

التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية

د. نعيمة يحيوي
جامعة باتنة

Résumé	المخلص:
<p>La Budgétisation est un système d'informations précis et synthétique sur lequel s'appuient les entreprises pour atteindre leurs objectifs. La budgétisation a été utilisée comme un outil de planification complet, et a aidé à la réussite des entreprises à se préparer aux aléas de l'avenir. Sa réussite a été le résultat des circonstances de sa création et de son application qui ont été caractérisées par une certaine stabilité. Son développement et sa mutation en un système complexe et turbulent ont rendu le système traditionnel de budgétisation inapte à prédire l'avenir. En conséquence, des recherches ont été menées afin de modifier et de moderniser le système traditionnel de budgétisation et enfin de l'adapter à son nouvel environnement. Parmi les résultats obtenus dans ce domaine, on peut considérer que le système de budgétisation reste l'outil le plus utilisé en planification dans la plupart des entreprises, et que le changement est survenu dans la manière de sa conception.</p>	<p>تعد الموازنة نظام معلومات دقيق وشامل تعتمد عليه المؤسسات لتحقيق أهدافها. وعملت كأداة للتخطيط الشامل، وساعدت بنجاح المؤسسات على لمفاجآت المستقبل. وكان نجاحها هذا نتيجة للظروف التي نشأت وطبقت فيها والتي تميزت بالاستقرار، غير أن تطور هذه الأخيرة وتحولها إلى كثيرة التعقيد والاضطراب، جعل من النظام التقليدي للموازنات غير قادر على التنبؤ بما سيحدث غدا. ونتيجة لذلك قامت أبحاث بتطوير وتعديل نظام الموازنات التقليدي وتكييفه بما يتناسب والبيئة الجديدة. من النتائج المتوصل إليها في هذا الميدان أن نظام الموازنات مازال الأداة الأولى والأكثر استعمالا في عملية التخطيط في معظم المؤسسات، وأن التغير وقع في كيفية تصميمها.</p>

المقدمة

تعتمد فكرة الموازنة أساسا على محاولة وضع تقديرات كمية في ضوء الظروف المستقبلية المتوقعة. إن هذه الفكرة ليست حديثة النشأة بل تعود إلى عهود زمنية قديمة جدا، وعرفت تغيرات منذ نشأتها، حيث كانت في بداياتها الأولى بسيطة ثم تطورت عبر الزمن مع تغير المحيط وتطور المجتمعات إلى أن أصبحت على ما هي عليه اليوم. وقد صاحب هذا التطور تغيرا في مفهوم الموازنة التقديرية وبالتالي خصائصها وأساليب إعدادها. وفي هذا الإطار تبرز إشكالية هذه الورقة البحثية في طرح التساؤل الرئيسي التالي: ما هي دواعي التوجهات الحديثة لنظام الموازنات؟ ويتفرع عن ذلك عدة أسئلة: ما هي أهم التطورات التي حدثت على نظام الموازنة التقديرية؟ وكيف يمكن تقييم النظام التقليدي لها؟ وتأسيسا على ذلك تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور رئيسية: خصص المحور الأول للتعرف على التطور التاريخي لنظام الموازنات، أما

المحور الثاني فسنعرض فيه للانتقادات الموجهة للنظام التقليدي والتي على أساسها جاءت التوجهات الحديثة لنظام الموازنات والتي تشكل جوهر المحور الثالث.

I- التطور التاريخي لنظام الموازنات

1.1- نشأة وتطور نظام الموازنات التقديرية

تعد عملية إعداد الموازنة قديمة قدم الإنسان والحضارات، فالتاريخ يحدثنا بان بدايتها الأولى تعود إلى عصر النبي يوسف (عليه السلام) في مصر الفرعونية: الذي قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في ذلك العصر¹ (اعتماداً على رؤيا الملك حسب ما أخبرنا به القرآن الكريم)، ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك بناءً على ذلك. وقد أعد النبي يوسف (عليه السلام) نظاماً استمر تطبيقه خمسة عشر عاماً نجده في قوله تعالى: (قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَابًّا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلاً مِّمَّا تَأْكُلُونَ، ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلاً مِّمَّا تُحْصِنُونَ، ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْرِضُونَ)(يوسف:47-49).

وفي آيات المباركات نجد مشروعاً له ثلاث مراحل²:

المرحلة الأولى: تستمر سبع سنوات حدد يوسف (عليه السلام) معالمها كالآتي:

- خطة الإنتاج: (تَزْرَعُونَ) (الزراعة).

- مدة الإنتاج: (سَبْعَ سِنِينَ).

- مستوى الإنتاج: (دَابًّا) عملاً دائماً متواصلًا زيادة ساعات العمل وزيادة استثمار الطاقة الإنتاجية وهذا يستدعي محاربة البطالة بجميع أنواعها.

- زيادة تنمية الوعي الادخاري: (فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ).

- تقييد الاستهلاك: (إِلَّا قَلِيلاً مِّمَّا تَأْكُلُونَ).

* المرحلة الثانية: تستمر سبع سنوات حدد أهم معالمها كالآتي:

- تقييد وتنظيم الاستهلاك (ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ).

- الاستعداد لإعادة الاستثمار: (إِلَّا قَلِيلاً مِّمَّا تُحْصِنُونَ) أي وهذه هي البذور التي ينبغي أن تحافظوا عليها كأنها في حصن حصين.

* المرحلة الثالثة: (ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْرِضُونَ)، أي يبذرون ما احتفظوا به في سنبله من قبل سبع سنين، فإذا ما ارتفع النبات وغطى الأرض وزكا الثمر جمعوه وعصروا زيوتهم وفاكهتهم³.

ومن هذا نستنتج أن خطة يوسف عليه السلام كانت تستهدف رفع مستوى

الإنتاج والموازنة بين متطلبات الإنتاج والادخار والاستهلاك.

ونشير إلى أنه كان من نتيجة الموازنة التي أعدها ونفذها يوسف عليه السلام، شيوع الرخاء الاقتصادي، ويفهم ذلك من قوله لإخوته بعد ذلك:

(أَلَا تَرَوْنَ أَنِّي أَوْفِي الْكَيْلَ وَأَنَا خَيْرُ الْمُنْزِلِينَ) (يوسف: 59)، فإيفاء الكيل (عند

المسير الناجح) لا يكون إلا عند وجود فائض في الإنتاج. كما أن مجيء إخوته من الشام إلى مصر دليل على ازدهار التجارة الخارجية وأنها صارت في عصره سوقاً عالمية⁴.

