

دور لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسة  
The role of the dashboard as a tool to management control in  
activating the corporate governance

أ.د. زغيب مليكة

Zeghib031299@yahoo.fr

جامعة عبد الحميد مهري - قسنطينة 2- الجزائر

/ قرقاد عادل

kerkad@hotmail.com

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف- الجزائر

تاريخ الاستلام: 2018/02/16 تاريخ التعديل: 2018/06/09 تاريخ قبول النشر: 2018/06/09

**المخلص:** تهدف هذه الدراسة لمعرفة دور لوحة القيادة كأحدى الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات، من خلال إبراز أهميتها كأداة تحكم قوية للحوكمة ووسيلة أساسية لتقديم المعلومات المناسبة عن أداء المؤسسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن لوحة القيادة كنظام للمعلومات وفقا لاعتمادها على مؤشرات مالية ونوعية، لها دور فعال في تشجيع أفضل الممارسات وقياس الأداء لتحقيق أقصى قدر من المساءلة والشفافية، وأن تصميمها بما يتناسب ومتطلبات ومبادئ الحوكمة، يساهم في التقييم الجيد لأداء المؤسسة ويحد من مشاكل الوكالة من خلال الحد من لا تماثل المعلومات بين مختلف مستويات الإدارة والمساهمين وكل أصحاب المصالح، وهذا ما يدعم وجود نظام فعال لحوكمة المؤسسة.

**الكلمات المفتاحية:** لوحة القيادة، مراقبة التسيير، تقييم الأداء، مشكلة الوكالة، حوكمة المؤسسة

**Abstract:** This study aims to identify the role of the dashboard, as one of the modern tools to management control, in activating corporate governance by demonstrating its role as a powerful control tool and a key means of delivering appropriate information about the organization's performance.

The study found that the dashboard as an information system, which is based on financial and qualitative indicators, has an effective role in promoting best practices and measuring performance to maximize accountability and transparency. In addition to that, designing it according to the requirements and principles of governance contributes to a good evaluation of the corporation's performance and limits agency problems by reducing information asymmetries between different levels of management, shareholders and all stakeholders. This supports an effective corporate governance system.

**Keywords:** Dashboard, management Control, Performance evaluation, Agency problem, Corporate Governance.

#### مقدمة:

تعتبر حوكمة المؤسسات من أهم المواضيع التي قدمتها العديد من المؤسسات والهيئات الدولية كحل لمعالجة مشاكل الفساد المالي والإداري، السبب الذي كان من العوامل الرئيسية في انهيار كبريات الشركات العالمية على غرار شركتي "آرون و ووردكوم" الأمريكيتين، بالإضافة إلى حدوث أزمات اقتصادية ومالية مست اقتصاديات بعض الدول فالحوكمة تعد أحدث توجه عالمي لإحكام الرقابة على إدارة المؤسسات لمنعها من إساءة استعمال سلطاتها، وحثها على حماية حقوق ملاكها أو حقوق المساهمين فيها وغيرهم من أصحاب المصالح، فتجسيدها في المؤسسة وتطبيق مبادئها يؤدي إلى الاكتشاف المبكر لانخفاض أداء المؤسسة وتحديد مستويات الإفصاح والشفافية وعلاج الانحرافات في حال وجودها، وفي هذا السياق فقد زاد الاهتمام بتفعيل دور الآليات الداخلية للحوكمة التي تعطي صورة أوضح عن الأداء الفعلي المؤسسة وتدعم الأنشطة الرقابية والإشرافية فيها على غرار مراقبة التسيير التي تعتمد على تقنيات ذات مؤشرات مالية وغير مالية كلوحة القيادة.

إشكالية الدراسة: إن الاعتماد على لوحة القيادة كإحدى تقنيات مراقبة التسيير والأنظمة الرقابية في المؤسسة الاقتصادية، له أبعاد تساهم في دعم حوكمتها، وفي هذا الإطار يمكن طرح التساؤل التالي:

ما هو دور لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسة؟ أهمية الدراسة: تأخذ هذه الدراسة أهميتها من حيث كونها تسلط الضوء على دور مراقبة التسيير كأحد أنظمة الرقابة الداخلية الداعمة لنظام الحوكمة المؤسسية، بالإضافة إلى إبراز دور لوحة القيادة باعتبارها من التقنيات الحديثة التي تعتمد على مؤشرات مالية وغير مالية، بطريقة تجعلها تسهم في التقييم الجيد للأداء الفعلي للمؤسسة وأيضاً كيفية الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة، بما يتناسب وتطلعات أصحاب المصلحة.

**تقسيمات الدراسة:** قسمت هذه الدراسة إلى المحاور الرئيسية التالية:

المحور الأول: طبيعة حوكمة المؤسسة

المحور الثاني: لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير

المحور الثالث: لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير ودورها في تطبيق حوكمة المؤسسة

### أولاً: طبيعة حوكمة المؤسسة

1. **تعريف حوكمة المؤسسة:** مصطلح حوكمة المؤسسات ترجمة للاصطلاح الإنجليزي "corporate governance"، حيث تمت الترجمة للفرنسية "Gouvernance D'entreprise"<sup>1</sup>، في حين أن الترجمة العلمية المختصرة التي راجت باللغة العربية التي أتفق عليها هي "أسلوب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة" أو حوكمة المؤسسات<sup>2</sup>، فالحوكمة بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية. وتعرف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) نظام حوكمة المؤسسة بأنه: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"<sup>3</sup>

وتعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) الحوكمة بأنها "مجموعة العلاقات بين الإدارة الشركة، ومجلس الإدارة، والمساهمين فيها، ومجموعة أصحاب المصلحة الآخرين، وتفرز تلك العلاقات الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف المؤسسة وتقرير الوسائل لبلوغ تلك الأهداف ومراقبة الأداء"<sup>4</sup>.

كما تعرف الحوكمة أيضاً بأنها "النظام الذي يمزج بين القيود والحوافز للحد من تضارب المصالح بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة"<sup>5</sup>.

وفي تعريف آخر للحوكمة فهي عبارة عن "العمليات والهيكل التي تستخدمها المؤسسات، لتوجه وتدير عملياتها العامة وأنشطة برامجها"<sup>6</sup>.

ومن هنا يمكن القول أن مفهوم الحوكمة يشير إلى عدة خصائص أهمها:<sup>7</sup>

- الانضباط: وذلك بإتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- الشفافية: وتعني تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث في المؤسسة.
- الاستقلالية: أي لا توجد أي تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
- المساءلة: وتعني إمكانية تقييم أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- المسؤولية: وتعني وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي.
- العدالة: وتعني وجوب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب.
- المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جديد.

وبناء على مختلف التعريفات السابقة تمكن الباحثان من صياغة تعريف خاص بهما للحوكمة، حيث يريان أن مفهومها يشير إلى أنها: مجموعة التشريعات والنظم والآليات التي تعمل على ضبط وتوجيه أعمال المكلفين بتسيير المؤسسة، من خلال توزيع الحقوق والواجبات على مختلف الأطراف والمشاركين بما يضمن كفاية الضوابط القانونية والأخلاقية والوظائف الداخلية لإنجاز أهداف المؤسسة.

