



العنوان

محاسبة المسؤولية وقياس الأداء في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مطاحن الحضنة - المسيلة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

الأستاذ المشرف:

- الباهي مصطفى

إعداد الطالب:

عيش نبيل

لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
رئيسا	أستاذ مساعد " أ "	1. عز الدين عبد الرؤوف
مقررا ومشرفا	أستاذ مساعد " أ "	2. الباهي مصطفى
عضوا مناقشا	أستاذ مساعد " أ "	3. عريوة محاد

السنة الجامعية: 2012-2013



الإهداء

إلى كل من نطق بكلمة النوحيد لسانه وصدقها قلبه، إلى كل من صلى على خير البرية محمد عليه الصلاة والسلام .
إلى أعظم أمهات بين نساء الكون أمة الغالية التي حملتني وهنا على وهن جنينا وسقني لبن النوحيد مع الأخلاق مرضيعا
وعلمتي صغيرا ورافقتني بدعائها كبيرا .

إلى أبي الفاضل الشامخ المكارم والراسخ الفضائل ، الحريص علي ، رؤوف بي رحيم ، سندي المنين وأنيسي
المعين .

إلى دفعي البيت وسعادته ، إخوتي وأخواتي كل باسمه وبالأخص إلى كنيكوتة البيت هديل .

إلى أصدقائي : عاشور ، عبد الكريم ، إلياس ، لزه ، نبيل ، عبد النور ، فارس ، فؤاد ، سيف الدين ياس ، محمد .

إلى صديقاتي : نعيمة ، نيلته ، إنسام ، سلمى ، إلهام ، عفاف ، سهام ، سعيدة ، حنان .

إلى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من بدايته إلى اليوم وخاصة طلبة تسيير وإقتصاد دفعة 2008 وإلى كل
من هم على الدرب سائرون .

إلى دفعة مراقبة التسيير للسنة الجامعية : 2012 – 2013 .

إلى من أحببناهم بإخلاص وبادلونا نفس الشعور .

إلى كل من عرفني وسيعرفني إن شاء الله .

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

نبيل



شكر وتقدير

الحمد والشكر للعلي التقدير الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع واعترافا بالفضل لأهله:

أتقدم بالشكر الجزيل للمشرف الأستاذ الباهي مصطفى والذي كان طيلة إنجاز هذا العمل المتواضع نعم المشرف والناصح والموجه والذي لمست منه كل خير فشكرا له.

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأساتذة: عبد الحميد برحومة ، ولهي بوعلام ، عريوة عبد الرشيد ، لكل ماقدموه لي من نصائح وإرشادات .

الشكر الموصول لكل إطارات وعمال مطاحن الحضنة وعلى رأسهم عمي الطاهر على كرمهم وعطائهم.

إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة المشكورين على تلبيتهم مناقشة هذه المذكرة .

إلى كل زملائي وأصدقائي الذين زاولت دراستي معهم .

شكرا لكل من نسيه قلبي ويتذكره قلبي دائما وأبدا ويجازيه ربي عني كل خير.

إعترافا بجميلكم كلكم

شكرا لكم.



الملخص :

يلعب نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء دورا هاما في المؤسسات حيث تتجلى أهميته في عدة عناصر منها إتخاذ القرار ، التكوين والإبداع ، وتوفير المعلومات غلى الأطراف ذات المصلحة والمساهمين في المؤسسة .

لذا فهذه الدراسة تهدف إلى إبراز أهمية هذا النظام وبيان معوقات تطبيقه، وكذا اقتراح بعض الحلول لمعالجة نقاط الضعف التي تعيق تطبيق نظام محاسبة المسؤولية. ولتحقيق هذا الهدف تم دراسة المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة في هذا المجال . ولاستكمال أهداف الدراسة تم إعداد إستبيان مكونة من خمسة محاور يحتوي كل محور منها على مجموعة من الفقرات للتعرف على نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء ، وتوصلنا إلى إن المؤسسة مقسمة إلى مراكز مسؤولية وهذه المراكز لها أماكن محددة ، وأن لكل مركز مسؤولية مدير محدد ، يتم قياس الأداء لكل مركز مسؤولية على حدى وذلك بوجود كفاءة عالية في عملية قياس الأداء .

الكلمات المفتاحية : محاسبة المسؤولية ، قياس الأداء .

Abstract:

Accounting system plays responsibility and performance measurement an important role in organizations where its importance is reflected in several elements, including decision making, composition and creativity, and provide information boiling stakeholders and shareholders in the organization.

Therefore, this study to highlight the importance and objectives of this system and the statement applied constraints, and propose some solutions to address the weaknesses that hinder the implementation of this system. To achieve this goal has been the study of fundamentals underlying the responsibility accounting system, based on previous studies in this area. To complement the objectives of the study were prepared questionnaire composed of five axes each axis of which contains a set of paragraphs to identify the accounting system of responsibility and performance measurement,

Key words: *responsibility accounting, performance measurement.*

الصفحة	قائمة المحتويات
I	الإهداء
II	الشكر
III	الفهرس
VIII	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: أساسيات حول محاسبة المسؤولية	
02	مقدمة الفصل
03	المبحث الأول: ماهية محاسبة المسؤولية
03	المطلب الأول: تاريخ نشأة نظام محاسبة المسؤولية
04	المطلب الثاني: مفهوم وأهمية محاسبة المسؤولية
06	المطلب الثالث: طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية
08	المبحث الثاني : أنواع مراكز المسؤولية
09	المطلب الأول: مركز التكلفة
10	المطلب الثاني : مركز الربحية
11	المطلب الثالث: مركز الإستثمار
12	المطلب الرابع: مركز الإيراد
14	المبحث الثالث: مبادئ محاسبة المسؤولية فروضها ومقوماتها
14	المطلب الأول : مبادئ محاسبة المسؤولية
16	المطلب الثاني: مقومات نظام محاسبة المسؤولية
18	المطلب الثالث : مميزات نظام محاسبة المسؤولية
20	خاتمة الفصل

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للأداء	
22	مقدمة الفصل.....
23	المبحث الأول: ماهية الأداء
23	المطلب الأول : مفهوم الأداء.....
25	المطلب الثاني: مكونات الأداء
27	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الأداء.....
30	المبحث الثاني : أنواع الأداء.....
30	المطلب الأول : الأداء حسب معيار المصدر
31	المطلب الثاني :الأداء حسب معيار الشمولية.....
31	المطلب الثالث : الأداء حسب معيار الطبيعة.....
32	المطلب الرابع : الأداء حسب المعيار الوظيفي.....
34	المبحث الثالث :النماذج المقدمة لتوضيح أبعاد ومفهوم الأداء في المؤسسة
34	المطلب الأول :نموذج الأداء التنظيمي
35	المطلب الثاني :نموذج المدخل الشامل
36	المطلب الثالث :نموذج الأداء الزمني
38	خاتمة الفصل.....
الفصل الثالث : قياس الأداء ومحاسبة المسؤولية	
40	مقدمة الفصل.....
41	المبحث الأول : مفهوم وعملية قياس الأداء.....
41	المطلب الأول : ماهية قياس الأداء
42	المطلب الثاني :عملية قياس الأداء
47	المطلب الثالث : خصائص وشروط قياس الأداء الجيد
49	المبحث الثاني : مقاييس ومدخل قياس الأداء

49	المطلب الأول : تصنيف مقاييس الأداء.....
52	المطلب الثاني : المدخل المستند على وجود خطة إستراتيجية
53	المطلب الثالث : المدخل المستند إلى العمليات و الهيكل
54	المطلب الرابع : المدخل المستند على إستراتيجيات تطوير مستدامة
55	المبحث الثالث : نظام محاسبة المسؤولية كأساس لقياس الأداء
55	المطلب الأول : مفهوم عملية قياس الاداء وفقا لنظام محاسبة المسؤولية.....
56	المطلب الثاني : أسس ومستويات عملية قياس أداء مراكز المسؤولية
57	المطلب الثالث :مزايا قياس أداء مراكز المسؤولية
59	خاتمة الفصل.....
الفصل الرابع : دراسة حالة بمطاحن الحضنة - المسيلة-	
61	مقدمة الفصل.....
62	المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة محل البحث
62	المطلب الأول : نشأة المؤسسة الأم "رياض سطيف"
65	المطلب الثاني: تعريف عام بمطاحن الحضنة وأهدافها.....
66	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.....
70	المبحث الثاني : تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة.....
70	المطلب الأول : تحديد منهج الدراسة والوسائل الإحصائية المستعملة.....
71	المطلب الثاني :أدوات جمع البيانات
71	المطلب الثالث : إستمارة الإستبيان والعينة المقصودة المختارة للدراسة
72	المبحث الثالث : تحليل وتفسير النتائج
72	المطلب الأول :خصائص وسمات مجتمع الدراسة
75	المطلب الثاني : أداة الدراسة

77	المطلب الثالث : تفسير النتائج.....
93	خاتمة الفصل.....
95	الخاتمة العامة.....
101	قائمة المراجع.....
108	الملاحق.....
	الملخص.....

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
34	جدول الحكم على الأداء التنظيمي	1
72	المستوى الوظيفي لمعيب الإستبيان	2
73	المستوى التعليمي	3
73	التخصص	4
74	سنوات الخبرة	5
75	الأسلوب الإداري	6
76	معاملات الثبات (ألفا كرونباخ)	7
77	هناك هيكل تنظيمي واضح بالمؤسسة	8
77	هناك تقسيم واضح للمستويات الإدارية بالمؤسسة	9
78	تفويض واضح لسلطة إتخاذ القرارات للمسؤولين في مختلف مراكز المسؤولية	10
78	لدى الموظفين الكفاءة و الخبرة الكافية للقيام بأعمالهم المحددة في الهيكل التنظيمي	11
79	هناك وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري	12
79	هناك تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	13
80	يؤدي القسم عمله في مكان محدد	14
81	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية	15
81	يوجد تحديد للمسئوليات و الصلاحيات في مراكز المسؤولية	16
82	المؤسسة مقسمة لمراكز مسؤولية	17
82	تستخدم المؤسسة الموازنات التخطيطية في تحديد الإيرادات و التكاليف	18
83	تعكس الموازنات التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس	19
84	يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي تغيرات طارئة	20
84	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها	21

85	يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدى	22
85	تم قياس الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية على حدى	23
86	يتم تحديد ومساءلة المسؤولين عن وقوع الانحرافات في مراكز المسؤولية	24
87	يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغايات تحديد الانحراف	25
87	توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية	26
88	تتخذ الإجراءات الوقائية لتجنب حدوث الانحرافات مستقبلا	27
89	يتم إعداد تقارير الأداء على أسس علمية وواضحة تمكن المؤسسة من دراستها بسهولة ويسر	28
89	تساعد التقارير في قياس وتقييم الأداء	29
90	يتم إعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية على حدى	30
91	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.	31
91	يسمح نظام التقارير الرقابية بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب	32

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	مراكز المسؤولية في المؤسسة	13
02	أبعاد الأداء	24
03	معايير الفعالية	37
04	تصنيف مقاييس الأداء	51
05	الهيكل التنظيمي للرياض سطيف "الشركة الأم"	64
06	الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة المسيلة	70

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
108	الإستبيان	01
111	إستمارة تقييم الأداء	02
112	قائمة بأسماء محكمي الإستبيان	03

مقدمة عامة

مقدمة

يقول المفكر الأمريكي توم بيترز "ما يمكن قياسه يمكن إنجازه" هذا المعيار البسيط للأداء قد يفتقد لدى الكثير من المؤسسات حيث مقاييس الاداء لديها تزخر بما لا يمكن قياسه ، هذا الأمر أفقد عملية تطوير الأداء مضمونها طريقها وأهدافها .

في هذا العصر تواجه المؤسسات تحديا قويا ، هذا التحدي مزدوج الإتجاه يجعل تلك المؤسسات رهينة لعملية خلق التوازن بين تلك الضغوط من خلال تحسين قدرتها على تعظيم الأداء الذي لا يأتي إلا من خلال وضع الأدوات والنظم الكفيلة بذلك وفي مقدمتها أدوات القياس .

إن عملية قياس الأداء هي عملية أساسية من العمليات الإدارية المتخذة لا تقل أهمية عن العمليات الإدارية الأخرى كاتخاذ القرار ، وبناء فريق العمل وغيرها ، ومن ثم لزم وضعها ضمن الخطوط العريضة للمؤسسة التي تريد تحقيق نجاحات مختلفة في جوانب معينة ، وإن التطبيق الناجح لأساليب قياس الاداء يعتبر أحد أهم عناصر نجاح وتطور المؤسسة الاقتصادية وإستمرارها.

ارتبط مفهوم نظام محاسبة المسؤولية بمفهوم اللامركزية في العمل وبالرقابة وقياس الأداء أيضا ، وقياس الأداء حسب مفهوم نظام محاسبة المسؤولية هو قياس الأداء على المستوى الجزئي أي كل مركز مسؤولية على حدى ومن ثم على المستوى الكلي للمؤسسة ، وهذا نتيجة طبيعية لكبر حجم المؤسسات والشركات .

لذلك ظهرت الحاجة الماسة إلى قياس كفاءة الإدارة ومدى فعاليتها في جميع مستوياتها المختلفة ، وذلك من أجل تحسين الأداء وتطويره وتخفيض وترشيد التكاليف . وحسب نظام محاسبة المسؤولية يتم تقسيم الوحدة أو المؤسسة إلى مراكز مسؤولية بحيث تتفق تلك المراكز مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان كفاءة استغلال الموارد المتاحة من خلال عمل الموازنات التخطيطية .

إشكالية البحث :

تركز الأبحاث والدراسات في مجال نظام محاسبة المسؤولية على ضرورة توفير نظام محاسبي شامل وواضح وموثوق به يساعد على الرقابة وقياس الأداء وتقييم الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة للوحدات والأقسام لذلك يجب أن تتوفر أدوات حديثة ومتطورة تساعد على قياس الأداء وتقييم الكفاءة والفعالية وتساعد



أيضا على اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها ومنعها وكذلك معالجة الانحرافات التي حدثت والحد منها وتحديد المسؤولين عن تلك الانحرافات لمحاسبتهم وتوجيههم لتفادي ذلك مستقبلا .
مما سبق يمكن طرح الاشكالية الرئيسية لهذا البحث كما يلي :

كيف يمكن قياس أداء مراكز المسؤولية في المؤسسة ؟

ولالإلمام بجميع النواحي التي تتضمنها هذه الاشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

1- ماذا نعني بمراكز المسؤولية ؟

2- ما ذا نعني بالأداء ؟

3- ما معنى قياس الاداء؟

4- على ماذا تعتمد المؤسسة لقياس ادائها؟

فرضيات البحث:

و كإجابة أولية على الاشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية نضع الفرضيات التالية:

- 1 - لا توجد فروق بين تقسيمات المؤسسة الحالية لمراكز المسؤولية و ما يجب أن تكون المؤسسة عليه .
- 2 - للمؤسسة هيكل تنظيمي على أساسه تقسم إلى مراكز مسؤولية .
- 3 - توجد موازنات تخطيطية لمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط .
- 4 - يوجد نظام للتقارير الرقابية يسمح بمراقبة الأداء وفق مراكز المسؤولية .

الهدف من البحث:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على قياس الأداء ، للتعرف على طبيعته في المؤسسات الاقتصادية من خلال التعرف على أدائها، ومراكز المسؤولية ، و العوامل المتحكمة فيه ، ومحاولة معرفة عملية

القياس و مراحلها ، و المعلومات الضرورية وتحديد معايير تقييم الاداء و المؤشرات المستخدمة في ذلك وتفسيرها. وفي الأخير السعي لتطبيق المؤشرات في احدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إن أمكن.

مبررات إختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة ، وإنما كان نتيجة عدة اعتبارات موضوعية وذاتية ، حيث تتمثل الاعتبارات الموضوعية فيما يأتي :

1 - أهمية الموضوع البالغة لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية.

2 - محاولة إثراء المكتبة العربية بموضوع تطبيقي أكثر منه نظري .

