مع تطور المنظمة وأسواقها بدلا من إستراتيجية تم إعدادها من قبل قائد قوي. وبالتالي تشارك أنظمة المراقبة في إعداد الإستراتيجية باعتبار أنها تساعد القادة في تحديد

حالة عدم التأكد واتخاذ قرارات إستراتيجية بناء على ذلك (Loning et al, 2008, p 17).

وهكذا تم اثراء هذا التعريف من خلال فكرة أصيلة لـ Mintzberg مفادها أن الاستراتيجية ليست حصرا على الإدارة العامة وإنما يمكن أن تنشأ في الميدان من خلال النشاطات اليومية وبالتالي يقع على مراقبة التسيير تصميم نظام لإبراز تلك الاستراتيجية وهذا ما قام به Robert Simons الذي ابتكر نظاما يتضمن أربع أذرع. أحد هذه الأذرع يدعى نظام الرقابة التفاعلي.

عرّف Simons أنظمة "الرقابة التفاعلية" على أنها "الأنظمة الرسمية للمعلومات المستخدمة من قبل المسيرين للمشاركة المنتظمة والشخصية في قرارات مرؤوسيهـم" (Simons, 1995, p 95) وبالتالي تعمل أنظمة المراقبة بشكل تفاعلي عندما يستخدمها المسيرون للمشاركة الشخصية والمنتظمة في قرارات مرؤوسيهـم، وبالتالي يقع على عاتق القادة تحديد ما هو حرج بالنسبة للمنظمة وبالتالي يتم التعامل معه بطريقة تفاعلية (Boitier, 2002, p 108) :

فالغاية من هذا النوع من المراقبة هو التأكد من أن المنظمة تسير وفق الأهداف المحددة من جهة، والمساهمة في تطوير تلك الأهداف نحو أهداف جديدة من جهة أخرى، فالإستراتيجية ليست حكرا على القادة وإنما يمكن أي تنشأ في أي جزء من المنظمة.

ولهذا لا بد من الابتعاد عن النظرة التقليدية والانتقال إلى نظرة أكثر نوعية تعتمد على التعلم التنظيمي والاقتراب أكثر ممن يقوم فعلا بالابتكار أي الأفراد الموجودون في الميدان. يمكن القول أن هذا النوع من الرقابة هو رقابة أبنوية تتيح للأبناء الابتكار عوض النظرة السابقة التي تحصر دور الأبناء في تنفيذ ما حدده الأباء.

ثانيا: إعادة النظر في أدوات التقليدية لمراقبة التسيير

يعود الفضل إلى Frederick Taylor في ابتكار المحاسبة الصناعية، عرفت هذه الاداة بعد ذلك تطورات من خلال الأعمال التي قام بها Metcalfe وأعمال Alexander Church، كما أبتكر Rimailho طريقة الأقسام المتجانسة.

في ثمانيات القرن الماضي تلقت المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية انتقادات عميقة، نتيجة لذلك تم ابتكار طريقة جديدة تسمى طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والموازنات على أساس الأنشطة. كما عرفت لوحات القيادة هي

الأخرى تغيرات عميقة من خلال ابتكار بطاقة الأداء المتوازن ولوحة قيادة رأس المال الفكري.

1. إعادة النظر في المحاسبة التحليلية وظهور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

إن التطور الذي شهده مراقبة التسيير لم يكن ممكنا لولا الأعمال التي قام بها أعضاء (ASME (American Society of Mechanical Engineers) على غرار Taylor الذي أظهر في أواخر القرن التاسع عشر أن المحاسبة الصناعية لا تستخدم فقط من أجل حساب سعر التكلفة وإنما أيضا من أجل متابعة التدفقات ومقارنة الإنجازات بالتقديرات، مستحدثا مفهوم "المعيار" « norme » والذي نتجت عنه فكرة حساب الانحرافات والتسيير عن طريق الاستثناء، فالمراقبة عن بعد من خلال الأرقام تحل جزئيا محل المراقبة المباشرة للمسؤول (Ekoka, 2006, p 161). نتج عن هذا الاهتمام العديد من الابتكارات في مجال الإدارة، على غرار طريقة التكاليف المعيارية التي تمكّن من المراقبة والتسيير عن طريق الاستثناء وذلك من خلال تسليط الضوء على الفروقات (Boulet et al, 2013, p 27). كما أدت هذه الأدوات إلى تعزيز الابتكارات التنظيمية كالموازنات التقديرية التي تهدف إلى تقديم حلول للمشاكل المتعلقة بالكفاءة وتسعير المنتجات وتحفيز العمال (Ekoka, 2006, p 161).

