

جامعة الجزائر 03
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

عنوان الأطروحة:

مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء
- حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم

تخصص دراسات محاسبة جباية وتدقيق

من إعداد الباحث:

نعمون محمد عزالدين

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا	جامعة الجزائر 3	أ.د/ أورزيق إلياس
مشرفا ومقررا	جامعة الجزائر 3	د/ حداد محمد
عضوا مناقشا	جامعة البليدة 2	أ.د/ درحمون هلال
عضوا مناقشا	جامعة البليدة 2	أ.د/ عمورة جمال
عضوا مناقشا	جامعة الجزائر 3	د/ بن سعيد أمين
عضوا مناقشا	جامعة البويرة	د/ يحيياوي سمير

السنة الجامعية 2019/2018

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى عائلتي، الوالدين، إخوتي، أخواتي وأبنائهم. وهذا لما قدموه لي من دعم مادي ومعنوي طيلة فترة البحث؛

كما أهدي هذا العمل إلى:

كل الأساتذة الذين تتلمذت على أيديهم في مدرسة "الطيب حركات"، متوسطة "عبد الرحمان بوساعة"، ثانوية "ديدوش مراد"، وجامعة "الجزائر 03" في طوري الليسانس والماجستير وهذا للمعارف والعلوم المتراكمة التي لمتها منهم والتي يسرت عليّ إعداد هذه الأطروحة؛

وإلى كل أصدقائي وزملائي الذين بقيت علاقتي طيبةً معهم وإلى كل من أحبوني لاسيما الصديقين "بلال قندوز" و "بن قديدح سفيان" الذين رغم ابتعادي عن جامعة "الجزائر 03" للظروف المهنية أو للتفرغ لإعداد الأطروحة إلا أنهما كانا يتصلان بي للاطمئنان بصحتي وبحالي ومساعدتي وإعلامي بمستجدات الجامعة؛

وإلى كل مرتادي المكتبة الوطنية بالحامة لطلب العلم الذين رأيت فيهم الصبر والثبات والمثابرة لاسيما طلبة العلوم الطبية وغيرهم من الطلاب المخلصين، الذين جعلوني أحتقر جهودات التي أبذلها ودفعتني لمضاعفة العمل لإتقان هذه الأطروحة.

كما أهدي هذا العمل بالأخص إلى أمي وأبي سبب وجودي في الحياة، الذين كان لهما الفضل في تعليمي ورعايتي، الذين تحملا معي متاعب هذا العمل ومتاعب 23 سنة من الدراسة.

شكر وتقدير

بداية أشكر الله عزّ وجلّ الذي بنعمته تتم الصالحات وأحمده تعالى على فضله العظيم ورحمته الواسعة أن أوجدني في الحياة ومدني بالصحة والعافية اللازمتين لإتمام هذا العمل ولولا توفيقه لما وصلت إلى ما أنا عليه اليوم؛

كما يسرني أن أتوجه بجزيل شكري وتقديري واحترامي إلى أستاذي الفاضل الدكتور " حداد محمد" على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى النصائح والإرشادات القيّمة المقدمة طيلة فترة البحث ومرحلة إنجاز هذا العمل إلى أن رأى النور، كما أتوجه بالشكر إلى الدكتور "حميدي ميلي" على مساعدته لي في الجانب التطبيقي وفي التحكم في أدوات وطرق الإحصاء المستعملة في البحث وعلى تعاونه وإجابته على التساؤلات التي كانت تعترضني، كما أشكر كذلك الأستاذين "سليم العقون" و"أبو بكر طالي" لمساعدتهما لي في الجانبين النظري والميداني.

كما أتوجه بالشكر للسادة الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تكرمهم قبول وتحمل عناء قراءة ومناقشة هذه الأطروحة. كما يطيب لي أن أشكر صديقي "إسماعيل بوعلي" أستاذ التعليم الابتدائي على قراءته لهذه الأطروحة وعلى تصحيحه للأخطاء الإملائية اللغوية والنحوية التي كانت موجودة؛

كما أشكر عمال المكتبة الوطنية بالحامة على الاستقبال اليومي الحسن الذي حظيت به طيلة فترة استيداعي للتفرغ لإنجاز هذا العمل وعلى توفير مستلزمات البحث العلمي، كما أشكر مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الذين قاموا بمليء الاستبيان بكل عناية بالإضافة إلى الوسطاء الذين مكنوني من الوصول إليهم وأخص بالذكر "مسعود بوجمعة"، "وليد ناصري" و"وليد بن غانم". وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في اختياري هذا الموضوع وفي إتمامي لهذا العمل.

الملخص:

حاولنا من خلال هذا العمل دراسة العلاقة بين مشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء وفعالية التسيير لعينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية تعمل في التراب الوطني وذلك من خلال ثلاث أبعاد. يتعلق الأمر بمشاركة المسير في التخطيط الاستراتيجي، مشاركته في ترجمة الاستراتيجية إلى أعمال، مشاركته في متابعة وتقييم الأداء. كما حاولنا أيضا دراسة المهارات التي يملكها المسير كمحدد لمشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء.

لقد تحصلنا على نتائج مقبولة إذ أن متغير مشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء يؤثر على فعالية التسيير ولكن هذا المتغير ينعكس من خلال بعد مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء أكثر من بعدي "المشاركة في إعداد الاستراتيجية" و"المشاركة في ترجمة الاستراتيجية". كما أن متغير المهارات التي يملكها المسير يؤثر بشكل كبير في مشاركة مراقبة التسيير في مسار قيادة الأداء.

الكلمات المفتاحية:

مراقبة التسيير، قيادة الأداء، مهارات المسير، فعالية التسيير، المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

RESUME :

L'objectif de ce travail est d'étudier le lien entre la participation du contrôle de gestion au pilotage de la performance et la performance managériale d'un échantillon d'entreprises opérant sur le territoire national à travers trois dimensions. Il s'agit de la participation du manager à la planification stratégique, sa participation au déploiement de la stratégie en actions concrètes, sa participation au suivi et évaluation de la performance. Nous avons essayé également d'étudier les compétences détenues par le manager comme déterminant de la participation de contrôle de gestion au pilotage de la performance.

Nos résultats sont satisfaisants, en effet, la variable "participation du contrôle de gestion au pilotage de la performance" influence sur la performance managériale, mais ce variable se reflète par la dimension participation du manager au suivi et évaluation de la performance plus que les deux autres dimensions. Également, la variable "compétences détenues par le manager" influence grandement sur la participation de contrôle de gestion au pilotage de la performance.

Mots clés :

Contrôle de gestion, pilotage de la performance, les compétences du manager, performance managériale, entreprise économique algérienne.

الفهرس

الإهداء

شكر وتقدير

الملخص

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الاختصارات والرموز

قائمة الملاحق

2..... مقدمة عامة.....

2..... 1. مدخل.....

3..... 2. إشكالية البحث:.....

4..... 3. فرضيات البحث:.....

4..... 4. منهج وأدوات البحث:.....

5..... 5. الدراسات السابقة:.....

7..... 7. أهمية الدراسة:.....

8..... 8. أهداف الدراسة:.....

8..... 9. تقسيمات البحث:.....

الفصل الأول: تطور مراقبة التسيير نحو قيادة الأداء

12..... تمهيد.....

13..... المبحث الأول: دراسة تاريخية لتطور مراقبة التسيير.....

13..... المطلب الأول: ظهور ممارسة مراقبة التسيير.....

20..... المطلب الثاني: بروز مراقبة التسيير في شركة General Motors.....

26..... المبحث الثاني: إطار Anthony الخاص بمراقبة التسيير.....

27..... المطلب الأول: دراسة Anthony لأنشطة الرقابة والتخطيط.....

28..... المطلب الثاني: تصنيف Anthony لأنشطة الرقابة والتخطيط.....

37..... المطلب الثالث: إعادة النظر في المقاربة الكلاسيكية لمراقبة التسيير لـ Anthony.....

40	المبحث الثالث: دراسة نموذج أذرع المراقبة ل Robert Simons
42	المطلب الأول: أنظمة (أذرع) المراقبة ل Robert Simons
51	المطلب الثاني: تعريف مراقبة التسيير حسب Simons
52	المطلب الثالث: تقييم إطار Simons الخاص بأذرع المراقبة
54	خلاصة..

الفصل الثاني : مساهمة أفراد المنظمة في قيادة الأداء

57	تمهيد.....
58	المبحث الأول: مسار قيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية
59	المطلب الأول: التخطيط الاستراتيجي وصياغة الإستراتيجية
67	المطلب الثاني: نشر وتنفيذ الإستراتيجية
69	المطلب الثالث: قياس الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية
71	المبحث الثاني: الأطراف المساهمة في قيادة الأداء
72	المطلب الأول: دور ومحددات دور مراقب التسيير
83	المطلب الثاني: دور المسؤول التنفيذي في قيادة الأداء
84	المطلب الثالث: مساهمة القادة والعمال في قيادة الأداء
86	المبحث الثالث: دور وظيفة مراقبة التسيير في قيادة الأداء
87	المطلب الأول: إحقاق وظيفة مراقبة التسيير المركزية بالإدارة العامة
88	المطلب الثاني: إحقاق وظيفة مراقبة التسيير المركزية بالوظيفة المالية
92	المطلب الثالث: الإحقاق الإداري لوظيفة مراقبة التسيير اللامركزية
98	خلاصة.....

الفصل الثالث: مساهمة أدوات مراقبة التسيير في قيادة الأداء

101	تمهيد.....
102	المبحث الأول: نظرة مفصلة حول أدوات مراقبة التسيير
102	المطلب الأول : تطور أدوات مراقبة التسيير
108	المطلب الثاني: استخدام أدوات مراقبة التسيير والعلاقة التكاملية بينها

110	المطلب الثالث: محددات اختيار أدوات مراقبة التسيير
113	المبحث الثاني: الموازنات التقديرية كأداة لقيادة الأداء
114	المطلب الأول: مفهوم ودور الموازنات التقديرية
116	المطلب الثاني: من التخطيط الاستراتيجي إلى إعداد الموازنات
124	المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظام الموازنات والتوجهات الحديثة لهذا النظام
133	المبحث الثالث: قيادة الأداء بواسطة بطاقة الأداء المتوازن
134	المطلب الأول: تطور بطاقة الأداء المتوازن من قياس إلى قيادة الأداء
139	المطلب الثاني: أسس بطاقة الأداء المتوازن
143	المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لبطاقة الأداء المتوازن
147	خلاصة

الفصل الرابع: منهجية المصادقة على نموذج وفرضيات البحث

150	تمهيد
151	المبحث الأول: مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
151	المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
164	المطلب الثاني: التبعية الهرمية لوظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
166	المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
168	المبحث الثاني: نموذج وفرضيات البحث
168	المطلب الأول: اقتراح نموذج البحث
170	المطلب الثاني: طرح فرضيات البحث
181	المبحث الثالث: المنهجية المتبعة لجمع وتحليل البيانات
181	المطلب الأول: طريقة جمع البيانات
184	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان ومتغيرات الدراسة
186	المطلب الثالث: المنهجية المتبعة للمصادقة على السلام واختبار الفرضيات
192	خلاصة

الفصل الخامس: عرض ومناقشة نتائج البحث

194	تمهيد.....
195	المبحث الأول: عرض وتحليل نتائج البحث.....
195	المطلب الأول: وصف عينة الدراسة
199	المطلب الثاني: عرض نتائج البحث.....
212	المطلب الثالث: التحليل عن طريق المركبات الأساسية لنتائج عينة الدراسة
222	المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.....
222	المطلب الأول: العلاقة بين "المهارات التي يملكها المسير" و"مشاركته في مسار قيادة الأداء"
223	المطلب الثاني: العلاقة بين "مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء" و"فعالية التسيير"
226	المطلب الثالث: المصادقة على نموذج الدراسة
227	المبحث الثالث: مناقشة النتائج.....
227	المطلب الأول: تفسير النتائج المتحصل عليها
228	المطلب الثاني: الاضافات المحققة في البحث
230	المطلب الثالث: حدود وآفاق الدراسة
232	خلاصة.....
234	خاتمة عامة
239	قائمة المراجع.....
240	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
32	المهام الممارسة من قبل مراقب التسيير وفقا للإلحاق الإداري	1-1
89	الإلحاق الإداري لوظيفة مراقبة التسيير المركزية	1-2
96	الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير اللامركزية	2-2
162	التطور التاريخي لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	1-4
195	بيانات الاستثمارات الموزعة	1-5
200	المهارات التي يملكها المسير	2-5
202	مساهمة المسير في إعداد الاستراتيجية	3-5
205	مساهمة المسير في ترجمة الاستراتيجية	4-5
208	مساهمة المسير في متابعة وتقييم الأداء	5-5
210	فعالية التسيير	6-5
213	متغير المهارات التي يملكها المسير قبل تدوير المحاور	7-5
214	بُعد مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية قبل تدوير المحاور	8-5
215	بُعد مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية بعد تدوير المحاور	9-5
216	بعد مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية قبل تدوير المحاور	10-5
217	بعد مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية بعد تدوير المحاور	11-5
218	بعد مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء قبل تدوير المحاور	12-5
219	بعد مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء بعد تدوير المحاور	13-5
220	متغير فعالية التسيير قبل تدوير المحاور	14-5
221	متغير فعالية التسيير بعد تدوير المحاور	15-5
222	العلاقة بين "المهارات التي يملكها المسير" و"المشاركة في مسار قيادة الأداء"	16-5
223	العلاقة التفسيرية بين متغير "مهارات المسير" و "مشاركة المسير في قيادة الأداء"	17-5
224	العلاقة بين "مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء" و "فعالية التسيير".	18-5
225	العلاقة التفسيرية بين أبعاد "مشاركة المسير في قيادة الأداء" و "فعالية التسيير"	19-5
225	نتائج اختبار الفرضيات	20-5

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	حساب التكاليف من خلال طريقة الأقسام المتجانسة	19
2-1	مستويات أنشطة التخطيط والمراقبة	29
3-1	مجال عمل مراقب التسيير	33
4-1	الفرق بين مهام مراقب التسيير والمسؤول التنفيذي	34
5-1	مصفوفة أذرع المراقبة لـ Simons	43
6-1	العلاقة بين أنظمة المراقبة والإستراتيجية	47
1-2	مراحل التخطيط الاستراتيجي	59
2-2	خطوات إعداد الاستراتيجية	60
3-2	القوى الخارجية المؤثرة على المنظمة	61
4-2	نموذج القوى الخمس لـ Porter المعدل	62
5-2	التعلم التنظيمي وفق حلقتي التعلم والضبط	70
6-2	تصنيف وظائف مراقبة التسيير حسب السلطة والزبون	80
7-2	المستويات الهرمية لوظيفة مراقبة التسيير	81
8-2	إلحاق وظيفة مراقبة التسيير المركزية بالإدارة العامة	87
9-2	إلحاق وظيفة مراقبة التسيير المركزية بالمديرية المالية	88
10-2	إلحاق مراقب التسيير وظيفيا إلى القسم وإلحاقه هرميا إلى وظيفة مراقبة التسيير المركزية	93
11-2	إلحاق مراقب التسيير هرميا إلى القسم وإلحاقه وظيفيا إلى وظيفة مراقبة التسيير المركزية	95
1-3	صياغة مختلف الموازنات	121
2-3	الفرق بين مقارنتي التكاليف والموازنات على أساس الأنشطة	127
3-3	المحاور الأربع لبطاقة الأداء المتوازن	133
4-3	العلاقات السببية بين مختلف محاور بطاقة الأداء المتوازن	140
1-4	النموذج التصوري للبحث	169
2-4	المحددات المؤثرة على مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء	171
1-5	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة المشغولة	196
2-5	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	196

197	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة ملكية المؤسسات	3-5
197	توزيع عينة الدراسة حسب حجم المؤسسة	4-5
198	توزيع عينة الدراسة حسب قطاع النشاط	5-5
199	توزيع عينة الدراسة حسب وجود وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة	6-5
199	توزيع عينة الدراسة حسب الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير	7-5
202	توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير المهارات التي يملكها المسير	8-5
205	توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية	9-5
207	توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية	10-5
210	توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء	11-5
212	توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير فعالية التسيير	12-5
226	نتائج المصادقة على النموذج	13-5

قائمة الاختصارات والرموز

GM	General Motors
ASME	American Society of Mechanical Engineers
NACA	National Association of Cost Accountants
CEGOS	Commission Générale de l'Organisation Scientifique
DNPC	du Pont de Nemours et compagnie
SGP	Sociétés de participation de l'Etat
CPE	Conseil de participation de l'Etat
BCG	Boston Consulting Group
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
DAS	Domaine d'activité stratégique
IIOST	Institut international de l'organisation scientifique du travail
CMS	Cost Management System
CAM-I	Consortium of Advanced Management International
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
ABB	Activity Based Budgeting
EVA	Economic Value Added
EIS	Entreprise Information System
ERP	Enterprise Resource Planning
SAP	Systems, Applications and Products for data processing
DFCG	Association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion
BBZ	Budget base zero
BSC	Balance ScoreCard
TBP	Le tableau de bord prospectif
ACP	Analyse en composantes Principales
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
KMO	Kaiser Meyer Olkin

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
250	استمارة استبيان حول "مساهمة مراقبة التسيير في قيادة أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"	1
255	عرض نتائج الاستبيان	2

مقدمة عامة

1. مدخل

في بدايات القرن التاسع عشر كانت معظم المؤسسات عائلية وصغيرة الحجم، لا يوجد فصل بين الملكية والتسيير إذ يتولى الملاك تسييرها، كما لا يوجد تفويض حيث يسيطر صاحب المؤسسة على جل المسؤوليات. بعد ذلك عرفت المؤسسة الاقتصادية تطورات هامة في النصف الثاني من القرن التاسع عشر، إذ زاد حجمها وازدهر نشاطها واتسعت حصتها السوقية كما تطورت هياكلها 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 Dirigeants والملاك من جهة والمشاكل المرتبطة بالعلاقة بين القادة والمسؤولين في المستويات الهرمية الوسطى من جهة أخرى.

ولهذا تم البحث عن الآليات والسبل لتجاوز مشاكل التنسيق والمراقبة، ونتيجة لذلك تم ابتكار العديد من أدوات مراقبة التسيير، على غرار أدوات المحاسبة الصناعية التي عرفت رواجاً كبيراً في تلك الفترة كما برز كذلك اختصاص التسيير الموازني ولوحات القيادة. ولذلك تبنت كبريات المؤسسات الأمريكية مجموعة متنوعة من هذه الأدوات لقيادة أداؤها والتي ساعدتها في النجاح في السوق الأمريكي.

مع تطور أدوات مراقبة التسيير وتعقدتها كان لزاماً تأسيس هذا الاختصاص من خلال الكتب الأكاديمية والتعليمية، حيث شاهدنا في سنة 1965 بروز اختصاص مراقبة التسيير على يد Robert Anthony، إذ اعتبر آنذاك على أنه مسار يمارس من قبل المسير من أجل نشر وتنفيذ الاستراتيجية المحددة من قبل القادة.

مع تطور هذا الاختصاص تم إعادة النظر في المقاربة التقليدية المعيارية لمراقبة التسيير، إذ بينت الأعمال التي أجريت في ثمانينيات القرن الماضي وجود علاقة تفاعلية بين الاستراتيجية والمراقبة. لقد أظهرت هذه الأعمال أن المسيرين لا يقتصر دورهم على نشر وتنفيذ الاستراتيجية وإنما يساعد هؤلاء

القادة في إعداد الاستراتيجية وفي تعديلها وتغذيتها بأفكار جديدة من أجل إنشاء استراتيجيات ناشئة باعتبار قريهم من حقائق الميدان، وهكذا تطورت مراقبة التسيير من قياس إلى قيادة الأداء.

إن عملية قيادة الأداء هذه تتطلب تدخل العديد من الفاعلين، يتعلق الأمر بالقادة الذين يحددون التوجهات الاستراتيجية والمسيريون الذين يعملون على ترجمة الاستراتيجية إلى أعمال تؤدي بكل كفاءة من قبل العمال، كما تتطلب هذه العملية وجود العديد من الأدوات المتكاملة فيما بينها، على غرار التسيير الموازي والرقابة الموازية بالإضافة إلى لوحات القيادة وبطاقة الأداء المتوازن.

2. إشكالية البحث:

يظهر الواقع الاقتصادي عدم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ولاسيما العمومية منها على تحقيق فعالية التسيير، حيث أظهر عبد الرحمان مبتول وفقا لإحصائيات سنة 2007 أن 70 % من المؤسسات العمومية من أصل 1255 الموجودة تواجه صعوبات مالية وأن ديونها القصيرة الأجل تعادل ثلثي مجموع ديونها، و فقط 365 من تلك المؤسسات لديها أصل صافي يتجاوز ربع رأس مالها وخزينة تتجاوز شهر من رقم الأعمال. كما لا تساهم هذه المؤسسات إلا بأقل من 10% من القيمة المضافة للاقتصاد الوطني ومشاركتها في الناتج الداخلي الخام مقدرة بـ 8,5 % أما بالنسبة للتشغيل فهناك 335 ألف عامل يشتغلون في قطاع الطاقة والمحروقات من مجموع 710 ألف عامل يشتغل في جميع القطاعات الاقتصادية العمومية. كما أن الوضعية اليوم ليست أحسن مما كانت عليه بالأمس، إذ أن مختلف مؤشرات هذه المؤسسات والمتمثلة في: رقم الأعمال، الإنتاجية، التشغيل تنخفض من سنة إلى سنة أخرى.

لتجاوز المشاكل التي تعيق تحقيق فعالية تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، يقترح البعض ضرورة توفير المناخ الاقتصادي الخصب التي يتيح لها النمو وتوسيع نشاطها وولوج الأسواق الداخلية بكل قوة، كما يقترح آخرون تحسين المنظومة النقدية لتسهيل الحصول على التسهيلات البنكية لمراقبة نموها بالإضافة إلى تحسين المنظومة القانونية التي تمنع حرية الابتكار والإبداع. في حين يقترح آخرون إقامة وظيفة مراقبة التسيير حقيقية على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

تأسيسا لما سبق، يظهر تعدد الرؤى حول الآليات التي تمكن من تحقيق فعالية تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتعين على هذه المؤسسات البحث عن السبل الأكثر فعالية من أجل تحقيق الأداء. من هنا تتبع أهمية هذه الدراسة، التي تهدف إلى دراسة تأثير مساهمة مراقبة التسيير كأداة لقيادة

الأداء على فعالية تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. وباعتبار أن "مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء" هو متغير يصعب قياسه سنقوم بدراسة هذا المتغير من خلال الأعمال التي يقوم بها المسير وهذا باعتباره المعنى الأساسي بمراقبة التسيير حسب Robert Anthony (1965، 1988).

تتعلق هذه الأعمال بمشاركة المسير في إعداد الأهداف الاستراتيجية وترجمتها إلى أعمال يومية تؤدي بكل كفاءة وفعالية ومتابعة وتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية. وهكذا يمكن القول أن مشكلة الدراسة تنحصر حول الإجابة عن الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير مشاركة المسير في قيادة الأداء على فعالية تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ومن منطلق هذا السؤال سيتم طرح عدة تساؤلات فرعية متكاملة فيما بينها ستكون محل اهتمامنا في هذا العمل والمتمثلة:

- أ. هل تؤثر المهارات التي يملكها المسير على مشاركته في قيادة الأداء؟
- ب. ما مدى تأثير مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية على فعالية التسيير؟
- ت. ما مدى تأثير مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية على فعالية التسيير؟
- ث. ما مدى تأثير مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء على فعالية التسيير؟

3. فرضيات البحث:

للإجابة على الأسئلة الفرعية قمنا بطرح الفرضيات التالية:

- أ. كلما تمتع المسير بمهارات عالية كلما زادت مشاركته في قيادة الأداء؛
- ب. كلما شارك المسير في إعداد الاستراتيجية كلما تحققت فعالية التسيير؛
- ت. كلما شارك المسير في ترجمة الاستراتيجية كلما تحققت فعالية التسيير؛
- ث. كلما شارك المسير في متابعة وتقييم الأداء كلما تحققت فعالية التسيير.

4. منهج وأدوات البحث:

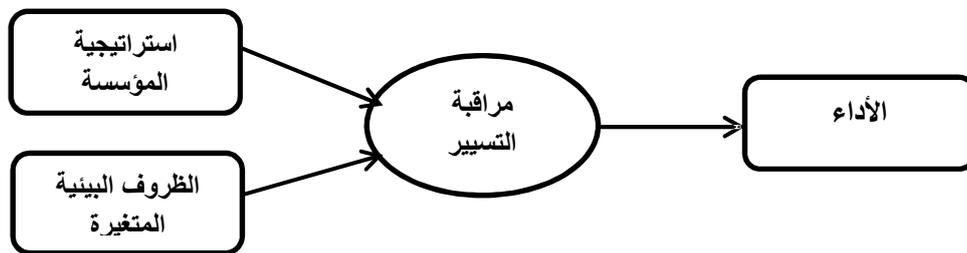
اعتمدنا في دراستنا النظرية على المزج بين المنهج التاريخي، الوصفي والتحليلي: فالمنهج التاريخي استخدم في دراسة ظهور ممارسة واختصاص مراقبة التسيير واستعراض تطور أدوات مراقبة التسيير أما

استعمال المنهج الوصفي فيتجلى من خلال تناولنا للمهام والمسؤوليات التي يقوم بها مراقب التسيير، المسؤول التنفيذي، القادة والعمال في مسار قيادة الأداء، في حين عالجتنا مقارنة Robert Anthony و Robert Simons حول مراقبة التسيير من خلال منهج تحليلي.

وفي الدراسة التطبيقية اعتمدنا كذلك على المنهج التاريخي، الوصفي والتحليلي كما استخدمنا المنهج الاستنباطي: استخدم المنهج التاريخي في دراسة التطور التاريخي لمراقبة التسيير على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية واستخدم المنهج الوصفي عندما تناولنا ممارسات مراقبة التسيير والإلحاق الإداري للوظيفة المسؤولة عن ذلك على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. كما استعملنا المنهج الاستنباطي في دراستنا لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل تعميم نتائج الدراسة بالإضافة إلى ذلك تم اللجوء إلى المنهج التحليلي من أجل تحليل نتائج الاستبيان وتفسير النتائج المتحصل عليها.

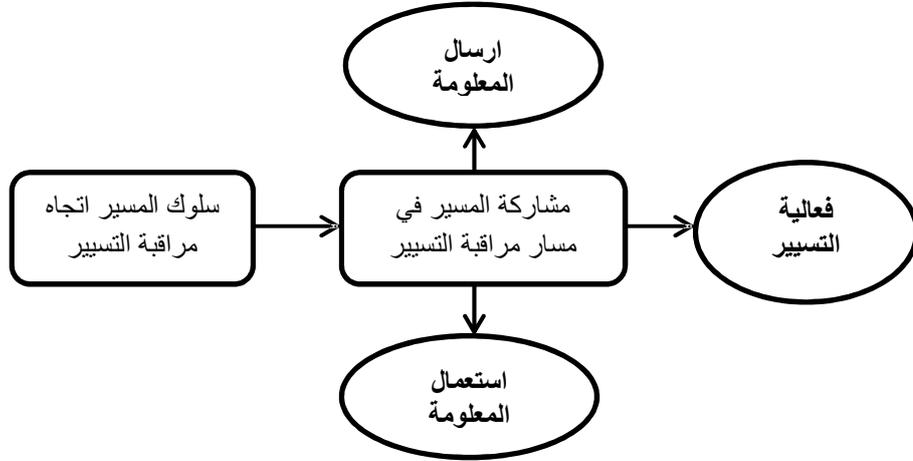
5. الدراسات السابقة:

قادنا بحثنا في الأدبيات إلى إيجاد ثلاث دراسات تناولت تأثير متغيرات متعلقة بمراقبة التسيير على فعالية التسيير Performance managériale. يتعلق الأمر بالدراسة التي أجراها Chong و Chong (1997) لدى 62 مسير على مستوى المؤسسات الصناعية الأسترالية. تناولت هذه الدراسة قياس تأثير متغير "استراتيجية المؤسسة" و "الظروف البيئية المتغيرة" على متغير "مراقبة التسيير"، بالإضافة إلى ذلك تم دراسة تأثير متغير "مراقبة التسيير" على متغير "الأداء" وذلك من خلال بُعد "استعمال المعلومات التي ينتجها هذا المسار من قبل المسير لاتخاذ القرار". والشكل الموالي يوضح هذه الدراسة :

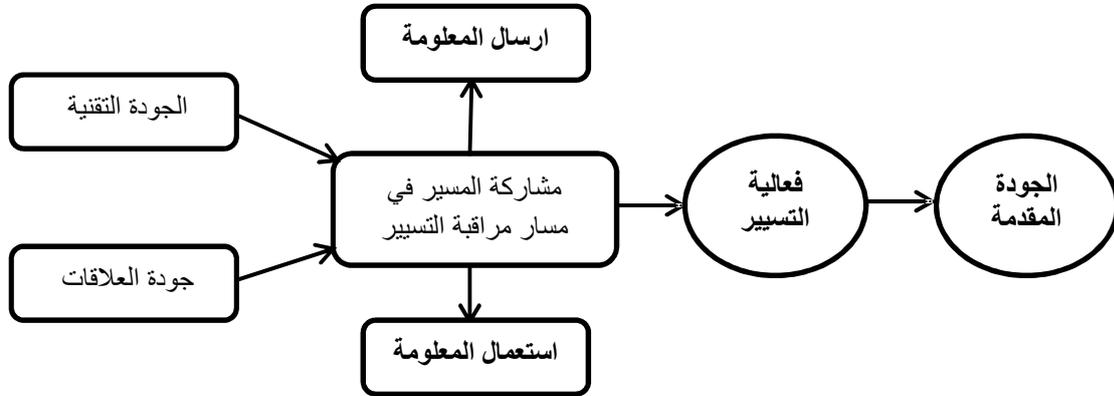


في دراسة Armelle Godener و Mariana Fornerino (2010) على مستوى كبريات المؤسسات الفرنسية. تناول هذا البحث قياس تأثير متغير "سلوك المسير اتجاه مراقبة التسيير" على مشاركة المسير في مسار مراقبة التسيير، بالإضافة إلى ذلك قامت هذه الدراسة بقياس تأثير مساهمة المسير في مسار مراقبة التسيير على فعالية التسيير performance managériale من خلال بعدي "ارسال المعلومات

التي يحتاجها مسار مراقبة التسيير" و "استعمال المعلومات التي ينتجها مسار مراقبة التسيير". والشكل الموالي يوضح هذه الدراسة:



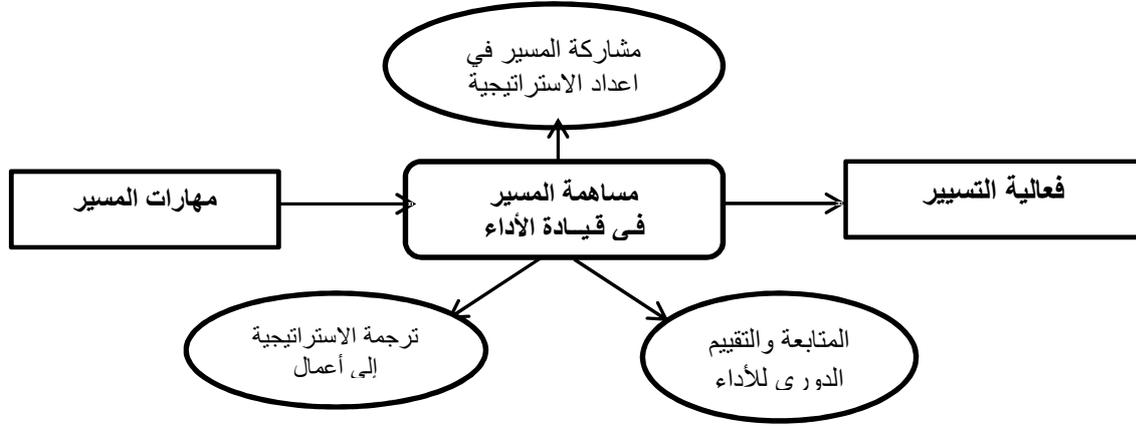
وفي دراسة صفاء لشهب (2015) في القطاع الصحي بالجزائر. تناولت هذه الدراسة قياس تأثير متغيري "الجودة التقنية" و "جودة العلاقات" على مشاركة المسير في مسار مراقبة التسيير، بالإضافة إلى ذلك قامت هذه الدراسة بقياس تأثير "مساهمة المسير في مسار مراقبة التسيير" من خلال بعدي "نقل المعلومة" و"استعمال المعلومة". والشكل الموالي يوضح هذه الدراسة:



تختلف دراستنا عن الدراسات الثلاث السالف ذكرها في المتغير الذي يؤثر على متغير مشاركة المسير من جهة، ومن جهة أخرى الأبعاد التي سنقيس بها تأثير متغير مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء على فعالية التسيير.

إذ سنحاول دراسة تأثير متغير "مهارات المسير" في تفعيل "مشاركة مراقبة التسيير (المسير) في قيادة الأداء، إذ لا يمكن للمسير أن يساهم في إنجاز أهداف المؤسسة إن لم يمتلك المهارات اللازمة التي تمكنه من بلوغها. كما سنقيس تأثير هذه المشاركة على فعالية التسيير من خلال الأبعاد الثلاثة التالية: (1)

مساهمة المسير في إعداد الاستراتيجية (2) مساهمته في ترجمة الاستراتيجية إلى أعمال (3) ومساهمته في متابعة وتصحيح الأداء. والشكل الموالي يوضح النموذج الذي سنحاول المصادقة عليه:



7. أهمية الدراسة:

هنالك عدم توافق بين تصورات وممارسات مراقبة التسيير في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين الحقل النظري لهذا الاختصاص، فالدراس لهذه الممارسات يجد أن بعض المؤسسات تعتقد أنها لا تقوم بمراقبة التسيير لعدم وجود وظيفة مراقبة التسيير فيها وهذا على الرغم من أنها تقوم سنويا بتحديد أهداف وتخصيص موارد لإنجاز تلك الأهداف. وبالعكس من ذلك هناك البعض الآخر يعتقد أن هذه المؤسسات تقوم بمراقبة التسيير لوجود وظيفة مراقبة التسيير ولكن المتأمل لهذه الوظائف يجدها تقوم بالتأكد من تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية. كما أن هناك من يحصر مجال مراقبة التسيير في أدوات مراقبة التسيير المتمثلة في المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية ولوحات القيادة أو في وظيفة أو مصلحة مراقبة التسيير أو في المهام التي يقوم بها مراقب التسيير. لكن الحقل النظري لهذا الاختصاص والذي ستعالجه دراستنا يعتبر "مراقبة التسيير" كمسار يعني المسير، الذي يقوم من خلاله بتحديد الأهداف وترجمتها إلى أعمال تؤدي بكل كفاءة وفعالية وتحديد الوسائل اللازمة لإنجازها والمتابعة الدورية للنتائج والتدخل في حالة وقوع انحرافات عن طريق اتخاذ إجراءات تصحيحية. ولهذا تتبع أهمية الدراسة في تصحيح بعض المفاهيم الخاطئة والتصورات القاصرة عن ممارسات "مراقبة التسيير" وإبراز مفهومه السليم من أجل إقامة نظام مراقبة التسيير حقيقي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وهذا بغض النظر عن وجود وظيفة أو مصلحة مراقبة التسيير أم لا. كما تتجلى أهمية الدراسة من خلال فهم الآليات التي تسمح بتحقيق فعالية تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

8. أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى مشاركة المسير (مراقبة التسيير) على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في قيادة الأداء وذلك من خلال دراسة مساهمته في إعداد الأهداف الاستراتيجية وترجمتها إلى أعمال وإعداد خطط الأعمال plans d'action وتخصيص الموارد الضرورية اللازمة لإنجاز الأهداف والمتابعة الدورية للنتائج والتدخل في حالة وقوع انحرافات. كما يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى تأثير تلك الأعمال السالف ذكرها على فعالية تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والتي تقاس من خلال إنجاز الأهداف المحددة وفق الجودة المطلوبة والأجال المتفق عليها ومدى احترام خطط الأعمال الموضوعة والموارد المخصصة لإنجاز تلك الأهداف.

9. تقسيمات البحث:

ارتباطا بأهداف البحث ومنهجه، رأينا أن نقسم هذا البحث إلى خمس فصول (ثلاث منها نظرية والآخريين هما تطبيقيين) ومضمون هذه الفصول هو كالآتي:

الفصل الأول بعنوان: " تطور مراقبة التسيير نحو قيادة الأداء ": وسيتم التعرض لذلك من خلال ثلاث مباحث: المبحث الأول بعنوان: " دراسة تاريخية لتطور مراقبة التسيير"، أين نتعرض فيه لظهور ممارسة مراقبة التسيير وذلك من خلال الأعمال التي قام بها المهندسون المنتمون إلى ASME على غرار Frederick Taylor وغيره من الرواد كما نتناول بالتفصيل ممارسات شركة General Motors التي تبنت مجموعة متكاملة من أدوات مراقبة التسيير. أما المبحث الثاني فننتاول فيه إطار Robert Anthony الذي يعتبر أب اختصاص مراقبة التسيير الذي قدّم أول تعريف لمراقبة التسيير سنة 1965. في المبحث الثالث، سنحاول التطرق من خلاله إلى دراسة نموذج أدرع المراقبة لـ Robert Simons الذي ينتقد فيه مقارنة Anthony بخصوص مراقبة التسيير والذي يدرس العلاقة التفاعلية الموجودة بين الاستراتيجية والمراقبة.

الفصل الثاني بعنوان: " مساهمة أفراد المنظمة في قيادة الأداء": يقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول نتناول فيه مسار قيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية الذين يتكون من مرحلتين أساسيتين هما التخطيط والمراقبة، كما نستعرض في المبحث الثاني الأطراف المساهمة في قيادة الأداء والمتمثلة في مراقب التسيير، المسؤول التنفيذي، القادة والعمال ودور كل منهم في مسار القيادة. أما المبحث الثالث

فهو مخصص لدراسة دور وظيفة مراقبة التسيير في قيادة الأداء، إذ يختلف هذا الدور وفقا للإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير المركزية واللامركزية.

الفصل الثالث بعنوان: " مساهمة أدوات مراقبة التسيير في قيادة الأداء ": سنحاول من خلال هذا الفصل تبيان مختلف الأدوات التي تساهم في قيادة الأداء مع التركيز على أداتين هما الموازنات التقديرية وبطاقة الأداء المتوازن، وذلك من خلال ثلاث مباحث. نتناول في المبحث الأول نظرة مفصلة حول أدوات مراقبة التسيير والتطورات التاريخية التي عرفتها هذه الأدوات بالإضافة إلى محددات اختيار الأدوات المناسبة لقيادة الأداء. كما سنتعرض في المبحث الثاني أداة الموازنات التقديرية أما المبحث الثالث فندرس فيه أداة بطاقة الأداء المتوازن.

الفصل الرابع بعنوان: "منهجية المصادقة على نموذج وفرضيات البحث": سنحاول في هذا الفصل دراسة ممارسة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وذلك من خلال التعرض للتطور التاريخي لهذا الاختصاص على مستوى تلك المؤسسات، كما نستعرض الإلحاق الهرمي للوظيفة المسؤولة عن مراقبة التسيير بالإضافة إلى الأدوات التسييرية المستخدمة على مستوى تلك المؤسسات. كما سنقوم بشرح نموذج دراستنا هذه والفرضيات التي سنحاول إثباتها أو نفيها وفي الأخير سنقوم بوصف المنهجية المتبعة لجمع البيانات والأدوات الإحصائية المستخدمة لتحليلها.

الفصل الخامس بعنوان: "عرض ومناقشة نتائج البحث": سنحاول في هذا الفصل دراسة العلاقة بين مشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء وفعالية التسيير لعينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية تعمل بالتراب الوطني وذلك من خلال ثلاث أبعاد. يتعلق الأمر بمشاركة المسير في التخطيط الاستراتيجي، مشاركته في ترجمة الاستراتيجية إلى أعمال، مشاركته في متابعة وتقييم الأداء. كما سنحاول أيضا دراسة تأثير المهارات التي يملكها المسير كمحدد لمشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء. ولمعالجة ذلك تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث. سنقوم في المبحث الأول بعرض وتحليل نتائج البحث. كما سنقوم باختبار فرضيات الدراسة في المبحث الثاني وفي المبحث الأخير سوف نناقش النتائج التي تم التوصل إليها. والمنهجية العامة للبحث ملخصة في الشكل التالي:

الدراسة النظرية

الفصل الأول: تطور مراقبة التسيير نحو قيادة الأداء

المبحث الأول: دراسة تاريخية لتطور مراقبة التسيير

المبحث الثاني: إطار Robert Anthony الخاص بمراقبة التسيير

المبحث الثالث: دراسة نموذج أذرع المراقبة لـ Robert Simons

الفصل الثالث: مساهمة أدوات مراقبة التسيير في قيادة الأداء

المبحث الأول: نظرة مفصلة حول أدوات مراقبة التسيير

المبحث الثاني: الموازنات التقديرية كأداة لقيادة الأداء

المبحث الثالث: قيادة الأداء بواسطة بطاقة الأداء المتوازن

الفصل الثاني : مساهمة أفراد المنظمة في قيادة الأداء

المبحث الأول: مسار قيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: الأطراف المساهمة في قيادة الأداء

المبحث الثالث: دور وظيفة مراقبة التسيير في قيادة الأداء

الدراسة الميدانية

الفصل الخامس: عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: عرض نتائج البحث

المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

المبحث الثالث: مناقشة النتائج

الفصل الرابع: منهجية المصادقة على نموذج وفرضيات الدراسة

المبحث الأول: مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المبحث الثاني: نموذج وفرضيات البحث

المبحث الثالث: المنهجية المتبعة لجمع وتحليل البيانات

الفصل الأول :

تطور مراقبة التسيير نحو قيادة الأداء

تمهيد

لقد ظهرت ممارسة مراقبة التسيير في أواخر القرن التاسع عشر بفضل ابتكار المحاسبة الصناعية التي استخدمت في متابعة الإنجازات ومقارنتها بالأهداف، ثم تطوّرت بعد ذلك في عشرينيات القرن الماضي حيث تبنت كبريات المؤسسات الأمريكية نظاما متكاملا من الأدوات المالية لمراقبة التسيير قصد مرافقة نموها مقتدياً بشركة General Motors التي كانت رائدة في استخدام تلك الأدوات.

أما مراقبة التسيير كاختصاص، فنسبت أبوته إلى Robert Anthony الذي قدّم أول تعريف لمراقبة التسيير سنة 1965، وبعدها قام بمراجعة هذا التعريف في سنة 1988. حيث اعتبر نظام مراقبة التسيير مسارا يسمح بنشر الاستراتيجية *déploiement de la stratégie* التي حددتها الإدارة العامة.

قام Robert Simons بإثراء مجال مراقبة التسيير من خلال الأعمال التي قام بها في سنوات التسعينيات من القرن الماضي، إذ يعتبر هذا المؤلف أن نظام مراقبة التسيير لا يقوم بنشر الاستراتيجية فحسب، وإنما يعمل على إبرازها *émergence de la stratégie*.

ولهذا سنعالج في هذا الفصل كيفية ظهور ممارسة مراقبة التسيير وذلك بالاعتماد على الأعمال التي قام بها كل من Frederick Taylor، Metcalfe، Alexander Church، و Henry Gant حول المحاسبة التحليلية، ونستعرض كذلك أحد النماذج الناجحة في تبني أدوات مراقبة التسيير المتمثلة في شركة General Motors كما سنتناول دراسة اختصاص مراقبة التسيير بالاعتماد على أعمال الرواد في هذا المجال على غرار Robert Anthony و Robert Simons.

المبحث الأول: دراسة تاريخية لتطور مراقبة التسيير

مراقبة التسيير - مثله مثل أي عملية تسييرية أخرى - عرف تحولات وتغيرات عميقة وأصبح أكثر تمايزا وتعقيدا لدرجة أنه لا توجد نسخة واحدة من مراقبة التسيير وإنما هناك عدة رقابات تسيير تتمايز وفقا لتجارب الاختصاصيين ولقراءاتهم وتبادلاتهم وبالتالي من المهم المراجعة الدورية لممارسات ومفهوم مراقبة التسيير¹.

في هذا الإطار ينبغي التمييز بين ممارسة مراقبة التسيير من جهة والتي ظهرت في نهاية القرن الثامن عشر بفضل الأعمال التي قام بها Taylor حول المحاسبة الصناعية وبفضل شركة General Motors التي تبنت نظام تسييري متكامل، واختصاص مراقبة التسيير الذي ظهر في سنوات 1950 و1960 بفضل الأعمال التي قام بها Simons و Anthony من جهة أخرى. هذا الأخير يعتبر أب هذا الاختصاص².

المطلب الأول: ظهور ممارسة مراقبة التسيير

إن التطور الذي شهده مراقبة التسيير لم يكن ممكنا لولا الأعمال التي قام بها أعضاء ASME (American Society of Mechanical Engineers) على غرار Taylor ، Metcafe ورواد آخرون حول المحاسبة الصناعية.

تأسست ASME بعد الانكماش الاقتصادي الذي شهدته سنوات السبعينات من القرن التاسع عشر ما أدى إلى تناقص مستمر للطلب وزيادة الإنتاج المخزن. حاول الباحثون (Taylor ، Metcalfe ...) المنتمون إلى هذه المنظمة إيجاد آليات تمكّن من ترشيد النشاط الإنتاجي فاستنتجوا أن المنظمات تعاني من مشاكل التنسيق والمراقبة³.

¹ Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Les nouveaux visages du contrôle de gestion : Outils et comportements, 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2015, préface.

² Jérôme Meric, le temps en contrôle de gestion : Evolution des conceptions temporelles dans une discipline, thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, école des hautes études commerciales, Paris, 1998, pages 11-12.

³ Laurent Lavigne, 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, 2017, page 34.

في هذا الإطار، يعتبر Frederick Winslow Taylor من بين الأوائل الذين تناولوا بالدراسة عملية المراقبة وأدرجها ضمن مسار الإدارة management كما دعا لسحب المراقبة من أيدي العمال ومنحها إلى الإدارة.

عندما وُظف Taylor كمسؤول للورشة في شركة Midvale Steel Company MSC لاحظ وجود العديد من الاختلالات: طرق الإنتاج غير متحكم فيها ومتروكة تحت تصرف مسؤولي العمال contremaître والوقت اللازم لإنجاز المهام غير معروف لدى صاحب العمل كما أن العمال لا يؤدون مهامهم بكفاءة.

ولهذا يكفي -حسب Taylor- أن تراقب الإدارة مرحلتين من المراحل الثلاث (الموارد، العمليات، النتائج) حتى تسترجع مهمة المراقبة، ولكنه سيسمح لها بمراقبة المراحل الثلاث، أولاً قام بتحديد أساليب العمل وهذا كاف حتى تسترجع الإدارة مهام المراقبة، ثم قام بتحديد الوقت اللازم لإنجاز العمل وبالتالي الأجر على أساس القطعة وهذا يعتبر بمثابة توزيع للثروة التي تم إنشاؤها⁴. كما سعى Taylor إلى تحفيز العمال على تأدية العمل بكفاءة أكبر، إذ ابتكر نظام المكافآت على أساس القطعة من أجل التوفيق بين المصالح الفردية للعمال والمصالح الجماعية للمنظمة⁵.

في سنة 1890 انتقل Taylor للعمل في شركة Manufacturing Investment Company MIC والتي غادرها بعد ثلاث سنوات بسبب نزاعه ضد ماليي Financiers الشركة، وقرر بعدها إجراء تكوين في المحاسبة. وبعد إتمامه لهذا التكوين عمل كاستشاري، إذ عكف على إقامة نظام محاسبة تحليلية وتصميم نظام للأجور للعديد من الشركات⁶.

بالموازاة مع ذلك أجرى العديد من الدراسات حول المحاسبة الصناعية. حيث أظهر في أواخر القرن التاسع عشر أن المحاسبة الصناعية لا تستخدم فقط من أجل حساب سعر التكلفة وإنما أيضاً من أجل متابعة التدفقات ومقارنة الإنجازات بالتقديرات، مستحدثاً مفهوم "المعيار" « norme » والذي نتجت عنه

⁴ Henri Bouquin, Frederick Winslow Taylor : « Spécialiste d'organisation d'atelier et de comptabilité industrielle », les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS, 2005, page 499.

⁵ Benoît Ekoka Essoua, 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, 2006, pages 139 à 161.

⁶ Henri Bouquin, Op.cit, page 505.

فكرة حساب الانحرافات والتسيير عن طريق الاستثناء، فالمراقبة عن بعد من خلال الأرقام تحل جزئياً محل المراقبة المباشرة للمسؤول⁷. 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 الفروقات⁸. كما أدت هذه الأدوات الحديثة إلى تعزيز الابتكارات التنظيمية كالموازنات التقديرية التي تهدف إلى تقديم حلول للمشاكل المتعلقة بالكفاءة وتسعير المنتجات وتحفيز العمال⁹.

يعتبر Frederick Taylor إيديولوجيا الكفاءة l'idéologie de l'efficience التي تعتمد على الرشادة من أجل تقليص العقبات الاجتماعية، فهو المهندس صاحب المعرفة، ورجل القياس الذي قام بتطوير العديد من المحاسبات التحليلية¹⁰. ورغم إسهاماته القيمة في مجال المحاسبة التحليلية، فإن نموذج المراقبة الذي صممه Taylor لا يوجد فيه لا تفويض ولا استقلالية.

من أجل أن تكون هناك مراقبة التسيير لابد من وجود استقلالية الاختيار، فقبل Taylor كان مسؤولو العمال هم المسيريون managers الذين فوّض لهم تنظيم العمل. لكن Taylor سحب منهم المراقبة ليمنحها للإدارة¹¹. فحسب المؤرخين وخاصة في فرنسا فإن مسؤولي العمال هم من قاوموا فكر Taylor أكثر من العمال وهذا ما لم يسمح لفكره أن يصبح ما تسمى اليوم بـ "مراقبة التسيير" وحصر في مراقبة التنفيذ¹².

في بداية القرن 19 واجهت المحاسبة الصناعية تحديات جديدة تتمثل في معرفة التكاليف الكلية للإنتاج. فمنذ فترة ليست بقصيرة كانت التكاليف المباشرة على غرار المواد الأولية وتكاليف اليد العاملة (الأجور) هي المسيطرة، لكن أمام تنامي تكاليف المعدات والتكاليف المنشأة داخل المنظمة وداخل المصنع أصبح من غير الممكن تجاهل التكاليف غير المباشرة للإنتاج. في هذا الإطار أوضح Kaplan و Johnson في كتابهما المشهور (1987) أن المحاسبين في تلك الفترة أدركوا أن التحدي الذي يواجهه المحاسبة هو طريقة تحميل التكاليف غير المباشرة¹³.

⁷ Benoît Ekoka Essoua, Op.cit, pages 139 à 161.

⁸ Johan BOUGLET et al, Gouvernance et contrôle de gestion, INTEC-CNAM, Paris, 2013, page 27.

⁹ Benoît Ekoka Essoua, Op.cit, pp 139-161.

¹⁰ Henri Bouquin, Op.cit, pages 496-505.

¹¹ Ibid., page 496.

¹² Ibid., page 504.

¹³ Ibid., pages 510-511.

قام القائد Metcalfe في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1885 بإصدار واحد من الكتب الأولى حول المحاسبة الصناعية تحت عنوان "The Cost of Manufactures"، لاحظ Metcalfe أن المؤسسات الأمريكية تعاني من مشاكل التنسيق والمراقبة ولذلك دعا إلى إقامة نظام محاسبي يعتمد على سند طلبية Bon de commande من أجل متابعة حركة المنتجات وتحسين المحاسبة التحليلية، على أن تحمل كل طلبية رقما، وترفق ببطاقة تسجيل.

حسب هذا الباحث فإن "بطاقة التسجيل" تتبع "الطلبية" في كل مسار العملية الإنتاجية مع تسجيل ساعات العمل، الأجور، الآلات والمعدات المستخدمة: يقوم العامل بتسجيل الوقت التي قضاه في إنجاز كل مهمة في بطاقة التسجيل وفي الأخير تستخدم البطاقات المجمعة في حساب تكلفة اليد العاملة والمواد الأولية¹⁴.

أعقب نشر هذا الكتاب إجراء محاضرة أمام "American Society of Mechanical Engineers" عام 1886¹⁵ بحضور Taylor أين عرض آلية تحميل التكاليف غير المباشرة بالتناسب مع الكميات المنتجة وذلك باستعمال ساعة اليد العاملة كمفتاح للتوزيع. وأثناء المحاضرة تدخل Taylor وسأل Metcalfe حول بطاقات التسجيل ولكنه لم ينتقد استعمال ساعة اليد العاملة كمفتاح لتوزيع التكاليف غير المباشرة على الكميات المنتجة¹⁶.

في سنة 1901 اهتم Alexander Church بإشكالية تحميل التكاليف غير المباشرة للإنتاج، إذ حاول تحسين مفاتيح التوزيع التي اقترحها Metcalfe كما انتقد الطريقة الممارسة في بريطانيا والمتمثلة في تحميل التكاليف غير المباشرة للإنتاج بالاعتماد على الأجور. حسب Church فإنه من الخطأ اللجوء إلى استعمال هذا الحساب: فمتوسط النسبة *la proportion moyenne* بين التكاليف غير المباشرة والأجور ليست بالضرورة صالحة لكل إنتاج، فالموظفون الأقل أجرا يتطلبون إشرافا أكبر. ويعتقد Church أن استخدام ساعة اليد العاملة كمفتاح للتوزيع لا يسمح بإزالة كل العيوب. فالحل الوحيد حسبه هو التخلي عن مثل هذه المعدلات والدخول في تفاصيل العملية وتحليل كل مركز عمل وكل آلة¹⁷.

أصدر Church مجموعة من المقالات في مجلة « The engineering Magazine » سنوات 1901، 1902، 1909. اقترح هذا المهندس طريقة حساب الساعي لتكاليف الآلة. تتم هذه الطريقة من

¹⁴ Laurent Lavigne, Op.cit., page 35.

¹⁵ Ibid, page 36.

¹⁶ Henri Bouquin, Op.cit., page 511.

¹⁷ Ibid., pages 512-513.

خلال ثلاث مراحل: (1) تقسيم المنظمة إلى "مراكز إنتاج" « production centers » و(2) توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة من خلال مفاتيح توزيع... و(3) تحميل مجموع تكاليف "مراكز إنتاج" على تكلفة المنتجات وفق معدل ساعي¹⁸.

يعتبر المسعى الذي انتهجه Church حديث جدا: إذ يعتمد على تحليل تكاليف المنظمة، ويتبين من خلال التحليل أن بعض التكاليف غير مرتبطة بالآلة ولا باستعمالاتها وبالتالي فالتكاليف غير المباشرة للإنتاج ليست كلها متجانسة. فهو يرى أنه لا توجد طريقة جيدة لمعالجة التكاليف ككتلة واحدة¹⁹، لكن تعقيد العمليات الصناعية أدى إلى تعدد مراكز الإنتاج وهو ما يجعل تطبيق هذه الطريقة أمرا صعبا للغاية²⁰.

منح Alexander Church من خلال الأعمال التي قام بها دورا جديدا لمحاسبة التكاليف والمتمثل في تقييم المردودية الاجمالية للمؤسسة، فحسب Church ينبغي أن تكون جميع الجهود التحليلية بما فيها تلك المبذولة داخل المصنع مرتبطة بالهدف النهائي للمؤسسة ولهذا فهو يوصي باستخدام طريقة حساب التكاليف التي تمكن من ربط المردودية الاجمالية للمؤسسة بالأرباح الفردية الناتجة عن المنتجات التي تقوم بتصنيعها. فحسب Church من المثالي أن تضم التكلفة الكلية التكاليف المباشرة للمواد واليد العاملة والتكاليف غير مباشرة للإنتاج والتكاليف غير المباشرة خارج الإنتاج (الإدارة والمبيعات). وهذا ما يتطلب طريقة موثوقة من أجل ربط التكاليف غير المباشرة بالمنتجات²¹.

بعد التطورات التي عرفتها العملية الإنتاجية، أصبحت تقنياتها متحكم فيها كما أن القدرات الإنتاجية أصبحت معروفة وبالتالي أصبح بإمكان المسيرين تحديد التكاليف المعيارية للإنتاج وحجم الإنتاج المعياري. ما يمنح القواعد اللازمة لتطوير طريقة حساب التكاليف عن طريق التحميل العقلاني²².

¹⁸ Laurent Lavigne, Op.Cit, page 38.

¹⁹ Henri Bouquin, Alexander Hamilton Church, Henry Laurence Gantt : Qui a inventé l'imputation rationnelle ? , les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS, 2005, page 512-513.

²⁰ Laurent Lavigne, Op.Cit, page 38.

²¹ Dragos Zelinschi, Les multiples enjeux d'une technique de gestion : discours et pratiques dans la répartition des frais généraux, thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université d'Orléans, 2009, page 99.

²² Agnès Nabet, Alfred Dupont Chandler : sa contribution au contrôle de gestion, les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS, 2005, pages 163-164.

في سياق هذه التطورات والابتكارات التسييرية قدم Henry Laurence Gantt سنة 1915 طريقة تحليل التكاليف الثابتة التي تهدف إلى تحميل تكلفة المنتجات فقط حصة التكاليف الثابتة التي تم استهلاكها²³.

قدم Gantt انتقادات لاذعة لطريقة التكاليف الكلية: إذ يرى أن هذه الطريقة يُمكن أن تؤدي إلى الهلاك، ولهذا فهو يعتبر تكلفة النشاط الفرعي خسارة لا يجب تحميلها لتكلفة المنتج²⁴.

قام Gantt بتطبيق طريقة التحميل العقلاني في شركته المسماة « Bethlelem » والمستخدمة حاليا من طرف مراقبي التسيير وتدرس أكاديميا حتى اليوم والمعروفة باسم "التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة". حسب Godart (2009) فإن طريقة التحميل العقلاني تسمح بتحديد تغيرات النشاط عن التكاليف وتحميل نفس النسبة من التكاليف الثابتة مهما كانت الكميات، كما أن سعر التكلفة لا يتأثر بتغيرات النشاط. وتسمح هذه الطريقة بتحليل الأسباب الأخرى للتغيرات المحتملة في تقييم المخزونات وذلك وفقا لمتطلبات المخطط المحاسبي العام PCG والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS²⁵.

في سنة 1919 قام المحاسبون والمهنيون بإنشاء منظمة جديدة (National Association of Cost Accountants NACA). هذه الأخيرة حاولت تدميط الحسابات والعمليات التحليلية. إذ قام المحاسبون المنتمون لها بتنظيم المهنة التي تتولى المصادقة على حسابات الشركات المسعرة في البورصة ولكن أيضا المؤسسات العائلية. فأصبحت هنالك منافسة بين NACA و ASME إذ تمكّن المحاسبون من الاستيلاء على مسؤوليات تنظيم المنظمة مع تراجع دور المهندسين في حساب التكاليف. هذه المنافسة أخذت أبعادا أخرى، بل هناك من تكلم عن حرب بين المنظمين: إذ تحصلت NACA على المحاسبة التحليلية في حين احتفظت ASME بالأفكار²⁶.

²³ Henri Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion, 4^{ème} édition, PUF, Paris, 2011, page 66.

²⁴ Henri Bouquin, Alexander Hamilton Church, Henry Laurence Gantt : Qui a inventé l'imputation rationnelle ? les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 516.

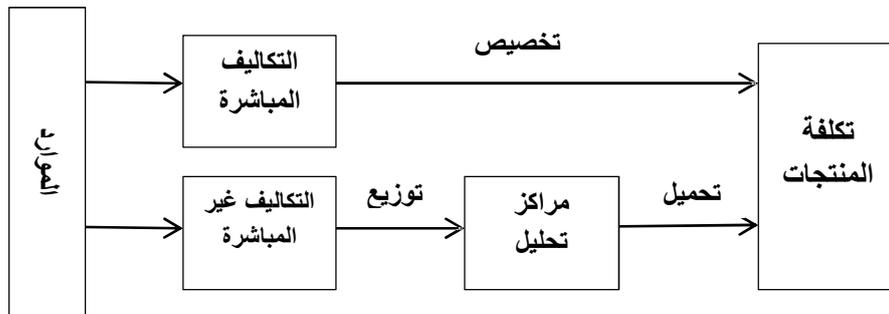
²⁵ Charles-Edouard Godard et al, Le petit compta, Dunod, Paris, 2009, page 19.

²⁶ Laurent Lavigne, Op.cit., page 39.

يرى Abott (1988) أن المحاسبة ربحت حرب الأسماء وهذا باعتبار أن المجال يسمى بالمحاسبة التحليلية وبعدها محاسبة التسيير ولكنها خسرت حرب الأفكار²⁷. ولهذا فإن الأبحاث في مجال محاسبة التسيير تلجأ إلى مهندسي ASME من أجل فهم جذور مهنة مراقبة التسيير²⁸.

في سنة 1927 تم تطوير طريقة الأقسام المتجانسة في فرنسا بفضل الأعمال التي قام بها العقيد Rimailho 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 فرعية²⁹، وذلك كما يظهره الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-1): حساب التكاليف من خلال طريقة الأقسام المتجانسة



Source : Aurélien Ragainne et Caroline Tahar, Les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions, Gualino éditeur, 2017, page 10.

بالنسبة لـ Michel Lebas، فإن أحد مزايا طريقة الأقسام المتجانسة تتمثل في عدم تحديدها لوحدة قياس كل مركز مسؤولية وإنما تدعو المستخدم لاختيار وحدة قياس معقولة لكل حالة على حدى، وذلك لشرح مستوى التكاليف المتراكمة في مركز مسؤولية معين³⁰.

²⁷ Caroline Lambert :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, 2005, page 40.

²⁸ Laurent Lavigne, Op.cit., page 39.

²⁹ Isabelle Lacombe, 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, 1997, page 16.

³⁰ Lebas Michel, Du coût de revient au management par les activités, Revue Française de Comptabilité, 1994, pages 45-51.

أما Claude Simon و Alain Burlaud فيعتبران أن طريقة التكاليف الكلية بصفة عامة وطريقة الأقسام المتجانسة بصفة خاصة لا تهدف في المقام الأول إلى توفير مساعدة في التسيير وإنما الغرض منها هو البحث عن طريقة ناجعة للتقييم³¹. كما أن هذه الطريقة لا تقدم رؤية عرضية للمؤسسة.

المطلب الثاني: بروز مراقبة التسيير في شركة General Motors

إن بروز مراقبة التسيير كما يعرف اليوم تم في شركة General Motors GM والذي نسبت أبوته إلى Alfred Sloan. تأسست شركة General Motors سنة 1908 على يد William Crapo Durant الذي ترأسها إلى غاية 1915، تولى بعد ذلك Pierre du Pont de Nemours مالك شركة DNPC du Pont de Nemours et compagnie رئاسة مجلس إدارة شركة GM، كما ترأس مديره المالي في شركة DNPC "John J. Raskob" اللجنة المالية للشركة GM، لكن عاد Durant بعد ذلك لرئاسة اللجنة التنفيذية عام 1916³².

بالعودة إلى DNPC، تأسست هذه شركة سنة 1903 من خلال تجمع قام به ثلاثة أقارب ينتمون إلى عائلة Du Pont (Pierre du Pont، Alfred I. du Pont و Coleman du Pont)³³.

قام مجلس إدارة DNPC خلال سنوات 1906 و 1910 بتعميم الممارسة الموازنية، وإعداد التقارير الشهرية بناء على المعطيات اليومية الخاصة بالمبيعات، الأجور، حجم المنتجات، وتكاليف تصنيع مختلف الوحدات³⁴.

في سنة 1914 بحث Coleman du Pont رئيس الشركة آنذاك عن طريقة من أجل مقارنة أداء أقسام الشركة، واقترح أحد الإطارات والذي يسمى Brown Donaldson طريقة للتقييم من خلال العائد على

³¹ Burlaud Alain, Simon Claude, la comptabilité de gestion, Vuibert, 1993, page 451.

³² Henri Bouquin, Alfred Pritchard Sloan Jr. : The great GM mystery, les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS, 2005, page 35.

³³ Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, audit interne et contrôle de gestion : Pour une meilleure collaboration, Eyrolles, 2011, page 4.

³⁴ Henri Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, 1994, page 27.

الاستثمار ROI، منذ ذلك أرسل Brown للعمل كمساعد للمدير المالي J.J. Raskob، ثم خلفه كمدير للمالية سنة 1918 عندما انتقل هذا الأخير للعمل في شركة GM³⁵.

وهكذا استخدمت هذه الشركة معدل العائد على الاستثمار من أجل التقييم والتنبؤ والذي يعتبر الأداة الأكثر أصالة حيث يبرز مردودية الأموال المستثمرة. بناء على إرشادات Raskob قام Pierre Du Pont برفع استثماراته في شركة GM سنوات 1918 و 1919³⁶.

بالموازاة مع ذلك (في سنة 1918) اندمجت شركة United Motors UM في شركة GM، يعتبر UM مجمع يضم منتجي قطع الغيار والذي يعتبر Sloan (الذي سيصبح رئيساً لـ GM فيما بعد) أحد المستثمرين في هذا المجمع، ومقابل عملية الاندماج هذه، قام Sloan بإعادة بيع أسهمه لشركة GM لينظم إلى مجلس إدارة هذه الشركة وإلى اللجنة التنفيذية التي كان يرأسها آنذاك Durant.

منذ ذلك الوقت اهتم Sloan بشركة GM ككل وقد أثارت طريقة تسيير Durant للشركة قلقه، كما انتقد بشدة طريقة تسيير الأقسام المكونة لها، إذ لاحظ أن مسؤولي الأقسام يقومون بالموافقة على مشاريع الأقسام الأخرى من أجل الحصول مقابل ذلك على الموافقة على مشاريعهم. فعلمية اندماج UM في شركة GM لم تعجب Sloan. فعلى مستوى GM يتم التنازل عن المواد الأولية بين الأقسام من خلال سعر التكلفة في حين عندما كانت شركة UM مستقلة عن GM، فإن التنازل يتم من خلال سعر السوق وهذا ما يسمح بمعرفة مردودية الشركة.

عُيّن Sloan من قبل Durant كرئيس للجنة دراسة العلاقات ما بين الأقسام. وفي سنة 1919 قدم Sloan نصين لـ Durant وأعضاء اللجنة التنفيذية، تناول النص الأول موضوع الفوترة بين الأقسام أما الثاني فهو دراسة تنظيمية والتي وافق عليها Durant لكن لم يتم تجسيدها على أرض الواقع، ليقوم في سنة 1920 بإعداد نص ثالث حول القرارات الاستثمارية.

أمام تقاعس Durant، سلّم Sloan نسخة من الدراسة التنظيمية لـ Pierre du Pont، ليكتشف هذا الأخير بعد لقاء جمعتهما النقائص التنظيمية التي تعاني منها GM³⁷.

³⁵ Henri Bouquin, Donaldson Brown : R = T × P : les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit, page 54.

³⁶ Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, Op.cit., page 4.

³⁷ Henri Bouquin, Alfred Pritchard Sloan Jr. : The great GM mystery, Op.cit., page 36.

خلال فترة الانكماش الاقتصادي بعد نهاية الحرب العالمية الأولى، كانت شركة GM قد شارفت على الإفلاس وذلك بسبب عجز العلامات التي طرحتها عن جذب المستهلك الأمريكي بالإضافة إلى وجود صراعات بين المساهمين على رئاسة الشركة، في حين كانت شركة Ford (التي تمتلك نموذج وحيد "Ford T noire") تحوز على أزيد من 50% من سوق السيارات الأمريكي³⁸.

ومن أجل الحفاظ على سعر أسهم شركة GM، قام Durant باقتراض ما قيمته 30 مليون دولار من وكلاء الصرف في نوفمبر 1920 مقابل منح قيمة رأس مال الشركة كضمان، ولكن الذي حدث هو تهاوي سعر أسهم الشركة واضطرار Durant للانسحاب من الشركة، وهذا ما دفع شركة Du Pont وبنك J.P. Morgan & Company (الذين كانا أبرز المساهمين في شركة GM) للتدخل ومسح ديون الشركة والحصول على رقابة أسهمها، فمن خلال هذا القرار حاول Pierre du Pont الحفاظ على الاستثمارات التي قامت بها شركة Du Pont سنوات 1918 و 1919 وتأمينها، حيث قامت باستثمار ما قيمته 25 مليون دولار في شركة GM كأرباح حققتها خلال الحرب العالمية الأولى³⁹. وهكذا أصبحت عائلة Du Pont تحوز على قرابة 40% من أسهم الشركة سنة 1920.

إن انسحاب DURANT من إدارة شركة GM كان بمثابة المنعطف الذي أدى إلى بروز النموذج المالي لمراقبة التسيير، فعندما تولى Pierre du Pont سنة 1920 رئاسة الشركة جلب معه مجموعة من مدراء شركة DNPC الذين قاموا باستخدام مجموعة من التقنيات المالية المكتسبة من خلال خبرتهم في الشركة التي كانوا بها ووظفوها في خدمة شركة GM ومن بين هؤلاء نجد Raskob الذي ساهم في شراء Du Pont أسهم DURANT في شركة GM وإرساء أسس الرقابة المالية فيها.

بناء على طلب Raskob الذي كان يرأس اللجنة المالية لشركة GM تم إرسال Brown للعمل في هذه الشركة عام 1921⁴⁰، وبالموازاة مع ذلك صادقت اللجنة التنفيذية لـ GM (1921) على الدراسة التنظيمية التي اقترحها Sloan سنة 1919. وفي ماي 1923 تنازل Pierre du Pont عن رئاسة الشركة وعن اللجنة التنفيذية لصالح Sloan⁴¹. عيّن هذا الأخير Brown عضوا في اللجنة التنفيذية سنة 1924 ورئيسا للجنة المالية سنة 1928⁴².

³⁸ Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, Op.cit., pages 3-4.

³⁹ Benoît Ekoka Essoua, Op.cit., pages 139-161, page 142.

⁴⁰ Henri Bouquin, Donaldson Brown : R = T × P : op.cit., page 54.

⁴¹ Henri Bouquin, Alfred Pritchard Sloan Jr. : The great GM mystery, page 37.

نتج عن تلك التغييرات إعادة هيكلة الشركة في بداية سنة 1921: فقد ابتكر كل من Sloan و Brown نظاما يتيح تسيير المنظمة عن بعد، يستند على مبدأ تقسيم المنظمة إلى أقسام مستقلة (لكل منها منتج أو سوق خاص بها) والاستعمال المكثف للبيانات المالية والمحاسبية من أجل تقدير ومتابعة وتقييم الأداء من خلال ابتكار العائد على الاستثمار ROI، هذا النظام يسمح بتحقيق اللامركزية من خلال منح سلطة اتخاذ القرارات لمديري الأقسام، وتحميلهم مسؤولية تحقيق النتائج المالية⁴³.

سمحت إعادة هيكلة GM بتحديد أدوار إطارات الأقسام التنفيذية المستقلة وعلاقتهم مع الإدارة العامة المكوّنة من الإطارات العليا. فمن خلال عملية إعادة الهيكلة هذه يضطلع إطارات الأقسام التنفيذية بمهام التنسيق والإنتاج والتوزيع. بينما يقوم الإطارات العليا بالتخطيط والتقييم وتخصيص الموارد⁴⁴.

في سنة 1923 تمّ تبني التسيير التقديري، حين قامت شركة GM بتطبيق البلاغات reportings الشهرية التقديرية التي تستند على تقدير حجم التموينات والمخزونات، مستوى الخزينة، الاستثمار واحتياجات رأس مال العامل : مكّنت هذه المعطيات Brown من إجراء تعديلات على حجم الإنتاج للشهر المقبل؛

ثم تبنت الشركة طريقة التكاليف المعيارية التي تضم حصة التكاليف الثابتة، بالموازاة مع هذا التحليل العقلاني للتكاليف الثابتة: قام Sloan سنة 1925 بتنظيم الرقابة الموازنية المصحوبة بتحليل الانحرافات؛ فأصبح معدل العائد على الاستثمار هو الأساس لمقارنة أداء مختلف الأقسام؛ ثم تم توحيد نموذج الإبلاغ الشهري وفرضه على كافة الكيانات المنتمية للمجمع.

يتضمن نموذج Sloan-Brown كل الطرق الكلاسيكية المستخدمة اليوم على غرار المحاسبة التحليلية، الرقابة الموازنية، لوحات القيادة، معدل العائد على الاستثمار والإبلاغ، وبالتالي يعتبر شهادة ميلاد مراقبة التسيير، وبسرعة كبيرة تم تعميم هذا النموذج من أجل مرافقة نمو كبريات المؤسسات الأمريكية⁴⁵.

⁴² Henri Bouquin, Donaldson Brown : R = T × P : op.cit., page 54.

⁴³ Johan BOUGLET et al, Op.cit., page 26.

⁴⁴ Benoît Ekoka Essoua, Op.cit., pages 139 à 161.

⁴⁵ Jacques Renard, Sophie Nussbaumer, Op.cit., pages 4-5.

وكنتيجة لهذه الابتكارات، حققت شركة GM أرباحا مذهلة كما أصبحت رائدة بحيازتها على أزيد من 47% من سوق السيارات الأمريكي في سنة 1940 مقابل 18,9 % لشركة Ford، التي كانت تحوز على 55% من سوق السيارات سنة 1921 مقابل 12% فقط لشركة GM⁴⁶.

وبالتالي أصبح الإفلاس والكساد يهددان شركة Ford، هذه الشركة التي رفضت فكرة إقامة نظام محاسبة التسيير واكتفت بتطبيق اقتصاديات السلم للتخفيض من التكاليف⁴⁷. وعلى نقيض Henry Ford، كان Alfred Sloan على يقين من أن النموذج المالي سيسمح بتقديم الحقائق الهامة حول ما تقوم به المنظمة معتبرا إياه أحد القواعد الأساسية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة⁴⁸.

تمتلك شركة GM تحت قيادة Sloan أهدافا واستراتيجية تتمثل في تجاوز Ford من خلال التميز والابتكار. لذلك اقترحت GM سيارة لكل ميزانية ولكل نوع من الاستخدام: إذ يوجد هرم من التميز والأسعار مع ابتكار نموذج جديد كل سنة تقريبا. وترتكز هذه الاستراتيجية على عوامل النجاح الأساسية التي تستوجب القيام بالابتكار لاسيما في مجالات البحث والتسويق كما تستلزم وجود منظمة تسمح ببروز مجموعة من المسيرين ورجال الأعمال والاحتفاظ بهم⁴⁹.

لقد كان لتبني نظام مراقبة التسيير على مستوى شركة GM دورا ايجابيا في نجاح هذه الشركة، ولكن لا يمكن تفسير هذا النجاح بمراقبة التسيير فحسب بل هناك عوامل أخرى ساهمت في ذلك كالتطور التكنولوجي ونظم الإنتاج واستراتيجية التمايز والابتكار التي تم تبنيها وهذا ما أشار إليه Johnson و Kaplan (1987)، فنظام مراقبة تسيير ممتاز لا يمكنه لوحده ضمان النجاح في اقتصاد اليوم، فالنجاح يتوقف أيضا على مدى تلبية المنتجات لحاجيات المستهلكين، وعلى نظم الإنتاج ونظم التوزيع الكفؤة، وعلى مجهودات التسويق الفعالة، ولكن نظام مراقبة تسيير غير فعال سيعرقل بالتأكيد تطوير المنتجات المتفوقة وتحسين المسارات ومجهودات التسويق.

⁴⁶ Henri Bouquin, introduction de l'ouvrage les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., édition EMS, 2005, page 19-20.

⁴⁷ Jacques Renard, Sophie Nussbaumer, Op.cit., page 5.

⁴⁸ Bernard Gumb, des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : le cas de l'informatique décisionnelle, thèse de doctorat pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion, Université Robert Schuman - Strasbourg III, 2008, page 62.

⁴⁹ Henri Bouquin, Alfred Pritchard Sloan Jr. : The great GM mystery, Op.cit., page 39.

يمكن أن تحدث أحسن النتائج في حالة إدراك المسيرين عدم ملاءمة نظام مراقبة التسيير وتجاوزه بوضع نظام معلومات شخصي، لكن إذا لم يعترف المسيرين بعدم فعالية هذا النظام ويعتمدون عليه خطأ لمراقبة تسيير المنتجات سيواجهون مشاكل بغير قصد⁵⁰.

يمكن القول أن ظهور مراقبة التسيير كان في أواخر القرن التاسع عشر من خلال محاسبة التكاليف وتطوره بعد ذلك في شركة DNPC التي تبنت بعض الأدوات التسييرية على غرار الموازنات التقديرية في سنوات 1906-1910 وابتكار العائد على الاستثمار سنة 1912، كما ظهرت مراقبة التسيير كنظام تسيير متكامل في شركة GM التي أقامت العديد من الأدوات التسييرية على غرار المحاسبة التحليلية، الرقابة الموازنية، لوحات القيادة، معدل العائد على الاستثمار والإبلاغ.

لقد رسم Alfred Pritchard Sloan نموذج مراقبة التسيير لكبريات المؤسسات، واعتبرها أداة للحوكمة. إن الإسهام الحقيقي لـ Sloan يتمثل في معرفة كيفية تنظيم القرار باستعمال أجهزة الرقابات المالية، ومراكز الربح واللامركزية بطريقة مرنة وهذا ما يسمح ب بروز أفضل المسيرين وتشجيعهم⁵¹.

على غرار Sloan، يعتبر Brown رجلاً يتمتع بقدر كبير من الذكاء، فهو يقوم بمعالجة المشاكل بطريقة عكسية، إذ يقوم بتحديد الحل الأمثل ثم يعود إلى الوراء، فعلى سبيل المثال تستند صيغة Brown التسعيرية على تحديد وضع مثالي ثم القيام بعد ذلك بدراسة الاستثناءات التي يمكن أن تقع⁵².

يتقاسم كل من Sloan و Brown نفس الفلسفة القائمة على فكرة أن المسؤولية الفردية هي مفتاح الأداء، فيجب على القائد أن يحدد ما يجب القيام به ولماذا يتم القيام بذلك ويقع على الأقسام تحديد كيفية القيام بذلك⁵³.

لقد رفضت في البداية شركة Ford إقامة نظام مراقبة التسيير لكن بعد تولي Henry Ford II حفيد مؤسس شركة Ford قيادة الشركة، استعان بخبرات فريق من قداماء سلاح الجو الأمريكي وعلى رأسهم العقيد Charles Thornton.

⁵⁰ بن ربيع حنيفة، مقومات تفعيل نظام المحاسبة الادارية في ظل التحديات الراهنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في تخصص التسيير ، جامعة الجزائر 3، 2012-2013، صفحة 247.

⁵¹ Henri Bouquin, Alfred Pritchard Sloan Jr. : The great GM mystery, Op.Cit., page 47

⁵² Henri Bouquin, Donaldson Brown : R = T × P : , Op.Cit., page 72.

⁵³ Ibid., page 55.

قام هذا الفريق المكوّن من عشرة أفراد والمنتومون سابقا إلى قسم المراقبة الإحصائية للقوات الجوية الأمريكية بإقامة نظام مالي يندرج ضمن مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية، يهدف هذا النظام إلى حماية أصول المنظمة في ظل بيئة واعدة ولكن مضطربة وتنافسية. هذا النظام لا يعتمد على المردودية المحاسبية في اختيار الاستثمارات وإنما يعتمد على التدفقات النقدية المستقبلية⁵⁴.

المبحث الثاني: إطار Robert Anthony الخاص بمراقبة التسيير

لقد ظهرت مراقبة التسيير كـممارسة فعلية في شركة GM التي تبنت نظاما حديثا لمراقبة التسيير، إذ تطورت هذه الممارسة دون مراقب تسيير، هذا الأخير ظهر متأخرا في سنوات 1960 عندما أصبح هذا الاختصاص أكثر تعقيدا وما استلزم تأسيسه من خلال الكتب التعليمية الأولى المكملة لأعمال الاختصاصيين والممارسين.

أول دراسة تناولت "دور المراقبين" قامت بها Controllershship Foundation في سنة 1954، تحت إشراف Herbert Simon وآخرون، وقدمت هذه الدراسة لمحة عن أدوار مراقبي التسيير. ليتمّ التوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن المراقبين يكرسون معظم أوقاتهم في تنظيم المصالح المحاسبية: يتعلق الأمر بإنتاج معلومة محاسبية موثوق فيها بتكلفة متدنية من طرف أشخاص ذوو مهارات عالية.

كما بينت الدراسة كيف يُمكن لمعلومات مراقبة التسيير أن تستعمل بصفة موسعة من طرف المسيرين بغرض التخطيط والرقابة، حيث حددوا ثلاث استعمالات هامة: التسجيل، جلب الاهتمام، وحل المشاكل، فمثلا: التسجيل له علاقة مع طبيعة المعلومة المحاسبية في تقييم الأداء، حيث يُقارن الأداء الكلي للمسيرين مع الأهداف الموضوعية. وظيفة جلب الاهتمام لها علاقة بتحديد الانحراف وتحديد طابع الأداء الذي يتطلب الاستكشاف، ووظيفة حل المشاكل تزداد عندما يتم تحديد نوع معين من المشاكل وهناك عديد البدائل لحلها فتستعمل معلومة محاسبية لتقييم النتائج الاقتصادية لمختلف البدائل⁵⁵.

إن أبوة مراقبة التسيير كاختصاص نسبت إلى Robert Anthony⁵⁶، لقد ساهم هذا المؤلف بشكل أساسي في إرساء مبادئ مراقبة التسيير في سنوات 1960، حيث اعتبر مراقبة التسيير كأحد أعمدة

⁵⁴ Bernard Gumb, op.cit., pages 66- 67.

⁵⁵ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، صفحة 124.

⁵⁶ Laurent Cappelletti, vers un contrôle de gestion intégré à la fonction commerciale : cas d'expérimentation, revue« Management & Avenir », 2008, pages 156 à 173.

الإدارة، اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتنفيذية للمسيرين وكذلك بالنسبة للمسيرين المتواجدين في المستويات التنظيمية الوسطى.

المطلب الأول: دراسة Anthony لأنشطة الرقابة والتخطيط

قام Robert Newton Anthony بدراسة مسارات التخطيط والمراقبة من خلال البحث عن ترتيب لهذين المسارين وعن ما يمكن فصله وعن ما هو في تفاعل، لماذا وكيف⁵⁷؟

ظهرت المعالم الأولى للإطار المفاهيمي لـ Anthony سنة 1956 في الطبعة الأولى من مؤلفه تحت عنوان Management Accounting Texts and Cases، فعرف هذا المؤلف المراقبة على أنها "المسار الذي يتم من خلاله التأكد من أن المنظمة تفعل ما يريد منها علم الإدارة أن تقوم به"⁵⁸.

