

تأثير تطبيق الأنظمة المحاسبية المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS على  
مراقبة التسيير

*The impact of the application of accounting systems based on IAS / IFRS  
international accounting standards on management control*

بعلة طاهير المركز الجامعي بتيبازة <i>Baala Tahir</i> Center university of Tipaza <a href="mailto:Baalatahar@Gmail.com">Baalatahar@Gmail.com</a>	عبدالله حاسن معبد الجابري جامعة أم القرى (السعودية) <i>Abdellah Hassen Al-djabiri</i> Oum kora University <a href="mailto:ahjabri@Gmail.com">ahjabri@Gmail.com</a>	نعمون محمد عزالدين <sup>1</sup> جامعة الجزائر 03 <i>Namoun Mohamed Azzedine</i> Algiers 03 University <a href="mailto:namounazzedine@hotmail.fr">namounazzedine@hotmail.fr</a>
---	--	--

تاريخ النشر: 04 / 06 / 2020

تاريخ القبول: 13 / 04 / 2020

تاريخ الاستلام: 11 / 03 / 2020

**الملخص:**

إن تبني نظام المحاسبة المالية المستوحى من المعايير المحاسبية المالية له آثار إيجابية على المؤسسة، وذلك باعتبار أن القوائم المالية والمعلومات المنتجة من طرف هذا النظام تتميز بجودة عالية، ولكن هذا لا يتحقق إن لم يكن هناك تعاون بين المحاسبين مع مراقبي التسيير من أجل تحقيق ذلك الهدف. ولهذا يضطلع مراقب التسيير بدور أساسي في التطبيق السليم لنظام المحاسبة المالية وذلك من خلال إعادة هيكلة نظام المعلومات من أجل الاستجابة لمتطلبات هذا النظام وأيضا من خلال مشاركته في إعداد القوائم المالية حيث يقوم بتقديم المعلومات الضرورية (التي استمدتها من التنفيذيين) لوظيفة المالية والمحاسبة حتى تتمكن هذه الأخيرة من إعداد تلك القوائم وإنتاج معلومة ذات جودة عالية. كما تشكل المحاسبة المالية بالنسبة لمراقب التسيير قاعدة بيانات مثلها مثل محاسبة التسيير من أجل القيام بتقييم وقيادة الأداء.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة المالية، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية، مراقبة التسيير.

تصنيف JEL: B27 ; M1 ; M41, M 490.

**Abstract :**

The adoption of the financial accounting system has a positive impact on the company, indeed, the financial statements and the financial information produced by this system are of quality, but this cannot be achieved if it does not exist coordination between accountants and management controllers to achieve this objective. The management controller has a major role in the application of the accounting and financial system, he makes the changes to the information system so that it is adapted to the requirements of this system and he participates in the preparation of the financial statements, in fact, the management controller becomes an information provider for the accounting department, so that the accounting department can prepare the financial statements and produce reliable and quality information. Also, financial accounting for the management controller is a database for measuring, evaluating and controlling the performance of the company.

**Keywords:** financial accounting, financial accounting system, accounting standards, management control.

**JEL classification codes:** B27 ; M1 ; M41, M 490.

<sup>1</sup> المؤلف المرسل: نعمون محمد عزالدين [namounazzedine@hotmail.fr](mailto:namounazzedine@hotmail.fr)

## مقدمة:

لقد تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يكن قادرا على الاستجابة للتطورات الاقتصادية. لم تصبح المحاسبة في ظل هذا النظام الجديد أداة للإفصاح عن ممتلكات المؤسسة وعن التزاماتها فحسب (comptabilité patrimoniale)، أو نظاما ضروريا فقط لتحديد وحساب مختلف الضرائب، بما فيها الضرائب على أرباح الشركات كما هو الحال في ظل المخطط المحاسبي الوطني، بل أمست في ظل تطور الأسواق المالية أداة لتقديم معلومات ذات جودة عالية تتلاءم مع حاجيات اتخاذ القرارات، كما أنها تُدخل فلسفة جديدة تقوم على العرض الصادق لوضعية المؤسسة وهو ما يُترجم في ظل المعايير المحاسبية الدولية بالإفصاح عن بيانات مالية واقتصادية مستقلة عن القواعد القانونية والجبائية. لقد نتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي تغيرات عميقة في هيكله المؤسسات وفي المعلومة المالية المنتجة. ولهذا، بصفته مصمّم نظام المعلومات، يضطلع مراقب التسيير بدور كبير في هذا التحوّل وهذا لما يلعبه من دور فيما يخص التحاور، التنسيق والإبلاغ، ولهذا فإن المحاسبة سوف تقترب من مهنة مراقبة التسيير الذي لديه مقاربة تحليلية للمحاسبة والذي يركّز على الجوهر الاقتصادي بدلا من الظاهر القانوني.