في سنة 1927 تم تطوير طريقة الأقسام المتجانسة في فرنسا بفضل الأعمال التي قام بها العقيد Rimaïlho وفريق عمله المنتمي إلى CEGOS. يتم في هذه الطريقة تصنيف التكاليف التي سوف يتم تحميلها على أساس علاقتها بالمنتجات، فبالنسبة للتكاليف التي لا يمكن تحميلها مباشرة للمنتجات يتم توزيعها على أساس مراكز المسؤولية أو أقسام فرعية (Lacombe, 1997, p 16).

لقد ظهرت معظم هذه الأدوات في الثلاثين سنة الأولى من القرن الماضي واستمر استخدامها إلى غاية الثمانينات من نفس القرن. لكن أمام التطورات التي شهدتها المنظمة الاقتصادية وتنامي احتياجاتها في تلك الفترة لم تستطع تلك الأدوات الاستجابة لتلك الاحتياجات. ونتيجة لذلك تعرضت أدوات مراقبة التسيير للعديد من الانتقادات وهذا ما استدعى ضرورة ابتكار أدوات بديلة تستجيب لمتطلبات قيادة الأداء في تلك الفترة. وهكذا تم استحداث طرق حديثة على غرار التكاليف على أساس الأنشطة، التسيير على أساس الأنشطة.

أمام نقائص النموذج التقليدي والمتطلبات الجديدة لمراقبة التسيير تم إعداد إطار منهجي جديد انبثق من أبحاث (CMS) Cost Management System التي قام بها مجموعة من الخبراء والأكاديميين الأمريكيين من بينهم : Robert

Michael Porter، Robin Cooper ،Kaplan والتي تم نشرها في فرنسا من طرف Pierre Mevellec سنة 1985 (RIQUIN et al, 2015, p 15) .

كما يعتبر أعضاء CAM-I أن مبدأ حساب سعر التكلفة على أساس التكاليف غير المباشرة بالتناسب مع وحدات القياس لم يعد يستجيب للمتطلبات الحالية للمنظمة. وهذا ما يستدعي البحث عن أدوات جديدة لقيادة أداء المنظمة. ولهذا قامت الجمعيات بإجراء دراسات من أجل البحث عن أدوات جديدة تتماشى مع المتطلبات الحديثة للمنظمة (Boitier, 2002, p 119) .

ونتيجة لتلك الأبحاث، عرفت وظيفة مراقبة التسيير تطورا مذهلا لاسيما مع بروز وانتشار العديد من الأدوات خاصة: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، الموازنات على أساس الأنشطة، التسيير على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن (Godener et al, 2005, p 59) ، لقد برزت خلال سنوات 1980 طريقة ABC في CAM-I، حيث دعا أعضاء CAM-I إلى تحديد الأنشطة المستهلكة من قبل المنتجات وحساب تكاليف هذه الأنشطة من خلال تحديد مسببات تكلفة النشاط ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات بالتناسب مع مسببات التكلفة (Boitier, 2002, p 119) .

يرى Kaplan و Jonson أن طريقة ABC تذكرنا أن محاسبة التسيير قد فقدت أهميتها، ولهذا ينبغي على المنظمة أن لا تكتفي بمجرد تخصيص التكاليف ولكن أيضا معرفة أسبابها (Bouin et al, 2015, préface) . تراعي طريقة ABC الاحتياجات التنظيمية الحديثة وتقدم حولا لها باعتبار أن هدفها الأساسي يكمن في البحث عن كفاءة العمليات مع الأخذ بعين الاعتبار عملية التنسيق (Sépari et al, 2014, p 5) .

