

مراقبة التسيير وحوكمة المؤسسات – مقارنة نظرية -

د/ بلقاضي بلقاسم

أستاذ محاضر -إ- بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير-جامعة بومرداس

د/ دويدي خديجة هاجر

أستاذ محاضر -ب- بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير-جامعة بومرداس

الملخص:

Relationship that developed in the origin of the problem in the control of large and creative company. But each of these two concepts (management control and corporate governance) has been accepted officially recently.. where last years showed a series of financial scandals that started with the collapse of Enron Corporation (2001), and the decay of the GAO "Arthur Andersen" (2002), and the emergence of crises (crisis 2008), where are all these Phenomena alerted to the importance of the corporate governance system review, as responsible for internal and external monitoring of the company. Since then, states rushed to make a lot of efforts to develop good corporate governance systems. The problematic concerns relationship between management control and corporate governance, which stimulates us to the study the relationship between the two fields that did not receive much attention, from a theoretical view.

Key words: Control of management, corporate governance, accounting audit, the agency theory.

مقدمة:

تعد المعلومات التي توفرها مراقبة التسيير في المؤسسات مصدرًا هامًا من مصادر المعلومات، التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة عند صناعتها للعديد من القرارات داخل المؤسسة، مثل تحديد أسعار المنتجات وتخصيص الموارد المتاحة من

اعتبرت العديد من الدراسات أن مجال مراقبة التسيير وحوكمة المؤسسات حقلان متباعدان، غير أن الدراسات الحديثة أخذت بطرق بحث وجه العلاقة بين هذين الحقلين، التي تعتبر جهودًا قليلة أخذت في التزايد. من هنا يأتي موضوع مقالنا، أين نتناول علاقة مراقبة التسيير التي نشأت في الأصل من إشكالية في التحكم في المؤسسة ذات النمو الكبير والمبدعة. لكن كل من هذين المفهومين (مراقبة التسيير وحوكمة المؤسسات) لم يبرز بشكله الرسمي إلا متأخرًا. حيث حملت السنوات الأخيرة سلسلة من الفضائح المالية التي ابتدأت بانتهاء شركة Enron (2001)، وضمحل مكتب المحاسبة "Arthur Andersen" (2002)، وظهور أزمات (أزمة 2008)، أين نبهت كل هذه الظواهر لأهمية إعادة النظر في نظام حوكمة المؤسسات، والمسؤولين عن المراقبة الخارجية والداخلية لتسيير المؤسسة، فمنذ هذه الأحداث، اندفعت الدول إلى بذل الكثير من الجهود لوضع نظم حوكمة المؤسسات معتمدة على أسس جيدة. حيث تطرح إشكالية العلاقة بين كل من مراقبة التسيير وحوكمة المؤسسات، الأمر الذي دفعنا إلى دراسة هذه العلاقة بين مجالين لم يلقيا اهتمامًا كبيرًا بالدراسة مجتمعين، وذلك من جانب نظري.

الكلمات المفتاح: مراقبة التسيير، حوكمة المؤسسات، التدقيق المحاسبي، نظرية الوكالة.

Résumé

Many studies have considered that management control of and corporate governance are considered as two separate fields of research, but recently an increasing number of research studies are investigating relationship between these two fields. In this article, we tackle control management

الفساد الإداري وتراجع الأخلاقيات في الكثير من المؤسسات والكثير من الدول خاصة بعد الفضائح المالية المتتالية منذ بداية القرن الواحد والعشرين.

➤ أهداف البحث:

يهدف هذا البحث لتسليط الضوء على متغيرات الدراسة: حوكمة المؤسسة؛ مراقبة التسيير من جهة؛ وتوضيح العلاقة بينها من جهة أخرى، خاصة في ظل حصر لمراقبة التسيير في توفير المعلومات لاتخاذ القرارات واعتماد حوكمة المؤسسة منذ البدايات على الحوكمة المالية.

1. مفهوم حوكمة المؤسسات

1.1. نشأة حوكمة المؤسسات

بدأت الإشارة إلى مفهوم حوكمة المؤسسات وهياكل الحوكمة، سنوات الـ 70¹، وقد برزت الجذور الأولى لهذا المفهوم في جامعة Harvard (الولايات المتحدة الأمريكية) سنوات 50 و60²، حيث طورت نظريات حوكمة المؤسسات في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية، ردا على سلسلة من فضائح (الادخار والقروض) (saving & loans) في الولايات المتحدة الأمريكية، وأعمال Maxwell, Poly Peck, BCCI في بريطانيا)، وتشيد هذه النظريات بعلاقة الوكالة حيث يتم إيلاء التسيير من قبل ملاك المؤسسات أي المساهمون (Share holders) للقادة، حيث يمكن للمساهمين أن يحموا أنفسهم ضد مخاطر هذه العلاقة بوضع قواعد لتنظيم حقوق وواجبات المسيرين³، فقد تسببت العديد

المنتجات المختلفة، تحديد المزيج السلي. الخ. ولقد تطورت وظائف مراقبة التسيير (المحاسبة الإدارية) من أداة لتقويم المخزون وقياس الدخل إلى أداة لتقديم المعلومات الملائمة والمفيدة للإدارة في اتخاذ العديد من القرارات التخطيطية والرقابية من أجل تحكم أفضل للمؤسسة، في مقابل هذا تمثل مراقبة التسيير أداة مهمة للحوكمة من حيث توفير المعلومات ذات المصادقية والتي تحد من التصرفات الانتهازية لمسيري المؤسسات بمواجهة مصالح الملاك بالدرجة الأولى وعدد من الأطراف (الأطراف أصحاب المصلحة). وتتمتع مراقبة التسيير بأدوات للمساعدة في القيادة والتوجيه حيث تمس بذلك حوكمة المؤسسة، وتضع بحوزة المؤسسة نموذجا اقتصاديا لتحديد العوامل المهمة للقيادة، الأمر الذي يعني أداء المؤسسة، حيث تجاوزت حوكمة المؤسسة التقليدية الحوكمة المالية، لحوكمة أكثر شمولية، والتي تزامنت مع تشكلها أيضا تطور أدوات مراقبة التسيير مثل بطاقة الأداء المتوازن. غير أن العلاقة لم تأخذ حقها من الدراسة والتحليل، حيث نجد أن موضوع علاقة مراقبة التسيير بحوكمة المؤسسات هو موضوع قليل التداول بالدراسة مما شجعنا على أن نخوض فيه من جانب نظري لتبيان العلاقة بين هذين الحقلين المهمين في مجال علوم التسيير. وذلك بطرح التساؤل التالي: أي علاقة لمراقبة التسيير بحوكمة المؤسسات؟

➤ هيكلية البحث:

وإجابة عن هذا التساؤل سنقوم بتناول الموضوع من خلال ثلاثة عناصر كالآتي:

- مفهوم حوكمة المؤسسات؛
- مفهوم مراقبة التسيير؛
- تحديات الحوكمة المؤسسات بمواجهة مراقبة التسيير.

➤ منهج البحث:

استخدمنا في هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي، بالاطلاع على الأدبيات النظرية التي وردت في متغيرات الموضوع، والتي كانت قاعدة لبناء هذا البحث.

➤ أهمية البحث:

باعتبار الخوض في هذا الموضوع قليل من حيث دراسة علاقة مراقبة التسيير بحوكمة المؤسسة، فإن للموضوع أهمية من خلال إلقاء الضوء على هذا الجانب من الوقائع التي تتعرض لها المؤسسة، والتي تمثل تحديا معاصرا بانتشار

¹ Joumard, Robert. « Le concept de gouvernance », Rapport n° LTE 0910, Institut national de recherche sur les transports et leur sécurité, Ministère de l'Écologie, du Développement durable et de l'Énergie, Paris, p 12. 2009,

² Mekideche, Mustapha. « Les pratiques de gouvernance des Entre université et spécificité », revue entreprises algériennes: économie et management, "Gouvernance d'Entreprise, Éthique des Affaires et Responsabilité Sociales de l'entreprise " N° 07, Avril, faculté science économique et de gestion, université de Abou Bekr Belkaïd, 2008, Tlemcen, p 2.

