

محددات اختيار أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

نعمون محمد عزالدين

جامعة الجزائر 3، الجزائر.

namounazzedine@hotmail.fr

Determinants of choice of management control tools within the economic enterprise

NAMOUN Mohamed Azzedine

University of Algiers 3, Algeria.

Abstract:

This article aims to study the most appropriate management control tools for the economic enterprise and how they are selected by the management controller, given the multiplicity of tools used to drive the performance of the economic enterprise. The study concluded that there are two trends that have addressed this issue. The first trend considers that there are more appropriate management tools influenced by contingency factors such as information and communication technologies, the stability of the environment, the size of the company, etc. another current believes that management control tools complement each other, and this, to ensure a more complete management of performance.

Key words: management control, economic enterprise, provisional budgets, management accounting, dashboards .

مستخلص:

يهدف هذا المقال إلى دراسة محدّدات اختيار أدوات مراقبة التسيير الأنسب للمؤسسة الاقتصادية وكيف يتم انتقاؤها من قبل مراقب التسيير وهذا باعتبار تعدد الأدوات المستخدمة لقيادة المؤسسة الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى أن هناك تيارين عالجا هذه الإشكالية، يرى التيار الأول أن هناك أدوات مراقبة التسيير أنسب للمؤسسة الاقتصادية تتأثر بمجموعة من العوامل التوافقية على غرار تكنولوجيا الاعلام والاتصال، استقرار البيئة من عدمها، حجم المؤسسة، قطاع النشاط ودورة حياة المنتج...الخ، فيما يقترح تيار آخر تكاملية أدوات مراقبة التسيير فيما بينها من أجل قيادة أشمل لأوجه الأداء.

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

JEL Classification Codes : M10; L30; G31; M11; Q01

مقدمة:

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. 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 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 رواجا كبيرا في تلك الفترة كما برز كذلك اختصاص التسيير الموازي ولوحات القيادة.

بداية من ثمانينات القرن الماضي ظهرت أدوات جديدة لقيادة أداء المؤسسة الاقتصادية على غرار التكاليف على أساس الأنشطة ABC وطريقة التسيير على أساس الأنشطة ABM والموازنات على أساس الأنشطة ABB بفضل الأعمال التي قام بها فريق من الخبراء ينتمون إلى مجمع Consortium of Advanced Management International. كما ظهرت في بداية التسعينيات أداة بطاقة الأداء المتوازن على يد Kaplan و Norton كما ابتكر باحثون سويديون أداة لوحة قيادة رأس المال الفكري.

أمام تعدد أدوات مراقبة التسيير، يعتبر الأخصائيون أن الدور الأساسي الذي يضطلع به مراقب التسيير يتمثل في إقامة الأدوات المناسبة التي تسمح بتجميع ومعالجة ونشر المعلومة، ولكن على أي أساس يتم اختيار أدوات مراقبة التسيير الأنسب لقيادة أداء المؤسسة الاقتصادية. ولهذا فإن هذا المقال يهدف إلى الإجابة على الإشكالية التالية:

ماهي أدوات مراقبة التسيير التي اشتهر استخدامها بالمؤسسة الاقتصادية، وما هي أدوات مراقبة التسيير الأنسب لقيادة

أداء لمؤسسة اقتصادية وما هي محددات اختيار هذه الأدوات؟

للإجابة على تلك الأسئلة سوف نقوم في الجزء الأول من هذا المقال بدراسة مجموعة من أدوات مراقبة التسيير التي تستخدم لقيادة أداء المؤسسة الاقتصادية، كما سنتناول في الجزء الثاني دراسة وجود أدوات مراقبة التسيير أنسب للمؤسسة والتيارات المختلفة التي عالجت هذه الإشكالية.

