

أثر إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية فى تفعيل نموذج
التخلى عن الموازنة Beyond Budgeting بغرض
تحسين إدارة الأداء وتدعيم الميزة التنافسية:
دراسة ميدانية استطلاعية

إعداد
دكتور/محمد يس عبداللطيف
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة- جامعة طنطا

١ - مقدمة:

تتطوى إدارة الأداء على عمليات التخطيط، الرقابة، وقياس/تقييم الأداء، والتي باتت تمثل أهم عوامل نجاح المنشآت فى بيئة الأعمال الحالية التى تتصف بالتعدد وتسارع التغيرات بكل من البيئة الداخلية والخارجية لمنشآت الأعمال، بالإضافة لتزايد التوقعات للأداء المتميز من جانب العملاء، المساهمين والفئات الأخرى من أصحاب المصالح (Bogsnes, 2009). ومن ثم برزت أهمية نظم الرقابة الإدارية بغرض ضمان إتساق السلوكيات والقرارات المتخذة من جانب العاملين مع أهداف المنشأة وإستراتيجياتها (Malmi and Brown, 2008). وتمثل الموازنات التخطيطية أحد أبرز أدوات المحاسبة الإدارية، وتُشكل الدعامة الرئيسية لنظم الرقابة الإدارية، فمن خلالها يتم صياغة أهداف محددة، وضع خطط لتنفيذها، تنسيق الجهود لتحقيقها، الرقابة على التنفيذ، توفير مرجعية لتقييم الأداء، بالإضافة لتدعيم التعاقدات مع الشركاء/الموردين، وبالتالي فهى تتسج كل خيوط المنشأة المتناثرة فى خطة شاملة تُساهم فى خدمة أغراض متعددة، و تؤثر إلى حد كبير فى سلوكيات وقرارات العاملين (Hansen, 2011;).

ويرى كل من (Horngren, et.al., 2012) أن الموازنات التخطيطية كانت تتلائم مع بيئة الإنتاج النمطية والتي تعتمد على الإنتاج بكميات كبيرة Mass Production و تستهدف بالأساس التخطيط والرقابة لتحقيق أعلى معدلات من الكفاءة فى سبيل تعظيم الربحية، فى إطار بيئة أعمال تتسم بإنخفاض مستوى عدم التأكد، بطء وتيرة الإبتكارات التكنولوجية والتغيرات السوقية. إلا أنه فى السنوات الأخيرة يُلاحظ تزايد حدة المنافسة، تنوع المنتجات، قصر دورة حياة المنتجات، تعاظم متطلبات العملاء، وترتب على ذلك فقدان بعض أدوات المحاسبة الإدارية لملائمتها فى توفير المعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات ومنها الموازنات التخطيطية (Johnson and Kaplan, 1987; Kaplan and atkison, 1998).

وبالرغم من كُون الموازنات تمثل حجر الزاوية فى عمليات إدارة الأداء لغالبية المنشآت على المستوى العالمى، إلا أن هناك تنامياً فى الإنتقادات الموجهة إليها فى ضوء بيئة الأعمال المعاصرة و تُختصر فى: مركزية إتخاذ القرارات، التركيز على تخفيض التكلفة بدلاً من تعظيم القيمة، تقييد الإستجابة، إعاقة مبادرات التحسين، إتباع سياسة الأوامر والرقابة على تنفيذها إستناداً للشكل الدرعى للهيكل التنظيمى، تقييم الأداء فى ضوء مستهدفات ثابتة - تمثل عقد أداء ثابت بين الإدارة العليا والمؤسسين- وبالتالي فقد يلجأ المديرين لإتباع سلوكيات خاطئة من خلال التلاعب بالأرقام لتحقيق مستهدفات الموازنة عند علمهم بعدم إمكانية تحقيقها (Hope, et al., 2011).

وفى سبيل التغلب على تلك المشكلات ، ظهر إتجاه من جانب الممارسين مصحوباً بزخم أكاديمى يستهدف تحسين إعداد الموازنات وتبلور فى عدة بدائل تمثلت فى: إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (Activity-Based budgeting (ABB)، إعداد الموازنة على الأساس الصفرى Zero-Based Budgeting (ZBB)، الموازنة المستمرة (Rolling Budget (RB)، وبالرغم من

إسهامات تلك البدائل إلا أنها لم تقدم حلولاً شاملة للمشكلات المرتبطة بإعداد الموازنات وتجاهلت حجم الجهد والتكلفة المصاحبة لتفعيل تلك البدائل على أرض الواقع العملى (Neely, et al., 2003; Caker and Siverbo, 2014)

وفى السنوات الأخيرة، نتج مدخل بديل يساهم فى مرونة نظم الرقابة الإدارية وتدعيم التوجه الإستراتيجى، لمواجهة تحديات بيئة الأعمال وتدعيم المزايا التنافسية، من خلال إستبعاد الموازنات التخطيطية كُلية وتجنب المشكلات المصاحبة لها، ومعالجة أوجة القصور بمقاييس الأداء المحاسبية وهو نموذج التخلّى عن الموازنة (Beyond Budgeting (BB) والذى يمثل أحد أحدث مسارات التطوير فى سبيل إدارة الأداء، بهدف تحقيق أهداف المنشأة بالأجلين القصير والطويل مع إمكانية التكيف مع التغيرات المتلاحقة ببيئة الأعمال. وترجع نشأة ذلك النموذج لجهود الممارسين بالواقع العملى والمكاتب الإستشارية لتقديم نموذج لإدارة الأداء يتسم بالمرونة فى مواجهة الأحداث الطارئة، توجهه خارجياً بالعميل، تمكين المديرين بالمستويات التشغيلية من حرية التصرف لإستغلال فرص خلق القيمة (Hope and Fraser, 2003; Hansen, 2011).

٢ - إطار البحث:

٢-١. مشكلة البحث

بالرغم من الإنتقادات المرتبطة بالموازنات التقليدية والتي تناولتها البحوث الأكاديمية فى فترة سابقة وكانت تُنسب غالبيتها للجوانب السلوكية عند إعدادها والمرتبطة بتراسى الموازنة Budgetary Slack والخلل السلوكى الناتج عن التلاعب بأرقام الموازنة فى سبيل تحقيقها Dysfunctional Behavior، إلا أن هناك تزايداً للإنتقادات الموجهة للموازنة فى الوقت الحالى ويرجع مصدرها للممارسين المرتبطين بالواقع العملى والناتج عن التغيرات المتلاحقة بالبيئة الداخلية والخارجية وسيادة ظروف عدم التأكد بمعظم المنشآت. فمن الصعب تحديد أهداف واقعية، وتقييم الأداء بشكل عادل، عند تأثر النتائج بأحداث غير متوقعة (Henttu-Aho and Jarvinen, 2013).

وبالرغم من محاولات تحسين الموازنات التقليدية بإدماج أدوات المحاسبة الإدارية كل على حدة مع الموازنات التخطيطية مثل: بطاقة القياس المتوازن للأداء، نظام المحاسبة/الإدارة على أساس النشاط من خلال الموازنة على أساس الأنشطة، أو التنبؤات المستمرة من خلال الموازنة المستمرة، إلا أن تلك المحاولات لم تحقق المأمول منها، فتلك الأدوات تنقيد بالنظام الجامد الذى تتبعه الموازنات التقليدية (Rickard, 2006). وأخيراً حدث تغير جذرى من خلال نموذج التخلّى عن الموازنة Beyond Budgeting (BB) الذى يستبعد الموازنات التقليدية كاملة، لتمكين المنشآت من الإستجابة السريعة والتعامل بشكل أفضل مع ظروف عدم التأكد (Hope, 2011). وأتبع ذلك النموذج فى البداية بعض المنشآت الأوربية مثل Volvo السويدية، Borealis الدانماركية، رابع بنك عالمى Svenska Handelsbanken السويدى، وتبعتها شركات عالمية منها على سبيل المثال:

Toyota اليابانية، Google الأمريكية ولحقت بهم العديد من المنشآت بمختلف البلدان وحققت نجاحات متميزة (Hope and Fraser,2003a,b).

وبالرغم من ذلك لم ينتشر ذلك النموذج لإدارة أداء العمليات بالشكل المتوقع بسبب عدم توافر معلومات بالشكل الكافي عن متطلبات وأدوات المحاسبة الإدارية المتوافقة مع ذلك النموذج، أو كيفية التطبيق سواء من خلال الدراسات والأبحاث الأكاديمية أو إفصاحات المنشآت التي تنبنت ذلك النموذج لضمان إستمرار تفوقها. و يتطلب تطبيق ذلك النموذج: وجود عدم رضا عن الموازنات التقليدية فى تحقيق المستهدف منها، إحداث تغييرات بثقافة المنشأة المبنية على المسؤولية وعدم الإعتمادية، إتباع الهيكل الشبكي للمنشأة والمكون من فرق عمل صغيرة يمكنها الإستجابة السريعة وفقاً لمقتضيات الأمور ويمكن التنسيق فيما بينها بسهولة من خلال نظم معلومات متطورة، إستخدام مجموعة متناغمة من أدوات المحاسبة الإدارية لتوفير معلومات دقيقة وتنصف بالملائمة تساعد فى تطبيق المبادئ التي يستند إليها نموذج التخلي عن الموازنة (BB). وفى المقابل فمبادئ ذلك النموذج ومنها: صياغة الأهداف إستناداً لإستراتيجية المنشأة وأداء أفضل المنافسين، قياس/تقييم الأداء فى ضوء الجهود المبذولة مقارنة بأداء أفضل المنافسين، شفافية المعلومات وإمكانية الوصول إليها بكل مستويات المنشأة بغرض تفعيل الرقابة الذاتية، تفويض سلطة إتخاذ القرارات للمديرين بالمستوى التشغيلي لإمكانية إقتناص فرص خلق القيمة. توفر البيئة الملائمة لتعظيم الإستفادة من أدوات المحاسبة الإدارية.

وبالتالى **فمشكلة البحث** تتبلور فى الإجابة على تساؤل رئيسى يتمثل فى : ماهى نوعية أدوات ونظم المحاسبة الإدارية والتي تساعد فى تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة بغرض تحسين إدارة أداء العمليات وتدعيم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية المصرية؟ وفى سبيل الإجابة على التساؤل السابق فهناك مجموعة أخرى من الأسئلة البحثية الفرعية والتي يستهدف البحث الإجابة عليها وتتمثل فى:

- ماهى الإنتقادات المصاحبة لإعداد الموازنات التقليدية؟
- ماهى البدائل لتحسين الموازنات التقليدية؟
- ما هى المبادئ التي يستند عليها نموذج التخلي عن الموازنة؟
- ما مدى توافر مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة بالمنشآت الصناعية المصرية بكل من قطاع الأعمال العام والقطاع الخاص؟
- ماهى أدوات ونظم المحاسبة الإدارية التي تساهم فى تفعيل الدور المستهدف من نموذج التخلي عن الموازنة؟
- هل تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة يساهم فى تحسين إدارة أداء العمليات و تدعيم الميزة التنافسية ؟

٢-٢ . هدف البحث

- يهدف البحث بصورة أساسية إلى:
- تحديد أهم الإنتقادات الموجهة لنظام الموازنات التخطيطية التقليدية.
 - تحديد أهم البدائل المقترحة لمعالجة إنتقادات الموازنات التخطيطية.
 - لاي مدى تتبع المنشآت الصناعية مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة BB.
 - تحديد الدور المحتمل لأدوات ونظم المحاسبة الإدارية فى تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة وأثرها على تحسين إدارة الأداء وتدعيم مسيبات القيمة/ الميزة التنافسية.

٣-٢. فروض البحث

من مشكلة البحث والأسئلة البحثية وأهدف البحث يستخلص الباحث مجموعة من الفروض، تتمثل في:
الفرض الأول: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص فيما يتعلق بالانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية.
الفرض الثاني: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص فيما يتعلق بعلاقة الارتباط بين استخدام أدوات المحاسبة الإدارية وتفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة لإدارة الأداء.
الفرض الثالث: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تفعيل نموذج التخلي عن الموازنة وتدعيم الميزة التنافسية.

٤-٢. منهج البحث

يحدد منهج البحث في ضوء أهداف البحث، والأسئلة البحثية التي تحاول الدراسة الإجابة عليها ويتمثل في:

- **المنهج الاستنباطي:** عند تناول الإطار المفاهيمي لأثر استخدام أدوات ونظم المحاسبة الإدارية في تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة وتدعيم مسببات القيمة وأثرها في تجنب إنتقادات الموازنة التقليدية.
- **المنهج الاستقرائي:** في مرحلة إجراء الدراسة الإستطلاعية، بهدف بيان مدى توافر العلاقة بين تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة وتدعيم المؤشرات التنافسية في بيئة الأعمال الصناعية المصرية.

٥-٢. أهمية البحث:

- تتبع أهمية البحث من النقاط التالية:
- ندرة الأبحاث التي تناولت أدوات تطبيق نموذج التخلي عن الموازنة.
- تزايد الإنتقادات الموجهة لنظام التقليدية والحاجة لتدعيم نظم الرقابة الإدارية خاصة في المنشآت الصناعية المصرية والتي تستهدف الإستغلال الأمثل لمواردها.
- يأتي إختيار مجال الدراسة الميدانية للبحث، والمتمثل في القطاع الصناعي بإعتباره من أهم القطاعات الحيوية للنهوض بالإقتصاد المصري في ظل توجه الدولة نحو تحقيق التنمية المستدامة، والإندماج في الإقتصاد العالمي بشكل أكثر إيجابية، مما يستلزم توفير مقومات مواجهة تلك المنافسة محلياً وعالمياً.

٦-٢. حدود البحث

يقتصر البحث على عينة من المنشآت الصناعية المصرية، بهدف إستكشاف إمكانية تطبيق نموذج التخلي عن الموازنة، وبيان الأثر المحتمل على تحسين إدارة الأداء للعمليات في سبيل تدعيم مؤشرات الميزة التنافسية.

٧-٢ خطة البحث

تحقيقاً لأهداف البحث سوف يتم تنظيم البحث بالترتيب التالي:

أولاً: الدراسات السابقة.

ثانياً: الإطار العام للموازنة التقليدية (المفهوم، الأغراض، الإنتقادات)

ثالثاً: بدائل التغلب على إنتقادات الموازنة التقليدية.

رابعاً: مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة والدور المحتمل منها.

خامساً: أدوات ونظم المحاسبة الإدارية المدعمة لنموذج التخلي عن الموازنة.

خامساً: الدور المنتظر لأدوات المحاسبة الإدارية في تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة.

سادساً: الدراسة الميدانية.

سابعاً: النتائج والتوصيات

٣ - الدراسات السابقة:

أصبح دعم القدرة التنافسية للمنشآت هدفاً وإستثماراً فى نفس الوقت، بغرض البقاء والإستمرار بدنيا الأعمال، إلا أن دعم تلك القدرات التنافسية يحتاج لرؤية شاملة بعيدة المدى تتصف بالديناميكية فى حشد الموارد اللازمة لتحقيق ذلك الهدف، وبالتالي تزايدت أهمية نظم الرقابة الإدارية والتي تساعد فى تحقيق التناغم بين سلوكيات وقرارات العاملين فى سبيل تحقيق أهداف المنشأة وإستراتيجيتها. وأكدت العديد من الدراسات على تضاؤل دور الموازنة التقليدية وتنامى أهمية نموذج التخلي عن الموازنة كأحد أهم أدوات نظم الرقابة الإدارية، ومن تلك الدراسات ما يلي:

- دراسة (Rickards 2006): تناولت عدم رضا المديرين والمراقبين الماليين عن الموازنات التقليدية كأداة للتخطيط والرقابة منذ التسعينيات من القرن الماضى فى ضوء عدم توفيرها للمعلومات الملائمة لمتخذى القرارات بالوقت الحالى. وركزت الدراسة على المقارنة بين بدائل تحسين الموازنة لتحسين كفاءة إعدادها من خلال تخفيض الزمن اللازم والموارد المستنفذة فى سبيل إعدادها بدون تغييرات جوهرية بهيكل المنشأة ومن ثم إنخفاض مخاطر الفشل المرتبطة بتك البدائل عن تنفيذها، إلا أنه إذا كان يصعب التنسيق بين أنشطة المنشأة لتلبية متطلبات العميل فى ظل تلك البدائل لتحسين الموازنة، فإن الأمر يستدعى إستبعاد الموازنة التقليدية تماماً والعمل وفق مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة، والذي يستلزم توفير بيئة مدعمة تركز بالأساس على توافر نظام لتكنولوجيا المعلومات يربط بين عملاء المنشأة ومورديها، ويوفر إمكانية لامركزية إتخاذ القرار. وإذا تعذر تطبيق نموذج التخلي عن الموازنة، فمن الملائم تطبيق بعض المبادئ التى يستند عليها ذلك النموذج بغرض تبسيط وتدعيم عمليات التخطيط والرقابة.

- دراسة (Libby and Lindsay, 2007): وركزت تلك الدراسة على إختبار ستة إنتقادات موجهة لنظام الموازنات التقليدية وتتمثل فى: طول الوقت المستغرق فى إعدادها، فقدان عنصر الدقة لأرقامها، عرقلة التعاون بين العاملين، التأخير فى إكتشاف المشكلات، صعوبة الإعتقاد عليها فى قياس وتقييم الأداء، تصبح أرقامها متقدمة عقب فترة وجيزة من إعدادها. من خلال عينة مكونة من ٢١٢ مفردة ينتمون لمعهد المحاسبين الإداريين الأمريكى ويشغلون أحد المناصب الإدارية العليا فى المنشآت التى لا يقل عدد العاملين بها عن ١٠٠ فرد. وتوصلت الدراسة إلى إن ٢٨% من العينة تؤكد طول الفترة وتزايد التكلفة المرتبطة بإعدادها، ويرى ٦٤% من العينة أن الموازنات تتسم بالبطء فى إكتشاف المشكلات، كما أضافت نسبة ٤٩% من العينة أن الموازنة سريعاً ما تصبح متقدمة ولا تعكس واقع التنفيذ، وتبين أن ٢٤% من العينة يرون أنها تفتقد للدقة والإلتزام بإجرائها، وأخيراً فإن ٣٥% من العينة ترى أن الموازنات تفقد للتركيز على تحقيق المستهدفات بشكل فردي دون تشجيع للسلوك التعاونى فيما بين العاملين.

- دراسة (De With and Dijkman, 2008): و تناولت فحص ممارسات الموازنات التخطيطية فى ١٣٤ شركة مدرجة ببورصة الأوراق المالية الهولندية، ومن خلال إستطلاع آراء المديرين والمراقبين الماليين بتلك الشركات، تبين أن ممارسات الموازنات التخطيطية تتلخص فيما يلى: الموازنة تغطى فترة زمنية ثابتة ولا يتم تعديلها خلال تلك الفترة والتنبؤات والتعديلات التى يتحتم إجرائها تأخذ فى الإعتبار عند إعداد الموازنة التالية، يشارك مديرو وحدات الأعمال فى صياغة المستهدفات لوحداتهم والتي يتم مراجعتها وإعتمادها من جانب الإدارة العليا، تُصاغ مستهدفات الموازنة بشكل قابل للتحقيق، تستخدم الموازنة لعدة أغراض ومنها تحفيز ومكافأة العاملين، وتقييم الأداء يتم فى ضوء مدى تحقيق الأهداف طويلة الأجل. إلا أن الإنتقاد الرئيسى يتمثل فى تراخى الموازنة عند صياغة المستهدفات Budgetary Slack لمواجهة ظروف عدم

التأكد. وأنتهت الدراسة إلى رضا المديرين الماليين عن إعداد الموازنات التقليدية، إلا أن الدراسة أشارت أيضاً إلى أن تلك النتائج قد يشوبها التحيز حيث تم توزيع قوائم الإستقصاء على المديرين الماليين القائمين على إعداد الموازنات، بالإضافة لإستخدام بعض أدوات المحاسبة الإدارية لتجاوز إنتقادات الموازنة التقليدية ومنها بطاقة القياس المتوازن، التنبؤات المستمرة.

- **دراسة (Libby and Lindsay, 2010):** وهي دراسة إستكشافية أجريت على عينة مكونة من ٥٢٢ عضواً من أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين ويعملون كمديرين بالشركات المتوسطة والكبيرة الحجم بالقطاعين الصناعي والخدمي، بكل من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، وخلصت الدراسة إلا أنه مشكلة التلاعب بأرقام الموازنة في سبيل تحقيق المستهدفات تمثل أهم المشكلات وبخاصة بالمنشآت الأمريكية، وتصبح أرقام الموازنة متقدمة إلى حد ما في ضوء المتغيرات البيئية المتلاحقة، مما يستدعي إجراء تعديلات بأرقام الموازنة لتلائم مع التغيرات والتي تستغرق جهد ووقت كبير. كما أشارت الدراسة للجهود الحثيثة بشأن إدخال تحسينات على نظام الموازنة القائم، إلا أن نسبة ٨٠% من العينة الكندية، ٧٧% من العينة الأمريكية أوضحت صعوبة التخلي في الوقت الحالي عن الموازنة كلية فهي تمثل محور هام في نظام الرقابة الإدارية وأضافت الدراسة أن نموذج التخلي عن الموازنة يستدعي إجراءات توضيحية لكيفية تطبيقها في الواقع العملي بالرغم من النجاحات الكبيرة التي حققتها تلك الشركات التي تنبئ ذلك النموذج.

- **دراسة (محمد، ماجدة حسين ٢٠١٢):** وركزت على تحليل مدخل ما بعد الموازنة (نموذج التخلي عن الموازنة) كمنظور حديث لتحسين القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال المصرية، وأوضحت الدراسة أن ذلك المدخل يركز على ثلاثة أنشطة رئيسية ممثلة في: إعداد وتحديد المستهدفات، التخطيط وتخصيص الموارد، قواعد العمل التي طورتها المنشآت في حالة غياب الموازنات. وأنتهت الدراسة إلى أنه في ظل بيئة الأعمال الحالية التي أصبحت أكثر تعقيداً وتتسم بشدة المنافسة، لم تعد الموازنة بشكلها التقليدي ذات فائدة، وأوصت الدراسة بإستخدام مدخل ما بعد الموازنة للتغلب على الإنتقادات المصاحبة للموازنة التقليدية، وتطوير نظم الرقابة الإدارية في سبيل تحسين القدرة التنافسية.

- **دراسة (Bourmistrov and Kaarboe, 2013):** أستهدفت إستكشاف التغيرات في تصميم مبادئ نظم الرقابة الإدارية للمنشآت التي تطبق نموذج التخلي عن الموازنة، من خلال أسلوب دراسة الحالة لشركتين من نوعية الشركات متعددة الجنسيات مقرهما الرئيسي بالنرويج ويستخدمان نموذج التخلي عن الموازنة، أحدهما تعمل بصناعة البترول والطاقة والأخرى تعمل بمجال الإتصالات. وترتب على تطبيق ذلك النموذج إنتقال متخذى القرارات من منطقة القرارات الروتينية والمريحة Comfort Zone إلى إتساع منطقة القرارات التي تتطلب بذل المزيد من الجهد Stretch Zone ومن ثم تغير مفهوم العرض للمعلومات المتولدة من نظم الرقابة الإدارية من معلومات مدمجة تتولد من الموازنة التقليدية، إلى معلومات متخصصة ومنفصلة لكل من عمليات صياغة المستهدفات، التنبؤات/ التخطيط، تخصيص الموارد، وتلك النوعية من المعلومات والنتيجة عن نظم الرقابة الإدارية في ضوء مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة دعمت التحول في عقلية وسلوكيات متخذى القرارات للتعامل مع تلك النوعية من المعلومات في سبيل التكيف مع متغيرات البيئة الخارجية والداخلية، وتدعيم التوجه نحو خلق القيمة والتحسين المستمر.

- **دراسة (Henttu-Aho and Jarvinen, 2013):** أستندت على ٥٥ مقابلة شخصية للمديرين والمراقبين الماليين بخمسة شركات فنلندية ثلاث منها تعمل في مجال الصناعات الورقية وأثننتين تعملان في مجال الحديد والصلب على المستوى العالمي، وتلك الشركات تستخدم نموذج

التخلي عن الموازنة، وأستهدفت الدراسة تحديد ما إذا كانت نفس الوظائف التي تقوم بها الموازنة التقليدية من تخطيط، رقابة، تقييم الأداء في سبيل إدارة الأداء يتم القيام بها في ضوء النموذج الجديد. وخُصت الدراسة أن الموازنة التقليدية كانت لا تضع حدود فاصلة بين تلك الوظائف فعند تحديد المستهدفات الثابتة السنوية ينصب التخطيط على تحديد التصرفات لتحقيقها، ويلى ذلك الرقابة على ما إذا كانت تلك الأهداف الثابتة تم الوفاء بها من عدمه، ومن ثم تقييم الأداء وتحديد المكافآت. بينما في ضوء نموذج تخطى الموازنة فهناك فصل تام بين تلك الوظائف فتحديد المستهدفات يتم في ضوء إستراتيجية المنشأة وأداء المنافسين وتتسم بالطموح وتمتد فترة تحقيقها لأكثر من سنة، وتصاغ خطط تنفيذ تلك المستهدفات مع إمكانية تعديلها في ضوء المعلومات التي تفرزها التنبؤات المستمرة خلال العام، ومن ثم إمكانية تعديل التصرفات في سبيل تحقيق تلك المستهدفات والتي لا يشترط تحقيقها بالكامل خلال العام الحالي. وتتم الرقابة من خلال متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية وتحليل الإتجاه مقارنة بالمقاييس المرجعية لأفضل المنافسين. في حين يتم تقييم الأداء في ضوء مدى التحسن النسبي للأداء ومقدار الجهود المبذولة لتحقيق المستهدفات مقارنة بأداء أفضل المنافسين.