### 1. الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة في المؤسسة

- هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد.
- المساهمون: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم، مقابل الحصول على العوائد المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل ويكون لديهم الحق في اختيار أعضاء الإدارة المناسبين.
  - مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، حيث يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للمؤسسة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
  - الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

- أصحاب المصالح: هم الأطراف الذين لهم مصالح داخل المؤسسة، مثل الدائنين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

### 3. أهداف حوكمة المؤسسة ومبادئها

في إطار سعي المؤسسة من أجل خلق بيئة ملائمة للعمل بحوكمة المؤسسات، فإنها تعمل أولاً على احترام إتباع المبادئ الأساسية المقدمة من طرف مختلف الهيئات الدولية، وفي بعض الأحيان تكيف هذه المبادئ مع الخصائص الاقتصادية للبلد، كي تضمن حسن تطبيق المبادئ وتضمن في نفس الوقت حسن إدارة المؤسسة للتمكن من تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيق هذا النظام.

3.1. أهداف حوكمة المؤسسة: الهدف الأساسي من حوكمة المؤسسات يتمثل حسب

كل من "مينو ومنكس" في الإجابة على التساؤلين التاليين:<sup>8</sup>

- كيف نجعل المديرين ملتزمين لإدارة أموال المساهمين وكأنه ماله الخاص؟  
- كيف يمكن خلق القيمة في المؤسسة وإدارتها بطريقة تقلل من تضارب المصالح بين مختلف الأطراف؟

ولهذا فنظام الحوكمة يهدف إلى ضمان النمو وتحسين قيمة المؤسسة من جانب، وضمان فاعلية العلاقة بين إدارة المؤسسة والأطراف المتعاملين معها من جانب آخر، بالإضافة إلى الحد من انتهاك القيم والأخلاق والحد من التلاعب بالمؤسسة<sup>9</sup>.

هذا ويمكن القول أن هدف المؤسسات من تطبيق نظام الحوكمة هو تعظيم أهداف المساهمين وباقي أصحاب المصلحة فيها، وذلك من خلال:<sup>10</sup>

- خلق القيمة للمؤسسة: يعتبر خلق القيمة الهدف الأساسي للمؤسسة، ما يضمن لها تحقيق عوائد مناسبة للمساهمين، خلق مناصب شغل، وكذلك المساعدة على استمرار حياة المؤسسة خاصة في ظروف المنافسة والتحديات الاقتصادية.

- خلق الشفافية: التأكيد على الشفافية داخل المؤسسة يجعل من الإدارة قادرة على أن تحدد بفعالية كيف تعمل المؤسسة، أين هي المخاطرة، فالشفافية هي نافذة هامة

للإدارة على العمل الداخلي للمؤسسة، فكما كانت النافذة أوضح، كلما كانت القدرة على إدارة المؤسسة بفعالية أحسن.

**2.3. مبادئ حوكمة المؤسسة:** بالإضافة إلى المبادئ التي وضعتها لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية تحت عنوان "تأكيدات الحوكمة في البنوك"، وكذلك مجهودات مؤسسة التمويل الدولية سنة 2002<sup>11</sup>، كانت الريادة في هذا المقام ترجع إلى جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي وضعت مبادئ لحوكمة المؤسسات سنة 1999 بالتعاون مع كل من البنك وصندوق النقد الدوليين، والتي قامت بتعديلها مرة في سنة 2004، بغرض مساعدة حكومات الدول الأعضاء وغير الأعضاء للتوجه نحو العمل بفلسفة الإدارة الرشيدة<sup>12</sup>. وقد ركزت المبادئ على الجوانب التالية:<sup>13</sup>

- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:** على نظام حوكمة المؤسسات أن يشجع على الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون منسجماً مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
- **حقوق المساهمين:** نظام حوكمة المؤسسات يجب أن يوفر الحماية للمساهمين ويضمن لهم التسهيلات لممارسة عملهم، كالحق في الملكية، الترشح وانتخاب مجلس الإدارة، الحصول على المعلومات الكافية، المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة وكذلك الحق في التصويت في الجمعية العامة للمساهمين.
- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** يجب أن يكفل نظام الحوكمة المعاملة المتساوية لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمون الأجانب، كما يضمن النظام فرصة الحصول على تفويض فعلي للمساهمين في حالة انتهاك حقوقهم.
- **دور أصحاب المصالح:** يجب أن يتضمن نظام حوكمة المؤسسات الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة، وأن يعمل أيضاً على تشجيع كل الأطراف الفاعلة في المؤسسة على خلق الثروة وفرص العمل، وذلك لتحسين مستويات الأداء وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.
- **الإفصاح والشفافية:** على نظام حوكمة المؤسسات أن يكفل تحقيق الإفصاح في الوقت المناسب عن المسائل المتعلقة بأهداف المؤسسة، تشكيلة أعضاء مجلس الإدارة،

الأداء المالي، الملكية وممارسات الحوكمة في المؤسسة، وكذلك ضمان توصيل مختلف تلك المعلومات المحاسبية والمالية وغير المالية لجميع أصحاب المصلحة.

- مسؤوليات مجلس الإدارة: ينبغي على إطار حوكمة المؤسسات أن يضمن، مراجعة وتوجيه إستراتيجية المؤسسة، وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية وكذلك محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام المؤسسة والمساهمين.

ثانيا: لوحة القيادة كأداة مراقبة التسيير

### 1. مفهوم مراقبة التسيير

مصطلح مراقبة التسيير "Contrôle de gestion" هو ترجمة عن اللغة الانجليزية لمصطلح "Management control"، وكلمة "control" في اللغة الانجليزية معناها أقرب إلى التحكم "Maitrise" أكثر من المراقبة "contrôle" بالفرنسية، وهذا الأخير الذي يرتبط في اللغة الفرنسية بمعنى الزجر والمنع "répression" أكثر منه بمعنى الحماية "protection" وهو ما يجعل المسؤولين والعمال يتعاملون بنحفظ مع مراقبة التسيير.

ولقد وضعت عدة تعاريف لمراقبة التسيير، واختلف العديد من الباحثين في تعريفهم لها، نظرا للتطورات الكبيرة التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية من جهة والنظريات المفسرة للعملية الرقابية من جهة أخرى وفيما يلي لمجموعة منها:

تعرف مراقبة التسيير بأنها: "مجموع الأعمال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العاملين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ أهداف محددة."<sup>14</sup>

وحسب "Isabelle et Loic De Kerviller" هناك:<sup>15</sup>

- مراقبة التسيير أداة للتحكم في التسيير: باعتبارها مجموعة من الموارد المسخرة من قبل المؤسسة لمساعدة المسؤولين في التحكم في التسيير لتحقيق الأهداف المسطرة.