المحور الأول: تعدد أدوات مراقبة التسيير

سنتناول في هذا المحور الأول دراسة أدوات مراقبة التسيير التي اشتهر استخدامها بالمؤسسة الاقتصادية على غرار أدوات المحاسبة التحليلية وطرقها المتنوعة كالطرق الكلية، الطرق الجزئية، الطرق المعيارية والطرق الحديثة كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، كما نستعرض مختلف توجهات الموازنات التقديرية سواء الكلاسيكية، والموازنات على أساس الأنشطة والموازنات ذات الأساس صفر، وفي الأخير من هذا الجزء نعالج مختلف لوحات القيادة على غرار بطاقة الأداء المتوازن ولوحة قيادة رأس المال الفكري.

أولاً: محاسبة التحليلية أو التسيير

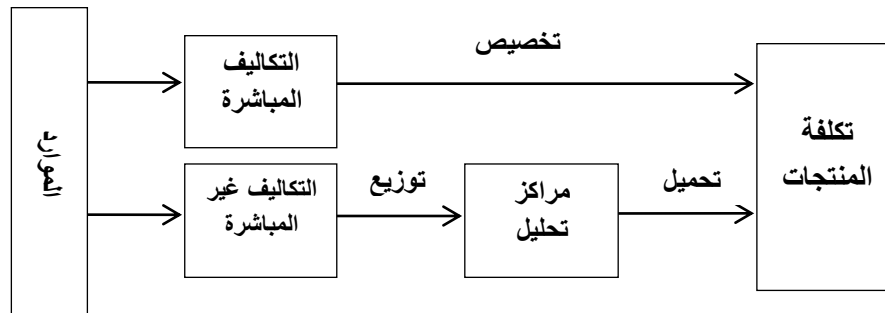
تستعمل عدة طرق لحساب التكاليف وأهمها (1) الطرق الكلية والتي تقوم على مبدأ التحميل الشامل للمصاريف حيث يتحمل المنتج كل المصاريف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، وأهم طرقها: طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل تحدد فيها وتعالج المصاريف غير المباشرة قبل تحميلها إلى تكلفة المنتجات (2) الطرق الجزئية والتي تقوم على مبدأ التحميل الجزئي للمصاريف وأهم الطرق الجزئية طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة وطريقة التكاليف المتغيرة (3) الطرق المعيارية تتولى الطرق المعيارية تقدير المصاريف قبل البدء في النشاط.

يعود الفضل إلى Alexander Church في ابتكار طريقة التكاليف المتغيرة، الذي 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 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 ساعي (Lavigne, 2017, p 38).

بعد التطورات التي عرفتها العملية الإنتاجية، أصبحت تقنياتها متحكم فيها كما أن القدرات الإنتاجية أصبحت معروفة وبالتالي أصبح بإمكان الميسرين تحديد التكاليف المعيارية للإنتاج وحجم الإنتاج المعياري. ما يمنح القواعد اللازمة لتطوير طريقة حساب التكاليف عن طريق التحميل العقلاني (Nabet, 2005, p 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 استهلاكها (Bouquin, 2011, p 66). 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 المنتج (Bouquin, 2005, p 516). قام Gantt بتطبيق طريقة التحميل العقلاني في شركته المسماة « Bethlelem » والمستخدمه حالياً من طرف مراقبي التسيير وتدرس أكاديمياً حتى اليوم والمعروفة باسم "التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة". حسب Godart (2009) فإن طريقة التحميل العقلاني تسمح بتحييد 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 وفقاً لمتطلبات المخطط المحاسبي العام PCG والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS (Godard et al, 2009, p 19).

الشكل رقم (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.

في سنة 1927 تم تطوير طريقة الأقسام المتجانسة في فرنسا بفضل الأعمال التي قام بها العقيد Rimaïlho وفريق عمله المنتهي 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 فرعي (Lacombe, 1997, p 16)، وذلك كما يظهره الشكل السابق.

