

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي إليزي



مقياس : مراقبة التسيير

محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس

تخصص إدارة أعمال + محاسبة

جمع وترتيب وإعداد الأستاذة: إيمان ببة

المحور الأول: ماهية مراقبة التسيير

(تم تقديم هذا الفصل كاملا وبشكل مباشر من طرف أستاذة المقياس في 6 محاضرات كل يوم خميس من 09:30-08:00 بالمدرج 1 منذ 2020/02/06 إلى غاية 2020 /03/12)

- تمهيد
- مراحل التطور التاريخي لمفهوم مراقبة التسيير
 - ظهور مفهوم مراقبة التسيير
 - تطور مفهوم مراقبة التسيير
- خصائص نظام مراقبة التسيير وأهدافه
 - خصائص نظام مراقبة التسيير، أهدافه وشروطه
 - تمييز مراقبة التسيير عن بعض المفاهيم المرتبطة بها
- خلاصة
- واجب التقييم الذاتي "1" (الواجب مدرج في ملف منفصل)

المحور الثاني: أدوات التوجه المالي والتوجه التسييري مراقبة التسيير

- تمهيد
- المحاسبة العامة والتحليلية
- الموازنات التقديرية
- لوحة القيادة العملية
- لوحة القيادة المتوازنة
- التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية
- خلاصة
- واجب التقييم الذاتي "2" (الواجب مدرج في ملف منفصل)

الأهداف التعليمية المكتسبة من المقياس:

- معرفة مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير تاريخيا؛
- ضبط مفهوم مراقبة التسيير بما يتماشى والمتطلبات الحالية لمؤسسات الأعمال؛
- التفريق بين مفهوم مراقبة التسيير ومختلف المفاهيم المرتبطة بها؛
- الإلمام بمفهوم مختلف أدوات مراقبة التسيير ومعرفة الفروق بينها؛
- إبراز علاقة كل أداة من أدوات مراقبة التسيير في تقييم ومراقبة الأداء وتحقيق أهداف المؤسسة.

مراجع يمكن للطالب الاستعانة بها:

- Claude ALAZARD & Sabine SÉPARI, Contrôle de gestion, MANUEL ET APPLICATIONS, 2^e édition, Dunod, Paris, 2010.

يمكن تحميله من الرابط التالي:

<http://bibliotheque.pssfp.net/livres/CONTROLE-DE-GESTION-MANUEL-ET-APPLICATIONS.pdf>

- سعاد عقون، مراقبة التسيير-دروس وتطبيقات-، نشر من طرف Eurl Page Bleues Internationales، الجزائر، ب ط، بدون سنة. (متوفر بنسخة ورقية ولا يوجد نسخة إلكترونية)
- عبد الرزاق لقواق، محاضرات في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة-الجزائر، السنة الجامعية 2016-2017.
- نعيمة يحيوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة-الجزائر، بدون سنة.

المحور الثاني:

أدوات التوجه المالي والتوجه التسييري مراقبة التسيير

تمهيد

تقوم مراقبة التسيير على فكرة أساسية، هي أن تحكم المسؤولين بأدائهم التسييري مرتبط من جهة في إشراكهم في صياغة أهدافهم وإمدادهم بالوسائل الضرورية لتجسيدها، ومن جهة ثانية في تمكينهم على الوقوف على نتائج أعمالهم ومناقشة كيفية توجيهها نحو الاتجاه المطلوب.

لأجل ذلك يسهر مراقب التسيير على تصميم وإعداد مجموعة من الأدوات خاصيتها الأساسية أنها مولدة للمعلومات، كما توفر المعلومات الضرورية وفقا لشرطي الدقة والسرعة للتمكن من المراقبة واتخاذ القرارات المختلفة في الوقت المناسب.

تنقسم أدوات مراقبة التسيير من حيث الفترة الزمنية لتقييم الأداء إلى أدوات سابقة أو أمامية كالموازنات التقديرية وأدوات خلفية أو لاحقة للأداء كتحليل الانحرافات ولوحات القيادة.

أما إذا ما أخذنا بعين الاعتبار حداثة هذه الوسائل فإننا سنقسمها إلى أدوات كلاسيكية (تقليدية) ترتبط بالتصور التقني لمراقبة التسيير ووسائل حديثة ترتبط بالرؤية التسييرية له. وسنتطرق لكل نوع من أنواع أدوات مراقبة التسيير.

1. المحاسبة:

المحاسبة نظام تنظيم وتسجيل كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، وتعتبر أداة أساسية للممارسة الحسنة للتسيير ومراقبة التسيير، كما أدى استعمال المحاسبة الحديثة بفضل وسائل الإعلام الآلي إلى الحصول على معلومات ذات فائدة كبيرة للمسؤولين خاصة في مجال اختبار فعالية الأنشطة التي تبحث عن الإنتاجية، الربحية أو الإبداع.

تهدف المحاسبة إلى تجهيز المسير وخاصة مراقب التسيير بكل ما يسهل عليه إيجاد الحلول المناسبة لمشاكل التسيير بسرعة وفعالية.

يوجد العديد من المحاسبات، لكن تعتبر المحاسبة العامة والتحليلية من أهم الأدوات التي يعتمد عليها مراقب التسيير في القيام بمهامه، فهي المصدر الأول للمعلومات سواء التقديرية من خلال المعايير الكمية، الزمنية والسعرية الناتجة خاصة عن طريقة التكاليف المعيارية أو معلومات عن النشاط الفعلي وبالأخص مخرجات المحاسبة التحليلية إن وجدت أو المحاسبة العامة، بالرغم من أنها تعطي نظرة شاملة عن النشاط والنتائج الماضية، إلا أنها تبقى الأكثر استخداما من طرف مراقب التسيير.

1.1 المحاسبة العامة

تعرف المحاسبة العامة على أنها ذلك العلم الذي يضمن دراسة المبادئ والأسس والمفاهيم التي تستند إليها معالجة العمليات ذات القيم المالية في السجلات المحاسبية وذلك بتدوينها وتصنيفها واستخراج النتائج مع ما يؤيدها من تفسير.

كما تعرف أيضا، على أنها نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات والمراقبة من طرف الفئات المستخدمة لهذه المعلومات.

وعليه فإن المحاسبة العامة تسمح بتوفير معلومات ذات طبيعة محاسبية تظهر نتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة في شكل قوائم مالية تسمح بالوقوف على الوضعية الحقيقية في تاريخ معين وترشد عملية اتخاذ القرارات، إذا هي نظام معلومات يستفيد منه نظام مراقبة التسيير إلا أنها تحد من فعاليته نظرا لغياب الطابع التحليلي الذي يمكن من تحديد الانحرافات والوقوف على أسبابها، وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تميزها بالطابع التقديري.

2.1. المحاسبة التحليلية

إذا مما سبق يتضح لنا بأن نتائج المحاسبة العامة كأداة لمراقبة التسيير هي موجهة للخارج، أما المحاسبة التحليلية فهي موجودة بقلب المنظمة وتقدم تقرير عن مسارات التحويل والمعالجة الداخلية، ولهذا نجد الإنجليزيون anglo-saxons يسمون المحاسبة العامة بالمحاسبة المالية Financial Accounting (Comptabilité Financière) وبالمقابل سميت المحاسبة التحليلية بمحاسبة التكاليف Cost Accounting (Comptabilité des Coûts) أو (Comptabilité de Management Cost المحاسبة الإدارية) (Comptabilité de Gestion) ، وبما أنها ولدت داخل المؤسسات الصناعية فهي تعرف كذلك تحت مصطلح المحاسبة الصناعية (Comptabilité Industrielle).

إذا المحاسبة التحليلية هي تقنية لمعالجة وتحليل المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى، من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيري المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وهي تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وهي بهذا أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.

تسمح المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصناعية بحساب التكاليف وسعر تكلفة المنتجات، مراقبة التكاليف بعد تحليلها، دراسة مردودية مختلف المنتجات والبحث عن أسباب النتائج السلبية لتصحيحها، كما أنها تساهم في وضع الميزانيات التقديرية باستخدام طريقة التكاليف المعيارية وتساعد على اتخاذ القرارات بصورة أفضل.

تستخدم المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير عدة طرق لكل منها ميزات التي تجعلها أفضل في مواقف معينة عن غيرها، وتتمثل هذه الطرق في: طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)، طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة، طريقة التكلفة المتغيرة، طريقة التكاليف النموذجية وطريقة التكلفة الهامشية.

إن استخدام أحد هذه الطرق المحاسبية يعطي نتائج مختلفة فيما بينها، ولتوازنها يجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الفوارق وهذا بالمظهر الي نتيجة طريقة التكلفة الكلية او الحقيقية لانها تسجل كافة انواع التكاليف بقيمها الكلية، قد توجد بعض هذه الفوارق في طريقة ولا توجد في اخرى وهذا بالنظر الى مبدأ هذه الطريقة، ونذكر منها فوارق تقييم المخزون (مادة اولية، منتجات)، فوارق تحميل التكاليف الثابتة (الاعباء الثابتة غير المحملة)، فوارق رقم الاعمال (اذا ما لم يتم اعطاء عدد محدد واقترن حسابه انطلاقا من سعر التكلفة مثلا وهذا الاخير معرض للتغيير لتأثير الذرق السابقة عليه)، الانحرافات أو الفروقات في حالة التكاليف المعيارية.

2. الموازنات التقديرية والرقابة عليها:

1.2. مفهوم الموازنة التقديرية وأنواعها:

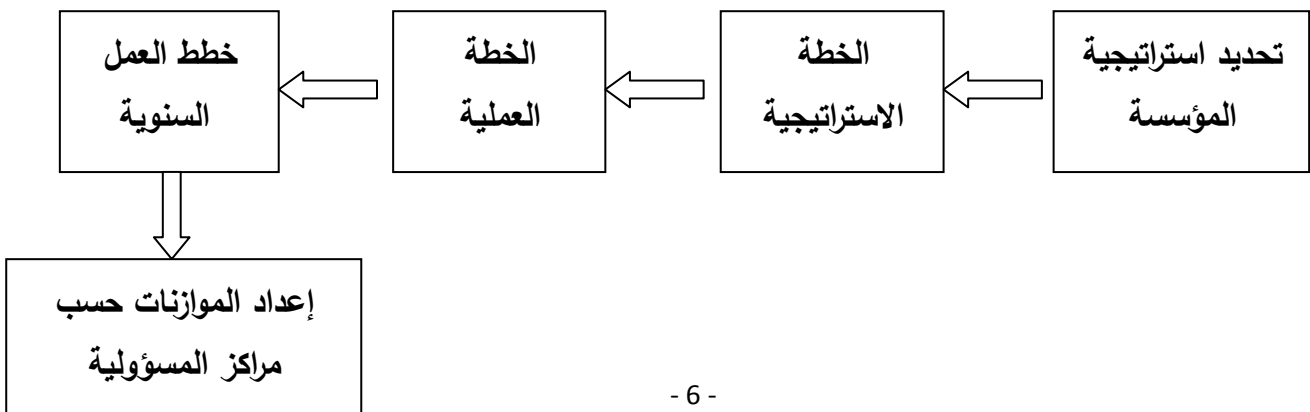
تستخدم الموازنة التقديرية لغرضي التخطيط والرقابة على ما يجب تنفيذه لارضاء الزبائن للاستمرار والنجاح في مجال عمل المؤسسة، وتقدم مقياس للناتج المالية المتوقع أن تحققها المنظمة من أنشطتها المخططة، وعن طريق التخطيط يتمكن المسيرون من توقع المشاكل المحتملة الحدوث والعمل على إيجاد كفاءات لتجنبها بدلا من مواجهتها في المستقبل.