- **دراسة (Lorain, 2013):** أشارت إلى تعدد الإنتقادات للموازنات في الأدب المحاسبي المعاصر وركزت على أن إستجابة الموازنات للتغيرات المتلاحقة ببيئة الأعمال أصبحت محل تساؤل. وتمثلت عينة الدراسة من ٤٥ شركة صناعية أسبانية تعمل في بيئة تتسم بعدم التأكيد، وتبين من التحليل الإحصائي للدراسة أن ٦٠% من مفردات العينة ترى أن التغيرات المتلاحقة تجعل أرقام الموازنة غير دقيقة، وباستطلاع رأي العينة بشأن إحلال أسلوب التنبؤات المستمرة/ الدوارة Rolling Forecast والتي تتم شهرياً أو ربع سنوياً للقيام بوظائف الموازنة في مجال التخطيط لأنشطة وتصرفات المنشأة، تبين أن ٨٠% من العينة تطيقه بالفعل أو تحاول تطبيقه في الأجل القريب. و أشارت الدراسة لتزايد فعالية ذلك الأسلوب عند إقترانه ببطاقة القياس المتوازن للأداء ونماذج الإدارة على اساس النشاط في سبيل إدارة التدفقات النقدية، توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات التشغيلية، إلا أن ذلك الأسلوب بمفرده لايساعد في القيام بوظائف الرقابة وقياس/ تقييم الأداء ولكن يمكن إدماجه مع نماذج أخرى للقيام بتك الوظائف ومنها نموذج التخلي عن الموازنة.

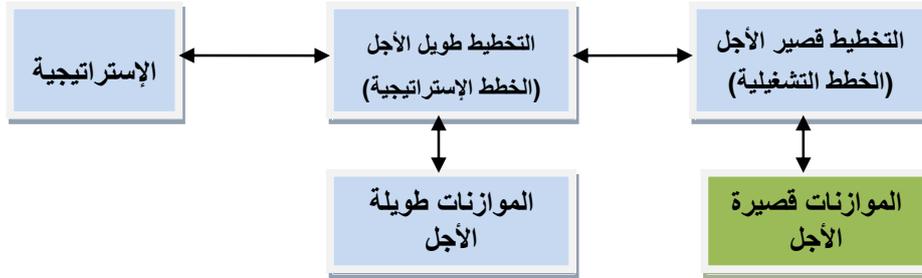
ومن تحليل الدراسات السابقة يتضح ما يلي:

- إقترحت بعض الدراسات استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في سبيل تحسين الموازنة التقليدية إلا أن تلك الأدوات لم يتحقق المأمول منها في بيئة الموازنة التقليدية الجامدة التي لاتساعد على الإستغلال الأمثل لتلك الأدوات.
- تزايد الإهتمام بنموذج التخلي عن الموازنة من جانب الأكاديميين بإعتباره يمثل أحد مجالات التطوير الحديثة نسبياً بالمحاسبة الإدارية، والذي يستهدف تطوير إدارة الأداء. وتزايدت تلك الأهمية في ضوء النجاحات لبعض المنشآت المتميزة عالمياً، والتي تخلت عن نموذج الموازنة التقليدي في ضوء الإنتقادات الموجهة إليه وبخاصة من الممارسين بالواقع العملي.
- تنامي الحاجة لإستكشاف محددات نجاح نموذج التخلي عن الموازنة، والتي قد تتمثل في خصائص المنشآت المطبقة لذلك النموذج، قدرات العاملين للتعامل مع متطلبات تنفيذ ذلك النموذج، تحديد أدوات المحاسبة الإدارية الأكثر ملائمة والتي تساهم في توفير المعلومات المدعمة لتفعيل المبادئ التي يستند عليها ذلك النموذج.

- بالرغم من مساهمات الدراسات السابقة، إلا أنها تفتقد للصورة الشاملة لنموذج التخلي عن الموازنة، فبعض الدراسات أوضحت مساهمة بعض ادوات المحاسبة الإدارية كل على حدة في تدعيم أحد المبادئ التي يستند إليها ذلك النموذج لإدارة الأداء، دون تحديد مساهمة أدوات المحاسبة الإدارية في تدعيم تلك المبادئ مجتمعة وكيفية التفاعل فيما بينها بغرض تدعيم القدرة التنافسية.

٤ - الإطار العام للموازنة التقليدية: المفهوم - الأغراض - الإنتقادات ١-٤ مفهوم الموازنة التقليدية:

في حين تهتم إستراتيجية المنشأة بتوجه المنشأة في الأجل الطويل، إلا أن تنفيذ الإستراتيجية يتم من خلال خطط سنوية طويلة الأجل تتم مرحلياً من خلال خطط قصيرة الأجل وتترجم تلك الخطط السنوية كمياً في شكل الموازنة السنوية.



شكل رقم (١) يوضح العلاقة بين الإستراتيجية، التخطيط، الموازنات

المصدر: Horngren, et al., 2011

يرتكز التخطيط الإستراتيجي على تجميع بيانات عن البيئة المحيطة وإجراء مزيد من التنبؤات من أجل نمذجة وبناء السيناريوهات المستقبلية في سبيل تحديد إستراتيجية المنشأة والتي تحدد صياغة مسار الخطط طويلة الأجل والتي تترجم تفصيلاً لمجموعة من الخطط التشغيلية والتي تحكم إقتناء وتخصيص الموارد لتحقيق أهداف المنشأة، والتي تترجم كمياً للموازنات قصيرة الأجل. ومن ثم يمكن القول أن الموازنات تتمثل في تفعيل خطط المنشأة المرغوبة مستقبلياً، و في ضوء مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف بالموازنات، فقد يتم إعادة النظر في خطط المنشأة وإستراتيجيتها.

وبالتالي يمكن النظر للموازنة على أنها، الترجمة المالية للمستهدف بالخطة لتسهيل قياس مدى الإنجاز وتحويل الأهداف الإستراتيجية لتصرفات تشغيلية يمكن إخضاعها للرقابة، وتدعيم عمليات التنسيق والتواصل بين أقسام المنشأة المختلفة وتوفير الدافعية للعاملين (Hansen, et al., 2011)

٢-٤ محددات نجاح الموازنات:

تختلف مستويات نجاح الموازنات في تحقيق المستهدف منها، بإختلاف الظروف المحيطة، الثقافة السائدة. فليس هناك قوالب جاهزة للموازنات تصلح لكافة المنشآت، بالإضافة لعدم وجود معايير ملزمة بإعدادها، ومن ثم يجب عند إعداد الموازنات مراعاة الطبيعة المميزة لكل منشأة، والتي تتشكل في ضوء ما يلي: (Caker and Siverbo, 2014)

- البيئة الخارجية:** فهناك مجموعة من العوامل قد يصعب السيطرة عليها إلا أنه يجب أخذها في الحسبان عند إعداد الموازنات ومنها، ظروف المنافسة، العملاء، الموردين.
- رأس المال البشري:** يتوقف نجاح الموازنات في تحقيق المستهدف منها، على توافر الموارد البشرية المؤهلة لإعدادها، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت الملائم.
- كفاءة النظام المحاسبي:** جودة الإستثمار في قواعد البيانات والنظم المحاسبية يساعد بلا شك في نجاح عملية إعداد الموازنات.

٣-٤ أغراض إعداد الموازنات:

تستخدم غالبية المنشآت الموازنات منذ عقود طويلة، ولا زالت تستخدم حتى الآن لما توفره من منافع متعددة ومنها: (Horngren, et al., 2011)

١- **المساعدة في تنفيذ الخطط الإستراتيجية:** فالإستراتيجية تحدد كيفية مقابلة قدرات المنشأة بالفرص المتاحة بالبيئة الخارجية لتحقيق أهدافها طويلة الأجل، وتحدد الموازنة كيفية توظيف موارد المنشأة لتنفيذ إستراتيجيتها مرحلياً في الأجل القصير.

٢- **إطار لتقييم/ الحكم على الأداء:** يلى قياس الأداء الفعلى مقارنة بالمستهدف بالموازنة، لتحديد الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية، وتقييم أداء المديرين فى ضوء مستويات تحقيق الموازنة.

٣- **تحفيز المديرين والعاملين:** إذا كانت المستهدفات بالموازنة تتصف بقدر من التحدى وقابلية التحقيق، فيمكن شحذ دافعية العاملين نحو تحقيق تلك المستهدفات الطموحة والتي تمثل مؤشراً لنجاحهم فى تحقيق أرقام الموازنة ومن ثم تحسين مستويات الأداء.

٤- **تحسين مستويات التنسيق والإتصالات:** تستهدف الموازنة تحقيق التناغم والتوازن بأفضل شكل ممكن بين مختلف عناصر الإنتاج، أقسام، وظائف/أنشطة المنشأة المختلفة فى ضوء الخطة المقترحة.

٥- **تحديد نقاط الإختناق:** يساهم إعداد الموازنات فى تحديد نقاط الإختناق المحتملة قبل حدوثها.

٦- **تحسين مستويات الرقابة:** تتمثل الرقابة فى دورة مستمرة من متابعة مستويات الإنجاز/التقدم وإتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة لتحقيق الأداء المستهدف بالموازنة. ويمكن أن تساهم الوظيفة الرقابية للموازنات فى تدعيم المستويات الرقابية المختلفة والتي تتمثل فى:

أ- **الرقابة الإستراتيجية:** بهدف التأكد من أن أنشطة المنشأة يتم تنفيذها على النحو المقترح من الإدارة العليا، فى سبيل الحفاظ على موقف المنشأة التنافسى فى ضوء المعلومات المتوافرة عن نقاط القوة والضعف بالمنشأة والفرص والتهديدات بالبيئة الخارجية.

ب- **الرقابة المالية:** بهدف التأكد من أنشطة المنشأة تتسجم مع متطلبات المساهمين/ الملاك.

ج- **الرقابة على المخاطر:** للتأكد من أن تطوير أنشطة المنشأة يتم داخل حدود المخاطر المقبولة.

وكل من الرقابة المالية ورقابة المخاطر تتسم بالتوجه الداخلى وتأتى تحت مظلة الرقابة الإدارية.

٤-٤ الإنتقادات الموجهة للموازنات التقليدية:

حقق نموذج الموازنات التقليدي العديد من المزايا لمعظم المنشآت تاريخياً، فى ضوء إستقرار الظروف السوقية، إمكانية التنبؤ بتصرفات المنافسين، طول دورة حياة المنتجات، قلة الخيارات أمام المستهلكين. ولكن تلك الظروف لم تعد قائمة فى الوقت الحالى، وأدى ذلك للتحويل فى التركيز من الفعالية الداخلية إلى الفعالية الخارجية فى سبيل تحقيق الميزة التنافسية (Bongeston, 2009). وبالتالي تعددت الإنتقادات الموجهة للموازنات التقليدية والتي يمكن إختصارها فيما يلى:

١- **إرتفاع التكلفة والمدة الزمنية لإعدادها:** وفقاً لكل من (Neely, et al., 2003) فإن فترة إعداد الموازنة تعتمد على حجم عمليات المنشأة وعادة ما تستغرق ٢٠-٣٠% من وقت الإدارة فى غالبية المنشآت. كما يُضيف كل من (Horvath and Sauter, 2004) أن الإدارة العليا تستنفذ ما قدره ١٠-٢٠% من وقتها فى إعداد الموازنات بينما يقضى قسم التخطيط المالى ٥٠% من وقته فى ذلك الغرض. وبالرغم من طول الفترة الزمنية المستغرقة فى إعداد الموازنات، إلا أنه قد لا تتحقق المنافع المنتظرة منها، ومعظم الوقت المستغرق فى إعداد الموازنات يُستنفذ فى تجميع البيانات، بينما ٢٧% من ذلك الوقت ينقضى فى تحليل تلك البيانات، وبالتالي فهى تُعمق مفهوم

البيروقراطية الذي يركز على ملء نماذج الموازنة بالأقسام المختلفة، بدلاً من التفكير بشكل خلاق حول كيفية خلق القيمة من جانب المنشأة لعملائها.

٢- **عدم الانتظام في تحديث تقديرات الموازنة:** غالباً ما تُعد تقديرات الموازنة عن فترة سنوية، ولا يتم تحديث تلك التقديرات خلال السنة، في ضوء التغيرات بالبيئة الداخلية والخارجية مما قد يجعلها غير ملائمة بعد شهر من إقرارها (Neely, et al., 2003).

٣- **إعداد الموازنات يتم في ضوء إفتراضات وتخمينات غير مُدعمة:** غالباً ما تعتمد الإدارة العليا وبموافقة مجلس الإدارة في تقديراتها لموازنة العام القادم، على تقديرات موازنة العام السابق كنقطة إنطلاق مضافاً إليها أو مطروحاً منها نسبة ثابتة بدون تبريرات مُقنعة ومن ثم فمسيبات عدم الكفاءة بالعام السابق قد تبنى عليها موازنة العام التالي. وغالباً ما يحد ذلك من إمكانية إجراء تحليل الإنحرافات على أساس ملائم ويُفقد الموازنة لدورها الرقابي على أنشطة المنشأة (Shastri and Stout, 2008).

٤- **نادراً مع ما تتناغم مع التوجه الإستراتيجي:** تدفع الموازنات المديرين نحو تحقيق الأهداف المالية قصيرة الأجل المدرجة بالموازنة مع التركيز على تخفيض التكلفة، بدون الإهتمام الكافي بتخطي المنافسين في مجالات تعظيم القيمة، مما قد يؤثر سلباً على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة (Kaplan and Norton, 2001). ووفقاً لدراسة (Libby and Lindsay, 2010) تبين أن ٢٧% من عينة المنشآت التي تطبق نظام الموازنات التقليدية تقوم بدمج إستراتيجية المنشأة عند إتخاذ القرارات التشغيلية، وأن ٢٢% من هذه المنشآت فقط تقوم بإتخاذ الإجراءات التصحيحية في ضوء التنبؤات المتوقعة. كما تؤكد دراسة (Bourmistrov and Kaarboe, 2013) على أن الموازنات تفتشل في قياس وتنمية الأصول غير الملموسة Intangible Assets والتي أصبحت تمثل أهم مسيبات توليد التدفقات النقدية المستقبلية وتحقيق القيمة للمساهمين. كما أن الموازنات في سعيها نحو تخفيض التكاليف قد تدفع المديرين نحو إتخاذ قرارات تؤثر على أداء المنشأة المستقبلية، كما أن تركيز الموازنات على جوانب تخفيض التكلفة قد لا يُوّثي ثماره في ضوء اعتماد الموازنات لحدود دنيا وعليا لمستويات الإنفاق، مما قد يدفع المديرين نحو إنفاق كامل المبلغ المخصص بالموازنة لضمان الحصول على نفس تقديرات الإنفاق بموازنة العام التالي (De Waal, 2005).

٥- **عائق للتغيير وتُحد من الإستجابة والمرونة:** تمثل الموازنة عقد أداء ثابت بين المنشأة والعاملين بها *fixed performance contract* وينصب جُل الإهتمام على تحقيق المستهدفات، ولا يكاد يكون هناك إمكانية لتعديل الأرقام الواردة بالموازنة لتعكس التغيرات المتلاحقة بالبيئة المحيطة، ففي ضوء عقود الأداء الثابتة تتحدد الحوافز بمدى تحقيق المستهدف، ومن ثم تصبح الموازنة عائق لتحقيق التحسين المستمر، لأن الهدف أصبح تحقيق المستهدف بالموازنة والمُعد سلفاً والذي قد لا يتناسب مع مقتضيات تغير الظروف المحيطة بدلاً من تعظيم الإستجابة والمرونة للتجاوب مع التغيرات (Hope, et al., 2011).

٦- **تعزيز القيادة والرقابة الرأسية:** تستخدم الإدارة العليا الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة على كافة موارد وأنشطة المنشأة، وتمثل أداة للتحقق من مدى الإلتزام بتلك الضوابط التي فرضتها، فينصب إهتمام العاملين على تأدية المهام الموكولة إليهم بحرص في ضوء الضوابط المحددة، مما ينعكس سلباً على روح المبادرة والإبتكارية من جانب العاملين، وتتجلى تلك الممارسات عند إتباع الموازنات المفروضة *Imposed Budgeting* حيث يُنظر للعاملين كوسائل للإنتاج تتسبب في حدوث التكلفة والتي يجب تخفيضها بدلاً من النظر لهم كأصول يجب تنميتها حيث تمثل أهم عناصر رأس المال (Neely, et al., 2003)

٧- تشجع على إقامة الحواجز بين الإدارات/ الأقسام: غالباً ما يسعى كل قسم/ إدارة لتحقيق المستهدف منه، وفي سبيل ذلك يسعى كل قسم للحفاظ على المعلومات الهامة دون مشاركتها مع الأقسام الأخرى على إفتراض أنها قد تعيق سعيه لتحقيق هدفه، فلا يوجد تحفيز لمشاركة المعرفة فيما بين الأقسام لتحقيق التآزر نحو تحقيق إستراتيجية المنشأة ككل (Shim, et al. 2012).

٨- لا تعكس الهيكل الشبكي Network Structure للمنشآت: فقد تبين من دراسة (Neely, et al., 2003; Bourmistrov and Kaarboe, 2013) أن معظم المنشآت تتوجه نحو لامركزية أداء الأنشطة، والتمتع بالمزايا الناجمة عن التحالفات والشراكات مع الموردين والعملاء في سبيل توفير القيمة المنشودة من جانب العميل، ونبهت تلك الدراسات لفشل الموازنات في إستيعاب تلك المنهجيات بسبب تركيزها على الرقابة المركزية في إطار حدود المنشأة فقط. بينما أسلوب اللامركزية يشجع المستويات التشغيلية لتحمل تلك المسؤوليات وتمكينها من إتخاذ القرارات.

٩- تُشجع على التلاعب وإنتهاج السلوك الخاطئ: سياسة منح الحوافز عند إتباع نظام الموازنات تدفع العاملين بالمنشأة لتحقيق مصالحهم الشخصية، من خلال السعي نحو تحقيق مستهدفات يسهل تحقيقها لضمان حصولهم على المكافآت مما يشجع على ظهور الخلل السلوكي Dysfunctional Behaviour. فيسعى العاملون نحو خلق تراخي بالمستهدفات Slack أو التلاعب بالنظام. فتراخي الموازنة يعتمد على التحايل المقصود بوضع مستهدفات الأداء عند مستويات أقل من المتوقع تحقيقها من خلال تدنية معدل دوران الإيرادات أو المبالغة في تقديرات التكاليف لضمان لتسهيل تحقيق الأهداف المخططة، وتدنية الإنحرافات السلبية عند مقارنة الأداء الفعلي بالموازنة، وتخفيض حدة التوقعات المستقبلية.

بينما التلاعب Gaming، يستهدف إتخاذ تصرفات من شأنها إظهار أداء العام الحالي بشكل أفضل من الحقيقة في سبيل مقابلة المستهدف بالموازنة وتمثل في: التمهيد Smoothing الذي يستهدف تغيير توقيت وتدفق البيانات بدون تغيير قيمة المعاملات وتمثل في تأخير المصروفات الضرورية مثل مصاريف الصيانة المانعة، تعجيل عمليات البيع قرب نهاية العام بمنح خصومات للعملاء، تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة في سبيل تحقيق أرقام الموازنة. وقد يحدث العكس تماماً حيث تُوْجَل بعض الإيرادات للعام القادم أو أثبات مصروفات تخص العام القادم بالسنة الحالية في حالتين: أما أنه قد تحققت أرقام الموازنة بالفعل لهذا العام أو أن هناك إنحرافات عن المستهدف بالموازنة لا يمكن تداركها، وبالتالي التمهيد لتحقيق المستهدف للعام القادم (Merchant and van der stede, 2006; Hansen, et al., 2011).

كما قد تشجع الموازنات على عدم الكفاءة في حالة قيام المديرين في نهاية العام، بإنفاق باقى المبالغ المخصصة بالموازنة بالرغم من عدم الحاجة لذلك بغرض تجنب تخفيض تلك المخصصات بموازنات الأعوام التالية.

وترجع جذور الخلل السلوكي لنظرية الوكالة Agency Theory والتي تصف عدم القدرة على تحفيز أحد الأطراف (الوكيل) للتصرف نيابة عن طرف آخر ولمصلحته (الأصيل). فعند سعى الوكيل لتعظيم منفعته الشخصية قد يحدث خلل بسلوكه في سبيل تعظيم الحوافز التي يحصل عليها (Merchant and van der stede, 2006; Jensen, 2003).

وفي ظل الإنتقادات السابقة، والتي ترجع في معظمها لأراء الممارسين بالواقع العملي، إنخفضت فعالية الموازنات التقليدية في تحقيق المستهدف منها وبخاصة في مجال توفير المعلومات

الملائمة لإدارة الأداء في ظل بيئة عمل داخلية وخارجية، تختلف عن تلك التي كانت سائدة وقت نشأة الموازنة التقليدية وتزايدت الجهود نحو تطويرها في سبيل تلافى تلك الإنتقادات.

٤-٥ مسببات عدم التغلب على إنتقادات الموازونات:

أشارت دراسات كل من (Libby and Lindsay, 2010; Segun and Olamide, 2011) أن غالبية المنشآت على المستوى العالمي مازالت تطبيق نظام الموازونات بالرغم من من الإنتقادات الموجهة إليها، في حين يتزايد الإهتمام بسرعة الإستجابة، تمكين العاملين، التفوق التشغيلي، التركيز على العميل، تعظيم القيمة للمساهمين. وقد يعود ذلك للمسببات التالية:

- ١- ارتفاع تكلفة إدخال تحسينات على نظم الموازونات، وصعوبة التقدير الكمي للعوائد من إدخال تلك التحسينات مثل صعوبة تحديد العوائد من تطبيق نظم المعلومات المتطورة.
- ٢- ثبات الإستراتيجية التي تتبعها المنشأة مما قد يُعيق سرعة الإستجابة، جمود الهيكل التنظيمي للمنشأة/ مركزية إتخاذ القرارات يحد من قدرات المديرين على التطوير.
- ٣- وفقاً لتقديرات بعض المحللين فإن نصف المنشآت التي سارعت لتطبيق تحسينات بنظام الموازونات وجدت نفسها غير متوافقة مع تلك التحسينات وأقلعت عنها.
- ٤- وفقاً لرأى بعض المديرين صعوبة العمل بدون الموازونات التقليدية، لأنها تمثل الأداة الرئيسية لتنسيق أنشطة المنشأة المختلفة.

يتبين من المسببات السابقة، أن تزايد تكلفة إدخال التحسينات على نظام الموازونات، بالإضافة لجمود الهيكل التنظيمي، التركيز على الأداء قصير الأجل تُمثل العثرة نحو إحداث تلك التعديلات، إلا أنه لا يجب الأخذ بتلك المسببات كأمر واقع فقد تكون العوائد التي يصعب قياسها من إدخال التحسينات تفوق تكلفة تنفيذها، كما أن المنشآت التي تراجعت عن تنفيذ تلك التحسينات لم يتوافر لديها الكفاءات للتوافق مع الظروف الجديدة ولم تستحدث التعديلات المنتظرة في هيكل المنشأة وثقافتها حتى توتى تلك التحسينات بثمارها.

٥ - بدائل تحسين إعداد الموازونات:

٥-١ مقدمة:

في ضوء الإنتقادات الموجهة للموازونات التقليدية أصبحت ملائمتها محل تساؤل، وتزايد الجدل على كل من الصعيدين المهني والأكاديمي بشأن إستبعاد الموازونات كلبية Beyond Budgeting وإحلالها بنظام شامل لإدارة الأداء Performance Management في سبيل التغلب على مشكلات إدارة الأداء المصاحبة للموازونات التقليدية (Hope and Fraser, 2003; Daum, 2005; Hansen, et al. 2011; Sandalgard and Bukh, 2014) آخر يقضى بإستحداث تحسينات إضافية على نظام الموازونات التقليدي بهدف علاج مشكلات التخطيط والرقابة المرتبطة بها، بغرض تحسين فعاليتها في ضوء التغيرات بالبيئة الداخلية والخارجية لمنشآت الأعمال في العصر الراهن، وتبلورت تلك المحاولات في ظهور نظام الموازونات على أساس الأنشطة Zero- Based Activity-Based Budgeting (ABB)، الموازنة على الأساس الصفري Budgeting (ZBB)، الموازنة المستمرة Rolling Budget (Cooper and Kaplan, 1998, Hansen and Mowen, 2003) والتي تستهدف تحسين كفاءة وفعالية إعداد الموازونات، في سبيل تدعيم القيمة لكل من العميل والمساهمين.