عرفت أدوات مراقبة التسيير تطورا مذهلا لاسيما مع بروز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، لقد ظهرت هذه الطريقة خلال سنوات 1980 في CAM-I، حيث دعا أعضاء CAM-I إلى تحديد الأنشطة المستهلكة من قبل المنتجات وحساب تكاليف هذه الأنشطة من خلال تحديد مسببات تكلفة النشاط ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات بالتناسب مع مسببات التكلفة (Boitier, 2002, p 5). تراعي طريقة ABC الاحتياجات التنظيمية الحديثة وتقدم حولا لها باعتبار أن هدفها الأساسي يكمن في البحث عن كفاءة العمليات مع الأخذ بعين الاعتبار عملية التنسيق (Sépari et al, 2014, p 5). يرى Kaplan و Jonson أن طريقة ABC تذكرنا أن محاسبة التسيير قد فقدت أهميتها، ولهذا ينبغي على المنظمة أن لا تكتفي بمجرد تخصيص التكاليف ولكن أيضا معرفة أسبابها (BOUIN et al, 2015, preface).

ثانيا: الموازنات التقديرية

هناك العديد من أشكال الموازنات التقديرية على غرار الموازنات التقديرية الكلاسيكية التي تقوم على تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية، والموازنات ذات الأساس صفر التي لا تراعي تقديرات ومحققات السنوات الماضية، والموازنات على أساس الأنشطة.

1. الموازنات التقديرية التقليدية

الموازنات التقديرية الكلاسيكية تستند على التقسيم الوظيفي للمؤسسة (Sponem et Lambert, 2010, p 194). 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 المؤشرات (Blanc et al, 2006, p 101).

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. وغالبا ما يعقب نشر هذه الرسالة عقد حلقات دراسية لصالح الإطارات لتعزيز تأثير تلك الرسالة وتنمية روح المشاركة (Berland, 2009, p 67).

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 وقتا محدودا. كما أن النسخ المتكررة تؤدي إلى تضيق الوقت ومخاطر الخلط بين مختلف الفرضيات المحددة (Blanc et al, 2006, p 101).

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 والباعية 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 الرقعي عن تلك التقديرات.

ويتم بعدها إعداد موازنة مراكز التكاليف الاعتبائية *discrétionnaires* : أي مراكز المسؤولية التي لا ترتبط أنشطتها ارتباطا مباشرا بحجم المبيعات والإنتاج. على سبيل المثال: في المديرية المالية أو مديرية البحث والتطوير. عندما يتم الانتهاء من إعداد موازنات مختلف مراكز المسؤولية يتم تجميعها من أجل إعداد الموازنة الإجمالية للوحدة (Giraud et al, 2004, p 223).

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 موازنة جديدة لإعادة النظر في العمل الذي تم إنجازه وتصحيح الاختلالات إن وجدت.

بعد 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.

وأخيرا يتم إعداد ميزانية تقديرية وحسابات النتائج التقديرية 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 والمساهمين (Berland, 2009, p 69).

2. موازنات 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 الأمريكية (Malleret, 2005, p 334) ويتمثل المبدأ الأساسي لهذه الطريقة في تجاهل النفقات السابقة، دون أن يعني ذلك بناء موازنة من العدم. ولكن لابد 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.

3. موازنات على أساس الأنشطة:

يعتبر المجال النظري للموازنات العرضية جديدا نسبيا ولا يزال هناك مجال واسع للاستكشاف. حيث يعيب أعضاء CAM-I على الأنظمة الموازنات التقليدية عدم قدرتها على التكيف مع الهياكل الحديثة وخاصة الهياكل الشبكية (Hope

وFraser، 1977، 1999). فالعديد من المنتقدين يقترحون ربط الأنظمة الموازنية بطرق التكاليف على أساس الأنشطة والتسيير على أساس الأنشطة (Bouquin، 2001، Gervais، 2000) ومن هنا تنبع أهمية طريقة الموازنات على أساس الأنشطة (Dubus، 2005، p 147).

