

آثار وانعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير

الطالبة/ تدلاوتي يامنة* & د.د / العيد محمد**

Abstract:

A travers cet article, nous avons traité l'impact de la normalisation comptable sur le système de contrôle de gestion à travers la définition de la fonction de contrôle de gestion, ses caractéristiques, ses objectifs et ses tâches; nous avons également pris en considération la comptabilité, caractérisée en tant qu'outil parmi d'autres outils du système de contrôle de gestion, en leur fournissant les informations comptables nécessaires qui sont affectées d'une façon directe par le processus de la normalisation comptable dont le but était d'unifier la culture comptable entre les pays, et ce dans le but d'assurer la transparence et la clarté sur les états financiers exigés par ses utilisateurs.

Les mots clés: Comptabilité, Contrôle de gestion, Normalisation comptable.

ملخص:

من خلال هذا المقال تطرقنا إلى تأثير التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير من خلال التعريف بوظيفة مراقبة التسيير، خصائصها، أهدافها ومهامها، كذلك تطرقنا إلى المحاسبة والتي تعتبر تقنية من تقنيات نظام مراقبة التسيير، إذ توفر له المعلومات المحاسبية اللازمة والتي تأثرت بشكل مباشر من عملية التوحيد المحاسبي الذي كان هدفه توحيد الثقافة المحاسبية بين الدول، لتوفير الشفافية والوضوح في القوائم المالية التي يحتاجها المستخدمون لها.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، مراقبة التسيير، التوحيد المحاسبي.

* طالبة دكتوراه ل.م.د. - جامعة مستغانم

** أ.أ. تاذ محاضر (أ.أ.) - جامعة مستغانم

مدير مخبر ديناميكية الاقتصاد الكلي والتغيرات الهيكلية (Dynamecs)

مخطط المقال:

مقدمة

- 1) مفاهيم حول مراقبة التسيير
 - 1-1) تعريف وخصائص مراقبة التسيير
 - 2-1) أهمية مراقبة التسيير
 - 3-1) مهام وشروط فعالية مراقبة التسيير
- 2) تأثير المعلومات المحاسبية والتوحيد المحاسبي على مراقبة التسيير
 - 1-2) المحاسبة العامة وتقنياتها في مراقبة التسيير
 - 2-2) أثر التوحيد المحاسبي على مراقبة التسيير

خاتمة

مقدمة:

إن التسيير الاقتصادي والمالي الجديد يستلزم على المؤسسة دراسة المحيط الاقتصادي، ومعرفة التطور التكنولوجي، فالمؤسسة تلعب دوراً في الحياة الاقتصادية مهما كان النظام الاقتصادي السائد في هذا البلد أو ذاك، إلا أن هذا الدور يختلف حجمه وأهميته من نظام اقتصادي إلى آخر وذلك لاختلاف الأهداف الواجب تحقيقها من قبل هذه المؤسسة والمهام الملقاة على عاتقها، لذا أصبح من الضروري على المؤسسة تبني إدارة تعمل على التسيير الأمثل والعقلاني للموارد، سواء البشرية أو المادية أو المالية لضمان استمراريته ومواجهتها لمختلف الصعاب، والعمل على تحقيق الأهداف المخطط لها، ولا يتم ذلك إلا بوجود مراقبة ومتابعة مستمرة ودائمة عن طريق مراقبة التسيير.

في إطار التوحيد المحاسبي الذي اقتضى أن يكون مطلباً أساسياً لمواءمة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة، والتي لها تأثير كبير على حياة المؤسسة، وبما أنه المحاسبة تعتبر من الأدوات التقليدية لنظام مراقبة التسيير، فإن التوحيد المحاسبي بطبيعته الحال سيكون له تأثير على هذه الوظيفة، لهذا ارتأينا من خلال هذا البحث معرفة كيفية تأثير التوحيد المحاسبي على فعالية نظام مراقبة التسيير.

تتمثل اشكالية البحث فيما يلي: ما هي انعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير؟

(1) مفاهيم حول مراقبة التسيير:

سعي المسيرين لمعرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة أدى إلى ضرورة إيجاد آليات تمكنهم من الرقابة على التسيير، وذلك لضمان قدرة التحكم في التسيير في المسار الصحيح مع تقديم الارشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات التي تعيق تحقيق أهداف المؤسسة. وتحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظراً لما تضيفه المراقبة على المؤسسات من خصائص ومميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام (مراقبة التسيير) على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية¹.