لا يُعتبر Anthony أول من تناول دراسة المراقبة فقد سبقه العديد من المؤلفين على غرار Francis M. Lawson الذي يعد من بين الأوائل الذين كتبوا حول موضوع المراقبة. إذ ألف هذا الباحث كتابا سنة 1920 تحت عنوان Industrial Control .

في سنة 1934 عالجت Rose المراقبة من وجهة نظر القادة Dirigeants في مؤلفها المشهور بعنوان Higher Control الذي استمر نشره حتى سنوات 1960، في سنة 1941 عرض Holden وآخرون نتائج الدراسة التي قامت بها جامعة Stanford لدى 31 مؤسسة كبيرة حول موضوع المراقبة.

في سنوات 1950 ظهرت العديد من المؤلفات التي تناولت موضوع المراقبة في فصل أو أكثر لكن الكتاب الذي يعتبر الأكثر شمولية هو ذلك الذي ألفه كل من Koontz و O'Donnell سنة 1955⁵⁹.

في هذه المرحلة من أعمال Anthony لم تظهر بعد فكرة "مراقبة التسيير"⁶⁰، إذ تناول جانبا آخر من إطاره التصوري، يتمثل في جعل "التخطيط" المرحلة الأولى من مسار "المراقبة".

⁵⁷ Henri Bouquin, Robert Newton Anthony : la référence, les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 112.

⁵⁸ Robert Newton Anthony, Management Accounting, Text and Cases, Homewood, Richard D. Irwinpage, 1956, page 268.

⁵⁹ Henri Bouquin, Alfred Pritchard Sloan Jr. : The great GM mystery, Op.Cit., page 34.

⁶⁰ Laurent Cappelletti, Op.cit, pages 156 à 173.

تعتبر Marie Boitier (2002) أن التعريف المقدم لمراقبة التسيير من طرف Anthony (1965) والمراجع سنة 1988 يفصل بين التخطيط الاستراتيجي، مراقبة التسيير والرقابة التنفيذية. فوظيفة مراقبة التسيير تتمثل في نشر الإستراتيجية من خلال عمليات الرقابة الموازنية، تخصيص الموارد والقياس اللاحق للأداء⁶⁴.

يعتمد تحقيق الأهداف العامة للمنظمة على تقسيمها إلى أهداف فرعية. ولهذا تم تصميم مراقبة التسيير من أجل التأكد من أن المهام اليومية المؤداة من قبل أعضاء المنظمة تسمح بتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة⁶⁵.

والشكل الموالي يظهر المستويات الثلاث لأنشطة التخطيط والمراقبة:

الشكل رقم (1-2): مستويات أنشطة التخطيط والمراقبة



Source: Robert Newton Anthony, Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, Boston, Division of Research, Harvard Business School, 1965, p. 22.

⁶⁴ Marie Boitier, 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, page 105.

⁶⁵ David Otley, Jane Broadbent and Anthony Berry, Research in Management Control: An Overview of its Development, British Journal of Management, Vol. 6, December 1995, pages 31 à 44.

أولاً: التخطيط الاستراتيجي

عرّف Anthony التخطيط الاستراتيجي على أنه "المسار الذي يحدد أهداف المنظمة، التغييرات في تلك الأهداف والموارد المستخدمة لتحقيقها والسياسات التي يجب أن تحكم عمليات الحياة، استعمال وإبعاد mise à l'écart تلك الموارد"⁶⁶.

من المثير للانتباه في هذا التعريف أن Anthony لم يشر إلى أي طرف Acteur في إعداد التخطيط الاستراتيجي، كما يرى هذا المؤلف أن المسؤولين التنفيذيين لا يشاركون في التخطيط الاستراتيجي ويُرجع أسباب ذلك لعدم تمتعهم بالمؤهلات الكافية للمشاركة في ذلك التخطيط، كما أنهم لا يملكون الوقت الكافي لذلك إضافة إلى كثرة عددهم⁶⁷. وبالتالي يمكن القول أن مسؤولية التخطيط الاستراتيجي تقع ضمن صلاحيات القادة Dirigeants على الرغم من أن Anthony لم ينص صراحة بذلك.

يرى Anthony كذلك، أن مراقبة مسار التخطيط الاستراتيجي من صلاحيات القادة Dirigeant ويتم ذلك من خلال تقييم مشاركة الأفراد في تنفيذ الأهداف الاستراتيجية وتحديد ما إذا نفذت السياسات العامة أم لا، فنجاح الخطة الاستراتيجية يتم قياسه من خلال مقارنتها مع الحقيقة خلال فترة زمنية معينة⁶⁸.

ثانياً: مراقبة التسيير contrôle de gestion

عرّف أب الاختصاص سنة 1965 مراقبة التسيير على أنها "العملية التي يتأكد من خلالها المسيرون على أن الموارد قد تم التحصل عليها وتستخدم بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهداف المنظمة"⁶⁹.

حسب Nicolas Berland (2009) فإنه للقيام بمراقبة التسيير لابد من تحديد أهداف (مستمدة من استراتيجية!) في المرحلة الأولى، وفي مرحلة ثانية يتحقق المسير من أن الموارد التي تم تعبئتها تسمح بتحقيق أهداف المنظمة (الفعالية) وأنه تم ترشيد استخدام العوامل اللازمة للإنتاج (الكفاءة) كما يجب الحصول على تلك العوامل بتكلفة أقل.

⁶⁶ Henri Bouquin, Robert Newton Anthony : la référence, les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 115.

⁶⁷ Robert Newton Anthony, Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, Boston, Division of Research, Harvard Business School, 1965, page 47.

⁶⁸ Ibid., page 52.

⁶⁹ Ibid., page 17.

وبالتالي فإن مراقبة التسيير تعمل على إنشاء رابط بين الأعمال التي يقوم بها أعضاء المنظمة والأهداف العامة الواجب بلوغها: تبحث مراقبة التسيير عن تصميم تلك العلاقات. فهي تهتم أساسا بترشيد الموارد المستعملة لبلوغ تلك الأهداف وتفادي أي تبذير (تعتبر نسخة جد محاسبية من مراقبة التسيير)⁷⁰.

يوضح هذا التعريف ثلاثة أفكار أساسية⁷¹: ينطوي مسار مراقبة التسيير على المسيرين managers باعتبارهم فاعلا أساسيا في تنفيذ الأعمال وذلك بالتعاون مع أفراد آخرين؛ يندرج هذا المسار في سياق الأهداف والسياسات التي تم تحديدها في مسار التخطيط الاستراتيجي؛ والمعايير الملائمة المستخدمة في تقييم الأعمال المنجزة في هذا المسار هي الكفاءة والفعالية.

1. مراقبة التسيير تقع ضمن مسؤولية المسير:

على خلاف التخطيط الاستراتيجي الذي لم يتطرق فيه Anthony إلى أي طرف، أشار المؤلف إلى المسيرين managers في تعريفه لمراقبة التسيير⁷². فالمهام المتعلقة بمراقبة التسيير تقع ضمن صلاحيات المسير والذي يفوضها جزئيا أو كليا لفرد أو مجموعة أفراد، جزء هام من هذه المهام تُوكّل إلى مراقب التسيير أو إلى شخص آخر. وليس بالضرورة توكيلها إلى مراقب التسيير إذ أن هذا المنصب غائب في المؤسسات الصغيرة أين يضطلع المحاسب أو مسؤول المحاسبة بالصلاحيات المرتبطة بمراقبة التسيير⁷³.

فالفاعل الأساسي في مراقبة التسيير هو المسير وليس مراقب التسيير، تلك هي خصوصية هذا الاختصاص، حيث يرى Bouquin و Pesqueux (1999) أنه إن كان بالإمكان القول أن المحاسبة هي ما يمارسه المحاسب، فإن ممارسة مراقبي التسيير لا تغطي إلا جزءا من مراقبة التسيير. بالفعل يتدخل مراقب التسيير في مسار مراقبة التسيير إذ يُعتبر منشط هذا المسار ومع ذلك في غالب الأحيان نجد مراقبي التسيير يقومون بمهام أخرى لا تتعلق بمراقبة التسيير، ولكن عملية مراقبة التسيير تتم دون مراقب التسيير⁷⁴.

⁷⁰ Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, 2009, www.management.free.fr, page 15.

⁷¹ Laurent Cappelletti, Op.cit., pages 156 à 173.

⁷² Henri Bouquin, Robert Newton Anthony : la référence, Op.Cit., page 117.

⁷³ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, page 384.

⁷⁴ Henri Bouquin, Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, 5^{ème} édition, Paris, PUF, 2001, page 76.

تؤيدهما Giraud (2004) في ذلك إذ تعتبر أنه من الخطأ اعتبار أن مراقبة التسيير هو ما يقوم به مراقب التسيير أو وظيفة مراقبة التسيير فالمؤسسات الصغيرة ليس لديها موارد كافية لتعيين مراقب التسيير. ومع ذلك يبقى من الضروري أن تقوم تلك المؤسسات بإعداد أهداف تسعى لتحقيقها وتخصيص الموارد الضرورية من أجل تحقيقها ومتابعة النتائج المتحصل عليها⁷⁵.

بالإضافة إلى ذلك، ليس بالضرورة وجود وظيفة مراقبة التسيير محددة بوضوح في المنظمات، فيمكن تنفيذ مسار مراقبة التسيير من قبل المسؤولين التنفيذيين بمساعدة هيكلية بسيطة تقوم بالتنسيق، توكل لها مهام تصميم الإجراءات ونظام معلومات التسيير. هذه الهيكلية يمكن أن تكون الوظيفة المالية أو الإدارة العامة ولكنها لا تؤدي دائما إلى إنشاء مديرية مستقلة: نجد هذه الحالة جد شائعة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تفتقر للإمكانيات والوسائل لإنشاء هيكلية مستقلة⁷⁶.

في نفس المنوال أثبتت الدراسة التي قام بها Jordan (1998) أن هناك ثلاث مهام يقوم بها مراقب التسيير لا تندرج ضمن مجال مراقبة التسيير: يتعلق الأمر بالإعلام الآلي، المحاسبة العامة والمراجعة الداخلية. أخذ Jordan بعين الاعتبار عامل مؤثر على مهام مراقب التسيير والمتمثل في الإلحاق الإداري لوظيفة مراقبة التسيير (المديرية المالية أو الإدارة العامة)⁷⁷، وتوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم (1-1) : المهام الممارسة من قبل مراقب التسيير وفقا للإلحاق الإداري

مراقب التسيير مسؤول	عندما يكون ملحق بالإدارة العامة	عندما يكون ملحق بالمديرية المالية
الموازنات	94%	100%
متابعة النتائج وإعداد لوحات القيادة	94%	97%
المحاسبة التحليلية	77%	77%
إعداد المخطط الذي يمتد على أكثر من سنة	74%	49%
الإعلام الآلي	49%	36%
المحاسبة العامة	31%	30%
المراجعة الداخلية	23%	30%

⁷⁵ Françoise Giraud et al, Op.cit., 2004, page 40.

⁷⁶ Ibid., page 386.

⁷⁷ Jordan, La planification et contrôle de gestion en France en 1998, Groupe de recherche, HEC, Paris, 1998, page 20.

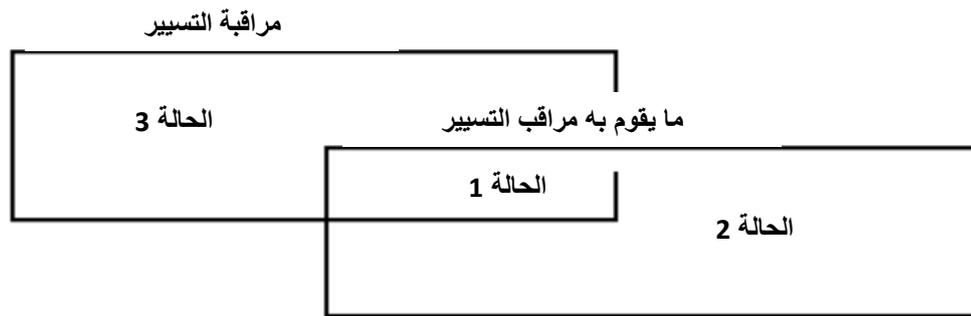
Source : Jordan, La planification et contrôle de gestion en France en 1998, HEC, Paris, 1998, page 20.

توصل Buhler (1979) إلى أن 91% من مراقبي التسيير توكل لهم مهام متعلقة بمراقبة التسيير، 83% يقومون بالرقابة الموازنية و68% يقومون بالمحاسبة التحليلية . أما فيما يخص المهام التي لا تدخل في مجال عمل مراقبة التسيير : 37% يقومون بمهام الإعلام الآلي، 38% يقومون بمهام جبائية، 36% يقومون بمهام المراجعة الداخلية، 16% يقومون بمهام التكوين.

على الرغم من اختلاف النتائج التي توصل إليها كل من Jordan و Buhler إلا أنها تعكس فكرة أن مراقب التسيير يقوم بمهام تتدرج ضمن مسار مراقبة التسيير كالموازنات والمحاسبة التحليلية بالإضافة إلى مهام لا تتدرج ضمن مجال مراقبة التسيير. فعلى سبيل المثال: عندما يمنح مراقب التسيير للمحاسب معلومات من أجل التسجيل المحاسبي لمؤونة تدهور قيمة المخزونات فإنه لا يمارس مراقبة التسيير وإنما يشارك في المسار المحاسبي⁷⁸.

وبالتالي من الخطأ اعتبار أن مراقبة التسيير هي ما يقوم به مراقب التسيير فهناك مهام يقوم بها مراقب التسيير لا تدخل في مجال مراقبة التسيير وعلى العكس هناك مهام متعلقة بمراقبة التسيير لا يقوم بها مراقب التسيير⁷⁹. كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1 - 3): مجال عمل مراقب التسيير



Source : le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, Paris, PUF, 5^{ème} édition, page 76.

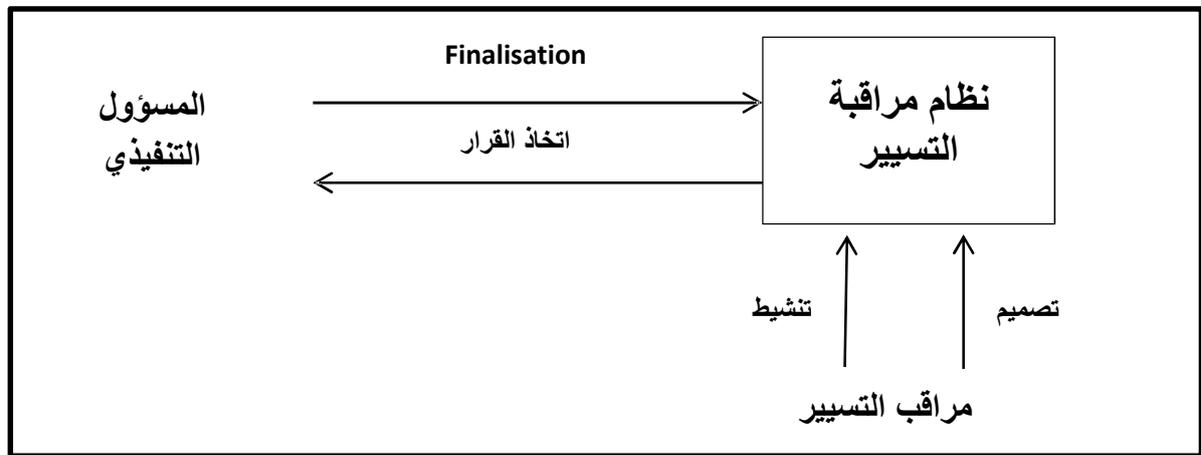
⁷⁸ Zouhair Djerbi, Xavier Durand, Catherine Kuszla, Contrôle de Gestion, Dunod, Paris, 2014, page 3.

⁷⁹ Caroline Lambert, Op.cit., page 12.

كما تؤكد Giraud وآخرون (2004) ذلك إذ تعتبر أن مسار مراقبة التسيير يتجاوز إلى حد كبير المهام التي يضطلع بها مراقب التسيير. وإنجاز هذا المسار يتطلب مشاركة المسؤولين التنفيذيين مع مراقبي التسيير، كما توضح العلاقة التي تربط بين المسؤولين التنفيذيين ومراقبي التسيير والحدود التي بينهما، حيث يعتبر دور المسؤولين التنفيذيين في مراقبة التسيير جد حاسم. إذ يتولون تصميم finalisent نظام المراقبة، فهذا النظام يجب أن يتكيف مع الخيارات التي تقع ضمن مسؤوليات المسيرين: تتمثل هذه الخيارات في الأولويات الإستراتيجية، هيكل المنظمة... الخ، يساعد نظام المراقبة المسيرين في اتخاذ القرارات، وبالتالي فالمسيرون هم الذين يقدمون الأوامر وهم المستفيدون من نظام المراقبة⁸⁰.

في حين، يقوم مراقب التسيير بتقديم الدعم والسند للمسؤولين التنفيذيين: يتمثل دورهم في مساعدة المسؤولين التنفيذيين على تطبيق هذا المسعى: وبالتالي تتمثل مهامهم في التشجيع، التنشيط والمساعدة على تصميم عناصر نظام المراقبة⁸¹، والشكل الموالي يوضح الاختلاف الموجود بين مهام المسؤول التنفيذي ومراقب التسيير في مسار مراقبة التسيير:

الشكل (1-4): الفرق بين مهام مراقب التسيير والمسؤول التنفيذي



Source : Françoise Giraud et al, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2^{ème} édition, Gualino édition, Paris, page 38.

بصفة عامة، يتم تنفيذ مراقبة التسيير من قبل المسؤول التنفيذي : إذ يقوم بتحديد الأهداف وإعداد مخططات عمل وتحليل النتائج المتحصل عليها وإجراء عمليات تصحيحية بينما يقوم مراقب التسيير بدور المنظم لهذا المسعى والخبير الاقتصادي.

⁸⁰ Françoise Giraud et al, Op.cit., page 37.

⁸¹ Ibid., page 38.

يقدم مراقب التسيير للمسؤولين التنفيذيين المشورة الاقتصادية كما يُجري التحليلات والدراسات الاقتصادية، ويمكن أن تمتد مسؤولياته إلى إنتاج المعلومات التسييرية وضمان جودتها وملاءمتها⁸².

2. الكفاءة والفعالية كمعيارين لتقييم الأعمال المنجزة في مسار مراقبة التسيير

لا يعتبر Anthony الخطط Plans معيارا لتقييم أداء المسيرين: أدخل هذا المؤلف فكرة أساسية تتمثل في أن: "ما هو مطلوب من المسيرين، التدخل في الأحداث الحقيقية التي قد لا تتوافق مع فرضيات الخطط hypothèses des plans وبالتالي فالقادة لا ينتظرون وجود توافق بين الأعمال والخطط"⁸³.

إن الخطط Plans تشير إلى ما نعتقد أنه الطريقة المناسبة للتدخل وفق فرضيات معينة لحظة إعدادها (الخطط). لكن قد لا تتوافق الأحداث الحقيقية مع الفرضيات التي على أساسها تم إعداد الخطط وبالتالي لا تعتبر تلك الخطط معيارا لتقييم أداء المسيرين.

ولهذا يربط Anthony مراقبة التسيير بمفهوم الكفاءة والفعالية وليس التوافق مع الخطط الموضوعة. فالفعالية حسبها هي بلوغ الأهداف بأفضل طريقة ممكنة حتى وإن لم تتضمن الخطط التصرف على ذلك النحو، أما الكفاءة فتشير إلى البحث عن الحل الأقل كلفة.

في البداية يتم قياس الأداء من خلال المقارنة مع الأهداف وعندما يتطور الأداء يصبح المعيار الذي تم تحديده في البداية ليس بالضرورة هو المعيار النهائي الذي على أساسه يُجرى التقييم. فتقييم الأداء مرتبط بالمعيار الأكثر ملاءمة للحكم على النتائج.

يمكن القول هنا أن المخطط عبارة عن أداة للتعلم التنظيمي : إذ يوضح القرارات التي يجب اتخاذها في سيناريو معين وافترض أن هذا الأخير لن يتحقق، سيبحث المسيرون عن حلول أخرى أفضل⁸⁴.

⁸² Philippe Lorino et al, pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 2017, page 39.

⁸³ Robert Newton Anthony, Op.cit., page 29.

⁸⁴ Henri Bouquin, Robert Newton Anthony : la référence, les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 121.

3. مراقبة التسيير أداة لتنفيذ الإستراتيجية

تضطلع مراقبة التسيير بمهام نشر الإستراتيجية Déploiement في إطار عملية الرقابة الموازنية، وتخصيص الموارد وقياس الأداء وبالتالي تتمثل المراقبة في التأكد من أن مختلف وحدات المنظمة تعمل في اتجاه تحقيق الإستراتيجية المحددة⁸⁵.

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 sommet من طرف القادة Dirigeants، 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 وفعالية⁸⁶.

في سنة (1988)، قام نفس المؤلف بمراجعة تعريفه، حيث اعتبر مراقبة التسيير على أنها "العملية التي يؤثر من خلالها المسيرين على باقي أعضاء المنظمة من أجل تنفيذ استراتيجياتهم بكفاءة وفعالية".

في هذا التعريف استبدل Anthony مصطلح "الموارد" بـ "الإستراتيجية" وتُرجع Marie boitier أسباب ذلك لإدراج المعايير غير المالية وحقيقة أن الاهتمامات الإستراتيجية إلى جانب الاهتمامات المالية يجب أن تكون موجودة باستمرار في أدوات مراقبة التسيير⁸⁷. كما يرجع Berland (2009) أسباب هذا التعديل إلى الخروج بمسار مراقبة التسيير من إطاره المحاسبي الضيق. حيث اختفت الموارد لتحل محلها الإستراتيجية فهدف مراقبة التسيير لم يعد التحكم في موارد المنظمة فحسب وإنما مجاله أوسع من ذلك حيث يقوم بالتأثير على سلوكيات باقي أعضاء المنظمة لتعزيز الطبيعة التسييرية لمراقبة التسيير⁸⁸.

بالإضافة إلى ذلك، فإن هذا التعريف فتح الباب أمام أدوار جديدة لمراقبة التسيير والمتمثلة خصوصا في دور المساعدة على اتخاذ القرارات، وإسداء النصائح والتي تُمكن المسيرين من تعزيز فهمهم للواقع⁸⁹.

⁸⁵ Marie Boitier, op.cit., page 105.

⁸⁶ C. Demartini, The Evolution of the Concept of Management Control: Towards a Definition of 'Performance Management System', Hardcover, 2014, page 30.

⁸⁷ Marie Boitier, Op.cit., page 105.

⁸⁸ Nicolas Berland, op.cit., page 15.

⁸⁹ Armelle Godener, Mariana Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, revue « L'Expansion Management Review », 2005, pages 54 à 59.

عرّف Anthony الرقابة التنفيذية على أنها "المسار الذي يتم من خلاله التأكد من أن المهام المحددة تم تنفيذها بكفاءة وفعالية"⁹⁰، يسمح هذا النوع من الرقابة بتغذية مراقبة التسيير بالمعلومات المتعلقة بالأحداث الاستثنائية (1965) وبالحالات غير المتوقعة (1988)⁹¹ ولكن هذا النوع من الرقابة يخضع إلى مراقبة التسيير مثلما يخضع هذا الأخير إلى التخطيط الاستراتيجي. فمراقبة التسيير مسؤولة عن تشكيل وإعادة تشكيل الرقابة التنفيذية حتى تتمتع هذه الأخيرة باستقلاليته الخاصة⁹².

تعتبر Aurélien Ragainne و Caroline Tahar أن رقابة التنفيذ تمارس على المهام الفردية، إذ يتضمن هذا النوع من الرقابة العمليات المصممة من أجل التأكد من التنفيذ الجيد للأعمال الروتينية اللازمة لتحقيق الأهداف⁹³.

المطلب الثالث: إعادة النظر في المقاربة الكلاسيكية لمراقبة التسيير لـ Anthony

يرى Otley (1999) أنه من الضروري إعادة النظر في النظرة الكلاسيكية لمراقبة التسيير لـ Anthony (1965) التي تميّز بين التخطيط الاستراتيجي، مراقبة التسيير والرقابة التنفيذية: يمكن القول أن مقاربة Anthony ضيقة أكثر من اللازم باعتبارها لا تعالج المشاكل الهامة التي يمكن أن تعترى هذا المسار. يتمثل المشكل الأول في تحديد الاستراتيجيات، الأهداف والغايات: تعتبر هذه الإجراءات بشكل عام معقدة وغير محددة بدقة.

من الواضح أن Anthony كان على دراية بمشاكل الغموض وعدم اليقين التي تواجه عملية إعداد الإستراتيجية ولهذا فهو تجنب الحديث عنها والتفصيل فيها. تتمثل المشكلة الثانية في الطرق المستعملة لمراقبة مسار الإنتاج (أو تقديم خدمات) التي تعتمد أساسا على استعمال تكنولوجيا خاصة والتي تختلف من منظمة إلى أخرى.

⁹⁰ Robert Newton Anthony, Op.cit., page 18.

⁹¹ Robert Newton Anthony, The Management Control Function, Boston, The Harvard Business School Press, 1988, page 37.

⁹² Robert Newton Anthony, Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, Op.cit., page 19.

⁹³ Aurélien Ragainne et Caroline Tahar, Les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions, Gualino éditeur, 2017, page 04.

نلاحظ أن Anthony تجنب الخوض في تلك المسائل الخاصة بالرقابة التنفيذية. أخيرا يرى Otley وآخرون (1995) أنه من بين النتائج غير المقصودة لأعمال Anthony (1965) هو تطوير مسار مراقبة التسيير بشكل أساسي في إطار محاسبي ضيق حيث تركز كتب Anthony المتعلقة بالتخطيط والمراقبة على التبريرات المحاسبية ولا تحتوي إلا على القليل من النقاش حول القضايا الاجتماعية والنفسية والسلوكية⁹⁴.

تمّ إهمال الرقابة التنفيذية في تصنيف Anthony لأنه من الواضح أن المنظمات تستعمل ممارسات مختلفة على المستوى التنفيذي وأن Anthony ركز على العناصر المشتركة لكافة المنظمات. إن التركيز على العناصر المشتركة يسمح بتكوين لغة موحدة جامعة لكل أنواع الأنشطة التنظيمية. كما أضاف الكاتب قائلاً أنه من الضروري التركيز في البداية على مركز المراقبة (مراقبة التسيير) ولكن من الضروري منح أهمية أكبر للعناصر التي أهملها فيما يتعلق بالإستراتيجية والتنفيذ. كما أصر المؤلف على ضرورة الانتقال من فكر يرتكز على قياس الأداء (بعدي) إلى فكر يرتكز على إدارة الأداء (قبلي)⁹⁵.

كما 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 الهيكلية. هذه النظرة لا تتماشى مع المكانة الممنوحة لمراقبة التسيير فيما يخص صياغة Formulation الإستراتيجية التي تؤكد وجود علاقة تفاعلية بين هذه الأخيرة ومراقبة التسيير⁹⁶.

لا يوافق Anthony نظرة Sloan في مشاركة المسير manager في عملية إعداد الإستراتيجية عكس هذا الأخير الذي أدرك هذا التناقض وآثاره الوخيمة على المنظمة. فبالنسبة لـ Sloan فإن الإدارة العامة تقوم بتحديد السياسات ويقع على الأقسام نشرها، تنفيذها وتكييفها مع تطور البيئة⁹⁷، كما أن هذه

⁹⁴ David Otley, Jane Broadbent and Anthony Berry, Op.cit, pages 31 à 44.

⁹⁵ David Otley, Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research, Management Accounting Research, 1999, pages 363 à 382.

⁹⁶ Olivier de La Villarmois, Hubert Tondeur, Contrôle et stratégie éléments empiriques, cahiers de la recherche, Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises, 2005, pages 1 à 17.

⁹⁷ Henri Bouquin, Alfred Pritchard Sloan Jr. : The great GM mystery, les grands auteurs en contrôle de gestion, page 40.

السياسات ليست حصرا على الإدارة العامة إذ يمكن أن تبرز في أي جزء من المنظمة ولكن يجب المصادقة عليها من قبل جماعة (الإدارة العامة) قبل تنفيذها من قبل الأفراد (المسيرين)⁹⁸.

يتمثل دور مراقبة التسيير في التأكد من أن مختلف وحدات المنظمة تعمل في اتجاه الإستراتيجية التي حددتها الإدارة العامة. هذا النموذج يفترض وجود استقرار نسبي على الأقل في المدى القصير وبالتالي لا يعتبر نظام مراقبة التسيير مؤثرا على الإستراتيجية وإنما خاضع لها.

عندما تصبح البيئة أكثر قابلية للتغيير تتم مراجعة آليات النشر المتمثلة في المخططات الإستراتيجية والموازنات وذلك من أجل الأخذ بعين الاعتبار عوامل عدم التأكد. وهو ما يتحقق من خلال وضع مخططات انزلاقية Plans Glissants وسيناريوهات مختلفة. ولهذا تظهر الحاجة لضرورة الربط بين المستويات الثلاث بطريقة تفاعلية. ولكن كيف لمراقب التسيير أن يعمل على إقامة أدوات انزلاقية إذا لم يشارك في جزء من التشخيص الاستراتيجي⁹⁹؟

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 التنفيذ¹⁰⁰.

انطلاقا مما سبق سوف نعتمد على التعريف الأكثر شمولية لمراقبة التسيير والمقترح من طرف Lowe سنة 1971 لتوسيع مجال مراقبة التسيير بالمقارنة مع الإطار المفاهيمي الذي قدمه Anthony سنة 1965: حيث يرى Lowe (1971) أن هدف نظام مراقبة التسيير هو التأكد من توافق الأعمال actions مع خطط plans المنظمة لتحقيق أهدافها¹⁰¹.

فمراقبة التسيير حسب Lowe : "نظام يقوم بتسجيل ومعالجة المعلومة، نظام المسؤولية والتغذية العكسية الذي يمكّن المنظمة من الاستجابة لتغيرات البيئة، يسمح هذا النظام بتقييم مردودية العمال بالاعتماد على

⁹⁸ Ibid. page 44.

⁹⁹ Marie Boitier, Op.cit., page 105.

¹⁰⁰ David Otley, "Management control in contemporary organizations: toward a wider framework", Management Accounting Research, 1994, pages 289 à 299.

¹⁰¹ Lowe E.A., "On the idea of a management control system: integrating accounting and management control", The Journal of Management Studies, vol. VIII, 1971, pages 1 à 12.

مدى توافق الأهداف التنفيذية الموكلة لهم مع الأهداف العامة، من أجل تصحيح الانحراف الموجود بينهما¹⁰².

ولهذا يمكن القول أن الدور الأساسي الذي تضطلع به مراقبة التسيير هو ضمان التوافق بين الاستراتيجيات والأعمال : والذي يتحقق من خلال تحديد الاستراتيجيات وتنفيذها من خلال العمليات والتي على أساسها يتم تقييم الأداء، ومن جهة أخرى تمكين العمليات من تغذية الاستراتيجيات¹⁰³.

إن تعريف Lowe يسمح بتخفيف الحدود بين الأنواع الرقابية الثلاث التي أشار إليها Anthony إذ يسלט الضوء على مناطق التداخل بينها. ولهذا فإن مستويات الرقابة الثلاث تعمل بشكل تفاعلي يسمح بتبادل المعلومات بطريقة غير قابلة للفصل¹⁰⁴.

المبحث الثالث: دراسة نموذج أذرع المراقبة لـ Robert Simons

يعتبر Anthony أن الإستراتيجية مسؤولية القادة في المنظمة، يقوم المسؤولون التنفيذيون بمهمة تنفيذها من أجل تحقيق النتائج المتوقعة. وبالتالي فمسؤولية مراقبة التسيير هي المساهمة في نشر الإستراتيجية¹⁰⁵.

ينادي Otley (1999) بتجاوز هذه النظرة والانتقال من مقارنة ترتكز على قياس الأداء إلى مقارنة ترتكز على قيادة الأداء من خلال التركيز على الجوانب التي أهملها Anthony والمتعلقة بالإستراتيجية والتنفيذ¹⁰⁶. تعتبر Loning وآخرون (2008) أن تطور مراقبة التسيير نحو قيادة الأداء تميّز من خلال الأهمية المتصاعدة للدراسات التي أكدت العلاقة الموجودة بين الإستراتيجية ومراقبة التسيير¹⁰⁷.

بداية من سنوات الثمانينات لم يعد هناك فصل بين التخطيط الاستراتيجي ومراقبة التسيير (النظرة الكلاسيكية لـ Anthony سنة 1965) فالأعمال التي قام بها Miller و Friesen (1982)،

¹⁰² Ibid., pages 1-12.

¹⁰³ Brechet J.P., Mevellec P, l'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion : l'apport de la modélisation en termes d'activités et de processus, Nantes, pages 1 et 25.

¹⁰⁴ Marie Boitier, Op.cit., page 106.

¹⁰⁵ Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Op.cit., page 35.

¹⁰⁶ François Meyssonier, le contrôle de gestion des services : réflexion sur les fondements et l'instrumentation, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2012, pages 73 à 97.

¹⁰⁷ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, page 71.

Govindarajan و Gupta (1985)، Simons (1987) تؤكد وجود علاقة بين كل من البيئة التنافسية، الخيارات الإستراتيجية، وأنظمة المراقبة. قام هؤلاء بتوضيح كيفية توافق بعض أشكال المراقبة مع بعض الاستراتيجيات. لقد أظهر كل Miller و Friesen (1982) وجود ارتباط وثيق بين "أنظمة المراقبة" مع "الابتكار" في الشركات التي تنتهج إستراتيجية دفاعية ووجود علاقة عكسية في الشركات التي تتبع إستراتيجية الابتكار¹⁰⁸ firmes innovantes.

مثلما توصلت إليه الأبحاث التي قام بها Khandwalla، Miller و Friesen . يعتبر Simons (1987، 1995) أنه لا يمكن فصل المراقبة عن الاعتبارات الإستراتيجية على غرار الابتكار والوضعية التنافسية. إذ تتدخل المراقبة في تنفيذ الإستراتيجية وفي تجديدها¹⁰⁹.

تعتبر الأعمال التي قام بها Simons (1987) تكملة للأبحاث التي قام بها كل من Miller و Friesen (1982). تتمثل إسهامات Simons من جهة في تحديد محددات المراقبة، يتعلق الأمر ب: صرامة الأهداف الموازية، استخدام مراقبة التكاليف، عدد البلاغات reporting المرسلة، كثافة Intensité متابعة النتائج، كمية البيانات الملاحظة والمتابعة، أسلوب المكافأة، متابعة الكفاءة le suivi de l'efficacité ... ومن جهة أخرى دراسة العلاقات بين مختلف تلك المحددات مع مجموعة من الاستراتيجيات.

من أجل تحديد مختلف الاستراتيجيات اعتمد Simons على تصنيف Milles و Snow (1978)، حيث ركز في أبحاثه على نوعين من الاستراتيجيات العامة Stratégie générique. يتعلق الأمر بالمنقبين prospecteurs والمدافعين défenseurs. كما أضاف متغيرات أخرى تتمثل في ديناميكية القطاع ومردودية المؤسسات.

بعد أن أجرى Simons مقابلات مع 12 شركة. قام بتوسيع عينته إلى 108 شركة تعمل في 28 قطاع صناعي (62 مدافع و46 منقب). بفضل 76 إجابة التي تحصل عليها والقابلة للاستغلال تمكّن من إثبات أن هناك بالفعل علاقة بين أنظمة المراقبة ونوع الإستراتيجية والأداء¹¹⁰.

¹⁰⁸ Marie boitier, op.cit., page 107.

¹⁰⁹ Angèle Renaud, management et contrôle de gestion environnemental, édition EMS, Paris, 2015, page 74.

¹¹⁰ Catherine Kuszla, Robert L. Simons : pour une théorie générale du contrôle des organisations complexes ? les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 219.

توصل Simons (1987) عند مقارنته لأنظمة المراقبة المستخدمة من قبل المنقبين والمدافعين إلى الاستنتاجات التالية: يعتمد المنقبون الفعالون على استخدام أنظمة الرقابة المالية كما يقومون بإعداد أهداف موازنة أكثر صرامة من المدافعين. بالإضافة إلى ذلك فهم لا يعتمدون كثيرا على مراقبة التكاليف.

يعمل نظام مراقبة التسيير على توقع الظروف البيئية المتغيرة ولهذا يقوم المنقبون بتطوير أنظمة الرقابة بشكل أسرع من المدافعين من أجل التكيف مع تلك التغيرات. بالمقابل، يستخدم "المدافعون" نظام الرقابة الموازنة من أجل تقييم الأداء الفردي للمسيرين، كما أن تطور نظام المراقبة لدى هؤلاء بطيء¹¹¹. بالإضافة إلى ذلك يعتبر Simons أن الأهداف الموازنة الصارمة لا تؤثر سلبا على الابتكار وهذا خلاف الأعمال التي سبقته¹¹².

وبالتالي دراسة Simons تبرز تأثير الاختيارات الإستراتيجية على بعض محددات المراقبة. لكن الدراسة لا توضح الآليات التي تربط الإستراتيجية بأنظمة المراقبة : كيف تؤثر الخيارات الإستراتيجية على أنظمة المراقبة وهل تؤثر هذه الأخيرة بدورها على الإستراتيجية¹¹³؟ سنحاول الإجابة عن هذه التساؤلات عندما نتناول أذرع المراقبة لـ Simons.

المطلب الأول: أنظمة (أذرع) المراقبة لـ Robert Simons

لقد قام Simons (1987، 1990، 1991، 1994، 1995، 2000) بتطوير نظرية تسمى بأذرع المراقبة من أجل شرح العلاقات المعقدة بين الإستراتيجية والمراقبة. استخدم المؤلف كقاعدة نظرية الأعمال التي قام بها كل من Mintzberg و Waters (1985) حول النقيضين (الإستراتيجية المقصودة والإستراتيجية الناشئة) وعلى أعمال Argyris و Schön (1978) حول التعلم التنظيمي¹¹⁴. حدد Robert Simons أربعة أذرع من أنظمة المراقبة في كتابه الصادر سنة 1995 تحت عنوان "Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal"، تستخدم هذه الأنظمة من قبل القادة les dirigeants والمسيرين les managers لقيادة منظماتهم ولتحديد ونشر وتوجيه استراتيجياتهم بطريقة تمكن من تحسين الأداء العام للمنظمة:

¹¹¹ Marie boitier, Op.cit., page 107.

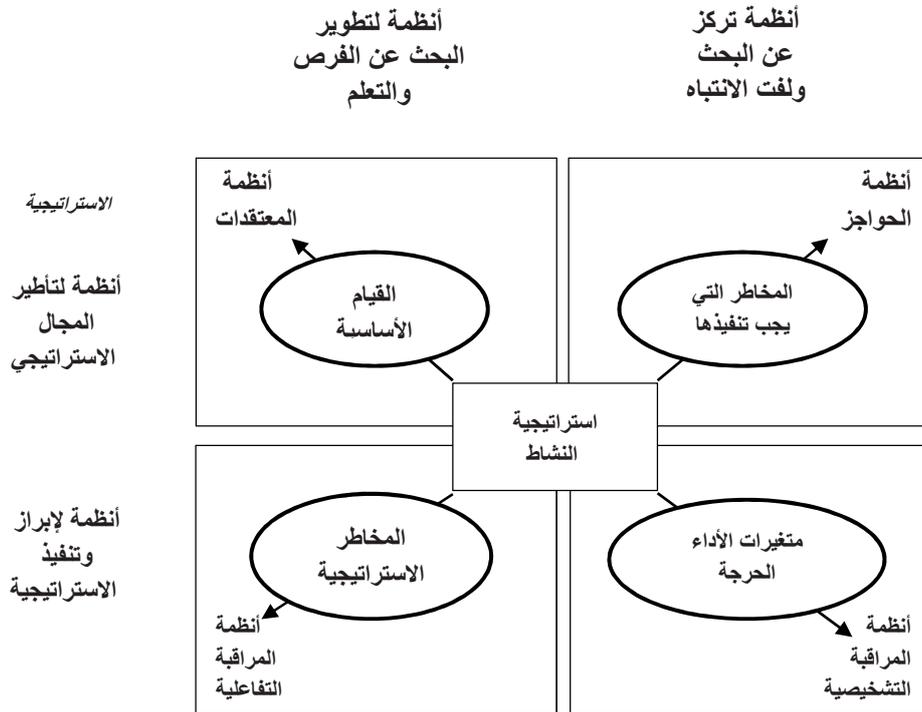
¹¹² Catherine kuszla, Op.cit., page 219.

¹¹³ Marie boitier, Op.cit., page 107.

¹¹⁴ Angèle Renaud, Op.cit., page, 74.

يتمثل الشكل الأول من أذرع المراقبة في أنظمة المعتقدات systèmes de croyances، أما الأنظمة الثانية فهي أنظمة القيود systèmes de contraintes بالإضافة إلى نظامين آخرين للرقابة: يتعلق الأمر بأنظمة الرقابة التشخيصية les systèmes de contrôle diagnostique وأنظمة الرقابة التفاعلية¹¹⁵ les systèmes de contrôle interactif. كما أن هناك أربعة مبادئ أساسية مرتبطة بأذرع المراقبة لـ Simons، يتعلق الأمر بـ "القيم الأساسية" "les valeurs fondamentales"، "المخاطر التي يجب تجنبها" "les risques à éviter"، "متغيرات الأداء الحرجة" "les variables de performance critiques"، "عدم التأكد الاستراتيجي" "les incertitudes stratégiques"¹¹⁶. كما توضحه المصفوفة التالية:

الشكل (1-5): مصفوفة أذرع المراقبة لـ Simons



Source: Simons, Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Boston, Harvard Business School Press, 1995, page 157.

¹¹⁵ Philippe Dorbaire et al, le contrôle stratégique des instituts confucius, « Management & Avenir », 2012, pages 272 à 290.

¹¹⁶ David Otley, Op.cit, pages 363 à 382.

توضح المصنوفة المبينة أعلاه العلاقة بين أذرع المراقبة والمبادئ الأساسية المتعلقة بها : كل مبدأ من هذه المبادئ يتم مراقبته من خلال نوع خاص من أنواع المراقبة. فالقيم الأساسية تراقب من خلال "نظام المعتقدات" الذي يستخدم لتحديد مبادئ وأهداف ومسؤولية كل فرد داخل المنظمة ويتميز هذا النوع من المراقبة بطابعه التحفيزي والذي يهدف إلى توجيه البحث عن فرص جديدة. المخاطر الواجب تجنبها تراقب من خلال نظام الحواجز أو الحدود الذي يهدف إلى تحديد المجالات الممكنة والمستحيلة (أي تحديد ما يمكن وما يحظر القيام به). يستند هذا النظام على إعداد قانون السلوك Code de conduite وإصدار توجيهات تنفيذية ومعايير اقتناء السلع وبصورة عامة قواعد التسيير. تحدد أنظمة القيود مجالات البحث عن فرص إستراتيجية جديدة¹¹⁷.

أما متغيرات الأداء الحرجة فتراقب من خلال نظام الرقابة التشخيصي والذي يتمثل دوره في متابعة، تقييم ومكافأة الإنجازات في المجالات الرئيسية للأداء وفي الأخير عدم التأكد الاستراتيجي الذي يراقب من خلال أنظمة الرقابة التفاعلية" والتي تشجع على التعلم التنظيمي والبحث عن أفكار واستراتيجيات جديدة. يتطلب التنفيذ الناجح للإستراتيجية حسب Simons استخدام جميع هذه الأنظمة وفق تركيبة مناسبة¹¹⁸.

تظهر القراءة الأفقية للمصنوفة مستوى رغبة القادة في التحكم في المسار الاستراتيجي: هل يبحث القادة فقط عن التأطير أو التنظيم العام للتوجهات الإستراتيجية للمؤسسة (الذي يقتضي إقامة نظام الحواجز والمعتقدات) أو يرغبون في التحقق من التنفيذ الفعلي للإستراتيجية المحددة أم إنشاء استراتيجيات، وهذا يعني إحداث تغييرات إستراتيجية¹¹⁹ (الذي يقتضي إقامة رقابة تفاعلية أو تشخيصية).

ثانياً: التمييز بين أنظمة الرقابة التفاعلية والتشخيصية

حاول Simons من جهة تحديد أنظمة المراقبة التي يتولاها شخصيا القادة dirigeants. ومن جهة أخرى تناول كيفية استخدام تلك الأنظمة. فلاحظ أن جميع المؤسسات الكبيرة والمعقدة تستخدم نفس أنظمة مراقبة التسيير ... ولكن يكمن الاختلاف في كيفية استخدام تلك الأنظمة¹²⁰. فالذي يميز الاختلافات بين

¹¹⁷ Philippe Dorbaire et al, Op.cit. pages 272 à 290.

¹¹⁸ David Otley, Op.cit, pages 363 à 382.

¹¹⁹ Catherine Kuszla, Op.cit., page 227.

¹²⁰ Robert Simons, "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives", Accounting, Organizations and Society, 1990, pages 127 à 143.

أنظمة المراقبة هي الطريقة التي يراقب بها القادة بعض أدوات المراقبة بينما يفوضون الأخرى ولهذا يميز Simons بين أنظمة الرقابة التشخيصية والتفاعلية¹²¹.

فالشكلان السابقان من أشكال المراقبة (التشخيصي والتفاعلي) غير مرتبطين بطبيعة أنظمة المراقبة الرسمية وإنما بكيفية استخدامها من قبل القادة فعلى سبيل المثال يمكن استخدام الموازنات التقديرية بطريقة إما تفاعلية أو تشخيصية¹²²:

تعتبر المناقشات الإستراتيجية مصدر التعلم التنظيمي في حالة استخدام الموازنات بطريقة تفاعلية، حيث تتجاوز عملية إعداد الموازنات التعبير الرقمي إذ تصبح فرصة لإجراء مناقشات حول خطط العمل والإستراتيجية وما يصاحبها من تنفيذ.

أما في الحالة الأولى على العكس يقتصر الاستعمال التشخيصي للموازنات على التقدير المالي والمحاسبي، في حين يتم إقامة الوظيفة التفاعلية من خلال أنظمة أخرى على غرار لوحات القيادة أو بطاقة الأداء المتوازن التي تعمل كأداة لتنشيط وتنسيق المناقشات حول الإستراتيجية¹²³.

1. الرقابة التشخيصية لـ Robert Simons

عرّف Simons أنظمة "الرقابة التشخيصية" على أنها "نظام المعلومات الرسمي المستخدم من قبل المسيرين لمراقبة نتائج المنظمة وتصحيح الانحراف بالمقارنة مع معايير الأداء المحددة مسبقاً"¹²⁴.

يسمح هذا النظام للمنظمة بالعمل دون وجود رقابة مستمرة لأن تدخل المسيرين يكون في حالة وجود انحراف بالمقارنة مع النتائج المنتظرة: وهذا ما يسمى بمبدأ الإدارة بالاستثناء management par exception. تعتبر الخطط Les plans والموازنات أبرز الأمثلة عن أنظمة الرقابة التشخيصية¹²⁵.

إن الوظيفة الأساسية لأنظمة الرقابة التشخيصية هي متابعة تنفيذ الإستراتيجية من خلال التأكد من تحقيق عوامل النجاح الأساسية. تعتبر هذه الأخيرة بمثابة العوامل الإستراتيجية الأساسية الواجب أخذها بعين

¹²¹ Samuel Sponem, Op.Cit, pages 1 à 20.

¹²² Catherine Kuszla, Op.cit., page 223.

¹²³ Hélène Loning et al, Op.cit., page 72.

¹²⁴ Simons, Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Boston, Harvard Business School Press, 1995, page 59.

¹²⁵ Ibid, page 61.

الاعتبار لإنجاز أهداف المنظمة وتحقيق توجهاتها الإستراتيجية. بشكل عام فإن التحكم في هذه العوامل شرط أساسي لنجاح المنظمة: فهي تمكّن المسير من تحديد الوسائل والأدوات التي يعتمد عليها لتحسين أداء المنظمة والنجاح في الأسواق التي تعمل فيها.

تتمثل الوظيفة الثانية لأنظمة الرقابة التشخيصية في تحديد الانحرافات المعتبرة بالمقارنة مع التقديرات. فتحليل تلك الانحرافات يمكّن من إجراء أعمال تصحيحية يُمكن أن تقود الإدارة إلى مراجعة وتكييف الإستراتيجية الأولية. تعتبر أنظمة الرقابة التشخيصية أنظمة محفزة: فهي تستخدم في كثير من الأحيان لتشجيع، متابعة ومكافأة تحقيق الأهداف المحددة سلفاً¹²⁶.

2. الرقابة التفاعلية

بداية من التسعينيات رفضت مجموعة من الباحثين فكرة وجود إستراتيجية واضحة محددة سلفاً، داعين إلى فكرة "الإستراتيجية الناشئة" « *stratégie émergente* » التي يتم إعدادها من خلال تدخل العديد من الفاعلين بالتماشي مع تطور المنظمة وأسواقها بدلاً من إستراتيجية تم إعدادها من قبل قائد قوي. وبالتالي تتشارك أنظمة المراقبة في إعداد الإستراتيجية باعتبار أنها تساعد القادة في تحديد حالة عدم التأكد واتخاذ قرارات إستراتيجية بناء على ذلك¹²⁷.

أ. تعريف أنظمة الرقابة التفاعلية:

عرّف Simons أنظمة "الرقابة التفاعلية" على أنها "الأنظمة الرسمية للمعلومات المستخدمة من قبل المسيرين للمشاركة المنتظمة والشخصية في قرارات مرؤوسيه¹²⁸ وبالتالي تعمل أنظمة المراقبة بشكل تفاعلي عندما يستخدمها المسيرون للمشاركة الشخصية والمنتظمة في قرارات مرؤوسيه، وبالتالي يقع على عاتق القادة تحديد ما هو حرج بالنسبة للمنظمة وبالتالي يتم التعامل معه بطريقة تفاعلية¹²⁹:"

يقوم القادة *dirigeants* بتسيير ما هو "غير طبيعي" والذي يكشف عن وجود حالات "عدم التأكد" "incertitudes"، بينما يوكل للمهندسين والمحاسبين متابعة المعايير والعمليات التي تتوافق مع

¹²⁶ Philippe Dorbaire et al, Op.cit., pages 272 à 290.

¹²⁷ Helene Loning et al, op.cit., page 72.

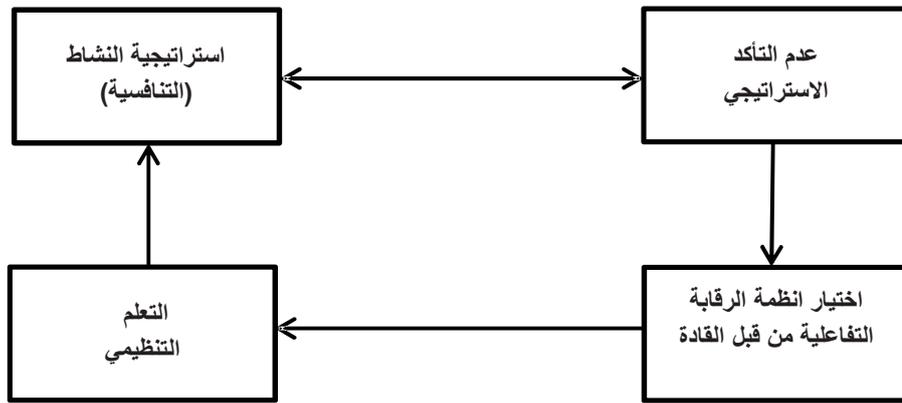
¹²⁸ Simons, Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Op.cit, page 95.

¹²⁹ Marie Boitier, op.cit., page 108.

حالات ضعيفة من عدم التأكد¹³⁰. عند اختيار القادة استخدام نظام مراقبة معين بطريقة تفاعلية، فهم يفضلون البحث عن حلول جديدة وعن قرارات هامة ومحاولة إقامة المراقبة في كافة المنظمة.

يقع على عاتق الإدارة العليا top-management تحفيز الحوار التفاعلي داخل المنظمة: كل المسيرين في المستويات الوسطى décideurs des niveaux intermédiaires مدعوون للمشاركة في الحوار. وبالتالي تبرز استراتيجيات جديدة بفضل الحوار والتعلم الذي يمنحه النظام التفاعلي¹³¹، يمكن هذا النوع من الرقابة من الاستجابة السريعة لتطورات البيئة كما تتم عملية "التعلم التنظيمي" بسرعة أكبر¹³². والشكل الموالي يوضح العلاقة التفاعلية بين أنظمة الرقابة والإستراتيجية:

الشكل رقم (1-6): العلاقة بين أنظمة المراقبة والإستراتيجية



Source: Robert Simons, “The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives”, Accounting, Organizations and Society, 1990, pp. 127-143.

يوضح الشكل المبين أعلاه المفاهيم الأربعة الأساسية المكونة لنظام المراقبة (الإستراتيجية، عدم التأكد الاستراتيجي، التعلم التنظيمي، نظام المراقبة التفاعلي) وبالتالي تتفاعل هذه المكونات فيما بينها: فالاستراتيجيات المقصودة stratégies délibérées للقادة بالإضافة إلى عوامل النجاح الأساسية للمنظمات تتفاعل مع عدم التأكد الاستراتيجي فدرجة عدم التأكد تحدد الاستخدام التفاعلي لأنظمة المراقبة من عدمه. ينتج عن المراقبة التفاعلية التعلم التنظيمي وبالتالي مهارات جديدة تشكل الأساس لبروز

¹³⁰ Catherine Kuszla, op.cit., page 222.

¹³¹ Olivier de La Villarmois, Olivier Stéphan, Quand l'outil de diagnostic devient interactif, « L'Expansion Management Review», 2005, pages 60 à 65.

¹³² Marie Boitier, Op.cit., page 108.

استراتيجيات جديدة، كما يوضح النموذج الديناميكي المقدم إمكانية التأثير وتسيير الاستراتيجيات الناشئة *Stratégies émergentes* عندما تكون لدى القائد الرغبة في القيام بذلك¹³³.

في الأخير يمكن القول أن مفهوم الرقابة التفاعلية يتعارض مع مفهوم الرقابة التشخيصية، تعتبر هذه الأخيرة وليدة التسيير بالاستثناء الذي يكشف عن الأمراض التنظيمية والانحرافات عن الأهداف المحددة مسبقاً¹³⁴. بالمقابل تتميز أنظمة الرقابة التفاعلية عن الرقابة التشخيصية بطابعها التفاعلي والتشاركي: تشجع الأنظمة التفاعلية على الحوار، النقاش، التعاون وتبادل المعرفة. وهي تتوافق مع أنظمة المعلومات والاتصال التي يستخدمها القادة لتعزيز الحوار مع المرؤوسين في مختلف مستويات المنظمة حول الإستراتيجية المطبقة. يشارك جميع صناع القرار الموجودين في المستويات التنظيمية الوسطى في إعداد الإستراتيجية. الغرض من ذلك هو تشجيع التعلم التنظيمي وبروز أفكار واستراتيجيات جديدة¹³⁵.

إن عملية انتقال المعلومات تختلف من نظام مراقبة لآخر: ففي نظام الرقابة التشخيصي تنتقل المعلومات من خلال إجراءات reporting الإبلاغ الرسمية، بينما انتقالها في الرقابة التفاعلية يتم عبر النقاش المستمر حول البيانات، الفرضيات ومخططات الأعمال. وتتم هذه المناقشة من خلال اجتماع الإطارات العليا مع مرؤوسيه¹³⁶.

ب. دواعي إقامة نظام رقابة تفاعلي:

ترجع دواعي ضرورة إقامة نظام رقابة تفاعلي إلى الظروف البيئية الداخلية والخارجية المحيطة بالمنظمة: فبالنسبة لوجهة نظر خارجية: تتوافق الرقابة التفاعلية مع تكييف الهياكل التنظيمية للمؤسسة مع ظروف البيئة التنافسية التي توصف على أنها كثيرة الاضطراب والتعقيد. فاضطراب البيئة يظهر عدم مقدرة طرق التخطيط التقليدية الجامدة "figés" على مواجهة التغيرات غير المتوقعة.

ولهذا يشير Mintzberg (1994) إلى مساوئ التخطيط مع ذلك يؤكد أن هذا الأخير لم يفقد دوره بشكل كلي¹³⁷. فبالنسبة لـ Mintzberg (1994) فإن الظروف البيئية في التسعينيات ليست أكثر اضطراباً مما كانت عليه من قبل. وإنما التخطيط الذي أصبح غير كافي لمواجهة اضطرابات البيئة. مع ذلك فهو يعتبر

¹³³ Catherine Kuszla, Op.cit., page 221.

¹³⁴ Ibid, page 223.

¹³⁵ Philippe Dorbaire et al, Op.cit., pages 272 à 290.

¹³⁶ Angèle Renaud, Op.cit., page 77.

¹³⁷ Marie Boitier, Op.cit., page 109.

الوسيلة الوحيدة للتكيف مع تلك الاضطرابات. يضيف Mintzberg قائلاً "كلما وجه التخطيط نحو الاستقرار ووضع كل شيء تحت المراقبة كلما أنتجت الاضطرابات البيئية حالة من الذعر وتصورات مختلفة لتلك الاضطرابات".

ولهذا ينبغي أن يراعي التخطيط الظروف البيئية المتغيرة ويتم ذلك من خلال إقامة علاقة تكاملية مع أشكال التكيف مع البيئة على غرار مقارنة التعلم "l'approche de l'apprentissage".

يمكن تفسير إقامة الرقابة التفاعلية أيضاً بالظروف البيئية الداخلية: فبالنسبة لـ Herbert Simon (1947) لا يستطيع القائد منفرداً اتخاذ قرار تحديد موقع Positionnement المنظمة في بيئتها (فرضية العقلانية المحدودة). ولهذا يشدد على ضرورة مشاركة القائد في عملية التعلم التنظيمي وبالتالي فإن القرار الاستراتيجي هو نتيجة للتفاعل بين جميع الفاعلين في المنظمة الذين يملكون قدراً من الذكاء التنظيمي "l'intelligence organisationnelle"¹³⁸.

3. الدراسات التي أجريت حول نظامي الرقابة التفاعلية والتشخيصية

لقد فتح Simons آفاقاً بحثية جديدة في مجال مراقبة التسيير من خلال استحدثاته لمفهوم "الرقابة التفاعلية". فقبل ذلك كان يندرج ضمن مقارنة تسمى "تشخيصية" والتي تعتبر "مراقبة التسيير" أداة التسيير بالاستثناء والتي تستخدم لتنفيذ الاستراتيجيات المحددة من قبل المسيرين¹³⁹.

تعمل اليوم مراقبة التسيير على إنشاء استراتيجيات جديدة من خلال إقامة الأدوات الضرورية وخلق فضاء للنقاش والتحاور بين المسيرين والتنفيذيين بطريقة تسمح بفهم وقيادة أحسن لعدم التأكد الاستراتيجي، يمكن القول أن التحدي الذي يواجه المنظمة يتمثل في إقامة نظام رقابة تفاعلي في المنظمة¹⁴⁰.

ولهذا عالجت العديد من الدراسات نظام مراقبة التسيير المستخدم بطريقة تفاعلية: في دراسة أجريت من قبل Otley و Bisbe (2004) حول العلاقة بين الاستخدام التفاعلي لنظام مراقبة التسيير والابتكار. لاحظ الباحثان أن العلاقة مرتبطة بمستوى الابتكار لدى المنظمة، إذ يؤثر الاستخدام التفاعلي لنظام

¹³⁸ Marie Boitier, Op.cit., page 109.

¹³⁹ Robert Simons, "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems", Strategic Management Journal, 1991, pages 49 à 62.

¹⁴⁰ https://www.canalu.tv/video/canal_aunege/controle_de_gestion_declinaison_emergence_de_la_strategie.13436

مراقبة التسيير سلبا على الابتكار بالنسبة للمنظمات العالية الابتكار أما بالنسبة للمنظمات القليلة الابتكار فإن التحليل يظهر العكس. في دراسة أجراها Henri (2006) لاحظ أن الاستخدام التشخيصي لنظام مراقبة التسيير له تأثير سلبي على القدرات الإستراتيجية (التوجه السوقي، الابتكار والتعلم التنظيمي) وأن الاستخدام التفاعلي له تأثير ايجابي¹⁴¹.

يرى Widener (2007) أن الجمع بين أنظمة المراقبة يسمح بتحسين الأداء العام للمنظمات، مثلما أشار إليه Simons (1995) فإن المنظمات الفعالة هي تلك القادرة على الربط بين نظام الرقابة التشخيصي ونظام الرقابة التفاعلي من أجل تنفيذ وصياغة الإستراتيجية. لقد عالجت الأدبيات موضوع الربط بين أذرع المراقبة: يرى بعض المؤلفين أن الانتقال من نظام مراقبة لآخر أو ما يعرف بـ "الانزلاق" "Glissement" مرتبط بمراحل دورة حياة نظام المراقبة، فخلال مراحل معينة يستخدم نظام المراقبة بطريقة تفاعلية وفي مراحل أخرى يستخدم بطريقة تشخيصية.

كما أظهرت الدراسة التي قامت بها Tuomela (2005) أن نظام مراقبة التسيير يستخدم في البداية بطريقة تشخيصية من أجل التحكم في عوامل النجاح الأساسية ومن بعد ذلك يستخدم بطريقة تفاعلية من أجل تحديد الأهداف والاستراتيجيات. بالمقابل يرى Essid و Berland (2011) أنه يتم تصميم مراقبة التسيير في الأول بطريقة تفاعلية وبمرور الوقت يتحول إلى نظام تشخيصي لتخفيف العبء المعرفي la surcharge cognitive. لكن هذا التحليل للعلاقة بين أنظمة المراقبة يقتصر على رؤية خطية بمعنى الانتقال من استخدام إلى آخر خلال دورة حياة نظام المراقبة في حين أن نظام المراقبة معقد وديناميكي لا يقتصر على تتابع المراحل¹⁴².

بشكل عام يمكن تحويل الرقابة التشخيصية إلى رقابة تفاعلية من خلال الاهتمام المستمر للقادة top managers. فالهدف من نظام الرقابة التفاعلي هو تركيز الاهتمام وتشجيع الحوار والتعلم في المنظمة¹⁴³. كما لا يمكن أن يكون هناك الكثير من أنظمة الرقابة المستخدمة بشكل تفاعلي في نفس الوقت، لأن هذا النوع من الرقابة له تكلفة اقتصادية ومعرفية (لا يستطيع أفراد المنظمة الانتباه إلى كل

¹⁴¹ Aldonio Ferreira, David Otle, Design and use of management control systems: an analysis of interaction between design misfit and intensity of use, Draft paper, August 2010, pages 1 à 44.

¹⁴² Angèle Renaud, Op.cit., page 79.

¹⁴³ Robert Simons, "How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal", Op.cit., pages 169 à 189.

شيء). فالتركيز على كثير من الأنظمة الرقابية في أن واحد قد يحدث وفرة (فائض) من المعلومات وهذا ما يتسبب في التحليل السطحي لتلك المعلومات¹⁴⁴.

لابد من البحث عن أسلوب آخر من أجل الربط بين أذرع المراقبة، يطرح هذا السؤال في حالة وجود العديد من أنظمة مراقبة التسيير من أجل نشر وإبراز الإستراتيجية أي كيف يتم التوفيق بين الاستغلال والاستكشاف عبر العديد من أنظمة مراقبة التسيير كبديل لمقاربة الانزلاق.

لقد تناولت Loning وآخرون (2008) هذه الإشكالية : فيمكن أن تستخدم المنظمة الموازنات التقديرية بشكل تشخيصي ولوحات القيادة بشكل تفاعلي فالمهم في نهاية المطاف هو وجود نظام رقابة تفاعلي في مكان معين في المنظمة، والذي يتيح الحوار وصياغة استراتيجيات ناشئة، يمكن أن يكون موجودا في إحدى الأدوات التقليدية كالموازنات أو الرقابة الموازنية، أو "أداة جديدة" من أدوات مراقبة التسيير كلوحات القيادة (بطاقة الأداء المتوازن). وفي كلتا الحالتين من الجيد إتباع مقاربة منظمة في مصلحة قيادة الأداء وتحقيق الحوار بين المستويات الإدارية حول الإستراتيجية وتنفيذها¹⁴⁵.

كخلاصة لما سبق يمكن استخدام نظام مراقبة التسيير بطريقة تشخيصية من أجل نشر الإستراتيجية المقصودة la stratégie délibérée التي تم إعدادها وتخطيطها من قبل المسيرين أو بطريقة تفاعلية من أجل المساهمة في إبراز وإنشاء استراتيجيات جديدة stratégie délibérée تتشكل بمرور الزمن للاستجابة للتغيرات غير المتوقعة التي تواجه المنظمة¹⁴⁶.

المطلب الثاني: تعريف مراقبة التسيير حسب Simons

يعتبر Simons أن معظم الكتابات تعالج موضوع "مراقبة التسيير" كنظام رقابة تشخيصي والذي يتوافق مع مراقبة التسيير الكلاسيكي (مقاربة Anthony "1965")¹⁴⁷. ولهذا انتقد هذا المؤلف الأعمال التي

¹⁴⁴ Samuel Sponem, Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure. 25^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 2004, Orléans, France. Pages 1 à 20.

¹⁴⁵ Loning et al, Op.cit., page 72.

¹⁴⁶ Angèle Renaud, Op.cit., page 75.

¹⁴⁷ Robert Simons, 1995, Op.cit., page 61.

تحصر مراقبة التسيير في تنفيذ الإستراتيجية¹⁴⁸. ولهذا عرف مراقبة التسيير على أنه " مجموعة الإجراءات والأنظمة الرسمية التي تستخدم المعلومة من أجل الحفاظ أو تغيير الأشكال التنظيمية"¹⁴⁹.

فحسب Simons، فإنه للقيام بمراقبة التسيير ينبغي العمل على العمليات والإجراءات الرسمية التي تم إقامتها في المنظمة ومرافقة ديناميكية التعلم والابتكار التي تتحققان من خلال إقامة أدوات الحوار والنقاش وتبادل الرؤى والتحكم في المخاطر الإستراتيجية التي تواجه المنظمة.

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 حكرًا 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 أبوية تتيح للأبناء الابتكار عوض النظرة السابقة التي تحصر دور الأبناء في تنفيذ ما حدده الآباء¹⁵⁰. وبالتالي مقارنة Simons تتوافق مع نظرة Sloan الذي أدرك التحديات التي تواجه المنظمة والمتمثلة في إقامة استراتيجيات ناشئة وخلق الرضا لدى المسيرين في المستويات الإدارية الوسطى "middle managers"¹⁵¹.

المطلب الثالث: تقييم إطار Robert Simons الخاص بأدع المراقبة

أظهرت الدراسات التي تناولت إطار المراقبة وعلاقته بالإستراتيجية الخاص بـ Simons عددا من نقاط القوة والضعف: فبالنسبة لنقاط القوة، يرى Ferreira (2002) أن هذا الإطار يركز على القضايا الإستراتيجية وآثارها على أنظمة المراقبة. حيث أتاح هذا الإطار رؤية واسعة لأنظمة المراقبة من خلال تحليل أنواع الرقابة المستخدمة وكيفية استعمالها من قبل المنظمات. فالجمع بين أنواع خاصة من أنظمة المراقبة يمكن من فهم وتصميم أحسن لنظام مراقبة التسيير، كما يوفر هذا التصنيف استخدامات بديلة لهذا النظام.

¹⁴⁸ Robert Catherine Kuszla, Op.cit., page 220.

¹⁴⁹ Robert Simons, "Planning, Control and Uncertainty : A Process View", in Accounting and Management : Field Study Perspectives, edited by W.J. Bruns Jr and R.S. Kaplan, Boston Harvard Business School Press, 1987, page 358.

¹⁵⁰ https://www.canal-u.tv/video/canal_aunege/ce_que_controler_veut_dire.10403.

¹⁵¹ Henri Bouquin, Alfred Pritchard Sloan Jr. : The great GM mystery, les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 47.

فيما يخص نقاط الضعف، يركز الإطار المقترح من قبل Simons بشكل كبير على مستوى الإدارة العليا وبالتالي فهو لا يتوافق مع سير الرقابات في المستويات الإدارية السفلى كما لا يراعي هذا الإطار مجموعة من الرقابات غير الرسمية الموجودة في المنظمات الصغيرة. ولذلك من غير المحتمل أن يشرح الإطار الخاص بـ Simons كافة أنظمة المراقبة، خاصة عندما تكون أنظمة الرقابة غير الرسمية منتشرة بصورة واسعة في المنظمة وهو ما يترك مساحة معتبرة للتأويل الشخصي¹⁵².

إضافة إلى ذلك، فحسب Bisbe و Otley (2004) فإن هناك غموضاً في مفهوم "الرقابة التفاعلية" عكس الأنظمة الثلاث الأخرى التي تركز على عناصر دقيقة وملموسة والتي تمثل مرجعاً للفعل واتخاذ القرار. بالإضافة إلى ذلك تفترض إقامة الرقابة التفاعلية موافقة القادة ومروسيهم المباشرين : فهل يرضى هؤلاء بهذا النوع من المراقبة¹⁵³؟

¹⁵² Aldónio Ferreira, David Otley, The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis, Management Accounting Research, 2009, pages 263 à 282.

¹⁵³ Catherine Kuszla, op.cit., pages 230-231.

خلاصة

يمكن القول أن نشأة مراقبة التسيير تعود إلى أواخر القرن 18 بفضل الأعمال التي قام بها رواد ASME لمجابهة الانكماش الاقتصادي ومحاولة إيجاد حلول لمشاكل الإنتاج والتسيير التي كانت تعترى المنظمة آنذاك. على غرار Taylor الذي تناولت أبحاثه موضوع المحاسبة الصناعية: إذ ابتكر مفهوم المعيار الذي ساهم في العديد من الابتكارات التسييرية. خاصة ما تعلق بحساب الانحرافات والتسيير عن طريق الاستثناء والموازنات التقديرية وطريقة التكاليف المعيارية.

كما تطورت مراقبة التسيير في شركة Du Pont التي قامت بتعميم الممارسة الموازنة وإعداد التقارير الشهرية وابتكار معدل العائد على الاستثمار لتقييم أداء الأقسام المكونة لهذه الشركة. كما يعود الفضل إلى شركة GM التي تبنت نظاما متكاملًا لمراقبة التسيير مبني على إقامة العديد من الأدوات التسييرية على غرار المحاسبة التحليلية، الرقابة الموازنة، لوحات القيادة، معدل العائد على الاستثمار والإبلاغ. كما ابتكر رئيس هذه الشركة Sloan نظامًا يتيح اللامركزية للأقسام: فالإدارة العامة تقوم بتحديد السياسات ويقع على الأقسام نشرها، تنفيذها وتكييفها مع تطور السياقات، كما أن هذه السياسات ليست حصرًا على الإدارة العامة إذ يمكن أن تبرز في أي جزء من المنظمة وهذا ما ساهم في بروز العديد من الميسيرين ورجال الأعمال كما تبنت هذه الشركة إستراتيجية التميز والابتكار، كل ذلك مكن الشركة من تخطي شركة Ford التي كانت المتفوقة والرائدة في سوق السيارات الأمريكي.

وأمام تطور وتعقيد ممارسات مراقبة التسيير أضحت من الضروري التأسيس لهذا الاختصاص من خلال المؤلفات والمراجع وهذا ما قام به مجموعة من الباحثين على غرار Simons و Anthony. هذا الأخير الذي اعتبر مراقبة التسيير (1965) أحد أنواع المراقبة (القيادة) الثلاث والمتمثلة في الرقابة الإستراتيجية، مراقبة التسيير والرقابة التنفيذية. كما قام بمراجعة هذا التعريف سنة 1988 واعتبر مراقبة التسيير أداة لنشر الإستراتيجية التي حددها قادة المنظمة. فالمسيرون في المستويات الوسطى يعملون على تنفيذ الأهداف والسياسات المحددة في مرحلة التخطيط الاستراتيجي.

إن هذا التعريف يتوافق مع مقاربة Chandler الذي تسيطر فيه الإستراتيجية على الهيكل بما لا يسمح بوجود علاقات تفاعلية بين الإستراتيجية والمراقبة، وفي الإطار ذاته يعتبر Otley أن التعريف المقدم من

قبل Anthony يفصل بين المستويات الثلاث مناديا بتجاوز مقارنة الفصل والانتقال من مقارنة القياس إلى مقارنة قيادة الأداء.

في هذا الإطار أظهرت Loning وآخرون أن بروز مراقبة التسيير كأداة لقيادة الأداء تميّز من خلال اهتمام الباحثين بالعلاقة الموجودة بين الإستراتيجية والمراقبة لاسيما Robert Simons الذي ساهمت أعماله في تطوير مجال مراقبة التسيير: إذ تجاوز النظرة التقليدية التي تربطه بنشر الاستراتيجية فحسب وإنما يقوم بإبراز استراتيجيات جديدة وهكذا تطورت مراقبة التسيير من مفهوم القياس إلى قيادة أداء المنظمة.

وبالتالي يعمل اليوم مراقبة التسيير على قيادة أداء المؤسسة الاقتصادية، ولهذا عرفت Giraud وآخرون (2004) مراقبة التسيير على أنه مسار قيادة الأداء الممارس من قبل المسير ومراقب التسيير، وهذا ما يدفعنا للتساؤل عن ما هو الدور الذي يلعبه كل من مراقب التسيير والمسير في مسار قيادة الأداء وهل هناك أطراف أخرى تساهم في قيادة الأداء وهذا ما سنتناوله بالدراسة في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

مساهمة أفراد المنظمة في قيادة الأداء

تمهيد

لقد أظهرنا في الفصل الأول أن مراقبة التسيير لا يقتصر دورها على تنفيذ الإستراتيجية فقط مثلما أظهرته الأعمال التي قام بها Anthony، وإنما تعمل أيضا على قيادة الأداء في المنظمة وهذا بالاعتماد على الأبحاث التي أظهرت وجود علاقة قوية بين الإستراتيجية والمراقبة لاسيما التي قام بها Simons الذي أكد أن نظام مراقبة التسيير يتجاوز دور النشر الاستراتيجي إلى العمل على إنشاء استراتيجيات جديدة.

كما بينا أن نظام القيادة (المراقبة) يتضمن التخطيط الاستراتيجي الذي يحدد الأهداف الإستراتيجية، مراقبة التسيير التي تقوم بنشر وإبراز استراتيجيات جديدة ومراقبة التنفيذ التي يتم من خلالها التأكد من أن المهام المحددة من قبل نظام مراقبة التسيير تم تنفيذها بكفاءة وفعالية.

في هذا الفصل سوف نتناول دراسة مسار قيادة الأداء، بداية بالتشخيص الاستراتيجي الداخلي والخارجي للمنظمة مروراً بصياغة الأهداف الإستراتيجية الطويلة المدى وكيفية إعطائها الصبغة التنفيذية من خلال النشر الاستراتيجي وختاماً بقياس الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تمكن من التعلم التنظيمي وتحسين أداء المنظمة.

كما نستعرض الأطراف المساهمة في قيادة الأداء وتحديد دور كل واحد منها: حيث نبرز مهام كل من مراقب التسيير والمسؤول التنفيذي في إطار مراقبة التسيير بالإضافة إلى المهام الإضافية التي يقوم بها في نطاق قيادة الأداء كما نعالج مساهمة القادة Dirigeants في هذا المسار ودورهم في إعداد الإستراتيجية ومراقبة تنفيذها وتشجيع المسؤولين في المستويات الوسيطة للمشاركة في التفكير الاستراتيجي.

كما سنتناول في الأخير دور وظيفة مراقبة التسيير المركزية أو المحلية في عملية قيادة الأداء في المنظمة وما هو الدور الذي يضطلع به مراقب التسيير في حالة إلحاق الوظيفة بالإدارة العامة أو المديرية المالية.

المبحث الأول: مسار قيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية

تعتبر Giraud وآخرون (2004) أن قيادة أداء المنظمة عبارة عن محاولة تحقيق أهداف المنظمة التي تم تحديدها بوضوح في مرحلة التخطيط. إذ تتم هذه العملية في مرحلتين هما : التخطيط والمتابعة البعيدة للنتائج : إذ يتم تقييم الأعمال التي تم القيام بها والتي على أساسها يتم توجيه الأعمال المستقبلية¹⁵⁴. وبالتالي فالقيادة هي مسعى يمكن المنظمة من التنفيذ التدريجي لأهدافها، مع ضمان تناسق الأعمال التي تقوم بها كل مديريات المنظمة¹⁵⁵.

حسب Philippe Lorino وآخرون (2017) فإنه ينبغي من أجل قيادة أداء المنظمة إعداد إستراتيجية كمرجع ومن ثم ترجمتها إلى أعمال يومية في مختلف مستويات المنظمة. ولكن أيضا تغذية هذه الإستراتيجية من خلال حقائق الميدان من أجل تنقيح التوجهات، بناء وتحسين برامج العمل وحتى إعادة النظر في التوجهات التي تم اختيارها سابقا¹⁵⁶.

نقطة انطلاق مسار قيادة الأداء هي تحديد الأهداف: إذ تعد هذه العملية مرحلة أساسية في مسار قيادة الأداء كما أن وجود الأهداف شرط ضروري لوجود المراقبة: تستخدم الأهداف من أجل قياس الأداء. فينبغي على المنظمات تحقيق أهداف متنوعة ومتعددة، كما تحدد في غالب الأحيان من قبل الإطارات العليا من أجل الاستجابة إلى تطلعات أصحاب المصالح الأساسيين في المنظمة وخارجها¹⁵⁷.

في إطار حوكمة موسعة ينبغي أن لا تقتصر الأهداف الإستراتيجية على الاستجابة لمصالح الملاك والمستثمرين في المنظمة فحسب وإنما يجب أيضا أن تحاول التوفيق بين مصالح مختلف الأطراف parties prenantes (عمال، زبائن، موردين، هيئات عمومية، المنظمات الحكومية...). فينبغي تقسيم الثروة التي تخلقها المنظمة بين مختلف الفاعلين.

ومن أجل نجاح المنظمة ينبغي إشراك مختلف أصحاب المصالح في إعداد الإستراتيجية. فحسب Sobczak (2011) ينبغي على القادة تحديد أصحاب المصالح الرئيسيين بالنسبة لأنشطة المنظمة، ثم تقوم المنظمة بعدها بتحليل تطلعاتهم وإسهاماتهم في مسيرة المنظمة، هذا العمل يسمح بتحديد التحديات

¹⁵⁴ Françoise Giraud et al, Op.cit., page 19.

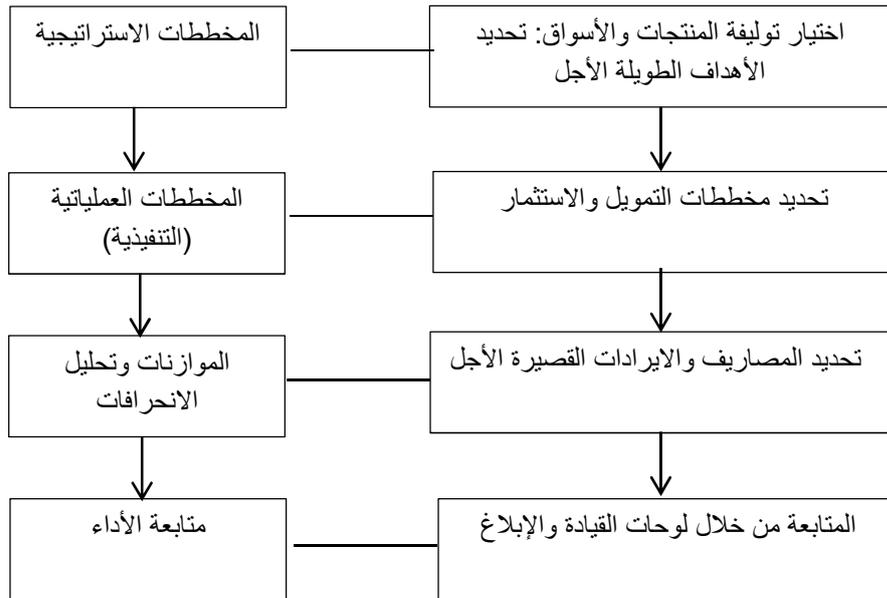
¹⁵⁵ Armelle Godener, Mariana Fornerino, Op.cit, pages 54 à 59.

¹⁵⁶ Philippe Lorino et al, Op.cit., page 15.

¹⁵⁷ Ferreira et Otley, Op.cit., pages 1 à 44.

enjeux التي تواجه المنظمة المتعلقة بمجال نشاطها وحجمها من أجل بناء إستراتيجية تتضمن أهدافا واضحة ومخطط عمل مفصل¹⁵⁸. هذه المرحلة من التفكير حول المهام والأهداف الطويلة الأجل للمؤسسة توافق التخطيط الاستراتيجي¹⁵⁹. والشكل الموالي يوضح مراحل التخطيط الاستراتيجي:

الشكل (2-1) : مراحل التخطيط الاستراتيجي



Source : Aurélien Ragainé et Caroline Tahar, Les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions, Gualino éditeur, 2017, page 06.

المطلب الأول: التخطيط الاستراتيجي وصياغة الإستراتيجية

لقد شغل التخطيط الاستراتيجي مكانة هامة ضمن المسار الاستراتيجي، فحسب Ackoff تتمثل عملية التخطيط في تصور مستقبل ترغب المنظمة في تحقيقه وتحديد الوسائل اللازمة من أجل إنجاز ذلك" وبالتالي فإن عملية التخطيط يجب أن تمكن المؤسسة من بلوغ النتائج التي ترغب في تحقيقها¹⁶⁰.

في إطار التخطيط الاستراتيجي يقوم المسيررون بإعداد تشخيص استراتيجي يسمح بمعرفة قدرات المنظمة وخصائص البيئة التي تعمل فيها بهدف التحكم في عدم التأكد واتخاذ قرارات إستراتيجية ملائمة¹⁶¹.