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.

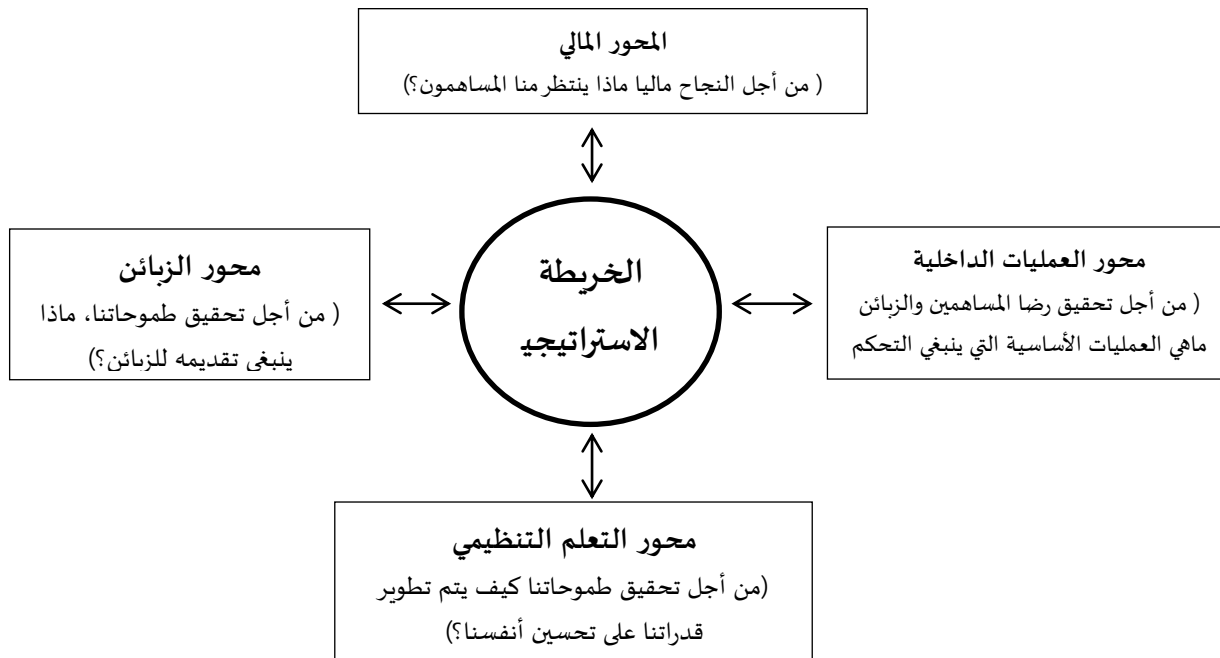
ثالثاً: لوحات القيادة

هناك العديد من أدوات لوحات القيادة على بطاقة الأداء المتوازن المقترحة من قبل Robert S. Kaplan وDavid Norton وطريقة لوحة قيادة رأس المال الفكري المقترحة من قبل باحثين سويديين

1. بطاقة الأداء المتوازن

تم الترويج لبطاقة الأداء المتوازن في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل التسعينيات من قبل Robert S. Kaplan وDavid Norton استناداً إلى الانتقادات الموجهة إلى أدوات التسيير التقليدية التي تركز أكثر على المؤشرات المالية. حيث سعى الباحثان إلى تعزيز استخدام مؤشرات تتناغم مع استراتيجية المنظمة. وتهدف هذه المنهجية إلى بناء أداة قيادة لصالح الإدارة العامة (Giraud et al، 2008، p 158). والشكل الموالي يوضح المحاور الأربع لبطاقة الأداء المتوازن لـ Kaplan وNorton:

الشكل رقم (2): المحاور الأربع لبطاقة الأداء المتوازن



Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau, contrôle de gestion bancaire, 7^{ème} édition, Éditions d'Organisation, 2016, page 358.

