

المحاضرة السابعة: أهم الأنظمة التقليدية لمحااسبة التسييروالانتقادات الموجهة لها

تحتاج المؤسسات الاقتصادية الى أداة تستطيع من خلالها الحكم على اداءها، والتعرف على ما ان كان هناك اختلاف بين النتائج المحققة والنتائج المرجوة، هذه الاداة تتمثل في المعايير، حيث يمثل المعيار مقياس يستخدم كمرجع لتقييم اداء المؤسسة الاقتصادية. وتتمثل هذه الاخيرة اي عملية تقييم الاداء في مقارنة ما تم تحقيقه من نتائج مع معايير الاداء، هذا ما يظهر انحرافات يتوجب على المؤسسة معرفة اسبابها والاشخاص المسؤولين عنها ومحاولة ايجاد حلول لها من أجل تفاديها مستقبلا.

عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية كانت تتم في وقت سابق باستخدام المؤشرات المالية كمؤشر العائد على الاستثمار...، ومراقبة الموازنات التقديرية اي محاسبة مختلف المسؤولين داخل المؤسسة وفق الموازنات التقديرية الممنوحة لهم، لتأتي فيما بعد لوحة القيادة وهي عبارة عن جدول يحتوي على مؤشرات للأداء، حيث توضع لكل مصلحة جدول واحد على الاقل ، هذه الاداة جاءت لتعالج مشكل التأخر في تحديد الانحرافات الذي كان يعاني منه نظام الموازنات التقديرية.

الادوات السابقة الذكر (المؤشرات المالية، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة...) ولدت في بيئة ميزها الاستقرار وثبات الطلب على المنتجات، حيث كان الهم الشاغل لكل المؤسسات الصناعية هو تعظيم الأرباح من خلال تعظيم حجم الانتاج والمخزون وتخفيض التكلفة في نفس الوقت. واستمر هذا الحال الى غاية فترة السبعينات.

لكن مع ظهور التكنولوجيا التي سمحت بزيادة حجم المنتجات من جهة، ومن جهة اخرى بتنوع تشكيلة المنتجات بشكل رهيب، فالمستهلك اليوم لا يجد ما يحتاجه فقط وانما حتى ما يحلم به اصبح متوفرا ، هذا ما ادى الى زيادة حدة المنافسة، قصر دورة حياة المنتجات، سرعة زوال الميزة التنافسية للمؤسسات....فالمؤسسة وجدت نفسها امام مشكلتين: المشكلة الاولى: وهي كيف ستقوم بتصريف منتوجاتها بسبب المنافسة الشرسة في السوق؟، والمشكلة الثانية: كيف ستوفر الموارد اللازمة للإنتاج؟، فالموارد اصبحت نادرة. ومن هنا انتقل فكر المؤسسات من مفهوم الانتاج الى مفهوم البيع، فبعدها كانت المؤسسات تبحث عن السبل لإنتاج اكبر قدر ممكن من المنتجات من اجل مواجهة الطلب المتزايد أصبحت الآن تبحث عن كيفية بيع وتصريف منتوجاتها.

كل هذه الظروف وظروف أخرى جعلت أدوات تقييم الاداء السابقة الذكر غير قادرة على مواكبة هذه المستجدات والتطورات والتغيرات التي حدثت في بيئة التصنيع. هذا لأنها كانت تركز على تقييم الجانب المالي فقط، وتسعى الى مجرد البحث في تطابق الاداء الفعلي مع الاداء المستهدف، كما كانت تركز على الجانب التشغيلي أي تقييم الاداء كان يتم على المدى القصير فقط، هذا لأن استراتيجية المؤسسة كانت واضحة على المدى البعيد بسبب استقرار المحيط ، لكن تغير هذا الاخير وشدة تعقيده جعل من عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية امر صعب للغاية وأوجب على المؤسسات ان تغير من نظرتها وتبحث عن التميز وردة الفعل السريعة لأي ظرف قد يحدث من جهة، وان لا تعتمد على الجانب المالي فقط في عملية القياس والتقييم من جهة أخرى لأن الاعتماد على هذا الجانب غالبا ما يطمس العديد من الحقائق بل عليها ان تأخذ كل العوامل المؤثرة على اداء

المؤسسة (كرضا الزبائن عن منتوجات المؤسسة، جودة المنتوج، تسليم المنتوج في الوقت المحدد، تكوين العمال، البحث والتطوير المستمر،...) بعين الاعتبار في عملية القياس والتقييم.