¹⁵⁸ Angèle Renaud, Op.cit., page 41

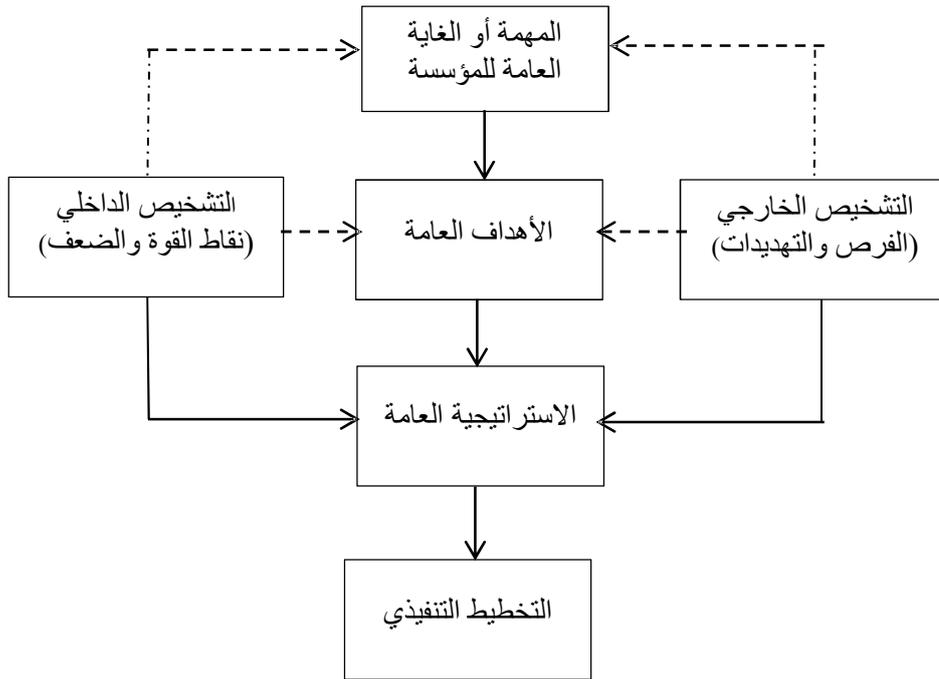
¹⁵⁹ Ferreira et Otley, Op.cit, pages 1 à 44.

¹⁶⁰ Stéphane BALLAND, Anne- Marie BOUVIER, management des entreprises en 24 fiches, Dunod, paris, page 48.

يتعلق هذا التشخيص بالمنافسة القريبة من المنظمة، خصائص النظام الصناعي، التكنولوجيا والمنظمة في حد ذاتها (نقاط قوة وضعف وظائفها، الكفاءات...) ¹⁶².

يوجد العديد من الطرق للقيام بالتشخيص الاستراتيجي، من بينها تحليل سلسلة القيمة، تسيير المهارات الأساسية les compétences clés، تحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات... فالعناصر التي تمنحها هذه الطرق تشكل قاعدة من أجل فهم البيئة التي تتم فيها ممارسة عملية قيادة أداء المنظمة ¹⁶³. ويعتبر تحليل نقاط القوة والضعف (التشخيص الداخلي)، الفرص والتهديدات (التشخيص الخارجي) من أبسط الطرق لإجراء التشخيص الاستراتيجي إذ تعتمد على تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة ¹⁶⁴. عند إعداد الإستراتيجية، تعمل المنظمة على تحقيق توافق بين قدراتها (نقاط قوة والضعف) والإمكانات التي تتيحها البيئة (الفرص والتهديدات)، إضافة إلى بناء ميزة تنافسية يصعب تقليدها ¹⁶⁵، وتتكون هذه المرحلة من عدة مراحل فرعية، وفق ما يظهره الشكل الموالي:

الشكل (2-2) : خطوات إعداد الاستراتيجية



Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau, Contrôle de gestion bancaire, 7^{ème} édition, Éditions d'Organisation, 2016, page 132.

¹⁶¹ Ibid, page 47.

¹⁶² Ibid., page 28.

¹⁶³ Philippe Lorino et al, Op.cit., page 21.

¹⁶⁴ Stéphane BALLAND, Anne- Marie BOUVIER, Op.cit, page 28.

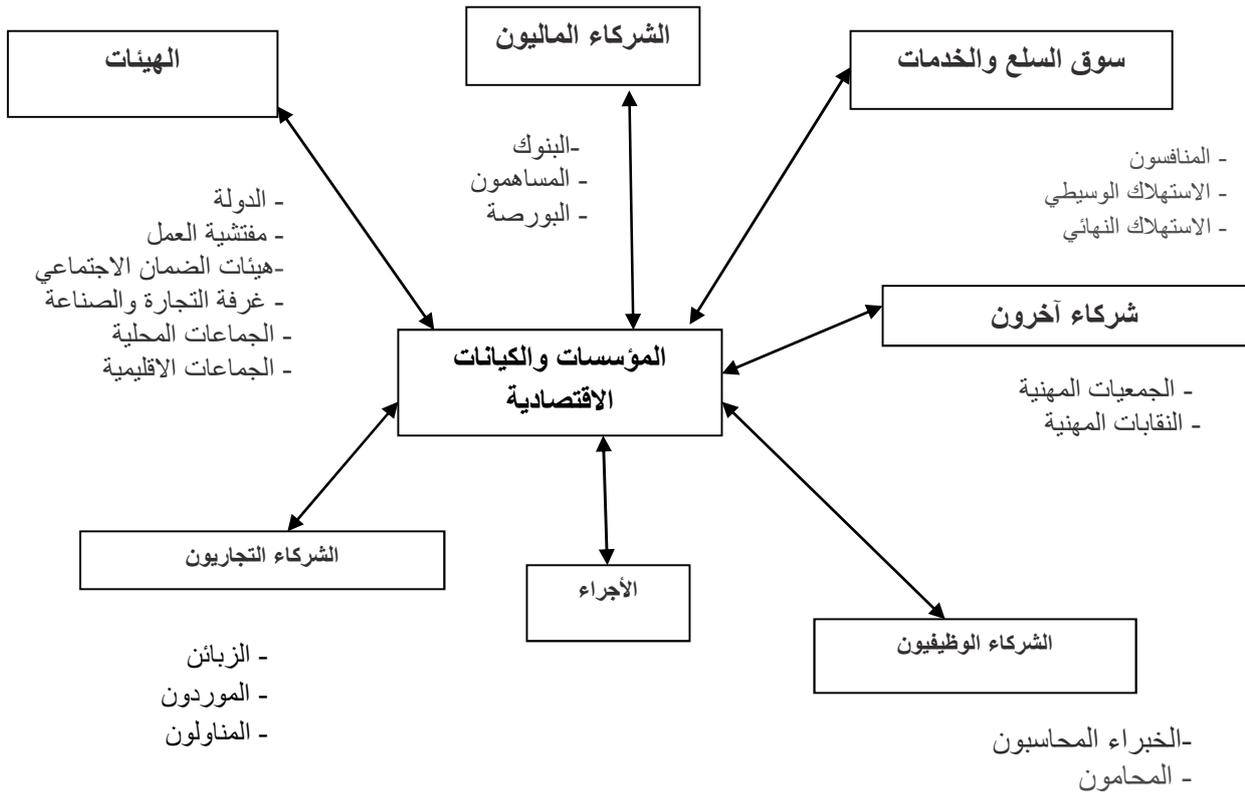
¹⁶⁵ Ibid., page 47.

أولاً: التشخيص الخارجي

يستند التشخيص الاستراتيجي الخارجي على تحليل المحيط الخارجي للمؤسسة، ففي أغلب الأحيان يتم أخذ بعين الاعتبار الجانب التجاري فقط لهذا المحيط ويتم ذلك بمساعدة المسؤولين التجاريين ومراقبة التسيير. فالتحليل الذي يتم اجراؤه في هذه الحالة يقتصر على السوق الذي تعمل فيه المنظمة وخاصة تحليل المنافسة القريبة من المنظمة.

غير أن التخطيط الاستراتيجي لا يمكن أن يقتصر فقط على هذا العامل¹⁶⁶. وهذا ما يظهره الشكل الموالي:

الشكل (2-3) : القوى الخارجية المؤثرة على المنظمة



Source : Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, le grand livre en contrôle de gestion, Eyrolles, 2013, page 115.

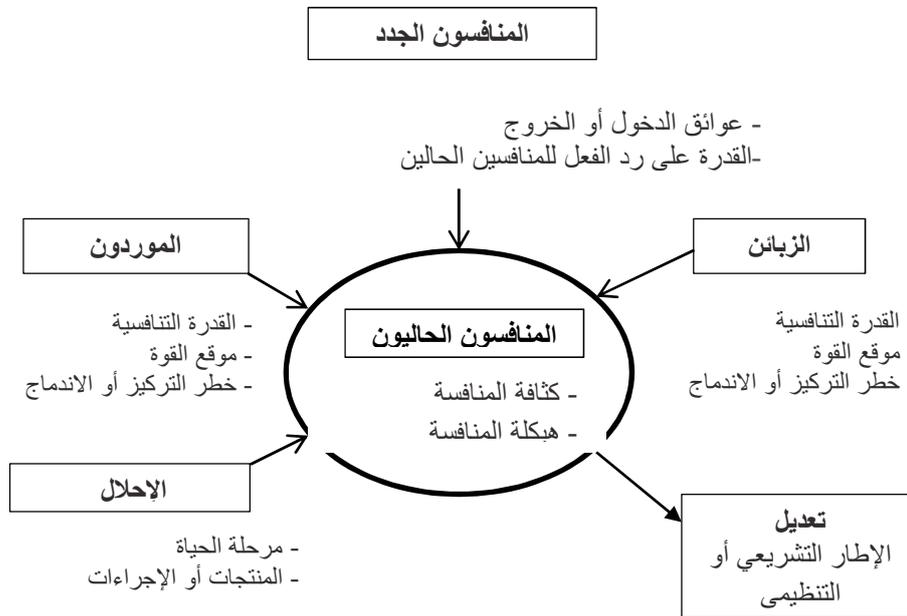
¹⁶⁶ Ibid, page 115.

ظهر تحليل المنافسة خلال ستينيات وسبعينيات القرن الماضي، ويتمثل هذا التحليل في تحديد مكانة المنظمة مقارنة بالمنافسين الحاليين والمحتملين من أجل تقييم نقاط قوتها وميزتها التنافسية.

لقد تم استحداث العديد من الأدوات لإجراء هذا التقييم : يتعلق الأمر بدورة حياة المنتج، مصفوفة محفظة المنتجات المقترحة من طرف مكاتب Boston Consulting Group BCG، A.D. Little ou McKinse.

قام Porter بتوسيع هذا التحليل بإضافة قوى أخرى في القطاع كالزبائن والموردين¹⁶⁷. ويعرض نموذج القوى الخمس للمنافسة لـ Porter تأثيرات البيئة على الميزة التنافسية للمؤسسة. تتمثل الفرضية الأساسية لهذا النموذج في ضرورة اكتساب المنظمة ميزة تنافسية من أجل الاستمرار والبقاء في السوق، إذ تعتبر قدرة المنظمة على تحقيق الأرباح أو الحصول على الموارد الضرورية من أجل القيام بمهامها بمثابة دلائل على اكتساب ميزة تنافسية¹⁶⁸. والشكل الموالي يوضح القوى الخمس لـ Porter:

الشكل (2-4) : نموذج القوى الخمس لـ Porter المعدل



Source : Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, le grand livre en contrôle de gestion, Eyrolles, 2013, page 116.

¹⁶⁷ Sabine Sépari et al, Management et Contrôle de gestion, l'essentiel en fiches, Dunod, Paris, 2014, page 121.

¹⁶⁸ Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, Op.cit, page 115.

ثانياً: التشخيص الداخلي

يهدف التشخيص الداخلي للمنظمة إلى تقييم نقاط القوة (من أجل استغلالها على أحسن وجه) ونقاط الضعف (من أجل تفاديها) وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار فرص وتهديدات المحيط الخارجي¹⁶⁹. ويتعلق هذا التشخيص بتحليل الهيكل التنظيمية والمهارات التي يتمتع بها المستخدمون (التشخيص التنظيمي) والتكنولوجيا المستعملة (التشخيص التكنولوجي)¹⁷⁰.

ظهر التشخيص التنظيمي في تسعينيات القرن الماضي نتيجة للدور المتزايد الذي يلعبه الأفراد في نجاح المنظمة وللأهمية المتزايدة للهيكل التنظيمية، ويتعلق الأمر بتشخيص القدرات التنظيمية، والمهارات التي يتمتع بها أفراد المنظمة، ونقاط قوة وضعف سلسلة القيمة من أجل معرفة عوامل النجاح الأساسية التي تمكن المنظمة من تنفيذ الإستراتيجية.

كما يشمل التشخيص الداخلي أيضاً تحليل التكنولوجيا الذي ظهر في ثمانينات القرن الماضي نتيجة إدراك أهمية التكنولوجيا والابتكار. يتعلق الأمر بتقييم القدرات التكنولوجية ومعرفة مدى تحكم المنظمة في هذه التكنولوجيا وهل تسمح هذه التكنولوجيا للمؤسسة بتحقيق ميزة تنافسية¹⁷¹؟

هناك العديد من أدوات التحليل التنظيمي والتكنولوجي من بينها: خرائط المهن والأنشطة، تجزئة مجالات الأنشطة إلى مجالات أنشطة إستراتيجية DAS...¹⁷²:

تعتمد الخيارات الإستراتيجية على مدى ملاءمة التشخيص الاستراتيجي. فمن أجل أن يكون هذا التشخيص موثقاً فيه، فإنه يجب أن يتم بصورة مستمرة ولابد من توفر المعلومات في الوقت الحقيقي: هنا تلعب تكنولوجيا المعلومات دوراً أساسياً حيث تسمح بجمع ومعالجة المعطيات الداخلية والخارجية والنشر السريع والفعال لها. ولكنها تتطلب الاستثمار، التكوين والوقت وهي عوامل غير متاحة لجميع المؤسسات.

وبالإضافة إلى ذلك فإن تصميم واستخدام أدوات التشخيص يجب أن يتم من طرف أفراد يملكون دراية كافية لكافة المتغيرات التي سيتم تحليلها، وبالتالي يجب إدراج الأبحاث النوعية في هذا التحليل للحصول على رؤية واضحة¹⁷³.

¹⁶⁹ Ibid., page 119.

¹⁷⁰ Sabine Sépari et al, Management et Contrôle de gestion, Op.cit, page 120.

¹⁷¹ Ibid., page 122.

¹⁷² Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, Op.cit, page 120.

ثالثا: تحديد الاستراتيجيات الممكنة

يتم تحديد الاستراتيجيات الممكنة من خلال مواجهة العديد من العوامل الداخلية والخارجية المنبثقة من عملية التشخيص الاستراتيجي زيادة على العوامل النفسية للقادة والقيم الثقافية للمجتمع الذي تعمل فيه المنظمة.

يتم تقييم هذه البدائل على مستويين وفقا لأهداف المنظمة: المستوى الأول يتعلق بالقطاع الذي ترغب المنظمة التواجد فيه، حيث تتاح للمؤسسة العديد من التوجهات (التخصص، التنوع، الاندماج، التدويل (... internationalisation).

أما المستوى الثاني فيتعلق بدراسة الأعمال التي تقوم بها المنظمة والوسائل التي تستعملها للقيام بتلك الأعمال في القطاع الذي قامت المنظمة باختياره. في هذا المستوى تقوم المنظمة بتحديد المحاور التي تعتمد عليها لتحقيق النمو (الاحتفاظ، النمو، التخلي) وبناء الميزة التنافسية "الاستراتيجيات التنافسية" (الهيمنة عن طريق التكاليف أو التمايز)¹⁷⁴.

ويتم بعد ذلك تحديد قدرة المنظمة على تحقيق هذه السيناريوهات الممكنة والتعرف على النتائج المترتبة عنها. مع الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المتعلقة بهذه السيناريوهات وتكاليفها بالنظر إلى القيمة المترتبة. تهدف هذه المرحلة إلى معرفة منافع وعيوب مختلف السيناريوهات الموجودة من أجل اختيار الإستراتيجية في المرحلة الموالية.

رابعا: اختيار الإستراتيجية الملائمة

عرّف Alfred Chandler سنة 1962 الإستراتيجية على أنها عملية تحديد الأهداف والغايات وتحديد الأعمال وتخصيص الموارد اللازمة من أجل بلوغها¹⁷⁵. فبالنسبة لـ Chandler فإن الإستراتيجية تتمثل في تحديد الأهداف البعيدة المدى وتحديد الأعمال الواجب القيام بها والموارد اللازمة من أجل بلوغ تلك الأهداف¹⁷⁶.

¹⁷³ Sabine Sépari et al, Management et Contrôle de gestion, Op.cit, page 130.

¹⁷⁴ Stéphane BALLAND, Anne- Marie BOUVIER, Op.cit., page 28.

¹⁷⁵ Ibid., page 47.

¹⁷⁶ Sabine Sépari et al, Management et Contrôle de gestion, Op.cit, page 120.

حسب Ansoff (1965) تتمثل الإستراتيجية في التحكم في التغيرات بين علاقة نظام المنظمة مع البيئة وبين حدود هذا النظام مع الحدود التي لا تنتمي لهذا النظام¹⁷⁷. فالإستراتيجية هي عبارة عن توجهات المنظمة الطويلة المدى وهذا ما يتطلب القيام بالتنبؤ والحصول على المعلومات بغية تقليل عدم التأكد إذ ينبغي القيام بالتشخيص قبل اتخاذ القرار.

حسب Mintzberg فإن الإستراتيجية عبارة عن أداة تستخدمها المنظمة للتكيف مع بيئتها من خلال مجموعة القرارات التي تتخذها الإدارة، وقد سعى هذا الباحث إلى صياغة مفهوم الإستراتيجية ليتوصل في النهاية إلى ما يعرف بالخمسة P للإستراتيجية (Five Ps for strategy) والمتمثلة في: الخطة Plans، النموذج Pattern، المناورة Ploy، الموقع position، الآفاق¹⁷⁸ perspective.

يوجد العديد من المقاربات في إعداد الأهداف الإستراتيجية : فهناك من يؤيد المقاربة التنازلية لإعداد الإستراتيجية، لكن أظهرت بعض الدراسات أن المسؤولين في المستويات الوسيطة يجدون صعوبات في فهم الأهداف الإستراتيجية المحددة من طرف الإطارات العليا ولهذا فهم ينادون بتبني استراتيجيات ناشئة (مقاربة تنازلية لإعداد الإستراتيجية). غير أنه يبدو أن إشراك فئات واسعة في مسار التسيير الاستراتيجي سيؤدي إلى فهم أحسن للأهداف الإستراتيجية وتحقيق التوافق الاستراتيجي¹⁷⁹.

من بين الاستراتيجيات المتاحة في المرحلة السابقة يتم اختيار إحدى الاستراتيجيات بناء على التقييم الذي تم إجراؤه في المرحلة السابقة، هذا الخيار يجب أن يتوافق مع قيم الفريق القيادي ويتفادى الدخول في نزاعات مع تطلعات أصحاب المصالح الأكثر نفوذا في المنظمة. يجب الإشارة إلى أن هذا الخيار لا يلزم مستقبل المنظمة لعدة سنوات وإنما يمكن تكيفه وفقا لتطور المحيط¹⁸⁰.

خامسا: اختيار الهيكل التنظيمي

بعد اختيار الإستراتيجية يتم تصميم الهيكل التنظيمي الذي يسمح بتنفيذها، إذ يقع على المنظمة البحث عن الهيكل التنظيمي المناسب الذي يتوافق مع الإستراتيجية المتبناة. ويمكن أن تنظم الهياكل التنظيمية وفق عدة أشكال: الهيكل الوظيفي، الأقسام Divisionnelle، المجمع Holding، الهيكل المصفوفي،

¹⁷⁷ Ibid., page 120.

¹⁷⁸ Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, Op.cit, page 111.

¹⁷⁹ Ferreira et Otley, Op.cit., pages 1 à 44.

¹⁸⁰ Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, Op.cit, page 132.

الفرق أو المشاريع، الشبكي، العابر للأوطان. كما أن هناك اختيارات أخرى تتعلق بالسلطة الممنوحة (المركزية/ اللامركزية) وبكيفية تنظيم الإجراءات والقواعد (تنميط/تمايز)¹⁸¹. ولكن هل اختيار الهيكله يتبع الإستراتيجية أم العكس؟

في هذا الإطار، يعتبر Chandler عند دراسته لتطور كبريات المؤسسات الأمريكية أن الإستراتيجية التي تنفذها المنظمة هي التي تحدد هيكلتها حيث أن التغييرات التي تطرأ على إستراتيجية المنظمة تؤدي إلى تعديل هيكلتها¹⁸². وذلك بإعادة النظر في تقسيم العمل، تنسيق الأنشطة، مركزية القرارات، تفويض السلطات. وبالتالي كل تقسيم جديد للعمل و/أو لأسلوب جديد للتنسيق بين الأنشطة يؤدي بالضرورة إلى تغيير هيكله المنظمة¹⁸³.

وقد أكدت العديد من الدراسات هذا التوجه فعلى سبيل المثال تتطلب إقامة إستراتيجية التنوع هيكل تنظيمي من نوع "الأقسام" ومن أجل الاستجابة بسرعة إلى ظروف السوق ينبغي على المنظمة تبني هيكل تنظيمي من نوع "الفرق"¹⁸⁴.

لكن كتاب آخرون يرون أن الهيكله هي التي تحدد الإستراتيجية وهذا راجع لوزن الثقافة، المعلومات المتاحة، القادة، العلاقات السلطوية. في حين يرى Igor Ansoff أن الإستراتيجية-هيكله تعمل في الاتجاهين حسب كل حالة¹⁸⁵. ويُفصل Greiner (1998) في هذا التوجه إذ يعتبر أن الهيكله تتبع الإستراتيجية في مرحلة الإنشاء أما في مرحلة التطور فإن الإستراتيجية هي التي تتبع الهيكله¹⁸⁶.

بعد تحديد الإستراتيجية وتحديد الهيكله التنظيمية، ينبغي إعداد مخطط العمل الذي يحدد الأعمال التي يتعين الاعتماد عليها لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، أي مختلف المسارات التي تؤدي إلى النتيجة المرغوبة والآليات التي هي بيد المسير من أجل بلوغ الأهداف¹⁸⁷.

¹⁸¹ Ferreira et Otle, Op.cit., pages 1 à 44.

¹⁸² Stéphane BALLAND, Anne- Marie BOUVIER, Op.cit, page 92.

¹⁸³ Yakout MESBAH, Les changements des systèmes de contrôle de gestion : Cas d'un échantillon des entreprises algériennes, Thèse en vue de l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Option : Management des Organisations, université Abou Bekr BELKAID – Tlemcen, page 62.

¹⁸⁴ Ferreira et Otle, Op.cit., pages 1 à 44.

¹⁸⁵ MESBAH Yakout, Op.cit, page 62.

¹⁸⁶ Ferreira et Otle, Op.cit., pages 1 à 44.

¹⁸⁷ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2013, page 152.

المطلب الثاني: نشر وتنفيذ الإستراتيجية

بعد تحديد التوجه الاستراتيجي والوسائل اللازمة، تأتي مرحلة نشر الإستراتيجية: يطرح النشر الاستراتيجي العديد من التساؤلات، كما أن نجاحه مرتبط بالعديد من العوامل نذكر منها: تواصل المسيرين، أسلوب القيادة، قبولها من قبل المتعاونين، الثقافة والقيم، مرونة الهيكلة والإجراءات، نظام المعلومات¹⁸⁸.

ويتم النشر الاستراتيجي عبر نشر الأهداف: ينبغي تقسيم تنفيذ الأهداف الطويلة الأجل عبر الزمن من خلال تحديد أهداف وسيطية وهكذا يتم متابعة التخطيط الاستراتيجي بالتخطيط التنفيذي الذي يحدد الأهداف المتوسطة الأجل (عادة تكون ثلاث سنوات) وبعد ذلك يتم إعداد الموازنات التقديرية التي تحدد الأهداف القصيرة الأجل¹⁸⁹.

تستند الأهداف القصيرة الأجل على تحديد معيار رقمي، ولتحديد هذا المعيار تعتمد المنظمة على التنبؤ (إعداد الموازنات على سبيل المثال أو ترجمة هدف جريء للإدارة)، ويتم تحديد هذا المعيار أحيانا بناء على مقارنة المنظمة بمنافسيها Benchmarking أو عن طريق إشراك الأعوان المراقبين من أجل تحسين التنبؤ (وهذا باعتبار أن الأعوان المراقبين يعرفون النشاط أحسن من الأفراد الذين يراقبون هؤلاء الأعوان). لكن عملية المشاركة في تحديد الأهداف تطرح الإشكالية التالية: خلال مناقشة الأهداف المسندة إليه يعمل الشخص المراقب على تحديد أهداف سهلة الإنجاز، حتى يتأكد من إمكانية تحقيقها وهو ما يعرف في إطار الموازنات التقديرية بـ Slack Budgetaire¹⁹⁰.

إن التخطيط لا يقتصر فقط على تحديد أهداف المنظمة وإنما ينبغي أيضا التفكير في الأعمال اللازمة وتخصيص الموارد الضرورية لبلوغ تلك الأهداف وبالتالي تتضمن مرحلة التخطيط اختيار مخططات الأعمال Plans d'action. وبالتالي فإن إعداد خطط الأعمال يتطلب توقع الاحتياجات اللازمة من الموارد لبلوغ تلك الأهداف والتأكد من أنها كافية. وبالمقابل ينبغي أن لا يكون هناك إفراط في الموارد بالمقارنة مع المستلزمات الحقيقية لتلك الأهداف. فالتخطيط لا يتمثل في تجديد الماضي وهذا ما نلاحظه

¹⁸⁸ Stéphane BALLAND, Anne- Marie BOUVIER, Op.cit., page 47.

¹⁸⁹ Françoise Giraud et al, Op.cit., page 25.

¹⁹⁰ Johan BOUGLET et al, Op.cit., page 29.

في العديد من المؤسسات وإنما يتطلب تفكيراً حقيقياً من خلال اختيار مخططات الأعمال وتعديل الموارد¹⁹¹.

يُمكن مخطط العمل من معرفة "من يفعل ماذا" فهو عبارة عن مجموعة من المهام المرفقة بجدول زمني حول مختلف الوسائل "المادية، المالية..." ومؤشرات المتابعة كما يُعين المسؤول الذي يتولى متابعة تقدم الإنجاز¹⁹².

ينبغي أن تتوافق مخططات العمل مع الأهداف¹⁹³ ولكن هل ينبغي على المؤسسة إعداد أهداف ومن ثم التفكير في خطط العمل أم العكس: في الواقع يتضمن التسيير التقديري العديد من المسارات "ذهاب-إياب" بين مخططات العمل والأهداف وهذا للتأكد من ملاءمة بعضهما لبعض وقابلية تحققهما.

وبالتالي يتناول المسعى التقديري الأهداف وكذلك مخططات العمل كما يقع على المنظمة التأكد من جدوى مخططات العمل وإجراء تحكيم بينها من أجل اختيار المخططات المناسبة¹⁹⁴.

يستند اختيار مخططات العمل على تحليل الوضعية، كما أن تحليل النتائج السابقة يسمح باستخلاص دروس الخبرة. كما يجب أن يمتد التشخيص إلى ما وراء الأرقام، أي متابعة تحليل الأسباب الحقيقية للانحرافات وتكوين قاعدة من أجل التفكير في مخططات عمل جديدة¹⁹⁵.

من أجل نشر جيد للإستراتيجية، يجب أن يتضمن التخطيط القيام بتحسيس العمال وإعداد مخطط تكوين "plan de formation" حتى تتأكد المنظمة من أن العمال يتمتعون بالمهارات اللازمة من أجل تنفيذ المهام الموكلة لهم بالإضافة إلى ذلك ينبغي إعداد مخطط تواصل "plan de communication" وهذا باعتبار أن هذا الأخير يعد من المكونات الهامة للإستراتيجية، وعليه يجب أن تدرك المنظمة مدى أهمية حركة المعلومات والتواصل العمودي والأفقي المكثف في تحقيق التعلم الاستراتيجي¹⁹⁶.

¹⁹¹ Françoise Giraud et al, Op.cit., 2004, pages 25 à 26.

¹⁹² Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 4^{ème} édition, Op.cit., page 154.

¹⁹³ Françoise Giraud et al, Op.cit., page 193.

¹⁹⁴ Ibid, page 194.

¹⁹⁵ Ibid, page 195.

¹⁹⁶ Angèle Renaud, Op.cit., pages 33-34.

وفي الأخير يقوم الشخص المراقب بتحويل الموارد إلى منتجات أو تنفيذ هذه الأنشطة مع الحرص على تحقيق الكفاءة والفعالية وذلك وفقا لمخططات الأعمال التي تم تحديدها في المرحلة الأولى¹⁹⁷.

يجب فهم الأداء وفقا للاختيارات والأولويات المحددة من خلال عملية التشخيص الاستراتيجي، فبمجرد توضيح الأهداف ونشرها عبر مراقبة التسيير في كافة المنظمة، يتم إنجاز الأعمال التي يقاس على أساسها الأداء، فالمنظمة الفعالة هي تلك القادرة على الوفاء بمهامها من خلال تسيير أفضل للموارد المتاحة.

تتمثل مراقبة التسيير في إنشاء آليات التحكم التي تربط بين النتائج (المخرجات) والوسائل (المدخلات) والأهداف وفق مقاربتين: (1) مقارنة الفعالية المرتبطة بالعلاقة بين النتائج المتحصل عليها والهدف الواجب تحقيقه أي تنفيذ الفعل وفقا لما هو مطلوب و(2) مقارنة الكفاءة المرتبطة بالعلاقة بين النتائج المتحصل عليها والوسائل المستخدمة إذ تمكن من استخدام الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة¹⁹⁸.

المطلب الثالث: قياس الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية

يهدف المسعى التقديري Démarche prévisionnelle إلى استباق المخاطر المحتملة، وذلك من خلال إعداد أهداف واقعية وخطط عمل منسجمة، لكن قد يختلف الأداء الحقيقي مع ما هو مرتقب، خاصة إذا لم يتم تنفيذ مخططات الأعمال كما ينبغي وبالتالي لا بد من متابعة النتائج الحقيقية وضرورة إجراء مقارنات دورية مع الأهداف¹⁹⁹.

في هذا السياق، تقوم المنظمة بقياس الانحرافات بين النتائج المتوقعة والنتائج المتحصل عليها لتحديد مدى وجوب القيام باتخاذ إجراءات تصحيحية؛ لا يمكن للمؤسسة تحليل كافة الانحرافات لذلك ينبغي عليها التركيز فقط على الانحرافات المعتبرة (تحليل كافة الانحرافات قد يفقد المعلومة ملاءمتها) وبالتالي لا بد من القيام بخيارات: إما تحليل الانحرافات المعتبرة باستخدام طريقة 80/20 أي تحليل 20% من الانحرافات التي تفسر 80% من الانحراف الإجمالي وإما التركيز على الانحرافات الأكثر أهمية بالنسبة للأهداف الإستراتيجية²⁰⁰.

¹⁹⁷ Johan BOUGLET et al, Op.cit, page 29.

¹⁹⁸ Aurélien Ragaigne et Caroline Tahar, Op.cit., pages 6 et 7.

¹⁹⁹ Françoise Giraud et al, Op.cit., page 27.

²⁰⁰ Nicolas Berland, Op.cit., page 87.

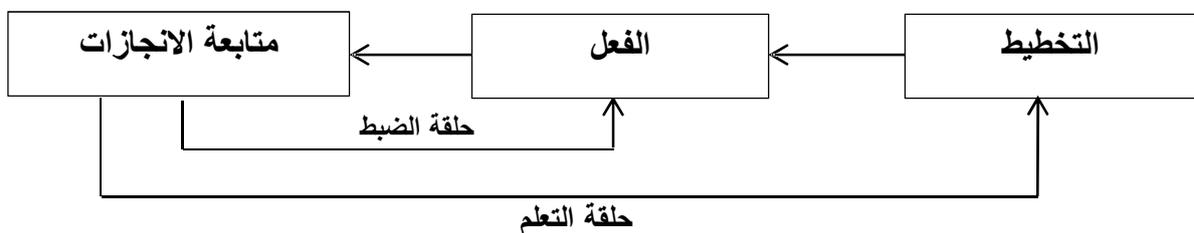
بعد تحليل الانحرافات المعتبرة وتحديد أسبابها يتم القيام بالأعمال التصحيحية والتي تتعلق في غالب الأحيان بالأعمال التي تم القيام بها من أجل تحقيق الأهداف أو الوسائل التي تم توفيرها من أجل إنجاز تلك الأهداف. وفي بعض الأحيان يمكن أن تتعلق بالأهداف في حد ذاتها²⁰¹.

وبالتالي فإن مسار قيادة الأداء ليس تسلسليا وإنما عبارة عن حلقة: فإذا تبين أن الخلل يكمن في الأعمال التي تم إنجازها فإنه يجب مراجعتها وفق حلقة الضبط Boucle de Régulation.

ولكن هذه الحلقة غير كافية فالتخطيط عملية صعبة عندما تكون البيئة غير أكيدة وغير مستقرة، وتستند عملية تحديد الأهداف على فرضيات وبعد مرور الوقت تبدو تلك الفرضيات غير صحيحة، فعلى سبيل المثال: النمو الاقتصادي العام يكون أقل مما تم توقعه، معدل الصرف عرف تطورات هامة لم تكن بالحسبان، قام منافس بابتكار تكنولوجي هام وهو ما لم يمكّن المنظمة من الحصول على حصص سوقية جديدة مثلما كان مخططا له، بالإضافة إلى ذلك، فإن اختيار الإستراتيجية ومخططات الأعمال المتعلقة بها يفترض فهما جيدا لعوامل النجاح الخاصة بها وهنا يُمكن أن تقع المنظمة في أخطاء إذ يمكن أن تراهن المنظمة على تطوير نوعية المنتجات بينما السوق يأمل في أسعار متدنية أو نوعية جيدة للخدمات²⁰².

وبالتالي فإنه من الضروري في بعض الحالات إعادة النظر في الأهداف ومخططات العمل، وهذا ما يسمى بحلقة التعلم boucle d'apprentissage ما يعني أن الانحرافات التي وقعت بالمقارنة مع المخطط لها دلالة على ضعف وعدم صحة الأهداف²⁰³. وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل (2، 5): التعلم التنظيمي وفق حلقتي التعلم والضبط



Source : Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, page 29.

²⁰¹ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 4^{ème} édition, page 3.

²⁰² Françoise Giraud et al, Op.cit., pages 27-28.

²⁰³ Ibid., page 29.

وهكذا فإن Giraud وآخرون (2004) يضيفون بعدين آخرين يتمثل الأول في مسار التنفيذ، أي التنفيذ الجيد لمخططات الأعمال التي تم تحديدها مسبقا والتي تتوافق مع حلقة الضبط. ويتمثل الثاني في مسار التشخيص الذي يركز على التساؤل المنتظم عن مدى ملاءمة التخطيط سواء تعلق الأمر بالأهداف أو مخططات الأعمال اللازمة من أجل تحقيق تلك الأهداف والتي تتوافق مع حلقة التعلم²⁰⁴.

في نفس الوقت يتم منح مكافآت أو معاقبة المسؤولين فيما يخص تحقيق أو عدم تحقيق المعيار المحدد في المرحلة الأولى²⁰⁵. ويتمثل الجزاء الناتج عن تحقيق المعيار في منح مكافآت مالية تتمثل في رفع الأجور أو الحصول على منح. أو مكافآت غير مالية على غرار الترقية والاعتراف، الاعتبار والمركز²⁰⁶.

المبحث الثاني: الأطراف المساهمة في قيادة الأداء

قيادة أداء المنظمة ليست مهمة شخص واحد بل تتطلب التعاون بين مختلف الفاعلين في المنظمة، لا سيما القادة Dirigeants، المسؤولون التنفيذيون، مراقبو التسيير والعمال: فالقادة يحددون التوجهات الكبرى، ويقوم المسؤولون التنفيذيون بتصميم نظام قياس أداء كياناتهم، وإعداد أهداف الأداء وتحليل النتائج وتفسير الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية، في حين يقوم مراقب التسيير بالتحليلات والدراسات الاقتصادية التي يطلبها هؤلاء بينما يتكفل العمال بإنجاز المهام²⁰⁷.

نستعرض في هذا المبحث دور الفاعلين في قيادة أداء المنظمة مع التركيز على دوري المسؤول التنفيذي ومراقب التسيير، الذين لا يقتصر دورهما فقط في تنفيذ الإستراتيجية وفق مقارنة مراقبة التسيير المعياري التقليدي لـ Anthony (1965) وإنما يشاركان أيضا في التفكير الاستراتيجي وخلق استراتيجيات جديدة. هذه الأدوار الإضافية التي أصبحت يضطلعان بها لم تكن لتتواجد لولا الأعمال التي سلطت الضوء على العلاقة بين الإستراتيجية والمراقبة خاصة تلك التي قام بها Simons حول أذرع المراقبة.

يختلف دور مراقب التسيير من منظمة إلى أخرى، من سياق بيئي إلى آخر ولهذا نتناول محددات دور مراقب التسيير وذلك بالاعتماد على النظرية التوافقية التي تمكن من تفسير اختلاف تلك الأدوار.

²⁰⁴ Ibid., page 29.

²⁰⁵ Johan BOUGLET et al, Op.cit, page 78.

²⁰⁶ David Otley, Op.cit., pages 289 à 299.

²⁰⁷ Françoise Giraud et al, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 3^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2008, page 317.

إن نجاح قيادة الأداء في المنظمة مرتبط بعوامل عدة من بينها المشاركة الفعالة للمسؤول التنفيذي في قيادة الأداء من خلال المساهمة في تغذية نظام القيادة بالمعطيات واستخدام المعلومات التي ينتجها هذا النظام في اتخاذ القرار.

المطلب الأول: دور ومحددات دور مراقب التسيير

يساعد مراقب التسيير المسؤولين التنفيذيين والقادة *dirigeants* في قيادة المنظمة، وتبنيهم في حالة وجود انحرافات ومساعدتهم في اتخاذ القرارات لتصحيح المسار. وترتكز هذه القيادة على الفهم الصحيح والاستخدام الأمثل لأدوات التسيير المناسبة: فالمخططات، الموازنات، لوحات القيادة، والمحاسبة العامة أو التحليلية تعتبر أدوات قيادة تستخدم من قبل مراقب التسيير من أجل تحديد الأهداف، تفسير الفروقات واتخاذ الإجراءات التصحيحية وإنجاز المهام بالمرونة التي تتطلبها المنافسة الاقتصادية²⁰⁸.

أولاً: دور مراقب التسيير

يبرز Marc Bollecker أن الأبحاث التي تناولت دور مراقب التسيير بصفة عامة ركزت على أربع مهام:

تتمثل المهمة الأولى في مراقبة الأنشطة: إذ يقوم مراقب التسيير بهذه المهمة لصالح الإدارة العامة وهذا ما يشير إليه المعهد الفرنسي للتسيير: "يتمثل دور مراقب التسيير في مساعدة المديرية المسؤولة عن التنسيق في وضع الأهداف وترجمتها من خلال بيانات رقمية ومتابعة الإنجازات بالمقارنة مع سياسة المنظمة، وهذا ما تطرق إليه Anderson سنة في 1947 عند تحديده لدور مراقب التسيير والمتمثل في "... استعمال كافة الوسائل الملائمة من أجل حماية أصول المنظمة واحترام الالتزامات القانونية المتمثلة في التسجيلات ونشر التقارير المالية وإبلاغ الإدارة بالمعلومات التي تساعد على القيام بالتخطيط ومراقبة العمليات"²⁰⁹. يعتبر Sathe 1983 أنه عندما ينظر إلى مراقب التسيير كمحقق *vérificateur* ينبغي عليه التأكد من أن المعلومة المالية صحيحة وأن ممارسات الرقابة الداخلية تتماشى مع إجراءات

²⁰⁸ Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Op.cit., page 4.

²⁰⁹ Marc Bollecker, la recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2007, pages 87 à 106.

وسياسة المنظمة. فإن مسؤوليات الإبلاغ المالي والرقابة الداخلية هي أهم المهام التي يضطلع بها مراقب التسيير²¹⁰.

تتمثل المهمة الثانية الموكلة إلى مراقب التسيير في المساعدة على القيادة التي لا تتعلق فقط بالنصائح المقدمة لصناع القرارات وإنما أيضا مساعدتهم في استخدام الأدوات الرقابية²¹¹.

في هذا الإطار يقوم مراقب التسيير بتقديم خدمات للزبائن الموجودين داخل المنظمة. وأظهرت الدراسات وجود أربع فئات من الزبائن الداخليين لمراقبة التسيير: يتعلق الأمر بالإدارة العامة، مراقبة التسيير المركزي، المسؤول الهرمي المباشر والمسؤولين التنفيذيين.

تعتبر الإدارة العامة من أوائل الزبائن لمراقب التسيير، يتمثل دور مراقب التسيير في التأكد من أن القرارات التي اتخذتها الإدارة تم تنفيذها على أحسن وجه من قبل المرؤوسين، كما يقوم مراقب التسيير بإجراء دراسات اقتصادية وإبداء توصيات حول المشاريع أو فيما يخص مسائل خاصة. من خلال هذه الدراسات تتمكن الإدارة العامة من اتخاذ القرارات.

كما يساعد مراقب التسيير القادة Dirigeants على إعداد إستراتيجية المنظمة. في حين يساعد المسؤولون التنفيذيون في بناء وتصميم أدوات مراقبة التسيير (الموازنات، مخططات الأعمال، لوحات القيادة...) ²¹².

ترى Giraud وآخرون (2004) أن المستفيد من خدمات مراقب التسيير في المقام الأول هم المسؤولون التنفيذيون الذين يتلقون -شهريا أو أسبوعيا- معلومات حول الأداء الاقتصادي وبالمقابل يرسل هؤلاء على فترات أطول -فصل، سداسي أو سنة- تقديراتهم الموازنة. هذه المعلومات التي يجمعها مراقب التسيير تغذي احتياجات الإدارة العامة فيما يخص التوجهات الاقتصادية والمتابعة. كما يساعدهم على القيام بالتسيير التقديري : إذ يشارك مراقب التسيير في إعداد خطة العمل التي يقوم المسؤولون التنفيذيون

²¹⁰ Caroline Lambert, Samuel Sponem, la fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2009, pages 113 à 144.

²¹¹ Marc Bollecker, Op.cit, pages 87 à 106.

²¹² Angèle Renaud, Op.cit., page 133.

بتنفيذها خلال السنة من أجل بلوغ أهدافهم²¹³، كما يساعدهم أيضا في متابعة إنجازاتهم بالمقارنة مع ما تم تقديره²¹⁴.

أما بالنسبة للمديرية المالية فهي تتلقى من مراقبي التسيير معلومات ذات طبيعة مالية والتي تسمح لهم بتسيير التوازنات المالية للمؤسسة وإعداد القوائم المالية وإبلاغ المجتمع الخارجي عن أداء المنظمة²¹⁵.

لكن هل يمكن أن يقوم مراقب التسيير بمهام المراقبة والمساعدة في آن واحد؟

يرى Sathe أن دور المحقق لا يتعارض مع دور المساعد على اتخاذ القرارات وهذا باعتبار أن هناك في المنظمات من يقوم بنفس الوقت بمهام المساعدة على اتخاذ القرار، الإبلاغ المالي، والمراقبة الداخلية.

فينبغي على مراقب التسيير أن يساهم في القرارات التنفيذية مع الحفاظ على استقلاليتته عن الفريق التنفيذي وبالتالي من الممكن أن يتقاسم مراقب التسيير مهام المساعدة على اتخاذ القرار ومهام المحقق. غير أنه لوحظ في بعض المؤسسات أن مراقب التسيير يقوم بمهام الإبلاغ المالي والمراقبة الداخلية، أما المهام المتعلقة باتخاذ القرار فهي تمارس من قبل أفراد آخرين²¹⁶.

وتتمثل المهمة الثالثة لمراقب التسيير في التنسيق العمودي والتنسيق الأفقي : يتمثل التنسيق العمودي حسب Lawrance و Lorch في تحقيق التكامل بين مراكز المسؤولية وهذا باعتبار أن مراقب التسيير يعمل على تحقيق التنسيق بين الإدارة والإطارات من خلال قدراته التحاورية ومساعدة الآخرين. كونه يحتك مباشرة بالإطارات، فهو يلعب دور المحاور والمقنع والمساعد والمقدم للنصائح لجميع إطارات المنظمة كما يتأكد من أن الجهود الفردية مصوبة نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة. أما مهمة التنسيق الأفقي فهي تتجلى من خلال الربط بين مختلف مراكز المسؤولية وبين أعضاء المنظمة، ولهذا ينبغي أن لا يقتصر دوره على جمع المعلومات ولكن أيضا خلق التضامن بين أفراد المنظمة²¹⁷.

في الأخير هناك من يوكل لمراقب التسيير مهمة إجراء التغيير: يقوم مراقب التسيير بالبحث عن أدوات مراقبة التسيير التي تناسب مسؤولي المصالح إضافة إلى مساعدتهم على القيام بأعمال التغيير.

²¹³ ARDOIN J.L. et JORDAN H. , Le contrôleur de gestion, Flammarion, 1979, page 11.

²¹⁴ Marc Bollecker, Op.cit, pages 87 à 106.

²¹⁵ Françoise Giraud et al, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 386.

²¹⁶ Caroline Lambert, Samuel Sponem, Op.cit, pages 113 à 144.

²¹⁷ Marc Bollecker, Op.cit, pages 87 à 106.

يعتبر مراقب التسيير طرفا فاعلا في التغيير داخل المنظمة فهو يساهم في مرافقة عملية التغيير وفي تلقين هذه العملية في المنظمة. فهو يضطلع بدور المهندس المعماري حيث يقوم بتطوير الهياكل التنظيمية من خلال إعادة تنظيم مراكز المسؤولية وطبيعتها أو عن طريق تبني مقاربات عرضية كالعمليات أو المشاريع أو عن طريق استحداث برمجيات التسيير المتكامل ERP حيث يكون لمراقب التسيير دور فعال في إقامتها.

يعتبر دور المهندس المعماري معقد خاصة عندما يقوم بإعادة هندسة العمليات Reengineering، إذ تهدف هذه العمليات إلى إعادة النظر والمراجعة العميقة للعمليات داخل المنظمة من أجل تحقيق الأداء: سواء على مستوى الفعالية (العلاقة بين الأهداف والنتائج) أو على مستوى الكفاءة (العلاقة بين النتائج والوسائل)²¹⁸.

كما يمتد دور مراقب التسيير فيما يخص التغيير إلى خارج المنظمة ليهتم بأصحاب المصالح الخارجيين: فهو يساعد الموردين على تحسين عملية الإنتاج وجودة المنتجات، وبالتالي يتعين على المنظمة الاهتمام بمورديها من أجل تحسين المنتجات التي تتبعها من أجل ضمان تموين عالي الجودة²¹⁹.

نلاحظ أن الأعمال الأكاديمية أوكلت لمراقب التسيير مهام المراقبة « surveiller »، النصح، التنسيق والتغيير. بالإضافة إلى ذلك، يمكن تقديم مهام مراقب التسيير من خلال الأنشطة الموكلة له والتي تظهر في عروض العمل. خاصة ما تعلق بإعداد الموازنات، تحليل الانحرافات، الإبلاغ وتصميم الإجراءات: هذه المهام الكلاسيكية المتعلقة بمختلف أدوات مراقبة التسيير²²⁰.

ثانياً: مساهمة مراقب التسيير في نشر وإعداد الإستراتيجية

تعتبر مراقبة التسيير إحدى الأدوات التي تسمح بتحقيق الإستراتيجية، كما تعتبر بمثابة وسيط بين الإستراتيجية والتنفيذ، إذ تساعد في إعداد الإستراتيجية خاصة عندما يتعلق الأمر بالأخذ بعين الاعتبار المعلومات التي مصدرها السوق (استعمال طريقة التكاليف المستهدفة، التسيير الاستراتيجي للتكاليف، تقنيات Benchmarking ...). كما يمكن أن تشكل مراقبة التسيير قاعدة من أجل إعداد الإستراتيجية

²¹⁸ Sabine Sépari et al, Op.cit, page 49.

²¹⁹ Angèle Renaud, Op.cit, page 134.

²²⁰ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 4^{ème} édition, Op.cit, page 184.

ويتم ذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار عودة الخبرة والتعلم التنظيمي. تسهر مراقبة التسيير على تحقيق الانسجام بين أهداف المنظمة والتسيير العملي (التنفيذي)²²¹.

في هذا الإطار، يضطلع مراقب التسيير بدور أساسي في التخطيط الاستراتيجي والتوجهات الإستراتيجية إذ يشارك في التفكير الاستراتيجي وفي خلق استراتيجيات جديدة، ولهذا ينبغي على مراقب التسيير أن يملك قدرا من التحكم في الأدوات الإستراتيجية من أجل أن²²²:

يحرص على التنفيذ الجيد للإستراتيجية من خلال شرح الأهداف التي تريد المنظمة تحقيقها، كما يقوم في إطار متابعته للعمليات برصد الأفكار التي تعيق المساهمة في التنفيذ الجيد للاستراتيجيات التي تم اختيارها؛ كما يبرز الأفكار الإستراتيجية الجديدة التي يمكن أن تنشأ في أي مكان في المنظمة؛

كما يتأكد من تحقيق التوافق بين أنظمة مراقبة التسيير بالمقارنة مع الإستراتيجية : يتعلق الأمر بتحقيق الانسجام بين عوامل النجاح الأساسية ونشرها في مختلف المستويات التنظيمية خاصة لوحات القيادة، كذلك لا بد أن يتأكد من أن أنظمة تقييم الأداء تساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية وذلك من خلال نشر المخطط الاستراتيجي إلى مخططات متوسطة وقصيرة الأجل: يتعلق الأمر بمخططات النشاط، التمويل، المنظمة (Business Plan) وإجراء تشخيص للمنافسة والتكنولوجيا إضافة إلى التشخيص التنظيمي؛ كما يُجري دراسات حول عمليات الاندماج وعمليات الاستعانة بمصادر خارجية externalisation (المقاولة من الباطن sous-traitance، انفصال scission، المساهمة بالأصول ... عمليات التعاون (المشاركة في عمليات مشتركة ...))؛ كما يساعد الإدارة العامة في إعداد لوحات القيادة التي تتضمن مؤشرات إستراتيجية.

ثالثا: محددات دور مراقب التسيير

أظهرت العديد من الدراسات أن أدوار مراقب التسيير تتأثر بمجموعة من العوامل التوافقية وفي هذا الإطار سوف ندرس مجموعة من الأدبيات التي تناولت دراسة التكنولوجيا، حجم المنظمة والعلاقات السلطوية، والمستويات الهرمية ... وتأثيرات هذه العوامل على دور مراقب التسيير داخل المؤسسات.

²²¹ Sabine Sépari et al, Op.cit, page 149.

²²² Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, Op.cit, page 112.

1. تأثير تكنولوجيا الإعلام والاتصال على دور مراقب التسيير:

عند دراسة الأعمال التي أجريت حول هذا التأثير نجد توجهين : التوجه الأول الذي يعتبر أن التطورات التكنولوجية والتنظيمية لها تأثير إيجابي على مهام مراقب التسيير، أما التوجه الثاني فهو يبرز المخاطر الناتجة عن هذه التطورات: إذ أبرزت العديد من الأعمال التأثير الإيجابي لإقامة تكنولوجيا الإعلام والاتصال وخاصة البرمجيات على مهام مراقب التسيير: فالدراسة التي أجراها Scapens و Jazayeri (2003) لفرع أوروبي لشركة متعددة الجنسيات أمريكية أظهرت تغير دور مراقب التسيير عند إقامة نظام ERP من نوع SAP، وتتمثل هذه التغيرات في التخلص من الأعمال الروتينية، استخدام المعلومات الاستشرافية والاضطلاع أكثر بمهام الاستشارة والنصح.

وتوصل Russel، Siegel و Kuszla (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 يكرس معظم وقته في أنشطة النصح داخل المنظمة²²³.

ويؤيدهم Kaplan (1995) في ذلك إذ يعتقد أن التقدم المحرز في تقنيات وأساليب المراقبة ينبغي أن تمكن 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 المعلومات²²⁴. 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 المنظمة²²⁵.

بالإضافة إلى الأبحاث العلمية التي تنظر إلى الجانب الإيجابي للتطورات التكنولوجية، هناك أبحاث أخرى تركز على المخاطر الناتجة عن هذه التطورات. حيث أعلن R. Cooper (1996) صراحة أنه خلال السنوات القادمة سيشهد عدد مراقبي التسيير انخفاضا كبيرا بسبب استخدام التكنولوجيا الحديثة ويؤيده في

²²³ Marc Bollecker, Op.cit, pages 87 à 106.

²²⁴ Kaplan R.S, "New Roles for Management Accountants", Journal of Cost Management, Fall, 1995, pages 6-13.

²²⁵ Dagobert NGONGANG, Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises, La Revue Gestion et Organisation, 2013, pages 113-120.

ذلك كل من Davis و Albright (2000) الذين يصفان التغييرات الحاصلة بعد إقامة برمجيات من نوع SAP، حيث لاحظا تقلص عدد مراقبي التسيير، بينما تغيرت مهام البقية إذ أصبحوا يضطلعون بمهام تحليلية أكثر. وبدوره لاحظ Sangster (1996) وجود مقاومة من طرف مراقبي التسيير بخصوص إقامة أنظمة خبيرة نتيجة تراجع دورهم في المنظمة إذ انتقلوا من دور مقدم المعلومة إلى دور حارس النتائج²²⁶.

2. تأثير حجم المنظمة على دور مراقب التسيير: نلاحظ تعدد الأعمال التي تناولت تأثير حجم المنظمة على دور مراقب التسيير. فدراسة Chiapello و Deglaine (1990) ومؤخرا Godener و Fornerino (2003) توضح أن الوظيفة التقنية لمراقب التسيير تتلاءم مع المؤسسات الصغيرة الحجم أما في المؤسسات الكبيرة فيقوم مراقب التسيير بدور المستشار والخبير، فقد قام Nobre (2001) بتتقيق هذا التحليل، حيث أبرز الفروقات الملحوظة على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من حيث الحجم والأنشطة التي تقوم بها المنظمة والمواصفات المختلفة لمراقب التسيير: فالمؤسسات التي يتراوح عدد عمالها بين 50 و 100 عامل، يضطلع مراقب التسيير فيها بمهام التأثير التنظيمي أي مهام إسداء المشورة والنصح. كما يتصف مراقب التسيير بمميزات نادرة *atypique*، لأن رئيس المنظمة يمكنه أن يضطلع بهذه المهمة، كما لا يمكن ملاحظة مراقب التسيير لا من خلال ثقافته المحاسبية ولا الموازنانية ولا حتى من خلال تقنيات مراقبة التسيير. حيث أن مراقبة التسيير موجهة نحو التصرفات ولا يوجد إلا القليل من الأدوات التسييرية.

في المؤسسات التي يتراوح عدد عمالها ما بين 100 و 250 عامل: تركز مهام مراقب التسيير على نظام المعلومات المحاسبي ويظهر ذلك من خلال الخبرة التي يتمتع بها هذا الأخير : إذ اكتسب خبرة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أو على مستوى مكتب الخبرة المحاسبية وهو خاضع مباشرة إلى مدير المالية والمحاسبية. ويقوم مراقب التسيير في هذا النوع من المؤسسات بمهام تقنية بحتة.

وفي المؤسسات التي يتجاوز عدد عمالها 250 عامل: نشهد بروز أخصائيين في مراقبة التسيير الذين مارسوا سابقا هذه المهمة في مؤسسات كبيرة أو في البنوك والذين ينتمون للفريق الإداري. فبعد إقامتهم

²²⁶ Marc Bollecker, Op.cit, pages 87 à 106.

للأدوات المحاسبية والموازنية في هذه المؤسسات يقومون بالمهام التنظيمية ولا يوظفون بالمهام التقنية
البحثة²²⁷.

3. تأثير العوامل الثقافية على دور مراقب التسيير: تؤثر العوامل الثقافية على الأدوار التي يلعبها مراقبو التسيير، فالمهام التي يوظف بها مراقب تسيير أمريكي تختلف عن المهام التي يوظف بها نظيره في فرنسا: حيث يعتقد (1983) SATHE أن مراقب التسيير يوظف بمهمتين أساسيتين (1) يساعد المسيرين في عملية اتخاذ القرار (2) التحقق من ملاءمة وموثوقية المعلومة المالية إضافة إلى جودة الرقابة الداخلية.

هذه الرؤية تستند إلى واقع أمريكا الشمالية أين يعتبر مراقب التسيير عضوا في الإدارة المالية ودور المراجع الداخلي هناك أكثر تطورا من دوره في المؤسسات الفرنسية²²⁸. ففي فرنسا حددت Löning وآخرون (2008) مهمة مراقب التسيير من خلال الأدوار الأساسية الثلاث الذي يوظف بها: (1) دور المهندس ومجدد أنظمة مراقبة التسيير (2) دور منشط هذه الأنظمة (3) دور المساعد على اتخاذ القرارات وإسداء النصح للمسيرين، هذه الاختلافات تطرح صعوبات تجانس هذه المهنة خاصة في حالة اندماج مؤسسات تنتمي لهذين البلدين²²⁹.

خلص Ahrens و Chapman (2001) عند دراسة السيرة الذاتية لـ 64 مراقب تسيير في 17 مؤسسة ألمانية و12 مؤسسة انجليزية أن مراقبي التسيير الألمان المبتدئين منشغلون بتأكيد (إثبات) الذات والبقاء في وظائفهم بينما يبحث مراقبو التسيير الانجليز عن الوسائل التي تسمح لهم بتعظيم خبرتهم لتسريع مشروع حركتهم المهنية²³⁰.

كما أن المهارات التي يجب أن يتمتع بها مراقب التسيير تختلف بين السياقين الأمريكي والفرنسي : ففي دراسة قامت بها Chiapello (1990) لاحظت أن المسؤولين التنفيذيين، القادة العاميين، ومراقبي التسيير الفرنسيين يعتبرون أن المهارات الضرورية التي ينبغي أن يتمتع بها مراقب التسيير أكثر هي المهارات الإنسانية (تواصل، تنظيم، الحزم والمرونة) مقارنة بالمهارات التقنية (محاسبة وإعلام آلي). كذلك بين

²²⁷ Ibid, pages 87 à 106.

²²⁸ Henri Bouquin, Comptabilité de gestion, 2^{ème} édition, Éditions Dalloz, Paris, 1997, page 112.

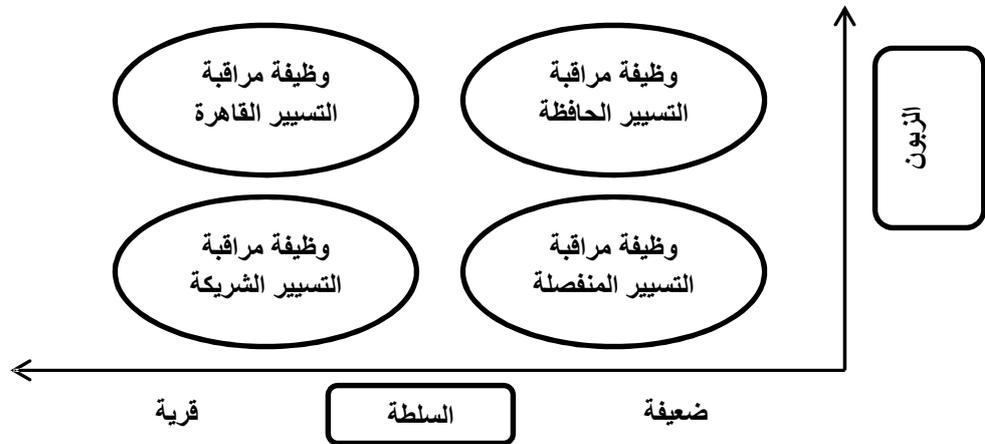
²²⁹ Hélène Löning et al, Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre, Dunod, 2003, pages 244-245.

²³⁰ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، صفحة 189.

Bollecker 2000 في دراسته لعروض التوظيف الخاصة بمراقب التسيير في فرنسا، أن 40,4% منها تحتوي القدرات التواصلية، البيداغوجيا، الدبلوماسية، الاستماع والحوار خاصة. وبالمقابل بينت الدراسات التي قام بها Russel وآخرون 1999 حول 294 مراقب تسيير أمريكي أن المهارات الضرورية الأكثر أهمية هي : مهارات في المعلوماتية 49,5% مهارات في المحاسبة 20,4%، الاتصال الشفهي والكتابي والتكوين 15%، القيادة 13,6%²³¹.

5. تأثير السلطة الممنوحة على دور مراقب التسيير: توصلت الدراسة التي أجراها كل من Lambert و Sponem حول تأثير السلطة الممنوحة لوظيفة مراقبة التسيير على مهام مراقبي التسيير إلى أن هناك علاقة طردية: ففي المنظمات التي تتمتع فيها وظيفة مراقبة التسيير بسلطات ضعيفة فإن مراقب التسيير يضطلع بمهام محدودة تتمثل في الأنشطة التقنية، أما في المنظمات التي تتمتع فيها وظيفة مراقبة التسيير بسلطات واسعة (كما هو الشأن بالنسبة للوظيفة الشريكة والقاهرة) فلا يكتفي مراقبو التسيير بالمهام التقنية فقط بل يتجهون نحو الجمع والتداول بين دوري النصح والإشراف²³².

الشكل رقم (2-6): تصنيف وظائف مراقبة التسيير حسب السلطة والزيون



Source : Caroline Lambert, Samuel Sponem, la fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2009, pages 113 à 144.

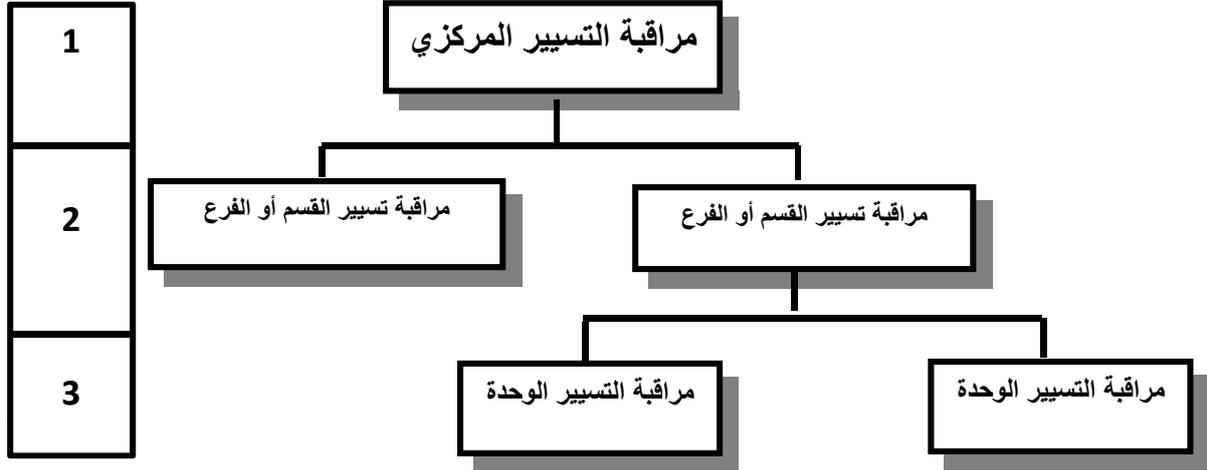
6. تأثير الموقع والمستوى الهرمي على دور مراقب التسيير: تندرج البنية structure الخاصة بمراقبة التسيير ضمن المديرية الوظيفية في المؤسسات الكبيرة، وتتضمن عادة ثلاث أو أربع مستويات بين

²³¹ Marc Bollecker, Op.cit, pages 87 à 106.

²³² Caroline Lambert, Samuel Sponem, la fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2009, pages 113 à 144.

المقر ووحدة التسيير الأساسية التي يمكن أن تكون ورشة التصنيع أو الوكالة التجارية²³³، كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-7): المستويات الهرمية لوظيفة مراقبة التسيير



Source : Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, page 388.

في المستوى الأول، يمكن تنظيم مراقبة التسيير وفق طريقتين وهذا وفقا لمركزية القرارات ومتابعتها: ففي حالات المركزية الشديدة تحظى فرق مراقبة التسيير المركزي بأهمية كبيرة وتعالج بنفسها جزءا معتبرا من معلومات الأقسام ويضطلع مراقبو تسيير الأقسام بمهام توصيل المعلومات إلى مراقب التسيير المركزي. أما في الحالة العكسية فيتم تخفيض عدد مراقبي التسيير على مستوى المقر وتتمثل مهمتها الأساسية في تجميع النتائج المحققة على مستوى المجمع وضمان تناسق أنظمة المعلومات، وإجراءات وأدوات التسيير وبالتالي تحظى فرق مراقبة التسيير على مستوى الأقسام بأهمية كبيرة: هذه الحالة هي الأكثر انتشارا وهي تتوافق مع اللامركزية الممنوحة للمؤسسات والرغبة في تخفيض عدد العمال على مستوى المقر²³⁴.

في هذا المستوى نجد مراقب تسيير -مسيّر- الذي يضطلع بمهام أخرى إضافة إلى مهام المراقبة، فحسب Löning وآخرون (2008) فإنه عندما يقوم مراقب التسيير بإدارة مصلحة ما يصبح هو الآخر "مسير" وبالتالي بالإضافة إلى مهام تنظيم العمل فهو يضطلع بمسؤوليات توظيف، تكوين وتقييم أداء العمال

²³³ Françoise Giraud et al, Op.cit., page 386.

²³⁴ Ibid, page 389.

الذين يشرف عليهم وهذا باعتباره مسؤول مصلحة وكنتيجة لذلك تدخل العديد من المهام في منافسة أنشطة المراقبة²³⁵.

ويتطلب المستوى الثاني، قدرا عاليا من التنسيق (الفرع أو القسم)، إذ أن مجال عمل مراقب التسيير مرتبط بدرجة المركزية الموجودة في المجمع: تقاس على سبيل المثال من خلال مستويات تحديد الاستراتيجيات الصناعية والتجارية ودرجة التكامل العمودي. ففي حالة اللامركزية في تحديد الإستراتيجية فإن مراقب التسيير يضطلع بأعمال تخطيط هامة. وفي جميع الأحوال فإن فرق مراقبة التسيير تقوم بإعداد الإجراءات الموازية وتشارك بقوة في تحديد أهداف الأداء الاقتصادي وفي متابعة الإنجازات.

بينما في المستوى الثالث، التسميات المحددة لمراقب التسيير ولمهامه متعددة فيمكن أن تقتصر على مهام روتينية كإنتاج معلومات التسيير وتحليل النتائج ويمكن أن تتعداها إلى تقديم مهام استشارية لمسؤولي الوحدات، في هذا المستوى هناك الكثير من التسميات الشائعة على غرار مساعد التسيير *assistant de gestion* ومحلل مالي *analyste financier*. كما يمكن أن تمسك الوظيفة مباشرة من طرف المسؤول التنفيذي.

في دراسة أجراها Danziger (2000) لاحظ الاختلافات التالية في مهام مراقب التسيير وفقا لمكانة الوظيفة في المؤسسة الاقتصادية ذات الحجم الكبير: على مستوى المصنع، يساهم مراقب التسيير في إعداد الإستراتيجية والموازنات كما يضطلع بمسؤوليات التحكم في التكاليف غير أنه ليس لديه تواصل كبير مع المقر وبالتالي تكون رؤيته حول سير المؤسسة جزئية. وعلى مستوى الأقسام أو الفروع: يقوم مراقب التسيير بتجميع وتنسيق موازنات مختلف الوحدات. كما يتكفل بمهمة الإبلاغ لصالح المقر كما يقوم أحيانا بتحليل الميزانية والقيام بعمليات نهاية السنة ويمكن أن توكل له أيضا مهام متعلقة بالجباية ومهام قانونية. وعلى مستوى المقر يضطلع مراقب التسيير بمهام إستراتيجية. غير أن هناك مهام مشتركة يقوم بها مراقبو التسيير في المستويات الثلاث والمتمثلة في التقدير الرقمي للعمليات الإستراتيجية، الموازنات، تحليل النتائج، القيام بالدراسات الدورية، إقامة نظام معلومات وتحسين الإجراءات.

وحسب Dumoulin (1983) تتمثل مهام مراقب التسيير على مستوى المقر في البحث عن حلول للمشاكل التي تعاني منها المنظمة كما أن مهامه موجهة نحو المدى البعيد، وعلى مستوى الفروع يتم

²³⁵ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, page 295.

التركيز على أنظمة المعلومات والتواصل مع المقر وفي الأخير على مستوى المصنع يعتبر مراقب التسيير الممثل الوحيد للوظائف الإدارية والمالية²³⁶.

المطلب الثاني: دور المسؤول التنفيذي في قيادة الأداء

يعتبر المسؤولون التنفيذيون في المنظمة بمثابة الأفراد المكلفون من قبل القادة بمسؤولية تنفيذ الإستراتيجية، كما يقومون بالتأثير على تصرفات الآخرين في المنظمة (مسؤولون تنفيذيون آخرون أو عمال)، ويتمثل مجال تدخلهم كالاتي: الأهداف الواجب تحقيقها (المفروضة أو المختارة)، الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف (الممنوحة أو التي تم التفاوض للحصول عليها)، درجة الاستقلالية المفوضة إليهم، والعمليات التي ينبغي القيام بها لتحقيق الأهداف المحددة باستخدام الموارد المتاحة²³⁷.

أولاً: دور المسؤول التنفيذي في تنفيذ الإستراتيجية

يقوم المسؤولون التنفيذيون بترجمة الإستراتيجية التي حددها القادة إلى أعمال تنفيذية يؤديها العمال ولتحديد ذلك فهم يقومون بإعداد مخططات تنفيذية *Plans opérationnels* ومخططات العمل *Plans d'action* المتعلقة بالموارد، المسؤوليات والجدول الزمني لتحقيق الأهداف. كما يقومون بقيادة أعمال الفرق التي يشرفون عليها لتحقيق الأهداف وقياس الأداء كما أنهم مسؤولون عن تنفيذ الأعمال التصحيحية في حالة وجود انحرافات²³⁸.

وهذا ما تؤكدُه Giraud وآخرون (2004)، إذ يُطلب من المسؤولين التنفيذيين المشاركة في تصميم نظام قياس أداء الكيانات التي يشرفون عليها وذلك نظراً لمعرفتهم الخاصة بمختلف الوضعيات التي تتعرض لها تلك الكيانات. كما يعتبر تشخيصهم الأكثر ملاءمة من أي شخص آخر في المنظمة بما في ذلك مراقب التسيير، إذ أنهم الأنسب في اقتراح المؤشرات المناسبة لقيادة الأداء بما أنهم يشاركون في وضع الأهداف الخاصة بكياناتهم سواء تعلق الأمر بالتقديرات المتوسطة الأجل (الخطط) أو القصيرة الأجل (الموازنات) كما أنهم يقومون بإعداد وتنفيذ مخططات الأعمال المتعلقة بتحقيق تلك الأهداف إضافة إلى

²³⁶ Marc Bollecker, Op.cit, pages 87 à 106.

²³⁷ Angèle Renaud, Op.cit, page 41.

²³⁸ Ibid., page 41.

ذلك فهم المستخدمون الأساسيون لنظام مراقبة النتائج وهذا باعتبار أنه في حالة وجود انحراف بالمقارنة مع الأهداف فإن الإجراءات التصحيحية تقع ضمن مسؤولياتهم²³⁹.

ثانياً: دور المسؤول التنفيذي في إعداد الإستراتيجية

تعتبر مشاركة المسؤولين التنفيذيين ضرورية في تنفيذ الإستراتيجية ولذلك قامت بعض المنظمات باستحداث نظام حوافز مالية لتشجيع هؤلاء على تنفيذها. غير أنه لا ينظر إليهم على أنهم مجرد منفذين للإستراتيجية فقط. بل بإمكانهم لعب دور أساسي في التسيير الاستراتيجي والتأثير على مصادر البيئة التنافسية، وبالتالي يمكنهم المساهمة في إعداد الإستراتيجية²⁴⁰.

وحسب Renaud (2011) يشارك المسؤولون التنفيذيون (مدير الإنتاج، الاتصال، الموارد البشرية، المشتريات، المالية، التسويق...) في المنظمات المتطورة في عملية التفكير الاستراتيجي فهم يناقشون باستمرار القضايا الإستراتيجية أثناء اجتماعات اللجان التنفيذية، لجنة الإدارة ...

حيث تعتبر هذه الاجتماعات وسيلة للتفاعل وحل المشاكل بطريقة جماعية نظراً لقربهم من الأنشطة اليومية فهم قادرون على لفت انتباه القادة إلى الحقائق الموجودة في الميدان وتزويدهم بالمعلومات الأساسية وتشجيع بروز أفكار إبداعية تؤدي إلى إنشاء استراتيجيات جديدة من ثم فإن هؤلاء يساهمون في إنشاء وخلق استراتيجيات جديدة²⁴¹.

المطلب الثالث: مساهمة القادة والعمال في قيادة الأداء

بعدما تناولنا في المطلبين السابقين أدوار كل من المسؤول التنفيذي ومراقب التسيير في قيادة الأداء وباعتبار أن هذا المسار لا ينحصر فقط على هذين الطرفين، ومن أجل دراسة أشمل للأطراف المساهمة في قيادة الأداء فإننا سنعالج دور كل من العمال والقادة في هذا المسعى.

²³⁹ Françoise Giraud et al, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 3^{ème} édition, 2008, page 318.

²⁴⁰ Angèle Renaud, Op.cit., page 42.

²⁴¹ Angèle Renaud. Promouvoir un management environnemental participatif. Gestion - HEC Montréal, Percy Barnevik et Abb, 2011, pages 80 à 89.

أولاً: مساهمة القادة les dirigeants في قيادة الأداء

تعتبر مشاركة القادة dirigeants ضرورية من أجل نجاح المنظمة: تتجلى هذه المشاركة من خلال تحديد الإستراتيجية وتخصيص الموارد اللازمة (مالية، بشرية ومادية) لتحقيق أهداف المنظمة، وهذا كما يشير إليه Gendron (2004) إذ أنه لا يمكن التوجيه المستمر للمنظمة نحو الأهداف المحددة دون مشاركة رسمية للقادة، فهم مسؤولون عن نجاح وفشل الإستراتيجية باعتبارهم طرفاً في إعدادها، ولهذا ينبغي عليهم إعلام الملاك والمستثمرين في المنظمة عن مدى تحقيق تلك الأهداف²⁴².

كذلك يقوم القادة باختيار الخطوط الكبرى التي يتطلب القيام بها والتقييم المنتظم لمدى ملاءمة الإستراتيجية بالنظر إلى فرص وتهديدات البيئة: كما يقومون بتحديد مختلف الأبعاد التنظيمية بالمقارنة مع الإستراتيجية مع مراعاة مصالح أطراف المصلحة Parties prenantes. بالإضافة إلى ذلك فهم يقومون باختيار الهيكل التنظيمي بما في ذلك مستويات التفويض.

فمتطلبات قيادة المؤسسات الصغيرة بسيطة، فاللامركزية تكاد تكون منعدمة في سياق الموارد المحدودة، والتسيير يتم في معظم الأحيان بين القائد ومعاونيه المتخصصين في مجال عمل معين (تجاري، مالي، تقني) وهذا ما يسمح للقائد بالتحكم في جميع الوضعيات وبالتالي لا تستدعي الضرورة اللجوء لخدمات مراقب التسيير²⁴³.

أما في المؤسسات الكبيرة والمعقدة فإن عملية القيادة تصبح جد ضرورية، فالقادة لا يستطيعون رؤية كل شيء بسبب كبر حجم المنظمة (العديد من المستويات الهرمية، العديد من المواقع الجغرافية، العديد من المنتجات أو الخدمات...) وفي غالب الأحيان يكون القائد غير متخصص ولا يتحكم في مجالات خبرة معاونيه. فاللامركزية في هذا النوع من المنظمات تؤدي إلى الحاجة الماسة للتوافق وبالتالي تساعد بعض أدوات مراقبة التسيير (على غرار لوحات القيادة) القادة على توجيه الفاعلين في المؤسسة نحو الإستراتيجية وإقامة أدوات عمل لتحقيق الأداء العام.

²⁴² Angèle Renauld, Op.cit, page 41.

²⁴³ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 3^{ème} édition, Op.cit., page 317.

هذا الشكل من أشكال القيادة يتطلب تنظيم العلاقة بين القيادة العامة والقيادة المحلية: وبالتالي يجب أن تصعد بعض المعلومات التي تم جمعها على المستوى المحلي على طول الخط الهرمي وبالتالي فإن مشاركة مراقب التسيير والمسؤول التنفيذي ضرورية لنقل وتحليل تلك المعلومات²⁴⁴.

ثانياً: مشاركة العمال في مسار قيادة الأداء

لا يمكن تحقيق الفعالية التنظيمية دون مشاركة العمال. وتعد مشاركتهم ضرورية في نجاح الأعمال التي تقوم بها المنظمة. إذ لا بد أن يفهم العمال الإستراتيجية التي حددها القادة وكيفية تنفيذها من خلال الأعمال اليومية ويتحقق ذلك من خلال إقامة مخطط اتصال ومخطط تكوين حتى يصبح هؤلاء مؤهلين بما فيه الكفاية من أجل تنفيذ الأهداف والاستراتيجيات²⁴⁵.

لقد أوضح Renaud (2011) أن مشاركة العمال في مختلف مراحل قيادة الأداء (تخطيط، تنفيذ، قياس، القيام بالإجراءات التصحيحية) تشجع التعلم التنظيمي، وتساهم في إدراج المنظمة ضمن ديناميكية التحسين المستمر للأداء: ففي مرحلة التخطيط يشارك العمال في التشخيص الداخلي والخارجي، وتبنى على هذا التخطيط الأهداف والاستراتيجيات المصاغة من قبل القادة. وفي مرحلة التنفيذ يتم تكوين وتحسيس العمال حول القضايا المتعلقة بتنفيذ الإستراتيجية، كما تتم مشاورتهم بخصوص الأعمال المنجزة. وتأخذ هذه المشاورات عدة أشكال: فرق عمل Groupes de travail، اجتماعات، تواصل عبر الانترنت، المناقشات غير الرسمية... كما يشارك العمال في التقييم الدوري للأداء فهم يقومون بمراقبة مدى توافق الممارسات مع إجراءات الرقابة الداخلية، ومن أجل تنفيذ ذلك يقوم العمال بتدقيق نشاط أو مصلحة غير المصلحة التي يعملون فيها وهذا ما يضمن نزاهة المدققين²⁴⁶.

المبحث الثالث: دور وظيفة مراقبة التسيير في قيادة الأداء

يؤثر الإلحاق الإداري للوظيفة المسؤولة عن مراقبة التسيير على قيادة الأداء، وهذا باعتبار أن الأدوار التي يضطلع بها مراقب التسيير بالإضافة إلى علاقته بالمسؤولين التنفيذيين تتأثر وفقاً للمديرية التي تُلحق إليها وظيفة مراقبة التسيير (إما الإدارة العامة أو المديرية المالية).

²⁴⁴ Ibid, page 318.

²⁴⁵ Angèle Renaud, management et contrôle de gestion environnemental, Op.cit., page 46.

²⁴⁶ Angèle Renaud. Promouvoir un management environnemental participatif, Op.cit., pages 80 à 89.

بصفة عامة، لا يوجد نموذج محدد لإلحاق وظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي: يمكن أن نجد منطمتين تابعتين لنفس القطاع، لهما نفس الحجم ولكن تختلفان في تنظيمهما لوظيفة مراقبة التسيير إلا أنه توجد مبادئ لتنظيم وظيفة مراقبة التسيير، حيث أن لكل تنظيم مزايا وعيوب. بالإضافة إلى ذلك فهذه الوظيفة يمكن أن تتطور بمرور الوقت للتكيف مع التحديات (الداخلية والخارجية) الجديدة التي تواجهها المنظمة.

إذا نظرنا إلى ما يحدث في بلدان مختلفة سنجد اختلافا كبيرا بين التنظيم الفرنسي للوظيفة ونظيره في البلدان الانجلوساكسونية، هذا التنوع في أساليب التنظيم يتعلق بالمهارات الواجب توفرها في مراقبي التسيير²⁴⁷.

المطلب الأول: إلحاق وظيفة مراقبة التسيير المركزية بالإدارة العامة

يرى Bouquin أن الإلحاق الأنسب في السياق الفرنسي لوظيفة مراقبة التسيير هو الإلحاق بالإدارة العامة، فالإلحاق بمراقبة التسيير بالمديرية المالية يضيف طابعا ماليا على الوظيفة يتماشى مع المقاربة الأمريكية وهذا ما يُقَدِّم هذه الوظيفة مقارنة مع المقاربة الفرنسية²⁴⁸. يشير Ardoin و Jordan (1979) إلى محاسن ومساوئ إلحاق هذه الوظيفة بالإدارة العامة، حيث يعتبر أن هذا الإلحاق يسمح بالمحافظة على استقلالية هذه الوظيفة ويمنحها حرية التصرف.

لكن قد يشكل هذا الخيار العديد من الصعوبات على المستوى التنظيمي والشخصي: فهي من جهة تعتبر وظيفة أخرى ملحقة بالإدارة العامة إضافة إلى وظائف أخرى وبالتالي فالإدارة العامة ليس بإمكانها تسيير عدد كبير من الوظائف بطريقة فعالة.

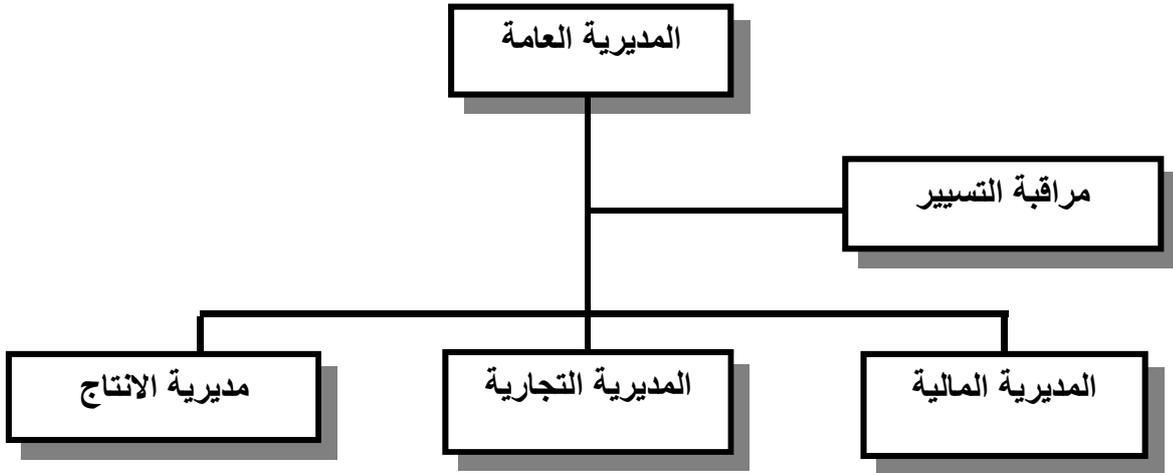
ومن جهة أخرى قد تنشأ نزاعات فردية خاصة مع المدير المالي وهذا باعتبار أن الإلحاق المباشر بالإدارة العامة يعتبر بمثابة ترقية جد سريعة²⁴⁹. والشكل الموالي يوضح الإلحاق الإداري لوظيفة مراقبة التسيير بالإدارة العامة:

²⁴⁷ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 382.

²⁴⁸ Henri Bouquin, Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, Op.cit., page 129.

²⁴⁹ Ardoin et Jordan, Op.cit., page 140.