يعتبر هذا الانتقال مشروع للتسيير حيث يستوجب تجنيد موارد هامة، فبغض النظر عن المتطلبات المحاسبية يفرض هذا الانتقال التفكير في التغيرات الواجب القيام بها، أين يكون لمراقبي التسيير دورا كبيرا في ذلك وهذا باعتبارهم وسيطا بين التنفيذيين والوظيفة المالية. من خلال ما سبق يمكن طرح الأسئلة التالية : ماهي متطلبات إقامة نظام المحاسبة المالية في المؤسسة الاقتصادية وهل يستدعي ذلك إعادة هيكله المؤسسة ونظام المعلومات المحاسبي المالي؟ هل يستطيع المحاسب وحده مسك نظام محاسبة مالية وفق المعايير المحاسبية الدولية أم يتطلب تدخل أفراد آخرين بالمؤسسة وما هو الدور الذي يلعبه مراقب التسيير في ذلك؟ هل يستخدم مراقب التسيير المعلومة المالية التي أنتجها نظام المعلومات المحاسبي والمالي؟

ولهذا سوف نستعرض متطلبات إقامة نظام المحاسبة المالية المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية كما نتناول تأثير تطبيق هذا النظام على الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير بالإضافة إلى ذلك سوف نبرز تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على تكوين والمهام التي يضطلع بها مراقب التسيير.

## I. مفهوم مراقبة التسيير ومهام مراقب التسيير

أدى سعي المسيرين لمعرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة إلى إيجاد آليات تمكنهم من الرقابة على التسيير، وذلك لضمان قدرة التحكم في التسيير مع تقديم الإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات التي تعيق تحقيق أهداف المؤسسة. وتحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظرا لما تضيفه المراقبة على المؤسسات من خصائص ومميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لها، وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية (تداولية أمينة وآخرون، 2015، صفحة 281).

لقد عرّف أب الاختصاص Robert Anthony سنة 1965 مراقبة التسيير على أنه العملية التي يتأكد من خلالها المسيرون على أن الموارد تم التحصل عليها وتستخدم بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهداف المنظمة (Anthony R.N, 1965, p 17).

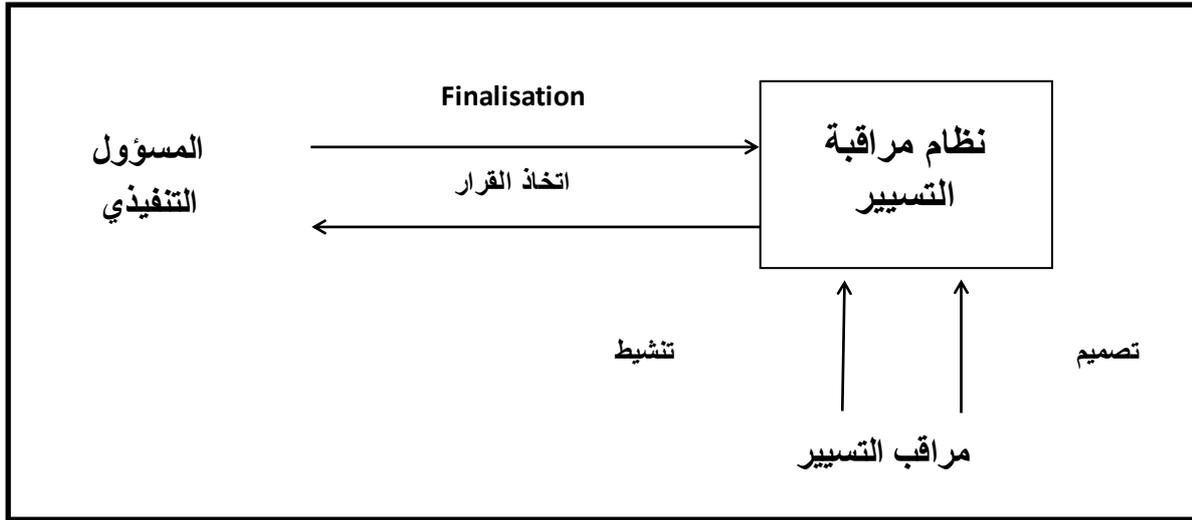
حسب المقاربة الأمريكية فإن مراقبة التسيير تقع ضمن صلاحيات المسير وليس مراقب التسيير، بالإضافة إلى ذلك فإن هذا المسار يندرج في سياق الأهداف والسياسات التي تم تحديدها في مسار التخطيط الاستراتيجي، كما أن المعايير الملائمة المستخدمة في تقييم الأعمال المنجزة في هذا المسار هي الكفاءة والفعالية (Laurent Cappelletti, 2008, p 173). بالمقابل، عرفت Giraud وآخرون (2004) مراقبة التسيير على أنه "مسار قيادة الأداء الممارس من قبل المسؤولين التنفيذيين بمساعدة مراقب التسيير" (Giraud, 2004, p 7).

هذا التعريف يعكس المقاربة الفرنسية لمراقبة التسيير الذي تستوجب مشاركة مراقب التسيير إلى جانب المسؤول التنفيذي manager opérationnel في هذا المسار.

إذ تعتبر هذه الباحثة أن مسار مراقبة التسيير يتجاوز إلى حد كبير المهام التي يضطلع بها مراقب التسيير. وإنجاز هذا المسار يتطلب مشاركة المسؤولين التنفيذيين مع مراقبي التسيير، كما توضح العلاقة التي تربط بين المسؤولين التنفيذيين ومراقبي التسيير والحدود التي بينهما، حيث يعتبر دور المسؤولين التنفيذيين في مراقبة التسيير جد حاسم. إذ يتولون تصميم finalisent نظام المراقبة، فهذا النظام يجب أن يتكيف مع الخيارات التي تقع ضمن مسؤوليات المسيرين: تتمثل هذه الخيارات في الأولويات الإستراتيجية، هيكلية المنظمة... الخ، يساعد نظام المراقبة المسيرين في اتخاذ القرارات، وبالتالي فالمسирون هم الذين يقدمون الأوامر وهم المستفيدون من نظام المراقبة (Giraud, 2008, p 37).