- تعريف الموازنة التقديرية:

تعتبر الموازنة احدى المرتكزات الأساسية لنظام مراقبة التسيير ويقصد بها "التعبير النقدي لمخطط العمل الموجه لتحقيق هدف محدد في الكمية والزمن". كما تعرف أيضا بأنها " ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المؤسسة لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، ويوافق عليها المسؤولون والمنفذون ويرتبطون بها، وتتخذ هدفا يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، وتمكن الإدارة من اتخاذ الاجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى النجاعة القصوى".

وعليه يمكننا القول بأن الموازنة التقديرية من جهة تعبير كمي عن الخطة المقترحة بواسطة الادارة خلال فترة زمنية معينة، ومن جهة ثانية تعتبر أداة مساعدة على تنسيق ما نحتاجه أدائه لتنفيذ تلك الخطة. هي اذا ترجمة مالية مجسدة ومفصلة زمنيا (مدة الموازنة) ومكانيا (مراكز المسؤولية) لما يجب أن تقوم به المنظمة لفترة معينة، مندرجة ضمن توجهها طويل الأجل وهي وسيلة للتنبؤ بالمشاكل المحتمل حدوثها وحلها، لتنسيق الأداء وأساس لقياسه ومراقبته اللاحقة لتحديد مواطن الضعف والتفكير في تدعيمها، الى جانب الموازنات المالية يمكن أن نجد موازنات غير مالية عن طريق الوحدات المنتجة وعدد العمال وغيرها.

تندرج الموازنات ضمن التسيير التقديري للمؤسسة، ف خلفها نجد الخطة الاستراتيجية التي تترجم إلى أهداف متوسطة الأجل في إطار الخطة العملية، وانطلاقا من هذه الأخيرة يتم وضع الموازنات للمدى القصير.



- أنواع الموازنات التقديرية:

يمكن تناول الموازنات من عدة زوايا، حيث مثلا يمكن النظر إليها من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها أو المجال الذي ترتبط به (النشاط، الوسائل)، أو من حيث مستوى النشاط الذي يتم اعداد الموازنة على أساسه... الخ.

يوجد العديد من الموازنات، ولهذا يتم تصنيفها وفقا لمعايير مختلفة مثل ما أشرنا سابقا، قد تأخذ المؤسسة بأكثر من معيار واحد عند إعدادها للموازنات التقديرية، نتطرق لمختلف أنواع الموازنات وفقا لما يلي:

أولاً- معيار الفترة الزمنية: تقسم الموازنات التقديرية وفقا لمعيار الزمن إلى:

- **الموازنات طويلة الأجل:** تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها على المدى الطويل، ويعد هذا النوع من الموازنات لفترة بعيدة المدى من 5 سنوات 10 سنوات، هذه الموازنات الطويلة لا تتضمن التفاصيل الدقيقة، وهدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع وطرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة.
- **الموازنات قصيرة الأجل:** تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة في تنفيذها على المدى القصير تكون لمدة أقل من سنة، وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل، لهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في أهدافهما.
- **الموازنات المستمرة:** تعد هذه الموازنات في حالة عدم إمكانية إعداد تنبؤات سليمة عن فترة معقولة من الزمن، ولإعدادها يتم تحضير موازنة ربع سنوية أو نصف سنوية وتعديل باستبعاد الشهر الذي انتهى من الموازنة وإضافة شهر آخر مقابل له في الفترة المستقبلية، وبذلك نحصل على موازنة مستمرة مدتها ثلاثة أو ستة أشهر.

ثانياً- معيار طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية: وفقا لهذا المعيار تنقسم الموازنات التقديرية إلى:

- **الموازنات التشغيلية:** تسمى كذلك بموازنات الاستغلال لأنها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة كالشراء، الإنتاج، البيع... الخ.
- **موازنات الاستثمار:** وتدعى كذلك بالموازنات الرأسمالية، تتعلق هذه الموازنات بتخطيط العمليات الاستثمارية للمؤسسة.

ثالثا- معيار وحدة القياس المستعملة: تنقسم الموازنات وفقا لهذا المعيار إلى ما يلي:

- الموازنات العينية: يعبر عنها بوحدات مادية (كالوزن، الوقت، الوحدات... الخ) ويكثر هذا النوع من الموازنات في المؤسسات الصناعية.
- الموازنات النقدية: يتم التعبير عنها بوحدات نقدية، يستعمل هذا النوع من الموازنات لغرض تقييم الموازنات العينية من جهة، ومن جهة ثانية لغرض الجمع بين مختلف الموازنات في الأعمال النهائية.

رابعا- معيار الثبات والمرونة: وفقا لهذا المعيار تنقسم الموازنات إلى:

- الموازنات الثابتة: تعد على أساس ثابت من الأسعار والنشاط، أي يتم اعدادها على أساس مستوى واحد من المخرجات عند بداية فترة الموازنة.
 - الموازنات المرنة: تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار ومستويات مختلفة من النشاط لتفادي الأخطار التي تنجم عن عدم اليقين. أي تعد على أساس مستوى المخرجات الفعلية في فترة الموازنة.
- يتم أعداد الموازنة المرنة عند نهاية الفترة بعد معرفة المخرجات الفعلية، أما الموازنة الثابتة تعد عند بداية فترة الموازنات على أساس المخرجات المخططة عن الفترة، وبالتالي فالموازنات المرنة تمكن من تحديد الانحرافات وتوفر معلومات أكثر من التي توفرها الموازنات الثابتة ويكون الإجراء التصحيحي أنجع في حالة الموازنات المرنة.

3.2. العوامل المتحكممة في إعداد الموازنات التقديرية:

نظرا لتعدد أنواع الموازنات التقديرية، مما انعكس على تعدد العوامل المتحكممة في إعدادها، والتي تعتبر من أهم الإجراءات الواجب مراعاتها قبل إعدادها وتنفيذها، وتختلف هذه العوامل المتحكممة في ذلك من مؤسسة إلى أخرى وفي ذات المؤسسة بين فترة وأخرى. تتمثل أهم هذه العوامل فيما يلي:

- **حجم المبيعات:** تصبح المبيعات عاملا متحكما في إعداد الموازنة التقديرية إذا كانت الطاقة الإنتاجية للمؤسسة تفوق كمية الإنتاج الممكن بيعها، وهذا يعني وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها، والتي يجب بدورها أن تكون أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة.
- **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** تصبح الطاقة الإنتاجية المتاحة عامل متحكم في إعداد الموازنة التقديرية إذا كانت أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها.
- **مستلزمات الإنتاج:** يتطلب تنفيذ برنامج الإنتاج توفير مجموعة من المستلزمات كاليد العاملة، المادة الأولية، اللوازم المختلفة، وقد يصعب على المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات مهارة عالية أو توفير المادة

الأولية لسبب من الأسباب، ففي هذه الحالة تصبح مستلزمات الإنتاج العامل المتحكم في إعداد الموازنة التقديرية.

- **رأس المال العامل:** يصبح رأس المال العامل متحكم في إعداد الموازنة التقديرية إذا كانت أي زيادة في حجم الإنتاج تصاحبها زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في مستلزمات الإنتاج، وتعجز المؤسسة على توفيره مما يعرقل تنفيذ البرنامج.

بعد تحديد المؤسسة لمختلف العوامل المؤثرة على إعداد الموازنات التقديرية، تقوم بترتيبها حسب أهميتها وشدة تأثيرها إلى عوامل رئيسية وأخرى ثانوية، ويتوجب على إدارة المؤسسة إيجاد طريقة للتقليل من حدتها حتى لا تعرقل عملية التقدير وتحقيق الأهداف المرجوة.

4.2. المبادئ الأساسية لنجاح الموازنات:

يحكم عملية إعداد الموازنات مجموعة من المبادئ الأساسية، تؤدي إلى حسن استخدام الموازنات كأداة للتخطيط وتزويد من فاعليتها في مجال الرقابة، تتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

أولاً- مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية: بما أن الوظيفة الرئيسية لنظام الموازنات هي الرقابة على أوجه نشاط المؤسسة، فإن تطبيق نظام الموازنات يتطلب ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى تتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز، وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء.

المقصود به هنا هو توزيع التقديرات على كل جزء أو قسم من الأقسام الموجودة داخل المؤسسة كل حسب نشاطه، طاقاته، احتياجاته، ثم تجميع هذه التقديرات وبعد الأداء يتم تحليل النتائج الفعلية حسب مراكز المسؤولية وإعداد تقارير لكل منها تبين التقديرات والانجازات والانحرافات وقد تحتوي على الإجراءات التصحيحية المقترحة. ويمكن تعريف مركز المسؤولية على أنه فرع من المؤسسة يتصف بالخصائص التالية:

- نشاط متجانس (بيع، إنتاج... الخ)؛
- وجود مسؤول عن هذا الفرع (يملك السلطة اللازمة لاستخدام الموارد)؛
- مسؤوليات مفوضة (في إطار الميزانية) مع أهداف محددة؛
- موارد (كافية لتحقيق خطة العمل)؛
- نتائج قابلة للقياس.

إذا يمكن تعريف مركز المسؤولية بأنه وحدة أو قسم أو جزء تنظيمي داخل المؤسسة. يوجد على رأسه شخص منحت له إدارة المؤسسة حؤية اتخاذ القرارات الخاصة بتسيير هذا المركز لتحقيق أهداف محددة (مثل تحقيق رقم أعمال معين أو حجم معين من الإنتاج أو احترام تكلفة محددة... الخ)، وهو وسيلة تسمح بهيكله

المؤسسة وبتحفيز المسؤولين على التسيير لأجل تجسيد الاستراتيجية المختارة، ومن هذا التحفيز تنتج كفاءة اقتصادية أعلى ورضا أكبر من طرف الأفراد داخل المؤسسة.

