

## تقييم الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال المعاصرة

لم تعد مقاييس أداء المحاسبة الإدارية التقليدية قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي للمنشآت الحديثة، إضافة لعدم قدرتها على توفير مؤشرات ومقاييس أداء تمكن تلك المنشآت من قياس وتقييم أداؤها الداخلي والخارجي على المدى القصير والطويل وفق احتياجاتها الاستراتيجية.

ويؤكد السعدي في مقدمة بحثه أهمية تكامل نظم معلومات المحاسبة الإدارية واستراتيجية المنشأة لتوفير معلومات دقيقة، خاصة فيما يتعلق بالبيئة الخارجية التي تشمل المنافسين وظروف السوق، مشيراً إلى تركيز الاتجاه الحديث في بحوث المحاسبة الإدارية في مجال قياس وتقييم الأداء على أهمية تكامل مقاييس الأداء المالية وفق رسالة واستراتيجية المنشأة من خلال نموذج الأداء المتوازن (BSC).

ويستشهد الباحث بما أشار إليه (Kaplan & Johnson, 87) حيث أفاد أن سبب انخفاض كفاءة وأداء المشروعات الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية هو استخدام أساليب غير ملائمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ويعود فشل ممارسات المحاسبة الإدارية في التكيف بسرعة مع احتياجات المشروعات الجديدة إلى قوة المهنة التي وضعت شروطاً مالية صارمة لقواعد التقرير، وتشجيع القائمين بتعليم المحاسبة على استخدام المعلومات المالية المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات.

### ممارسات جديدة

والياً هناك محاولات لممارسات إدارية جديدة لتحسين اتخاذ القرار تشمل التكلفة على أساس النشاط (ABC)، الإدارة على أساس النشاط (ABM)، نموذج الأداء المتوازن (BSC)، الجودة الشاملة (TQM)، القياس المقارن بأفضل أداء (BM).

إلا أن النقاش مازال قائماً حول هذه الممارسات الجديدة في أنها تكمل أو تحل محل ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية مثل الموازنات ومفاهيم التكلفة المستوعبة وتحليل التكلفة والحجم والربح والتكلفة المتغيرة والتكلفة المستهدفة.

وتوضح الدراسة أن هناك وجهة نظر أخرى تشير إلى أن هذه الممارسات الجديدة تلعب دوراً بارزاً في إعادة الحياة إلى المحاسبة الإدارية بإحلالها محل التوجه المالي، وذلك بدمج هذه الممارسات الجديدة كلاً من المعلومات المالية والاستراتيجية المشتركة في العمليات بهدف تحسين اتخاذ القرار.

وبذلك فإنه وفقاً للمقارنة بين الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية فإن هناك محددات تؤثر في اختيار المنظمات للأساليب في الألفية الجديدة تتمثل في الحجم، الصناعة، والاستراتيجية.

وفيما يتعلق بقصور نظم المحاسبة الإدارية وكيف ستكون عليه في العشر سنوات القادمة، مع التأكيد على أن الاختلاف في المسميات والمصطلحات بين الدول سيستمر وكذلك الممارسات ستظل متشابهة، فإن تطوير المحاسبة الإدارية سينطلق من ثلاثة عوامل متوقع حدوثها هي تأثير التطور التكنولوجي، والحاجة لتطوير مهارات المديرين الماليين في وسط وشرق أوروبا، والتركيز على تطوير مهارات وخبرات المحاسبين الإداريين.

ويتأكد بذلك أن المحاسبين الإداريين معنيون بتقنية المعلومات ولا يوجد سبب يميز بين أنظمة تسليم البيانات للإدارة العامة والبيانات المالية وغير المالية ولماذا تنتج الإدارة المالية هذه المعلومات، إن مفهوم "لوحة تحكم المؤشرات للقيادة" تم تأسيسه في فرنسا ويعد تعبيراً مهماً لمفهوم الرقابة.

## إدارة الناس

وستكون وظيفة الرقابة والمحاسبة الإدارية (CMA) تأكيد الجودة وتكامل معلومات تتعلق بالأمن والمراجعة البيئية، وسيتم التعامل مع الإدارة وليس مع المحاسبة حيث يتم شرح الأرقام والاتجاهات وليس إعدادها، وسيكون الدور الرئيسي هو إدارة الناس حيث وضع الإنسان المناسب في المكان المناسب.

