

المبحث الثاني

تقويم أداء الوحدات الإقتصادية في ظل المحاسبة الرشيقة

يعد تقويم الأداء من المرتكزات الأساسية للإدارة الحديثة التي تسعى الى تحقيق أهدافها المتمثلة بالتكيف والنمو والبقاء في ظل بيئة فعالة تتميز بالمنافسة الشديدة بين الوحدات الإقتصادية، إذ إن تقويم الأداء يساعد على تحديد مدى كفاءة وفاعلية الوحدة الإقتصادية في إستغلال مواردها وفي تحديد نقاط القوة والضعف في جميع مستوياتها الإدارية والتنفيذية وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وإستخراج الانحرافات.

إن تقويم الأداء التقليدي يعتمد بالدرجة الأساسية على المقاييس المالية التي لا تتلائم مع الوحدات الإقتصادية الرشيقة ولا تساعد إدارة تلك الوحدات في تقويم أدائها وإذا أستمرت تلك الوحدات الإقتصادية الرشيقة في إستخدام مقاييس الأداء التقليدية فإنها لن تكون قادرة على البقاء في عملية الإنتاج الرشيق لأن مقاييس الأداء التقليدية مستندة إلى فلسفة الإنتاج الواسع وليس على المبادئ الترشيقية.

وتعتمد المحاسبة الرشيقة في عملية تقويم الأداء على صندوق الأداء (Box Score) الذي يمثل تقرير يتم إعداده في نهاية كل أسبوع يمثل ملخصاً لأنشطة تدفق القيمة ويوفر معلومات ذات ثلاثة أبعاد تتمثل بـ (التشغيلي، والمالي، والطاقة) والذي يتم من خلاله تقويم أداء تدفق القيمة الأسبوعي.

مفهوم تقويم الأداء

يعد تقويم الأداء أحد الأنشطة المهمة في الوحدة الإقتصادية، وينطوي مفهوم تقويم الأداء على الكثير من المفاهيم الجوهرية ذات العلاقة بالنجاح والفسل والكفاءة والمخطط والفعلي، فتقويم الأداء يميز بين العمل الجيد والعمل غير الجيد بهدف تطوير العمل وتحسينه وبعد إحدى الحلقات المهمة في العملية الإدارية الشاملة لتحقيق الأهداف سواء كانت تشغيلية أم إستراتيجية. (الحسيني، ٢٠٠٠: ٢٣١)

وفي بداية الستينات كانت المنافسة بين منتوجات الوحدات الإقتصادية في الأسواق قليلة وليست ذات أهمية تلفت أُنْتباه إدارات وحدات الأعمال المتنافسة في الأسواق، وكانت عملية قياس مستوى الأداء ببساطة عملية مقارنة بين الدخل الفعلي والدخل المخطط، أي أن عملية القياس كانت مستندة إلى الأداء المالي، وبقيت هذه المقاييس كافية ولم تدع الحاجة إلى تغييرها وصولاً الى منتصف الثمانينات، إذ إن المنافسة قد توسعت وتحولت الأسواق المحلية إلى أسواق عالمية تحتوي أنواع مختلفة من السلع ومن مناشئ متنوعة في ظل اقتصاد عالمي لا يعترف بالمسافات

(العولمة)، ومع هذه التغيرات بدأت الوحدات الاقتصادية تعيد النظر في سياساتها وفي إستراتيجيتها ولاسيما فيما يخص العوامل البيئية الخارجية والمؤثرة في حصة الوحدة الاقتصادية السوقية وموقعها التنافسي وتوجهت الأنظار نحو تكاليف الإنتاج وجودة المنتج وزادت حدة التنافس من خلال إعطاء أهمية أكبر لتقويم الأداء وتحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها، إذ كان تقويم الأداء يتضمن مقارنة التكاليف الفعلية (سواء المتغيرة أو الثابتة) مع المخططة ومن ثم تتم محاولة تحليل أسباب عدم مطابقتها، ومن خلال التعمق في هذه المقارنة وجد أن بعض فقرات تكاليف الإنتاج تتأثر بعوامل أخرى غير مالية تتبع تغيرات خارجية عن إرادة إدارة الوحدة الاقتصادية بضمنها التغيرات الاقتصادية والسياسية والثقافية والتكنولوجية والتي قد تؤثر في أسعار البيع سواء للمنتج أو لمصادر الإنتاج (أسعار شراء المواد الأولية، وأجور العمل) والتي بدورها تؤثر في تكاليف الإنتاج كعامل موجه في التكلفة بالارتفاع أو الانخفاض دون وجود أي عامل مسبب أو موجه داخلي للانحراف (تغيرات البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية)، فضلاً عن التغيرات في أذواق المستهلكين (التغيرات الثقافية) والتطورات في تكنولوجيا التصنيع والآلات الإنتاجية وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وقصر دورة حياة المنتج وتحقيق رضا الزبون، وكلها عوامل تؤثر في دخل الوحدة وليس لإدارة الوحدة الاقتصادية القدرة على السيطرة عليها.