أما عن المبررات الذاتية فهي كما يلي:

1 - الميل الشخصي إلى التقنيات الكمية وخاصة المالية في ميدان تسيير المؤسسات .

2 - إمكانية مواصلة البحث في موضوع الأداء الكلي للمؤسسة .

أهمية البحث:

للموضوع الذي سيتم معالجته أهمية بالغة لدى المسيرين للمؤسسة. فهو يبين لهم أهم الطرق والأدوات التي يمكن إستخدامها لتقييم الأنشطة التي تمارسها المؤسسة والأهداف المنجزة خلال فترة من الزمن ويبين أيضا كيفية تطبيق هذه الطرق والأدوات على أرضية الواقع للوصول إلى نتائج تشخص الوضعية الفعلية للمؤسسة ، ومن ثمة تحديد نقاط القوة لتشجيعها ، ونقاط الضعف لمعالجتها ، وسعي المؤسسة الدؤوب والدائم نحو التقدم ورفع مستواها.

منهجية البحث :

لتحقيق أهداف البحث في تحديد محاسبة المسؤولية وقياس الاداء تم الإعتماد على جانبين لمنهجية الدراسة هما :

- الجانب النظري : ويعتمد على المنهج الوصفي.

- الجانب الميداني : ويعتمد على المنهج التحليلي .

حدود الدراسة :

وتنقسم إلى حدود زمانية ومكانية وهي كما يلي :

- **الحدود المكانية** : يتضمن الجانب الميداني للبحث دراسة حالة تتمثل في محاولة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وقياس الاداء في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة .

- **الحدود الزمانية** : تمت الدراسة الميدانية للبحث من خلال القيام بعدة زيارات ميدانية للمؤسسة وإجراء مقابلات مع مختلف افراد العينة المدروسة وذلك من أجل توزيع الإستبيان في السنة الجامعية 2013 لإعداد هذه الدراسة الميدانية .

معيقات البحث :

من الجوانب المهمة في هذه الدراسة هي الحصول على المعلومات وتوفرها بالقدر الكافي الذي يسمح بإعطاء نتائج جيدة من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء وفي هذا الإطار واجهتنا بعض الصعوبات :

- صعوبة الترجمة، وعدم توفر الوقت الكافي مما انعكس سلبا على مردود الباحث ، و قدرته على جمع المعلومات.

- صعوبة الحصول على المراجع المتخصصة وندرة البعض منها ، خاصة تلك المراجع التي تبرز الخصوصيات التي تميز نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء .

- صعوبة إيجاد مؤسسة تتوفر فيها الشروط اللازمة للقيام بالدراسة الميدانية ، خاصة أن طبيعة الموضوع تتطلب ذلك بهدف استيعاب المعارف النظرية بشكل أحسن ومطابقتها مع واقع المؤسسات الاقتصادية .

- صعوبة الحصول على بعض البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية ،

- إضافة إلى الصعوبات التي واجهتنا أثناء إجراء الدراسة الميدانية والمتمثلة في مقابلة كل فرد من عينة الدراسة على حدى لملء الإستمارات ، ونظرا لصعوبة فهمهم الأسئلة ، جعل الباحث يقوم بشرح أغلبها أكثر من مرة لأفراد العينة المدروسة .

الدراسات السابقة :

أوضحت العديد من الدراسات التي تناولت نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء الأهمية البالغة لتطبيقها في كافة المؤسسات لما لها من تأثير على المؤسسة من حيث الدقة ، والتوقيت المناسب ، وتكاملها مع الانظمة الإدارية ، ودرجة التفضيل التي تمتاز بها وفيما يلي عرض لأهم الدراسات التي تناولتها :

1 - دراسة علي حسن إبراهيم الجديبة ، 2007 ، بعنوان : " قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية " ، أجريت الدراسة على عينة من الوزارات داخل الدولة الفلسطينية ، وقد هدفت إلى إلقاء الضوء على مفهوم نظام محاسبة المسؤولية وأنواع مراكز المسؤولية لاسيما في القطاع الحكومي الفلسطيني ، وتحليل ومناقشة نظام محاسبة المسؤولية وتبيان دوره كأساس للرقابة وقياس الأداء .

وقد أوصى الباحث بإعطاء أهمية أكبر لعملية تحديد الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مراكز مسؤولية والعمل على دراسة وتفسير تلك الانحرافات بالطريقة التي تحدد أسبابها وتُمكن من وضع وسائل العلاج المناسبة.

2 - بعجي سعاد، 2006 ، بعنوان " تقييم فعالية نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ، تبحث هذه الدراسة إلى تحليل نظام التقييم أداء العاملين في المؤسسة الجزائرية والتعرف على نقاط الضعف وإبراز أهمية تطبيق هذا النظام نظراً لتخوفهم منه واعتقادهم بأنه مصيدة لأخطائهم وإنزال العقوبة بهم، والتعرف على أحدث الطرق في تقييم أداء العاملين ومحاولة تطبيقها في المؤسسة الجزائرية.

3 - دراسة ميده ، 2003 ، بعنوان : "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - واقع وتطلعات." هدف الدراسة إبراز مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من حيث التنظيم الإداري والموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية ، وقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات التخطيطية وتقرير الأداء لمراكز المسؤولية وتوافر نظام حوافز فعال.

وكان من أهم توصيات الدراسة هو إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية للإدارات العليا في الشركات الصناعية الأردنية وخاصة من حيث عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ، وذلك كي تسعى في العمل على توفير



متطلبات تطبيقه فيها ، بالإضافة إلى ضرورة إشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات التخطيطية وفي صياغة معايير التكاليف والإيرادات وفي إعداد نظام تقارير الأداء.

4 - دراسة خشارمة والعمرى ، 2004 ، بعنوان : " قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية" ، هدفت هذه الدراسة للتعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية ، وأوصت تلك الدراسة بضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية في الوحدات الحكومية ، وضرورة تطبيق أسس محاسبة المسؤولية لأجل تحقيق الرقابة الإدارية على مستوى الأقسام والمراكز بالوحدات الحكومية، وتوفير المقومات اللازمة لذلك.

5 - دراسة جبريل كحالة ، 1999 ، بعنوان : " محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الأردنية " دراسة حالة في الشركات الصناعية الأردنية ، وقد هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية وجود نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية والوقوف على مدى تطبيق تلك الشركات لهذا النظام ، وكذلك تقديم المقترحات للتغلب على نقاط الضعف في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات لمعالجة معوقات تطبيق محاسبة المسؤولية وكان من أهمها ضرورة تصميم وإعداد هيكل تنظيمي واضح ومبني على أسس علمية يبين المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية فيها ، وكذلك ضرورة توفير الدعم المادي والإداري لتطوير النظم الإدارية والمحاسبية والعاملين عليها والاهتمام بمخرجات هذه النظم ، وتوفير وحدة إدارية لمتابعة تطبيق محاسبة المسؤولية وتقييمها ، وكذلك الاهتمام بما يحققه تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من مزايا، وان يتم توظيف أصحاب الكفاءات وذو التأهيل العلمي في الإدارات العليا ، وأن يكونوا من أهل الخبرات الفنية لكي يكونوا قادرين على تحمل المسؤولية والقيام بالواجبات المناطة بهم بكفاءة وفاعلية.

خطة البحث :

تم تقسيم أطوار هذا البحث إلى أربعة فصول وهي كما يلي :

01 – الفصل الأول : تناولنا فيه أساسيات حول محاسبة المسؤولية :وهنا تم التطرق إلى تاريخ نشأة نظام محاسبة المسؤولية ، ومفهومها و طبيعة أهدافها ، وأنواع مراكز المسؤولية ، ومبادئها ومختلف مقوماتها وأهم المميزات التي تتمتع بها .

02 – الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للأداء : وهنا حاولنا التعرض إلى مفهوم الأداء ومكوناته ، والعوامل المؤثرة فيه ، وأنواع الأداء ، ثم إلى النماذج المقدمة لتوضيح أبعاد الأداء في المؤسسة .

03 – الفصل الثالث : قياس الأداء ومحاسبة المسؤولية : تطرقنا في هذا الفصل إلى مفهوم وعملية قياس الأداء ، خصائص وشروط قياس الأداء الجيد ، مداخل ومقاييس الأداء الجيد ، ثم التطرق إلى محاسبة المسؤولية كأساس لقياس الأداء ، وفي الأخير مزايا قياس أداء مراكز المسؤولية .

04 – الفصل الرابع :دراسة حالة : أين سنحاول الإطلاع على تطبيق مؤسسة مطاحن الحضنة لنظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء ثم التوصل إلى النتائج والتعليق عليها .

وفي الأخير نرجو أن يشكل هذا العمل البسيط إضافة تحليلية في ميدان موضوع البحث تتكامل مع باقي الدراسات وتساهم في إثراء المكتبة الجامعية الجزائرية والعربية .

الفصل الأول

أساسيات حول محاسبة المسؤولية

مقدمة الفصل:

من المعروف أنه مع كبر حجم المنشآت قد يكون من الصعب على فرد واحد اتخاذ كافة القرارات الادارية , ومن هنا تظهر ضرورة تفويض بعض الافراد عن مستويات اداريه معينه صلاحية أو سلطة اتخاذ القرارات المتعلقة بمنطقة أو دائرة نشاط معينة .

فمثلاً نجد إن صاحب متجر بيع المواد الغذائية يتخذ كل ماله من قرارات شراء وتخزين وتسعير ... بمفرده , لكن لو تحول هذا المتجر الصغير الى متجر كبير فإننا سنجد أن كثيراً من قرارات الشراء تفوض الى رؤساء الأقسام , لأن صاحب المتجر قد لا يتوافر عنده كل المعلومات الكافية حول ما يدور بهذه الأقسام من نشاط وبالطبع بعد تفويض السلطة تأتي المسؤولية , أي محاسبة الأفراد عما يتخذون من قرارات تتعلق بدائرة النشاط المسؤولين عنها .

وبالتالي يمكن القول أن الحاجة الى تفويض السلطات وما يترتب عليها من مسؤوليات إنما تنشأ نتيجة كبر حجم المنشآت وبالتالي صعوبة تحقيق مركزية القرارات الأمر الذي يتطلب ضرورة الاعتماد على فكرة لامركزية القرارات أي تقسيم المنشأة الى وحدات يسهل إدارتها , وفي ظل هذه اللامركزية في الإدارة يكون الدور الأساسي للمحاسبة الإدارية هو إعداد التقارير الإدارية اللازمة والكافية لقياس أداء الإدارة ومحاسبتهم وفقاً للمسؤوليات المنوطة بهم ومن هنا نشأت فكرة محاسبة المسؤولية. وللإلمام أكثر بالموضوع سوف نتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول : ماهية محاسبة المسؤولية

المبحث الثاني : أنواع مراكز المسؤولية

المبحث الثالث : مبادئ محاسبة المسؤولية فروضها ومقوماتها

المبحث الأول : ماهية محاسبة المسؤولية

مع إتساع وكبر حجم المشروعات لا يستطيع رئيس مجلس إدارة المؤسسة أو مديرها العام ، إتخاذ جميع القرارات الإدارية الضرورية لإدارتهم ، وعلى ذلك يجب أن يكون هناك قدر من اللامركزية عن طريق تفويض السلطات للمستويات الإدارية الأدنى وتحديد مسؤولياتهم. ويعتبر كل مدير في هذه الحالة مسؤولاً عن أداء قسمه أو إدارته أو مركز مسؤوليته وفي نفس الوقت تكون له الحرية في إتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالقسم أو الإدارة المسؤول عنها.¹

المطلب الأول: تاريخ نشأة نظام محاسبة المسؤولية

تعود فكرة محاسبة المسؤولية إلى قدم المجتمعات الإنسانية ، حيث يكلف الشخص بالقيام بعمل معين ويحاسب على أي تقصير في أداء هذا العمل ، وهذا واضح جلياً في الدين الإسلامي الحنيف حيث هناك مساءلة وحساب لأشخاص المقصرين في المعاملات مع البشر ولذلك يحاسبهم الله تعالى على أعمالهم الدنيوية في الآخرة بحيث يقول الله تعالى : [**وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون**] (القرآن الكريم ، سورة التوبة الآية 105) ، وكذلك الإنسان مسؤول عن أعماله وأعمال الأشخاص الذين سلطته عليهم ، فقد قال رسول الله صلى الله عليه وسلم : " **كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته** " ² .

أما بالنسبة لتاريخ نشأة محاسبة المسؤولية في الفكر المحاسبي تعود إلى كتابات متفرقة حول محاسبة المسؤولية في الأربعينيات وكانت مقالة هيجنز الأمريكي تحت عنوان محاسبة المسؤولية أول مقالة علمية لنظام محاسبة المسؤولية ، ووضح هيجنز أن محاسبة المسؤولية ليست تغيراً للنظرية المحاسبية أو لمبادئها ، وإنما هي أداة للرقابة على الإيرادات والتكاليف بالاعتماد على قاعدة "من فعل هذا " وذلك بإستخدام أسلوب تقارير الأداء للإدارات والأقسام المختلفة، وبين أن تقارير الأداء تتدرج من المستويات الإدارية الدنيا حيث تكون على درجة كبيرة من التفصيل

¹ - علي عبد الرحيم ، ويوسف العادلي ، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت، 1990، ص 599.

² - الإمام أبي زكريا يحيى بن شرف النووي دمشقي ، رياض الصالحين ، دار الغوثاني للدراسات القرآنية ، سورية، 2010 ، ص 103 .

والتوضيح ثم ترتفع الى المستويات الإدارية الأعلى فالأعلى في الهيكل التنظيمي حيث تصبح شاملة وملخصة بمحمل الأداء.¹

وعند تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فإن هدف الرقابة يحتل مكان الصدارة ،وقد نشأت محاسبة المسؤولية من خلال المفهوم الحديث للرقابة والذي يعني أن الرقابة تتعلق بالأشخاص قبل الأشياء، ومادامت تتعلق بقياس أداء هؤلاء الأشخاص وفقا لمعدلات التخطيط الموضوعة وفي ضوء ذلك أصبح أكثر أهمية أن نعرف من هو الشخص الذي أحدث الإنحراف او بمعنى آخر من هو المسؤول عن إحداث الإنحراف ، وهو أهم من معرفة العنصر أو الشيء الذي حدث فيه الإنحراف .

وفي ضوء ماسبق يظهر أن مفهوم نظام محاسبة المسؤولية موجود منذ القدم ، وبتطور علم الإدارة والمحاسبة وتطور المؤسسات تطور هذا المفهوم وأصبح علم من علم المحاسبة والإدارة ، ومن اهم أساليب الرقابة وتقييم الأداء تؤدي إلى محاسبة المسؤولين عن الإنحرافات التي حدثت في العمل ،وكذلك معالجة تلك الإنحرافات وتفاذي حدوثها مستقبلا للرقبي بمستوى الأداء والإنتاجية .²

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية محاسبة المسؤولية

1- مفهوم محاسبة المسؤولية :

هناك عدة تعاريف لمحاسبة المسؤولية فقد عرفت على أنها:

تعتمد على فرضية أساسية هي أن الافراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أداؤهم فضلا عن أداء مرؤوسيههم ومن هنا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير بالمسؤوليات لكي يمكن اداء تقارير المحاسبة وتقييم الأداء لهذه المسؤوليات كل على حدى .³

¹- كحالة جبرائيل، حنان رضوان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 1997، ص 405.

²- علي حسن الجديبة، قياس مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة غزة، 2007، ص 31، 30.

³- سيرج مالوتش، ليستر أي، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص 456.