الشكل رقم (2 - 8): إحقاق وظيفة مراقبة التسيير المركزية بالإدارة العامة



Source: Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, page 285.

من الأفضل أن يكون مراقب التسيير مستقلا عن ما تجب مراقبته. وبالتالي فإن إحقاق مراقبة التسيير بالإدارة العامة يضمن استقلالية مراقب التسيير، وبالنظر لهذا المعيار فإن الإحقاق المثالي لمراقبة التسيير هو الإحقاق بالإدارة العامة. حيث تكون لمراقبة التسيير مديرية خاصة بها وتتنظم وفق مصلحة وظيفية مع باقي أقسام المنظمة²⁵⁰.

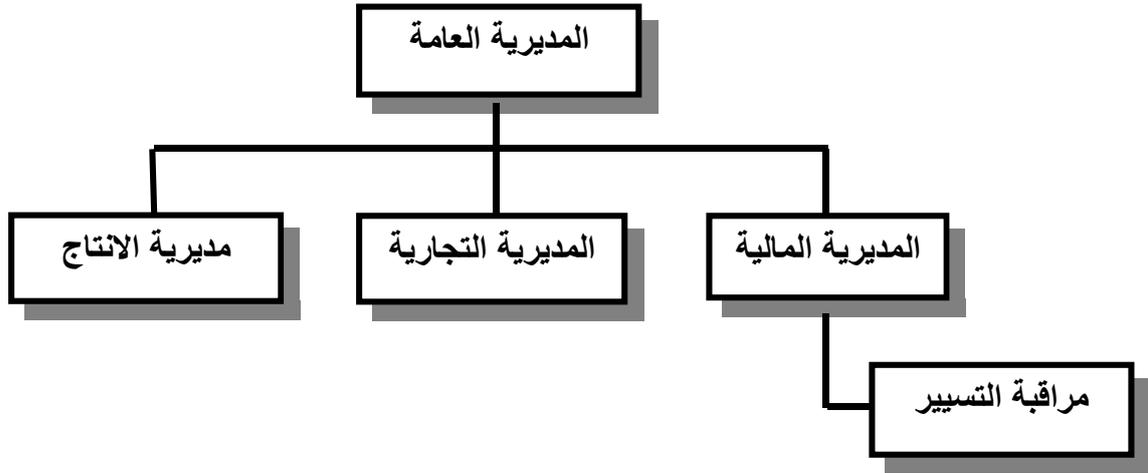
المطلب الثاني: إحقاق وظيفة مراقبة التسيير المركزية بالوظيفة المالية

في الولايات المتحدة الأمريكية يضطلع مراقب التسيير بمهام المحاسبة والمراجعة الداخلية، السياسات والإجراءات المحاسبية، السياسات والإجراءات الجبائية: هذا الفهم للوظيفة يجعل من مراقب التسيير عضوا من أعضاء المديرية المالية ويتكفل بمهام اليقظة المالية²⁵¹. والشكل الموالي يوضح الإحقاق الإداري لوظيفة مراقبة التسيير بالوظيفة المالية:

²⁵⁰ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Op.cit, page 291.

²⁵¹ Henri Bouquin, Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, Op.Cit, page 125.

الشكل رقم (2-9): إلقاء وظيفة مراقبة التسيير المركزية بالمديرية المالية



Source : Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, page 286.

يشير Ardoin و Jordan (1979) إلى مساوئ الإلقاء بالمديرية المالية حيث يعتبران أن مراقب التسيير يجد صعوبات في التعامل مع الإدارة العامة والمديريات الأخرى وهذا باعتبار أن المدير المالي لا يسمح بوجود اتصال مباشر بين مراقب التسيير والإدارة العامة.

والأكثر من ذلك تشويه صورة مراقب التسيير حيث أن المسؤولين التنفيذيين يعتبرون أن مراقب التسيير يقوم بمهام مالية بحتة في حين أن مجال عمله هو أوسع من ذلك بكثير²⁵².

توضح الدراسة التي أجراها Jordan أنه منذ سنة 1976 هناك اتجاه متزايد نحو إلقاء مراقبة التسيير بالمديرية المالية عوض الإدارة العامة²⁵³ وهذا كما يوضحه الجدول الموالي:

²⁵² ARDOIN J.L. et JORDAN H., Le contrôleur de gestion, Flammarion, page 1979, page 140.

²⁵³ H. Jordan, Planification et contrôle de gestion en France en 1998, Cahier de recherche Groupe HEC., Paris, 1998, page 9.

الجدول رقم (2 - 1): الإلحاق الإداري لوظيفة مراقبة التسيير المركزية

موقع مراقبة التسيير	1976	1986	1989	1998 (>500p.)	1998 (<500p.)
مراقبة التسيير ملحقة بالمديرية المالية	43%	50%	55%	62%	58%
مراقبة التسيير ملحقة بالإدارة العامة	33%	50%	41%	32%	40%
إلحاق آخر	24%	0%	4%	6%	2%

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

وتوضح الدراسة التي قام بها Jordan (1998) أن الإلحاق الأكثر شيوعاً لوظيفة مراقبة التسيير هو بالوظيفة المالية. 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 ريع المؤسسات الكبيرة تلحق وظيفة مراقبة التسيير بالمديرية المالية.

بالإضافة إلى ذلك، في دراسة أخرى بين Jordan (2004) أن مهام المراقبين ارتكزت حول الإبلاغ المالي على حساب مهام الاستشارة والنصح التي كانوا يسدون بها 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 التسييري²⁵⁴.

يمكن تفسير هذا التوجه بفعل تطبيق الأنظمة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS إذ يرى كل من Angelkort و ali (2008) أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي لها تأثير مزدوج على أنشطة المراقبين: أولاً يمكن استخدام التخطيط والتقارير الداخلية في مسك محاسبية وفق ما

²⁵⁴ Hélène Löning et al, Op.cit., page 265.

تمليه المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى ذلك يمكن استخدام المحاسبة كقاعدة بيانات من أجل تصميم نظام رقابة (تحكم) متكامل²⁵⁵.

إن مزايا الإلحاق الإداري لوظيفة مراقبة التسيير بالمديرية المالية هي التآزر الذي يمكن أن ينشأ مع المصالح المحاسبية من جهة²⁵⁶، إذ يعتبرون بمثابة شركاء أعمال للمحاسبين في إعداد القوائم المالية، لكن أظهرت بعض الدراسات شعور المحاسبين بالإحباط وتراجع دورهم أمام هؤلاء الوافدين الجدد²⁵⁷.

كما يبرز Bouquin الضغط الممارس من قبل التنفيذيين من أجل إبقاء مراقبة التسيير ووظيفة تقنية ملحقة بالمديرية المالية وعدم تدخل مراقب التسيير في مسار صنع القرار وهذا ما يتصادم مع رغبة مراقبي التسيير²⁵⁸.

ولكن كيف تُفسر رغبة المسؤولين التنفيذيين في جعل وظيفة مراقبة التسيير ووظيفة ملحقة بالإدارة العامة؟ وهل يمكن تغيير هذه النظرة النمطية وتفعيل مشاركة مراقبي التسيير في مسار قيادة الأداء في حالة إلحاق هذه الوظيفة بالمديرية العامة؟

لقد قدمت نظرية الوكالة إجابات لذلك، حيث أرجعت رغبة التنفيذيين في جعل مراقبة التسيير ضمن وظيفة تقنية ملحقة بالمديرية المالية إلى الدور الذي يلعبه مراقب التسيير والمتمثل في إبلاغ الإدارة العامة بما ينجزه المسؤولون التنفيذيون.

يتمثل دور مراقب التسيير في إطار علاقة الوكالة « relation d'agence » (التي تربط بين القادة والمسؤولين التنفيذيين) في مساعدة القادة في الحصول على المعلومات التي يحوزها المسؤولون التنفيذيون وتفاذي السلوكيات الانتهازية من خلال إقامة نظام تحفيزي. ويتجلى ذلك حسب Langevin (1999)

²⁵⁵ Marc Bollecker, Contrôleur de gestion : une fonction en danger ? La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pages 1 à 18.

²⁵⁶ Armelle Godener, Mariana Fornerino, Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs - managers : une étude exploratoire, 2004, pages de 1 à 20.

²⁵⁷ Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Op.cit, préface.

²⁵⁸ Henri Bouquin, Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, Op.cit., page 128.

من خلال المراقبة الدائمة والدورية والتأكد من أن الأعمال والقرارات التي يتخذها الأعوان تتوافق مع الأهداف المسطرة وتحليل الانحرافات وقياس الأداء وتسليط العقاب أو الجزاء²⁵⁹.

ومن أجل تفعيل مشاركة المسؤولين التنفيذيين في مسار قيادة الأداء رغم إلحاق وظيفة مراقبة التسيير المركزية بالإدارة العامة ينبغي أن تضطلع هذه الوظيفة بمهام الاستشارة عوض مهام الحراسة، هذه الأخيرة تحد من مشاركة المسؤولين التنفيذيين في مسار القيادة على عكس الأولى التي تفعل جودة العلاقة بين المسؤول التنفيذي ومراقب التسيير.

إن دور الاستشارة هذا يتماشى مع تطورات مراقبي التسيير الذين يطالبون بتخفيض المهام التقنية (تخفيض مشاركتهم في إنتاج الأرقام والتركيز على تفسير تلك الأرقام) وبالتالي فهم يحاولون توجيه عملهم نحو الجوانب الإنسانية والعلائقية والاقتراب من التسيير والابتعاد عن "المحاسبة". لهذا فهم يتأسفون لوصفهم كمحققين، وعلى مراقب التسيير أن يثبت لمحاوريه أنه يقوم بالمساعدة على تحسين العمليات التنظيمية²⁶⁰.

فعندما يعتبر المسؤولون التنفيذيون أن مراقب التسيير المركزي يضطلع أكثر بمهام الحراسة فإن هؤلاء يعتبرون مراقبة التسيير كأداة ضغط. لكن سيواجه المسؤولون التنفيذيون مشاكل جمة إذا تم إلحاق وظيفة مراقبة التسيير بالمديرية المالية، باعتبارهم لا يلاحظون أهمية التحاليل والمعلومات التي بإمكان مراقب التسيير أن يقدمها لهم²⁶¹.

المطلب الثالث: الإلحاق الإداري لوظيفة مراقبة التسيير اللامركزية

لقد تم تطبيق اللامركزية على وظيفة مراقبة التسيير حيث تقوم بمتابعة مختلف كيانات المسؤولية "entités de responsabilité" : الأقسام، الفروع، المصانع ... والغاية من ذلك هو التقرب أكثر من الميدان للاستجابة لاحتياجات القيادة التنفيذية وتقليص آجال إعداد الإبلاغ.

²⁵⁹ Marc Bollecker, Op.cit., pages 87 à 106.

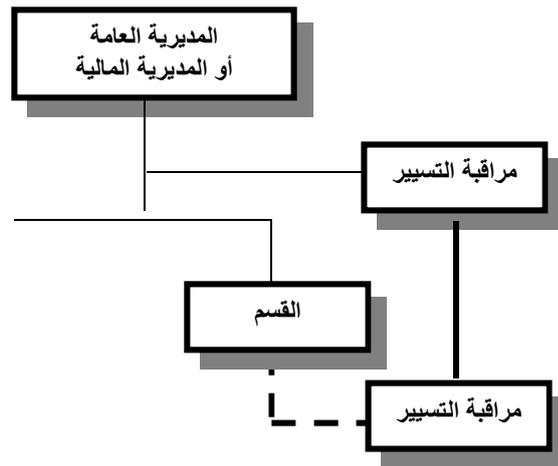
²⁶⁰ Jérémy Morales, le projet professionnel des contrôleurs de gestion : Analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles ? revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2013, pages 41 à 70.

²⁶¹ Caroline Lambert, Samuel Sponem, la fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie, Op.cit., pages 113 à 144.

كما نتج عن ذلك تقسيم أدوار المراقبة بين مختلف المستويات: فمراقبو تسيير المقر توكل لهم مهمة تجميع الموازنات والبلاغات الشهرية في حين يقوم مراقبو تسيير الكيانات التنفيذية بمتابعة الموازنات في الموقع وتزويد المقر بالمعلومات الضرورية للإبلاغ والمشاركة في القرارات التنفيذية²⁶².

وهناك خيارين فيما يتعلق بالعلاقة التي تربط بين مختلف مصالح مراقبة التسيير مع الكيانات التي يقومون بمتابعتها، يتمثل الخيار الأول في أن مراقبي التسيير لا تربطهم علاقة وظيفية مع المسؤولين التنفيذيين فهم ملحقون إداريا بمراقبي تسيير المقر أو مراقب التسيير الموجود في المستوى الأعلى. كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2 - 10): إلحاق مراقب التسيير وظيفيا إلى القسم وإلحاقه هرميا إلى وظيفة مراقبة التسيير المركزية.



Source : Henri Bouquin, Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, 5^{ème} édition, PUF, Paris, 2001, page 129.

تعتبر Giraud وآخرون (2004) أن هذا التنظيم يمنح لمراقبي التسيير نوعا من الحرية والاستقلالية عن الكيانات التي يقومون بمتابعتها وهذا ما يضمن موثوقية المعلومات وشفافية النتائج الممنوحة وهذا ما يعزز تجانس الممارسات والمعلومات ويسهل عملية الإبلاغ²⁶³.

²⁶² Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Op.cit., page 287.

²⁶³ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 389.

فإعداد القوائم المالية المجمعة ليس عملية محاسبية فقط وإنما يستدعي ذلك مشاركة أطراف أخرى إلى جانب المحاسبين: إذ يتطلب ذلك مشاركة مراقبي التسيير بالإضافة إلى المسؤولين التنفيذيين وهذا باعتبار أن هناك معلومات تحتاجها المحاسبة موجودة عند التنفيذيين الذي يتعين عليهم إرسال تلك المعلومات إلى المحاسبة وهنا يلعب مراقب التسيير اللامركزي دور الواجهة بين التنفيذيين والمحاسبين²⁶⁴.

كما يشير هؤلاء إلى مساوئ هذا الخيار إذ يعتبرون أنه ينظر إلى مراقبي التسيير كحراس أو مراقبين مفوضين من الإدارة العامة.

كما أن لهذه الصيغة عيبا يتمثل في التمييط الذي يفترض أن يكون موجودا والذي لا يتناسب مع قيادة كيانات ذات أحجام ومهن مختلفة، إضافة إلى احتفاظ المسؤول بالمعلومة وعدم تبليغها للمراقب²⁶⁵.

يعتبر Zouhair Djerbi وآخرون (2014) أن هذا الخيار يسمح بتعزيز الرقابة المركزية وبالتالي تحقيق توافق أحسن بين الأهداف العامة للمنظمة والأهداف المحلية. لكن بالمقابل هناك خطر لهذا الإلحاق يتمثل في الانقطاع الذي سوف يحدث بين مراقب التسيير وحقائق الميدان. كما يعزز هذا الإلحاق صورة مراقب التسيير الجاسوس المرسل من قبل الإدارة للتبليغ عن الفشل المسجل في تنفيذ الإستراتيجية²⁶⁶.

يعتقد Bescos وآخرون (2002) أنه ينظر إلى مراقب التسيير اللامركزي الخاضع لمراقبة تسيير المقر كحراس من قبل المسؤولين التنفيذيين وهذا ما يؤدي إلى الفهم السلبي لوظيفة مراقبة التسيير من طرف هؤلاء. وعدم تعاونهم مع مراقبة التسيير من أجل الفهم الصحيح للحقيقة التي تختفي وراء الأرقام وهذا ما يؤثر سلبا على مسار قيادة الأداء²⁶⁷.

²⁶⁴ BREHAM et al, Mémoire intitulé « Les impacts des normes IAS sur le contrôle de gestion », ESC Lille, 2004, page 52.

²⁶⁵ Armelle Godener, Marianela Fornerino, rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs - managers : une étude exploratoire, Op.cit, pages de 1 à 20.

²⁶⁶ Zouhair Djerbi, Xavier Durand, Catherine Kuszla, Contrôle de Gestion, Dunod, paris, 2014, page 18.

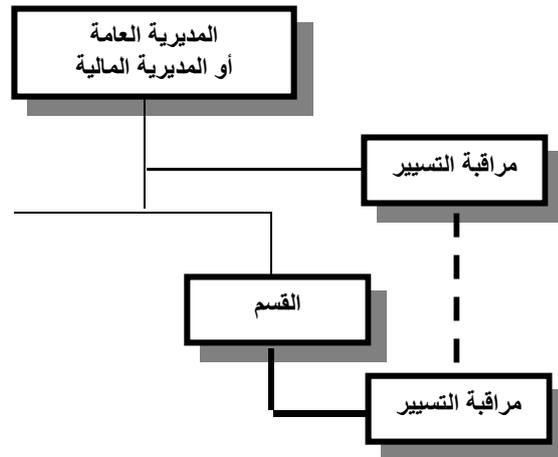
²⁶⁷ Armelle Godener, Marianela Fornerino, rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs - managers : une étude exploratoire, Op.cit., pages de 1 à 20.

لقد تطورت مهام مراقب التسيير المتعلقة بإسداء النصح والمساعدة على اتخاذ القرارات. وأصبح مراقب التسيير ملزماً بتكلم نفس اللغة مع الأشخاص الذين يحاورهم مباشرة سواء كانوا مسيرين أو تنفيذيين. وبالتالي يجب أن توجه مهام مراقبي التسيير نحو الكيانات التي يشرفون عليها.

في هذا الصدد لا بد من تقريب مراقبة التسيير من الميدان. فإذا أُحِقَّ مراقب التسيير بمديرية مركزية فإن مهامه ستقتصر على نقل وإرسال المعلومة نحو قمة المنظمة، هذا المعيار يستدعي الإحاق المباشر بالمستوى التنفيذي مع الارتباط الوظيفي بالرقابة المركزية²⁶⁸.

والشكل الموالي يظهر إحاق مراقب التسيير هرمياً إلى القسم وإحاقه وظيفياً إلى وظيفة مراقبة التسيير المركزية:

الشكل رقم (2- 11): إحاق مراقب التسيير هرمياً إلى القسم وإحاقه وظيفياً إلى وظيفة مراقبة التسيير المركزية



Source : Henri Bouquin, Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, 5^{ème} édition, PUF, Paris, 2001, page 129.

في الخيار الثاني يتولى مراقب التسيير اللامركزي مساعدة المسؤول التنفيذي الذي أُلِحِقَ إليه هرمياً hiérarchiquement بالإضافة إلى مصلحة مراقبة التسيير التي ينتمي إليها وظيفياً²⁶⁹.

²⁶⁸ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Op.cit., page 289.

²⁶⁹ Ibid, page 296.

إن مزايا ومساوئ هذا الخيار متناظرة مقارنة بالخيار الأول : ففي المجمعات التي تقوم بأنشطة غير متجانسة فإنه يسمح بإنشاء أنظمة قيادة ملائمة مع الاحتياجات الخاصة لكل كيان كما أن هذا الخيار يسمح بتكامل أحسن لوظيفة مراقبة التسيير مع الوحدات التنفيذية وبالمقابل فإن الإدارة العامة سوف تجد صعوبات في الحصول على المعلومات التي تريدها من الوحدات التنفيذية²⁷⁰.

كما تعتبر Löning وآخرون (2008) أن مزايا إحقاق مراقب التسيير اللامركزي بالمسؤول التنفيذي تتمثل في دور إسداء النصح والمشورة الذي يضطلع به مراقب التسيير تجاه هؤلاء²⁷¹ وهذا ما يعزز العلاقة بينهما ويساهم في تفعيل مسار قيادة الأداء.

وبالتالي فالمسؤولون التنفيذيون يرغبون في إحقاق مراقب التسيير اللامركزي بالمديرية التنفيذية كي يساعدهم في أداء مهامهم وهذا ما يتوافق مع رغبة مراقب التسيير اللامركزي باعتباره يضطلع بمهام الاستشارة وإسداء النصح.

يتناسب خيار إحقاق مراقب التسيير اللامركزي بالمسؤول التنفيذي مع ضرورة تقليص عدد العمال على مستوى المقر وتزويد المسؤولين في الميدان بمهارات تمكّنهم من قيادة أحسن للوحدات التي يسيرونها²⁷².

يعتبر Zouhair Djerbi وآخرون (2014) أن هذا الخيار يسمح بتحقيق قيادة محلية ذات جودة وذلك بفضل المعرفة الجيدة لأنشطة الوحدات والاستجابة المباشرة لاحتياجات المسيرين الموجودين على المستوى المحلي. لكن هذا الإحقاق يمكن أن ينشئ خطر تغليب مصالح المسؤولين المحليين على المصلحة العامة للمنظمة²⁷³. وقد بينت الدراسة التي أجراها Jordan وآخرون (1998) أن مراقب التسيير المحلي في غالب الأحيان يكون ملحقا بالمسؤول التنفيذي وفق ما يظهره الجدول الآتي²⁷⁴:

²⁷⁰ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 388.

²⁷¹ Helene Löning et al, contrôle de gestion : organisation, outil et pratique, 3^{ème} édition, Op.cit., page 291.

²⁷² Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 388.

²⁷³ Zouhair Djerbi, Xavier Durand, Catherine Kuszla, Op.cit., page 16.

²⁷⁴ H. Jordan, Planification et contrôle de gestion en France en 1998, Cahier de recherche Groupe HEC., 1998, page 9.

الجدول رقم (2 - 2): الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير اللامركزية

1998	1989	الإلحاق الإداري لمراقبة التسيير المحلية
62%	74.5%	مراقبة التسيير المحلية ملحقة بالمسؤول التنفيذي المحلي
38%	13%	مراقبة التسيير المحلية ملحقة بمراقبة التسيير المركزية
	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 غالبا 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.

خلاصة

تبدأ عملية قيادة الأداء بالقيام بتشخيص خارجي للمنظمة من أجل معرفة السوق الذي تنتشط فيه والفرص والتهديدات الموجودة فيه وذلك باستخدام العديد من الأدوات كمصفوفة الـ BCG ونموذج تحليل القوى الخمس لـ Porter، كما تُجري المنظمة تشخيصا داخليا لمعرفة قدراتها ونقاط قوتها وضعفها.

تقوم المنظمة بعد ذلك بتحديد الأهداف الإستراتيجية التي تسعى إلى تحقيقها وتبني الاستراتيجيات العامة والقطاعية كما يتعين عليها القيام بتحكيم واختيار مخططات الأعمال التي تتضمن الأعمال الواجب القيام بها والمسارات التي تتبعها المنظمة من أجل تحقيق تلك الأهداف.

بعد ذلك تقوم المنظمة بتقدير الاحتياجات الضرورية من الموارد لبلوغ الأهداف المسطرة كما ينبغي التأكد من أن الموارد كافية لبلوغ تلك الأهداف وعدم وجود إفراط بالمقارنة مع المستلزمات الحقيقية لتلك الأهداف وهكذا تتمكن المنظمة من تحويل الموارد وفقا لمخططات الأعمال مع ضمان تحقيق الكفاءة والفعالية اللازمتين لذلك.

وبعد إنجاز الأعمال التي يفترض أنها تساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، تتم مقارنة الإنجازات بالأهداف واتخاذ الإجراءات التصحيحية إن استلزم الأمر: وتتعلق هذه الإجراءات إما بتعديل الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف أو الأعمال الواجب قيام بها (مخططات العمل) كما يمكن إعادة النظر في الأهداف الإستراتيجية.

إن قيادة الأداء في المنظمة تتطلب وجود العديد من الفاعلين الذين يعملون على تحقيق أهدافها. يتعلق الأمر بالقادة الذين يحددون التوجهات الكبرى للمنظمة من خلال إعداد الأهداف الإستراتيجية والمخططات التي تسمح بتحقيقها وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق ذلك. كما يتولى هؤلاء تشجيع الحوار والتفاعل وإشراك المسؤولين التنفيذيين في المستويات التنظيمية الوسطى في خلق استراتيجيات جديدة.

يكلف المسؤولون التنفيذيون بتنفيذ الإستراتيجية من خلال ترجمتها إلى أهداف متوسطة وقصيرة الأجل وإلى أعمال تنفيذية يتولى العمال إنجازها كما يحددون الموارد اللازمة لإنجاز تلك الأهداف كما يشارك هؤلاء المسؤولين في النقاش والحوار حول الأهداف الإستراتيجية وفي إنشاء استراتيجيات جديدة.

أما مراقب التسيير فهو يساعد القادة والمسؤولين في المستويات التنظيمية الوسطى في القيادة أي في تحديد الأهداف، الأعمال الواجب القيام بها لإنجاز الأهداف وتقدير الاحتياجات الضرورية لتحقيق ذلك، وتبنيهم في حالة وجود انحرافات ومساعدتهم في اتخاذ القرارات وتصحيح المسار. كما يملك مراقب التسيير دورا أساسيا في التشخيص الاستراتيجي والأخذ بعين الاعتبار المعلومات المستقاة من السوق والقيام بالدراسات الاقتصادية التي يطلبها القادة أو المسؤولون التنفيذيون.

ولضمان جودة مسار قيادة الأداء لابد من التفاعل بين القادة والمسؤولين في المستويات الإدارية الوسطى حول صياغة الإستراتيجية والتعاون بين مراقب التسيير والمسؤول التنفيذي باعتبار أن هذا الأخير يشارك في تزويد مراقب التسيير بالمعلومات اللازمة لقيادة الأداء بطريقة فعالة، كما يستخدم المعلومات والتحليلات التي أعدها مراقب التسيير في اتخاذ القرار.

ولهذا ينبغي وجود نظام رقابة تفاعلي داخل المنظمة والذي يتيح للمسؤولين في المستويات الإدارية الوسطى فرصة مساعدة القادة في صياغة الإستراتيجية نظرا لقربهم ومعرفتهم بحقائق الميدان. أما في حالة غياب هذا النظام فإنه لا يمكن للمسؤولين التنفيذيين المشاركة في التفكير الاستراتيجي الذي تنظمه الإدارة العامة.

وهكذا، بعدما أتمنا دراسة دور المسير ومراقب التسيير في مسار قيادة الأداء بقي علينا دراسة مساهمة أدوات مراقبة التسيير في قيادة الأداء وهذا ما سنتناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثالث :

مساهمة أدوات مراقبة التسيير في قيادة
الأداء

تمهيد

لقد توصلنا في الفصل السابق إلى أن قيادة الأداء في المنظمة تتطلب وجود العديد من الفاعلين. يتعلق الأمر بالقادة، المسيرين، مراقبو التسيير والعمال، لكن تتطلب هذه القيادة كذلك وجود أدوات تسمح بالقيام بذلك على غرار المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، ولوحات القيادة.

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، الموازنات على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن.

وسنتناول في هذا الفصل بصفة موجزة مختلف التطورات التي عرفت أدوات مراقبة التسيير وإيجابيات ونقائص كل أداة، كما سندرس العلاقة التكاملية بين مختلف تلك الأدوات وسنبحث عن محددات اختيار الأدوات المناسبة لقيادة الأداء بالاعتماد على النظرية التوافقية.

سنعرض في هذا الفصل دراسة مفصلة لأداتين من أدوات مراقبة التسيير: تتمثل الأداة الأولى في الموازنات التقديرية التي تندرج ضمن الإطار العام للتخطيط والذي يستهل بإعداد المخطط الاستراتيجي مروراً بالمخطط التنفيذي إلى غاية إعداد مختلف الموازنات الفردية وإعداد القوائم المالية الختامية التقديرية. وسنتناول الانتقادات التي طالت هذه الأداة والتحسينات المقترحة عليها.

وتتمثل الأداة الثانية في بطاقة الأداء المتوازن التي تعتبر إحدى الأدوات الحديثة لقيادة الأداء: إذ سنتناول مختلف التطورات التي عرفت هذه الأداة بداية باعتبارها أداة لقياس الأداء إلى أداة لنشر الإستراتيجية وتحولها بمرور الوقت إلى وسيلة لقيادة الأداء. كما سنعالج المحاور الأربع التي تعتمد عليها هذه الأداة وفي الأخير سنستعرض الانتقادات الموجهة والتحسينات المقترحة عليها.

المبحث الأول: نظرة مفصلة حول أدوات مراقبة التسيير

يعمل الأخصائيون على جعل مراقبة التسيير مسعى يمكن من قيادة الأداء الاقتصادي للمنظمة، كما يعتبر هؤلاء أن الدور الأساسي الذي يضطلع به مراقب التسيير يتمثل في تنشيط هذا المسعى ما يجعل من هذا الأخير مسؤولاً عن إقامة الأدوات المناسبة وتجميع ومعالجة ونشر المعلومة²⁷⁵.

المطلب الأول : تطور أدوات مراقبة التسيير

بالإضافة إلى التطورات التي عرفتها المحاسبة التحليلية (المدرسة في الفصل الأول) شهدت سنة 1930 ظهور اختصاص التسيير الموازي من خلال مؤتمر Genève الدولي المنعقد ما بين 10 و12 جويلية والذي نُظِم من قبل المعهد الدولي للتنظيم العلمي للعمل (IIOST) والذي عرف مشاركة العديد من الأخصائيين في مجال التسيير الموازي والمراقبة الموازية الذين تناولوا العديد من المواضيع الشائكة في ذلك الوقت على غرار الموازنات المرنة، والمشاكل النفسية المتعلقة بالمراقبة الموازية.

تلقى النموذج المالي لمراقبة التسيير (والذي يعد ابتكاراً رائداً في بداية القرن التاسع عشر) انتقادات حادة من قبل الخبراء والمهنيين حيث أن الطرق التقليدية لحساب التكاليف والتسيير الموازي لم تعد قادرة على قياس وقيادة الأداء الكلي (المالي وغير المالي): فالطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية أصبحت عاجزة عن التعبير الصحيح عن واقع المنظمة. أما الموازنات فيتم إعدادها وفقاً للإنجازات السابقة. في حين أن التقديرات التي يتم القيام بها لا تتناسب مع حقيقة الميدان. كما أن متابعة الإنجازات تركز عن المدى القصير. ويتم تقييم الأداء من خلال مؤشرات مالية، بينما تسمح عوامل أخرى مثل الجودة، الآجال، الابتكار، العلامة التجارية بقياس القدرة التنافسية للمؤسسة أفضل من المؤشرات المالية²⁷⁶.

فالأدوات التسييرية التقليدية تم تصميمها من أجل الاستجابة للتنظيم الهرمي للمؤسسات : أين يتم تفويض الأهداف من الأعلى إلى الأسفل داخل المنظمة: حيث أن كل وظيفة تنفيذية تتولى إنجاز الأهداف ومتابعتها ومن ثم إعداد تقارير دورية حول تنفيذها²⁷⁷.

²⁷⁵ Armelle Godener, Mariana Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, Op.cit., pages 54 à 59

²⁷⁶ IBID., pages 54 à 59.

²⁷⁷ Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, Op.cit., page 221.

لقد ارتكز النموذج التقليدي على تكاليف الإنتاج، ولكن مع الأزمة التي عرفتتها شركة Ford، فقدت وظيفة الإنتاج الوزن الذي كانت تتمتع به لصالح وظائف أخرى في المنظمة والمتمثلة في الوظائف الخلفية كتسيير التموينات والمقاوله من الباطن... والوظائف الأمامية والمتمثلة في التسويق، والتمايز المتزايد للمنتجات... والوظائف العرضية كالبحث والتطوير، تسيير الموارد البشرية واللوجستيك والنوعية.

تتمثل الإستراتيجية التي تبنتها Ford في إستراتيجية السيطرة عن طريق التكاليف، غير أن الأزمة التي وقعت فيها هذه الشركة أدت إلى ظهور أدوات جديدة للتحليل الاستراتيجي تركز على تحديد عوامل النجاح الأساسية بدلا من التركيز على تخفيض التكاليف.

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 Kaplan، Robin Cooper، Michael Porter والتي تم نشرها في فرنسا من طرف Pierre Mevellec سنة 1985²⁷⁸.

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 للمنظمة²⁷⁹.

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 المتوازن²⁸⁰، 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

²⁷⁸ Marc RIQUIN et Olivier VIDAL, le contrôle de gestion, outil de décision, CNAM Intec, Paris, page 15.

²⁷⁹ Marie Boitier, Op.cit, page 119.

²⁸⁰ Armelle Godener, Mariana Fornerino, la métamorphose de contrôle de gestion, Op.cit., pages 54 à 59.

الأنشطة من خلال تحديد مسببات تكلفة النشاط ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات بالتناسب مع مسببات التكلفة²⁸¹.

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 أسبابها²⁸².

تراعي طريقة ABC الاحتياجات التنظيمية الحديثة وتقدم حولا لها باعتبار أن هدفها الأساسي يكمن في البحث عن كفاءة العمليات مع الأخذ بعين الاعتبار عملية التنسيق²⁸³.

يرى Bouquin أن خطاب دعاة التكاليف على أساس الأنشطة يركز على البحث عن التكاليف الدقيقة وليس على تصميم نموذج لتسيير المنظمة، فحسب هذا الباحث فإن هذه الطريقة لا تعد ابتكار مادام الأمر يتعلق بحساب التكاليف بقدر من الدقة: كما أن مفهوم وحدة القياس المستعمل لتحميل التكاليف لا يبتعد كثيرا عن مفهوم مسبب التكلفة²⁸⁴ وبالتالي فإن هذه الطريقة لا تتعلق بتسيير المنظمة وهذا ما يبقها ضمن منطوق محاسبي تايلوري²⁸⁵.

في حين، يعتبر Nicolas Berland و al أن طريقة ABC هي ابتكار في مجال التسيير، فبالرغم من أن المبادئ الموجودة في هذه الطريقة على غرار مفهوم النشاط ومسبب التكلفة (القريب من مفهوم وحدة القياس) ليست جديدة في فرنسا. ولكن الجمع بين تلك المفاهيم في طريقة حساب التكاليف ABC تعتبر بمثابة ابتكار حين تم استحداثها²⁸⁶.

ومن نفس المنطلق وللاستجابة للمتطلبات التنظيمية الحديثة، اقترحت CAM-I مبادئ من أجل تنظيم التسيير الموازني وفق منطق التسيير على أساس الأنشطة، فهي تقترح على المؤسسات تبني مقارنة خلق القيمة من خلال تنسيق العمليات. وتجسد ذلك من خلال ابتكار طريقة الموازنات على أساس الأنشطة ABB (سنعود لهذه الطريقة بالتفصيل عندما نتناول التحسينات المقترحة على نظام الموازنات التقليدي).

²⁸¹ Marie Boitier, Op.cit, page 119.

²⁸² Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Op.cit, préface.

²⁸³ Sabine Sépari et al, Management et Contrôle de gestion : l'essentiel en fiches, Op.cit., page 5.

²⁸⁴ Henri Bouquin, « Du contrôle de gestion au pilotage », L'Expansion Management Review, 2000, page 60.

²⁸⁵ Benoît Ekoka Essoua, Op.cit, pages 139 à 161.

²⁸⁶ 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.

لقد فتحت طريقة ABC الباب أمام طريقة التسيير على أساس الأنشطة ABM: فطريقة ABM ماهي إلا مرحلة إضافية لطريقة ABC²⁸⁷. إذ تسمح طريقة ABM بتحليل كيفية مساهمة أنشطة عملية معينة في خلق القيمة والبحث عن ترشيد العلاقة (قيمة/تكلفة) ضمن رؤية عرضية للمؤسسة. ويمكن الهدف في التأكد من أن الوظائف تساهم حقيقة في خلق القيمة: بمعنى أنه يتم في نفس الوقت تحسين رضا الزبائن وتحقيق الربح بالنسبة للمؤسسة وذلك من خلال تحقيق التوازن بين القيمة المضافة المنجزة وبين الموارد المستهلكة.

تعتمد طريقة التسيير على أساس الأنشطة على لوحات القيادة التي تسمح بمتابعة الأداء وتحقيق فعالية الأنشطة التي تسمح بتحقيق هذا الأداء. ويقاس الأداء من خلال ما أنجزته العمليات، ولهذا ينبغي أن يبرز الأداء التوافق مع متطلبات الزبائن وأن يثبت أن تكاليفه تسمح للمؤسسة بتحقيق هامش الربح المنتظر²⁸⁸.

لاحظ كل من Kaplan و Norton أنه بعد قيام المنظمة بتحليل من نوع ABM فإنه يمكن للمسيرين القيام بـ²⁸⁹: التدخل على مستوى الأسعار ونوعية المنتجات؛ البحث عن الوسائل التي تسمح بتقليص الموارد المستهلكة أو تخصيص الموارد غير المستعملة، الحفاظ على النوعية...

إن التحسينات التي تقدمها طريقة ABM تخص بصفة خاصة العمليات والأنشطة التي يُحس الزبون بالقيمة التي تقدمها، كما تعتبر هذه الأنشطة حاسمة في عملية الشراء وبالتالي من الضروري تفعيلها.

من بين هذه الأنشطة الملاحظة من قبل الزبون : المساعدة في إنجاز المشاريع، الاستقبال المادي أو عن طريق الهاتف، متابعة أوامر الشراء... وبالتالي ينبغي على المنظمة تعبئة الموارد والكفاءات اللازمة من أجل تنفيذها على أفضل وجه، والحرص من خلال لوحات القيادة أن يكون أداء هذه الأنشطة مرض ولكن أيضا تّمين تلك الأنشطة من خلال التواصل المناسب.

كما تعتبر بعض الأنشطة هامة للزبون ولكن لا تحقق القيمة بالنسبة للمؤسسة كمعالجة الشكاوي أو النزاعات مع الزبائن... والتي يرجع سببها إلى وجود اختلالات، ولهذا ينبغي على المنظمة الاستجابة على أفضل وجه لتلك الاختلالات من خلال معالجة مصدرها لأنها تمس برضا الزبائن ويسمعة المنظمة²⁹⁰.

²⁸⁷ Marc Riquin et Olivier Vidal, Op.cit, page 17.

²⁸⁸ Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, Op.cit, Page 239.

²⁸⁹ Sabine Sépari et al, Management et Contrôle de gestion, Op.cit, page 100.

هناك أنشطة أخرى لا يلاحظها الزبون وتساهم بفعالية في جودة الخدمة المقدمة: يتعلق الأمر بجميع الأنشطة التي تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الحفاظ على جودة المنتجات. ينبغي على هذه الأنشطة أن تكون فعالة لأنها تضطلع بدور أساسي في الاستجابة لتطلعات الزبائن كما ينبغي على المؤسسات متابعتها من خلال لوحات القيادة. بالمقابل وباعتبار أن هذه الأنشطة لا يمكن ملاحظتها من طرف الزبون، فإنه على المنظمة أن تبحث عن السبل المثلى من أجل ترشيد تكاليفها ولكن دون الإخلال بجودة الخدمة المقدمة. إن الأنشطة ذات الأهمية داخل المنظمة والتي لا يمكن ملاحظة قيمتها من قبل الزبون هي أنشطة يمكن ترشيد نفقاتها وذلك من خلال تخفيض عدد مولدات النشاط، وتخفيض الموارد المخصصة لتلك الأنشطة أو الاستعانة بمصادر خارجية externalisation من أجل القيام بتلك الأعمال. أما بالنسبة للأنشطة التي ليس لديها أي قيمة مضافة، فإنه على المنظمة التخلي عنها وإعادة توزيع الموارد المخصصة لها على أنشطة أخرى أكثر قيمة²⁹¹.

لقد عرف التسيير على أساس الأنشطة والعمليات المستحدثة من قبل Michael Porter وعمليات إعادة الهندسة reengineering رواجاً كبيراً منذ بضع سنوات ومكنت من القيادة العرضية للمنظمات²⁹².

كما تم (إعادة) اكتشاف لوحة القيادة خلال سنوات 1990²⁹³ والتي تسمح بمتابعة الظواهر المنشئة للانحرافات، وتمكن من التحكم في مؤشرات ذات طبيعة متنوعة. ولهذا اقترح كل من Kaplan و Norton متابعة أربعة أنواع من المؤشرات: مالية، مؤشرات داخلية، مؤشرات موجهة نحو السوق ومؤشرات التقدم المستمر²⁹⁴.

و حسب Kaplan Norton فإن بطاقة الأداء المتوازن لا تقتصر على تسيير الأرقام المالية وإنما تسمح أيضاً بالربط بين مراقبة التسيير والإستراتيجية²⁹⁵ (سندرس بنوع من التفصيل هذه الأداة في المبحث الثالث من هذا الفصل).

²⁹⁰ Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, Op.cit, Page 242.

²⁹¹ Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, Op.cit, page 243.

²⁹² Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Op.cit, préface.

²⁹³ Henri Bouquin, Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, Op.cit., page 396.

²⁹⁴ Marie Boitier, Op.cit, page 120.

²⁹⁵ Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Op.cit, préface.

كما نشهد في هذه المرحلة بروز تكنولوجيا الإعلام والاتصال ومساهمتها في تحرير مراقب التسيير من مهام الإبلاغ، ففكرة مراقب تسيير "شريك أعمال" "Business Partner" تعود إلى تلك الفترة، فعلى الرغم من تناقص عدد مراقبي التسيير غير أنهم بقوا موجودين كما أصبحوا يضطلعون بمهام ذات قيمة مضافة أعلى.

في بدايات سنوات 2000 ظهر نوع جديد من المراقبين بتوجهات مالية كما نشهد تراجع الدور الذي كانوا يضطلعون به في سنوات سابقة كشريك أعمال، ويتميز هذا النوع من المراقبين بعدة مواصفات²⁹⁶: (1) مراقب توكل له مهمة تخفيض التكاليف "cost killing" في إطار البرامج الاقتصادية؛ (2) مراقبين توكل لهم مهمة التحكم في السيولة باعتبارها أضحت موردا نادرا في مراحل الاضطرابات المالية، حيث اشتغل هؤلاء المراقبين في مكاتب المراجعة سنوات 1990 وجلبوا معهم فكرا ماليا على حساب الأبعاد الإستراتيجية... التي أوكلت مهامها للمسؤولين التنفيذيين؛ (3) مراقبي التسيير يضطلعون بمهام الإبلاغ المالي خاصة في المؤسسات المسعرة في البورصة، وتتمثل مهامهم في التنبؤ والمشاركة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ويعتبرون بمثابة شركاء أعمال للمحاسبين.

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 التسيير²⁹⁷.

ولهذا ينبغي على مراقبي التسيير تطوير مهارات إضافية للاستجابة لمتطلبات المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، إذ ينبغي أن يملك هؤلاء أسس متينة في محاسبة التسيير والمحاسبة المالية ومالية المؤسسة. كما يجب عليهم معرفة طرق التجميع المحاسبي وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية وما يمليه النظام المحاسبي المالي. بالإضافة إلى ذلك، من المستحسن أن يكون لديهم معارف في أساليب التمويل والاستثمار في المدى القصير²⁹⁸.

كما ينبغي على مراقبي التسيير تطوير مهاراتهم العلائقية (نوعية التواصل، المهارات البيداغوجية...) وهذا باعتبار دور الوسيط الذي يمكن أن يلعبه هؤلاء بين المحاسبين والمسؤولين التنفيذيين، في هذا

²⁹⁶ Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Op.cit, préface.

²⁹⁷ Marc Bollecker, Contrôleur de gestion : une fonction en danger ? La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pages 1 à 18.

²⁹⁸ Hélène Löning et al, Op.cit., page 266.

الإطار تشير Armelle Godener و Marianela Fornerino إلى ضرورة تكوين مراقب التسيير في تقنيات التحاور والاتصال وتقنيات الاتصال المفتوح²⁹⁹.

المطلب الثاني: استخدام أدوات مراقبة التسيير والعلاقة التكاملية بينها

توصلت الدراسة التي أجراها Bajan-Banaszak سنة 1993 حول استخدامات أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة إلى أن: 48% من المؤسسات تمسك محاسبة مالية، 27% تملك أدوات مراقبة التسيير: وكان معدل استخدام تلك الأدوات كالاتي: المحاسبة التحليلية 18%، لوحات القيادة 19%، الانحرافات 12% والموازنات 7%³⁰⁰.

كما بينت الدراسة، التي أجريت من قبل IMA / Ernst and Young في سنة 2003 والتي شملت 2000 مؤسسة كبيرة (40% منها صناعية، 16% منها تقوم بإسداء خدمات مالية واستشارية لـ Ernst and Young)، أن 76% من هذه المؤسسات تستخدم الموازنات التشغيلية، 40% تستخدم بطاقة الأداء المتوازن³⁰¹.

أما الدراسة التي أجراها Thierry Nobre حول استخدام أدوات مراقبة التسيير في 86 مؤسسة فقد أثبتت أن 5% فقط من تلك المؤسسات لا تستخدم لوحات القيادة وأن 70% منها تقوم بإعداد موازنة تقديرية بينما 81% منها تقوم بتحليل الانحرافات³⁰².

في دراسة أجراها Otley (1999) حول مدى استجابة أدوات مراقبة التسيير لمتطلبات قيادة الأداء: لا سيما ما تعلق بالموازنات التقديرية، بطاقة الأداء المتوازن والقيمة المضافة الاقتصادية EVA. أظهر هذا الباحث أن جميع هذه الأدوات تحوي على نقائص فيما يخص قيادة الأداء، إذ لا تستطيع هذه الأدوات الاستجابة لجميع متطلبات القيادة. كما يبرز الباحث أن الموازنات التقديرية تعتبر الأداة الأكثر استجابة لمتطلبات القيادة بالمقارنة مع بطاقة الأداء المتوازن والقيمة المضافة الاقتصادية غير أن هاتين الأداةين

²⁹⁹ Armelle Godener, Marianela Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, Op.cit, pages 54 à 59.

³⁰⁰ Thierry NOBRE, Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, Finance Contrôle Stratégie, 2001, pages 119 - 148.

³⁰¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، صفحة 245.

³⁰² Thierry NOBRE, Op.cit., pages 119 à 148.

بإمكانهما الاستجابة لنقائص الموازنات التقديرية ولهذا فهو يدعو المنظمات إلى استخدام العديد من الأدوات حتى تكمل كل أداة نقائص الأدوات الأخرى³⁰³.

وعلى نقيض ذلك، يرى Kaplan و Norton (2001) أن بطاقة الأداء المتوازن هي أداة بديلة لنظام الموازنات التقليدية³⁰⁴، غير أن كتاب آخرون يدعمون فكرة تكاملية أدوات مراقبة التسيير ويعتبرون أن هذه الأداة تعمل إلى جانب الأدوات الأخرى وهذا باعتبارها غير كافية لقيادة الأداء، في هذا الإطار يرى Mandoza و Zrihen (1999) أن بطاقة الأداء المتوازن لا يمكنها استبدال دور الإبلاغ « reporting ».

يعتبر Zécéri (2000) أنه من غير المعقول في أيامنا هذه تسيير المؤسسات دون موازنات. وحسب Meric (2003) فإن بطاقة الأداء المتوازن لا يمكنها تجاهل دور الابتكارات التي سبقتها وإن حدث هذا التجاهل فإن ذلك سيؤدي إلى عدة اختلالات. ولهذا فهو يعتبر أن بطاقة الأداء المتوازن مكتملة للأدوات الأخرى كالموازنات وطريقة ABC وهذا من أجل الاستفادة الكلية من تكاملية هذه الأدوات.

صرّح Langfield و Chenhall بما يلي: "رغم أن الاستنتاجات التي توصل إليها Kaplan و Cooper (1995) قد شككت في استخدام التقنيات التقليدية في ظل التحديات الراهنة، وخاصة في المنظمات المرتكزة على إستراتيجية التمايز إلا أن دراسات أخرى بينت أن هناك منافع عالية لكل من ممارسات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة إذ بينت الدراسات أن التقنيات التقليدية كان ترتيبها الأعلى من حيث المنفعة³⁰⁵.

لقد توصل كل من Gray و Pesqueux (1983) الذين اهتموا بلوحات القيادة بصفة عامة وبطاقة الأداء المتوازن بصفة خاصة إلى النتيجة التالية: إذا تم استخدام لوحات القيادة من أجل متابعة الأهداف العامة على مستوى المقر فإن هذه الأداة تعتبر تكاملية مع الأدوات الأخرى. بالمقابل إذا تم استخدامها من أجل متابعة الأعمال على المستوى التنفيذي فيجب أن تكون أداة مركزية.

³⁰³ David Otley, "Management control in contemporary organizations: toward a wider framework", Op.cit, pages 363 à 382.

³⁰⁴ Denis Choffel, François Meyssonier, dix ans de débats autour du BALANCED SCORECARD, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2005/2 Tome 11, pages 61 à 81.

³⁰⁵ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، صفحة 245.

المطلب الثالث: محددات اختيار أدوات مراقبة التسيير

أظهرت العديد من الدراسات (Merchant، 1984، وFicher، 1998) أن نظام مراقبة التسيير يتأثر بمجموعة من العوامل التوافقية. وسندرس مجموعة من الأدبيات التي تناولت دراسة عدم تأكد البيئة، دورة حياة المنتجات، التكنولوجيا، حجم المنظمة والعلاقات السلطوية... في هذه الحالات سوف نقوم بمقارنة نقاط قوة وضعف بطاقة الأداء المتوازن بالمقارنة مع الأدوات الأخرى (الموازنات التقديرية، لوحات القيادة غير الإستراتيجية...) ³⁰⁶.

1. تأثير التكنولوجيا على اختيار أدوات مراقبة التسيير: تؤثر التكنولوجيا على اختيار أدوات مراقبة التسيير إذ يرى Edwards (2001) أن المؤسسات التي تبنت نظام بطاقة الأداء المتوازن تستعمل في أغلب الأحيان الأدوات الحاسوبية المتكاملة من نوع Enterprise Information System (EIS) أو برمجيات التسيير المتكامل (ERP). أما Sulpic وPonssard (2000) فيعتبران أن استخدام برمجيات بسيطة من نوع Excel كاف عند إقامة الموازنات التقديرية كأداة للقيادة ³⁰⁷.

2. تأثير البيئة على اختيار أدوات مراقبة التسيير: تناولت العديد من الأبحاث عدم تأكد البيئة كمتغير توافقي حاسم في اختيار أداة رقابة التسيير، فتحليل الأدبيات يوضح وجود رأيين متناقضين: يرى الأول أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قيادة الأداء أنسب من الموازنات التقديرية عندما تكون البيئة غير أكيدة، في حين يرى كتاب آخرون أن أهمية الموازنات التقديرية تظهر أكثر عندما تكون البيئة غير أكيدة. فحسب Gordon وNarayanan (1984) فإنه عندما تكون البيئة غير أكيدة يتم تفضيل المعلومات ذات المصدر الخارجي وذات طبيعة غير مالية.

فالعديد من الأعمال أظهرت أن بطاقة الأداء المتوازن أنسب عندما تكون البيئة غير أكيدة: فحسب Giraud وآخرون (2003) فإنه لا يمكن استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتنفيذ الإستراتيجية في ظل بيئة غير أكيدة ³⁰⁸. ويعتقد Gignon-Marconnet (2003) أن التسيير الموازني لا يتلاءم مع البيئة غير الأكيدة. شأنه شأن Berland (1999) الذي يعتقد أنه من الصعب إعداد تنبؤات موثوق فيها في ظل بيئة غير أكيدة وبالتالي من الصعب أو من المستحيل إعداد أهداف موازنية.

³⁰⁶ Denis Choffel, François Meyssonier, Op.cit., pages 61 à 81.

³⁰⁷ Ibid., pages 61 à 81.

³⁰⁸ Bescos P.-L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C., « Critiques du budget : une approche contingente », revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2004, pages 165 à 185.

وتوصل Gul (1991) إلى نتيجة مفادها أنه في ظل بيئة غير أكيدة، يتزايد الأداء إذا استُخدم نظام مراقبة تسيير أكثر تطوراً من نظام الموازنات التقديرية. ولكن هل تعتبر بطاقة الأداء المتوازن كافية من أجل الأخذ بعين الاعتبار متغير البيئة ؟

حسب Atkinson وآخرون (1997)، Mooraj و Oyon (1998) لا تأخذ بطاقة الأداء المتوازن بعين الاعتبار البيئة الخارجية كبعد هام له تأثير على أداء المنظمة، ولمعالجة هذا الإشكال تلجأ العديد من المؤسسات إلى إضافة محور خامس يتمثل في البيئة.

كما تدعو دراسات أخرى إلى استخدام الموازنات التقديرية في ظل بيئة غير أكيدة³⁰⁹: فحسب Hopwood (1974) فإن المنظمات لا تشعر بأهمية الموازنات التقديرية في ظل بيئة مستقرة، وهذا باعتبار أن إعدادها في مثل هذه الظروف سهل نسبياً ولكن تتجلى أهميتها في ظل بيئة غير أكيدة ومعقدة. وسار على نفس المنوال Ezzamel (1990) معتبراً أن اللجوء إلى استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء يتزايد عندما تصبح البيئة غير أكيدة، ولكن هذا يظل رغم ذلك رأي الأقلية : إذ تعتبر غالبية البحوث أن بطاقة الأداء المتوازن أنسب من الموازنات التقديرية إذا كانت البيئة غير أكيدة³¹⁰.

3. تأثير حجم المنظمة على اختيار نظام القيادة: يؤدي تزايد حجم المنظمة إلى تغيرات هيكلية هامة تتجسد أساساً من خلال تطور وسائل التنسيق والرقابة والتي تعتبر مراقبة التسيير أحد مكوناتها، وهذا ما عبّر عنه Mintzberg (1994) بقوله : "كلما نمت المنظمة، زاد تنظيمها، وأصبحت تتمتع بتخصص أكبر للمهام، وزاد تمايز الوحدات المكونة لها وتطور أكبر لتنظيمها الإداري"³¹¹.

كما توصل Kalika (1986) إلى نفس النتائج في دراسته للمؤسسات الفرنسية، حيث أظهر أنه كلما نمت المنظمة كلما تغيرت هيكلتها، واتسمت أكثر بالرسمية كما تمتعت بلامركزية أكبر، إضافة إلى زيادة التخطيط والرقابة. كما توصل Khandwalla (1972,1997) إلى نتائج مماثلة حيث خلص إلى أنه كلما نمت المنظمة أدى ذلك إلى استخدام أكبر لنظام المعلومات وإقامة رقابة متطورة³¹².

³⁰⁹ Denis Choffel, François Meyssonier, Op.cit, pages 61 à 81.

³¹⁰ Ibid, pages 61 à 81.

³¹¹ Mintzberg H, "Structure et dynamique des organisations", les Editions d'Organisation, 9^{ème} édition, 1994, page 217.

³¹² Dagobert NGONGANG, Op.cit., pages 113 à 120.

كما أكدت الدراسة التي أجراها Bajan-Banaszak أن زيادة حجم المنظمة يؤدي إلى تنويع وتعقيد أدوات مراقبة التسيير. يؤيده في ذلك Thierry Nobre الذي يعتبر أن المؤسسات الصغيرة التي يتراوح عدد عمالها من 50 إلى 100 لا تستخدم كثيرا لوحات القيادة كما لا تعتمد كثيرا على الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات كما أنها تقوم بإعداد البلاغات في كل ثلاثي أو سداسي. ويعتبر هذا الباحث أن المؤسسات التي يتراوح عدد عمالها 100 فرد يمكن أن تستخدم كعتبة للتمييز بين استخدامات أدوات مراقبة التسيير. ففي المؤسسات التي يتجاوز عدد عمالها 100 فإن أدوات مراقبة التسيير تأخذ الطابع الرسمي كما يتم إعداد الإبلاغ شهريا³¹³.

فهذه الأعمال تؤكد وجود علاقة قوية بين حجم المنظمة ونظام المراقبة، ولهذا نستكمل التحليل بدراسة أدوات مراقبة التسيير الأنسب بالمقارنة مع حجم المنظمة: فالأدبيات تظهر وجود تيارين فكريين متناقضين. التيار الأول يعتقد أن هناك علاقة طردية بين أنظمة التسيير المعقدة وحجم المنظمة:

فقد أظهر Jorissen وآخرون (1997) أن المؤسسات الكبيرة تستخدم مؤشرات الأداء غير المالي أكثر من المؤسسات المتوسطة. وقام Nobre (2001) بتأكيد هذه الملاحظة حين أظهر أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تستعمل لوحات القيادة التي تتضمن مؤشرات مادية³¹⁴ وسار على نفس النهج Hoque و James (2000) الذين اعتبروا أن المؤسسات الكبيرة هي التي تبنت بطاقة الأداء المتوازن كنظام لقيادة الأداء، إضافة إلى ذلك يرى Germain (2003) أنه كلما نمت المنظمة كلما استخدمت أكثر مؤشرات غير مالية.

أما التيار الثاني (Lawrance و Lorch، 1967، Giraud، وآخرون، 2003) فهو يعترف بوجود علاقة بين حجم المؤسسات والخيارات المستعملة في مراقبة التسيير ولكن توصلوا إلى نتائج مختلفة: فحسب هؤلاء فإن نمو المنظمة يدفعها إلى استخدام الموازنات التقديرية كنظام للتسيير. كما أن هذا النمو يؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل في المراقبة والتنسيق والتواصل... وبالتالي فإن استخدام الموازنات سيسمح بالتقليل من تلك المشاكل³¹⁵.

³¹³ Thierry NOBRE, Op.cit., pages 119 à 148.

³¹⁴ Dagobert NGONGANG, Op.cit., pages 113 à 120.

³¹⁵ Denis Choffel, François Meyssonier, Op.cit., pages 61 à 81.

4. تأثير قطاع النشاط: يعتبر Bajan-Banaszak (1993) أن قطاع النشاط يعتبر عامل توافقي مؤثر على استخدام أدوات مراقبة التسيير إذ تعتبر المؤسسات الصناعية أكثر المؤسسات استخداماً للأدوات التسييرية وتأتي بعدها مؤسسات تقديم الخدمات وتليها مؤسسات البناء وفي الأخير المؤسسات التجارية، لكن هذه الدراسة لم توضح أي الأدوات التسييرية أكثر استخداماً في قطاعات معينة³¹⁶.

5. تأثير نوع السلطة على اختيار أدوات مراقبة التسيير: حسب Espstein و Manzoni (1998) فيما يتعلق بنشر الاستراتيجية تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أنسب من لوحات القيادة على الطريقة الفرنسية بالنسبة للمنظمات ذات النظام السلطوي البسيط والمركزي، وهذا باعتبار أن لوحات القيادة على الطريقة الفرنسية تستند على مفهوم سياسي للاستراتيجية، بالمقابل وحسب Errami (2004) فإن لوحات القيادة على الطريقة الفرنسية تعتبر أنسب من بطاقة الأداء المتوازن في المنظمات ذات السلطة اللامركزية أين يتاح لكل مستوى هرمي قدر هام من السلطة.

6. تأثير دورة حياة المنتج على اختيار أدوات مراقبة التسيير: تمر المنتجات في دورة حياتها بأربعة مراحل: الظهور، النمو، النضج ثم التدهور، فحسب Merchant (1994) فإنه في مرحلة ظهور المنتج لا تستخدم المنظمات كثيراً أدوات الرقابة المالية التقليدية كالموازنات التقديرية بل تعتمد أكثر على أدوات تحتوي على مؤشرات غير مالية كبطاقة الأداء المتوازن.

لقد أثبت كل من Hoque و James (2000) بناء على دراسة أجريت على 66 مؤسسة أسترالية: أنه عندما تكون المنتجات في مرحلة الظهور فإن المؤسسات تستخدم أكثر بطاقة الأداء المتوازن وعلى العكس من ذلك عندما تكون المنتجات في مرحلة النضج والتدهور تستخدم المؤسسات أدوات مراقبة التسيير التي تعتمد على المؤشرات المالية من أجل مراقبة العوائد المالية³¹⁷.

المبحث الثاني: الموازنات التقديرية كأداة لقيادة الأداء

يعود ظهور ممارسة التسيير الموازني إلى أوائل عشرينيات القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية وتم الاعتراف به كاختصاص في مؤتمر جنيف الدولي المنعقد سنة 1930. كما تعتبر الموازنات التقديرية الأداة الأكثر انتشاراً واستخداماً من قبل الشركات في الوقت الراهن. بالرغم من ذلك، توجد العديد من

³¹⁶ Thierry NOBRE, Op.cit., pages 119 à 148.

³¹⁷ Denis Choffel, François Meyssonier, Op.cit, pages 61 à 81.

الاستخدامات لهذه الأداة، تختلف من منظمة إلى أخرى، كما وجهت لهذه الأداة العديد من الانتقادات لدرجة أنه هنالك من يدعو إلى إلغائها، لذلك كان لزاما اقتراح إجراء تعديلات جدية على هذه الأداة³¹⁸.

تتطلب القيادة عن طريق التسيير الموازي إقامة هيكلية مناسبة تستند على وجود مراكز مسؤولية تقوم بتحديد الأهداف وإعداد تقديرات استنادا إلى خطط أعمال والقيام بعد ذلك بمتابعة إنجاز الموازنة³¹⁹.

فعملية إعداد الموازنات التي سنتناولها بالتفصيل لاحقا تعتمد على وجود مثل هذه الهيكلية: إذ تتكون من عدة مراحل متميزة مع وجود ترابط منطقي في إعدادها. ولهذا سنعرض في هذا المبحث وصف هذه الأداة والأدوار التي تلعبها بالإضافة إلى الانتقادات الموجهة لها كما سنتناول في الأخير التحسينات المقترحة على هذه الأداة.

المطلب الأول: مفهوم ودور الموازنات التقديرية

يثبت التحليل التاريخي تنوع الممارسات فيما يخص التسيير الموازي : لذلك كان لزاما اعتماد تعريف واسع لهذه الأداة. فالموازنة هي التعبير الكمي لمخططات العمل التي تساعد على التنسيق وتنفيذ البرنامج. فهي تغطي الجوانب المالية وغير المالية (Horngren وآخرون، 2002). أو هي الترجمة الرقمية لمخططات العمل في الأمد القصير. لكن قلة فقط من الدراسات تساءلت عن العلاقة بين مخططات العمل والموازنات". ففي غالب الأحيان تتعلق المناقشات الموازنية جزئيا أو ربما كليا بالعناصر المالية دون الحديث عن مخططات العمل³²⁰.

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

³¹⁸ Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, Op.cit., page 63.

³¹⁹ Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Yves Levant, Op.cit., pages 7 à 26.

³²⁰ Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget perception des DAF et des contrôleurs de gestion, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2010, pages 159 à 194.

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 تقديري³²¹.

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 للمنظمة³²².

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 الانحرافات³²³.

قام Anthony بتلخيص أدوار التسيير الموازني في خمس نقاط أساسية (Anthony، 1988) والمتمثلة في (1) تحفيز المسيرين على إعداد الخطط (2) إبلاغ المسيرين بما هو منتظر منهم (3) الحصول على التزام المسيرين بتحقيق الأهداف (3) التنسيق بين مختلف أنشطة المنظمة (5) توفير قياس من أجل الحكم على الأداء.

³²¹ Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Yves Levant, Op.cit., pages 7 à 26.

³²² Fabienne Villesèque-Dubus, vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2005, pages 127 à 147.

³²³ Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Yves Levant, Op.cit., pages 7 à 26

بصفة عامة يمكن القول أن الموازنة عبارة عن أداة تسمح بتقييم أداء المسيرين، تحفيز المسؤولين التنفيذيين، التواصل بين مختلف المستويات التنظيمية، نشر الاستراتيجية، تقدير الاحتياجات المالية، تسيير المخاطر، التنسيق وقيادة مختلف أنشطة المنظمة، ترخيص النفقات، تخصيص الموارد وإبلاغ الأطراف الخارجية (مساهمين...) ³²⁴.

المطلب الثاني: من التخطيط الاستراتيجي إلى إعداد الموازنات

ليس للاستراتيجية معنى إذا لم تؤثر على العمل اليومي. ويتمثل دور نظام القيادة في نشر الاستراتيجية وترجمتها إلى خطط عمل على المستوى التنفيذي لذلك كان لزاماً تطوير قدرات قوية على الترجمة: يتعلق الأمر بالترجمة الواضحة إلى لغة تنفيذية للتوجهات الاستراتيجية والتي تعد أحد مهام المستويات الإدارية الوسطى ³²⁵. كما يساهم نظام القيادة في تغذية تطوير الاستراتيجية من خلال عودة الخبرة الناتجة عن تنفيذ الاستراتيجية ³²⁶.

عندما تحدد الإدارة العامة التوجهات العامة يتم نشرها في مختلف مستويات المنظمة، ثم تقوم مختلف المصالح بإعداد خطط عمل ويتم التعبير عنها رقمياً في شكل موازنات. وتكمن الصعوبة في مدى تحقيق الانسجام بين مختلف الموازنات من جهة ومدى توافقها مع تطلعات الإدارة العامة للمؤسسة من جهة أخرى ³²⁷.

أولاً: نشر المخطط الاستراتيجي إلى أهداف قصيرة الأجل

يعمل المخطط الاستراتيجي كإطار مرجعي لإعداد المخطط التنفيذي هذا الأخير بدوره يعتبر مرجعاً لإعداد الموازنات التقديرية. ويقاس تناسق الموازنة بالمقارنة مع السنة الأولى للمخطط التنفيذي وبالنسبة لهذا الأخير مقارنة بمدى قدرته على تحقيق الأهداف المحددة في المخطط الاستراتيجي ³²⁸.

³²⁴ Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, Op.cit., pages 159 à 194.

³²⁵ Philippe Lorino et al, Op.cit, page 9.

³²⁶ Ibid., page 43.

³²⁷ Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, Op.cit., pages 65-66.

³²⁸ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 212.

يتم إعداد المخطط الاستراتيجي على مستوى الإدارة العامة، في حين يتم إعداد المخطط التنفيذي على مستوى الأقسام الكبرى للمنظمة أما إعداد الموازنة فيتم على مستوى كل مصلحة³²⁹.

1. المخطط الاستراتيجي:

يتم إعداد المخطط الاستراتيجي من قبل الإدارة العامة للمؤسسة، وبعدها يتم نشره في مختلف المستويات الهرمية التي تقوم بترجمة تلك الخطة وتكييفها مع المعوقات الموجودة على المستوى المحلي. ويتراوح المدى الزمني للمخطط الاستراتيجي بصفة عامة بين ثلاث وخمس سنوات. ويعتبر هذا المخطط مرناً ويتم تحيينه كل عام كما يتم نشره إلى مخطط تنفيذي³³⁰.

بعدما يتم نشر المخطط الاستراتيجي تقوم المديرية بإعداد المخطط التنفيذي (التشغيلي) الذي يمتد أفقه الزمني إلى ثلاث سنوات، إذ يتم نشر وتقسيم الأهداف الاستراتيجية وفق تسلسل فصلي (ثلاث أشهر) في هذا المخطط (التنفيذي)³³¹.

2. المخطط التنفيذي:

تتمكن المنظمة عبر المخطط التنفيذي من تحديد الأعمال الرئيسية التي يتعين القيام بها وإعداد جدول زمني لإنجازها كما يمكن هذا المخطط من تقيق فرضيات البيئة التي تم الاعتماد عليها في إعداد المخطط الاستراتيجي. وغالبا ما يتم دمج المخططين في خطة واحدة. بعد إعداد المخططين يقوم مسؤولو مراكز المسؤولية والفرق التابعة لهم باقتراح مخططات عمل والتي تعتبر امتدادا للمخطط التنفيذي³³².

توضح المخططات التنفيذية التوقعات من حيث العرض، حجم الأنشطة، قيمة الهوامش ومردودية الأنشطة كما يتم الوصف والتعبير الرقمي للإجراءات والمشاريع والأعمال الضرورية لتحقيق هذه التوقعات مثل: الاستثمار، عدم الاستثمار، التنازل عن الاستثمار، إعادة تنظيم وتوزيع الموارد... كما يتم ترميز الوثائق وأساليب التقييم والقياس من أجل السماح لمراقب التسيير بتجميع هذا المخططات وتمكين الإدارة العامة من التحكيم والمصادقة على هذه الخطط³³³.

³²⁹ Ibid, page 215.

³³⁰ Nicolas Berland, mesurer et piloter la performance, Op.cit., pages 65-66.

³³¹ Michel Rouach et Gérard Naulleau, Contrôle de gestion bancaire, 7^{ème} édition, Éditions d'Organisation, 2016, page 238.

³³² Ibid, pages 65 à 66.

³³³ Michel Rouach et Gérard Naulleau, Op.cit., page 239.

3. الموازنات التقديرية:

تعتبر الموازنات بمثابة السنة الأولى للمخطط التنفيذي وينبغي أن تغطي كافة أنشطة المنظمة كما تتوافق عملية إعداد مختلف الموازنات تقليديا مع تقسيم المنظمة إلى مراكز مسؤولية³³⁴.

يندرج التسيير الموازني ضمن إطار التنبؤ القصير المدى، كما يتعلق بجميع وظائف المنظمة: يرتبط بالتحليل الاستراتيجي الذي تم إجراؤه على مستوى المديرية العامة وبالأهداف الاستراتيجية. في هذا الصدد يعتبر مراقب التسيير عنصرا فاعلا في المساعدة على قيادة هذا المسار وفي مساعدة المسؤولين التنفيذيين من خلال القيام بتحليلات لصالحهم وعن طريق مراقبة مختلف المؤشرات³³⁵.

تلعب الموازنات التقديرية دورا حاسما: إذ تقوم بتوضيح التقديرات والأهداف. كما تستخدم كبوصلة لتسيير الأعمال اليومية.

وحتى تتمكن المنظمة من القيام بالتسيير الموازني فلا بد من إعداد التقديرات. كما تمكن الرقابة البعدية من التحليل العميق للانحرافات بالمقارنة مع ما تم تقديره، ويجرى هذا التحليل شهريا وذلك باستخدام التسيير الموازني ولوحات القيادة.

ثانيا: كيفية إعداد الموازنات

بالاعتماد على درجة مشاركة الإدارة العامة في إعداد الموازنات: يمكن القول أن الموازنات يتم إعدادها من الأعلى إلى الأسفل (مركزية وتنازلية)³³⁶ أي تُفرض أهداف المستوى $n-1$ من قبل المستوى n فتحقيق أهداف المستوى n مرتبط بتحقيق أهداف المستوى الأدنى.

وتتمثل مزايا العملية التنازلية في ضمان اصطفاف (التوافق) المخططات مع الهدف الاستراتيجي لكن بالمقابل يمكن أن تؤدي هذه العملية إلى تحديد أهداف غير واقعية: إذ أنه من الصعب إعداد خطة العمل التي تسمح بتحقيقها بالنظر إلى الموارد المتاحة. إضافة إلى ذلك فإن تحديد أهداف ذات طموحات جد

³³⁴ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Op.cit, pages 93-94.

³³⁵ Marie-Agnès Blanc, Marie-Paule Le Gall, Toute la fonction commerciale, Dunod, paris, 2006, page 101.

³³⁶ Berland, mesurer et piloter la performance, pages 65-66.

عالية (صعبة التحقيق) يمكن أن تحبط معنويات الأفراد الأكثر نشاطا في المنظمة. وبالتالي تحقيق أثر عكسي فيما يخص التحفيز³³⁷.

رغم ذلك أثبتت أبحاث أخرى أجريت في سنوات 1960 و1970 تم نشرها في مجلة الدراسات النفسية أن الأهداف المحددة والصعبة تؤدي إلى تحسين الأداء مقارنة بتلك السهلة أو عندما لا يوجد أهداف. لكن معظم الأبحاث والمقالات تشير إلى أنه من أجل زيادة التحفيز يجب أن تكون الأهداف محددة وقابلة للتطبيق³³⁸.

تعتبر مرحلة إعداد المخططات فرصة هامة من أجل مناقشة وإثراء مخططات العمل، وبالتالي إذا تم فرض أهداف مسبقا فما الفائدة من مناقشة مخططات العمل مع المسؤولين؟ وهكذا فإن فرض هدف من طرف المسؤول الأعلى يمكن أن يؤثر سلبا على أهداف التنسيق والتعلم في المسعى الموازي.

بالمقابل فإن منح الحرية التامة للمسؤولين في إعداد مخططات عملهم واعتبار نتائجها كأهداف يشجع على الإبداع ومناقشة وإثراء مخططات العمل. حينها يكون للمسؤول كامل الحرية في اختيار أفضل الوسائل للمساهمة في أداء المنظمة. وبالتالي فهو مسؤول عن إعداد مخططات العمل وتبرير خياراته حتى يضفي المصداقية على الأهداف المعلن عنها وحتى تتال القبول والرضا من طرف المسؤول الأعلى.

كما يمكن إعداد الموازنات من الأسفل إلى الأعلى (لامركزية وتصاعدية) أو يتم الجمع بين المقاربتين³³⁹. فتحديد الأهداف وفق عملية تصاعدية (من الأسفل إلى الأعلى) بمعنى أن أهداف المستوى $n-1$ مرتبطة بمخطط العمل المحددة في هذا المستوى ويتم تجميعها من أجل تحديد أهداف المستوى³⁴⁰.

فالعملية التصاعدية تشجع على تحقيق أهداف التنسيق والتعلم. مع ذلك فمن الصعب على المسؤول الأعلى الحكم عن مدى ملاءمة مخططات العمل المقترحة والاسقاطات Projection الناتجة عنها. إذ يحاول المسؤول اقتراح أهداف سهلة التحقيق للمسؤول الأعلى مع إظهار وتبرير عكس ذلك³⁴¹.

³³⁷ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 229.

³³⁸ Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, Op.cit., pages 159 à 194.

³³⁹ Nicolas Berland, mesurer et piloter la performance, Op.cit., pages 65-66.

³⁴⁰ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., 228.

³⁴¹ Ibid., page 229.

ثالثاً: تسلسل مختلف الموازنات

تُنشر الاستراتيجية والمخططات التنفيذية عبر رسالة تأطير « Lettre de cadrage » ترسلها الإدارة العامة إلى مختلف مصالح المنظمة. توضح هذه الرسالة الأهداف والخطوط الكبرى المحددة، بالإضافة إلى الفرضيات المعتمدة حول البيئة. وغالباً ما يعقب نشر هذه الرسالة عقد حلقات دراسية لصالح الإطارات لتعزيز تأثير تلك الرسالة وتنمية روح المشاركة³⁴².

يتم هذا المسار بطريقة تفاعلية: إذ لا يمكن إعداد الموازنات بمعزل عن الموازنات الأخرى. كما يتطلب هذا المسار الرجوع إلى الوراء من أجل إجراء تعديلات على مختلف الموازنات. لكن يتطلب هذا العمل الجماعي وقتاً محدوداً. كما أن النسخ المتكررة تؤدي إلى تضييع الوقت ومخاطر الخلط بين مختلف الفرضيات المحددة³⁴³.

بعد نشر الرسالة، يقوم الباعة بإعداد برنامج المبيعات أي التوقعات الشهرية للكميات المرتقب بيعها. ويتم استخدام هذه الخطة من قبل المنتجين الذين يقومون بإعداد مخطط الإنتاج على أن يتم تعديل برنامج البيع في حالة استحالة إنتاج الكميات التي توقعها الباعة.

بعد الحصول على التوافق بين المنتجين والباعة ينبغي موافقة المشتريين على هذا البرنامج وهكذا يقوم هؤلاء بإعداد برنامجهم الخاص بالمشتريات كما يتأكدون من إمكانية تمويل كميات المواد اللازمة للإنتاج. وباعتبار أن برامج المبيعات، الإنتاج والتمويل أصبحت معروفة. تقوم كل مصلحة بتقدير الوسائل اللازمة (عدد العمال، المشتريات...) لإنجاز تلك البرامج مع مراعاة مخططات الأعمال التي تم إعدادها. وبعدها تقوم كل مصلحة بالتعبير الرقمي عن تلك التقديرات.

ويتم بعدها إعداد موازنة مراكز التكاليف الاعتبارية *discrétionnaires* : أي مراكز المسؤولية التي لا ترتبط أنشطتها ارتباطاً مباشراً بحجم المبيعات والإنتاج. على سبيل المثال: في المديرية المالية أو مديرية

³⁴² Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, Op.cit., page 67.

³⁴³ Marie-Agnès Blanc, Marie-Paule Le Gall, Toute la fonction commerciale, Dunod, Paris, 2006, page 101.

البحث والتطوير. عندما يتم الانتهاء من إعداد موازنات مختلف مراكز المسؤولية يتم تجميعها من أجل إعداد الموازنة الإجمالية للوحدة³⁴⁴.

يتطلب إعداد خطط العمل والموازنات العديد من المسارات ذهابا وإيابا "navettes budgétaires": ويمكن أن تكون أفقية عندما يتعلق الأمر بالتعديلات الموجودة في نفس المصلحة أو رأسية عندما يتعلق الأمر بمواجهة الرؤى بين مستويين هرميين مختلفين. وفي كلتا الحالتين يتم عقد اجتماعات مهمة تفضي نتائجها إلى إجراء دورات موازنية جديدة لإعادة النظر في العمل الذي تم إنجازه وتصحيح الاختلالات إن وجدت.

تتمثل مهمة التسلسل الهرمي La hiérarchie في هذا الإطار في إعداد موازنات طموحة والتحكيم بين مختلف موازنات المصالح التي يشرفون عليها وهكذا يتم رفض الاقتراحات الموازنية غير الطموحة بما فيه الكفاية أو التي لا تتوافق مع موازنات مصالح أخرى³⁴⁵.

في هذا الإطار، ينبغي على المنظمة مراعاة القيود الموجودة على مستوى الموارد (مالية، مهارات الموظفين...) وبالتالي من غير الممكن تنفيذ جميع مخططات العمل. يتمثل دور التخطيط في التحكيم بين مختلف المخططات والتحقق من الانسجام بين الموارد المتاحة ومخططات الأعمال³⁴⁶.

وبعد تجميع مختلف الموازنات في موازنة إجمالية، يتم اختبار مدى تجانس مختلف الموازنات التي تم إعدادها بشكل مستقل عن بعضها البعض وبعدها يتم إعداد موازنة الخزينة. فبالإضافة إلى وجوب وجود تناسق بين مختلف تلك الموازنات فإنه ينبغي التأكد من أن التدفقات المالية للتقديرات الموجودة في الموازنات لن تؤدي إلى وضعية عدم السداد وهو السبب الرئيسي لإفلاس الشركات. وبالتالي يمكن استخدام الموازنات للتحكم في هذا الخطر.

³⁴⁴ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 223.

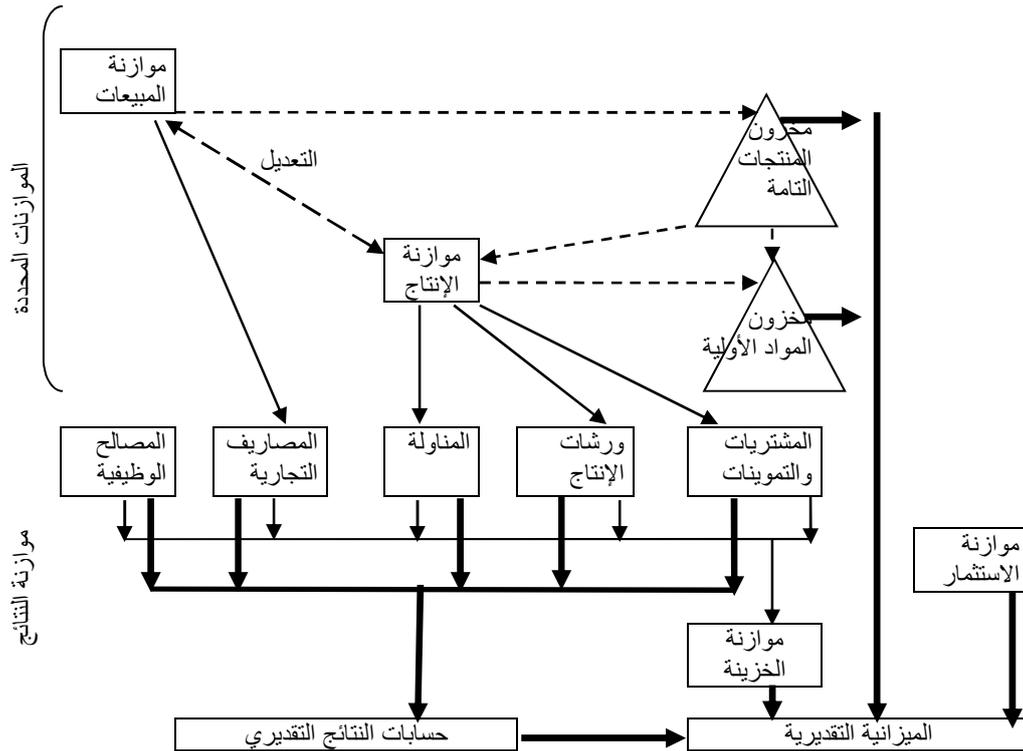
³⁴⁵ Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, Op.cit., page 67.

³⁴⁶ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 197.

وأخيرا يتم إعداد ميزانية تقديرية وحسابات النتائج التقديري انطلاقا من مختلف الموازنات: يتعلق الأمر بإجراء اختبار التناسق المحاسبي الذي يهدف إلى التأكد من أن الأداء المتحصل عليه في القوائم المالية التقديرية متوافق مع تطلعات المنظمة والمساهمين³⁴⁷.

والشكل الموالي يوضح تسلسل مختلف الموازنات:

الشكل رقم (3-1): صياغة مختلف الموازنات



Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion manuel et application, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, page 227.

رابعا: الأطراف المشاركة في إعداد الموازنات

يشارك المسؤولون في إعداد الموازنات كل حسب موقعه في المنظمة. فتقوم الإدارة العامة بالاعتماد على عناصر المعلومات التي يوفرها مراقب التسيير بإعداد مذكرة توجيه لإعداد الموازنات. تتضمن مختلف الفرضيات الاقتصادية التي يجب مراعاتها عند إعداد الاقتراحات الموزانية وفي الأخير تقوم الإدارة العامة بالموافقة النهائية على مشروع الموزنة. أما المسؤول التنفيذي فيقوم بإعداد الاقتراحات الموزانية³⁴⁸.

³⁴⁷ Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, Op.cit., page 69.

³⁴⁸ Philippe Iorino et al, Op.cit., page 39.

في حين يقوم مراقب التسيير بإعداد إطار عرض واختيار شكل mise en forme الموازنة، كما يتحقق من توافق مختلف الموازنات المرسله من قبل مراكز المسؤولية فيما بينها ويتأكد من تحقق التوازن الاقتصادي والمالي العام.

يمكن لمراقب التسيير، في حالة غياب التناسق أو عدم الدقة في الأرقام التي قدمتها بعض مراكز المسؤولية، أن يطلب من القائم على مركز المسؤولية مراجعة بعض عناصر الموازنة، وبعد القيام بهذا التحليل والأخذ بعين الاعتبار التوضيحات المقدمة من قبل مسؤولي مراكز المسؤولية ورحلات "ذهاب-إياب" يقوم مراقب التسيير بتجميع الموازنات وإعداد الوثائق التلخيصية للنشاط والاستثمار والقوائم المالية الختامية التقديرية والتي يرسلها إلى الإدارة العامة.

وقبل المصادقة على الموازنة من قبل الإدارة العامة، تقوم هذه الأخيرة بعقد عدة اجتماعات مع مسؤولي مراكز المسؤولية (يطلق على هذه الاجتماعات بـ "لجان الموازنة") من أجل التوصل إلى اتفاق حول أهداف، إيرادات، مصاريف، والاستثمارات التي تقوم بها مراكز المسؤولية³⁴⁹.