هذا فضلاً عن البحث المستمر لتطوير تقنيات لأغراض تقويم الأداء يمكن من خلالها تزويد الإدارة العليا بالمعلومات الكافية لإتخاذ القرارات الإستراتيجية وتحسين أداء الوحدة الاقتصادية لضمان النجاح ومن ثم النمو والتوسع الذي بدوره يضمن تحسين الدخل وزيادة الأرباح. ومن هنا بدأت في بداية التسعينات مقاييس الأداء بالتغير والتحول نحو تقويم الأداء غير المالي. (الحسن، ٢٠٠٩: ٢١).

وقد عرف (Blocher) وآخرون تقويم الأداء أنه العملية التي بواسطتها تقدم الإدارة وبجميع مستوياتها المعلومات اللازمة عن أداء الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية والتي من خلالها يتم الحكم على الأداء بواسطة المعايير الموجودة في الموازنات والخطط والأهداف.

(Blocher et.al., 2002:856)

أما (Wright) وآخرون فقد عرفوا تقويم الأداء على أنه يمثل قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها من خلال إستخدام الموارد المتاحة بطريقة كفوءة.

(Wright et.al., 1998:259)

يتضح مما تقدم أن عملية تقويم الأداء تعرف بأنها عملية منظمة ومستمرة لقياس قدرة تحقيق الوحدة الاقتصادية للأهداف الموضوع مسبقاً من خلال مقارنة

الأداء الفعلي بما هو مخطط وتوضيح مدى قدرة الوحدة الاقتصادية في إستغلال مواردها بكفاءة ويتم ذلك من خلال الاعتماد على مجموعة من المعايير والمؤشرات التي توضح مدى نجاح الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها، وتتيح إمكانية تحديد الأنحرافات ومعرفة أسبابها ومعالجتها ورسم السياسات المناسبة لرفع مستوى الأداء، ويتضمن تقويم الأداء الأنواع الآتية:

- ١- تقويم الأداء الفعلي مقابل المخطط بالموازنة (سواءً كان المخطط هو معياري أو تقديري).
- ٢- تقويم الأداء الفعلي للسنة الحالية مقابل سنة أساس أو مقابل السنوات الماضية (كأساس للمقارنة).
- ٣- تقويم الأداء الفعلي للوحدة الاقتصادية مع وحدة اقتصادية أخرى رائدة (المقارنة المرجعية).

٣-٢-٢ فوائد تقويم الأداء:-

يتمثل جوهر تقويم أداء الوحدات الاقتصادية في تحسين وتطوير أدائها المستقبلي لغرض تحقيق أهدافها بكفاءة من خلال الأستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة ويمكن الوصول إلى ذلك من خلال تحقيق الفوائد الآتية:

(Glautier And Brian, 1997:607)

- ١- تقويم مدى تحمل المديرين للمسؤوليات المخولة لهم بشكل فعال.
 - ٢- تشخيص المجالات التي سوف تتخذ فيها الإجراءات التصحيحية والعمل على معالجتها.
 - ٣- التأكد من أن المديرين يتحفزون بإتجاه غايات الوحدة الاقتصادية والأهداف المرسومة لها مقدماً.
 - ٤- إجراء المقارنات بين أداء مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية لتحديد المجالات التي يجب ان تجري فيها التحسينات.
 - ٥- التأكد من أن الأنجاز الفعلي كان على وفق الأهداف والخطط الموضوعية.
 - ٦- التأكد من أن الأنجاز الفعلي قد تم بكفاءة من خلال الأستغلال الأمثل للموارد.
 - ٧- إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والذي بدوره يدفع تلك الأقسام لتحسين مستوى أدائها.
- من خلال ما تقدم يمكن القول أن تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية يحقق أهدافاً متعددة ومتنوعة ولكي تتم عملية تقويم الأداء فإن هناك خطوات يجب أتباعها، هذه الخطوات تتمثل في الآتي:-
- ١- تحديد الأهداف والخطط والموازنات.
 - ٢- قياس الأداء الفعلي.

٣- مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط بالموازنة.

٤- تحديد الانحرافات وتحليلها.

٥- إتخاذ الإجراءات التصحيحية.

تقويم الأداء الإستراتيجي :-

يعد تقويم الأداء الاستراتيجي عنصراً جوهرياً من عناصر العملية الإدارية إذ يستخدم في تقديم المعلومات المفيدة لقياس مدى الكفاءة في استخدام الموارد وتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ومن ثم التعرف على أوجه الأداء السابقة واللاحقة لأدائها مما يساعد في إتخاذ القرارات الضرورية في ضوء رسالتها وأهدافها الإستراتيجية.