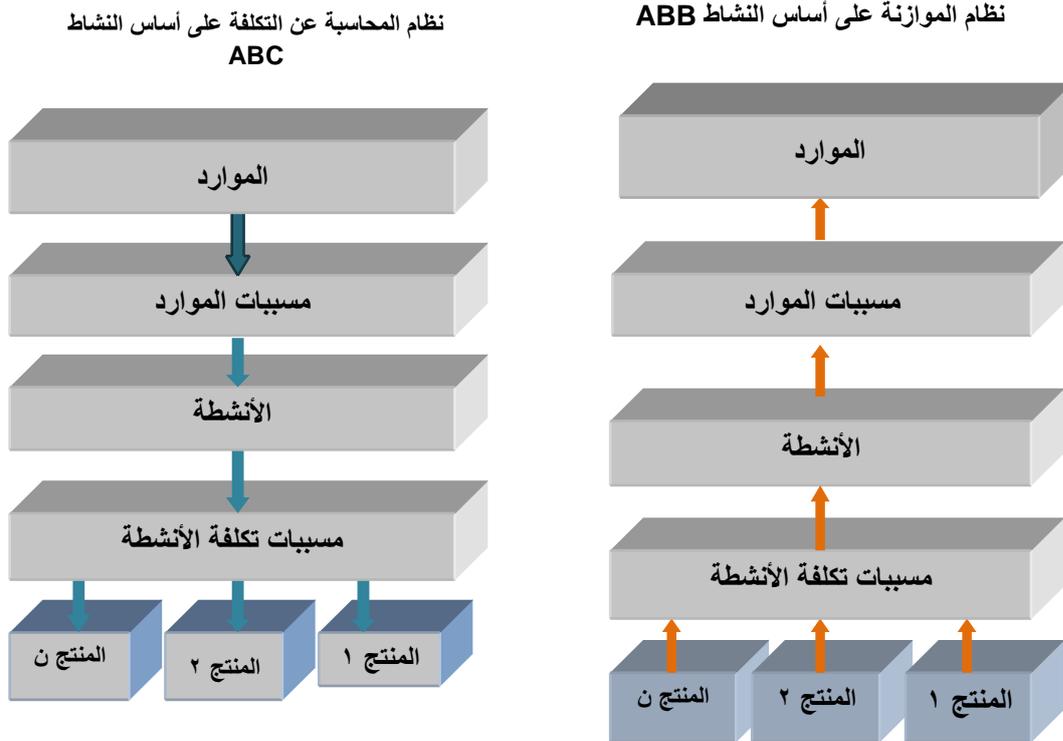
٢-٥ الموازنة على أساس النشاط ABB:

ترجع نشأة نظام الموازنة على أساس النشاط لجهود المكتب الإستشاري Price Waterhouse للإستعانة بمبادئ إدارة الجودة الشاملة ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط Activity-based Costing (ABC) عند إعداد الموازنة. ويتمثل الهدف الأساسى لمدخل إعداد الموازنات على أساس النشاط ABB فى تفعيل مفاهيم إدارة الطاقة Capacity Management والإدارة على أساس النشاط Activity-Based Management بالمستويات التشغيلية بالمنشأة. فمن أبرز الإنتقادات للموازنة التقليدية التركيز على التوجه المالى فقط وبالتالى إعداد الموازنات بالمستويات العليا قد لا يتناسب مع النموذج (المستوى) التشغيلى للمنشأة (حسين، ٢٠١٣، Shim, et al., 2012).

ويمكن تلخيص المبادئ التى تحكم أدائها فيما يلى:

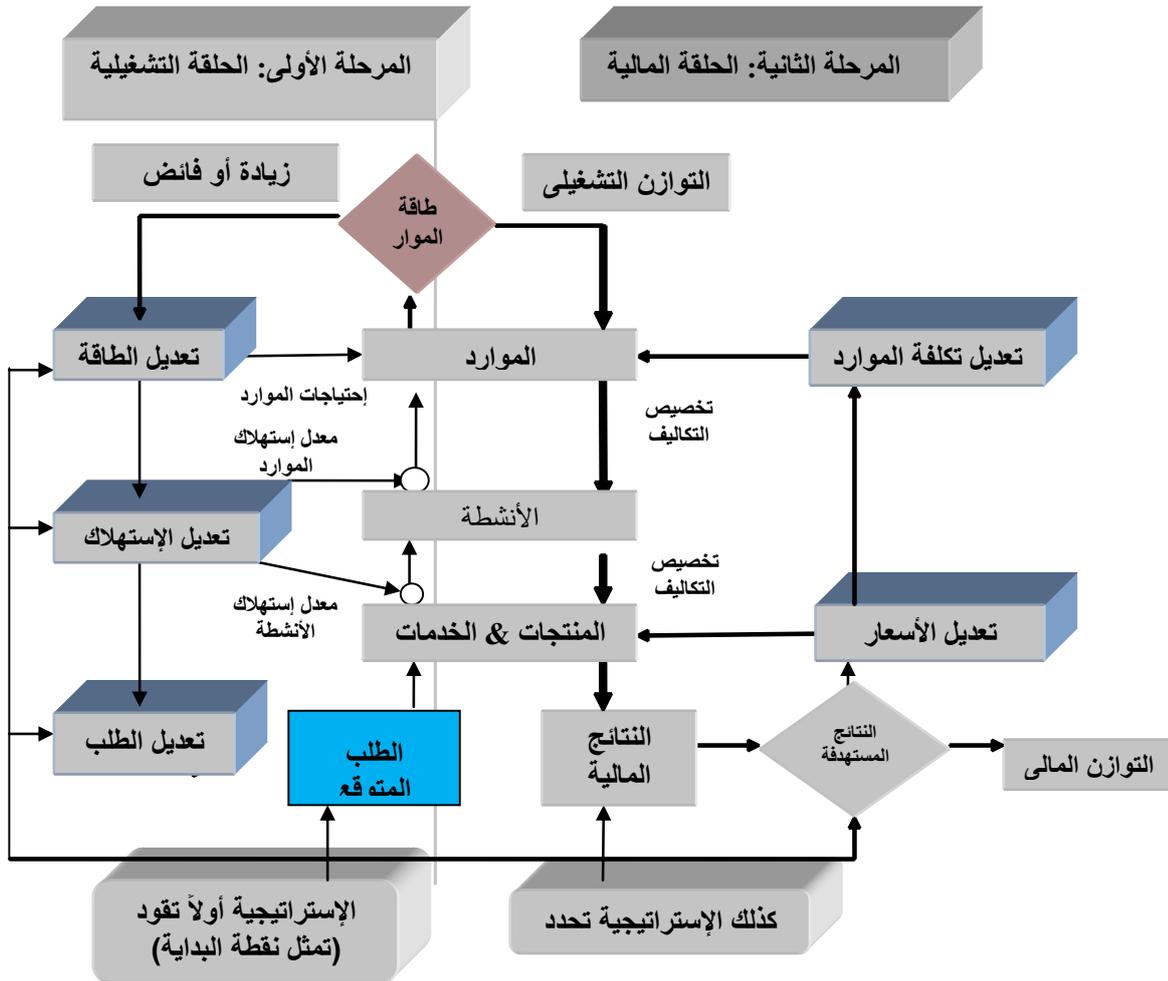
- تحقيق التميز من خلال إستبعاد الفاقد - تحول التركيز عند إعداد الموازنات من تصنيف التكلفة إلى متغيرة وثابتة إلى الإهتمام بالطاقة المستغلة والعاطلة.
- التناغم والتنسيق فى أداء الأنشطة الداخلية مع البيئة الخارجية.
- الرقابة على أداء العمليات بدلاً من الرقابة على النتائج، وتفهم علاقات السبب والنتيجة.
- تضمين كل من العملاء والموردين فى عملية إتخاذ القرارات المرتبطة بإعداد الموازنة.

وقد أشار كل من (Cooper and Kaplan, 1999) إلى أن الموازنة على أساس النشاط تسلك المسار العكسى لتطبيق نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC الذى ينتبع التكلفة من الموارد إلى الأنشطة، ثم من الأنشطة إلى المنتجات والخدمات، بينما نجد أن الموازنة على أساس النشاط، تتبع التكلفة من المنتجات إلى الأنشطة، ثم من الأنشطة إلى الموارد كما يتضح من الشكل التالى:



شكل رقم (٢) العلاقة العكسية بين نظام التكلفة على أساس النشاط والموازنة على أساس النشاط
المصدر: Cooper and Kaplan, 1999

فالموازنة على أساس النشاط تبحث عن تحسين دقة التنبؤات المالية، من خلال تحديد الطلب المتوقع على المنتجات والخدمات في الفترة القادمة، والتي من خلالها يمكن تحديد الأنشطة المطلوبة لإنتاج تلك المنتجات، ومن ثم تحديد حجم الموارد الواجب توافرها لإنجاز تلك الأنشطة. وأضاف الإتحاد العالمي للتصنيع المتقدم Consortium for Advanced Manufacturing International (CAM-I) -الذي يهدف لتطوير أدوات إدارية بُغية تحسين كفاءة وفاعلية نظم المحاسبة الإدارية- تطويراً للموازنة على أساس النشاط ABB فى شكل نموذج لحلقة مغلقة Closed-Loop Model يتسع ليشمل إدارة الأنشطة والطاقة عند إعداد الموازنة، و يحتوى على ثلاث ميزات/ملاحظات تميزها عن الموازنة التقليدية، وتتمثل فى ١- التوجهة بالأنشطة، ٢- مقابلة الطلب على الموارد بطاقة الموارد المتاحة، ٣- تحقيق التوازن التشغيلى الذى يُمهد لتحقيق التوازن المالى (Hansen and Torok, 2004; Hansen, et al., 2000)



شكل رقم (٣) يوضح تنفيذ نموذج الحلقة المغلقة للموازنة على أساس النشاط Hansen, et al., 2003

ومن الشكل السابق يتضح ان تطبيق نموذج الحلقة المغلقة للموازنة على اساس النشاط، يتم على مرحلتين :

المرحلة الأولى (الحلقة التشغيلية): وتبدأ من مراجعة إستراتيجية المنشأة لتحديد نوعية العميل المستهدف، مستوى الجودة المطلوب، التصرفات من جانب المنافسين والطلب المتوقع على المنتجات والخدمات خلال فترة زمنية مستقبلية، ويلي ذلك تحديد الإحتياجات من الأنشطة لعمليات المنشأة

الرئيسية المختلفة للوفاء بالطلب المتوقع من المنتجات/ الخدمات باستخدام معدلات إستهلاك الأنشطة، وعقب ذلك يتم تحديد الإحتياجات من كل مورد بصفة مستقلة في ضوء إحتياجات الأنشطة من الموارد اعتماداً على معدلات إستهلاك الموارد. وبمجرد تحديد الإحتياجات من الأنشطة والموارد تبدأ الحلقة التشغيلية الأولى في السعى نحو تحقيق التوازن التشغيلي بين الموارد المطلوبة للوفاء بالطلب المتوقع والطاقة المتاحة من هذه الموارد، وناتج المقابلة بين المتاح والمطلوب يتمثل في فائض أو عجز بالموارد، مما قد يستدعى تعديل مستويات الطاقة المتاحة (بالإضافة أو التخفيض)، و/ أو تعديل معدلات الإستهلاك للأنشطة/ الموارد من خلال عمليات التحسين المستمر للعمليات، و/ أو تعديل مستويات الطلب من خلال تعديل تشكيلة المنتجات/ الخدمات المقدمة لتحقيق أفضل توافق بين الموارد المتاحة والمطلوبة. ويمكن إستخدام أسلوب البرمجة الخطية في ذلك الموقف والذي يتيح تحديد أفضل سيناريو من تعديل تشكيلة المنتجات، تعديل معدلات الإستهلاك، تعديل طاقة الموارد، إستناداً لمعيار تعظيم الربحية في ذلك الموقف.

المرحلة الثانية (الحلقة المالية): عقب الإنتهاء من تحقيق التوازن التشغيلي بالمرحلة الأولى، تبدأ المرحلة الثانية (الحلقة المالية) بتخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة، ويعقبها تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات/الخدمات. وتستهدف صياغة خطة مالية بناء على الخطة التشغيلية بالمرحلة الأولى والتي تتم مقارنتها بالنتائج المالية المستهدفة. وأذا لم تتوافق الخطة المالية المحددة في ضوء الخطة التشغيلية مع النتائج المالية المستهدفة، فالوصول للتوازن المالي قد تلجأ المنشأة لتعديل أسعار بيع منتجاتها/خدماتها مع مراعاة أثرها على الكميات المطلوبة، تعديل تكلفة الموارد بالتفاوض مع الموردين وتكاليف التشغيل، وأذا لم يتحقق التوازن المالي قد تلجأ المنشأة لإعادة إجراء تعديلات مرة أخرى بكل من معلمات الحلقتين التشغيلية والمالية في سبيل تحقيق ذلك التوازن المنشود (Hansen and Torok, 2004).

ويتبين من النموذج السابق للموازنة على أساس النشاط كيفية التأثير على أرقام الموازنة من خلال التأثير على معدلات إستهلاك الأنشطة والموارد والمعلومات التشغيلية الأخرى في سبيل تحقيق التوازن التشغيلي والمالي وهو ما تتميز به تلك الموازنة التي تستند على الأنشطة مقارنة بالموازنة التقليدية والتي تأخذ في الحسبان الحجم كمسبب وحيد للتكلفة.

٢-٥-١ مزايا تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط ABB

وتتمثل في: (Cooper and Kaplan, 1998; Barrett, 2005)

- تركيز على توليد الموازنة من الأنشطة والموارد، مما يُسلط الضوء على مصادر عدم التوازن/ إنخفاض الكفاءة، نقاط الإختناق والتي تساهم في تحسين عملية إتخاذ القرار، تدعيم التوجه نحو التحسين المستمر للعمليات والمنتجات، توجيه الموارد نحو أفضل إستخدام لها.
- التحليل الصريح لطاقة الموارد، ومعدلات إستهلاكها، يتيح للمنشأة إمكانية إدارة تلك الطاقات المتاحة وإتخاذ التعديلات الملائمة مبكراً في مرحلة إعداد الموازنة بشكل أفضل مما هو الحال بالموازنة التقليدية.
- تحسين الموقف التنافسي من خلال ربط عملية إعداد الموازنة بإستراتيجية المنشأة في ضوء مراعاة الجوانب المالية والغير مالية، تحديد الفاقد وإستبعاد الأنشطة التي تضيف قيمة.
- التحول من إعداد الموازنة تقليدياً على أساس إضافة/حذف نسبة ثابتة من موازنة العام السابق، لموازنة تأخذ في الإعتبار إستراتيجية المنشأة وحجم الطلب المتوقع.

٥-٢-٢ معوقات تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط ABB:

يرى كل من (Cooper and Kaplan, 1998) أنه على الرغم من سهوله فهم الموازنة على أساس النشاط، مساهمتها في تعديل جانب العرض للموارد ليتناسب مع جانب الطلب على تلك الموارد مستقبلاً وتخفيض مقدار الطاقة غير المستغلة. إلا أنه ليس من السهل تطبيقها في الواقع العملي ويرجع ذلك للأسباب التالية:

- إمكانية توفير البيانات التفصيلية عن الأنشطة، العمليات والموارد، وتكلفة توفيرها وتحديثها.
- تزايد التكلفة ودرجة الصعوبة في حالة عدم استخدام المنشأة لنظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC من الأساس، فتحويل عمليات المنشأة لأنشطة وتحديد مسببات التكلفة لها قد لا يكون بالأمر السهل للعديد من المديرين (Shim, et al., 2012).
- في ضوء تزايد علاقات السبب والنتيجة والتي تربط بين الطلب على المنتجات/الخدمات، الأنشطة المطلوبة لتوفيرها والموارد المطلوبة لأداء تلك الأنشطة. فإنها تستغرق وقت طويل لإعدادها ويزداد عبء العمل حال استمرار العمل بها.

٥-٣ الموازنة على الأساس الصفري ZBB:

ترجع نشأة الموازنة على الأساس الصفري لسبعينيات القرن الماضي بشركة Texas Instruments والتي يتم إعدادها كل عام بداية من الصفر، والإلغاء الإفتراضي لجميع أرقام موازنة العام السابق. وتستهدف تلك الموازنة تبرير كل نفقات البرامج كما لو أن البرنامج يُعد للمرة الأولى فلا توجد تكلفة/ نفقة مستمرة بطبيعتها. (Hope and Fraser, 1999) ويستهدف إعداد الموازنة على الأساس الصفري، محاولة الإجابة على سؤالي أساسيين هما:

- هل تتسم الأنشطة التي تؤدي حالياً بالكفاءة والفاعلية؟
- هل الأنشطة المؤداة حالياً يجب إستبعادها أو تخفيضها في سبيل توفير التمويل للمشروعات الجديدة أو التي تحتل أولوية أعلى؟

إجراءات إعداد الموازنة على الأساس الصفري وتتمثل في: (Shim, et Al., 2012)

- ١- **تحديد وحدات القرار:** وتتمثل وحدة القرار في نشاط/ برنامج/ عملية/ وظيفة/ وحدة تنظيمية ويكون هناك مدير مسئول عنها، ويكون لكل منها مدخلات (تكاليف) ومخرجات (عوائد) وتتم دراسة الموارد المخصصة لتلك الوحدات في ضوء نسبة العائد للتكلفة، مدى مساهمتها في تحقيق أهداف المنشأة.
- ٢- **صياغة الأهداف:** تسمح المنشأة لكل مدير مسئول عن وحدة قرار بتحديد الأهداف التي يسعى لتحقيقها بعد اعتمادها من المستوى الإداري الأعلى لضمان تناسقها مع أهداف المنشأة.
- ٣- **تحديد الحزم القرارية Decision Package:** يتم ترجمة الأهداف لخطط تكتيكية والتي يتم تنفيذها من خلال الحزم القرارية والتي تمثل في وثيقة تحدد وتصف الأنشطة/ النشاط لتمكين الإدارة من تقييم وترتيب النشاط في مواجهة الأنشطة المتنافسة على الموارد المحدودة. وكل حزمة قرارية تتضمن أهداف النشاط، برنامج تحقيق الأهداف، بدائل أداء النشاط، ترتيب بدائل أداء النشاط وفقاً لأهميتها في تحقيق الأهداف، إنعكاسات عدم تنفيذ الحزمة القرارية، والتكلفة المقدرة لتنفيذ كل بديل والعوائد المتوقعة منه.
- ٤- **ترتيب الحزم القرارية:** يتم الترتيب للحزم القرارية في ضوء أهميتها والمستندة على تحليل العائد/التكلفة ويلي ذلك تصعيد موازنة وحدة إتخاذ القرار للمستوى الإداري الأعلى والذي يخضعها لمزيد من الفحص والتدقيق بإتباع نفس الخطوات السابقة. وعلى مستوى الإدارة العليا قد تتعرض مقترحات وحدات القرار المختلفة لأحد البدائل التالية:

- إلغاء بعض البرامج أو الأنشطة، - تخفيض مستوى الإنفاق على البرامج أو الأنشطة، - الإبقاء على المستوى الحالي للإنفاق على البرامج والأنشطة، - زيادة الإعتمادات لبعض البرامج مع زيادة مستوى الأداء.

٥- تخصيص الموارد: يتم مراجعة المقترحات والمبررات من مختلف وحدات القرار وإخضاعها لمعايير التقييم التي تنتهجها الإدارة العليا والتي قد تتمثل في نسبة التكلفة للعائد، معدل العائد على رأس المال المستثمر، صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية، في سبيل تعظيم الكفاءة والفاعلية. ويلى ذلك تحديد الموازنة الفرعية لكل وحدة قرار والتي في مجموعها تمثل الموازنة الشاملة للمنشأة.

و نخلص إلى أن الموازنة على الأساس الصفرى تهدف للمساعدة في تقييم الإنفاق، المفاضلة بين العمليات الحالية/ إحتياجات التطوير في سبيل مساعدة الإدارة على إتخاذ قرارات تخصيص الموارد التي تعظم العائد منها.

٥-٣-١ مزايا تطبيق مدخل الموازنة على الأساس الصفرى ZBB وتتمثل في: (Hilton, 2005; Shim, et Al., 2012)

- ينتج عن تطبيقها تدعيم كفاءة تخصيص الموارد على الأنشطة والأقسام.
- إعتداد التخطيط كمرحلة أساسية في إعداد الموازنة، وتزيد من مشاركة العاملين ومعرفة مبدئهم ببدائل تحقيق الأهداف مما يدعم دافعيتهم نحو تحقيقها.
- تُمكن من الأخذ في الإعتبار للوسائل البديلة لأداء نفس النشاط مما يُحسن من فعالية التخطيط.

٥-٣-٢ معوقات تطبيق مدخل الموازنة على الأساس الصفرى ZBB:

- على الرغم من فوائد تطبيق تلك الموازنة إلا أن هناك بعض المعوقات التي تقلل من فرص المنشأة في الحصول على تلك المنافع ومنها:
 - طول فترة الإعداد مقارنة بالموازنة التقليدية والتي تقتصر على تقويم الأنشطة الجديدة، بينما إعداد الموازنة على الأساس الصفرى يتطلب تقييم وتحديد أولويات كل من الأنشطة الحالية والجديدة. بالإضافة إلى أن مديري الوحدات بالمستوى الأدنى قد لا تمتك قدرات صياغة الحزم القرارية وترتيبها.
 - مشكلة جدية المشاركة، فقد تتلقى الإدارة العليا لمقترحات وحدات إتخاذ القرار بالمستويات الإدارية المختلفة إلا أن قرار التخصيص النهائى من سلطة الإدارة العليا.
 - صعوبة تحديد التكلفة والعائد في بعض الحالات، وخاصة العوائد التي يُصعب التعبير عنها بشكل كمي، ومن ثم عدم إمكانية تقديم التبرير الكافي لتمويل بعض الأنشطة.
 - ترتيب أولويات تنفيذ الأنشطة قد يخضع في بعض الأحيان للتقدير الشخصي.
 - قد يترتب على تطبيق تلك الموازنة تهديد لإستمرارية البرامج الحالية.
- وفى ضوء تزايد التكلفة والوقت المصاحبين لإعداد تلك الموازنة، بالرغم من فائدتها في مجال تخصيص الموارد، فقد يكون من الملائم إعداد تلك الموازنة مرة كل خمس أو ثلاث سنوات دون التمسك بإعدادها على أساس سنوى.

٥-٤ الموازنة المستمرة Rolling Budget:

لضمان إستمرارية المنشآت فى البيئة التنافسية الحالية، فيجب عليها أن تتصف بالمرونة والإبتكارية فى تقديم المنتجات/ الخدمات بغرض الوفاء بتطلعات العملاء. إلا أنه يصعب دمج آثار كل من المرونة والإبتكارية بالموازنات التقليدية والتي تتصف بالثبات Fixed Budgets فى ظل إفتراض ثبات التوقعات منذ إعداد الموازنة وحتى نهاية السنة. وفى سبيل التغلب على تلك الصعوبات

فبعض المنشآت وبخاصة التي تعمل في صناعات تتصف بسرعة التغيرات والتقلبات وصعوبة بقاء أرقام الموازنة على حالها، فيمكن إدخال التعديلات على الموازنة عند الحاجة لذلك من خلال الموازنة المستمرة (Horngren, et al., 2011, Lynn and Madison, 2004).

وتتمثل الموازنة المستمرة في خطة يتم تحديثها باستمرار، فالإطار الزمني وهو السنة يظل ثابتاً، بينما تتغير الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة. فعلى سبيل المثال، عند إنقضاء ربع سنة/شهر (المدة الأكثر إنتشاراً ربع سنة) من الموازنة، يتم إعداد موازنة لمدة سنة قادمة وثلاثة أرباع تلك السنة تتوافر بياناتها مسبقاً، ومن ثم فهي تحتاج للتحديث فقط، بينما يتم إضافة الربع الرابع فقط. وبالتالي فهناك دائماً موازنة مدتها سنة، وفي ضوء المعلومات المستمدة من ربع السنة المنقضى يتم تحديث بيانات الموازنة، ومن ثم تصبح بيانات الموازنة أكثر دقة وحدثة بعد الأخذ في الحسبان لتلك المعلومات التي لم تكن متوافرة عند إعداد الموازنة في بدايتها (Barrett and Hope, 2006).

ومن العرض السابق، نجد أن إعداد الموازنة المستمرة يتم على أربع مرات سنوياً بدلاً من إعدادها مرة واحدة فقط تقليدياً، ومن ثم تتعاظم أهمية سرعة تشغيل المعلومات لأغراض إتخاذ القرارات في ضوء التوقعات المستقبلية.

وتلك التنبؤات المستمرة تسمح للمنشآت بسد الفجوة بين الخطة الإستراتيجية وتفصيلات الموازنة التشغيلية، ومن ثم فالتوقعات/ التنبؤات المستمرة تستهدف تحديد التصرفات التي يجب إتخاذها بغرض تحقيق الأهداف الإستراتيجية بشكل مستمر. وتتشكل تلك التصرفات في ضوء التغيرات بالبيئة الداخلية والخارجية، كما يجب نمذجة تلك التنبؤات في شكل مقاييس تشغيلية/معلومات بشكل مختصر، والتي يتم ترجمتها من خلال الموازنة التشغيلية تفصيلاً (Montgomery, 2002).

٥-٤-١ مزايا تطبيق مدخل الموازنة المستمرة وتمثل في:

- تشجيع المديرين على التفكير بمنطق التخطيط المستمر بدلاً من إعتبره حدث ثابت.
- توفر فرصة ملائمة للإستجابة السريعة للتغيرات بالبيئة المتلاحقة.