³ Bouchikhi, Aicha. et Bendiabdellah, A. « Gouvernance des entreprises publiques: Quel rôle pour l'état actionnaire », revue économie et management, "Gouvernance d'Entreprise, Éthique des Affaires et Responsabilité Sociales de l'entreprise " N° 07, Avril,

المعلومات المحصلة لدى الطرفين (الأصيل والوكيل) ليست نفسها، وللوكيل عموماً معرفة أكبر عن المهام من التي عند الأصيل، وبذلك يكون العقد غير كامل، بينما إذا ما أراد الأصيل أن يتحكم بالوكيل يجب عليه أن يتحمل تكاليف الوكالة⁴.

1.3. تعريف حوكمة المؤسسة

يعتبر أسلوب حوكمة المؤسسات عنصراً أساسياً في مجال تحسين الكفاءة الاقتصادية⁵، ويعرفها Parkinson (1994) بأنها الإجراءات الإدارية، الإشرافية والتنسيقية المعتمد، والذي يعكس مصداقية إدارة الشركة في رعايتها لمصالح الشركاء⁶، حيث تكفل مبادئ الحوكمة المقدمة من قبل الـ OECD* ما يلي⁷:

- حماية حقوق المساهمين الأساسية (المتعلقة ب: الملكية، المعلومات، التصويت، الانتخاب، الأرباح)؛
- المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، سواء كانوا أقلية أم أجنب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم؛
- الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة (موردين، ممولين، موظفين، مستهلكين... إلخ) كما يصفها القانون، والعمل على تشجيع التعاون بين المؤسسات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة؛
- تحقيق الإفصاح الدقيق - في الوقت المناسب - والشفافية بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة، ومن بينها الموقف المالي، الأداء، الملكية وأسلوب ممارسة السلطة؛

من فضائح إدارة المؤسسات في أكبر عمليات الإفلاس عبر التاريخ مما إنجر عنه أزمة ثقة داخل قطاع المؤسسات، وقد اعتبر تحسين حوكمة المؤسسات اليوم في معظم البلدان والأوساط السياسية على مستوى الاقتصاد الكلي ذا أهمية بالغة، وأصبح يمثل انشغالا رئيسيا¹.

تم استيعاء مفهوم حوكمة المؤسسات عن رؤية تسيير الملكية لـ A. Berle و G. Means (1932) ونظرية الوكالة لـ M. Jensen و W. Meckling (1976)²، من هذا المنظور اعتبرت المؤسسة مثل مكان لـ "عقد من التعاملات" بين أصحاب عوامل الإنتاج (خاصة المساهمين) والعوامل الأخرى (خاصة المسيرين)³.

1.2. نظرية الوكالة

حين تناول موضوع الحوكمة فإنه تجدر الإشارة لنظرية الوكالة التي تشرح أسباب وجود مفهوم الحوكمة، فتجد نظرية الوكالة أصولها عند A.A. Berle (1895 - 1971) و G. C. Means (1896 - 1988)، حيث قاما بتحليل العلاقات بين الملاك والمسيرين في المؤسسة منذ بداية 1932، وتعتبر هذه النظرية المؤسسة كمكان للقيام بمجموعة من التعاقدات التي يجب إنشاؤها والتحكم بها، فعلاقة الوكالة حسب M. Jensen و W. Mackling (1976) - مؤسسي نظرية الوكالة - هي عقد يشغل بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الأصيل) شخصا آخر (الوكيل) لتنفيذ مهام معينة باسمه (باسمهم)، يتضمن ذلك تحويل بعض الصلاحيات للوكيل لاتخاذ القرارات، وتعتبر كل علاقة تعاقدية داخلية أو خارجية لمؤسسة ما علاقة وكالة، فبالنسبة لهذه النظرية لا توجد في المؤسسات علاقات سلطوية ولكن علاقات تعاقدية، كما لا يوجد في هذه العلاقات تماثل في المعلومات، حيث أن

faculté science économique et de gestion, université de Abou Bekr Tlemcen, p 4. Belkaïd, 2008,

¹ Banque Mondiale, « Comment élaborer et mettre en œuvre un code de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise ? », Guide 2, p 50. Volume 1, 2005,

² Depret, Marc-Hubert. Et Hamdouch, Abdelillah. « Gouvernement d'entreprise et performance », Gouvernement d'entreprise. Aspects managériaux, comptables et financiers, De Boeck Supérieur, 2005, Paris, p 272.

³ Depret, Marc-Hubert. Et Hamdouch, Abdelillah. op. cit, p 273.

⁴ Bitne, Fabrice. et Radacal, François. « L'essentiel de l'économie d'entreprise », Ellipses, 2005, Paris, p 40.

⁵ OCDE, « Synthèse: les principes de gouvernement d'entreprise », Paris, p 1. Service des Publications de l'OCDE, 2004,

⁶ السكارنة، بلال. خلف. "الفساد الإداري"، الطبعة الأولى، دار وائل، 2011، عمان، ص 241.

* L'Organisation de Coopération et de Développement Économiques

OCDE, op. cit, p 1- 6.

يرتكز على وضع آليات تضمن أن الأحداث المستقبلية سوف تكون موافقة للقرارات التي تم اتخاذها².

لقد عرفت المراقبة بالوظيفة التي تهتم بالتأكد من أن كل شيء في المؤسسة يسير وفق ما خطط له؛ أو هي الوظيفة التي تهتم بتنظيم وتوجيه الجهود الخاصة بالعمل وفقا للخطة الموضوعية من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوبة³.

كما تعرف المراقبة بأنها العملية التي يتم من خلالها قيام فرد أو جماعة أو مؤسسة بتحديد ما يقوم به فرد أو جماعة أو مؤسسة والتأثير فيه؛ وقد عرفت بقياس وتصحيح أداء العاملين في المؤسسة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة؛ أو أنها العملية التي يتم من خلالها التأكد من أن نشاطات المؤسسة تسير كما هو مخطط لها من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الواردة في الخطة⁴.

بذلك فإن مفهوم المراقبة يعني درجة تطابق الأداء مع الخطة الموضوعية، ومعرفة مدى الإنجاز الحقيقي للأهداف لمختارة⁵.

تعمل الرقابة على قياس درجة أداء النشاطات التي تتم في المؤسسة قصد تحقيق أهدافها، وتجري عملية القياس هذه بواسطة معايير يفترض أن تكون موضوعية سلفا لكل مهمة من مهام نشاط معين، ونتيجة لعملية القياس هذه يتم تصحيح انحراف مسار النشاطات الذي تم تخطيطه سابقا⁶.

2.2. تعريف مراقبة التسيير

قبل التطرق لتعريف مراقبة التسيير، فإنه يتم التطرق أولاً لمعنى التسيير، والذي يعرف بأنه "تلك العملية التي من

• إتاحة الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه المؤسسات، كما يجب أن تكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين.

وتغطي حوكمة المؤسسة مجموعة واسعة من المفاهيم والظواهر كما تشير منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OCDE) في تعريفها لها، بأنها: " النظام الذي توجه به الأعمال وتراقب، حيث تخصص هيكل الحوكمة بشكل واضح وتوزع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين لمؤسسة ما، مجلس إداري، المسيرين، المساهمين وآخرين، فهي تنشئ قواعد وإجراءات لاتخاذ القرارات"¹.

