

# قياس كفاية الأداء عن طريق الموازنات التقديرية

أ.سمسوم فتيحة

جامعة الجزائر 03، الجزائر

## الملخص:

ان تقييم الأداء هو لب وجوهر الوظيفة الرقابية، وهو أمر ضروري لإنجازها بنجاح وفعالية. ويعني اتخاذ الموازنة التقديرية كأداة لقياس الأداء تمهيدا لتقييمه في ضوء الأهداف المحددة، أحد أهم الأساليب التي تحقق أهداف الموازنة الرقابية، وتظهر مدى كفاءة المنشأة في استغلال الموارد المتاحة لديها.

حيث من المهم أن يرتبط مقياس الأداء بأهداف المنشأة، ويكون معبرا عنها تعبيرا دقيقا، ومن ناحية اخرى ينبغي اختيار نظام لتقييم الأداء يستميل ويحث المسؤولين عن العمل نحو تحقيق الأهداف بصورة مرضية.

ومن المسلم به أن الموازنة التقديرية أو التخطيطية تمثل صورة من صور معايير الأداء تعبر عن الأداء المستهدف، وبالتالي يمكن أن تعمل كأداة لقياس وتقييم الأداء الفعلي خاصة إذا كانت تقديرات الموازنة مرتبطة بمراكز المسؤولية المختلفة داخل المؤسسة.

كما أنه يجب النظر الى الرقابة عن طريق الموازنات على أنها وسيلة وليست هدفا، فهي وسيلة لتحقيق الأهداف واكتشاف الأخطاء وتحديد مواطن الضعف، وليست أداة لتصيد الأخطاء ومعاينة المقصرين.

كما أن بيانات الموازنة يجب أن تكون أحد العوامل التي تستخدم في تقييم الأداء، الا أنه لا يجب أن يتم التقيد بها تقيدا حرفيا، ومن ناحية أخرى لا يجب أن يتم تجاهلها، بل أن استخدام الموازنات يجب أن يكون كمرشد وألا تضحي بمصلحة المؤسسة في الأجل الطويل من أجل تحقيق الأهداف قصيرة الأجل.

## Résumé :

Le contrôle budgétaire permet d'utiliser au maximum toutes les ressources de l'Entreprise, et permet de vérifier tout au long de l'exercice que la coordination est effective entre les actions et les décisions et que les objectifs sont tenus, elle est encore un outil de motivation dans la mesure où le budget prépare l'action et stimule la créativité. Mais, à travers le contrôle budgétaire et la mesure de Performance, on est à même de voir comment la réalité a été différente de ce que l'on avait prévu.

Une action correctrice au niveau des prévisions et des plans futurs est donc nécessaire. Il faut adapter ou modifier toute la planification qui a été faite .concernant le futur

La méthode budgétaire, alliée à la mesure de performance, permet donc une interaction constante entre la gestion à long terme et la gestion au jour le jour Cependant la méthode budgétaire, pour être efficace, exige la mise en place d'une organisation adéquate.

## المقدمة:

تستعين الإدارة الحديثة في ممارسة وظائفها، التي تتمثل في التخطيط والتنسيق واتخاذ القرارات ورسم السياسات والرقابة وتقييم الأداء، باستخدام بعض الأدوات المحاسبية، ويعتبر نظام الموازنات التقديرية احدى الأدوات المحاسبية التي تساعد الادارة في ممارسة وظائفها السابقة الذكر.

ولا شك أن نظام الموازنات التقديرية يعد أداة فعالة تستعملها الإدارة في ممارسة أعمالها في مجالات التخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، فهي تمثل الترجمة الصادقة للسياسات التي تقرها الإدارة معبرا عنها بصورة رقمية، وتعد أداة اتصال تمكن الإدارة من ابلاغ وايصال الأعمال الخاصة بكل قسم في المنشأة من خطة العمل المقررة عن الفترة القادمة.

فالموازنات التقديرية هي احدى الوسائل التي يمكن بواسطتها التخطيط و التفكير بمشاكل المستقبل مقدما و قبل حدوثها الا أنه يجدر بنا الاشارة الى أن الموازنات التقديرية الفعالة لا ينتهي دورها بمجرد اعدادها ، بل يبدأ الدور الرئيسي الفعال بعد الاعداد ، فهناك مرحلة أساسية و مهمة ألا وهي مرحلة التنفيذ و متابعة و مراقبة تنفيذ الموازنات التقديرية للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا لما حدد له بالموازنات فبدون تنفيذ جدي للخطة و بدون رقابة فعالة على التنفيذ ، تكون المؤسسة قد تحملت تكلفة اعداد الموازنات التقديرية دون تحقيق أية فائدة منها.