سنركز في هذه المحاضرة على تقديم أهم الانتقادات الموجهة أدوات محاسبة التسيير التقليدية والمستعملة في تقييم أداء المؤسسة فقط، وهي: المؤشرات المالية، نظام الموازنات التقديرية لوحة القيادة؛ وسنتطرق لأهم الانتقادات التي وجهت لكل منها.

أولاً: المؤشرات المالية

إن قياس الاداء المالي يستند على عملية التحليل المالي، حيث تعرف هذه العملية على أنها: "اجراء فحص وتشخيص للسياسات المالية المتبعة من طرف المؤسسة لدورة أو عدة دورات من نشاطها وذلك بالدراسة التفصيلية للبيانات المالية"، هذا الفحص يتم باستخدام عدة تقنيات وأساليب أهمها النسب المالية، فهي تعتبر أدوات التشخيص الأساسية في التحليل المالي والتي تستخدم لتقييم قوة الاداء المالي للمؤسسة، فاستخدامها يعد مدخلا ذا معنى لتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

ان اهمية استخدام النسب والمؤشرات المالية في قياس أداء المؤسسات تكمن في قدرتها على اظهار الجوانب المهمة للمركز المالي والتنافسي للمؤسسة، فالمؤسسة التي تؤشر النسب المالية فيها أداء ضعيفا عليها ان تعيد النظر باستراتيجيتها الحالية. والنسب المالية ما هي الا عبارة عن علاقة بين بسط ومقام وقيم البسط والمقام هي البيانات والارقام التي تعرضها الميزانية المالية للمؤسسة وجدول حسابات النتائج، شرط ان تكون العلاقة مرتبطة بالأداء ومفسرة له.

الانتقادات التي وجهت للمؤشرات المالية:

- شهدت المؤشرات المالية انتقاذا لاذعا، وفيما يلي أهم الانتقادات التي تعرضت لها:
- مقاييس الأداء المالي تعطينا نظرة اجمالية عن الاداء ولا تبين مصادر أو محفزات الأداء، فهي لا تسمح بمعرفة أي زبون، أو أي منتوج أو أي أنشطة تلك التي تعطي أحسن النتائج للمؤسسة؛ ومن جهة أخرى تعطي نظرة تاريخية للأداء وبالتالي معرفة الخلل في الأداء يكون في وقت متأخر للقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.
 - اعطاؤها نظرة قصيرة المدى عن أداء المؤسسة، حيث تأخذ بعين الاعتبار القرارات المأخوذة خلال سنة معينة والمؤشر المالي يحسب في نهاية السنة ويوضح بعض آثار هذه القرارات، وبالتالي هو قصير الأمد، ولا يوضح التأثيرات على المدى البعيد.
 - غير مسهمة فهي لا تزودنا بأسباب حدوث الظاهرة، ولا تعلمنا عن التغيرات الأساسية (المفتاحية)؛ موضوعة بشكل اجمالي؛ تعكس الوظائف أكثر من العمليات؛ لا تسمح بتقييم كل ما هو غير ملموس؛ لا تسمح بفهم الأداء المستقبلي بصفة صحيحة.