في حين، يقوم مراقب التسيير بتقديم الدعم والسند للمسؤولين التنفيذيين: يتمثل دورهم في مساعدة المسؤولين التنفيذيين على تطبيق هذا المسعى: وبالتالي تتمثل مهامهم في التشجيع، التنشيط والمساعدة على تصميم عناصر نظام المراقبة (Giraud, 2008, p 38). والشكل الموالي يوضح الاختلاف الموجود بين مهام المسؤول التنفيذي ومراقب التسيير في مسار مراقبة التسيير:

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



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

يؤكد phillipe lorino وآخرون (2017) ذلك: إذ يعتبرون أنه يتم تنفيذ مراقبة التسيير من قبل المسؤول التنفيذي: إذ يقوم بتحديد الأهداف وإعداد مخططات عمل وتحليل النتائج المتحصل عليها وإجراء عمليات تصحيحية بينما يقوم مراقب التسيير بدور المنظم لهذا المسعى والخبير الاقتصادي. يقدم مراقب التسيير للمسؤولين التنفيذيين المشورة الاقتصادية كما يُجري التحليلات والدراسات الاقتصادية، ويمكن أن تمتد مسؤولياته إلى إنتاج المعلومات التسييرية وضمان جودتها وملاءمتها. (Lorino et al, 2017, p 39)

كما أثبتت الدراسة التي قام بها Jordan (1998) أن هناك ثلاث مهام يقوم بها مراقب التسيير لا تندرج ضمن مجال مراقبة التسيير: يتعلق الأمر بالإعلام الآلي، المحاسبة العامة والمراجعة الداخلية. أخذ Jordan بعين الاعتبار عامل مؤثر على مهام مراقب التسيير والمتمثل في الإلحاق الإداري لوظيفة مراقبة التسيير (المديرية المالية أو الإدارة العامة) (Jordan, 1998, p 20)، وتوصل إلى النتائج التالية:

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

مراقب التسيير مسؤول	عندما يكون ملحق بالإدارة العامة (40%)	عندما يكون ملحق بالمديرية المالية (60%)
الموازنات	94%	100%

97%	94%	متابعة النتائج وإعداد لوحات القيادة
77%	77%	المحاسبة التحليلية
49%	74%	إعداد المخطط الذي يمتد على أكثر من سنة
36%	49%	الإعلام الآلي
30%	31%	المحاسبة العامة
30%	23%	المراجعة الداخلية

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

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

وبالتالي مراقب التسيير لا يقوم فقط بمراقبة التسيير إذ يمكن أن توكل له مهام أخرى غير مهام الرقابة خاصة في المؤسسات الصغيرة. على سبيل المثال: عندما يمنح مراقب التسيير للمحاسب معلومات من أجل التسجيل المحاسبي لمؤونة تدور قيمة المخزونات فإنه لا يمارس مراقبة التسيير وإنما يشارك في المسار المحاسبي (Djerbi et al, 2014, p 3).

### II. متطلبات الانتقال إلى نظام المحاسبة المالية المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية:

يعتبر الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي مشروع للتسيير، فبغض النظر عن المتطلبات المحاسبية يستوجب تجنيد موارد هامة وإعادة تنظيم المؤسسة وتكييف أنظمة معلوماتها بما يتناسب مع متطلبات النظام المحاسبي. فالانتقال الناجح والسلس إلى النظام المحاسبي المالي يتطلب التخطيط الجيد والمسبق وتجنيد وظائف المؤسسة وتحديد واضح للأهداف وللجدول الزمني الذي يتوجب مناقشته مع مختلف مستويات فريق العمل وتنسيق دقيق مع المشاريع الكبرى الأخرى (تمويل، تغيير أنظمة المعلومات) (Brun et al, 2005, p 65).

في هذا الإطار يضطلع مراقب التسيير بدور أساسي في هذا الانتقال، إذ لا ينبغي أن يقتصر دوره على انتاج معلومة موثوقة وملائمة وإنما يجب توفير الشروط المناسبة لجمعها. هذا المسعى يتطلب إعادة تنظيم الإجراءات وأنظمة المعلومات (Ioning et al, 2008, p 265).

## 1. إعادة هيكلة العمليات (الإجراءات) والتنظيم

يتطلب تطبيق نظام المحاسبة الدولية المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية تخصيصاً جديداً في الموارد البشرية على مستوى المصالح المحاسبية والمالية للمؤسسة، كما يتم إعادة تنظيم مهام مراقب التسيير حول أعداد التقارير وإقامة الإجراءات المحاسبية (Loning et al, 2008, p 265).

## 2. تكييف نظام المعلومات مع متطلبات النظام المحاسبي المالي

إن الانتقال إلى نظام المحاسبة المالية لديه تأثير على هيكل نظام المعلومة في المؤسسة: حيث يؤدي تبني هذا النظام إلى تغييرات في نظام المعلومات المحاسبي والمالي، تمس هذه التغييرات بصفة خاصة الوظيفة المالية والمحاسبية من خلال تجديد أو إقامة أدوات جديدة وتهيئة نظام المعلومات (KADRI, 2010, p 37).