ولقد اتسع مفهوم تقويم الأداء وأتسعت مجالات استخدامه ليتعدى البعد الواحد للتقويم بالاعتماد على المؤشرات المالية التقليدية ليشمل مؤشرات مالية وغير مالية لتقويم الأداء تتناسب مع المتغيرات البيئية للوحدة الاقتصادية سواء الداخلية منها أو الخارجية ومع الأساليب الإدارية الإستراتيجية الحديثة. (Lawrance and William, 1989: 18)

وتعرف عملية التقويم الأداء الإستراتيجي على أنها عملية التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تسعى لتنفيذ الإستراتيجيات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف والغايات كلها. (Amaratunga, 2000: 180)

أهمية تقويم الأداء الإستراتيجي :

تبرز أهمية تقويم الأداء الإستراتيجي في بيئة الأعمال لما تتميز به الموارد الاقتصادية من ندرة بالنسبة إلى الإحتياجات المتزايدة والتنافس عليها مما يؤدي الى ضرورة تحقيق أقصى العوائد من خلال الأستغلال الأمثل للموارد المتاحة ويمكن إبراز أهمية تقويم الأداء الإستراتيجي من خلال الآتي: (الحسيني، ٢٠٠٠: ٣٣٣-٣٣٤) (Hill and Pullen, 2001:3)

١- يمثل مؤشراً لمدى نجاح الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها (التكيف، والنمو، والبقاء).

٢- يظهر مدى إسهام الوحدة الاقتصادية في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تجنب أسباب الهدر والضياع في الوقت والجهد والأموال.

٣- تقديم معلومات لمختلف المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.

٤- تنفيذ الأهداف الموضوعة في الخطط.

- ٥- تحديد المركز الإستراتيجي للوحدة الإقتصادية ضمن البيئة التي تعمل فيها ومن ثم تحديد متطلبات التغير لتحسين الموقع الإستراتيجي.
 - ٦- تحقيق اتجاه نظامي لإستراتيجية الوحدة الإقتصادية.
 - ٧- يعكس تقويم الأداء الإستراتيجي درجة المواءمة والأدسجام ما بين أهداف الوحدة الإقتصادية وإستراتيجيتها.
 - ٨- تخصيص موارد الوحدة الإقتصادية بشكل كفوء.
- هذا ويمكن القول أن تقويم الأداء الإستراتيجي هو وسيلة لدراسة قدرة أية وحدة إقتصادية على أنجاز أهدافها الإستراتيجية وتحقيق ما هو مطلوب منها خلال مدة معينة وينبغي أن لا ينظر إلى تقويم الأداء على أنه عملية مستقلة بل هو مرحلة من مراحل العملية الإدارية وإن تقويم الأداء يعد جزءاً مهماً من وظيفة الرقابة على الوحدة الإقتصادية.

صندوق الأداء: Box Score

يعرف (صندوق الأداء) على أنه تقرير يلخص التأثيرات التشغيلية والمالية وتأثيرات الطاقة المتعلقة بتدفق القيمة ويلخص التقارير الأسبوعية المتعلقة بتدفق القيمة الخاصة بالأداء وإتخاذ القرارات وتفضيل مبادرات التحسينات الترشيقية. (Woehrle and Shady, 2010: 839)

ويبين صندوق الأداء تأثير التغيرات الترشيقية على النتائج المالية المستقبلية والتي يتم قياسها إستناداً إلى التأثيرات التشغيلية وتأثيرات أستغلال الطاقة. وعندما تتبنى الوحدة الإقتصادية فلسفة الترشييق فإن المديرين التنفيذيين والعاملين يتوقعون رؤية التحسين المالي الملموس، إلا أنهم لا يلمسون ذلك في الأجل القصير على الرغم من أنهم يلاحظون نتائج كبيرة في العمليات الإنتاجية، ويعود ذلك إلى الأختلاف ما بين المنظور المالي والمنظور التشغيلي (العملياتي).

(Bahadir, 2011, 29)

- إذ إن مديري العمليات يسعون الى تحقيق النتائج الآتية:
- ١- تخفيض وقت الانتظار.
 - ٢- تحسين الجودة.
 - ٣- تحسين التسليم في الوقت المناسب.
 - ٤- تخفيض مساحة ارضية تدفق القيمة.
 - ٥- زيادة دوران المخزون.
- ويعتقد مديري العمليات أن هذه النتائج سوف تمكن الوحدة الإقتصادية من زيادة النمو والربحية وزيادة رضا الزبون.

أما النظرة المالية للمديرين الماليين لمجموعة البيانات نفسها فإنها تكون مختلفة، إذ يعتقد المديرين الماليين أن التغيرات الترشيقية تزود الأمكانية للتحسين المالي، إلا أنه ما لم يتم تخفيض التكاليف أو زيادة الإيرادات فإن الصورة المالية لن تتغير.

(Maskell et.al., 2012: 61-62)

ولذلك فإن المديرين يحتاجون الى طريقة لوضع طريق يربط وجهات النظر المالية والتشغيلية بوضوح كيف أن التغيرات التشغيلية ستؤثر على النتائج المالية، وهذا الطريق يتمثل بصندوق الأداء (Box Score) الذي يمثل حلقة الوصل ما بين النظرة المالية والتشغيلية المتعلقة بالترشيح وتصويرها في مجمع واحد (One Pool)، ويساعد صندوق الأداء على خلق الحالة الحالية لخارطة التدفق لتدفق القيمة وفي تحديد مصادر الضياع وفي قياس أثر التحسينات التي تنتج نتيجة لعمليات الترشيح، وكذلك يوضح صندوق الأداء الحالة المستقبلية لخارطة تدفق القيمة ويوضح الاختلاف ما بين النتائج الفعلية والنتائج المخططة المتعلقة بتدفق القيمة.