٥-٤-٢ معوقات تطبيق مدخل الموازنة المستمرة وتمثل في:

- إعداد الموازنة المستمرة يتم على أربع مرات سنوياً يزيد من حجم العمل والتكلفة المصاحبة لإعداد الموازنة.
- تغيير الافتراضات باستمرار قد يكون له تداعيات تُلقى بظلالها على صحة المستهدفات بالموازنة. ومن ثم فالموازنة المستمرة قد تكون ملائمة للمنشأة حديثة العهد (إنخفاض حجم عملياتها) وتتعرض لمخاطر مرتفعة، أو تعمل في صناعة تتميز بارتفاع معدلات النمو حيث تختلف النتائج الفعلية جوهرياً عن الأرقام المخططة بالموازنة. كما يمكن التركيز عند إجراء التوقعات المستمرة Rolling Forecast على المتغيرات الهامة والمؤثرة مثل، المبيعات، التكاليف، الأرباح، التدفقات النقدية والتي يجب ملاحظتها وتحديثها باستمرار (Lynn and Madison, 2004).

٥-٥ مسببات إنخفاض فعالية بدائل تحسين إعداد الموازنات :

يرجع إنخفاض فعالية بدائل تحسين الموازنة إلى أنها تعمل في فلك الموازنات التقليدية والتي تتصف بيئة مركزية، وتفتقد للترابط الإستراتيجي ومن ثم تتعارض مع مقتضيات التعامل مع التغيرات البيئية المتلاحقة. إلا أنه بالرغم من أن تطبيق الموازنة على الأساس الصفري، الموازنة على أساس الأنشطة قد ساهم في تحقيق وفورات تكاليفية، تدعيم عملية التخطيط، إلا أن كليهما يتطلب إجراءات بيروقراطية معقدة، موجهة داخلياً، تستغرق وقت طویل لإعدادها ولم تقدم حلول جذرية للخلل السلوكي المرتبط بها. ويرى كل من (Hope and Fraser, 1997, 1999, 2003a) أن الموازنة تمثل أكبر عقبة في التعامل مع المستقبل من خلال النظم والعقلية لإعدادها، وقد حان الوقت للتخلي عنها وتطوير بدائل أكثر فعالية لإدارة العمليات.

٦- نموذج التخلي عن الموازنة (BB) Beyond Budgeting:

١-٦ مقدمة:

تعود نشأة نموذج التخلي عن الموازنة لكل من Hope and Fraser مؤسسى منظمة المائدة المستديرة لنموذج التخلي عن الموازنة (BBRT) Beyond Budgeting Round Table فى عام ١٩٩٨ وهى منظمة غير هادفة للربح، منبثقة عن الإتحاد العالمى للتصنيع المتقدم الذى يستهدف تطوير أدوات المحاسبة الإدارية لتعظيم الإستفادة منها فى مجال خدمة متخذى القرارات. وتضم تلك المنظمة فى عضويتها ممارسين من ٣٠٠ منشأة حول العالم (أمريكا الشمالية، أمريكا الجنوبية، الدول الإسكندنافية، المملكة المتحدة، فرنسا، ألمانيا، اليابان، جنوب أفريقيا) بالإضافة لممثلين لكبرى المكاتب الإستشارية، وعدد قليل من الأكاديميين من مختلف دول العالم بهدف تطوير نموذج تخلى الموازنة ومساعدة أعضائها فى تطبيقه ويتم تمويلها من مساهمات الأعضاء. والرأى المشترك لأعضاء تلك المنظمة هو تنامى الشعور بعدم الرضا تجاه الموازنات التقليدية والذى يعود إلى الإنتقادات السابق إيضاحها بالإضافة إلى أن بيئة الموازنة التقليدية لاتساعد على الإستفادة الكاملة من أدوات المحاسبة الإدارية المختلفة، فبطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) ذات التوجه الإستراتيجى لا تحقق النتائج المرجوه منها عند تطبيقها فى بيئة الموازنة التقليدية ذات التوجه قصير الأجل (Kaplan and Norton, 2001; Player, 2003; Caker and Siverbo, 2014) وأدركت منظمة المائدة المستديرة لنموذج تخلى الموازنة BBRT، أن المحاولات السابقة لتحسين الموازنة التقليدية، لم تقدم حلول شاملة لتلك الإنتقادات الناشئة عن التغيرات المتلاحقة ببيئة الأعمال (Caker and Siverbo, 2014). ومن ثم تركزت جهود تلك المنظمة على إحلال الموازنة التقليدية بنموذج تخلى الموازنة BB والذى لا يتمثل فى إضافة أداة جديدة، بل يتمثل فى نموذج أكثر مرونة لإدارة أداء العمليات مبنى على إحتياجات متخذى القرارات، ويستهدف إعادة التفكير فى إدارة عمليات المنشأة بما يتلائم مع الظروف الحالية ويتجنب قدر الإمكان الإنتقادات المرتبطة بالموازنة التقليدية، بالإضافة لتدعيم إستقلالية المديرين بالمستويات التشغيلية بالمنشأة من إتخاذ القرارات الملائمة وظروف الموقف (Player, 2007; Hansen, 2011).

وتركزت جهود منظمة BBRT على دراسة أفضل الممارسات التى تبنتها المنشآت التى تمتلك ثقافة التحسين المستمر وتخلت تماماً عن الموازنة التقليدية، وحققت نجاحات مذهلة، على المستوى العالمى فى تلبية رغبات العملاء، وإمكانية تجاوبها مع التغيرات بالبيئة المحيطة ومنها على سبيل المثال: (Bogsnes, 2009, BBRT, 2014)

- **البنوك ومنشآت الخدمات المالية:** ومنها صندوق البنك الدولى، بنك Handels banken بالسويد ويأتى فى الترتيب الرابع على المستوى العالمى، بنك Barclays، شركة American Express الأمريكية للخدمات المالية.
- **تصنيع السيارات:** ومن أمثلتها Toyota اليابانية، Volvo السويدية. Leyland Truck الأمريكية.
- **البتروال والغاز:** ومنها شركة Statoil الدانماركية صاحبة الترتيب الرابع عالمياً.
- **منشآت التجزئة:** شركة IKIA السويدية، Johan Lewis البريطانية، Whole Foods الأمريكية. بالإضافة للعديد من شركات ومنها: فى مجال تصنيع الأدوية Clopsat الدانماركية، وفى إطار الإتصالات وتكنولوجيا المعلومات تبنت ذلك النموذج شركة Google الأمريكية، Telenor النرويجية، وفى مجال تصنيع الحديد والصلب Nucor Steel الأمريكية، Borlies، Rodia، Unilever لصناعة الكيماويات الفرنسية، وكذلك مؤسسة خطوط السكك الحديدية الألمانية، بالإضافة لشركة Siemens الألمانية فى مجال الهندسة الكهربائية والإلكترونية.

وتوصلت منظمة BBRT من واقع إستقرائها لأفضل الممارسات للمنشآت التي تخلت عن مدخل الموازنة التقليدية وإتباعها لنموذج تخطى الموازنة BB، إلى أن ذلك النموذج يتلخص فى مرحلتين أساسيتان وتمثلان فى: (Hansen, 2011; Bourmistrov and Kaarboe, 2013)

١- إتباع نموذج شامل لإدارة أداء العمليات يتصف بإمكانية التكيف والملائمة مع الظروف السوقية المتجددة باستمرار.

٢- تدعيم إستقلالية المديرين فى إتخاذ القرارات الملائمة/ فى الوقت المناسب بالمستويات المختلفة وبخاصة المستويات التشغيلية والتي تتعامل مباشرة مع العملاء فى سبيل تحقيق العوائد المنشودة من النموذج الشامل لإدارة العمليات بالمرحلة الأولى.

٢-٦ المبادئ التي يستند عليها نموذج تخطى الموازنة:

أستقر الرأى لدى أعضاء منظمة BBRT عقب العديد من التعديلات خلال العشر سنوات الأخيرة على أن تطبيق المرحلتين المشار إليهما سابقاً، يتم من خلال أثنى عشر مبدأ، وتنقسم تلك المبادئ لمجموعتين، **المجموعة الأولى**: وتختص بمرحلة إدارة أداء العمليات وتتكون من ستة مبادئ وتحقق نفس أغراض الموازنة التقليدية، وحتى تتحقق النتائج المرجوة منها، يستلزم الأمر تفعيل مبادئ **المجموعة الثانية**: وتضم ستة مبادئ أخرى تسمى مبادئ القيادة، وتستهدف إحداث تعديلات بالهيكل التنظيمى بغرض تدعيم إستقلالية متخذى القرارات بالمستويات الدنيا والمتوسطة من الهيكل التنظيمى. وتلك المبادئ لاتمثل قواعد ثابتة، ولكن الإلتزام بها يكون فى ضوء رؤية المنشأة وبما يتلائم مع ثقافتها (Hope and Fraser, 2003a,b; Hansen, et al., 2011).

أولاً: مبادئ إدارة أداء العمليات وتمثل فى :

١- **صياغة أهداف طموحة تستهدف التحسين النسبى/ المستمر**: فالهدف الرئيسى صياغة أهداف تأخذ فى الإعتبار كل من الأجلين القصير والمتوسط وتُشتق من إستراتيجية المنشأة وأفضل أداء مرجعى بالبيئة الخارجية External Benchmark وفى حالة عدم توافر معلومات عن أفضل أداء مقارن بالبيئة الخارجية، يُمكن أن تنسب تلك الأهداف لأفضل فروع /أقسام المنشأة فى حال تعددها Internal Peers وبالرغم من طموح تلك الأهداف فيجب أن يكون واضحاً للمديرين أن المستهدف السعى نحو الإقتراب قدر الإمكان من تحقيق تلك الأهداف أو تجاوزها إذا أمكن، ولاتتقيد بالموارد المتاحة حالياً والتي يمكن توفيرها (Hope, et al., 2011). وبعبارة أخرى فبدلاً من وضع مستهدفات ثابتة سنوية، فقد تمتد مدة تحقيق تلك المستهدفات الطموحة لفترات تتراوح من سنتين لخمس سنوات. ويتم التركيز على متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية منسوبة لأداء أفضل المنافسين Key Performance Indicators (KPIs) فتلك المؤشرات تُحفز على تحسين الأداء المستمر وقياس مدى التقدم فى تحقيق الأهداف مقارنة بأفضل المنافسين الخارجيين/ الداخليين. (Player, 2007; Bourmistrove and Kaarboe, 2013)

٢- **تحديد الحوافز اعتماداً على أداء الفريق فى تحسين الوضع التنافسى**: المفهوم المشترك للمنشآت التي تبنت نموذج التخطى عن الموازنة أن تقييم الأداء لا يتم إستناداً لمستهدفات ثابتة. وفى العادة يعتمد التقييم على مجموعة من مؤشرات الأداء الرئيسية KPIs المالية وغير المالية ومنها نسبة التكلفة للدخل، معدل العائد على حقوق الملكية، معدل الأحتفاظ بالعملاء/إجتذاب عملا جدد، مقارنة بأداء أفضل المنافسين بعد الأخذ فى الحسبان العوامل غير الخاضعة للتحكم Hindsight والتي أثرت على الأداء والتي تأثرت بها أيضاً الوحدات التي يتم المقارنة بها Benchmarked Units، وكذلك فى ضوء مقارنة أداء الفترة الحالية بالفترات السابقة لتحديد مستويات التحسن بالأداء. وبالتالي فلا يتوافر لدى العاملين المعرفة المسبقة بكفاية أو عدم كفاية مستوى أدائهم، مما

يزيد من دافعيتهم نحو تحقيق أفضل أداء يمكن الوصول إليه. كما يجب التركيز على أن منح الحوافز يتم في ضوء نتائج، المنشأة ككل/ وحدة الأعمال كفريق/ الفرق بالخطوط الأمامية، وليست على أساس فردي، بغرض تدعيم السلوك الإيجابي التعاوني والعمل بروح الفريق في سبيل تحقيق الأهداف المشتركة (Henttu-Aho and Jarvinen, 2013).

٣- **التخطيط عملية مستمرة وشاملة:** إستغلال فرص خلق القيمة للعملاء والملاك، يمثل أهم الأهداف لنموذج تخطى الموازنة BB بخلاف الموازنة التقليدية التي تنتقد غالباً بخطة مالية محددة سلفاً في بداية العام. فبينما الأهداف/المستهدفات تتحدد على مستوى الإدارة العليا، إلا أن الخطط التفصيلية لتحقيق تلك الأهداف يتم تطويرها من جانب المستويات الأدنى بصورة لامركزية في إطار التوجهات والحدود التي تضعها الإدارة العليا والمشتقة من إستراتيجية المنشأة. وقد تتدخل الإدارة العليا في حالة عدم قدرة المديرين على حل بعض المشكلات (Ostergren and Stensaker, 2011) وتلك الخطط يتم تحديثها باستمرار ولا تُعد مرة واحدة سنوياً كما هو الحال في الموازنة التقليدية، فيتم تحديث الخطط في ضوء التنبؤات/ التوقعات الدوارة Rolling Forecasts والتي تتم في الغالب كل ربع سنة بشكل منتظم أو عند وقوع أحداث معينة تتطلب إعادة النظر في الخطط السابق تحديدها، بهدف تحسين مؤشرات الأداء الرئيسية وإستغلال فرص خلق القيمة (Hope, et al., 2011)

٤- **توفير الموارد عند الحاجة لأداء الأنشطة المضيئة للقيمة:** بغرض إدارة الموارد في ضوء رؤية المنشأة في الأجل الطويل- بخلاف الحال عند تخصيص الموارد مقدماً قبل بداية الفترة في ضوء الموازنة التقليدية إرتكازاً على النتائج في الأجل القصير- يتم تخصيص الموارد اللازمة لأداء الأنشطة أستناداً لمدى مساهمتها في خلق القيمة. فالفريق العمل الإستقلالية في تحديد الموارد التي يرغبها لإستغلال الفرص وتلبية المتطلبات السوقية طالما أنها لا تتجاوز قدر محدد. بينما الإحتياجات الضخمة من الموارد والتي قد تتطلبها فرق العمل فتخضع لإعتماد لجنة مركزية من الإدارة العليا تُدير الموارد من خلال سوق داخلي يستند على مفهوم أسعار التحويل Transfer Prices. فيعامل كل قسم طالب للموارد كمركز ربحية لضمان تخصيص الموارد في ضوء مسببات منطقية(عائد يبرر تكلفة الموارد المخصصة)، بالإضافة لمجموعة من المعايير الكمية والوصفية لضمان تمويل المشروعات/توفير الموارد التي تحقق صالح المنشأة ككل، بغرض التغلب على المشكلات المصاحبة للموازنة التقليدية والمتمثلة في: قيام بعض وحدات الأعمال/ الأقسام بإعتماد مشروعات غير مجدية للتخلص من باقى إعمادات الموازنة الفائضة لتجنب مخاطر إنخفاض الموارد المخصصة بالعام التالي، و/أو إحتمال رفض بعض المشروعات الجيدة في ضوء قيود الموازنة (Bourmistrov and Kaarboe, 2013)

٥- **تنسيق أنشطة المنشأة المتداخلة نحو تحقيق متطلبات العميل:** يرتكز التنسيق في ظل الموازنة التقليدية نحو تحقيق المستهدفات المالية، من خلال التحديد المسبق لحجم المبيعات والإنتاج الذي يفى بتلك المستهدفات المالية، بينما يهتفى ذلك التوجه بالمنشآت التي تتبنى نموذج التخلي عن الموازنة. حيث يتحدد حجم الإنتاج في ضوء طلبيات العملاء، وأصبح التنسيق ينصب على تدعيم الإتصالات فيما بين فرق العمل وأقسام المنشأة المختلفة من خلال نظم المعلومات المتطورة في سبيل إدارة الطاقة بالأجل القصير مع الأخذ في الحسبان لعلاقات السبب والنتيجة بين عمليات المنشأة المختلفة، في سبيل إنتاج الكميات المطلوبة وفي الوقت المناسب وللعامل الأكثر ربحية، بالإضافة لإمكانية التوافق مع متطلبات العملاء غير النمطية.

٦- تأسيس قواعد رقابية حاكمة/ذاتية إستناداً لمدى ملائم من مؤشرات الأداء الرئيسية: في ضوء الموازنة التقليدية كانت تتم الرقابة مركزياً من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المستهدفات وتحديد الانحرافات. بينما في ضوء نموذج تخطى الموازنة BB تُمارس الوظيفة الرقابية من خلال عدة مستويات رقابية Multilevel Control تبدأ من رقابة المسئول على أدائه ذاتياً بالإضافة للرقابة على أدائه من خلال المستويات الأعلى تنظيمياً، إستناداً على المعلومات المتوافرة عن عدة مؤشرات أداء رئيسية KPIs، التوقعات/ التنبؤات التي تجرى دورياً (ربع سنوياً في الغالب)، ترتيب الأداء مقارنة بأداء أفضل المنافسين. بغرض معرفة ما يجري والتدخل فقط في الحالات الضرورية (Hope and Fraser, 2003, a).

وتستخدم مؤشرات الأداء الرئيسية في متابعة الأهداف متوسطة الأجل، والتأكد من أداء الأنشطة في ضوء الدلائل الإرشادية Guidelines والحدود المقررة من جانب الإدارة العليا. بالإضافة لإستخدام التقارير الكمية والتي تحدد الإتجاه Trend مقارنة بوحدات المقارنة Benchmarking Units وبأداء الفترات السابقة مع التركيز على المعلومات الأكثر أهمية وملائمة، وينصب الإهتمام على تحليل الأنماط/ الإتجاهات غير العادية تطبيقاً لمبدأ الإدارة بالإستثناء، بغرض إتخاذ التصرفات الملائمة وتعديل الخطط عند الحاجة. كما يمكن الإستعانة بالتوقعات/ التنبؤات الدوارة Rolling Forecasts لتحديد مسار تعديل التصرفات وتحديد الإحتياجات في ضوء التوقعات لتحقيق أهداف المساهمين المستقبلية. (Caker and Siverbo, 2014).

وبالإضافة لما سبق، فمن المفضل الإفصاح في الوقت المناسب عن نتائج الأداء الفعلية لفرق العمل المختلفة وأثرها في تحسين مؤشرات الأداء الرئيسية، وإن تكون تلك المعلومات متاحة للجميع.

ثانياً: مبادئ الريادة وتتمثل في البيئة المناسبة والتي يجب أن تسود المنشأة حتى يمكن لنموذج إدارة العمليات السابق تناوله أن يأتي بثماره وتتمثل في:

١- خلق مناخ يحفز المديرين نحو تحقيق نتائج تنافسية إستناداً للنجاح النسبي: بخلاف المناخ السائد في ضوء الموازنة التقليدية الذي يستهدف تحقيق مستوى أداء ثابت وفي ظل سيادة أجواء الخوف من الفشل، فإن نموذج تخطى الموازنة BB يركز على إحداث تغييرات جذرية بثقافة المنشأة والتي تُدعم الانتقال من التنبؤ والرقابة إلى التكيف مع المواقف و التمكين. ومن ثم يتعاطم دور الإدارة العليا في تدريب/تشجيع أعضاء المنشأة للإعتياد على مقاييس الأداء النسبية والتي تقيس النجاح مقارنة بأفضل المنافسين بكل مستوى من مستويات المنشأة وليس النجاح في تحقيق المستهدفات المصاغة داخلياً، وتدعيم الهيكل اللامركزي للمنشأة لإستنفار قدرات المديرين بمختلف المستويات التنظيمية في إتخاذ القرارات الملائمة في سبيل تحقيق إستراتيجية المنشأة (Hope, et al., 2011; Chenhall, 2008). ومن ثم فتطبيق ذلك النموذج لا يقتصر على جهود الإدارة المالية ولكن يحتاج لجهود إدارة الموارد البشرية لخلق الثقافة الملائمة (Bourmistrove and Kaarboe, 2013).

٢- توفير إطار للحوكمة Governance يستند لمبادئ وحدود واضحة: نموذج تخطى الموازنة BB يستند على التنظيم الذاتي self-regulation المبني على الثقة في العاملين والتمكين في إطار لامركزية التنظيم. وبغرض الحفاظ على إهتمامات أصحاب المصالح، فيجب أن يكون هناك إطار حاكم يحدد إطار إتخاذ القرارات من جانب موظفي الخطوط الأمامية. وذلك الإطار الحاكم يستهدف توجيه العاملين نحو تحقيق إستراتيجية المنشأة ككل في شكل إرشادات أو توصيات تحفز على إتباع القيم المشتركة عند إتخاذ التصرفات والتفكير في مختلف المواقف في ضوء رقابة ذاتية

بدلاً من الرقابة من خلال القواعد والتنظيمات بالموازنة التقليدية. (Hansen, et al., 2011). ومن ثم يجب العمل على سيادة ثقافة المسؤولية والتي تحدد إطار/حدود تمكين العاملين والتي يتم العمل و إتخاذ التصرفات بمقتضاها.

٣- **تمكين موظفي الخطوط الأمامية من إتخاذ القرارات المتوافقة مع إستراتيجية المنشأة:** تقليدياً، تتبع المنشآت الهيكل الرأسي الهريراركي حيث يمكن إحكام الرقابة على الأداء مركزياً، ولكن اصبح هناك توجهه نحو أفقية التنظيم Horizontal Organization والذي يتكون من شبكة فرق العمل من مختلف وظائف/ عمليات المنشأة مدعومة بنظم تكنولوجيا المعلومات بغرض ضمان درجة كافية من المرونة فى سبيل تحقيق التحسينات المستمرة . ويتم تفعيل تمكين تلك الفرق من خلال مشاركتها فى إعداد التوقعات/النتبؤات، ومنحها حرية/سلطة تحديد سبل تحقيق أهدافها بأداء الأنشطة الملائمة من منظورها، لتحقيق المستهدف منها داخل إطار إستراتيجية المنشأة. ومن ثم فالفرق بكل مستوى فى حاجة لمعرفة التوجه الإستراتيجى لغرس ثقافة المسؤولية والقدرة على تحمل المخاطر بدلاً من الإعتمادية. (Hope, et al., 2011)

٤- **خلق القيمة من مهام فرق العمل بالخطوط الأمامية:** فى سبيل تدعيم مسببات القيمة، والتي قد تتمثل فى سرعة الإستجابة وإمكانية التكيف مع التغيرات المحيطة ومتطلبات العملاء، تخفيض الفاقد، فيجب أن يُعهد بالمسؤولية عن قرارات خلق القيمة لموظفي الخطوط الأمامية، حيث تتوافر لهم إمكانية تحديد الفرص التي يمكن إقتناصها/ التهديدات التي يمكن تجنبها من خلال الإحتكاك المباشر بالعملاء ومعرفتهم بالتغيرات السوقية أثناء تأديتهم للمهام والأنشطة المختلفة. وحتى يمكن تفعيل تلك الميزة فيجب توفير الموارد المطلوبة لإمكانية إستغلال تلك الفرص. إلا أن تغيير العقلية الموجهه وظيفياً بعقلية فرق العمل تمثل أكبر التحديات، ولترسيخ فلسفة فرق العمل والمسؤولية الشخصية، فيجب على إدارة المنشأة خلق شبكة من فرق عمل صغيرة الحجم موجهة بالعمل، وأن تستند سياسة التوظيف للعاملين الجدد على مقدرتهم على الإنسجام للعمل بروح الفريق.

٥- **مسئولية فرق العمل عن القيمة المسلمة للعملاء:** فى ضوء نموذج تخطى الموازنة، يصبح هيكل المنشأة بمثابة شبكة من الوحدات/ فرق العمل المستقلة تركز على تلبية إحتياجات العميل فى المقام الأول. وتتسم كل منها بمجموعة من القدرات والخبرات المختلفة والتي بتكاملها تناح إمكانية تقديم حلول تناسب مع رغبات العملاء فى التوقيت الملائم، وفى ظل إمكانية تبادل المعرفة/ المعلومات بين الفرق المختلفة، يمكن تسريع معدل الإستجابة لمتطلبات العملاء بأعلى مستوى ربحية لكل من العميل والمنشأة.

٦- **تدعيم الشفافية من خلال نظم المعلومات المفتوحة Open Information System:** لمقاومة إغراء إخفاء الحقائق عن المنشأة، فكل من الأخبار الجيدة والسيئة يجب ان يكون الجميع على علم بها ومن ثم يمكن حل المشاكل المحتملة قبل أن تتفاقم. فعندما تكون المعلومات متاحة لكافة أفراد المنشأة، يمكن تدعيم مفهوم اللامركزية، فتوافر المعلومات الضرورية والملائمة للقائمين على إتخاذ القرار بالمستويات المختلفة من زيادة فعالية القرارات المتخذة (Bourmistrove and Kaarboe, 2013). وتزداد مستويات دقة المعلومات مع تكرارية تحديث البيانات كما هو الحال عند إتباع التوقعات/ التنبؤات الدوارة Rolling Forecast والتي تتم كل ربع سنة. بالإضافة إلى ان إتاحة المعلومات للجميع قد تمثل أحد أدوات الرقابة على الأداء وتساهم فى تجنب التلاعب. وحتى يتحقق ذلك الغرض لا بد من الإستثمار فى نظم تكنولوجيا المعلومات وقواعد البيانات (هلال، ٢٠١٢).