خامسا: عملية الرقابة البعدية

تكمن "قوة" مراقبة التسيير في الإمكانيات التي تمنحها أدواته خاصة فيما يتعلق بالتسيير عن طريق الاستثناء، إذ تمكن هذه الأدوات من منح حرية التصرف للأشخاص الخاضعين للمراقبة ما لم تظهر فروقات معتبرة مقارنة بالتقديرات. وبالتالي فإن مراقبة التسيير وغيرها من الإجراءات الرسمية هي جهاز يسمح بتحقيق اللامركزية مع المراقبة (Child، 1972).

فالموازنات عبارة عن أداة تسمح بتحقيق الإدارة عن طريق الاستثناء أي القيام بالرقابة الموازنة التي تبرز الانحرافات بين التقديرات والنتائج وتحميلها للمسؤول المعني³⁵⁰.

وفي حالة وجود انحرافات، مثلا: الوسائل المستخدمة تجاوزت الوسائل اللازمة من أجل تحقيق الأهداف الموجودة في الموازنة، فإنه يمكن للمسؤول عن هذا الانحراف أن يقترح القيام باقتصاد أو ادخار على مستوى المركز الموازني الذي نشأ عنه التجاوز أو مركز موازني آخر من أجل تعويض الفائض المسجل.

³⁴⁹ Michel Rouach et Gérard Naulleau, Op.cit., page 254.

³⁵⁰ Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, Op.cit., pages 159 à 194.

يقوم مراقب التسيير بإرسال تقرير إلى الإدارة العامة حول الانحراف المسجل بالإضافة إلى التدابير المقترحة من قبل المسؤول المعني لتدارك هذا الخلل حتى يتم الموافقة على تلك التدابير³⁵¹.

لكن مقارنة النتائج مع التقديرات لا تؤدي فقط إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية وإنما أيضا إعادة النظر في الافتراضات التي تشكل القاعدة لإعداد التقديرات وبالتالي هناك حلقتين من رد الفعل. يتعلق الأمر بحلقة الضبط وحلقة التعلم.

وهكذا إذا تبنت المنظمة استراتيجية التمايز عن طريق الجودة واتضح أنها غير قادرة على رفع الجودة دون الزيادة الكبيرة في التكاليف فإنه ينبغي في هذه الحالة تغيير هذه الاستراتيجية.

ويمكن التدخل على مستويين في حالة وجود انحراف بين التقديرات والأداء الملحوظ: إما تغيير مخططات العمل من أجل بلوغ الأهداف أو تعديل الأهداف³⁵². هذا الأخير لم يلق قبول جميع الممارسين.

بالنسبة لـ Anthony (1988) يمكن مراجعة الموازنة إذا تغيرت الظروف، فإن لم تتم مراجعة التقديرات فالموازنة لا تعبر عن الأداء المتوقع، في حين يعتقد آخرون أن مراجعة التقديرات "تطم" "détruit" قاعدة تحليل الفروقات بين الأداء الحقيقي وما تم الالتزام به عند المصادقة على الموازنة.

وبالرغم من أن إشكالية ثبات أو عدم ثبات الموازنات هي اليوم محل نقاش من قبل أنصار "التسيير بدون موازنات". فإن بعض المؤسسات اختارت الجمع بين مزايا الموازنات الثابتة ومراجعة الموازنات. ويصف Anthony هذا الحل على أنه: موقف وسطي يسمح بالحفاظ على الموازنات الأصلية عبر الإعداد الدوري لتقديرات محنية للأداء النهائي³⁵³.

المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لنظام الموازنات والتوجهات الحديثة لهذا النظام

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.

³⁵¹ Michel Rouach et Gérard Naulleau, Op.cit., page 259.

³⁵² Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 201.

³⁵³ Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, Op.cit., pages 159 à 194.

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. وثالث المؤسسات تشير أن الموازنات تركز على الجانب المالي. لكن 67% منها صرح مسؤولوها أنهم على استعداد لتخفيف هذه الإجراءات.³⁵⁴

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" Beyond « budgeting »³⁵⁵.

أولاً: الانتقادات الموجهة للتسيير الموازني

تلقت الموازنات العديد من الانتقادات: إذ يعتبر Argyris (1952، 1953) أن الموازنات تستند على التقسيم الوظيفي للمؤسسة والذي لم يعد يتماشى مع المقاربات العرضية الحديثة للمؤسسة كما أن الموازنات لا تسمح بفهم الأداء، كما أنها تركز على الأداء السابقة. فهي جامدة وأحيانا غير واقعية. وتعتبر أداة ضغط، لا تشجع على التعاون وتخلق التوتر. فالحل المقترح من قبل مدرسة العلاقات الانسانية هو تشجيع مساهمة التنفيذيين في إعداد الأهداف.³⁵⁶

كما يعتبر آخرون أن التقديرات الموازنية غير موثوق فيها في ظل بيئة غير مؤكدة، كما يمكن التلاعب بالنتائج من قبل الأفراد الذين يقومون بتنفيذها، كما أن الموازنات تستهلك الكثير من الوقت. وتعيق الابتكار باعتبار أنها تستند على محققات نتائج السنة السابقة، إضافة إلى أن افتقارها للمرونة يؤدي إلى إحباط معنويات الأفراد، ناهيك عن عدم اضطلاع المسؤولين التنفيذيين بدور كبير فيما يخص إعداد الموازنات.³⁵⁷

³⁵⁴ Claude Alazard, Sabine sépari, contrôle de gestion : manuel et application, Dunod, 2^{ème} édition, paris, 2010, page 605.

³⁵⁵ 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.

³⁵⁶ Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, Op.cit., pages 159 à 194.

³⁵⁷ Fabienne Villesèque-Dubus, Op.Cit, pages 127 à 147.

كنتيجة لهذه الانتقادات، تم إجراء مجموعة من الأبحاث في فرنسا من أجل فهم الانتقادات الموجهة إلى نظام الموازنات. في هذا الإطار، قامت Gignon Marconnet (2003) بإجراء دراسة على مستوى 11 مؤسسة فرنسية تابعة لقطاعات مختلفة من أجل تحديد أدوار الموازنات والانتقادات الموجهة لها.

وأظهرت الدراسة أنه من أجل أن يفي التسيير الموازني بما هو متوقع منه يجب مراعاة الجوانب الانسانية أكثر من الجوانب الاقتصادية. كما أوضحت أن هذه الفرضية يجب التأكد منها من خلال أبحاث معمقة بدلا من دراسة استكشافية تمت من خلال مقابلة على مستوى 11 مؤسسة.

يبدو أن Bescos وآخرون (2004) استجابوا لذلك من خلال القيام بدراسة من أجل شرح الانتقادات الموجهة إلى الموازنات. غير أن الدراسة ارتكزت على العوامل التوافقية الخارجية : حيث أظهرت أن الانتقادات الموجهة للموازنات تزداد حداثتها كلما كانت البيئة غير أكيدة أو تبنت المنظمة استراتيجية الابتكار أو تم التسليط الضوء على النوعية³⁵⁸.

حسب Lorino (1997) لا يوجد توافق بين أهداف الموازنة والأهداف الاستراتيجية، كما أن وتيرة البلاغات الموازنية reporting Budgétaire تدفع الأفراد داخل المنظمة لتبني أهداف تتعلق بالمدى القصير بدلا من مراعاة الأولويات الاستراتيجية المتوسطة والطويلة الأجل³⁵⁹.

كما قام Berland (2004) بتفسير الانتقادات الموجهة إلى نظام الموازنات: حيث قام بإجراء 15 مقابلة لدى مراقبي التسيير لسبع منظمات: وخلصت دراسته إلى أن الانتقادات الموجهة إلى نظام الموازنات تركز على بعض أدوارها : حيث تقل هذه الانتقادات إذا استخدمت الموازنات كأداة للتنبؤ والتخطيط : أما إذا استخدمت كأداة للتقييم والتنسيق بين مختلف المصالح يجد المسيرين صعوبات في استخدامها³⁶⁰.

ثانيا: التحسينات المقترحة على الموازنات التقديرية

لقد تم اتخاذ العديد من التدابير من أجل تطوير الموازنات التقديرية ومن أجل منحها مرونة أكبر وتحسين الممارسات المتعلقة بها. فالموازنات لا يمكنها لوحدها الاستجابة لتطلعات المسيرين، وهذا لا يعني

³⁵⁸ Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, Op.cit., pages 159 à 194.

³⁵⁹ Fabienne Villesèque-Dubus, Op.Cit, pages 127 à 147.

³⁶⁰ Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, Op.cit., pages 159 à 194.

بالضرورة حذفها بل يجب البحث عن التكامل بينها وبين أدوات أخرى أكثر استجابة لمشاكل القيادة الحالية للمنظمات. وحسب بعض المؤلفات فإن المسؤولية تقع على عاتق أنظمة قياس الأداء التي تشكل قاعدة لنظام القيادة الاستراتيجية (Kaplan و Norton، 1996) وتظهر هذه الأنظمة اليوم في شكل لوحات القيادة أو بطاقة الأداء المتوازن.

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.

1. الموازنات على أساس الأنشطة:

يعتبر المجال النظري للموازنات العرضية جديدا نسبيا ولا يزال هناك مجال واسع للاستكشاف. حيث يعيب أعضاء CAM-I على الأنظمة الموازنية التقليدية عدم قدرتها على التكيف مع الهياكل الحديثة وخاصة الهياكل الشبكية (Hope و Fraser، 1977، 1999).

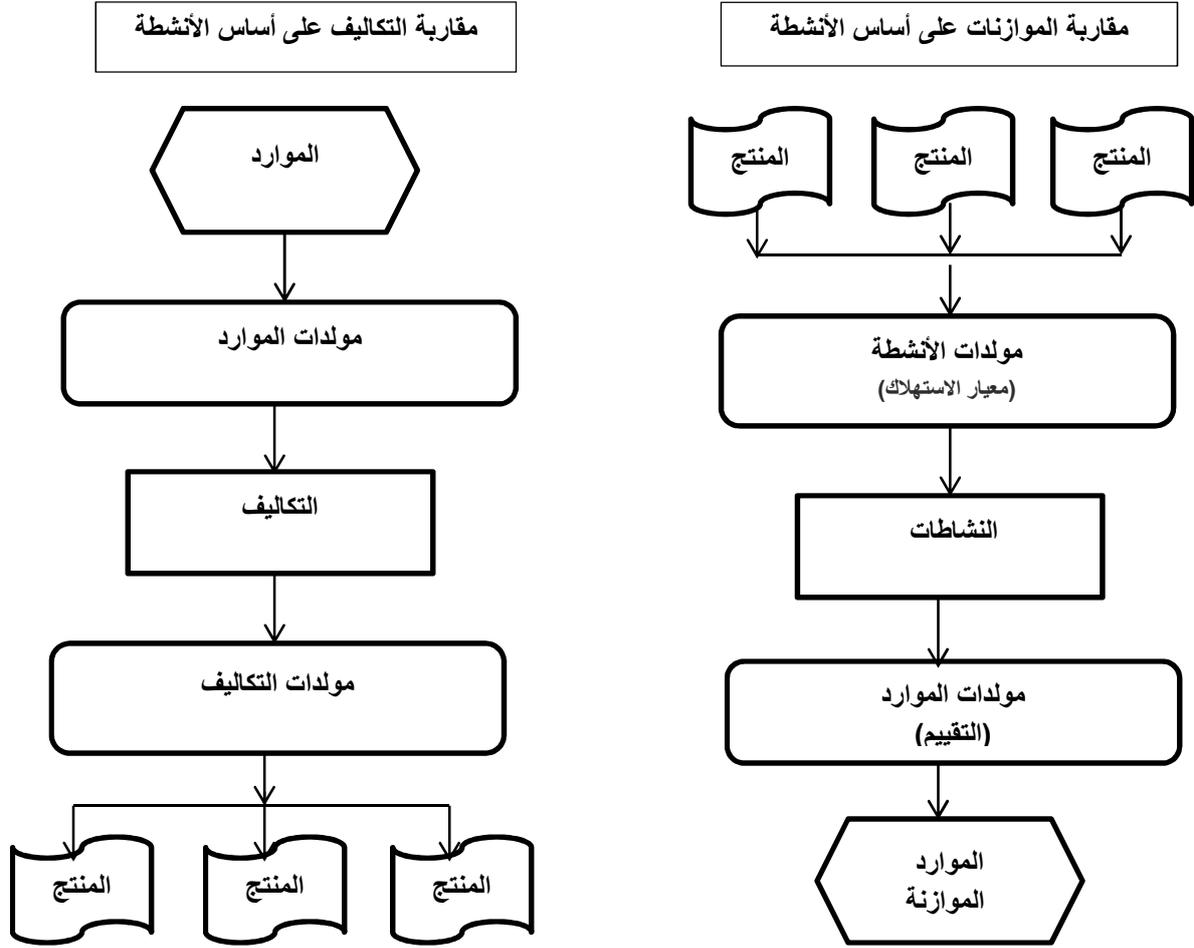
فالعديد من المنتقدين يقترحون ربط الأنظمة الموازنية بطرق التكاليف على أساس الأنشطة والتسيير على أساس الأنشطة (Bouquin، 2001، Gervais، 2000) ومن هنا تتبع أهمية طريقة الموازنات على أساس الأنشطة³⁶¹.

تهدف طريقة ABB إلى تحسين أساليب الإنتاج ضمن منظور استراتيجي يهدف إلى الاستجابة للمتطلبات الحديثة للمنظمة، فحسب Berland (2002) فإن ABB ما هي إلا عرض لطريقة ABC بطريقة عكسية، حيث أن طريقة ABC تنطلق من الموارد إلى الأنشطة ثم إلى المنتجات في حين أن طريقة ABB تنتقل من النتيجة حسب النشاط إلى الموارد.

والشكل الموالي يظهر الفرق بين مقارنتي التكاليف والموازنات على أساس الأنشطة:

³⁶¹ Fabienne Villesèque-Dubus, Op.Cit, pages 127 à 147.

الشكل رقم (3-2): الفرق بين مقارنتي التكاليف والموازنات على أساس الأنشطة



Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion manuel et application, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, page 227.

وتقدم الموازنات على أساس الأنشطة مزيداً من الدقة مقارنة بالطرق التقليدية (Martory و pesqueux، 1995). كما تسمح طريقة ABB برصد الاختلالات الموجودة في الأنشطة والعمليات. وتمكّن من معرفة العوامل التي تساهم في خلق القيمة داخل المؤسسات وكذا العوامل التي تدمرها³⁶².

ويبرز Cooper (2000) ثلاث إسهامات لطريقة ABC متبوعة بطريقة ABB: (1) تحسن هذه الطريقة دلالة التكاليف (2) تسمح بمعرفة تكاليف الأنشطة من أجل تحسين أدائها (3) تسمح بتحديد الاحتياجات المستقبلية من الموارد من أجل الحصول عليها بكفاءة أكبر. هذا العنصر الأخير مرتبط باستخدام طريقة ABB.

³⁶² Ibid., pages 127 à 147.

ولكن هذه الرؤية لنظام الموازنات تبدو صعبة التحقق باعتبار أن هذا النظام يعمل على توزيع المهام وتحقيق قدر من التخصص ... كما أن الرؤية الحديثة لـ CAM-I ستفقد الرقابة الموازنانية أدوارها العمودية ولعل التوجه الأفضل هو التوفيق بين التوجهات العمودية والرأسية لنظام الموازنات³⁶³.

2. الموازنات ذات الأساس صفر BBZ:

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 الأمريكية³⁶⁴ 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.

تعتبر طريقة الموازنة التقليدية سهلة، سريعة وتعتمد على ما تم تحقيقه، لكن يتمثل عيبها الأساسي في أنها لا تدفع المسيرين للتساؤل عن الاحتياجات الحقيقية لمصالحهم. ومن ثم لا بد من تقديم الحجج المقنعة من أجل الحصول على الموارد اللازمة، وبالتالي على مستوى المنظمة يمكن أن يؤدي ذلك إلى تخصيص سيء للموارد: كتبذير الوسائل المستخدمة في بعض القطاعات في حين يوجد نقص على مستوى قطاعات أخرى³⁶⁵.

يتمثل الانتقاد الأساسي الموجه لطريقة BBZ والذي أشار إليه Pyhrr في كون الشركات الأكثر بيروقراطية (أين يبحث فيها الإطار عن قليل من الشفافية ويقومون بقليل من الابتكار) هي الأكثر

³⁶³ David Otley, "Management control in contemporary organizations : toward a wider framework", Op.cit., pages 289 à 299.

³⁶⁴ Véronique Malleret, Peter A. Pyhrr : « Mister BBZ », les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 334.

³⁶⁵ Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, Op.cit, page 243-244.

حاجة لطريقة BBZ غير أن مسؤوليها وإطاراتها يجدون صعوبة أكبر في استعمالها كما أنهم الأقل استفادة من مزايا هذه الطريقة. وعلى العكس من ذلك فالشركات المعتادة على التكيف والبحث عن الأشكال التنظيمية الأكثر كفاءة تستخدم طريقة BBZ بسهولة... لكن دون أن يكون لها تأثير كبير على النتائج لأن الوضع الأول كان مرض³⁶⁶.

3. التسيير ما وراء الموازنات Beyond budgeting:

ينبغي على المنظمات تكيف استراتيجياتها مع التغيرات التي تحدث في البيئة في إطار القيادة المستمرة، وبالتالي لا يمكن أن تستند هذه الاستراتيجيات على نظام معلومات جامد من أجل التكيف السريع مع تغيرات السوق، كما لا يمكن الاعتماد على الموازنات التقديرية دون مرونة الأهداف والموارد المخصصة وهكذا منذ 2001 بدأت CAM-I في التفكير في الآليات التي تسمح بتحقيق الاصطفاف بين التسيير الموازني والتعديلات الدورية على الاستراتيجية³⁶⁷.

يعود أصل طريقة "التسيير ما وراء الموازنات" "Beyond Budgeting" إلى أوائل القرن العشرين : وبالضبط سنة 2003 من خلال المقال الذي نشره Hope و Fraser في مجلة " Harvard Business School Press " تحت عنوان " Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap"

في هذا المقال أبرز الباحثان أن شركات Toyota, Aldi, Southwest Airlines والبنك السويدي Svenska Handelsbanken تشترك في عدم لجوئها إلى تحديد أهداف مالية ثابتة ومحددة سلفاً على الرغم من اختلاف نشاطاتها وأساليب حوكمتها، وهيكلها التنظيمي وكذا اختلاف ثقافاتهما.

إن غياب أهداف مالية محددة سلفاً يشكل الركيزة الأساسية لاقتراح³⁶⁸ Beyond Budgeting. ومن أجل إعطاء الطابع التنفيذي لهذه الطريقة: يقترح المؤلفان وباحثون آخرون إلغاء إعداد الموازنات، واستبدالها بـ:

³⁶⁶ Véronique Malleret, Peter A. Pyhrr : « Mister BBZ », Op.cit., page 340.

³⁶⁷ Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.cit., page 615.

³⁶⁸ Michel Rouach et Gérard Naulleau, Op.cit., page 330.

(1) إعداد أهداف نسبية بمعنى تحديد الأهداف بالاعتماد على مرجع خارجي وليس داخلي وذلك باستخدام Benchmarking (المقارنة مع المنافسين) فالهدف على سبيل المثال لا يتمثل في تحديد مردودية (12%) وإنما اعتبار التواجد ضمن الأربع مؤسسات الأولى كمرجع فيما يخص هذا المعيار³⁶⁹.

(2) استخدام تقديرات انزلاقية أو ما يسمى Rolling Forecast : فإذا أخذنا بعين الاعتبار تقديرات سنة واحدة فإن الأمر لا يتعلق بإعداد تقديرات للسنة المدنية (من $n/12/31$ إلى $n/12/31 + 1$) وإنما إعداد تقديرات منتظمة. فعلى سبيل المثال يتم في كل ثلاثي إعداد تقديرات متتالية لـ 12 شهرا (من $n/12/31$ إلى $n/12/31 + 1$ وبعدها من $n/03/31$ إلى $n/03/31 + 1$ ،...). سوف نقوم بتحليل هذين البديلين:

1.2. إعداد أهداف نسبية بالاعتماد على Benchmarking: في دراسة قام بها مكتب استشارة حول استخدامات الأدوات التسييرية (25 أداة) من سنة 1993 إلى غاية 2008 لدى 1430 إطار مسير من شتى أنحاء العالم : أظهرت الدراسة اعتلاء الـ Benchmarking في سنة 2008 صدارة هذا الترتيب من حيث الاستخدام في إعداد الأهداف متفوقا على التخطيط الاستراتيجي الذي كان متصدرا لهذا الترتيب منذ 1998³⁷⁰.

يتمثل الـ Benchmarking أو التحليل المقارن في إقامة مجموعة من المقارنات الدورية لأداء المنظمة أو بعض وظائفها مع العالم الخارجي. وتعتبر هذه الطريقة بمثابة أداة لتحسين الأداء.

يمكن إجراء التحليل المقارن على المستوى العام للمنظمة وأهدافها العامة مثل المردودية أو نمو رقم الأعمال ولكن يستهدف أيضا الوظائف والعمليات الرئيسية للمنظمة. كما يمكن القيام بالتحليل المقارن داخليا بين الكيانات التابعة لنفس المنظمة بالاعتماد على نظام متابعة أفضل الممارسات وهذا ما يسمح بتوحيد المقارنات، المهارات والممارسات³⁷¹.

تقدم طريقة إعداد الأهداف بواسطة Benchmarking العديد من المزايا خاصة فيما يخص التحفيز وهذا باعتبار أنه يسمح بإيجاد حلول لمشاكل تحديد والتفاوض على الأهداف. فالهدف المتمثل في التواجد ضمن الأربع مؤسسات الرائدة يبقى ملائما حتى عندما تحدث تغيرات في البيئة وهذا باعتبار أن هذا

³⁶⁹ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 295.

³⁷⁰ Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.cit., page 437.

³⁷¹ Michel Rouach et Gérard Naulleau, Op.cit., pages 331-332.

الهدف يأخذ بعين الاعتبار العوامل الخارجية التي تؤثر على أداء كافة المنافسين. إذ لا يستدعي تحديده مناقشة مخططات العمل كما لا تتطلب مراجعتها من أجل الأخذ بعين الاعتبار تغيرات المحيط³⁷².

بالمقابل لا يسمح هذا الحل في حد ذاته بتقديم إجابات للأدوار التي تلعبها الموازنة المتعلقة بمخططات العمل وقيادة الأنشطة على غرار التنسيق، الضبط والتعلم. إذ يمكن أن يؤدي إلى تجاهلها. بالإضافة إلى ذلك يستلزم هذا الحل إقامة أدوات قياس أداء المنافسين.

وبالتالي فإن طريقة إعداد أهداف نسبية تعتمد على Benchmarking تتلاءم مع الوضعيات التي يكون فيها التحفيز هو المشكل المطروح أو في حالة سياق تنافسي محض والذي يكون فيه نموذج أداء المنافسين معروف أو في القطاعات ذات التطور السريع : ففي مثل هذه القطاعات من غير الممكن تحديد هدف ملائم بناء على المعطيات الداخلية للمنظمة كما أن مفهوم التعلم الجماعي المرتكز على تأثير مخططات العمل ليس له معنى وذلك راجع إلى السرعة الكبيرة للتغيرات.

ولهذا فإن إعادة النظر في الاستراتيجية تتم من خلال التحليل الخارجي بدلا من التحليل الداخلي الذي يعتمد على تأثير مخططات العمل. وبالمقابل لا تمنح هذه الطريقة حولا للعديد من الحالات التي يكون فيها التنسيق والتعلم الجماعي ضروري ولا يمكن تجاهله³⁷².

2.2. التقديرات الانزلاقية: أنصار التسيير بدون موازنات يقترحون استبدال التقديرات السنوية بـ " Rolling forecast" وبالتالي نتكلم عن إعادة التقدير (fraser و Hope، 2003)³⁷³.

تُستخدم التقديرات الانزلاقية لإيجاد حلول للجمود المصاحب لعملية إعداد الموازنات التقليدية. وتهدف إلى زيادة الفاعلية: يتعلق الأمر بالقدرة على الحصول على مرجع يوافق تقديرات حديثة. ففي المؤسسات التي تكون فيها عملية إعداد الموازنات طويلة بسبب تعقيد الهياكل التنظيمية، يتم بناء موازنة السنة n بالاعتماد على التقديرات التجارية التي تم إعدادها في جوان من السنة 1-n، وبالتالي فهي تشكل مرجعا غالبا ما يكون قديما من أجل توجيه الأعمال في السنة n.

³⁷² Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, page 297.

³⁷³ Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, Op.cit., pages 159 à 194.

وتعتبر فكرة التقديرات الانزلاقية ملائمة في السياقات التي تقتضي ضرورة التكيف مع تغيرات السوق. كقطاع إنتاج الكهرباء. غير أن التقديرات الانزلاقية لا يمكنها تعويض الموازنة التقليدية وإن حدث ذلك فهي تحل محل ضرورة تحديد الأهداف للمسيرين. وهذا من غير الممكن إن لم تكن هناك تقديرات في أجل معين. وبالتالي تعويض الموازنات التقليدية من خلال تقديرات انزلاقية تتمثل في القيام بتحكيم بين الأهداف الاستباقية les objectifs d'anticipation والتحفيز الموازني: أي تفضيل الاستباق وإهمال التحفيز. وبالتالي من المستحسن استخدام التقديرات الانزلاقية من أجل إكمال واصلاح الموازنة بدلا من إلغائها³⁷⁴.

المبحث الثالث: قيادة الأداء بواسطة بطاقة الأداء المتوازن

من خلال دراسة تاريخية أظهر كل من Kaplan و Jonson (1987) أن أنظمة مراقبة التسيير قامت بالوفاء بالمهام المنوطة بها إلى غاية أن أصبحت المؤشرات المالية هي السائدة. أي حتى بدايات القرن التاسع عشر: حيث استندت آنذاك هذه الأنظمة في المؤسسات الأمريكية على حساب التكاليف بغية تحضير عملية اتخاذ القرار كما يتم قياس الأداء من خلال مردودية عملية التصنيع" التي كانت كافية في قيادة المنظمة وقياس مردوديتها. ففي هذه الفترة تميزت الهياكل ببساطتها وعدم تأثير أساليب التمويل والبيئة عليها. ومع ظهور الشركات المتكاملة عموديا (The Dupont Powder Company، 1914) والشركات المتعددة الأقسام (General Motors، 1920) استند قياس الأداء على العائد عن الاستثمار ROI. فحسب Kaplan و Jonson فإن هذه المقاربة (المهيمنة في تاريخ صدور كتابهما سنة 1987) لا تسمح بالاستجابة لمتطلبات مراقبة التسيير (القياس والقيادة) خاصة في ظل بيئة معقدة وغير أكيدة.

فهذه الأنظمة موجهة خصيصا إلى حساب التكاليف، مخزون آخر مدة بالقيمة والقيام بالتقييم من خلال معدل العائد على الاستثمار. وهكذا لم تتمكن هذه الأنظمة من الوفاء بالأهداف الأصلية والمتمثلة في قياس الأداءات والمساعدة على القيادة واتخاذ القرارات وهذا ما استدعى التفكير في إمكانية إنشاء أنظمة مراقبة التسيير التي تستجيب إلى تلك الأهداف³⁷⁵.

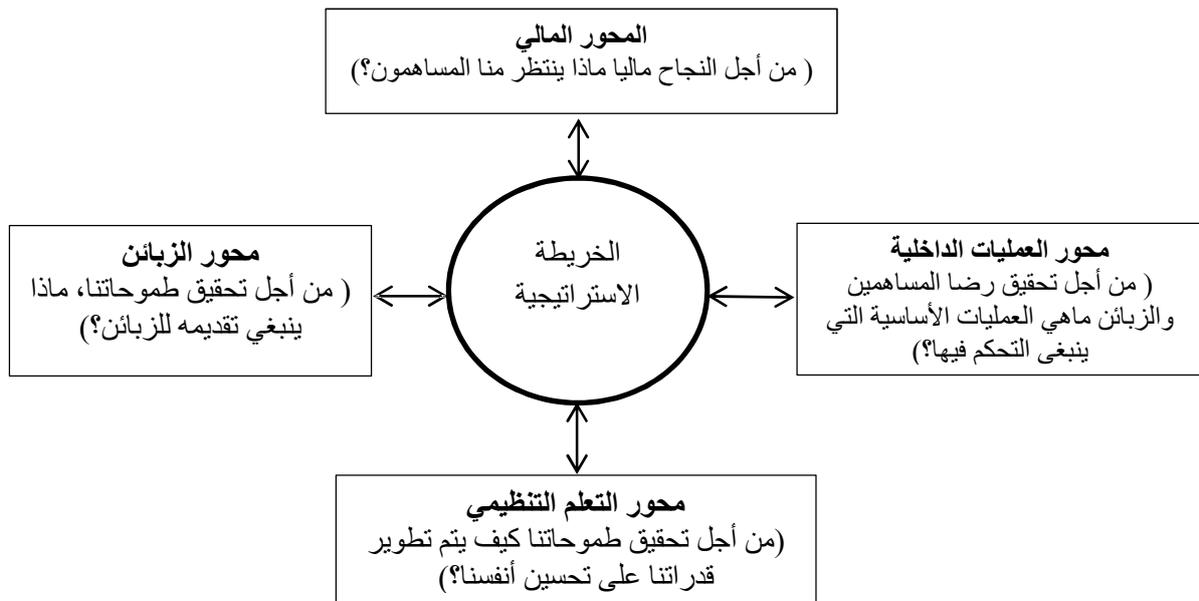
³⁷⁴ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, page 297.

³⁷⁵ Grégory Wegmann, 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 15.

عرفت بعدها مراقبة التسيير تطورا مذهلا لاسيما مع بروز وانتشار العديد من الأدوات لاسيما: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، الموازنات على أساس الأنشطة، التسيير على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن³⁷⁶.

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 العامة³⁷⁷. والشكل الموالي يوضح المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن لـ Kaplan و Norton:

الشكل رقم (3-3): المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن



Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau, contrôle de gestion bancaire, 7^{ème} édition, Éditions d'Organisation, 2016, page 358.

المطلب الأول: تطور بطاقة الأداء المتوازن من قياس إلى قيادة الأداء

في عام 1989 في إطار برنامجه الرامي إلى البحث عن الشركات المبتكرة: قام Kaplan بدراسة شركة « Analog Devices » وهي إحدى الشركات الرائدة في مجال التحسين المستمر. فاكتشف بمحض

³⁷⁶ Armelle Godener, Mariana Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, Op.cit, pages 54 à 59.

³⁷⁷ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 3^{ème} édition, page 158.

الصدفة أن الرئيس المدير العام لهذه الشركة Arthur M. Schneiderman يستخدم لوحات قيادة أصيلة : إذ بالإضافة إلى احتوائها للمؤشرات المالية التقليدية فهي تتضمن أيضا مؤشرات حول الزبائن (أوقات التسليم) وحول الأنشطة الداخلية (المردودية، الجودة والتكلفة) وأخيرا مؤشرات تتعلق بتطوير منتجات جديدة (الابتكار)³⁷⁸.

في عام 1990 وبدعم من KPMG قام Robert S. Kaplan بإنشاء فريق بحث لأغراض تجريبية يضم حوالي عشر أو أكثر من كبريات الشركات وهذا بالتعاون الوثيق مع David P. Norton المسؤول عن قسم الأبحاث في KPMG. وقد أجرى هذا الفريق دراسة حول إمكانية تعميم ممارسة شركة Analog Devices فيما يخص لوحات القيادة.

لقد نجح هذا الفريق في هذا الاختبار واستطاع كل من Robert S. Kaplan و David P. تأكيد أن استخدام لوحات القيادة التي تحوي على أربع « P » (الأرباح "profit"، محفظة الزبائن "portefeuille clients"، العمليات "processus"، العمال "personnel") بإمكانها مساعدة القادة على تسيير منظماتهم بشكل أفضل وذلك بالاعتماد على عدد محدود من المؤشرات. وقرر الباحثان تسمية هذه الأداة ببطاقة الأداء المتوازن والمعروفة في فرنسا باسم "لوحة القيادة الاستراتيجية"³⁷⁹.

ومع مرور الزمن، شهدت بطاقة الأداء المتوازن العديد من التطورات وذلك من خلال مراعاة الانتقادات الموجهة لها من قبل الأكاديميين. إذ تم الأخذ بعين الاعتبار الصعوبات التي واجهتها هذه الأداة عند إقامتها في المؤسسات وما سهل تطور الأداة هو تنامي متطلبات المسؤولين الاجتماعيين للمؤسسة RSE. بالإضافة إلى قدرتها على تحقيق التوازن بين البعد المالي والأبعاد الأخرى³⁸⁰. وفيما يلي المراحل الأساسية لتطور بطاقة الأداء المتوازن:

أولا: بطاقة الأداء المتوازن أداة لقياس الأداء

في هذه المرحلة تم إقامة بطاقة الأداء المتوازن من أجل الاستجابة لإشكالية "القياس" لمواجهة المنافسة القائمة على أساس المعرفة، فالمؤسسات بحاجة إلى توفير وتطوير وتعبئة أصولها غير المالية. غير أن

³⁷⁸ Stéphane Trébuq, Robert S. Kaplan : ABC, ABM, BSC, les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 483.

³⁷⁹ Ibid, page 483.

³⁸⁰ Grégory Wegmann, Op.cit. , pages 1 à 15.

المؤشرات التي تستخدمها المؤسسات لا تقدم معلومات حول الأصول غير المالية على غرار المهارات، تحفيز العمال، فعالية أنظمة المعلومات والأنظمة التكنولوجية، الكفاءة، الاستجابة إلى تطلعات الزبائن والعلاقة مع الشركاء... وبالتالي أنظمة القياس المالي لا تغطي إلا جزئياً تحديات المنظمة.

ويكمن الهدف الأساسي والمبتكر لبطاقة الأداء المتوازن في البحث عن توازن بين الأهداف القصيرة والطويلة الأجل، بين المؤشرات المالية والاستغلالية، المؤشرات القبلية "مؤشرات القيادة" ومؤشرات البعدية "مؤشرات الأداء" وبين الأداء الخارجي (المساهمين والعمال) والأداء الداخلي (العمال ذوو الكفاءة العالية)³⁸¹.

وهكذا تم اقتراح بطاقة الأداء المتوازن من أجل تغطية النقص المسجل في المؤشرات وإعادة التوازن لمعايير قياس الأداء. وكخلاصة لهذه الاستنتاجات كتب الباحثان مقالهما الأول حول بطاقة الأداء المتوازن الذي تم نشره في مجلة Harvard business review في العدد (جانفي/ فيفري 1992) تحت عنوان The Balance Scorecard : Measures drive performance. في هذه النسخة (الأولى) من هذه الأداة (سنة 1992) تم تسليط الضوء على الجانب المتعدد الأبعاد (المتوازن)، وغياب علاقات سببية صريحة بين مختلف المحاور (الابتكار والتعلم، العمليات الداخلية، الزبائن، المالي)³⁸². إذ يشير المؤلفان أنه من خلال الجمع بين الآفاق المالية، الزبائن، العمليات الداخلية والتعلم التنظيمي، فإن بطاقة الأداء المتوازن تساعد المسيرين على فهم العلاقات الموجودة بين مختلف الآفاق (Kaplan و Norton، 1992)³⁸³.

ثانياً: بطاقة الأداء المتوازن أداة لنشر وإيصال الاستراتيجية

في الفترة ما بين 1991 و1992 تم تجريب هذه الأداة من قبل الباحثين على مستوى عدد من المواقع. ولاحظ الباحثان أن بطاقة الأداء المتوازن تستخدم بشكل تلقائي ليس فقط من أجل قياس الأداء ولكن أيضاً من أجل إيصال ونشر الاستراتيجية³⁸⁴. وذلك لضمان توافق أعضاء المنظمة مع تلك الاستراتيجية³⁸⁵.

³⁸¹ Stéphane Trébuq : Robert S. Kaplan : ABC, ABM, BSC, les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit, page 483.

³⁸² François Meyssonier, Fana Rasolofo-Distler, Balanced Scorecard et pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise : Retour d'expérience, « Revue française de gestion », 2011, pages 81 à 92.

³⁸³ Ibid., pages 81 à 92.

³⁸⁴ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Op.cit., page 163.

في سنة 1996 اقترح الباحثان دعم هذا المسعى من خلال اختبار مجموعة من الفرضيات المتعلقة بالعلاقة "سبب-نتيجة" الذي يسمح في النهاية بتصميم النموذج الاقتصادي للمنظمة. ومن بين الأمثلة عن العلاقة "سبب-نتيجة": تأثير تحفيز العمال عن رضا الزبائن وهذا الأخير يؤثر بدوره على مبيعات المنظمة وعلى أرباحها. ومع ذلك فإن هذه العلاقات لا تزال مجرد فرضيات ولهذا وجب اختبارها من قبل مجموعة من القادة والتتبع الزمني لمختلف المؤشرات غير المالية وتفاعلاتها³⁸⁶.

وهكذا قام الباحثان بعرض خلاصة ملاحظاتهم حول تطور الأداة في مقالهما الذي تم نشره في سنة 1996 تحت عنوان "Linking the balance scorecard to strategy" أكدوا من خلاله أن بطاقة الأداء المتوازن ليست مجرد مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية. إذ يشددان على ثلاث عناصر أساسية يتمثل العنصر الأول في ضرورة إشراك محددات الأداء. والعنصر الثاني فهي العلاقة الموجودة بين قياسات الأداء والأهداف الاستراتيجية. أما العنصر الثالث فهو العلاقة السببية التي تربط أهداف ومؤشرات بطاقة الأداء المتوازن³⁸⁷.

ثالثا: بطاقة الأداء المتوازن نظام للقيادة الاستراتيجية

مع انتشار استخدام بطاقة الأداء المتوازن تغلب البعد التسييري للأداة على مقارنة قياس وتقييم الأداء. فبطاقة الأداء المتوازن تم تقديمها في البداية كأداة لتقييم الاستراتيجية وقياس الأداء لكن أكدت الملاحظات الميدانية أنها تستخدم لقيادة الأداء: فهي تسمح بإيصال الاستراتيجية وتحديد الأهداف التنفيذية للجميع وتوجيه السلوكيات عن طريق تقييم وتحفيز الأفراد³⁸⁸.

فالتطور الذي حدث بعد 1996 هو الانتقال من أداة قياس إلى أداة للقيادة الاستراتيجية (Kaplan و Norton، 1996) ومن ثم فإن هذه الأداة تتواجد في محور نظام القيادة الاستراتيجية مع إدراك الدور

³⁸⁵ Kaplan R.S. et Norton D.P., Comment utiliser le tableau de bord prospectif, édition les organisations 2001, page 8.

³⁸⁶ Stéphane Trébuq : Robert S. Kaplan : ABC, ABM, BSC, Les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 484.

³⁸⁷ Manel Benzerafa, l'universalité d'un outil de gestion en question : Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat, thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université de Paris X – Nanterre, 2007, page 45.

³⁸⁸ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Op.cit., page 164.

الحاسم الذي تلعبه في تحقيق التوافق الاستراتيجي وضرورة أن تعكس المؤشرات التي تحتويها هذه الأداة الأهداف الاستراتيجية للمنظمة³⁸⁹.

ويؤكد الباحثان في كتابهما الصادر سنة 1996، تحت عنوان " Translating strategy into action " : the balanced scorecard والذي يعتبر ثمرة خمس سنوات من الأبحاث، أن بطاقة الأداء المتوازن تلعب دورا أساسيا في التنفيذ اليومي للاستراتيجية. كما أكدنا على أهمية استخدام هذه البطاقة من أجل تنظيم عمليات التسيير: تحديد الأهداف الجماعية والفردية، أساليب المكافآت ونظام الحوافز، تخصيص الموارد، عودة الخبرة والتعلم التنظيمي. وبعبارة أخرى فقد تم عرض بطاقة الأداء المتوازن على أنها نظام للقيادة الاستراتيجية.

وفي كتاب آخر صدر سنة 2001 تحت عنوان The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment وتضمن الدروس المستخلصة من إقامة بطاقة الأداء المتوازن على مستوى أكثر من 200 منظمة. نص كل من Kaplan و Norton على 5 مبادئ أساسية لاستعمال بطاقة الأداء المتوازن من أجل توجيه المنظمة نحو الاستراتيجية:

يتعلق الأمر بـ (1) ترجمة الاستراتيجية إلى أعمال تنفيذية (2) جعل المنظمة تعمل في تناغم مع الاستراتيجية (3) جعل الاستراتيجية القضية اليومية لكافة أعضاء المنظمة (4) تحويل الاستراتيجية إلى أعمال مستمرة (5) تعبئة التغيير من خلال القيادة المحكمة leadership للقيادة³⁹⁰.

وأبرز الباحثان في هذا الكتاب أن بطاقة الأداء المتوازن لا تستخدم من أجل تنفيذ الاستراتيجية فحسب وإنما أيضا تعمل على تطوير تلك الاستراتيجية. فالتعريف الذي اقترعاه للاستراتيجية يبرز هذه الخاصية : الاستراتيجية عبارة عن سلسلة افتراضات للعلاقات السببية التي تكون في غالب الأحيان واضحة وتم التحقق منها".

³⁸⁹ Denis Choffel, François Meyssonier, Op.cit, pages 61 à 81.

³⁹⁰ Yann Chabin, G'erald Naro, Denis Travaille, Les Tableaux de bord stratégiques entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention, Identification et maitrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, 2003, Belgique, pages 1 à 18.

في هذا الصدد يمكن اعتبار بطاقة الأداء المتوازن كنظام قيادة موجه أساسا نحو المستقبل، يسمح بمتابعة تنفيذ الاستراتيجية وخلق القيمة للمساهمين. مرتكزا في ذلك على قدرة الاستجابة لاحتياجات الزبائن وعلى التحسين المستمر لعمليات المنظمة. كما يسمح بإدراج ما تم تعلمه (عودة الخبرة) واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تمكن من تصويب الأعمال نحو تحقيق وتطوير الاستراتيجية³⁹¹.

وأخيرا ركز الباحثان في كتابهما الصادر في 2003 تحت عنوان Strategymaps : converting intangible assets into tangible outcomes على "الخريطة الاستراتيجية" التي تشكل نقطة الانطلاق لبطاقة الأداء المتوازن كما يشددان على ضرورة تصميم هذه الخريطة قبل إعداد بطاقة الأداء المتوازن حيث تسمح للقادة بالحصول على نظرة مفصلة حول الاستراتيجية وحول العيوب الموجودة فيها وكيف تؤدي إلى خلق قيمة أكبر. يتعلق الأمر بإيجاد العلاقات السببية بين مختلف المؤشرات الموجودة في مختلف الفئات³⁹².

المطلب الثاني: أسس بطاقة الأداء المتوازن

في شكلها العام تنتظم بطاقة الأداء المتوازن حول أربع محاور : المحور المالي يسمح بقياس الأداءات المالية للمؤسسة، ومحور الزبائن يضم مؤشرات تسمح بقياس رضا الزبائن الحاليين والمحتملين، ومحور العمليات الداخلية الذي يتم التساؤل من خلاله عن الكيفية التي يتم بها تسير العمليات التي يمكنها المساهمة في بناء ميزة تنافسية، وأخيرا محور التعلم التنظيمي الذي يتعلق أساسا بالطريقة التي يتم من خلالها تسير الموارد البشرية والمهارات الفنية من أجل بلوغ الأهداف الاستراتيجية³⁹³.

غير أنه يمكن إعادة تنظيم الفئات من قبل المنظمة، فمن الناحية النظرية لا تعتبر الفئات ثابتة وإنما يمكن زيادة فئات إضافية (على سبيل المثال: فئة مؤشرات الأداء البيئي)³⁹⁴. ويعيب Atkinson وآخرون (1997)، Oyon و Mooraj (1998) على بطاقة الأداء المتوازن أنها لا تأخذ بعين الاعتبار البيئة

³⁹¹ Manel BENZERFA, Op.Cit, page 47.

³⁹² Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Op.cit., page 164.

³⁹³ Denis Choffel, François Meyssonier, Op.cit. , pages 61 à 81.

³⁹⁴ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 3^{ème} édition, Op.cit., page 160.

الخارجية كبعد هام له تأثير على أداء المنظمة، ولمعالجة هذا الإشكال تلجأ العديد من المؤسسات إلى إضافة محور خامس يتمثل في البيئة³⁹⁵.

أولاً: العلاقة السببية بين المؤشرات

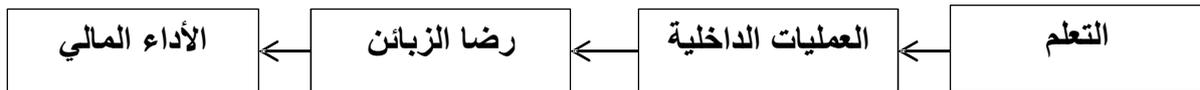
تعرف بطاقة الأداء المتوازن في فرنسا باسم لوحة القيادة الاستشرافية (Kaplan و Norton، 1998) وهناك من يرى أن هذه التسمية لا تعكس المعنى الحقيقي للتسمية الإنجليزية "الأسلية" (على غرار المؤلفين الذين أشاروا إلى ذلك) داعين إلى ترجمة حرفية للمصطلح الإنجليزي "بطاقة الأداء المتوازن" BSC. إلا أن ترجمة لوحة القيادة الاستشرافية TBP تعكس العنصر الجديد الذي قدمته هذه الأداة بالنسبة للمستعملين الفرنسيين.

ويكمن الإسهام الأساسي لـ BSC في الأهمية التي أولتها للعلاقات السببية إذ يمكن اعتبار هذه العلاقات العنصر الأكثر ابتكاراً بالنسبة للجمهور الأوروبي³⁹⁶.

فالتحدي الأساسي لبطاقة الأداء المتوازن يكمن في إدراجها مختلف العلاقات السببية بين المؤشرات، وفي هذا الإطار يعتقد كل من Kaplan و Norton أن الأداء المالي هو الذي يحدد بقاء الشركة واستمرارية نشاطها. فهو أداة تم تصميمها من أجل تعظيم قيمة المنظمة بالنسبة للمساهمين.

ولهذا تنتبع السلسلة السببية المسار التالي: كمرحلة أولى تتطلق من المؤشرات الموجودة في محور التعلم والتنظيمي وبعد ذلك تتجه نحو المؤشرات الموجودة في المحور الاستراتيجي للزبائن حتى تصل إلى المؤشرات الموجودة في المحور المالي³⁹⁷. والشكل الموالي يوضح العلاقات السببية بين مختلف محاور بطاقة الأداء المتوازن:

الشكل رقم (3-4): العلاقات السببية بين مختلف محاور بطاقة الأداء المتوازن



Source: Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 3^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, page 161.

³⁹⁵ Denis Choffel, François Meyssonier, Op.cit., pages 61 à 81.

³⁹⁶ François Meyssonier, Fana Rasolof-Distler, Op.cit., pages 81 à 92.

³⁹⁷ Grégory Wegmann, Op.cit., pages 1 à 17.

وتظهر العلاقات السببية بين مختلف الفئات هيمنة المؤشرات المالية وهكذا قاما الباحثان بتغليب منظور المساهمين في تصميم بطاقة الأداء المتوازن.

ثانياً: التمييز بين مؤشرات النتيجة ومؤشرات محددات النتيجة

تقترح منهجية بطاقة الأداء المتوازن متابعة تحليل العلاقات "سبب-نتيجة" ضمن كل فئة من فئات المؤشرات الأربع من خلال الدمج بين مؤشرات النتيجة (lagging indicators) ومؤشرات محددات النتيجة (leading indicators)³⁹⁸.

ولهذا فبطاقة الأداء المتوازن تجمع بين مؤشرات النتائج (تقيس النتائج) ومؤشرات القيادة (تحدد الأداء) الذين يعتبران مصدر الميزة التنافسية المستقبلية للمؤسسة³⁹⁹. فمؤشرات الأداء (النتيجة) تعكس النتائج المتوقعة للوحدة. بينما تسمح مؤشرات القيادة للمسؤول من التحقق من أنه يتجه صوب الأداء المتوقع⁴⁰⁰.

ثالثاً: أهمية الخريطة الاستراتيجية

ينبغي قبل إعداد الاستراتيجية تصميم نموذج يتم من خلاله شرح مختلف أهداف الأداء وتحديد الروابط التي تجمع بينها بوضوح. وقد أطلق Kaplan et Norton على هذا النموذج اسم "الخريطة الاستراتيجية"⁴⁰¹. هذه الأخيرة تسمح بتحليل العلاقات الموجودة بين الأعمال اللازمة لتحقيق الأداء المتوقع والأداء المحقق، بعبارة أخرى، تحليل العلاقة الموجودة بين النتائج والوسائل المستخدمة من أجل بلوغ تلك النتائج⁴⁰².

رابعاً: العلاقة بين الاستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من بين الأدوات الأكثر استجابة لاحتياجات الإدارة العامة. فهي تترجم الاستراتيجية إلى أعمال تنفيذية، كما تجعل المنظمة تعمل في تناغم مع الاستراتيجية. حيث تقوم بتحويلها

³⁹⁸ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 3^{ème} édition, Op.cit., page 161.

³⁹⁹ Grégory Wegmann, Op.cit., pages 1 à 17.

⁴⁰⁰ Stéphane Trébuq, Robert S. Kaplan : ABC, ABM, BSC, les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 261.

⁴⁰¹ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 3^{ème} édition, Op.cit., page 162.

⁴⁰² Stéphane Trébuq, Robert S. Kaplan : ABC, ABM, BSC, les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 484.

إلى عملية مستمرة... (Kaplan و Norton، 2001) وبالتالي يعتبر Kaplan و Norton أن بطاقة الأداء المتوازن تسمح بتحقيق التوافق الاستراتيجي *Alignement stratégique*. كما تستند على نشر تنازلي للاستراتيجية، من خلال ترجمة المؤشرات الاستراتيجية إلى مؤشرات تنفيذية ومرافقة هذا النشر باستراتيجية اتصال من أجل تحسيس أفراد المنظمة بأهمية هذه الأداة.

هذه المقاربة هي نتيجة تصميم الفريق الإداري (القادة والمسؤولون التنفيذيون) لبطاقة الأداء المتوازن، ولهذا فإن فكرة النشر تستخدم هنا. حيث أنها تحمل فكرة ضرورة انضمام أعضاء المنظمة للتوجهات الاستراتيجية المترجمة من خلال المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن والمؤشرات التي تتضمنها هذه المحاور⁴⁰³.

ويقول Kaplan و Norton عندما يكون بمقدور الأفراد بناء لوحات القيادة الخاصة بهم، نتوصل إلى الآليات الواضحة التي تمكن من تحقيق الانسجام بين الأهداف الفردية وأهداف الوحدة (Kaplan و Norton، 2001)⁴⁰⁴.

مما سبق نستنتج أن بطاقة الأداء المتوازن تركز على تحقيق التوافق بين سلوكيات التنفيذيين مع الأهداف الاستراتيجية وفق منهج تنازلي *Top-down*، فحسب المؤلفين فإن عملية إعداد الاستراتيجية هي مسؤولية القادة وبعد ذلك يتم نشرها في مختلف المستويات التنظيمية من خلال عملية تنازلية مع الحرص على الاتصال الجيد⁴⁰⁵.

لكن هذه المقاربة كغيرها من المقاربات لم تحقق الإجماع، حيث يبرز Epstein و Manzoni (1998) أن إحدى الاختلافات الجوهرية بين بطاقة الأداء المتوازن ولوحات القيادة على الطريقة الفرنسية تكمن في الجانب التنظيمي. حيث أن لوحات القيادة على الطريقة الفرنسية تنطلق من مسيري الميدان كما أنها تعكس أهداف وظروف تسيير مراكز المسؤولية بطريقة عكسية لبطاقة الأداء المتوازن، فلوحات القيادة هي مسار متناسق، حيث يتم الربط بين مختلف لوحات قيادة مراكز المسؤولية من أجل تحقيق الانسجام فيما بينها ومن ثم إعداد الاستراتيجية (الإعداد التشاوري للاستراتيجية وفق منهج تصاعدي). وفي خضم الانتقادات التي وجهتها للمسعى الكلاسيكي لبطاقة الأداء المتوازن: أشار Epstein و Manzoni كذلك

⁴⁰³ Yann Chabin, G´erald Naro, Op.cit., pages 1 à 18.

⁴⁰⁴ Ibid, pages 1 à 18.

⁴⁰⁵ Denis Choffel, François Meyssonier, Op.cit, pages 61 à 81.

للصعوبات التي يمكن أن تنشأ في فهم لوحات القيادة من قبل عمال المنظمة في حالة النشر التنازلي للاستراتيجية وهذا بالرغم من اعتماد استراتيجية اتصال من أجل إقامة بطاقة الأداء المتوازن.

أما Lorino فقد اقترح مقارنة ثالثة كمحاولة للتوفيق بين مقارنة Kaplan و Norton ومقاربة Epstein و Manzoni. فحسب Lorino لا يتم اختيار مؤشرات القيادة وفق مسعى تصاعدي ولا تنازلي وإنما يجب أن تعكس هذه المؤشرات الإعداد الجماعي للأهداف الاستراتيجية ولمختلف الأعمال المرتبطة بها.

يوافق Ponsard و Saulpic (2000) وجهة نظر P. Lorino فهما يعتبران أن تطبيق الأسلوبين السابقين يمكن أن يشكل خطراً على المنظمة وهذا بسبب عدم مراعاة العقبات التي يواجهها التنفيذيون إذا تم إعداد الاستراتيجية وفق مسعى تنازلي. وعلى العكس من ذلك فإنه إذا تم إعدادها وفق مسعى تصاعدي فإنه من المحتمل أن لا تؤخذ بعين الاعتبار عدة جوانب هامة وذلك لجهلها من طرف التنفيذيين.

في ذات السياق تساءل Simons أيضاً عن إمكانية تدخل مراقبة التسيير قبل مرحلة النشر، وتعزيز الربط بين الاستراتيجية والقيادة وذلك من خلال تطوير فكرة أن مراقب التسيير يتدخل أثناء إعداد الاستراتيجية وبالتالي فإن Simons يضع مراقبة التسيير قبل مرحلة نشر الاستراتيجية : هذه الرؤية تسمح للمسيرين والقيادة بالتطوير المستمر لاستراتيجية المنظمة. وهذا ما يسمح ببروز استراتيجيات جديدة وتعزيز الرؤية الجماعية داخل الفريق الإداري (Chahin وآخرون، 2003). وهو ما يجعل هذه الرؤية لا تتوافق مع رؤية Kaplan و Norton الذين يعتبران بطاقة الأداء المتوازن أداة لتنفيذ الاستراتيجية على رغم من اعترافهما بإمكانية بروز استراتيجيات جديدة داخل المنظمة⁴⁰⁶.

المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لبطاقة الأداء المتوازن

انتقد باحثون سويديون مسعى بطاقة الأداء المتوازن المستحدث من قبل Kaplan و Norton: 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 المورد الرئيسي للرياح في المنظمة. وفيما يلي ملخص عن نقائص هذا المسعى التي سجلها هؤلاء:

⁴⁰⁶ Denis Choffel, François Meyssonier, Op.cit, pages 61 à 81.

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 عنصرا من عناصر الدعم من أجل تهمين 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 الاستراتيجية⁴⁰⁷.

اقترح هؤلاء الباحثون السويديون نموذجا 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 تطورا 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 المنظمة⁴⁰⁸.

بالإضافة إلى تلك الانتقادات يعتبر Gerard Koenig (1996) أن بطاقة الأداء المتوازن تستند إلى تصميم تبعي hétéronome للاستراتيجية: أين تقوم المنظمة بتشخيص ما هو موجود وتحاول التكيف معه⁴⁰⁹.

كما يعتبر (Kaplan و Norton 1998) أن بطاقة الأداء المتوازن هي أداة لتنفيذ الاستراتيجية وليس لإعدادها، رغم إقرارهما بأنها بالمقابل تسمح للمسيرين بالإعداد المحكم للاستراتيجية إلا أنهما يضعانها بعد مرحلة إعداد الاستراتيجية أي في مرحلة التنفيذ، وبالتالي فإن بطاقة الأداء المتوازن ليس لها مساهمة كبيرة في إعداد الاستراتيجية حيث أن هذه العملية (إعداد الاستراتيجية) هي في المقام الأول مسؤولية القادة ويتم لاحقا نشرها على كافة المستويات التنظيمية من خلال مسار تنازلي.

⁴⁰⁷ Grégory Wegmann, Op.cit., pages 1 à 17.

⁴⁰⁸ Christophe Germain, Tableau de bord, e-thèque, 2002, page 57.

⁴⁰⁹ Grégory Wegmann, Op.cit., pages 1 à 17.

وهذا يتوافق مع الوصف الذي قدمه التيار المعياري للاستراتيجية: الاستراتيجية عبارة عن مسار مقصود *délibéré* لا يترك مساحة كبيرة لفكرة الإنشاء *émergence*. بالإضافة إلى ذلك فإن المراقبة في نموذج بطاقة الأداء المتوازن تتم في مراحل التخطيط وتنفيذ الاستراتيجية⁴¹⁰.

وفي سنة 2001 توصل Zimmerman إلى قناعة بفشل مقارنة ضرورة إجراء أبحاث وصفية من أجل فهم الممارسات المبتكرة في مجال مراقبة التسيير والتي دافع عنها Robert S. Kaplan في سنة 1986 في مجلة *Accounting, Organizations and Society* وهذا باعتبار أن هذا المنهج لا يساهم في تراكم المعارف. فإجراء الأبحاث بالاعتماد على وصف الممارسات سببها في مقارنة معيارية ولهذا فهو يدعو إلى البحث عن إعداد نظريات واختبارها ميدانيا⁴¹¹.

وهناك أيضا من انتقد مقارنة Kaplan واتهمه بإساءة سمعة الباحثين الأكاديميين كما رأى آخرون أن هذا المسعى مكن القادة من التضييق على العمال وهناك من اعتبر أن بطاقة الأداء المتوازن ليست أداة مبتكرة وإنما هي امتداد للوحات القيادة الفرنسية⁴¹².

كما أنهم يرون أن آلية نشر بطاقة الأداء المتوازن في المستويات السفلى غير واضحة : إذ يتفق مصممو هذه الأداة على ضرورة إيجاد الآليات لنشرها في المستويات الدنيا، إذ يقترحون إعداد هذه الأداة كذلك في المستويات اللامركزية غير أنهم لم يقترحوا منهجية منظمة لتجسيد هذه الفكرة⁴¹³. فبطاقة الأداء المتوازن تم تطويرها على مستوى الإدارة العامة عكس المستويات التنظيمية السفلى التي تنقل إلى منهجية واضحة لإعداد هذه الأداة⁴¹⁴.

وعلى العكس من ذلك فإن طريقة OVAR (نوع من لوحات القيادة مبتكرة في فرنسا) تتضمن نظام هرمي للوحات القيادة من المستوى الاستراتيجي إلى المستوى التنفيذي وبالتالي كل مستوى هرمي أو بالأحرى كل مسؤول عن خلق القيمة يملك لوحة القيادة الخاصة به: المقر، المديرية التجارية أو الإنتاج، مديرية المصنع ... ويتمثل الهدف الأساسي هنا في تحقيق التكامل بين مختلف أدوات مراقبة التسيير،

⁴¹⁰ Yann Chabin, G'erald Naro, Op.cit., pages 1 à 18.

⁴¹¹ Stéphane Trébuq, Robert S. Kaplan : ABC, ABM, BSC, Les grands auteurs en contrôle de gestion, Op.cit., page 487.

⁴¹² Ibid, page 488.

⁴¹³ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 189.

⁴¹⁴ Ibid, page 158.

ففي مسعى OVAR يملك كل مسؤول خطة عمل كانت محل نقاش مع مراقب التسيير وبالتالي فلوحات القيادة تسمح بمتابعة خطة العمل وهذا ما يسمح بشرح أهداف المنظمة. كذلك يقوم المسؤولون بتقييم العمال بناء على نتائجهم : هذه التحاليل تسمح بمعرفة الأفراد المساهمين في تحقيق القيمة وتوجيه القرارات في اتجاه استراتيجية المنظمة والمساهمة في التشخيص المنتظم لنقاط قوة وضعف المنظمة⁴¹⁵.

⁴¹⁵ Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, Op.cit., page 140.

خلاصة

لقد 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 عملية معينة في خلق القيمة والبحث عن ترشيد العلاقة (قيمة/تكلفة).

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.

كما أثبتت الدراسات أن الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير لا تلغي الأدوات التقليدية وإنما تربطهما علاقة تكاملية: إذ أنه رغم التطورات التي عرفت أدوات مراقبة التسيير إلا أن الأدوات التقليدية بقيت نافعة وذات قيمة وكثيرة الاستخدام وبإمكانها الإجابة عن بعض الأسئلة التي لا تستطيع الأدوات الحديثة الإجابة عنها.

وبعد دراسة أدوات مراقبة التسيير كان لزاما التعرض لدراسة تفصيلية لعينة من هذه الأدوات يتعلق الأمر ببطاقة الأداء المتوازن (أداة حديثة) والموازنات التقديرية (أداة تقليدية) إذ تتدرج هذه الأخيرة ضمن الإطار العام للتخطيط في المنظمة الذي يُستهل بإعداد المخطط الاستراتيجي والذي يعمل كمرجع لإعداد المخطط التنفيذي هذا الأخير بدوره يعد مرجعا لإعداد الموازنات التقديرية والتي هي بمثابة السنة الأولى من المخطط التنفيذي كما تعتبر الموازنات تعبيراً رقمياً لمخططات العمل Plans d'action.

يتم إعداد الموازنات وفق تسلسل منطقي يبدأ بإعداد موازنة المبيعات، الإنتاج، التموين فأعداد موازنة المصاريف الاعتبائية ثم القوائم المالية الختامية التقديرية بالإضافة إلى موازنة الخزينة مع وجود العديد من مسارات "ذهاب-إياب" وإجراء عمليات التحكيم.

تعرضت الموازنات التقليدية للعديد من الانتقادات إلى درجة أن هناك من يدعو إلى إلغائها واستبدالها بإعداد أهداف انزلاقية أو تحديد الأهداف بالاعتماد على Benchmarking ولكن تحليل هذين البديلين يظهر أنهما لا يستجيبان لمشاكل التنسيق والتعلم التنظيمي الذين تستطيع الموازنات التقليدية الاستجابة لهما. بينما يقترح آخرون إجراء تحسينات على الموازنات التقليدية. 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.

أما بطاقة الأداء المتوازن فظهرت في مطلع تسعينيات القرن الماضي بفضل الأعمال التي قام بها Kaplan و Norton واستخدمت هذه الأداة في البداية كأداة لقياس الأداء : حيث لا توجد في هذه المرحلة علاقات سببية بين المؤشرات إذ ظهر فقط الجزء المتوازن للأداة وهذا لتغطية النقص المسجل في المؤشرات وإعادة التوازن لمعايير قياس الأداء. ومع تطور وانتشار استخدام هذه الأداة في المؤسسات الأمريكية، تحولت بطاقة الأداء المتوازن إلى أداة تعمل على نشر الاستراتيجية كما ركز الباحثان على العلاقات السببية بين المؤشرات. وبعدها تطورت بطاقة الأداء المتوازن إلى أداة لقيادة الاستراتيجية.

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.

في حين انتقد باحثون النشر التنافلي للاستراتيجية واقترحوا مقارنة النشر التصاعدي أو بالاعتماد على الرقابة التفاعلية لـ Simons. بالإضافة إلى ذلك فإن آلية نشر بطاقة الأداء المتوازن في المستويات الهرمية السفلى غير واضحة.

ختاماً لهذا الجزء النظري يمكن القول أننا درسنا مختلف الأبعاد المتعلقة بمساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء والتي سمحت لنا باستخراج العديد من عناصر الاختبار والتي سنستخدم بعضها منها في دراستنا التطبيقية التي سنتناولها في الفصلين اللاحقين.

الفصل الرابع :

منهجية المصادقة على نموذج
وفرضيات البحث

تمهيد

بعدما تناولنا في الجانب النظري من دراستنا هذه كيفية مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء ومختلف الأبعاد والإشكاليات المرتبطة بها، حيث أثبتنا في الفصل الأول أن مراقبة التسيير تعمل اليوم على قيادة الأداء، كما تناولنا في الفصل الثاني مختلف الأطراف المساهمة في قيادة الأداء ووظيفة كل واحد منهم بالإضافة إلى دور الوظيفة المسؤولة عن مراقبة التسيير، أما الفصل الثالث فتم من خلاله دراسة أهم الأدوات المستخدمة في قيادة الأداء على غرار التسيير الموازي وبطاقة الأداء المتوازن.

سنحاول في هذا الفصل إبراز كيفية قيادة الأداء في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عن طريق مراقبة التسيير، وذلك من خلال تسليط الضوء على مختلف التطورات التي عرفت مراقبة التسيير في المؤسسة الاشتراكية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بداية من سنة 1962 إلى غاية يومنا هذا، كما سندرس مدى وجود هذه الوظيفة وما هو الإلحاق الهرمي لها على مستوى المؤسسة الجزائرية. بالإضافة إلى ذلك، سنستعرض أهم الأدوات المستخدمة في مراقبة تسيير هذه المؤسسات ودراسة مدى استخدام الأدوات الحديثة على غرار بطاقة الأداء المتوازن وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة على مستوى هذه المؤسسات.

كما سنقوم في هذا الفصل بتتقيد وشرح دراستنا هذه من خلال عرض نموذج الدراسة ومختلف المتغيرات التي يحتويها هذا النموذج، كما نستعرض فرضيات الدراسة التي نسعى من خلال بحثنا هذا إلى إثباتها أو نفيها، كما سنتناول المنهجية المستخدمة لجمع البيانات، إذ سنقوم بإجراء تحقيق عن طريق استبيان ولهذا سنوضح أسباب اختيارنا لهذه الأداة لجمع المعلومات، وماهي العينة المدروسة، كما سنقوم بشرح عناصر الاختبار items التي يحتويها هذا الاستبيان.

وفي الأخير سنتناول مختلف الأساليب الإحصائية التي سنستخدمها للمصادقة على نموذج البحث واثبات أو نفي الفرضيات والتي تناسب دراستنا هذه على غرار مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت وطريقة التحليل عن طريق المركبات الأساسية بالإضافة إلى عوامل الارتباط والتحديد لدراسة العلاقات بين مختلف المتغيرات.

المبحث الأول: مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

لقد أدركت السلطات العمومية في العهد الاشتراكي مدى أهمية وظيفة مراقبة التسيير في تحسين فعالية التسيير على مستوى المؤسسة الاشتراكية، إذ نصت النصوص القانونية والتنظيمية آنذاك على ضرورة إنشاء وظيفة تعنى بمراقبة التسيير على مستوى المؤسسة الاشتراكية مع إلزامية إلحاقها بالمديرية العامة وذلك قصد التحكم الجيد في تسيير تلك المؤسسات.

ونتيجة لذلك تمت ممارسة مراقبة التسيير فعليا في المؤسسة الاشتراكية الجزائرية، إذ استجابت معظم المؤسسات الاشتراكية لتلك النصوص، كما عملت النخب المتكونة في أوروبا على تفعيل أداء هذه الوظيفة، بالإضافة إلى ذلك تم إقامة العديد من أدوات مراقبة التسيير على مستوى هذه المؤسسات.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

قبل الوصول إلى المؤسسات الاشتراكية الجزائرية، مر الاقتصاد الوطني بمرحلة التسيير الذاتي في الفترة الممتدة من سنة 1962 إلى 1965 التي تميزت بضعف الدولة آنذاك ورحيل الكثير للملاك والمسيرين والإطارات والتقنيين الأوروبيين عقب الاستقلال ونتيجة لذلك حصل عمال تلك المؤسسات على سلطة اقتصادية دون مراقبة من السلطة المركزية كما تم تأطر هؤلاء من قبل مسؤولي النقابة بمساعدة بعض الأوروبيين الذين بقوا في الجزائر.

ما يمكن قوله حول مراقبة التسيير بصفة خاصة وحول التسيير بصفة عامة في هذه المرحلة هو عدم امتلاك غالبية العمال ومسؤولي النقابات شهادات جامعية تمكنهم من تسيير المؤسسة الجزائرية بكل فعالية وكفاءة، إذ حاول هؤلاء على قدر الإمكان تسييرها من خلال الخبرة التي اكتسبوها من الإطارات والتقنيين الأوروبيين، بالإضافة إلى الروح الوطنية القوية التي تمتع بها هؤلاء والمكتسبة من بيان أول نوفمبر وثورة التحرير الوطنية.

كما تميزت الفترة الممتدة من 1965 إلى 1970 ولا سيما بعد 1967 باسترجاع الدولة لملكية وسائل الإنتاج إذ أصبحت الدولة قوية وأصبح بإمكانها تحمل مسؤولية بناء اقتصاد قوي وإنتاجي بالمقابل تناقصت سلطة العمال نحو هذه المؤسسات واقتصرت فقط على المؤسسات غير الاستراتيجية وتسيير الأراضي الفلاحية. ما ميز هذه المرحلة فيما يخص مراقبة التسيير هو بداية إرسال البعثات التعليمية إلى

مختلف البلدان ولاسيما المعاهد الأوروبية والتي ستمكنهم من اكتساب أسس التسيير الحديث والتي سيوظفونها لاحقا عند عودتهم إلى البلاد.

أما المرحلة ما بين 1970 و 1977 تميزت بميلاد المؤسسة الاشتراكية الجزائرية وهذا بعد صدور ميثاق التسيير الاشتراكي والأمر رقم 71-74 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971، المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات⁴¹⁶ والذي منح لمجلس العمال (المنتخب من طرف العمال) سلطات إبداء آراء وتوصيات حول القضايا المتعلقة بالمؤسسة ولاسيما حول المخطط المتعدد السنوات للمؤسسة والمخطط السنوي المتعلق بالنشاط (انتاج، تمويل، تسويق، استثمار...)، بل امتدت هذه السلطات إلى مراقبة تنفيذ الخطط ومناقشة التدابير الواجب اتخاذها للوصول إلى أهداف السياسات والخطط.

إن اللافت للانتباه هو أن هذا الأمر نص على ضرورة إقامة مخططات سنوية ومتعددة السنوات واتخاذ التدابير اللازمة لبلوغ الأهداف وهذا ما يتقارب مع مفهوم مراقبة التسيير، كما أكد ذلك الأمر رقم 75-76 المؤرخ في 21 نوفمبر 1975، المتضمن تحديد العلاقات الرئيسية بين المؤسسة الاشتراكية وسلطة الوصاية والإدارات الأخرى التابعة للدولة⁴¹⁷، حيث نصت المادة 5 من هذا الأمر على قيام المؤسسات الاشتراكية بإعداد مشاريع المخطط المتعدد السنوات للمؤسسة والمخططات السنوية للأنشطة والسهر على الإنجاز الصحيح للأهداف واقتراح التدابير التي تسمح بتنفيذ الأهداف وهذا ما يتقارب مع مفهوم وممارسات مراقبة التسيير التي درسناها في الفصل النظري لهذه الأطروحة. كما فتح هذا الأمر الباب أمام المؤسسات الاشتراكية لاقتراح وإقامة وظيفة أو مصلحة أو خلية مراقبة التسيير حيث نصت المادة 6 من الأمر 75-76 السالف الذكر إمكانية اقتراح المؤسسة الاشتراكية للهيكل والوسائل اللازمة لتحقيق أهدافها.

كما صدر المرسوم رقم 75-149 المؤرخ في 21 نوفمبر 1975، المتعلق بمجالس مديريات المؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي⁴¹⁸ والذي حمل في طياته مصطلح "مراقبة التسيير" وذلك في القسم الفرعي الثالث تحت عنوان "المحاسبة ومراقبة التسيير وتنفيذ المخطط" لكن لم يتناول هذا القسم مراقبة التسيير في إطاره العام وحصره في مراقبة تنفيذ الإنجاز أو ما يعرف اليوم بالرقابة الموازنية.

⁴¹⁶ الجريدة الرسمية عدد 101 مؤرخة في 13 ديسمبر 1971، الصفحة 1736.

⁴¹⁷ الجريدة الرسمية عدد 100 مؤرخة في 16 ديسمبر 1975، الصفحة 1290.

⁴¹⁸ الجريدة الرسمية عدد 100 مؤرخة في 16 ديسمبر 1975، الصفحة 1293.

لقد صاحب هذه الفترة (1970-1977) رجوع بعض الإطارات الجزائرية التي تكونت في الخارج إلى البلاد وبفضل المهارات التي اكتسبها تبوأَت هذه الفئة مناصب إدارات مُسيّرة، كما وجدت البيئة القانونية مواتية لإقامة مراقبة التسيير في المؤسسة الاشتراكية الجزائرية بل وحتى اقتراح وظيفة لذلك، وما ساهم في بروز مراقبة التسيير التطورات الداخلية التي عرفت المؤسسات الاشتراكية (نمو الحصة السوقية، زيادة عدد العمال، توسيع تشكيلة المنتجات، زيادة القدرات الانتاجية...) وحرصا منهم على التحكم في السير الحسن لمؤسساتهم والاستجابة للمتطلبات القانونية استعان هؤلاء بتقنيات مراقبة التسيير. ومع صدور الأمر 75-76 السالف الذكر تعرض هؤلاء المسؤولون باستمرار لمضايقات من قبل أقطاب السلطة (الوزارة الوصية، وزارة التخطيط، المفتشية العامة للمالية...) بهدف تزويدهم بمعلومات متكررة ومتعددة عن الوضعية العامة لمؤسساتهم. وكنتيجة لذلك فكر هؤلاء في إقامة وظيفة مراقبة التسيير مستقلة في المؤسسة الاشتراكية والتي تقع ضمن مهامها مسؤولية توفير حزمة من المؤشرات الاحصائية للاستجابة لطلبات الهيئات الوصية في الوقت المناسب.

بالمقابل، ووفق المقابلات التي أجريناها في هذا الإطار ذكر بعض المستجوبين أن هناك بعض المعوقات التي حالت دون إقامة وظيفة مراقبة التسيير حقيقية وكاملة في المؤسسة الاشتراكية إذ أن الايديولوجيا المتبناة آنذاك لم تكن تقبل النماذج التسييرية المستوردة من الغرب، كما لا يسمح باستخدام المصطلحات الغربية والرأسمالية على غرار "الاستراتيجية"، "المحاسبة التحليلية" و"الموازنات التقديرية" و"لوحات القيادة" وإن تم استخدام هذه الأدوات استخدمت بمسميات أخرى مثل المخططات المتعددة السنوات، المخطط السنوي، "المؤشرات الاحصائية" وهذا ما لم يسمح للإطارات من إبراز قدراتهم وتوجهاتهم الفكرية والمعرفية. بالإضافة إلى ذلك، لا يوجد في تلك الفترة معاهد مستقلة متخصصة في التسيير في البلاد، فالمعاهد الموجودة آنذاك متخصصة في القانون والاقتصاد وهذا ما لم يسمح للإطارات الجزائرية بالحصول على تكوين متخصص في التسيير كما لم تتضمن البرامج التعليمية دراسة مقياس مراقبة التسيير.

أما الفترة الممتدة من سنة 1978 إلى 1987 تميزت بإعادة النظر في التوجهات التي تم تبنيها في الفترة ما بين 1970 إلى 1977، ولاسيما التوجه المتضمن إنشاء مؤسسات كبيرة جدا. فأمام مشاكل التسيير وتفاقم الخسائر التي وقعت فيها المؤسسة الاشتراكية في أواخر السبعينيات، لو يتوان صناع القرار في تلك الفترة بالاستعانة بخدمات شركات استشارة دولية لدراسة المشاكل التسييرية والتنظيمية التي تعاني منها المؤسسة الاشتراكية الجزائرية، ففي سنة 1978 وبتكليف من أمانة الدولة السابقة للتخطيط l'ex

secrétariat d'état de planification قام مكتب استشارة أجنبي بإجراء دراسة للبحث عن نموذج تنظيمي لإقامته في المؤسسة الاشتراكية المحلية، تم اختيار عينة مكونة من أربع مؤسسات، اللافت للانتباه أنه من بين التوصيات التي أقرها التقرير الذي قام مكتب الاستشارة بإعداده هو إقامة مجموعة من الأدوات المحاسبية والاحصائية المتعلقة بمراقبة التسيير كالمحاسبة التحليلية، التقدير، إعداد الموازنات والرقابة الموازنة بالإضافة إلى لوحات القيادة. كما قامت بعض المؤسسات الاشتراكية الجزائرية بالاستعانة بخبرات مكاتب دراسة أجنبية لدراسة المشاكل التنظيمية، فعلى سبيل المثال: قام مكتب الاستشارة الأمريكي Mc Kinsey International Incorporated بإجراء دراسة لإيجاد حل لمشاكل التنظيم والتسيير التي تعاني منها مؤسسة SONACOME (وذلك قبل إعادة هيكلتها). من بين التوصيات التي اقترحتها هذا المكتب هو انشاء مديرية التخطيط والمراقبة العامة على مستوى شركة SONACOME.

كما صدر بعد ذلك المرسوم رقم 80-242 المؤرخ في 04 أكتوبر 1980، المتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات⁴¹⁹، يهدف هذا المرسوم إلى إعادة تنظيم المؤسسة الاشتراكية ودعم اللامركزية وتوزيع السلطة في تسيير الأنشطة.

كما صدرت تعليمة الوزير الأول رقم 383 الصادرة في 02 جوان 1981 تحت عنوان الرقابة الداخلية للمؤسسات الاشتراكية والمؤسسات التي تحوز الدولة على غالبية أسهمها أو حصصها والتي عرفت رواجاً كبيراً على مستوى المؤسسات الاشتراكية. فحسب فحوى هذه التعليمات فإن الرقابة الداخلية تتم عبر ثلاث قنوات متكاملة فيما بينها. يتعلق الأمر بالرقابة المستمرة (المتعلقة بالمهام ذات الطبيعة المتكررة)، مراقبة التسيير والمراجعة. يتمثل دور مراقبة التسيير حسب هذه التعليمات في التأكد من تناسق أنشطة المؤسسة وتقييم الأداء المحقق والقيام بالتصحيحات اللازمة وتحديد المسؤوليات كما يعمل على توجيه التسيير العام للمؤسسة نحو الظروف المثلى للكفاءة والاقتصاد.

كما نصت هذه التعليمات على ضرورة ممارسة مراقبة التسيير على أعلى مستوى من التسلسل الهرمي للمؤسسة، كما يجب إلحاقه بالمدير العام وهذا ما يفسر أن أغلبية المؤسسات في تلك الفترة قامت بإلحاق وظيفة مراقبة التسيير بالمديرية العامة.

كما تم إنشاء محافظة تنظيم المؤسسات وتسييرها بموجب المرسوم رقم 84-346 المؤرخ في 24 نوفمبر

⁴¹⁹ الجريدة الرسمية عدد 41 مؤرخة في 07 أكتوبر 1980، الصفحة 1513.

1984⁴²⁰ وذلك قصد دراسة المخططات التنظيمية الجديدة المقترحة من قبل المؤسسات الاشتراكية الناشئة عن عملية إعادة الهيكلة المنصوص عليها في المرسوم رقم 80-242 السالف ذكره.

كما أولى التقرير العام للمخطط الخماسي الثاني (1985-1989)⁴²¹ والصادر بموجب القانون رقم 84-22 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 اهتماما بارزا نحو مراقبة التسيير في توجيه الاقتصاد الوطني. حيث تناول هذا التقرير في مادته 41 شرطا ضروريا لنجاح السياسة السعرية الوطنية والمتمثل في ترقية آليات التسيير ومعايير وأساليبه في داخل المؤسسات بما يسمح بحساب أسعار التكلفة لمختلف السلع والخدمات والتحكم فيها، علاوة عن ذلك، ينص التقرير العام حول مسألة المعلومة التسييرية إذ يؤكد على ضرورة تحسين التنظيم العام للمؤسسات والادارات وتحسين نظام التخطيط ومراقبة التسيير.

في سبتمبر 1985 قامت المصالح المركزية لوزارة العمران والبناء والإسكان بإعداد مشروع توحيد مناصب العمل في مؤسسات إنجاز السكنات. حسب فحوى هذا المشروع فإن مراقبة التسيير تخص كافة أنشطة المؤسسة مع وجود خلايا لهذه الوظيفة المركزية على مستوى كافة الوحدات. ركز هذا المشروع على دور إسداء النصح الذي ينبغي أن تقوم به وظيفة مراقبة التسيير.

كما نصت التعليمات رقم 4 الصادرة في 4 مارس 1987 المكملة للتعليمات المتعلقة بتعيين وتسيير الإطارات العليا للمؤسسات المستخدمة التابعة لوزارة تهيئة الإقليم العمران والبناء على ضرورة إنشاء على مستوى الأعران الاقتصاديين وعلى مستوى الهياكل المركزية وظيفية مسؤولة عن مراقبة التسيير. يتمثل دور هذه الوظيفة حسب هذه التعليمات في التحليل والتشخيص وإسداء النصح ومتابعة تنفيذ الاجراءات التصحيحية. كما صنفت هذه التعليمات مسؤول مراقبة التسيير كمنصب عالي في المؤسسة.

يمكن القول أن المرحلة الممتدة من سنة 1978 إلى 1987 كانت فترة بروز مراقبة التسيير كوظيفة على مستوى المؤسسة الاشتراكية الجزائرية. إذ نتج عن تطبيق عملية إعادة الهيكلة تقسيم المؤسسات الوطنية من نحو 150 مؤسسة إلى 480 مؤسسة عام 1982⁴²²، لقد كانت الفرصة مواتية أمام المؤسسات المنفصلة لإقامة وظيفة مراقبة التسيير فيها، إذ عملت هذه المؤسسات فور تقسيمها على اقتراح وضع مخطط تنظيمي جديد يتضمن وظيفة مراقبة التسيير وذلك وفق الارشادات المقدمة من قبل الإطارات التي

⁴²⁰ الجريدة الرسمية عدد 60 مؤرخة في 25 نوفمبر 1984، الصفحة 2001.

⁴²¹ الجريدة الرسمية عدد 1 مؤرخة في 02 يناير 1985، الصفحة 2.

⁴²² محمد بلقاسم بهلول، الجزائر بين الأزمة الاقتصادية والأزمة السياسية، دار دحلب، 1993، ص 38.

تكونت في الخارج والتي تشبعت بالثقافة التسييرية الحديثة والتي تزامنت فترة تكوينهم مع بدايات تدريس مقياس مراقبة التسيير في الجامعات الأوروبية.

كما كان لمحافظة تنظيم المؤسسات وتسييرها دورا أساسيا في انتشار وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الاشتراكية الجزائرية، فبعد قيام هذه الهيئة بدراسة المخططات التنظيمية المقترحة من قبل المؤسسات الناشئة عبر عملية إعادة الهيكلة، تقوم المحافظة بالموافقة على تلك المخططات ويكون ذلك بمثابة ميلاد وظيفة مراقبة التسيير على مستوى المؤسسة الاشتراكية الجزائرية.