ويتضح من القصور في مخرجات نظم معلومات المحاسبة الإدارية مدى الحاجة الضرورية لتطوير تلك المعلومات لقياس وتقييم الأداء، وأن أنظمة المحاسبة الإدارية خاصة أنظمة التكاليف وأنظمة تقييم الاستثمارات في الكثير من الشركات أصبحت لا تتماشى مع التطورات في التقنية الصناعية، إضافة إلى أنها تمثل عائقاً أمام رفع الكفاءة التنافسية للشركات، لذلك ترى الدراسة الحاجة ملحة وماسة لتغيير وتطوير أنظمة المحاسبة الإدارية نتيجة للتغيرات في التقنية التصنيعية.

ونتيجة لذلك يجب تغيير أنظمة المحاسبة الإدارية استجابة لتغيير تكنولوجيا التصنيع، ولقد أخذت هذه الدراسة بصورة أكثر تحديداً لتبيان ذلك الأثر دراسة أثر التغير التكنولوجي على قرارات الاستثمار وأنظمة التكاليف.

وتبين بذلك أهمية تكامل المحاسبة الإدارية واستراتيجية المنشأة وذلك وفق تأييد معظم الكتابات أنه لدعم العملية الاستراتيجية فإن نظم المحاسبة الإدارية لا بد أن توفر المعلومات الملائمة وخاصة فيما يتعلق بالبيئة الخارجية، وهذا ما يساعد المنشأة إلى حد كبير على تقييم عوامل النجاح بالنسبة لها وتحقيق أهدافها الاستراتيجية وبالتالي تعزيز الفعالية التنظيمية لها.

## العوامل غير الملموسة

بذلك يجب أن يتم تقييم العوامل غير الملموسة والتي تعد مشكلة أساسية للتقييم الشامل للفعالية التنظيمية للمنشأة من خلال مقاييس موضوعية معتمدة على انطباعات وأحكام وخبرات المديرين واستخدام التعبيرات اللغوية، كما أن التقييم الجيد للفعالية التنظيمية يساعد المديرين على مقارنة المركز التنافسي لمنشأتهم بالمنشآت المنافسة. ثم يلي ذلك اختيار أنسب الاستراتيجيات من البدائل المتاحة كذلك يساعدهم في مهام التخطيط والرقابة وتقييم كل قطاع على حدة في المنشأة.

ويجب أن تكون المحاسبة الإدارية جزءاً أساسياً في كل الفريق التنظيمي لتساعدهم في تقييم مدى واسع من الاختيارات وتوفير الوقت مع تحديد أوسع للقياس، وأن تأخذ الدور القيادي في الاستخدام الكفاء والفعال للموارد الاقتصادية النادرة في محيط البيئة.

ونخلص إلى أن التغيرات التي حدثت في الظروف الداخلية والخارجية للمنشأة أوجدت الحاجة إلى ضرورة إحداث تغييرات في أنظمة المحاسبة الإدارية حتى تستجيب لمثل تلك التغيرات وحتى يتحول دور المحاسب الإداري من مراقب إلى مستشار داخلي يعمل على تدعيم أنشطة المنشأة.

## الاتجاهات الحديثة

حيث أن المنشآت الحديثة تعمل في بيئة متطورة بشكل مستمر في تكنولوجيا المعلومات وما يترتب على ذلك من تطور في تكنولوجيا الإنتاج، لذلك تأثرت أهداف واستراتيجيات تلك المنشآت وزاد اهتمامها بعامل الوقت والجودة وإرضاء العملاء وتحقيق النمو والتطور، وكان نتاجاً لذلك ضرورة صياغة مقاييس أداء جديدة لتقويم الأداء تحقق التوازن بين جوانب الأداء المختلفة في المنشأة. مع ضرورة أن تركز نظم تقويم الأداء على دراسة وتحليل الأسباب أو المحركات المؤثرة في الأداء حتى يمكن اتخاذ قرارات محسنة بشكل صحيح.

ويعتمد الأداء الإداري بصورة كبيرة على توافر نظام قياس جيد للأداء من حيث التصميم ليعطي ارتباطاً واضحاً بين الاستراتيجية والسلوك الإنساني، تعتبر العمليات نتاجاً من الأنشطة الوظيفية المشتركة التي يؤديها الناس والآليات التي تضم الموارد القيمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات.

تلك العمليات تعطي ارتباطاً مهماً بين مستوى أهداف المنظمة والمستوى الذي يتم تأديته من خلال الأفراد، لذلك يمكن قياس العمليات بصورة فعالة بحيث تطبق المقاييس في مظاهر ومعززات عديدة للعمليات خصوصاً الهامة منها مثل مقياس الزمن والوقت والجودة والتكلفة المالية.

وتعمل هذه المقاييس في المنظمات في ثلاثة مستويات من الأداء، في مستوى ملفات المنظمة، مستوى العمل، المستوى الفردي، وتسمى هذه المجموعة من معززات المقاييس المختلفة في هيكل المنظمة إطار عمل مقاييس الأداء المتكامل (P.M.F).