٧- أدوات المحاسبة الإدارية المدعمة لنموذج التخلي عن الموازنة: في ضوء بيئة الأعمال التي تتسم بزيادة حدة المنافسة محلياً وعالمياً وزيادة متطلبات الجودة، تزايدت الرغبة في إعادة النظر في طرق التشغيل والرقابة على التكاليف، التركيز على مسببات خلق القيمة وتوافر نظم المعلومات لملاحقة متطلبات البيئة الصناعية الحديثة، وتساعد في نفس الوقت على تدعيم عوامل النجاح الرئيسية والتي ترتبط بإستراتيجية المنشأة لتحقيق أهدافها في الأجل الطويل. وتم تطوير العديد من أدوات المحاسبة الإدارية بغرض توفير المعلومات التي تساعد المنشأة في خلق القيمة وتدعيم الميزة التنافسية.

وبالرغم من أن بعض تلك الأدوات لم تحقق الامال المنتظرة منها في بعض الحالات، فقد يعود ذلك لثقافة المنشأة القائمة على الجمود والناشئ عن إتباعها لنظام الموازنات التقليدية (Hope, et al., 2011, Kaplan and Norton, 2001)

ومن تلك الأدوات التي يُنتظر أن تساهم في إمكانية تطبيق نموذج التخلي عن الموازنة بغرض إدارة الأداء في سبيل خلق القيمة، والتي تتحقق المنفعة المأمولة منها في ضوء التحول لثقافة المسؤولية والمبنى على تمكين العاملين في إطار/حدود إستراتيجية المنشأة، الأدوات التالية:

٧-١ بطاقة القياس المتوازن للأداء (Balanced Scorecard (BSC):

تتعاظم الفائدة من بطاقة القياس المتوازن في تحقيق المبادئ التي يستند إليها نموذج التخلي عن الموازنة، فهي أداة لوصف وتوصيل صورة الإستراتيجية لكل فرد بالمنشأة ومن ثم المساعدة في تنفيذها (هلال ٢٠١٢). فهي تحدد توجهات المنشأة بشأن مقترحات القيمة التي توفرها للعميل وتحديد العمليات الحاسمة لتحقيقها، فهي تمكن المديرين من تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية التي يجب ملاحظتها/ مراقبتها، والتي تمثل المعلومات الإستراتيجية مصاغة في صورة عوامل النجاح الحاسمة سواء كانت مالية أو غير مالية، والتي ترتبط بربع منظورات متمثلة في: التعلم والنمو، العمليات الداخلية، العميل والمنظور المالي.

وتستند آلية تطبيق تلك الأداة على تحديد المستهدف لكل مقياس أداء ومبادرات تحقيق تلك المستهدفات بكل منظور من المنظورات السابقة، وبالتالي فهي توفر للمديرين إطار إستراتيجي يعكس التغيير في تلك المنظورات الأربع (الهلباوي، النشر، ٢٠١٣). وتلك المؤشرات عند مقارنتها بالمقاييس المرجعية لأفضل المنافسين تمثل تغذية مرتدة Feedback مستمرة تُرشد المديرين نحو التصرفات الملائمة في سبيل تدعيم الموقف التنافسي. كذلك فمن خلال بطاقة القياس المتوازن والأداة المرتبطة بها والمتمثلة في الخريطة الإستراتيجية Strategy Map يمكن تحديد العلاقات التأثيرية والتي تستند لعلاقات السبب والنتيجة فيما بين المنظورات الأربع السابقة، فالثلاث منظورات الأولى تمثل مسببات أداء للمنظور الرابع (المالي). ومن ثم بطاقة القياس المتوازن للأداء تُمكن فرق الخطوط الأمامية (التي تتعامل مباشرة مع العملاء/ الموردين) من إدارة الإستراتيجية من خلال التأكيد على إنتظام/ توافق التصرفات مع الأهداف (Shim, et al., 2012).

٧-٢ المقاييس المرجعية Benchmarking:

تركز معظم نظم قياس وتقييم الأداء التقليدية على تقييم الأداء إستناداً لمقاييس أداء وبيانات داخلية، بمعزل عن تطورات مستويات الأداء بالبيئة الخارجية وعلى وجه الخصوص التطورات في مستويات أداء المنافسين ومن ثم فقد تظهر المقارنات الداخلية تحسينات في تكاليف/جودة المنتجات ولكن بمعدلات أقل من تلك التي يحققها المنافسين. وللتأكد من أن المنشأة تقوم بالتطوير والتحسين في الإتجاه الصحيح، لذلك تركز المنشآت في الوقت الحالي على المقارنة مع أفضل أداء بالصناعة من

خلال مجموعة من المقاييس تمثل المقاييس المرجعية، بغرض التعلم من هذه الممارسات المميزة لهذه الشركات وبالتالي تحديد أوجه التحسين المطلوبة والتي تمثل الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها (هلال، ٢٠١٢ - حسين، ٢٠١٣).

وتمثل المقاييس المرجعية أحد أدوات إدارة الجودة الشاملة والتي تستهدف تحقيق التحسين المستمر لجودة أداء العمليات الداخلية، الفصل بين التكلفة التي تُضيف قيمة وتلك التكلفة التي لا تُضيف قيمة وذلك على أساس أنه إذا كانت نتائج العمليات غير جيدة بالمقارنة بأفضل الممارسات- لاثقق المقاييس المرجعية- فقد يرجع ذلك إلى أن العملية قد تتضمن أنشطة لا تُضيف قيمة (الهلباوى، النشار، ٢٠١٣)، بما يعكس على مستويات الأداء المالى/ الإستراتيجى.

وتتبلور آلية تطبيق المقاييس المرجعية فى الخطوات التالية: (Jin, et al., 2006)

- **مرحلة التخطيط:** وتهدف لتحديد المنافس أو الأداء الأفضل الذى ستتم المقارنة معه وتحديد عوامل النجاح الهامة والتي سيتم التركيز عليها فى المقارنة والتي قد تشمل: إنتاجية وجودة العمليات، الابتكارات والمرونة، الإنتاج السليم من أول مرة، نسبة الوحدات المعيبة، كفاءة دورة التصنيع، إستهلاك الموارد بواسطة العمليات.

- **مرحلة تجميع المعلومات:** وترتكز على تجميع المعلومات المطلوبة للمقارنة من خلال المنشورات التي توفرها المنشآت صاحبة الأداء الأفضل، النشرات التي تصدرها الهيئات الرسمية، المكاتب الإستشارية.

- **تحليل المعلومات:** عقب تجميع المعلومات يتم مقارنة مقاييس الأداء لدى المنافس الأفضل بمقاييس الأداء بالمنشأة والتي تقيس مقدار الفرق فى الأداء بغرض تحديد الفجوة التنافسية **Competitive Gap**.

- **تحديد برامج التحسين المطلوبة:** فى ضوء المقارنة السابقة وفى سبيل التغلب على الفجوة التنافسية يتم تحديد مجموعة من الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها وقد تمثل فى تخفيض التكلفة، زيادة درجة المرونة، سرعة الإستجابة لمتطلبات العملاء ويلي ذلك تحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ تلك الأهداف وقد تكون تلك الموارد متوافرة أو يتم تخطيط الحصول عليها من خلال عمليات الإندماج/الإتحاد.

- **تنفيذ برامج التحسين والرقابة على مستويات التقدم:** يتم تنفيذ برامج التحسين وتحديد مدى التقدم الناتج عنها مع إستمرار المقارنة مع الأداء الأفضل بالصناعة فى سبيل التأكد من إستمرارية جهود التحسين ومن أن هذه الجهود فى الإتجاه الصحيح.

كما أن تقييم الأداء مقارنة بأفضل المنافسين أثناء حدوث تقلبات شديدة غير متوقعة يدعم كفاءة التقييم المبني على النجاح النسبى مقارنة بأفضل المنافسين بدلاً من مقارنة الأداء الفعلى مع المستهدف بالموازنة والمُصاغ داخلياً بعد التفاوض لإقراره (Hope and Fraser, 2003b).

وتتبع أهمية إستخدام المقاييس المرجعية على المستوى الإستراتيجى فى مساعدة المنشأة على تطوير نقاط قوتها ومعالجة نقاط الضعف وتبني ثقافة التطوير المستمر فى سبيل تدعيم الميزة التنافسية.

وقد يتم إستخدام المقاييس المرجعية الداخلية بإعتماد أحد أقسام/ فروع المنشأة كأساس للمقارنة مع أداء الأقسام/ الفروع الأخرى بالمنشأة وتحديد الكيفية التي أدت للتميز ونقل التجربة للأقسام/ الفروع الأخرى فى إطار عملية التحسين المستمر.

٧-٣ نماذج إدارة التكلفة على أساس النشاط: **Activity-based Cost Management**

ومن أمثلة تلك النماذج نظام التكاليف على أساس النشاط ABC، إدارة التكلفة على أساس النشاط ABCM، والتي تساعد إدارة المنشأة على تفهم كيفية إضافة الأنشطة للقيمة لكل من المنتج

والعميل(الهلباوى، النشار، ٢٠١٣)، من خلال قياس تكلفة أداء تلك الأنشطة وبخاصة تلك المرتبطة بمتطلبات خاصة يحددها العميل بخلاف المنتجات النمطية، بغرض تحديد الأنشطة التي يجب أدائها وتكلفتها. وعند توافر تلك النوعية من المعلومات لموظفي الخطوط الأمامية من خلال نظم معلومات تخطيط موارد المنشأة يمكن إتخاذ القرارات الملائمة والمرتبطة بعمليات المنشأة المستقبلية. بغرض توفير الحلول للعميل في ضوء تكلفة أداء الأنشطة والعائد منها ومن ثم تعظيم الربحية، بخلاف الحال في الموازنة التقليدية حيث التركيز على الأقسام والوظائف دون الأنشطة.

كما يمكن الاستفادة من نظام تكاليف المحاسبة عن إستهلاك الموارد Resource Consumption Accounting والذي يمثل تطويراً لنظام ABC في إدارة طاقة الموارد بغرض إدارة التكاليف على أساس الكميات المطلوبة من طاقة الموارد. فتحدد الموارد المطلوبة في ضوء التوقعات ومتطلبات العملاء وعند مقارنتها بالطاقات المتاحة من الموارد يتم التعرف على مواطن القصور في طاقة الموارد والتي يجب تعزيزها، ومواطن الطاقة الفائضة والتي يجب التخلص منها أو إعادة توجيهها بغرض إدارة التكلفة. (Shim, et al., 2012)

٧-٤ فلسفة الإدارة على أساس القيمة (VBM) Value-Based Management:

يتخذ الأفراد بالمستويات الإدارية المختلفة العديد من القرارات، والتي قد تؤثر على قيمة المنشأة، وتهدف فلسفة الإدارة على أساس القيمة لتوجيه المديرين الداخليين عند إتخاذهم للقرارات التشغيلية والإستراتيجية في ضوء مسببات القيمة والتي تعظم القيمة للمساهمين/للمنشأة في الأجل الطويل، في ضوء تحقيق القرارات لعوائد تفوق تكلفة رأس المال المستثمر. وذلك من خلال تركيز الجهود نحو تحديد، إيجاد وإدارة فرص خلق القيمة مع حذف الأنشطة التي تؤدي لتدهور القيمة. ومن خلال تلك الفلسفة ينظر لوحدة الأعمال على أنها محفظة Portfolio من الأصول، المنتجات/الخدمات وقطاعات من العملاء ويتم تخصيص الموارد على وحدات الأعمال في ضوء فرص خلق القيمة المحتملة منها. ومن الصعب تطبيق ذلك التوجه في ضوء بيئة الموازنة التقليدية حيث تتحدد الأهداف وتتوزع الموارد في بداية العام دون إرتباط واضح بين تخصيص الموارد ومساهمتها في خلق القيمة (Hope and Fraser, 2003a; Hansen, et al., 2011).

وتتمثل آلية تطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة في:

تحفيز العاملين ومكافأتهم (قيمة مقدمة للعاملين) بشكل جماعي (وليس على أساس فردي كما في ضوء الموازنة التقليدية) في ضوء مؤشرات الأداء الرئيسية والتي تقيس القيمة المضافة والنتيجة عن تضافر جهود جميع العاملين والذي يعتبر أى منهم نفسه بمثابة المالك للمنشأة ويحاول كل منهم تطوير برامج التحسين والتي تساهم في تعظيم القيمة للعميل ومن ثم المنشأة/ المساهمين بدون حد أقصى. وقد يتحقق ذلك من خلال إتباع طرق تتسم بالفعالية والكفاءة في إنجاز المهام والأهداف الطموحة والتي تتسم بالتحدي والقابلية للتحقيق، والمستمدة من المقاييس المرجعية الخارجية وأدوات إدارة التكلفة والتي تستهدف تحقيق القيمة للعميل بأقل تكلفة ممكنة عن طريق الفهم الكامل لمسببات التكاليف والإيرادات والتي يتولد عنها حزمة من القرارات تتمثل في:

- إتخاذ قرارات بإضافة إستثمارات جديدة لإقتناص قيم مستقبلية محتملة.
- التحسين المستمر لعمليات وأنشطة المنشأة الحالية والتي يتولد عنها قيم بالفعل للعميل والملاك
- تخفيض الإستثمارات في بعض الأنشطة التي لاتضيف قيمة وتوجيه الموارد المحررة لمجالات أخرى أكثر إضافة للقيمة.

وإتباع تلك الممارسات السابقة مجتمعة في إطار فلسفة الإدارة على أساس القيمة، قد يؤدي في بعض الأحيان لزيادة معدل دوران الأصول للضعف (Slater and Olson, 1996).

ويمكن قياس القيمة المضافة للمنشأة من خلال المعادلة التالية:

$$= \text{صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب} - (\text{رأس المال المستثمر} \times \text{المتوسط المرجح لتكلفة الأموال المستثمرة}) \text{ (هلال، ٢٠١٢).}$$

وتمثل مقاييس القيمة المضافة أهم مؤشرات قياس الأداء في مجال إضافة القيمة للمساهمين ولضمان تطويرها يجب أن تُقدم المنشأة جزء من تلك القيمة المتولدة للعاملين، سواء في شكل مكافآت مالية، مزايا عينية، بيئة عمل ملائمة تتناسب مع مساهمات العاملين في خلق تلك القيمة بغرض الحفاظ على العمالة التي تمتلك القدرة على تقديم الحلول المبتكرة والتي تمثل رأس المال البشري والذي يعتبر أحد مكونات رأس المال الفكري ويمثل المصدر الرئيسي لإضافة القيمة. كما تساهم تلك القيم المقدمة للعاملين في ضمان توافق تصرفاتهم مع مصلحة المنشأة في الأجل الطويل، نظراً لإحساسهم بالتقدير من جانب إدارة المنشأة ورغبتهم بالبقاء والإستمرار بها (Beattie and Smith, 2013).

٥-٧ التنبؤات المستمرة/الدوارة Rolling Forecasts

في سبيل توقع الإضطرابات في إتجاه مؤشرات الأداء الرئيسية مقارنة بأفضل المنافسين والتي تتزايد حدتها في ضوء التغيرات بالبيئة الحالية المعاصرة، فالعديد من الشركات تقوم في نهاية كل ربع سنة بإعادة تحديث التنبؤات عن الفترة المتبقية من العام والسابق إعدادها بالإضافة لتخطيط ربع سنة إضافي يضاف محل ربع السنة المنقضى، ومن ثم تكون هناك خطة سنوية مستمرة لانتهى بنهاية العام وتُحدث ربع سنوياً. وتستهدف التنبؤات الدوارة تحديد الفجوة فيما بين الخطط المحددة والمستهدفات، ومن ثم تعديل التصرفات المستقبلية بأسرع وقت بما يتلائم مع المستجدات في سبيل إستغلال الفرص المتاحة وتجنب التهديدات المحتملة، ومن ثم فهي توفر إطار مُفيد لإتخاذ القرارات و تمثل أداة للإدارة الإستراتيجية للتعلم والتكيف مع التغيرات وتحديد التغيرات المطلوبة بهدف التحسين، فهي ترسم صورة متحركة للعوامل التي تؤثر على النتائج المستهدفة (Morlidge, et al., 2009) وتتخلص آلية تطبيق تلك الأداة في :

- تركيز التنبؤات على العوامل الحاسمة والمؤثرة على نجاح المنشأة ومنها الإيرادات والتكاليف الموارد المطلوبة-دون التطرق للتفاصيل غير الملائمة- والتي تؤثر على توقعات أصحاب المصالح بالمنشأة.
 - تحديد آثار قرارات المديرين بالمستوى التشغيلي على إدارة التدفقات النقدية.
 - تعديل التصرفات/القرارات في ضوء تلك التنبؤات بهدف التأثير على المستقبل لصالح المنشأة.
- وحتى نتجنب التحيز في إعداد تلك التنبؤات المستمرة لانطالِب العاملين بالإستجابة الفورية لتلك التنبؤات لتحقيقها في نهاية السنة كما هو الحال بالموازنة التقليدية بل في ضوء مقدار التحسن مقارنة بأفضل المنافسين.

٦-٧ نظم المعلومات المفتوحة

- ما زالت تعتمد بعض المنشآت على البيانات التاريخية لأغراض التخطيط والرقابة بالرغم من أن تلك البيانات لم تُعد تصف الواقع بدقة. فعلى النقيض، فنظم المعلومات المتطورة ومنها نظم تخطيط الإحتياجات من الموارد Enterprise Resources Planning (ERP) توظف البيانات الموجهة بالمستقبل في توفير تنبؤات/إنذارات والتي تساعد المديرين في إتخاذ القرارات المستقبلية الموجهة بخلق القيمة. ففي ضوء نموذج التخلي عن الموازنة هناك ضرورة لتوافر:
- نظم قياس مرنة لمؤشرات الأداء الرئيسية KPIs منسوبة للمقاييس المرجعية الخارجية والتي توفر للمديرين التشغيليين معلومات ملائمة والوقت المناسب لتدعيم عملية إتخاذ القرارات.
 - نظم مرنة لتخطيط الموارد، التنبؤات، وملاحظة العمليات على إمتداد المنشأة بالكامل.
 - إتاحة الوصول للبيانات المحاسبية، التحليلية، المرتبطة بالعمليات لجميع متخذي القرارات بمختلف مستويات المنشأة ومن ثم إمكانية التنسيق.

٧-٧ نظم إدارة العلاقات مع العميل (CRM) Customer Relationship Management

تركز الموازنة التقليدية على زيادة حجم المبيعات والأيرادات من العميل في الأجل القصير، بينما غالبية المنشآت تنظر للعملاء كأصول طويلة الأجل يمكن تنميتها من خلال إدارة العلاقات مع العملاء والتي تستهدف التعرف على إحتياجاتهم ورغباتهم والوفاء بها بأعلى مستوى من الربحية. وعادة ما توفر تلك النظم بيانات وأدوات تحليلية للأجابة على الأسئلة من نوعية: من هم العملاء الأكثر ربحية للمنشأة؟، ما هي نوعية العملاء الأكثر ولاءاً للمنشأة؟، ما هي الخصائص التي يرغب العملاء المربحين في توافرها بالمنتج؟

وبتوافر إجابات عن تلك النوعية من الأسئلة يمكن تقديم خدمات مميزة للمحافظة على العملاء المربحين، إجتذاب عملاء جدد، تقديم منتجات/ خدمات تتوافق مع تفضيلات العملاء، تطوير العلاقات مع العملاء في الأجل الطويل إستناداً لمعلومات عن الإيرادات/ التكاليف المرتبطة بأداء الأنشطة لكل عميل أو قطاع من قطاعات العملاء. وتتمثل آلية تطبيق تلك النظم في:

- تحليل قواعد بيانات العملاء والتي تحدد الخدمات/ الإيرادات المقدمة للعملاء.
 - البحوث التسويقية والتي تحدد متطلبات/ تطلعات فئات العملاء المختلفة.
 - توافر نظم تكاليفية قادرة على تحديد تكلفة تلبية متطلبات القطاعات المختلفة من العملاء.
- و تتجلى أهمية تلك النظم في ضوء نموذج التخلي عن الموازنة فهي تمثل أداة للتنسيق بين مختلف أقسام وإدارات المنشأة عند إستلام الطلب من العميل في سبيل تحديد أولويات تلبية إحتياجات العملاء، بدلاً من التنسيق بين الأقسام والإدارات في ضوء خطة محددة سلفاً قائمة على منهجية الدفع push بدلاً من منهجية السحب pull والتي تتوافق مع سياسة الإنتاج الآنى بمجرد الطلب.

٨- الدور المنتظر لأدوات المحاسبة الإدارية في تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة:

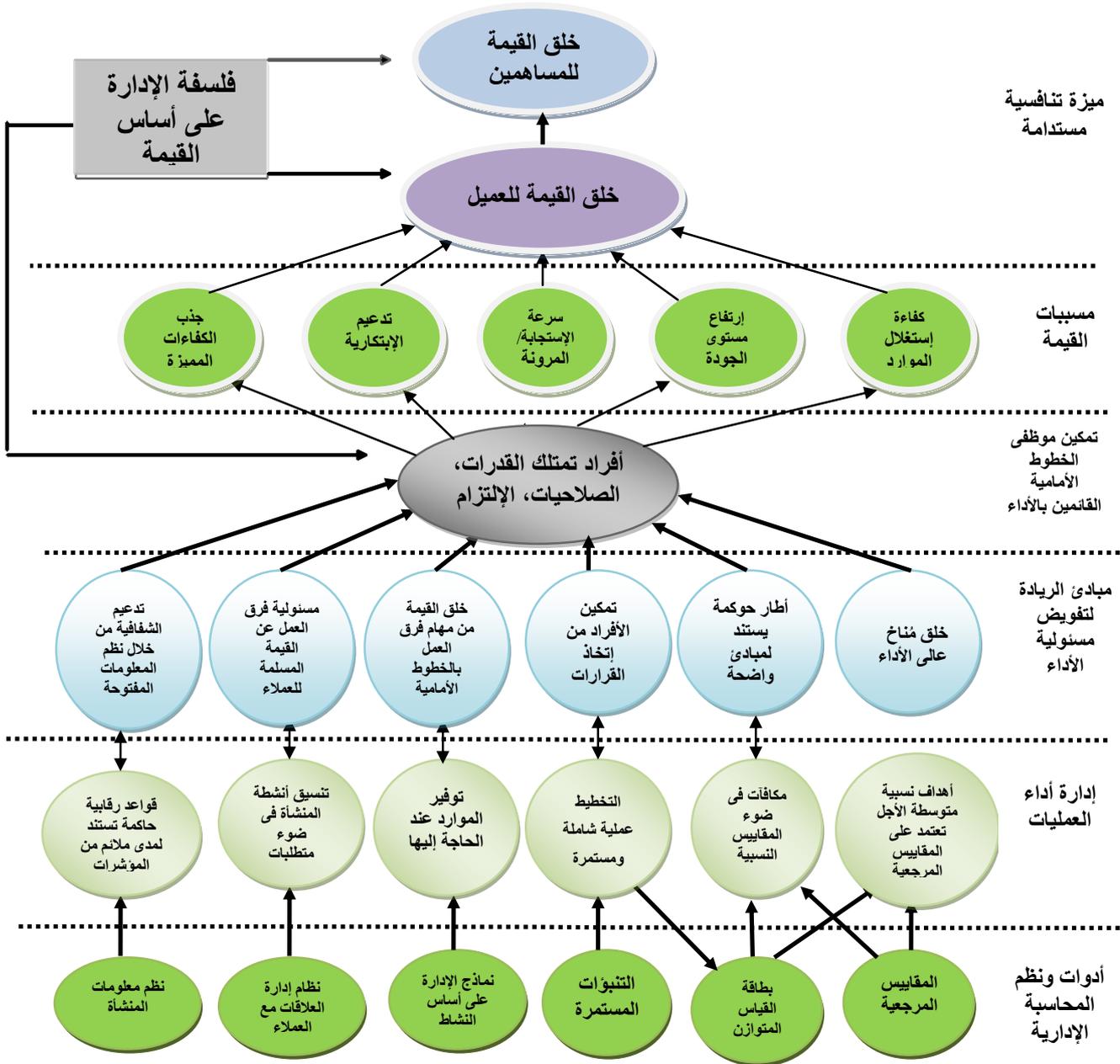
٨-١ مقدمة:

بالرغم من أن أدوات المحاسبة الإدارية ونظم المعلومات السابق التعرض لها قد ساهمت في تحقيق بعض النجاحات من خلال تدعيم المزايا التنافسية للمنشآت التي تتبنى الموازنة التقليدية إلا أن بيئة العمل في ضوء تلك الموازنة لا تساعد على تحقيق الإستفادة الكاملة من تلك الأدوات فبعض القرارات قد لا تتحقق الفائدة المنتظرة منها خلال السنة المالية (Hope, et al., 2011). إلا أن تلك الأدوات يمكن تعظيم الإستفادة منها، في بيئة نموذج التخلي عن الموازنة والتي توفر المناخ الملائم لتعظيم الإستفادة من المعلومات الناتجة عن تلك الأدوات في تنفيذ المبادئ الستة لإدارة العمليات والتي تساهم في إدارة الأداء بشكل توافقي مع التغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال وتتغلب على الصعوبات التي تُنسب للموازنة التقليدية في سبيل إدارة أداء العمليات/الأنشطة، وتتعاظم الإستفادة من تلك الأدوات من خلال البيئة المدعمة والتي توفرها مبادئ الريادة الستة والتي تمثل البيئة المناسبة لتنفيذ مبادئ إدارة العمليات/ الأنشطة، من خلال توفير الإستقلالية لمتخذي القرارات للتصرف في ضوء المعلومات الناتجة عن تلك الأدوات في إطار متناغم يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

٨-٢ أثر إستخدام أدوات ونظم المحاسبة الإدارية في تفعيل نموذج التخلي عن الموازنة لتحسين

إدارة أداء العمليات وتدعيم الميزة التنافسية :

يمكن تصور أثر المعلومات المتولدة من أدوات المحاسبة الإدارية في تفعيل مبادئ إدارة أداء العمليات مدعومة بمبادئ الريادة لتوفير البيئة المناسبة لتعظيم فعالية إدارة أداء العمليات لتعظيم القيمة المسلمة للعميل وتدعيم الميزة التنافسية من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٤) يوضح أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تفعيل نموذج التخلي عن الموازنة لإدارة الأداء وتدعيم الميزة التنافسية

من الشكل السابق نلاحظ أن نموذج التخلي على الموازنة يهدف للتخلص من ما يطلق عليه مصيدة الأداء السنوية Annual Performance Trap وما يترتب عليها من خلل سلوكي Dysfunctional Behaviors من جانب المديرين بسبب تقييم أدائهم في نهاية كل فترة في ضوء المقارنة بين النتائج الفعلية مقارنة بالمستهدفات المقررة منذ بداية العام بالموازنة (Hansen , et al., 2003)

ويتضح من الشكل السابق أثر مساهمة المعلومات المتولدة من أدوات ونظم المحاسبة الإدارية في تفعيل مبادئ إدارة العمليات/الأنشطة والتي تحقق الإستفادة من تفويض المسؤولية عن الأداء بكافة مستويات المنشأة وبخاصة المديرين بالمستوى التشغيلي مدعومة بإستقلالية إتخاذ القرارات المتوافقة مع

إستراتيجية المنشأة من خلال مبادئ الريادة. ويمكن بيان الدور المنتظر لأدوات ونظم المحاسبة الإدارية فى تدعيم مبادئ إدارة الأداء وتفويض المسؤولية عن الأداء كما يلى:

١ - **تحديد مستهدفات الأداء:** يمكن صياغة مستهدفات الأداء بالإستعانة بمقاييس الأداء المرجعية Benchmark والتي تمثل مقاييس خارجية مستمدة من أداء أفضل المنافسين، أو داخلية مستمدة من أداء وحدات/ أقسام بالمنشأة حققت نجاحات متميزة، وتتسم تلك المستهدفات بالموضوعية فيمكن تحقيق ما توصل إليه الآخرون، ومن خلال مؤشرات الأداء الرئيسية التى توفرها بطاقة القياس المتوازن للأداء BSC يمكن تحديد مدى مساهمة تلك المستهدفات فى تحقيق الإستراتيجية التى تتبناها المنشأة. فالهدف المستمر هو التغلب على المنافسة بدلاً من السعى نحو تحقيق مستهدفات ثابتة تم التفاوض بشأنها (Hope, et al, 2011). ويجب النظر لتلك المستهدفات الطموحة على أنها تساهم فى خدمة أغراض التخطيط ويترك لفرق العمل تحديد التصرفات الملائمة لتحقيقها دون شرط بلوغها، ولكن تقاس المساهمة فى تحقيق تلك المستهدفات (الجهود المبذولة) فى ضوء تحليل الإتجاهات مقارنة بالمنافسين وبالنتائج فى الفترات السابقة.