(Woehrle and Shady, 2010: 839)

إن صندوق الأداء يمكن أي شخص من تقويم أداء تدفق القيمة في أية لحظة، ويسهل من عملية التحسين المستمر، ويستخدم صندوق الأداء من قبل مدير تدفق القيمة وفريق التحسين المستمر لمراقبة وخلق التحسين ضمن تدفق القيمة.

(Bahadir, 2011:29)

ويتألف صندوق الأداء من ثلاثة أبعاد تمثل المنظور المالي والمنظور التشغيلي ومنظور الطاقة، وبذلك فإن صندوق الأداء يجمع هذه المنظورات الثلاثة في تقرير واحد، يبين كيفية أستغلال موارد تدفق القيمة بطريقة يمكن من خلالها النظر إلى المنظورات الثلاثة (المنظور المالي والمنظور التشغيلي ومنظور الطاقة) في الوقت نفسه وبالشكل الذي يتمكن المديرون من خلاله من التخطيط وإتخاذ القرارات وتقويم النتائج الترشيقية التي لها تأثير في النتائج المالية والتشغيلية.

(Maskell and Baggaley, 2004: 33)

إن صندوق الأداء يتألف من المنظورات الآتية:

(Hansen and Mowen, 2007: 738)

١- المنظور التشغيلي: Operational perspective

يتضمن المنظور التشغيلي في صندوق الأداء المقاييس المتعلقة بتدفق القيمة

والتي تتمثل في الآتي: (Maskell, 2011: 7)

- المبيعات لكل شخص
- التسليم في الوقت المحدد
- الوقت من الرصيف إلى الرصيف

- خلال الوقت الأول
- معدل تكلفة الوحدة الواحدة لتدفق القيمة
- سرعة استلام النقد
- مساحة الأرضية

٢- المنظور المالي: Financial Perspective

المعلومات المالية ضمن صندوق الأداء تبين تأثيرات التغيرات الترشيقية على النتائج المالية، والمعلومات المستخدمة لتقويم التأثيرات المالية المتعلقة بالترشيق يتم الحصول عليها عن طريقة تكاليف تدفق القيمة، ويتضمن المنظور المالي لصندوق الأداء ما يأتي:

(Maynard, 2008: 3)

- أ- الإيرادات: وهي تتمثل بمقدار المبيعات النقدية التي حصلت خلال الأسبوع.
- ب- تكاليف المواد: وهي تتمثل بتكلفة المواد التي تم شراؤها خلال الأسبوع.
- ج- تكاليف التشكيل: وهي تتمثل بالتكاليف الأجمالية لتدفق القيمة خلال الأسبوع مطروحاً منها تكاليف المواد التي تم شراؤها خلال الأسبوع.
- د- ربح تدفق القيمة: وهو يمثل الفرق ما بين الإيرادات وتكاليف المبيعات، إذ تمثل تكاليف المبيعات مجموع تكاليف المواد مضافاً إليها تكاليف التشكيل الأسبوعية. إن صندوق الأداء لا يأخذ بنظر العناية التغيرات الحاصلة في مستويات المخزون عندما يقوم بإحساب ربح تدفق القيمة، من ناحية أخرى فإن مستويات المخزون ستؤثر مباشرة في ربح تدفق القيمة فعندما تزداد مستويات مخزون تدفق القيمة فإن صندوق الأداء سيوضح انخفاض ربح تدفق القيمة ومعدل تكلفة عالي لتدفق القيمة، أما عندما تنخفض مستويات مخزون تدفق القيمة فإن صندوق الأداء سيوضح أن هناك ارتفاع في ربح تدفق القيمة ومعدل تكلفة منخفض لتدفق القيمة وبذلك فإن صندوق الأداء سوف يحفز أعضاء فريق التحسين المستمر على تخفيض مستويات المخزون.

(Bahadir, 2011:30)

- هـ- عائد تدفق القيمة على المبيعات، وهو يمثل ربح تدفق القيمة مقسوماً على المبيعات، وهو مقياس يمثل فاعلية تدفق القيمة في استخدام الموارد لخلق العائد على المبيعات.

٣- منظور الطاقة: Capacity Perspective

يركز الترشيح على مقدار الطاقة المتاحة للأفراد والمكائن التي تحتاجها الوحدة الإقتصادية لتحقيق أهدافها وعندما تطبق الوحدة الإقتصادية برامج الترشيح فإنها ستتعامل مع مقدار كبير من الطاقة المتحررة Free Capacity، والتي من خلالها