وبالرغم من حداثة ظهور الموازنات التقديرية كأداة للرقابة وقياس كفاية الأداء، الا أنها لعبت دورا هاما في تحقيق الهدف المنشود منها. طالما لم تعد التكاليف التاريخية تلك الأداة التي تخدم كل الأغراض التي يفرضها التطور الحديث لمحاسبة التكاليف، بالرغم من أهمية استعمال التكاليف التاريخية في تحقيق الأهداف التقليدية.

والغرض من هذا المقال هو محاولة توضيح الفكرة الخاصة بالمبادئ الأساسية التي يمكن أن تكون مرشدا للاستفادة من نظام الموازنات التقديرية كأداة لقياس كفاية الأداء في المؤسسات الاقتصادية.

هذا ما دفعني الى طرح الاشكالية التالية:

كيف يمكن قياس كفاية الأداء باستخدام الميزانيات التقديرية؟

## الأسئلة الفرعية:

- ما مدى استخدام مخرجات نظم الموازنات التقديرية داخل المؤسسات الاقتصادية في الرقابة وتقييم الأداء؟
- ماهي المعوقات التي تحد من فعالية تطبيق الموازنات التقديرية؟
- ماهي العوامل المؤثرة في مدى استخدام مخرجات نظم الموازنات المطبقة من قبل الجهات المسؤولة داخل المؤسسات في الرقابة وتقييم الأداء؟

## الفرضيات:

- تمت صياغة الفرضيات الآتية بغية اختبارها لتحقيق أهداف المؤسسة:
- الفرضية الأولى:** لا تتوفر في نظم الموازنات التقديرية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية مقومات نجاح نظام الموازنات التقديرية المعروفة في الفكر المحاسبي.
- الفرضية الثانية:** لا تستخدم مخرجات نظم الموازنات التقديرية من قبل الجهات المسؤولة داخل المؤسسات في الرقابة وتقييم الأداء.
- الفرضية الثالثة:** لا يوجد هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى استخدام مخرجات نظم الموازنات التقديرية في المؤسسات في الرقابة وتقييم الأداء وكل من المتغيرات المستقلة التالية على حدي (حجم رأس المال، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، الخبرة كمدير مالي).
- الفرضية الرابعة:** لا يوجد هناك معوقات داخلية وخارجية تؤثر في فاعلية نظم الموازنات التقديرية.

## المحور الأول: التخطيط والرقابة من خلال نظام الموازنات

- تمثل أنشطة التخطيط وأنشطة الرقابة وجهين لعملة واحدة، وتعمل الموازنات التقديرية على المساعدة في تحقيق وظيفتين أساسيتين من الوظائف الادارية: <sup>(1)</sup>

## أولاً: التخطيط ورسم الاستراتيجيات

- تقوم عملية التخطيط في المشروعات الاقتصادية على تحديد واختيار البدائل المتاحة واعتماد تلك التي تحقق أهداف المشروع ضمن الامكانيات المتاحة واستعمال الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف. <sup>(2)</sup>

1 - طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية «نظرة متكاملة» الإبراهيمية، 2005، ص139  
2- رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الادارية، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1996، ص38

يتطلب التخطيط عدة خطوات تبدأ بتحديد الأهداف الرئيسية ثم دراسة كل من الأحوال الداخلية والظروف الخارجية، وتنتهي بوضع البرامج والسياسات اللازمة لتحقيق الأهداف الفرعية بطريقة تكفل تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.

وتتفق المراحل السابقة تماما مع مراحل اعداد الموازنة، والتي تنحصر في تحديد الأهداف الرئيسية ثم وضع الخطط (الموازنات) التفصيلية بغرض استبعاد التعارضات، ثم يتم اعتماد الموازنة واصدارها وتوزيعها على جميع الادارات حتى تكون مرشدا لهم أثناء التنفيذ<sup>(1)</sup>.

## ثانيا: الرقابة

يعرف هانري فايول " الرقابة على أنها هي التحقق من أن ما يحدث يطابق الخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة "<sup>(2)</sup>.

الرقابة هي الارتباط بهدف واضح محدد، فان كان الهدف اقتصاديا يتعلق بتوفير انتاج أو خدمة بتكلفة اقتصادية، كانت الرقابة تدور حول تحقيق هذا الهدف وان كان الهدف اجتماعيا يتعلق بتوفير مجتمع الرفاهية ارتبطت الرقابة بعمليات تحقيق هذا الهدف وتحديد أي خروج عنه، وهكذا تتمثل الرقابة في مجموعة من العمليات تتخذ شكل قرارات أو اجراءات يكون من شأنها تحقيق هدف أو مجموعة أهداف واضحة ومحدودة.<sup>(3)</sup>

والرقابة في معناها التقليدي هو التعرف على الأداء الفعلي للمرؤوسين وتحليل النتائج التي توصلوا اليها، وحصر الأهداف التي حققوها من خلال ممارستهم للعمل.