يمكن التمييز بين عدة مراكز للمسؤولية وهي: مراكز التكاليف، مراكز المصاريف، مراكز رقم الأعمال، مراكز الأرباح، مراكز المردودية أو الاستثمارات. هذه المراكز يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

المستوى التنظيمي	المهام	المعايير والمؤشرات	الخصائص	طبيعة مركز المسؤولية
مصنع، ورشة، محل للتخزين، مستودع	الانتاج، الصنع	كمية منتجة، التكلفة الوحدوية لوحدة العمل، تكلفة المنتج، الجودة، الأجل	القيام بالنشاط بأقل تكلفة، إحترام الجودة والنجال، المركز ليس مسؤول على مستوى النشاط	مركز التكاليف
مصالح إدارية، مصالح محاسبية، مراقبة التسيير	خدمة مقدمة	التكلفة الكلية للمركز، جودة الخدمة، آجال المعالجة	ليس هناك أهداف محددة مسبقا، إحترام الموازنة، جودة الخدمة	مركز المصاريف
مصالح تجارية، أروقة، إعداد التذاكر	مبيعات أو رقم أعمال	قيمة وهيكل رقم الأعمال، تكاليف خاصة	تعظيم رقم الأعمال، تدنية تكاليف التوزيع (إذا المراكز لا تتحكم في أسعار البيع ولا تكاليف التوزيع)	مركز رقم الأعمال (مركز الإيرادات)
مصنع، وحدة، مؤسسة، الوكالات التجارية	النتيجة	الهامش، فاعلية الموارد المستعملة، الجودة، إحترام الأجل	مسؤولية عامة على رقم الأعمال والاستهلاكات (سعر البيع، حجم المبيعات وتكلفتها في وقت واحد)، هامش تدخل ضيق	مركز الأرباح
الفروع	مردودية الموارد المستثمرة	نظرة شاملة على الفاعلية، تكلفة التبذير، تكلفة قلة النشاط	مسؤولية عامة على مردودية الموارد المالية (الأصول)، تحقيق هدفين في آن واحد (هما تحقيق أحسن الأرباح في الحاضر والسعي لتنمية الأرباح في المستقبل عن طريق الاستثمارات)	مركز الاستثمارات أو المردودية

ثانيا- مبدأ الشمول: يقصد به أن تكون الموازنة شاملة لجميع أوجه نشاط المؤسسة، بمعنى إدارتها ومراكز مسؤوليتها وذلك لكي يمكن تحقيق هدف التنسيق للموازنة.

ثالثا- مبدأ الاعتماد على التنبؤ: تعتمد الموازنة على بيانات تقديرية عن فترة قادمة، ويتطلب ذلك التنبؤ بالعمليات المحققة خلال فترة الموازنة وتحديد العلاقات التبادلية بين العمليات المختلفة، وتقوم عملية التنبؤ على الأسس العلمية وتتطلب تحليل الكثير من البيانات الداخلية والخارجية.

رابعا- مبدأ التوزيع الزمني: توزع الموازنات توزيعا زمنيا وجغرافيا حتى تتابع وتقيم كل منطقة في فصل أو شهر معين، وحنى توجه الاهتمام للمناطق ذات الأداءات الضعيفة، كأن تقسم الموازنة إلى أربع فترات أو اثني عشرة فترة، وعملية التوزيع لا تعني توزيع الأرقام والموازنات على أجزاء السنة بالتساوي، وهنا المقصود توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلا.

خامسا- مبدأ المشاركة: تعني المشاركة في اعداد الموازنة الاستفادة من خبرات كافة المسؤولين بالمؤسسة عند التخطيط للموازنة، هذا الأمر يؤدي إلى خلق نوع من الرضى الوظيفي لديهم ومما ينعكس أثره على سلوكهم اتجاه المؤسسة في شكل زيادة درجة الولاء وتحسين مستويات أدائهم.

سادسا- مبدأ الواقعية: هو أن تكون الأهداف المنشودة ممكنة التحقيق في ظل الإمكانيات المتاحة للمؤسسة، فالأهداف صعبة المنال ستؤدي إلى وجود انحرافات في غير صالح المؤسسة الأمر الذي يشوه عملية تقييم الأداء ويخفض من عزائم العاملين خاصة مع الشعور بعدم عدالة معايير التقييم، كما أن الأهداف سهلة المنال قد تحقق نوع من عدم الاهتمام بمصلحة المؤسسة فضلا عن دورها في الحد من روح الإبداع والتطور.

ثامنا- مبدأ المرونة: بما أن مختلف أنواع الموازنات تتعلق بالمستقبل الذي يتصف بعدم التأكد، لذا يجب أن تتسم تقديرات الموازنة بالمرونة، والتي يقصد بها إمكانية تعديل أرقام الموازنة بسهولة وسرعة مع المحافظة على صلاحيتها كأساس للتخطيط والرقابة، مهما تغيرت الظروف والأحوال، وهذا من خلال استخدام أساليب إحصائية خاصة كتلك التي تأخذ بعين الاعتبار حالات عدم التأكد، وعليه يجب الأخذ في الاعتبار أثناء عملية إعداد الموازنات بأنها عملية مستمرة تواكب ما يستجد من تغييرات وتمكن من التغيير عند اللزوم قبل الشروع في الأداء، وأيضا بعد الأداء يجب أن تكون عملية المقارنة متناسبة، إذ تعدل التقديرات بحسب الانجازات كميا وزمنيا.

تاسعا- التعبير المالي: وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة ولمعرفة أثر الخطة المقترحة، إذ يتم إعداد موازنات كمية (عينية) تترجم جميعها إلى لغة مالية معبر عنها بالوحدة النقدية المعمول بها.

5.2. الأهداف الرئيسية للموازنات:

يمكن تحديد أهداف نظام الموازنات في ثلاث نقاط أساسية، هي:

• هدف التخطيط:

تعد الموازنات بمثابة تعبير كمي ومالي لخطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب في تنفيذها، فهي بمثابة الجسر بين التخطيط والتنفيذ، لأنها تظهر بالتفصيل تطلعات المؤسسة نحو المستقبل وإلى أين ترغب أن تصل، وتعطي إدارة المؤسسة وسيلة لقياس التقدم في تنفيذ الأعمال لتحقيق الأهداف الموضوعية، فضلا عن كونها تعد الأساس الذي في ضوءه يتم إصدار التوجيهات للموظفين لتحقيق الأهداف.

كما يمكن أن تؤدي الموازنات إلى تغييرات في الاستراتيجيات، فهي توفر تغذية عكسية للإدارة عن التأثيرات المحتملة على خططهم وإستراتيجياتهم، وأحيانا ترسل التغذية العكسية إشارات إلى الإدارة تستدعي الحاجة إلى تعديل خططهم وإستراتيجياتهم إن أمكن.

• هدف الرقابة والحكم على الأداء:

التخطيط دون رقابة لا يعني شيئا، ويعد عملا فارغا لأنه لن يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة، عرفت الرقابة بأنها العملية التي يتأكد بها من تنفيذ الخطط من خلال توفير التصحيحات المطلوبة للانحرافات عن تلك الخطط، وباعتبار الموازنة أداة للتخطيط فإنها في الوقت نفسه الأداة التي من خلالها تنفذ عملية الرقابة من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وتقديم بيانات التغذية العكسية.

• هدف التنسيق والاتصال:

التنسيق هو الانسجام وإحداث حالة من التوازن بين جميع العوامل الانتاجية أو الخدمية، وجميع أقسام ووظائف المؤسسة بأفضل وسيلة من أجل تحقيق أهدافها، أما الاتصال فيعني جعل تلك الأهداف مقبولة ومفهومة من جانب جميع الموظفين في المؤسسة. إن اعتماد المؤسسات على التخطيط واستخدام الموازنات كأداة لتحقيق الأهداف المنشودة يؤدي بشكل أو بآخر إلى خلق تنسيق العمل بين أقسام المؤسسة وأنشطتها المختلفة وذلك من أجل توحيد الجهود وتفادي تعارض الأهداف الفرعية وتوجيهها نحو الهدف العام. ناهيك عن أهمية التنسيق في كشف مواطن الضعف والقوة في الأداء، حيث سيظهر الأقسام التي تختلف دون سواها في أداء المهام المكلفة بها وتبيين المسؤولين عن ذلك.

كما تعتبر الموازنة وسيلة للاتصال، فمراحل إعداد الموازنات من توزيع الأهداف وإعداد مشروع الموازنات ودراساتها وتجميعها تمكن من تبادل الأفكار والمعلومات والأهداف، وما ينشأ عنها من اتصالات تزيد من فعالية التخطيط وتحقيق الاقتصاد في التكلفة.

• وسيلة للتفويض والتحفيز وتحمل المسؤولية:

نظرا لاعتمادها على اللامركزية التسييرية فيتم إشراك كل المعنيين بها عند مرحلة صياغتها وهي من جهة سوف تحث المسؤولين على التفكير المسبق في كل المشاكل التي يتوقع أن تصادف العمل وتخطيط سبل لمواجهة المشاكل المحتملة وطرق لحلها، ومن جهة ثانية ستخلق نوع من الحرص والاهتمام والإدراك لديهم لأهمية أنشطتهم مما يجعل تحكمهم بها جيدا، ومن جهة ثالثة ستجعل عملية المراقبة والتقييم أقل حساسية وأكثر تحملا لتبعات الأداء.