يعود أصل كلمة موازنة إلى الكلمة الفرنسية **Bougette** وتعني حافظة،

ويعتبر **De Gazeux** أول من استعمل لفظ موازنة سنة 1825، ووصفها على أنها

جداول الاحتياجات من الموارد مع تحديد توقيت هذه الاحتياجات. أما استعمال الموازنات التقديرية كأداة للرقابة فيعتبر حديث العهد نسبياً، إذ يعود إلى سنة 1912. هذا وقد زاد الاهتمام بالموازنات التقديرية على إثر ظاهرة التضخم التي شملت معظم دول العالم سنة 1920، الأمر الذي أكد ضرورة الأخذ بمبدأ التخطيط.

وتطورت هذه الحركة تدريجياً إلى أن أصبحت الطابع المميز لإدارة الأعمال في الولايات المتحدة، حيث أعدت هذه الأخيرة أول موازنة لها عن السنة المنتهية في 30 جويلية 1933، بعد أن اتضح لها أنه من المستحيل الإشراف على مالية الدولة دون التخطيط للمستقبل على ضوء الظروف الحالية.

ولقد طبق هذا النظام بعد ذلك من قبل حكومات العديد من الدول (انجلترا، فرنسا)، إذ قامت بإعداد الموازنة السنوية التي تبين إيرادات ونفقات الحكومة عن مدة زمنية قادمة، فالموازنة تعد من أهم الخطط التي يمول بواسطتها الإنفاق العام للدولة بشقيه الاستهلاكي والاستثماري. ثم انتقلت فكرة التخطيط والموازنة من الحكومات المركزية إلى الحكومات المحلية والوحدات التجارية والصناعية لتحقيق أغراض متعددة يمكن إيجازها بالآتي:

1- تعد الموازنة أداة للتخطيط: إذ أن الموازنة تمثل التعبير الكمي عن الخطة المستقبلية للوحدة الاقتصادية، مما يعني أنه من خلال إعداد الموازنة وإجراءاتها المتبعة يتم اختيار أفضل ما يمكن إتباعه من أساليب وطرق ووسائل لغرض تنفيذ الأنشطة اللازمة.

2- تعد الموازنة أداة للتنسيق والاتصال وتحفيز العاملين، إذ يعني التنسيق المواءمة والموازنة بين جميع العوامل والمتغيرات والظروف المحيطة المؤثرة بعمل الوحدة الاقتصادية بما فيها ظروفها الداخلية وأقسامها ووظائفها وهذا ما يتطلب الاتصال وإشراك العاملين ليس فقط بالتنفيذ، بل عند الإعداد وبما يحفزهم نحو رفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق ما متوقع تنفيذه ونجاح الخطط الموضوعة. **3-** الموازنة أداة للرقابة، تهدف الرقابة إلى التأكد من تحقيق الأهداف التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط والتأكد من أن جميع أجزاء التنظيم تعمل بطريقة منسجمة مع سياسات وأهداف الوحدة الاقتصادية، وحيث أن الموازنة وبما تتضمنه من تقديرات وخطط يمكن أن تمثل معايير لتقييم الأداء الفعلي من خلال مقارنته بالخطط الموضوعة، لغرض التأكد من أن ما تم تنفيذه يمثل ما كان يجب تنفيذه طبقاً لمعايير الأداء الواردة في الموازنة.

إن تحقيق الوظائف أعلاه يتطلب توافر مجموعة من المستلزمات التي من أهمها وضوح الأهداف والأخذ بالاعتبار جميع المتغيرات والظروف المحيطة وتأثيراتها، فضلاً عن مجموعة العوامل السلوكية وإتباع الأسس والأساليب العلمية السليمة والعلمية الملائمة في إعداد الموازنات.

2.1- المفهوم التقليدي لنظام الموازنات

يعرف **Horngren** الموازنة بأنها "تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة"⁵. نلاحظ أن التعريف اقتصر على الكميات فقط، وأهمل جانب القيم، في حين أن الموازنة تشمل الجانبين في آن واحد.

أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة بأنها "تقدير قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد"⁶. يركز هذا التعريف على الجانب القيمي للموازنة ويهمل الجانب الكمي لها.

ويعرفها معهد التكلفة والمحاسبين بإنجلترا بأنها "خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط والمنظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين"⁷.

كما تعرف كذلك بأنها "خطة العمل وضعت بصورة أرقام تفصيلية ومعلومات تبين توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين في المؤسسة وكذلك طريقة التنفيذ الواجب إتباعها"⁸.

وعلى نفس السياق يعرف **Gordon** الموازنة التقديرية بأنها "خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع مدة الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع"⁹.

إن ما يقدمه هذا الأسلوب من بيانات ومعلومات تعد غير كافية لأداء الوظائف الإدارية الأخرى كالتخطيط، واتخاذ القرارات فضلا عن تركيزه على جانب المدخلات وتدبير الأموال من دون الاهتمام بجانب المخرجات وتقييم الأداء، مما جعل الكثير من الباحثين ينتقدون هذا النظام.

II- الانتقادات الموجهة لنظام الموازنات التقليدي

شككت الموازنات في السنوات الأخيرة موضوعا للانتقادات، سواء من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية، أو من طرف الأكاديميين. وتتعلق بمدى ملائمة استعمال أنظمة منفصلة عن بعضها ومرتبطة بشكل تسلسلي، في سياق كل ما يهتم فيه المسير هو المساعدة على اتخاذ القرار الإستراتيجي وإمكانية خلق القيمة بواسطة العمليات والأنشطة. وتدور هذه الانتقادات حول مدلول النظام وكيفية تصميمه القائم على فرضية ثبات النشاط في أفق زمني لا يتجاوز السنة وتمحورت هذه الانتقادات في النقاط التالية:

1- ثقل جهاز الموازنات وشكلياته المفرطة، حيث يستغرق إعداد الموازنات وقتا طويلا يصل إلى أربعة أشهر بالإضافة إلى وقت المتابعة¹⁰. كما قد تتعرض خلالها الوحدات الاقتصادية لكثير من المتغيرات التي تتطلب التعديل، وقد لا تستطيع الموازنة المعدة التكيف مع تلك المتغيرات.

2- أهمية الموازنة في حد ذاتها: حيث تستند إلى تقديرات تتعلق بمستقبل غير يقنى، وفي الظروف الحالية عادة ما يتم رفضها¹¹ لأن غالبية المخططات والموازنات لا يتم احترامها¹² ويعتبر مراقب التسيير أن هذه الموازنات المعدة من طرف العمليين تنقصها الواقعية.