سيكون أمام الوحدة الاقتصادية خياران الأول هو أستغلال الطاقة المتحررة لنمو الأعمال والثاني هو التخلص من الموارد المتحررة. (Guan et.al, 2009:418)
إن معلومات الطاقة ضمن صندوق الأداء تبين التغيرات الحاصلة في إستخدام طاقة الموارد كنتيجة للتغيرات الترشيقية وتعرف طاقة الموارد (Resource capacity) على أنها القدرة لإنجاز العمل كما هي مزودة من خلال الموارد، وفي هذا المجال سيتم التركيز على صنفين من الموارد هما: (Maskell et.al., 2012:78)
أ- الافراد العاملون والساعات المتاحة للعمل المباشر خلال مدة من الوقت كأن تكون وجبة عمل أو يوم أو اسبوع أو شهر.
ب- المكنائن والساعات المتاحة لإنجاز العمل الآلي خلال مدة من الوقت.
ولذلك فإن طاقة الموارد يتم تقسيمها على ثلاثة أصناف تتمثل بالآتي:
(Bahadir, 2011:31)

أ- الإنتاجية (الوقت المنتج): Productivity

وهي تمثل وقت العمل أو وقت المكنائن المنفق لخلق القيمة عند سحب طلب الزبون، وإستناداً إلى الترشيح فليست هناك إنتاجية في تصنيع المنتج، وإنما الإنتاجية تكون فقط في خلق القيمة للزبون.

ب- عدم الإنتاجية (الوقت غير المنتج): Non Productivity

وهي تمثل وقت العمل أو وقت المكنائن المنفق على الأنشطة غير المضيفة للقيمة، مثل الوقت المنفق على التغير الكلي (Changeovers)، وإعادة التصنيع، وحركة المواد، والتصليح، والصيانة، وانتظار الموارد، والجدولة، والتخطيط، وأستراحة العمال، وتعد كل هذه الأنشطة أنشطة غير مضيفة للقيمة وتمثل هدراً وضياًعاً في موارد الوحدة الاقتصادية.

ج- الطاقة العاطلة (غير المستغلة) Available

وهي تمثل الوقت الكلي اللازم للعمل المتعلق بالأفراد العاملين والمكنائن في تدفق القيمة مطروحاً منه الوقت المنتج والوقت غير المنتج، أي إنها تمثل الوقت المتبقي بعد إحتساب الوقت المنتج وغير المنتج.

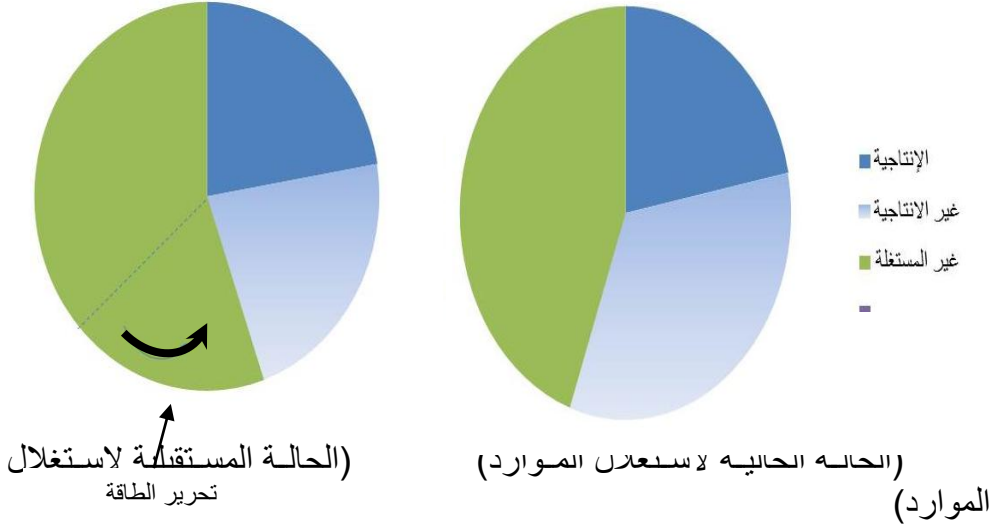
إن الترشيح يركز على التخلص من الضياع في عمليات تدفق القيمة من خلال تنفيذ المبادئ الخمسة للترشيح في عمليات تدفق القيمة التي تؤدي إلى التحسينات التشغيلية ولذلك فإن التركيز يكون على التخلص من أستغلال موارد الطاقة غير الإنتاجية، إذ أنه في حالة التخلص من الضياع فإن طاقة الموارد الخاصة بساعات العمل وساعات عمل المكنائن التي قد تم استخدامها بالعمليات غير الإنتاجية ستصبح متاحة، أي تتحول الطاقة غير الإنتاجية التي تمثل ضياًعاً وهدراً في موارد تدفق القيمة إلى طاقة عاطلة (غير مستغلة)، ويتم ذلك من خلال التخلص أو تقليل الهدر والضياع في العمليات غير الإنتاجية التي تؤدي إلى التخفيض في طاقة الموارد

غير الإنتاجية وتسمى هذه العملية بتحرير الطاقة التي تعرف على أنها العملية المتعلقة بتخفيض طاقة الموارد غير الإنتاجية وزيادة الطاقة المتحررة (غير المستغلة).