2. لوحة قيادة رأس المال الفكري

يعتبر Gerard Koenig (1996) أن بطاقة الأداء المتوازن تستند إلى تصميم تبني *hétéronome* للاستراتيجية: أين تقوم المنظمة بتشخيص ما هو موجود وتحاول التكيف معه (Wegmann, 2000, p 15). 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 لاحقاً نشرها على كافة المستويات التنظيمية من خلال مساراتنا. وهذا يتوافق مع الوصف الذي قدمه التيار المعيارى 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 الاستراتيجية (Chabin, 2003, p 18).

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 سيبقيها في مقارنة معيارية ولهذا فهو يدعو إلى البحث عن إعداد نظريات واختبارها ميدانياً (Trébucq, 2005, p 487).

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

المحور الثاني: أدوات مراقبة التسيير الأنسب للمؤسسة الاقتصادية

هناك تيارين عالجا إشكالية أدوات مراقبة التسيير الأنسب للمؤسسة الاقتصادية، إذ يرى التيار الأول أن هناك أدوات مراقبة التسيير أنسب للمؤسسة وفق سياق معين يتأثر هذا التوافق من خلال جملة من المحددات. أما التيار الثاني فلا يؤيد وجود أدوات مراقبة التسيير أنسب من أدوات أخرى ولهذا يقترح رواد التيار مقارنة تكاملية أدوات مراقبة التسيير من أجل قيادة أشمل لأداء المؤسسة الاقتصادية.

أولاً: مقارنة وجود أدوات مراقبة التسيير أنسب للمؤسسة الاقتصادية

أظهرت العديد من الدراسات (Merchant, 1984 و Ficher, 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...الخ).

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 Saulpic و Ponssard (2000) فيعتبران أن استخدام برمجيات بسيطة من نوع Excel كاف عند إقامة الموازنات التقديرية كأداة للقيادة (Choffel et al, 2005, p 81).

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 و Narayanan (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 (Bescos et al, 2004, p 185). ويعتقد Gignon-Marconnet (2003) أن التسيير الموازي لا يتلاءم مع البيئة غير الأكيدة. شأنه شأن Berland (1999) الذي يعتقد أنه من الصعب إعداد تنبؤات موثوقة فيما في ظل بيئة غير أكيدة وبالتالي من الصعب أو من المستحيل إعداد أهداف موازنة.

وتوصل Gul (1991) إلى نتيجة مفادها أنه في ظل بيئة غير أكيدة، يتزايد الأداء إذا استخدم 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)، Oyon و Mooraj (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 أكيدة: 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 أكيدة (Choffel et al, 2005, p 81).

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" (Mintzberg, 1994, p 217).

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 متطورة (NGONGANG, 2013, p 120).

كما أكدت الدراسة التي أجراها Bajan-Banaszak أن زيادة حجم المنظمة يؤدي إلى تنوع 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 شهريا (NOBRE, 2001, p 148).

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 مادية (NGONGANG, 2013, p 120) وسار على نفس النهج Hoque وJames (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 (Lorch وLawrance, 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 المشاكل (Choffel et al, 2005, p 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 استخداما للأدوات التسييرية وتأتي بعدها مؤسسات تقديم الخدمات وتليها مؤسسات البناء وفي الأخير المؤسسات التجارية، لكن هذه الدراسة لم توضح أي الأدوات التسييرية أكثر استخداما في قطاعات معينة (NOBRE, 2001, p 148).

5. تأثير نوع السلطة على اختيار أدوات مراقبة التسيير:

حسب Manzoni وEspstein (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 كثيرا أدوات الرقابة المالية التقليدية كالموازنات التقديرية بل تعتمد أكثر على أدوات تحتوي على مؤشرات غير مالية كبطاقة الأداء المتوازن.

لقد أثبت كل من James و Hoque (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 المالية (Choffel et al, 2005, p 81).