في هذا الإطار أشارت Hélène Löning وآخرون (2008) زيادة استخدام أنظمة المراقبة ذات الأثر الرجعي (24% من المؤسسات الكبيرة تستخدم هذه الأنظمة في عام 2004، عوض 11% عام 1998) نتيجة تبني الأنظمة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية وذلك على حساب الأنظمة المتكاملة التي تتمحور حول المخطط الاستراتيجي والمخططات التنفيذية والتي تسمح بإعادة التقدير (Loning et al, 2008, p 265).

إن إدارة وتطوير نظم المعلومات تعتبر خطوة ضرورية وأساسية في العبور إلى النظام المحاسبي المالي، كما يجب أن تكون ذات فعالية حتى يمكن تكييفها وفق متطلبات كل معيار من معايير النظام المحاسبي المالي. في هذا الإطار يضطلع مراقب التسيير بدور أساسي في ذلك باعتباره معني بالحصول على معلومات واضحة وشفافة وذات مصداقية.

إذ ينبغي عليه أن يضمن أن برمجيات التسيير المتاحة تسمح بتوفير وإعطاء المعلومات المالية الدقيقة التي يفرضها نظام المحاسبة المالية ويتم ذلك من خلال إقامة برمجيات التسيير التي تسمح بالمتابعة الخاصة لانخفاض القيمة المتعلقة بالثبوتات المعنوية، العينية والمالية. كما يجب أن تكون البرمجيات المحاسبية ذات كفاءة وقدرة على التسيير والتحكم في العناصر المتمثلة في: بيئة الأعمال، معايير النظام المحاسبي المالي والقوانين والقواعد الجبائية.

إضافة إلى ذلك ينبغي على مراقب التسيير أثناء التحول إلى استعمال النظام المحاسبي المالي أن يتأكد من أن نظام المعلومات يسمح بالتوفيق بين البيانات المسجلة وفق النظام المحاسبي المالي مع تلك المسجلة والمحسوبة بالمعايير القديمة أو المحلية (وفق المخطط المحاسبي الوطني) قصد إجراء عملية المقارنة (بوقرة رابح وآخرون، 2010، صفحة 29).

### III. تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير:

إذا نظرنا إلى ما يحدث في بلدان مختلفة سنجد اختلافا كبيرا بين التنظيم الفرنسي للوظيفة ونظيره في البلدان الانجلوساكسونية، هذا التنوع في أساليب التنظيم يتعلق بالمهارات الواجب توفرها في مراقبي التسيير (Giraud et al, 2004, p 382).

في هذا الإطار، يرى Bouquin أن الإلحاق الأنسب في السياق الفرنسي لوظيفة مراقبة التسيير هو الإلحاق بالإدارة العامة، فالإلحاق بمراقبة التسيير بالمديرية المالية يضيء طابعا ماليا على الوظيفة يتماشى مع المقاربة الأمريكية وهذا ما يُقيد هذه الوظيفة مقارنة مع المقاربة الفرنسية (Bouquin, 2001, p 129).

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

الجدول رقم (2) : الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير

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

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

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

بالإضافة إلى ذلك بينت هذه الدراسة (Jordan, 2004) أن مهام المراقبين ارتكزت حول الإبلاغ المالي على حساب مهام الاستشارة والنصح التي كانوا يسدون بها إلى المسؤولين التنفيذيين، بالمقابل تطور دور المسؤولين التنفيذيين فيما يخص عمليات تحديد الأهداف، إعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، إذ يتعاون هؤلاء مع السلطات المركزية (المديرية العامة، المديرية المالية) عوض مراقبي التسيير.

كما أن هناك العديد من الدلائل التي تؤكد هذا التوجه: أولا أصبحت مؤشرات الأداء المالي ومتابعة الموازنات مهمة بشكل متزايد في أنشطة المراقبين على حساب المعلومات التشغيلية والنوعية،

بالإضافة إلى ذلك، فقد المراقبون تدريجيا السلطة التي كانوا يتمتعون بها فيما يخص التخطيط، المحاسبة التحليلية ونظام المعلومات التسييري (loning et al, 2008, p 18).

يؤكد Berland ذلك، الذي يعتبر أنه في بدايات سنوات 2000 ظهر نوع جديد من المراقبين بتوجهات مالية كما نشهد تراجع الدور الذي كانوا يضطلعون به في سنوات سابقة كشريك أعمال، إذ أوكل إليهم مهمة التحكم في السيولة باعتبارها أضحت موردا نادرا في مراحل الاضطرابات المالية، حيث اشتغل هؤلاء المراقبين في مكاتب المراجعة والخبرة المحاسبية سنوات 1990 وجلبوا معهم فكرا ماليا على حساب الأبعاد الإستراتيجية التي أوكلت مهامها للمسؤولين التنفيذيين؛ كما اضطلع هؤلاء المراقبون بمهام الإبلاغ المالي خاصة في المؤسسات المسعرة في البورصة، وتتمثل مهامهم في التنبؤ والمشاركة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية 19IAS/IFRS (BOUIN et al, 2015, préface). أكدت الأزمة المالية لعام 2008 هذا الاتجاه حيث اقتربت مراقبة التسيير أكثر من المحاسبة المالية ومن الرقابة الداخلية، كما عزز بروز المعايير الدولية للإبلاغ المالي التوجهات المركزية لمراقبة التسيير.