(Maskell et.al., 2012:77-78)

ويمكن توضيح تأثير الترشيح المتعلق بإستغلال الموارد الحالية على أستغلال الموارد المستقبلية من خلال الشكل الآتي:

شكل (١٩)
(زيادة الطاقة غير المستغلة استناداً الى الترشيق)



Brian; Baggaley, Bruce; Grasso, Larry, Practical Lean
A (زيادة الطاقة غير المستغلة) tem for Measuring and Managing the Lean Enterprise, second
Edition, Taylor and Francis Group, USA, 2012:78)

من خلال هذا الشكل يلاحظ أن الوضع الحالي لأستغلال الموارد يتمثل في ارتفاع طاقة أستغلال الموارد غير الإنتاجية ولكن بعد تنفيذ عمليات الترشيح على أستغلال الموارد غير الإنتاجية المتمثلة (بتخفيض وقت التغير الكلي للمكانن وتخفيض حركة المواد، وتخفيض أوقات الصيانة وتخفيض أوقات الانتظار وأوقات الجدولة والتخطيط وتخفيض نسبة المعيب التي تنعكس على الوقت اللازم لإعادة التصنيع والتسليم وتخفيض في أستراحة العاملين) يلاحظ أنخفاضاً في نسبة أستغلال الموارد غير الإنتاجية التي تحولت الى طاقة عاطلة (غير مستغلة).

إن الترشيح يؤكد على كمية الطاقة المتاحة للأفراد العاملين والمكانن في الوحدة الإقتصادية المطلوبة لإنجاز أهدافها وذلك يعود إلى مقدار الطاقة المتحررة من خلال المبادرات الترشيحية، إذ يتمثل التحدي للوحدات الإقتصادية الرشيقة في التخطيط لإستغلال هذه الطاقة المتحررة خلال مرحلة التخطيط المتعلقة بالترشيح، ففي وقت أعداد وتحضير خرائط تدفق القيمة (Value Stream Maps) يكون أمام الوحدة الإقتصادية خياران الأول هو أستغلال هذه الطاقة لنمو الأعمال من خلال إضافة خطوط انتاجية جديدة إلى تدفق القيمة أو من خلال تحويل هذه الموارد المتاحة الى تدفقات قيمة أخرى لديها توسع أكثر مع ازدياد في طلب الموارد، أما الخيار الثاني فهو يتعلق بالتخلص من الموارد المتحررة. (Guan et.al., 2009:418)

وبالنسبة الى صندوق الأداء فإنه يوضح تحليل أستغلال طاقة الموارد بموجب الحالة الحالية والحالة المستقبلية، وبالشكل الذي يؤدي إلى استغلال طاقة الموارد التي تخلق حالة من الترابط ما بين التأثيرات المالية والتشغيلية المتعلقة بالتغيرات الترشيقية التي تم إتخاذها في الأجل القصير، وبطبيعة الحال فإن التأثيرات التشغيلية لن تنعكس على المعلومات المالية في صندوق الأداء ما دامت الوحدة الإقتصادية تدفع المبالغ لهذه الموارد (الموارد المتحررة)، ولذلك فإن التأثيرات المالية المتعلقة بالترشيق تصبح واضحة عندما تقوم الوحدة الإقتصادية بإستغلال الطاقة المتحررة لنمو الاعمال أو عندما تقوم بالتخلص من هذه الطاقة، عند ذلك فان صندوق الأداء سيوضح تأثيرات الخطط المتعلقة بإستغلال الطاقة المتحررة في الحالة المستقبلية.

(Bahadir, 2011: 31)

إن صندوق الأداء (Box Score) يمكن توضيحه من خلال الجدول الآتي:

جدول (٩)
صندوق الأداء لتدفق القيمة خلال الأسبوع

التفاصيل	الاسبوع الماضي	الاسبوع الحالي	الاسبوع التالي	التخطيط للمستقبل
العمليات:-				
المبيعات لكل شخص				
التسليم في الوقت المحدد	%	%	%	%
الوقت من الرصيف إلى الرصيف				
خلال الوقت الأول	%	%	%	%
معدل تكلفة الوحدة الواحدة				
حسابات المدينين غير المستلمة				
مساحة الارضية				
الطاقة:-				
الإنتاجية	%	%	%	%
غير الإنتاجية	%	%	%	%
المتاحة	%	%	%	%
المالي:				
المبيعات				
تكلفة المواد				
تكاليف التشكيل				
ربح تدفق القيمة				
العائد على المبيعات				%

(Source: Hansen, Don R.; Mowen, Maryanne M, "Managerial Accounting", Eighth Edition, South- western, china, 2007:738)

٣- ٢- ٦ استخدامات صندوق الأداء: Using The Box Score

يهدف صندوق أداء تدفق القيمة الى تحقيق الأهداف الآتية:

١- إعداد التقارير الاسبوعية لقياس أداء تدفق القيمة:-

إن الغرض الرئيس لتقرير صندوق الأداء الاسبوعي هو لتركيز إنتباه فريق التحسين المستمر على المناطق التي يمكن أن تستفيد من جهود التحسين المستمر، ولذلك فإن صندوق أداء تدفق القيمة يساعد على توافر المعلومات اللازمة لتقويم أداء تدفق القيمة من خلال الآتي:

أ- كيف أن التدفق يؤدي إلى العمليات التشغيلية.

ب- كيف أن التدفق يؤدي إلى العمليات المالية.