وعليه تصبح عملية الرقابة إحدى وسائل حوكمة المؤسسة، فتعمل هذه الأخيرة على تخصيص الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المتفاعلين، مثل المجلس الإداري، المسيرين، الملاك، وكل الأطراف أصحاب المصلحة، فهي تحدد الهيكل التي من خلالها تختار أهداف المؤسسة؛ كيفية الحصول عن الإمكانيات؛ وكيف تسير الانجازات نحو الأهداف.

2. مفهوم مراقبة التسيير

2.1. تعريف المراقبة

لقد حظي مفهوم الرقابة بأهمية كبيرة من طرف المفكرين والباحثين، لما ينطوي عليه هذا المفهوم من أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة، فلقد أدرجت النظريات الإدارية جميعها وظيفة الرقابة ضمن الوظائف الإدارية التي تتناول جهود الإدارة والأفراد في المؤسسة.

ولكلمة "مراقبة" مفهومان، حيث تعني المراقبة أو الرقابة (Contrôle) الفحص والتحقق، الذي يركز على وضع معايير تضمن أن مهمة ما قد تم تحقيقها كما تم التنبؤ بها؛ والمفهوم الثاني للمراقبة هو التحكم (La maitrise)، والذي

² بن سعيد، محمد. وقدوري، هودة سلطان. "تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة لمؤسسات جزائرية"، الملتقى الدولي الأول حول: الطرق الكمية المطبقة في التسيير، جامعة مولاي الطاهر، 2013، سعيدة، ص 2.

³ الزغي، فايز. "الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال"، جامعة مؤتة، 1995، مؤتة، ص 15.

⁴ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

⁵ السعيدة، منصور إبراهيم. "المحاسبة الإدارية مع التركيز على التكاليف لغايات التخطيط - اتخاذ القرارات - الرقابة وتقييم الأداء"، الطبعة الأولى، مؤسسة رام للتكنولوجيا، 1993، مؤتة، ص 21.

⁶ بعيرة، أبو بكر مصطفى. "الرقابة الإدارية في المنظمات مفاهيم أساسية"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، بدون ذكر المكان، بدون ذكر السنة، ص 5، 6.

¹ Bouhanna, Ali. et Bendiabdellah, « L'Éthique de la gouvernance », revue économie et management, "Gouvernance d'Entreprise , Éthique des Affaires et Responsabilité Sociales de l'entreprise " N° 07, Avril, faculté science économique et de gestion, université de Abou Bekr Tlemcen, p 2. Belkaïd, 2008,

المسيرين بغاية إنشاء استراتيجية محددة من قبل مسيري المؤسسة⁴.

2.3. أشكال مراقبة التسيير:

وللرقابة أشكال مختلفة، حيث يمكن أن تمارس من خلال جانبين، نشير إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1، 1): أشكال مراقبة التسيير

المراقبة الخارجية	المراقبة الداخلية
وتعني المراقبة الخارجية مراجعة حسابات المؤسسة، حيث يمكن أن يكون ذلك تعاقديا (مثل: مراجعة منجزة من قبل خبير محاسبة) أو قانونيا (تدخل إجباري لمفتش الحسابات)	وهي عبارة عن مجموعة من قبل خبير محاسبة) أو قانونيا (تدخل إجباري لمفتش الحسابات)
= المراجعة	= التنظيم
أشكال المراقبة مختلفة ومتكاملة	

المصدر: Messier, Sylvie. « Contrôle de gestion », 2^e édition, hachette, 2011, Paris, p 10.

ومن هنا تقسم المراقبة في المؤسسة إلى مراقبة تسيير ومراقبة محاسبية، ويطلق على مراقبة التسيير مفهوم الرقابة على الأداء، وذلك بغرض التأكد من أن الموارد المتاحة قد استخدمت أحسن استخدام، وتشمل مراقبة التسيير جميع أوجه النشاط والعمليات المرتبطة بالمؤسسة؛ بينما يرى أن الرقابة المحاسبية تعني رقابة البيانات المالية للتأكد من صحة المعاملات مع الغير، وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية، كما تتضمن كل الوسائل والإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول بجانب التحقق من صحة التسجيل والتوجيه المحاسبي⁵.

خلالها نخطط وننظم وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة؛ ويذكر هذا التعريف الوظائف الخمسة للتسيير وهي: التخطيط، التنسيق، التنظيم، التوجيه والرقابة، التي قدمها Henry Fayol في بداية القرن الماضي، وهي الركائز المستعملة لحد اليوم في مختلف الكتابات والبحوث في هذا الميدان¹.

ويأتي تعريف مراقبة التسيير متأثرا بالتطورات الحاصلة في مجال التسيير، ولذلك فقد اختلفت تعريفاته، ونأخذ هنا أهم تعريفاته التي طرحها R.N. Anthony في محاولتين، الأولى عام 1965 والثانية عام 1988، حيث تساعد محاولة المقارنة بين هذين التعريفين في توضيح الرؤية حول تطور المفهوم².

فيعرفها في 1965: بأنها السيرورة التي يضمن من خلالها المسير أن الموارد قد تم الحصول عليها واستخدامها بطريقة فاعلية وفعالية للوصول إلى أهداف المؤسسة؛ فيركز هذا التعريف على العلاقة بين أفعال المسيرين والأهداف التنظيمية التي يجب الوصول إليها، لذلك فإنه من خلال هذه الرؤية نجد أن مراقبة التسيير تخدم تحديد مجموع العلاقات بين الموارد المستهلكة والأهداف المرجوة، بعبارة أخرى، هدف المراقبة هو ضمان عدم تبذير الموارد المعهدة لمسير تبعا للأهداف المخططة مسبقا³.

والتعريف الذي تم تقديمه في 1988 يركز على بعد استراتيجي ويعرفها كالاتي: مراقبة التسيير هي السيرورة التي من خلالها يحفز المسير أعضاء المؤسسة لتنفيذ استراتيجية المؤسسة؛ ويضمن هذا التعريف وظيفة مراقبة التسيير بالتوازي مع مرافقتها لتوسيع الاستراتيجية، فمراقبة التسيير ليست تقنية تخدم الموارد فقط المستخدمة بفاعلية وفعالية بوصفه نظاما بسيطا للمقارنة بين الموارد والنتائج، ولكن مراقبة التسيير قبل كل شيء مجموعة من الوسائل تسمح بتوجيه سلوكيات

⁴ Ibid.

⁵ قريشي، محمد الصغير. "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة (2011 - 2012)", أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، 2013، ورقة، ص 31.

¹ دادي عدون، ناصر. وآخرون. "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية، 2004، الجزائر، ص 9.

² Ragainé, Aurélien. Et Tahar, Caroline, « contrôle de gestion », Gualino, 2015, Issy-les-Moulineaux, p 20, 21.

³ Ibid.

الاختيار بين استعمالات الموارد الاقتصادية المتاحة لإنجاز المشروع⁴؛

➤ تقييم الأداء:

تتطوي مراقبة التسيير على التحقق من أن البدائل المختارة قد وضعت موضع التنفيذ، فهي تختص بأداء الأشخاص المنوط لهم تنفيذ الخطط الموضوعة، وترتبط وظيفة الرقابة بوظيفة التخطيط عن طريق الاتصال العكسي حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الممثلة لمستويات الأداء المستهدفة، ويساعد الاتصال العكسي في إبراز مدى النجاح أو القصور في تنفيذ الخطط الموضوعة والمشاكل التي قد تتطلب إجراءات تصحيحية⁵.

وتسمح هذه الأدوار لمراقبة التسيير بأن تكون وسيلة جيدة لحوكمة المؤسسات بمواجهة التحديات التي تواجهها هذه الأخيرة من الأحداث المعاصرة.