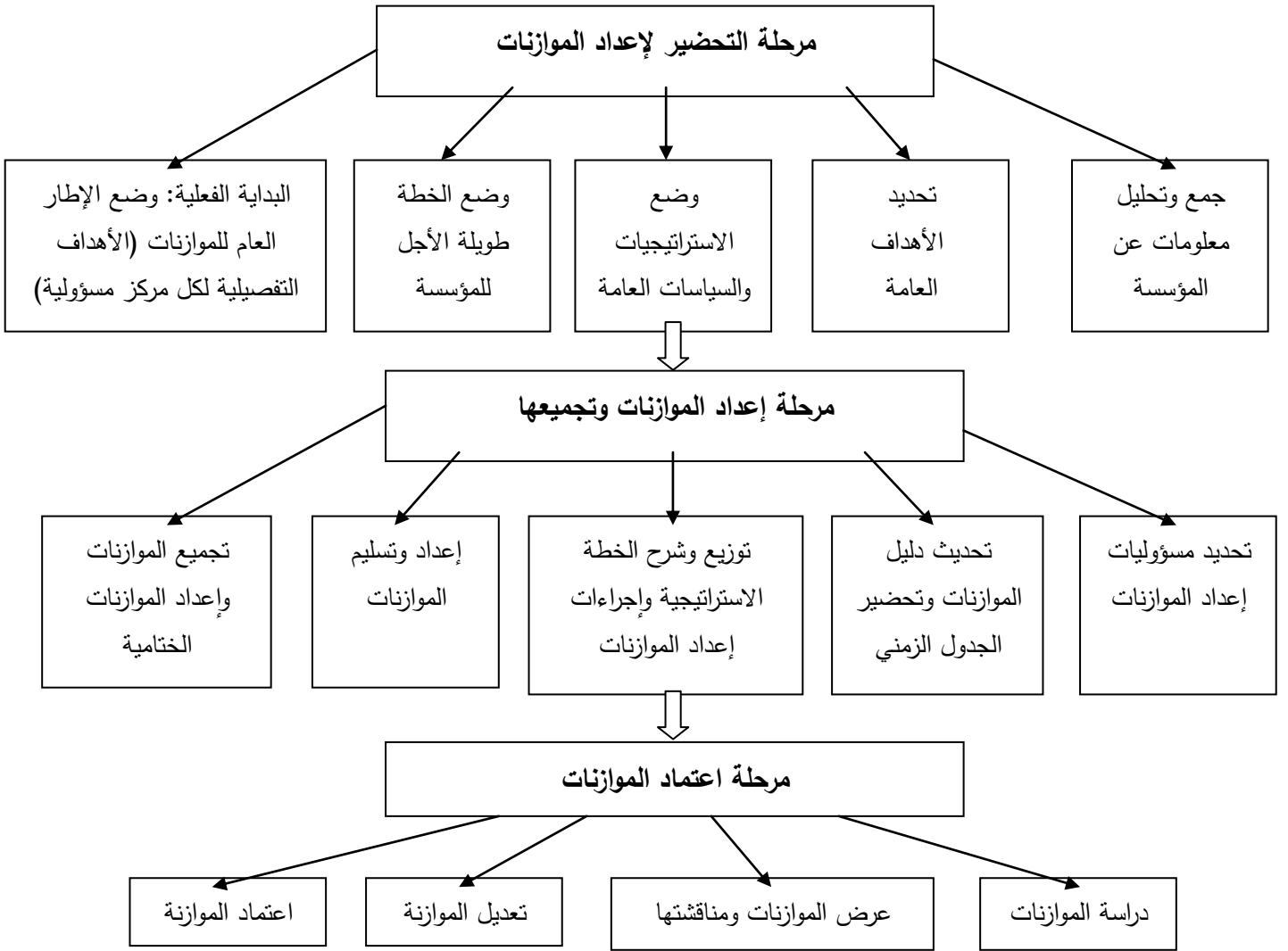
6.2. مقومات نجاح تنفيذ الموازنات:

يمكن نجاح تطبيق نظام الموازنات إلى توفر مجموعة من المقومات أهمها ما يلي:

- إقناع المسؤولين بأهمية نظام الموازنات كأداة أساسية للإدارة، وتوفير الاستعداد النفسي لهم للقيام بهذا العمل؛
- مشاركة كافة المسؤولين في إعداد الموازنات وتأهيلهم وتدريبهم على إعدادها واستخدامها؛
- اعتماد نظام موحد ومتربط للموازنات يراعي الواقع المتغير والمحيط البيئي الذي تعمل فيه؛
- الالتزام بالبرنامج الزمني لإعداد الموازنات قبل بدأ الفترة التي تغطيها الموازنات؛
- التوافق مع الخطة الاستراتيجية والهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة والنظام المحاسبي المعمول به؛
- الاعتماد على نظام فعال للمعلومات الإدارية، والدقة في وضع التقديرات وواقعيتها؛
- فعالية أسلوب عرض بيانات الموازنات، والتمكن من المتابعة الدقيقة للأداء.

7.2. مراحل إعداد الموازنات:

يمكن التمييز بين ثلاثة مراحل أساسية لمسار إعداد الموازنات، هي: مرحلة التحضير لإعداد الموازنات، مرحلة إعداد وتجميع مختلف الموازنات، مرحلة اعتماد وقبول الموازنات. يمكن توضيح مراحل إعداد الموازنات بالتفصيل من خلال الشكل التالي:



أولاً- مرحلة التحضير لإعداد الموازنات:

تتمثل المرحلة الأولى في تحديد الأهداف للسنة المقبلة من طرف الإدارة العامة وكذا السياسات والتوجهات التي يجب أن يتبعها الموظفون خلال دورة الموازنة المقبلة، كل هذا يتم انطلاقاً من دراسة سابقة داخلية وخارجية للمؤسسة ينتج عنها تحديد الاستراتيجيات وترجمتها في شكل خطط طويلة ومتوسطة الأجل وبالتالي تعتبر هذه المرحلة هي المرحلة القاعدية لأنها أساس لما سيتم القيام به لاحقاً، وينتج عنها تحديد الأهداف التفصيلية لكل مركز مسؤولية، ثم تقدم هذه الأهداف للإدارة العليا لدراستها وتنسيقها واعتمادها لتكون الإطار العام للموازنات.

ثانياً- مرحلة إعداد الموازنات:

يتم في هذه المرحلة تحديد الأدوار المختلفة للمشاركين في مختلف مراحل إعداد الموازنات بالنظر للهيكل التنظيمي المطبق في المؤسسة، ثم تحضير الجدول الزمني لإعدادها، وتوزيع الخطة السنوية مع شرح أساليب

إعداد الموازنات لكل مركز مسؤولية، ويقوم بعدها كل مركز مسؤولية بإعداد خطة عمل خاصة به وتقسيم أهدافه الخاصة إلى أهداف جزئية مع تحديد مسؤوليات المراكز التي يتم الإشراف عليها، وبعد دراستها وقبولها على مستوى كل مركز مسؤولية (مثل المرحلة السابقة) يتم إعداد الموازنة مع دمج موازنات المراكز التابعة لبعضها.

كخطوة لاحقة تسليم الموازنة إلى مديرية الموازنات لمراجعتها، للتأكد من مدى واقعيته وقدرتها على تحقيق الأهداف وفعاليتها بالنظر للموارد المستخدمة، وبعد قبولها يتم تنسيقها مع الموازنات الأخرى وتجميعها لإعداد موازنات ختامية.

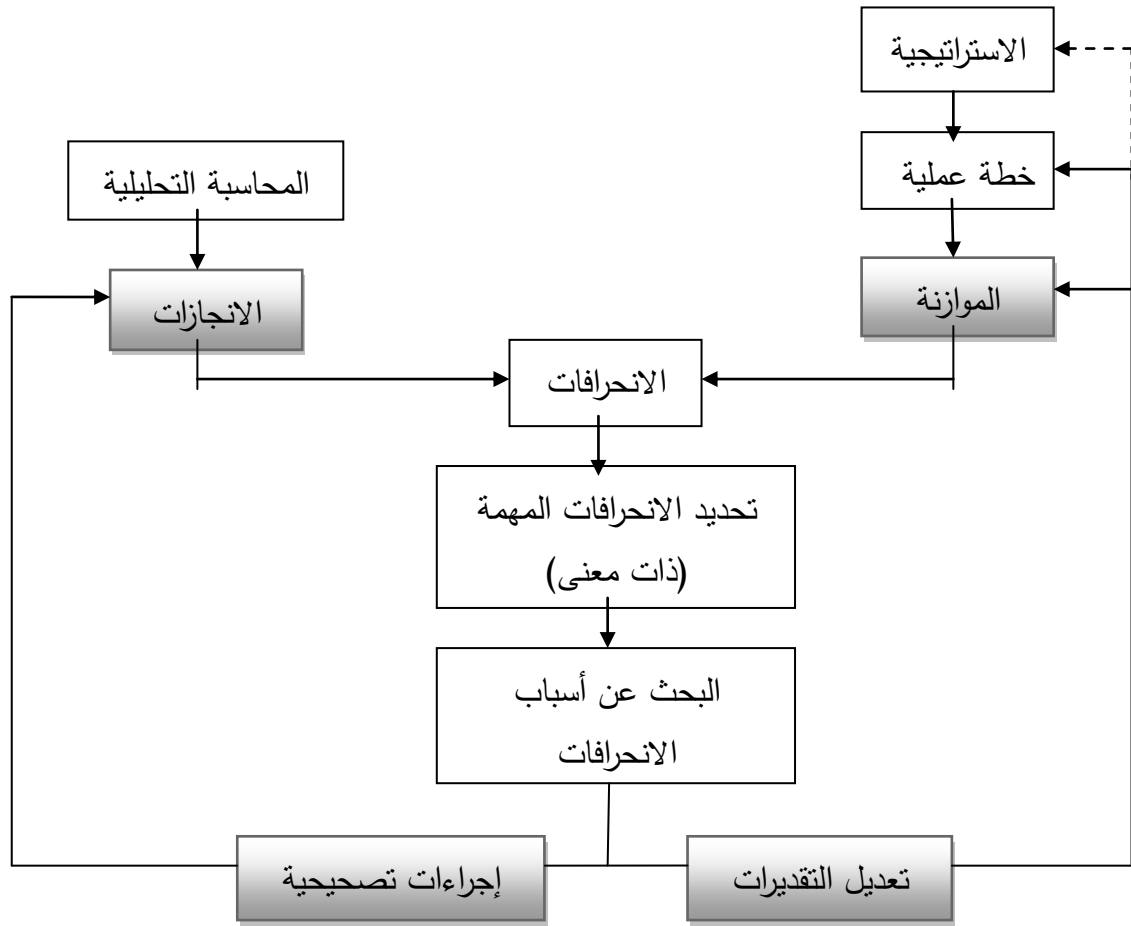
ثالثا- مرحلة اعتماد الموازنات:

في هذه المرحلة يتم اعتماد الموازنات من قبل الإدارة العليا في المؤسسة وهذا بعد دراستها ومناقشتها وتعديلها إن لزم الأمر أو قبولها مباشرة، مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار أن عملية التعديل تستدعي إعادة المسار السابق حتى إتمامها، وينتج عن هذه المرحلة الشكل النهائي للموازنات التي ستدخل حيز التطبيق لاحقا. إن الموافقة والاعتماد ضروريان حتى يتوافر عنصر الالتزام وحتى يعمل الجميع على التقيد بالموازنات وتحقيق الأهداف التي ترمي إليها. ومن بين الشروط الأساسية التي يتم مراعاتها لاعتماد الموازنة مايلي:

- يمثل اعتماد الموازنة ترخيص بتنفيذ جميع عمليات المنظمة وفقا لهذه الموازنة؛
- تعتبر هذه الموازنات نمطا لتقييم الأداء ومعيارا له؛
- تعتبر الموازنات بعد اعتمادها مستندا رقابيا هاما؛
- تحصل كل وحدة من الوحدات التنظيمية في المؤسسة على نسخة من الموازنات المعتمدة، ترجع إليها للاسترشاد بها عند تنفيذ العمليات المختلفة.

8.2. الرقابة على تنفيذ الموازنة:

إن إعداد الموازنات وإقرارها يعتبر الخطوة الأولى لتحقيق الرقابة، وهذا بمقارنة ما تم تنفيذه مع ما تم تقديره أي الموازنات، وتجدر الإشارة هنا إلى أن تنفيذ هذه الموازنات من مسؤولية الإدارة والمسؤولين التنفيذيين (العمليين)، بحيث تنحصر مسؤولية مراقب التسيير في اكتشاف الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها وإعداد التقارير بشأنها وتسليمها إلى الإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الكفيلة بتجنب الانحرافات السالبة ودعم الموجبة مستقبلا. والشكل التالي يوضح لنا عملية الرقابة على الموازنات وما تتطلبه من تحديد للانحرافات واتخاذ للتصحيحات باختلاف مستوياتها.