كما قامت بعض المؤسسات بمبادرات فردية لتكوين عمالها في مجال مراقبة التسيير، حيث قامت مؤسسة ENATB بتنظيم دورة تكوينية متوسطة المدى (18 شهر) لفائدة إطارات المؤسسة الحاصلين على ليسانس في العلوم الاقتصادية من أجل التخصص في مراقبة التسيير وذلك للعمل على مستوى مديرية التخطيط والمراقبة. كما نلاحظ في الفترة الزمنية الممتدة من سنة 1986-1987 ظهور طلبات توظيف مراقب التسيير في صحيفة المجاهد الوطنية على مستوى المؤسسات الاشتراكية. كما تم في هذه الفترة إنشاء العديد من المعاهد المتخصصة في التسيير في الجزائر.

نتيجة لأزمة البترول لسنة 1986 وأحداث أكتوبر 1988 التي تسببت في اختلال التوازنات الاقتصادية والاجتماعية، قامت الجزائر بإجراء إصلاحات أخرى هو استقلالية المؤسسات التي تزامنت مع الانفتاح السياسي والاقتصادي وتبني الفكر الرأسمالي أو ما يعرف بالاقتصاد الحر.

ظهرت ملامح الفكر الرأسمالي من خلال صدور القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية⁴²³، والذي تم من خلاله استبدال المؤسسة الاشتراكية الجزائرية بالمؤسسة العمومية الاقتصادية، وقصد منحها الحرية وتجنب التدخل الصارخ للإدارة المركزية تم توكيل صناديق المساهمة لمراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

كما صدر القانون رقم 88-02 المؤرخ في 12 يناير 1988، المتعلق بالتخطيط⁴²⁴. نص هذا القانون في مادته 8 على أن المخطط الوطني للتخطيط يندرج في إطار ثلاث آفاق زمنية مختلفة. يتعلق الأمر بالأهداف الاستراتيجية البعيدة المدى والمخطط المتوسط المدى والمخطط السنوي، كما نصت المادة 22

⁴²³ الجريدة الرسمية عدد 2 مؤرخة في 13 يناير 1988، الصفحة 30.

⁴²⁴ الجريدة الرسمية عدد 2 مؤرخة في 13 يناير 1988، الصفحة 39.

من هذا القانون على ضرورة إقامة مخطط متوسط المدى يتوافق مع الأهداف الاستراتيجية وتحديد السبل والوسائل اللازمة لترجمتها إلى أعمال وهذا يتقارب مع مفهوم وتصنيف Anthony سنة 1965 لأنشطة الرقابة والتخطيط إلى ثلاث مستويات. يتعلق الأمر بالتخطيط الاستراتيجي ومراقبة التسيير الذي يعمل على نشر الأهداف الاستراتيجية إلى أهداف وسيطية وتحديد الأعمال والوسائل اللازمة لإنجاز الأهداف.

وعليه وفق هذا القانون، ينبغي على المؤسسة العمومية الاقتصادية إعداد أهداف استراتيجية ومن ثم ترجمتها إلى أهداف متوسطة المدى ومن ثم إعداد الأهداف السنوية ولهذا نجد أن معظم المؤسسات الاقتصادية العمومية تقوم بإعداد المخطط الاستراتيجي *Plan stratégique* وبعده المخطط التنفيذي *Plan opérationnel* وفي الأخير تقوم بإعداد الموازنات التقديرية *Budgets prévisionnels*.

لقد تميزت هذه الفترة بغياب الأمن، كما عرفت موارد الدولة انخفاض شديد نتيجة استمرارية انخفاض أسعار البنزول في الأسواق الدولية. وهو ما تسبب في هجرة أصحاب الكفاءة والإطارات إلى الخارج وهو ما لم يسمح بتفعيل هذه المواد على مستوى المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية والتي تراجع عددها بسبب سياسة الخصخصة المنتهجة بعد صدور الأمر رقم 95-22 المؤرخ في 26 غشت 1995، المتعلق بخصخصة المؤسسات العمومية⁴²⁵.

وبالتالي يمكن القول أنه في هذه الفترة لم يعرف مراقبة التسيير تطورات هامة فيما يتعلق بالمؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية نتيجة ذهاب أغلب الإطارات الكفؤة بالإضافة إلى استمرارية التدخل غير المباشر للسلطات المركزية عبر قنوات صناديق المساهمة والشركات القابضة التي تم انشاؤها بموجب مرسوم تنفيذي رقم 97-228 المؤرخ في 09 يونيو 1997، الذي يخول للشركات القابضة العمومية سلطة إدارة المؤسسات العمومية غير المستقلة، ومراقبتها وتغيير طابعها القانوني⁴²⁶.

وإن قامت هذه المؤسسات بإعداد المخططات الاستراتيجية والتنفيذية والموازنات التي نص عليها القانون رقم 88-02 نجدها بعيدة عن تحديات ورهانات تلك المؤسسات وإنما تم إعدادها فقط للاستجابة إلى المتطلبات القانونية والتنظيمية وما تمليه الوزارات الوصية وصناديق المساهمة. بالإضافة إلى عدم كفاءة عملية تحليل ومتابعة التقارير لفرق الوصاية وأعضاء صناديق المساهمة وعدم قدرتهم على مواكبة

⁴²⁵ الجريدة الرسمية عدد 48 مؤرخة في 03 سبتمبر 1995، الصفحة 3.

⁴²⁶ الجريدة الرسمية عدد 43 المؤرخة في 25 يونيو 1997، الصفحة 18.

المشاكل المستجدة على مستوى مواقع التنفيذ⁴²⁷. كما لم تستطع الإطارات الكفوة التي لم تغادر البلاد من إقامة نظام مراقبة التسيير حقيقي في المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية لغياب الموارد المالية الضرورية للتطور ونمو المؤسسة.

بالمقابل وفي الإطارين التعليمي والبحثي، شهدت هذه الفترة انتشار تدريس مقياس مراقبة التسيير على مستوى المدارس، المعاهد، الكليات والجامعات الجزائرية كما عرفت نفس الفترة أولى رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه والكتب حول موضوع مراقبة التسيير. فعلى سبيل المثال نذكر كتاب الذي أصدره المؤلف ناصر دادي عدون حول تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، الصادر في سنة 1990 عن دار المحمدية⁴²⁸.

أما الفترة الممتدة ما بين 2000 إلى 2014 فقد تميزت باستتباب الأمن في ربوع التراب الوطني وارتفاع أسعار المحروقات وانتعاش خزينة الدولة وتوفر الشروط الضرورية والبيئة الخصبة لإقامة اقتصاد وطني قوي غير تابع للمحروقات وتكوين احتياطي من العملة الصعبة يقارب 200 مليار دولار.

ما ميز هذه الفترة هو صدور القانون رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001، المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة⁴²⁹ بالإضافة إلى الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 20 غشت 2001، المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها⁴³⁰.

لم يكن هناك حدث بارز فيما يخص التحكم في تسيير (مراقبة تسيير) المؤسسات العمومية الاقتصادية، وهذا باعتبار توفر الخزينة العمومية على موارد مالية معتبرة لتغطية الصعوبات المالية التي تواجهها هذه المؤسسات قصد الحيلولة دون افلاسها وتسريح عمالها كما لم تتحصل هذه المؤسسات على الاستقلالية المطلوبة إذ اعتبرت مؤسسات تسيير المساهمات SGP وسيط لإيصال القرارات المركزية لتطبيقها على مستوى هذه المؤسسات.

⁴²⁷ صلواتشي هشام سفيان، حوكمة المؤسسات: دور علاقة الوكالة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير في إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2013، صفحة 167.

⁴²⁸ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1990.

⁴²⁹ الجريدة الرسمية عدد 77 مؤرخة في 15 ديسمبر 2001، الصفحة 4.

⁴³⁰ الجريدة الرسمية عدد 47 مؤرخة في 22 غشت 2001، الصفحة 9.

يمكن القول أن الحدث البارز في هذه الفترة هو تطور المؤسسات التابعة للقطاع الخاص والذي يحوي على بعض المؤسسات التي تتميز بتحكمها في التسيير والموجودة ضمن قائمة أحسن 500 مؤسسة إفريقية في سنة 2015 حسب صحيفة ⁴³¹le jeune africain، والتي من بينها : CEVITAL ، NCA ... Alliance Assurance ، Groupe BENAMOR ، SPA MAMI ، ROUIBA

فأمام ازدهار نشاطها وزيادة حصتها السوقية وارتفاع رقم أعمالها ونتائجها قامت هذه المؤسسات بتعديل مخططاتها التنظيمية، فالعديد منها اقترح إقامة وظيفة مراقبة التسيير أو وظيفة مسؤولة عن مراقبة التسيير. فعلى سبيل المثال يظهر المخطط التنظيمي لمؤسسة NCA ROUIBA وجود وظيفة مراقبة التسيير خاضعة لمديرية المراجعة والمراقبة⁴³²، كما يظهر المخطط التنظيمي لمؤسسة CEVITAL وجود وظيفة مسؤولة عن المحاسبة التحليلية تحت سلطة مديرية المالية والمحاسبة بالإضافة إلى وظيفة متابعة ومراقبة التكاليف الخاضعة إلى سلطة مديرية المشروع⁴³³ Direction projet.

كما قام مجمع Sidal في سنة 2002 بمرافقة مكتب استشارة كندي يسمى PENTACLE بإقامة إحدى أدوات مراقبة التسيير الأكثر حداثة والمتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن لـ Norton و Kaplan.

كما قامت بعض الوزارات بتبني هذه الوظيفة على المستوى المركزي فعلى سبيل المثال قامت وزارة التعليم العالي والبحث العملي بتعديل هيكلها التنظيمي وهذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 03-01 المؤرخ في 04 يناير 2003 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، حيث تم استحداث مديرية فرعية تعنى بمراقبة التسيير والتي تم إلحاقها بمديرية الميزانية، الوسائل والبحث العلمي. تقوم هذه المديرية الفرعية وفق المادة 10 من المرسوم السالف الذكر بالسهر على تطبيق الاجراءات ومراقبة التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات تحت الوصاية، وبالتالي فمهام هذه المديرية الفرعية أقرب من المراجعة الداخلية منه إلى مراقبة التسيير⁴³⁴.

كما صدرت قوانين أخرى والتي تنص ضمناً على إقامة نظام محاسبة تحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، فأحكام المادة 19 من القانون 04-02⁴³⁵ المحددة للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية

⁴³¹ https://fr.wikipedia.org/wiki/Liste_d%27entreprises_algériennes

⁴³² <https://www.cosob.org/wp-content/uploads/2014/11/NoticeNCA.pdf>.

⁴³³ <https://www.cosob.org/wp-content/uploads/2014/12/les-emetteurs-notice-cevital.pdf>.

⁴³⁴ الجريدة الرسمية عدد 2 مؤرخة في 08 يناير 2003، الصفحة 10.

⁴³⁵ الجريدة الرسمية عدد 41 مؤرخة في 27 يونيو 2004، الصفحة 3.

تمنع المؤسسة الاقتصادية ببيع منتجاتها بسعر أقل من تكلفتها. إذ يستلزم تطبيق هذا المادة إقامة نظام محاسبة تحليلية الذي يمكن من قياس سعر تكلفة المنتجات المباعة.

كما نصت المادة 232-1 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها⁴³⁶ (نص تطبيقي للقانون 11-07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي) على أنه يمكن حساب تكلفة المنتجات إما عن طريق التكاليف الحقيقية أو عن طريق التكاليف المعيارية (أحد طرق المحاسبة التحليلية) والتي يتم مراجعتها دوريا من خلال التكاليف الحقيقية.

كما تم إنشاء على مستوى المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية مديرية تحديث المقاييس المحاسبية وذلك بموجب صدور المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية⁴³⁷، تتولى هذه المديرية عصرنه اجراءات أنظمة الميزانية في الجماعات الإدارية والمؤسسات ذات الطابع الإداري وضمان تنفيذها ومتابعتها وذلك من خلال إقامة أنظمة المحاسبة التحليلية والعامة وإمكانية تبني معايير IPSAS.

كما تم في إطار المجلس ما بين الوزراء المنعقد في 02 أكتوبر 2008 تكليف وزارة المالية بالتعاون مع وزارة الصحة والسكان واصلاح المستشفيات بإقامة نظام محاسبي آلي في المؤسسات الاستشفائية يتضمن هذا النظام محاسبة عامة، موازنية ومحاسبة تحليلية والذي يسمح بضمان تسيير رشيد وفعال للوسائل البشرية، المادية والمالية⁴³⁸.

رغم ذلك لم يعرف هذا مشروع أي تقدم حسب علمنا وذلك لعدة أسباب، لعل أبرزها عدم حصول الأمرين بالصرف على تكوين متخصص في المحاسبة التحليلية، الأمر الذين جعلهم لا يعرفون مبادئ وأسس هذا النوع من المحاسبة وبالتالي مقاومة إقامتها في المؤسسات الاستشفائية.

كما تم في هذه الفترة تنظيم أوائل الملتقيات حول موضوع مراقبة التسيير إذ نذكر على سبيل المثال : الملتقى المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف -

⁴³⁶ الجريدة الرسمية عدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، الصفحة 3.

⁴³⁷ الجريدة الرسمية عدد 75 مؤرخة في 02 ديسمبر 2007، الصفحة 5.

⁴³⁸ <http://www.mf-dgc.gov.dz>.

المسيلة- على مدار 13-14 من شهر ماي 2013 تحت عنوان "واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية" (تحليل الموجود من أجل استشراف الإبداعات المستقبلية)⁴³⁹.

أما الفترة الممتدة من 2014 إلى يومنا هذا، تميزت بانخفاض أسعار المحروقات وتراجع الجباية البترولية ومعها إيرادات الخزينة، وانخفاض احتياطي الصرف بالإضافة إلى الإهتلاك الكلي لصندوق ضبط الإيرادات في فيفري 2017، الأمر الذي دفع الحكومة إلى تطبيق سياسة ترشيد النفقات العمومية من خلال تسقيف النفقات وتجميد المشاريع التي لم يشرع في إنجازها. كما تم تعديل قانون النقض والقرض حتى يتمكن بنك الجزائر من إقراض الخزينة العمومية بشكل مباشر لتمكينها من مواجهة عجز ميزانية الدولة في ظل اهتلاك صندوق ضبط الإيرادات.

بالمقابل لم تصدر إجراءات واضحة وملموسة بخصوص المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أو توسيع الوعاء الجبائي من خلال تشجيع الاستثمار الخاص المنتج للثروة ما عدا صدور القانون رقم 17-02 المؤرخ في 10 يناير 2017، المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة⁴⁴⁰ والذي ألغى القانون 01-18 السالف ذكره. والذي استحدث مصطلح المؤسسات الصغيرة جدا ومراجعة عتبات تصنيف المؤسسات وبعض المزايا الممنوحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. كما شهدت الفترة عودة الحديث عن خصوصية المؤسسات الاقتصادية العمومية وفتح رأسمالها لفائدة المؤسسات الجزائرية التابعة للقطاع الخاص في إطار التعاون عمومي-خاص لكن تم التراجع عن هذه الفكرة فيما بعد.

بالمقابل، هناك حدثين بارزين فيما يخص مراقبة التسيير في هذه الفترة. الأول والذي تضمنته المادة 8 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016⁴⁴¹ المتضمن قانون المالية لسنة 2017، المعدلة والمتممة للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ نصت هذه المادة على إلزامية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات أو المجمعات العاملة في قطاع المحروقات، والشركات الأجنبية والشركات المنصوص عليها في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية. وتطبيقا لهذه المادة قامت العديد من المؤسسات ولاسما العمومية منها بفتح استشارات أو مناقصات قصد إقامة نظام محاسبة تحليلية فيها.

⁴³⁹ <http://virtuelcampus.univ-msila.dz/facsegc>.

⁴⁴⁰ الجريدة الرسمية عدد 2 المؤرخة في 11 يناير 2017، الصفحة 4.

⁴⁴¹ الجريدة الرسمية عدد 77 مؤرخة في 29 ديسمبر 2016، الصفحة 3.

أما الثاني فيتعلق بصدور القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية⁴⁴² (الذي سيشرع في تطبيقه بداية من 2023) والذي سيلغي القانون 84-17، إذ نصت المادة 65 منه على أن الدولة تمسك بالإضافة إلى محاسبة موازنية، محاسبة عامة ومحاسبة تحليلية موجهة إلى تحليل تكاليف المهام المنجزة في إطار مختلف برامج الدولة. والجدول الموالي يوضح أبرز الأحداث التي أثرت على تطور مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية:

الجدول رقم (4-1): التطور التاريخي لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الفترة	الحدث	المضمون المتعلق بمراقبة التسيير
1970 إلى 1977	صدر الأمر رقم 74-71 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971	ألزما هذين النصين المؤسسات الاشتراكية بإعداد مشاريع المخطط المتعدد السنوات للمؤسسة والمخططات السنوية للأنشطة والسهر على الإنجاز الصحيح للأهداف واقتراح التدابير التي تسمح بتنفيذ الأهداف وإمكانية اقتراح المؤسسة الاشتراكية للهياكل والوسائل اللازمة لتحقيق أهدافها.
	صدر الأمر رقم 76-75 المؤرخ في 21 نوفمبر 1975	احتوى هذا النص التطبيقي على قسم فرعي تحت عنوان "المحاسبة ومراقبة التسيير وتنفيذ المخطط" لكن حصر هذا المرسوم مراقبة التسيير في الإطار الضيق المتعلق بمراقبة تنفيذ الإنجاز.
1978 إلى 1987	إجراء دراسة للبحث عن نموذج تنظيمي لإقامته في المؤسسة الاشتراكية المحلية سنة 1978 بطلب من أمانة الدولة للتخطيط.	دعت هذه الدراسة إلى إقامة مجموعة من الأدوات المحاسبية والاحصائية المتعلقة بمراقبة التسيير كالمحاسبة التحليلية، التقدير، إعداد الموازنات والرقابة الموازنية بالإضافة إلى لوحات القيادة.
	قام مكتب استشارة أمريكي بإجراء دراسة حول مشاكل التنظيم والتسيير التي تعاني منها مؤسسة	اقترح هذا المكتب انشاء مديرية التخطيط والمراقبة العامة ملحقه بالمديرية العامة.

⁴⁴² الجريدة الرسمية عدد 53 مؤرخة في 02 سبتمبر 2018، الصفحة 9.

	.SONACOME	
تضمن هذا المرسوم إعادة هيكلة المؤسسات، ودعم اللامركزية وتوزيع السلطة في تسيير الأنشطة.	صدر المرسوم رقم 80-242 المؤرخ في 04 أكتوبر 1980	
أكدت هذه التعليمات على أهمية مراقبة التسيير ودعت إلى ضرورة ممارسته في أعلى مستوى من التسلسل الهرمي للمؤسسة والحاقه بالمدير العام.	صدر تعليمات الوزير الأول رقم 383 في 02 جوان 1981	
تقوم هذه المحافظة بدراسة المخططات التنظيمية المقترحة من قبل المؤسسات الاشتراكية الناشئة عن إعادة الهيكلة والموافقة عليها.	انشاء محافظة تنظيم المؤسسات وتسييرها سنة 1984.	
أولى هذا المخطط اهتماما بارزا بمراقبة التسيير في توجيه الاقتصاد الوطني، إذ نص على ضرورة ترقية آليات التسيير ومعايير وأساليبه داخل المؤسسات بما يسمح بحساب أسعار التكلفة لمختلف السلع والخدمات والتحكم فيها، علاوة عن ذلك، نص التقرير العام حول مسألة المعلومة التسييرية إذ يؤكد على ضرورة تحسين التنظيم العام للمؤسسات والإدارات وتحسين نظام التخطيط ومراقبة التسيير.	صدر القانون رقم 84-22 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 المتضمن المخطط الخماسي الثاني [1985-1989].	
نص هذا القانون على أن المخطط الوطني للتخطيط يندرج في إطار ثلاث آفاق زمنية مختلفة. يتعلق الأمر بالأهداف الاستراتيجية البعيدة المدى والمخطط المتوسط المدى والمخطط السنوي، كما نصت المادة 22 من هذا القانون على ضرورة إقامة مخطط متوسط المدى يتوافق مع الأهداف الاستراتيجية وتحديد السبل والوسائل اللازمة لترجمتها إلى أعمال.	صدر القانون رقم 88-02 المؤرخ في 12 يناير 1988، المتعلق بالتخطيط.	إلى 1988] [1999
تطور المؤسسات التابعة للقطاع الخاص والذي صاحبه تعديل في المخططات التنظيمية واقتراح وظيفة مراقبة التسيير على مستوى هذه المؤسسات.	صدر القانون رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001، المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.	إلى 2000] [2013

تبنى بطاقة الأداء المتوازن في مجمع Saidal	قام مجمع Saidal في سنة 2002 بمرافقة مكتب استشارة دولي يسمى PENTACLE بإقامة إحدى أدوات مراقبة التسيير الأكثر حداثة والمتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن لـ Kaplan و Norton.
صدر المرسوم التنفيذي رقم 364-07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007.	تضمن هذا المرسوم إنشاء مديرية تحديث المقاييس المحاسبية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية، والتي ستعمل على تطوير المحاسبة سواء في المؤسسات الاقتصادية أو الهيئات العمومية.
صدر القانون رقم 14-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016.	أكد هذا القانون إلزامية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات أو المجمعات العاملة في قطاع المحروقات، والشركات الأجنبية والشركات المنصوص عليها في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.
[2014 إلى غاية يومنا هذا	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد أساسا على www.joradp.dz.

المطلب الثاني: التبعية الهرمية لوظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

يدعو عبد الحق لعميري إلى ضرورة إقامة وظيفة حقيقية لمراقبة التسيير على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ولاسيما منها العمومية الاستراتيجية⁴⁴³. بناء على ذلك سنحاول في هذا المطلب دراسة مدى وجود وظيفة تعنى بمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وسنحاول دراسة الإلحاق الإداري لهذه الوظيفة.

ففي دراسة قوراية بلشير (2014) حول مؤسسة نפטال: أظهر هذا الباحث أن الوظيفة المسؤولة عن مراقبة التسيير في هذا المجمع هي المديرية التنفيذية للاستراتيجية، التخطيط والاقتصاد DESPE وذلك بمساعدة المديرية التنفيذية للمالية DEP: فالأولى تقوم بإعداد رسالة تأطير ونشرها في مختلف مراكز المسؤولية الأخرى من أجل إعداد الموازنات كما تقوم بتجميع تلك الموازنات وتصحيحها وتبليغها للإدارة العامة في حين تتولى المديرية التنفيذية للمالية التعبير الرقمي عن الموازنات. كما يظهر الهيكل الإداري

⁴⁴³ Abdelhak Lamiri, Management de l'entreprise publique en Algérie : les contraintes à l'efficacité, publié dans El Watan le 05 - 11 - 2012.

أن DESPE هي مديرية وظيفية مثلها مثل أي مديرية وظيفية أخرى بمؤسسة نفطال موجودة على نفس مستوى المديرية التنفيذية للمالية⁴⁴⁴.

أما في مجمع سوناطراك، أظهرت سمية موهون (2015) أن الوظيفة المسؤولة عن مراقبة التسيير في هذا المجمع هي مديرية مراقبة التسيير الملحقة إداريا بالمديرية التنسيقية للمالية التي تعمل على التأكد من تناسق الموازنات التي تم إعدادها من قبل المديرية كما تقوم بالتحكيم بين مختلف الموازنات. كما تشارك مديرية الاستراتيجية، التخطيط والاقتصاد في إعداد التوجهات الاستراتيجية العامة والتحكيم وضمان الانسجام بين مختلف المخططات المتوسطة المدى⁴⁴⁵.

كما أظهرت AZIEZ Amina (2011) في دراستها حول مؤسسة CAAT أن الوظيفة التي تتولى مراقبة التسيير في هذه المؤسسة تكمن في مديرية التخطيط والتنظيم التي تقوم بالتأكد من السير الحسن للأعمال المتوسطة الأجل وفق الخطط والاجراءات وتوجهات المديرية العامة، كما تقوم بالمتابعة الدورية للإنجازات من خلال جمع البيانات والاحصائيات⁴⁴⁶.

في دراسة TERRAK Ghani حول مجمع Saidal : أظهر هذا الباحث أن المديرية التي تقوم بتجميع الموازنات وإعداد القوائم المالية الختامية التقديرية هي مديرية المراجعة التحليل والتلخيص التي تعتبر أحد المديرية المركزية⁴⁴⁷. كما أثبتت دراسات أخرى (كولال أمينة، 2009) أن فرع بيوتيك التابع لهذا المجمع يضم خلية التدقيق ومراقبة التسيير الملحقة هرميا بالإدارة العامة لهذا الفرع.

كما تولت أبحاث أخرى دراسة فعالية وظيفة مراقبة التسيير المقامة على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. ففي دراسة صفاء لشهب (2006) حول وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة المياه المعدنية،

⁴⁴⁴ قوراية بلشير، نماذج التشخيص التنظيمي ودورها في إعداد استراتيجية المؤسسة، دراسة حالة -نفطال-، جامعة أكلي محند-البويرة-، 2014/2013، صفحة 164-165.

⁴⁴⁵ سمية موهون، التحليل الاقتصادي والمالي للحسابات المجمع واتخاذ القرار على مستوى المجمع وخارجه، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2015، صفحة 169.

⁴⁴⁶ AZIEZ Amina, un nouvel outil de pilotage de la performance dans l'entreprise, étude de cas : CAAT, mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un magister en sciences commerciales, Ecole des hautes études commerciales, 2011, page 179.

⁴⁴⁷ TERRAK Ghani, le tableau de bord prospectif comme outil de mise en œuvre et de pilotage de la stratégie. CAS pratique Groupe SAIDAL, mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un magister en management, Institut National de Commerce, page de 98 à 119.

أظهرت الباحثة انعدام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية وذلك بالرغم من وجود مصلحة خاصة بها وأرجعت الباحثة ذلك إلى ضعف تكوين العمال العاملين على مستوى هذه المصلحة.

أما في دراسة بوهالي خيرة (2018) حول فعالية وظيفة مراقبة التسيير على مستوى 50 مؤسسة اقتصادية جزائرية وذلك من خلال الكفاءات التي يملكها مراقبو التسيير الذين يعملون في هذه المصلحة. أظهرت الباحثة تحكم هؤلاء في الكفاءات التقنية والمتمثلة في إعداد الموازنات، المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة فيما سجلت ضعفا في استعمال المعلومات المنبثقة من هذه الأدوات لأغراض مراقبة التسيير⁴⁴⁸.

إن المتأمل في هذه الدراسات يجد أنه ليس كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تملك وظيفة مراقبة التسيير واضحة المعالم، إذ يمكن أن تقوم بهذه المهمة وظيفة أخرى غير وظيفة مراقبة التسيير. بالتعمق أكثر في هذه الوظائف يجد الباحث تعدد الإلحاقات الإدارية للوظيفة المسؤولة عن مراقبة التسيير إذ يمكن أن تلحق بالإدارة العامة (فرع بيوتيك...) أو المديرية المالية (مجمع سوناطراك...) أو وظيفة أخرى موجودة على نفس المستويات مع الوظائف التنفيذية الأخرى في المؤسسة. كذلك أظهرت هذه الدراسات وجود أكثر من وظيفة تتولى مهام مراقبة التسيير على مستوى نفس المؤسسة.

المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

سنقوم في هذه النقطة بدراسة لمحة عن أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وسنحاول معرفة مدى استخدام هذه المؤسسات للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير على غرار طريقتي التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن.

ففي دراسة AZIEZ Amina حول أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في مؤسسة CAAT. أظهرت الباحثة أن المؤسسة تستخدم ثلاث أنواع من أدوات مراقبة التسيير. يتعلق الأمر بأدوات التسيير التقديري المتمثلة في المخطط الاستراتيجي، المخطط التنفيذي والموازنات وأدوات متابعة المحققات المتمثلة في

⁴⁴⁸ بوهالي خيرة، تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة -حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة دكتوراه مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2017-2018، صفحة 207.

المحاسبة التحليلية بالإضافة إلى أدوات صعود وتحليل المعلومات حول ما تم إنجازه والمتعلقة بالإبلاغ ولوحات القيادة⁴⁴⁹.

كما أظهرت OULD MOHAND Souad في دراستها لمؤسسة SAA أن هذه المؤسسة تمسك أدوات التسيير التقديري المتمثلة في المخطط الاستراتيجي والموازنات بالإضافة إلى مسكها لمحاسبة تحليلية بالإضافة إلى لوحات القيادة⁴⁵⁰.

في دراسة شاملة قامت بها بوهالي خيرة (2018) حول أدوات التسيير المستخدمة على مستوى عينة مكونة من 50 مؤسسة تنشط عبر التراب الوطني. توصلت هذه الدراسة إلى أن 94% من هذه المؤسسات تمسك نظام محاسبة تحليلية (81% منها تعتمد على طريقة التكاليف الكلية، 15% تعتمد على طريقة التكلفة المتغيرة، 4% تعتمد طريقة التكلفة حسب النشاط). كما أن 96% من هذه المؤسسات تستخدم الموازنات التقديرية. كما بينت الدراسة أن 94% من هذه المؤسسات تقوم بإعداد لوحات القيادة⁴⁵¹.

أما فيما يخص استخدام أدوات مراقبة التسيير الحديثة: فقد كان لمجمع SAIDAL تجربة فريدة من نوعها بتبنيها بطاقة الأداء المتوازن وذلك بمرافقة مكتب استشارة كندي يدعى PENTACLE⁴⁵².

كما أظهرت بوهالي خيرة (2018) في الدراسة السالف ذكرها أن هناك مؤسستين من العينة المدروسة تمسك نظام محاسبة تحليلية من نوع التكاليف على أساس الأنشطة⁴⁵³.ABC.

هذه الدراسات تؤكد استخدام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ولاسيما منها الكبيرة لأدوات مراقبة التسيير التقليدية على غرار المحاسبة التحليلية ولاسيما بعد صدور المادة 8 من القانون 14-16 المتضمن قانون المالية لـ 2017⁴⁵⁴ المعدلة للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي مفادها "... تلزم الشركات المذكورة في المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بمسك محاسبة تحليلية

⁴⁴⁹ AZIEZ Amina, Op.cit., page 177.

⁴⁵⁰ OULD MOHAND Souad, Op.cit., page 48.

⁴⁵¹ بوهالي خيرة، مرجع سبق ذكره، صفحة 174.

⁴⁵² TERRAK Ghani, Op.cit., page 94.

⁴⁵³ بوهالي خيرة، مرجع سبق ذكره، صفحة 174.

⁴⁵⁴ قانون رقم 14-16 ماضي في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017. الجريدة الرسمية عدد 77 مؤرخة في 29 ديسمبر 2016، الصفحة 3.

وتقديمها عند كل طلب يقدمه عون التحقيق عند القيام بالتحقيقات المنصوص عليها في المادتين 20 و 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية".

كما تستخدم هذه المؤسسات ولاسيما العمومية منها أدوات التخطيط على غرار المخطط الاستراتيجي، الموازنات التقديرية والإبلاغ reportings وذلك استجابة للمتطلبات القانونية والتنظيمية، لاسيما القانون رقم 88-02 المتعلق بالتخطيط، والاستجابة كذلك لما تمليه عليها الوزارات الوصية وشركات تسيير المساهمات (SGP Holdings حاليا) ومجلس مساهمات الدولة CPE.

المبحث الثاني: نموذج وفرضيات البحث

لقد تناولت العديد من الأبحاث معالجة موضوع أو متغير مشاركة المسير في مسار مراقبة التسيير سواء النظرية منها أو الأبحاث التي تم من خلالها اختبار متغير المشاركة من خلال دراسات كمية أو على مستوى المخابر.

إن المتأمل في هذا الأبحاث يجد أن مشاركة المسير في مسار مراقبة التسيير تمت معالجته من جهة كمتغير تابع عند دراسة تأثير المحددات التي تسمح بتفعيل هذه المشاركة ومن جهة أخرى كمتغير مستقل لدراسة تأثير هذه المشاركة على فعالية التسيير performance managériale أو متغير تابع آخر. كما تمت معالجته كذلك كمتغير وسيطي لدراسة العلاقة بين محددات مشاركة المسير في مسار مراقبة التسيير (المتغير المستقل) وبين المتغير التابع الذي يمكن أن يكون فعالية التسيير أو متغير تابع آخر.

ولهذا سوف نعتمد في هذا المبحث على الأدبيات الوطنية والدولية التي تناولت الموضوع لاقتراح نموذج الدراسة ولطرح فرضيات الدراسة.

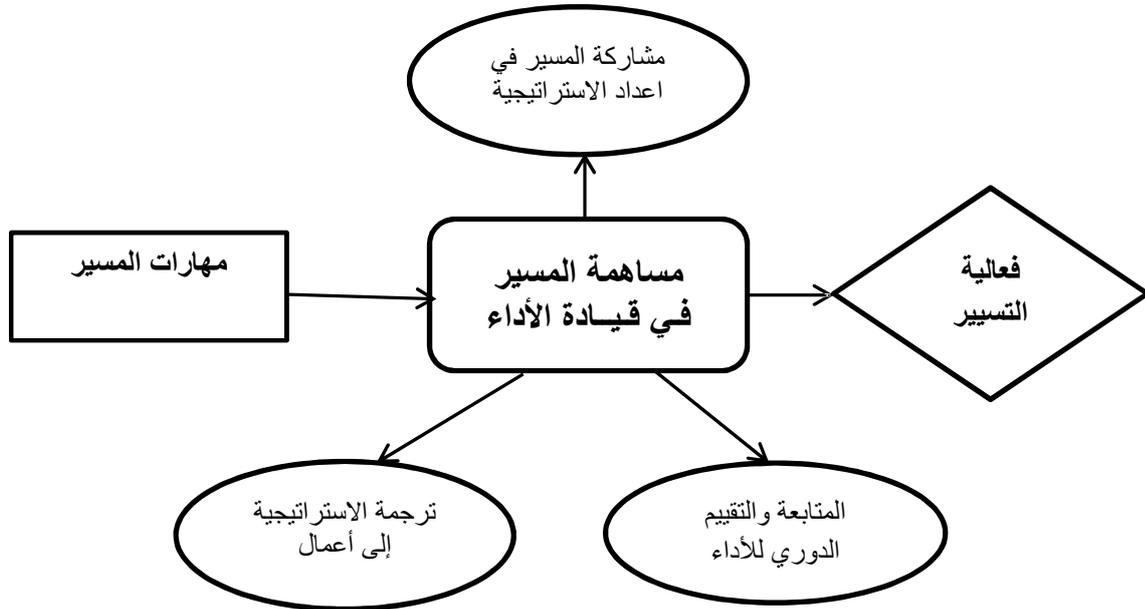
المطلب الأول: اقتراح نموذج البحث

تتمثل الإشكالية الرئيسية لهذا البحث في دراسة مدى تأثير مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء على فعالية تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أي دراسة مساهمة مراقبة التسيير في إعداد الاستراتيجية وترجمتها إلى أهداف وسيطية وتخصيص الموارد اللازمة لإنجازها وتحديد خطة العمل الملائمة من أجل تحقيق تلك الأهداف، بالإضافة إلى المتابعة والتقييم الدوري للأداء من أجل تصحيح الانحراف في حالة وقوعه ومدى تأثير هذه الأعمال الذي ذكرناها على فعالية التسيير.

ولكن كيف يمكن قياس مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء؟ بالعودة للتعريف المرجعي لمراقبة التسيير الذي اقترحه Anthony سنة 1965 وقام بمراجعتها سنة 1988 نجد أن المعنى بمراقبة التسيير هم المسيرون الموجودون في المستويات الهرمية الوسطى والذين يتمثل دورهم في ترجمة الاستراتيجية التي قام القادة بإعدادها إلى أهداف وسيطية قابلة للتحقيق، كما يقومون بتحديد خطة العمل وتخصيص الموارد اللازمة لإنجاز تلك الأهداف. بالإضافة إلى ذلك فهم يتابعون بانتظام الإنجازات المحققة ويتدخلون في حالة وقوع انحراف عن الأهداف والبحث عن حلول لتصحيحها بغية بلوغ الأهداف الوسيطة والأهداف الاستراتيجية.

تأسيساً لما سبق، سنقوم بقياس مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء من خلال الأعمال التي يقوم بها المسير (المسؤول التنفيذي) الذي نظنه يسمح بدراسة هذه المساهمة. وعليه وبناء على كل ما تقدم فإن النموذج التصوري لدراستنا هو كالتالي:

الشكل رقم (4-1): النموذج التصوري للبحث



هذا النموذج مستوحى من الأعمال التي سبق ذكرها في مقدمة الدراسة فيما يخص الدراسات السابقة. يتعلق الأمر بدراسة Chong و Chong (1997)، دراسة Armelle Godener و Mariana (2010) ودراسة صفاء لشهب (2015).

المطلب الثاني: طرح فرضيات البحث

لطح فرضيات الدراسة سنتناول مختلف الأدبيات الوطنية والأجنبية التي تناولت متغيرات الدراسة سواء متغيرات محددات مشاركة مراقبة التسيير (المسير) في قيادة الأداء من جهة، ومن جهة أخرى أبعاد مشاركة مراقبة التسيير (المسير) في قيادة الأداء.

الفرع الأول: محددات مشاركة المسير في قيادة الأداء

هناك العديد من الأدبيات التي تناولت تأثير محددات مشاركة المسير في قيادة الأداء، فعلى سبيل المثال تناولت كل من Armelle Godener و Mariana Fornerino (2005) دراسة محدد "صورة مراقب التسيير لدى المسير" وتأثيرها على مشاركة المسير في مسار مراقبة التسيير. أما في سنة 2010 قامت نفس الباحثين بدراسة محدد آخر يتمثل في سلوك المسير نحو مسار مراقبة التسيير، كما تناول كل من Marc Bollecker و Patricia Niglis (2009) دراسة المهام ذات الطبيعة العلائقية التي يقوم بها مراقب التسيير كمحدد يؤثر على تلك المشاركة.

في السياق الجزائري، تناولت صفاء لشهب (2015) دراسة محدد "الجودة التقنية للخدمات المقدمة من قبل مراقب التسيير" و "جودة العلاقات بين المسير ومراقب التسيير" وتأثيرهما على مشاركة المسير في مسار مراقبة التسيير⁴⁵⁵.

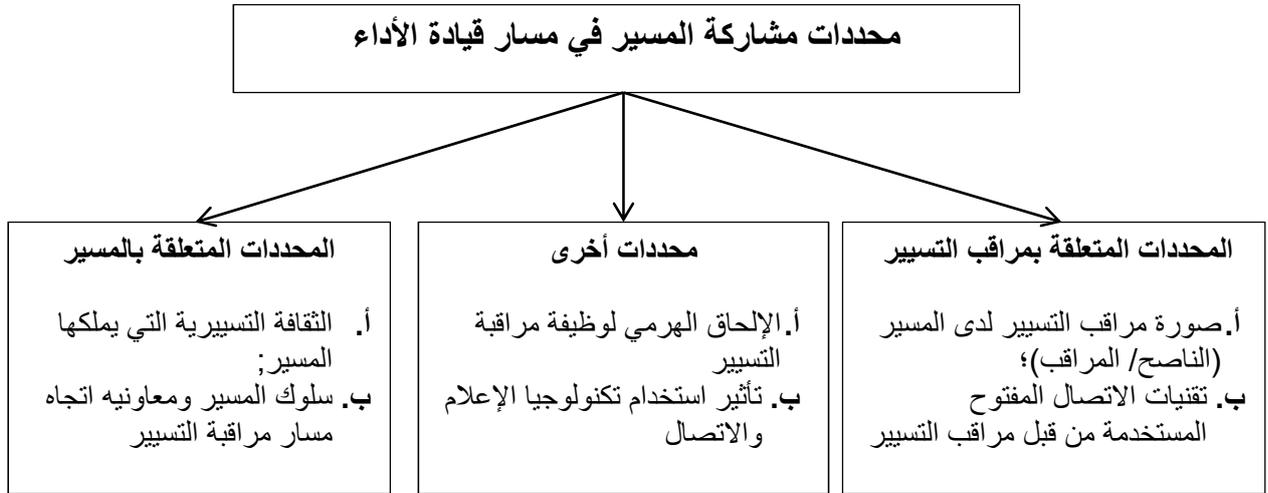
بالإضافة إلى محددات أخرى تعرضت إليها الأدبيات، ولهذا سنقوم بدراسة المحددات الأكثر تأثيرا على هذه المشاركة، والتي يمكن تصنيفها في ثلاث فئات:

(أ) محددات متعلقة بالمسؤول التنفيذي أو المسير كثقافته التنظيمية وسلوكه نحو هذا المسار (ب) محددات خاصة بمراقب التسيير كالصورة التي يتركها هذا الأخير وتقنيات الاتصال الشفوي التي يستخدمها (ج) محددات متعلقة بنوع الرقابة المستخدمة من قبل القادة بالإضافة إلى محددات أخرى.

والشكل الموالي يوضح المحددات المؤثرة على مساهمة المسير في قيادة الأداء:

⁴⁵⁵ صفاء لشهب، مراقبة التسيير في القطاع العمومي: دورها في تحسين فعالية التسيير وجودة الخدمات بالقطاع الصحي في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3.

الشكل رقم (4-2): المحددات المؤثرة على مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الأدبيات

أولاً: المحددات المتعلقة بالمسؤول التنفيذي

سنستعرض في هذه النقطة تأثير الثقافة التنظيمية وسلوك المسؤول التنفيذي على مشاركته في مسار مراقبة التسيير والتي ينبغي أن يعمل عليها مراقب التسيير من أجل تفعيل هذه المشاركة.

1. تأثير الثقافة التنظيمية للمسؤول التنفيذي: تشير Giraud إلى أن الثقافة التنظيمية التي يتمتع بها المسؤول التنفيذي تلعب دوراً أساسياً في مشاركته في مسار قيادة الأداء، فإذا تمتع المسؤول التنفيذي بثقافة كبيرة في رقابة التسيير وفي القيادة فإنه يتكفل بجزء كبير من هذا المسار، مثلما هو عليه الحال بالنسبة لمجمع VALEO المتخصص في تجهيز السيارات، حيث يملك المسيرون ثقافة كبيرة في مراقبة التسيير باعتبارهم قد شغلوا منصب مراقب التسيير في الشركات التي عملوا بها سابقاً، وهذا ما يمنحهم المهارات اللازمة للتكفل بجزء كبير من مسار المراقبة، بالمقابل عندما تكون ثقافة رقابة التسيير ضعيفة لدى المسؤول التنفيذي، يقوم مراقب التسيير بتحسيس وتكوين المسؤولين التنفيذيين مثلما هو عليه الحال بالنسبة للشركات أين تكون ثقافة المهندس هي المسيطرة أو المؤسسات التي لا تهدف لتحقيق الربح كالمستشفيات والجمعيات⁴⁵⁶.

⁴⁵⁶ Françoise Giraud et al, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 3^{ème} édition, Op.cit., page 36.

2. تأثير سلوك المسؤولين التنفيذيين ومعاونيهم: إن ممارسات المسؤولين التنفيذيين تلعب دورا كبيرا في تطوير مشاركتهم ومشاركة معاونيهم في مسار مراقبة التسيير، فحسب Armelle Godner إذا قام مسؤول باتخاذ القرار بناء على التوضيحات المقدمة من طرف مراقب التسيير فهذا سيؤدي إلى تحفيز معاونيه على القيام بنفس الشيء. وعلى نقيض ذلك إذا قام المسؤول التنفيذي باستعمال مراقبة التسيير من أجل الضغط على المصلحة التي يسيرها كرفض منح موارد إضافية من أجل تحقيق الأهداف، فإن معاونيه سيعتبرون مراقبة التسيير عائقا وليس عاملا مساعدا في أداء المهام، وهذا بالرغم من الكفاءات التي يتمتع بها المراقب والمجهودات التي يبذلها.

كذلك تلعب الحرية التي يمنحها المسؤول التنفيذي لمعاونيهم دورا أساسيا في مشاركتهم في هذا المسار، فالعديد من المسؤولين التنفيذيين يتدخلون في اتخاذ القرارات التي هي أصلا من اختصاص معاونيهم، الأمر الذي يجعل هؤلاء يشعرون بعدم أهميتهم في المنظمة وهذا ما يحد من تعاونهم مع مراقبي التسيير فيما يتعلق باتخاذ قرارات طموحة⁴⁵⁷.

إضافة إلى ما سبق، تناولت الأدبيات محددات أخرى تؤثر على مشاركة هؤلاء في مسار القيادة، من بينها التحفيز، الرضا الوظيفي، الالتزام بالأهداف ... في هذا الإطار أظهرت Kren (1997) أن إشراك المسؤولين التنفيذيين في إعداد الموازنات يعزز جودة المعلومات المقدمة⁴⁵⁸.

ثانيا: المحددات المتعلقة بمراقب التسيير

أرجعت العديد من الدراسات أسباب ضعف مشاركة المسؤولين التنفيذيين في مسار قيادة الأداء إلى الصورة السلبية التي يتركها مراقب التسيير في ذهن هؤلاء، فغالبا ما ينظر إليه على أنه حارس مرسل من قبل الإدارة، وبالمقابل يمكن لمراقب التسيير أن يلعب دورا أساسيا في تنشيط هذه المشاركة من خلال مساعدة المسؤولين التنفيذيين في القيام بالتحليلات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات، دون التدخل في القرارات التي يتخذونها. وتتمثل المحددات المتعلقة بشخص مراقب التسيير فيما يلي:

⁴⁵⁷ Armelle Godener, Marianela Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, Op.cit, pages 54 à 59

⁴⁵⁸ Armelle Godener, Marianela Fornerino, la participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France., pages 1 à 17.

1. تدخل مراقب التسيير في قرارات المسؤول التنفيذي: أظهرت الأدبيات أن بعض مراقبي التسيير يتدخلون مباشرة في قرارات المسؤولين التنفيذيين، أو يقومون بتصميم الأنظمة التي يقومون بتنشيطها خاصة تلك المتعلقة بتنميط العمل "standardisation du travail"، هذا التنميط ليس من شأنه أن ينشأ علاقة جيدة بين المراقب والمسؤولين التنفيذيين (الذين يقع ضمن صلاحياتهم تحديد طريقة العمل)، وهذا باعتبار أن جزءا من السلطة والقرار ينتقل من المسؤول التنفيذي إلى مراقب التسيير، إن تدخل مراقب التسيير في قرارات المسؤولين التنفيذيين ينتج عنه بعض التحفظ في مشاركة هؤلاء في مسار القيادة⁴⁵⁹.

أثبتت دراسة قام بها Jordan و Ardoin حول ممارسات التسيير التقديري في فرنسا أن بعض مراقبي التسيير غير محايدين في عملية اتخاذ القرار: فهم يتجاوزون سلطات المساعدة على اتخاذ القرار، ويقومون باتخاذ القرار مكان المسؤولين التنفيذيين، وبالتالي فهمهم لا تقتصر على مجرد التأثير على اتخاذ القرار وإنما يحاولون البحث عن مكانة أهم في المنظمة، وذلك باستخدام العديد من الاستراتيجيات. إذ يملك مراقبو التسيير تأثيرا كبيرا في المسار الموازي، فهم يساعدون بعض المسؤولين على حساب آخرين، حيث يقومون بعقد إستراتيجية تحالف مع المسؤولين التنفيذيين الذين يشاركونهم نفس المقاربة ويتمتعون بسلطة هامة في المنظمة، كي يفرض هؤلاء منطقتهم على المسؤولين الآخرين الأقل تأثيرا خاصة المسؤولين التجاريين، وهكذا يتمكن مراقب التسيير من القيام بصلاحيات التكوين وإعداد الإجراءات المكتوبة المتعلقة بالموازنات وإرغام هؤلاء على الخضوع لطريقة عملهم⁴⁶⁰.

2. الصورة التي يتركها مراقب التسيير (مستشار/ مراقب): هناك نوعين من المهام التي يقوم بها مراقب التسيير، ولكل منهما تأثير مختلف على مشاركة المسؤول التنفيذي في قيادة أداء المنظمة: تتمثل المهمة الأولى في مراقبة الأنشطة، ويتم القيام بهذه المهمة لصالح الإدارة العامة. حيث يؤثر هذا الدور سلبا على مشاركة المسؤول التنفيذي في مسار القيادة، وحسب كل من Godener و Fernerino (2010) فإنه حينما ينظر لمراقب التسيير على أنه حارس فإن المسؤولين التنفيذيين لا يساهمون بشكل فعال في إرسال البيانات، كما ينقص استخدامهم للمعلومات المعالجة من طرف مراقب التسيير في التسيير اليومي

⁴⁵⁹ Marc Bollecker, Patricia Niglis, l'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2009/1 Tome 15, pages 133 à 157.

⁴⁶⁰ Marc Bollecker, la recherche en contrôle de gestion, Op.cit., pages 87 à 106.

لوظائفهم⁴⁶¹. أما المهمة الثانية الموكلة إلى مراقب التسيير فتتمثل في المساعدة على القيادة واتخاذ القرارات. إذ تؤثر هذه المهمة تأثيرا ايجابيا على مشاركة المسؤول التنفيذي في مسار قيادة الأداء : فإن قام مراقب التسيير بتقديم النصح والمساعدة فإن المسؤولين التنفيذيين يساهمون بدورهم في إرسال المعلومات التسييرية، كما يستخدمون المعلومات التي ينتجها مراقب التسيير إذا اعتبروها مفيدة في مهامهم، بالمقابل هم لا يقومون بإرسال معلومات ذات جودة إلا إذا اعتبروا أن مراقب التسيير يقوم بعمل مفيد، وهكذا كل حكم سلبي على دور مراقب التسيير يشكل عائقا في استعمال وإرسال المعلومات⁴⁶². ويتطلب هذا الدور مهارات وديبلوماسية كبيرة بالإضافة إلى أخلاق مهنية عالية لمقاومة محاولة التدخل في قرارات المسؤولين التنفيذيين⁴⁶³.

3. استخدام تقنيات الاتصال المفتوح: إن القدرات التواصلية التي يتمتع بها مراقب التسيير تؤثر في تفعيل مشاركة المسؤول التنفيذي في هذا المسار، فعلى سبيل المثال: في حالة انخفاض الموازنة المخصصة لمديرية معينة، ينبغي على مراقب التسيير تقديم التفسيرات والتوضيحات حيال ذلك من أجل إقناعهم بضرورة القيام بما قام به.

كما أن للاتصال المفتوح تأثير ايجابي على صورة مراقب التسيير، ويتمثل هذا النوع من الاتصال في إجراء مقابلات مع المسؤولين من خلال أسئلة مفتوحة حتى يتمكن مراقب التسيير من فهم المشاكل التي يعانون منها والبحث بالتعاون مع المسؤول عن حلول لها. وعلى نقيض ذلك إذا استخدم مراقب التسيير الاتصال المغلق فسيعتبر المسؤولون نظام مراقبة التسيير عائقا أو بمثابة هيئة رقابية⁴⁶⁴.

وبالتالي يتعين على مراقبي التسيير تطوير مهاراتهم العلائقية (نوعية التواصل، المهارات البيداغوجية...). فهذا الدور الحاسم لمراقب التسيير يتوافق مع المواصفات والمهارات العالية ويتطلب ديبلوماسية وأخلاقية مهنية كبيرة من أجل مقاومة إحلال الأدوار التي يضطلع بها المسؤول التنفيذي⁴⁶⁵.

⁴⁶¹ Armelle Godener, Mariana Fornerino, la participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale. Op.cit., pages 1 à 17.

⁴⁶² Armelle Godener, Mariana Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, Op.cit, pages 54 à 59.

⁴⁶³ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Op.cit., page 272.

⁴⁶⁴ Armelle Godener, Mariana Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, Op.cit, pages 54 à 59.

⁴⁶⁵ Hélène Löning et al, le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Op.cit., page 272.

ثالثا: نظام الرقابة المستخدم من قبل القادة

يمكن أن يساعد نظام الرقابة المستخدم من قبل القادة على تحفيز المسؤولين التنفيذيين على اتخاذ القرارات التي تصب في صالح المنظمة وعلى إنتاج المعلومة التي تساعد على اتخاذ القرارات الصائبة. لقد ساهمت الأعمال التي قام بها Simons (1995) في توضيح العلاقة التي تربط بين المسؤول التنفيذي ومراقب التسيير: ففي إطار الرقابة التفاعلية يركز المسؤول على التحكم في عدم التأكد الاستراتيجي وعوامل الخطر الأساسية، ولهذا يجب عليه أن يتدخل شخصيا في قيادة أداء المنظمة، إذ يقوم بإعداد مخططات الأعمال ومتابعتها، وباعتبار محدودية الوقت الذي يملكه المسؤول التنفيذي فإن هذا النوع من الرقابة يتم في حالات عدم التأكد الاستراتيجي، بالمقابل يضطلع مراقب التسيير بمهام ضعيفة في هذا النوع من المراقبة، إذ يقتصر دوره في التقدير الرقمي لمخططات الأعمال على عكس نظام الرقابة التشخيصي أين يتمتع مراقب التسيير بصلاحيات أوسع، في حين يتدخل المسؤول التنفيذي في حالة وقوع تجاوزات، فالمسؤول التنفيذي يركز على الأساسيات والإستراتيجية (التسيير عن طريق الاستثناء) في حين توكل لمراقب التسيير مهمة رقابة الأنشطة التي تعرف استقرارا نسبيا والأقل خطرا. في هذا الإطار يؤكد Berland (2007) أنه في إطار الرقابة التشخيصية يقوم مراقب التسيير بتتبيه المسؤول التنفيذي وتقديم المشورة له فيما يتعلق بالتطورات الهامة الخاصة بالمنظمة. فإذا كان تنفيذ الرقابة التشخيصية مسؤولية مراقب التسيير فإنه لا يمكنه أن يقوم بإعداد التقديرات، وتقييم مدى خطورة الانحرافات دون مساعدة مسؤولي مختلف الكيانات⁴⁶⁶.

وبالتالي يمكن القول أن مساهمة المسؤول التنفيذي في مسار قيادة الأداء مرتبط بنظام الرقابة المطبق: إذ يساهم بشكل فعال في إطار نظام الرقابة التفاعلي، لكن تقل هذه الفاعلية في إطار نظام الرقابة التشخيصي.

رابعا : تكنولوجيا الإعلام والاتصال

ترى Giraud وآخرون (2004) أن إقامة تكنولوجيا الإعلام والاتصال سوف يفعل مساهمة المسؤول التنفيذي في مسار المراقبة، فالأتمتة automatisaton المتزايدة لأنظمة المعلومات قللت من دور مراقب التسيير لصالح المسؤولين التنفيذيين في المقام الأول، الذين لديهم الإمكانية للولوج مباشرة إلى المعلومات

⁴⁶⁶ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 3^{ème} édition, Op.cit., page 322.

التسييرية والقيام بالتحليلات التي كان يقوم بها سابقا مراقبو التسيير. ومن مزايا هذا التوجه هو تنمية حس المسؤولية الاقتصادية للمسؤولين التنفيذيين الذين يعالجون مباشرة المعلومة التسييرية دون الاستفادة من تأثير "التصفية" "filtre" الذي غالبا ما كان يقوم به مراقب التسيير. وبالتالي فالمسؤولون التنفيذيين لهم دور أساسي في مسار مراقبة التسيير كفاعلين أساسيين وكشركاء لمراقبي التسيير في إنتاج المعلومة وتحليل النتائج⁴⁶⁷.

تأسيسا لما سبق سنقوم في بحثنا هذا بدراسة تأثير متغير "المهارات التي يملكها المسير" كمحدد لتفعيل مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء، يعود سبب اختيارنا لهذا المحدد لعدم وجود دراسات ميدانية travaux empiriques أكدت تأثيره على مشاركة المسير في قيادة الأداء حسب علمنا، تأسيسا لما سبق فإن أول فرضية يمكن طرحها هي:

الفرضية 1: كلما تمتع المسير بمهارات عالية كلما زادت مشاركته في مسار قيادة الأداء

الفرع الثاني: مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء

نجاح مراقبة التسيير يتطلب تعاون المسير مع مراقب التسيير، فتبادل المعلومات بينهما يسمح بالتفسير الصحيح لبعض الأحداث، فعلى سبيل المثال: إذا وقع انحراف في تكاليف المواد الأولية المستهلكة، فيمكن أن يكون مصدره خطأ أو تلاعب قام به العمال (معلومة يعرفها مسؤول الورشة) أو يمكن أن يكون مصدره خلل في الآلات التي قامت بإنتاج هذه المواد (معلومة يعرفها مسؤول الصيانة) أو أن الخلل يكمن في عدم توافق المواد المستخدمة مع النوعية المطلوبة أو أن التكلفة الحقيقية الوحودية أكثر من التكلفة التقديرية (معلومة متاحة لدى مصلحة المشتريات).

إن هذا التعاون يمكن من فهم الحقائق التي تختفي وراء الأرقام، وبالتالي فإن مشاركة المسؤولين التنفيذيين في مسار قيادة الأداء ضرورية من أجل ضمان نوعية مسار قيادة الأداء كما تمكن من فهم وتفسير الواقع⁴⁶⁸.

⁴⁶⁷ Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Op.cit., page 386.

⁴⁶⁸ Armelle Godener, Mariana Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, Op.cit, pages 54 à 59,

رغم ذلك أظهرت الدراسات عدم وضوح مشاركة المسير أو المسؤول التنفيذي في مسار قيادة الأداء، ويُعزى ذلك إلى الصورة السلبية التي يتركها غالبا مراقب التسيير في ذهن هؤلاء: إذ يعتبر بمثابة شخص مرسل من قبل الإدارة العامة مكلف بالمراقبة ولهذا فهو غير محبوب وإن كان يطمح للمساعدة وإسداء النصح⁴⁶⁹.

الدارس للأدبيات يجد أن هناك القليل من الأبحاث التي تناولت دراسة أبعاد متغير مشاركة المسير في مسار مراقبة التسيير، فبالعودة إلى أعمال Armelle Godener و Marianela Fornerino تطرقت الباحثتين إلى دراسة هذا المتغير من خلال بعدين هما "استخدام المعلومات التي ينتجها هذا المسار" و "تزويد نظام مراقبة التسيير بالمعلومات التي يحتاجها". توصلت الباحثتين من خلال دراساتهم الميدانية (2005، 2010) إلى أنه لا يمكن فصل فعالية التسيير عن مشاركة المسؤولين التنفيذيين في مسار قيادة الأداء باعتبارهم مزودي المعلومات ومستخدمي نتائج معالجة تلك المعلومات⁴⁷⁰.

كما أثبتت صفاء لشهب في دراستها للقطاع الصحي بالجزائر إلى أن رضا مستعملي مراقبة التسيير الذي قامت بقياسه من خلال مشاركة المسيرين في نقل وارسال المعلومات يؤثر على فعالية التسيير⁴⁷¹.

في بحثنا هذا لن نتناول مشاركة المسير في الإطار الضيق لمراقبة التسيير وإنما نتناولها في الإطار الموسع لقيادة الأداء الذي يضم الأبعاد الثلاثة التي ذكرناها سالفًا. وبالنظر إلى قلة الدراسات الميدانية التي تناولت الأبعاد التي سوف ندرسها، سوف نعتمد على الأدبيات التي تناولت دراسة حالة على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من أجل طرح الفرضيات المتبقية.

البعد الأول: مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية

إن المتأمل في الدراسات الوطنية التي تناولت موضوع التخطيط الاستراتيجي نجدها في الغالب تصف هذا المسار دون ذكر الأطراف التي شاركت في هذا التخطيط مع ذلك هناك بعض الدراسات التي أبرزت الأشخاص الذين يشاركون في التفكير الاستراتيجي. ففي دراسة TERRAK Ghani حول إقامة بطاقة الأداء المتوازن على مستوى مجمع Soidal. أظهر هذا الباحث أن التفكير الاستراتيجي على مستوى هذا

⁴⁶⁹ Danziger, Contrôleur de gestion. In Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, pages 547-557.

⁴⁷⁰ Armelle Godener, Marianela Fornerino, la participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale. Op.cit., pages 1 à 17.

⁴⁷¹ صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، صفحة 240.

المجمع يتم قيادته من قبل اللجنة الاستراتيجية Comité stratégique المتكونة من مجموعة من المدراء المركزيين والتي يرأسها الرئيس المدير العام.

فبعد القيام بالتشخيص الاستراتيجي الداخلي للمجمع والخارجي للبيئة تقوم هذه اللجنة بإعداد مجموعة من الأهداف الاستراتيجية، وبعدها يقوم المسؤولون التنفيذيون بنشر الأهداف الاستراتيجية إلى أهداف تنفيذية، كما تُحدد الأعمال التي يُعتمد عليها لتحقيق الأهداف⁴⁷². بالمقابل في دراسة بكوش فاطمة الزهراء (2011) حول واقع التفكير الاستراتيجي على مستوى مؤسسة اتصالات الجزائر. أظهرت الباحثة أن الاستراتيجية في هذه المؤسسة من صلاحية القادة وبعض الإطارات في حين أكدت هذه الباحثة أن هناك إطارات آخرين يجهلون ما يجري في المؤسسة⁴⁷³.

كما توصلت صفاء لشهب في دراستها حول نظام مراقبة التسيير في مؤسسة المياه المعدنية لموزاية (2006) إلى عدم اشراك المسؤولين في عملية تخطيط الأهداف بالإضافة إلى ذلك أشارت الباحثة إلى جهل المسؤولين بمهام ووظائف مراقبة التسيير⁴⁷⁴.

من خلال الدراسات التي أكدت مشاركة المسيرين في مسار إعداد الأهداف الاستراتيجية من عدمها يمكننا طرح الفرضية الثانية التالية:

الفرضية 2: كلما شارك المسير في إعداد الاستراتيجية كلما تحققت فعالية التسيير

ثانياً: مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية

هناك وفرة من الدراسات التي تناولت مسار التخطيط على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وترجمتها إلى أهداف قصيرة الأجل: ففي دراسة AIB Mabrouk حول مسار التخطيط في سوناطراك. أظهر الباحث أن هذا المسار يتكون من المرحلتين الأساسيتين التاليتين: التأطير الاستراتيجي وإعداد المخطط المتوسط المدى. يتولى التأطير مديرية الاستراتيجية، التخطيط والاقتصاد SPE التي تقوم بتنقيح والتعمق في الأهداف والاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم الرئاسي رقم 98-48 المؤرخ في 11

⁴⁷² TERRAK Ghani, Op.cit., page 92.

⁴⁷³ بكوش فاطمة الزهراء ، واقع التفكير الاستراتيجي بمؤسسات اتصالات جزائرية، دراسة وصفية تحليلية لمؤسسة اتصالات الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم الاعلام والاتصال، جامعة الجزائر 3، صفحة 165.

⁴⁷⁴ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة انتاج المياه المعدنية لموزاية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علم التسيير، جامعة الجزائر، صفحة 193.

فيفري 1998 المتضمن أهداف الشركة الوطنية سوناطراك سواء في الداخل أو الخارج وتكييفها وفقا للبيئة الداخلية والخارجية وتحديد الخطوط الكبرى للمبادرات والاستثمارات.

يتم بعد ذلك إعداد الاستراتيجيات التنفيذية للأنشطة المنبثقة من الاستراتيجية العامة وتقوم بعدها المديرية التشغيلية بإعداد المخططات المتوسطة الأجل وإرسالها إلى المديرية المسؤولة عن التنسيق SPE التي تتمثل مهمتها في تحقيق الانسجام بين مخططات مختلف الأنشطة (إنتاج، نقل، التسويق...) وبعدها تقوم مديرية المؤسسة بإعداد موازنات في حين تقوم مديرية مراقبة التسيير بالتحكيم بين مختلف الموازنات⁴⁷⁵.

أما عملية التخطيط في مؤسسة CAAT فهي تتمحور حول الثلاث مراحل الأساسية التالية: تتمثل المرحلة الأولى في إعداد التوجهات الاستراتيجية والمحاور الكبرى المنبثقة من مهمة وغاية المؤسسة، توطر هذه التوجهات الرؤى التي تعتمد عليها المؤسسة في تطورها ويتم بعدها (2) إعداد المخطط المتوسط المدى. يوضح هذا المخطط الأهداف العامة والتوجهات التي ينبغي اتباعها في المدى المتوسط وتحديد السياسات والسبل التي تسمح بتحقيق ذلك وفي الأخير يتم (3) إعداد المخطط السنوي الذي يندرج في إطار المخطط المتوسط المدى والذي يحدد الأعمال الواجب القيام بها والموارد المخصصة⁴⁷⁶.

أما على مستوى مجمع Saidal فيتم التخطيط من خلال ست مراحل: تتمثل المرحلة الأولى في تحديد سياسة، رؤية وقيم مجمع Saidal. أما المرحلة الثانية فتتمثل في إعداد تشخيص استراتيجي من نوع SWOT، ويتم في المرحلة الثالثة تحديد الأهداف الاستراتيجية وإعداد الخريطة الاستراتيجية وإعطائها الصبغة التنفيذية. في المرحلة الرابعة يتم إعداد مختلف الموازنات وبعدها يتم التحكيم بينها، وفي الأخير يتم التفكير في المؤشرات التي يتم ادرجها في لوحات القيادة لمتابعة مستوى تحقيق الأهداف والتحكم في خطط الأعمال⁴⁷⁷.

على الرغم من توفر الدراسات الوطنية التي تناولت مسار التخطيط الاستراتيجي وترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى أهداف وسيطية إلا أن هناك قلة من الدراسات التي تناولت جودة هذا التخطيط من خلال

⁴⁷⁵ AIB Mabrouk, Op.cit. page 133.

⁴⁷⁶ AZIEZ Amina, Op.cit, page 178.

⁴⁷⁷ TERRAK Ghani, Op.cit., page de 98 à 119.

دراسة توافق الأهداف السنوية أو الوسيطة مع الاستراتيجية وإعداد مخططات عمل تسمح بتحقيق الأهداف الاستراتيجية ومدى توفر الامكانيات اللازمة لتحقيق الأهداف.

مع ذلك لاحظ TERRAK Ghani أن المشكل الأساسي الذي يواجهه مجمع Saidal يكمن في إعطاء الصبغة التنفيذية l'opérationnalisation للأهداف الاستراتيجية، حيث أظهر هذا الباحث ضعف مشاركة المسؤولين في ترجمة الأهداف الاستراتيجية . فحسب هذا الباحث فإن المسؤولين التنفيذيين لا يولون الأهمية الكافية لإنجاز الأهداف التنفيذية (الوسيطة) وهذا على الرغم من إشارته إلى جودة التخطيط الاستراتيجي الذي قام به مجمع Saidal بمساعدة مكتب استشارة كندي⁴⁷⁸.

كما أظهرت ملعب سليمة (2013) في دراستها حول فرع نقل الأنابيب ببراقبي التابع لمجمع Sonatrach، عجز هذا الفرع عن بلوغ الأهداف الاستراتيجية وهذا راجع إلى قصور واختلال في الامكانيات، الوسائل والأدوات اللازمة لبلوغ تلك الأهداف بسبب سوء تقديرها من قبل إدارة الفرع⁴⁷⁹. كما أظهر عبد الرحمان مبتول (2014) أن Sonatrach لا تملك تسيير استراتيجي ذات جودة وهذا على الرغم من الكفاءات الموجودة على مستوى هذا المجمع، خاصة في ظل اقتحامها لأنشطة أخرى بالإضافة إلى أنشطتها الرئيسية. يتعلق الأمر بتحلية مياه البحر، إنتاج الإسمنت... الذي تم بواسطة توفر الموارد المالية لا من خلال جودة التسيير الاستراتيجي⁴⁸⁰. من خلال ما سبق يمكننا طرح الفرضية الثالثة التالية:

الفرضية 3: كلما شارك المسير في ترجمة الاستراتيجية كلما تحققت فعالية التسيير

ثالثاً: مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء

لاحظت "كولال أمينة" في دراستها حول الموازنات التقديرية في فرع Biotique التابع لمجمع Saidal أن هذا الفرع لا يعتمد على الطرق العلمية لإعداد الموازنات كما أشارت الباحثة إلى ضعف اهتمام المجمع بالانحرافات المحققة على مستوى الوحدات⁴⁸¹.

⁴⁷⁸ Item, page 190.

⁴⁷⁹ ملعب سليمة، أثر الاستراتيجية على الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة فرع النقل عبر الأنابيب -مجمع سوناطراك-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2013، صفحة 197.

⁴⁸⁰ Abderrahmane MEBTOUL, Un changement de Directeur Général de Sonatrach, sans management stratégique, aura-t-il un impact positif sur le devenir de la société pétrolière, publié dans Réflexion le 30 - 07 - 2014.

⁴⁸¹ كولال أمينة، مرجع سبق ذكره، صفحة 155.

وفي دراسة أشمل أجرتها خيرة بوهالي (2018) على مستوى 50 مؤسسة اقتصادية جزائرية، سجلت الباحثة أن هناك بعض المؤسسات لا تقوم بتفسير الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية إذ تكفي المؤسسات حسب الباحثة بتحديد نسبة الانحرافات فقط دون التعمق في كشف أسبابها ومن ثم تصحيح الوضعية⁴⁸².

بالمقابل أظهرت OULD MOHAND Souad (2014) أن الشركة الجزائرية للتأمين تقوم بمتابعة وتقييم الأداء، إذ أظهرت الباحثة أنه في نهاية كل فصل يتم تنظيم اجتماع على مستوى المديرية العامة يرأسه الرئيس المدير العام للنظر في إنجازات المديرية التابعة لهذه الشركة. ويتم خلال هذه الاجتماعات تسليط الضوء على الانحرافات ودراسة أسبابها والوسائل اللازمة لتصحيحها. في نهاية الاجتماع يتم تحرير محضر اجتماع PV يتضمن التوجيهات والقرارات التي تم اتخاذها من أجل تصحيح الانحرافات وتحسين الأداء⁴⁸³.

تأسيسا لما سبق يمكننا طرح الفرضية الرابعة التالية:

الفرضية 4: كلما شارك المسير في متابعة وتقييم الأداء كلما تحققت فعالية التسيير

المبحث الثالث: المنهجية المتبعة لجمع وتحليل البيانات

بعد تحديد نموذج البحث وفرضيات الدراسة سنحاول في هذا المبحث شرح التحقيق الذي قمنا به على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وأداة البحث المستعملة والأساليب المستخدمة من أجل تحليل نتائج الاستبيان.

المطلب الأول: طريقة جمع البيانات

بالنظر إلى طبيعة الفرضيات التي يتعين علينا اختبارها استندت دراستنا على إجراء تحقيق عن طريق الاستبيان على مستوى المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (أي مسؤولو الأنشطة والمصالح المتواجدين في مختلف المستويات الهرمية). إن الهدف الأساسي يتمثل في البحث عن عينة مكونة من مؤسسات تنتمي إلى قطاعات مختلفة للتقليل من التحيز الذي يمكن أن يقع في هذا المستوى.

⁴⁸² بوهالي خيرة، مرجع سبق ذكره، صفحة 207.

⁴⁸³ OULD MOHAND Souad, l'Apport du Contrôle de Gestion dans le pilotage de la performance d'une compagnie d'assurance, Cas : Compagnie Algérienne de l'Assurance SAA, 2014, page 102.

كما ينبغي أن ينتمي الميسرون الذين وزع عليهم الاستبيان إلى مؤسسات تقوم بالتخطيط وتحديد الأهداف ولهذا اخترنا المؤسسات ذات حجم كافي لأنه حسب اعتقادنا فإن المؤسسات الصغيرة (التي تشغل ما بين 10 إلى 49 شخص) والصغيرة جدا (التي تشغل ما بين شخص واحد إلى 9 أشخاص) لا تقوم بالتخطيط وتحديد الأهداف (وهذا ما أكدته الدراسة التي قام بها محمد قريشي صغير تحت عنوان "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة التي أجراها على مستوى عينة تضم 17 مؤسسة اقتصادية،" 65% منها صغيرة، 24% متوسطة و6% كبيرة"، والتي توصلت إلى أن فقط 29,4% من المؤسسات تقوم بإعداد أهداف بعيدة المدى "استراتيجية" ويتم العمل من أجلها وتوفير الوسائل اللازمة لتحقيقها والتي هي في معظمها مؤسسات كبيرة أو متوسطة) ونتيجة لذلك حاولنا قدر الامكان التقليل من عدد المؤسسات الصغيرة والصغيرة جدا في العينة المختارة. ولهذا تم اختيار المؤسسات المتوسطة والكبيرة التي يتجاوز عدد عمالها 49 شخص⁴⁸⁴ لأن المؤسسات المتوسطة والكبيرة هي أكثر ملاءمة لمتطلبات دراستنا هذه.

وبالتالي يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الوطنية الكبيرة والمتوسطة الحجم، فحسب احصائيات وزارة الصناعة فقد بلغ عدد المؤسسات المتوسطة في 30 جوان 2018 حوالي 3280 مؤسسة. منها 147 تابعة للقطاع العام و3133 تابعة للقطاع الخاص⁴⁸⁵، في حين لم نجد إحصائيات تناولت عدد المؤسسات الكبيرة الحجم. ولهذا لم نتمكن من قياس درجة تمثيلية *représentativité* العينة المدروسة.

قام الباحث بعرض الاستبيان قبل توزيعه على مجموعة من المسيرين الجزائريين لإبداء آرائهم فيما يخص عناصر الاختبار ومدى كفايتها ووضوحها وهل تقيس فعليا ما ينبغي قياسه، وهكذا تم تعديل الاستبيان بناء على التوصيات والاقتراحات التي عبر عنها هؤلاء.

وبعدها تم ارسال 500 استمارة استبيان، حيث اعتمد الباحث على طرق متنوعة لإرسال الاستبيان وذلك للتقليل من التحيز الموجود على مستوى طريقة معينة لإرسال الاستبيان. فأحيانا تنقل الباحث مباشرة إلى المستجوب لمأ الاستبيان مقدما له النسخة الورقية للاستبيان كما تم ارساله عن طريق وسيط إلى المسيرين الجزائريين.

⁴⁸⁴ قانون رقم 02-17 ماضي في 10 يناير 2017، يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية عدد 2 مؤرخة في 11 يناير 2017، الصفحة 4.

⁴⁸⁵ Bulletin d'information statistique de la PME N°33, Ministère de l'Industrie et des Mines, édition Novembre 2018.

وأحيانا تم ارسال الاستبيان عبر البريد الإلكتروني للمؤسسات والمستمد من قاعدة بيانات kompass (أنظر إلى الرابط <https://dz.kompass.com/>). وذلك بعد تصميم الاستبيان الكترونيا بالاعتماد على خدمات Google Drive التي يوفرها متصفح Gmail (أنظر إلى الرابط <https://goo.gl/forms/Vx88sslplhARcAeO2>). حيث تسهل هذه الخدمة للمجيب عملية ملئ الاستبيان، إذ يقوم بالضغط على الرابط السالف الذكر ومن ثم يملأ الاستبيان بواسطة النقر على الخانة المناسبة ثم يرسل الإجابة التي تصل مباشرة إلى الباحث. كما توفر هذه الخدمة مزايا أخرى بالنسبة للباحث فيما يخص عرض وتلخيص نتائج الاستبيانات التي تم ملؤها.

لقد قمنا باختيار المسيرين كعينة للدراسة وتعود أسباب اختيارنا تقديم هذا الاستبيان للمسيرين عوض مراقبي التسيير لعدة أسباب. من جهة توصلت الدراسة النظرية إلى أن المعني الأساسي بمسار مراقبة التسيير هم المسيرون الموجودون في المستويات الهرمية الوسطى الذين يقومون بتحديد أهداف كياناتهم وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف. ومن جهة أخرى عدم وجود دراسات ميدانية أو إحصائيات أكدت وجود وظيفة مراقبة التسيير على مستوى جل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبيرة والمتوسطة.

كما كان لدينا تخوف من إدراج متغيرات متعلقة بـ "وظيفة مراقبة التسيير" أو "مراقب التسيير" وهذا باعتبار أن هناك خلط في المفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير، إذ أن هناك من يعتبر أن أنشطة مراقبة التسيير هو ما تقوم به وظيفة مراقبة التسيير ونتيجة لذلك فإن ممثلي بعض المؤسسات يظنون أن مؤسساتهم لا تقوم بمراقبة التسيير باعتبار عدم امتلاك المؤسسات التي يعملون بها لوظيفة مراقبة التسيير ولكن بالتمعن أكثر في هذه المؤسسات يجد الباحث أنها تقوم بمسك محاسبة تحليلية، إعداد أهداف وموازنات تقديرية ولديها لوحات قيادة. وبالعكس هناك مؤسسات تمتلك وظيفة مراقبة التسيير ولكن المتمعن في أنشطة هذه الوظيفة يجدها تمارس الرقابة الداخلية إذ تقوم بالسهر على تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة.

تفاديا لتأثير هذه المفاهيم الخاطئة ارتأينا عدم إدراج متغيرات متعلقة بوظيفة "مراقبة التسيير" أو "مراقب التسيير" خوفا من تأثيرها على نتائج الدراسة. لكن لا يمكن تعميم هذا على مستوى كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إذ نجد أن هناك فئة أخرى من المسيرين الجزائريين تمتلك معلومات سليمة حول هذا الاختصاص.

ولتفادي الخلط بين هذا المسار ووظيفة مراقبة التسيير أرفق الاستبيان الذي قمنا بإعداده بطلب خطي موضح فيه أن مراقبة التسيير الذي نتناوله في هذه الدراسة هو المسار الذي يتم من خلاله تنفيذ الاستراتيجية من قبل المسير من خلال تحديد أهداف كياناتهم والوسائل اللازمة لتحقيق ذلك والمتابعة المنتظمة للمحققات بفضل تحليل نتائج القرارات التي تم اتخاذها أو سيتم اتخاذها (هذه الفكرة مستمدة من أعمال Fornereino et al, 2010).

بالإضافة إلى ذلك قمنا في هذا الاستبيان بطرح سؤال مفاده "يقوم المسير باقتراح أهداف سهلة حتى يتمكن من تحقيقها". إن هذا السؤال يقيس الصدق الفكري للمجيب وانطلاقاً من ذلك تم إلغاء الاستبيانات التي تم فيها الإجابة بـ "غير موافق جداً" عن هذا السؤال. (هذه الفكرة مستمدة من أعمال Fornereino et al, 2010).

كما أكدنا من خلال الطلب المرفق بهذا الاستبيان على أن الإجابة ستعامل بكل سرية ولا تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي من أجل التقليل من مخاطر إخفاء الواقع.

المطلب الثاني: هيكلية الاستبيان ومتغيرات الدراسة

يتكوّن استبيان الدراسة من خمسة أجزاء كما أرفق بطلب خطي (أنظر الملحق رقم 1). يحتوي الجزء الأول من الاستبيان على معلومات عامة يتعين ملؤها من قبل المجيب. يتعلق الأمر بالوظيفة الحالية والخبرة المهنية، طبيعة الملكية وقطاع النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة. أما الجزء الثاني من الاستبيان فيحتوي معلومات متعلقة بمراقبة التسيير تتمثل في مدى وجود أو عدم وجود وظيفة مراقبة التسيير والإلحاق الإداري لهذه الوظيفة إن وجدت في المؤسسة.

أما الجزء الثالث فتناولنا فيه محدد مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء المتمثل في مهارات المسير، أما الجزء الرابع فتناولنا فيه أبعاد مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء أما الجزء الأخير مخصص لدراسة فعالية التسيير Performance managériale.

يعتمد عملنا هذا على فهم المسيرين لمتغيرات الدراسة والتي عددها 5 في هذا البحث. إذ يتعين على المجيب أن يعبر عن إجابته عن مختلف متغيرات الدراسة وعناصر الاختبار items من خلال سلم مكون من 5 نقاط يتراوح مداها من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة. تتمثل هذه المتغيرات في:

المتغير 1 : المهارات التي يملكها المسير

استخدمنا 6 عناصر اختبار لقياس متغير المهارات التي يملكها المسير كمحدد لمشاركته في قيادة الأداء، تم صياغة هذه العناصر بالاعتماد على الدراسة النظرية وذلك لغياب دراسات تناولت المهارات التي يملكها المسير كمحدد لمشاركة المسير في مسار قيادة الأداء. وعليه فإن عناصر الاختبار المقترحة لدراسة هذا المتغير هي: (1) يملك المسير ثقافة واسعة في مجال التسيير؛ (2) يتحكم المسير في استخدام الأدوات التسييرية؛ (3) يعرف المسير جيدا كيفية إعداد أهداف المؤسسة؛ (4) يربط المسير علاقات طيبة مع معاونيه؛ (5) يملك المسؤول القدرة على إقناع المديرية العامة بجدوى القرارات التي يتخذها؛ (6) يعرف المسير جيدا استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

المتغير 2 : قياس مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء

سنحاول قياس مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء من خلال ثلاث أبعاد. يتمثل البعد الأول في مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية المتكون من خمس عناصر اختبار. تم صياغة هذا العناصر بالاعتماد على الدراسة النظرية فيما يخص مراقبة التسيير التفاعلي وفقا لأعمال Robert Simons، إذ لم نجد دراسة تناولت بعد مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية من خلال دراسة استثنائية حسب علمنا.

تتمثل عناصر الاختبار المكونة لهذا المتغير فيما يلي: (1) يقوم المسير بتزويد القادة بالتحليلات اللازمة للتفكير الاستراتيجي؛ (2) يقوم المسير بتزويد القادة بالدراسات اللازمة للتفكير الاستراتيجي؛ (3) يشجع القادة المسيرين في المشاركة في تحديد الأهداف الاستراتيجية؛ (4) يناقش المسيرون القضايا الاستراتيجية مع القادة Dirigeants؛ (5) يتم الأخذ بعين الاعتبار آراء المسيرين فيما يخص إعداد الأهداف الاستراتيجية.

أما البعد الثاني فسنحاول من خلاله قياس مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية إلى أعمال وذلك من خلال 5 عناصر اختبار تم صياغتها بالاعتماد على ما توصلت إليه الدراسة النظرية وبالاعتماد على مرجع Philippe Lorino وآخرون (2017) تحت عنوان " pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion". يتكون هذا السلم من عناصر الاختبار التالية :

(1) يقوم المسير بإعداد أهداف سنوية متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية؛ (2) يقوم المسير بإعداد أهداف واضحة مرقمة مؤرخة وقابلة للتحقيق؛ (3) يقوم المسير بإعداد خطة عمل plan d'action لإنجاز الأهداف؛ (4) تتم مناقشة خطط العمل المقترحة لإنجاز تلك الأهداف مع المسؤولين الهرميين؛ (5) الموارد المخصصة كافية لإنجاز الأهداف السنوية. بالإضافة إلى عنصر اختباري سادس يقيس الصدق الفكري للمجيب والمتمثل في "يقوم المسير باقتراح أهداف سهلة حتى يتمكن من تحقيقها" (لا يؤخذ هذا العنصر الاختباري بعين الاعتبار في الدراسة وإنما يستخدم من أجل إلغاء الاستبيانات التي يفترض أن الشخص الذي قام بملئها لا يتمتع بالصدق الفكري الكافي).