3- الآثار السلبية الناتجة عن وجود الموازنات كثيرة نذكر من بينها:

- تركيزها على تخفيض التكلفة وليس على خلق القيمة.
- سلوكها القائم على التحفظ وكبح الابتكار¹³.

- الاعتماد على تحقیقات وتقديرات السنة الماضية ولا يسمح هذا بتحسين الأداء ويساهم في تطوير منطق متابعة الموجود والحفاظ على الماضي. كما أن القصور الحاصل في السنة الماضية يتم نقله في موازنة العام.
 - التركيز على الموارد عوضاً عن احتياجات الزبائن.
 - البحث عن أسباب عدم الفعالية عوضاً عن أسباب ووسائل التحسين.
 - 4- التركيز على الأهداف المالية للمدى القصير والتقييم على أساس محاسبي جعل المسيرين قلقين على احترام موازنتهم، متناسين بذلك الأولويات الإستراتيجية ومحددات خلف القيمة في المدى الطويل¹⁴. كما يمكن أن يصبح إعداد الموازنات لعبة الراح فيها هو المسير الذي يستطيع التلاعب في النظام من خلال تحديد أهداف سهلة البلوغ¹⁵.
 - 5- عدم قدرة نظام الموازنات التقليدي على إدماج الإستراتيجية نظراً لكون المحيط غير أكيد وتزداد أخطاره، وبسبب التعقيدات التي تحيط بالمنظمات مما أدى إلى غياب الربط بين الإستراتيجية وأعمال العمال.
 - 6- تقوي عملية إعداد الموازنات مبدأ الفصل بين الوظائف، فالإعداد يتم على مستوى مراكز المسؤوليات، وبالتالي يتم إلحاقها ببنية قائمة على أساس وظيفي، في حين أن التحسين يتطلب مقارنة على أساس أفقي وتحليل على أساس العمليات¹⁶.
- ونتيجة لكل هذه الانتقادات ظهرت الحاجة إلى البحث عن أسلوب جديد لإعداد الموازنات يكون أكثر دقة وإتقاناً. كما كان للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وللتقدم الحاصل في مجال العلوم الإدارية والسلوكية والكمية الأثر البارز في إحداث تطورات في عملية إعداد الموازنات.

ولقد سمحت المقاربات حسب الأنشطة مثل التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** وطريقة الإدارة حسب الأنشطة **ABM** بتطوير أنظمة موازنات سواء من ناحية تصميمها (لم تعد الموازنات مقدمة في شكل وظيفي منفصل بل في شكل أنشطة وعمليات مترابطة)، أو من ناحية استعمالها الذي سهل عملية التفاعل المتبادل بين القمة والقاعدة.

III- التوجهات الحديثة لنظام الموازنات

نتيجة لأوجه القصور الأنفة الذكر تطور إعداد الموازنة من خلال تبني موازنة البرامج والأداء، إذ يتم وضع الموازنة على أساس التنبؤ وفقاً للبرامج ووحدات الأداء أو المسؤولية على اعتبار أنه التنبؤ الرئيس فضلاً عن اعتماد تنبؤيات فرعية أخرى كالتنبؤ النوعي.

وعلى الرغم من المزايا المتعددة لهذا الأسلوب إلا أن ما يؤخذ عليه صعوبة تحديد وحدات الأداء وارتفاع تكلفة التطبيق والحاجة إلى الخبرة والكفاية في جانب العاملين فضلاً عن القصور في النظم المحاسبية ونظم المعلومات الأخرى للإيفاء بمتطلبات تطبيقية.

وقد ترتب على ذلك ظهور نظام جديد هو نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة الذي يعتمد بالدرجة الأساس على الربط والتكامل بين ثلاثة عوامل رئيسة تتمثل بـ:
أ. الأهداف المطلوب تحقيقها (التخطيط).

ب. وسائل تحقيق الأهداف (البرامج والأنشطة).
 ج. الأموال المتاحة لتمويل البرامج والأنشطة (الموازنة).
 ومما لا شك فيه أن هذا النظام بأهدافه وإجراءاته يعد من الأساليب المتقدمة التي تعتمد على الأسس العلمية والعملية السليمة إلا أن ما يؤخذ عليه بالدرجة الأساس كونه أداة تخطيطية طويلة الأجل تهتم بالدرجة الأولى بالمستوى القومي.
 وفي تطور آخر برزت الموازنة الصفرية كمحاولة للتغلب على المشاكل والعقبات التطبيقية التي واجهت الأساليب الأخرى. يعتمد هذا الأسلوب على تحديد أهداف الأقسام المختلفة للمؤسسات، وتحديد أنواع المصروفات المتوقعة، فضلا عن تحديد التغيرات المتوقعة في الخدمات وعوامل الإنتاج المتبادلة بين الأقسام.
 هناك من يرى أن هذا الأسلوب من شأنه المعاونة في تخصيص الموارد وتعظيم الرفاهية الاجتماعية، إلا أنه من جانب آخر واجه مشاكل متعددة أهمها عدم الاهتمام بالأهداف والمتغيرات الإستراتيجية والتركيز على الأهداف قصيرة الأجل. وهذا دفع بالعديد من المؤسسات إلى التحلي عن الموازنات والعمل بدونها.
 كما حثت **Consortium for Advanced Manufacturing) CAM-I (International.** على تخصيص فريق عمل عالمي حول موضوع "ما بعد الموازنات" **Beyond Budgeting** وجاءت عدة محاولات لتحسين أو تجديد نظام الموازنات أهمها:

- محاولة تحسين أسلوب الموازنات من خلال تحديثها.
 - البحث عن مدى ملائمة وجود نموذج تسير بلا موازنات.
1.III- المحاولات لتحسين نظام الموازنات
 ساهم التغيير الكبير في بيئة الأعمال المنظمات في عجز نظام الموازنات التقليدي (الذي ولد في ظروف تميزت بالاستقرار) عن مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات والتحكم في الأنشطة، وهذا بدوره ساهم في ظهور محاولات لتحسين النظام وذلك من خلال اتجاهين:

- الاتجاه الأول: يحاول تحديث الأسس النظرية وتطوير الأساليب العملية المستخدمة في إعداد الموازنات وذلك في ضوء المتغيرات الإستراتيجية بالتنسيق مع الأهداف التشغيلية مع توفير مقومات ذلك من موارد بشرية ومادية ونظم معلومات قادرة على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لذلك، أي ربط التسيير الإستراتيجي بتسيير الموازنات.
- الاتجاه الثاني: يحاول تطوير أسلوب تسيير تسيطر عليه العمليات والأنشطة لغرض مواجهة التعقيدات والبحث عن الصلة الموجودة بين التقديرات واستهلاك الموارد.