وسواء كان هذا العمل خاضعا لبرنامج معين، أو طبق لخطة مرسومة، أو حسب تعليمات وأوامر صادرة من الادارة العليا أو غيرها من المستويات الادارية صاحبة السلطة والأمر.<sup>(4)</sup>

الا أن هناك اتجاهين واضحين فيما يختص بتحديد ماهية الرقابة:

1- يهتم بوجود عمليات معينة يلزم توافرها للإمكان تحقيق الرقابة وتتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول اليها، وبيان العمل المطلوب أدائه من كل فرد يعمل داخل المشروع والاشراف على أدائه، وفرض إطار وحدود يتم في داخلها أداء العمل المطلوب، وتجميع وترتيب البيانات والمعلومات عن سير العمل، وتحليل الأداء الفعلي ثم مراجعة النتائج وفحصها.

2- فيهتم بالأجهزة التي تتولى الاشراف والأداء، وجمع المعلومات وتحليل النتائج<sup>(5)</sup>.

1- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، جامعة الاسكندرية، 2004، ص151

2- أحمد محمد موسى تقييم الأداء الاقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات، دار النهضة العربية، بيروت، 1969، ص635

3- عبد العزيز محمود الامام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة، دار المريخ، الرياض، 2007،

4- أحمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الادارية، الاسكندرية ن2004، ص134

5- عبد السلام البدوي، الرقابة على المؤسسات العامة، مكتبة الأنجلو، القاهرة، 1980، ص88

ومما تقدم يتضح لنا أهمية الميزانيات التقديرية في تحقيق رقابة فعالة على عمليات المشروع، واستخدامها يمكن الإدارة من معرفة مدى ملائمة الخطط والأهداف والسياسات الموضوعة مقدما ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط والأهداف الموضوعة مقدما ومتابعة الانحرافات التي قد تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.<sup>(1)</sup>

ان التخطيط بدون رقابة يصبح عديم الفائدة وبدون جدوى، لهذا يسمى نظام الموازنات التقديرية عادة بـ "نظام السيطرة عن طريق الميزانيات التقديرية".<sup>(2)</sup>

### ثالثا: الاتصال والتنسيق من خلال الموازنات

تتيح الموازنات نظاما اعلاميا داخل المنشأة، حيث يعتبر الاتصال داخل المؤسسة من وظائف الموازنات، و يرى (Horgen et al 1996,p258) أن الموازنات تحقق ميزة اعلام الأفراد داخل المؤسسة ، بما هو متوقع منهم. وتعتبر الموازنة الجيدة هي تلك التي تساعد على الاتصال من أعلى الى أسفل، وكذلك من أسفل الى أعلى.

أما التنسيق هو المرحلة التي بواسطتها تتماشى خطط أوجه النشاط المختلفة مع بعضها في انسجام، وعن طريقها فان جهود ادارات وأقسام المنشأة يجب أن توجه نحو تحقيق الأهداف الرئيسية الموضوعة، فعلى سبيل المثال يجب أن يكون هناك توازن بين خطة المبيعات وخطة الإنتاج، والا فان ادارة المبيعات قد تتعاقد على كمية كبيرة من الوحدات ليس في امكان ادارة الإنتاج تنفيذها خلال الفترة المتفق عليها. كما يعتمد التنسيق بدرجة كبيرة على وجود وسائل اتصال فعالة.<sup>(3)</sup>

كما يقوم المدير المالي باستخدام موازنة المبيعات وموازنة المشتريات لتحديد الاحتياجات النقدية للمؤسسة، وعلى ذلك فالموازنة توضح الرؤية المشتركة للأقسام في ضوء الخطة العامة للمؤسسة.<sup>(4)</sup>

### رابعا: دورة الرقابة:

تمر الرقابة بثلاث مراحل رئيسية هي:

#### 1- مرحلة تحديد الانحرافات واعداد تقارير الأداء:

يتم في هذه المرحلة اجراء مقارنة بين الأرقام الفعلية والأرقام المحددة في الموازنة وبيان الفروقات بين هذه المبالغ ليتم في ضوء ذلك اعداد تقارير الأداء التي تختلف في تصميمها من منشأة لأخرى ويحدد ذلك حسب طبيعة تلك المؤسسة ونشاطها، الا أنه في جميع الأحوال يجب أن تعد حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث تكون شاملة لكافة عناصر النشاط وبشكل مفصل لكل مركز مسؤولية على حدة.