(1-1) تعريف وخصائص مراقبة التسيير:

نتيجة للتطور التكنولوجي الناتج عن الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، والتزامن مع كبر حجم وحدات الانتاج وتعددتها، أصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات، إضافة إلى مراقبة المنفذين وإن كانت مبادئ وطرق التسيير قد ظهرت ما بين 1850-1910 بالولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، فإن تطبيقها بدأ بالتدرج مع تطور متطلبات المؤسسة حيث وجد المسيرين أنهم بحاجة ماسة إلى مراقبة التسيير لمساعدتهم على اتخاذ القرارات بشكل صحيح.

- تعريف مراقبة التسيير:

التسيير يعتبر بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها عكس الصورة الحقيقية عن نشاط المؤسسة وذلك نتيجة تطبيق مبادئه بصرامة والتي تعتبر أساسية لنجاح عملية التسيير، ولا يكون هذا دون وجود رقابة حيث يعتبر نظام مراقبة التسيير أداة للرقابة ومصدر للمعلومات والرقابة*

* الرقابة تعرف بأنها الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التي تتبع داخل المؤسسة والتي من خلالها يتم الحفاظ على الأصول والتأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الانتاجية في عمليات المؤسسة والالتزام بتنفيذ البيانات الإدارية المرسومة.
ارجع إلى: قريشي محمد صغير، «واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر»، مجلة الباحث، دورية علمية محكمة سنوية تنشر الأبحاث التطبيقية المتعلقة بالعلوم الاقتصادية والتجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد 09، 2011، ص ص 165-177.

- تدرج ضمن الوظائف التسييرية فالمرقابة مرحلة غير قابلة للانفصال التسييري². ونظراً لتعدد مفاهيم مراقبة التسيير فإنه يوجد تعاريف عدة منها:
- المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين من أنه تم الحصول واستغلال الموارد بفعالية وكفاءة لتحقيق أهداف المؤسسة³؛
 - المسار الذي يضمن نجاح أعمال المؤسسة، أي أن تكون الموارد المستعملة أقل وبوضوح من القيمة التي تم خلقها جماعياً والمدركة في السوق⁴؛
 - مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المديرين ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية ودورية وتخص سير المؤسسة، تؤدي مقارنة هذه المعلومات مع معطيات سابقة أو متوقعة عند اللزوم إلى اتخاذ تدابير تصحيحية ملائمة وبسرعة (تعريف وفق المخطط المحاسبي العام الفرنسي)⁵؛
 - مسؤول عن تصميم نظام المعلومات وعن السير الحسن له، يعمل على أن يستخدم هذا النظام فعلياً من طرف كل مسؤولي المؤسسة بهدف زيادة مردودية الأموال المستثمرة، كما يقوم بتقديم آراء وتوصيات (تعريف حسب الجمعية الفرنسية لمراقبي التسيير)⁶؛
 - عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة وباقي الموظفين الأعضاء لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الثقة في التقارير المالية، الالتزام بالقوانين واللوائح، فعالية وكفاءة العمليات (تعريف حسب المعيار الأمريكي)⁷؛
 - أنها تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة، المساعدة على تحقيق أهدافها بالتحقق قدر المستطاع من الكفاءة والتنظيم في القيام بالأنشطة المطلوبة والالتزام باللوائح عند التحقيق، حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء⁸؛
 - وتعني الرقابة على الأداء للتأكد من أن الموارد المتاحة قد استخدمت أحسن استخدام، وتشمل مراقبة التسيير جميع أوجه النشاط والعمليات المرتبطة بالمؤسسة. ومن هذه التعاريف، نعرف مراقبة التسيير في المحاسبية على أنها رقابة البيانات المالية للتأكد من صحة المعاملات مع الغير وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية، كما تتضمن كل الوسائل والإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول والتحقق من صحة التسجيل والتوجيه المحاسبي.