إن عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة تحتاج لوضوح في الهيكل التنظيمي من حيث الوظائف والسلطات والمسؤوليات لكل مسؤول، للتمكن من تحديد مواطن الخلل بدقة والتمييز بين الانحرافات الواقعة تحت سيطرته وتلك الخارجة عن نطاقه، كما تتطلب هذه الرقابة وسائل اتصال فعالة وهذه من ضمن مسؤوليات مراقب التسيير، ليتسنى للمسؤولين فهم محتوى وبيانات التقارير الدورية فهما جيدا، وبالتالي استخدامها وفق ما يريده مراقب التسيير وليس وفق مقدار فهمهم الخاص لها فقط.

كما لا يجب أن نتعامل بنفس الطريقة مع مجمل الانحرافات المسجلة، إذ يجب التعامل معها حسب أهميتها النسبية بالنسبة للمؤسسة، وحسب التكلفة الناتجة عن عملية التصحيح والعائد المرتقب منها، وبالتالي يجب التركيز على تصحيح الانحرافات الكبيرة مقارنة بالانحرافات الأقل أهمية، وبهذا تقتضي نوع من المرونة عن طريق تحديد حدود دنيا وعليا للانحرافات أي تحديد مجال السماح بالخطأ.

ومن الضروري أن تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية للتأكد من فعاليتها من جهة وتحقيق فعالية إجراءات الرقابة في المستقبل من جهة أخرى، مع التأكيد على أن دراسة الانحرافات لا تهدف فقط إلى قياس الأداء وإنما يجب أن يكون تركيز تحليل الانحرافات على دراسة وفهم لماذا تظهر الانحرافات أصلا، وكيف يستخدم ذلك التحليل والفهم للتحفيز على التعليم التنظيمي والتحسين المستمر للأداء.

يمكن تصنيف الانحرافات لخمس أصناف أساسية حسب نوع سبب الانحراف ومدى إمكانية توقعه وتصحيحه، وعليه نجد أنه هناك:

- **انحراف الانجاز:** الذي يكون سببه سواء قصور بشري أو آلي عند القيام بعمل معين وهو ممكن توقعه وعلاجه.
- **انحراف التقدير:** يعود إلى حدوث أخطاء في التقدير والتنبؤ، عادة ما تعود أسبابه إلى استخدام معايير غير ملائمة وقد يحدث هذا الخطأ بالرغم من كفاءة الأداء، ويجب تحسين نظام التقدير والتنبؤ للقضاء على هذا النوع من الانحرافات.
- **انحراف القياس:** يرجع لعدم التحكم في قياس وتسجيل مختلف عناصر التكلفة والإيرادات وهو ممكن التوقع به ويمكن معالجته.
- **انحراف عشوائي:** لا يستدعي أي إجراء تصحيحي بخصوص الاجراء الموجود.
- **انحراف النموذج:** ويظهر بسبب الصياغة غير الملائمة في نموذج القرار.

هذه الانحرافات يمكن أن تكون مصدرا لانحرافات متعددة منها ما يرتبط بعناصر الإيرادات ومنها ما يتعلق بعناصر التكاليف أو كلاهما معا، على سبيل المثال لا الحصر نذكر ما يلي: عدم كفاءة اليد العاملة أو عدم اهتمامها ووعيها بمساهمة أداءها في الأداء الكلي، نقص المواد الأولية أو عدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة أو ارتفاع تكلفتها، نقص الآلات، ضعف الموارد المالية، عدم التحكم في الأعباء الثانوية... الخ.

3. لوحات القيادة العملية (التقليدية):

تقدم لنا وسائل مراقبة التسيير السابقة معلومات تفصيلية شاملة عن نشاط المؤسسة، في حين نجد أنه من بين خصائص التسيير الجيد المرونة وسرعة رد الفعل مما يستلزم وجود معلومات مختصرة واضحة وملائمة تمكن من المواجهة السريعة وتسمح بتركيز الاهتمام ولفت الانتباه للأهم قبل المهم، وهذا ما تحققه لوحة القيادة.

1.3. تعاريف عامة للوحة القيادة العملية:

تعرف على أنها: "هي مجموعة متناسقة من المؤشرات التي لمسؤول وحدة معينة، بالحصول على المعلومات اللازمة لقيادة وحدته، كما تمكن المسؤولين في المستويات العليا من تجميع ودمج نتائج الوحدات الموجودة تحت مسؤوليتها لمتابعة درجة تحقيق أهداف المؤسسة ككل".

كما تعرف لوحة القيادة على أنها: "وثيقة ملخصة تجمع مختلف المؤشرات المرتبطة بالنقاط الأساسية للتسيير موجهة لمسؤول محدد بهدف مساعدته على تقييم وقيادة أداءه، هذه المؤشرات يمكن أن تكون كمية مادية أو نوعية أيضا".

وتعرف أيضا، لوحة القيادة بأنها "مجموعة من المؤشرات والمعلومات المهمة تسمح بإعطاء نظرة شاملة يمكن من خلالها الكشف عن الاضطرابات واتخاذ قرارات توجيهية للتسيير لتحقيق الأهداف الناتجة عن الاستراتيجية، كما يجب أن تقدم لغة مشتركة بين مختلف أعضاء المؤسسة".

لوحة القيادة تعتبر "أداة للقياس مركبة موجهة للقيام بتشخيص سريع وبصفة مستمرة لمسيرة الوحدة أو المصلحة أو المديرية".

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن للوحة القيادة عدة أدوار ووظائف من بينها مايلي:

- أداة للتحكم في الأداء وسرعة رد الفعل:

بما أنه لكل مسؤول على رأس كل مركز مسؤولية موازنته الخاصة، فسيكون لديه لوحة قيادته الخاصة التي تشمل معلومات خاصة بالنتائج التي يملك هذا المسؤول إمكانية التأثير عليها (مؤشرات أساسية) تمكنه من تركيز متابعته على النقاط الأساسية لنشاطه وبتخاذ الاجراءات اللازمة في وقتها المناسب لتصحيح الوضعية أثناء التنفيذ وتفعيل التأقلم مع المستجدات وأيضا الوقوف على أثر الاجراءات التصحيحية المنفذة ومدى ملائمتها (رقابة بعدية)، إلا أن هذا لا ينفى وجود معلومات ترتبط ببيئة العمل والمتغيرات الخارجية التي بإمكانها التأثير على نتائجه.

- أداة للتشخيص والتقييم:

تعمل لوحة القيادة على توضيح النتائج المادية (الكميات المنتجة أو المباعية، استهلاكات المواد الأولية...الخ) والمالية (رقم الأعمال، هامش الربح، النتيجة الصافية...الخ) وحتى النوعية (رضا الزبائن، الولاء التنظيمي، درجة المرونة التنظيمية...الخ) بالنسبة للأهداف التي تم تحديدها مسبقا في مخططات وموازنات المنظمة والتي تعتبر أساس القياس أو مرجع المقارنة، وينتج من تلك المقارنة ما يسمى بالانحراف أو الفرق سواء كقيمة أو نسبة أو معدل نمو، ويستدعي الأمر إجراءات تصحيحية إذا ما تعدى الحدود المسموح بها. وبذلك تسمح لوحة القيادة بمعرفة مدى قدرة المسؤولين على تحقيق الأهداف المرجوة.

- أداة للإعلام والاتصال والحوار التسييري:

من بين شروط لوحة القيادة الجيدة سهولة فهمها ووضوحها، بمعنى ضرورة تحقيقها لاتصال جيد بين المفوض والمفوض إليه، سواء بخصوص الأهداف المتفق عليها بين الطرفين أو مؤشرات قياس مدى تحقيق تلك الأهداف، وبهذا سوف تسمح بإطلاع المسؤولين بانتظام على مدى انجاز المهام وتبادل المعلومات، مع ضمان تحفيز الأفراد لانجاز الأهداف ورضاهم بنتائج التقييم.

- أداة للتنسيق:

تخضع عملية تصميم لوحة القيادة لمبدأ التداخل الذي يحكم مراكز المسؤولية أيضا، أي ان لوحات القيادة توضع متداخلة فيما بينها وتصمم من أعلى الهرم التنظيمي إلى أسفله لكنها تستخدم من قاعدته للقمة عكس عملية توزيع الأهداف، بحيث تجمع عند كل مستوى تنظيمي وترسل للمستوى الأعلى للحكم على الأداء وتكون في شكل ملخص لتفادي تشتت الانتباه (تناسق عمودي)، وعند كل مستوى تنظيمي يكون هناك تنسيق أفقي يلزمه اتصال منظم بين المسؤولين نظرا لتداخل المهام بين المصالح التابعة لنفس المستوى والتأثر بأي تغيير قد يحدث في إحداها، وبهذا يتم تفادي الاختلال وتحقيق تناغم في الأداء.

- أداة لتجميع الخبرات والتعلم:

تمكن عملية إعداد لوحات القيادة من الحصول على قاعدة للبيانات، تسمح بتحسين معايير الحكم على الأداء لتصبح أكثر واقعية وملائمة، كما تساهم في تحسين التحكم بالعوامل الأساسية للنجاح في المؤسسة وإثراء معارف المستخدمين لها من خلال تراكم المعرفة لديهم، وتوسع خبراتهم في مواجهة الظروف غير المتوقعة قياسا بما سبق حدوثه قبلا.

2.3. مفهوم مؤشرات لوحة القيادة وأنواعها وخصائصها:

يتم استخدام المؤشرات لقياس مدى انجاز الأهداف وتوضيح الحدود التي من خلالها يعتبر فيها الانجاز فعال أو غير فعال فالمؤشر يعرف بأنه "أداة للتفسير أكثر من كونه مجرد معلومة او معيار، حيث تجمع هذه الأداة بين مجموعة من المعلومات: تعريفه الخاص، سبب وجوده، تسمية العون المكلف باعداده، تكرار إنتاجه ومتابعته، القاعدة الحسابية له، مصادر المعلزومات المطلوبة لإنتاجه، طريقة تقديمه، طرق تقييم هذا الانحراف، قائمة نشره بين المعنيين".

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع أساسية للمؤشرات:

- **المعياري أو النموذجي:** هو مؤشر يحدد مستوى الانجاز المنتظر، يسمح بالمقارنة وتحليل الانحرافات.
- **الدليل أو الرقم البياني:** وهو مؤشر يستخدم كمرجع لمجموعة من الأعوان الاقتصاديين يرتبط عموما بالاقتصاد الكلي، وعادة ما يظهر في شكل نسبة مئوية.
- **النسبة:** تمثل العلاقة بين قيمتين، وعادة نجده يستخدم في النسب المالية، باعتبارها الأكثر شيوعا.