وعرفت أيضا بأنها ذلك النظام الذي يتعرف على مختلف مراكز إتخاذ القرارات الأمر الذي يحقق ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي ويقوم بتقييم أداء المسؤولين عن تلك المراكز التي تسمى مراكز المسؤولية إستنادا إلى العوامل الخاضعة لرقابتهم.¹

وتعرف على أنها العمليات الإدارية الخاصة بتوفير المعلومات التي تسمح على رقابة العمليات وتقييم الاداء.²

وعرفت على انها نظام لتحقيق التوازن المرغوب بين تفويض الصلاحيات أو السلطات والمساءلة والمحاسبة على نتائج ذلك.³

وتعرف بأنها نظام إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقا لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياته الإدارية.⁴

وعرفت على أنها نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة سلفا ونشره في التقارير وذلك لتقييم أداء الشخص وقدرته على التحكم.⁵

من خلال التعاريف السابقة يمكن إستخلاص تعريف لمحاسبة المسؤولية :

محاسبة المسؤولية هي عبارة عن نظام رقابي محاسبي يهدف إلى تقييم اداء المسؤولين في المستويات الإدارية وذلك عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية.

2- أهمية نظام محاسبة المسؤولية :⁶

لما كان نظام محاسبة المسؤولية يركز بالمقام الأول على هدف الرقابة على التكاليف وتقديم القوائم المالية والتقارير الرقابية وربطها بأعضاء الهيكل التنظيمي الأمر الذي يتطلب تقسيم المؤسسة الإقتصادية إلى مراكز مسؤولية تقوم

¹ - ناصر نور الدين عبد اللطيف، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 132.

² - حسين علي، وحسين أحمد، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 152.

³ - يوحنا عبد ال آدم، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد، مصر، 2006، ص 58.

⁴ - رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 413.

⁵ - الباهي مصطفى . مراقبة التسيير وإستراتيجية المؤسسة ، محاضرات ثانية ماستر ، تخصص مراقبة التسيير ، قسم علوم التسيير ، غير منشورة ، جامعة المسيلة ، جانفي، 2013.

⁶ - جبرائيل كحالة ، محاسبة التكاليف المعيارية ، رقابة وإثبات ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 1998، ص 414.

على أساس ضبط التكلفة والرقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف وهذا بدوره يؤدي إلى محاسبة المسؤولين عن الوحدات التابعة لإدارتهم المباشرة حيث أن الرقابة غير مرتبطة ببند التكاليف ولكنها مرتبطة بتصرفات الأفراد في إنشاء تلك التكاليف ضمن السلطات المخولة لهم. وبالتالي فإن أهمية هذا النظام تظهر من خلال تحويل أهداف محاسبة التكاليف من أهدافها التقليدية إلى أهدافها المعاصرة حيث أصبحت تهدف إلى التخطيط والرقابة و إتخاذ القرارات ، وما يمكن من تبويب النفقات والإيرادات ، حسب السلطات المخولة للمدراء ورؤساء الأقسام في مراكز المسؤولية وقدرتهم في التحكم والرقابة عليها .

إن نظام محاسبة المسؤولية ينبع من كونه جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في إستخدامها وكذلك في تقييم اداء الأقسام والإدارات المختلفة في المؤسسة الاقتصادية .

المطلب الثالث : طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية

إن البحث في طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية يؤدي إلى فهم أفضل لنظام محاسبة المسؤولية وفي مايلي أهم النقاط المتعلقة بطبيعة وأهداف هذا النظام :¹

1. تمثل محاسبة المسؤولية مدخلا حديثا لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون تغير في نظرية المحاسبة ومبادئها المقبولة عموما . فتطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير المرتبط بالهيكل الإداري للمؤسسة .
2. يهدف الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية على حدى .
3. يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسؤولين عن إنشائها ، فهذه العلاقة المباشرة أساس الحكم والمساءلة الموضوعية ، لذلك يتم تقسيم الإيرادات والتكاليف من وجهة نظر محاسبة المسؤولية إلى بنود قابلة للتحكم والرقابة وبالتالي يمكن المساءلة عنها فالقابلية للتحكم والرقابة تسمح بتتبع المسؤولية .

¹ -أحمد حسين ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2002، ص 24 .

4. يعتمد نظام محاسبة المسؤولية إداريا على التنظيم اللامركزي ومحاسبيا على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في كل من نظام المحاسبة لمالية ومحاسبة التكاليف المعيارية ونظام محاسبة التكاليف الفعلية إضافة إلى نظام تقارير تقييم الأداء مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية .
5. تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عند المنبع وبذلك تحقق رقابة فعالة فمحاسبة المسؤولية تمكن من تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق التكاليف أو خلق الإيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدى .
6. تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقييم لأداء المؤسسة الإقتصادية ككل . فمحاسبة المسؤولية هي أسلوب رقابي يهدف إلى متابعة تنفيذ الخطط والتقرير عن الانحرافات الطارئة وصعوبات التنفيذ لإتخاذ القرارات التصحيحية.
7. تساعد محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية وتعد الموازنة التخطيطية لمركز المسؤولية هدفا يسعى المركز إلى تحقيقه ،فتقارن النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف التي سبق تحديدها .
8. يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية إلى تطبيق مبدأ الإدارة بالإستثناء فأى مركز مسؤولية أو مستوى إداري بالمؤسسة لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك. إن مبدأ الإدارة بالإستثناء يعتمز عدم تبليغ الإدارة العليا إلا عند الضرورة ،أى عند وجود خطر أو إنحراف يستدعي تدخل الإدارة العليا لتصحيح الإنحراف .¹

ينعكس تطبيق مبدأ الإدارة بالإستثناء في أن محاسبة المسؤولية تخلص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع المستويات الإدارية الاقل أن تؤديها بكفاءة ،كما لا تتولى المستويات الإدارية الأدنى تنفيذ أو رقابة عمليات تختص بها المستويات الإدارية الأعلى . فمحاسبة المسؤولية إذن تسمح بتوزيع المسؤوليات بين مستويات إدارية متعددة وبذلك تحقق التخصص في تحمل المسؤوليات ،الأمر الذي يرفع من كفاءة العملية الإدارية ككل ويسمح للإدارة العليا بالتفرغ للقرارات الإستراتيجية .²

¹-أحمد حسين ظاهر ،مرجع سبق ذكره ،ص 25.

²-رضوان حلوة حنان ، مرجع سبق ذكره،ص 421.

المبحث الثاني : أنواع مراكز المسؤولية

يتم تحديد مراكز المسؤولية حسب طبيعة نشاط المؤسسة وتجانس عملياتها، وتقسّم المؤسسة إلى مراكز رئيسية ومن ثم تقسيمها إلى مراكز فرعية بحيث يكون كل مركز فرعي مركز مسؤولية¹.

تهدف عملية تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية إلى تحديد المسؤولية عن الانحرافات عن الخطط المحددة مقدّمًا ومحاسبة الأفراد والمسؤولين عنها. لقد تعددت آراء الباحثين التي تناولت تعريف مراكز المسؤولية ونورد فيما يلي بعضًا منها:²

1. يرى *Keller and Ferrara* أن مراكز المسؤولية تمثل وحدات تنظيمية في الوحدة الاقتصادية تخضع

لإدارة وإشراف الأشخاص المفوضة لهم السلطة اللازمة لتحقيق الهدف أو الأهداف المحددة .

2. في حين أن *Thacker and Smith* يرى أن مراكز المسؤولية تعد كنقاط رقابة على عمليات المنشأة ويجب أن تتطابق مع التنظيم في الوحدة الاقتصادية .

3. بينما الأب الروحي لمراقبة التسيير *Robert.N.Anthony* يرى أن مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية يرأسها شخص مسؤول يتولى إدارتها ، ويعد مسؤولًا عن القيام ببعض المهام التي تمثل مخرجات المركز ، كما يستخدم موارد أو مدخلات معينة في سبيل القيام بهذه المهام ويمكن قياس المدخلات التي تستنفذ فيه خلال فترة معينة عن طريق تحديد التكاليف التي يحدثها هذا المركز.

4. ويرى *Jose Manuel Pintado* أن الخريطة التنظيمية الواضحة تعد الخطوة الأولى نحو تحديد مناطق المسؤولية أو مراكزها بوضوح في الوحدة الاقتصادية الأمر الذي يؤدي إلى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية.

ويرى بعضهم أن مراكز المسؤولية هي وحدات إدارية فرعية غالبًا لا مركزية في التنظيم تقع تحت إشراف أو مسؤولية شخص إداري مسؤول . ويمثل كل مركز مجال نشاط في أو إداري يتم تنفيذه وفق موازنة وخطة محددة وتحت إشراف مسؤولية محددة . وقد يكون مركز المسؤولية فرعًا مستقلًا أو إدارة فرعية أو مصنعًا أو قسمًا أو مركز تكلفة إنتاجية أو خدمة.

¹ - <http://elhamel.net/forum2013/showthread.php?t=15797>, 3 /4/2013,14:15.

² - لقليطي و بوديسة ، ملتقى دولي حول نظام محاسبة المسؤولية كأساس لتقييم الأداء، البلدة، الجزائر ، غير منشور 2011/09/02.

ويمكن للمؤسسة أن تقيس أداء الأقسام، والوحدات الفرعية باستخدام نوع معين من مراكز المسؤولية ولعل من أكثر أنواع مراكز المسؤولية إستخداما في الحياة العملية نذكر:

المطلب الأول: مركز التكلفة

يعرف مركز التكلفة على أنه الوحدة الفرعية في المؤسسة التي يكون فيها مشرف الوحدة مسؤولا عن النفقة المتعلقة بها.¹

ويعرف بأنه عبارة عن : " دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عما يحدث فيها من تكاليف فقط ، بحيث تدخل في نطاق تحكمه ورقابته ومسؤوليته " .

وتعد مراكز التكلفة من أصغر مراكز المسؤولية حجما في المؤسسة وتختلف عن بعضها من حيث القدرة على ربط عناصر التكاليف بالمخرجات، والتي تخضع لرقابته فقط مع عدم تحمله أي مسؤولية عن الإيرادات. ويمكن أن يكون مركز التكلفة مجرد قسم صغير بعدد محدد من العمال ويقوم بعدة عمليات بسيطة على المنتج. ويعد مركز التكلفة من أكثر مراكز المسؤولية إستخداما وشيوعا، وذلك أن كثيرا من الوحدات أو دوائر النشاط في المؤسسة يمكن إعتبارها مراكز تكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية، فجميع مراكز التكلفة يمكن تحديد تكاليفها وقياسها، في حين أنه يصعب قياس منافعها وأرباحها، فعلى سبيل المثال نجد أن قسم خدمة الزبائن بالمؤسسة يقدم خدمات هامة وضرورية تساهم وتساعد في تحقيق أرباح للمؤسسة لكن نجد أنهم الصعوبة قياس مدى مساهمة هذا القسم في الأرباح ولذلك فمن الأفضل إعتبار هذا القسم مركز تكلفة، حيث يتم محاسبة مدير هذا القسم عما يحدث به من تكلفة .

ولحل هذه المشكلة يجب مراعاة الاعتبارات التالية عند قياس تكاليف مركز التكلفة وتحديدتها:

- 1- أن الشخص الذي يملك سلطة شراء الخدمة واستخدامها يجب أن يحمل بتكاليف هذه الخدمة.
- 2- كما أن الشخص الذي يؤثر بشكل ملحوظ في قيمة التكلفة من خلال تصرفاته وقراراته، يجب أن يحمل بهذه التكلفة.
- 3- أما الأشخاص الذين لا يملكون تأثيراً ملحوظاً في قيمة التكلفة من خلال تصرفاتهم وقراراتهم الإدارية

¹ - حسين أحمد ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، مصر، 1997، ص 87.

المباشرة فإنهم قد يحملون بهذه العناصر ، بمعنى أن تقارير مسؤوليتهم تتضمن تلك العناصر وذلك رغبة من الإدارة في جعل هذه العناصر موضع اهتمامهم لأن ذلك قد يكون من شأنه إتاحة الفرصة أمامهم لكي يساعدوا الأشخاص الذين تدخل هذه العناصر أصلاً في نطاق مسؤوليتهم.

المطلب الثاني : مركز الربحية

يعرف مركز الربحية على أنه دائرة النشاط التي يكون مديرها مسؤولاً على ما يحققه من إيرادات وما يسببه من تكاليف ومصروفات ، ويكون هدفه الرئيسي تعظيم الأرباح لمركزه الناتجة عن الفرق بين الإيرادات المحققة والتكاليف المستنفذة¹.

ويعرف كذلك بأنه وحدة إدارية يتم تفويض مديرها سلطة الرقابة على إيراداتها . وهذا يتطلب منحه سلطة المنتجات التي سيتعامل بها وأسعار بيعها والمناطق الجغرافية التي تغطيها ، وبذلك يقاس نجاح مدير هذا المركز بمدى تحقيقه لموازنة الأرباح المخططة وذلك باستخدام رقم إنحراف الأرباح وهذا ينتج عن إختلاف الأسعار الفعلية عن المخططة وذلك باستخدام رقم إنحراف الأرباح وهذا ينتج عن إختلاف الأسعار الفعلية عن المخططة وحجم المبيعات الفعلية عن الواردة في الموازنة².

كما أنه يعرف بأنه وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانب الإيرادات والتكاليف ، وهكذا يمكن النظر إلى مركز الربحية كوحدة إقتصادية يمكن قياس نتائج أعمالها³.

ويعتمد قياس أداء مركز الربحية على نتيجة مقابلة الإيرادات بالتكاليف أي الربح المحقق من النشاط ، وبذلك يعد صافي ربح المركز مقياساً لأداء العاملين بصفة عامة . الهدف من تحديد مركز مسؤولية الربحية وربطه بمسؤول مشرف هو كما يلي⁴:

- الرقابة على التكلفة والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية .
- قياس ربحية كل مركز من مراكز المؤسسة .

¹ - رضوان حلوة حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص 319.

² - الرجبي عبد الحكيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 410.

³ - أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2002 ، ص 119.

⁴ - نضال صبري ، مرجع سبق ذكره ، ص 410.

- قياس مدى مساهمة مركز المسؤولية بالنسبة إلى إجمالي ربح الشركة ككل .
- المساعدة في توزيع المصادر المتاحة على الوحدات الفرعية .
- إعطاء أقصى قدر ممكن من الإستقلالية لكل وحدة فرعية على حدى.

ويراعى في تقرير أداء الأقسام الفصل بين الإيرادات والتكاليف الخاضعة لرقابة مدير كل قسم على حدى والتكاليف المشتركة التي تخصص إلى الأقسام مثل تكاليف الإدارة العليا، تكاليف البحوث والتطوير، فحتى تكون نتيجة تقرير الأداء موضوعية ومعتمدة للمساءلة والمحاسبة يفضل أن يظهر التقرير نتيجة كل قسم من ربح أو خسارة. تظهر الإيرادات والنفقات الخاضعة لرقابة المدير قبل تخصيص التكاليف المشتركة، إذ أنه يتم تخصيص هذه التكاليف المشتركة بدقة، فإن المعلومات عن ربحية كل قسم تكون قليلة الفائدة وغير صالحة لمحاسبة المسؤولية .

المطلب الثالث: مركز الإستثمار

مركز الإستثمار عبارة عن دائرة النشاط التي يكون مديرها مسؤولا أساسا عما يحققه من إيرادات ويسببه من تكاليف ومصروفات، إضافة إلى مراعات ماتم إستثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية¹. ويعرف بأنه دائرة نشاط يتولى رئيسه مسؤولية إستخدام مجموعة من الأصول وحيازتها بالإضافة إلى مسؤوليته عن الإيرادات والنفقات في هذا المركز .

لذلك يعد مركز الإستثمار تطورا لمركز الربحية، إذ لا يقتصر قياس وتقييم الاداء على تتبع الإيرادات والتكاليف فقط كما هو الحال في مركز الربحية، وإنما يتم أيضا تتبع رأس المال المستثمر في مركز المسؤولية، وهكذا يمكن قياس وتقييم الأداء بصورة افضل نظرا لأن تتبع جميع عناصر الأداء بما في ذلك رأس المال المستثمر يؤدي إلى تنمية حس المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة .

وفق مفهوم مركز الإستثمار يتحول مقياس كفاءة الأداء من مؤشر صافي الربح الذي يعكس العلاقة بين الإيرادات والتكاليف في المركز كما هو الحال في مراكز الربحية إلى مؤشر معدل العائد على الإستثمار الذي يراعى المتغيرات الثلاثة : الإيرادات، التكاليف، راس المال المستثمر في صورة أصول متداولة وثابتة.