1-Jean Lochard, la gestion budgétaire outil de pilotage des managers, édition d'organisation, paris, 1998, p37

2- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص215

3- حسين شرف، جمال عوض، الموازنات التخطيطية، جامعة القاهرة، 2005، ص11

4- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص139

إضافة الى ضرورة أن تكون التقارير ملائمة لمتطلبات المستخدم وحسب المستوى الإداري له ومدى مسؤولية عن هذا التقرير، كذلك يجب تقديمها في الوقت الملائم لكي يتمكن المعنيون من اتخاذ الاجراء التصحيحي الملائم.

## 2- مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها:

بعد حصول مراكز المسؤولية على تقارير الأداء الخاصة بالأنشطة التي تقع ضمن سيطرتها، تقوم هذه المراكز بدراسة الانحرافات الواردة في هذه التقارير، حيث تبدأ بالأرقام الاجمالية ثم تنتقل الى الأرقام التفصيلية، لتتمكن من تحديد طبيعة الانحراف وأهميته المطلقة والنسبية ليتم التعمق في دراسته أو اهماله.

## 3- مرحلة اتخاذ الاجراءات التصحيحية:

يتم في هذه المرحلة مناقشة أسباب الانحرافات مع الجهات التي يقع النشاط المعني بالانحراف ضمن مسؤولياتها حيث يتم ذلك من خلال النقاش المباشر أو الاستجابات الخطية، ليتم في ضوء ذلك اتخاذ القرارات الملائمة لمعالجة تلك الانحرافات، ومتابعة تنفيذ تلك القرارات، حيث تتمحور هذه القرارات حول القيام بدراسات و أبحاث لإحداث تطوير وتحسين الأداء و الاستفادة من التقنيات التي حققت نتائج ايجابية في قسم معين و ذلك باستخدام هذه التقنيات في أقسام أخرى لتحسين أدائها ، و كذلك التأكد من مدى واقعية الخطة المترجمة الى أرقام كمية في الموازنة مسبقا و مدى قابليتها للتحقق، و اعادة النظر في ذلك عند وجود الضرورة.<sup>(1)</sup>

## 2-أهداف الرقابة

الهدف الأول هو خدمة الادارة ومساعدتها في ضمان أن الأداء يتم وفقا للخطة الموضوعه، ولكن هناك عدة أهداف جانبية هي:

- الحرص على تحقيق الأهداف المسطرة من قبل التخطيط، فالرقابة شديدة الارتباط به وهما وجهتان لعملية واحدة.
- التأكد من تنفيذ المهام المخططة ومعرفة مدى تنفيذ الواجبات الموضوعه كمهمة ينبغي اتمامها.
- معرفة الأخطاء في الوقت المناسب واكتشاف النقائص ومعرفة مواضيع نشوء الصعوبات وكذلك أسبابها بغية ازالتها بأقصى سرعة وبدون تأخير حتى يتواصل ويستمر نشاط المؤسسة.
- تعميم الخبرات الجيدة، أي معرفة أماكن تحقيق النجاح واستخلاص النتائج المطلوبة من ذلك بغية تعميم هذه النجاحات على أماكن أخرى في المؤسسة.<sup>(2)</sup>

1- راضي محمد سامي وحجازي، وجدي حامد، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، القاهرة، 2001، ص ص285-287

2-http://islamfin.go-forum.net

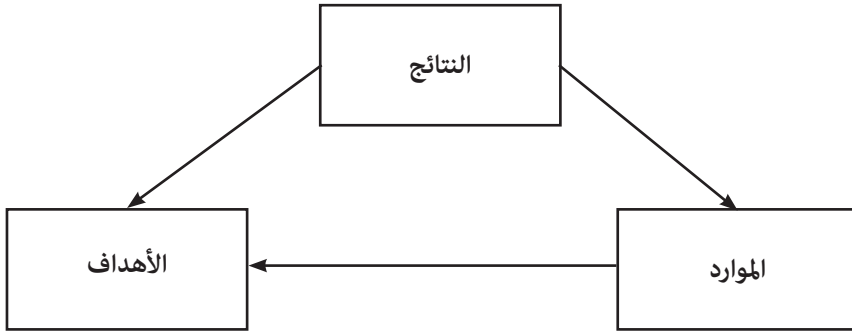
### 3-تقييم الأداء

التقييم بمعناه البسيط « هو تقدير موقف ما في ضوء دراسة مدى تحقيق هذا الموقف أو المجال لهدف محدد» والتقييم عادة ما يتم في ضوء الهدف منه.