2. إعادة النظر في نظام الموازنات التقديرية الكلاسيكية وظهور الموازنات على أساس الأنشطة

يعتبر Bouquin (2001) أن الموازنات التقديرية الكلاسيكية هي التعبير المالي والمحاسبي لخطط الأعمال وهذا حتى تتوافق الأهداف والوسائل المتاحة في المدى القصير مع الخطط التنفيذية (Plans opérationnels).

فإذا اعتبرنا اليوم أن الموازنات التقديرية هي التعبير المحاسبي والمالي لخطط الأعمال المحددة حتى تتوافق الأهداف والإمكانات المتاحة مع تحقيق الخطط التنفيذية. فإن الواقع يمكن أن يكون مختلفا إذا درسنا الفترات والمؤسسات.

إذ تختلف الممارسات الموازنية من مؤسسة إلى أخرى في فترة زمنية معينة. كما تختلف وتتغير من فترة زمنية إلى أخرى. إذن نتكلم عن التسيير الموازني عند وجود مجموعة من التقديرات المالية المستخدمة للتقييم والقيام بالرقابة البعدية. وبالتالي تعبر الموازنات فقط عن الجزء الأول من التعريف المقدم (عبارة عن تقديرات مالية) والتي تعرض في شكل حسابات نتائج تقديري (Alcouffe et al, 2017, p 26).

كما قدّم Hofstede سنة 1977 التعريف الآتي للموازنات: الموازنة عبارة عن امتداد للمستقبل القريب لنظام المعلومات المالي للمؤسسة: يفضي إلى إعداد ميزانية وحسابات نتائج تقديري للفترة القادمة، قد تكون فصلا أو سداسيا أو مدة زمنية أكبر. تستند الموازنة على التقسيم hiérarchico-fonctionnelle للمنظمة (Dubus, 2005, p 147).

وهكذا يمكن إعداد النظام الموازني وفق التقسيم على أساس مراكز المسؤولية أو الاعتماد على تقسيم آخر. ومرافقتها بمنح مكافآت بناء على مدى تحقيق أهداف الموازنة، إمكانية تعديل أهداف الموازنة، إعداد خطط الأعمال أم لا، أهداف مرتبطة بالاستراتيجية أم لا: كل هذه الممارسات تشكل نظام الموازنة. لكن لا يندرج ضمن نطاق التسيير الموازني إعداد تقديرات النشاط غير المصحوبة بالرقابة البعدية وكذلك التقديرات التي لا يتم مرافقتها بتحليل الانحرافات (Alcouffe et al, 2017, p 26).

في دراسة قامت بها مؤسسة KPMG سنة 1980 شملت 600 مؤسسة أوروبية : 75% منها تابعة لمجمعات، 60% يتجاوز رقم أعمالها 100 مليون أورو، 30% يتجاوز رقم أعمالها 300 مليون أورو. 99% من هذه المؤسسات تستخدم التسيير الموازني، تقوم 60% منها بإعداد مخططات متوسطة الأجل.

هذه الدراسة أثبتت أن 45% من هذه المؤسسات تستغرق أكثر من ثلاث أشهر لإعداد الموازنات، 70% منها تعتبر أن الموازنات تقتل الإبداع. وأن نصفها تؤكد ثقل الإجراءات الموازنية. وثلاث المؤسسات تشير أن الموازنات تركز على الجانب المالي. لكن 67% منها صرح مسؤولوها أنهم على استعداد لتخفيف هذه الإجراءات (Alazard et al, 2010, p 605).

استنادا إلى هذه الدراسة قامت جمعية المسيرين الماليين ومراقبي التسيير DFCG سنة 1994 بالبحث عن نقائص النظام التقليدي للموازنات. وفي نفس الوقت تقريبا، قامت CAM-I بالبحث عن السبل البديلة لتجاوز مقارنة التسيير الموازني التقليدي وإعداد مقترحات في إطار مسعى "ما وراء الموازنات" (Germain Audencia, 2010, p 14).