3. تحديات حوكمة المؤسسات بمواجهة مراقبة التسيير

3.1. الحوكمة ونشأة مراقبة التسيير

نشأت مراقبة التسيير نتيجة التساؤل حول كيفية التحكم في مؤسسة كبيرة نامية ومبدعة. فلقد ظهرت مراقبة التسيير كوظيفة خاصة داخل المؤسسات بملازمة التطور الحاصل خلال وبعد عام 1920، في المؤسسات الكبيرة في الولايات المتحدة الكبيرة مثل شركة Du Pont Nemours وشركة General Motors، حيث لم يسمح حجم هذه المؤسسات من التحكم المباشر فيها من قبل المسيرين، أين يمتد مفهوم مراقبة التسيير هنا في الإطار الانجلو ساكسوني لمناجمت المراقبة: أكثر منه المراجعة، فهو يتعلق بالتحكم في التسيير، وأن تكون الوضعية تحت السيطرة، حيث أخذت أولى أنظمة مراقبة التسيير في هذه الفترة شكل مجموعة من المراقبة المالية التي تعتمد على أنظمة المعلومات المحاسبية والتي تعتبر معيارية (ذات لغة موحدة)، حيث تسمح اللغة المالية بالمقارنة فيما بين النتائج داخل نفس المؤسسة⁶.

وقد صنع رواد شركتي "General Motors" و "Du Pont" من مراقبة التسيير مفتاحا للحوكمة، وذلك بتصور سوق

وتعرف الرقابة من جانبها المحاسبي بأنها "الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التي تتبع داخل المؤسسة والتي من شأنها المحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة"¹.

2.4. دور مراقبة التسيير:

باعتبار مراقبة التسيير هي سيرورة تهتم بالرقابة والتحكم في أداء المؤسسة، فلقد تمثلت أهم ادوار مراقبة التسيير في العناصر الثلاثة التالية:

➤ **التنسيق:** بإدخال الاتصال بين المستويات الثلاثة للمراقبة (الاستراتيجية، التسيير، التشغيلية) فإن الأمر يبدو بالغ الأهمية؛ فمن هنا، أصبح لمراقبة التسيير دورا محوريا لتحقيق تماسك المستوى الاستراتيجي، التوجهات الكبرى للمؤسسات، مع العمليات والميدان (أي "ما يفعلون")، فمراقبة التسيير عنصر مهم لضمان تواصل المستويين الآخرين وتوسيع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة². بذلك، يمثل التنسيق دور مراقبة التسيير الأول، وذلك بإدماج مخططات عمل لمختلف الوحدات المتخصصة لضمان تقارب الأهداف لكل الوحدات التنظيمية نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، فقد تم تطوير عدد من وسائل التسيير لضمان هذا التنسيق، مثل الموازنات، أنظمة التسعير الداخلية، أنظمة التقرير وقياس الأداء³.

➤ **المساعدة في اتخاذ القرارات:** تجدر الإشارة إلى أن احد الأغراض الرئيسية لإعداد مراقبة التسيير هي مساعدة متخذ القرار في عملية التنبؤ بقيمة المتغيرات في نماذج اتخاذ القرارات التي يقوم بالاستناد إليها، حيث أن مثل هذا التنبؤ - بقيمة المتغيرات - يعتبر ركنا أساسيا في عملية اتخاذ القرارات، لذلك يمكن القول بأن مساهمة نظام المعلومات المحاسبية ينحصر في توليد البيانات ذات الطابع الاقتصادي التي يستند إليها متخذ القرارات، التي يقوم بإتباعها في

¹ نفس المرجع السابق، ص 166.

² Loning, Helene, et al. « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^e édition, DUNOD, 2008, Paris, p 8.

³ De Rongé, Yves, et Cerrada, Karine, « contrôle de gestion », 2^e édition, Pearson, 2009, Paris, p 7.

⁴ عبد العال، أحمد رجب. "المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية"، مركز الاسكندرية للطبوعات الجامعية، 1987، الاسكندرية، ص 18.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 20.

⁶ De Rongé, Yves, et Cerrada, Karine, op. cit, p 7.

اعتبر Anthony R.N. أول جامعي أمريكي وصف ونظر في تطبيق مراقبة التسيير، والتي بدأ تنفيذها أول مرة في أوائل العشرينات من القرن الماضي في مؤسسة General Motors، وتمت مزاولتها فيما بعد في العديد من المؤسسات الأمريكية والأوروبية والدولية ما بين فترة 1920 - 1960، وتجدر الإشارة إلى أن النشأة الرسمية لوظيفة مراقبة التسيير كانت سنة 1939 مع إنشاء المعهد الأمريكي للمراقبين بالولايات المتحدة الأمريكية (Contoroler's Institue of America)⁴.

3.2. أدوات مراقبة التسيير في محاكاة لمفهوم أوسع لحوكمة المؤسسات

لقد تطورت تقنيات مراقبة التسيير في الواقع تبعا للحاجة إلى حل المشاكل المصادفة والمتولدة من انتشار واتساع النشاط الاقتصادي والأزمات الاقتصادية، فحسب Khememkhem فإن أول شكل لمراقبة التسيير كان يهتم بالمراقبة المحاسبية وكان دور مراقب التسيير يتمثل إلى دور الخبير المحاسبي، ثم تطورت مراقبة التسيير وأصبحت تهتم بكل جوانب المؤسسة من تمويل، إنتاج، توظيف، تنسيق ولها صلة مباشرة مع المسيرين إذ يمدهم بكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الملائمة، وفي هذا الإطار أسست مراقبة التسيير وكانت المحاسبة وأدواتها دعائم لها وشيئا فشيئا بدأ مجال نشاطها يتسع، وبدأت الدراسات تنتشر في البحث عن تحديد أهداف ووظائف ووسائل مراقبة التسيير ؛ ومن بين أهم الأدوات المالية التي استخدمت في تلك الفترة (العشرينات): معدل العائد على الاستثمار (ROI Return On Investment) في مؤسسة Dupont de Nemous⁵، فمنذ سنوات 20 حسب نموذج Sloan و Brown، اتجه نظام المراقبة نحو النموذج المالي بميله لمعالجة الانشغالات الضبطية لصالح الملاك، فقد تم الاعتماد على العائد على الاستثمارات (ROI) بهدف إدماج مصلحة الملاك عند تسيير مختلف نشاطات المؤسسة، كما أن تسيير الميزانية فرض على المسيرين مسؤولية ضمنية للوصول لنتائج معينة، بوضع

داخلية لخلق القيمة، أين تم صنع معايير مالية لقياس ذلك، ونشير إلى أن مذكرات Alfred Sloan (1968) لم تذكر "مراقبة المناجمنت" (مراقبة التسيير) ولكنها تكلمت عن "المراقبة المالية"، غير أن مؤلفه لا يخفي تحديات الحوكمة خلف أداة التسيير تلك، حيث تم مشاركة التحكم المالي لحوكمة المؤسسة التي أنشأها Sloan و Brown مع المسيرين الوسيطيين بتركهم أحرارا في قيادة نشاطاتهم، فقد اعتقد Sloan في ثبات الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وأصبح ينظر لمحاسبة التسيير كأداة مراقبة، فالمراقب المسؤول عن المحاسبة - قبل اختراع فكرة مراقبة التسيير - يؤصل نموذج الرقابة المالية للوكالة العمودية¹. وظهر تصميم الإدارة اللامركزية والتفويض ضمن مجموعة Du Pont، أين كان شركة General Motors تمارس سيطرة كبيرة، حيث انتقل Donaldson Brown من شركة Du Pont Nemours إلى شركة General Motors في عام 1921، والتي كان يديرها Alfred Sloan، وقاموا بإرساء مناهج مراقبة مالية لم تكن معروفة سابقا².