- خصائص مراقبة التسيير :

- على أساس التعاريف السابقة الذكر، نستخلص مجموعة من الخصائص التي يتميز بها نظام مراقبة التسيير⁹:
- **مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل:**
المسار يمثل مجموعة من الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان التي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة. ويتم من خلال هذا المسار التأكد

من أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بكل فعالية وكفاءة، ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل، أثناء وبعد الأداء. أي أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له ومن أمثلة ذلك الموازنات التقديرية، إضافة إلى أنها تسمح بالقيادة المتزامنة للأداء وكذلك القيادة الخلفية وهذا باستخدام لوحات القيادة والمحاسبة التحليلية.

العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج هي قاعدة مراقبة التسيير:

لكل مؤسسة أهداف ووسائل تستخدمها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار وتعمل مراقبة التسيير على اكتشاف هذه العلاقة كما يلي:

✓ العلاقة بين الأهداف والوسائل:

قصد تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة إلى أهداف فرعية وتوزيعها على مختلف مراكز اتخاذ القرار في المؤسسة، تطرح العلاقة بين الأهداف والوسائل مشكل مضاعفة الملائمة:

- على المدى القصير، الملائمة بين الأهداف والوسائل المتاحة؛
- وعلى المدى الطويل، الملائمة بين الوسائل المستغلة من أجل تحقيق الاختيارات الإستراتيجية، وهذه الأخيرة تتطلب أهدافا أبعد.

✓ العلاقة بين الأهداف والنتائج:

يتم مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المبدئية لتقييم مدى تحقيق هذه الأخيرة، ومن خلال هذه المقارنة يمكننا تقييم مدى فعالية نشاطات المؤسسة، أي قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المطلوبة، والفعالية تمثل القدرة على تحقيق الأهداف المرسومة.

✓ العلاقة بين الوسائل والنتائج:

يؤدي تحديد الأهداف وتوفير النتائج إلى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة، والإشكالية ستكون في تقييم إذ ما كانت النتائج المحققة حسب نظام القياس المتاح يمكن اعتبارها مرضية بالنظر إلى الوسائل المستخدمة. والسؤال الذي يطرح هو: هل حققت النتائج بأقل موارد ممكنة؟

وفي إطار ما ذكر، فإن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية، الكفاءة والملائمة.

- وتساعد المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم التسييري:

حسب المخطط العام الفرنسي يهتم نظام مراقبة التسيير* بتزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة والناجحة عن المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وعن حالة

* مصطلح "مراقبة" تسيير هو ترجمة عن اللغة الإنجليزية مصطلح "management control" وكلمة "control" في اللغة الإنجليزية تعني "maîtrise" أكثر من "مراقبة" "contrôle" في اللغة الفرنسية. وهذا لأن مصطلح "contrôle" في اللغة الفرنسية يرتبط بمعنى "répression" أكثر منه بمعنى "protection". وهو ما يجعله مساوياً لـ "عمال يتعاملون بتحفظ مع مراقب" تسيير مما يحول دون مصداقية المعلومات وحسن سيرها.

السوق والمحيط الخارجي والتي تساعدهم على التحكم في أدائهم وعلى اتخاذ القرارات. ومنه، يجب على مراقب التسيير بذل كل ما بوسعه لإقناع العاملين بأن مراقبة التسيير تهدف إلى التحكم في التسيير وليس المراقبة بمعنى العقاب، وهذا ليكسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات ومصداقيتها. ويجب أن يتأكد من أن الأهداف المسطرة معقولة ومقبولة وأن الوسائل المسخرة لها ملائمة لتحقيقها، حتى يتم التوصل إلى النتائج المطلوبة وفقا للاستراتيجية الموضوعة.

2-1 أهمية مراقبة التسيير:

- مراقبة التسيير مكانة هامة داخل المؤسسة الاقتصادية لما تضيفه الرقابة على المؤسسات من خصائص ومميزات في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام على ترشيد وتوجيه المؤسسة واكتشاف الأخطاء والانحرافات ومعرفة الأسباب واقتراح الحلول الممكنة عن طرق أدواته وتقنياته الرياضية والإحصائية والمحاسبية والتكنولوجية... الخ. ويمكننا اختصار أهمية الرقابة في¹⁰:
- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل قصد التقليل منها؛
 - اكتشاف الأخطاء فور حدوثها كي تعالج فوراً؛
 - التأكد من أن القواعد المقررة مطبقة بشكل صحيح؛
 - التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقاً للنصوص المقررة؛
 - تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم؛
 - المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المؤسسة مثل العمال والمتعاملين معها، وهذا لمنع التعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيق العدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات؛
 - التأكد من توفر الانسجام بين مختلف المراكز الإدارية وسيرها جميعاً في اتجاه الهدف المرجو تحقيقه وفقاً للسياسات المقررة؛
 - التأكد من تطبيق القوانين وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع؛
 - الحد من التكاليف وإيقاف الإسراف الزائد وتحقيق الإدارة الاقتصادية؛
 - والوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات خصوصاً تلك التي تخص السياسات العامة للعمل وأهدافه.
- ويمكن تحديد بعض الأهداف التي تعمل على تحقيقها مراقبة التسيير هي¹¹:
- العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال؛
 - مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة، واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال؛
 - مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة؛

- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية؛
- تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها؛
- مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والبعيد؛
- واتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات الطويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها.

1-3) مهام وشروط فعالية مراقبة التسيير:

يعمل نظام مراقبة التسيير من خلال المعلومات التي يستقبلها، ولكي يقوم مراقب التسيير بعمله بشكل جيد عليه أن يكيف أدواته الرقابية وطرقه حسب المحيط الذي يعمل فيه، بمعنى أنه يجب عليه الاعتماد على كل المعلومات التي لها صلة بالمؤسسة سواء كانت تخص ماضيها وتطلعاتها أو سياستها العامة وثقافتها¹².

- مهام مراقبة التسيير:

تهدف مراقبة التسيير إلى تصور ووضع أدوات معلوماتية ولتنفيذها حتى تسمح للمسييرين بتحقيق انسجام بين الأهداف والوسائل والنتائج¹³. ولمراقبة التسيير ثلاث مهام رئيسية¹⁴:

1. تحسين الأداء:

إن تحسين فعالية الأداء في المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال منها:

- ✓ التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير؛
- ✓ التأكد من أن الكلفة لهذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل عليها؛
- ✓ وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة وتحليل النتائج؛
- ✓ ومعرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.

2. التحكم في التطور:

- ✓ إن مساندة التطور ومحاولة السيطرة عليه بجعل مراقب التسيير يشارك في:
- ✓ تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير؛
- ✓ وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة؛
- ✓ إعلام الإدارة العامة بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات فهي تمثل ترجمة للأهداف المحددة والمتفق عليها مسبقا بعد مناقشتها؛

✓ وإعلام الإدارة العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها.

3. والاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال:

إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية والمرتبقة، وكذلك التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، فمراقبة التسيير يمكنها المساهمة في بعض الدراسات الاقتصادية، خصوصا تعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة، كما أنها تعمل على استنتاج التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق¹⁵:

- ✓ أكبر فعالية؛
- ✓ أحسن مردودية؛
- ✓ وأرباح ومردودية إنتاجية.

- وشروط فعالية مراقبة التسيير:

يخضع نظام مراقبة التسيير إلى عوامل عدة، لهذا يعمل مراقب التسيير على جمع جميع المعطيات والمعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة وعلى دراسة المتغيرات الداخلية والخارجية المؤثرة على أداء المؤسسة¹⁶. ومن بين الشروط التي توفر نظام مراقبة تسيير فعال هي¹⁷:

1. التوقيت الملائم للمعلومات وصحتها:
يعتبر تقديم معلومات خاطئة مظللا لعملية اتخاذ القرارات، وهذا يؤدي إلى نتائج سيئة وربما أسوء من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد فائدتها جزئيا أو كليا، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة.
2. سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق:
إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه يسيء تفسيرها مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
3. القدرة على التحفيز:
النظام الفعال هو ذلك النظام الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.
4. توافق النظام المطبق والهيكل التنظيمي للمؤسسة:
من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.
5. والتركيز على استراتيجية وأهداف المؤسسة:
كي يكون نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون موجها نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة.