1.1.III- ترقية أسلوب موازنات إستراتيجية من خلال الربط بين الإستراتيجية والموازنات

تحيط بيئة الأعمال المعاصرة العديد من التغيرات والمتغيرات السريعة والمستمرة التي يمكن حصرها بالآتي:

1. عالمية الأعمال وازدياد حدة المنافسة.
2. التقدم في تكنولوجيا المعلومات والصناعة.
3. التوجه والتركيز على الزبون.
4. التطور في النظم الإدارية ونمو المدخل الإستراتيجي في الإدارة.
5. الاعتبارات والتطورات السياسية والاجتماعية والاقتصادية.
6. قصور الأنظمة والأساليب المعتمدة في التخطيط والرقابة على توزيع واستخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.

لقد أصبحت هذه المتغيرات تشكل ضغوطات وتحديات على الإدارات تستوجب الاستجابة لها من خلال انتهاج الإستراتيجيات الملائمة، إذ تشير الإستراتيجية إلى خطط الإدارة العليا لتحقيق النتائج المنسجمة مع رسالة وغاية المنظمة وذلك عن طريق تحديد ما تستطيع الإدارة عمله (أي عناصر القوة والضعف) وما يجب أن تفعله لمقابلة الفرص والتهديدات البيئية.

وعليه فإن إستراتيجية المنظمة تحدد الوسيلة لاستثمار الموارد المتاحة في مجالات الإنتاج والتمويل والبحث والتطوير والموارد البشرية والتسويق لغرض بلوغ غاياتها.

ولقد طرحت نماذج متعددة للإستراتيجيات، أبرزها ما تم طرحه من قبل **Porter** إذ يقترح ثلاثة أنواع من الإستراتيجيات (التكلفة، التركيز، التمايز) التي يمكن تنفيذها عند مستوى وحدات الأعمال ويسميتها بالإستراتيجيات العامة لإمكانية تنفيذها من قبل جميع المؤسسات وعلى اختلاف أنواعها (خدمية، صناعية، تجارية).

وأيا كانت الإستراتيجية المنتهجة لا بد من أن تتغير أساليب الإدارة الحديثة ووظائفها أو في الأقل تطراً تعديلات مستمرة على خطط وسياسات هذه الإدارات وأساليب إعدادها.

وبما أن الموازنة وسيلة لتكميم الأهداف لا بد أن يتم عند إعدادها الأخذ بالاعتبار الأهداف الإستراتيجية التي تسعى المؤسسات لتحقيقها، وكلما استطاعت هذه الأخيرة تخفيض تكاليفها وحافظت على نوعية منتجاتها وقدمت ما يعده زبونها ذا قيمة فإنها تكون قد حققت ميزة تجعلها متفوقة على مثيلاتها.

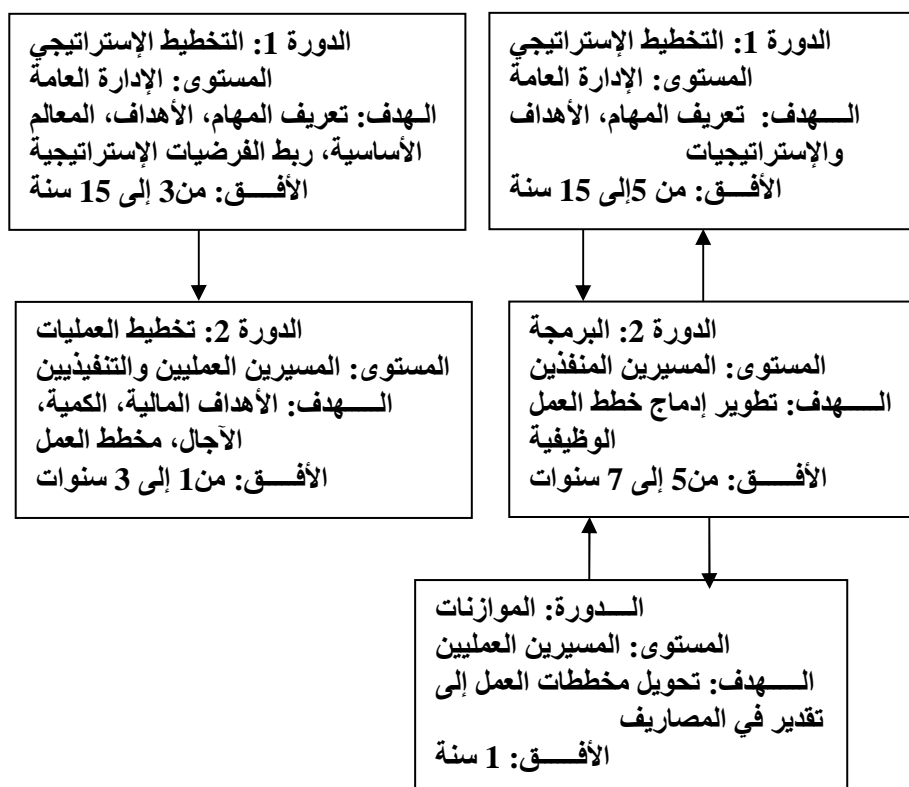
تعد الموازنة من منظور المدخل الإستراتيجي أداة للتأكد من صحة وسلامة القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد من جهة، ومن جهة أخرى أداة للتحقق من كفاءة الأداء، لذا فإن الأمر يستلزم تعديل وتطوير أساليب إعدادها بشكل مستمر وبما يفي بمتطلبات التخطيط والرقابة وضمن انسجامها مع الأهداف التشغيلية والإستراتيجية.

لقد أدركت غالبية المنظمات المشاكل الناجمة عن إعداد الموازنات بالأساليب التقليدية لاسيما أن نمو المدخل الإستراتيجي للتكلفة يسهم في توفير قاعدة للبيانات التي يمكن الاستفادة منها في إعداد الموازنات.