وقد انتشرت مراقبة التسيير بعد الحرب العالمية الثانية، وذلك بسبب سيطرة المذهب النفعي الذي كان سائدا في مرحلة ازدهار المؤسسات الأمريكية، التي لم تكن قبل هذه الفترة بحاجة إلى التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات، نظرا للنتائج المرضية التي كانت تحققها، فقد أثرت أزمة 1929 على المؤسسات الأمريكية وأدت إلى توقف الازدهار وقلة الموارد، مما تطلب تطوير أدوات جديدة موجهة لتسيير المؤسسات بالعمل على التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات³.

¹ Bouquin, Henri. et Fiol, Miche. « Le contrôle de gestion: repères perdus, espaces à retrouver », 28ème congrès de l'AFC, Juin, 2007, Poitiers, p 3.

² Gumb. Bernard. « Une histoire comparée du Contrôle de gestion et de l'informatique décisionnelle ou l'éternel retour du mythe stratégique », "Les 9èmes Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management", Gouvernement d'entreprise: perspectives historiques, Colloque international organisé par le CREFIGE les 20 et 21 mars, 2003, p 2-4.

³ دادي عدون، ناصر. وآخرون، مرجع سابق، ص 11، 12.

⁴ بن سعيد، محمد. وقدوري، هودة سلطان. مرجع سابق، ص 5.

⁵ بن سعيد، محمد. وقدوري، هودة سلطان. مرجع سابق، نفس الصفحة.

المسيرين للاستراتيجية المناسبة وتحصيل الموارد الملائمة لها¹.

وبعدها تم اعتماد البرمجة الخطية في General Motors، وحتى بداية سبعينات القرن الماضي، كانت كبرى المؤسسات الأوروبية تتبنى نظاما لمراقبة التسيير شبيه بنموذج المؤسسات الأمريكية، والذي يقوم على عملية التخطيط، تسيير الموازنات ومراقبتها، بالاعتماد على تنظيم هيكلي مقسم عموديا إلى مراكز مسؤولية ونظام للقيادة من خلال علاقة الأهداف / الوسائل (أي إمكانية الحصول على معلومات حول النتائج التي تسمح بتعديل العمليات)².

وصل النموذج الآلي (المعيار المالي والنفعي) نهايته بداية سنوات 1960، بإدخال الإدارة بالأهداف في المؤسسات الأوروبية الغربية، والذي رافقه مراقبة النتائج، والذي دخل فيما بعد في أزمة، حول تعدد تأثير تطورات المحيط الاقتصادية والضغوطات النقدية، مثلما قدماء Boltanski و Chiapello (1990)، فقد كان التغيير الأول الأساسي هو التشكيك في مبدأ تقسيم العمل، وكان التغيير الثاني -مهما جدا- وذلك فيما يتعلق بتوسيع الأداء الاقتصادي ليصبح شاملا³. فقد عرفت بداية السبعينات اضطرابات داخلية وخارجية أثرت على المؤسسات، نتيجة تواصل التغييرات الاقتصادية من حدة في المنافسة، التطورات التكنولوجية المتسارعة، تنوع المنتجات، أين كان لا بد على المؤسسات من سرعة في التأقلم مع المحيط المتقلب، من خلال امتلاك المعلومات الدقيقة لوضع القرارات السريعة والفعالة؛ وظهر حينها مفاهيم جديدة في التسيير: كإدارة القيمة، إدارة التغيير، إدارة الكفاءات، مما استوجب ضرورة إعادة النظر في نموذج مراقبة التسيير فيما يتعلق بأهدافه، آلياته، واستعمالاته؛ حيث تم تطوير أدوات وتقنيات لمواكبة هذه التحديات، إذ شهدت هذه الفترة انتشار العديد من الأدوات منها: مراقبة الجودة الشاملة (Total Quality Control (TQC))، حساب التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing (ABC))، لوحة القيادة المتوازنة (Balanced

Scorecard)⁴، هذه الأخيرة التي تم تطويرها في سنوات الـ 80 والتي نتجت عن البحث في إمكانية ملائمة الأجهزة التقليدية لمراقبة التسيير لتغيرات المحيط، حيث بين Johnson و Kaplan (1987) أن تحديات القيادة المترجمة بالوسائل المالية لم تنفذ الحقيقة العملية والاقتصادية للمؤسسات، ولكن تلك الأدوات التي طورت في مجال مراقبة التسيير (بطاقة الأداء المتوازن) قد أكدت على مساهمتها للتطورات الحاصلة في البيئة، ولكن تستمر الصورة الرمزية الضبطية لمراقبة التسيير، حتى سنوات الـ 90 بتطوير القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)، التي تترافق مع ظهور قضايا متجددة لإشكالية الحوكمة، حيث عكس وفسر ظهور EVA تسليم المساهمين (الملاك) أنظمة المراقبة والتحفيز للمسيرين والقادة، وكان الهدف من وضع هذه المؤشرات على أساس خلق قيمة للمساهمين هو تحقيق المواءمة بين سلوك المديرين على جميع المستويات في الشركة⁵.

3.3. مراقبة التسيير كمفتاح أساسي لحوكمة

المؤسسات

بداية نشير إلى أن هناك من الباحثين في مجال الحوكمة ومراقبة التسيير من لاحظوا بأن هذين المتغيرين هما تقريبا حقلان منفصلان، حيث أن دور مراقبة التسيير في الحوكمة غير مطروق بشكل كبير في البحوث، لأن العلاقة بين المتغيرين تبدو كمتحور غير واضح وغير ذو إشكالية، حيث ينظر لمراقبة التسيير كداعم وظيفي لإنارة عمليات هيكليّة لاتخاذ القرارات، وهذا ما شارك في الفصل بين حقلي البحث، وترك الفكر حولها ذو اهتمام قليل، غير أن هناك بعض الأعمال، درست دور وإدماج مراقبة التسيير في الأفق الواسع للحوكمة (مثل: Busco et al, 2002 ; Pesqueux, 2007 ; Fahy et al, 2005 ; CIMA, 2004 ; Seal, 2006 ; Bouquin et Fiol, 2007 ; Bisbe et Otley, 2008 ; Donada et al, 2004)⁶.

وعموما، تتجلى أهمية مراقبة التسيير في نظام حوكمة المؤسسة من خلال أنها تمثل أداة جيدة له، إذ تمثل عنصرا مركزيا للمراقبة الداخلية، فكما ذكرنا أن ظهور وظيفة مراقبي

¹ Quemener, Yann, « Contrôle de gestion et gouvernance: des espaces pour penser », Management & Avenir, 2010/9 (n° 39), 2010, p 14.

² بن سعيد، محمد. وقدوري، هودة سلطان. مرجع سابق، نفس الصفحة.

³ De Rongé, Yves, et Cerrada, Karine, op. cit, p 7.

⁴ بن سعيد، محمد. وقدوري، هودة سلطان. مرجع سابق، ص 6.

⁵ Quemener, Yann, op. cit, p 1.

⁶ Ibid.

التسيير³؛ فلا يمكن أن تكون الحوكمة مقلصة لمسألة تنظيمية أو ضبطية، حيث تتجاوز الحوكمة أدوات المراقبة التقليدية، فهي تمثل "اعتماد هيئة حوكمة (على مستوى الاستراتيجية، كهيكل ومراقبة) للتطورات البيئية التي منها تأتي أهميتها، من هنا يأتي التساؤل حول مسألة تنفيذ تطبيقات الحوكمة والدور المولى لمراقبة التسيير في ذلك⁴.