2) تأثير المعلومات المحاسبية والتوحيد المحاسبي على مراقبة التسيير:

تتمثل مهمة المحاسبة في اختيار الأحداث والحقائق التي يمكن التعبير عنها بشكل نقدي والتي تكون ملائمة لإعادة عكس الوضع المالي بشكل صادق، هذه الأحداث يتم التعبير عنها من خلال مقياس القيمة ويتم دمج هذه القيم المعبرة عن الأحداث والحقائق في نموذج حسابي مطول، يتعلق تصميم هذا النموذج الحسابي وآلية عمله بالأهداف التي يخدمها وكذلك إلى الظروف الفنية والقانونية والاقتصادية السائدة، الهدف من هذا النموذج الحسابي هو تحديد وتعيين الكم المقابل من الأحداث الاقتصادية والعمليات المرتبطة بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة، ومن خلال عمليات القياس والتبويب والتلخيص يتم تخفيض هذا الكم الضخم من البيانات إلى عدد صغير نسبياً من القيم ذي أهمية مرتفعة للمستخدمين، ويتم إيصال هذه المعلومات إلى مجموعة المستفيدين الداخليين والخارجيين¹⁸.

1-2) المحاسبة العامة وتقنياتها في مراقبة التسيير:

تطبق المحاسبة العامة في المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي، التجاري والصناعي والخدمي ويتمثل نشاطها الرئيسي في البيع والإنتاج والتصنيع والتحويل والاستخراج والنقل وضمان الخدمات¹⁹.

- المحاسبة:

المحاسبة هي الوسيلة الوحيدة التي تساعد في اتخاذ القرارات من خلال عمليات مختلفة وممتالية من تسجيل وتبويب وتلخيص، ثم تقرير للعمليات المالية الخاصة بالمؤسسة. فالمحاسبة تعتبر من تقنيات التسيير، التي تهتم بضبط وقياس الحركات الخاصة بالاستغلال أو الهيكل لدى المؤسسة والناجمة عن أثر النشاط الداخلي أو العلاقات مع الخارج، بالإعتماد على طريقة فنية في التسجيل. ويمكن حصر فوائد المحاسبة العامة عند أربع مستويات²⁰:

1. الفائدة للمؤسسة:

المحاسبة العامة هي الأداة التي تسمح بمعرفة نتائج السنة المالية الخاصة بالمؤسسة والتي تتمثل في مختلف المؤشرات المحاسبية كالهامش الإجمالي والقيمة المضافة والنتيجة المالية والنتيجة العادية. وعلى هذا الأساس فإنها:

- ✓ تسمح بمعرفة تطور الحالة العامة للمؤسسة؛
- ✓ توفر المعلومات للمحاسبة التحليلية؛

- ✓ توفر عناصر حساب الانحراف أو الفوارق من أجل تسيير الميزانية؛
✓ وتعتبر القاعدة الأساسية للتحليل المالي.

2. **الفائدة للغير:**
المحاسبة العامة هي أداة إعلام للمحيط الخارجي والذين لهم علاقة مع المؤسسة (الزبائن، الموردون، البنوك، المساهمون...).
3. **الفائدة للمجتمع:**
وفر المحاسبة العامة جميع المعلومات اللازمة للمحاسبة الوطنية، والتي من شأنها تسهيل تقييم الدخل الوطني.
4. **والفائدة للإدارة الضريبية:**
تعتبر المحاسبة العامة أداة لتحديد الوعاء الضريبي.
ونضيف كذلك من بين أهداف المحاسبة هو ترشيد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات عن طريق ما توفره من سجلات ودفاتر.

- تقنيات المحاسبة العامة في مراقبة التسيير:

المحاسبة هي تقنية وعلم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس لتحليل وضبط العمليات المالية، وهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتمادا على مستندات مبررة لها، ولتطبيق هذا تهدف المحاسبة إلى جمع وتقييم وحساب وتنظيم العمليات معيرة عنها نقدا²¹. ومن تقنيات المحاسبة العامة في مراقبة التسيير نجد الأرصدة الوسيطة للتسيير لتشكيل نتيجة الدورة وفهمها، يمكن حساب نتائج جزئية على شكل هوامش تمكن الأرصدة الوسيطة لتسيير التحليل المالي للنتيجة. ويمكن تعميم هذا التحليل بحساب الأرصدة بشكل تنازلي ومنها الهامش الخام، القيمة المضافة، فائض الاستغلال الخام، نتيجة الاستغلال، النتيجة قبل الضريبة، النتيجة خارج الاستغلال، النتيجة الصافية للدورة. ويتم حساب هذه الأرصدة من خلال إعادة المعالجة للمعلومات الموجودة في الميزانية وجدول حساب النتائج، وتمثل أداة فعالة في التشخيص والتحليل للوضع الاقتصادية والمالية للمؤسسة ولإجراء المقارنات.