وتأسيساً على ذلك ولأثر متغيرات ظروف بيئة الأعمال التي تتطلب إيجاد التوافق والتنسيق بين الإستراتيجيات المنتهجة ونظم وأساليب إعداد الموازنات، طور كل من **Good** و **Campbell** طريقة تسمح بالفصل بين تسيير الموازنات من الناحية

المالية وتسييرها من الناحية الإستراتيجية، وغالبا ما يتم تسجيل هذه الأخيرة في الأعمال المتعلقة بالمراقبة الإستراتيجية والتي تسعى إلى مساعدة مراقبة التسيير على أداء مهامها الخاصة بمساهمتها في صياغة الإستراتيجية والتأكد من صحة الفرضيات الإستراتيجية. ولغرض علاج الفصل الموجود بين الإستراتيجية وتسيير الموازنات، يرى كل من **Camillus Grant** ضرورة إدماج البرمجة الإستراتيجية والنشاطات العملية في إطار عملية "تخطيط العمليات" هذه الأخيرة تضم بالإضافة إلى الأهداف المالية، أهدافا غير مالية ووصفا لمخطط العمل الذي سينفذ. ويقترح الباحثان تعويض العملية الكلاسيكية المكونة من ثلاثة مراحل (دورات) بأخرى تتكون من مرحلتين وذلك بهدف إلغاء الفصل بين التخطيط والتقدير (إعداد الموازنات). والشكل الموالي يبين الفرق بين العمليتين:

الشكل الرقم(1) مقارنة بين العملية ذات ثلاث دورات بالعملية ذات الدورتين



Source: Camillus, J et Grant, J: Operational planning: the integration of programming and budgeting, Academy of Management Review, 1980, vol. 5, n° 3, P. 375.

ويرى **Lorange** عكس ذلك ويدعو إلى ضرورة الفصل بين الموازنات الإستراتيجية والموازنات العملية لغرض مراقبتها بشكل سليم ومنفصل، وهو نفس الحل الذي يقترحه كل من **Kaplan و Norton** تهدف كل هذه المساعي إلى:

- ضمان استمرارية التنسيق والربط بين صياغة الإستراتيجية في صورة عوامل أساسية للنجاح وصياغة تقديرات الموازنات.
- إدخال عناصر تحليل أكثر تنوعاً في عملية إعداد الموازنات للتكيف بشكل أفضل مع عناصر المحيط المتغيرة.

III.2.1- أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة

يتمثل الاتجاه الثاني من تحسين أسلوب إعداد الموازنة في إعادة هيكلة طريقة إعدادها وتحويلها من أساس عمودي قائم على مراكز المسؤولية إلى أساس أفقي قائم على الأنشطة والعمليات.

ظهرت الموازنات على أساس الأنشطة **ABB (Activity Based Budgeting)** مع البدايات الأولى لتطوير طريقة التكاليف حسب الأنشطة، لكن بقيت دون متابعة إلى غاية سنة 1999¹⁷.

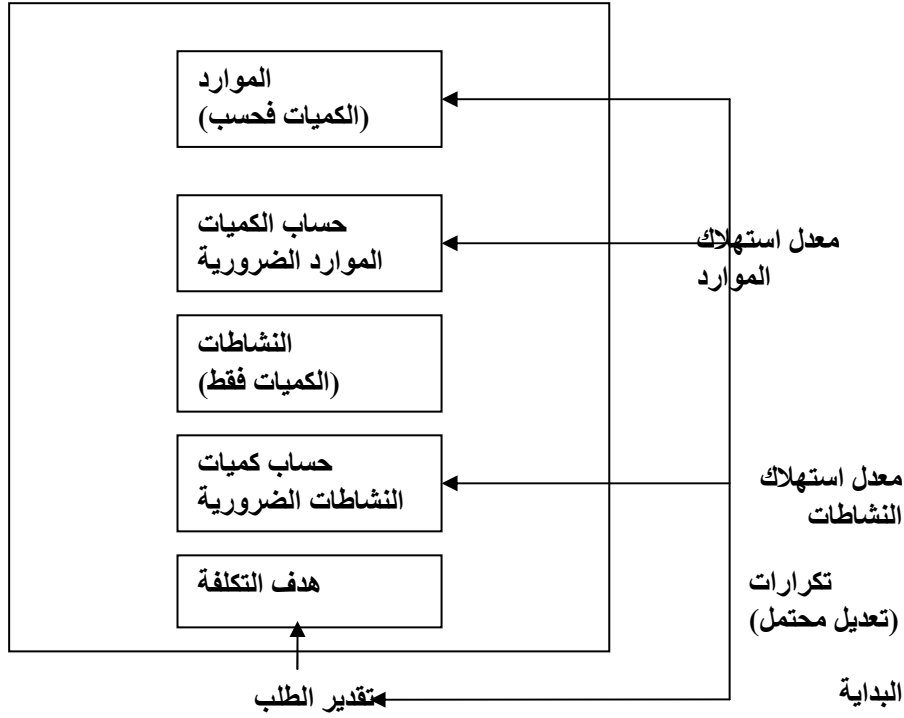
ترتكز **ABB** على المفاهيم العامة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC (Activity Based Costing)** مع وجود عدة اختلافات، فهي بالإضافة إلى كونها عنصر من نظام حساب التكاليف لـ **ABC** تعد جزءاً من العملية العامة للتخطيط الإستراتيجي.

تعرف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها "تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة، ويعكس تنبؤ الإدارة بحمل العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والمتغيرات المخططة لتحسين الأداء"¹⁸.

فهي إذن عملية تخطيطية للأنشطة المتوقعة وليس لعناصر التكلفة كما هو الحال بالنسبة للأسلوب التقليدي، إذ تسعى إلى تحديد الموارد الضرورية لبلوغ المستوى المنشود من المنتجات، السلع أو الخدمات. أما عناصر التكلفة فيتم اشتقاقها من الأنشطة والعمليات من خلال حمل العمل الذي يعبر عن وحدات النشاط المطلوبة.

لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة يجب التقيد أولاً بالعميل، حيث على المؤسسة أن تقرر من هو العميل وما يريده، ويجب أن تنتظر إلى منافسيها سواء المباشرين منهم أو الخدمات البديلة التي قد تنافس خدمات المؤسسة. ثم تضع إستراتيجية للوفاء باحتياجات العميل، وبعد ذلك تحدد معدل استهلاك الأنشطة والموارد الضرورية لبلوغ الهدف. وسيلخص الشكل الموالي كيفية عمل طريقة **ABB**.