ج- كيف أن موارد تدفق القيمة يتم أستغلالها.

إن التغيرات في أستغلال الطاقة تمثل الجسر ما بين التغيرات المالية والتشغيلية، ففي حالة أستغلال طاقة الموارد بفاعلية فإن النتائج المالية تتحسن، إذ إن التحسينات الترشيقية تخلق طاقة متاحة جديدة لأن هذه التحسينات تتخلص من الضياع في طاقة وعمليات تدفق القيمة.

(Maskell et.al., 2012:198)

٢- عرض تأثيرات التحسينات الترشيقية:

إن تقرير صندوق الأداء يساعد مديري تدفق القيمة وفريق التحسين المستمر على رؤية المعلومات ذات البعد المالي والتشغيلي والطاقة في تقرير واحد مما يؤدي إلى المساعدة في تقويم التأثيرات المتعلقة بالتغيرات الترشيقية أسبوعياً ومعرفة أثر التحسينات الترشيقية المتعلقة بالأداء التشغيلي وإستغلال الطاقة في النتائج المالية.

(Maynard, 2008: 2)

٣- المساعدة في اتخاذ القرارات الترشيقية:

تستند عملية إتخاذ القرارات في الوحدات الإقتصادية الرشيقة إلى أساس تقويم تأثير ربحية تدفق القيمة، وتهدف عملية إتخاذ القرارات الترشيقية الى تحقيق الآتي:

(Maskell et.al., 2007:67)

أ- تحديد تأثير قرارات العمل على أداء عمليات وطاقة وربحية تدفق القيمة.
ب- إستخدام المعلومات الفعلية في الوقت الملائم لإتخاذ القرارات بدلاً من التقدير أو التخصيص.

ج- منع إستخدام نظام التكاليف المعيارية الذي يؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة في البيئة الترشيقية وذلك لأن نظام التكاليف المعيارية يستخدم لتحليل قرارات العمل المستندة إلى الإنتاج الواسع، وعندما تستخدم الوحدات الإقتصادية التقليدية التكاليف المعيارية لإتخاذ القرارات، تكون قرارات الربحية مستندة إلى معايير مثل التأثير على هامش المنتج المعيارية والأمتصاص، والجدول الآتي يوضح الاختلاف ما بين طرائق أحتساب التكاليف على وفق المحاسبة الرشيقة وتبعاً لنظام التكاليف المعيارية المستخدمة في عملية إتخاذ القرارات.

جدول (١٠)

الفرق بين إحتساب التكاليف تقليدياً وأحتسابه على وفق المحاسبة الرشيقة

المحاسبة الرشيقة	تقليدياً
------------------	----------

١- التكاليف المعيارية تحتسب إستناداً إلى التقديرات الثابتة لكمية الوقت والموارد المطلوبة لإنتاج المنتج ٢- التكاليف المعيارية عادة تعد عند المدد المعيارية (التي ترتبط مع الموازنة) ولا تتغير بتغير شروط التشغيل. ٣- التكاليف المعيارية تقتض أن الأجور المباشرة هي تكلفة متغيرة وأن هناك نسبة من التكاليف الصناعية غير المباشرة متغيرة أيضاً. ٤- حسابات التكلفة المعيارية تخصص كل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس كمية العمل أو ساعات عمل المكان المستخدمة لتصنيع المنتج، وذلك يؤدي إلى تحميل مقدار كبير من التكاليف الصناعية غير المباشرة على بعض المنتجات ومقدار قليل على منتجات أخرى.	التكاليف الترشيقية تحتسب على أساس الوقت والموارد المطلوبة من قبل العمل. التكاليف الترشيقية تتغير بسبب التغيرات في شروط التشغيل، مثل معدل التدفق خلال تدفق القيمة فضلاً عن التقلبات في طلب الزبائن وفي خليط المنتج. في البيئة الترشيقية تعد الأجور تكلفة ثابتة وهي ترتبط مباشرة بالطاقة، وفي الوحدات الإقتصادية الرشيقية يكون من المهم جداً فهم كيف يستخدم العمل وذلك من خلال تحديد فيما إذا العمل يستخدم لإنجاز امر الزبون ام فيما إذا كان العمل يكون على الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وفي ظل المحاسبة الرشيقية لا يوجد هناك تصنيف للتكاليف بحسب ارتباط التكاليف بالمنتج الى تكاليف متغيرة وثابتة ومختلطة وإنما يكون هناك تصنيف للتكاليف على وفق علاقة التكاليف بتدفق القيمة الى تكاليف مباشرة إلى تدفق القيمة وتكاليف غير مباشرة إلى تدفق القيمة. يكون التخصيص غير ضروري وأما فهم كيفية استخدام الطاقة هو يعد العامل الاساس.
---	--

(Source: Maskell, Brian; Baggaley, Bruce; Katko, Nick; paino, David; Lilly, Susan, "The Lean Business Management System: Lean Accounting: Principles And Practices toolkit", BMA Press, USA, 2007: 66)

إن صندوق الأداء يستخدم لمساعدة مدير تدفق القيمة على إتخاذ القرارات القصيرة الأجل كقرارات الربحية والشراء أو التصنيع وقرارات تخصيص الموارد وكذلك يستخدم صندوق الأداء في المساعدة على إتخاذ القرارات المتوسطة الأجل من خلال توضيح الطاقة والموارد التي تكون هناك حاجة لإنجاز تلك القرارات وهذه القرارات تكون مرتبطة بالخطط الملمية والتشغيلية والبيعية ويستخدم صندوق الأداء في المساعدة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية مثل تقديم منتج جديد ويساعد في وضع وتطوير إستراتيجية هوشين.