- مراقبة التسيير أداة للإحصاء: باعتبارها مجموعة من التقنيات التي تمكن من الاستعمال الجيد لأدوات التسيير وكذا تحقيق نتائج مطابقة للتقديرات.

ويذهب "M.GERVAIS" على أن مراقبة التسيير هي: "العملية التي من خلال يتأكد المسيرون من أن الموارد موجودة ومستعملة بصفة فعالة وبنجاحة وملاءمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المنظمة، وأن المساعي والتوجيهات الحالية تسيير جيدا وفق الإستراتيجية المحددة."<sup>16</sup>

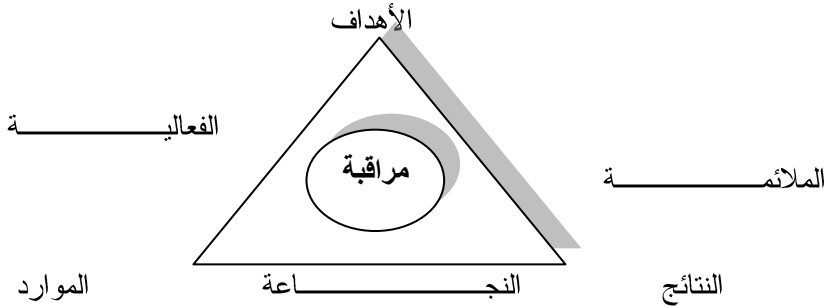
وهكذا فإن عملية مراقبة التسيير تتضمن ثلاثة أمور أساسية:<sup>17</sup>

- التأكد من إنجاز أهداف المؤسسة طبقا للخطط الموضوعة والتحقق من مدى الكفاية في التنفيذ أي باستخدام أقل ما يمكن من الوقت والجهد والمال؛
- الاطمئنان إلى صحة التصرفات الإدارية في أثناء التنفيذ والكشف عما يقع من أخطاء أو انحرافات ومعرفة أسباب ذلك حتى يمكن تجنب الوقوع فيها مستقبلا؛
- التحقق من شرعية الأعمال الإدارية التي تمت أثناء التنفيذ ومطابقتها للقوانين واللوائح النافذة حتى يتم إنجاز الأهداف وتحقيق الخطة في إطار من الشرعية الكاملة.

## 2. ركائز مراقبة التسيير وأهميتها

1.1. ركائز مراقبة التسيير: مراقبة التسيير تُركز على ثلاثة مفاهيم أساسية:<sup>18</sup>

- الفعالية: (efficiency) وتعني تحقيق الأهداف وفقا للموارد المتاحة.
  - الكفاءة: (efficacité) وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.
  - الملائمة: (pertinence) وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.
- ويمكن توضيح ركائز مراقبة التسيير من خلال الشكل الموالي:



SOURCE: H.LONING et Y.PESQUEUX et COLL, le Contrôle de gestion, édition ELLIPES, paris, France, 2001, P 06

من خلال الشكل السابق يتبين أنه بالإضافة إلى العناصر التي تمثل مرتكزات نظام مراقبة التسيير، يوجد ثلاثة مؤشرات أخرى يعتمد عليها سير نظام مراقبة التسيير هي:<sup>19</sup>

- الأهداف: إن تحديد الأهداف هو نقطة الانطلاق لنظام مراقبة التسيير، حيث تكون هذه الأهداف على مدى سنوي بالإضافة إلى كونها متجانسة مع الأهداف الإجمالية للمؤسسة والمسطرة على المدى الطويل وضمن الخطة الإستراتيجية؛



- الموارد: قد تكون الموارد الموضوعية حيز التطبيق تقنية أو مادية، بشرية أو مالية؛  
- النتائج: من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لابد من قياس نتائج العمليات والتدخلات بالوسائل المخصصة لذلك.

**2.2 أهمية مراقبة التسيير:** نظام مراقبة التسيير يقوم بمساعدة المسؤولين والمنفذين على التحكم في نشاطاتهم عن طريق:<sup>20</sup>

- التحديد الدقيق للأهداف؛
- مراقبة خطط العمل والأنشطة؛
- متابعة تنفيذ العمليات؛
- تحليل الانحرافات الحاصلة بين التوقعات والنتائج المحققة؛
- اقتراح الإجراءات التصحيحية؛
- المساعدة في تحديد مؤشرات القيادة.

### 3. دور مراقبة التسيير في المؤسسة

يتمثل دور مراقبة التسيير في تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل من ناحية، ومن ناحية أخرى تبني الإستراتيجية التي تعتمدها لتوجيه الإدارة نحو تحقيق الأهداف المحددة في أقرب وقت ممكن. وبأقل تكلفة وبأقصى قدر من الجودة كما هو متوقع. فمراقبة التسيير تقوم بعدة مهام أهمها التنبؤ، والاستشارات، والرقابة، وتطوير الإجراءات، وتأسيساً فهي تلعب دوراً في المؤسسة يتجلى من خلال النقاط التالية:

**1.3 على مستوى التوقعات:** يجب أن تضع الأهداف، وأن تحدد الوسائل اللازمة للوصول إليها، وأن تعد بشكل خاص خططا بديلة في حالة إخفاق الخطط المحددة سلفاً. وبنفس الطريقة، يجب أن تضمن مراقبة التسيير توافق الميزانيات الناشئة عن مختلف الخدمات.

**2.3 على مستوى المجلس:** تقوم مراقبة التسيير بتوفير المعلومات اللازمة لمختلف مراكز المسؤولية داخل المؤسسة وبالاعتماد على وسائل لتحسين إدارتها.

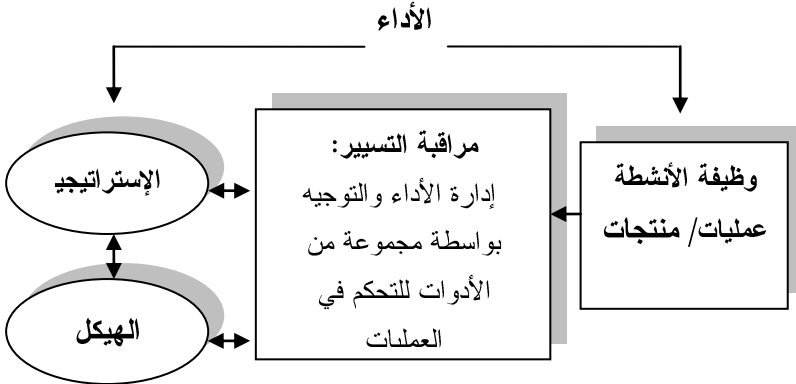
**3.3 على مستوى السيطرة:** مراقبة التسيير تحدد المسؤوليات وتضمن الرصد الدائم لنشاط الشركة مع الحفاظ على التوافق بينها.