الشكل رقم (2) عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة



المصدر: R. Bleeker ; Key features of activity based budgeting ; journal of cost management ; Juillet-Aout, 2001, p. 10

حسب هذه الطريقة فإن النقطة المركزية تتمثل في تقييم الحجم الإجمالي للنشاطات الضرورية لبلوغ الإنتاج للفترة المقبلة، ومن أجل ذلك يجب المرور بالمرحل التالية:

- 1- تحديد الاحتياج التقديري لكل منتج وقسم.
- 2- تحديد معدلات استهلاك الأنشطة.
- 3- ضرب التقديرات الخاصة بالاحتياجات لكل منتج وقسم في معدل استهلاك النشاط لحساب الاحتياج بالنسبة للأنشطة (من ناحية الكميات).
- 4- تحديد معدلات استهلاك الموارد.
- 5- لحساب كمية الموارد الضرورية يجب ضرب إجمالي الاحتياج في الأنشطة في معدل استهلاك الموارد ثم مقارنتها بالموارد المتاحة (لإجراء التعديلات إن وجد الانحراف).
- 6- تحويل الكميات الإجمالية لاحتياجات الموارد إلى تكاليف.
- 7- تجميع التكلفة الإجمالية للموارد الضرورية لبلوغ الهدف.

تعمل طريقة **ABB** بطريقة معاكسة لطريقة **ABC** كما بينه الشكل السابق، إذ عوض أن تضم تكلفة الموارد للأنشطة وأهداف التكاليف، فإن **ABB** تركز على معدل استهلاك الموارد الضرورية لإنتاج سلعة معينة أو خدمة، بمعنى المعدل الذي من أجله تستهلك المنتجات والأنشطة والمعدل الذي من أجله تستهلك الأنشطة الموارد. كما أن **ABC** تحتاج إلى معطيات ذات طبيعة مالية أما **ABB** فإنها تحتاج إلى معطيات ذات طبيعة كمية، وتحول هذه الأخيرة في النهاية إلى معطيات مالية.

على عكس **ABC** تتم طريقة **ABB** في إطار عملية تكرارية وتحسين متواصل وتتجسد هذه الخاصية على مستوى المرحلة الخامسة، أين يجب مقارنة كمية الموارد الضرورية مع كمية الموارد المتاحة. وهذا يعني ضرورة تكرار العملية وتعديلها قبل المرور إلى المرحلة الموالية. وفي المرحلة السابعة إذا تم بلوغ الهدف فهذا يعني أن الموارد الضرورية مساوية للموارد المتاحة، وفي حالة العكس يجب الرجوع إلى المرحلة الخامسة وتعديل المعطيات في المراحل الأولى إلى غاية المرحلة الرابعة.

ومن الأهمية بمكان أن تطبق المؤسسة مدخل إدارة العمليات لأنه ضروري للتميز، فمستويات الأداء المرتفعة تكون ممكنة فقط عندما تؤدي الأنشطة وفقا للممارسات الأفضل وتكون الطاقة غير المستغلة في أدنى الحدود. ويكون الأداء أفضل إذا تم تحسينه بشكل متواصل والأنشطة تؤدي بإتقان. وكل هذا من أجل الوفاء ب:¹⁹

- متطلبات العميل.
- الأهداف والإستراتيجيات التنظيمية.
- الخدمات ومزيج الخدمات الجديدة.
- التغييرات في العمليات.
- التحسينات في الكفاءة والفعالية.
- أهداف الجودة والمرونة وزمن الدورة.
- التغييرات في مستويات الخدمة.

تقوم **ABB** على عدة مبادئ منها:

-تكوين لجان مراجعة الموازنة: وينبغي أن تكون هذه الأخيرة مكونة من أفراد ينتمون إلى خلفيات وظيفية متنوعة هدفهم إثارة تساؤلات عن الموازنة ومراجعتها ويجوز أن تضم لجنة المراجعة أعضاء مجلس الإدارة وإدارات الدعم مثل الموارد البشرية إدارة الجودة والمالية والعمليات.

-خيارات الموازنة : يوجد أمام المنظمة خيارات لموازنة الأنشطة:

- 1-إعداد الموازنة والتقارير حسب الأنشطة.
 - 2-إعداد الموازنة حسب الأنشطة ثم تحويلها إلى موازنة عناصر تكلفة تقليدية.
- وفي الأسلوب الثاني تخطط المنظمة على أساس النشاط ويستخدم المدبرون تكاليف النشاط الوحدة الواحدة لتقرير عناصر التكلفة ثم يلخصون حسب عناصر التكلفة ويكون هذا المنهج مؤقت فقط إلى أن تفهم المنظمة بشكل أفضل كيفية الإدارة بالأنشطة وعادة يدوم سنة فقط²⁰

ولقد رأينا أنه من المشاكل التي تعاني منها الموازنة التقليدية عدم وجود صلة واضحة بين إستراتيجية المؤسسة والموازنة، وهذا جعل المسيرين العمليون لا يعرفون كيف يدرجون الإستراتيجية في موازنتهم. إلا أن **ABB** تحاول أن تتجاوز هذا الانفصال من خلال ترجمة الغايات الإستراتيجية وأهداف الأداء إلى أهداف على مستوى الأنشطة، وذلك انطلاقاً من ترجمة متطلبات الزبائن وتحليل إستراتيجيات التنافس، وبعد ذلك تحدد أهداف الوقت، الجودة والتكلفة وتترجمها إلى أهداف على مستوى الأنشطة.

تعطي الموازنة القائمة على أساس الأنشطة المسيرين الأدوات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات أفضل، ووفقاً لهذا الأسلوب يتم استغراق أكبر وقت في عملية التحسين بدلاً من ملء الوثائق كما يحدث في حالة الموازنة التقليدية، ويعطي هذا الأسلوب المسيرين طريقة لتحسين الأنشطة والعمليات.

غير أنه وبالرغم من أهمية هذه الطريقة هناك بعض الصعوبات التي تواجه عملية تطبيقها في الواقع. من بينها:

- لا يمكن اعتبار النشاط الوحدة الأساسية والوحيدة والأكثر ملائمة.
- صعوبة قياس الطاقات بطريقة متجانسة، لعدم وضوح العلاقة بين عناصر الموارد.

- عدم أخذ **ABB** للتكاليف الثابتة على أساس الأنشطة جعل من الصعب تحديد الطاقات العاطلة أو الفائضة.