يمكن تفسير هذا التوجه بفعل تطبيق الأنظمة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS إذ يرى كل من Angelkort و ali (2008) أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي لها تأثير مزدوج على أنشطة المراقبين: أولا يمكن استخدام التخطيط والتقارير الداخلية في مسك محاسبية وفق ما تمليه المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى ذلك يمكن استخدام المحاسبة كقاعدة بيانات من أجل تصميم نظام رقابة (تحكم) متكامل (Bollecker, 2009, p 18).

إن مزايا الإلحاق الإداري لوظيفة مراقبة التسيير بالمديرية المالية هي التآزر الذي يمكن أن ينشأ مع المصالح المحاسبية من جهة (Godener et al, 2004, p 20)، إذ يعتبرون بمثابة شركاء أعمال للمحاسبين في إعداد القوائم المالية، لكن أظهرت بعض الدراسات شعور المحاسبين بالإحباط وتراجع دورهم أمام هؤلاء الوافدين الجدد (BOUIN et al, 2015, préface).

تكمن مساوئ هذا الإلحاق في عدم استفادة المسؤولين التنفيذيين من الخدمات الجليلة والنصائح والإرشادات التي يمكن أن يسديها مراقب التسيير إليهم كما يعتبر مراقبو التسيير هذا الإلحاق على أنه تشويه لصورتهم حيث أن المسؤولين التنفيذيين يعتبرون أن مراقب التسيير يقوم بمهام مالية بحثة في حين أن مجال عمله هو أوسع من ذلك بكثير (ARDOIN J.L. et al, 1979, p 9).

وقد بينت الدراسة التي أجراها Jordan وآخرون (1998) زيادة إلحاق مراقب التسيير المحلي بمراقبة التسيير المركزي على حساب إلحاقه بالمسؤول التنفيذي المحلي بفعل تطبيق الأنظمة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وفق ما يظهره الجدول الآتي (Jordan, 1998, p 37):

الجدول رقم (3): الإلحاق الهرمي لوظيفة مراقبة التسيير اللامركزي

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

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

تعتبر Giraud وآخرون (2004) أن هذا التنظيم يمنح لمراقبي التسيير نوعاً من الحرية والاستقلالية عن الكيانات التي يقومون بمتابعتها وهذا ما يضمن موثوقية المعلومات وشفافية النتائج الممنوحة وهذا ما يعزز تجانس الممارسات والمعلومات ويسهل عملية الإبلاغ لإعداد قوائم مالية مجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية (Giraud et al, 2004, p 389).

إن إعداد القوائم المالية المجمعة ليس عملية محاسبية فقط وإنما يستدعي ذلك مشاركة أطراف أخرى إلى جانب المحاسبين: إذ يتطلب ذلك مشاركة مراقبي التسيير بالإضافة إلى المسؤولين التنفيذيين وهذا باعتبار أن هناك معلومات تحتاجها المحاسبة موجودة عند التنفيذيين الذي يتعين عليهم إرسال تلك المعلومات إلى المحاسبة وهنا يلعب مراقب التسيير اللامركزي دور الواجهة بين التنفيذيين والمحاسبين (BREHAM et al, 2004, p 52).

في هذا الإطار، يقوم مراقب التسيير اللامركزي بإرسال إلى الشركة الأم البيانات المالية والمحاسبية والبيانات المتعلقة بالأحجام لإعداد قوائم مالية مجمعة. إن نوعية الإبلاغ مرتبطة بطابعها التلخيصي ونوعية المعلومات المتواجدة فيه. هذا العمل التقني يتطلب التحكم في العناصر كالخزينة، المحاسبة المالية، الجوانب التجارية، الاجتماعية والضريبية للمجمع والفروع (BOUGLET et al, 2013, p 78).

بناء على محدد الإلحاق الإداري يمكن القول أن الإلحاق الأمثل لوظيفة مراقبة التسيير هو الوظيفة المالية وذلك من أجل ضمان تنسيق أفضل بين مراقب التسيير والمحاسب من أجل الحصول على معلومة ذات جودة عالية، فمن خلال مشاركة مراقب التسيير في إعداد القوائم المالية فإن المعلومة المالية المنتجة تكون ذات جودة عالية وهذا راجع لأن مراقب التسيير يتمتع بقدرات تحاورية ومهارات في الاتصال لا يتمتع بها المحاسبون، فهم يحسنون التواصل مع التنفيذيين الذين يعتبرون أحد أهم مصادر معلومات نظام المحاسبة المالية.

#### IV. تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تكوين مراقب التسيير:

للاستجابة لمتطلبات المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، ينبغي أن يملك مراقبو التسيير أسس متينة في محاسبة التسيير والمحاسبة المالية ومالية المؤسسة. في المؤسسات الكبيرة ينبغي معرفة طرق التجميع المحاسبي وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية وما يمليه النظام المحاسبي المالي. بالإضافة إلى ذلك، من المستحسن أن يكون لديهم معارف في أساليب التمويل والاستثمار في المدى القصير (Loninig et al, 2008, p 266).

في هذا الإطار بينت الدراسات التي قام بها Russel وآخرون 1999 على 294 مراقب تسيير أمريكي حول المهارات الأكثر أهمية التي يجب أن ينبغي أن يملكها مراقب التسيير، احتلت المهارات في المحاسبة (20,4%) المرتبة الثانية في هذه الدراسة من حيث ترتيب المهارات وذلك بعد المهارات في المعلوماتية 49,5% ويأتي بعدهما الاتصال الشفهي والكتابي والتكوين 15%، القيادة 13,6% (Bollecker, 2009, p 106).