٢ - **تقييم الأداء وإحتساب المكافآت:** نموذج تخطى الموازنة يتبنى تقييم الأداء فى ضوء تحسن الأداء النسبى بعد الأخذ فى الحسبان للظروف السائدة أثناء فترة التنفيذ، وبالتالي الفصل بين التخطيط فى بداية الفترة وقياس وتقييم الأداء فى نهاية الفترة. ويقصد بالأداء النسبى مقارنة الأداء الفعلى مقاساً بمؤشرات الأداء الرئيسية من خلال الإستعانة بطاقة القياس المتوازن للأداء بالمقاييس المرجعية بعد تعديلها بالظروف التى سادت أثناء فترة التنفيذ والتى يصعب التحكم فيها وأثرت على أداء المنشأة والمنافسين فى نفس الوقت وتلك المقاييس المرجعية المعدلة تمثل تحدياً قابل للتحقيق. وبالتالي يكون هناك ثلاثة أبعاد تتمثل فى :

- أ - مستهدفات مخططة فى بداية الفترة
- ب- نتائج فعلية محققة.
- ج- مستهدفات معدلة فى نهاية الفترة عقب تعديلها بالظروف السائدة أثناء التنفيذ والتى تبين ما يجب تنفيذه ويتم مقارنة الأداء الفعلى بها، وفى ضوء ذلك يتحدد مقدار التحسن النسبى فى الأداء مقارنة بأفضل المنافسين ولاشك أن ذلك يزيد من درجة دقة التقييم، ويحول ذلك دون تقيد العاملين بتحقيق مستهدفات جامدة قد تدفعهم لإنتهاج سلوكيات غير مرغوبة فى سبيل تحقيقها، فالعاملين لا يعرفون على وجهه الدقة مستوى كفاية أدائهم، وبالتالي فهم يسعون بأكبر جهد ممكن نحو تحسين الأداء حتى تكون المقارنة فى صالحهم عند المقارنة فى نهاية الفترة بالمستهدفات المعدلة الغير محددة على وجه الدقة أثناء التنفيذ.

ويجب أن تستند عملية قياس الأداء على مؤشرات/مقاييس مالية وغير مالية قصيرة وطويلة الأجل تتناسب مع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، مع إعطاء وزن نسبى لكل مؤشر يعبر عن الأهمية النسبية له مقارنة بباقي المؤشرات فى ضوء مساهمته فى تحقيق الأهداف الإستراتيجية هو ما يتوافق مع نظم القياس المتوازن للأداء فى تقييم الأداء (Kaplan, Norton, 2001; player, BSC, 2009). ويرجع التركيز على المقاييس غير المالية/ التشغيلية إلى أن آثار برامج التحسين والتى تستهدف خلق القيمة للعميل والمنشأة ينعكس مردودها المالى بعد فترة إبطاء Lagging ومن ثم نتجنب التقيد بمستهدفات مالية فقط وعدم التركيز على مسببات خلق القيمة كما هو الحال بالموازنة التقليدية. كما يجب ان يستند القياس على الأداء الجماعى وليس الفردى بغرض تدعيم روح الفريق وأن يكون التركيز فى تقييم الأداء على الجهود وليس على النتائج. تحقيق الأهداف الإستراتيجية لا يتم بوجود شخص واحد أو قسم واحد، وإنما يتم بتكاتف وتكامل جهود الجميع نحو تحقيق تلك الأهداف

كما أن قياس/تقييم الأداء يكون وفق قواعد حاكمة تضمن حرية التصرف للعاملين وتفويض سلطة إتخاذ القرارات بالمستويات التشغيلية والتشجيع على مبادرات الإبتكار والتجديد والكشف عن فرص خلق القيمة للعميل وبالتالي تعظيم العوائد المحتملة، في إطار إستراتيجية المنشأة.

٣- التخطيط عملية مستمرة وشاملة: من خلال إستخدام أسلوب التنبؤات المستمرة/ الدوارة Rolling

Forecast والتي يساهم المحاسب الإدارى فى إعدادها يتم التنبؤ بالأحداث وإتجاهات مؤشرات الأداء الرئيسية فى نهاية كل فترة فى الغالب ربع سنوية، وعند مرور كل ربع سنة يتم إضافة خطة لربع سنة قادمة وتحديث بيانات الخطة لباقي السنة والتي سبق إعدادها يصبح التخطيط عملية مستمرة بدلاً من إعدادها عند نقطة زمنية ثابتة. وتستهدف التنبؤات المستمرة تحديد الفجوة بين المستهدفات والخطة قبل التعديل، بقصد تحديد التصرفات الواجب القيام بها لسد تلك الفجوة أو تعديل إستراتيجية المنشأة لتتواءم مع تلك الأحداث والتي تنعكس بمؤشرات الأداء الرئيسية التي توضحها بطاقة القياس المتوازن. ويدعم ذلك التوجهة تمكين العاملين من إتخاذ القرارات الملائمة والتي تتميز بسرعة الإستجابة للتغيرات الطارئة بالبيئة المحيطة/ المنافسين، ويتطلب ذلك أن يكون هناك قدر كافي من التأهيل العلمى والعملى للعاملين حتى يمكنهم حل المشكلات وإتخاذ القرارات من خلال هيكل تنظيمى شبكى يعتمد على فرق العمل.

٤ - تخصيص الموارد على الأنشطة إستناداً لمساهمتها فى خلق القيمة: فى سبيل الإستغلال الأمثل

للموارد، يمكن تخصيص الموارد على الأنشطة المختلفة فى ضوء ترتيب إضافتها للقيمة لكل من العميل والمنشأة ويمكن الإستعانة بنماذج الإدارة على أساس النشاط، ومنها نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط، المحاسبة عن إستهلاك الموارد، كأدوات لتعظيم الإستفادة من موارد المنشأة. ويمكن لفرق العمل بالخطوط الأمامية والتي على دراية أفضل بمتطلبات العملاء تحديد مقترحات الأنشطة التي تضيف أكبر قدر من القيمة لكل من العميل والمنشأة. وبلى ذلك خضوع تلك المقترحات للفحص فى ضوء المعلومات عن مسببات التكلفة والإيراد المرتبطة بها فى سبيل تحديد محفظة الأنشطة/ الإستثمارات التي تعظم الإستفادة من موارد المنشأة فى خلق القيمة وتدعيم المزايا التنافسية.

٥ - تنسيق أنشطة المنشأة فى سبيل تحقيق متطلبات العميل: فى ضوء عدم ثبات مستويات الطلب

مقدماً فقد أصبح من الصعوبة بمكان تحديد خطة جامدة يتم التقيد بها تحدد أوجة التفاعل بين الأقسام المختلفة. ومن ثم فقد أصبح المدخل الملائم هو ديناميكية التنسيق النابع من الوفاء بمتطلبات العملاء الأكثر ربحية ويمكن لنظام إدارة العلاقات مع العملاء توفير تلك النوعية من المعلومات، ويساعد فى تحقيق ذلك التوجه أن فرق العمل المختلفة - التي تتناغم فى هيكل أفقى للتنظيم - يتم مكافأتها وتحديد الحوافز المقررة لها فى ضوء نتائج العمل الجماعى لها ومدى توفيرها لمخرجات ترضى متطلبات العملاء، مما يساهم فى تحفيز فرق العمل المختلفة نحو التنسيق فيما بينها بما يحقق مصلحة الجميع.

٦ - قواعد رقابية حاكمة/ذاتية تستند لمدى ملائم من مؤشرات الأداء الرئيسية: لم تعد الرقابة

مركزية فى ضوء تحقيق مستهدفات مالية فقط كما هو الحال فى ضوء الموازنة التقليدية، بينما أصبحت العملية الرقابية تستند لمقارنة الإتجاهات لمؤشرات الأداء الرئيسية المالية وغير المالية والمشتقة من إستراتيجية المنشأة منسوبة لمقاييس الأداء المرجعية بعد تعديلها بالظروف التي حدثت أثناء التنفيذ. ولم تعد الرقابة أداة للمساءلة بل أداة للتوجيه وتعديل التصرفات. ويقصر دور الإدارة العليا على مراقبة ما يحدث ولايتدخل إلا فى حالات الضرورة تطبيقاً لمبدأ الإدارة بالإستثناء، ويساعد على ذلك توافر نظم معلومات تتيح توفير معلومات عن الأداء الفعلى لفرق

العمل وأداء المنشأة ككل بإستخدام أسلوب تحليل الإتجاه والمتوسطات المتحركة (player, 2009) وتقديم حلول للمشكلات، وإمكانية الوصول للمعلومات التي توفرها تلك النظم من جانب العاملين بالمستويات المختلفة مما يتيح شفافية النتائج والتي توفر في نفس الوقت جانب رقابي يمنع التلاعب من فرق العمل التي لا يرقى أداؤها للمستوى المرغوب.

٨-٣ المنافع من تكامل أدوات ونظم المحاسبة الإدارية مع نموذج التخلي عن الموازنة:

نخلص مما سبق، إلى أن المعلومات المتولدة من أدوات ونظم المحاسبة الإدارية تساهم في تفعيل مبادئ إدارة الأداء وإمكانية الإستفادة من تفويض المسؤولية عن الأداء بكافة مستويات المنشأة وبخاصة المستويات التشغيلية ومن ثم توفير بيئة مدعمة للأفراد والذين يتميزون بالصلاحيات والإلتزام ومن ثم المقدرة نحو إتخاذ القرارات الملائمة وفي الوقت المناسب والتي تؤدي لزيادة فعالية إدارة الأداء للأنشطة والعمليات، والتي تنعكس على تحسين مسيبات القيمة للعميل والتي تعود بالمنفعة/ القيمة للمساهمين وبالتالي تدعيم موقف المنشأة التنافسي.

١- منافع زيادة فعالية إدارة الأداء (وظائف التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء):

- ربط المستهدفات بإستراتيجية المنشأة.
- ديناميكية المستهدفات وقابليتها للتعديل في ضوء البيئة المحيطة وتصرفات المنافسين.
- الرقابة الذاتية في ضوء مؤشرات الأداء الرئيسية المالية وغير المالية كإطار محدد لإدارة الأداء، بدلاً من قواعد رقابية تفصيلية يتم التحقق من الإلتزام بها مركزياً.
- تقييم الأداء في ضوء مستهدفات الأداء الممكن تحقيقها في ظل الظروف السائدة أثناء التشغيل وليس مع مستهدفات الموازنة الثابتة.

٢- منافع من تحسين مسيبات القيمة وتدعيم المزايا التنافسية:

- وفورات تكاليفية ناتجة عن كفاءة إستغلال الموارد والمستندة للعلاقة بين التكلفة والعائد، إستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة، تحسين كفاءة الأنشطة المضيئة للقيمة، إستغلال/ إستبعاد الطاقة العاطلة .
- الإستجابة السريعة لمتطلبات العملاء من خلال تمكين العاملين/ المديرين بالخطوط الأمامية (المستويات التشغيلية)، مدعومة بتوافر نظم معلومات تتيح توفير المعلومات بصفة لحظية .
- الإبتكارية وتتمثل في تقديم المنشأة لمنتجات/ خدمات جديدة وتزايد أهميتها في ضوء زيادة شدة المنافسة وقصر دورة حياة المنتجات، ومن خلال تشجيع العاملين على تقديم مبادرات تحسين القيمة، يمكن تنمية قدرات المنشأة الإبتكارية ومن ثم مركزها التنافسي.
- إرتفاع مستوى الجودة والنتائج عن إستخدام المقاييس المرجعية في صياغة مستهدفات الأداء والتي تستند على أعلى مستويات لجودة المنتجات/ أداء العمليات.
- توفير بيئة تدعم إستقلالية المديرين في إتخاذ القرارات وتنمية روح المبادرات، يشجع على جذب الكفاءات البشرية المتميزة، والتي تمثل أحد أهم عناصر رأس المال الفكري والمسبب الرئيسي لخلق القيمة.

ولاشك أن تلك المنافع المأمولة من تطبيق نموذج التخلي عن الموازنة تتطلب تغيرات جذرية بثقافة المنشأة وبمنط تفكير العاملين، إرتفاع تكلفة تطبيق ذلك النموذج، ومن ثم يستلزم الأمر التدعيم الكامل من جانب الإدارة العليا لذلك النموذج، والذي يتحقق في حالة تزايد الشعور بعدم الرضا عن الموازنة التقليدية في إدارة الأداء لعمليات المنشأة، وتزايد إمكانية تطبيق نموذج التخلي عن الموازنة في ظل إرتفاع العوائد المحتملة من تطبيقه عن تكلفة تنفيذه على أرض الواقع.

وقد يتناسب مع بيئة المنشآت الصناعية المصرية والتي تتبع نظام الموازنات التخطيطية بصورتها التقليدية، إتباع تلك المبادئ لنموذج التخلي عن الموازنة وأدوات المحاسبة الإدارية المدعمة لتفعيلها تدريجياً وفقاً لأهميتها وتوافر الإمكانيات/ القدرات اللازمة للإستفادة منها، مما يساهم فى التحول التدريجى بغرض الإستفادة من تلك الأدوات مجتمعة فى تفعيل جميع مبادئ إدارة أداء العمليات وتفويض المسؤولية عن الأداء للمستويات التشغيلية، فى سبيل تدعيم الميزة التنافسية المستدامة. ويهدف البحث من خلال الدراسة الميدانية لإستكشاف إمكانية تفعيل تلك المبادئ بغية تحقيق تلك المنافع أو بعضها بالمنشآت الصناعية المصرية بكل من قطاع الأعمال العام والقطاع الخاص.

٩ - الدراسة الميدانية:

٩-١ هدف الدراسة

تهدف الدراسة الميدانية لتحقيق ما يلى:

- ١ - تحديد مدى معنوية الفروق بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص محل الدراسة، فيما يتعلق فيما يتعلق بالانتقادات الموجهة لنظام الموازنات التقليدية.
- ٢ - تحديد مدى علاقة الارتباط بين إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية و تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة لإدارة أداء العمليات.
- ٣ - تحديد مدى علاقة الارتباط بين تفعيل نموذج التخلي عن الموازنة وتدعيم مؤشرات الميزة التنافسية.

٩-٢ أساليب جمع البيانات:

اعتمد الباحث على:

- أ- قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق الهدف العام للبحث. وتم تصميم استمارة الاستقصاء على أساس مقياس ليكرت الخماسى Five- Point Likert Scale من أجل تحديد إجابات أفراد عينة البحث بحيث تشير الدرجة (٥) الى أوافق جداً، والدرجة (٤) الى أوافق، والدرجة (٣) الى الرأى المحايد، والدرجة (٢) الى لا أوافق، والدرجة (١) الى لا أوافق بشدة.
- ب- أسلوب المقابلة الشخصية لضمان سلامة وفهم المتلقين لقوائم الإستقصاء موضوع الدراسة، مغزى الأسئلة، وضمان سلامة الردود.

وتمثل الهدف من الإستبيان فى إستكشاف أثر إتباع مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة على تدعيم القدرة التنافسية بالمنشآت الصناعية محل البحث

و أشتملت فقرات قائمة الإستقصاء على ثلاث أقسام رئيسية: القسم الأول لبيان مدى عدم رضا المديرين عن الموازنات فى ضوء الإنتقادات الموجهة إليها ، بينما تضمن القسم الثانى بيان مدى القبول لمبادئ نموذج التخلي عن الموازنة فى تدعيم فعالية إدارة الأداء (ويشمل عمليات التخطيط، الرقابة وقياس/ تقييم الأداء)، بينما تناول القسم الأخير أثر تبني تلك المبادئ على تدعيم الميزة التنافسية للشركات الصناعية محل البحث.

٩-٣ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية التى تعمل بجمهورية مصر العربية، وتمثلت عينة الدراسة فى مجموعة ممثلة لتلك الشركات بالقطاعين العام والخاص أختيرت عشوائياً، بما يتناسب مع طبيعة مشكلة البحث والهدف منه وتضمنت العينة شركات تعمل بالمجالات الآتية: الغزل والنسيج، صناعة الملابس الجاهزة، تصنيع المواد الغذائية، الحديد والصلب، تصنيع المنتجات الدوائية، إنتاج الأسمنت، الكيماويات والأسمدة. وتم إجراء مقابلات شخصية مع المديرين الماليين،

مديرى الإنتاج والعمليات، ممثلين عن لجنة إعداد الموازنة، لشرح الهدف من الدراسة والإجابة على إستفساراتهم للتأكد من تفهمهم لطبيعة وهدف البحث.

وأشتملت عينة الدراسة على ٥٧ شركة صناعية منها، ٢٦ شركة بقطاع الأعمال العام و٣١ شركة بالقطاع الخاص.

وتم توزيع عدد ٣٢٠ استمارة استقصاء على جميع المديرين فى شركات العينة السابق الإشارة إليها بمختلف المستويات الوظيفية التى تشغلها وتتضمن الإدارة العليا، الإدارة الوسطى، الإدارة التنفيذية، وذلك فى عدد من المدن المصرية الرئيسية. وقد بلغ عدد الإستمارات الصحيحة ١٥٩ مفردة صالحة للتحليل والتي تمثل ٤٩.٦٪ من إجمالي عدد استمارات الاستقصاء التى تم توزيعها على مفردات العينة. ويُعد هذا المعدل للردود معقولاً مقارنة بالأبحاث المماثلة التى تمت فى هذا المجال. وفيما يلى إيضاح تفاصيل عينة البحث من خلال الجدول التالى:

عينة البحث حسب الوظيفة			عينة البحث حسب نوع القطاع		
النسبة	العدد	الوظيفة	النسبة	العدد	مجال الصناعة
١٨.٢	٢٩	الإدارة العليا	٤٢.٧	٦٨	شركات قطاع الأعمال العام
٣٩.٧	٥٢	الإدارة الوسطى	٥٧.٣	٩١	شركات القطاع الخاص
٤٢.١	٧٨	الإدارة التنفيذية			
%١٠٠	١٥٩		%١٠٠	١٥٩	الإجمالى

جدول رقم (١) يبين عينة البحث

٩-٤. قياس متغيرات الدراسة

تمثلت متغيرات الدراسة فى المتغيرات التالية:

أولاً: المتغيرات المستقلة: وتشمل مبادئ نموذج التخلّى عن الموازنة لإدارة الأداء وتتمثل فى:

- ١- **مستهدفات الأداء النسبية:** يتم تحديد مستهدفات أداء منسوبة لأداء أفضل المنافسين تتصف بالديناميكية ، و تحديد مدى التقدم فى تحقيقها وفقاً لمقاييس مؤشرات الأداء الرئيسية والتي تعكس إستراتيجية المنشأة.
- ٢- **التخطيط المستمر:** فى ضوء التنبؤات المستمرة يتم تحديد الفجوة بين الخطط المصاغة من قبل وإمكانية تحقيق المستهدفات ومن ثم تعديل الخطط والتصرفات بإستمرار لتحقيق المستهدفات، وأيضاً لإستغلال الفرص المتاحة.
- ٣- **تقييم الأداء النسبى:** يتم تقييم الأداء ليس فى ضوء تحقيق المستهدفات بالأساس ولكن فى ضوء تحليل الإتجاه والمتوسطات ومن ثم التركيز على أثر الجهود المبذولة فى تحسين الوضع التنافسى والمقاسة بمدى التقدم فى مؤشرات الأداء الرئيسية مقارنة بمؤشرات أداء أفضل المنافسين.
- ٤- **تخصيص الموارد على تشكيلة الأنشطة الأكثر مساهمة فى خلق القيمة:** يتم تخصيص الموارد حسب الحاجة فى ضوء تحسين مؤشرات الأداء الرئيسية، وتحقيق مردود يفوق تكلفتها.
- ٥- **تنسيق أنشطة المنشأة فى ضوء تلبية متطلبات العملاء:** فمن خلال المعلومات المتولدة عن نظم دعم العلاقات مع العميل يتم تنسيق أنشطة المنشأة المختلفة.

٦- قواعد رقابية حاكمة/ ذاتية فى ضوء مدى ملائم من مؤشرات الأداء الرئيسية: فى ظل توافر نظم المعلومات الإدارية والتي تعكس نتائج التشغيل بشكل فوري مقاساً فى شكل مؤشرات الأداء المالية والتشغيلية، يتاح للجميع الوصول لتلك المعلومات ومن ثم إمكانية تحقيق الرقابة الذاتية، والتدخل من جانب الإدارة العليا فى حالة التجاوزات عن الإستراتيجية.

٧- تمكين العاملين وتفويض سلطة إتخاذ القرارات: فى سبيل تحقيق المبادئ السابقة يجب توفير بيئة مدعمة تتمثل فى تمكين العاملين المبنية على الثقة، إتاحة المعلومات فى الوقت المناسب لترشيد القرارات المتخذة، مسؤولية العاملين عن خلق القيمة للمعمل.

ثانياً: المتغير التابع: ويعبر عن القدرة التنافسية والتي تنعكس على الأداء المالى وتتمثل فى:

- كفاءة إستغلال الموارد.
- إرتفاع مستوى الجودة.
- التحسين المستمر.
- إرتفاع مستوى الإبتكارية.
- مؤشرات الربحية: معدل العائد على رأس المال المستثمر ، القيمة الإقتصادية المضافة.

٥-٩. أسلوب تحليل البيانات

اعتمد البحث على حزمة البرامج الإحصائية SPSS Version (17) فى تحليل البيانات المجمع من استمارات الاستقصاء لتحقيق أهداف البحث. من خلال استخدام الاختبارات الآتية:-

- (١) اختبار ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha لأغراض تحليل مدى التجانس بين البنود المستخدمة فى قياس المتغيرات.
- (٢) إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجراف- سمرنوف (1-Sample K-S) لأغراض تحديد هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ومن ثم إمكانية الإختبارات المعلمية من عدمه.
- (٣) إختبار T-TEST لإختبار فروض الدراسة.
- (٤) تحليل الانحدار Regression Analysis لإختبار فروض الدراسة.