كما يمكن التمييز بين المؤشرات من حيث ارتباط المؤشر بالأداء بين مؤشرات النتائج ومؤشرات المتابعة، وفي المجال العمومي نجد مؤشرات المفعول أو الأثر، أما إذا ارتبط بالهيكل التنظيمي فنجد مؤشرات المراجعة والتقرير، ومؤشرات القيادة.

على اعتبار أن المؤشر وسيلة للقياس فيجب أن يستوفي بعض الشروط حتى يكون مصدر ثقة ويسمح بقيادة جيدة للأداء، تتمثل هذه الشروط في: الملائمة، المصدقية، الموضوعية، السرعة، السهولة.

كما يجب أن يرتبط المؤشر بالهدف لأنه الوسيلة التي تسمح بقياس مدة تحقيقه، لذا يجب أن يكون هناك تفكير جدي ومعمق بخصوص ترجمة الأهداف في شكل كمي (كمية وتكلفة) وزمني وتحديد مجال للقيم المقبولة للمؤشر.

4. محاسبة التكاليف عن طريق الأنشطة ABC

أصبحت محاسبة تكاليف الأنشطة أحد الموضوعات التي تنال اهتمام كثير من الباحثين وامتد هذا الاهتمام من المؤسسات الانتاجية إلى المؤسسات المالية والخدمات، وكذا في وحدات الجهاز الإداري للدولة للمساعدة في اتخاذ القرارات في مجال خاصة وضع الاستراتيجيات والموازنات.

وتعتبر مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من أهم مشاكل التكاليف التي كانت ومازالت موضع العديد من الأبحاث المحاسبية، نظرا لفشل الأسلوب التقليدي للتخصيص في توفير معلومات مفيدة ودقيقة في مجال تحديد تكلفة المنتج بما يحقق تحميل الانتاج نصيبها العادل من التكلفة الكلية وصولا على السعر العادل، مما يؤدي إلى صعوبات عند التخطيط والرقابة.

1.4. تعريف طريقة ABC

ظهر مدخل المحاسبة على تكلفة النشاط لمعالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة (كالتركيز على الحجم لتحميل الأعباء في حين أن كثير من التكاليف غير المباشرة ليست لها علاقة بالحجم كالحصة الانتاجية وليس الكميات المنتجة في كل منها. وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم اتخاذ القرارات الادارية.

فنظرا للتطور الكبير في أغلب المؤسسات الانتاجية وتحول العملية الانتاجية من العمل اليدوي إلى الآلي أدى ذلك لزيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة نتيجة الاعتماد على هذه الآلات مما اكسب عملية تحميل هذه التكاليف أهمية كبيرة قياسا لباقي التكاليف الصناعية المباشرة وأن الطرق التقليدية في تخصيص تلك التكاليف على المنتجات لا توفر معلومات حول التكاليف مفيدة وذات مصداقية عالية، وأن البديل هو في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

ويركز بذلك على فهم علاقة السبب والنتيجة بين الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة وتكلفة الانفاق مما يمكن من التخصيص المباشر للتكاليف غير المباشرة على عناصر أو وحدات التكلفة (منتجات وخدمات) بدلا من التخصيص العشوائي لها.

نظام محاسبة تكاليف النشاط هو "نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل النشاطات الداخلية، وتجميع ومتابعة ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام على استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك الأنشطة".

ويقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة.

ترتكز طريقة ABC على نظرة عرضية بحيث تصرف النظر أو تتجرد من التركيز على الوظائف ومراكز المسؤولية، لأنه يمكن لعدة مراكز أن تساهم في تحقيق نفس المسار، فهي تستبدل مفاهيم التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة بالتكلفة المحدد مسارها والتي تتمثل في التكاليف التي نعلم كيف نوزعها على المنتجات، أو كيف نحملها عليها على أساس وحدات عمل عادلة.

تستجيب هذه الطريقة للحاجة إلى النظرة النظامية للمؤسسة ولمقاربة أكثر واقعية للانتاجية، وهي تركز على مفهوم سلسلة القيمة وهذا انطلاقاً من العلاقة نشاطات-منتجات أي: ما هي النشاطات الأساسية لإعطاء قيمة للمنتجات، وماذا يكلف كل نشاط منها.

وتنص طريقة ABC على أن المؤسسة تبحث عن رفع قيمة منتجاتها، ولتحقيق ذلك يجب أن تحسن كل وظيفة من وظائفها القيمة التي تنتج عن نشاطها. فكل نشاط مرتبط بالآخرين يساهم في خلق القيمة التي تولدها المؤسسة.

ويفيد بذلك هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط، فالتحليل حسب الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل ويؤدي إلى تصنيف الأنشطة إلى قسمين: القسم الأول منها هي أنشطة تضيف قيمة للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة وبالتالي ينبغي العمل على استبعاد أو تخفيض حجم هذه الأنشطة. ويلعب دوراً فعالاً في مجال الرقابة على عناصر التكلفة حيث تمارس هذه الأخيرة على مستوى الأنشطة بينما تركز نظم التكاليف التقليدية على الرقابة على مستوى المنتج النهائي بعد إتمام إنتاج السلع والخدمات. ومن جهة أخرى فإن وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل هذا النظام ذو دلالة أكبر ونتائج أفضل.

طريقة ABC الطرق المحاسبية السابقة تهمش النشاطات الداعمة والتي تعتبر مهمة لفعالية النشاطات الرئيسية وتخلق أيضاً القيمة، فقد كانت هذه الطرق التقليدية لحساب التكاليف تجمع تحت عنوان الأعباء العامة

والنشاطات غير المباشرة. طريقة ABC تغير بذلك طريقة التفكير من منطق التوزيع إلى منطق الاستهلاك، طريقة ABC ووفقا لذلك يجب تقسيم النشاط الكلي للمؤسسة إلى نشاطات أولية والتي يحدد لكل منها وحدة استهلاك الموارد والتي تعرف باسم مولد التكلفة أو مسبب التكلفة، هذا الأخير يقيس الخدمة التي يقدمها النشاط إلى المنتجات.

2.4. المفاهيم الأساسية المرتبطة بطريقة ABC

إن استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة يستوجب الإلمام بالمفاهيم التالية:

- **الموارد:** وهي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد.
- **الأنشطة:** هي مجموعة من العمليات التي تمثل العمل الواجب أداءه داخل المؤسسة.
- **المخرجات:** وحدات التكلفة التي خدمات الأنشطة المختلفة وهي تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة باستخدام مسببات تكاليف النشاط.
- **مسببات (موجهات) تكلفة النشاط:** هو العامل أو العنصر الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف والخاصة بتخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة وهي تمثل مسببات استخدام الموارد بواسطة النشاط، أما النوع الثاني وهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف وهي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجتمعات التكلفة حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة.
- **مجتمعات تكلفة النشاط:** يقصد بها الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد ويجب أن تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة، وان تتناسب طرديا مع النشاط.

3.4. خطوات تطبيق نظام ABC:

إن تطبيق هذا نظام ABC الجديد للقياس يتطلب أربعة خطوات أساسية تتمثل فيما يلي:

- أ. **التخطيط:** لا بد من تشكيل فريق عمل مهمته تصميم نظام ABC، هذا الفريق يتكون من كافة الأقسام في المنظمة من إداريين، ماليين، أعوان الهندسة والانتاج من أجل التغلب على أي معوقات تواجه فريق العمل.
- ب. **تحديد وتبويب الأنشطة ذات العلاقة بمخرجات المنظمة:** يتم هنا تحديد جميع الأنشطة التي تسبق أو ترافق عملية الانتاج والتي يقوم بها العاملون بالمنظمة لانتاج المنتج أو الخدمة.

ت. **تحديد مقاييس الأنشطة:** يتم صياغة أسس التحميل لتلك التكاليف على الأنشطة أو مسببات التكلفة، والتي تمثل عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية، أي لا بد أن يكون هناك ارتباط قوي بين مسبب التكلفة وبين النشاط المعني.

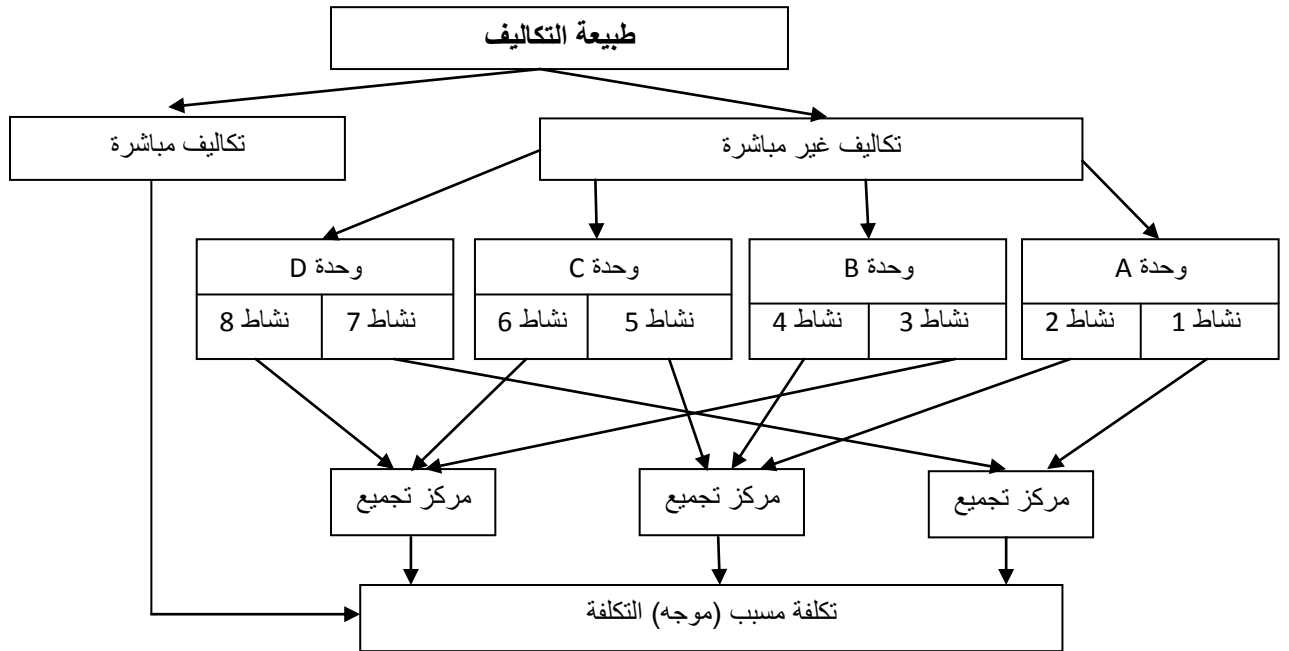
وعند اختيار مسببات او موجهاً التكاليف المناسبة يجب ملاحظة مايلي:

- سهولة وانخفاض تكلفة الحصول على البيانات المتعلقة بمسبب التكلفة؛
 - قدرته العالية على قياس الارتباط الحقيقي بين حدوث النشاط وتحقق التكلفة؛
 - التأثير السلوكي لسبب التكلفة برودة فعل المديرين، فيتم اختيار موجه (مسبب) التكلفة الذي سيحدث تأثيراً سلوكياً مرغوباً فيه أو موجهاً التكلفة أصبحت أحد أدوات تقييم الأداء الحديثة.
- ث. **تجميع تكاليف الأنشطة في مجموعات التكلفة:** يتم تحديد مستوى التجميع لمجاميع التكلفة، حيث يشمل كل مركز على الأنشطة المتشابهة من حيث مسبباتها، والهدف الرئيسي من عمل مجموعات التكلفة هو تحميل إجمالي تكلفة المجمع إلى المنتج بناءً على مسبب التكلفة المحدد مسبقاً.
- ج. **احتساب تكلفة الأنشطة على المنتجات:** يتم توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات باستخدام أساس تحميل في ضوء مدى استفادة تلك المنتجات من كل نشاط، فطلب المنتجات للأنشطة يقاس بعدد المعاملات التي يولدها مسبب أو موجه التكلفة ويتم احتساب تكلفة الموجه حسب المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة مسبب (موجه) التكلفة} = \text{إجمالي التكاليف المتعلقة بنشاط معين} / \text{إجمالي مسببات (موجهات) التكلفة لذات النشاط}$$

وتمثل هذه الخطوة المرحلة الثانية في تخصيص التكاليف غير المباشرة فبعد احتساب تكلفة مسبب التكلفة لكل نشاط يتم تحديد مقدار استهلاك كل منتج من موجهاً التكلفة من حاصل ضرب معدل مسبب التكلفة في حجم وحدات مسبب (موجه) التكلفة المستهلكة من قبل كل منتج.

ويمكن توضيح هيكل حساب التكلفة بطريقة ABC من خلال الشكل التالي:



5. الموازنة ذات الأساس الصفري BBZ :

1.5. تعريف الموازنة ذات الأساس الصفري:

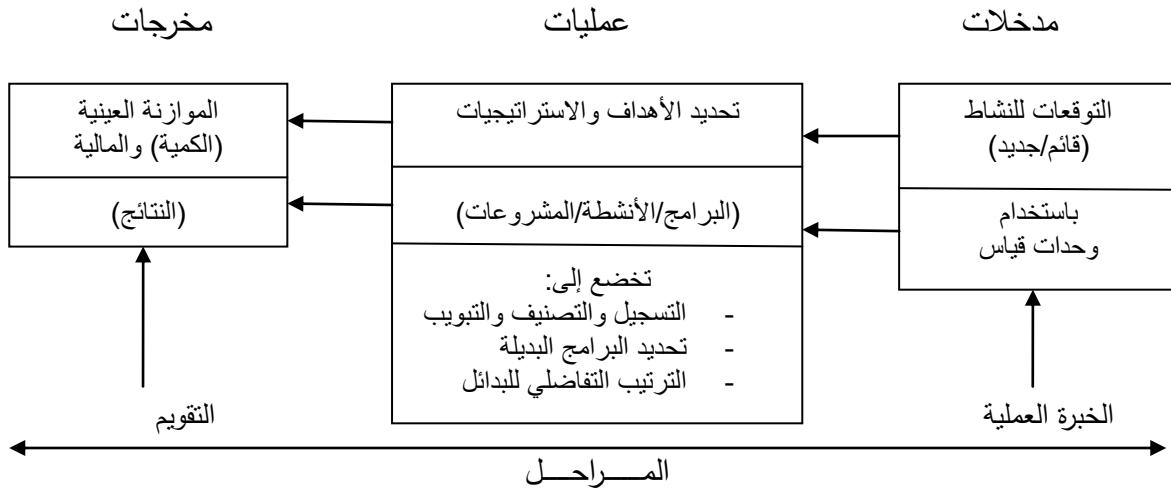
ظهر نظام الموازنة ذات الأساس الصفري في سنة 1967 ضمن نقاشات مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد في الدانمارك لدراسة مشكلات الإدارة والميزانية في الدول النامية، وكان يهدف إلى سد الثغرات التي ظهرت عند تطبيق موازنة الخطط، البرامج والأداء PPPB والتي كان من أهمها عدم تحديد الأولويات بين البرامج، عدم توفير الوسيلة اللازمة لتقويم آثار مستويات الأداء على كل عنصر من عناصر البرنامج، التركيز على دراسة البرامج والمشاريع الجديدة، ولا يهتم بتقويم البرامج القائمة حالياً.

حيث يعتبر P.Pyhrr أول من أطلق طريقة الموازنة ذات الأساس الصفري، فيرى عوض القيام بترميمات وتسويات بصفة مستمرة للموازنة القائمة، يجب إعادة النظر كلياً في النشاطات والأولويات، وتكوين مجموعة من تخصيص الموارد تكون جديدة وأفضل موازنة السنة المالية التي ستبدأ"، وعرفها على أنها "إجراء يتطلب من كل مسير أن يبرر ويفسر بالتفصيل وانطلاقاً من مصدرها (وهو سبب التسمية) كل مراكز الموازنة التي تقع تحت مسؤوليته وأن يعطى حجة ضرورة تخصيص تلك النفقة".

كما عرفت على أنها "تقويم البرامج والمشاريع والبدائل المختلفة وتحديد مستوى الأداء، وقد يؤدي هذا التقويم إلى إعادة النظر تماماً لجميع البرامج والمشاريع القائمة والجديدة، ولا تقتصر الموازنة على دراسة الانفاق الجاري وتعديلها حسب الظروف".

ومعنى ذلك أن هذا النظام يركز أساساً على سبب وجود النشاط وأهدافه، وهل يتحتم استمراره، وما هو المستوى الواجب أن يكون عليه، وما التكاليف اللازمة لذلك، أو بعبارة أخرى، يعتمد هذا النظام على تحديد كيف نبدأ، وتحدد ذلك مجموعة قرارات كل نشاط على نطاق كل وحدة من وحدات الجهاز الإداري للدولة.

نظام الموازنة على أساس الصفري يكون مبني على ثلاثة مقومات رئيسية: الأولى توصيف النشاط على أساس مجموعة من القرارات، الثانية تحليل المجموعات وتقويمها على أساس عائد التكلفة، الثالثة تخصيص الموارد المالية. والشكل التالي يوضح دورة الإعداد والتطبيق وإحداث الرقابة على نطاق الوحدة الإدارية.



2.5. تطبيق الموازنة ذات الأساس الصفري:

يتم إعدادها وتطبيقها بحيث تقوم كل وحدة إدارية بتقويم البرامج والأنشطة والمشروعات القائمة المقترحة على أساس تحليل التكلفة وعائدها، وذلك وفقاً للخطوات التالية:

- تحديد وتكوين وحدات القرار:

تكون وحدة القرار في كل وحدة إدارية عبارة عن برنامج أو وظيفة أو مركز تكلفة أو قسم أو وحدة تنظيمية أو بند من بنود الموازنة، أو مشاريع رأسمالية، وتختلف وحدات القرار من نشاط لآخر، بتحديد وصف لها ولأهدافها، المنافع المتوقعة من تخصيص الموارد لتنفيذ النشاط والنتائج المترتبة على عدم التخصيص، تحديد التكاليف التقديرية لهذه الوحدات، معدلات تقويم الانجازات، البدائل المتاحة لأداء نفس النشاط.

- تحديد وتحليل المجموعات القرارية:

تتكون كل وحدة قرار من مجموعات القرار، ومن المعروف أن مجموع تكاليف هذه القرارات يساوي جملة الاعتمادات، ويخصص لكل مجموعة نموذج مستندي يتضمن عدة بيانات أهمها: الخدمات الواجب أدائها،

متطلبات الموارد المالية لتمويل المجموعات القرارية، التقدير الكلي للنتائج المتوقعة من كل مجموعة والتكاليف التقديرية، تقدير نتائج عدم الموافقة على التمويل.

- تقويم وترتيب مجموعات القرار وترتيبها تفاضليا:

يتطلب هذا الأمر مراجعة جميع مجموعات القرار، وترتيبها حسب الأهمية النسبية لأولوياتها ترتيبا تفاضليا لاختيار مجموعات القرار التي يمكن تمويلها وإدراجها في مشروع الموازنة، وتستخدم عملية الترتيب عدة معايير وطرق يكون وفقا لذلك أمام الإدارة العليا البدائل المتاحة التالية: إلغاء النشاط أو البرنامج لعدم جدواه ومن تم إلغاء الاعتماد، الإبقاء على مستوى النشاط أو الخدمات، تخفيض الاعتمادات إلى أدنى مستوى يتناسب مع العائد، زيادة الاعتمادات إلى أعلى مستوى حالي.

- اعتماد الموازنات التفضيلية:

يتم بعد الدراسة التفضيلية تحديد المخصصات المالية للأنشطة المقبولة، ويتم اعداد الموازنة التفضيلية لكل نشاط أو برنامج (مجموعة قرار) ثم بعد ذلك يتم إعداد الموازنة الإجمالية.

6. لوحة القيادة المتوازنة أو بطاقة الأداء المتوازن BSC:

استخدم أول مرة مفهوم بطاقة الأداء المتوازن في سنة 1992 في مجلة هارفارد لإدارة الأعمال، من خلال العمل الذي قدمه الباحثان Kaplan & Norton حيث قاما بتصميم هذه الأداة كرد فعل أمام تقييم الذي تعتمده المؤسسات الأمريكية من خلال استخدام مؤشرات مالية فقط والتي تفضل المدى القصير على حساب الاستراتيجية طويلة الأجل، وتمثلت جل المعلومات المقدمة عن أداء هذه المؤسسات مبني على أساس قياس في شكل مؤشرات مالية فقط.