**4.3 على مستوى تطوير الإجراءات:** تتمثل مهمة مراقبة التسيير في تطوير المؤشرات وتوحيدها بحيث تكون المقارنة بين الشركة وبيئتها متجانسة.<sup>21</sup>

كما أن مراقبة التسيير تلعب دورا مهما في عملية اتخاذ القرار وهو مفترق طرق لمصادر المعلومات، وبالتالي فمراقبة التسيير تلعب دورا بارزا في توجيه وإدارة المنظمات الأكثر تعقيدا وقرعا والمسؤول عن المعالجة الفعالة للمعلومات الاقتصادية ومن المرجح أن تكون الجهاز المحوري للتنسيق والمساعدة في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة ورصد فعاليتها، وبالتالي فمراقبة التسيير تهدف إلى:<sup>22</sup>

- قيادة أنشطة المؤسسة وعملياتها لتحقيق أهدافها؛
  - المساعدة على تسيير المؤسسة؛
  - المساعدة في اتخاذ القرارات مع المديرين في جميع أنحاء التسلسل الهرمي.
- ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التوضيحي التالي:

الشكل رقم (03): الدور الحديث لمراقبة التسيير في المؤسسة



**Source:** Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, MANUEL ET APPLICATIONS, DCG, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, France, 2010, P27.

#### 4. مفهوم لوحة القيادة ووظائفها

تعتبر لوحة القيادة أداة تخاطب واتخاذ القرار تسمح لمراقبة التسيير بتتبيه المسؤول عن مختلف العناصر الأساسية لعملية التسيير من أجل تحسينها. ويمكن استعمال لوحة القيادة في أي منظمة (الدولة، مؤسسة اقتصادية، مؤسسة عسكرية، مؤسسة تعليمية، هيئة معينة،...). كما يمكن أن تأخذ عدة مستويات أفقية أو عمودية، بحيث تتحدد في كل مستوى حسب المعلومات المتوفرة لديه.<sup>23</sup> وتعرف لوحة القيادة بأنها: "نظام للمعلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة لبيانات الضرورية لمراقبة تسيير المؤسسة على المدى القصير وتسهيل أداء المسؤوليات".<sup>24</sup>

كما تعرف لوحة القيادة أيضا بأنها "مجموعة هامة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، والتي تسمح باتخاذ الإجراءات التوجيهية في التسيير وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة".<sup>25</sup> ومن جهة أخرى فإن لوحة القيادة عبارة عن: "أداة اتصال تسمح لمراقب التسيير بجلب اهتمام المسؤول للنقاط الأساسية لتسييره من أجل تحسينه وهذا في المدى القصير".<sup>26</sup>

ولوحة القيادة أيضا هي: "عينة صغيرة من المؤشرات التي تسمح للمدير بتتبع التغيرات في النتائج، والانحرافات عن خط الأساس (الأهداف المحددة، المعايير الداخلية أو الخارجية، المراجع الإحصائية).. الخ، قدر الإمكان وفي الوقت الحقيقي، مع التركيز على تلك الأهداف التي تعتبرها الأكثر أهمية".<sup>27</sup> وتتمثل أهم وظائف لوحة القيادة فيما يلي:<sup>28</sup>

- وظيفة للرصد المستمر، ومراقبة الانحراف والإنذار الذي يسمح بتسليط الضوء على الاتجاهات، والثغرات الكبيرة؛
- وظيفة دليل للتحليل للإشارة إلى المدير بأن الوقت قد حان لإجراء التحليل؛
- وظيفة إعداد التقارير، توفير ثروة من المعلومات الإدارية لدعم المساءلة والمحاسبة؛
- وظيفة الاتصال والتحفيز من خلال توفير البيانات الموضوعية، على أساس الحقائق وليس على التصورات. وهذا يسهل التواصل بين المديرين؛
- وظيفة المساهمة في صياغة الأهداف والتوقعات في عملية ردود الفعل على النتائج التي تم الحصول عليها. فالمدير قد يدرك استنادا إلى النتائج التي تم التوصل إليها، أن الهدف المحدد غير واقعي، بل على العكس من ذلك أنه قد تم تجاوزه بسهولة بحيث يمكن تحسينه مستقبلا.

من خلال الوظائف السابقة يمكن استنتاج بعض الخصائص التي تميز لوحة القيادة، منها ما يلي:<sup>29</sup>

- تناسق المعلومات: تكون المعلومات من الوثائق المستعملة في عمليات المؤسسة وفي مختلف المستويات، من جهات متعارف عليها وبلغة واضحة مع سرعة انتقالها.

- **المؤشرات المناسبة:** يتم اختيار المؤشرات بما يعبر عن طبيعة النشاط ويقاس مستوى الأداء في كل مركز مسؤولية، تتعلق هذه المؤشرات إما بنشاط فترة سابقة أو بالتنبؤ بمستوى نشاط أو هدف معين، تظهر في شكل نسب، جداول، أشكال بيانية أو علامات.
- **أداة اتصال وتفاوض:** لوحة القيادة أداة اتصال وتفاوض فعالة بين مختلف المصالح والمراكز في المؤسسة من خلال تقديم التقارير والمؤشرات ومعرفة مختلف مستويات الأداء أو من خلال المناقشة الدورية حول القيادة ومراجعتها.
- **هرمية لوحة القيادة:** حيث تخصص لكل مستوى لوحة قيادة، أو لكل مركز مسؤولية لوحة قيادة مناسبة لطبيعته وأهدافه، لينتج من محصلة هذه المراكز لوحة قيادة شاملة على مستوى الإدارة العليا.
- **وسيلة تنبؤ:** تبرز بعد تحديد الانحرافات في كل مركز مسؤولية ومعرفة أسبابها والقيام بالإجراءات التصحيحية، فهذه العملية تجعل من لوحة القيادة المشخص الحقيقي لوضعية المؤسسة مما يؤدي بالمسيرين إلى اعتمادها كوسيلة تنبؤ تساعد في اتخاذ القرارات المستقبلية وتحديد الأهداف العملية.
- **وسيلة لقياس الأداء:** من خلال مقارنة الأهداف المسطرة بالإنجازات واستخلاص الانحرافات (سلبية أو ايجابية) ومن ثم اتخاذ القرارات والقيام بالتصحيحات المناسبة.
- **أداة تحفيز:** لوحة القيادة مرآة عاكسة لما يحققه المسؤولون من نتائج أعمال في فترات مختلفة، مما يؤدي إلى تحفيز المسؤولين بعضهم لبعض من أجل تحسين وضعيتهم ليصلوا إلى مستوى أداء أعلى.
- ويمكن تلخيص أهم خصائص لوحة القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى من خلال الجدول التالي:

## الجدول رقم (01): الفروق بين لوحة القيادة والأدوات الرقابية الأخرى

لوحة القيادة	الأدوات الرقابية الأخرى لمراقبة التسيير
- تتضمن معلومات غير مالية (نوعية)	- معلومات مالية فقط
- إمكانية وجود معلومات تخص المحيط الخارجي للمؤسسة	- مصدر المعلومات يكون من داخل المؤسسة
- تلبي مختلف الاحتياجات من المعلومات بما يتناسب محتواه مع رغبة المسؤولين	- محتواها معياري لكل المسؤولين
- عرض المعلومات بشكل يومي	- عرض المعلومات في العموم يكون شهريا
- معطيات قليلة، مركزة وأساسية تسمح بالعمل	- معطيات كثيرة، جد مفصلة شمولية
- سرعة في القراءة، والتحليل	- تأخذ وقتا في تحليل معلوماتها
- مرنة وقابلة للتجديد والتعديل	- صعوبة في تطوير هذه الأدوات
- سرعة في تحصيل المعلومات (يوم+1 إلى يوم+3)	- بطئ في تحصيل المعلومات (يوم+10 إلى يوم+25)

المصدر: بونقيب أحمد، رحيم حسين، "دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير"، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008، ص 04.