¹ - أحمد حسن ظاهر ، مرجع سبق ذكره، ص 121.

يلاحظ عند تطبيق محاسبة المسؤولية وفق مفهوم مراكز الإستثمار، أن تفويض السلطات الممنوحة لمدير المركز تبلغ أعلى درجاتها مقارنة بمراكز المسؤولية الأخرى الخاصة بالتكلفة أو الربحية، وهذا منطقي فمدير المركز يتحمل مسؤولية أكبر ويجب أن يتمتع بسلطات أكبر لإتخاذ القرارات، لتحقيق قاعدة التكافؤ بين السلطة والمسؤولية وبالتالي تصبح المحاسبة والمساءلة موضوعية.¹ ويتم تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية في هذا المركز بناء على معدل العائد على الإستثمار، أي بناء على العائد الذي يتم إستثماره من موارد متاحة. ويتم حساب العائد على الأصول كما يلي:²

$$\text{معدل العائد على الإستثمار} = \frac{\text{صافي مركز الإستثمار}}{\text{كلفة أصول المركز}}$$

المطلب الرابع: مركز الإيراد

³ يعتبر مركز الإيراد قطاع من المؤسسة يكون مديره مسؤولاً عن تحقيق إيرادات مستهدفة فقط.

⁴ ويعرف كذلك بأنه جزء من التنظيم الذي يكون مديره مسؤولاً عن تحقيق إيرادات للمؤسسة.

ويعتبر المركز المسؤول عن توليد الإيرادات ويعتبر قسم المبيعات من الأمثلة الشائعة عليه، وهدف مدير المركز تعظيم الإيرادات في ظل بعض القيود المتعلقة بتكاليف عمليات المركز. ويتجلى عادة مركز الإيراد بقسم يعمل على تجميع الإيرادات وتحصيل النقديات، ويفترض أن مركز الإيراد يعمل على الرقابة على الإيرادات وتحصيل النقديات. حيث لا بد من وجود نفقات مهما كانت ضئيلة تتعلق بتجميع الإيرادات.⁵

¹ - مؤيد الفضل شعبان، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة عمان، الأردن، دار زاهر للنشر، 2003، ص 378.

² - أبو زيد كمال خليفة، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الإسكندرية، دار المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص 113.

³ - فخر نواف، محاسبة المسؤولية والظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 20، العدد الأول 1998، ص 105.

⁴ - غلاء أبو بكر، مدى توفر مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية. مجلة جامعة آل بيت، ليبيا، 2005، ص 37.

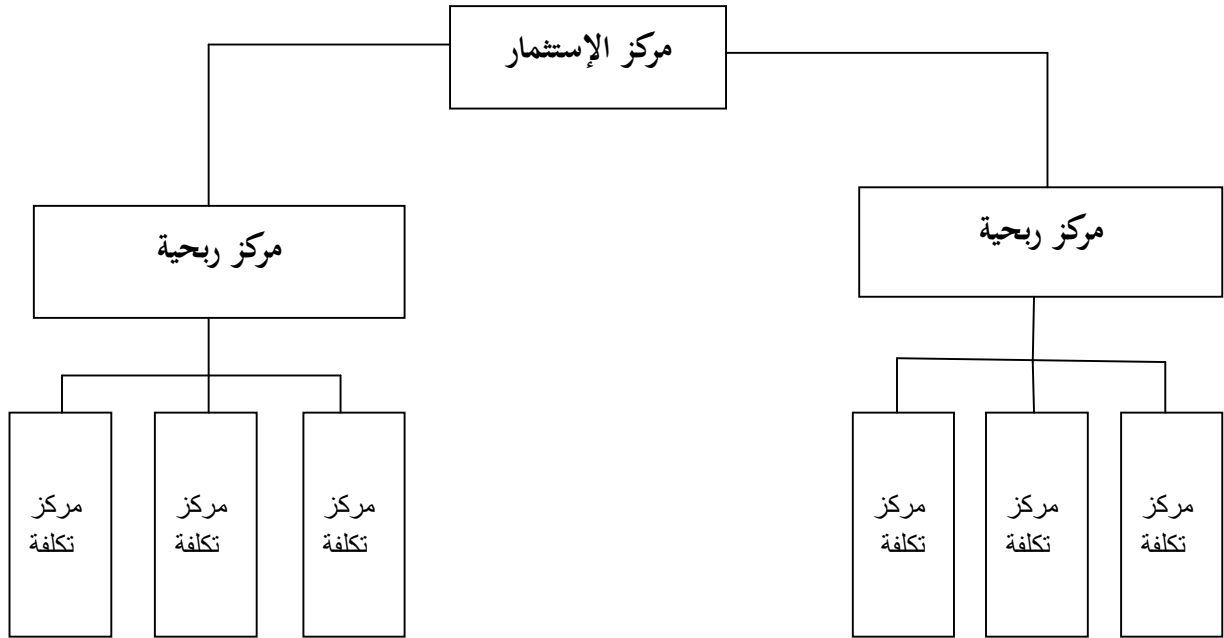
⁵ - ميده إبراهيم، نظام محاسبة المسؤولية في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق المجلد 19، العدد الثاني، 2003، ص 330.

بصفة عامة لا توجد قاعدة معينة يمكن إستخدامها في تحديد أنواع مراكز المسؤولية في المؤسسات ، فكل مؤسسة تعتبر حالة خاصة تحتاج إلى عدد وأنواع من مراكز المسؤولية لا يتناسب مع المؤسسات الأخرى والتي تختلف معها من حيث الحجم ، نوع الصناعة ، مواصفات العملية ، فلسفة الإدارة ،.....¹

ويتم تحديد حجم مراكز المسؤولية حسب طبيعة نشاط المؤسسة وتجانس عملياتها ، وإمكانية تقسيمها إلى وحدات فرعية مستقلة نسبيا ويمكن تقسيم المؤسسة إلى مراكز رئيسية ،ومن ثم تقسيمها إلى مراكز فرعية بحيث يكون كل مركز فرعي مركز مسؤولية ،وبعد ذلك تعرف مراكز المسؤولية بصفتها مركز تكلفة ،مركز ربحية أو مركز إستثمار أو مركز إيراد ،ومن ثم صياغة أهدافها بطريقة واضحة بحيث تكون متجانسة مع أهداف المؤسسة الرئيسية لتسهيل عملية محاسبة الافراد المشرفين على المراكز مقياس مدى تحقيقها لأهدافها .²

ويرى بعض الباحثين مخططا تفصيليا لمراكز المسؤولية داخل المؤسسة وهذا ما يوضحه الشكل التالي :

الشكل رقم (01) : مراكز المسؤولية في المؤسسة



المصدر : فخر نواف ، مرجع سبق ذكره، 1997، ص 107 .

¹ - حسين علي وحسن أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 88.

² - نضال صبري ، مرجع سبق ذكره ، ص 211.

يبين الشكل كيفية تقسيم مراكز المسؤولية حيث يكون مركز التكلفة مسؤولاً عن التكاليف فقط، وهو في المرتبة الأولى، ثم يأتي أعلى منه مركز الربحية ويكون مسؤولاً عن الأرباح والتكاليف، بينما يأتي مركز الإستثمار تطويراً لمركز الربحية.¹

المبحث الثالث: مبادئ محاسبة المسؤولية فروضها ومقوماتها

يتناول هذا المبحث دراسة علمية للمبادئ التي تتركز عليها محاسبة المسؤولية وفروضها، بالإضافة إلى أسس ومقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات ودورها في الرقابة، من خلال التنظيم الإداري للمؤسسة وتحديد مراكز المسؤولية، ودراسة نظام تقارير الاداء لمراكز المسؤولية طبقاً للهيكل التنظيمي .

المطلب الأول : مبادئ محاسبة المسؤولية

من المبادئ التي تتركز عليها محاسبة المسؤولية ما يلي:²

1. وحدات الإشراف والمسؤولية "مراكز المسؤولية" من المبادئ التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية في تقسيم المؤسسة إلى وحدات إشراف ومسؤولية، وحتى يمكن تحديد المسؤولية عن الإنفاق والإيراد، ومحاسبة المشرف والمسؤول عن مركز المسؤولية عن إحداث التكاليف وخلق الإيراد في حدود سلطته وإشرافه.
2. إلقاء الضوء على الاداء الفعلي وتقييمه في كل مركز من مراكز المسؤولية، وبعد ذلك تقسيم المؤسسة إلى وحدات مسؤولية ثم يتم وضع معايير الأداء المستقبلية لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في مركز ون مراكز المسؤولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.
3. فصل عناصر التكاليف: من المبادئ المهمة التي تتركز عليها محاسبة المسؤولية ضرورة فصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو مراقبتها عند كل مستوى إداري، عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها أو مراقبتها .

¹ - فخر نواف ، مرجع سبق ذكره ، ص 107 .

² - مرعي عبد الحفي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، 1993 ، ص 429 .

4. إتباع مبدأ الرقابة بالإستثناء عند تصميم التقارير الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية ، فالرقابة هي عملية شاقة وتتناول جميع أوجه التشابه التي يتناولها التخطيط ، وأن الرقابة ليست على كل شئ ، وإنما معرفة الإنحرافات ، فالرقابة يجب ألا ترتبط بتقدم سير العمل و إنما بمدى سير العمل عن الخطة .
5. تفصيل الخطط على أساس مراكز المسؤولية بحيث يتحدد الهدف المرغوب تحقيقه في كل مركز منها، وتحديد معايير الأداء الواجب على المركز العمل بها.
6. تجميع البيانات عن الأداء الفعلي على أساس مراكز المسؤولية .
7. إعداد تقارير الأداء الفعلي على أساس هرمي بحيث تتدفق التقارير من أسفل إلى أعلى بالقدر المناسب من التفصيل على كل مستوى من مستويات المؤسسة .

● فروض محاسبة المسؤولية:

- لقد تعددت فروض محاسبة المسؤولية ويمكن أن نذكر مايلي¹:
- إمكانية تبويب عناصر وبنود التكاليف تبعاً للمستويات الإدارية المختارة داخل الوحدة الاقتصادية وفي حدود مسؤولية كل منها.
 - حتمية خضوع التكاليف المخصصة لمستوى معين لرقابة هذا المستوى.
 - إمكانية استخدام بيانات الموازنة التخطيطية كأساس لقياس الأداء الفعلي وتحديد الإنحرافات وتحليلها وفق مسيبتها.
- وقد أورد باحثون آخرون بعض الفروض التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية في النقاط التالية:²
- ان كل مدير يجب ان يتحمل مسؤولية الأنشطة التي يتم داخل دائرته وفي نطاق صلاحياته.
 - ان كل مدير يجب أن يسعى جاهدا في تحقيق الأهداف والغايات المرجوة منه ، ويجب أن تكون هذه الأهداف والغايات ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفاء.
 - يجب أن يكون دور محاسبة المسؤولية في تقديم المؤسسة ونموها واضحا ومفهوما.
 - أن تصل تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير في الوقت المناسب.

¹ - فخر نواف ، مرجع سبق ذكره ، ص 102 .

² - ميده إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 323.

المطلب الثاني : مقومات نظام محاسبة المسؤولية

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي مؤسسة اقتصادية أو حكومية لا بد من توفير المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية.

1. وجود هيكل تنظيمي جيد ومفهوم¹:

يعد الهيكل التنظيمي أولى خطوات نجاح نظام محاسبة المسؤولية، والتي تسعى إلى ربط معدلات الأداء المخططة بمراكز مسؤولية محددة ثم ربط معدلات الأداء الفعلي بنفس المراكز لمتابعة الأداء وقياسه، وتحقيقها للرقابة الداخلية الكاملة التي ستساعد على تصحيح المسار إذا انحراف وفي وقت المناسب لذلك.

فوجود هيكل تنظيمي معتمد وسليم وواضح للمؤسسة تتضح الأهداف والمهام والصلاحيات وتوزع المسؤولية وفق مراكز المسؤولية التي يتألف منها الهيكل التنظيمي، بالإضافة إلى وضوح السياسات والإجراءات من ناحية المتطلبات التنظيمية التي تقرها الإدارة العليا، وكل مدير ومسؤول مركز مسؤولية تناط به صلاحيات ومسؤوليات وفق المؤهلات العملية والمهنية لتنفيذ السياسات والإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة العليا. لذلك يعتبر الهيكل التنظيمي بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية محورا أساسيا يبقي عليه نظام محاسبة المسؤولية.

2. الموازنات التقديرية²

حتى يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم في أي مؤسسة يجب اعداد موازنات تقديرية تساهم في رسم الطريق الذي من خلاله يتم تحقيق أهداف المؤسسة. وتعرف الموازنة على أنها تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها خلال فترة زمنية معينة. وحتى تستطيع المؤسسة القيام بواجباتها، فإن عليها تنفيذ وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتنظيم وإشراف واتخاذ القرارات الإدارية بطريقة كفوءة وفعالة.

لكي تتوافق الموازنات التخطيطية مع أهداف نظام محاسبة المسؤولية لا بد أن تكون مرنة وقابلة للتكيف مع ظروف المؤسسة الداخلية والخارجية، وأن تبني على أسس واقعية وشاملة لجميع أقسام المؤسسة، وأن يتم ربط هذه التقديرات بمركز المسؤولية ويجب أن توفر لهم حوافز تشجيعية لتحقيقها.

¹ - نضال صبري، مرجع سبق ذكره، ص 407.

² - أحمد زامل أحمد، المحاسبة الإدارية، الجزء الثاني، مراكز البحوث، الرياض، 2000، ص 532.

3. وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل:¹

ترتكز فكرة نظام المعلومات بشكل عام علي وجود مجموعة من المتغيرات تمثل إستخدامات النظام أو مدخلاته ، وعلي وجود مجموعة من العمليات التي يقوم النظام بأدائها علي هذه المداخلات في ظل ظروف بيئية معينة و معايير اداء و مجموعة النتائج التي تمثل الانتاج النهائي للنظام.

يتم التركيز علي الهدف الرقابي للمعلومات ، ومبدأ المساءلة ، و تقييم الأداء لجميع المستويات الإدارية ، لذلك نجد ان من أهم اهداف نظام المعلومات الضرورية لمساعدة الإدارة في إدارة مواردها المالية و البشرية ، بكفاءة و فعالية. مما يعني ان هناك تركيز علي المساءلة و التي تركز على عدة جوانب من اهمها المساءلة عن الموارد المالية و كيفية استخدامها ، وكذلك المساءلة عن الإلتزام العام للمتطلبات القانونية و التعاقدية و السياسات الإدارية الموضوعة.

لذلك يرى معظم الباحثين ان المساءلة هي جوهر نظام محاسبة المسؤولية و كذلك العملية الرقابية التي هي أساس هذا النظام.

4. وجود نظام حوافز فعال:²

يعتبر نظام الحوافز الفعال من المقومات المهمة اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية ، فالأفراد الذين توكل اليهم مهمة تنفيذ الاعمال وحدهم القادرين على تصليح اهداف نظام محاسبة المسؤولية. لذلك يجب على الإدارة العليا ان تسعى لربط أهداف الأفراد بأهداف المؤسسة بما يعود على الفرد بالمنفعة تحدد بمدى مساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة ، فإذا شعر الفرد أن السبب الوحيد لإشباع حاجاته المادية والمعنوية يأتي عن طريق تحقيق أهداف المؤسسة فإن دافعيته للعمل على تخفيض التكاليف ستزيد .

ويعتبر نظام الحوافز بأنه عبارة عن خطة يتم بموجبها ربط الأجر بالأداء ، يقضي بزيادة الكفاءة الإنتاجية مع مراعات الفترة الزمنية التي قضاها الفرد في العمل وحجم إنتاجيته ، وبالتالي فإن توفر نظام عادل للحوافز يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية في إطاره المتكامل وبصورة فاعلة . فإذا ما تم وضع نظام الحوافز بناء على أسس علمية ودراسات وبحوث مسبقة في هذا المجال تأخذ بعين الإعتبار سلوك الموظفين وإحتياجاتهم وقدراتهم فإن ذلك يؤدي إلى تشجيع الموظفين على تنمية قدراتهم وتطوير أدائهم وتنمية مهاراتهم ، لذلك يجب أن يكون هذا النظام

¹ - منير محمود سالم ، محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف ، مجلة الكفاية الإنتاجية ، العدد الثاني ، الأردن ، 1998 ، ص 124 .