ثانيا: مقارنة تكاملية أدوات مراقبة التسيير فيما بينها

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 المنظمة.

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 المتوازن (بن ربيع، 2013، صفحة 245). وبالتالي تؤكد هذه الدراسة أن هناك مجموعة من المؤسسات تستخدم أكثر من أداة مراقبة التسيير لقيادة أداؤها.

يرى إطار Robert Simons الخاص بأدع المراقبة أنه من الضروري البحث عن أسلوب من أجل الربط بين أدع المراقبة من أجل نشر وإبراز الإستراتيجية أي كيف يتم استخدام العديد من أدوات مراقبة التسيير من أجل نشر وإبراز الاستراتيجيات.

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 الموازنة، أو "أداة جديدة" من أدوات مراقبة التسيير كلوحات القيادة (بطاقة الأداء المتوازن). وفي كلتا الحالتين من الجيد إتباع مقارنة منظمة في مصلحة قيادة الأداء وتحقيق الحوار بين المستويات الإدارية حول الإستراتيجية وتنفيذها (Loning et al, 2008, p 72).

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 تشكل بمرور الزمن للاستجابة للتغيرات غير المتوقعة التي تواجه المنظمة (Renaud, 2015, p 75).

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 الأداتين بإمكانهما الاستجابة لنقائص الموازنات التقديرية ولهذا فهو يدعو المنظمات إلى استخدام العديد من الأدوات حتى تكمل كل أداة نقائص الأدوات الأخرى (Otley, 1994, p 382).

وعلى نقيض ذلك، يرى Kaplan و Norton (2001) أن بطاقة الأداء المتوازن هي أداة بديلة لنظام الموازنات التقليدية (Choffel et al, 2005, p 81)، 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 Zécree (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 مكمل للأدوات الأخرى كالموازنات وطريقة ABC وهذا من أجل الاستفادة الكلية من تكاملية هذه الأدوات.

صرّح Chenhall و Langfield 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 المنفعة (بن ربيع، 2013، صفحة 245).

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.

خلاصة:

هناك تيارين تناولا أدوات مراقبة التسيير الأنسب للمؤسسة الاقتصادية، يعتمد التيار الأول على مقارنة تنافسية لمعالجة هذه الاشكالية فعلى سبيل المثال يرى Kaplan و Norton أن بطاقة الأداء المتوازن يمكنها أن تحل وتلعب الأدوار التي تلعبها الموازنات التقديرية وبالتالي حسبهما فإن بطاقة الأداء المتوازن هي أداة بديلة لنظام الموازنات التقديرية.

وفي نفس التيار يعتقد آخرون أن هناك أدوات أنسب تتأثر بمجموعة من العوامل التوافقية على غرار تكنولوجيا الاعلام والاتصال، البيئة وحجم المؤسسة، فحسب هذا المحدد الأخير أظهرت أغلب الدراسات أن بطاقة الأداء المتوازن تناسب المؤسسات الكبيرة.

فيما يخص البيئة فأظهرت الدراسات أن بطاقة الأداء المتوازن تستخدم عندما تكون البيئة غير مستقرة أما الموازنات فتستخدم عندما تكون البيئة مستقرة وأكيدة. أما بالنسبة لعنصر تكنولوجيا الاعلام والاتصال، أظهرت الدراسات أن الموازنات

التقديرية يكفي استعمالها عندما تتبنى المؤسسة برمجيات من نوع Excel أما في حالة تبني برمجيات التسيير المتكامل من نوع ERP فإن بطاقة الأداء المتوازن هي الأنسب.

أما التيار الثاني فيقترح تكاملية أدوات مراقبة التسيير وبالتالي لا يعتبر أن هناك أدوات أنسب لمراقبة التسيير، فحسب رواد هذا التيار لا يوجد أداة من أدوات مراقبة التسيير تستجيب لكافة متطلبات قيادة الأداء، حيث لكل أداة شروط استعمال ومهام وأهداف، فعلى سبيل المثال تستعمل الموازنات التقديرية من أجل نشر الأهداف المالية أما بطاقة الأداء المتوازن فتستعمل من أجل نشر الأهداف غير المالية للمؤسسة، أما طرق التسيير على أساس الأنشطة فتهدف إلى قيادة أنشطة المنظمة.