## القيمة المضافة

يستخدم أيضاً الربح الاقتصادي أو القيمة المضافة في المشاريع التجارية كقياس أداء مطلق يتم من خلاله تقييم كل الأنشطة ليساعد في صناعة القرار بين البدائل المتنافسة لقياس أداء العمليات الموجودة ولتعويض التنفيذيين.

ويشكل إطار عمل قياس الأداء المتكامل ارتباطاً مباشراً بين مستوى المقاييس العليا وتسلسل خطط العمل من خلال كل المنظمة، ولا يعد تأسيس نظام قياس مبني على الربح الاقتصادي وحده مناسباً لاتجاه المنظمات نحو تحقيق أهدافها، بل يجب أن يشمل أيضاً هيكل قياس الأداء المتكامل لهذه الأعمال التي تسعى لتحقيق حاجات ملاك الأسهم الآخرين مثل العملاء والممولين والمشاركين والمنظمين.

تكمل هذه الأعمال أهداف القيمة المضافة لملاك الأسهم ولكن تتطلب مقاييس تشغيلية مختلفة مثلاً ربما تكون عملية تطوير الإجراءات وبداية منتج جديد هدفاً تشغيلياً يتم من خلاله تحقيق نمو في الإيرادات.

## مقاييس العملاء والموظفين

تعد مقاييس العملاء والموظفين أشياء رئيسية لتوليد الأداء المالي ويجب أن تدرج في هيكل عمل القياس مثل التغيرات في مناهج العمل والذي يتطلب دعم والتزام الموظفين، ويمكن اعتبار ذلك هدفاً يمكن قياسه، ويجب هنا أن يندمج كمحرك في إنجاز التخفيضات المتوقعة لتكاليف التشغيل، وباختصار يتم تأسيس مستوى قياس المنظمات المتكامل بناءً على حاجات ملاك الأسهم والأهداف الاستراتيجية والتي توصف كعوامل نجاح هامة ويمكن الرجوع لهذه الأهداف العليا مثل مستوى قياس المنظمة.

ونخلص بذلك إلى عدة أمور منها انتشار استخدام المقاييس المالية في قياس وتقييم الأداء، واهتمام مديري المنشآت بقياس ما يمكن ويسهل قياسه متجاهلين المجالات الأخرى رغم أنها تشكل أهمية كبيرة لنجاح المنشأة مثل رضا العملاء وما يرتبط به من تسويق المنتج وكذلك العاملين وما يرتبط بهم من تنمية للقدرات والابتكارات والسبب في تجاهل هذه الأبعاد هو صعوبة قياسها.

إن التغيرات في البيئة الخارجية ونقص المعلومات يشكلان تحدياً كبيراً وعقبة رئيسية لأداء المنشآت، بالإضافة إلى حاجة المدراء في المنشآت تحت الدراسة إلى مستوى مرتفع من الإدراك والفهم للمعلومات المتاحة والمقدمة لهم حتى يستفيدوا منها أكبر استفادة ممكنة.

ويكمن التحدي لتلك المنشآت في تشكيل توليفة من المقاييس الملموسة (المالية وغير المالية) مما سيؤدي إلى زيادة فعالية تلك المنشآت ونجاحها في تحقيق أهدافها، وبهذا يتضح أن التطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة قد أثرت على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاج إليها المنشآت في قياس وتقييم الأداء لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

## الرقابة التنظيمية

إن الرقابة التنظيمية عملية تضمن بواسطتها المنشأة متابعة استراتيجياتها وأعمالها التي تمكنها من تحقيق أهدافها، لأن قياس وتقييم الأداء هما المركز لمراقبة أربع أسئلة هي:

- ماذا يحصل؟
- لماذا يحصل؟
- هل سيستمر؟

- ماذا نفعل حوله؟

ويمكن الإجابة على السؤال الأول عن طريق قياس الأداء، فالإدارة تعالج المعلومات المفيدة أكثر من غيرها من أجل الإجابة على الأسئلة الثلاثة الأخرى، وبيجاد ماذا يحصل فعلاً يمكن أن تحدد الإدارة العليا بكل تأكيد الاتجاه الذي تسير به الشركة لو أن كل شيء جرى على ما يرام.

وحول اختيار نطاق مقاييس الأداء التي تعد مناسبة للشركة فإن هذا الاختيار يجب أن يتم على ضوء المفاهيم الاستراتيجية للشركة التي تتشكل لتلائم البيئة التنافسية التي تعمل بها ونوع العمل.

وسواء كانت المنشأة في مجال الصناعة أو الخدمات فإن اختيار نطاق مناسب لمقاييس الأداء يكون ضرورياً لموازنتها والتأكد من أن أبعاد الأداء لا تتركز على ضرر الآخرين.