² - رضوان حلوة حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص 441 .

عاملا محفزاً على تشجيعهم وخلق جو من المنافسة وفق أسس موضوعية تنال قبول جميع العاملين وكذلك تفاعلهم معهم بصورة إيجابية .

5. وجود نظام فعال للتقارير :¹

يعتبر نظام التقارير من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية وبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه ، وتظهر أهمية التقارير كأداة لإمداد المستويات الإدارية بالمعلومات المالية منها وغير المالية ، للتعرف على الأداء الفعلي ومع ومقارنته بالأداء المخطط مما يعطي صورة عن الانحرافات الموجودة مع التركيز على الانحرافات السلبية التي تستدعي الإنتباه مع إتخاذ الإجراءات العلاجية لها ، لذلك يلعب نظام التقارير الرقابية دورا كبيرا في محاسبة المسؤولية التي تتطلب إعداد التقارير لكل قطاع ومركز مسؤولية ، وبالتالي نظام التقارير هو وسيلة في حد ذاته يمكن الاستفادة منه أيضا في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء والتخطيط لفترات قادمة ، وذلك من خلال وضوح وسهولة التقارير ، وكذلك كفاية المعلومات الواردة فيها . وأن تقدم التقارير في الوقت المناسب حتى لا تنعدم فائدتها وذلك لإتخاذ القرارات اللازمة بسرعة .

المطلب الثالث : مميزات نظام محاسبة المسؤولية

نظام محاسبة المسؤولية يحقق العديد من المزايا إذا قامت المؤسسة بتطبيقه نذكر منها² :

- تسهيل إدارة النشاط في الشركة بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية.
- التعرف على كفاءة مديري مراكز المسؤولية ومساهمة كل مركز في تحقيق أهداف الشركة، وتمكين الإدارة من التعرف على نجاح أو فشل ذلك المركز.
- مساعدة الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية ووضع نظام ملائم للحوافز لتشجيع العاملين في تلك المراكز على تحقيق أهداف الشركة.
- يهدف إلى مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات ، مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم.

كما أضاف باحثون آخرون مزايا أخرى هي³ :

¹ - جبرائيل كحالة ، المحاسبة الإدارية ، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 1997 ، ص 413.

² - مصطفى محمود ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 128.

³ - حسين أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 123 .

- يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بدلا من قياسها على مستوى إجمالي، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها.
- يساعد في تقييم أداء الشركة من القاعدة إلى القمة عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي.
- يجعل العاملين بالشركة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم ، ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم.
- يساعد في إعداد موازنات تفصيلية ، كما أنه يمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات.
- يمكن من إتاحة معلومات أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستفيدين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة.
- على الرغم من وضوح الأفكار المتعلقة بمحاسبة المسؤوليات وسلامتها المنطقية إلا أن هناك صعوبة في التنفيذ، ويرجع عدم نجاح التطبيق للأسباب التالية¹:
- تداخل أنشطة الوحدات الفرعية بصفة عامة ، وصعوبة وضع خطوط فاصلة واضحة بين الوحدات الفرعية.
- صعوبة تقسيم كافة أنشطة الشركة إلى مراكز مسؤولية وتحديد طبيعة كل منها.
- صعوبة الفصل بين التكاليف المراقب عليها وغير المراقب عليها لكل من الوحدات الفرعية.
- صعوبة معالجة بنود التكلفة الثابتة والمشاركة وتوزيعها على مراكز المسؤولية لغرض الرقابة واتخاذ القرارات.

¹ - أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2004 ، ص 333.

خاتمة الفصل :

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يتضح بأن مفهوم محاسبة المسؤولية هو عبارة عن نظام رقابي محاسبي يهدف إلى تقييم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية من حيث بالإيرادات والتكاليف وذلك عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية.

كما تم التطرق فيه إلى طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية التي تمثل مدخلا حديثا لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون تعير في نظرية المحاسبة ومبادئها المقبولة عموما .فمحاسبة المسؤولية إذن تسمح بتوزيع المسؤوليات بين مستويات إدارية متعددة وبذلك تحقق التخصص في تحمل المسؤوليات ،الأمر الذي يرفع من كفاءة العملية الإدارية ككل ويسمح للإدارة العليا بالتفرغ للقرارات الإستراتيجية .إضافة إلى ذلك أن لمحاسبة المسؤولية مراكز مسؤولية تهدف من خلالها المؤسسة الاقتصادية إلى تحديد المسؤولية عن الانحرافات عن الخطط المحددة مقدماً ومحاسبة الأفراد و المسؤولين عنها وهي مركز تكلفة ، مركز ربحية ، مركز إستثمار ،ومركز إيراد . وفي الأخير تم التطرق إلى مبادئ فروض ومقومات محاسبة المسؤولية . فكل هذه الجوانب هي من الأهمية بما كان لكي تؤثر على أداء المؤسسة وعلى تحقيقها لمختلف أهدافها المسطرة بالشكل الذي يسمح لها بالبقاء و الاستمرارية في السوق.

الفصل الثاني
الإطار المفاهيمي للأداء

مقدمة الفصل:

يحظى مفهوم الأداء بأهمية كبرى في تسيير المؤسسات ، لذا نال ولا يزال ينال الاهتمام المتزايد من طرف الباحثين والمفكرين والممارسين في مجال الإدارة و التسيير ، وهذا من منطلق أن الأداء يمثل الدافع الأساسي لوجود أية مؤسسة من عدمه ، كما يعتبر العامل الأكثر إسهاما في تحقيق هدفها الرئيس ألا وهو البقاء والاستمرارية. يتصف الأداء بكونه مفهوما واسعا ومتطورا ، كما أن محتوياته تتميز بالديناميكية نظرا لتغير وتطور مواقف وظروف المؤسسات بسبب تغير ظروف وعوامل بيئتها الخارجية والداخلية على حد سواء ، ومن جهة أخرى فقد أسهمت هذه الديناميكية في عدم وجود إتفاق بين الكتاب والدارسين في حقل التسيير فيما يخص المحتوى التعريفي لمفهوم الأداء رغم كثرة البحوث والدراسات التي تناولت هذا المفهوم ، ويرجع ذلك إلى اختلاف المعايير والمقاييس المعتمدة في دراسة الأداء وقياسه والمتبناة من قبل كل كاتب أو طائفة من الكتاب . يشير مفهوم الأداء في عمومه إلى ذلك الفعل الذي يقود إلى إنجاز الأعمال كما يجب أن تكون، والذي يتصف بالشمولية والاستمرار ومن ثم فهو بهذا المعنى يعتبر المحدد لنجاح المؤسسة وبقائها في أسواقها المستهدفة ، كما يعكس في الوقت نفسه مدى قدرة المؤسسة على التكيف مع بيئتها ، أو فشلها في تحقيق التأقلم المطلوب ، كما تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الأداء يقترن بمصطلحين هاميين في التسيير ، هما الكفاءة والفعالية. وستتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول : ماهية الأداء

المبحث الثاني : أنواع الأداء

المبحث الثالث : النماذج المقدمة لتوضيح أبعاد ومفهوم الأداء في المؤسسة

المبحث الأول : ماهية الأداء

يعتبر مفهوم الأداء من أكثر المفاهيم شيوعا واستعمالا في حقل إقتصاد وتسيير المؤسسات ، حيث حظي باهتمام واسع من قبل الباحثين والمفكرين خاصة في علم الإقتصاد .

المطلب الأول : مفهوم الأداء

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء ، ويرجع هذا الاختلاف إلى تباين وجهات نظر المفكرين والكتاب في هذا المجال ، وإختلاف أهدافهم المتوخاة من صياغة تعريف محدد لهذا المصطلح ، ففريق من الكتاب أعتمد على الجوانب الكمية (أي تفضيل الوسائل التقنية في التحليل) في صياغة تعريفه للأداء ، بينما ذهب فريق آخر إلى إعتبار الاداء مصطلح يتظمن أبعادا تنظيمية و إجتماعية فضلا عن الجوانب الإقتصادية ،ومن ثم لا يجب الإقتصار على إستخدام النسب والأرقام فقط في التعبير عن هذا المصطلح .¹

وتجدر الإشارة بداية إلى أن الإشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية (*To Perform*) ، وقد أشقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية (*Performer*) والتي تعني تنفيذ مهمة أو عمل .

إن شيوع إستخدام مصطلح الأداء في التسيير وكثرة إستعمالاته خاصة في البحوث التي تناول المؤسسة لم يؤدي إلى توحيد مختلف وجهات النظر حول مدلوله فهو يستخدم للتعبير عن بلوغ الأهداف أو عن مدى الإقتصاد في إستخدام الموارد كما نجده في بعض الأحيان يعبر عن إنجاز المهام .²

التعريف الأول : حسب (*khemkhem*) من وجهة نظر هذا الكاتب فإن الأداء يدل على : "تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ، بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة . " يلاحظ من هذا التعريف أن الأداء يتجسد في القيام بالأعمال والأنشطة والمهام بما يحقق الوصول إلى الغايات والأهداف المرسومة من طرف إدارة المؤسسة³ .

التعريف الثاني: حسب (*D. Kaisergruber et J. handrieu*) : يعبر الأداء حسب هذين الكاتبين عن " إصدار حكم على الشرعية الاجتماعية لنشاط معين." نستنتج من هذا التعريف أن الأداء مرتبط بفعل ومعرفة إجتماعية ، بما يقود إلى إكتساب قبول إجتماعي للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة .⁴

التعريف الثالث : حسب (*Miller et Bromily*) : ينظر هذان الكاتبان إلى الأداء على أنه "انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية ، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها."

¹ - صلاح الدين محمد السيسي ، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية ، دار وسام للطبع والنشر ، لبنان ، 1998، ص222.

² - *Ecosid « dialogues autour de la performance en entreprise » , édition hamattan , Paris, 1999 .*

³ - *Hamadouch Ahmed, cvitéres demesvre de performance des entreprise esbhiques indetrielles dan le RD ,thes de doctora d'état institut de sciences économiques ,université d'alger ,1992, p135 .*

⁴ - *Daniel Kaisergruber et Jossee landrie , tout n'ent pas économique , édition paub , Paris, 2000, 119 .*

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للأداء

يلاحظ من هذا التعريف أن الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما الطريقة في استعمال موارد المؤسسة، ويقصد بذلك عامل الكفاءة، والنتائج (الأهداف) المحققة من ذلك الاستخدام، ويقصد بذلك عامل الفعالية.¹

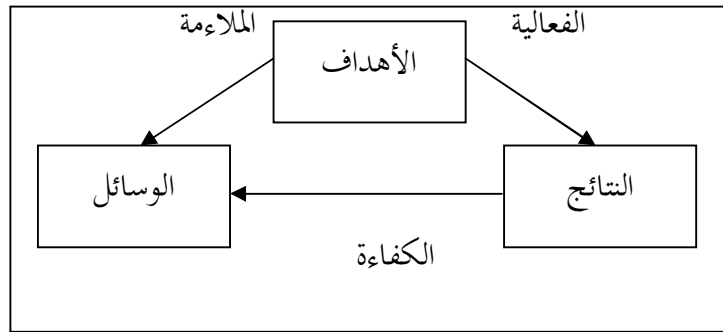
التعريف الرابع : حسب (Ph. LORRINO) : الأداء يتمثل في : " الفرق بين القيمة المقدمة للسوق (V) ومجموع القيم المستهلكة (Ci) ، وهي تكاليف مختلف الأنشطة ، فبعض الوحدات (مراكز تكلفة) تعتبر مستهلكة للموارد ، وتساهم سلبيا في الأداء الكلي عن طريق تكاليفها ، والأخرى تعتبر مراكز ربح، وهي في الوقت نفسه مستهلكة للموارد ومصدر عوائد، وتساهم بأمش في الأداء الكلي للمؤسسة² ."

التعريف الخامس : حسب (P. DRUKER) : الأداء أنه " قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين والعمال³ . " يستنتج من هذا التعريف أن الأداء يعد مقياسا للحكم على مدى تحقيق المؤسسة لهدفها الرئيس وهو البقاء في سوقها وإستمرارها في نشاطها في ظل التنافس ، ومن ثم تتمكن المؤسسة من المحافظة على التوازن في مكافأة كل من المساهمين والعمال .

التعريف السادس : فحسب khemkhem⁴ وضح مفهوم الأداء كما يلي " أداء مراكز المسؤولية (ورشة ، وحدة ، مؤسسة ، ...) ويعني الفعالية الإنتاجية ، حيث يحقق هذا المركز الأهداف التي سبق وأن سطرها .

التعريف السابع : بينما يرى Bartoli⁵ بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين عناصر : نتائج ، موارد ، أهداف . والأبعاد : الكفاءة ، الفعالية ، المواءمة . ويمكن تلخيصها في الشكل التالي :

شكل رقم (02) : أبعاد الأداء



المصدر: ناصر دادي عدون نقلا عن: source Bartoli ptime , opcit, p 79

¹ - فلاح حسين عداي الحسين ، الإدارة الإستراتيجية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2000 ، ص 231 .

² - B, Doriath , cntrol de gestion , édition duonod , Paris . 1999. P 125.

³ - ph , Lorrino , comptes et récits de la performance , édition d'organisation , P aris , 1996, p47.

⁴ - ناصر دادي عدون ، مراقبة التسيير والاداء في المؤسسة الإقتصادية ، دار المحمدية ، 2010 ، ص 12 .

⁵ -A, Partoli , le management dans l'organisation ,publique , édition duonod ,Paris , 1997,p 78.

المطلب الثاني: مكونات الأداء

نظرا لإرتباط مفهوم الأداء بمدى النجاح في تحقيق الأهداف المحددة فإن تحقيقها يرتبط بمفهوم فعالية وكفاءة وملاءمة المؤسسة وتختلف بمدى النجاح في تحقيق تلك الأهداف .

1- **الفعالية (Efficacité, Efficiency):**¹ ينظر الباحثون في علم التسيير إلى مصطلح الفعالية على أنه جزء من مراقبة التسيير في المؤسسة ، وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة وتجدر الإشارة من جهة أخرى إلى أنه توجد إسهامات كثيرة مختلفة حاولت تحديد ماهية هذا المصطلح، فقد اعتبر المفكرون الكلاسيك الفعالية بمثابة الأرباح المحققة ، ومن ثم - حسب نظرهم- تقاس فعالية المؤسسة بكمية الأرباح المحققة.

وسيتم تحليل هذا المصطلح من خلال التعاريف التالية :

1.1- **تعريف الفعالية حسب (Vincent plauchet) :** ينظر هذا الكاتب إلى الفعالية على أنها " :القدرة على تحقيق النشاط المرتقب ، والوصول إلى النتائج المرتقبة"².

2.1- **تعريف الفعالية حسب (Walker et Ruibert) :** تصب وجهة نظر هذين الكاتبين في أن الفعالية ترتبط بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ، ومن ثم فالفعالية حسبهما تتجسد في " :قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية من نمو مبيعات وتعظيم حصتها السوقية مقارنة بالمنافسة... الخ"³.

كما يعرفها آخرون بأنها قد تعني خاصية ما هو فعال أي خاصية الفرد أو النظام الذي ينتج القدر الأقصى من النتائج بأقل قدر ممكن من المجهود إلا أن الفعالية مصطلح يستخدم عندما يتعلق الأمر بمخرجات المؤسسة ومقارنتها .⁴

إذا يمكن استنتاج مما سبق أن مصطلح الفعالية يتعلق بدرجة بلوغ النتائج ، أي الفرق بين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة ، وهي في الوقت نفسه ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف ، وعليه يمكن القول أنه كلما كانت النتائج

¹ - الشيخ داودي ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الاداء ، مجلة الباحث ، عدد 07 ، جامعة الجزائر ، 2009 ، 2010 ، ص 219 .