ولهذا يقترح دعاة هذا التيار إقامة مجموعة متنوعة من أدوات مراقبة التسيير حتى تكمل كل أداة نقائص الأدوات الأخرى وتفادي التكرار في الأدوات وإقامة أدوات تسمح بنشر وإبراز الاستراتيجية.

قائمة المراجع:

1. Laurent Lavigne, (2017), le rôle du contrôleur de gestion territorial : construction typologique et identification organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités, thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, université de Lorraine.
2. Agnès Nabet, Alfred Dupont Chandler (2005): sa contribution au contrôle de gestion, les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS.
3. Angèle Renaud, (2015) management et contrôle de gestion environnemental, édition EMS, Paris.
4. Bescos P.-L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C., (2004) « Critiques du budget : une approche contingente », revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », pages 165 à 185.
5. Christophe Germain, (2002), Tableau de bord, e-thèque.
6. Dagobert NGONGANG, (2013) Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises, La Revue Gestion et Organisation, pages 113 à 120.
7. David Otley, (1994) "Management control in contemporary organizations: toward a wider framework", Management Accounting Research, pages 363 à 382.
8. Denis Choffel, François Meyssonier, (2005), dix ans de débats autour du BALANCED SCORECARD, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », Tome 11, pages 61 à 81.
9. Fabienne Villesèque-Dubus, (2005) vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit ».
10. Françoise Giraud et al, (2004) Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2ème édition, Gualino édition, Paris.
11. Françoise Giraud et al, (2008), Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 3ème édition, édition Gualino, paris.
12. 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.
13. 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.
14. 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.
15. Loning et al, Hélène Löning et al, (2008) le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3ème édition, Dunod, Paris.

16. Marie Boitier, (2002) Le contrôle de gestion : une fonction aux prises avec les transformations organisationnelles et techniques des entreprises. L'exemple des systèmes de gestion intégrés, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, université des sciences sociales - Toulouse I.
17. Marie-Agnès Blanc, (2006) Marie-Paule Le Gall, Toute la fonction commerciale, Dunod, paris.
18. Mintzberg H, (1994) "Structure et dynamique des organisations", les Editions d'Organisation, 9ème édition, paris.
19. Nicolas Berland, (2009) Mesurer et piloter la performance, www.management.free.fr.
20. Sabine Sépari et al, (2014) Management et Contrôle de gestion : l'essentiel en fiches, Dunod, Paris.
21. Samuel Sponem, (2010) Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », pages 159 à 194.
22. Stéphane Trébucq : Robert S. Kaplan, (2005) ABC, ABM, BSC, Les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS,.
23. Thierry NOBRE, (2001) Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, Finance Contrôle Stratégie, pages 119 à 148.
24. Véronique Malleret, Peter A. Pyhrr (2005) « Mister BBZ », les grands auteurs en contrôle de gestion, ouvrage collectif dirigé par Henri Bouquin, édition EMS.
25. Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, (2015) Les nouveaux visages du contrôle de gestion : Outils et comportements, 4ème édition, DUNOD, Paris.
26. Yann Chabin, G'erald Naro, Denis Travaille, (2003) 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, Belgique, pages 1 à 18.
27. بن ربيع حنيفة، (2003)، مقومات تفعيل نظام المحاسبة الادارية في ظل التحديات الراهنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في تخصص التسيير، جامعة الجزائر 3.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

نعمون محمد عزالدين، (2019)، محددات اختيار أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد 02 (العدد 01)، جامعة الجزائر 3، ص.ص 103 - 116، الجزائر.