وفي حين أن معظم الشركات تتجه إلى تنظيم نظمها المحاسبية باستخدام المبادئ المحاسبية الشائعة أو المعروفة إلا أنها تختلف إلى حد كبير في عملية الاختيار المحتمل لمؤشرات الأداء، ويميل المؤلفون إلى تصنيف مؤشرات الأداء المختلفة إلى مزايا التنافس، جودة الخدمة، استخدام المصادر، لأداء المالي، المرونة، والابتكار وتعد هذه أبعاداً عامة للأداء تقع ضمن فئات مختلفة إذ إن مقاييس أول بعدين تعكس نجاح الاستراتيجية المختارة أي النتائج، والأربعة الأخرى هي عبارة عن عوامل تحدد النجاح التنافسي أي الوسائل أو المحددات.

ويعد تقييم أداء الأعمال موضوعاً خطيراً وموضوع انتقاد لأداء الاقتصاد، وأن مؤشرات الأداء التي ستكون مفيدة خلال الحقبة التالية هي تلك التي ستعكس اتجاهات المشروع بصفة عامة تصنف مقاييس الأداء إلى أربعة أنواع هي مقاييس الربحية والإنتاجية، مقاييس النمو، مقاييس الحجم، ومقاييس البقاء.

### المقاييس الإضافية

كما أن هناك مقاييس أداء إضافية تتعلق بمدى التوسع والابتكار والتي تعد مفيدة لصانعي القرارات، وبصفة عامة فإن تعدد المقاييس سوف يعطي صورة شاملة عن أداء المنشأة بصورة أحسن من المقاييس الفردية كما سوف يوفر أساساً للمقارنة.

كما يجب التنويه إلى أن قياس أداء المشروعات الصغيرة يواجه بعض التحديات والصعوبات مثل المناخ الاقتصادي الكلي الذي تعمل به تلك المنشآت الصغيرة، إلا أنها تظل مهمة، لأن تلك المنشآت الصغيرة تسهم في الناتج المحلي الإجمالي وإيجاد وظائف وإعطاء رجال السياسة معلومات حرجة وحاسمة عن حالة الاقتصاد، وأخيراً فإن قياس أداء المشروعات الصغيرة هو مفتاح إدارة أداء المشروعات الصغيرة.

وحديثاً يوجد اتجاه في بحوث المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء ركز على تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية مثل نموذج الأداء المتوازن (BSC)، وقد لفت هذا الاتجاه انتباه كل من الممارسين والأكاديميين، وأشارت العديد من الدراسات الميدانية في أوروبا وأمريكا إلى تطبيق معظم الدول لهذا الأسلوب.

إن أسلوب مدخل بطاقة الأداء المتوازن وفر مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية، حيث تتضمن المقاييس المالية التي تقرر عن نتائج الأحداث الماضية والمقاييس غير المالية مثل رضا العملاء والابتكارات وأنشطة التحسينات المستمرة تعمل كمؤشرات للأداء المستقبلي، وبالتالي فإن بطاقة الأداء المتوازن (BSC) تسمح للمديرين باختبار منشأتهم من أربعة اتجاهات مختلفة من خلال الإجابة على الأسئلة الأربعة التالية:

- 1- كيف يرانا العملاء؟
- 2- ما الذي يجب أن نتفوق به؟
- 3- هل نستطيع الاستمرار في التحسين والابتكار؟
- 4- كيف ننظر إلى الملاك؟

يفترض هذا الاتجاه أن نموذج الأداء المتوازن من خلال تلك المقاييس يستخدم لتقييم الأداء بطريقة تجمع المقاييس المالية وغير المالية في تقليل اتخاذ قرارات غير مثالية.

## الخلاصة

إن التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة قد أثرت على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاج إليها المنشآت في قياس وتقييم الأداء لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، وأن هناك حاجة ماسة لتطوير مقاييس الأداء المالية لمواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة والاتجاهات المعاصرة لقياس وتقييم الأداء، كما أن قياس الأداء يعتبر أمراً ضرورياً وأحد العناصر الرئيسية لنجاح المنشأة في بيئة التصنيع الحديثة، ومن المفيد التركيز على مقاييس الأداء غير المالية بدلاً من الاقتصار على مقاييس الأداء المالية فقط، بل يجب التكامل بينهما لإعطاء صورة شاملة عن أداء المنشأة بشكل متكامل.

ويعد نموذج الأداء المتوازن فلسفة إدارية تحقق أهداف المنشأة الاستراتيجية من خلال تقييم أدائها المالي والتشغيلي والاستراتيجي وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية وبشكل متوازن يوفر معلومات متكاملة عن أداء المنشأة.