ان الأداء ليس موضوع حديث في حقل الادارة بالمؤسسة سواء من الجانبين النظري والتطبيقي، حيث استقطب العديد من الدراسات والبحوث والتي كانت تهدف الى تدقيق مفهومه ولم يتمكن الباحثون لحد الآن من تقديم تعريف محدد ومتفق عليه لهذا المفهوم، وعدم الدقة لم تشمل المفهوم أي الجوهر بل امتدت حتى الى المصطلحات لتشير الى نفس المعنى وهذه المصطلحات هي:<sup>(1)</sup>

L'efficacité، الكفاءة، L'efficacité، الفعالية la performance الأداء : بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين عناصر النتائج-الموارد-أهدافBartoliبينما يرى والتي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: مثلث الأداء الموازنة



Source : Bartoli Anmie, le management dans l'organisation publique, édition Dunod, Paris, 1997, p78<sup>(2)</sup>

كما يعرف الأداء أيضا على أنه سلوك يؤدي الى احداث نتيجة خصوصا السلوك الذي يبذل البيئه على نحوها، أو ما يفعله المرء وهو يواجه مهمته سواء فرضها عليه الآخرون أو النفس.<sup>(3)</sup>

ان تقييم الأداء يمثل خطوة رئيسية في العملية الرقابية، ويكمن جوهر عملية التقييم في مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مقدما، والوقوف على الانحرافات وتبريرها، وتحديد المسؤولية المالية والادارية عنها، ثم اتخاذ الخطوات التصحيحية كلما أمكن ذلك.<sup>(4)</sup>

بالرغم من تقارب مفهوم تقييم الأداء ومفهوم تحليل الأداء، الا أن أحد الكتاب يرى أن تحليل الأداء يعد أكثر عمقا ويعطي مدلولاً أكبر من تقييم الأداء، فبينما يقصد من تقييم الأداء التساؤلات

1-Http: //www.ulum.nl/d74.html

2 - Bartoli Anmie, le management dans l'organisation publique, édition Dunod, Paris, 1997, p78

3- محمد صبري، ابراهيم ندا، تقييم أداء الوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية، بدون ناشر، 1997،

4 -Http: //www.jeeran.com

التي تهدف الى التعرف على مدى الالتزام بالخطط الموضوعه، فان تحليل الأداء يعني به اجراء فحص وتحليل للإجابات الناتجة عن التساؤلات وتركيز على المناقشة، واستدراج الأفكار ويعطي مجالات أوسع ولذلك فانه على أساسه يجب أن تتخذ القرارات.<sup>(1)</sup>

كما يعبر تقييم الأداء عن تقييم نشاط المؤسسة في ضوء ما توصلت اليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة وهي سنة مالية بحثا عن العوامل المؤثرة في النتائج في تشخيص ما تبين من صعوبات في التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتفادي أسباب الأخطاء مستقبلا.<sup>(2)</sup>

#### 4-معايير الأداء

لأغراض الرقابة وتقييم الأداء، لا بد من وضع معايير للأداء ويتم التعبير عن هذه المعايير في صورة أهداف محددة مثلا: أهداف تسويقية، أهداف ربحية كالعائد على الاستثمار، أو في صورة معايير للتكاليف ووفورات مستهدفة في كل عنصر من عناصر التكاليف والأهداف قد يعبر عنها بصورة عامة في المستويات الادارية العليا ولكن الأهداف تتبلور بصياغة أكثر تحديد للمستويات الادارية الدنيا (المستويات التشغيلية).<sup>(3)</sup>

#### 5-العوامل المؤثرة في اختيار طريقة وضع المعايير

الجدول رقم (01): اختيار طريقة وضع المعايير والعوامل المؤثرة فيها

طريقة وضع المعايير		
مفروضة	مشاركة	العامل
تلائم المديرين الذين لا يميلون الى الحرية في اتخاذ القرارات ويفضلون الخضوع للسلطة.	ناجحة في حالة المديرين الذين يميلون الى الحرية في العمل واتخاذ القرارات.	الطبيعية الشخصية للمدير
تلائم الأعمال الروتينية غير المعقدة.	تناسب الأعمال التي تتصف بالتعقيد وعدم الثبات أو الاستقرار.	طبيعة العمل
تلائم الأعمال ذات الظروف المؤكدة أو المحددة والمعروفة.	تلائم الأعمال التي يكتنفها عدم التأكد حيث يكون تبادل المعلومات ضروري لتحقيق المعايير.	المعلومات

**المصدر:** كمال الدين الدهراوي، كمال خليفة أبو زيد، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطباعة، الاسكندرية، 1999، ص 107<sup>(4)</sup>