ثالثا: لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير ودورها في دعم تطبيق حوكمة المؤسسة

## 1. علاقة مراقبة التسيير وحوكمة المؤسسة

يستند التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات إلى مدى ملائمة الأنشطة الرقابية، (الإدارية والإجرائية) ووظيفة تحديد المخاطر وإدارتها، مع توجيه السلوكيات لخدمة الأهداف العامة للمؤسسة والتنسيق التنظيمي وتحليل النتائج مقابل التوقعات. ويتم دعم عمليات حوكمة المؤسسة من خلال أنظمة الرقابة الداخلية التي تم إعدادها من أجل: توفير جميع عناصر القرار الهامة، وإعطاء صفة الوساطة بين توقعات أصحاب المصلحة وسلوك الإدارة، وضمان الامتثال للقوانين واللوائح الداخلية، وضمان اكتمال وشفافية الاتصالات مع الإدارة، ومع المحيط الخارجي للمؤسسة.<sup>30</sup> وتعتبر مراقبة التسيير كأداة مهمة للحوكمة لأنها جزء مركزي من الرقابة الداخلية.<sup>31</sup>

إن زيادة تعقيد الشركات، والحاجة إلى ضمان الإنصاف والشفافية والملاءمة في عمليات الحوكمة، وزيادة الوعي بأهمية إدارة المخاطر ليست سوى بعض الظواهر التي تؤدي إلى إنشاء نظم رقابة داخلية متكاملة، يستند بقوة إلى اعتبارات القيمة الجيدة والتعاون. ويكون وفي هذه الحالة لمراقبة التسيير دور رئيسي وهو تجميع الهياكل والعمليات التي تهدف إلى المساعدة في التنفيذ السليم لقرارات الإدارة، وتوجيه السلوك التنظيمي والتحقق من الاتساق بين الأهداف والنتائج التي تحققت على نحو فعال.<sup>32</sup>

إن مراقبة التسيير تعتبر من الاحتياجات التي يعرب عنها المديرون سواء كانوا يعملون في القطاع الخاص أو العام، ذلك لأنها تعمل على توفير بيانات موثوقة وحسنة التوقيت بشأن المؤشرات المالية وغيرها من المؤشرات الأساسية ذات الأهمية، الأمر الذي يساعد الإدارة العليا بوضع الضوابط والأهداف والخطط المناسبة التي تقوم بتطويرها والسعي لتحقيقها، وأيضا تحديد الأولويات والموارد التي تحت تصرفها، وبالإضافة مساعدة المدير العام في تحديد خط مناسب لسلوك المديرين الآخرين للمؤسسة.<sup>33</sup> وبهذا الصدد تعد مراقبة التسيير قضية رئيسية وهي عملية يستخدمها المديرون لتعزيز الحوكمة التي يتطلع إليها الأطراف أصحاب المصالح.

وتجري عملية مراقبة التسيير على ثلاث مراحل رئيسية، حيث تحدث المرحلة الأولى قبل العمل وفيها يتم تحديد الأهداف وترجمتها إلى أهداف محددة كميًا على مدى معين (عادة ما تكون السنة)، وهي مرحلة "وضع اللمسات الأخيرة". وتتعلق المرحلة الثانية بمسار العمل وهي مرحلة لرصد التقدم واقتراح الإجراءات التصحيحية للانحرافات المحتملة وتسمى بمرحلة التوجيه، وأخيرا تجري المرحلة الثالثة بمجرد الانتهاء من العمل المخطط. وهي مسألة قياس النتائج من أجل فرض عقوبات إيجابية أو سلبية على المسؤولين، وهذه المرحلة غالبا ما تسمى "مرحلة ما بعد التقييم".<sup>34</sup>

ويتمثل دور مراقبة التسيير في إطار الحوكمة فيما يلي:<sup>35</sup>

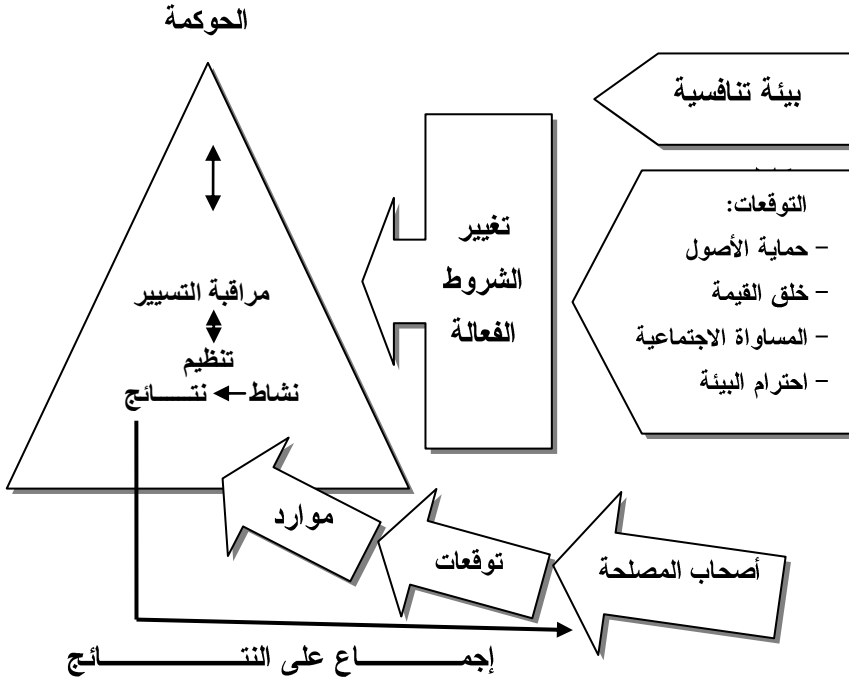
- أداة لتنفيذ الإستراتيجية: مراقبة التسيير هي النظر لتفويض السلطة لضمان تحقيق الأهداف الإستراتيجية من اعتمادها على أدوات محددة، فهي توفر للإدارة رؤية لحالة المؤسسة، كما تسمح برصد أدائها، وبالتالي توجيه إدارة المؤسسة نحو رؤية مشتركة.