1.2 - الموازنات ذات الأساس صفر

في أواخر الستينيات وأوائل السبعينيات، قام Peter A. Pyhrr بإقامة طريقة الموازنة على أساس صفر المعروفة بالاسم المختصر BBZ في Texas Instruments وفي ولاية Géorgie الأمريكية (Malleret, 2005, p 334) ويتمثل المبدأ الأساسي لهذه الطريقة في تجاهل النفقات السابقة، دون أن يعني ذلك بناء موازنة من العدم. ولكن لا بد أن لا يتم اعتبار الموازنة السابقة على أنها أمر مفروغ منه، ولهذا ينبغي على المنظمة التكيف مع محيطها وأن تقوم بتعبئة مواردها أينما تكون المنفعة أكبر، وهذا يختلف تماما عن الطرق التقليدية التي تعتمد في بناء موازنتها على النفقات السابقة، مع تحيينها وفقا للتضخم، التغيرات المرتقبة، معامل عدم التأكد ...

فيمكن القول أن طريقة بداية إعداد هذه الطريقة هي "صفحة بيضاء" : إذ يتم تقدير الوسائل المالية اللازمة لمديريات المنظمة دون الأخذ بعين الاعتبار نفقات السنوات السابقة. كما لو أنه تم إعداد الموازنات لأول مرة، ويتمثل مسعى BBZ في القيام بجرد احتياجات كل المديريات ومن بعد التساؤل عن أهمية هذه الاحتياجات بالنظر إلى أولويات المنظمة ومن ثم تخصيص الموارد المالية اللازمة للمؤسسة.

2.2- الموازنات على أساس الأنشطة

لقد تم الاعتراف بفعالية الطرق الحديثة على غرار ABC/ABM والتسيير الاستراتيجي للتكاليف نظرا لمساهمتها الكبيرة في التحليل الاستراتيجي، ولهذا ينبغي تكملة هذا التحليل من خلال الموازنات على أساس الأنشطة. ونظرا لدور هذه الطرق في تحديد العمليات والأنشطة الاستراتيجية فإنه يمكن القول أن هناك علاقة بين هذه الطرق والاستراتيجية. بالإضافة إلى ذلك، تمكن الموازنات على أساس الأنشطة ABB من متابعة ومراقبة النشاطات والعمليات الاستراتيجية (Gervais, 2000) كما تساعد الموازنات العرضية على التنسيق داخل المنظمة.

3- إعادة النظر في بطاقة الأداء المتوازن وظهور لوحات قيادة رأس المال الفكري

1.3- انتقاد بطاقة الأداء المتوازن

تم الترويج لبطاقة الأداء المتوازن في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل التسعينيات من قبل Robert S. Kaplan و David Norton استنادا إلى الانتقادات الموجهة إلى أدوات التسيير التقليدية التي تركز أكثر على المؤشرات المالية.

حيث سعى الباحثان إلى تعزيز استخدام مؤشرات تتناغم مع استراتيجية المنظمة. وتهدف هذه المنهجية إلى بناء أداة قيادة لصالح الإدارة العامة (Giraud et al, 2004, p 158).

انتقد باحثون سويديون مسعى بطاقة الأداء المتوازن المستحدث من قبل Norton و Kaplan: إذ يرون أن بطاقة الأداء المتوازن لا تتوافق مع طريقة تفكير المنظمة ومع سبب وجودها. أما من ناحية الشكل فإن هيكل بطاقة الأداء المتوازن تعتمد على المنطق الصناعي للمؤسسة وبالتالي فهي لا تعتبر أن المورد البشري هو المولد الرئيسي للربح في المنظمة. وفيما يلي ملخص عن نقائص هذا المسعى التي سجلها هؤلاء:

يعتبر هؤلاء أن بطاقة الأداء المتوازن تعتمد على تصميم تقليدي لسلسلة القيمة أين يكمن العنصر الأساسي في إنتاج سلعة ملموسة لتحقيق رضا الزبائن ورضا المساهمين وبالتالي لا تعتبر هذه الأداة رأس المال البشري عنصراً من عناصر الدعم من أجل تئمين مسار الابتكار والإنتاج وتحقيق رضا الزبائن. كما تستند بطاقة الأداء المتوازن على نظرة تقليدية للاستراتيجية قائمة على أساس أولوية التحليل الاستراتيجي (فرص/تهديدات) ويتم بعد ذلك تشخيص داخلي (نقاط قوة / ضعف) وبالتالي لا يُعطى للتحليل المتعلق برأس المال البشري أهمية بالغة في إعداد الاستراتيجية (Wegmann, 2009, p 17).