² - Vincent plauchet, mesure et amélioration des performances industrielles, tome 2 UPMF, France, 2006, p6.

³ - Jean- emile denis et autres, orientation marche et performance, France , 2006, p11.

⁴ - ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 17 .

المحققة (أي ما تم تحقيقه من أهداف) أقرب من النتائج المتوقعة (أي الأهداف المسطرة) كلما كانت المؤسسة أكثر فعالية .

قياس الفعالية : تقاس الفعالية عادة باستخدام طريقتين هما¹ :

- الطريقة الأولى : تعتمد في القياس على عنصري النتائج المحققة والنتائج المتوقعة ، ومن ثم:

الفعالية = النتائج المحققة / النتائج المتوقعة

وهي تسمح بالحكم على درجة تحقيق الأهداف .

- الطريقة الثانية : تتبنى هذه الطريقة في القياس عاملي الإمكانيات المستخدمة والإمكانيات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة ، ومن ثم:

الفعالية = الإمكانيات المستخدمة / الإمكانيات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة

2- الكفاءة (*efficacité*) : يتميز مصطلح الكفاءة بعدم الإتفاق بين الكتاب والباحثين حول تعريفه ، ومن هنا يمكن تعريف الكفاءة كما يلي :

1-2- تعريف الكفاءة حسب (*Wellber et Ruckertsz*) : الكفاءة هي "قدرة مردودية المؤسسة." بمعنى أن الكفاءة هي مقياس للمردودية في المؤسسة ، أي أنها تتعلق بالمرجات مقارنة بالمدخلات ، وهو ما يقترب من معنى الإنتاجية².

2-2- تعريف الكفاءة حسب (*Vincent plauchet*) : الكفاءة هي "القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات ، والنشاط الكفء هو النشاط الأقل تكلفة." نستنتج من هذا التعريف أن الكفاءة ترتبط بتحقيق ما هو مطلوب بشرط تدنية التكاليف (أي استعمال مدخلات أقل). كما تعرف الكفاءة على أنها "الاستخدام الأمثل للموارد المؤسساتية بأقل تكلفة ممكنة دون حصول أي هدر يذكر³."

يتضح لنا من هذا التعريف أن الكفاءة صفة ملازمة لكيفية استخدام المؤسسة لمدخلاتها من الموارد مقارنة بمرجاتها ، حيث ينبغي أن يكون هناك استغلال عقلائي ورشيد ، أي القيام بعملية مزج عوامل الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة . وهناك تعريف آخر ينظر للكفاءة على أنها "الحصول على ما هو كثير نظير ما هو أقل ، أي إبقاء التكلفة في حدودها الدنيا والأرباح في حدودها القصوى ، وهي مفهوم يقتصر على استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة للمؤسسة ، أي انه يرتبط بالدرجة الأولى بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمرجات⁴ ."

يستنتج من هذا التعريف أن الكفاءة يمكن ترجمتها وتمثيلها في الشائمية (تعظيم الأرباح - تدنية التكاليف) .

¹ - محفوظ جودة وآخرون ، منظمات الأعمال ، داروائل للنشر ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، ص 71 .

² - Jean- emile denis et autres, op cit . p 11 .

³ - Vincent plauchet, Op-cit, 2006, p7.

⁴ - حسن إبراهيم بلوط ، المبادئ والإتجاهات الحديثة في إدارة المؤسسات ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 2005 ، ص 41 .

أيضا تعرف الكفاءة على أنها " :كيفية استعمال الموارد بطريقة أحسن في إنتاج شيء ما¹ ".
من هذا التعريف يمكن الإستنتاج بأن عملية الإنتاج تعتبر غير كفؤة لو أنها تطلبت إستعمال كمية أكبر من المدخلات مقارنة بكمية أقل من المدخلات لإنتاج نفس الكمية من الإنتاج ،وهنا ينبغي الإشارة إلى أن الكفاءة في المؤسسة تتأثر بحجم مدخلاتها ، بالإضافة إلى عوامل أخرى أهمها ،المحيط ،جودة تسييرها وتنظيمها ،... الخ .
إذا يمكن إستنتاج مما سبق من تعريفات هذا المصطلح أن الكفاءة تعني عمل الأشياء بطريقة صحيحة ، كما أن جوهر الكفاءة يتمثل في تعظيم الإنتاج ، و تدنية التكاليف .

قياس الكفاءة : تقاس الكفاءة عادة كما يلي:²

الكفاءة = المخرجات / المدخلات

ويضيف باحثون آخرون الملاءمة (*pertinence*) : وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

3- العلاقة بين الكفاءة و الفعالية :

قد يظهر كلاهما مرادفا للآخر ، إلا أنهما في الحقيقة مختلفان من حيث المعنى المؤدى لكل منهما كما سبق ذكره ، فقد يقال عن آلة أنها ذات كفاءة إذا أنتجت كمية معينة من المخرجات بإستهلاك أقل من المدخلات ، أما الفعالية فيتم تقييمها إنطلاقا من أهداف المؤسسة ، إلى أي حد تم تحقيق النتائج المقدره أو المرغوبة ، أي تقييم الفعالية بدلالة مقارنة بين حجم النشاط المحقق والهدف المسطر مسبقا وتجدر الإشارة أنه يمكن أن نجد :
مسؤولا فعالا وغير كفؤ : أي نجح في تحقيق أهدافه التي أسندت إليه ، لكن تم ذلك بتكلفة زائدة مما كان متاحا له .

مسؤول فعال ولكنه غير كفؤ : يعني لم يتجاوز المتاح له من موارد في تحقيق الأهداف المنتظرة ، أي إلتزم بالكمية المحددة من الموارد فلم يستطع تحقيق كل الأهداف المرجوة .

إذا نظرنا إلى الفعالية على أنها درجة نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية ، فإن الكفاءة تعتبر أحد المدخلات الهامة في تحقيق هذه الفعالية .

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الأداء

يخضع الاداء إلى لتأثير العديد من العوامل ، منها ما هو ذو طبيعة داخلية يمكن للمسير ان يتحكم فيها لزيادة آثارها الإيجابية وتخفيض آثارها السلبية ، ومنها ما هو صادر عن المحيط الخارجي يصعب التحكم فيها وبالتالي فهي تقتضي التكيف معها أكثر . وعلى قدر كثرة العوامل التي قد تؤثر في الأداء وتفسره تزداد أهمية عملية

¹-الداودي الشيخ، نحو تسيير إستراتيجي فعال بالكفاءة لمؤسسات الإسمنت في الجزائر ، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 1999 ، ص 74 .

² - B. Dervaux, A. Coulaud, dictionnaires du management et de contrôle de gestion, 2eme édition, Dunod , Paris, 1999,p 78.

حصرها . ولعل أهم هذه العوامل تلك التي أوردها *Donaldson*¹ وهي : الهيكلية ، العملية الإنتاجية ، الإستراتيجية ، الخيارات التقنية المحيط الذي تنشأ فيه المؤسسة ، القيادة ، الثقافة ، أسلوب الإدارة . أما *Peters* و *Waterman*² فيريان أن أداء المؤسسة يتوقف على العوامل التالية : الجاهزية للعمل ، الإستماع إلى الزبون ، الإستقلالية وروح المبادرة ، الإنتاجية بتحفيز العامل ، قانون القيم الجماعية (ثقافة المؤسسة والقيم المشتركة) ، التوفيق بين المردودية والمعرفة .

وعلى خلاف هذا المدخل لتحديد العوامل المؤثرة على الأداء ، إتجه اغلب الباحثين نحو تصنيفها وفقا لمعايير مختلفة ومجموعات متجانسة ، واعتمد أكثرهم على مصدر العوامل فقسموها إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية ز

I. العوامل الداخلية:³

تتمثل العوامل الداخلية في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها ،ويمكن للمسير ان يتحكم فيها ويحدث فيها تغيرات تسمح بزيادة أثارها الإيجابية أو التقليل من أثارها السلبية . تتميز هذه العوامل بكثرتها وبالتالي صعوبة حصرها ، والتداخل فيما فيها ن التفاوت من حيث درجة تأثيرها والتحكم فيها . ولذلك تم تجميعها في مجموعتين رئيسيتين هما العوامل التقنية والعوامل البشرية .

● **العوامل التقنية :** تضم هذه المعلومات مايلي :

- نوع التكنولوجيا المستعملة سواء في الوظائف أو في معالجة المعلومات .
- نسبة الإعتماد على الآلات مقارنة بالعمال .
- تصميم المؤسسة من حيث المخازن ، الورشات ، الآلات .
- نوعية المنتج ، شكله ، الغلاف .
- مدى توافق منتجات المؤسسة مع رغبات المستهلكين .
- التناسب بين طاقتي الإنتاج والتخزين بالمؤسسة .
- نوعية المواد المستعملة في عملية الإنتاج .
- مستويات الأسعار .
- الموقع الجغرافي للمؤسسة .

● **العوامل البشرية :** تضم على الخصوص :

- التركيبة البشرية للمؤسسة من حيث السن و الجنس .
- مستوى تأهيل افراد المؤسسة .

¹ - عبد المليك الأداء بين الكفاءة والفعالية ، مفهوم وتقييم ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد الأول ، نوفمبر 2001 ، جامعة بسكرة ، ص 91 .

² -C.Kennedy, *Toutes les réponses aux grandes questions du management*, éd Maxima, Paris, 1996, P.187 .

³ - G.Bressy ,*Economie d'entreprise*, ed Sirey, Paris, 1990, P.17 .

- التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجية المستخدمة .
- أنظمة المكافآت والحوافز .
- العلاقة بين العمال والإدارة .
- نوعية المعلومات .

ويبقى مجال العوامل المفسرة للأداء واسعا جدا ولا يمكن تحديده وضبطه ، غير ان الدراسات والأبحاث بينت أن أهم العوامل التي تحقق الأداء المرتفع تأتي من المؤسسة نفسها قبل محيطها .

II. العوامل الخارجية :

تتمثل العوامل الخارجية في مجموعة المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق التحكم ، وبالتالي فإن آثارها قد تكون في شكل فرص يسمح استغلالها بتحسين الأداء ، وقد تكون خطرا يؤثر سلبا على أداء المؤسسة ، مما يستدعي ضرورة التكيف معها لتخفيف آثارها . خاصة إذا تميزت بعدم الثبات والتعقيد ، وتنقسم هذه العوامل إلى عوامل إقتصادية ، اجتماعية ، وثقافية ، تكنولوجية ، سياسية وقانونية تتفاوت في درجة تأثيرها على أداء المؤسسة .¹

1- العوامل الاقتصادية:

تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة ، والظرف الاقتصادي كالأزمات الاقتصادية ، تدهور الأسعار ارتفاع الطلب.... فالظرف الاقتصادي قد يتيح عناصر إيجابية للمؤسسة كحالة تلك التي يتركز نشاطها على التصدير تستفيد من ارتفاع الطلب الخارجي ، كذلك الأسواق والمنافسين.²

2- عوامل إجتماعية:

تتمثل في العناصر المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين ، العلاقات بين مختلف المجموعات داخل المجتمع وبالتالي التأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسات³ . من التعريف يتبين أن العوامل الاجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشري ومن هذه العوامل نذكر : النمو الديمغرافي ، فئات العمر ، الأقسام الاجتماعية ودراسة العوامل الاجتماعية تقدم معلومات مفيدة للوظيفة التجارية داخل المؤسسة كإرسال منتج جديد واستهداف حصة السوق.

3- عوامل تكنولوجية: تتمثل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرف جديد لتحويل الموارد إلى سلع وخدمات ، اختراع آلات جديدة من شأنها تخفيض تكاليف الإنتاج أو وقت الصناعة..... دور المؤسسة اتجاه هذه العوامل هو اليقظة وتشجيع الإبداع والتجديد داخل المؤسسة.⁴

¹ - J.Meyer, Economie d'entreprise, Dunod, 2ème édition, Paris, 1990, P.14.

² - عبد المليك مزهودة، مرجع سبق ذكره ، ص 93 .

³ -Pier Bergeron , la gestion moderne :theore et cas gestion Morin édition , quebee ,1993, p 38 .

⁴ - المرجع نفسه ص 38 .

4- عوامل سياسية وقانونية:

هي عناصر لا يمكن التحكم فيها تتمثل عموما في الاستقرار السياسي والأمني للدولة ، العلاقات مع العالم الخارجي ، القوانين ، القرارات....، وكل العوامل السابقة الذكر قد تشكل فرصا لاستفيد منها المؤسسة لتحسين أدائها الإجمالي أو مخاطر تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها.¹ من خلال ما تم عرضه حول العوامل المؤثرة في الأداء يمكن القول أن الأداء هو دالة للعديد من التغيرات الكمية والتنوعية المتحكم في بعض منها وغير المتحكم في البعض الآخر.

المبحث الثاني : أنواع الأداء

بعدها تم التعرض لمفهوم الأداء منتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة ، وتحديد أنواع الأداء يفرض إختيار معايير التقييم هذه الأخيرة يمكن تحديدها في : معيار مصدر الأداء ، معيار الشمولية ، المعيار الوظيفي .

المطلب الأول : الأداء حسب معيار المصدر

وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين ، الأداء الذاتي أو الداخلي والأداء الخارجي.

1. الأداء الداخلي² : يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد ، فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية :

- الأداء البشري : وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن إعتبارهم مورد إستراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم .

- الأداء التقني : ويتمثل في قدرة المؤسسة على إستعمال إستثماراتها بشكل فعال .

- الأداء المالي : ويكمن في فعالية تعبئة وإستخدام الوسائل المالية المتاحة .

فالأداء الداخلي هو أداء متأني من مواردها الضرورية لسير نشاطها من موارد بشرية ، مالية ، مادية .

2. الأداء الخارجي³ : وهو الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة . فالمؤسسة لا تسبب

في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده ، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي

تحصل عليها المؤسسة كإرتفاع رقم الأعمال نتيجة لإرتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين ، فإرتفاع

القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة إنخفاض أسعار المواد واللوازم ، والخدمات ، فكل هذه التغيرات

تنعكس على الأداء سواء بالسلب أو بالإيجاب .

إن هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها وهذا سهل إذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية أين يمكن

قياسها وتحديد أثرها ولعل من أهم طرق تحليل الظواهر طريقة الإحلال المتسلسل.

¹ - عبد المليك مزهودة ، مرجع سبق ذكره، ص 90 .

² - Bernard Martory, *contrôle de gestion sociale*, librairie Vuibert, Paris, 1999, p.236.

³ - المرجع نفسه ، ص 237.

المطلب الثاني :الأداء حسب معيار الشمولية

حسب هذا المعيار ينقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي.

1- الأداء الكلي¹ :

يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة ،أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون إنفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها .فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة ، ومثال الأهداف الرئيسية الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك ،بل تتطلب تضافر جميع المصالح أو الوظائف فمصلحة المالية يجب أن توفر الأموال الضرورية بأقل التكاليف وأحسن جودة ، ومصلحة الأفراد يجب أن تحقق أفضل ما يمكن تسويقه ،وتوفير المواد لعملية التصنيع بأقل تكلفة وأحسن جودة .

ونشير إلى أن الأداء الكلي للمؤسسة في الحقيقة هو نتيجة تفاعل أداءات أنظمتها الفرعية كما يؤكد كذلك أحد الباحثين ، الذي يرى أن دراسة الأداء الشمل للمؤسسة يفرض أيضا دراسة الأداء على مستوى مختلف وظائفها .

1- الأداء الجزئي² :

على خلاف الأداء الكلي ،فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق الأهداف بأدنى التكاليف الممكنة .

فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به ، لا أهداف النظام الأخرى وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية بتحقيق الاداء الكلي للمؤسسة ويمكن الإشارة إلى أن أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة .

المطلب الثالث : الأداء حسب معيار الطبيعة

تبعا لهذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية ، أهداف اجتماعية ، أهداف تكنولوجية ، أهداف سياسية...يمكن تصنيف الأداء إلى أداء اقتصادي ، أداء اجتماعي ، أداء تكنولوجي ، أداء سياسي.