- أداة لتطوير الإستراتيجية: تلعب مراقبة التسيير دورا مهما في تطوير إستراتيجية المؤسسة في ظل تدفق كم هائل من المعلومات وفي بيئة غير مستقرة، وفي سياق أكثر تنوعا من حيث المزايا التنافسية، حيث الخيارات الإستراتيجية في بعض الأحيان تولد تكاليف هائلة، ومراقبة التسيير هي نواة للمعلومات المتنوعة، يعتمد تعاونها بشكل رئيسي على ترجمة السيناريوهات المتوخاة في المسائل المالية والمخاطر والفرص، من خلال التخطيط الذي يعتبر جزءا من مسؤوليات مراقب التسيير .

كما أن مساهمة مراقبة التسيير في عملية حوكمة المؤسسة تمارس في ثلاثة اتجاهات رئيسية وهي:<sup>36</sup>

- مساعدة الإدارة العليا في تحديد مبادئ الحوكمة؛
  - المساهمة المستمرة في تحسين أداء جميع الأنشطة؛
  - تكيف نظام المعلومات.
- والشكل التالي يوضح دور مراقبة التسيير كوظيفة لدعم حوكمة المؤسسة.

الشكل رقم (03): مراقبة التسيير وظيفية لدعم حوكمة المؤسسة



Source: Daniela M SALVION, Corporate governance management control and global competition, Emerging Issues in management, University of milan- Italy, 2005, P 42.

## 2. دور لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في حل مشكلة الوكالة

يمكن فهم طبيعة وأهداف مراقبة التسيير من خلال الإشارة إلى "نظرية الوكالة"، التي تصور العلاقات بين "الوكيل" و "الموكل" على أساس السلطة. فبمجرد أن تصل الشركة إلى حجم معين، لن يكون بوسع المدير أن يقرر ويراقب كل شيء. ولذلك يجب عليه أن يفوض بعض المسؤوليات إلى الإدارة، وهنا يبرز دور مراقبة التسيير في ضمان قيام هؤلاء المديرين بأدوارهم مع احترام الأهداف.<sup>37</sup>

لقد ظهرت مهام مراقبي التسيير والمدققين على حد سواء في الشركات الكبيرة حيث يوجد فصل بين المساهمين والمديرين، وتتميز هذه المؤسسات بتمييز واضح بين مهام الإدارة والمراقبة مما يؤدي إلى علاقة الوكالة.<sup>38</sup> وحسب نظرية الوكالة، فإن مجلس الإدارة هو إحدى آليات رقابة المساهمين للمديرين، ومن أجل تحقيق ذلك لابد من تقوية مهمة الرقابة التي هي مناط بها هذا المجلس، إلا أن عدم تماثل المعلومات بين المديرين وأعضاء هذا المجلس تقلل من فعالية هذه الرقابة. وعليه، فإن أعضاء مجالس الإدارة مطالبون بتقليص حجم لا تماثل المعلومات، ويكون ذلك بالحصول على المعلومات المتعلقة بسير المؤسسة.<sup>39</sup>

ولذلك يحاول المساهمون إنشاء نظام للحوافز والمراقبة يمنع الوكيل من التصرف بطريقة يحتمل أن تضر بمصالحه.<sup>40</sup> وهذا ما يتطلب على وظيفة مراقبة التسيير كإحدى وظائف الرقابية الداخلية في المؤسسة اعتماد تقنيات تتلاءم ومتطلبات التطبيق الجيد لقواعد حوكمة المؤسسات، وتعطي صورة أكثر وضوحاً لأصحاب المصالح، وتمكنهم من قياس أداء المؤسسة وتقييم أداء الإدارة. فمراقبة التسيير لا تشمل الرقابة المالية (محاسبة التكاليف) فحسب، بل تشمل أيضاً جميع التقنيات النوعية والكمية التي تمكن من تحسين أداء الشركة.<sup>41</sup> وتبرز هنا لوحة القيادة كأهم تلك الأدوات التي تعتمد على مؤشرات مالية وأخرى نوعية، وتضمن الحصول على المعلومات اللازمة عن المؤسسة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.

## 3. لوحة القيادة والحوكمة الجيدة

يعد نظام لوحات القيادة، وبشكل عام، نظام لصنع القرار وهي اللبنة الأولى التي يتم المطالبة بتنفيذها عند الالتزام بتطبيق حوكمة المؤسسات، فهي تعتبر نهج نحو التقدم والصرامة وطريقة للتوجيه الكامل لضمان تنفيذ حوكمة فعالة تماماً. فبمجرد أن



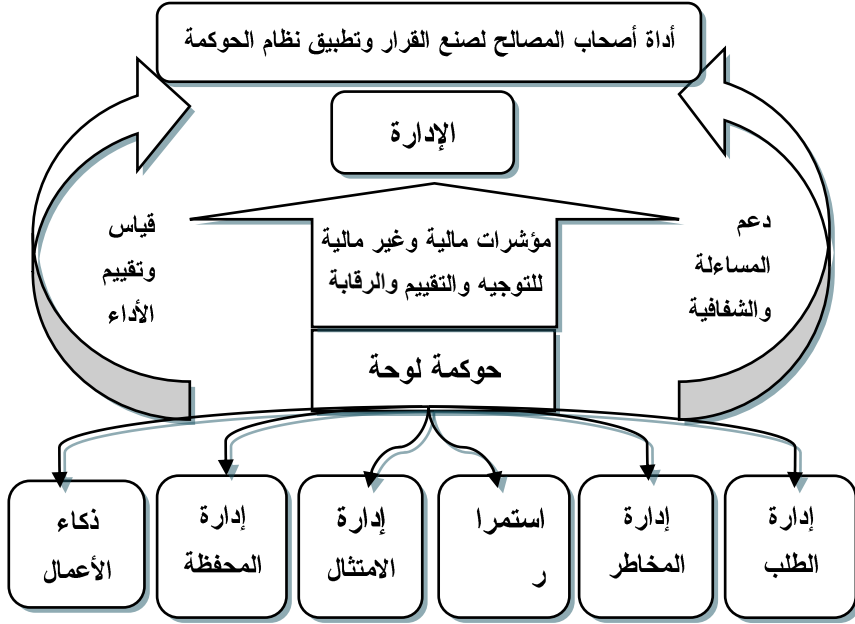
يشرع في تطبيق نظام للحوكمة، فإن فعالية عملية صنع القرار فيها ستعتمد اعتمادا وثيقا على نوع وجوده نظام قياس الأداء.<sup>42</sup> وبناءا عليه يتم ومنذ البداية تصميم مشروع لوحة القيادة بشكل يتلاءم ومبادئ الحوكمة وخصائص المؤسسة وسوقها وإدارتها وإستراتيجيتها.