٦-٩ نتائج الدراسة:

١- إختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المتغير
٠.٧٢٦١	١٤	الإنقادات الموجهة للموازنة التقليدية
٠.٧٩٩٢	١٤	مؤشرات تفعيل نموذج التخلي عن الموازنة
٠.٦٨٢٥	٦	مؤشرات الميزة التنافسية
٠.٧٣١٥	٣٤	جميع الفقرات

الجدول رقم (٢) يوضح نتائج تحليل المصدقية

يستخدم اختبار ألفا - كرونباخ Cronbach's Alpha لبيان مدى تجانس بنود المتغيرات المستخدمة فى قياس ظاهرة معينة , وفى ضوء هذا الاختبار تتوافر المصدقية لأداة جمع البيانات و يكون هناك تجانس واتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة Alpha من الواحد الصحيح بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة Alpha من الصفر. والنسبة المقبولة بالدراسات الإجتماعية لتلك النسبة ٦٠% فأكثر. ويوضح الجدول رقم (٢) ان هناك درجة عالية من التجانس و الاتساق تعكسها قيمة Alpha بين مجموعة المتغيرات المستخدمة مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة.

٢ - إختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)

يعتبر هذا الإختبار من الإختبارات الضرورية لمعرفة توزيع البيانات، في حالة إختبار الفروض حيث أن معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. وأمكن التوصل للنتائج التالية:

القيمة الإحتمالية	قيمة Z	عدد الفقرات	المتغير
,٠٥٩١	١.٦٢٣	١٤	الإنتقادات الموجهة للموازنة التقليدية
,١٧٨١	١.٢٤٧	١٤	مؤشرات مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة
,١٤٩٦	١.٣٦٠	٦	مؤشرات الميزة التنافسية
,٠٨١٠	١.٣٢٤	٣٤	جميع الفقرات

الجدول رقم (٣) يوضح نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

يتضح من الجدول رقم (٣) أن القيمة الإحتمالية لكل متغير ولجميع المتغيرات معاً تتجاوز 0.05 (sig.> 0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومن ثم إمكانية إستخدام الإختبارات المعلمية .

٣- إختبارات الفروض

أولاً: إختبار الفرض الأول :

في سبيل إختبار الفرض الأول : توجد فروق معنوية بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص فيما يتعلق بالإنتقادات الموجهة للموازنة التقليدية.

تم الإعتماد على إختبار **T-Test** وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العاملين في الشركات الصناعية لقياس توافر تلك الإنتقادات الموجهة للموازنة التقليدية كمايلي:

-الإنتقادات الموجهة للموازنة التقليدية-

الدالة الأحصائية	T.Test	شركات القطاع الخاص		شركات قطاع الأعمال العام		
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
غير دال	٠.٠٧٤٥	٠.٦٨١	٣.٤٣٣	٠.٦٣٧	٣.٢٦٦	- تقديرات الموازنة لاتعكس ظروف التشغيل الفعلية.
غير دال	٠.٠٧٧٤	٠.٤٤٢	٤.١٨٤	٠.٦٦٥	٤.٨٥٦	- تستند تقديرات الموازنة العام السابق.
غير دال	٠.٠٥٠٣	٠.٤٥٨	٤.٦٥٧	٠.٦٣١	٤.٦٣٤	- يستغرق إعدادها وقت طويل وتكلفة مرتفعة.
غير دال	١.٥٣٨	٠.٦٥١	٣.٢٥٥	٠.٦٧٢	٤.٥٧٧	- تمثل عائقاً أمام المرونة وسرعة الإستجابة.
غير دال	١.٠٥٩	٠.٦٦٣	٤.١٥٨	٠.٨٧٩	٣.٩٤٦	- لاتساهم بشكل فعال في تحقيق إستراتيجية المنشأة.
غير دال	١.٠٣٢	٠.٥٢١	٣.١٢٨	٠.٦٥٢	٤.٧٧٢	- من الصعب تعديلها عقب إقرارها.
غير دال	١.٤٣٦	٠.٧٦٣	٣.٤٣٣	٠.٤٥٩	٣.٧٨٨	- التركيز على تخفيض التكلفة بدلاً من خلق القيمة.
دال	٢.٣٧٠	٠.٠٥٨	٢.٦٢٦	٠.٣٣١	٣.٩٩٢	- تخصص الموارد على الأقسام أو البنود في بداية العام مع صعوبة تعديلها.
غير دال	٠.٧٣٩	٠.٢٤٥	٣.٥٨٢	٠.٤٢٦	٤.٧٨٨	- يستند حساب المكافآت لمدى تحقيق المستهدفات.
دال	٢.٤٦١	٠.٣٢٨	٢.١٥٩	٠.٥٦٤	٤.٥١٠	- نظام القيادة والرقابة الرأسية يحول دون المشاركة الفعالة.
غير دال	١.٥٩٤	٠.٢٥٨	٣.١٧١	٠.٤٧٩	٣.٢١١	- نظام الموازنات يُدعم الفصل بين الأقسام/الأنشطة.
غير دال	١.٠٤٧	٠.٣٦٩	٣.٤٢٢	٠.٤٥٠	٤.٧٢٥	- يتم إنفاق الإعتمادات المتبقية في نهاية فترة الموازنة بغرض الحفاظ على حجم الإعتمادات بالعام القادم.
غير دال	٠.٤٨١	٠.٤٨١	٣.٦١٠	٠.٦٣١	٤.٩٢٢	- لتحقيق المستهدفات قد تُتبع بعض التصرفات لاتحقق مصلحة المنشأة في الأجل الطويل.
غير دال	٠.٦٢١	٠.٨٢٨	٣.٥٢١	٠.٨٢٠	٤.٥٣٧	- عند تحقيق المستهدفات للموازنة الحالية قد يتم تأجيل الإعراف ببعض الإيرادات للعام القادم.
غير دال	٠.٦٤٢	٠.٤٩١	٣.٤٥٣	٠.٥٢٦	٤.٣٢٣	المتوسط

جدول رقم (٤) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لانتقادات الموازنة بالقطاعين العام والخاص.

ويتضح من الجدول (٤):

- توافر الانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية فى الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام بمتوسط عام قدره ٤.٣٢٣ ، وبمتوسط ينخفض نسبياً وقدره ٣.٤٥٣ بالقطاع الخاص. إلا أنه يتضح إرتفاع المتوسطات الحسابية لجميع المؤشرات بالنسبة لشركات قطاع الأعمال مقارنة بالقطاع الخاص. فقد تبين أن مؤشرات التلاعب فى سبيل تحقيق أرقام الموازنة المستهدفة تحتل أعلى ترتيب فى ضوء إرتباط حساب المكافآت بتحقيق تلك المستهدفات، وإعدادها إرتباطاً بأرقام موازنة العام السابق مع بعض التعديلات الطفيفة بقطاع الأعمال العام. بينما تزايد الفترة الزمنية لإعدادها، واعتماد تقديرات الموازنة على تقديرات موازنة العام السابق كان من أبرز الانتقادات بالقطاع الخاص.
 - كما أتضح من خلال التحليل الإحصائى، وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين شركات القطاعين العام والخاص، فيما يتعلق بتخصيص الموارد على الأقسام والبنود فى بداية العام مع صعوبة تعديلها، بالإضافة لسيادة نظام الأوامر/القيادة والرقابة الراسية والذى يحول دون المشاركة الفعالة فى جانب العاملين عند إعداد الموازنة.
 - إلا أنه من واقع قيمة T المحسوبة لجميع المؤشرات تبين أن قيمتها تقل عن ١.٩٨ وذلك عند مستوى معنوية ٥% مما يعنى عدم دلالة الفروق بين الشركات الصناعية بالقطاعين العام والخاص .
- ونستخلص مما سبق رفض الفرض الأول، حيث لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والخاص، فيما يتعلق بتوافر الانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية. إلا أن المتوسطات الحسابية تشير إلى تزايد تلك الانتقادات بدرجة أعلى بشركات قطاع الأعمال العام.**
- كما يتبين من العرض السابق محدودية الفروق بين شركات القطاعين العام والخاص لعدم مقدرة الموازنة على التكيف مع ظروف السوق والمنافسين والتي تزايدت حدتها بالفترة الأخيرة وما يؤكد ذلك تحقيق العديد من الشركات وبخاصة تلك التى تنتمى لقطاع الأعمال العام لخسائر متتالية.
- ثانياً: إختبار الفرض الثانى:**
- لغرض إختبار الفرض الثانى الذى ينص على أنه " : توجد فروق معنوية بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص فيما يتعلق بأثر إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية فى تفعيل مبادئ نموذج التخلّى عن الموازنة لإدارة الأداء.

- أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة لإدارة الأداء

الدلالة الأحصائية	T.Test	شركات القطاع الخاص		شركات قطاع الأعمال العام		
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
دال	١,٩٤٥	٠,٦٣٧	٤.٣٧٧	٠,٩٢١	٢.٤٦٢	- تساهم مقاييس الأداء المرجعية في صياغة أهداف طموحة وواقعية.
دال	١,٩٩٨	٠,٤٤٢	٤.١٩٧	٠,٧٣٥	٣.٦٤٦	- ديناميكية صياغة الأهداف في ضوء المستجدات تدعم عمليات التخطيط والرقابة وقياس/تقييم الأداء.
غير دال	٠,٤٧٣	٠,٢٨٩	٤.٧٥٦	٠,٥٢٣	٤.٤٢٩	- مؤشرات الأداء الرئيسية المالية وغير المالية تساهم في قياس مدى التقدم في تحقيق الأهداف.
دال	٢.٧٩٨	٠.٤١١	٤.٤٦٨	٠.٩١٨	٢.٥٧٧	- ديناميكية صياغة الأهداف بهدف التحسين المستمر يساهم بفعالية في تحقيق إستراتيجية المنشأة.
دال	٢.٢٦٩	٠.٨٠٣	٤.١٧٤	٠.٦٢٩	٢.٣٢٩	- تقييم الأداء في ضوء مدى التحسن بمؤشرات الأداء مقارنة بأفضل المنافسين يساهم في التركيز على تعظيم الجهود دون تحقيق مستهدفات ثابتة .
غير دال	١.٠١٨	٠.٧٦١	٤.١٩٩	٠.٥٩١	٣.٨٣٣	- تعديل المستهدفات في ضوء الظروف السائدة عند التشغيل ولا يمكن التحكم فيها يجعل عملية التقييم أكثر مصداقية.
غير دال	١.٤٣٦	٠.٨٣١	٤.٦٤١	٠.٦٠٢	٢.٧٤١	- تعديل خطط التصرفات لتحقيق الأهداف في ضوء التنبؤات المستمرة يتيح سرعة الإستجابة للتغيرات المحيطة.
دال	٢.٣٧٠	٠.٠٥٨	٣.٧١٦	٠.٤٣١	١.٩٩٢	- نماذج الإدارة على أساس النشاط تتيح ترشيد الموارد
غير دال	٠.٧٣٩	٠,٤٨٥	٤.٢١٨	٠.٤٧٩	٣.٣٦١	- نظم إدارة العلاقات مع العملاء تتيح تنسيق أنشطة بصورة ملائمة تتناسب مع تلبية إحتياجات العملاء.
دال	٢,٤٦١	٠,٦٢٨	٣.٢١١	٠.٩٤١	١.٣١٠	- نظم معلومات المنشأة تعكس معلومات فورية عن النتائج تُدعم الشفافية والرقابة الذاتية وترشيد إتخاذ القرارات .
دال	٢,٨٨٢	٠,٤٨٢	٣.٧٨١	٠.٥٨٩	١.٣١٩	- إقتصار تدخل الإدارة العليا عند حدوث التجاوزات عن إطار تحقيق الإستراتيجية .
دال	٢,٢١٧	٠,٤٦١	٣.٨٢٦	٠,٢٥٣	١.٨١٣	- تركيز العملية الرقابية على متابعة مدى التحسن بمؤشرات الأداء الرئيسية يساهم في تخفيض التكلفة والمجهود.
دال	٢.٤٨٣	٠.٤١١	٣.٧١٩	٠,٤٨١	٢.٤٢٢	- إحلال الإجراءات التفصيلية بقيم ومبادئ حكمة للأداء تزيد فعالية إتخاذ القرارات.
دال	١.١٠٤	٠.٨٣٩	٤.٣٩٦	٠,٩٢١	٣.٥٨١	- تمكين المديرين بالمستويات التشغيلية يساهم في خلق القيمة للعميل بشكل أفضل.
دال	٢.١٠٦	٠.٥١٧	٤.١٢	٠.٧٤٨	٢.٧٠٣	المتوسط

جدول رقم (٥) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإمكانية مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة.

يتضح من الجدول (٥):

- إمكانية تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة لإدارة الأداء بشركات القطاع الخاص بمتوسط عام قدره ٤.١٢، بينما يتضح صعوبة تطبيق تلك المبادئ ببيئة قطاع الأعمال العام حيث بلغ المتوسط العام ٢.٧٠٣. ويتضح ذلك من خلال إرتفاع المتوسطات الحسابية لجميع المؤشرات بالنسبة لشركات القطاع الخاص مقارنة بتلك التابعة لقطاع الأعمال العام. ففي حين أن شركات القطاع العام أكثر تأييداً لإنتقادات الموازنة التقليدية، إلا أنها أكثر تمسكاً بتطبيقها، ويرجع ذلك للإعتقاد السائد بأن الموازنة تمثل الخطة التي لا يمكن العمل بدونها، كما أن تحقيق المستهدفات بتلك الموازنة يمثل مصدر الحصول على المكافآت والحوافز، كما أن الإدارة العليا بذلك القطاع تعارض إستبعاد الموازنة كلية وبدلاً من ذلك يمكن تحسينها بتبني بعض أدوات المحاسبة الإدارية كبطاقة القياس المتوازن و/أو التنبؤات المستمرة. و ترى أن الكفاءات المتوافرة بها لا تستطيع التجاوب بشكل ملائم مع تلك المقترحات مجتمعة، كما لا تتوفر في الوقت الحالي الإمكانيات المادية أو

- البشرية بالشكل الكافي لتبنى تلك المقترحات. بعكس الحال بشركات القطاع الخاص والتي تتوافر لديها الإمكانيات والموارد البشرية المتميزة والتي ترى أنها تتبع بالفعل معظم تلك المقترحات دون أن يكون هناك إطار عملي يعمل على تناغم تلك الأدوات والمبادئ. ويمكن أن تستفيد من ذلك الإطار الشامل الذي يوفره نموذج التخلي عن الموازنة عند توافر مدرّبين قادرين على نقل المعرفة واكتساب الخبرة بتلك المفاهيم والمبادئ، فهي بطبيعتها تستهدف تحقيق القيمة للعميل والتغلب على المنافسين في سبيل تحقيق القيمة للمساهمين.
- ويتضح وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين شركات القطاعين العام والخاص، فيصعب تفعيل تلك المبادئ لإدارة الأداء بمعظم شركات قطاع الأعمال الصناعية، في ظل تبنى مفهوم القيادة والرقابة الرأسيّة، بخلاف الحال نسبياً بالقطاع الخاص.
- فمن واقع متوسط قيمة T المحسوبة لجميع المؤشرات تبين أن قيمتها ١,٠٦، تزيد عن ١,٩٨ وذلك عند مستوى معنوية ٥% مما يعنى دلالة الفروق بين الشركات الصناعية بالقطاعين العام والخاص.
- ونخلص مما سبق، لقبول الفرض الثاني،** حيث توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والخاص، فيما يتعلق بإمكانية تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة لإدارة الأداء.

ثالثاً: إختبار الفرض الثالث:

لغرض إختبار الفرض الثالث الذى ينص على أنه " توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة وتدعيم الميزة التنافسية فى الشركات الصناعية محل البحث".
يفضل بداية إستكشاف العلاقة من خلال معاملات الإرتباط بين المتغيرات المستقلة والمتمثلة فى مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة، والمتغيرات التابعة والمتمثلة فى مؤشرات الميزة التنافسية كما يلي:
وباستخدام أسلوب معامل الإرتباط البسيط أمكن التوصل لمعاملات الإرتباط التالية:

مؤشرات الميزة النسبية مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة	كفاءة إستغلال الموارد	إرتفاع مستوى الجودة	سرعة الإستجابة/ المرونة	تدعيم الإبتكارية	جذب الكفاءات المميزة	الربحية
مستهدفات الأداء النسبية	*.٨٤	**٠.٩١	**٠.٨٩	*.٤٧	*.٧٥	*.٦٥
التخطيط المستمر	**٠.٩٢	*.٥٩	**٠.٨١	*.٥٢	*.٧٣	*.٦٤
نسبية تقييم الأداء	**٠.٨٨	**٠.٨١	*.٦٢	**٠.٧٩	*.٦١	**٠.٨٢
تخصيص الموارد فى ضوء خلق القيمة	**٠.٩٤	**٠.٨١	**٠.٧٩	*.٦٨	**٠.٧٨	*.٦٨
تنسيق الأنشطة وفق متطلبات العملاء	**٠.٧٩	*.٧٦	**٠.٩١	**٠.٨٢	**٠.٨٤	*.٧٢
الرقابة فى ضوء مؤشرات الأداء الرئيسية	**٠.٧٢	*.٨٤	*.٨١	**٠.٨٨	**٠.٨٨	**٠.٨٩

جدول رقم (٦) يوضح نتائج معاملات الإرتباط بين مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة ومؤشرات الميزة التنافسية.

يتضح من الجدول رقم (٦) أن: كل عنصر من مؤشرات الميزة التنافسية يرتبط إرتباطاً موجباً مع مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة وبمستوى معنوية ٠,٠٥، إلا أن بعض المبادئ كتنسيق الأنشطة وفقاً لمتطلبات العميل وتخصيص الموارد فى ضوء خلق القيمة ومستهدفات الأداء النسبية ترتبط بعلاقات مرتفعة مع غالبية مؤشرات الميزة التنافسية عند مستوى معنوية ٠,٠١ وفقاً لعلاقات السبب والنتيجة التى تنتظم بنموذج التخلي عن الموازنة. مما يعكس بالإيجاب على مؤشرات الربحية.
وفى ضوء النتائج السابقة، يمكن قبول صحة الفرض الثالث، فى ظل وجود علاقة إرتباط موجبة ومعنوية بين جميع مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة ومؤشرات الميزة التنافسية، فى كل من الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص.

- ويمكن التحقق من ذلك من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطى البسيط **Simple Regression**: لقياس تأثير مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة كمتغير مستقل على تدعيم مؤشرات الميزة التنافسية كمتغير تابع في عينة الشركات الصناعية ككل وكانت النتائج كالتالي:

الدلالة الإحصائية	P	قيمة T المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	
المقدار الثابت		٣,٣٤٦٢	١٣,٥٧١	٤٥,٤١١	
تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة	٠,٠٤٧١	*١٤,٢٦	٠,٠٩٢	١,٣١٢	دال إحصائياً
معامل التحديد $R^2 = ٠,٦٥١$					

جدول رقم (٧) يوضح نتائج تحليل الانحدار البسيط للأثر المتجمع لمبادئ نموذج التخلي عن الموازنة على تدعيم الميزة التنافسية.

توضح نتائج الجدول رقم (٧)، أن لتفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة تأثيراً إيجابياً وجوهرياً على تدعيم الميزة التنافسية حيث يبلغ معامل التحديد ٠,٥٥١ ومعامل الانحدار + ١,٣١٢ مما يعني أن تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة مجتمعة تفسر ٦٥% تقريباً من التغير في مؤشرات الميزة التنافسية بمختلف الشركات الصناعية وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

- استخدام تحليل الانحدار المتعدد: لبيان تأثير مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة كل على حدة كمتغيرات مستقلة على تدعيم مؤشرات الميزة التنافسية كمتغير تابع، بالنسبة لكل نوعية من الشركات الصناعية.

أولاً: شركات قطاع الأعمال العام

الدلالة الإحصائية	P	قيمة T المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة
المقدار الثابت.		١٤.٢٧	٥.٢٠١	٧٤.٢١٨	
مستهدفات الأداء النسبية.	٠.١٤٢	٠.٧١٢	٠.٨١٦	٠.٥٨١	غير دال
التخطيط المستمر.	٠.٠٤٦١	*٢.٢٦٦	٠.٣٢٧	٠.٧٤١	دال
نسبية تقييم الأداء.	٠.١١٤	١.٦٣٥	٠.٤٤٧	٠.٧٣١	غير دال
تخصيص الموارد في ضوء خلق القيمة.	٠.٠٤٦١	*٢.٩٩٧	٠.٣١٢	٠.٩٣٥	دال
تنسيق الأنشطة وفق متطلبات العملاء.	٠.٣٤٢	*٤.٤٧٥	٠.١٥٢	٠.٧٤٣	دال
الرقابة في ضوء مؤشرات الأداء الرئيسية	٠,٠٢١	*٢.٩٩٧	٠.٣٩٦	٠.٩٥٢	دال
معامل التحديد $R^2 = ٠,٤١١$					

جدول رقم (٨) يوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة على تدعيم مؤشرات الميزة التنافسية بشركات قطاع العمال العام.

ثانياً: شركات القطاع الخاص

الدلالة الإحصائية	P	قيمة T المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الإنحدار	مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة
		١١.٣٩٩	٦,٤١٨	٧٣.١٦٤	المقدار الثابت.
دال	٠.٠٣٥	*٢.١٦٩	٠.٣٦١	٠.٧٨٣	مستهدفات الأداء النسبية.
دال	٠.٠٢٢	*٢.٢٤٨	٠.٤١١	٠.٩٢٤	التخطيط المستمر.
دال	٠.٠١٦	*٤.٧٤٤	٠.٣٦٧	١.٧٤١	نسبية تقييم الأداء.
دال	٠.٠٣١	*٢.١٤٣	٠.٣٠١	٠.٦٤٥	تخصيص الموارد في ضوء خلق القيمة.
دال	٠.٠١٤٥	*٣.٥٢٤	٠.٣٧٢	١.٣١١	تنسيق الأنشطة وفق متطلبات العملاء.
دال	٠.٠٤١	*٢.٢٢١	٠.٤٢٥	٠.٩٤٤	الرقابة في ضوء مؤشرات الأداء الرئيسية
معامل التحديد $R^2 = ٠,٧١٢$					

جدول رقم (٩) يوضح نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لأثر تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة على تدعيم مؤشرات الميزة التنافسية بشركات القطاع الخاص.

ومن تحليل نتائج الجداول (٧)، (٨)، (٩) يتضح أن:

- يؤثر تفعيل معظم مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة تأثيراً طردياً موجباً على مؤشرات الميزة التنافسية، إلا أن معنوية ذلك التأثير تزداد بشركات القطاع الخاص حيث يبلغ معامل التحديد المرتبط بها ٧١% تقريباً مقابل ٤١% تقريباً بشركات قطاع الأعمال العام، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

- وجاء ترتيب أهمية كل مبدأ من تلك المبادئ في تدعيم مؤشرات الميزة التنافسية كما يلي:

- **بشركات قطاع الأعمال العام:** أحتلت الأهمية الكبرى مبادئ، الرقابة في ضوء مؤشرات الأداء الرئيسية، تخصيص الموارد في ضوء خلق القيمة، التخطيط المستمر، وفقاً لترتيب معاملات الإنحدار والتي كانت قيمتها، ٩٥٢/٠,٩٣٥/٠,٧٤١/٠,٧٤١ على الترتيب.

- **بشركات القطاع الخاص:** أحتلت الأهمية الكبرى مبادئ، نسبة تقييم الأداء، تنسيق الأنشطة وفق متطلبات العميل، الرقابة في ضوء مؤشرات الأداء الرئيسية، وفقاً لترتيب معاملات الإنحدار والتي كانت قيمتها، ٧٤١/١,٣١١/١,٩٤٤/٠,٩٤٤ على الترتيب.

ومن ثم يُثبت صحة الفرض الثالث. في ظل وجود علاقة إرتباط موجبة ومعنوية بين جميع مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة ومؤشرات الميزة التنافسية، في كل من الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص، إلا ان تلك العلاقة تزايد جوهريتها بشركات القطاع الخاص.