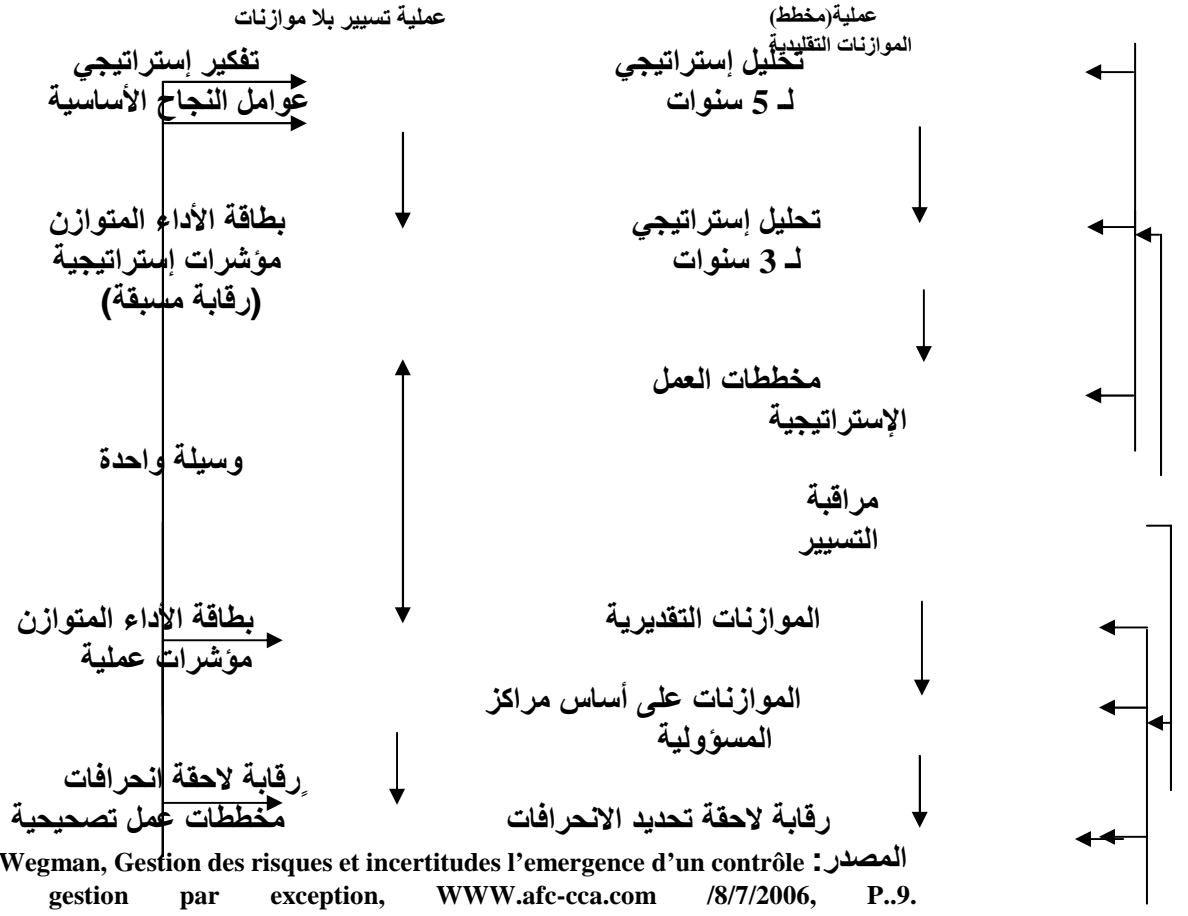
2.III- أسلوب تسيير بعيداً عن سيطرة الموازنات:

تولت مجموعة **CAM-I** وبإدارة **J.Hope** و **R.Fraser** تأسيس طريقة للمؤسسات التي تأمل في التخلص من نظامها للموازنات وأطلقت عليها اسم أسلوب ما وراء (أو ما بعد) الموازنات (**The Beyond Budgeting Model**)، هذا الأخير مكون من عشرة نقاط:²¹

- 1- تعد صياغة الإستراتيجية عملية مستمرة يساهم فيها الجميع، كما يجب في هذه المرحلة تحديد المؤشرات الأساسية للأداء.
- 2- لا يرتبط تحديد الأهداف بقياس أداء المسيرين وأجورهم، كما ينصح بضرورة إتباع أسلوب من أسفل إلى أعلى (**Bottom up**)
- 3- يجب أن تكون الأهداف الإستراتيجية ثمرة المبادرات الإستراتيجية المصاغة في إطار مجموعات العمل.
- 4- يجب إعداد المشاريع الإستراتيجية على أساس حافظة متكاملة في إطار التطور، وليس على أساس موازنة تم الاتفاق عليها.
- 5- من أجل إدارة حافظة موارد المؤسسة، ينصح **CAM-I** باستعمال سوق داخلية، من أجل تقييم وترتيب كل الاستثمارات الحالية والمستقبلية.
- 6- إدارة التكاليف مع ضرورة التساؤل فيما إذا كانت ستضيف قيمة أم لا، كما لا يجب فقط التساؤل عن ضرورة تخفيضها أو زيادتها، بل من الضروري استعمال أسلوب التسيير على أساس الأنشطة.

- 7- استعمال المؤشرات الأساسية وأساليب المقارنة المرجعية (**Benchmarking**) وإعادة التقدير لتقييم الأداء.
- 8- تقييم الأداء يكون على أساس المؤشرات المتنوعة وليس فقط على أساس الأهداف المالية.
- 9- استعمال أسلوب التنبؤات المتحركة (**rolling forecast**) للتنبؤ بالنتائج المستقبلية.
- 10- البحث عن التوازن بين الرقابة من أعلى إلى أسفل **Top-down** وطريقه من أسفل إلى أعلى من خلال تفويض السلطة والمسؤولية.
- وترى مجموعة البحث **CAM-I** أنه لنجاح مثل هذه الطريقة يجب الاعتماد على عدد من الوسائل التي ظهرت حديثاً مثل بطاقة الأداء المتوازن لـ **Kaplan و Norton**²² والإدارة على أساس الأنشطة أو العمليات **ABM**.
- تسعى الطريقة التي اقترحها **CAM-I** إلى ربط الموازنة بالإستراتيجية من خلال إدماج على مستوى الموازنة مؤشرات متنوعة (مالية وغير مالية) لها خصائص إستراتيجية وعملية وتتميز بالمرونة. وذلك من أجل تكيفها لمحيط غير أكيد وأكثر خطورة، ولتفادي الفصل القائم بين الإستراتيجية والموازنة الذي تتسم بها الموازنات التقليدية، والشكل الموالي سيبين ويقارن بين عملية إعداد الموازنات التقليدية وعملية تسيير خالية من الموازنات:

الشكل رقم (3) مقارنة بين عملية إعداد الموازنات التقليدية وعملية تسيير بلا موازنات



من خلال الشكل نلاحظ أن بطاقة الأداء المتوازن تلعب دوراً أساسياً وذلك لنتيجة وجودها بين الصياغة الإستراتيجية ومراقبة التسيير، ولإشارة فإن هذه البطاقة عبارة عن جدول قيادة إستراتيجي يتجزأ إلى عدة توقعات حسب الاختيارات الإستراتيجية، وتضم هذه التوقعات مجموعة من عوامل النجاح الأساسية والتي يتم تحديدها في مرحلة التحليل الإستراتيجي، ومجموعة من المؤشرات المتعددة (المالية الكمية، السابقة، اللاحقة، الداخلية والخارجية).