- أهداف ووظائف المحاسبة:

تهدف المحاسبة إلى إشباع حاجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة. ولبلوغ هذا الهدف على المحاسبة أن تحقق عدة وظائف يمكن حصرها كما يلي²²:

- إجراء القياس المحاسبي؛
- توثيق البيانات والمعلومات الناجمة عن عملية القياس وتخزينها؛
- وتقديم المعلومات الناتجة من عملية القياس للمستخدمين.

وتتكامل هذه الوظائف مع بعضها لتحقيق هذه المحاسبة، فتقديم المعلومات لا يتم دون اجراء القياس ودون توثيق تلك المعلومات وتخزينها، والقياس المحاسبي يتم إجراءه وفقاً لحاجات المستخدمين إلى المعلومات، فغاية القياس هو إنتاج معلومات لخدمة المستخدمين.

2-2) أثر التوحيد المحاسبي على مراقبة التسيير:

نشأت المحاسبة وتطورت بتأثير الحاجة إلى معلومات لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية وذوي المصالح المادية مع المؤسسة، وقد أثرت في الحاجة إلى المعلومات مجموعة من العوامل منها التطور الاقتصادي والاجتماعي، والتطور العلمي والتقني والمعلوماتي، وهذه العوامل أدت إلى ضرورة تطور المعارف المحاسبية للتمكن من إشباع الحاجات المتنوعة والمجددة إلى المعلومات المحاسبية التي يمكنها أن تساعد بشكل فعال في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، ومع هذا التطور الحاصل في الحاجة إلى المعلومات ظهرت الحاجة إلى إجراء مقارنات للمعلومات المحاسبية لاختلاف أنواعها وضرورة أن تتوفر في المعلومات المحاسبية خصائص نوعية متميزة، وهذا لا يكون إلا إذا توفرت أسس علمية منطقية واحدة. وتعود بدايات التوحيد المحاسبي في الممارسة العملية بعد ظهور أزمة الكساد العالمي التي كشفت التنوع الكبير في الطرق والمبادئ المحاسبية المطبقة، إضافة إلى اختلافها وارتباطها خصوصاً بالاجتهادات الشخصية، وهذا الاختلاف أضّر بمصالح المجتمع ككل والمجتمع المالي خاصة، لهذا بدأت المطالبة بضرورة توحيد أسس إعداد المعلومات المحاسبية والثبات في استخدامها²³.

- تعريف التوحيد المحاسبي:

يقصد بالتوحيد المحاسبي الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية. ويشمل التوحيد المحاسبي سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل بتوحيدها وتبسيطها. ويعرف التوحيد المحاسبي بما يلي²⁴:

- التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في المجتمع مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه؛
- ويعتبر التوحيد المحاسبي أحد المفاهيم المحاسبية التي تستخدم للتعبير عن أسس وقواعد موحدة للقياس وعرض المعلومات والتي تهدف إلى إنتاج معلومات فعالة وقابلة للمقارنة، وتتشرط بدورها أن تكون معلومات موضوعية.

- مميزات التوحيد المحاسبي:

ما أصبح يميز المحاسبة في العصر الحالي هو البعد الدولي لتطبيقات المحاسبة الناتج عن تفاعل بين عدة عوامل في المحيط الاقتصادي الدولي القائم على التكتلات والمصالح المشتركة بين العديد من الدول في ظل الانفتاح الكبير الذي يشهده العالم في مختلف المجالات. ومن أهم ما يميز التوحيد المحاسبي²⁵:

- مجموعة من الاصطلاحات الخاصة بالحسابات؛
- تعريف دقيق لمحتوى كل حساب على حدى؛
- ونماذج من قوائم المعلومات المحاسبية الدورية.