1- الأداء الاقتصادي : يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها

ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها ، ويتم قياسه عادة باستخدام مقاييس

¹ - J,P,charles ,la performance social interne de firme ,n38, novembre , 1998, P73 .

² - عبد المللك مزهودة مرجع سبق ذكره ، ص 89 .

الربحية بأنواعها المختلفة ، ويعتمد في ذلك على سجلات ودفاتر المنظمة أو المؤسسة محل التقييم ، وكذلك ما تعده من قوائم وتقارير ، ومن ثم فإن أدوات تقييم الأداء الاقتصادي هي التحليل المالي بما يعتمد عليه من نسب ومؤشرات مالية¹.

2- **الأداء الاجتماعي**: يعد الأداء الاجتماعي لأي مؤسسة اقتصادية أساساً لتحقيق المسؤولية الاجتماعية داخلها ، ويتميز هذا النوع من الأداء بنقص المقاييس الكمية المتاحة لتحديد مدى مساهمة المؤسسة في المجالات الاجتماعية التي ترتبط بينها وبين الجهات التي تتأثر بها ، مما يزيد في صعوبة إجراء التقييم الاجتماعي للأداء . لذا يتطلب الأمر ضرورة بذل المزيد من المحاولات والجهد لتوصل إلى مقاييس عادلة لتقييم الأداء الاجتماعي².

3- **الأداء التكنولوجي**: يكون للمؤسسة أداءاً تكنولوجياً عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافاً تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين ، وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافاً إستراتيجية نظراً لأهمية التكنولوجيا³.

4- **الأداء السياسي**⁴: يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية ، ويمكن للمؤسسة أن تحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى . بعد استعراض معظم معايير تصنيف الأداء نشير إلى أن مختلف أنواع الأداء غير متنافية المفهوم . فقد نجد الأداء الإقتصادي الذي صنف حسب معيار الطبيعة قد يضم الأداء المالي ، وكذلك نفس المعنى ينطبق على الأنواع الأخرى .

المطلب الرابع : الأداء حسب المعيار الوظيفي

يرتبط هذا النظام وبشدة بالتنظيم ، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف التي توجد في المؤسسة ويمكن حصر البعض منها :

1- **أداء وظيفة الإنتاج**: يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو نسبة القطاع الذي تنتمي إليه ، وإنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف منخفضة تسمح لها بمزاومة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات .

¹ - عبد الملوك مزهودة مرجع سبق ذكره ، ص 90 .

² - A.C.Martient, *l'entreprise dans un monde en changement*, ed. du seuil-ouvières, Paris, 1992, P.P 106

³ - عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية قياس وتقييم ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية الحقوق العلوم الإقتصادية ، بسكرة ، 2002، ص 24.

⁴ - المرجع نفسه ، ص 26.

2- أداء وظيفة التمويين¹: يتمثل أداءها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الإستقلالية عن الموردين والحصول على الموارد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية ، و الحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء وتحقيق إستغلال جيد لأماكن التخزين .

3- أداء وظيفة المالية²: يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة ، فالأداء المالي يتجسد في قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة المالية اللازمة لتسديد ما عليها ، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة .

4- أداء وظيفة الأفراد³: قبل تحديد ماهية هذا الأداء يتوجب الإشارة إلى أهمية المورد البشري داخل المؤسسة ، فتكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة . فضمن إستخدام الموارد بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد .

كذلك وجود المؤسسة وإستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم المؤسسة ، فلكي تضمن بقاؤها يجب أن توظف الأكفاء وذوي المهارات العالية وتسييرهم تسييرا فعالا وتحقيق فعالية المورد البشري .

يتجلى أداء وظيفة الأفراد من خلال مجموعة من المؤشرات والمعايير يمكن ذكرها :

- عائدات الأفراد.

- عائدات الحوادث والإجراءات التأديبية التي كلما قل عددها دل ذلك على الأداء الجيد .

- علاقات أرباب العمل والنقابات .

- معدل الغيابات.

5- أداء وظيفة البحث والتطوير⁴ : يمكن دراسة أداء وظيفة البحث والتطوير بدراسة المؤشرات التالية :

- الجود الملائم للإختراع و الإبتكار .

- وتيرة التجديد مقارنة بالمنافسين .

- نسبة وسرعة تحويل الإبتكارات إلى المؤسسة.

- التنوع وقدرة المؤسسة على إرسال منتوجات جديدة .

¹ - عادل عشي ، مرجع سبق ذكره ، ص 356.

² - المرجع نفسه ، ص 357 .

³ - George R.Terry, Stéphan. G Franclin, les principes du management. Ed economica, 8 ed Paris ,1985, p. 325.

⁴ - المرجع نفسه ، ص 236 .

6- أداء وظيفة التسويق¹ : يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة ، هذا

الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق التي يمكن أن نذكر منها :

- حصة السوق .

- إرضاء العملاء .

- السمعة .

7- أداء وظيفة العلاقات العمومية² : في هذه الوظيفة يمكن أن يتجسد بعض أبعاد مفهوم الأداء ، فالأداء

في هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين ، الموظفين ، العملاء ، الموردين ، وأخيرا الدولة ، أما الموظفين هو

توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة ، أما الموردين الأداء فهو إحترام المؤسسة من خلال أجال

التسديد والإستمرار في التعامل ، في حين الأداء من وجهة نظر العملاء هو الحصول على مدد تسديد ما

عليهم طويلة ومنتوجات في الأجال المناسبة والجودة العالية .

المبحث الثالث : النماذج المقدمة لتوضيح أبعاد ومفهوم الأداء في المؤسسة

نظرا لثراء موضوع الأداء بالأفكار التي قدمها الباحثون فيصعب تحديد دقيق له ويتجلى ذلك من خلال

النماذج التي قدمها هؤلاء الباحثين والتي يمكن للمديرين إعتماها لتقييم قدراتهم وإختبار مدى صلاحية

إختباراتهم الإستراتيجية .

المطلب الأول : نموذج الأداء التنظيمي

من بين هذه النماذج العملية التي تميزت بالوضوح النموذج³ الذي قدمه Bodam , Moran Sova في سنة

1994 والذي يعطي حكما على الأداء التنظيمي للمؤسسة كما يتضح من الجدول التالي :

الجدول رقم (01) : جدول الحكم على الأداء التنظيمي .

الكفاءة الإقتصادية :	بقاء المؤسسة:
-الإستغلال الإقتصادي	-نوعية المنتج
-الإنتاجية	-المردودية المالية

¹ - Marcel Laflame , Opcit,p 357.

² - المرجع نفسه ، ص 359.

³ - عبد الفتاح بوخمحم ، تحليل وتقييم الأداء الإجتماعي في المنشأة الصناعية ، دراسة ميدانية على الإطارات الوسطى والدنيا في المنشآت صناعة النسيج بالشرق الجزائري ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، 2002، ص 127.

المركز التنافسي	
متغيرات الموارد البشرية :	شرعية المؤسسة تجاه الجماعات الخارجية :
- حركة الأفراد	- إرضاء أصحاب الأموال
- مناخ العمل	- إرضاء الزبائن
- مردودية الأفراد	- رضا الهيئات المنظمة
- تنمية الأفراد	- إرضاء المجتمع المحلي

المصدر :عبد الفتاح بوخمخم ،مرجع سبق ذكره ص 128

إستنادا إلى الجدول يتكون النموذج من ثلاثة متغيرات أساسية :

-يتشكل الأداء في المؤسسة من أربعة أبعاد أساسية :بقاء المؤسسة ،الكفاءة الإقتصادية ،متغيرات الموارد البشرية ،وشرعية المؤسسة تجاه الجماعات الخارجية .

يقوم النموذج على مجموعة من المعايير خاصة بكل بعد من أبعاد الأداء تجاه الجماعات الخارجية .

يشمل كل معيار مجموعة من المؤشرات لقياسه ،وكل معيار يخضع للقياس بإستخدام عدد من المؤشرات ، فمثلا

المناخ الإجتماعي للعمل يمكن قياسه بمجموعة من المؤشرات من بينها معدل المساهمة في الأنشطة الإجتماعية

،معدل حوادث العمل ،معدل الأيام الضائعة بسبب التوقف عن العمل ،نوعية علاقة العمل ،... الخ، وكل معيار

يقوم أو يقيم على سلم يتكون من خمسة مستويات يعبر عن كل مستوى بقيمة وذلك كما يلي :

1-رديئ جدا ،2-رديئ ،3-مقبول ، 4-جيد ، 5_ جيد جدا .

وكل بعد من أبعاد الأداء يقيم بإستخدام هذا المقياس على أساس النتائج المحصل عليها في كل معيار ، حيث

يصبح بالإمكان إعطاء حكم عقلائي على أداء المؤسسة بالإستناد إلى نتائج التقييم للأبعاد الأربعة للأداء ،ويمكن

تطبيق هذا النموذج في كل المؤسسات مهما كانت طبيعة نشاطها (تجاري،صناعي ،خدمي) ،ومهما كان

حجمها : (صغيرة ،متوسطة ،أو كبيرة) ،ومهما كانت ملكيتها (عامة ،أو خاصة).

المطلب الثاني :نموذج المدخل الشامل

في هذا النموذج يتم إستخدام المدخل الشامل¹ في تحليل وتقييم الأداء في المؤسسة ،وقد تم إقتراح هذا النموذج

المتكون من خمسة أبعاد تقوم على الفعالية والكفاءة وهي :

¹ -ناصر داداي عدون مرجع سبق ذكره ، ص 20 .

1-الفعالية المالية ، 2-الكفاءة الإنتاجية ، 3- فعالية النمو ،4-الفعالية في السوق المالية ،5- الفعالية الإنتاجية

يوضح هذا النموذج الأبعاد الأساسية للأداء بإستخدام متغيرات قابلة للقياس كما يلي :

- الفعالية المالية يمكن أن تقاس بثلاثة متغيرات أساسية: نسب المردودية المالية ،نسب المردودية التجارية ،معدل التمويل الذاتي .

- الكفاءة الإنتاجية يمكن قياسها بالإعتماد على متغيرات الإنتاجية والتكاليف .

- فعالية النمو تعني أساسا الكشف عن النمو من خلال ثلاثة متغيرات أساسية :نمو رقم الأعمال ،نمو القيمة المضافة ، نمو حصة السوق .

- والفعالية في السوق المالية :تعني المؤسسات التي تعمل في سوق الأوراق المالية ويمكن أن تقاس بإعتماد مؤشرين هما :تطور الأرباح ،تطور سعر أسهم المؤسسة .

- ويمكن تحديد مؤشرين للدلالة على الفعالية الإجتماعية ،ويبقى باب المؤشرات التي تقاس وفقا لها مفتوحا :تطور المكافآت المادية ، تطور عدد الأفراد .

ويؤكد هذا النموذج في تحليل وتقييم الأداء على العلاقة بين الإستراتيجية والأداء ،فالإستراتيجيات المتبعة هي التي تتحكم في طبيعة الاهتمامات الإستراتيجية في المؤسسة ، فإن طبيعة بعد الأداء الذي توليه المؤسسة الاهمية يكون مختلفا ، وهذا يعني أن المؤسسة إذا بنت إستراتيجيتها على خصائص ذات طبيعة إجتماعية فبعد الأداء الإجتماعي في هذه الحالة يعطي له الاولوية .

المطلب الثالث :نموذج الأداء الزمني

في هذا النموذج يدرس أداء المؤسسة عبر المدى الزمني حيث يعبر عن الاداء بمدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف القصيرة المتوسطة والطويلة المدى ، ويدرس هذا المدخل قدرة المؤسسة في تفاعلها مع البيئة الخارجية ،أي يستخدم مدخل النظم ويقوم على تحديد ما إذا كانت المؤسسة قادرة على تدعيم بقائها بشكل مستمر في الوسط الذي تمارس فيه نشاطا حيث يكون بعد البقاء مقياسا لفعالية المؤسسة على المدى البعيد ومعايير الفعالية على

المدى الزمني القصير والمتوسط كما هو موضح في الشكل التالي :¹

¹ - عبد الفتاح بوخمحم ، مرجع سبق ذكره ، ص 130.

الشكل رقم (03) : معايير الفعالية .

المدى الزمني	المدى القصير	المدى المتوسط	المدى الطويل
معايير الأداء	- الإنتاج - الكفاءة - الرضا	- التكيف - النمو	- البقاء

المصدر : عبد الفتاح بوخمخم ،مرجع سبق ذكره ،ص 130.

فمعايير الفعالية على المدى الزمني القصير تتمثل في :

- الإنتاج : ويعبر عن قدرة المؤسسة على الإنتاج بالكمية والنوعية التي تتطلبها البيئة الخارجية .
 - الكفاءة : وهي الكيفية التي تؤدي بها الأعمال ويعبر عنها بالمدخلات والمخرجات .
 - الرضا : وهي المنافع التي يحصل عليها الأعضاء والمتمثلة أساسا في ضرورة تحقيق هدف الرضا الإقتصادي والاجتماعي والنفسي ومكان العمل .
- أما عن مؤشرات الفعالية في المدى المتوسط فتتضمن مايلي :
- التكيف : وهي القدرة على التفاعل مع المتغيرات الخارجية والداخلية التي تحدث عبر الزمن .
 - النمو : وهو دعم قدرة المؤسسة على البقاء المدى البعيد وذلك بحرصها على استثمار أموالها في زيادة الإنتاج وتطوير الكفاءات والمهارات لمواردها البشرية .

خاتمة الفصل :

بعد أن قمنا بتحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء يمكن القول أن الأداء يعتبر بمثابة الوسيلة الأساسية لأية مؤسسة ترغب في بلوغ مرحلة التفوق والتميز ، وتحقيق أهدافها الإستراتيجية ؛ وعليه أصبح مصطلح الأداء من المصطلحات التي مازالت تشغل اهتمام عدد معتبر من الكتاب والمفكرين والباحثين في حقل التسيير نظرا لما يتصف به هذا المفهوم من ديناميكية وتطور منذ تاريخ ظهوره .

ويمكن تلخيص مفهوم الأداء في أنه عمل الأشياء الصحيحة بطريقة صحيحة ، أي الجمع بين الفعالية والكفاءة في التسيير والإنتاج ؛ كما أنه لا يتضمن فقط البعد الاقتصادي ، بل يتعداه إلى البعد الإجتماعي والتنظيمي ، ومن ثم فهو بهذه الصورة يعد مفهوما يتميز بالشمولية من حيث الأبعاد . فالمؤسسة ذات الأداء الجيد هي التي بإمكانها بلوغ أهدافها طويلة الأجل والمتمثلة بإجماع المفكرين في البقاء والنمو ، ولا يتم ذلك إلا بالاهتمام بأبعاد الأداء : الكفاءة ، الفعالية ، الملاءمة .

كما تم التطرق إلى أنواع الأداء في المؤسسات وقلنا أن تحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي: معيار مصدر الأداء، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي ومعيار الطبيعة. كل معيار على حدى يقدم مجموعة من أنواع الأداءات في المؤسسة. وتطرقنا إلى النماذج المقدمة لتوضيح أبعاد ومفهوم المؤسسة وقلنا أن هنالك ثلاثة نماذج وهي نموذج المدخل التنظيمي ، ونموذج المدخل الشامل ، ونموذج الأداء الزمني .

الفصل الثالث

محاسبة المسؤولية وقياس الأداء

مقدمة الفصل:

أدى التوسع في عمل الإدارات وظهور التخصصات الدقيقة والمختلفة إلى تفويض بعض الصلاحيات والمسؤوليات إلى المسؤولين عن مراكز المسؤولية في المؤسسات حتى يتمكنوا من أداء الأعمال الموكلة إليهم وتحقيق أهداف المؤسسة ، هذا بدوره أدى إلى ظهور الحاجة إلى تقييم الأداء . ويعتمد أسلوب محاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ظل توافر معايير أداء واقعية وقابلة للتنفيذ. وينبغي على الإدارة تطوير أساليب لتقييم الأداء واستخدام طرق متعددة لتحسين مصداقيته ودرجة الوثوق بها ، وذلك باعتماد معايير مناسبة وواقعية . ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية أداة هامة لقياس الأداء ، حيث تؤخذ بعين الاعتبار جميع النواحي السلوكية والتنظيمية والتخطيطية لقياس الأداء ، وتختلف عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية باختلاف نوع نشاطها.