- 1- برنس ميخائيل غطاس، التحليل المقارن للأداء على مستوى وحدات القطاع النوعي، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الخامس، يونيو 1984، ص 37
- 2- توفيق محمد عبد المحسن، التقييم والتميز في الأداء، مكتبة النهضة المصرية، 2005-2006، ص 3
- 3- علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الادارية المتقدمة، الدار الجامعية للطباعة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 1998، ص 203
- 4- كمال الدين الدهراوي، كمال خليفة أبو زيد، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطباعة، الاسكندرية، 1999، ص 107



## 6-مراحل عملية تقييم الأداء

- 1-تعريف الهدف (أو الأهداف) لوحدة النشاط (تخفيض التكاليف، تعظيم الربحية، تعظيم معدل العائد على الاستثمار،...الخ).
- 2-وضع معايير الأداء لكل عمل يتطلبه تحقيق هذه الأهداف (فمثلا قد يوضع المعيار للمواد الأولية، وحدة من المواد الأولية لكل وحدة من المنتج التام).
- 3-توصيل الأهداف والمعايير الخاصة بالنشاط الى الأفراد المسؤولين عن تنفيذ وتوجيه العمليات الخاصة لرقابتهم (مديري مراكز المسؤولية).
- 4-أداء النشاط الفعلي تحت توجيه ورقابة مديري مركز المسؤولية.
- 5-تسجيل نتائج الداء ومقارنته بالمعايير الموضوعه مقدا.
- 6-توصيل نتائج المقارنة الى المدير المسؤول عن نشاط وتحليل الانحرافات عن المعايير.(1)

## 7-موازنة الأداء

تحتوي موازنة الأداء على تقديرات لحجم النشاط ولعناصر التكاليف والايادات لوحدة المسؤولية لفترة زمنية محددة ومستقبلية. ويتم اعداد موازنات الأداء أولا على مستوى كل وحدة مسؤولية ثم تجمع وتدمج في موازنات على مستوى الادارات ثم القطاعات ثم على مستوى المؤسسة في صورة موازنة شاملة.

وعلى مستوى مركز المسؤولية (وحدة - ادارة - قطاع...)، تحتوي موازنة الأداء على عناصر التكاليف اللازمة لأداء الوظائف المحددة.

ومن المفضل لأغراض الرقابة معرفة سلوك عناصر التكاليف وعلاقتها بحجم النشاط وتحليل التكاليف الى متغيرة وثابتة. هذا التحليل ضروري لإعداد تقارير الأداء على أساس الموازنات المرنة وذلك بعد معرفة حجم النشاط الفعلي.<sup>(2)</sup>

## 8-تقارير الأداء

تلعب التقارير المحاسبية دورا بارزا في عملية الاتصال المحاسبي، وتعرف تقارير الأداء على أنها "تلك التقارير التي تنتج عن النظام المحاسبي في المشروع بهدف مساعدة المستويات الادارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف، كذلك تقييم الأنشطة المختلفة".

وتسمى أيضا تقارير المسؤولية، ويقوم المحاسب الاداري بإعدادها متضمنة لكل من بيانات الأداء المخطط، وبيانات الأداء الفعلي، وكذلك الانحرافات بين الاثنين، وقد يكفي بإظهار الانحرافات فقط

1- كمال الدين الدهراوي، كمال خليفة أبو زيد، مرجع سابق، ص104

2 علي أحمد أبو الحسن، مرجع سابق، ص205

مع بيان طبيعتها، ملائمة أو غير ملائمة. ويتم اعداد هذه التقارير أيضا متدرجة من أقل مستوى في التنظيم الى أعلى مستوى.

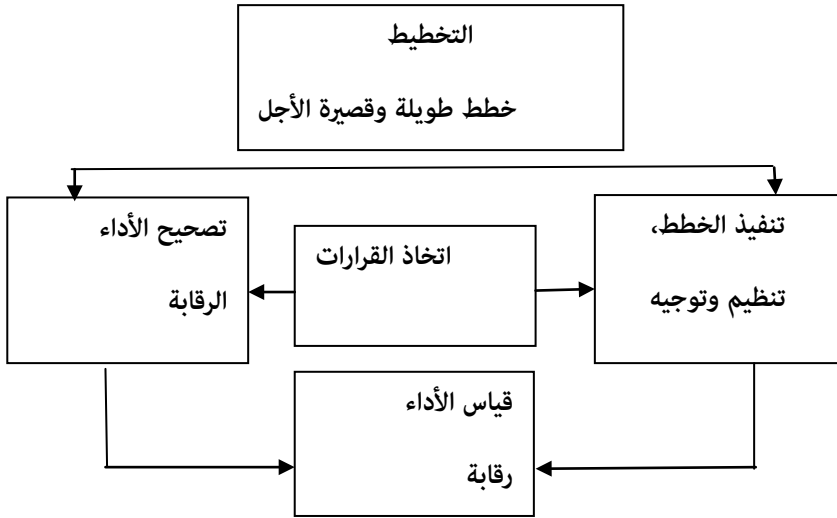
وتستخدم هذه التقارير لتقييم الأداء واتخاذ القرارات غير العادية لتعديل العمليات التشغيلية أو لتعديل أسس موازنات الأداء أو غيرها من القرارات الرقابية.