ثانياً: نظام الموازنات التقديرية

تعد الموازنة التقديرية أداة ذات حدين، حدها الأول: هو التخطيط، إذ تعتبر مخطط يعبر عن الأهداف قصيرة المدى التي تسعى المؤسسة إلى بلوغها في شكل أرقام ومعلومات؛ وحدها الثاني: هو تقييم الأداء، فكونها تمثل معايير تم وضعها مسبقاً يسمح باستخدامها كأداة لتقييم الأداء،

تعرف الموازنة التقديرية على أنها مجموعة مترابطة من الفرضيات والمعطيات التنبؤية في شكل أرقام، محددة قبل بداية السنة المحاسبية، تصف مجموع النشاط، وهي تتضمن الأهداف المراد الوصول إليها، والتي يجب أن تكون ذات طموح ولكن قابلة للتحقيق، وتحدد هذه الأهداف عن طريق الحوار بين المسؤولين مهما كان مستواهم في الهيكل التنظيمي للمؤسسة. وتجيب الموازنة التقديرية عن الأهداف قصيرة الأجل، ولكن يجب أن تبقى هذه الأهداف في إطار الأهداف المحددة على المدى الطويل من طرف الإدارة العامة.

الهدف الرئيسي من وراء إعدادها هو إحكام الرقابة على كافة أنواع النشاط في المؤسسة أو كافة أقسامها الإنتاجية والخدمية، ويتم هذا عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام التقديرية واعتبار الأرقام الأخيرة أداة أو مؤشر لقياس مدى كفاءة التنفيذ. وتسمى هذه العملية أي عملية تقييم الأداء بواسطة الموازنات بمراقبة الموازنات-contrôle budgétaire-، وتعرف على أنها عملية مقارنة التحقيقات بتقديرات الموازنات لمركز مسؤولية معين. و الهدف من ورائها هو تقييم أداء مسؤولي مختلف مراكز المسؤولية؛ حيث يعتمد على هذه العملية في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة.

الانتقادات الموجهة لنظام الموازنات التقديرية:

أصبح نظام الموازنات غير قادر في الوقت الراهن على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء في المؤسسات خصوصاً وأن هذا النظام اهتم فقط "بفجوة التنفيذ" التي يقصد بها التحقق من مدى مطابقة الأداء الفعلي بالمستهدف دون الاهتمام بمدى مساهمة الأداء الفعلي في تحقيق استراتيجيات المؤسسة، وهو ما أطلق عليه "فجوة الربط" وهي التي تنتج من عدم ربط هذا النظام بالاستراتيجية التي تضعها المؤسسة، والتي تترجم فيما بعد إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

هذا النظام يسعى إلى مجرد البحث في تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف، وتحديد الانحرافات سواء التي في صالح المؤسسة أو في غير صالحها، ولكن في ظل المتغيرات التي تشهدها البيئة الحديثة يجب أن تسعى إلى تقييم الموقف الحالي بهدف خلق ميزة أو مزايا تنافسية للمؤسسة تحقق لها الريادة.

كما أن أسلوب الرقابة اللاحق غير عملي وسط محيط يجب التصرف فيه بشكل جيد للوهلة الاولى، فعندما يبين قياس النتائج وجود ضعف في الأداء ، فان التصحيح يصبح بدون فائدة ، لأن الأمر قد انتهى وهذا لا يشجع على توقع الأحداث والاستعداد لها. كما تكون إجراءات النظام التقليدي للموازنات التقديرية في أغلب الأحيان مستهلكة للوقت، وذات طابع إداري أكثر من أي شيء آخر، وباتت تكلفتها أكبر من المنافع التي تقدمها.

كما أن إعداد الموازنات يعتمد على تحقيقات وتقديرات السنة الماضية ولا يسمح هذا بتحسين الأداء ويساهم في تطوير منطق متابعة الموجود والحفاظ على الماضي، كما أن القصور الحاضر في السنة الماضية يتم نقله في موازنة العام.

الموازنة التقليدية تركز على تقييم الجانب المالي وتهمل الجوانب الأخرى التي تعتبر هامة أيضا في تقييم أداء المؤسسة كتحقيق رضا الزبائن وجودة العمليات...