2.3- لوحة قيادة رأس المال الفكري

اقترح هؤلاء الباحثون السويديون نموذجاً آخر من لوحات القيادة يدعى Navigateur de Skandia تم تطويره من قبل EDVINSSON و MALONE سنة 1999 في مؤسسة تأمين سويدية تسمى Skandia AFS ويعتبر هذا النموذج اليوم الأكثر تطوراً للوحات القيادة والمعروفة باسم "لوحة قيادة رأس المال الفكري"، ظهرت هذه الأداة كنتيجة للتطورات التي عرفت لوحات القيادة في سنوات 1980 في الوسطين الأكاديمي والصناعي. ويستند هذا النوع من لوحات القيادة على فكرة أن المكونات غير الملموسة Immatérielle هي مصدر الأداء وتشكل نسبة هامة من أصول المنظمة (Germain, 2002, p 57).

ثالثاً: تطور الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير

إن دراسة تطور الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير المركزي في فرنسا عبر الزمن يظهر ازدياد إلحاق هذه الوظيفة بالمديرية المالية كما يوضحه الجدول الآتي المستمد من الدراسات التي أجراها Jordan:

الجدول رقم (1): الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير

1998	1989	1986	1976	موقع مراقبة التسيير
62%	55%	50%	43%	مراقبة التسيير ملحق بالمديرية المالية
32%	41%	50%	33%	مراقبة التسيير ملحق بالإدارة العامة
6%	4%	0%	24%	إلحاق آخر

Source : H. Jordan, Planification et contrôle de gestion en France en 1998, Cahier de recherche Groupe HEC., Paris, 1998, page 9.

كما أظهرت النسخة السادسة من دراسة HEC-DFCG التي أجراها Jordan سنة 2004 أن الإلحاق الأكثر شيوعاً لمراقبة التسيير هو الوظيفة المالية حيث أن ثلث ربع المؤسسات الكبيرة تلحق وظيفة مراقبة التسيير بالمديرية المالية.

وقد بينت الدراسة التي أجراها Jordan وآخرون (1998) زيادة إلحاق مراقب التسيير المحلي بمراقبة التسيير المركزي على حساب إلحاقه بالمسؤول التنفيذي المحلي بفعل تطبيق الأنظمة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وفق ما يظهره الجدول الآتي (Jordan, 1998, p 9) :

الجدول رقم (2): الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير اللامركزي

1998	1989	الإلحاق الإداري لمراقب التسيير المحلي
62%	74.5%	مراقب التسيير ملحق بالمسؤول التنفيذي المحلي
38%	13%	مراقب التسيير ملحق بمراقبة التسيير المركزي
	10.5%	الإلحاق الإداري المزدوج

Source : H. Jordan, Planification et contrôle de gestion en France en 1998, Cahiers de recherche, Groupe HEC, Paris, 1998, page 9.

يوضح الجدول أعلاه أن مراقب التسيير المحلي يلحق غالباً بالمسؤول التنفيذي أكثر من وظيفة مراقبة التسيير المركزية في السياق الفرنسي، لكن التطور الزمني يظهر ازدياد إلحاق مراقب التسيير المحلي نحو مراقبة التسيير المركزية على حساب الإلحاق بالمسؤول التنفيذي المحلي.

رابعاً: تطور مهام مراقب التسيير

لقد تطورت مهام مراقب التسيير نتيجة تأثير تكنولوجيا الاعلام والاتصال و إقامة نظام ERP، كما تأثرت هذه المهنة بفعل تبني الانظمة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

1. تأثير تكنولوجيا الاعلام والاتصال على مهام مراقب التسيير

أبرزت العديد من الأعمال التأثير الايجابي لإقامة تكنولوجيا الإعلام والاتصال وخاصة البرمجيات على مهام مراقب التسيير: فالدراسة التي أجراها Jazayeri و Scapens (2003) لفرع أوروبي لشركة متعددة الجنسيات أمريكية أظهرت تعيّر دور مراقب التسيير عند إقامة نظام ERP من نوع SAP، وتتمثل هذه التغييرات في التخلص من الأعمال الروتينية، استخدام المعلومات الاستشرافية والاضطلاع أكثر بمهام الاستشارة والنصح.