وبالتالي فان تقارير الأداء هي الوعاء الذي يحتوي على نتائج قياس الأداء ومقارنة تلك النتائج بما يجب أن يتم للوصول الى الحكم على كفاءة وفاعلية الأداء، ويلاحظ أننا كلما سعدنا الى أعلى المستوى الاداري كلما قلت التفاصيل التي تحويها التقارير<sup>(1)</sup>

### 9-العلاقة التي تربط بين التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء

يرى البعض أن القيام بالتخطيط ينطوي على اتخاذ قرارات فضلا عن أن ممارسة الرقابة تتطلب أيضا اتخاذ مجموعة من القرارات الصحيحة، وعلى الرغم من تداخل وترابط تلك الوظائف مع بعضها فانه يمكن عرضها كما بالشكل التالي:

الشكل رقم 2: العلاقة التي تربط بين التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء



المصدر: سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الادارية الاستراتيجية، مكتبة مبارك العامة، 2000، ص 5<sup>(2)</sup>

### 10-أهداف تقييم الأداء:

ان تقييم الأداء يساعد في تحقيق الأهداف والمنافع الآتية على سبيل المثال:

1 علي أحمد أبو الحسن، مرجع سابق، ص 205

2- سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الادارية الاستراتيجية، مكتبة مبارك العامة، 2000، ص 5

### أ- بالنسبة للفرد:

تحسين إدراك الفرد وتطوير مفاهيمه المرتبطة بتقييم الأداء (أساليب التقييم، الأداء الماضي والأداء المتوقع... الخ) بالإضافة الى توضيح الفرص المتاحة لتحسين وتطوير أداء الفرد، ودعم ثقة الفرد في نفسه وتشجيع أو ارشاد الادارة.

### ب- بالنسبة للمدير:

تعريف المديرين بطرق تدعيم وتشجيع الأفراد سلوكا وأداء، مساعدة الميرين في تخطيط القوى العامة، دعم ثقتهم بأنفسهم ومروؤوسهم... الخ.

### ج- بالنسبة للمؤسسة:

يساعد تقييم الأداء في تحسين طرق التنبؤ بالأداء المتوقع، تحديد جوانب الضعف وطرق علاجها وتوفير المعلومات الادارية الضرورية لاتخاذ القرارات أو التحفيز بالإضافة الى تحديد متطلبات أو برنامج التدريب والتنمية للموارد البشرية والمادية والتكنولوجية وكذلك اختيار العمالة الجيدة وغيرها.<sup>(1)</sup>

## 11- أبعاد تقييم الأداء

هناك بعدان أساسيان لتقييم الأداء وتتمثل في:

\* الأول: متعلق بالبعد الاقتصادي ويشمل تقييم النتائج العامة للمؤسسة ومدى نجاحها في تحقيق أهدافها وسياستها العامة والتي ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف الدولة وسياستها العامة في إطار الاقتصاد العام للدولة.

\* الثاني: يتعلق بالبعد التنفيذي ويشمل تقييم الأداء على المستوى الوظيفي أي تقييم كل نشاط من نشاطات المؤسسة.<sup>(2)</sup>

## 12- مشكلات تطبيق أساليب تقييم الأداء في مرحلة قياس الأداء:

تلي مرحلة التنفيذ مرحلة قياس الأداء الفعلي والتي يتم فيها قياس الأداء للمستويات الادارية المختلفة، حيث يساعد قياس الأداء لهذه المستويات على اكتشاف أية فروق أو انحرافات عن الخطط الموضوعة، وهذه الانحرافات تستلزم تحليلها تمهيدا لاتخاذ الاجراءات المصححة.

والجدير بالذكر أن قياس الأداء يكون بشكل مستمر أثناء التنفيذ.