وتشير الرؤية التقليدية للحوكمة الموروثة عن أعمال المؤسسة L Berle و Means (1932) بأن القيمة المضافة متأينة أساسا عن المراقبة الممارسة على المسيرين، حيث يجب أن يتأكد الملاك أن المسيرين لن يستخدموا حقوقهم التقريرية لصالحهم الشخصي، ولن يهدروا موارد المؤسسة، غير أن الأداء لا يأتي فقط من الحد من السلوكيات الانتهازية للمسيرين، ولكن أيضا من الجانب الضبطي وهو ما يعني قدرة التسيير على تنظيم الإنتاج والحصول على المعارف التي تسمح للمؤسسة أن تكون أكثر إنتاجية، فالموارد المالية مكملة بالموارد المعرفية التي تدخل في الخيارات الاستراتيجية، ويشرح هذا نجاح المؤسسة على المدى الطويل، ومعرفة كيف أن بعض المؤسسات هي أكثر ربحية من أخرى، فهو يتعلق إذن بتحديد تصرفات المسيرين بمواجهة المکانیزمات الداخلية (المجلس الإداري، لجنة التدقيق...) وميكانزومات خارجية (سوق مالية، سوق عمل للمسيرين، القواعد)⁵. فلا يجب أن يسمح نظام حوكمة بحل الأزمات فقط ولكن أيضا التنبؤ بها، حيث يجب ألا تهتم الحوكمة بحماية الملاك فقط ولكن أيضا بإدماج أداء المؤسسة، ومهما كانت طبيعة مبادئ الحوكمة (مكافأة المسيرين، تشكيل المجلس الإداري...) فإنه من المهم التنسيق بين الملائمة والأداء في ثنائية الحوكمة / مراقبة التسيير⁶.

التسيير أو المحاسبين كان في المؤسسات الكبيرة التي عانت من وجود انقسام بين الملاك والمسيرين، أين تتصف هذه المؤسسات بالفصل بين وظيفة التسيير والمراقبة، الذي يدخل علاقة الوكالة، وتتصف هذه العلاقة عموما بإشكاليتين: 1. عدم اتساق المصالح بين صاحب المصلحة الأساسي والموكل إليه؛ 2. عدم تماثل المعلومات بين الطرفين؛ حيث يكون صاحب المصلحة الأساسي (الملاك) أقل معرفة من الموكل إليه (المسير) بوضعية المؤسسة ونشاطاتها، ولمواجهة هذه الوضعية، حاولوا إنشاء نظام تحفيز ومراقبة يمنع الموكل إليه أن يكون له سلوك يسيء لمصالح الملاك، بذلك تأتي مراقبة التسيير للتدخل في هذا النظام وفي مقاييس الرقابة (بإتباع الانحرافات) وفي مقاييس التحفيز (مكافأة القادة بالنظر لنتائجهم) حيث يدخل هذا في منطق حوكمة المؤسسة¹. ونشير هنا لتعريف Pigé (2009) للمراقبة الداخلية والذي يحاكي خدمة نظام حوكمة المؤسسة بأنها "مجموعة أنظمة المراقبة المنشأة من قبل المسيرين لقيادة نشاطات المؤسسة بطريقة مرتبة ومنظمة، لضمان المحافظة واستقامة النشاطات وموثوقية تدفق المعلومات المتاحة، حيث يشمل مفهوم المراقبة الداخلية المواد المحاسبية والمالية وكذلك حماية أصول المؤسسة، ولكن يدمج أيضا المراقبة الموجهة لتحسين فعالية العمليات وتقوية العضوية في السياسة الإستراتيجية للمؤسسة"².

ويربط كذلك Charreaux (2009) بين مراقبة التسيير والقيم التشاركية للمؤسسة، حيث يذكر أن تطوير أداة "لوحة القيادة المتوازنة" من قبل Kaplan و Norton يسمح بتقارب أهداف وسلوكيات مجموع الأطراف أصحاب المصلحة (الذين تدعو الحوكمة للنظر في مصالحهم)، كما تبين البحوث الأخيرة حول مراقبة التسيير والحوكمة بأن الحقلين يتبعان منذ سنوات مسارات متقاربة، حيث تندرج الحوكمة المالية بمفهومها الضيق تحت مجالات البحوث المعاصرة في مراقبة

³ Marsal, Christine. « Contrôle de gestion et gouvernance cognitive: le cas d'une banque mutualiste. Management accounting and cognitive governance: cooperative bank case study », LEG UMR Cnrs 5118 – FARGO, Centre de recherche en Finance, ARchitecture et Gouvernance des Organisations, Cahier du FARGO n° 1100601, Juin, 2010, p 5.

⁴ Quemener, Yann, op. cit, p 13.

⁵ Marsal, Christine. Op. cit, p 6.

⁶ Quemener, Yann, op. cit, p 13.

¹ Elhamma, Azzouz. et Ben Slama, Fatma. « Le Contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité: cas des sociétés marocaines », revue El Bahit, volume 11, université Kasdi Merbah, 2012, Ouargla, p 4.

² Ibid.

المساهمة كجهاز في الحوكمة؛ وليس من الجيد أن نفقد النظرة التفاعلية بين هاتين الوظيفتين، غير أنه على العموم في فرنسا توجد بعض التقاليد المرتكزة على قيادة يصبح من خلالها جهاز مراقبة التسيير مجموعة من الأدوات للمساعدة في اتخاذ القرار وليس بالضرورة للمساهمة في الحوكمة، في حين، أن المناقشات حول هذه الأخيرة كانت تقتصر على الأفق الضيق والعلاقة المقطوعة بين الملاك والمسيرين⁴، وهو ما يثير فكرة علاقة محدودة بين حقلي مراقبة التسيير والحوكمة.

في الواقع يلعب التدقيق المحاسبي دورا مهما بعد ما تسببت به أزمة الفضائح المالية لمؤسسات رائدة في العالم، وسقوط مكتب التدقيق Arthur Andersen، أين يُطرح تساؤل جوهرى حول نوعية أعمال مراجعي الحسابات، حيث تمثل المحاسبة (كأداة من أدوات مراقبة التسيير) عنصرا مهما يسمح لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة من إمكانية الحكم على الأداء المالي للمؤسسة، إذ تعرف جودة المحاسبة بقدرتها على عكس حالة الأداء الاقتصادي للمؤسسة بدقة⁵، فعندما تصرح إحدى المؤسسات بتحقيقها لأرباح ما، فإن رد فعل كل الأطراف يتجه نحو الشك في مقدار الثقة التي تمنح للقوائم المالية المصرح بها، حيث ينتاب الكثيرين شعور بأنه قد يكون هناك عمليات غش قام بها المسيرون في إعدادهم للقوائم المالية، وأن من تقع عليهم مسؤولية مراجعة أو تدقيق تلك القوائم إما أنهم تواطؤوا مع المسيرين في التستر على الغش الذي قاموا به أو أنهم لم يقوموا بعملهم على أحسن وجه، ونتيجة لذلك، تزداد الحاجة إلى التأكيد على أهمية وضرة الالتزام وتنفيذ مبادئ حوكمة المؤسسات سواء تلك التي وردت في الفكر الإداري أو التي أصدرتها المنظمات والهيئات الدولية⁶. بهدف تحسين حماية المستثمرين، والحد من سلطة

يعتبر Pigé (2009) التدقيق والمراقبة الداخلية كأحد الدعائم التي تدعم مصداقية المعلومة المحاسبية والمالية، ذلك أن التدقيق يحتوي على نظرة خارجية والمراقبة الداخلية تجمع مجموع العمليات والميكانيزمات المستعملة لضمان ملائمة السيرة التحصيلية، ومعالجة ونشر المعلومة؛ غير انه بميل المراقبة نحو التدقيق الخارجي فقط الذي لم يستطع أن يحل تحدي الوكالة جعل الاهتمام بالمراقبة الداخلية أمرا ضروريا كداعم لحوكمة المؤسسات حيث عانت هذه الأخيرة من كثير من الانهيارات¹.