وتوصل Russel، Kuszla و Siegel (1999) من خلال دراسة أجريت على 294 مراقب تسيير أمريكي إلى أن مراقبي التسيير هم أكبر المستفيدين من تطورات تكنولوجيا المعلومات، إذ لم تعد وظيفة مراقب التسيير تتماشى مع المؤرخ المالي وإنما ينظر إليها كشريك أعمال وهذا باعتبار أن المراقب يكرّس معظم وقته في أنشطة النصح داخل المنظمة (Bollecker, 2007, p 106).

ويؤيدهم Kaplan (1995) في ذلك إذ يعتقد أن التقدم المحرز في تقنيات وأساليب المراقبة ينبغي أن تمكّن مراقب التسيير من الانضمام إلى الفريق الذي يساهم بصفة فعالة في خلق القيمة والمشاركة في إعداد وتصميم الإستراتيجية وترجمة النوايا الإستراتيجية إلى أعمال تنفيذية والانتقال من دور حارس النتائج إلى دور مصمم أنظمة المعلومات (Lavigne, 2017, p 38). ويرى Combes و Labrousse (1997) من جهتهما أن إقامة تكنولوجيا الإعلام والاتصال يسمح بالإعداد السريع للمؤشرات وتحقيق الانسجام فيما بينها والتحيين السريع للوحات القيادة وإرسالها السريع إلى مختلف الفاعلين في المنظمة (NGONGANG, 2013, p 120).

2. تأثير المعايير المحاسبية على مهام مراقب التسيير

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يترتب عنه أدوار إضافية سيضطلع بها مراقب التسيير والتي تتمثل في تزويد المحاسبين بالمعلومات التي يحتاجها المحاسبون لإعداد قوائم مالية وفق متطلبات هذا النظام وبالتالي يعتبر مراقب التسيير شريك في إعداد القوائم المالية، بالمقابل يمكن لمراقب التسيير استخدام البيانات المستمدة من معايير المحاسبية الدولية بدلا من البيانات المستمدة من قاعدة بيانات المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير (Angelkort, 2010, p 42).

في هذا الإطار، بينت الدراسة التي قام بها Angelkort و ali (2008) أن أدوار المراقبين سوف تتطور في غضون ثلاث أو خمس سنوات المقبلة وهذا بسبب

المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، حيث سيضطلعون بمسؤوليات أكبر في المشاركة في إعداد القوائم المالية (Bollecker, 2009, p 18).

بالإضافة إلى ذلك بينت هذه الدراسة (Jordan, 2004) أن مهام المراقبين ارتكزت حول الإبلاغ المالي على حساب مهام الاستشارة والنصح التي كانوا يسدونها إلى المسؤولين التنفيذيين، بالمقابل تطور دور المسؤولين التنفيذيين فيما يخص عمليات تحديد الأهداف، إعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، إذ يتعاون هؤلاء مع السلطات المركزية (المديرية العامة، المديرية المالية) عوض مراقبي التسيير. كما أن هناك العديد من الدلائل التي تؤكد هذا التوجه: أولاً أصبحت مؤشرات الأداء المالي ومتابعة الموازنات مهمة بشكل متزايد في أنشطة المراقبين على حساب المعلومات التشغيلية والنوعية، بالإضافة إلى ذلك، فقد المراقبون تدريجياً السلطة التي كانوا يتمتعون بها فيما يخص التخطيط، المحاسبة التحليلية ونظام المعلومات التسييري (Ioning et al, 2008, p 265).