لقد أصبحت حوكمة المؤسسات موضوعا رئيسيا في الاهتمام لدى الإدارة العليا وأعضاء مجلس إدارة الشركة ومساهمي المؤسسات في جميع أنحاء العالم. كما أنه ليس من المستغرب أن لوحة القيادة بدأت في معالجة المجال المعقد لحوكمة المؤسسات ومشكلة عدم تماثل المعلومات، هذه المشكلة التي تؤدي في غالب الأحيان إلى خلق فجوة بين المسيرين والمساهمين يتوجب على مجلس الإدارة معالجتها بواسطة الأنظمة الرقابية التي هي بحوزته والتي يلعب فيها مراقبو التسيير دورا بارزا من خلال المعلومات التي تحتويها لوحات القيادة الذين أشرفوا على تصميمها وتطبيقها.<sup>43</sup> ويجب تصميم هذه اللوحات بحيث يمكنها دعم سياسات وإجراءات حوكمة المؤسسات من خلال تشجيع أفضل الممارسات وقياس الأداء لتحقيق أقصى قدر من المساءلة والشفافية بين مختلف مستويات الإدارة، فلوحات القيادة وفقا لذلك ستساعد على دفع إستراتيجية المؤسسات والعمل كعامل محفز لكل من التحسينات التشغيلية وإعادة هندسة العمليات التجارية الهامة وتوقع الانحرافات التي قد تؤدي إلى حدوث مخاطر.<sup>44</sup>

وتساعد لوحة القيادة في إطار تطبيق حوكمة المؤسسة في المجالات التالية:<sup>45</sup>

- إدارة الطلب: لتحسين مستويات الخدمة في المؤسسة.
  - إدارة المخاطر: لتقييم وتخفيف جميع التصنيفات أو المخاطر.
  - استثمارية الأعمال: لضمان العمليات التجارية دون انقطاع تحت أي شرط.
  - إدارة الامتثال: زيادة الدعم والمساعدة في المسائل التنظيمية.
  - إدارة المحفظة: للاتفاق حول ما هي الاستثمارات التي تناسب نشاط المؤسسة وأعمالها التجارية.
  - ذكاء الأعمال: للتمكين من المعرفة الإستراتيجية وتطويرها وقابليتها للتنفيذ.
- والشكل الموالي يوضح لنا مجالات لوحة القيادة ودورها كأداة لتطبيق نظام حوكمة المؤسسة.

## الشكل رقم (04): لوحة القيادة والحوكمة الجيدة للمؤسسة



المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على: William LAURENT, The Need for Governance Dashboards,

إن أصحاب المصلحة وفي إطار سعيهم للتطبيق الفعال لحوكمة المؤسسات يتوقعون أن لوحة القيادة هي الحل الذي سيكون مسؤولاً عن تقديم العديد من أبعاد الوقت المناسب للحكم من شأنها أن تدفع استمرار الامتثال والابتكار، فلوحة القيادة تمثل أداة تحكم قوية للحوكمة ووسيلة أساسية لتقديم المعلومات، بحيث يمكن للأعمال التجارية أن تتنبأ وتتفاعل مع التحديات العديدة والمتغيرة باستمرار في السوق بطريقة تعاونية.

## خاتمة:

تعتبر وظيفة مراقبة التسيير إحدى أهم الآليات الداخلية التي يمكن لنظام الحوكمة الاعتماد عليه داخل المؤسسة الاقتصادية من خلال قيامها بالعديد من المهام كالرقابة، التنظيم، الإشراف والتوجيه. ولوحة القيادة هي من أهم التقنيات الحديثة لمراقبة التسيير التي يمكن الاعتماد عليها في القيام بتلك المهام التي تساهم في دعم التطبيق

الجيد لقواعد وأهداف الحوكمة، وقد توصل الباحثين من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها في ما يلي:

- يعتمد التطبيق الجيد لمفهوم الحوكمة داخل المؤسسة الاقتصادية على مجموعة من الركائز والنظم والوظائف الإشرافية والرقابية التي تساعد مجلس الإدارة في قيامه بمهامه وتكفل حماية مصالح أصحاب المصالح من بينها مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، إدارة المخاطرة وأيضاً مراقبة التسيير، هذه الأخيرة التي تعد همزة وصل بين كل تلك الوظائف باعتبارها وظيفة للرقابة والتقييم وركيزة لجمع المعلومات وتقوية الاتصال في المؤسسة.

- وظيفة مراقبة التسيير أداة للتحكم والسيطرة العملية التي من خلالها يستطيع المسيريون أن يتأكدوا بأن الموارد المتاحة في المؤسسة موجودة ومستعملة بصفة فعالة وبنجاعة وملاءمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة وتطلعات أصحاب المصلحة.

- تبرز لوحة القيادة كأداة فعالة لمراقبة التسيير باعتبارها أداة تعتمد على مؤشرات ومعايير مالية ومحاسبية وغير مالية (نوعية) لقياس وتقييم أداء المؤسسة، وهذا ما يتلاءم وتطلعات المساهمين وأصحاب المصلحة ويمكنهم من الرقابة على أداء الإدارة من جهة والمعرفة الصحيحة لأداء المؤسسة من جهة أخرى.

- يساهم تطبيق لوحة القيادة في دعم نظام المعلومات في المؤسسة، ويحد من لا تماثل المعلومات بين المديرين ومجلس الإدارة والمساهمين، وهذا ما يعزز من مبدأ الإقصاد والشفافية ويحد من مشكلة الوكالة.

- لوحات القيادة هي أداة دفع لإستراتيجية المؤسسات، يجب أن يراعى خلال تصميمها وتطبيقها الأخذ بمعايير تمكنها من دعم سياسات وإجراءات ومبادئ الحوكمة من خلال تشجيع أفضل الممارسات وقياس الأداء لتحقيق أقصى قدر من المساءلة والشفافية بين مختلف مستويات الإدارة.

#### المراجع والإحالات:

<sup>1</sup> - Stephane MERCIER, Corporate Gouvernance, Corporate Copyright. Bruxelles, 2004, p 10.

<sup>2</sup> - إبراهيم فريد عاكوم، " إدارة الحكم والعمولة وجهة نظر اقتصادية"، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، العدد 117، أو ظبي، 2006، ص 47.

<sup>3</sup> -karine LE JOLY, Bertrand MOIGEON, Gouvernement d' Enterprise, d' Ebats Théoriques et Pratiques, France, 2001, p 13.

<sup>4</sup> - محسن الربيعي، حمد الحسين، " حوكمة وأثرها في الأداء والمخاطرة"، دار اليازوري، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 27.

<sup>5</sup> -Jonthan BERK, Peter DE MARZO et autres, Finance d'entreprise, Pearson Education, France, 2008, p 955.

<sup>6</sup> - زهير عبد الكريم الكايد، " الحكمانية : "gouvernance " قضايا عربية وتطبيقات"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2003، ص 10.

<sup>7</sup> - طارق عبد العال حماد، " حوكمة الشركات (مفاهيم، مبادئ، تجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 3.

<sup>8</sup> - Robert A.B. MONKS, Nell MINOW, Corporate Governance, Publishinge , Fifth Edition, USA, 2011, P13.

<sup>9</sup> - عدنان تابع النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، "الإدارة المالية المتقدمة"، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009، ص 47.