وقد تم تغيير الرؤية للتدقيق والمراقبة الداخلية باعتماد رؤية متعددة المعايير والأبعاد للحوكمة، والتي تكسر العلاقة بالرؤية المالية المقفلة للحوكمة، حيث تهتم الرقابة الداخلية خاصة بمراقبة التسيير، ويعتبر Bouquin (2005) المراقبة الداخلية كجهاز لحوكمة المؤسسة، تشرح مهام المسير وتعرض تحاليل للعمليات التنظيمية، حيث تدخل مراقبة التسيير في ثلاثة مراحل: 1. "قبل الفعل"، فهي تقوم بتحديد الغايات وتترجمها لأهداف كمية على المدى المحدد (سنة غالبا)، فهي "مرحلة التحديد"؛ 2. وهو ما يتعلق بـ "دوران الفعل"، أي ضمان متابعة دوران الأحداث واقتراح إجراءات تصحيحية للانحرافات العارضة أو المحتملة، وهي "مرحلة القيادة"؛ 3. تُدخل هذه المرحلة الأعمال المتوقعة المنجزة، فهي تتعلق بقياس النتائج للمكافأة الايجابية أو السلبية للمسؤولين، هذه المرحلة هي غالبا مسماة "مرحلة التقييم"². كما يعتبر Pigé و Lardy (2003) من منظور حوكمة المؤسسة بأن نظام الرقابة المحققة من خلال أدواتها تسمح بتوضيح الرؤية لأعضاء المجلس الإداري -الذين تم تحويل قدرة المراقبة لهم ووضع التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة- بما يسمح بتقييم احترام المسيرين لمصالح الملاك، وكذلك تطور المؤسسة³.

3.4. مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي وحوكمة

المؤسسة

ويذكر Bouquin (2013) أن ما سمح بوجود مراقبة التسيير والمحاسبة منفعتان: 1. المساعدة في اتخاذ القرار؛ 2.

⁴ Bouquin, Henri. « Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion ? », Finance Contrôle Stratégie – vol. 11, hors série, juin 2008, p 178.

⁵ Lamrani, El Mehdi. « Éthique et gestion du résultat comptable », RIMHE, Revue Interdisciplinaire sur le Management, l'Humanisme et l'Entreprise, revue académique, n°2 - NE - mai-juin-juillet, 2012, VARIA, p18.

⁶ العايب، عبد الرحمن. وتيجاني، بالرقى. " إشكالية حوكمة الشركات والإزامية احترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة"، الملتقى الدولي

¹ Elhamma, Azzouz. et Ben Slama, Fatma. Op. cit. p 3.

² Ibid.

³ Ibid.

الأهم في سقوط العديد من المؤسسات وانهارها بسبب التظليل الوارد في المعلومات الموردة من قبله أين يعتمد التدقيق على وسائل مراقبة التسيير (الرقابة الداخلية)، والتي ستسمح بتنفيذ حوكمة أفضل.

الخاتمة:

إن نشأة مراقبة التسيير كانت بسبب وجود أزمة في التحكم في المؤسسات ذات القدرة الكبيرة على الإبداع والنمو الكبير، مما صعب مسألة التحكم فيها. وقد كان هذا بداية القرن الماضي، أين لم يتم الإشارة للمفهومين بصورة مباشرة كما يسميان الآن: مراقبة التسيير والحوكمة المؤسسة؛ فمفهوم مراقبة التسيير لم يعرف إلا من خلال الأكاديمي R.N. Anthony الذي أشار إليها وحاول تعريفها على مرحلتين، حيث يشير هذان التعريفان إلى التطور الحاصل في مراقبة التسيير عبر الزمن واهتمامها البحث في بداياتها بالجانب المالي، والذي تغيرت الرؤية نحوه وأصبحت مراقبة التسيير تنظر للجانب البشري وعملية التحفيز؛

كما يجري مفهوم الحوكمة مفهوم مراقبة التسيير من التحولات على مستواه، أين لم يعرف في أعمال كل من A.A. Berle و G. C. Means أو Alfred Sloan، ولكن تم التصريح عن هذا المفهوم سنوات الـ 60 وفيما بعد الـ 70 في أعمال M. Jensen و W. Mackling من خلال نظرية الوكالة، والتي بقيت بعيدة عن حيز التطبيق لسنوات عديدة، إلى حين تم تجديد الاهتمام بها سنوات الـ 90، وكذلك بداية القرن الجديد بسبب الفضائح المالية التي علمت بإخفاق عدد من المؤسسات بسبب الحوكمة غير الجيدة، وعمليات الغش والاحتيال من قبل مسيري المؤسسات ومكاتب التدقيق، الأمر الذي شكك في مصداقية القوائم المالية الموردة من قبلها، والذي عاود طرح مسألة الحوكمة بشكل أكثر جدية؛ كما أن ما عززه أكثر هو أزمة 2008 التي عبرت بصدق عن مدى أهمية حوكمة المؤسسات، بالتتويه بعدم قصرها على الجانب المالي الضيق (الحوكمة المالية أو ضبط انتهازية المسيرين) بإهمال جوانب متعددة لها، وذلك ما امتثلت له مراقبة التسيير التي تعتبر أداة مهمة للحوكمة، حيث ارتكزت مراقبة التسيير على الجوانب المالية وتوريد الأدوات التي تساهم في مراقبة مسيري المؤسسات من الجانب المحاسبي خدمة للأداء المالي

المسيرين، من خلال تعزيز الرقابة الداخلية بتنصيب مجلس إداري أو مدققين، وقد وضعت بذلك آليات رقابة مدعمة، لأجل الحد من مغالاة المسيرين بانتهاك تحويل حصة كبيرة من القيمة المخلوقة لصالحهم على حساب المساهمين، الأمر الذي طور ما سمي بأخلاقيات المساهمين والتي تستهدف المسيرين، وأخذا بالاعتبار أصحاب المصلحة الآخرين (العمال، الزبائن، الموردين) الذين يتحملون جزءا من الخطر¹.

وأخيرا وفي هذا المجال، فقد تضمن الدليل الذي أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين قواعد أخلاقية لمهنة المحاسبة، مقسمة إلى 18 قسما من أهم ما تناوله ما يلي²:

- الجزء الأول: النزاهة والموضوعية؛ معالجة التعارضات الأخلاقية المرتبطة بالمهنة؛ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛ السرية؛ ضوابط القيام بمهام ضريبية؛ الأنشطة المهنية التي تتعدى حدود الدولة؛ الإعلان والدعاية عن الخدمات؛
 - الجزء الثاني: الاستقلال؛ الكفاءة المهنية؛ الأتعاب والعمولات؛ الأنشطة المتعارضة مع مزاولة مهنة المحاسبة العامة؛ التعامل مع أموال الزبائن؛ العلاقة مع الزملاء المحاسبين في المهنة؛ الإعلان وإجتذاب الزبائن؛
 - الجزء الثالث: تعارض الانتماء والولاء؛ دعم ومعاونة الزملاء في المهنة؛ الكفاءة المهنية؛ عرض المعلومات.
- بذلك تم إدماج معايير جديدة وثيقة مضبوطة للنهوض بعملية التدقيق التي تعتبر عنصرا مهما الى جانب المراقبة الداخلية.
- بذلك فإن إعادة النظر في حوكمة المؤسسة وهو إعادة النظر في وسائل الرقابة التي تم تطويرها عبر الزمن لموائمة التسيير في المؤسسة. حيث تم إصدار التعليمات والقواعد المختلفة لضبط التدقيق المحاسبي على وجه خاص باعتباره العامل

حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار أيام 18-19، 2009، عنابة، ص 7.