يؤكد Berland ذلك، الذي يعتبر أنه في بدايات سنوات 2000 ظهر نوع جديد من المراقبين بتوجهات مالية كما نشهد تراجع الدور الذي كانوا يضطلعون به في سنوات سابقة كشرىك أعمال، إذ أوكل إليهم مهمة التحكم في السيولة باعتبارها أضحت موردا نادرا في مراحل الاضطرابات المالية، حيث اشتغل هؤلاء المراقبين في مكاتب المراجعة والخبرة المحاسبية سنوات 1990 و جلبوا معهم فكريا ماليا على حساب الأبعاد الإستراتيجية التي أوكلت مهامها للمسؤولين التنفيذيين؛ كما اضطلع هؤلاء المراقبون بمهام الإبلاغ المالي خاصة في المؤسسات المسعرة في البورصة، وتتمثل مهامهم في التنبؤ والمشاركة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (BOUIN et al, 2015, préface). أكدت الأزمة المالية لعام 2008 هذا الاتجاه حيث اقتربت مراقبة التسيير أكثر من المحاسبة المالية ومن الرقابة الداخلية، كما عزز بروز المعايير الدولية للإبلاغ المالي التوجهات المركزية لمراقبة التسيير.

خاتمة:

لقد حاولنا من خلال هذه المقال دراسة التطورات التي عرفتها مراقبة التسيير بدأ بدراسة تطور هذا الاختصاص وذلك بالرجوع إلى مقاربة Anthony الذي يعتبر مراقبة التسيير أداة لنشر الإستراتيجية التي حددها قادة المنظمة. إذ يقوم بنشر الأهداف البعيدة المدى إلى أهداف قصيرة تعمل مراقبة التنفيذ على تجسيدها.

لكن هذه المقاربة تعرضت للانتقاد من قبل الباحثين الذين يعتبرون هذا الإطار غير ملائم في سياق عدم التأكد أين يصعب الالتزام بتحقيق هدف بعيد المدى ومحدد مسبقاً، ولهذا قام Robert Simons بتطوير مجال مراقبة التسيير: إذ تجاوز النظرة التقليدية التي تربطه بنشر الاستراتيجية فحسب وإنما يقوم بإبراز استراتيجيات جديدة.

كما عرفت الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير العديد من الانتقادات وهذا ما دفع بمجموعة من الباحثين للتفكير والبحث عن أدوات بديلة تسمح بالاستجابة لمتطلبات القيادة الحالية. وتمكنوا من ابتكار العديد منها على غرار طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC التي تعتمد على مسببات التكاليف لحساب تكاليف الأنشطة. وتهدف هذه الطريقة إلى معرفة أسباب التكاليف ودراسة مدى كفاءة العمليات والأنشطة.

فقد فتحت طريقة ABC الباب أمام طريقة التسيير على أساس الأنشطة ABM التي تعتبر مرحلة إضافية لطريقة ABC إذ تسمح بتحليل كيفية مساهمة أنشطة معينة في خلق القيمة والبحث عن ترشيد العلاقة (قيمة/تكلفة).

كما تعرضت الموازنات التقليدية للعديد من الانتقادات إلى درجة أن هناك من يدعو إلى إلغائها واستبدالها من خلال إعداد الموازنات على أساس الأنشطة التي هي عبارة عن طريقة ABC معروضة بطريقة عكسية تنطلق من النتيجة حسب الأنشطة إلى الموارد. أو الاعتماد على الموازنات ذات الأساس صفر التي تستند على تجاهل النفقات السابقة وتعبئة موارد المنظمة أينما تكون المنفعة أكبر.

وخلال سنوات 1990 شهدنا إعادة اكتشاف لوحات القيادة من خلال ابتكار نموذج جديد سمي "بطاقة الأداء المتوازن" والذي ينتظم حول أربع محاور. يتعلق الأمر بالمؤشرات المالية، العمليات الداخلية، مؤشرات موجهة نحو السوق وأخرى متعلقة بالتعلم المستمر.

ورغم تطور وانتشار استخدام بطاقة الأداء المتوازن، إلا أن هذه الأداة عرفت العديد من الانتقادات لاسيما التي وجهها لها باحثون سويديون خاصة فيما تعلق بإهمال العنصر البشري كمؤشر أساسي يخلق القيمة للمساهمين ولهذا اقترحوا أداة بديلة تسمى لوحة قيادة رأس المال الفكري التي تعتمد على أساس أهمية العنصر البشري في خلق القيمة.

كما عرف الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير تطورات في السنوات الأخيرة، إذ تزايد إلحاقها بالمديرية المالية نتيجة تطبيق الأنظمة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية وذلك قصد مساعدة المصالح المحاسبية في إعداد القوائم المالية، ولهذا أصبحت مهام مراقب التسيير تركز أكثر على الإبلاغ المالي.