كما ينبغي على مراقبي التسيير تطوير مهاراتهم العلائقية (نوعية التواصل، المهارات البيداغوجية...) وهذا باعتبار دور الوسيط الذي يمكن أن يلعبه هؤلاء بين المحاسبين والمسؤولين التنفيذيين، في هذا الإطار تشير Armelle Godener و Mariana Fornerino إلى ضرورة تكوين مراقب التسيير في تقنيات التحاور والاتصال وتقنيات الاتصال المفتوح (Godener et al, 2004, p 59).

ففي دراسة قامت بها Chiapello (1990) لاحظت أن المسؤولين التنفيذيين، القادة العاميين، ومراقبي التسيير الفرنسيين يعتبرون أن المهارات الضرورية التي ينبغي أن يتمتع بها مراقب التسيير أكثر هي المهارات الإنسانية (تواصل، تنظيم، الحزم والمرونة) مقارنة بالمهارات التقنية (محاسبة وإعلام آلي). كذلك بين Bollecker 2000 في دراسته لعروض التوظيف الخاصة بمراقب التسيير في فرنسا، أن 40,4% منها تحتوي القدرات التواصلية، البيداغوجيا، الدبلوماسية، الاستماع والحوار خاصة (Bollecker et al, 2009, p 106).

#### V. تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على دور مراقب التسيير:

تعتمد محاسبة الملكية patrimoniale بصفة أساسية على مبدأ أولوية المظهر القانوني حيث يُسجّل في الأصول ما تملكه المؤسسة، بحيث إذا كان هناك تعارض بين الحقيقة الاقتصادية والظاهر القانوني فإنه يتم تغليب الجانب القانوني على الجانب الاقتصادي، كما تُمسك هذه المحاسبة من طرف شخص يدعى "محاسب". أما محاسبة التسيير فهي تُسَمَك من طرف "مراقب التسيير" كما تعتمد هذه المحاسبة على تغليب الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني. في حين تجمع المحاسبة

المالية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بين محاسبة الملكية و محاسبة التسيير وهذا لإنتاج معلومة اقتصادية ومالية تعتمد على تغليب الحقيقة الاقتصادية على الجوهر القانوني ويمكن أن تشكل هذه الأخيرة قاعدة بيانات بديلة لمحاسبة التسيير، تستخدم من أجل تقييم وقيادة الأداء. إن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يترتب عنه أدوار إضافية سيضطلع بها مراقب التسيير والتي تتمثل في تزويد المحاسبين بالمعلومات التي يحتاجها المحاسبون لإعداد قوائم مالية وفق متطلبات هذا النظام وبالتالي يعتبر مراقب التسيير شريك في إعداد القوائم المالية، بالمقابل يمكن لمراقب التسيير استخدام البيانات المستمدة من معايير المحاسبة الدولية بدلا من البيانات المستمدة من قاعدة بيانات المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير (Angelkort, 2004, p 42). إن تبني النظام المحاسبي المالي يتجه نحو تقييم دور مراقبة التسيير في إعداد القوائم ويؤكد ضرورة التنسيق بين مراقبة التسيير مع التقارير المحاسبية (reporting comptable) حيث ينبغي تعزيز دور مراقبة التسيير فيما يتعلق بمعالجة مختلف عناصر القوائم المالية (groupe RSM, 2004, p 100). في هذا الإطار، بينت الدراسة التي قام بها Angelkort و ali (2008) أن أدوار المراقبين سوف تتطور في غضون ثلاث أو خمس سنوات المقبلة وهذا بسبب المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، حيث سيضطلعون بمسؤوليات أكبر في المشاركة في إعداد القوائم المالية (Bollecker, 2009, p 18). وفيما يلي الأدوار التي يضطلع بها مراقب التسيير في مسار المحاسبة المالية:

### 3. دور مراقب التسيير في المعالجة المحاسبية للتثبيات المادية وانخفاض القيمة

إن مفهوم الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة « Unité Génératrice de Trésorerie » قريب من مفهوم التجزئة الاستراتيجية، وبالتالي ستمكن المؤسسة من الجمع بين الوحدات المولدة للخزينة مع مجالات الأنشطة الاستراتيجية وذلك بفضل وجود اتصال وثيق بين مصالح مراقبة التسيير ومصالح المحاسبة حتى تصبح المعلومة ملائمة قدر الإمكان.

لتقدير القيمة القابلة للاسترداد « valeur recouvrable » يجب أن تقوم المؤسسة بإجراء تقديرات لتدفقات الخزينة ويتم ذلك على أساس التقديرات الموجودة في الموازنات وخطط أعمال المؤسسة، كما يتطلب كذلك تحديد معدلات تحيين الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة « Taux d'actualisation des UGT » التي تقوم بإعدادها مصالح مراقبة التسيير بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (KADRI, 2010, p 44).

كما ينبغي على المحاسبين وضع جدول زمني لإجراءات خفض القيمة « Dépréciation » ولهذا يتعين عليهم إنشاء إطار الإبلاغ المتعلق بوحدات توليد الخزينة والتدفقات المتوقعة وذلك بمساعدة

مراقبي التسيير. يجب أن يأخذ هذا الإطار بعين الاعتبار أن حساب انخفاض القيمة تقوم به الوحدات التنفيذية أو وحدات توليد الخزينة وأن التسجيل المحاسبي يتم على مستوى المؤسسة.