- أهداف التوحيد المحاسبي:

يعتبر التوحيد، التبسيط والتمييز المحاسبي من الأهداف التي تخص التوحيد المحاسبي، والذي يهدف إلى ضمان توافق القوائم المالية من توحيد الطرق المحاسبية من خلال²⁶:

- توحيد السياق المحاسبي الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم المالية الختامية، ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية؛
- وتوحيد المنتج المحاسبي أي القوائم المالية الختامية التي تجيب عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية. فتوحيد هذه القوائم نتج عن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها، وحتى تتم الإجابة على أكبر قدر ممكن من احتياجاتهم، ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب بأن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب.

- وظائف التوحيد المحاسبي:

التوحيد المحاسبي وظيفة لا يمكن فصلها عن طبيعة النظام الاقتصادي فهي تضيف الصبغة النظامية للمعلومات التي يكون هذا النظام بحاجة إليها، فيعتبر التوحيد المحاسبي مطلب أساسي لمواءمة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية المتعددة والتي تؤثر بشكل واضح على استمرارية المؤسسة²⁷. وتختلف وظائف المحاسبة عن وظائف النظام المحاسبي الموحد (التوحيد المحاسبي) والذي يجب عليه القيام بالوظائف الآتية لتحقيق أهدافه²⁸:

- جمع البيانات من أماكن نشوئها بالوسائل المتاحة؛
- تأمين الحماية للبيانات والمعلومات،

- وإفصاح هذه البيانات لعمليات التسجيل والتلخيص ثم التشغيل، بغرض تحويلها إلى معلومات.

تركز المعايير المحاسبية الدولية على الميزانية وجدول حسابات النتائج والذي يلزم محاسبة التسيير بتوخي الحيطة والحذر من طبيعة الأعباء المحملة للتكلفة، أين يكون التمييز بين هذه العناصر يؤدي إلى إنتاج حسابات النتائج خلافا لمبدأ معايير التقارير المالية.²⁹

- وتأثير التوحيد المحاسبي على مراقبة التسيير:

كنتيجة لظاهرة العولمة بما فيها الاقتصادية والمالية والتبادلات التجارية بين المؤسسات والاستحواذ والاندماج، كانت الحاجة إلى تجانس مؤشرات الأداء للمؤسسات، وعلى إثر المعوقات التي تواجه الجمعيات الدولية للمحاسبة ومراقبي التسيير لتوفيق الممارسات، قاموا بإيجاد إجراءات عامة (المقارنة) للمعايير بهدف تحسين درجة استقلاليتها والتي لا تعبر عن الممارسات المثلى للمحاسبة لكنها تغطي جميع التعاملات المالية للمؤسسات باتخاذها تسمية معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

مراقبة التسيير على علاقة بالتوحيد المحاسبي لأنها تستعمل المعلومات المحاسبية والمالية المتأنية من الأنظمة المحاسبية الملزمة، ولكن خطوات وتقنيات مراقبة التسيير لم توضع تحت قيد التوحيد فكل مؤسسة تحضر أنظمتها التقديرية للمراقبة ولوحاتها القيادية حسب احتياجاتها. كما أن وضع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS بداية من جانفي 2005 دعم العلاقة بين المحاسبين:

- المحاسبة المالية في حاجة دائمة إلى معلومات لغرض القيام بمختلف التقييمات وفق القيم العادلة لثروة المؤسسات، والتي لا يمكن أن تطبق إلا من خلال محاسبة التسيير (قيمة الأصول المعنوية، التدفقات المستقبلية المحيئة لأي استثمار...);
- وتستطيع محاسبة التسيير بمعلوماتها المتأنية من جدول حسابات النتائج للمحاسبة المالية، والتي يعمل على التمييز بين عناصر الاستغلال والعناصر الاستثنائية.

خاتمة:

كما هو معترف به أن فكرة التوحيد المحاسبي جاءت لحل إشكالية مدى قدرة محاسبة المؤسسة على مسايرة العولمة، فالنظام المحاسبي للمؤسسات يختلف من دولة لأخرى، وإعداده في الأصل مكيف للإجابة على الأهداف المحلية المرسومة في كل دولة، لهذا فإن عملية الاتصال خارج المحيط الذي يهتم به هذا النظام تؤدي حتما لعدم الفهم والخلط في المعلومات، نتيجة اختلاف الثقافة المحاسبية بين المحيط الداخلي والخارجي.