يتمثل البعد الأخير في مشاركة المسير في مسار متابعة وتصحيح الأداء. تم بناء عناصر الاختبار المكونة لهذا البعد بالاعتماد على الدراسة النظرية وعلى مرجع Philippe Lorino السالف ذكره. يتكون هذا البعد من خمس عناصر اختبار هي كالتالي: (1) يقوم المسير بالمتابعة الشهرية للإنجازات ؛ (2) تناقش النتائج المتحصل عليها مع المسؤول الهرمي؛ (3) تؤدي دراسة النتائج إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية؛ (4) يتم متابعة إنجاز الإجراءات التصحيحية؛ (5) تعتمد النتائج الجيدة أساسا على الأعمال التي يقوم بها المسير.

أما المتغير الأخير فيتمثل في فعالية التسيير الذي يقيس مستوى تحقيق الأهداف. لصياغة عناصر الاختبار المكونة لهذا المتغير اعتمدنا على سلم القياس المستوحى من أعمال Gupta و Govindarajan (1985) والمستعمل من قبل Godener و Fornierino (2010) والمستخدم كذلك من قبل صفاء لشهب (2015).

وفيما يلي عناصر الاختبار المكونة لهذا السلم : (1) تحقق المؤسسة الأهداف وفق الجودة المطلوبة ؛ (2) تحسين المستوى الشخصي مضمون في المؤسسة؛ (3) يتم الالتزام بالموارد المخصصة لتحقيق الأهداف السنوية؛ (4) يتم إنجاز الأهداف وفق خطط العمل الموضوعة؛ (5) يتم إنجاز الأهداف في الآجال المحددة.

المطلب الثالث: المنهجية المتبعة للمصادقة على السلام واختبار الفرضيات

باعتبار أننا قمنا بإجراء تحقيق عن طريق الاستبيان الذي يتكون من مجموعة من عناصر الاختبار Items حيث يتوفر أمام الشخص المستجوب مجموعة من الاختيارات أو المتغيرات النوعية ذات الطبيعة

الترتيبية التي تتراوح من "غير موافق بشدة" إلى "موافق بشدة". وقصد إجراء المعالجة الإحصائية للمتغيرات النوعية سنقوم بإعطائها الترميز الرقمي Codage Numérique التالي لهذه المتغيرات: إجابة غير موافق بشدة يرمز لها بـ "1"، إجابة غير موافق يرمز لها بـ "2"، إجابة محايد يرمز لها بـ "3"، إجابة موافق يرمز لها بـ "4" وإجابة موافق بشدة يرمز لها بـ "5". بعبارة أخرى سنقوم بتحويل المتغيرات النوعية ذات الطبيعة الترتيبية إلى متغيرات رقمية.

يُمكن الترميز الرقمي من وصف البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية كمقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، على غرار المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الذي تقيس تشتت عينة الدراسة بالمقارنة مع المتوسط الحسابي وذلك قصد معرفة اتجاهات أفراد العينة حول الأبعاد الرئيسية للدراسة بشكل عام.

بحيث تكون درجة توفر الخاصية جد عالية عندما يكون المتوسط الحسابي للإجابة بين [5-4,21]، وتكون درجة الموافقة عالية لما يكون متوسط الاجابة بين [4,2-3,41] ويكون تقييم الإجابة متوسطا لما ينحصر المتوسط الحسابي للإجابة بين [3,4-2,61] وتكون درجة الموافقة منخفضة لما يكون الوسط الحسابي منحصر بين [2,6-1,81] ويدل الوسط الحسابي من [1,8-1] على درجة موافقة جد منخفضة⁴⁸⁶.

بعد وصف عينة الدراسة من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعرفة الاتجاه العام لعينة الدراسة نقوم باختباري KMO و Bartlett اللذان يسمحان بالتحقق من امكانية القيام بتحليل للعوامل. إذ لا يمكن القيام بالتحليل العاملي للمركبات الأساسية ACP إلا إذا كانت المعطيات قابلة لتشكيل عوامل بمعنى هل تشكل مجموعة منسجمة بما فيه الكفاية بحيث يعقل البحث فيها عن أبعاد مشتركة لها معنى.

كما يسمح اختبار Kaiser-Meyer-Olkin أو ما يعرف بالاسم المختصر KMO بمعرفة هل الارتباطات الموجودة بين المتغيرات قوية بما فيه الكفاية لكي نستطيع ابراز الأبعاد المشتركة⁴⁸⁷. قراءة نتائج هذا المؤشر تتم كما يلي: إذا كان قيمة KMO أكبر من 0,9 فهذا يدل على مصداقية كبيرة جدا، أما إذا كانت قيمته تنحصر بين [0,89-0,8] فهذا يدل على مصداقية كبيرة، أما إذا كانت قيمة KMO منحصر بين [0,79-0,7] فهذا يدل على مصداقية متوسطة، في حين تكون المصداقية ضعيفة إذا

⁴⁸⁶ صلواتشي هشام سفيان، مرجع سبق ذكره، صفحة 160.

⁴⁸⁷ لشهب صفاء، مرجع سبق ذكره، صفحة 190.

كانت قيمته تتراوح من [0,69-0,6] وتكون المصدقية ضعيفة جدا إذا كانت قيمته تتراوح بين -0,59 [0,5] بالمقابل لا توجد هناك مصداقية في حالة KMO أقل من 0,49 وبالتالي لا داعي لإجراء تحليل المركبات الأساسية. أما اختبار الكروية χ^2 Sphéricité لـ Bartlett فيسمح بمعرفة ما إذا كانت عناصر الاختبار تمثل نموذج كروي. وبالتالي حتى تكون هناك قابلية لإجراء تحليل المركبات الأساسية يجب أن لا يتجاوز هذا الاختبار قيمة 1% وبالتالي لا داعي للقيام بتحليل إلى مركبات أساسية إذ تجاوز الاختبار هذه القيمة⁴⁸⁸.

بعد القيام بالاختبارين السابقين والتأكد من أن هناك ارتباطات بما فيه كفاية بين عناصر الاختبار، نقوم بعدها بتخفيض عدد عناصر الاختبار Item أو المتغيرات الأولية إلى عدد مصغر من العوامل Facteur. للقيام بذلك يتم الاستعانة بطريقة تحليل المركبات الأساسية Analyse en ACP composantes Principales⁴⁸⁹.

تهدف طريقة التحليل عن طريق المركبات الأساسية إلى تقليص عدد كبير من المعلومات حول موضوع معين إلى عدد قليل من العناصر السهلة القراءة والتفسير. من خلال هذه الطريقة نتمكن من دراسة العلاقات التي تربط بين عدد كبير من عناصر الاختبار ويتم بعدها تجميع تلك العناصر في عدد محدود تسمى عوامل Facteurs أو مركبات Composantes، بحيث تمثل هذه العوامل القليلة العدد، عددا كبيرا من عناصر الاختبار. كما تمكن هذه الطريقة من ترتيب العوامل أو المكونات حسب القيمة التفسيرية valeur explicative لكل منها وللقيام بذلك ينبغي حساب الأوزان العاملية poids factoriels والتباين المفسر variance explicative للعوامل المتحصل عليها من التحليل العائلي للبيانات.

من أجل إجراء التحليل العائلي factorialisation للبيانات، لا بد من استخراج مصفوفة الارتباطات Matrice de corrélations التي توضح العلاقات بين مختلف عناصر الاختبار، يتم بعد ذلك إجراء

⁴⁸⁸ Jean Stafford, Paul Bodson L'analyse multi-variée avec SPSS, Presses de l'université du Québec, Canada, 2006, pages 80-81.

⁴⁸⁹ لشهب صفاء، مرجع سبق ذكره، صفحة 189.

عمليات رياضية تدعى la diagonalisation et la saturations des items من أجل استخراج من مصفوفة الارتباطات عدد محدود من العوامل ⁴⁹⁰factors.

كما يتم بعدها تدوير المحاور Rotation des axes باستخدام طريقة التباين الأعظمي varimax التي تسمح بتخفيض عدد المتغيرات التي تساهم بشكل مرتفع في محور واحد لتبسيط العوامل (من خلال تعظيم تباين العوامل) ⁴⁹¹.

يتم الاستعانة بطريقة تدوير المحاور في حالة الحصول على معاملات ارتباط مرتفعة في عامل معين لكل عناصر الاختبار مقارنة بعناصر أخرى ولهذا لا بد من استخدام التباين الأعظمي التي تسمح برفع قيم معامل الارتباط بالنسبة لعناصر اختبار معينة وانخفاض معاملات الارتباط بالنسبة لعناصر الأخرى.

فبفضل طريقة تدوير المحاور نتحصل على قيم عاملية هي الأكثر وزنا في عامل معين وقيم عاملية هي الأكثر وزنا في عوامل أخرى. يتعلق الأمر بتعظيم الارتباطات الضعيفة بطريقة تسمح ب discrimination بين عناصر الاختبار من أجل الحصول على تفسير أكثر وضوح للعلاقات بين عناصر الاختبار ⁴⁹².

بعد إجراء تحليل عن طريق المركبات الأساسية وتدوير المحاور نقوم بإقصاء عناصر الاختبار غير المفسرة للظاهرة المدروسة أي التي لا تتجاوز قيمها العاملة communautés ⁴⁹³ 0,5. وهكذا نحفظ فقط بعناصر الاختبار التي تساهم في تفسير الظاهرة المدروسة. والتي يتم ترتيبها تنازليا لمعرفة أي عناصر الاختبار الأكثر مساهمة في تفسير الظاهرة المدروسة.

كما سنقوم بدراسة جودة أدوات القياس من خلال مفاهيم المصدقية والصلاحية (fiabilité et validité). إذ تدرس مصداقية سلم القياس التوافق والانسجام الداخلي الذي يجب أن يكون بين عناصر الاختبار التي تقيس قبل أي شيء نفس المفهوم، حيث يعتبر السلم ذو مصداقية إذا أعطى نفس النتائج أو يكون أقرب قدر الإمكان لدى القياس المتكرر مهما كانت العينات ومهما كان الوقت الذي تم فيه إجراء الاختبار وهناك عدة طرق تسمح بدراسة مصداقية السلم والأكثر تداولاً منها هو معامل Alpha Cronbach.

⁴⁹⁰ Jean Stafford, Paul Bodson, Op.cit, pages 57-58.

⁴⁹¹ لشهب صفاء، مرجع سبق ذكره، صفحة 190.

⁴⁹² Jean Stafford, Paul Bodson, Op.cit, pages 67-68.

⁴⁹³ Carricano et al, analyse de données avec SPSS, 2^{ème} Edition, Pearson, Paris, 2010, page 69.

يعد معامل Alpha Cronbach القياس الأكثر انتشاراً لتحديد مصداقية وسيلة القياس ويسمح بالتحقق ما إذا كانت البيانات تشترك في المفاهيم المتداولة بمعنى هل كل عنصر اختباري يشكل انسجام مع مجموع البيانات الأخرى للسلم. إذا كان للسلم انسجام داخلي جيد فإن عناصر الاختبار التي من المفترض أن تقيس الظاهرة تقيسها فعلاً ويتمثل الواقع في تجميع عدد كبير من عناصر الاختبار الأولية في نظام تكراري للحفاظ أو لإقصاء عناصر الاختبار حسب قيمة معامل Alpha Cronbach .

تتراوح قيم معامل Alpha Cronbach بين 0 و 1 فكلما كانت هذه القيمة قريبة من 1 كلما كان الانسجام الداخلي للسلم قويا وعليه يتم إقصاء عناصر الاختبار التي تخفض من قيمة هذا المعامل والمحافظة على تلك التي تساهم في الرفع من هذا المعامل⁴⁹⁴. وهكذا نقوم بإقصاء عناصر الاختبار أو المتغيرات التي لا تسمح بتحسين مصداقية السلم.

ومن أجل شرح العلاقة بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة سوف نستخدم نموذج الانحدار البسيط (الذي يقيس تأثير متغير واحد مستقل على المتغير التابع) وكذلك نموذج الانحدار المتعدد (الذي يقيس تأثير عدد من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع)، حيث نستخدم نموذج الانحدار البسيط عندما نقيس العلاقة بين متغير "مهارات المسير" مع متغير "مساهمة المسير في قيادة الأداء" كما نستخدم نموذج الانحدار المتعدد عند دراسة العلاقة بين أبعاد مشاركة المسير في قيادة الأداء" مع متغير "فعالية التسيير".

وهكذا نتحصل على معامل التحديد (R^2) من أجل دراسة مدى تفسير المتغير المستقل للمتغير التابع إذ تتراوح قيم معامل التحديد ما بين 0 و 1 فإذا كان المتغير المستقل يفسر جيدا المتغير التابع فإن معامل التحديد يقترب من 1، أما إذا كان معامل التحديد قريب من 0 فهذا يعني أن المتغير المستقل لا يفسر كثيرا المتغير التابع⁴⁹⁵ كما يتم تحديد مستوى الدلالة الاحصائية عند مستوى $(\alpha \geq 0,05)$.

كما سنقوم بحساب معامل الارتباط (r) الذي يقيس الارتباطات الموجودة بين المتغيرات فإذا كانت قيمة r قريبة من الواحد فهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين المتغيرات، أما إذا كانت قيمته قريبة من الصفر فهذا يدل على وجود ارتباط ضعيف بين عينة الدراسة. وباعتبار أن دراستنا تتناول متغيرات كمية ذات طبيعة ترتيبية سنختار معامل الارتباط ل Spearman.

⁴⁹⁴ لشهب صفاء، مرجع سبق ذكره، صفحة 191

⁴⁹⁵ Jean Stafford, Paul Bodson, Op.cit, page 151.

بعد حساب معامل الارتباط سنقوم باختبار قبول أو رفض الفرضية، إذا كانت قيمة P-Value المصاحبة لإحصائية F، أكبر من 0,05 فإننا نقبل فرضية العدم H_0 عند مستوى دلالة 5%، أي عدم وجود فروق معنوية بين المتوسطات حسب العامل. أي رفض الفرضية البديلة H_1 والتي تقتضي بعدم تساوي متوسطين على الأقل. في حالة ما إذا كانت قيمة P-Value المصاحبة لإحصائية F، أقل من 0,05 فإننا نرفض فرضية العدم H_0 عند مستوى دلالة 5%، مما يعني وجود فروق معنوية بين المتوسطات حسب العامل وهذا يستدعي منا عمل اختبارات إحصائية إضافية لمقارنة بين كل متوسطين.

وبذلك فإن فرضية العدم تشير إلى تساوي جميع المتوسطات في حين أن الفرضية البديلة تشير إلى عدم تساوي المتوسطات ولا يعني أن جميعها غير متساوية. وعند قبول الفرضية البديلة لابد من اختبار أن جميع المتوسطات تختلف عن بعضها البعض أم أن أحد المتوسطات يختلف عن البقية وهذا ما يتطلب منا استخدام المقارنات المتعددة والتي تعنى بالبحث عن الفروق الجوهرية بين المتوسطات المختلفة⁴⁹⁶.

إذ تمكنا من تأكيد صحة الفرضيات والارتباط القوي بين المتغيرات سنقوم باختبار صحة النموذج المقترح عن طريق إجراء اختبار مؤشرات الضبط Indices d'ajustement du modèle وذلك باستخدام ثلاث سلاسل من المؤشرات وهي: المؤشرات المطلقة indices absolus، المؤشرات المتزايدة indices incrémentaux ومؤشرات التقتير indices de parcimonie ويفضل عادة استخدام مؤشرين مطلقين ومؤشرين متزايديين من الصنف الثاني والثالث ومؤشر أو اثنين بالتقتير⁴⁹⁷.

أما بالنسبة للبرمجيات المستعملة، فمن أجل وصف عينة الدراسة والقيام بتحليل المركبات الأساسية واختبار الفرضيات وللمصادقة على نموذج الدراسة سنستخدم برنامج SPSS الذي يسمح بدراسة العلاقة بين المتغيرات بطريقة ثنائية.

⁴⁹⁶ حميدي ميلي، تحليل سوق الهاتف النقال في الجزائر-دراسة استقصائية للفترة 2011-2014، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، جامعة الجزائر 3، 2016، صفحة 116.
⁴⁹⁷ لشهب صفاء، مرجع سبق ذكره، صفحة 193.

خلاصة

لقد أثبتنا في هذا الفصل أن المؤسسة الجزائرية مارست مراقبة التسيير منذ العهد الاشتراكي، وذلك بفضل النخب المتكونة في أوروبا من جهة والتي عملت فور رجوعها إلى الوطن على تبني وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الاشتراكية، ومن جهة أخرى بفضل إدراك السلطات العمومية آنذاك لأهمية هذه الوظيفة في تحسين فعالية التسيير على مستوى هذه المؤسسات، حيث تجلّى ذلك من خلال تعليمة الوزير الأول رقم 383 الصادرة في 02 جوان 1981 التي أكدت على أهمية وظيفة مراقبة التسيير وضرورة ممارستها في أعلى مستوى من التسلسل الهرمي وإلزامية إلحاقها بالمدير العام.

كما ساهمت إصلاحات إعادة الهيكلة سنة 1980 في تعزيز إقامة وظيفة مراقبة التسيير على مستوى المؤسسة الاشتراكية، إذ اقترحت العديد من المؤسسات الناشئة عن عملية إعادة الهيكلة إقامة وظيفة مراقبة التسيير فيها.

بالإضافة إلى ذلك، نصت بعض النصوص القانونية والتنظيمية على إلزامية إقامة أدوات مراقبة التسيير على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، إذ نص القانون رقم 88-02 المتعلق بالتخطيط على إلزامية قيام المؤسسة الاقتصادية العمومية بالتخطيط في إطار ثلاث آفاق زمنية تبدأ بالتخطيط الاستراتيجي إلى غاية التخطيط السنوي، وبناء على ذلك تم إقامة نظام التسيير الموازي على مستوى أغلب المؤسسات الاقتصادية العمومية. كما تبنت العديد من كبريات المؤسسات نظام محاسبة تحليلية وذلك تطبيقاً لأحكام المادة 8 من قانون المالية لسنة 2017.

كما تناولنا في هذا الفصل شرح نموذج الدراسة الذي يقيس تأثير مشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء على فعالية التسيير وذلك من خلال ثلاث أبعاد. يتعلق الأمر ببعد مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية، ترجمة الاستراتيجية إلى أعمال، بالإضافة إلى مساهمته في متابعة وتقييم الأداء، كما يتناول هذا النموذج بالدراسة تأثير المهارات التي يملكها المسير كمحدد لمشاركته في قيادة الأداء. وهكذا سنقوم في الفصل التالي والأخير بدراسة البيانات التي تم جمعها ومناقشة النتائج المتحصل عليها.

الفصل الخامس:

عرض ومناقشة نتائج البحث

تمهيد

بعدما تعرضنا في الفصل السابق للنموذج التصوري وفرضيات البحث ومتغيرات الدراسة والمتمثلة في مهارات المسير، مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية، مساهمة المسير في ترجمة الاستراتيجية، مساهمة المسير في متابعة وتقييم الأداء ومتغير فعالية التسيير بالإضافة إلى عناصر الاختبار المكونة لكل متغير، وكذا للمنهجية المتبعة لإثبات الفرضيات، سوف نحاول في هذا الفصل الأخير دراسة العلاقة بين مشاركة مراقبة التسيير (المسير) في قيادة الأداء وفعالية التسيير لعينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية تعمل في التراب الوطني، كما سنحاول أيضا دراسة تأثير المهارات التي يملكها المسير كمحدد لمشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء.

للقيام بذلك سوف نقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث. سيتناول المبحث الأول وصف نتائج البحث من خلال مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت والأشكال البيانية من أجل معرفة الاتجاه العام لأجوبة عينة الدراسة كما سنقوم بإجراء تحليل المركبات الأساسية واختبار التناسق الداخلي لعناصر الاختبار المكونة لمتغيرات الدراسة وهذا باستخدام برنامج SPSS.

وسنقوم في المبحث الموالي بقياس مؤشرات ضبط النموذج واختبار فرضيات الدراسة التي تم طرحها في الفصل السابق. وفي الأخير سوف نقوم بمناقشة مختلف النتائج وعرض الإضافات التي حققناها من خلال بحثنا وكذا تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات وفتح آفاق جديدة للموضوع.

المبحث الأول: عرض وتحليل نتائج البحث

سوف نقوم بإجراء دراستنا هذه على عينة من المسيرين يعملون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تتميز هذه العينة بخصائص عدة من حيث طبيعة الوظيفة المشغولة والخبرة المهنية، كما تتميز المؤسسات التي يعمل بها هؤلاء المسيرون بخصائص متنوعة من حيث طبيعة الملكية، حجمها، قطاع النشاط بالإضافة إلى وجود أو عدم وجود وظيفة مراقبة التسيير فيها. تم طرح على العينة المدروسة 27 سؤالاً (يضم عنصر اختباري يقيس الصدق الفكري)، يتم الإجابة عليها من خلال سلم مكون من خمس درجات يتراوح مداها من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة، والنتائج المتحصل عليها سنلخصها في المطالب الموالية.

المطلب الأول: وصف عينة الدراسة

في هذه النقطة سندرس خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة، الخبرة المهنية، طبيعة الملكية، حجم عينة الدراسة من حيث عدد العمال، مدى وجود في المؤسسة وظيفة مراقبة التسيير والإلحاق الإداري لهذه الوظيفة.

أ. الاستبيانات الموزعة: لقد تم توزيع وإرسال حوالي (500) استمارة استبيان، تم استرجاع (78) أي ما نسبته 15,6% وبعد عملية التصفية والتفحيف تم إلغاء (06) استمارات أي ما نسبته 1,2% من الاستبيانات الموزعة. وبالتالي سوف يتم تحليل الاستبيان واختبار فرضيات البحث وتحديد نتائج الدراسة اعتماداً على الاستمارات القابلة للدراسة والبالغ عددها 72 استمارة، والجدول الموالي يلخص النتائج المتحصل عليها:

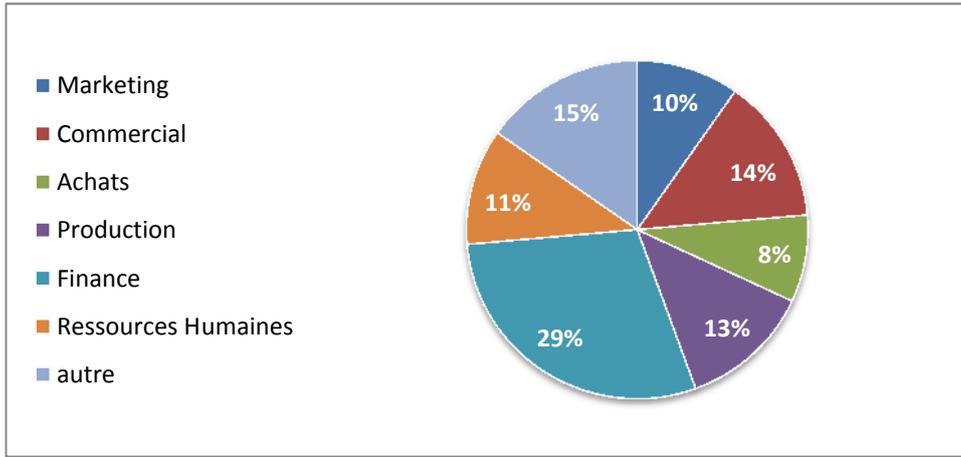
الجدول رقم (5-1): بيانات الاستمارات الموزعة

البيان	العدد	%
الاستمارات الموزعة	500	100%
الاستمارات المسترجعة	78	15,60%
الاستمارات غير المسترجعة	422	84,4%
الاستمارات الملغاة	6	1,20%
الاستمارات الصالحة للدراسة	72	14,40%

المصدر: من إعداد الباحث

ب. الوظيفة الحالية: تتكون عينة الدراسة من 9,7 % من المسيرين يعملون في وظيفة التسويق، 13,9 % في الوظيفة التجارية، 8,3 % في وظيفة الشراء، 12,5 % في وظيفة الانتاج، 29,2 % في وظيفة المالية والمحاسبة، 11,1 % في وظيفة الموارد البشرية و 15,3 % في وظائف أخرى. والشكل البياني الموالي يوضح الوظائف التي يشغلها المسيرون الذين ينتمون إلى عينة الدراسة:

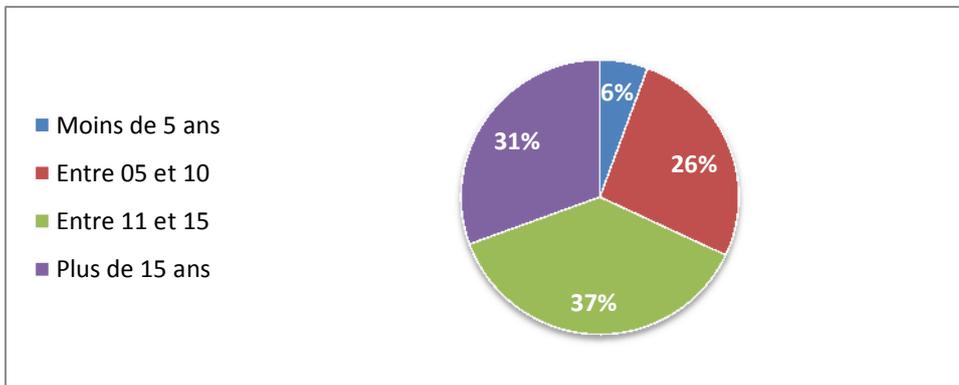
الشكل رقم (5-1): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة المشغولة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة.

ت. الخبرة المهنية: تتكون عينة الدراسة من 5,6 % من مسيرين يملكون خبرة مهنية أقل من 5 سنوات، 26,4 % من المسيرين يملكون خبرة مهنية تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات، 37,5 % من المسيرين يملكون خبرة مهنية تتراوح بين 11 إلى 15 سنة والباقي أي 30,6 % يملكون خبرة تتجاوز 15 سنة. والشكل الموالي يوضح الخبرة المهنية التي يملكها أفراد عينة الدراسة:

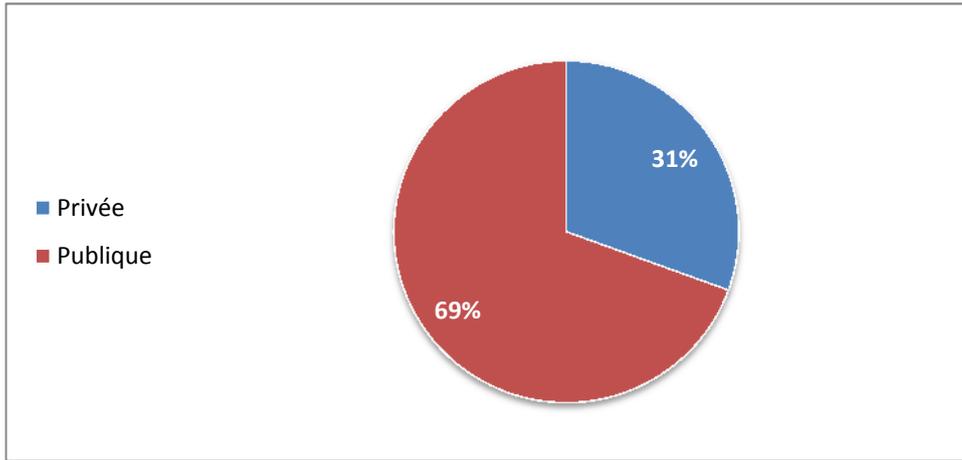
الشكل رقم (5-2): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة.

ث. طبيعة الملكية: تتكون عينة الدراسة من 69,4 % من أفراد ينتمون لمؤسسات تابعة للقطاع العام والباقي أي ما مقداره 30,6 % فهم ينتمون إلى مؤسسات تابعة للقطاع الخاص، في حين لم تحتوي العينة على مؤسسات مختلطة. والشكل الموالي يوضح طبيعة ملكية المؤسسات التي ينتمي إليها أفراد العينة:

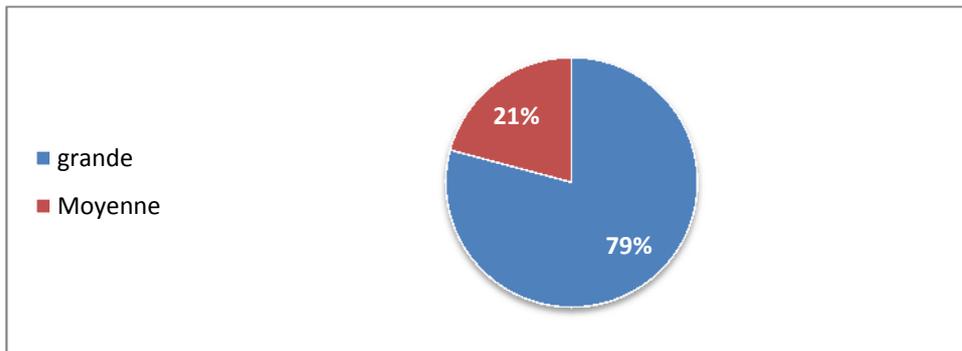
الشكل رقم (5-3): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة ملكية المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة.

ج. حجم المؤسسة من حيث عدد العمال: تتكون عينة الدراسة من 21 % من أفراد ينتمون إلى مؤسسات متوسطة الحجم والتي يتراوح عدد عمالها بين 50 إلى 250 شخص والباقي المقدر بـ 79% فهي مؤسسات كبيرة يتجاوز عدد عمالها 250 شخص، بالمقابل لم تحتوي عينة الدراسة على المؤسسات الصغيرة والصغيرة جدا التي لا تتلاءم مع دراستنا هذه. والشكل الموالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب حجم المؤسسة:

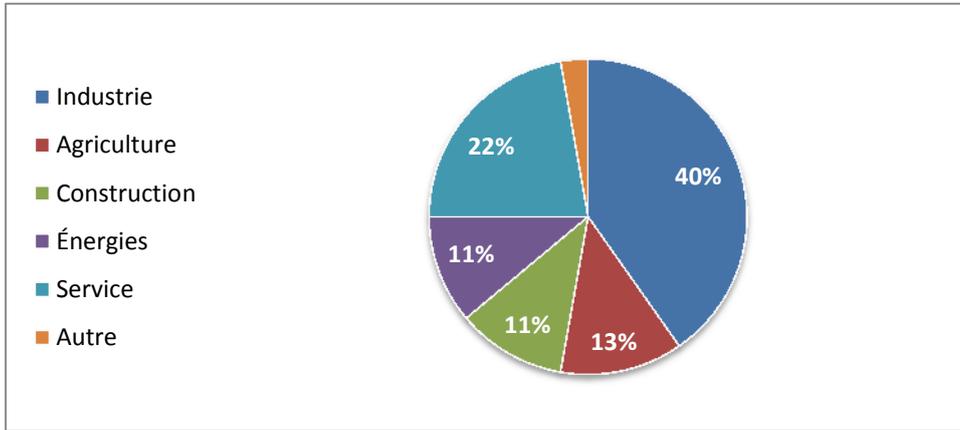
الشكل رقم (5-4): توزيع عينة الدراسة حسب حجم المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة.

أ. قطاع النشاط الذي تنتمي إليه عينة الدراسة: ينتمي أفراد عينة الدراسة إلى 40,3 % من مؤسسات تعمل في القطاع الصناعي، 12,5 % تعمل في القطاع الفلاحي، 11,1 % تعمل في قطاع البناء والأشغال العمومية، 11,1 % تعمل في قطاع الطاقة، 22,2 % تعمل في قطاع الخدمات، أما الباقي والقدر بـ 2,8 % فيعملون في قطاعات أخرى. والشكل الموالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب قطاع النشاط:

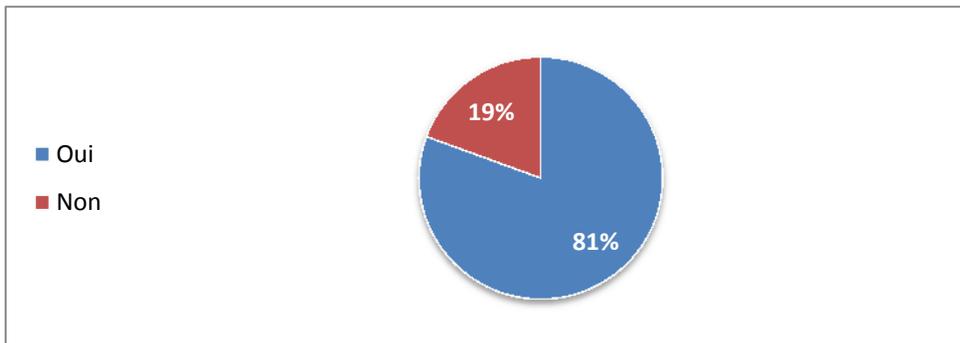
الشكل رقم (5-5): توزيع عينة الدراسة حسب قطاع النشاط



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة.

ب. وظيفة مراقبة التسيير: ينتمي أفراد عينة الدراسة إلى 81 % من مؤسسات تتضمن وظيفة مراقبة التسيير أما الباقي والمقدر بـ 19 % فهي تنتمي إلى مؤسسات لا تتضمن وظيفة مراقبة التسيير. والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب وجود وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة:

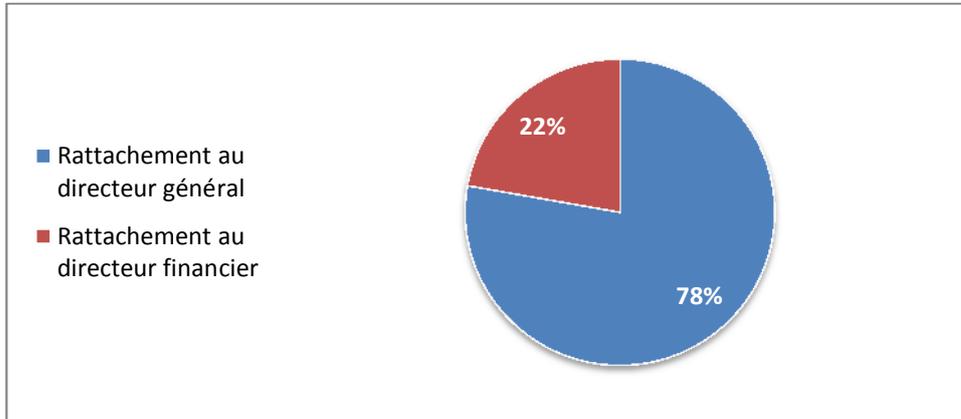
الشكل رقم (5-6): توزيع عينة الدراسة حسب وجود وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة.

ت. الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير: بالنسبة للمؤسسات المتضمنة وظيفة مراقبة التسيير والبالغ عددها 58 مؤسسة، نجد أن وظيفة مراقبة التسيير ملحقة بالإدارة المالية في 22 % من هذه المؤسسات و78 % من هذه المؤسسات نجد وظيفة مراقبة التسيير ملحقة بالمديرية العامة. في حين لم تحتوي عينة الدراسة على إلحاق آخر لوظيفة مراقبة التسيير غير الإلحاق بالمديرية العامة أو بالمديرية المالية. والشكل الموالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الشكل رقم (5-7): توزيع عينة الدراسة حسب الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة.

المطلب الثاني: عرض نتائج البحث

سيتم ضمن هذا السياق عرض نتائج إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان، وقد استخدم الإحصاء الوصفي لاستخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الدراسة لكل متغير من متغيرات الدراسة كل على حدى كما هو موضح في الجداول التالية:

الجدول رقم (5-2): المهارات التي يملكها المسير

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
يملك المسير ثقافة واسعة في مجال التسيير	3	5	15	20	29	3,93	1,130
	4,2 %	6,9 %	20,8 %	27,8 %	40,3 %		

1,364	3,33	22	11	13	21	5	ينتحكم المسير في استخدام الأدوات التسييرية
		% 30,6	% 15,3	% 18,1	% 29,2	% 6,9	
1,080	3,96	25	29	13	0	5	يعرف المسير جيدا كيفية إعداد أهداف المؤسسة
		% 34,7	% 40,3	% 18,1	% 0	% 6,9	
0,575	4,08	15	48	9	0	0	يربط المسير علاقات طيبة مع معاونيه
		% 20,8	% 66,7	% 12,5	% 0	% 0	
0,903	4,13	25	37	7	0	3	يملك المسؤول القدرة على إقناع المسؤولين الهرميين بجدوى القرارات التي يتخذها
		% 34,7	% 51,4	% 9,7	% 0	% 4,2	
1,311	2,74	5	21	14	14	18	يعرف المسير جيدا استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال
		% 6,9	% 29,2	% 19,4	% 19,4	% 25	
0,825	3,694	المتوسط العام والانحراف المعياري لكافة الفقرات					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تعليق: الملاحظ من الجدول السابق، أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على أغلب عناصر الاختبار التي تصب في خانة المهارات التي يملكها المسير، فكان المتوسط الحسابي 3,694 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تشير إلى درجة إجابة "موافق"، بالإضافة إلى انحراف معياري مقدر بـ 0,825، وهي قيمة صغيرة نسبيا ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة.

ونستعرض فيما يلي نتائج عناصر الاختبار المكونة لهذا المتغير:

أ. يملك المسير ثقافة واسعة في مجال التسيير.

لقد وافقت عينة الدراسة على أن المسير يملك ثقافة واسعة في مجال التسيير، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,93 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة موافق، وانحراف معياري 1,130 وهي قيمة معتبرة نسبيا وهذا راجع لعدم تمركز إجابات عينة الدراسة فقط على إجابة موافق.

ب. يتحكم المسير في استخدام الأدوات التسييرية.

عبر أفراد عينة الدراسة عن حيادهم فيما يخص أن المسير يتحكم في استخدام الأدوات التسييرية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,33 وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس لكارث الخماسي (2,61، 3.4) والتي تعبر عن الإجابة محايد، في حين بلغ الانحراف المعياري قيمة معتبرة تقدر بـ 1,364 والذي يدل على عدم تجانس أجوبة عينة الدراسة.

ت. يعرف المسير جيدا كيفية إعداد أهداف المؤسسة.

تمركزت أجوبة عينة الدراسة على الموافقة على أن المسير يعرف جيدا كيفية إعداد أهداف المؤسسة، وتجلت ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته 3,96 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة موافق، وانحراف معياري بلغ 1,080 والذي يدل على عدم تجانس أجوبة عينة الدراسة.

ث. يربط المسير علاقات طيبة مع معاونيه.

أبرزت أجوبة عينة الدراسة على أن المسير تربطه علاقات طيبة مع معاونيه، فكان المتوسط الحسابي 4,08 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة موافق، وانحراف معياري 0,575 يرجع لتجانس أجوبة العينة وتمركزها حول إجابة "موافق".

ج. يملك المسؤول القدرة على إقناع المسؤولين الهرميين بجدوى القرارات التي يتخذها

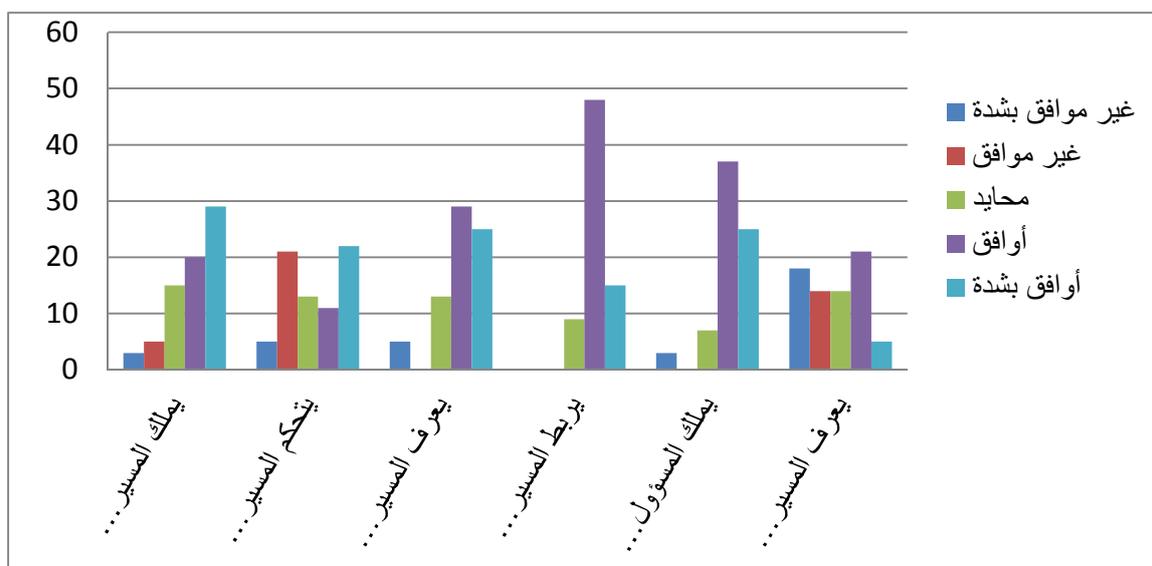
أجاب أفراد عينة الدراسة بالموافقة على أن المسير يملك القدرة على إقناع المسؤولين الهرميين بجودة القرارات التي يتخذها، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,13 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة موافق، وانحراف معياري بلغ 0,903 يرجع لعدم تجانس أجوبة عينة الدراسة.

ح. يعرف المسير جيدا استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

عبر أفراد عينة الدراسة عن حيادهم فيما يخص العنصر الاختباري المتعلق بمدى معرفة المسير استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي الذي يمثل 2,74 وهو يندرج ضمن الفئة

الثالثة من مقياس لكارث الخماسي (2,61، 3.4) والتي تعبر عن الإجابة محايد، وانحراف معياري بلغ 1,311 والذي يرجع لعدم تجانس أجوبة عينة الدراسة. والشكل الموالي يوضح توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير المهارات التي يملكها المسير:

الشكل رقم (5-8): توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير المهارات التي يملكها المسير



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

الجدول رقم (5-3): مساهمة المسير في إعداد الاستراتيجية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارة
1,245	3,74	23	27	7	10	5	يقوم المسير بتزويد القادة بالتحليلات اللازمة للتفكير الاستراتيجي؛
		% 31,9	% 37,5	% 9,7	% 13,9	% 6,9	
1,046	3,32	9	27	14	22	0	يقوم المسير بتزويد القادة بالدراسات اللازمة للتفكير الاستراتيجي
		% 12,5	% 37,5	% 19,4	% 30,6	% 0	
1,137	3,44	13	30	5	24	0	يشجع القادة المسيرين في المشاركة في تحديد الأهداف الاستراتيجية
		% 18,1	% 41,7	% 6,9	% 33,3	% 0	
0,748	3,94	13	47	7	5	0	يناقش المسيرون القضايا الاستراتيجية مع القادة Dirigeants
		% 18,1	% 65,3	% 9,7	% 6,9	% 0	
0,887	3,79	15	34	16	7	0	يتم الأخذ بعين الاعتبار آراء المسيرين فيما يخص إعداد الأهداف الاستراتيجية
		% 20,8	% 47,2	% 22,2	% 9,7	% 0	
0,786	3,647	المتوسط العام والانحراف المعياري لكافة الفقرات					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تعليق: الملاحظ من الجدول أعلاه أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على أغلب عناصر الاختبار المكونة لبعء مشاركة المسير في إعداء الاستراتيجية، فكان المتوسط الحسابي 3,647 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تشير إلى درجة إجابة "موافق"، بالإضافة إلى انحراف معياري مقداره 0,786، وهي قيمة صغيرة ترجع للتجانس العام لإجابات أفراد العينة المدروسة. ونستعرض فيما يلي نتائج عناصر الاختبار المكونة لهذا المتغير:

أ. يقوم المسير بتزويد القادة بالتحليلات اللازمة للتفكير الاستراتيجي؛

لقد وافقت عينة الدراسة على أن المسير يقوم بتزويد القادة بالتحليلات اللازمة للتفكير الاستراتيجي، حيث يمثل المتوسط الحسابي 3,74 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة موافق، وانحراف معياري 1,245 يرجع لعدم تجانس أجوبة أفراد العينة حول هذا العنصر الاختباري.

ب. يقوم المسير بتزويد القادة بالدراسات اللازمة للتفكير الاستراتيجي.

أظهرت عينة الدراسة حيادها فيما يخص العنصر الاختباري المتضمن مدى قيام المسير بتزويد القادة بالدراسات اللازمة للتفكير الاستراتيجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,32 وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس لكارث الخماسي (2,61، 3,4) والتي تعبر عن الإجابة "محايد"، في حين بلغ الانحراف المعياري 1,046 يرجع لعدم تجانس أجوبة أفراد العينة حول هذا العنصر الاختباري.

ت. يشجع القادة المسيرين في المشاركة في تحديد الأهداف الاستراتيجية.

تمحورت أجوبة عينة الدراسة حول الموافقة على أن القادة يشجعون المسيرين في المساهمة في تحديد الأهداف الاستراتيجية، وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي يمثل 3,44 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، وانحراف معياري بلغ 1,137 يرجع لعدم تجانس أجوبة أفراد العينة حول هذا العنصر الاختباري.

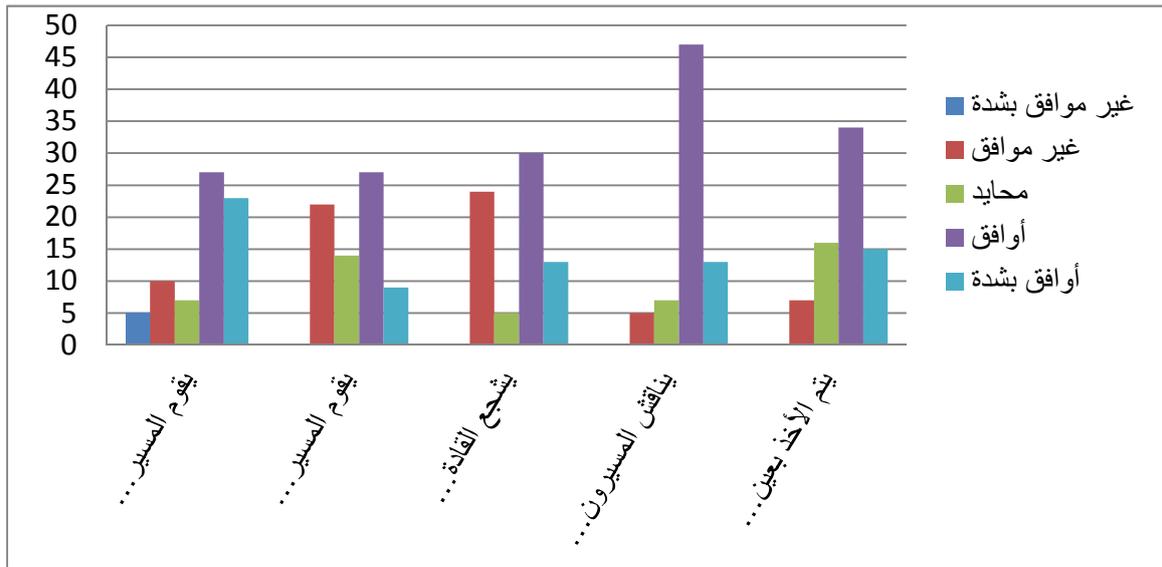
ث. يناقش المسكرون القضايا الاستراتيجية مع القادة Dirigeants.

أبرزت أجوبة عينة الدراسة على أن المسكرين يناقشون القضايا الاستراتيجية مع القادة، تجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته 3,94 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة 'موافق'، وانحراف معياري 0,748 يرجع لتجانس أجوبة أفراد العينة وتمركزها حول الإجابة "موافق".

ج. يتم الأخذ بعين الاعتبار آراء المسكرين فيما يخص إعداد الأهداف الاستراتيجية.

عبر أفراد عينة الدراسة عن موافقتهم على أنه يتم الأخذ بعين الاعتبار آراء المسكرين فيما يخص إعداد الأهداف الاستراتيجية، إذ بلغ المتوسط الحسابي قيمة مقدارها 3,79 وهي تندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، كما بلغ الانحراف المعياري قيمة مقدارها 0,887 ويرجع ذلك لعدم تجانس أجوبة أفراد العينة حول هذا العنصر الاختباري. والشكل الموالي يوضح إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص عناصر الاختبار المكونة لمتغير مشاركة المسكر في إعداد الاستراتيجية:

الشكل رقم (5-9): توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير مشاركة المسكر في إعداد الاستراتيجية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

الجدول رقم (5-4): مساهمة المسير في ترجمة الاستراتيجية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارة
1,194	3,69	22	23	14	9	4	يقوم المسير بإعداد أهداف سنوية متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية
		% 30,6	% 31,9	% 19,4	% 12,5	% 5,6	
1,107	3,76	16	39	6	6	5	يقوم المسير بإعداد أهداف واضحة مرقمة مؤرخة وقابلة للتحقيق
		% 22,2	% 54,2	% 8,3	% 8,3	% 6,9	
0,671	4	14	46	10	2	0	يقوم المسير بإعداد خطة عمل plan d'action لإنجاز الأهداف
		% 19,4	% 63,9	% 13,9	% 2,8	% 0	
0,959	3,85	21	26	18	7	0	تتم مناقشة خطط العمل المقترحة لإنجاز تلك الأهداف مع المسؤولين الهرميين
		% 29,2	% 36,1	% 25	% 9,7	% 0	
1,378	3,04	3	39	9	0	21	الموارد المخصصة كافية لإنجاز الأهداف السنوية
		% 4,2	% 54,2	% 12,5	% 0	% 29,2	
0,506	3,669	المتوسط العام والانحراف المعياري لكافة الفقرات					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تعليق: الملاحظ من الجدول أعلاه أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول "الموافقة" على أغلب عناصر الاختبار المكونة لمتغير مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية، فكان المتوسط الحسابي 3,669 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تشير إلى درجة إجابة "موافق"، بالإضافة إلى انحراف معياري 0,506، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس إجابات أفراد العينة المدروسة حول متغير مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية.

أ. يقوم المسؤول بإعداد أهداف سنوية متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية.

عبر أفراد عينة الدراسة عن موافقتهم على أن المسير يقوم بإعداد أهداف سنوية متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,69 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، في حين بلغ الانحراف المعياري 1,194 يرجع لعدم تجانس الاجابات التي عبر عنها أفراد عينة الدراسة فيما يخص العنصر الاختباري هذا.

ب. يقوم المسير بإعداد أهداف واضحة مرقمة مؤرخة وقابلة للتحقيق.

كانت أجوبة عينة الدراسة تتمركز حول الموافقة على أن الأهداف التي يضعها المسير واضحة، مرقمة، مؤرخة وقابلة للتحقيق، وتجلي ذلك في متوسط حسابي الذي يمثل 3,76 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، وانحراف معياري بلغ 1,107 وهي قيمة معتبرة والتي ترجع إلى عدم تجانس إجابات أفراد العينة حول السؤال هذا.

ت. يتم إعداد خطة عمل plan d'action لإنجاز الأهداف.

أبرزت أجوبة عينة الدراسة على أنه يتم إعداد خطة عمل لإنجاز الأهداف، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة مقدارها 4 وهي تندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، وانحراف معياري 0,671 وهي قيمة منخفضة تدل على تجانس إجابات عينة الدراسة وتتمركزها حول الموافقة.

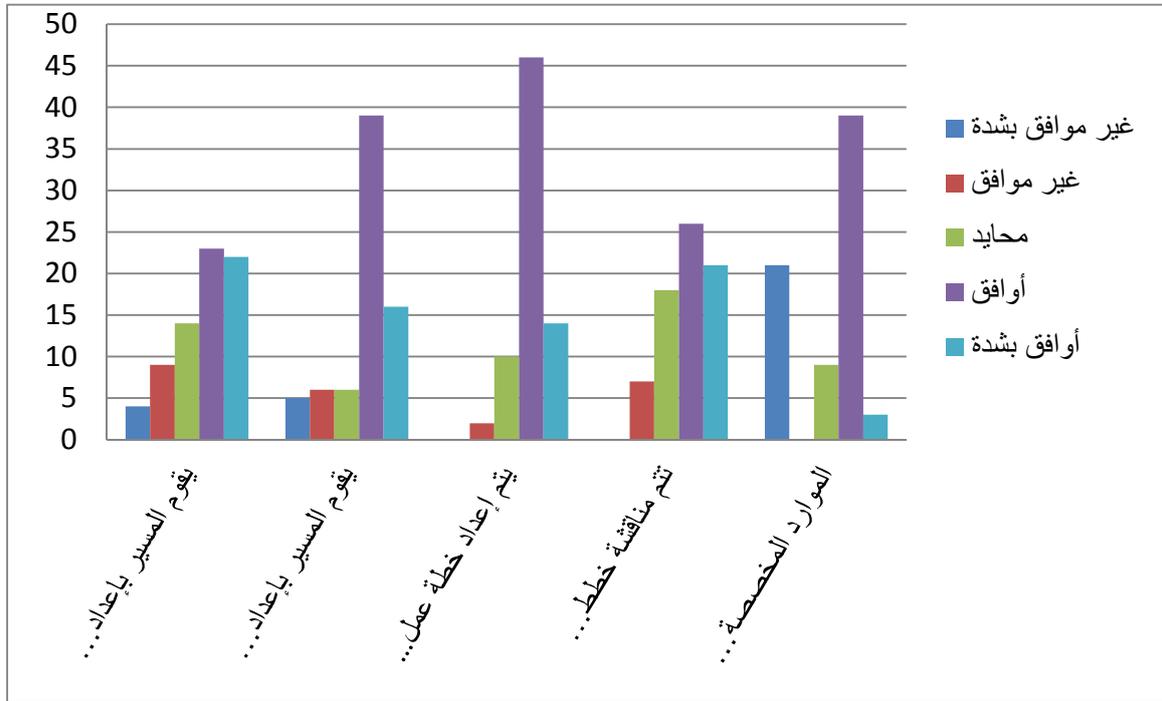
ث. يناقش المسير خطط العمل المقترحة لإنجاز تلك الأهداف مع المسؤولين الهرميين.

عبر أفراد عينة الدراسة عن موافقتهم على أن المسير يقوم بمناقشة خطط العمل المقترحة لإنجاز الأهداف مع المسؤولين الهرميين، إذ بلغ المتوسط الحسابي قيمة مقدارها 3,85 وهي تندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، كما بلغ الانحراف المعياري قيمة مقدارها 0,959 وهي قيمة معتبرة نسبياً ويرجع ذلك لعدم تجانس الأجوبة التي أدلى بها أفراد عينة الدراسة حول هذا العنصر الاختباري.

ج. الموارد المخصصة كافية لإنجاز الأهداف السنوية

أظهر أفراد عينة الدراسة حيادهم على أن الموارد المخصصة كافية لإنجاز الأهداف السنوية وبالعودة إلى المتوسط الحسابي الذي يمثل 3,04 وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس لكارث الخماسي (2.61، 3.4) والتي تعبر عن الإجابة محايد، وانحراف معياري 1,378 وهي قيمة معتبرة وهذا ما يدل على تشتت إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص العنصر الاختباري هذا. والشكل الموالي يوضح إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية:

الشكل رقم (5-10): توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

الجدول رقم (5-5): مساهمة المسير في متابعة وتقييم الأداء

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبرة
1,024	3,22	9	20	21	22	0	يقوم المسير بالمتابعة الشهرية للإنجازات
		% 12,5	% 27,8	% 29,2	% 30,6	% 0	
1,021	3,47	9	35	9	19	0	تناقش النتائج المتحصل عليها مع المسؤول الهرمي
		% 12,5	% 48,6	% 12,5	% 26,4	% 0	
1,071	3,42	0	53	5	5	9	تؤدي دراسة النتائج إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية
		% 0	% 73,6	% 6,9	% 6,9	% 12,5	
1,002	3,6	10	36	17	5	4	يتم متابعة إنجاز الإجراءات التصحيحية
		% 13,9	% 50	% 23,6	% 6,9	% 5,6	
1,020	3,54	9	35	19	4	5	تعتمد النتائج الجيدة أساسا على الأعمال التي يقوم بها المسير
		% 12,5	% 48,6	% 26,4	% 5,6	% 6,9	
0,314	3,45	المتوسط العام والانحراف المعياري لكافة الفقرات					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تعليق: ما نلاحظه من الجدول أعلاه، أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على أغلب عناصر الاختبار المتعلقة بمتغير مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء، فكان المتوسط الحسابي 3,45 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تشير إلى درجة إجابة "موافق"، بالإضافة إلى انحراف معياري مقداره 0,314، وهي قيمة صغيرة جدا ترجع لتوافق إجابات أفراد العينة المدروسة وتمركزها حول الإجابة "موافق". ونستعرض فيما يلي نتائج عناصر الاختبار المكونة لهذا المتغير:

أ. يقوم المسير بالمتابعة الشهرية للإنجازات.

أظهرت الاجابات حياد أفراد عينة الدراسة على أن الانجازات يتم متابعتها شهريا، حيث يمثل المتوسط الحسابي 3,22 وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس لكارث الخماسي (2.61، 3.4) والتي تعبر عن الإجابة "محايد"، وانحراف معياري 1,024 وهي قيمة معتبرة نسبيا تدل على تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة على هذا السؤال.

ب. تناقش النتائج المتحصل عليها مع المسؤول الهرمي.

عبر أفراد عينة الدراسة على موافقتهم على أن المسير يناقش النتائج المتحصل عليها مع المسؤول الهرمي، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,47 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، في حين بلغ الانحراف المعياري 1,021 وهي قيمة كبيرة نسبيا وهذا ما يدل على تشتت الإجابات التي عبر عنها أفراد العينة المدروسة.

ت. تؤدي دراسة النتائج إلى اتخاذ اجراءات تصحيحية.

أظهر الأفراد المستجوبون حيادهم حول ما إذا تؤدي النتائج التي تمت دراستها إلى اتخاذ اجراءات تصحيحية، وتجلي ذلك في المتوسط الحسابي الذي يمثل 3,42 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، وانحراف معياري بلغ 1,071 الذي يوضح تشتت إجابات أفراد العينة المدروسة.

ث. يتم متابعة إنجاز الإجراءات التصحيحية.

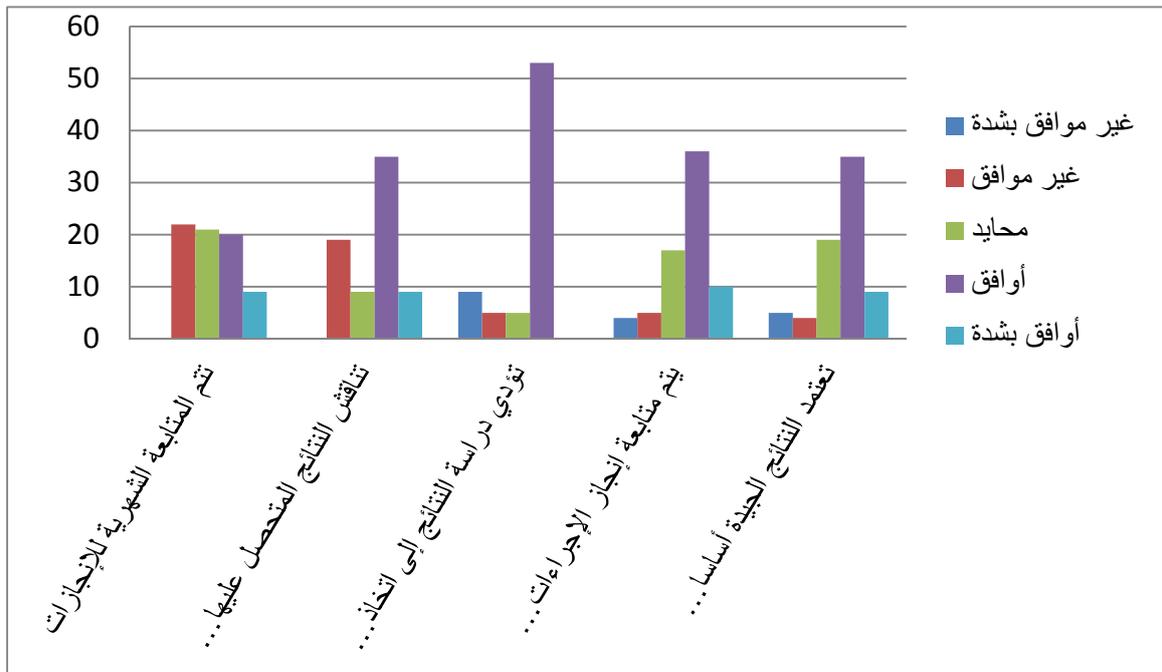
أبرزت أجوبة عينة الدراسة على أنه يتم متابعة انجاز التدابير التصحيحية، إذ بلغ المتوسط الحسابي 3,60 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، وانحراف معياري 1,02 وهي قيمة معتبرة نسبيا والذي تعبر عن تشتت إجابات أفراد العينة المدروسة.

ج. تعتمد النتائج الجيدة أساسا على الأعمال التي يقوم بها المسير.

أبرزت أجوبة عينة الدراسة على أن النتائج الجيدة تعتمد أساسا على الأعمال التي يقوم بها المسير، فكان المتوسط الحسابي 3,54 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، وانحراف معياري 1,020 وهي قيمة كبيرة نسبيا والتي تبرز تشتت الإجابات التي أدلى بها أفراد العينة حول العنصر الاختباري المدروس. والشكل الموالي يوضح توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة حول متغير مساهمة المسير في متابعة وتقييم الأداء.

الشكل رقم (5-11) : توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير مشاركة المسير في متابعة

وتقييم الأداء



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

الجدول رقم (5-6) : فعالية التسيير

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارة
0,941	3,29	5	30	18	19	0	تحقق المؤسسة الأهداف وفق الجودة المطلوبة
		% 6,9	% 41,7	% 25	% 26,4	% 0	
0,760	3,76	5	51	13	0	3	تحسين المستوى الشخصي مضمون في المؤسسة
		% 6,9	% 70,8	% 18,1	% 0	% 4,2	
1,138	3,46	9	36	13	7	7	يتم الالتزام بالموارد المخصصة لتحقيق الأهداف السنوية
		% 12,5	% 50	% 18,1	% 9,7	% 9,7	
0,924	3,64	10	38	12	12	0	يتم إنجاز الأهداف وفق خطط العمل الموضوعة
		% 13,9	% 52,8	% 16,7	% 16,7	% 0	
1,064	3,35	9	27	19	14	3	يتم إنجاز الأهداف في الآجال المحددة
		% 12,5	% 37,5	% 26,4	% 19,4	% 4,2	
0,743	3,5	المتوسط العام والانحراف المعياري لكافة الفقرات					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

تعليق: الملاحظ من الجدول أعلاه، أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على أغلب عناصر الاختبار المتعلقة بفعالية التسيير، إذ بلغ المتوسط الحسابي 3,5 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارتر الخماسي (3,41، 4,2) والتي تشير إلى درجة إجابة "موافق"، بالإضافة إلى انحراف معياري 0,743، وهي قيمة صغيرة ترجع لتوافق إجابات أفراد العينة المدروسة حول عناصر الاختبار المكونة لمتغير "فعالية التسيير". ونستعرض فيما يلي نتائج عناصر الاختبار المكونة لهذا المتغير:

أ. تحقق المؤسسة الأهداف وفق الجودة المطلوبة.

لقد أبدى أفراد العينة المدروسة حيادهم فيما تعلق بتحقيق المؤسسة للأهداف السنوية وفق الجودة المطلوبة، حيث يمثل المتوسط الحسابي 3,29 وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس لكارتر الخماسي (3,41، 4,2) والتي تعبر عن الإجابة "محايد"، وانحراف معياري 0,941 وهي قيمة معتبرة نسبياً والتي تدل على تشتت الإجابات التي أدلى بها أفراد العينة المدروسة.

ب. تحسين المستوى الفردي مضمون في المؤسسة.

أظهر أفراد العينة المدروسة موافقتهم فيما يتعلق بأن تحسين المستوى الفردي مضمون في المؤسسة، وتجلّى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته 3,76 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، في حين قدر الانحراف المعياري بـ 0,760 وهذا يدل على تشتت ضعيف وتمركز إجابات أفراد العينة المدروسة حول الموافقة.

ت. يتم الالتزام بالموارد المخصصة لتحقيق الأهداف السنوية.

تمركزت أجابة عينة الدراسة حول الموافقة على أنه يتم الالتزام بالموارد المخصصة لتحقيق الأهداف السنوية، وتجلّى ذلك في المتوسط الحسابي الذي يمثل 3,46 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري 1,138 وهي قيمة معتبرة والتي تدل على تشتت كبير لإجابات أفراد العينة المدروسة.

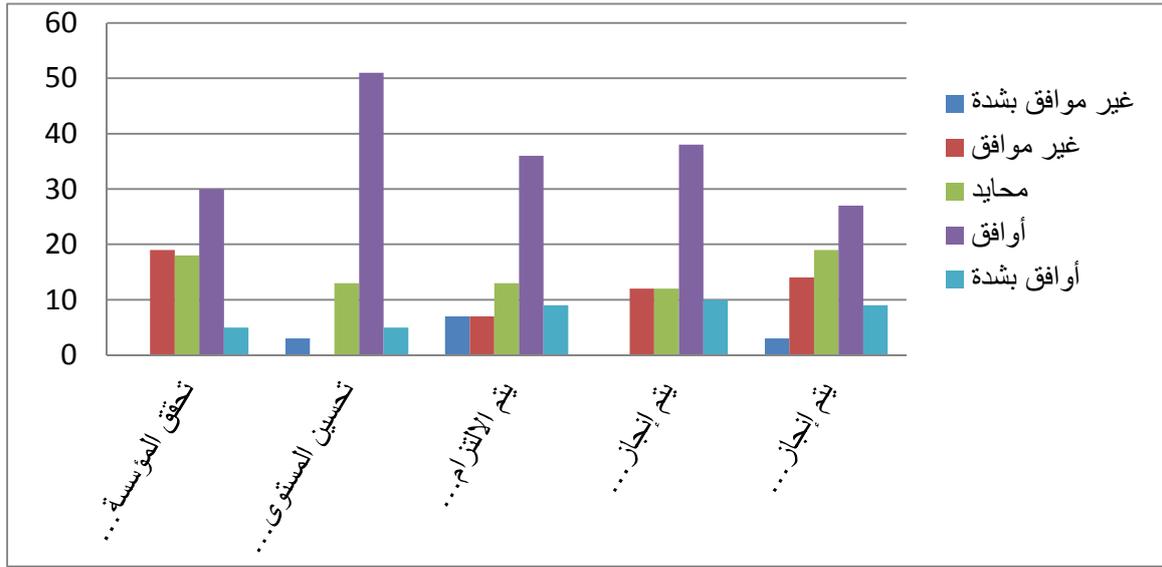
ث. يتم إنجاز الأهداف وفق خطط العمل الموضوعية.

أبدى أفراد العينة المدروسة موافقتهم على أنه يتم إنجاز الأهداف وفق خطط العمل الموضوعية، فكان المتوسط الحسابي 3,64 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس لكارث الخماسي (3.41، 4.2) والتي تعبر عن الإجابة "موافق"، وانحراف معياري مقداره 0,924 وهو قيمة معتبرة والتي تدل على تشتت إجابات أفراد العينة المدروسة.

ج. يتم إنجاز الأهداف في الآجال المحددة.

عبر أفراد عينة الدراسة عن حيادهم فيما يخص العنصر الاختباري الذي مفاده "يتم إنجاز الأهداف في الآجال المحددة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,35 وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس لكارث الخماسي (2.61، 3.4) والتي تعبر عن الإجابة "محايد"، وانحراف معياري 1,064 وهي قيمة معتبرة نسبياً والتي تدل على تشتت إجابات أفراد العينة المدروسة حول هذا العنصر الاختباري. والشكل الموالي يوضح توزيع إجابات أفراد الدراسة حول متغير فعالية التسيير:

الشكل رقم (5-12): توزيع إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص متغير فعالية التسيير



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel.

المطلب الثالث: التحليل عن طريق المركبات الأساسية لنتائج عينة الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بإجراء تحليل المركبات الأساسية لمتغيرات الدراسة وذلك بعد إجراء اختبائي Bartlett و KMO للتأكد من إمكانية إجراء هذا التحليل.

أولاً: المهارات التي يملكها المسير

بيدي اختبار Bartlett دلالة قيمتها 0,00 وهي أقل من عتبة الدلالة التي لا ينبغي أن تتجاوز قيمتها (1%) كما أن اختبار KMO قدر بـ 0,743 وهي في كل الأحوال تتجاوز 0,5 وعليه من المناسب القيام بتحليل إلى مركبات أساسية ACP لاستبعاد عناصر الاختبار التي ليس لها ارتباط مع أي متغير آخر. يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-7): متغير المهارات التي يملكها المسير

Communautés	Poids factoriels	العبارة
0,758	0,871	يملك المسير ثقافة واسعة في مجال التسيير
0,690	0,830	يتحكم المسير في استخدام الأدوات التسييرية
<u>0,373</u>	0,611	يعرف المسير جيدا كيفية إعداد أهداف المؤسسة

0,545	0,738	يربط المسير علاقات طيبة مع معاونيه
0,560	0,748	يملك المسؤول القدرة على إقناع المسؤولين الهرميين بجدوى القرارات التي يتخذها
0,661	0,813	يعرف المسير جيدا استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال
3,587	4,611	القيمة الاجمالية
%59,764		التباين المفسر %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تمت المصادقة على السلم بالحصول على عامل يمثل 59,76 % من التباين المفسر، كما تم الحصول على قيم تجمعية communauté تقدر بـ 3,587 وأوزان عاملية مقدارها 4,611، كل عناصر الاختبار تجاوزت قيمها التجمعية 0,5 ماعدا العنصر الاختباري المتضمن " يعرف المسير جيدا كيفية إعداد أهداف المؤسسة" وبالتالي نقوم بإقصاء هذا العنصر الاختباري باعتباره لا يفسر جيدا الظاهرة المدروسة والاحتفاظ بعناصر الاختبار الخمس الأخرى. والتي يتم ترتيبها حسب قيمها التفسيرية كالآتي : "يملك المسير ثقافة واسعة في مجال التسيير (0,758)", " يتحكم المسير في استخدام الأدوات التسييرية (0,690)", " يعرف المسير جيدا استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال (0,661)؛ "يملك المسؤول القدرة على إقناع المسؤولين الهرميين بجدوى القرارات التي يتخذها (0,560)؛" " يربط المسير علاقات طيبة مع معاونيه (0,545)".

كما قدر معامل Alpha cronbach لعناصر الاختبار الستة قيمة مقدارها 0,849 وبالتالي فهي تؤكد مصداقية السلم والانسجام الداخلي لمركبات أو العناصر الاختبارية المكونة له.

ثانيا: مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية

بيدي اختبار Bartlett دلالة قيمتها 0,000 وهي أقل من عتبة الدلالة التي لا ينبغي أن تتجاوز قيمتها (1%) كما أن اختبار KMO قدر بـ 0,662 وهي في كل الأحوال تتجاوز 0,5 وعليه من المناسب القيام بتحليل إلى مركبات أساسية ACP لاستبعاد عناصر الاختبار التي ليس لها ارتباط مع أي متغير آخر. يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-8): بُعد مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية قبل التدوير

Communautés		الوزن العاملي		العبرة
العامل 2	العامل 1	العامل 2	العامل 1	
<u>0,081</u>	0,672	-0,284	0,82	يقوم المسير بتزويد القادة بالتحليلات اللازمة للتفكير الاستراتيجي
<u>0,023</u>	0,794	-0,152	0,891	يقوم المسير بتزويد القادة بالدراسات اللازمة للتفكير الاستراتيجي
<u>0,068</u>	0,863	0,26	0,929	يشجع القادة المسيرين في المشاركة في تحديد الأهداف الاستراتيجية
<u>0,025</u>	0,721	-0,159	0,849	يناقش المسيرون القضايا الاستراتيجية مع القادة Dirigeants
0,904	<u>0,076</u>	0,951	0,276	يتم الأخذ بعين الاعتبار آراء المسيرين فيما يخص إعداد الأهداف الاستراتيجية
1,101	3,124	القيمة الاجمالية		
%22,01	%62,48	التباين المفسر %		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تم الحصول على عاملين يمثلان على التوالي 62,48% و 22,01% من التباين المفسر، يضم العامل الأول عناصر الاختبار التالية والمرتبطة حسب القوة التفسيرية : يشجع القادة المسيرين في المشاركة في تحديد الأهداف الاستراتيجية (0,863)؛ يقوم المسير بتزويد القادة بالدراسات اللازمة للتفكير الاستراتيجي (0,794)؛ يناقش المسيرون القضايا الاستراتيجية مع القادة Dirigeants (0,721)؛ يقوم المسير بتزويد القادة بالتحليلات اللازمة للتفكير الاستراتيجي (0,672). في حين يضم العامل الثاني عنصر اختبار وحيد هو " يتم الأخذ بعين الاعتبار آراء المسيرين فيما يخص إعداد الأهداف الاستراتيجية (0,904). كما أن كل عناصر الاختبار تجاوزت قيمها التجمعية 0,5 وبالتالي لن نقصي أي عامل.

قمنا بتدوير المحاور باستخدام التباين الأعظمي بالاعتماد على نمط Rotation Varimax باستخدام normalisation de Kaiser وذلك من أجل تعظيم تباين الارتباطات في كل عمود من أعمدة الجدول المتحصل عليه عند التحليل الأول إلى مركبات أساسية وبعدها تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (5-9): بُعد مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية بُعد تدوير المحاور

Communautés		الوزن العاملي		العبارة
العامل 2	العامل 1	العامل 2	العامل 1	
<u>0,004</u>	0,748	-0,067	0,865	يقوم المسير بتزويد القادة بالتحليلات اللازمة للتفكير الاستراتيجي
<u>0,006</u>	0,810	0,078	0,9	يقوم المسير بتزويد القادة بالدراسات اللازمة للتفكير الاستراتيجي
<u>0,236</u>	0,694	0,486	0,833	يشجع القادة المسيرين في المشاركة في تحديد الأهداف الاستراتيجية
<u>0,004</u>	0,741	0,061	0,861	يناقش المسيرون القضايا الاستراتيجية مع القادة Dirigeants
0,980	<u>0,001</u>	0,99	0,026	يتم الأخذ بعين الاعتبار آراء المسيرين فيما يخص إعداد الأهداف الاستراتيجية
1,23	2,995	القيمة الاجمالية		
24,61%	59,89%	التباين المفسر %		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تمت المصادقة على السلم بالحصول على عاملين يمثلان على التوالي 59,89 % و 24,61 % من التباين المفسر، يضم العامل الأول عناصر الاختبار التالية والمرتببة حسب القوة التفسيرية: يقوم المسير بتزويد القادة بالدراسات اللازمة للتفكير الاستراتيجي (0,810)؛ يقوم المسير بتزويد القادة بالتحليلات اللازمة للتفكير الاستراتيجي (0,748)؛ يناقش المسيرون القضايا الاستراتيجية مع القادة Dirigeants (0,741)؛ يشجع القادة المسيرين في المشاركة في تحديد الأهداف الاستراتيجية (0,694). في حين يضم العامل الثاني عنصر اختباري وحيد. يتعلق الأمر بـ "يتم الأخذ بعين الاعتبار آراء المسيرين فيما يخص إعداد الأهداف الاستراتيجية". وبالتالي كل عناصر الاختبار تملك قوة تفسيرية لا بأس بها وهكذا فإننا لن نقصي أي عنصر اختباري.

تم التأكد من مصداقية القياس عن طريق معامل Alpha Cronbach الذي بلغت قيمته 0,823 وبالتالي فهي تؤكد مصداقية السلم والانسجام الداخلي لمركبات أو العناصر الاختبارية المكونة له.

ثالثاً: مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية

بيدي اختبار Bartlett دلالة قيمتها 0,000 وهي أقل من عتبة الدلالة التي لا ينبغي أن تتجاوز قيمتها (1%) كما أن اختبار KMO قدر بـ 0,458 وهي قيمة لا تتجاوز 0,5 مع ذلك سوف نقوم بتحليل إلى مركبات أساسية Analyse en composantes principales لاستبعاد عناصر الاختبار التي ليس لها أي ارتباط مع أي متغير آخر. يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-10): بُعد مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية قبل تدوير المحاور

Communautés		الوزن العاملي		العبارة
العامل 2	العامل 1	العامل 2	العامل 1	
0,086	0,526	0,294	0,725	يقوم المسير بإعداد أهداف سنوية متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية
<u>0,211</u>	<u>0,144</u>	-0,459	-0,379	يقوم المسير بإعداد أهداف واضحة مرقمة مؤرخة وقابلة للتحقيق
<u>0,266</u>	0,500	-0,516	0,705	يقوم المسير بإعداد خطة عمل plan d'action لإنجاز الأهداف
<u>0,023</u>	0,760	0,153	0,872	تتم مناقشة خطط العمل المقترحة لإنجاز تلك الأهداف مع المسؤولين الهيرميين
0,669	<u>0,036</u>	0,818	-0,191	الموارد المخصصة كافية لإنجاز الأهداف السنوية
1,256	1,963	القيمة الاجمالية		
25,12%	39,27%	التباين المفسر %		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تم الحصول على عاملين يمثلان على التوالي 39,27% و 25,12% من التباين المفسر، يضم العامل الأول عناصر الاختبار التالية (المرتبة حسب القوة التفسيرية): تتم مناقشة خطط العمل المقترحة لإنجاز تلك الأهداف مع المسؤولين الهيرميين (0,760)؛ يقوم المسير بإعداد أهداف سنوية متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية (0,526)؛ يقوم المسير بإعداد خطة عمل plan d'action لإنجاز الأهداف (0,500)؛ كما يضم العامل الثاني عنصر اختبار وحيد هو الموارد المخصصة كافية لإنجاز الأهداف السنوية (0,669). في حين تم إقصاء عنصر اختبائي مفاده "يقوم المسير بإعداد أهداف واضحة، مرقمة، مؤرخة"

وقابلة للتحقيق". كما قمنا بتدوير المحاور باستخدام التباين الأعظمي بالاعتماد على نمط Rotation Varimax باستخدام normalisation de Kaiser وذلك من أجل تعظيم تباين الارتباطات في كل عمود من أعمدة الجدول المتحصل عليه عند التحليل الأول إلى مركبات أساسية وبعدها تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (5-11): بُعد مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية بعد تدوير المحاور

Communautés		الوزن العاملي		العبرة
العامل 2	العامل 1	العامل 2	العامل 1	
0,005	0,607	0,068	0,779	يقوم المسير بإعداد أهداف سنوية متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية
0,056	0,298	0,236	-0,546	يقوم المسير بإعداد أهداف واضحة مرقمة مؤرخة وقابلة للتحقيق
0,608	0,154	0,78	0,393	يقوم المسير بإعداد خطة عمل plan d'action لإنجاز الأهداف
0,068	0,716	0,261	0,846	تتم مناقشة خطط العمل المقترحة لإنجاز تلك الأهداف مع المسؤولين الهرميين
0,666	0,041	-0,816	0,202	الموارد المخصصة كافية لإنجاز الأهداف السنوية
1,402	1,817	القيمة الاجمالية		
28,04%	36,34%	التباين المفسر %		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

بعد إجراء عملية تدوير المحاور تم الحصول على عاملين يمثلان على التوالي 36,34 % و 28,04 % من التباين المفسر، يضم العامل الأول عنصري اختبار هما: تتم مناقشة خطط العمل المقترحة لإنجاز تلك الأهداف مع المسؤولين الهرميين (0,716)؛ يقوم المسير بإعداد أهداف سنوية متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية (0,607). أما العنصر الاختباري الثاني فيضم كذلك عنصري اختبار هما : الموارد المخصصة كافية لإنجاز الأهداف السنوية ؛ يقوم المسير بإعداد خطة عمل plan d'action لإنجاز الأهداف (0,608). في حين تم إقصاء عنصر اختباري وحيد لضعف قوته التفسيرية والمتمثل في " يقوم المسير بإعداد أهداف واضحة مرقمة مؤرخة وقابلة للتحقيق".

تم اختبار مصداقية القياس عن طريق معامل Alpha Cronbach الذي بلغت قيمته 0,093 وبالتالي فهي تؤكد عدم مصداقية السلم والانسجام الداخلي لمركبات أو العناصر الاختبارية المكونة له.

رابعاً: مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء

بيدي اختبار Bartlett دلالة قيمتها 0,000 وهي أقل من عتبة الدلالة التي لا ينبغي أن تتجاوز قيمتها (%1) كما أبدى اختبار KMO قيمة مقدارها 0,472 وهي قيمة لا تتجاوز 0,5، مع ذلك سنقوم بتحليل إلى مركبات أساسية Analyse en composantes principales لاستبعاد المتغيرات التي ليس لها أي ارتباط مع أي متغير آخر. يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-12): مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء قبل تدوير المحاور

Communautés		الوزن العملي		العبارة
العامل 2	العامل 1	العامل 2	العامل 1	
0,010	0,648	0,099-	0,805	تتم المتابعة الشهرية للإنجازات
0,044	0,648	0,209	0,805	تناقش النتائج المتحصل عليها مع المسؤول الهرمي
0,018	0,780	0,133	0,883-	تؤدي دراسة النتائج إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية
0,731	0,099	0,855	0,315-	يتم متابعة إنجاز الإجراءات التصحيحية
0,733	0,122	0,856-	0,349-	تعتمد النتائج الجيدة أساساً على الأعمال التي يقوم بها المسير
1,535	2,296	القيمة الاجمالية		
%30,697	%45,930	التباين المفسر %		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

بعد إجراء تحليل المركبات الأساسية ACP، حصلنا على عاملين يمثلان 45,930% و 30,697% من التباين المفسر، يضم العامل الأول عناصر الاختبار التالية: تؤدي دراسة النتائج إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية (0,780)، تناقش النتائج المتحصل عليها مع المسؤول الهرمي (0,648)، تتم المتابعة الشهرية للإنجازات (0,648). كما يضم العامل الثاني عنصري اختبار هما: تعتمد النتائج الجيدة أساساً على الأعمال التي يقوم بها المسير (0,733)؛ يتم متابعة إنجاز الإجراءات التصحيحية (0,731). كل هذه العوامل تضم قيم تجمعية تتجاوز 0,5 وبالتالي لا يتم إقصاء أي عنصر اختبار.