يجب تعديل نموذج الإبلاغ حتى يتضمن المعلومات الوصفية « Informations narratives » اللازمة من أجل تزويد الملاحق بالمعلومات. فعلى سبيل المثال: يجب وصف الوحدات المولدة للخزينة والظروف التي أدت إلى الاعتراف المحاسبي بخفض القيمة. ولهذا ينبغي على مراقب التسيير أن يأخذ بعين الاعتبار عند إعداد التقارير الخاصة به التغيرات في الشكل أو المحتوى التي يقتضيه تطبيق النظام المحاسبي المالي.

#### 4. دور مراقب التسيير في المعالجة المحاسبية للمعلومات القطاعية

يكتسي المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 8 أهمية خاصة بالنسبة لمراقب التسيير لأنه يهدف إلى توفير معلومة مالية قطاعية حول مختلف المنتجات والخدمات (Rouach et al, 2016, p 26).

يلعب مراقب التسيير دورا أساسيا في تحديد النتيجة القطاعية وذلك من خلال تحديد كل نشاط أو مهنة ولهذا ينبغي أن يتأكد من ثبات طرق الحساب إذ ينبغي عليه إعادة معالجة النتائج السابقة في حالة تغير الطرق من أجل التأكد من قابلية المقارنة عبر الزمن لمعطيات الأداء القطاعي (Rouach et al, 2016, p 28).

إن تعويض المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 8 عزز أهمية المعلومة التسييرية في التقارير المالية للشركات المسعرة في البورصة. ففي السابق (IAS 14) كان يتوجب على هذه المؤسسات التبليغ عن نتيجة كل نشاط أو منطقة جغرافية. بعد ذلك ألزم المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 8 تبليغ عن نتيجة مكونات الكيان (Ioning et al, 2013, p 191).

#### 5. دور مراقب التسيير في المعالجة المحاسبية لمنافع المستخدمين

إن التغير الذي حصل في تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص منافع المستخدمين يتمثل في تكوين مخصصات المؤونات المتعلقة بالمنافع الطويلة الأجل: فبصفته واجهة بين المديرية العامة والتنفيذيين، يقوم مراقب التسيير بالتعاون مع فرق الموارد البشرية بإعداد نموذج لحساب مؤونة الإحالة على التقاعد التي يجب حسابها اعتمادا على الافتراضات الاكتوارية وتقديمها إلى الإدارة العليا من أجل الموافقة عليها (Imène KADRI, 2010, p 51).

#### 6. دور مراقب التسيير في المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي:

بالنسبة لمراقب التسيير، بالإضافة إلى أنه ينبغي عليه الأخذ بعين الاعتبار أنه يتم حساب الإيرادات على أساس معدل الفائدة الضمني « intérêt implicite » وهذا عند إعداد القوائم المالية التقديرية والأهداف الواجب إنجازها من طرف التنفيذيين، فإنه يضطلع بأعمال إضافية فيما يخص

نظام المعلومات والتي تتمثل في (Imène KADRI, 2010, p 105): التعرف على عقود الإيجار التمويلي؛ إدراج هذه الأصول في نظام متابعة التثبيات والديون المالية؛ إجراء تعديلات على نماذج الإبلاغ؛ تقديم معلومات كمية ونوعية عن إيجارات التمويل والإيجارات البسيطة؛ حساب الإهتلاكات بسعر فائدة ضمني .

**VI.** استخدام مراقب التسيير لقاعدة بيانات المحاسبة المالية المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية: إن العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية تعمل في اتجاهين، حيث يحتاج إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية تدخل مراقب التسيير بالمقابل يحتاج هذا الأخير قاعدة بيانات المحاسبة لمعرفة الإنجازات ومقارنتها مع التقديرات من أجل تحليل الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين الأداء. كما تشكل هذه البيانات المحاسبة قاعدة معطيات من أجل إعداد التقديرات الموازنة. كما تستخدم هذه البيانات في تغذية لوحات القيادة بالمعلومات المالية اللازمة من أجل قيادة الأداء.

## **VII. الخاتمة :**

إن فعالية النظام المالي والمحاسبي المعتمد تقاس بمدى مقدرته على التعبير عن الواقع الحقيقي الذي تعيشه المؤسسة على مختلف المستويات وفي مختلف المجالات. وإن هذا لا يتحقق ما لم يوجد نظام متكامل للرقابة الداخلية تكون ضمن أنشطته الرئيسية الرقابة الإدارية والرقابة المالية والمحاسبية. بهذه الصورة يمكن ضمان آلية عمل نظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير وفعاليتها، وعن طريق الرقابة يمكن للمؤسسة التأكد من حسن التنفيذ، وأن الفعاليات والأعمال التي تمارسها مختلف الأقسام والمصالح تسيير باتجاه واحد ألا وهو تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة. في هذا الإطار، يلعب مراقب التسيير دورا فعالا في تبني معايير المحاسبة الدولية وهذا باعتباره مصمم نظام المعلومات بالمؤسسة، حيث يحتاج تطبيق هذه المعايير إلى تنظيم خاص وبالتالي يتمثل دور مراقب التسيير في إعادة تصميم (تعديل) نظام المعلومات حتى يستجيب لمتطلبات المحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي.