¹ Van Der Yeught, Corinne. et al. « Les compétences éthiques créentelles de la valeur ? », Colloque « Gouvernance et création de valeur(s) », 6èmes Journées scientifiques de l'Université du Sud Toulon- le 17 2012, Var Toulon, p 8. avril

² شحاتة، حسين. حسين. " ميثاق قيم وأخلاق المحاسب في الإسلام "، بحث منشور داخل كتاب الميثاق الإسلامي لقيم وأخلاق المحاسب، نقابة التجاريين، 2001، المجيزة، ص 9.

الأزمة الاقتصادية الراهنة"، الملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار أيام 18 - 19، 2009، عنابة.

9. عبد العال، أحمد رجب. "المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية"، مركز الاسكندرية للمطبوعات الجامعية، 1987، الاسكندرية.

10. قريشي، محمد الصغير. "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة (2011 - 2012)"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في ادارة الاعمال، جامعة قاصدي مرباح، 2013، ورقلة.

المراجع الأجنبية:

11. Banque Mondiale, « Comment élaborer et mettre en œuvre un code de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise ? », Guide 2, Volume 1, 2005.

12. Bittne, Fabrice. et Radacal, François. « L'essentiel de l'économie d'entreprise », Ellipses, 2005. Paris.

13. Bouchikhi, Aicha. et Bendiabdellah, A. « Gouvernance des entreprises publiques: Quel rôle pour l'état actionnaire », revue économie et management, "Gouvernance d'Entreprise, Éthique des Affaires et Responsabilité Sociales de l'entreprise " N° 07, Avril, faculté science économique et de gestion, université de Abou Bekr Belkaïd, 2008, Tlemcen.

14. Bouhanna, Ali. et Bendiabdellah, « L'Éthique de la gouvernance », revue économie et management, "Gouvernance d'Entreprise, Éthique des Affaires et Responsabilité Sociales de l'entreprise " N° 07, Avril, faculté science économique et de

ومصلحة الملاك، الأمر الذي لم يكن كافيا لتقديم حوكمة جيدة للمؤسسة، غير أنه مؤخرا تم توسيع هذه الرؤية من الجانب المالي البحت إلى النظر في عدد من الجوانب المعرفية والاجتماعية والبيئية وعدم الارتكاز على مراقبة انتهازيه المسيرين، ولكن ايضا الكفاءات التسييرية التي يحوزونها للنهوض بالمؤسسة قدما بما يعزز أداء أفضل بوجود مراقبة داخلية جيدة تدعم حوكمة شاملة.

المراجع:

المراجع العربية:

1. بعيعة، أوبكر مصطفى. "الرقابة الإدارية في المنظمات مفاهيم أساسية"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، بدون ذكر المكان، بدون ذكر السنة.

2. بن سعيد، محمد. وقدوري، هودة سلطان. "تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة لمؤسسات جزائرية"، الملتقى الدولي الأول حول: الطرق الكمية المطبقة في التسيير، جامعة مولاي الطاهر، 2013، سعيدة.

3. دادي عدون، ناصر. ومعزوي، ليندة. ولهواسي، هجيرة. "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية، 2004، الجزائر.

4. الزغبى، فايز. "الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال"، جامعة مؤتة، 1995، مؤتة.

5. السعيدة، منصور إبراهيم. "المحاسبة الإدارية مع التركيز على التكاليف لغايات التخطيط - اتخاذ القرارات - الرقابة وتقييم الأداء"، الطبعة الأولى، مؤسسة رام للتكنولوجيا، 1993، مؤتة.

6. السكارنة، بلال. خلف. "الفساد الاداري"، الطبعة الأولى، دار وائل، 2011، عمان.

7. شحاتة، حسين. حسين. " ميثاق قيم وأخلاق المحاسب في الإسلام"، بحث منشور داخل كتاب الميثاق الإسلامي لقيم وأخلاق المحاسب، نقابة التجاريين، 2001، الجيزة.

8. العايب، عبد الرحمان. وتيجاني، بالرقى. " إشكالية حوكمة الشركات والزامية احترام أخلاقيات الأعمال في ظل

21. Joumard, Robert. « Le concept de gouvernance », Rapport n° LTE 0910, Institut national de recherche sur les transports et leur sécurité, Ministère de l'Écologie, du Développement durable et de l'Énergie, 2009, Paris.

22. Lamrani, El Mehdi. « Éthique et gestion du résultat comptable », RIMHE, Revue Interdisciplinaire sur le Management, l'Humanisme et l'Entreprise, revue académique, n°2 – NE – mai-juin-juillet, 2012, VARIA.

23. Loning, Helene, et Mallert, Véronique. Et Méric, Jérôme. Et Pesqueux, Yvon. Et Chiapello, Eve. Et Michel, Daniel. Et Solé, Andreu « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^e édition, DUNOD, 2008, Paris.

24. Marsal, Christine. « Contrôle de gestion et gouvernance cognitive: le cas d'une banque mutualiste. Management accounting and cognitive governance: cooperative bank case study », LEG UMR Cnrs 5118 – FARGO, Centre de recherche des Organisations, Cahier du FARGO n° 1100601, Juin, 2010.

25. Mekideche, Mustapha. « Les pratiques de gouvernance des entreprises algériennes: Entre université et spécificité », revue économie et management, "Gouvernance d'Entreprise, Éthique des Affaires et Responsabilité Sociales de l'entreprise " N° 07, Avril, faculté science économique et de gestion, université de Abou Bekr Belkaïd, 2008, Tlemcen.

gestion, université de Abou Bekr Belkaïd, 2008, Tlemcen.

15. Bouquin, Henri. « Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion ? », Finance Contrôle Stratégie – vol. 11, hors-série, juin 2008.

16. Bouquin, Henri. et Fiol, Miche. « Le contrôle de gestion: repères perdus, espaces à retrouver », 28^{ème} congrès de l'AFC, Juin, 2007, Poitiers.

17. De Rongé, Yves, et Cerrada, Karine, « contrôle de gestion », 2 édition, Pearson, 2009, Paris.

18. Depret, Marc-Hubert. Et Hamdouch, Abdelillah. « Gouvernement d'entreprise et performance », Gouvernement d'entreprise. Aspects managériaux, comptables et financiers, De Boeck Supérieur, 2005, Paris.

19. Elhamma, Azzouz. et Ben Slama, Fatma. « Le Contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité: cas des sociétés marocaines », revue El Bahit, volume 11, université Kasdi Merbah, 2012, Ouargla.

20. Gumb. Bernard. « Une histoire comparée du Contrôle de gestion et de l'informatique décisionnelle ou l'éternel retour du mythe stratégique », "Les 9^{èmes} Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management", Gouvernement d'entreprise: perspectives historiques, Colloque international organisé par le CREFIGE les 20 et 21 mars, 2003.

26. Messier, Sylvie. « Contrôle de gestion », 2e édition, hachette, 2011, Paris.

27. OCDE, « Synthèse: les principes de gouvernement d'entreprise », Service des Publications de l'OCDE, 2004, Paris.

28. Quemener, Yann, « Contrôle de gestion et gouvernance: des espaces pour penser », Management & Avenir, 2010/9 (n° 39), 2010.

29. Ragainé, Aurélien. Et Tahar, Caroline, « contrôle de gestion », Gualino, 2015, Issy-les-Moulineaux.

30. Van Der Yeught, Corinne. et Bergery, Line. et Dherment-Férère, Isabelle. « Les compétences éthiques créent-elles de la valeur ? », Colloque « Gouvernance et création de valeur(s) », 6èmes Journées scientifiques de l'Université du Sud Toulon-le 17 avril 2012, Var Toulon.