وقد بين **Berland** حالة مؤسسة فرنسية تخلت عن نظامها التقليدي للموازنات وتبنت أسلوب **CAM-I**، واستنتج أنها لم تتخلى فعليا عن الموازنات ولكنها غيرت من أسلوبها حيث انتقلت من الأسلوب المالي إلى الأسلوب الإستراتيجي²³.

إن قدرات الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير وخاصة التسيير التقديري يمكن أن تكون ذات فائدة ثمينة تساعد وتشجع على الربط بين الإستراتيجية ومراقبة التسيير، كما توفر للمسير المعلومة القادرة على مساعدته على تطوير استراتيجيات جديدة، غير أنها تواجه صعوبات متنامية في قيادة المؤسسات التي تسبح في محيط تنافسي، غير أكيد وشديد وسريع التغير. الأمر الذي زاد في تعقيد هذه الوسائل.

الخاتمة

عملت الموازنات التقديرية لمدة طويلة كأداة للتخطيط الشامل، وساعدت بنجاح المؤسسات على الاستعداد لمفاجآت المستقبل. وكان نجاحها هذا نتيجة للظروف التي نشأت وطبقت فيها والتي تميزت بالاستقرار والتوسع الصناعي ونمو الطلب وقلة المنافسة، ولم يكن الأمر آنذاك يتطلب معرفة واسعة حول المحيط الخارجي للمؤسسات. غير أن تطور المحيط وتحوله إلى كثير التعقيد، شديد المنافسة، التغير السريع للمنتجات، الانتقال من الاقتصاد الصناعي إلى الاقتصاد المعرفي، كل هذه المتغيرات جعلت من النظام التقليدي للموازنات غير قادر على التنبؤ بما سيحدث غدا. ونتيجة لذلك قامت أبحاث بتطوير وتعديل نظام الموازنات التقليدي وتكييفه بما يتناسب والبيئة الجديدة.

أكدت نتيجة الأبحاث على ضرورة تعويض الأسلوب العمودي لإعداد الموازنات والذي يقوم على أساس مراكز المسؤوليات المنفصلة عن بعضها البعض، بأسلوب جديد قائم على أساس الأنشطة والعمليات والذي يبين العلاقات الأفقية بين مختلف الأنشطة التي تساهم مجتمعة في خلق القيمة.

وتواصلت جهود البحث في تطوير أدوات التخطيط ورأت بعضها ضرورة التخلص من نظام الموازنات وتبني أسلوب ما وراء الموازنات. إلا أن الدراسات التي أجريت على بعض المؤسسات التي تبنت هذه الأداة، بينت أن المؤسسات لم تتخلى عن الموازنات ولكنها غيرت من أسلوبها حيث انتقلت في عملية الإعداد من المستوى العملي والمالي للمدى القصير إلى المستوى الإستراتيجي طويل المدى. وهذا يدل على أن نظام الموازنات مازال الأداة الأولى والأكثر استعمالا في عملية التخطيط في معظم المؤسسات، وأن التغير وقع في كيفية تصميم الموازنات حيث تحولت من الاتجاه العمودي إلى الأسلوب الأفقي ومن المدى القصير إلى المدى الطويل.

الهوامش

- (1) أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، (كلية التجارة، الإسكندرية، بدون سنة نشر)، ص22.
- (2) محمد عبد المنعم الجمال، التحويلات الرأسمالية، (دار الكتاب المصري، بدون سنة نشر)، ص 615 - 639 بتصريف.
- (3) فكري أحمد عنان، النظرية الاقتصادية في الإسلام، (دار القلم، دبي، بدون سنة نشر)، ص 81.
- (4) سامي عبد الرحمن، (الموازنات التخطيطية في القرآن الكريم)، مجلة الاقتصاد الإسلامي، العدد الرابع، ص.30 بتصريف.

(5) Horngen, C et autres: Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3^{eme} édition, Pearson Education, Paris, 2006, p.172.

(6) محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، (ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995)، ص4.

(7) جميل أحمد، توفيق، إدارة الأعمال، (دار النهضة العربية، بيروت، 1984)، ص399.

(8) خالص-ص-خالص، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية، (ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997)، ص10.

(9) محمد صالح الحناوي: الإدارة المالية والتمويل، (كلية التجارة، الإسكندرية، 1999)، ص2.

(10) DFCG-KPMG, IFOP, Les directeurs financiers et la procédure budgétaire – Faut-il tuer le Budget, 1994.

(11) - J.A.Schmid, Is it time to replace traditional budgeting, Journal of Accountancy, 1992, October, PP.103-107.

- P.M.Deschamps, Le budget, piege a cadre, L'Expansion, N° 558, 1997, Octobre, PP.153-155.

- R. Newing, Out with the old in with the new, Accountancy, 1994, July, PP. 49-50.

(12) P.Predergast, Budgets hit back, Management Accounting, 2000, January, PP.14 -16.

(13) - N.Berland, Les rôles du contrôle budgétaire: un modèle d'interprétation, Revue Française de Gestion, 2001, Septembre- Octobre, p.114.

-R. Banham, Better budgets, Journal of Accountancy, 2000, February, PP.7-11.

(14) J.Hop & R. Fraser, beyond budgeting breaking through the barrier to the third wave, Management Accounting, 1997, December, PP.20-23.

(15) B. Bunce & R. Fraser & L. Woodcock, Advanced budgeting: a journey to advanced management systems, Management Accounting Research, 1995, PP. 260.

(16) P.Predergast, Op. Cit, PP. 14 -16.

(17) J.Antos et J.A.Brimson, Driving value using activity based budgeting, John Wiley-sons, New York, 1999.

(18) طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 1175.

(19) نفس المرجع السابق: ص. 1175-1176.

(20) نفس المرجع السابق ، ص 1200-1201

(21) J.Hope & R.Fraser, The BBRT guide to managing without Budgets, CAM-I, Release, 1999, V.3.01,8 December, P.14.

²²- Pour plus d'information voir :

- Kaplan, R.S et Norton, D.P: The Balanced scorecard: measures that drive performance, Harvard Business Review, January – February (1992).

- Kaplan, R et Norton: Using the balanced scorecard as a strategic management system, Harvard Business Review, January- February, (1996).

(23) Berland, N: Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation, Revue Française de Gestion, Septembre- Octobre, 2001, p.