(Maskell et.al., 2012: 199-200)

وفيما يأتي توضيح للمعلومات التي يوفرها صندوق الأداء للمساعدة في إتخاذ قرار إضافة منتجات جديدة أو التخلص من المنتجات ذات الهامش الأقل أو الإبقاء على الحالة الحالية.

جدول (١١)
إتخاذ القرارات بموجب صندوق الأداء

إضافة منتجات جديدة	التخلص من المنتجات ذات الهامش الأقل	الحالة الحالية لتدفق القيمة	
			العمليات:-
			المبيعات لكل شخص
			التسليم في الوقت المحدد
			الوقت من الرصيف إلى الرصيف
			خلال الوقت الأول
			معدل تكلفة الوحدة الواحدة
			حسابات المدينين غير المستلمة

مساحة الارضية			
الطاقة:-			
الإنتاجية			
غير الإنتاجية			
المتاحة			
المالي:-			
المبيعات			
كلفة المواد			
تكاليف التشكيل			
ربح تدفق القيمة			
العائد على المبيعات			

(Source: Maskell, Brian; Baggaley, Bruce; Katko, Nick; paino, David, "The Lean Business Management System: Lean Accounting: Principles And Practice Toolkit", BMA Press, USA, 2007: 67)

إن ربحية تدفق القيمة ترتبط مباشرة بالطلب والأداء التشغيلي وطاقة تدفق القيمة، وتكاليف الإنتاج الأساسية لتدفق القيمة المتمثلة بالأجور وعمل المكائن والتسهيلات والتي تعكس كمية الطاقة التي تم استخدامها، وترتبط كمية الطاقة المطلوبة داخل تدفق القيمة بمقدار الطلب وبذبات العمليات، إذ إن ثبات العمليات في تدفق القيمة يسمح بالوحدة الإقتصادية من استخدام طاقة أكثر لمقابلة طلب الزبائن، بدلاً من الأنشطة غير المضيفة للقيمة، ومن منظور تدفق القيمة فإن الإيرادات ترتبط بطلب الزبون وإدارة التكلفة هي دالة لكمية الطاقة المطلوبة وبذبات العمليات وكل المظاهر الثلاثة لأداء تدفق القيمة (التشغيلي، والطاقة، والمالي) يجب أن تؤخذ بنظر العناية عند اتخاذ قرارات الأعمال الترشيقية.

ولذلك عند تحليل تأثير القرارات، فإنه يجب النظر إلى أرباح أو خسائر تدفق القيمة الفعلية خلال مدة زمنية معينة (اسبوع، شهر، سنة) بدلاً من النظر إلى أساس ربح أو خسارة الوحدة الواحدة، ثم بعد ذلك يتم إحساب الإيرادات والتكاليف الفعلية التفاضلية الناتجة من اتخاذ القرار وتحديد التأثير الكلي لربحية تدفق القيمة.

(Maskell et.al., 2007: 68)

وعند اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الإقتصادية فإنه من المهم تحديد العائد على مبيعات تدفق القيمة وهامش الربح لوضع حد أدنى لمتطلبات الوحدة الإقتصادية اللازمة لإنجاز أهدافها المخططة، ولذلك فإن العمل القياسي لإتخاذ القرارات الترشيقية يبحث عن الأجابة حول الأسئلة الآتية: (Merwe and Thomson, 2007:

31)

- ما هو التأثير في الإيرادات؟.
- ما هو التأثير في التكاليف؟.
- ما هو التأثير في الطاقة؟.

- ما هو التأثير في أداء العمليات؟.

من خلال ما تقدم يمكن القول أن صندوق الأداء يعد أحد الأدوات المهمة التي تساعد الوحدة الإقتصادية في تقويم أدائها وذلك من خلال عرض المعلومات التشغيلية والمالية والطاقة في تقرير واحد وبالشكل الذي يساعد مديري تدفق القيمة و فرق التحسين المستمر داخل الوحدة الإقتصادية على معرفة نتائج أداء تدفقات القيمة خلال المدة وعلى تحسين أداء تدفق القيمة في المدة القادمة، إذ يلاحظ أن صندوق الأداء يتضمن نتيجة نشاط تدفق القيمة في المدة السابقة ونتيجة نشاط تدفق القيمة في المدة الحالية وكذلك يتضمن جهود فريق التحسين المستمر لنتيجة النشاط المتوقع لتدفق القيمة في المدة القادمة وهو بذلك يساعد على عملية تقويم أداء تدفقات القيمة وفي إتخاذ القرارات وفي عملية التخطيط للمستقبل.