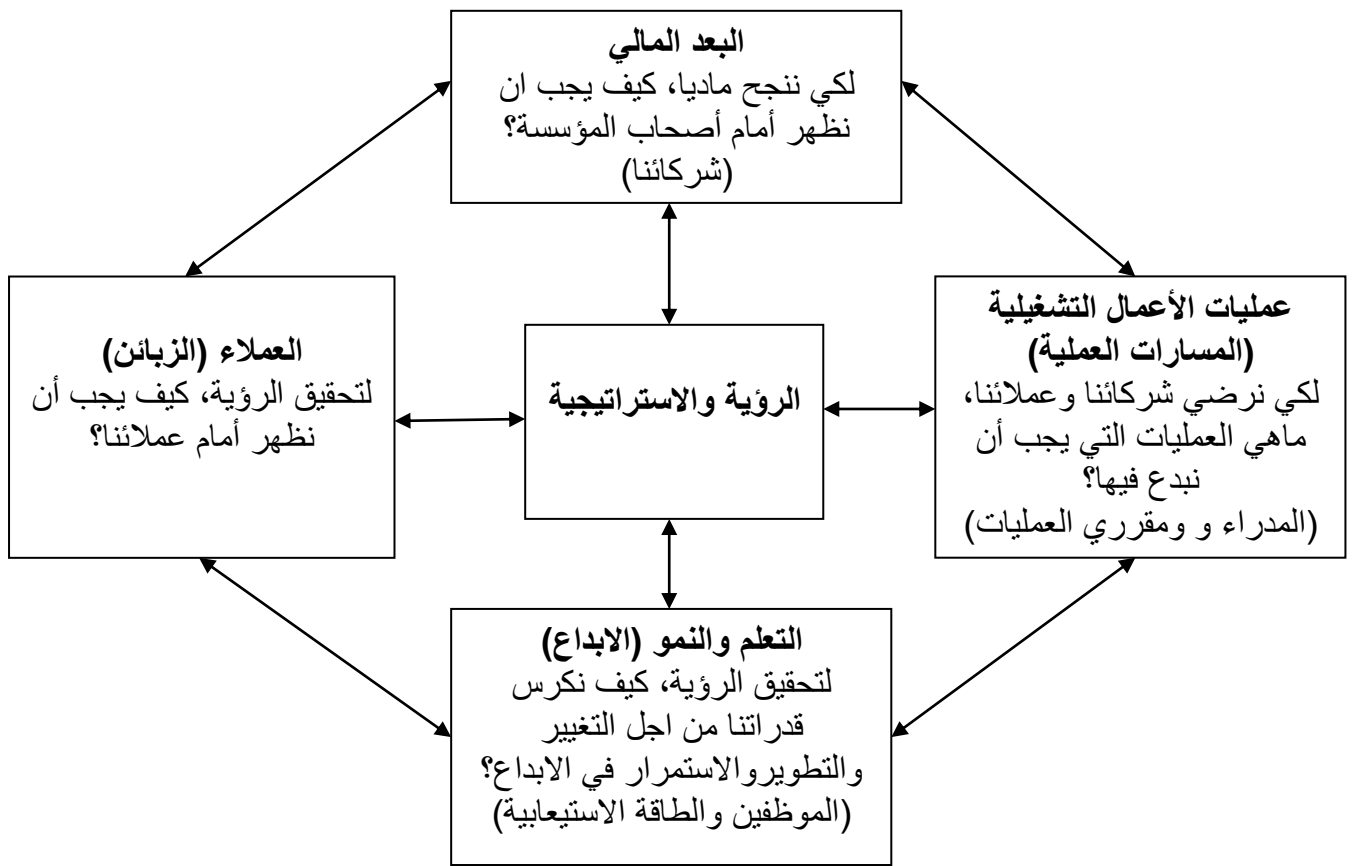
حافظت بطاقة الأداء المتوازن على المؤشرات المالية الكلاسيكية التي توضح نجاعة الأدوات السابقة، إلا أن هذه المؤشرات ليست كافية لقيادة وتقييم المسار الواجب على المؤسسات الحديثة تتبعه في زمن تعدد المعلومات وتنوعها، ومن أجل خلق قيمة مستقبلية بالاستثمار في الزبائن، الموردين، الموظفين، التكنولوجيا والابداع، تم تدعيمها بمؤشرات ترتبط بمحددات الأداء المستقبلي.

1.6. تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

تعدد التعاريف المقدمة لبطاقة الأداء المتوازن كما تسمى أيضا بلوحة القيادة المتوازنة، إلا أن هذه التعاريف ترتبط بعامل مشترك وهو أن مصدرها واحد وهو المفهوم الذي قدمه كل من Kaplan & Norton لمقياس الأداء المتوازن باعتباره نظام شامل يقيس الأداء من منظور استراتيجي، يتم بموجبه ترجمة استراتيجية تنظيم الأعمال إلى اهداف استراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة.

بالتركيز على الأبعاد الأربعة لقياس الأداء المتوازن عرف بأنه مجموعة شاملة من مقاييس الأداء التي تم تطويرها حول أربعة أبعاد أساسية هي الأداء المالي، العلاقات مع الزبائن، العمليات التشغيلية الداخلية، الجوانب المتعلقة بالتعلم والنمو والابتكار، هذه المقاييس ترتبط ببعضها البعض منتجة بذلك نظام إداري ذو طبيعة متداخلة مستمد من الرسالة الأساسية للمؤسسة.

أما فيما يخص كلمة متوازنة فالمقصود به الاعتدال والتوازن الذي تحققه هذه البطاقة بين المؤشرات المالية التي تنصف بالموضوعية وإمكانية قياسها كميًا وتخص المدى القصير وبين المؤشرات العملية (التشغيلية) ذات الطبيعة غير المالية التي تستخدم عند تقييم الاستراتيجية وأيضًا تقييم أداء المنظمة والتي تكون من ضمنها مؤشرات ذاتية نوعية متوسطة وطويلة الأجل، يمكن نموذج بطاقة الأداء المتوازن من خلال الشكل التالي:



2.6. محاور بطاقة الأداء المتوازن:

بطاقة الأداء المتوازن كما أشرنا من قبل أنها متعددة الأبعاد وهذا ما يتيح لها قياس الأداء الكلي للمؤسسة حيث تسمح بالقياس على مستوى أربعة محاور موضحة في النموذج السابق، سوف نتطرق لكل محور بالتفصيل كما يلي:

- المحور المالي:

تركز بطاقة الأداء المتوازن دائما على المؤشرات المالية لتقييم الآثار الاقتصادية الكمية الناتجة عن الأداء السابق، وتسمح بالتعرف على مدى مساهمة تنفيذ الاستراتيجية في تحسين النتيجة المالية للمؤسسة. تشمل هذه المؤشرات المالية المرادوية التي يمكن قياسها من خلال نتيجة الاستغلال، العائد على الأموال المستثمرة، القيمة الاقتصادية المضافة، الربحية... الخ.

- محور الزبائن:

يهتم هذا المحور بالزبائن والأسواق التي تطرح فيها المنظمة إنتاجها، حيث يتم تحديد مقاييس المنظمة في هذا المجال وتتركز هذه المقاييس حول رضا الزبائن، الولاء، جذب زبائن جدد، الحصول على حصة سوقية جديدة، وكل المحددات المرتبطة بالزبون كالوقت اللازم لتسليم المنتجات، الجودة والخدمة ما بعد البيع، التكلفة المناسبة مع احتياجات وامكانيات الزبائن... الخ.

- محور المسارات أو عمليات الداخلية:

في هذا البعد يحدد المدراء التنفيذيون العمليات الداخلية التي يجب على المؤسسة أن تتميز فيها، وتتمثل هذه العمليات الداخلية في مجموعة النشاطات التي تعطي المؤسسة ميزة تنافسية وتشمل الابتكار والابداع والاختراعات الجديدة وخدمات ما بعد البيع، أي كل تلك التي ستخلق قيمة ويكون لها تأثير على تحقيق المؤسسة لأهدافها المختلفة.

ويتم استخدام مقاييس الفعالية التنظيمية بجانب مقاييس الكفاءة لقياس العمليات التشغيلية الداخلية ومقارنتها من خلال المقارنة المرجعية (أي استخدام مؤشر مرجعي لمعرفة مدى كفاءة وفعالية العملية التشغيلية)، وتشمل هذه المقاييس تلك المتعلقة بالجودة وفعالية التكلفة والتصنيع والإنتاجية... الخ.

- محور التعلم التنظيمي والنمو:

يعد هذا المحور هو أساس تدعيم المحاور الثلاثة السابقة، حيث يعكس البنية التحتية التي تدعم المؤسسة على الاستمرار في خلق القيمة المضافة لجميع أصحاب المصالح والميزة التنافسية للمؤسسة، وكيفية التكيف مع مرونة بيئة المؤسسة، ويتم استخدام مقاييس الفعالية العملية والتنظيمية لقياس الامكانيات والمهارات الداخلية للأفراد والنظم والاجراءات، ويقوم على أساس مقاييس ترتكز على رضا الموظفين ونتاجيتهم وتدريبهم ومستوى المهارة ومنحى التعلم الوظيفي.

كل محور من المحاور الأربعة يجب أن يحدد له ما يلي:

- الأهداف الاستراتيجية التي تحقق المهمة الأساسية أو الرؤية أو الاستراتيجية التي يتبناها
- التنظيم أو المقاييس التي تعكس مدى التقدم نحو تحقيق الهدف الاستراتيجي المحدد؛
- القيم المستهدفة للأداء التي تحدد القيم المطلوب الوصول إليها لكل مقياس؛
- المبادرات أو الخطوات الاجرائية التمهيديّة التي يجب القيام بها لتسهيل الوصول إلى القيم المستهدفة للأداء؛
- القيم الفعلية للأداء والتي سوف يتم مقارنتها بالقيم المستهدفة كإجراء أساسي تمهيدا لتقييم وإدارة الأداء.
- المؤشرات، القيم المستهدفة لها والمبادرات المتخذة تمثل خطوات إجرائية تمهيدية واضحة، وتبين التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية، وتتسق التوجهات الاستراتيجية والعمليات التشغيلية للمؤسسة، وتنظيم العلاقة السبب-الأثر (النتيجة) لمختلف النشاطات وانعكاساتها على المحور المالي.

بطاقة الأداء المتوازن أكثر من مجرد نظام لقياس الأداء العملي أو التنفيذي، بحيث تستخدم كنظام على التسيير الاستراتيجي لتبسيط وتوزيع الاستراتيجية طويلة الأجل، وبهذا تسمح مؤشراتها بـ:

- توضيح الاستراتيجية
- إيصال الأهداف الاستراتيجية وتقسيمها
- تخطيط وتحديد الأهداف
- تدعيم الخطة الاستراتيجية

خلاصة المحور الثاني

تطرقنا في هذا المحور إلى أهم أدوات مراقبة التسيير منها أدوات التوجه المالي التقليدية التي تميل للجانب الكمي والمالي كالمحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية... الخ، نظرا للانتقادات الموجهة للأدوات التقليدية تم تطوير أدوات أخرى تميل أكثر للجانب التسييري حاولنا التطرق إلى أهمها مثل محاسبة التكاليف على أشاش الأنشطة، لوحة القيادة المتوازنة... الخ مختلف هذه الأدوات رغم تنوعها بين القديمة والحديثة مازالت تستخدم حسب احتياجات المؤسسة لها، لكن يبقى الهدف الأساسي للمؤسسات من مراقبة التسيير هو السعي وراء توفير المعلومة الملائمة للإدارة مع التركيز على أهمية إدارة التكلفة وهذا من خلال إيجاد مجموعة من الوسائل والأدوات التي تساعدنا على التخطيط الجيد وتخفيض التكاليف مع المحافظة على مستوى الجودة والمراقبة الملائمة مما يضمن لها الاستمرار والنجاح وتحقيق الأداء الفعال.