إن تبني نظام المحاسبة المالية المستوحى من المعايير المحاسبية المالية له آثارا إيجابية على المؤسسة، وذلك باعتبار أن القوائم المالية والمعلومات المنتجة من طرف هذا النظام تتميز بجودة عالية، ولكن هذا لا يتحقق إن لم يكن هناك تعاون بين المحاسبين مع مراقبي التسيير الذين يقومون بتقديم المعلومات الضرورية من أجل المعالجة المحاسبية لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، هذه المعلومات تكون عادة موجودة على مستوى المصالح التنفيذية، هذه الأخيرة تقع تحت مسؤوليتها إرسال المعلومات الضرورية إلى مصلحة المحاسبة.

إن مشاركة مراقب التسيير في إعداد القوائم المالية تعود بالإيجاب على هذا الأخير وعلى القيادة وقياس الأداء في المؤسسة فيقوم مراقب التسيير في اطار المحاسبة التحليلية بتقسيم المعلومة المالية حسب المنتجات أو المناطق الجغرافية من أجل استخراج النقائص الموجودة في فئة من المنتجات أو في منطقة جغرافية معينة. كما يقوم بإعداد تقديرات الموازنة بالاعتماد على محققات السنوات السابقة المستمدة من المحاسبة المالية. كما تقدّم المحاسبة المالية معلومات حول الإنجازات من أجل مقارنتها مع الأهداف واتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة ابتعاد المؤسسة عن تحقيق الأهداف المسطرة. وأخيرا يمكن القول أن العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ومراقبة التسيير تعمل في الاتجاهين، فالنظام المحاسبي المالي بحاجة إلى مراقبة التسيير في مرحلة تبني هذا النظام وذلك من خلال إعادة هيكلة المؤسسة ونظام معلوماتها للاستجابة إلى متطلبات النظام المحاسبي المالي وكذلك في مرحلة ما بعد التبني، حيث يقدّم المعلومات الضرورية للاعتراف بعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

كما أن مراقب التسيير بحاجة إلى المعلومة المالية (مخرجات النظام المحاسبي المالي) من أجل استخدامها للانتقال من المحاسبة المالية إلى المحاسبة التحليلية (تقسيم المعلومة المالية) كما تعتبر المحاسبة المالية مصدر الإنجازات (المحققات) من أجل إعداد لوحات القيادة وتحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

## VIII. المراجع:

1. Anthony R.N., "Plannig and control systems, A Framework for analysis", 1er edition, Boston, Divion of Research, , (1965), Graduate School of Business Administration, Harvard University.
2. ARDOIN J.L. et JORDAN H., (1979), Le contrôleur de gestion, Flammarion.
3. Armelle Godener, Marianela Fornerino, (2004), Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs - managers : une étude exploratoire, pages de 1 à 20.
4. BREHAM et al, 2004, Mémoire intitulé « Les impacts des normes IAS sur le contrôle de gestion », ESC Lille.
5. Equipe « normes et pratiques comptables » du groupe RSM Saluto Redel, 2004 Maitriser l'essentiel des IFRS , Paris.
6. Françoise Giraud et al, (2004), Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2ème édition, Gualino éditeur, Paris.
7. Hélène Löning et al, (2008), le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3ème édition, Dunod, Paris.
8. Hélène Löning et al, (2013), le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 4ème édition, Dunod, Paris.
9. Hendrik Angelkort, Controllershship under IFRS: Some critical observations from a German-speaking country, Arbeitspapiere Industrielles Management und Controlling, pages 1 à 42.
10. Henri Bouquin, (2001), Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise.

- 11.Imène KADRI, (2010), mémoire intitulé « Impacts des normes IFRS sur le contrôle de gestion bancaire », école supérieur de banque, Alger.
- 12.Johan BOUGLET et al, (2013), Gouvernance et contrôle de gestion, INTEC-CNAM, Paris.
- 13.Jordan, La planification et contrôle de gestion en France en 1998, (1998), Groupe de recherche, HEC, Paris.
- 14.Laurent Cappelletti, (2008), vers un contrôle de gestion intégré à la fonction commerciale : cas d'expérimentation, revue« Management & Avenir », pages 156 à 173.
- 15.Marc Bollecker, Contrôleur de gestion : (2009), une fonction en danger ? La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, pages 1 à 18.
- 16.Michel Rouach et Gérard Naulleau, (2016), Contrôle de gestion bancaire, 7ème édition, Éditions d'Organisation.
- 17.Mohamed Azzedine, N., Salim, A., & Samia, B. (2019). Réforme de la profession comptable libérale en Algérie : une analyse rétrospective. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية, 3 (2), pages 145-160.
- 18.Philippe Lorino et al, (2017), pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion, 6ème édition, Dunod, Paris.
- 19.Stéphun Brun, (2005), Guide d'application des normes IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris.
- 20.Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, (2015), Les nouveaux visages du contrôle de gestion : Outils et comportements, 4ème édition, DUNOD, Paris, préface.
- 21.Zouhair Djerbi, Xavier Durand, Catherine Kuszla, (2014), Contrôle de Gestion, Dunod, paris.
22. بن حطيب علي, & خطاب دلال, (2019) أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية – دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية, صفحة 01-23.
23. بوبعاية , ح., & الصالح , س. (2016). دور واهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الافصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية, 1(1), صفحة 52-63.
24. بوقرة, ر., & عريوة, م. (2014). أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية, 1(1), صفحة 11-33.
25. تدلاوتي أمينة. العيد محمد: (2015), أثر وانعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير, مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية, الجزائر.