ثالثا: لوحة القيادة

أخذ هذا المصطلح "لوحة القيادة" من لوحة قيادة السيارات، حيث هذه الأخيرة تعطي للسائق نظرة مختصرة وشاملة عن حالة تشغيل السيارة وتساعد على القيادة على النحو الصحيح، ولهذا السبب تم اطلاق هذه التسمية على هذه الاداة كونها تفي بنفس الغرض لمسؤولي المؤسسة الذين هم بحاجة الى اداة أو تقنية تقودهم نحو تحقيق اهداف المؤسسة.

تعرف لوحة القيادة على أنها: طريقة لاختيار، ترتيب وعرض المؤشرات الأساسية والمناسبة وبطريقة ملخصة ومستهدفة (وضع معايير لهذه المؤشرات)، بصفة مجملة وفي شكل اطلالة سريعة، مرفقة بتقرير اجمالي مزود برؤية عامة؛ وكذا القدرة على تنفيذ هذه الجداول في كل المستويات.

لوحة القيادة هي أداة للتشخيص الدائم للمؤسسة، تركز على ابراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فهي موجزة، معبرة يستطيع المسير من خلالها تقديم تسلسل الاحداث، وفحص واعادة التوجهات وتصحيح القرارات.

كما تعرف لوحة القيادة على أنها مجموعة من مؤشرات القيادة تبني بشكل دوري من طرف المسؤولين، وذلك حتى تكون كمرشد لقراراتهم وأعمالهم، كل هذا من أجل الوصول إلى الأهداف بكفاءة؛ كما تعتبر أداة لليقظة تسمح بالكشف عن الفرص والتهديدات الجديدة للمؤسسة.

لوحة القيادة النموذجية

منطقة المؤشرات أو مراكز التحليل	منطقة النتائج	التحقيقات أو	منطقة الأهداف	منطقة الانحرافات
---------------------------------	---------------	--------------	---------------	------------------

عناصر لوحة القيادة:

هناك العديد من العناصر التي يمكن أن تحتويها لوحة القيادة:

- القيم المجمعة أو الخام: مثل رقم الأعمال في لوحة قيادة مصلحة المبيعات.
- الانحرافات: وهي عبارة عن الفرق بين ما هو محقق وما هو مقدر.
- النسب: وهي علاقة بين عنصرين تم الربط بينها من أجل مغزى معين.
- الجداول: تحتوي على معلومات تفصيلية تمكن المسؤول من القيام بالحسابات التكميلية.
- العلامات الساطعة: وهي نوع من المؤشرات الخاصة لغرض جلب اهتمام المسؤولين حين حدوث الانحرافات، وحثهم على اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة، وقد تكون عبارة عن تصاوير أو أضواء....الخ. مثل:



أداء مرضي



أداء غير مرضي



أداء مرضي جدا

- الاشكال البيانية: وهي من أدوات العرض المفضلة، حيث تسمح بالعرض السريع والفعال للتطورات الحاصلة، وقد تكون في شكل منحى بياني، أعمدة ، دوائر نسبية....الخ.
- الانتقادات الموجهة للوحة القيادة:

للوحة القيادة عدة نقائص ، نذكر أهمها من خلال ما يأتي:

- غياب الربط بين الاستراتيجية وجداول القيادة.
- الاداء الداخلي لا يحلل بالمقارنة مع العوامل المفتاحية للنجاح.
- مستوى ارضاء الزبائن لا يتم تقييمه.
- الغياب المتكرر لتفاعل واكتمال جداول القيادة داخل المؤسسة.
- جداول القيادة لا تسمح بتحديد أسباب الانحرافات، ولكن تقوم فقط بتحديد آثار الخلل.
- لا تعمل لوحات القيادة على تحسين الأداء، فهي تعمل على مجرد ايجاد التطابق بين الأداء الفعلي والمستهدف فقط.
- جداول القيادة توجه في الغالب للبحث عن المسؤوليات الماضية، بدلا من تسليط الضوء على تحسين النشاط في المستقبل.