قائمة المراجع

1. Armelle Godener, (2005) Marianela Fornerino, la métamorphose de contrôle de gestion, revue « L'Expansion Management Review », , pages 54 à 59.
2. Benoît Ekoka Essoua, (2006) Cohérence logique entre le modèle stratégique-opérationnel en contrôle de gestion et la théorie de la firme-compétence foncière des économistes évolutionnistes : une lecture historique, revue «Comptabilité - Contrôle - Audit », France, , pages 139 à 161.
3. C. Demartini, (2014) The Evolution of the Concept of Management Control: Towards a Definition of 'Performance Management System', Hardcover.
4. Caroline Lambert (2005) La fonction contrôle de gestion contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation, thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, université Paris Dauphine, Paris.
5. Christophe Germain Audencia, la conception des systèmes de contrôle de gestion : les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance, Ecole de Management, Nantes, pages 1 à 14.
6. Claude Alazard, Sabine sépari, (2010) contrôle de gestion : manuel et application, Dunod, 2ème édition, paris.
7. Dagobert NGONGANG, (2013) Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises, La Revue Gestion et Organisation, pages 113–120.
8. Equipe « normes et pratiques comptables » du groupe RSM Salutro Redel (2004), Maitriser l'essentiel des IFRS , Paris.
9. Fabienne Villesèque-Dubus, (2005) vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », pages 127 à 147.
10. Françoise Giraud et al, (2004) Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 3ème édition. Pais.
11. Grégory Wegmann, (2000) les Tableaux de Bord Stratégiques : Analyse comparative d'un modèle nord-américain et d'un modèle suédois, papiers de recherche du GREGOR, IAE de Paris, pages 1 à 17.
12. Henri Bouquin, (2005) Robert Newton Anthony : la référence, Robert Newton Anthony : la référence, les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS.
13. H. Jordan, (1998) Planification et contrôle de gestion en France en 1998, Cahier de recherche Groupe HEC., Paris.

14. Helene Loning et al (2008), le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3ème édition, Dunod, Paris.
15. Hendrik Angelkort, Controllershship under IFRS: Some critical observations from a German-speaking country, Arbeitspapiere Industrielles Management und Controlling, pages 1 à 42.
16. Isabelle Lacombe, (1997) les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational, thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université Paris XII.
17. Johan BOUGLET et al, (2013) Gouvernance et contrôle de gestion, INTEC-CNAM, Paris.
18. Kaplan R.S, (1995) "New Roles for Management Accountants", Journal of Cost Management, Fall, pages 6-13.
19. Laurent Lavigne, (2017) le rôle du contrôleur de gestion territorial : construction typologique et identification organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités, thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, université de Lorraine.
20. Marc Bollecker, (2009) Contrôleur de gestion : une fonction en danger ? La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, pages 1 à 18.
21. Marc Bollecker, (2007) la recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », pages 87 à 106.
22. Marc RIQUIN et Olivier VIDAL, le contrôle de gestion, outil de décision, CNAM Intec, Paris.
23. Marie Boitier, (2002) Le contrôle de gestion : une fonction aux prises avec les transformations organisationnelles et techniques des entreprises. L'exemple des systèmes de gestion intégrés, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, université des sciences sociales - Toulouse I.
24. Olivier de La Villarmois, (2005) Hubert Tondeur, Contrôle et stratégie éléments empiriques, cahiers de la recherche, Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises, pages 1 à 17.
25. Sabine Sépari et al, (2014) Management et Contrôle de gestion : l'essentiel en fiches, Dunod, Paris.
26. Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Yves Levant, les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », pages 7 à 26.

-
27. Simons, (1995) Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Boston, Harvard Business School Press.
 28. Véronique Malleret, (2005) Peter A. Pyhrr : « Mister BBZ », les grands auteurs en contrôle de gestion.
 29. Xavier BOUIN, (2015) François-Xavier SIMON, Les nouveaux visages du contrôle de gestion : Outils et comportements, 4ème édition, DUNOD, Paris.