1- <http://islamfin.go-forum.net>

2- توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، جامعة الرقازيق، 1999، ص13

## الخاتمة:

أصبحت عملية قياس وتقييم الأداء محل اهتمام العديد من المتعاملين وأصحاب المصالح مع المؤسسات بالنظر الى ما تواجهه حاليا من ضغوط وتحديات محلية وعالمية، بحيث أصبحت البيئة التي تعمل في اطارها هذه المؤسسات الآن تختلف عن الماضي، فقد أصبح من الضروري إدراك أن نظم ومؤشرات قياس وتقييم الأداء يمثل ظاهرة متعددة الجوانب تتحرك خيوطها في مجالات متعددة. وعلى ضوء هذا يمكن استخلاص ما يلي:

- أن كفاية الأداء في المؤسسات هو بمثابة منظومة متكاملة لنتائج أعمالها في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية ولهذا ولتحقيق تقييم الأداء عن طريق الميزانيات التقديرية لابد أن يتم اعداد مجموعة من التقارير تبين أوجه الكفاية والقصور في تحقيق الأهداف.
- عند اعداد التقارير لابد من مراعاة مراكز المسؤوليات ومبدأ الادارة بالاستثناء، وكذلك الوضوح والبساطة والسرعة والانتظام والدورية والأشكال المناسبة.
- إعداد نظام شامل للموازنات التقديرية وتقييم الأداء في مختلف المؤسسات الاقتصادية يستطيع أن يرفع من كفاية الأداء ويسهم في تحقيق الأهداف الموضوعة.
- يعتبر قياس الأداء أحد الأركان الهامة لنظام الرقابة، اذ يستلزم الأمر تسجيل الأداء الفعلي مع ربطه بمراكز المسؤولية ومقارنته بالأداء المخطط حتى يمكن التعرف على الانحرافات والمسؤولين عنها.
- وإذا كانت الرقابة تنطوي على عملية قياس الأداء وتصحيحه فان تقييمه هو عبارة عن دراسة وتحليل جوانب القوة والضعف التي تكتنف انجاز الأنشطة سواء الفرد أو المنظمة أو أي جزء من أجزائها.
- ولهذا نجد أن نجاح الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية يتوقف بدرجة كبيرة على:
- النجاح في أداء كل نشاط من الأنشطة الموجودة بالمؤسسة سواء كان هذا النشاط انتاجيا أو تسويقيا أو اداريا أو تمويليا، ودرجة التفاعل بين هذه الأنشطة والتنسيق بينها مما يجعل تقييم الأداء شامل ومتكامل.

ولما كان الخطأ في عملية القياس، يترتب عليه أن يكون الحكم على الأداء الفعلي خاطئا ومضللا، فيتم تقييم الأداء على أساس غير سليم، لذا يجب مراعاة الدقة في تسجيل الأهداف الفعلية، ويتطلب ذلك تحديد قواعد واجراءات للقياس ووضع دليل للحسابات يتفق مع ظروف الوحدة المدروسة.

## المراجع:

### اللغة العربية

1. أحمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الادارية، الاسكندرية، 2004
2. أحمد محمد موسى، تقييم الأداء الاقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات، دار النهضة العربية، بيروت، 1969
3. توفيق محمد عبد المحسن، التقييم والتميز في الأداء، مكتبة النهضة المصرية، 2005-2006
4. حسين شرف، جمال عوض، الموازنات التخطيطية، جامعة القاهرة، 2005
5. خالد صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007،
6. راضي محمد سامي وحجازي، وجدي حامد، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، القاهرة، 2001،
7. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الادارية الاستراتيجية، مكتبة مبارك العامة، 2000
8. رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الادارية، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1996
9. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية «نظرة متكاملة»، الابراهيمية، 2005
10. عبد السلام البدوي، الرقابة على المؤسسات العامة، مكتبة الأنجلو، القاهرة، 1980،
11. عبد العزيز محمود الامام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة، دار المريخ، الرياض، 2007،
12. علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الادارية المتقدمة، الدار الجامعية للطباعة للنشر والتوزيع، الاسكندرية 1998
13. كمال الدين الدهراوي، كمال خليفة أبو زيد، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطباعة، الاسكندرية، 1999
14. محمد صبري ابراهيم ندا، تقييم أداء الوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية، بدون ناشر 1997،
15. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، جامعة الاسكندرية، 2004

### اللغة الفرنسية:

16. Bartoli Anmi, le management dans l'organisation publique 'édition Dunod, paris, 1997
17. Jean Lochar, la gestion budgétaire outil de pilotage des managers, édition d'organisation , paris , 1998

### المجلات:

18. برنس ميخائيل غطاس، التحليل المقارن للأداء على مستوى وحدات القطاع النوعي، المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة أسيوط، العدد الخامس، يونيو 1984

المواقع الالكترونية:

19. <http://www.jeeran.com>
20. <http://islamfin.go-forum.net>
- .12 <http://www.ulum.nl/d74.html>