من النتائج المتوصل إليها:

- ضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية للمؤسسات من خلال التوحيد المحاسبي؛
- أهمية التوحيد المحاسبي في تحسين فعالية المحاسبة؛
- يدعم العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية؛
- وتوفير المعلومات المحاسبية المتوافقة دوليا.

وفي الأخير، كتوصية يمكن تقديمها من خلال الدراسة المقدمة، تتمثل في الربط بين الاطار الفكري والإطار العملي من حيث نقل المعلومات المحاسبية وتبادلها وتطويرها واستكمالها وتوحيدها، عن طريق تكوين ثلاث فئات كل واحدة منها لها مسؤوليات محددة وهذه الفئات تشمل:

- فئة الباحثين والدارسين والمؤسسات الأكاديمية العلمية والتي تقدم استنتاجات حول الحقائق التي اكتشفتها؛
- فئة الهيئات والمنظمات المهنية التي تنظم العمل المحاسبي وهي التي تفهم تلك الاستنتاجات الناتجة عن الفئة السابقة، ثم نشرها وتعميمها تمهيدا للعمل بمضمونها في الواقع؛
- وفئة الهيئات الحكومية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والتي تقوم بإصدار التشريعات اللازمة لاستخدام تلك النتائج في الممارسة العملية.

الهوامش والمراجع:

- 1 مقال، «دراسة بحثية حول مدخل لمراقبة التسيير»، 2010/06/24، <http://www.startimes.com/?t=24064864>
- 2 لشهب صفاء، «نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار: دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية الموازية»، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2006، ص 15.
- 3 LE DUFF. R, «Encyclopédie de la gestion et du management», Dalloz, Paris, 1999, p. 194.
- 4 GERVAIS M., «Contrôle de gestion», Economica (6° édition), Paris, 1997, p. 13.
- 5 CUYAUBERE T. MULLER. J., «Contrôle de gestion», Tome 1, La ville Guérin, Paris, 1990, p. 18.
- 6 REISER. A-M, «Contrôle de gestion», ESKA (2° édition), Paris, 2000, p. 13.
- 7 هياج عبد الرحمان، «أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية»، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012، ص 24.
- 8 هياج عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 24.
- 9 لشهب صفاء، مرجع سابق، ص 56-59.
- 10 فريشي محمد صغير، «واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر»، مجلة الباحث، دورية علمية محكمة سنوية تنشر الأبحاث التطبيقية المتعلقة بالعلوم الاقتصادية والتجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد 09، 2011، ص 165-177.
- 11 خالص صافي صالح، «رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق»، ديوان المطبوعات الجامعية (الطبعة السادسة)، الجزائر، 2007، ص 36.
- 12 بونقيب أحمد، «دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير»، رسالة ماجستير في العلوم التجارية (فرع إدارة الأعمال)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2006، ص 18.
- 13 JOBARD Jean-Pierre & GREGORY Pierre, «Gestion», Dalloz, Paris, 1995, p. 601.
- 14 هياج عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 35.
- 15 مقال، «مفهوم مراقبة التسيير وأبعاده الاقتصادية»، 2007/05/11، <http://islamfin.go-forum.net/t886-topic>
- 16 بونقيب أحمد، مرجع سابق، ص 39.
- 17 هياج عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 36.
- 18 عبد الرزاق محمد قاسم، «تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية»، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 44.
- 19 كتوش عاشور، «المحاسبة العامة»، ديوان المطبوعات الجامعية (الطبعة الثانية)، الجزائر، 2011، ص 7.
- 20 كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 12-13.
- 21 الأعمش ابراهيم، «أسس المحاسبة العامة»، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 4.

- 22 تيسير المصري، «توحيد المعرفة المحاسبية»، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد 01، 2007، ص ص 7-43.
- 23 تيسير المصري، مرجع سابق.
- 24 مداني بلغيث، «أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية»، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 53.
- 25 مداني بلغيث، مرجع سابق، ص 53.
- 26 مداني بلغيث، مرجع سابق، ص ص 67-68.
- 27 صالح بوعلام، «أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي»، رسالة ماجستير في العلوم التجارية (فرع محاسبة وتدقيق)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 2.
- 28 تيسير المصري، مرجع سابق، ص 34.
- 29 هياج عبد الرحمن، مرجع سابق، ص ص 49-50.