<sup>10</sup> - Jacob LAMM and others, Under Control : Gouvernance Acrosses The entreprise, CA Press Inc, New York, USA, 2010, P 17.

<sup>11</sup> - مصطفى كامل السيد، " الحكم الرشيد والتنمية في مصر"، مركز دراسات وبحوث الدول العربية، جامعة القاهرة، مصر، 2006، ص 261

<sup>12</sup> - مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2008، ص6، من الموقع الالكتروني: [www. Hawkama.net](http://www.Hawkama.net)، متوفر بتاريخ 2016/08/12 على الساعة 15:18.

<sup>13</sup> - OCDE, Principes de Gouvernement d'Entreprise de l'OCDE, Les éditions de L'OCDE, France, 2004, PP.17-24.

<sup>14</sup> - Anne Marie KEISER, Control de gestion, Edition ESKA, 2<sup>eme</sup> édition, Paris, 2000, P16.

<sup>15</sup> - Isabelle LOIC DE KERVILLER, Le Contrôle de gestion, 3<sup>eme</sup> édition, Paris, 2000, P10.

<sup>16</sup> -Michel GERVAIS, Control de gestion, 7<sup>eme</sup> édition, ECONOMICA, 2000, paris, France, P20.

<sup>17</sup> - معاذ مصطفى فراج، أساسيات الإدارة بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 81.

<sup>18</sup> - ناصر دادوي عدون، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 11.

<sup>19</sup> - المرجع نفسه، ص 16.

<sup>20</sup> - Isabelle DE KERVILER, loic DEKERVILER, Le Contrôle de gestion à la portée de tous, 4<sup>eme</sup> éd, ECONOMICA, Paris, 2006, P 12.

<sup>21</sup> - El Bachir ROUIMI IBN ZOHR, Le Contrôle de Gestion au service de la performance de l'entreprise, 2010, p6, sur le cite électronique:

<http://www.memoireonline.com/04/11/4404/Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise.html>. consulter le 24/ 10/2017 à 21:30.

<sup>22</sup> Chokanaka Sandra Kabataka, Contribution de contrôle de gestion a la gouvernance d'une entreprise publique; Cas de loterie Nationale senegalaise (LONASE), centre africain d' Etudes Superieurs en Gestion, Senegale, 2015, P21.

<sup>23</sup> - قريشي محمد الصغير، لوحة القيادة كأداة لمراقبة تسيير المؤسسات البنكية، مذكرة مقدمة في إطار نيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مبراح ورقلة، الجزائر، 2004، ص44.

<sup>24</sup> - ناصر دادي عدون وأخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص148.

<sup>25</sup> - Nobert GUEDJ, le Contrôle de Gestion, 3eme, Edition d'organisation, Paris, France, 2001, P285.

<sup>26</sup> - Claud ALZRD, Sebine SEPARI, Contrôle de gestion, 6eme édition, Dunod, Paris, France, P588.

<sup>27</sup> - Said AOUAISSI, La mise en place d'un tableau de bord de gestion au service de l'urgence de l'hôpital Haut-Richelieu –Rouville, Rapport de stage présenté à l'ENAP, Université du Québec, Montréal, Canada, 2010, P9.

<sup>28</sup> -Ibid, P P12-13.

<sup>29</sup> - قريشي محمد الصغير، رفاع شريفة، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر،

2015، ص 99. على الرابط الالكتروني: <https://elearn.univ-ouargla.dz/2013-2014/courses/COURSCG/document/CONTROLEDEGESTION.pdf?cidReq=COU>

**RSCG**، أطلع عليه بتاريخ: 2017/11/10 على الساعة 16:45

<sup>30</sup> - Daniela M. SALIVIONI, Corporate Governance, Management Control and Global Competition, SYMPHONYA Emerging Issues in Management, ISTEI - Istituto di Economia d'Impresa Università degli Studi di Milano – Bicocca, P 4, sur le sit électronique:

<ftp://ftp.repec.org/opt/ReDIF/RePEc/sym/PDF/symjournal69.pdf>. consulter le: 25/11/2017 à 00:30.

<sup>31</sup> - Azzouz ELHAMMA et Fatma BEN SLAMA, le Contrôle de gestion en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité: cas des sociétés marocaines, Revue du chercheur, Université de Ouargla, Algérie, n° 11,2012, P 3.

<sup>32</sup> - Daniela M. SALIVIONI, op cit, P 5.

<sup>33</sup> -Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes, ÉTUDES COMPARATIVES DES PRATIQUEOCDE, contrôle de gestion OCDE, sur le cite électronique:

<http://www.oecd.ilibrary.org/docserver/download/5kml6gb0k7q4fr.pdf?expires=1510329433&id=id&acname=guest&checksum=ECB6BD06EC3AF6408AF5CE917F64EE4B>, consulter le 25/11/2017 a 20:30.

<sup>34</sup> -Azzouz ELHAMMA et Fatma BEN SLAMA, op cit, P 2.

<sup>35</sup> - Jacques RENARD, Sophie NUSSBAUMER, Audit interne et Contrôle de gestion, pour une meilleure collaboration, Editions d'organisation, France, 2011, p 14.

<sup>36</sup> - Ibid , P171.

- <sup>37</sup> - Laurent .BAILLY, Didier .LECLERE, le meilleur du DCG11 contrôle de gestion, Edition FOUCHER, Paris, France, 2011, P.1
- <sup>38</sup> - Azzouz ELHAMMA et Fatma BEN SLAMA, op cit, p 4.
- <sup>39</sup> -Toufik SAADA, Les comités d'audit en France: un an après le rapport Vienot, Revue Finance Contrôle Stratégie – Volume 1, N° 3, 1998, p. 169.
- <sup>40</sup> Azzouz ELHAMMA et Fatma BEN SLAMA, op cit, p 4.
- <sup>41</sup> -Jack FORGET, Gestion budgétaire, Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, Éditions d'Organisation, Paris, France, 2005, P 18.
- <sup>42</sup> - Alain FERNANDEZ, Le tableau de bord au coeur de la gouvernance d'entreprise, sur le site électronique: <https://www.piloter.org/gouvernance-entreprise/tableau-de-bord-gouvernance.htm>. consulter le 14 /11/2017 à 20:30
- <sup>43</sup> - Malcolm S. SALTER, Notes on Governance and Corporate Control, Journal of Strategic Management Education<sup>1</sup>, Senate Hall Academic Publishing, Boston, USA, 2003, P 10.
- <sup>44</sup> - William LAURENT, Governance Dashboards, article, September, 2007, sur le site électronique: <http://www.dashboardinsight.com/articles/business-verticals/governance-dashboards.aspx>. consulter le 12/12/2017 à 06:00.
- <sup>45</sup> - William LAURENT, The Need for Governance Dashboards, article, 2008, sur le site électronique: <http://www.dashboardinsight.com/articles/digitaldashboards/fundamentals/the-need-for-governance-dashboards.aspx>. consulter le 15/12/2017 à 15:45.