قمنا بتدوير المحاور باستخدام التباين الأعظمي بالاعتماد على نمط Rotation Varimax باستخدام normalisation de Kaiser وذلك من أجل تعظيم تباين الارتباطات في كل عمود من أعمدة الجدول المتحصل عليه عند التحليل الأول إلى مركبات أساسية وبعدها تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (5-13): مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء بعد تدوير المحاور

Communités		الوزن العاملي بعد التدوير		العبارة
العامل 2	العامل 1	العامل 2	العامل 1	
0,006	0,651	0,08-	0,807	تتم المتابعة الشهرية للإنجازات
0,052	0,638	0,228	0,799	تناقش النتائج المتحصل عليها مع المسؤول الهرمي
0,013	0,785	0,113	0,886-	تؤدي دراسة النتائج إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية
0,717	0,112	0,847	0,335-	يتم متابعة إنجاز الإجراءات التصحيحية
0,746	0,108	0,864-	0,329	تعتمد النتائج الجيدة أساسا على الأعمال التي يقوم بها المسير
1,535	2,296	القيمة الاجمالية		
%30,705	%45,921	التباين المفسر %		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تمت المصادقة على السلم بالحصول على عاملين يمثلان على التوالي 45,921% و 30,705% من التباين المفسر، يضم العامل الأول عناصر الاختبار التالية : تؤدي دراسة النتائج إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية (0,785)، تتم المتابعة الشهرية للإنجازات (0,651)؛ تناقش النتائج المتحصل عليها مع المسؤول الهرمي (0,638). كما يضم العامل الثاني عنصري اختبار هما : تعتمد النتائج الجيدة أساسا على الأعمال التي يقوم بها المسير (0,746)؛ يتم متابعة إنجاز الإجراءات التصحيحية (0,717). كل هذه العوامل تضم قيم تجمعية تتجاوز 0,5 وبالتالي لا نقوم بإقصاء أي عنصر اختبار.

تم اختبار مصداقية القياس عن طريق معامل Alpha Cronbach الذي بلغت قيمته (1,422 -) وبالتالي فهي تؤكد عدم مصداقية السلم والانسجام الداخلي لمركبات أو العناصر الاختبارية المكونة له.

ثالثاً: فعالية التسيير

بيدي اختبار Bartlett دلالة قيمتها 0,00 وهي أقل من عتبة الدلالة التي لا ينبغي أن تتجاوز قيمتها (1%) كما أن اختبار KMO قدر بـ 0,698 وهي في كل الأحوال تتجاوز 0,5 وعليه من المناسب القيام بتحليل إلى مركبات أساسية Analyse en composantes principales لاستبعاد المتغيرات التي ليس لها ارتباط مع أي متغير آخر. يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-14): متغير فعالية التسيير قبل تدوير المحاور

Communautés		الوزن العاملي قبل التدوير		العبرة
العامل 2	العامل 1	العامل 2	العامل 1	
0,058	0,659	0,241-	0,812	تحقق المؤسسة الأهداف وفق الجودة المطلوبة
0,808	0,141	0,899	0,376	تحسين المستوى الشخصي مضمون في المؤسسة
0,219	0,624	0,468-	0,79	يتم الالتزام بالموارد المخصصة لتحقيق الأهداف السنوية
0,013	0,823	0,113	0,907	يتم إنجاز الأهداف وفق خطط العمل الموضوعية
0,021	0,750	0,144	0,866	يتم إنجاز الأهداف في الآجال المحددة
1,118	2,998	القيمة الاجمالية		
%22,36	%59,95	التباين المفسر %		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

بعد اجراء تحليل المركبات الأساسية تم التحصل على عاملين يفسران على التوالي 59,95% و 22,36% من التباين المفسر، يضم العامل الأول عناصر الاختبار التالية: يتم إنجاز الأهداف وفق خطط العمل الموضوعية (0,823)؛ يتم إنجاز الأهداف في الآجال المحددة (0,750)؛ تحقق المؤسسة الأهداف وفق الجودة المطلوبة (0,659)؛ يتم الالتزام بالموارد المخصصة لتحقيق الأهداف السنوية (0,624). في حين يضم العامل الثاني عنصر اختبار وحيد مفاده "تحسين المستوى الشخصي مضمون في المؤسسة 0,808. كل عناصر الاختبار تحتوي على قيم تجمعية تتجاوز 0,5 وبالتالي لن نقصي أيًا منها.

قمنا بتدوير المحاور باستخدام التباين الأعظمي بالاعتماد على نمط Rotation Varimax باستخدام normalisation de Kaiser وذلك من أجل تعظيم تباين الارتباطات في كل عمود من أعمدة الجدول المتحصل عليه عند التحليل الأول إلى مركبات أساسية وبعدها تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (5-15): متغير فعالية التسيير بعد تدوير المحاور

Communautés		الوزن العاملي		العبرة
العامل 2	العامل 1	العامل 2	العامل 1	
0,003	0,714	0,054	0,845	تحقق المؤسسة الأهداف وفق الجودة المطلوبة
0,947	0,002	0,973	0,042	تحسين المستوى الشخصي مضمون في المؤسسة
0,027	0,815	0,165-	0,903	يتم الالتزام بالموارد المخصصة لتحقيق الأهداف السنوية
0,176	0,659	0,42	0,812	يتم إنجاز الأهداف وفق خطط العمل الموضوعية
0,189	0,582	0,435	0,763	يتم إنجاز الأهداف في الآجال المحددة
1,343	2,773	القيمة الاجمالية		
%26,86	%55,45	التباين المفسر %		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تمت المصادقة على السلم بالحصول على عاملين يمثلان 55,45% و 26,86% من التباين المفسر، يضم العامل الأول عناصر الاختبار التالية: يتم الالتزام بالموارد المخصصة لتحقيق الأهداف السنوية (0,815)؛ تحقق المؤسسة الأهداف وفق الجودة المطلوبة (0,714)؛ يتم إنجاز الأهداف وفق خطط العمل الموضوعية (0,659)؛ يتم إنجاز الأهداف في الآجال المحددة (0,582). كما يضم العامل الثاني عنصر اختبار وحيد يتمثل في تحسين المستوى الشخصي مضمون في المؤسسة 0,947.

تم اختبار مصداقية القياس عن طريق معامل Alpha Cronbach الذي بلغت قيمته 0,821 وبالتالي فهي تؤكد مصداقية السلم والانسجام الداخلي لمركبات أو العناصر الاختبارية المكونة له.

المبحث الثاني: دراسة العلاقة بين المتغيرات واختبار فرضيات الدراسة

من أجل دراسة العلاقة بين المتغيرات واختبار الفرضيات والمصادقة على نموذج الدراسة سنقوم بحساب معامل الارتباط لـ Spearman (r) كما سنستخدم طريقة الانحدار الخطي لحساب معامل التحديد (R^2) وفي الأخير سنقوم باختبار الفرضيات.

المطلب الأول: العلاقة بين "مهارات المسير" و"مشاركته في مسار قيادة الأداء"

بناء على نتائج الاستبيان الموجه لأفراد عينة الدراسة، يوضح الجدول الموالي الارتباط الموجود بين متغير "مهارات المسير" مع متغير "مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء":

الجدول رقم (5-16): العلاقة بين "مهارات التي يملكها المسير" و"المشاركة في مسار قيادة الأداء"

الارتباطات		مهارات المسير	مشاركة المسير في قيادة الأداء
معامل الارتباط	معامل الارتباط	1	,633**
		.	0
مهارات المسير	الدلالة	72	72
		حجم العينة	
معامل الارتباط لـ Spearman	مشاركة المسير في قيادة الأداء	,633**	1
		0	.
مشاركة المسير في قيادة الأداء	الدلالة	72	72
		حجم العينة	

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول التالي أنه يوجد في كل خلية ثلاث أسطر، إذ يوضح السطر الأخير حجم العينة ($N=72$) أما السطر الثاني فيوضح الدلالة (sig) فإذا تجاوزت هذه القيمة 5% فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية (لا يوجد ارتباط بين "المهارات التي يملكها المسير" و"المشاركة في مسار قيادة الأداء") بالمقابل إذا كانت الدلالة أصغر من 5% فإننا نرفض الفرضية الصفرية ويمكننا بعدها الانتقال إلى السطر الأول من الخلية "corrélacion de Spearman".

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن متغيري "مهارات المسير" و"مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء" مرتبطان ارتباطا ايجابيا ($r=0,633$ ، $sig=0,00$). وبما أن الدلالة أصغر من 5% فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

وبالتالي توصلنا إلى إثبات الفرضية الأولى التي مفادها " كلما تمتع المسير بمهارات عالية كلما زادت مشاركته في مسار قيادة الأداء" إذ أن المشاركة الفعالة في إعداد الاستراتيجية وترجمتها ومتابعة وتقييم الأداء مرتبط بالمهارات التي يملكها المسير.

وبعد إجرائنا لاختبار الانحدار الخطي البسيط وذلك بغية معرفة القوة التفسيرية بين المتغيرات، توصلنا إلى أن المهارات التي يملكها المسير تفسر ما نسبته 33% ($R^2=0,33$) من مشاركة المسير في قيادة الأداء. وفق ما يظهره الشكل الموالي:

الجدول رقم (5-17): العلاقة التفسيرية بين متغير "مهارات المسير" و "مشاركة المسير في قيادة الأداء"

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,573 ^a	,328	,319	,37041

a. Prédicteurs : (Constante), compétences du manager

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

المطلب الثاني: العلاقة بين "أبعاد مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء" و"فعالية التسيير".

بناء على نتائج الاستبيان الموجه لأفراد عينة الدراسة يوضح الجدول الموالي الارتباط الموجود بين أبعاد "مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء" مع متغير "فعالية التسيير":

الجدول رقم (5-18): العلاقة بين " أبعاد مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء " و " فعالية التسيير".

فعالية التسيير	مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء	مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية	مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية	الارتباطات		
				معامل الارتباط	مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية	حجم العينة
,271 [*]	,563 ^{**}	,416 ^{**}	1,000	الدلالة		
,021	,000	,000				
72	72	72	72			

معامل الارتباط Spearman	مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية	معامل الارتباط	,416**	1,000	,612**	,210
	الدلالة	الدلالة	,000	,000	,000	,077
	حجم العينة	حجم العينة	72	72	72	72
معامل الارتباط Spearman	مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء	معامل الارتباط	,563**	,612**	1,000	,210
	الدلالة	الدلالة	,000	,000	,000	,077
	حجم العينة	حجم العينة	72	72	72	72
معامل الارتباط Spearman	فعالية التسيير	معامل الارتباط	,271*	,210	,611**	1,000
	الدلالة	الدلالة	,021	,077	,000	,077
	حجم العينة	حجم العينة	72	72	72	72

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الجدول الموضح أعلاه نلاحظ أن هناك علاقة موجبة وقوية بين متغير "فعالية التسيير" ومتغير "مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء" ($r=0,611$ ، $\text{sig}=0,000$). وبما أن الدلالة أصغر من 5% فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وبالتالي توصلنا إلى إثبات الفرضية الرابعة التي مفادها " كلما شارك المسير في متابعة وتقييم الأداء كلما زادت فعالية التسيير" إذ أن فعالية التسيير مرتبطة بمشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء.

كما يوضح الجدول أن العلاقة بين "مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية" و"فعالية التسيير" هي غير قوية ($r=0,271$ ، $\text{sig}=0,021$). وبما أن الدلالة أصغر من 5% فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وبالتالي توصلنا إلى إثبات الفرضية الثانية التي مفادها " كلما شارك المسير في ترجمة الاستراتيجية كلما زادت فعالية التسيير" أي أن أحد العوامل التي تفسر تحقيق الأهداف هو مشاركة المسير إلى جانب القادة في إعداد الاستراتيجية.

في حين هناك ارتباط ضعيف بين "مشاركة المسير في نشر الاستراتيجية" و"فعالية التسيير" وهذا كما يوضحه معامل الارتباط والدلالة Sig ($r=0,210$ ، $\text{sig}=0,077$). وبما أن الدلالة أكبر من الدلالة 5% فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة وعليه لم نستطع إثبات الفرضية الثالثة التي مفادها: "كلما شارك المسير في ترجمة الاستراتيجية كلما تحققت فعالية التسيير". وعليه سنكمل التحليل باستخدام

طريقة الانحدار المتعدد لدراسة تفسير الأبعاد الثلاثة لمتغير فعالية التسيير. والجدول الموالي يلخص النتائج المتحصل إليها:

الجدول رقم (5-19): العلاقة التفسيرية بين أبعاد "مشاركة المسير في قيادة الأداء و"متغير "فعالية التسيير"

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,559 ^a	,312	,282	,62978

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مشاركة المسير في قيادة الأداء من خلال الأبعاد الثلاثة التالية "مساهمة المسير في إعداد الاستراتيجية" و"مساهمة المسير في ترجمة الاستراتيجية" و"مساهمة المسير في متابعة وتقييم الأداء" تفسر ما نسبته 31% من فعالية التسيير.

في الإجمال يمكن القول أن هناك ارتباط قوي وإيجابي بين "مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء" و"فعالية التسيير"، كما أن هناك ارتباط ليس بقوي بين بعد "مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية" و"متغير "فعالية التسيير"، في حين أن هناك ارتباط ضعيف بين "مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية" و"فعالية التسيير". والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

الجدول رقم (5-20): نتائج اختبار الفرضيات

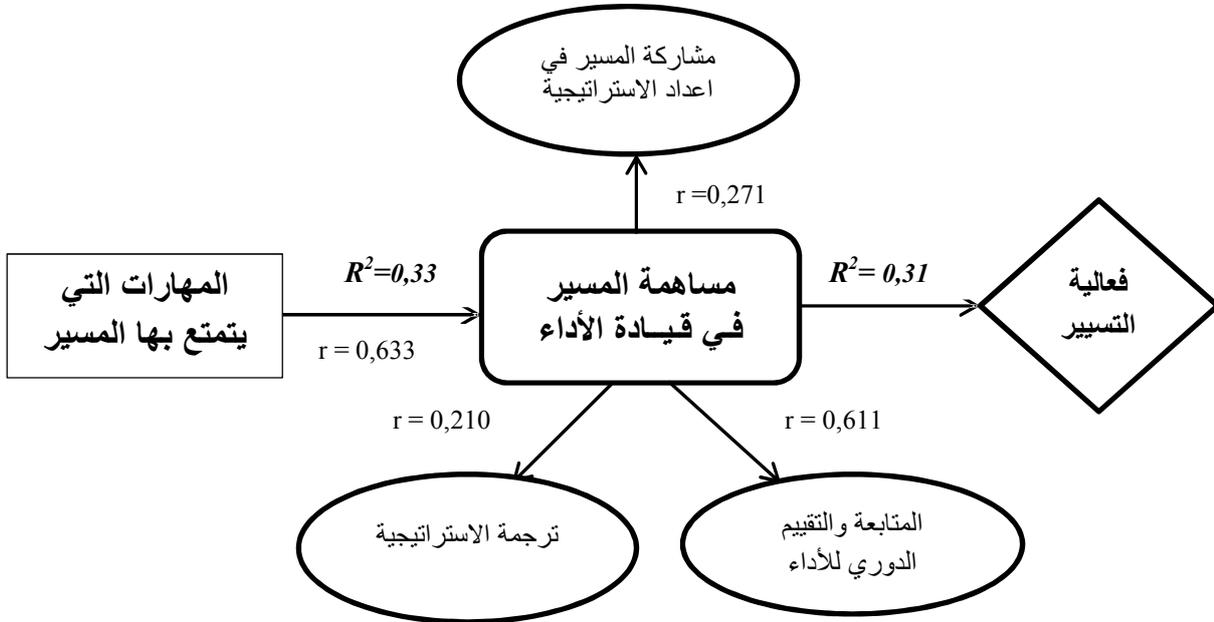
رقم الفرضية	مضمون الفرضية	النتيجة
الفرضية 1	كلما تمتع المسير بمهارات عالية كلما زادت مشاركته في مسار قيادة الأداء	مثبتة
الفرضية 2	كلما شارك المسير في إعداد الاستراتيجية كلما تحققت فعالية التسيير	مثبتة
الفرضية 3	كلما شارك المسير في ترجمة الاستراتيجية كلما تحققت فعالية التسيير	غير مثبتة
الفرضية 4	كلما شارك المسير في متابعة وتقييم الأداء كلما تحققت فعالية التسيير	مثبتة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة

المطلب الثالث: المصادقة على نموذج الدراسة

لقد قمنا في بحثنا هذا بدراسة تأثير مشاركة المسير في قيادة الأداء على فعالية التسيير من خلال ثلاث أبعاد. يتعلق الأمر بمشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية وبعد "مشاركته في ترجمة الاستراتيجية" وبعد أخير يتمثل في "مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء"، لقد توصلنا في النهاية إلى أن مساهمة المسير في قيادة الأداء من خلال الأبعاد السالف ذكرها تفسر ما نسبته 31% من فعالية التسيير (تحقيق الأهداف)، كما توصلنا كذلك إلى أن المهارات التي يملكها المسير تفسر ما نسبته 33% من مشاركة المسير في قيادة الأداء. وفيما يلي النتائج المتحصل إليها:

الشكل رقم (5-13): نتائج المصادقة على النموذج



على الرغم من توصلنا إلى نتائج مقبولة من حيث القوى التفسيرية بين المتغيرات، وللعلاقة التي تربط بين متغير "المهارات" ومتغير مشاركة المسير في قيادة الأداء" من جهة ومن جهة أخرى للعلاقة التي تربط بين متغير "مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء" ومتغير "فعالية التسيير" إلا أننا لم نستطع المصادقة على النموذج المقترح وذلك لوجود علاقة ضعيفة بين متغير "مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية" ومتغير "فعالية التسيير" (r=0,210) بالإضافة إلى وجود علاقة ليست بقوة بين "مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية" و"فعالية التسيير" (r=0,271).

المبحث الثالث: مناقشة النتائج

لقد تناولت العديد من الدراسات تأثير متغيرات متعلقة بمراقبة التسيير على فعالية التسيير والأداء على غرار Chong و Chong سنة 1997، Godener و Fornerino سنة 2010 وفي الجزائر دراسة صفاء لشهب سنة 2015 الذين توصلوا إلى نتائج جد مشجعة، وتكملة لتلك البحوث سنتناول في هذا المبحث الأخير مناقشة النتائج التي توصلنا إليها في المبحثين السابقين.

المطلب الأول: تفسير النتائج المتحصل عليها

تسلط الدراسة الضوء على مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء وتأثير هذه المساهمة على فعالية التسيير. لدراسة مساهمة مراقبة التسيير اعتمدنا على المسير وهذا باعتبار أنه المعنى الأساسي بهذا المسار. قمنا بقياس مساهمة المسير بالاعتماد على الأبعاد التالية: مساهمة المسير في إعداد الاستراتيجية ومساهمته في ترجمة الاستراتيجية إلى أعمال ومشاركته في متابعة وتقييم الأداء. هذه الأبعاد الثلاثة تساهم في فعالية التسيير بما نسبته 31% ($R^2=0,31$) وهي قيمة لا بأس بها من حيث القوة التفسيرية. إن النتائج المتحصل عليها في دراستنا تعتبر مقبولة وهذا باعتبار أننا نتناول مراقبة التسيير في إطاره العام الذي يمتد من المشاركة في إعداد الاستراتيجية إلى غاية متابعة وتقييم الأداء.

بالإضافة إلى ذلك فإن متغير مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء ينعكس أكثر من خلال مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء ($r= 0,611$) وهذا جد معقول إذ كيف يتم تحقيق وقياس فعالية التسيير إن لم يتم المسير بالمتابعة الدورية والمنظمة للنتائج والتدخل في حالة وقوع انحراف لتصحيح الوضع وبالتالي يمكن القول أنه العامل الأكثر تأثيرا.

ويأتي بعدها بعد "مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية" ($r=0,271$)، إذ لا يعقل أن يطلب من المسير تحقيق أهداف استراتيجية إن لم يشارك في إعدادها. في حين لم نستطع إثبات أن "مساهمة المسير في نشر وترجمة الاستراتيجية" تؤثر على "فعالية التسيير"، هذا لا يعني عدم وجود علاقة بينهما وإنما حجم العينة لا يكفي لإثبات صحة هذه الفرضية.

فيما يتعلق بالمهارات التي يملكها المسير فإنها تؤثر بشكل كبير في مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء ($R^2=0,33$) أي أن المهارات التي يملكها المسير تلعب دور أساسي في مساهمة المسير في إعداد

الاستراتيجية ونشرها ومتابعة الأداء. فلا يعقل أن يقوم المسير بكل كفاءة وفعالية بقيادة الأداء إن لم يتمتع بالمهارات والمؤهلات اللازمة للقيام بذلك.

تعتبر دراستنا هذه تكملة للأبحاث التي سبقتنا التي تناولت تأثير مشاركة المسير على فعالية التسيير فالدراسات التي سبقتنا توصلت إلى نتائج جد مشجعة على غرار Chong et Chong (1997) الذين توصلوا إلى R^2 يتجاوز 50% من حيث تفسير فعالية التسيير من خلال متغيرات متعلقة بمراقبة التسيير. وبالمثل توصلت كل من Godener و Fornerino (2010) إلى R^2 يتجاوز 57% من حيث القوة التفسيرية لتأثير متغيرات متعلقة بمراقبة التسيير على فعالية التسيير. وعلى نفس المنوال توصلت صفاء لشهب (2015) في دراستها حول المؤسسات الصحية بالجزائر إلى نتائج جد مقبولة والتي أثبتت أن فعالية التسيير مرتبطة بمتغيرات مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: الإضافات المحققة في البحث

لسنا الأوائل من قام بدراسة تأثير متغيرات مرتبطة بمراقبة التسيير على فعالية التسيير أو الأداء، فقد سبقنا العديد من الباحثين، رغم ذلك حاولنا قدر الإمكان أن ندرس أبعاد لم تتناولها الأبحاث السابقة بالدراسة، وفيما يلي إسهامات هذا البحث، سواء الإسهامات النظرية، التطبيقية أو المنهجية:

أولاً: الإضافات النظرية

يكن الإسهام النظري في دراسة التطورات الحديثة لمراقبة التسيير ولا سيما تناولنا لمراقبة التسيير التفاعلي (مقاربة Robert Simons، 1987)، فنظام مراقبة التسيير المعياري التقليدي (مقاربة Robert Anthony، 1965) يفصل بين الاستراتيجية والمراقبة إذ يحصر مجال عمل هذا الاختصاص في ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف وسيطية وتخصيص الموارد اللازمة لإنجازها.

في المقابل يعتبر مجال مراقبة التسيير التفاعلي أوسع من ذلك، إذ لا يقتصر دوره في نشر الاستراتيجية وإنما يشارك في إعدادها وتغذيتها من خلال أفكار جديدة، ولهذا ينبغي أن يعمل القادة في المؤسسة على تشجيع مشاركة المسيرين في التفكير الاستراتيجي ليس من خلال المشاركة فقط في إمدادهم بالدراسات والتحليل اللازمة للتفكير الاستراتيجي وإنما يجب أن يشارك هؤلاء في اللقاءات المتضمنة مناقشة التوجهات الاستراتيجية وهذا باعتبار أنهم الأشخاص الأكثر معرفة بحقائق الميدان.

ثانيا: الإضافات التطبيقية

تعتبر نتائج بحثنا جد مهمة بالنسبة للمسيرين الجزائريين، إذ تشير دراستنا لضرورة امتلاك المسير للمهارات اللازمة من أجل المساهمة الفعالة في قيادة الأداء ولهذا نشير إلى ضرورة تكوين هؤلاء حتى يتمتعوا بالمهارات الأساسية التي تمكنهم من مساعدة القادة في إعداد الأهداف الاستراتيجية وفي إعداد أهداف قصيرة الأجل تتوافق مع الأهداف الاستراتيجية وفي المتابعة المنتظمة للأداء قصد التدخل في الوقت الملائم لاتخاذ إجراءات تصحيحية.

كما أبرزت دراستنا أن المشاركة الفعالة للمسير في قيادة الأداء تعتبر أحد الأسباب الأساسية لتحقيق فعالية التسيير (إنجاز الأهداف) ولهذا ينبغي تفادي المعوقات التي تحد من مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء، إذ ينبغي على القادة إقامة نظام رقابة تفاعلي لتشجيع المسيرين للمشاركة في تخطيط الأهداف من جهة وضرورة مساهمتهم في المتابعة الدورية للأداء والتدخل في حالة وقوع انحراف واتخاذ الاجراءات التصحيحية ومتابعة تنفيذها حتى يتوافق الأداء المحقق مع الأهداف المسطرة.

ثالثا: الإضافات المنهجية

لقد تم التركيز في دراستنا لموضوع مراقبة التسيير على اعتبار هذا الأخير كمسار يخص بدرجة أولى المسير الذي يشارك في إعداد الاستراتيجية وفي ترجمتها إلى أهداف وسيطية وإعداد مخططات العمل وتخصيص الموارد اللازمة لتنفيذها والمتابعة الدورية للأداء وتقييمه وتصحيحه في حالة وقوع انحراف.

ولهذا تفادينا التعمق في الدراسة التقنية لأدوات مراقبة التسيير (كيفية إعداد مختلف الموازنات، كيفية اختيار مؤشرات لوحات القيادة، كيفية حساب التكاليف وغيرها من الأمور التقنية الأخرى) التي أثبتت قصورها في معالجة نظام مراقبة التسيير وهذا باعتبار أن هذا النظام أوسع بكثير من حصره فقط في أدوات مراقبة التسيير. وإن استلزم دراسة هذه الأدوات فتناولناها بطريقة ديناميكية وذلك من خلال دراستها بطريقة انتقادية والتعرض لمساهمة هذه الأدوات في قيادة الأداء.

كما عملنا على عدم التعمق في دراسة مراقبة التسيير من خلال الأعمال التي يقوم بها مراقب التسيير أو وظيفة مراقبة التسيير وهذا باعتبار أن ذلك الشخص أو تلك الوظيفة ليسا الفاعلان الأساسيان في هذا

المسار وإنما يقومان بمساعدة المسير في إنجاز تلك الأعمال التي سبق ذكرها. كما أن عملهما لا يقتصر فقط في مراقبة التسيير وإنما بإمكانهما القيام بمهام الخارجة عن مجال عمل مراقبة التسيير.

المطلب الثالث: حدود وآفاق الدراسة

لقد تناولنا في بحثنا هذا دراسة إشكالية مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء وتأثيرها على فعالية التسيير، لقد بذلنا كل ما في وسعنا من أجل معالجة هذا الموضوع بكل جدية خاصة فيما يخص العوامل التي استطاع الباحث التحكم بها على غرار الدراسة النظرية والأساليب الإحصائية المستعملة لتحليل البيانات لكن بالرغم من ذلك واجه الباحث صعوبات التي لم يستطع التحكم فيها، تتعلق بصغر العينة المدروسة وهذا ما لم يسمح له بإثبات إحدى الفرضيات. وفيما يلي حدود وآفاق الدراسة:

أولاً: حدود الدراسة

كغيره من البحوث يبدي بحثنا هذا مجموعة من الحدود التي يجب ذكرها حتى يكون هناك مجال لفتح آفاق بحثية جديدة، تكمن هذه الحدود في دراستنا لمحدد واحد لمشاركة المسير في مسار قيادة الأداء والذي يتمثل في "المهارات التي يملكها المسير". كما تناولت دراستنا تأثير ثلاث أبعاد لمشاركة المسير في مسار قيادة الأداء على فعالية التسيير والمتمثلة في مشاركة المسير في تخطيط الأهداف وترجمتها إلى أعمال والمساهمة في متابعة وتقييم الأداء.

هناك حدود أخرى تتمثل في صغر العينة المدروسة التي بلغت 72 وهو عدد ضئيل إذا ما قارناه بعدد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبيرة والمتوسطة الحجم. كما لم نستطع إثبات أن بعد "مساهمة المسير في ترجمة الاستراتيجية" يؤثر على "فعالية التسيير".

ثانياً: آفاق الدراسة

في هذا البحث توصلنا إلى أن المهارات التي يملكها المسير تقسر ما مقداره 33% من مشاركة المسير في مسار قيادة الأداء وبالتالي ينبغي البحث عن متغيرات أخرى تفسر هذه المشاركة مثل: تحفيز المسير، سلوك المسير اتجاه مسار مراقبة التسيير، صورة مراقب التسيير (مقدم خدمات أو مراقب)، جودة العلاقة بين المسير ومراقب التسيير، جودة العمل المقدم من قبل مصالح مراقبة التسيير...

كما توصلنا إلى أن مشاركة المسير في قيادة الأداء من خلال الأبعاد المدروسة تفسر ما نسبته 31% من فعالية التسيير وبالتالي ينبغي دراسة أبعاد أخرى لم نتناولها دراستنا على غرار جودة التخطيط وعقلانية الأهداف، تعاون المسير، الاستراتيجية المطبقة في المؤسسة، نوع نظام الرقابة المطبق (تفاعلي/تشخيصي).

خلاصة

حاولنا من خلال هذا الفصل دراسة العلاقة بين مشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء وفعالية التسيير لعينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية تعمل في التراب الوطني وذلك من خلال ثلاث أبعاد. يتعلق الأمر بمشاركة المسير في التخطيط الاستراتيجي، مشاركته في ترجمة الاستراتيجية، مشاركته في متابعة وتقييم الأداء. كما حاولنا أيضا دراسة تأثير المهارات التي يملكها المسير كمحدد لمشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء.

من أجل القيام بذلك قمنا بإجراء تحقيق عن طريق استبيان على مستوى عينة تضم عدد من مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الذين يتعين عليهم تقديم إجابات حول مختلف متغيرات الدراسة وعناصر الاختبار وذلك من خلال سلم يتكون من 5 نقاط يتراوح مداها من "غير موافق بشدة" إلى "موافق بشدة".

من أجل المصادقة على السلام قمنا بتصفية وتقليص عناصر الاختبار إلى عدد مصغر من العوامل وذلك باستخدام تحليل المركبات الأساسية وقياس مصداقيتها من خلال مؤشر alpha Cronbach وقمنا بدراسة العلاقة بين المتغيرات من خلال معامل الارتباط ولحساب القوة التفسيرية اعتمدنا على نماذج الانحدار لحساب معامل تحديد.

لقد حصلنا على نتائج مقبولة إذ أن متغير مشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء يؤثر على فعالية التسيير ولكن هذا المتغير ينعكس أكثر من خلال مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء أكثر من بعدي "مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية" و "مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية".

كما أن متغير المهارات التي يملكها المسير يفسر ما نسبته 33% من مشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء ولهذا لا بد أن يدرك المسير أهمية التكوين والتعليم قصد اكتساب المهارات والمؤهلات التي تمكنه من قيادة الأداء بكل فعالية.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

تعاني المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من العديد من المشاكل، تتمثل في غياب المناخ الاقتصادي الخصب الذي يتيح لها النمو والتوسع، إذ يتميز هذا المناخ بعدم استقرار المنظومة القانونية والاقتصادية، كما تعاني هذه المؤسسات من صعوبة الحصول على التسهيلات البنكية لمرافقة نموها، بالإضافة إلى الترسنة القانونية التي تمنع حرية الابتكار والإبداع لدى هذه المؤسسات.

ففي ظل قلة الدراسات التي تناولت الآليات التي تمكن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من تحقيق فعالية التسيير، حاولنا من خلال هذا العمل دراسة العلاقة بين مشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء وفعالية التسيير لعينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية تعمل في التراب الوطني. ولهذا تناولت الدراسة النظرية بالتفصيل الأبعاد التي يشارك من خلالها مراقبة التسيير في قيادة الأداء.

ونتيجة لذلك توصلنا في الدراسة النظرية إلى النتائج التالية:

❖ ظهرت مراقبة التسيير في أواخر القرن 18 بفضل الأعمال التي قام بها الرواد على غرار Taylor وذلك بحثا عن حلول لمشاكل الإنتاج والتسيير التي كانت تعترى المنظمة آنذاك، كما تطورت هذه الممارسة في شركة Du Pont التي قامت بتعميم الممارسة الموازنية وإعداد التقارير الشهرية وابتكار معدل العائد على الاستثمار لتقييم أداء الأقسام المكونة لهذه الشركة. كما كان الفضل كذلك لشركة General Motors التي تبنت نظاما متكاملا لمراقبة التسيير والذي يركز على إقامة جملة من الأدوات التسييرية على غرار المحاسبة التحليلية، الرقابة الموازنية، لوحات القيادة، معدل العائد على الاستثمار والإبلاغ بالإضافة إلى امتلاكها لاستراتيجية ووجود لامركزية القرار؛

❖ يعتبر Anthony (1965، 1988) أب اختصاص مراقبة التسيير الذي عرف هذا الاختصاص

على أنه المسار الممارس من قبل المسيرين والذي يتم من خلاله تنفيذ استراتيجية المؤسسة.

❖ إن تطور مراقبة التسيير نحو قيادة الأداء تم من خلال اهتمام مجموعة من الباحثين بالعلاقة

الموجودة بين الإستراتيجية والمراقبة، لاسيما Robert Simons الذي كان له الفضل في تجاوز

النظرة التقليدية لمراقبة التسيير المحصورة في نشر الاستراتيجية. لقد أثبت هذا الباحث أن نظام

مراقبة التسيير لا يقتصر دوره على مقارنة النشر وإنما يقوم بإبراز استراتيجيات جديدة؛

❖ ينطلق مسعى قيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية بالتشخيص الخارجي للمنظمة من أجل معرفة السوق الذي تنشط فيه والفرص والتهديدات الموجودة فيه والتشخيص الداخلي لمعرفة قدراتها ونقاط قوتها وضعفها وينتهي بمقارنة الإنجازات بالأهداف واتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

❖ يستوجب مسار قيادة الأداء تدخل عدة أطراف. يتعلق الأمر بالقادة الذين يحددون التوجهات الكبرى للمنظمة من خلال إعداد الأهداف الإستراتيجية وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق ذلك. بالمقابل يكلف المسؤولون التنفيذيون بتنفيذ الإستراتيجية من خلال ترجمتها إلى أهداف متوسطة وقصيرة الأجل وإلى أعمال تنفيذية يتولى العمال إنجازها كما يحددون الموارد اللازمة لإنجاز تلك الأهداف كما يشارك هؤلاء المسؤولين في النقاش والحوار حول الأهداف الإستراتيجية وفي إنشاء استراتيجيات جديدة؛

❖ تتدرج الموازنات التقديرية ضمن الإطار العام للتخطيط في المنظمة الذي يبدأ بإعداد المخطط الاستراتيجي والذي يعمل كمرجع لإعداد المخطط التنفيذي. هذا الأخير بدوره يعد مرجعا لإعداد الموازنات التقديرية والتي هي بمثابة السنة الأولى من المخطط التنفيذي كما تعتبر الموازنات تعبيراً رقمياً لمخططات العمل *Plans d'action*؛

❖ برزت بطاقة الأداء المتوازن في مطلع تسعينيات القرن الماضي بفضل الأعمال التي قام بها Kaplan و Norton واستخدمت هذه الأداة في البداية كأداة لقياس الأداء ثم تحولت إلى أداة تعمل على نشر الاستراتيجية وتطورت بعدها إلى أداة لقيادة الاستراتيجية.

كما توصلنا في الدراسة الميدانية إلى النتائج التالية:

❖ مارست المؤسسة الجزائرية مراقبة التسيير منذ العهد الاشتراكي، وذلك بفضل النخب المتكونة في أوروبا من جهة والتي عملت فور رجوعها إلى الوطن على تبني وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الاشتراكية، ومن جهة أخرى بفضل إدراك السلطات العمومية آنذاك لأهمية هذه الوظيفة في تحسين فعالية التسيير على مستوى هذه المؤسسات، حيث تجلّى ذلك من خلال تعليمة الوزير الأول رقم 383 الصادرة في 02 جوان 1981 التي أكدت على أهمية وظيفة مراقبة التسيير وضرورة ممارستها في أعلى مستوى من التسلسل الهرمي والزامية إلحاقها بالمدير العام.

❖ ساهمت إصلاحات إعادة الهيكلة سنة 1980 في تعزيز إقامة وظيفة مراقبة التسيير على مستوى المؤسسة الاشتراكية، إذ اقترحت العديد من المؤسسات الناشئة عن عملية إعادة الهيكلة إقامة وظيفة مراقبة التسيير فيها.

❖ نصت بعض النصوص القانونية والتنظيمية على إلزامية إقامة أدوات مراقبة التسيير على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، إذ نص القانون رقم 88-02 المتعلق بالتخطيط على إلزامية قيام المؤسسة الاقتصادية العمومية بالتخطيط في إطار ثلاث آفاق زمنية، وبناء على ذلك تم إقامة نظام التسيير الموازي على مستوى أغلب المؤسسات الاقتصادية العمومية. كما تبنت العديد من كبريات المؤسسات نظام محاسبة تحليلية وذلك تطبيقاً لأحكام المادة 8 من قانون المالية لسنة 2017 المعدلة والمتممة للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

❖ يؤثر متغير مشاركة مراقبة التسيير في قيادة الأداء على فعالية التسيير ولكن هذا المتغير ينعكس أكثر من خلال بعد "مشاركة المسير في متابعة وتقييم الأداء" أكثر من بعدي "مشاركة المسير في إعداد الاستراتيجية" و"مشاركة المسير في ترجمة الاستراتيجية"؛

❖ يؤثر متغير المهارات التي يملكها المسير على مساهمته في قيادة الأداء، فكلما تمتع المسير بثقافة كبيرة في مجال التسيير كلما شارك بفعالية في إعداد الاستراتيجية وترجمتها ومتابعة وتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وقوع انحرافات.

وبناء على مختلف النتائج التي تم التوصل إليها، حاولنا تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات التي ارتأيناها ضرورية لتحسين مراقبة التسيير على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. يتعلق الأمر بـ:

1. ينبغي أن يدرك القادة على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أن نظام مراقبة التسيير يعتبر أحد الآليات التي تمكن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من تحقيق فعالية التسيير ولهذا ينبغي إقامة وظيفة مراقبة التسيير حقيقية، يقع ضمن مهامها المشاركة في إعداد الأهداف الاستراتيجية وترجمتها إلى أعمال تؤدي بكل كفاءة وفعالية ومتابعة الأداء واتخاذ التدابير اللازمة في حالة وقوع انحراف بين الأهداف والإنجازات؛

2. ينبغي أن يدرك المسيرين أهمية المهارات حتى يتمكنوا من المشاركة بكل فعالية في قيادة الأداء ولهذا لا بد أن يخضع هؤلاء دورياً لدورات تكوينية حتى يتمكنوا من تحيين المعلومات التي اكتسبوها سابقاً والحصول على مبادئ التسيير الحديثة. كما أن بلادنا مقبلة في سنة 2023 على

تطبيق القانون العضوي المتعلق بقانون المالية LOLF، يتضمن هذا القانون إدخال تقنيات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات والهيئات التابعة للقطاع العام التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، وقصد التطبيق السلس لهذا القانون ينبغي على الأمرين بالصرف والموظفين الخاضعين لسلطتهم الخضوع لتكوين في اختصاص مراقبة التسيير.

3. ينبغي أن يدرك المسيرون على مستوى المؤسسة الاقتصادية أن مشاركتهم الفعالة في قيادة الأداء سينعكس بالإيجاب على المؤسسة وذلك من خلال تحقيقها لفعالية التسيير. وبصفة عامة سينعكس ذلك بالإيجاب على الاقتصاد الوطني من خلال مشاركة المؤسسة في تمويل خزينة الدولة.

4. من المستحسن إقامة على مستوى المؤسسات الكبيرة، وظيفة مراقبة التسيير سواء على المستوى المركزي أو المستوى المحلي والتي توكل لها مهام إسداء النصح والمشورة ومساعدة المسؤولين التنفيذيين.

في الختام نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع ومختلف الإشكالات المرتبطة به، وأن يستخدم هذا البحث كمرجع في الدراسات التي تتناول موضوع مراقبة التسيير مستقبلاً.

تم بحمد الله إنهاء موضوع الأطروحة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب

1. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1990.
2. محمد بلقاسم بهلول، الجزائر بين الأزمة الاقتصادية والأزمة السياسية، دار دحلب، الجزائر، 1993.
3. Agnès Nabet, Alfred Dupont Chandler : sa contribution au contrôle de gestion, les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS, 2005.
4. Angèle Renaud, management et contrôle de gestion environnemental, édition EMS, Paris, 2015.
5. Ardoin J.L. et Jordan H., Le contrôleur de gestion, Flammarion, page 1979.
6. Aurélien Ragainne et Caroline Tahar, Les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions, Gualino éditeur, 2017.
7. Burlaud Alain, Simon Claude, la comptabilité de gestion, Vuibert, 1993.
8. Carricano et al, analyse de données avec SPSS, 2^{ème} Edition, Pearson, Paris, 2010.
9. Charles-Edouard Godard et al, Le petit compta, Dunod, Paris, 2009.
10. Claude Alazard, Sabine sépari, contrôle de gestion : manuel et application, Dunod, 2^{ème} édition, paris, 2010,.
11. Françoise Giraud et al, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2004.
12. Françoise Giraud et al, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 3^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2008.
13. Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008.
14. Hélène Löning et al, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2013.
15. Henri Bouquin, Alexander Hamilton Church, Henry Laurence Gantt : Qui a inventé l'imputation rationnelle ? , les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS, 2005.
16. Henri Bouquin, Alfred Pritchard Sloan Jr. : The great GM mystery, les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS, 2005.
17. Henri Bouquin, Comptabilité de gestion, 2ème édition, Éditions Dalloz, Paris, 1997.

18. Henri Bouquin, Frederick Winslow Taylor : « Spécialiste d'organisation d'atelier et de comptabilité industrielle », les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS, 2005.
19. Henri Bouquin, Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, 5^{ème} édition, Paris, PUF, 2001.
20. Henri Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, 1994.
21. Henri Mintzberg, "Structure et dynamique des organisations", les Editions d'Organisation, 9^{ème} édition, 1994.
22. Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, audit interne et contrôle de gestion : Pour une meilleure collaboration, Eyrolles, 2011.
23. Jean Stafford, Paul Bodson L'analyse multi-variée avec SPSS, Presses de l'université du Québec, Canada, 2006.
24. Johan BOUGLET et al, Gouvernance et contrôle de gestion, INTEC-CNAM, Paris, 2013.
25. Kaplan R.S. et Norton D.P., Comment utiliser le tableau de bord prospectif, édition les organisations 2001.
26. Marc RIQUIN et Olivier VIDAL, le contrôle de gestion, outil de décision, CNAM INTEC, Paris.
27. Marie-Agnès Blanc, Marie-Paule Le Gall, Toute la fonction commerciale, Dunod, paris, 2006.
28. Michel Rouach et Gérard Naulleau, Contrôle de gestion bancaire, 7ème édition, Éditions d'Organisation, 2016.
29. Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, 2009, www.management.free.fr.
30. Philippe Lorino et al, pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion, 6ème édition, Dunod, Paris, 2017.
31. Robert Newton Anthony, Management Accounting, Text and Cases, Homewood, Richard D. Irwinpage, 1956.
32. Robert Newton Anthony, Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, Boston, Division of Research, Harvard Business School, 1965.
33. Robert Newton Anthony, The Management Control Function, Boston, The Harvard Business School Press, 1988.
34. Robert Simons, "Planning, Control and Uncertainty : A Process View", in Accounting and Management : Field Study Perspectives, edited by W.J. Bruns Jr and R.S. Kaplan, Boston Harvard Business School Press, 1987.
35. Sabine Sépari et al, Management et Contrôle de gestion, l'essentiel en

- fiches, Dunod, Paris, 2014.
36. Simons, Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Boston, Harvard Business School Press, 1995.
 37. Stéphane BALLAND, Anne- Marie BOUVIER, management des entreprises en 24 fiches, Dunod, Paris.
 38. Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Les nouveaux visages du contrôle de gestion : Outils et comportements, 4ème édition, DUNOD, Paris, 2015, préface.
 39. Zouhair Djerbi, Xavier Durand, Catherine Kuszla, Contrôle de Gestion, Dunod, Paris, 2014.

المقالات

40. Abdelhak Lamiri, Management de l'entreprise publique en Algérie : les contraintes à l'efficacité, publié dans El Watan le 05 - 11 – 2012.
41. Abderrahmane Mebtoul, la privatisation en Algérie : Un processus en panne, article publié dans le quotidien « El Watan » le 30 - 08 – 2008.
42. Abderrahmane MEBTOUL, Un changement de Directeur Général de Sonatrach, sans management stratégique, aura-t-il un impact positif sur le devenir de la société pétrolière, publié dans Réflexion le 30 - 07 – 2014.
43. Aldonio Ferreira, David Otley, Design and use of management control systems: an analysis of interaction between design misfit and intensity of use, Draft paper, August 2010, pages 1 à 44.
44. Aldónio Ferreira, David Otley, The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis, Management Accounting Research, 2009, pages 263 à 282.
45. Angèle Renaud. Promouvoir un management environnemental participatif. Gestion - HEC Montréal, Percy Barnevik et Abb, 2011, pages 80 à 89.
46. Armelle Godener, Marianela Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, revue « L'Expansion Management Review», 2005, pages 54 à 59.
47. Armelle Godener, Marianela Fornerino, la participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France., pages 1 à 17.
48. Armelle Godener, Marianela Fornerino, Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs - managers : une étude exploratoire, 2004, pages de 1

à 20.

49. Benoît Ekoka Essoua, 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, 2006, pages 139 à 161.
50. Bescos P.-L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C., « Critiques du budget : une approche contingente », revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2004, pages 165 à 185.
51. Brechet J.P., Mevellec P, l'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion : l'apport de la modélisation en termes d'activités et de processus, Nantes, pages 1 et 25.
52. C. Demartini, The Evolution of the Concept of Management Control: Towards a Definition of 'Performance Management System', Hardcover, 2014, page 30.
53. Caroline Lambert, Samuel Sponem, la fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2009, pages 113 à 144.
54. Chong, V. K., Chong, K. M. (1997) "Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems", Accounting and Business Research, 22 (4), pp. 268-276.
55. 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.
56. Dagobert NGONGANG, Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises, La Revue Gestion et Organisation, 2013, pages 113–120.
57. Danziger, Contrôleur de gestion. In Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, pages 547-557.
58. David Otley, "Management control in contemporary organizations: toward a wider framework", Management Accounting Research, 1994, pages 289 à 299.
59. David Otley, Jane Broadbent and Anthony Berry, Research in Management Control: An Overview of its Development, British Journal of Management, Vol. 6, December 1995, pages 31 à 44.
60. David Otley, Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research, Management Accounting Research, 1999, pages

- 363 à 382.
61. Denis Choffel, François Meyssonier, dix ans de débats autour du BALANCED SCORECARD, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2005/2 Tome 11, pages 61 à 81.
 62. Fabienne Villesèque-Dubus, vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2005, pages 127 à 147.
 63. François Meyssonier, Fana Rasolofo-Distler, Balanced Scorecard et pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise : Retour d'expérience, « Revue française de gestion », 2011, pages 81 à 92.
 64. François Meyssonier, le contrôle de gestion des services : réflexion sur les fondements et l'instrumentation, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2012, pages 73 à 97.
 65. Grégory Wegmann, 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 15.
 66. H. Jordan, Planification et contrôle de gestion en France en 1998, Cahier de recherche Groupe HEC., Paris, 1998, page 9.
 67. Hélène Löning et al, Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre, Dunod, 2003, pages 244-245.
 68. Henri Bouquin, « Du contrôle de gestion au pilotage », L'Expansion Management Review, 2000, page 60.
 69. Jérémy Morales, le projet professionnel des contrôleurs de gestion : Analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles ? revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2013, pages 41 à 70.
 70. Kaplan R.S, "New Roles for Management Accountants", Journal of Cost Management, Fall, 1995, pages 6-13.
 71. Laurent Cappelletti, vers un contrôle de gestion intégré à la fonction commerciale : cas d'expérimentation, revue « Management & Avenir », 2008, pages 156 à 173.
 72. Lebas Michel, Du coût de revient au management par les activités, Revue Française de Comptabilité, 1994, pages 45-51.
 73. Lowe E.A., "On the idea of a management control system: integrating accounting and management control", The Journal of Management Studies, vol. VIII, 1971, pages 1 à 12.
 74. Marc Bollecker, Contrôleur de gestion : une fonction en danger ? La place

- de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France, pages 1 à 18.
75. Marc Bollecker, la recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2007, pages 87 à 106.
 76. Marc Bollecker, Patricia Niglis, l'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2009/1 Tome 15, pages 133 à 157.
 77. Olivier de La Villarmois, Hubert Tondeur, Contrôle et stratégie éléments empiriques, cahiers de la recherche, Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises, 2005, pages 1 à 17.
 78. Olivier de La Villarmois, Olivier Stéphan, Quand l'outil de diagnostic devient interactif, « L'Expansion Management Review », 2005, pages 60 à 65.
 79. Philippe Dorbaire et al, le contrôle stratégique des instituts confucius, « Management & Avenir », 2012, pages 272 à 290.
 80. Robert Simons, "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems", Strategic Management Journal, 1991, pages 49 à 62.
 81. Robert Simons, "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives", Accounting, Organizations and Society, 1990, pages 127 à 143.
 82. Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget perception des DAF et des contrôleurs de gestion, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2010, pages 159 à 194.
 83. Samuel Sponem, Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure. 25ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 2004, Orléans, France. Pages 1 à 20.
 84. 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.
 85. Thierry NOBRE, Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, Finance Contrôle Stratégie, 2001, pages 119 - 148.
 86. Yann Chabin, G'erald Naro, Denis Travaille, Les Tableaux de bord stratégiques entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention, Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, 2003, Belgique, pages 1 à 18.

المذكرات:

87. بن ربيع حنيفة، مقومات تفعيل نظام المحاسبة الادارية في ظل التحديات الراهنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في تخصص التسيير ، جامعة الجزائر 3، 2012-2013.
88. بوهالي خيرة، تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة- حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2017-2018.
89. حميدي ميلي، تحليل سوق الهاتف النقال في الجزائر-دراسة استقصائية للفترة 2011-2014، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، جامعة الجزائر 3، 2016.
90. صفاء لشهب، مراقبة التسيير في القطاع العمومي: دورها في تحسين فعالية التسيير وجودة الخدمات بالقطاع الصحي في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3
91. صلواتشي هشام سفيان، حوكمة المؤسسات: دور علاقة الوكالة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير في إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2013.
92. قوراية بلشير، نماذج التشخيص التنظيمي ودورها في إعداد استراتيجية المؤسسة، دراسة حالة – نفظال-، جامعة أكلي محند-البويرة-، 2013/2014.
93. سمية موهون، التحليل الاقتصادي والمالي للحسابات المجمع واتخاذ القرار على مستوى المجمع وخارجه، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2015.
94. بكوش فاطمة الزهراء، واقع التفكير الاستراتيجي بمؤسسات اتصالات جزائرية، دراسة وصفية تحليلية لمؤسسة اتصالات الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم الاعلام والاتصال، جامعة الجزائر 3.
95. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار-دراسة حالة مؤسسة انتاج المياه المعدنية لموزاية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علم التسيير، جامعة الجزائر.
96. ملعب سليمة، أثر الاستراتيجية على الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة فرع النقل عبر الأنابيب -مجمع سوناطراك-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2013.
97. Laurent Lavigne, 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, 2017.
98. Manel Benzerafa, l'universalité d'un outil de gestion en question : Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat, thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université de Paris X – Nanterre, 2007.

99. Marie Boitier, 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.
100. OULD MOHAND Souad, l'Apport du Contrôle de Gestion dans le pilotage de la performance d'une compagnie d'assurance, Cas : Compagnie Algérienne de l'Assurance SAA, 2014.
101. TERRAK Ghani, le tableau de bord prospectif comme outil de mise en œuvre et de pilotage de la stratégie. CAS pratique Groupe SAIDAL, mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un magister en management, Institut National de Commerce.
102. Yakout MESBAH, Les changements des systèmes de contrôle de gestion : Cas d'un échantillon des entreprises algériennes, Thèse en vue de l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Option : Management des Organisations, université Abou Bekr BELKAID – Tlemcen.

القوانين والمراسيم:

103. الأمر رقم 71-74 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971، المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات، الجريدة الرسمية عدد 101 مؤرخة في 13 ديسمبر 1971، الصفحة 1736.
104. الأمر رقم 75-76 المؤرخ في 21 نوفمبر 1975، المتضمن تحديد العلاقات الرئيسية بين المؤسسة الاشتراكية وسلطة الوصاية والإدارات الأخرى التابعة للدولة ، الجريدة الرسمية عدد 100 مؤرخة في 16 ديسمبر 1975، الصفحة 1290.
105. الأمر رقم 95-22 المؤرخ في 26 غشت 1995، المتعلق بخصوصية المؤسسات العمومية ، الجريدة الرسمية عدد 48 مؤرخة في 03 سبتمبر 1995، الصفحة 3.
106. الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 20 غشت 2001، يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصائصها ، الجريدة الرسمية عدد 47 مؤرخة في 22 غشت 2001، الصفحة 9.
107. القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية عدد 53 مؤرخة في 02 سبتمبر 2018، الصفحة 9.
108. القانون رقم 84-22 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 ، المتضمن التقرير العام للمخطط الخماسي الثاني (1985-1989)، الجريدة الرسمية عدد 1 مؤرخة في 02 يناير 1985، الصفحة 2.
109. قانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية ، الجريدة الرسمية عدد 2 مؤرخة في 13 يناير 1988، الصفحة 30.
110. القانون رقم 88-02 المؤرخ في 12 يناير 1988، المتعلق بالتخطيط ، الجريدة الرسمية عدد 2 مؤرخة في 13 يناير 1988، الصفحة 39.
111. القانون رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001، يتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الجريدة الرسمية عدد 77 مؤرخة في 15 ديسمبر 2001، الصفحة 4.

112. القانون 02-04 الصادر في 23 جوان 2004، المحددة للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية الجريدة الرسمية عدد 41 مؤرخة في 27 يونيو 2004، الصفحة 3.
113. قانون رقم 14-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية عدد 77 مؤرخة في 29 ديسمبر 2016، الصفحة 3.
114. قانون رقم 02-17 المؤرخ في 10 يناير 2017، يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسط، الجريدة الرسمية عدد 2 المؤرخة في 11 يناير 2017، الصفحة 4.
115. مرسوم رئاسي رقم 48-98 ممضي في 11 فبراير 1998، يتضمن القانون الأساسي للشركة الوطنية للبحث عن المحروقات وإنتاجها ونقلها وتحويلها وتسويقها "سوناطراك"، الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 15 فبراير 1998، الصفحة 6.
116. المرسوم رقم 149-75 المؤرخ في 21 نوفمبر 1975، المتعلق بمجالس مديريات المؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي، الجريدة الرسمية عدد 100 مؤرخة في 16 ديسمبر 1975، الصفحة 1293.
117. المرسوم رقم 242-80 المؤرخ في 04 أكتوبر 1980، المتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات، الجريدة الرسمية عدد 41 مؤرخة في 07 أكتوبر 1980، الصفحة 1513.
118. المرسوم رقم 346-84 المؤرخ في 24 نوفمبر 1984، المتضمن انشاء محافظة تنظيم المؤسسات وتسييرها، الجريدة الرسمية عدد 60 مؤرخة في 25 نوفمبر 1984، الصفحة 2001.
119. مرسوم تنفيذي رقم 228-97 المؤرخ في 09 يونيو 1997، الذي يخول الشركات القابضة العمومية سلطة إدارة المؤسسات العمومية غير المستقلة، ومراقبتها وتغيير طابعها القانوني، الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 25 يونيو 1997، الصفحة 18.
120. مرسوم تنفيذي رقم 01-03 المؤرخ في 04 يناير 2003، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجريدة الرسمية عدد 2 مؤرخة في 08 يناير 2003، الصفحة 10.
121. المرسوم تنفيذي رقم 364-07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية عدد 75 مؤرخة في 02 ديسمبر 2007، الصفحة 5.
122. القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية عدد 19 مؤرخة في 25 مارس 2009، الصفحة 3.

المراجع الإلكترونية:

123. https://www.canal-u.tv/video/canal_aunege/ce_que_controler_veut_dire.10403.
124. https://www.canalu.tv/video/canal_aunege/controler_de_gestion_declinaison_emergence_de_la_sta_tegie.13436.
125. <https://www.cosob.org/wp-content/uploads/2014/11/NoticeNCA.pdf>.
126. <https://www.cosob.org/wp-content/uploads/2014/12/les-emetteurs-notice-cevital.pdf>.
127. <http://www.mf-dgc.gov.dz>.

128. <http://virtuelcampus.univ-msila.dz/facsegc>.
129. <https://goo.gl/forms/Vx88sslplhARcAeO2>
130. <https://dz.kompass.com/>
131. [https://fr.wikipedia.org/wiki/Liste_d%27entreprises algériennes](https://fr.wikipedia.org/wiki/Liste_d%27entreprises_alg%C3%A9riennes)

الملاحق

الملحق رقم (1):

استمارة استبيان حول مدى مساهمة
مراقبة التسيير في قيادة أداء المؤسسة
الاقتصادية الجزائرية

Université Alger 3
Faculté des sciences économiques et sciences de gestion
Département des Sciences commerciales

Questionnaire

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat en sciences commerciales, spécialité comptabilité fiscalité et audit, portant sur la contribution de contrôle de gestion au pilotage de la performance de l'entreprise économique algérienne, nous considérons qu'il est indispensable de poser un certain nombre de questions auprès des professionnels dans la matière

En effet, cette recherche a pour but de vérifier l'implication le contrôle de gestion à la définition et au déploiement des objectifs ainsi que sa participation au suivi et l'évaluation de la performance. Elle vise également de mesurer l'influence de cette participation sur la performance managériale à travers le niveau d'atteinte des objectifs.

Il convient de préciser que le terme « contrôle de gestion » utilisé dans cette recherche fait référence au nom du processus au travers duquel la stratégie est mise en œuvre par les managers grâce à la définition des objectifs de chaque département et des moyens alloués en conséquence, au suivi régulier des réalisations ou encore grâce à l'analyse des conséquences des décisions passées ou en préparation.

Nous vous prions de bien vouloir répondre à toutes les questions avec précisions et sincérité, tout en vous assurons la discrétion de vos réponses.

Veillez agréer Monsieur l'expression de ma haute considération.

Veillez répondre ou mettre une croix.

A- information préliminaires

1- La fonction actuelle : un manager occupant un poste de

- Marketing - Commercial - Achats
- Production - Finance - Ressources Humaines

Autre responsable (à préciser).....

2. Expérience professionnelle:

- Moins de 5 ans Entre 05 et 10
Entre 11 et 15 Plus de 15 ans

3 -type de propriété de l'entreprise :

- Privée Publique

4- secteur d'activité:

- Industrie - Agriculture - Construction
-Télécommunications et la Haute technologie - Énergies
- Autre secteur (à préciser).....

B- information sur le contrôle de gestion de votre entreprise :

5- y a-t-il un service de contrôle de gestion dans votre établissement ?

- Oui Non

6- si la réponse est oui, quel est son rattachement dans votre établissement ?

- Rattachement au directeur général
Rattachement au directeur financier

Autre rattachement (à préciser).....

7- si la réponse est non, qui est le responsable de ce rôle dans votre établissement ?

.....

C- les déterminants influençant la contribution du manager au processus de pilotage de la performance

8- Possession des compétences nécessaires pour le pilotage de la performance

Expression	Tout à fait en désaccord	En désaccord	Sans opinion	D'accord	Tout à fait d'accord
le manager dispose d'une forte culture de gestion					
le manager maîtrise l'utilisation des outils de gestion					
le manager sait bien définir la performance de l'entreprise					
Le manager établit de bonnes relations avec ses collaborateurs					
le manager sait bien argumenter les principales décisions face aux supérieurs hiérarchiques					
le manager maîtrise bien l'utilisation des technologies de l'information et de communication					

D- la participation du manager au pilotage de la performance

9-1 Participation du manager à la définition des objectifs stratégiques

Expression	Tout à fait en désaccord	En désaccord	Sans opinion	D'accord	Tout à fait d'accord
Les managers contribuent à fournir aux dirigeants les analyses nécessaires à la réflexion stratégique					
Les managers contribuent à fournir aux dirigeants les études nécessaires à la réflexion stratégique					
les dirigeants encouragent les managers à participer à la définition de la stratégie					
les managers discutent les questions stratégiques avec les dirigeants					
Les points de vue des managers sont pris en compte lors de l'élaboration de la stratégie					

9-2 Participation du manager au déploiement de la stratégie en action

Expression	Tout à fait en désaccord	En désaccord	Sans opinion	D'accord	Tout à fait d'accord
les managers établissent des objectifs annuels conformes aux objectifs stratégiques					
le manager soumet à sa hiérarchie des objectifs qu'il pense faciles à réaliser					
Les objectifs sont clairement explicités, chiffrés, datés et réalisables					
Les principaux leviers d'action des objectifs sont identifiés					
Les principaux leviers d'action sont discutés avec les supérieurs hiérarchiques					
Les ressources allouées pour atteindre les objectifs sont suffisantes					

9-3 Participation du manager au suivi et évaluation de la performance

Expression	Tout à fait en désaccord	En désaccord	Sans opinion	D'accord	Tout à fait d'accord
Les résultats font l'objet d'un examen mensuel par le manager					
Les résultats font l'objet d'un examen tête à tête avec le supérieur hiérarchique					
L'analyse des résultats conduit à des actions correctives					
Les résultats des actions correctives sont suivis					
les bons résultats dépendent fortement de l'action des managers					

E- Performance managériale

10 Réalisation de la performance conformément aux objectifs fixés et les ressources allouées

Expression	Tout à fait en désaccord	En désaccord	Sans opinion	D'accord	Tout à fait d'accord
l'entreprise réalise les objectifs fixés avec la qualité requise					
le développement personnel est assuré dans l'entreprise					
Les ressources allouées à la réalisation des objectifs annuels sont respectées					
les objectifs sont réalisés conformément aux plans d'action					
les objectifs sont réalisés dans les délais prévus					

**الملحق رقم (2):
عرض نتائج الاستبيان**

Compétences détenues par le manager

		le manager dispose d'une forte culture de gestion	le manager maîtrise l'utilisation des outils de gestion	le manager sait bien définir la performance de l'entreprise	Le manager établit de bonnes relations avec ses collaborateurs	le manager sait bien argumenter les principales décisions face aux supérieurs hiérarchiques	le manager maîtrise bien l'utilisation des technologies de l'information et de communication
N	Valide	72	72	72	72	72	72
	Manquant	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	3,93	3,33	3,96	4,08	4,13	2,74
	Ecart type	1,130	1,364	1,080	,575	,903	1,311

Table de fréquences

le manager dispose d'une forte culture de gestion

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	3	4,2	4,2	4,2
	En désaccord	5	6,9	6,9	11,1
	Sans opinion	15	20,8	20,8	31,9
	D'accord	20	27,8	27,8	59,7
	Tout à fait d'accord	29	40,3	40,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

le manager maîtrise l'utilisation des outils de gestion

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	5	6,9	6,9	6,9
	En désaccord	21	29,2	29,2	36,1
	Sans opinion	13	18,1	18,1	54,2
	D'accord	11	15,3	15,3	69,4
	Tout à fait d'accord	22	30,6	30,6	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

le manager sait bien définir la performance de l'entreprise

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	5	6,9	6,9	6,9
	Sans opinion	13	18,1	18,1	25,0
	D'accord	29	40,3	40,3	65,3
	Tout à fait d'accord	25	34,7	34,7	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

Le manager établit de bonnes relations avec ses collaborateurs

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Sans opinion	9	12,5	12,5	12,5
	D'accord	48	66,7	66,7	79,2
	Tout à fait d'accord	15	20,8	20,8	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

le manager sait bien argumenter les principales décisions face aux supérieurs hiérarchiques

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	3	4,2	4,2	4,2
	Sans opinion	7	9,7	9,7	13,9
	D'accord	37	51,4	51,4	65,3
	Tout à fait d'accord	25	34,7	34,7	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

le manager maîtrise bien l'utilisation des technologies de l'information et de communication

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	18	25,0	25,0	25,0
	En désaccord	14	19,4	19,4	44,4
	Sans opinion	14	19,4	19,4	63,9
	D'accord	21	29,2	29,2	93,1
	Tout à fait d'accord	5	6,9	6,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

Participation du manager à l'élaboration de la stratégie

		Le manager contribue à fournir aux dirigeants les analyses nécessaires à la réflexion stratégique	Le manager contribue à fournir aux dirigeants les études nécessaires à la réflexion stratégique	les dirigeants encouragent les managers à participer à la définition de la stratégie	le manager discute les questions stratégiques avec les dirigeants	Les points de vue des managers sont pris en compte lors de l'élaboration de la stratégie
N	Valide	72	72	72	72	72
	Manquant	0	0	0	0	0
	Moyenne	3,74	3,32	3,44	3,94	3,79
	Ecart type	1,245	1,046	1,137	,748	,887

Le manager contribue à fournir aux dirigeants les analyses nécessaires à la réflexion stratégique

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	5	6,9	6,9	6,9
	En désaccord	10	13,9	13,9	20,8
	Sans opinion	7	9,7	9,7	30,6
	D'accord	27	37,5	37,5	68,1
	Tout à fait d'accord	23	31,9	31,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

Le manager contribue à fournir aux dirigeants les études nécessaires à la réflexion stratégique

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	En désaccord	22	30,6	30,6	30,6
	Sans opinion	14	19,4	19,4	50,0
	D'accord	27	37,5	37,5	87,5
	Tout à fait d'accord	9	12,5	12,5	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

les dirigeants encouragent les managers à participer à la définition de la stratégie

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	En désaccord	24	33,3	33,3	33,3
	Sans opinion	5	6,9	6,9	40,3
	D'accord	30	41,7	41,7	81,9
	Tout à fait d'accord	13	18,1	18,1	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

le manager discute les questions stratégiques avec les dirigeants

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	En désaccord	5	6,9	6,9	6,9
	Sans opinion	7	9,7	9,7	16,7
	D'accord	47	65,3	65,3	81,9
	Tout à fait d'accord	13	18,1	18,1	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

Les points de vue des managers sont pris en compte lors de l'élaboration de la stratégie

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	En désaccord	7	9,7	9,7	9,7
	Sans opinion	16	22,2	22,2	31,9
	D'accord	34	47,2	47,2	79,2

Tout à fait d'accord	15	20,8	20,8	100,0
Total	72	100,0	100,0	

Participation du manager au déploiement de la stratégie

	le manager établit des objectifs annuels conformes aux objectifs stratégiques	le manager établit des objectifs clairement explicités, chiffrés, datés et réalisables	Les principaux leviers d'action des objectifs sont identifiés	Les principaux leviers d'action sont discutés avec les supérieurs hiérarchiques	Les ressources allouées pour atteindre les objectifs sont suffisantes
N	72	72	72	72	72
Valide	72	72	72	72	72
Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne	3,69	3,76	4,00	3,85	3,04
Ecart type	1,194	1,107	,671	,959	1,378

le manager établit des objectifs annuels conformes aux objectifs stratégiques

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Tout à fait en désaccord	4	5,6	5,6	5,6
En désaccord	9	12,5	12,5	18,1
Sans opinion	14	19,4	19,4	37,5
D'accord	23	31,9	31,9	69,4
Tout à fait d'accord	22	30,6	30,6	100,0
Total	72	100,0	100,0	

le manager établit des objectifs clairement explicités, chiffrés, datés et réalisables

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Tout à fait en désaccord	5	6,9	6,9	6,9
En désaccord	6	8,3	8,3	15,3
Sans opinion	6	8,3	8,3	23,6
D'accord	39	54,2	54,2	77,8
Tout à fait d'accord	16	22,2	22,2	100,0
Total	72	100,0	100,0	

Les principaux leviers d'action des objectifs sont identifiés

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide En désaccord	2	2,8	2,8	2,8
Sans opinion	10	13,9	13,9	16,7
D'accord	46	63,9	63,9	80,6
Tout à fait d'accord	14	19,4	19,4	100,0

Total	72	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

Les principaux leviers d'action sont discutés avec les supérieurs hiérarchiques

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide En désaccord	7	9,7	9,7	9,7
Sans opinion	18	25,0	25,0	34,7
D'accord	26	36,1	36,1	70,8
Tout à fait d'accord	21	29,2	29,2	100,0
Total	72	100,0	100,0	

Les ressources allouées pour atteindre les objectifs sont suffisantes

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Tout à fait en désaccord	21	29,2	29,2	29,2
Sans opinion	9	12,5	12,5	41,7
D'accord	39	54,2	54,2	95,8
Tout à fait d'accord	3	4,2	4,2	100,0
Total	72	100,0	100,0	

Participation du manager dans le suivi et l'évaluation de la performance

Statistiques

	Les résultats font l'objet d'un examen mensuel par le manager	Les résultats font l'objet d'un examen tête à tête avec le supérieur hiérarchique	L'analyse des résultats conduit à des actions correctives	les actions correctives sont suivies	les bons résultats dépendent fortement de l'action des managers
N Valide	72	72	72	72	72
Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne	3,22	3,47	3,42	3,60	3,54
Ecart type	1,024	1,021	1,071	1,002	1,020

Les résultats font l'objet d'un examen mensuel par le manager

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide En désaccord	22	30,6	30,6	30,6
Sans opinion	21	29,2	29,2	59,7
D'accord	20	27,8	27,8	87,5
Tout à fait d'accord	9	12,5	12,5	100,0
Total	72	100,0	100,0	

Les résultats font l'objet d'un examen tête à tête avec le supérieur hiérarchique

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	En désaccord	19	26,4	26,4	26,4
	Sans opinion	9	12,5	12,5	38,9
	D'accord	35	48,6	48,6	87,5
	Tout à fait d'accord	9	12,5	12,5	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

L'analyse des résultats conduit à des actions correctives

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	9	12,5	12,5	12,5
	En désaccord	5	6,9	6,9	19,4
	Sans opinion	5	6,9	6,9	26,4
	D'accord	53	73,6	73,6	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

les actions correctives sont suivis

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	4	5,6	5,6	5,6
	En désaccord	5	6,9	6,9	12,5
	Sans opinion	17	23,6	23,6	36,1
	D'accord	36	50,0	50,0	86,1
	Tout à fait d'accord	10	13,9	13,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

les bons résultats dépendent fortement de l'action des managers

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	5	6,9	6,9	6,9
	En désaccord	4	5,6	5,6	12,5
	Sans opinion	19	26,4	26,4	38,9
	D'accord	35	48,6	48,6	87,5
	Tout à fait d'accord	9	12,5	12,5	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

Performance managériale

		l'entreprise réalise les objectifs fixés avec la qualité requise	le développement personnel est assuré dans l'entreprise	Les ressources allouées à la réalisation des objectifs annuels sont respectées	les objectifs sont réalisés conformément aux plans d'action	les objectifs sont réalisés dans les délais prévus
N	Valide	72	72	72	72	72
	Manquant	0	0	0	0	0
	Moyenne	3,29	3,76	3,46	3,64	3,35
	Ecart type	,941	,760	1,138	,924	1,064

l'entreprise réalise les objectifs fixés avec la qualité requise

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	En désaccord	19	26,4	26,4	26,4
	Sans opinion	18	25,0	25,0	51,4
	D'accord	30	41,7	41,7	93,1
	Tout à fait d'accord	5	6,9	6,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

le développement personnel est assuré dans l'entreprise

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	3	4,2	4,2	4,2
	Sans opinion	13	18,1	18,1	22,2
	D'accord	51	70,8	70,8	93,1
	Tout à fait d'accord	5	6,9	6,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

Les ressources allouées à la réalisation des objectifs annuels sont respectées

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tout à fait en désaccord	7	9,7	9,7	9,7
	En désaccord	7	9,7	9,7	19,4
	Sans opinion	13	18,1	18,1	37,5
	D'accord	36	50,0	50,0	87,5
	Tout à fait d'accord	9	12,5	12,5	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

les objectifs sont réalisés conformément aux plans d'action

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	En désaccord	12	16,7	16,7	16,7
	Sans opinion	12	16,7	16,7	33,3

D'accord	38	52,8	52,8	86,1
Tout à fait d'accord	10	13,9	13,9	100,0
Total	72	100,0	100,0	

les objectifs sont réalisés dans les délais prévus

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide Tout à fait en désaccord	3	4,2	4,2	4,2
En désaccord	14	19,4	19,4	23,6
Sans opinion	19	26,4	26,4	50,0
D'accord	27	37,5	37,5	87,5
Tout à fait d'accord	9	12,5	12,5	100,0
Total	72	100,0	100,0	

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
compétences du manager	72	3,6944	,82555
participation du manager à l'élaboration de la stratégie	72	3,6472	,78614
participation du manager au déploiement de la stratégie	72	3,6694	,50592
participation du manager au suivi et évaluation de la performance	72	3,4500	,31444
performance managériale	72	3,5000	,74304
N valide (liste)	72		

Analyse factorielle du variable compétences du manager

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,743
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	225,444
	ddl	15
	Signification	,000

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
le manager dispose d'une forte culture de gestion	1,000	,758
le manager maîtrise l'utilisation des outils de gestion	1,000	,690
le manager sait bien définir la performance de l'entreprise	1,000	,373

Le manager établit de bonnes relations avec ses collaborateurs	1,000	,545
le manager sait bien argumenter les principales décisions face aux supérieurs hiérarchiques	1,000	,560
le manager maîtrise bien l'utilisation des technologies de l'information et de communication	1,000	,661

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,586	59,764	59,764	3,586	59,764	59,764
2	,955	15,912	75,676			
3	,652	10,860	86,536			
4	,360	6,000	92,536			
5	,291	4,855	97,391			
6	,157	2,609	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Fiabilité du variable compétences du manager

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,849	6

Analyse factorielle du variable « participation du manager à l'élaboration de la stratégie »

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,662
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	224,087
	ddl	10
	Signification	,000

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
Le manager contribue à fournir aux dirigeants les analyses nécessaires à la réflexion stratégique	1,000	,753
Le manager contribue à fournir aux dirigeants les études nécessaires à la réflexion stratégique	1,000	,816
les dirigeants encouragent les managers à participer à la définition de la stratégie	1,000	,930
le manager discute les questions stratégiques avec les dirigeants	1,000	,746

Les points de vue des managers sont pris en compte lors de l'élaboration de la stratégie	1,000	,980
--	-------	------

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,124	62,488	62,488	3,124	62,488	62,488	2,995	59,893	59,893
2	1,101	22,011	84,498	1,101	22,011	84,498	1,23	24,605	84,498
3	0,41	8,206	92,704						
4	0,262	5,244	97,948						
5	0,103	2,052	100						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes

	Composante	
	1	2
Le manager contribue à fournir aux dirigeants les analyses nécessaires à la réflexion stratégique	,820	-,284
Le manager contribue à fournir aux dirigeants les études nécessaires à la réflexion stratégique	,891	-,152
les dirigeants encouragent les managers à participer à la définition de la stratégie	,929	,260
le manager discute les questions stratégiques avec les dirigeants	,849	-,159
Les points de vue des managers sont pris en compte lors de l'élaboration de la stratégie	,276	,951

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 2 composantes extraites.

Rotation de la matrice des composantes

	Composante	
	1	2

Le manager contribue à fournir aux dirigeants les analyses nécessaires à la réflexion stratégique	,865	-,067
Le manager contribue à fournir aux dirigeants les études nécessaires à la réflexion stratégique	,900	,078
les dirigeants encouragent les managers à participer à la définition de la stratégie	,833	,486
le manager discute les questions stratégiques avec les dirigeants	,861	,061
Les points de vue des managers sont pris en compte lors de l'élaboration de la stratégie	,026	,990

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

a. Convergence de la rotation dans 3 itérations.

Matrice de transformation des composantes

Composante	1	2
1	,967	,253
2	-,253	,967

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

Fiabilité du variable « participation du manager à l'élaboration de la stratégie »

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,823	5

Analyse factorielle du variable « participation du manager au déploiement de la stratégie »

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,458
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	69,246
	ddl	10
	Signification	,000

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
le manager établit des objectifs annuels conformes aux objectifs stratégiques	1,000	,612
le manager établit des objectifs clairement explicités, chiffrés, datés et réalisables	1,000	,354
Les principaux leviers d'action des objectifs sont identifiés	1,000	,763
Les principaux leviers d'action sont discutés avec les supérieurs hiérarchiques	1,000	,784
Les ressources allouées pour atteindre les objectifs sont suffisantes	1,000	,706

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,963	39,268	39,268	1,963	39,268	39,268	1,817	36,341	36,341
2	1,256	25,115	64,384	1,256	25,115	64,384	1,402	28,043	64,384
3	0,864	17,289	81,673						
4	0,656	13,123	94,796						
5	0,26	5,204	100						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes

	Composante	
	1	2
le manager établit des objectifs annuels conformes aux objectifs stratégiques	,725	,294

le manager établit des objectifs clairement explicités, chiffrés, datés et réalisables	-,379	-,459
Les principaux leviers d'action des objectifs sont identifiés	,705	-,516
Les principaux leviers d'action sont discutés avec les supérieurs hiérarchiques	,872	,153
Les ressources allouées pour atteindre les objectifs sont suffisantes	-,191	,818

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 2 composantes extraites.

Rotation de la matrice des composantes

	Composante	
	1	2
le manager établit des objectifs annuels conformes aux objectifs stratégiques	,779	,068
le manager établit des objectifs clairement explicités, chiffrés, datés et réalisables	-,546	,236
Les principaux leviers d'action des objectifs sont identifiés	,393	,780
Les principaux leviers d'action sont discutés avec les supérieurs hiérarchiques	,846	,261
Les ressources allouées pour atteindre les objectifs sont suffisantes	,202	-,816

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

a. Convergence de la rotation dans 3 itérations.

Fiabilité du variable participation du manager au déploiement de la stratégie

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,093	5

Analyse factorielle du variable « participation du manager au suivi et évaluation de la performance »

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,472
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	130,635
	ddl	10
	Signification	,000

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
Les résultats font l'objet d'un examen mensuel par le manager	1,000	,658
Les résultats font l'objet d'un examen tête a tête avec le supérieur hiérarchique	1,000	,691
L'analyse des résultats conduit à des actions correctives	1,000	,797
les actions correctives sont suivis	1,000	,830
les bons résultats dépendent fortement de l'action des managers	1,000	,854

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,296	45,93	45,93	2,296	45,93	45,93	2,296	45,921	45,921
2	1,535	30,697	76,627	1,535	30,697	76,627	1,535	30,705	76,627
3	0,564	11,281	87,908						
4	0,431	8,63	96,538						
5	0,173	3,462	100						

Matrice des composantes^a

	Composante	
	1	2
Les résultats font l'objet d'un examen mensuel par le manager	,805	-,099

Les résultats font l'objet d'un examen tête a tête avec le supérieur hiérarchique	,805	,209
L'analyse des résultats conduit à des actions correctives	-,883	,133
les actions correctives sont suivis	-,315	,855
les bons résultats dépendent fortement de l'action des managers	-,349	-,856

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 2 composantes extraites.

Rotation de la matrice des composantes^a

	Composante	
	1	2
Les résultats font l'objet d'un examen mensuel par le manager	,807	-,080
Les résultats font l'objet d'un examen tête a tête avec le supérieur hiérarchique	,799	,228
L'analyse des résultats conduit à des actions correctives	-,886	,113
les actions correctives sont suivis	-,335	,847
les bons résultats dépendent fortement de l'action des managers	-,329	-,864

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

a. Convergence de la rotation dans 3 itérations.

Fiabilité du variable « participation du manager au suivi et évaluation de la performance »

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach ^a	Nombre d'éléments
-,422	5

a. La valeur est négative en raison d'une covariance moyenne négative parmi les éléments. Par conséquent, les hypothèses du modèle de fiabilité ne sont pas respectées. Vous pouvez vérifier les codages des éléments.

Analyse factorielle du variable « performance managériale »

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,698
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	181,414
	ddl	10
	Signification	,000

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
l'entreprise réalise les objectifs fixés avec la qualité requise	1,000	,717
le développement personnel est assuré dans l'entreprise	1,000	,949
Les ressources allouées à la réalisation des objectifs annuels sont respectées	1,000	,843
les objectifs sont réalisés conformément aux plans d'action	1,000	,835
les objectifs sont réalisés dans les délais prévus	1,000	,771

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,998	59,953	59,953	2,998	59,953	59,953	2,773	55,453	55,453
2	1,118	22,361	82,314	1,118	22,361	82,314	1,343	26,861	82,314
3	0,406	8,115	90,429						
4	0,311	6,23	96,659						
5	0,167	3,341	100						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante	
	1	2

l'entreprise réalise les objectifs fixés avec la qualité requise	,812	-,241
le développement personnel est assuré dans l'entreprise	,376	,899
Les ressources allouées à la réalisation des objectifs annuels sont respectées	,790	-,468
les objectifs sont réalisés conformément aux plans d'action	,907	,113
les objectifs sont réalisés dans les délais prévus	,866	,144

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 2 composantes extraites.

Rotation de la matrice des composantes^a

	Composante	
	1	2
l'entreprise réalise les objectifs fixés avec la qualité requise	,845	,054
le développement personnel est assuré dans l'entreprise	,042	,973
Les ressources allouées à la réalisation des objectifs annuels sont respectées	,903	-,165
les objectifs sont réalisés conformément aux plans d'action	,812	,420
les objectifs sont réalisés dans les délais prévus	,763	,435

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

a. Convergence de la rotation dans 3 itérations.

Fiabilité du variable performance managériale

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,821	5

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			compétences du manager	participation du manager au pilotage de la performance
Rho de Spearman	compétences du manager	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral) N	1,000 . 72	,633** ,000 72
	participation du manager au pilotage de la performance	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral) N	,633** ,000 72	1,000 . 72

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Régression

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	compétences du manager ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : participation du manager au pilotage de la performance

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,573 ^a	,328	,319	,37041

a. Prédicteurs : (Constante), compétences du manager

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			participation du manager à l'élaboration de la stratégie	participation du manager au déploiement de la stratégie	participation du manager au suivi et évaluation de la performance	performance managériale
Rho de Spearman	participation du manager à	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)	1,000 .	,416** ,000	,563** ,000	,271* ,021

l'élaboration de la stratégie	N		72	72	72	72
participation du manager au déploiement de la stratégie	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)		,416** ,000	1,000 .	,612** ,000	,210 ,077
participation du manager au suivi et évaluation de la performance	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)		,563** ,000	,612** ,000	1,000 .	,611** ,000
performance managériale	Coefficient de corrélation Sig. (bilatéral)		,271* ,021	,210 ,077	,611** ,000	1,000 .
	N		72	72	72	72

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Régression

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,559 ^a	,312	,282	,62978

a. Prédicteurs : (Constante), participation du manager au suivi et évaluation de la performance, participation du manager à l'élaboration de la stratégie, participation du manager au déploiement de la stratégie