١٠- النتائج والتوصيات

أولاً - النتائج

توصل البحث الى بعض النتائج التي يمكن عرضها على النحو التالي:

- لم تعد الموازنات التخطيطية التقليدية متقدمة تماماً، فما زالت تستخدم في معظم المنشآت بمختلف دول العالم، ولكن ذلك النموذج التقليدي للموازنة والذي بدأ العمل به عام ١٩٢١ حقق نتائج إيجابية في مجالات إدارة الأداء والتي تتضمن التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في ظل ظروف تتسم بالإستقرار، تنامي الطلب، إنخفاض تطلعات العملاء، والإلمام بتصرفات المنافسين. إلا أن ظروف

- بيئة الأعمال السائدة بذلك الوقت لم تعد على حالها، وأصبحت الموازنة بشكلها التقليدي يشوبها بعض القصور والناجح عن ببطء/ تأخر الإستجابة لإحتياجات العملاء وتصرفات المنافسين.
- واصبحت المنشآت مطالبة بتحقيق قدر من تكيف نظامها الداخلى والذى يشتمل على عمليات التخطيط والرقابة مع المتطلبات والإحتياجات والقدرات والتي تختلف من منشأة لأخرى، لتحقيق قدر كافي من التوافق بين البيئة الخارجية ونظم التشغيل الداخلية. ولتحقيق ذلك التوافق، تم تطوير بعض البدائل لتحسين الموازنة ومنها على سبيل المثال إتباع نظام الموازنة على أساس الأنشطة لتوليد الموازنة من الأنشطة والموارد بغرض تدعيم عملية التخطيط والتركيز على التحسين المستمر للعمليات بدلاً من النتائج، بالإضافة لتطوير الموازنة على الأساس الصفرى والتي تفترض بداية كل عام من الصفر بغرض تبرير وتقييم أوجه الإنفاق المختلفة والرقابة على موارد المنشأة، وبغرض زيادة درجة الدقة فى أرقام الموازنة وإمكانية الإستجابة للتغيرات بالبيئة المحيطة فقد تم تطوير الموازنة المستمرة، بغرض تحديث بيانات الموازنة وتعديل التصرفات لمقابلة الأحداث.
 - إلا أن تلك المحاولات لتحسين الموازنة كانت تركز على بعد واحد من أبعاد القصور بالموازنة التقليدية وتهدف لمعالجته دون النظر لبقية مسببات المشكلات، كما أن إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية قد لا تتحقق الإستفادة منها فى ضوء بيئة الموازنة التقليدية التى تستهدف تخفيض التكلفة بغرض تحقيق المستهدفات المالية بالأجل القصير، دون التركيز على مسببات خلق القيمة للعميل والإستجابة السريعة للتغيرات بالبيئة المحيطة.
 - وقامت بعض المنشآت والتي تمتلك القدر الكافى من الشجاعة وتتميز بثقافة التحسين المستمر ومنها على سبيل المثال شركة Toyota اليابانية، Siemens الألمانية، Volvo السويدية بالتخلى تماماً عن الموازنات التخطيطية التقليدية فى ضوء عدم إنسجام تلك الموازنات مع طموحاتها، من خلال إتباع نموذج التخلي عن الموازنة (BB) Beyond Budgeting والذى يمثل نموذج لإدارة أداء العمليات، يتطلب بيئة مُدعمة تركز على تمكين العاملين وتفويض المسؤولية عن الأداء للمديرين بكافة مستويات المنشأة وبخاصة المستويات التشغيلية.
 - ويرجع عدم إنتشار ذلك النموذج لعدم وجود الدراية الكافية بكيفية تطبيقه وتحديد أدوات المحاسبة الإدارية الملائمة التى تساهم فى توفير المعلومات لتفعيل المبادئ التى يستند عليها نموذج التخلي عن الموازنة ولا تفصح عنه تفصيلاً الشركات المطبقة له أو منظمة المائدة المستديرة لنموذج التخلي عن الموازنة التى تجتمع سنوياً وتضم فى عضويتها المنشآت التى تطبق ذلك النموذج بهدف مناقشة إمكانية تعديله بما يتلائم مع المستجدات والعقبات التى يمكن أن تعترض تنفيذه.
 - وتناول البحث الأثر المحتمل لأدوات ونظم المحاسبة الإدارية فى تفعيل مبادئ إدارة أداء العمليات وتدعيم مبادئ الريادة التى تستهدف توفير البيئة الملائمة لتحسين إدارة الأداء من خلال تمكين الأفراد بالمنشأة الذين يمتلكون الصلاحيات والقدرات والإلتزام بإتخاذ القرارات الملائمة والتى تستهدف التطوير لمسببات القيمة للعميل ومن ثم تدعيم مؤشرات الميزة التنافسية.

ومن نتائج إختبارات الفروض تبين ما يلى:

- ثبت عدم صحة الفرض الأول للدراسة، والذى ينص على أنه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والخاص، فيما يتعلق بتوافر الإنتقادات الموجهة للموازنة التقليدية". فقد تبين من خلال إستخدام إختبار T. Test عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص فيما يتعلق بإنتقادات الموازنة. إلا أن المتوسطات الحسابية تشير إلى تزايد تلك الإنتقادات بدرجة أعلى بشركات قطاع الأعمال العام. كما تبين محدودية الفروق بين شركات القطاعين العام والخاص لعدم مقدرة

الموازنة على التكيف مع ظروف السوق والمنافسين والتي تزايدت حدتها بالفترة الأخيرة وما يؤكد ذلك تحقيق العديد من الشركات بقطاع الأعمال العام لخسائر متتالية.

- **تبين صحة الفرض الثاني للبحث** والذي ينص على أنه " توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص فيما يتعلق بأثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة لإدارة الأداء"، حيث تبين إمكانية تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة لإدارة الأداء بشركات القطاع الخاص بمتوسط عام قدره ٤.١٢، بينما يتضح صعوبة تطبيق تلك المبادئ ببيئة قطاع الأعمال العام حيث بلغ المتوسط العام ٢.٧٠٣ و تبين من خلال استخدام اختبار T. Test وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص. ويتضح ذلك من خلال إرتفاع المتوسطات الحسابية لجميع المؤشرات بالنسبة لشركات القطاع الخاص مقارنة بتلك التابعة لقطاع الأعمال العام. ففي حين أن شركات القطاع العام أكثر تأييداً لانتقادات الموازنة التقليدية، إلا أنها أكثر تمسكاً بتطبيقها ويرجع ذلك إلى الإعتقاد السائد بأن الموازنة تمثل الخطة التي لا يمكن العمل بدونها، كما أن تحقيق المستهدفات بتلك الموازنة يمثل مصدر الحصول على المكافآت والحوافز، كما أن الإدارة العليا بذلك القطاع تعارض إستبعاد الموازنة كلية، وبدلاً من ذلك يمكن تحسينها بتبنى بعض أدوات المحاسبة الإدارية كبطاقة القياس المتوازن و/أو التنبؤات المستمرة. و ترى منشآت قطاع الأعمال العام أن الكفاءات المتوافرة بها في الوقت الحاضر لا تستطيع التجاوب بشكل ملائم مع تلك تفعيل /تطبيق تلك المقترحات مجتمعة، كما لا تتوفر في الوقت الحالي الإمكانيات المادية أو البشرية بالشكل الكافي لتبنى تلك المقترحات. بعكس الحال بشركات القطاع الخاص والتي تتوفر لديها الإمكانيات والموارد البشرية المتميزة والتي ترى أنها تتبع بالفعل معظم تلك المقترحات دون أن يكون هناك إطار عملي يعمل على تناغم تلك الأدوات والمبادئ.

- **ثبت صحة الفرض الثالث للبحث**، والذي ينص على أنه" توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة وتدعيم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية محل البحث". حيث تبين أن تفعيل معظم مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة له تأثير طردى على مؤشرات الميزة التنافسية، إلا أن معنوية ذلك التأثير تزداد بشركات القطاع الخاص حيث يبلغ معامل التحديد المرتبط بها ٧١% تقريباً مقابل ٤١% تقريباً بشركات قطاع الأعمال العام، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

- وجاء ترتيب أهمية كل مبدأ من تلك المبادئ في تدعيم مؤشرات الميزة التنافسية كما يلي:
- **بشركات قطاع الأعمال العام**: أحتلت الأهمية الكبرى مبادئ، الرقابة في ضوء مؤشرات الأداء الرئيسية، تخصيص الموارد في ضوء خلق القيمة، التخطيط المستمر، وفقاً لترتيب معاملات الإنحدار والتي كانت قيمتها، ٩٥٢/٠.٩٣٥/٠.٧٤١/٠.٧٤١ على الترتيب.

- **بشركات القطاع الخاص**: أحتلت الأهمية الكبرى مبادئ، نسبة تقييم الأداء، تنسيق الأنشطة وفق متطلبات العميل، الرقابة في ضوء مؤشرات الأداء الرئيسية، وفقاً لترتيب معاملات الإنحدار والتي كانت قيمتها، ٧٤١/١,٣١١/١,٩٤٤/١,٣١١ على الترتيب.

ونخلص مما سبق، لوجود علاقة إرتباط موجبة ومعنوية بين بعض مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة ومؤشرات الميزة التنافسية، في الشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام عند إمكانية تفعيل تلك المبادئ والتي تحول الظروف السائدة في الوقت الحالي لتطبيقها. بينما تزايد محاور العلاقة وقوة الأرتباط بالشركات الصناعية بالقطاع الخاص في ضوء إمكانية تفعيل تلك المبادئ.

ثانياً – التوصيات

- بالرغم من نجاح بعض المنشآت فى ظل إتباع نظام الموازنات التخطيطية، إلا أن هناك العديد من المنشآت التى تواجه العديد من الصعوبات فى ظل نظام الموازنات، فالمشكلة لاتتبع من نظام الموازنات فى حد ذاته بل فى كيفية تطبيقه ومدى توافقه مع الظروف المحيطة والتى تختلف من منشأة لأخرى.
- المبادئ التى أقرتها منظمة المائدة المستديرة لنموذج التخلّى عن الموازنة تمثل الظروف المثالية، والتى قد لا تُفعل بالكامل فى ضوء إختلاف ثقافة المنشآت وهيكلاها التنظيمى، ويمكن لكل منشأة صناعية أن تأخذ من تلك المبادئ بالقدر المتوافق مع ثقافتها وطموحاتها، والموارد المتوافرة لها.
- من الأهمية بمكان العمل فى ضوء نظم معلومات مفتوحة يمكن للجميع الوصول إليها والتى يمكن من خلالها توفير معلومات لحظية عن نتائج التشغيل سواء كانت مالية/تشغيلية ، ومن ثم إمكانية تفعيل الرقابة الذاتية وتدعيم عمليات إتخاذ القرارات.
- صياغة مستهدفات أداء نسبية فى ضوء مقاييس الأداء المرجعية والقدر المتوافق مع إستراتيجية المنشأة، يحفز المنشآت الصناعية على تبنى سياسات التحسين المستمر، بالإضافة لتدعيم توجه المنشأة خارجياً فى سبيل الحفاظ على مركزها التنافسى.
- تقييم الأداء فى ضوء الجهود المبذولة مقارنة بأداء أفضل المنافسين دون التركيز على النتائج/المخرجات فقط، يساهم فى إستنفار أقصى جهد ممكن من جانب العاملين، دون اللجوء للتلاعب فى سبيل تحقيق مستهدفات ثابتة.

ثالثاً – إقتراحات لدراسات مستقبلية

- إهتم هذا البحث بالدراسة التطبيقية بقطاع واحد وهو المنشآت الصناعية، ومما لاشك فيه أن إجراء بحوث أخرى بقطاعات أخرى سيكون ذا فائدة للباحثين والممارسين على حد سواء.
- دراسة بدائل تحسين الموازنة الممكن إتباعها بالشركات الصناعية بقطاع الأعمال العام فى سبيل تدعيم قدراته التنافسية وتجنب بعض أوجه القصور المنسوبة للموازنات التقليدية .
- دراسة إجراءات تنفيذ نموذج التخلّى عن الموازنة بالشركات الصناعية بالقطاع الخاص فى سبيل تدعيم توجهها نحو خلق القيمة للعميل والمساهمين.

قائمة المراجع

أولا : المراجع العربية

- الهلباوى، سعيد محمود، النشار، تهنى (٢٠١٣)، *المحاسبة الإدارية المتقدمة: مدخل إدارة التكلفة*، بدون ناشر
- حسين، احمد حسين (٢٠١٣)، *المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجى*، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- محمد، ماجدة حسين (٢٠١٢) "دراسة تحليلية لمدخل ما بعد الموازنة كمنظور حديث لتحسين القدرة التنافسية للمنشأة"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية- المجلة العلمية لكلية التجارة- جامعة بنى سويف*، العدد الثالث، ص ص. ٦٨-١.
- هلال، سمير رياض، (٢٠١٢)، *دراسات فى المحاسبة الادارية المتقدمة*، المكتبة الأكاديمية.

ثانيا: المراجع الأجنبية

- Jensen, M. (2003), "Paying people to lie: the truth about budgeting process", ***European Financial Management***, Vol.9, No. 3, pp. 379-406.
- Barrett, R. (2005), " Predictive planning: the next step in the planning and budgeting revolution", ***Measuring Business Excellence***, Vol.9, No. 1, pp. 23-34.
- Barrett, R. and Hope, J. (2006), "Insight from Practice: Re-forecasting Practice in the UK ", ***Measuring Business Excellence***, Vol.10, No. 2, pp. 28-40.
- Beattie, V. and Smith, S. (2013), "Value creation and business model: Refocusing the intellectual capital debate", ***The British Accounting Review***, Vol.45, pp. 38-64-
- Blumentritt, T. (2006), "Integrating Strategic Management and budgeting", ***Journal of Business Strategy***, Vol.27, No. 6, pp. 73-79.
- Bogsnes, B. (2009), ***Implementing beyond budgeting – unlocking the performance potential***, New Jersey, Wiley & Sons.
- Bourmistrov, A. and Kaarboe, K. (2013), "From comfort to stretch zones: Afield study of two multinational companies applying beyond budgeting ideas", ***Management Accounting Research***, Vol.24, pp. 196-211.
- Caker, M. and Siverbo, S. (2014), "Strategic alignment in decentralized organization – The case of SvenskaHandelsbanken ", ***Scandinavian Journal of Management***, Vol.30, pp. 149-162.
- Cooper, R. and Kaplan, S. (1998), "The promise-And peril- Of Integrated cost systems", ***Harvard Business Review***, July-August, PP. 109-119.

- De Waal, A. (2005), "Is your organization ready for beyond budgeting?", ***Measuring Business Excellence***, Vol.9, No. 2, pp. 56-75.
- De With, E. and Dijkman, A. (2008), "Budgeting: Practices of Listed Companies in the Netherlands", ***Management Accounting Quarterly***, fall, Vol.10, No. 1, pp. 26-36.
- Frow, N.; Marginson, D. and Ogden, S. (2010), "Continuous Budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control ", ***Accounting, Organization, and Society***, Vol.35, No. 1, pp. 80-99.
- Hansen, S. and Torok R. (2004), ***The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting***, Ft. Worth, TX, CAM-I Martinsville, Ind., and Bookman Publishing.
- Hansen, S.; Otley, D. and Van der stede, w. (2003)"Practice Development in Budgeting: An Overview and Research Perspective ", ***Journal of Management Accounting Research***, Vol.15, pp. 95- 116.
- Hansen, S. (2011), "A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting", ***European Accounting Review***, Vol.20, No. 2, pp. 289-319.
- Henttue-Aho, T. and Jarvinen, J. (2013), "A Field Study of Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective ", ***European Accounting Review***, Vol.22, No. 4, pp. 765-785.
- Hilton, R. (2005), ***Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment***, McGraw-Hill.
- Hope, J. and Fraser, R. (1997), "Beyond Budgeting..., breaking through the barrier to the third wave ", ***Management Accounting***, Vol.75, No.11, pp. 20-23.
- Hope, J. and Fraser, R. (2003a), "Who need budgets?" ***Harvard Business Review***, Feb., pp. 108-115.
- Hope, J. and Fraser, R. (2003b), "New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model", ***California Management Review***, Vol.45, No. 2, pp. 104-119.
- Hope, J. and Fraser, R. (2003c), ***Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap***, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Hope, J.; Bunce, P. and Roosli, F. (2011), ***The Leader's Dilemma: How to Build an Empowered and Adaptive***

- Organization without Losing Control**, 1st edition,
San Francisco: John Wiley & Sons Ltd.
- Horngren, C.; Datar, S. and Rajan, M. (2011), **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, 14th ed. Prentice Hall, Upper Saddle River.
 - Horvath, P. and Sauter, R. (2004), **Why Budgeting Fails: One Management System Is Not Enough**, Horvath and Partners, USA.
 - Jin, Y.; Urban, S. and Dietrich, S. (2006), "Extending the Objective Benchmark for Evaluation of Active Rules in a Distributed Component Integration Environment", **Journal of Database Management**, Vol.17, No. 4, pp. 47-67.
 - Kaplan, R. and Norton, D. (2001), **The Strategy-Focused Organization**, Harvard Business School Press, Cambridge, MA.
 - Libby, T. and Lindsay, M. (2010), "Beyond budgeting or budgeting reconsidered? a survey of North-American budgeting Practice ", **Management Accounting Research**, Vol.21, pp. 56-75.
 - Merchant, K. and Van der stede, W. (2006), "Field based research in accounting: accomplishment and prospects", **Behavioral Research in Accounting**, Vol.18, pp. 117- 134.
 - Montgomery, P.(2002), "Effective rolling Forecasts ", **Strategic Finance**, Vol.83, No. 8, pp. 41-44.
 - Morlidge, S. and Player, S. (2009), **Future Ready**, Chichester, UK, John Wiley.
 - Neely, A.; Bourne, M. and Adams, C. (2003), "Better budgeting or beyond budgeting?", **Measuring Business Excellence**, Vol.7, No. 3, pp. 22-28.
 - Ostergren, K. and Stensaker, I. (2011), "Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice", **European Accounting Review**, Vol.20, No. 1, pp. 149-181.
 - Player, S. (2003), "Why Some Organizations Go Beyond Budgeting", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol.14, No. 3, pp. 3-9.
 - Player, S. (2007), "New Path of Dramatically Improve Your Planning and Control Processes", **the Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol.18, No. 3, pp. 37-43.

- Player, S. (2009), "Managing through change: The power of rolling forecasts", **IBM cogon's Innovation center**, June, pp. 1-22.
- Rickards, R. (2006), " Beyond Budgeting: Boon or, Boondoggle?", **Investment Management and Financial Innovations**, Vol.3, No. 2, pp. 62-76.
- Segun, A. and Olamide, F. (2011), "The Global Debate on Budgeting: Empirical Evidence from Nigeria", **International Business Research**, Vol.4, No. 4, pp. 248- 354.
- Shastri, K. and Stout, D. (2008), "Budgeting: Perspectives from the Real World", **Management Accounting Quarterly**, fall, Vol.10, No. 1, pp. 18-25.
- Shim, J.; Siegel, J. and Shim, A. (2012), **Budgeting Basic and Beyond**, 4th ed. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, NJ.

ملاحق البحث
(ملحق: الخطاب الموجه للسادة مديري المنشآت الصناعية)

Arab Republic of Egypt
Ministry Of Higher Education
Tanta University
College of Commerce
Accounting Department



جمهورية مصر العربية
وزارة التعليم العالي
جامعة طنطا
كلية التجارة
(قسم المحاسبة)

أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تفعيل نموذج التخلي عن الموازنة Beyond Budgeting
بغرض تحسين إدارة الأداء وتدعيم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية إستطلاعية

السيد الأستاذ الفاضل / رئيس مجلس الإدارة

أحيط سيادتكم علماً بأنني أبحث في أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تفعيل نموذج التخلي عن الموازنة بغرض تحسين إدارة الأداء وتدعيم الميزة التنافسية. وإختبار هذا الأثر ميدانياً في المنشآت الصناعية بجمهورية مصر العربية، برجاؤ التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق، ويتعهد الباحث بأن إجاباتكم علي أسئلة الاستبيان سوف تظل سرية ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي. ونظراً لأن إجاباتكم سوف تكون على قدر عالٍ من الأهمية بالنسبة لهذا البحث، لذا نرجو التكرم بمراعاة الدقة في استيفاء بيانات هذا الاستبيان. ونشكر لكم مشاركتكم وحسن تعاونكم.

الباحث

دكتور / محمد يس عبد اللطيف

أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة – جامعة طنطا

Email: alaa97@hotmail.com

الانتقادات الموجهة للموازنات التخطيطية/ التقليدية

فيما يلي مجموعة من المؤشرات التي تعبر عن مدى تقييمك لتوافر تلك الانتقادات من فضلك ضع علامة "√" على المربع المناسب الذي تختاره لكل سؤال على حدة.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	مؤشرات عدم الرضا عن الموازنات
					١- تقديرات الموازنة لا تعكس ظروف التشغيل الفعلية.
					٢- تعد تقديرات الموازنة القادمة في ضوء أرقام الموازنة السابقة مع بعض التعديلات.
					٣- تستغرق الموازنة وقت طويل وتكلفة مرتفعة لإعدادها .
					٤- تمثل عائقاً أمام المرونة وسرعة الإستجابة.
					٥- لا تساهم في تحقيق إستراتيجية المنشأة.
					٦- من الصعب تعديل المستهدفات بالموازنة عقب إقرارها.
					٧- التركيز على تخفيض التكلفة بدرجة أعلى من تحقيق رغبات العملاء.
					٨- تخصص الموارد على الأقسام في بداية العام وتظل ثابتة خلال الفترة
					٩- يرتبط نظام المكافآت بالمنشأة بمدى تحقيق مستهدفات الموازنة.
					١٠- إعداد الموازنات يتم في ضوء نظام القيادة والرقابة الرأسية ويحول دون المشاركة الفعالة.
					١١- نظام الموازنات يُدعم الفصل بين الأقسام ويُحول دون مشاركة المعرفة.
					١٢- في نهاية فترة الموازنة يقوم المديرين بإنفاق الإعتمادات المتبقية بهدف الحفاظ على حجم هذه الإعتمادات بموازنة الفترة التالية.
					١٣- قد تتخذ بعض التصرفات لتحقيق مستهدفات الفترة الحالية على حساب الأهداف طويلة الأجل مثل تخفيض نفقات البحوث، تدريب العاملين، الصيانة، منح خصومات غير مبررة في نهاية العام.
					١٤- يقوم المديرين بتعجيل نفقات الفترة التالية للفترة الحالية أو تأجيل إيرادات الفترة الحالية للفترة التالية عند تحقيق مستهدفات الفترة الحالية.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	مؤشرات إدارة الأداء من خلال نموذج النخلى عن الموازنة
					١- تساهم مقاييس الأداء المرجعية فى صياغة أهداف طموحة وواقعية تأخذ فى الاعتبار الأجلين القصير والطويل.
					٢- ديناميكية صياغة الأهداف فى ضوء المستجدات تدعم فعالية عمليات التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء.
					٣- مؤشرات الأداء الرئيسية المالية وغير المالية تساهم فى قياس مدى التقدم فى تحقيق الأهداف الطموحة مقارنة بأفضل المنافسين.
					٤- ديناميكية صياغة الأهداف بهدف التحسين المستمر يساهم بفاعلية فى تحقيق إستراتيجية المنشأة .
					٥- تقييم الأداء فى ضوء مدى التحسن بمؤشرات الأداء الرئيسية مقارنة بأفضل المنافسين يساهم فى التركيز على الجهود دون تحقيق مستهدفات ثابتة.
					٦- تعديل المستهدفات فى ضوء الظروف السائدة عند التشغيل والتى لايمكن التحكم فيها، يجعل عملية التقييم أكثر مصداقية.
					٧- تعديل خطط التصرفات لتحقيق الأهداف فى ضوء التنبؤات المستمرة يتيح سرعة الإستجابة للتغيرات بالبيئة المحيطة.
					٨- نماذج الإدارة على أساس النشاط تتيح ترشيد الموارد.
					٩- نظم إدارة العلاقات مع العملاء تتيح تنسيق أنشطة المنشأة بصورة ملائمة تتناسب مع تحقيق متطلبات العميل. وإمكانية إدارة الطاقة فى سبيل إنتاج الكميات المطلوبة وفى الوقت المناسب للعميل الأكثر ربحية.
					١٠- تعكس نظم معلومات المنشأة معلومات فورية عن النتائج تدعم الشفافية والرقابة الذاتية وترشيد إتخاذ القرارات..
					١١- إتباع الإدارة العليا لمبدأ الإدارة بالإستثناء، والتدخل عند حدوث التجاوز عن إطار تحقيق الإستراتيجية، أو عند طلب المساعدة يدعم الثقة بالعاملين، ومن ثم تجنب الخلل السلوكى.
					١٢- تركيز العملية الرقابية على متابعة مدى التحسن بمؤشرات الأداء الرئيسية، يساعد فى تخفيض التكلفة والمجهود.
					١٣- إحلال القواعد والإجراءات التفصيلية بقيم ومبادئ تعمل كحدود حاكمة للأداء تزيد فعالية إتخاذ القرارات.
					١٤- تمكين العاملين بالمستويات الدنيا يساهم فى تحديد فرص

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	مؤشرات إدارة الأداء من خلال نموذج التخلي عن الموازنة
					خلق القيمة للعميل والمنشأة بشكل أفضل.

الميزة التنافسية

فيما يلي مجموعة من المؤشرات التي تعبر عن التحسن في مؤشرات الميزة التنافسية جراء تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة مقارنة بالمنشآت الصناعية الأخرى من فضلك ضع علامة "✓" على المربع المناسب الذي تختاره.

أقل كثيراً	أقل	محايد	أفضل	أفضل كثيراً	مؤشرات الميزة التنافسية
					١- الكفاءة في إستغلال الموارد.
					٢- ارتفاع مستوى الجودة.
					٣- تدعيم سرعة الإستجابة/ المرونة.
					٤- تدعيم مستوى الإبتكارية.
					٥- جذب الكفاءات المميزة.
					٦- تحسين مؤشرات الربحية: وتشمل معدل العائد على رأس المال المستثمر، القيمة المضافة.