إن جوهر نظام محاسبة المسؤولية هو الرقابة وقياس الأداء ، حيث أنه الأساس في ممارسة عملية الرقابة وقياس أداء المسؤولين وصناع القرار في المؤسسة ومحاسبتهم على أعمالهم المناطة بهم، وذلك من خلال تتبع الانحرافات الهامة والبحث عن مسبباتها ومعالجتها والحد من حدوثها ، وستتناول في هذا الفصل :

المبحث الأول : مفهوم وعملية قياس الأداء

المبحث الثاني : مقاييس ومدخل قياس الأداء

المبحث الثالث : نظام محاسبة المسؤولية كأساس لقياس الأداء

المبحث الأول : مفهوم وعملية قياس الأداء

إن استمرارية المؤسسة وقدرتها على مواجهة تغيرات المحيط لا يتوقف عند الإعداد الجيد للمخططات والموازنات فحسب ، إن لم يصاحبه متابعة مستمرة لتنفيذ وتكييف هذه المخططات بما يحقق النتائج والأهداف المرغوبة ، وتشكل هذه العملية المرحلة الثانية من عملية مراقبة التسيير وتعرف باسم متابعة وقياس الأداء ولقد حظي هذا الأخير بإهتمام الباحثين لمدة طويلة وفي مختلف الإتجاهات الفكرية من أجل تحسين الاداء من جهة ومن أجل تطوير أدوات القياس من جهة أخرى .

المطلب الأول : ماهية قياس الأداء

القياس هو تحديد كمية أو طاقة عنصر معين وغياب القياس يدفع المسيرين إلى التخمين وإستخدام الطرق التجريبية التي تكون أو لا تكون ذات دلالة¹ .

ويعرف أيضا على أنه المراقبة المستمرة لإنجازات المؤسسة وبرامجها وتوثيقها ولاسيما مراقبة وتوثيق جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقا² .

ويعرف على أنه جمع ملاحظات ومعلومات كمية عن الموضوع المراد قياسه ،وهو تقدير الأشياء والمستويات تقديرا كمييا وفق إطار معين من المقاييس المدرجة³ .

أما قياس الأداء فيعرف على أنه :

- يرى Jauch و GlueK⁴ أن المقصود بقياس الاداء هو تلك المرحلة الأساسية من عملية الإدارة ، والتي يحاول فيها المدبرون أن يفترضوا بأن الخيار الإستراتيجي ينفذ بصورة صحيحة وأنه يلي أهداف المؤسسة .
- وحسب Robbins و Cenzo⁵ بأنه عملية مرشدة للنشاطات لتقدير ما إذا كانت الوحدة المستقاة قد حصلت على مواردها و إنتفعت بها في سبيل تحقيق أهدافها .

¹ - Gregory Denglos, la création de valeur, édition Dunod, Paris, 2003, p67.

² - ضحى محمد أسعد عداس ،إستخدام أسلوب القياس المرجعي لتحسين أداء شركات الأدوية ،رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس،مصر ، 2004 ، ص 94 .

³ - Robert le DUFF, Encyclopédie de la Gestion et du Management, Editions Dalloz, Paris, 1999,p 334.

⁴ - R.chark, la mesures de performance, édition, Afnor, Paris, 2004, p 26 .

⁵ - Gregory Denglos, Op-cit, p67.

- كما ينظر إلى قياس الأداء بأنه عملية جزئية في نطاق نشاط إداري أوسع و أشمل هو الرقابة ، فإذا كانت الرقابة هي مجموعة الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة في وحدة إقتصادية معينة للتأكد من توافق الأداء المحقق مع الالاء المخطط طبقا للمعايير الموضوعة لهذا الغرض وتحديد الفروق وأسبابها و المسؤول عنها ،وكيفية تصحيحها فإن قياس الأداء هو إستقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية وإتخاذ القرارات التصحيحية .¹

وبناء على هذه التعاريف يمكن إستخلاص أن قياس الأداء هو عملية وضع مؤشرات تقيس مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالأهداف المرجوة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ، بهدف تقليص فجوة الإنحراف بينهما ، حتى تتمكن المؤسسة من البقاء والإستمرار على المدى الطويل وهذا يكسب العملية أهمية بالغة يمكن حصرها في الجوانب التالية :²

- يوفر نظام قياس الأداء معلومات لمختلف المستويات الإدارية لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية .
- يظهر قياس الأداء التطور الذي حققته المؤسسة في مسيرتها نحو الأفضل أو الأسوأ .
- تعكس عملية قياس الأداء المركز الإستراتيجي للمؤسسات ضمن إطار البيئة القطاعية التي تعمل فيها .
- تعكس عملية قياس الأداء درجة الملاءمة والانسجام بين الالاء الإستراتيجية المعتمدة لتنفيذها وعلاقتها بالبيئة التنافسية للمؤسسة .

المطلب الثاني :عملية قياس الأداء

إن عملية قياس الأداء بالمؤسسات الإقتصادية لم تحظى بالاتفاق التام حول مراحلها نظرا لطبيعة الموضوع المراد قياسه ، فعملية قياس أداء الأفراد مثلا تختلف في بعض مراحلها عن عملية قياس الأداء الإنتاجي لذلك سيتم التطرق في هذا العنصر إلى عملية القياس التي نشقها من عملية الرقابة والتي تصلح لقياس النتائج المحصل عليها في شكل رقمي ،عموما يمكن حصر مراحل عملية قياس الأداء في أربعة مراحل أساسية مكتملة لبعضها البعض ، وغياب واحدة منها تعرقل العملية ككل وهي بالترتيب كما يلي : جمع المعلومات الضرورية، قياس الأداء الفعلي ، مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية ، دراسة الإنحرافات و إصدار الحكم .

¹ - عبد الوهاب شمام ، مرجع سبق ذكره ، ص 258 .

² - سناء عبد الكرم ،مظاهر الأداء الإستراتيجي والميزة التنافسية ،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، 08-09 / 03 / 2005 ، ص 35 .

1. جمع المعلومات الضرورية¹ :

تعد المعلومات مورداً من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياته ، فلا يمكن أن يوجد تخطيط دون معلومات ، ولا يمكن أن يكون إتخاذ القرار دون توفر المعلومات ، ولا يمكن أن تكون رقابة دون معلومات ، فالمعلومات شئ ضروري في التسيير ، ولكن توفرها ليس بالشئ الكافي بل يجب على المؤسسة أن تتحصل عليها بالجودة العالية وفي الأوقات المناسبة ، فالمعلومات عن فضلها في قياس الأداء فهي تعد بمختلف أنواعها من الوسائل التي تلجأ إليها المؤسسة لتحسين أدائها الإقتصادي والحصول على مزايا تنافسية ، وتحقيق التنافسية المستدامة للمؤسسة.

إن عملية القياس تتطلب مجموعة من المعلومات والتي يمكن إرجاعها إلى ثلاث مصادر هي : الملاحظة الشخصية، التقارير الشفوية، التقارير الكتابية.

● الملاحظة الشخصية² :

تعد الملاحظة الشخصية منهجاً يتمثل في نزول الملاحظين إلى ميدان الأنشطة وملاحظة ما يجري فيه ، وتعتبر من أقدم وسائل معرفة ما يحدث في المؤسسة . وأثناء الملاحظة يشعر المسؤولون بالرضا أو عدم الرضا عند ملاحظتهم للأعمال التي تنفذ ، والتحدث مع مننفذها ، ومع كل هذا فالطريقة لها بعض العيوب كعدم قدرتها على تقديم المعلومات بالدقة فضلاً عن الوقت الكثير الذي تحتاجه الطريقة.

● **التقارير الشفوية³** : تعتبر هي الأخرى وسيلة لقياس أداء المؤسسة وتتمثل في سلسلة المحادثات ، واللقاءات التي تتم بين الرئيس ومرؤوسيه والمثال على هذا النوع من المعلومات هو اللقاء اليومي بين الباعة ورئيسهم المباشر والذي فيه يتم التعرض إلى أهم الإنجازات والمشاكل المعترضة لعملهم ، ويجب على المسيرين طرح الأسئلة في الوقت المناسب للحصول على المعلومات الصحيحة الدقيقة . عموماً هذا المصدر من المعلومات أحسن من الملاحظة الشخصية من حيث كم المعلومات وتصحيحها .

¹ - زاوي صورية، تومي ميلود، دور نظام المعلومات الموارد البشرية في تقييم أداء الموارد البشرية في المؤسسة، مجلة كلية الآداب والعلوم الإنسانية، العدد السابع ، جامعة محمد خيضر بسكرة -جوان، 2010،ص 25 .

² - المرجع نفسه ، ص 26.

³ - عبد الناصر نمر وادي، دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين،السودان، 2008، ص 87 .

● التقارير الكتابية¹ :

تستعمل التقارير الكتابية في المؤسسات وخاصة منها الكبيرة بشكل واسع للحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بإنجازات المؤسسة ، تقدم التقارير الكتابية معلومات ومعطيات كاملة ، عادة في شكل إحصاءات مفضلة ، كلها تشكل بسجل دائم يسمح بعملية القياس والمقارنة وإجراء مختلف الدراسات .

أما عن أنواع التقارير الكتابية في المؤسسات ، فالبعض منها وصفية والبعض الآخر إحصائية ، ومن زاوية أخرى يعد البعض منها جزئية أي تغطي مجالات محددة والبعض الآخر تغطي مجمل نشاط المؤسسة والأمثلة على هذا النوع من مصادر المعلومات كثيرة ، نذكر منها الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، مبيعات كل منطقة ، بصفة عامة تعتبر الملاحظة الشخصية والتقارير الشفوية ، والتقارير الكتابية مصادر للمعلومات ، مكتملة لبعضها البعض في إجراء عملية القياس والرقابة .

2. قياس الأداء الفعلي² :

هي المرحلة الثانية من عملية القياس ، من خلالها تتمكن المؤسسة من قياس كفاءتها وفعاليتها ، والعقبة التي يمكن مواجهتها في هذه المرحلة هي : ما هي المعايير والمؤشرات التي يتم اللجوء إليها ، فالمؤسسة تواجه مشكلة إختيار المعايير والمؤشرات الموافقة لطبعة الأداء المراد قياسه .

ويتمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بتقييم رقمي فيما يخص أدائها بناء على معايير الكفاءة والفعالية .

مما سبق يتضح أن عملية القياس لا يمكن أن تتم إلا بتوفر مجموعة من المعايير التي هي الأخرى تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات ، ففي هذا المقام يمكن الإشارة إلى وجود فرق بين المعيار والمؤشر ، فالأول يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إليها عملية تقييم الأداء أما المؤشر فهو أداة للقياس وتفسير للمعيار ، أي ان المعيار يتم قياسه وتفسيره من خلال مجموعة من المؤشرات .

فقياس الأداء وتقييمه مرهون بإختيار المعايير والمؤشرات التي تعكس فعلا الأداء المراد قياسه .

¹ - عبد الناصر نمر وادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 88 .

² - جمال خنشور ، تقييم الأداء الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، معهد الاقتصاد ، جامعة باتنة ، نوفمبر ، 1987 ، ص 27 .

• مؤشرات قياس الأداء¹ :

يمكن أولاً تحديد مفهوم المؤشر ثم بعد ذلك تحديد خصائصه .

التعريف الوارد في *Encycloédié de la gestion et du managment* : "هو شخص أو شيء ما يقدم معلومات وهو كذلك أداة للقياس تقدم ملاحظات مفيدة " .

أما التعريف الوارد في *Dictionnaire de gestion* كان كما يلي : " هو معلومة بصفة عامة تكون في شكل رقمي تسمح بمتابعة التوقعات التي تنتج عن تسيير المؤسسة " .

من التعريفين السابقين يمكن إستخلاص بأن المؤشر هو أداة لقياس الأداء ، يكون عادة في شكل رقمي لمسئولي المؤسسة ومقارنة نتائجها بالمعايير المرجعية . والمؤشر الجيد هو الذي يسمح بأن تكون عملية قياس الأداء فعالة وجيدة يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص هي : معنوية المؤشر ، الوضوح ، سرعة الحصول عليه ، الشمولية .

1. **معنوية المؤشر** : ويقصد بها أن المعلومة التي يقدمها المؤشر تعكس بكيفية دقيقة الظاهرة أو النتيجة التي تريد المؤسسة ملاحظتها .

2. **الوضوح** : وضوح المؤشر يعني سهولة فهمه من طرف الجميع ، فالشخص الذي يقرأ المؤشر يعرف ماذا يعنيه بالضبط وما لا يعنيه .

3. **سرعة الحصول عليه** : هذا يضمن للمؤسسة القيام بالتصحيحات اللازمة في الوقت المناسب .

4. **الشمولية** : تعني أن المؤشرات تغطي جوانب المؤسسة ، ومن المستحسن إعتداد المؤسسة على بعض المؤشرات الشاملة التي تسمح بتقديم صورة إجمالية عن نشاط المؤسسة .

• أنواع المؤشرات² :

هناك العديد من المؤشرات تختلف حسب زاوية النظر أو المعيار المعتمد ويمكن تقديم مجموعة منها: **المؤشرات الشخصية والمؤشرات الموضوعية** : المؤشرات الشخصية هي التي ترتب أو ترجع إلى تصورات وتقييمات

¹ - هوارى سويسى ، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث ، الجزائر، العدد 7 سنة 2010 ، ص

² - المرجع نفسه ، ص 35 .

الأفراد الذين هم في علاقة مع المؤسسة فرأي العمال في ظروف العمل داخل المؤسسة يعد من المؤشرات الشخصية .

أما المؤشرات الموضوعية هي التي لا يمكن أن تولد تناقضا لدى الأطراف المعنية ، أي أنها تؤدي إلى نفس النتيجة مهما كان المقيم ، ومثال ذلك مؤشر الإنتاجية ، عدد حوادث العمل داخل المؤسسة ، معدل التغيب ،..... الخ.

- **المؤشرات النوعية الكمية :** المؤشرات النوعية هي مؤشرات يصعب قياسها في أغلب الحالات ومن أمثلة ذلك: رضا العمال عن ظروف العمل ، القدرة على الإتصال ، رضا العملاء عن خدمات المؤسسة ،...، أما المؤشرات الكمية فتسهل عملية حسابها ، وهي على نوعين : المؤشرات المالية (النقدية) ، والمؤشرات غير النقدية (العينية) الأول يعبر عنه في شكل تكاليف وموازنات ،.....، وهي تصلح للمستوى الأعلى للتنظيم ، (الإطارات ، الوظائف ، المصالح) ، وهذا يرجع إلى طول مدة حساب التكاليف من جهة ومن جهة أخرى إلى طبيعة إنشغال الإطارات العليا الذي لا يمثل في معالجة الإنحرافات فوراً بل التفكير في الإجراءات التي تمنعها مستقبلاً ، أما المؤشرات العينية التي يتم الحصول عليها بسرعة تتلاءم مع المستوى التشغيلي الذي يبحث عن التأقلم بسرعة .

- **المؤشرات الشاملة والمؤشرات الجزئية :** المؤشرات الشاملة حسابها يقدم نظرة كلية عن أداء المؤسسة أما المؤشرات الجزئية فتسمح بقياس كفاءة وفعالية الأنظمة التحتية .

3. مقارنة الاداء الفعلي بمستويات الأداء المرغوب¹ :

بعد أن تكون المؤسسة قد انتهت من مرحلة قياس الأداء الفعلي تشرع في المرحلة المقبلة والمتمثلة في مقارنة أدائها المحقق بالأداء المرغوب ، فالعقبة التي تواجه المؤسسة في هذه المرحلة هي المرجع الذي تستند إليه في عملية المقارنة ، وبصفة عامة نجد العناصر التالية كمراجع لمقارنة الأداء ، الزمن ، أداء الوحدات الأخرى ، الأهداف المعايير .

- **الزمن :** حسب هذا المرجع فإن المسؤولين يقومون بمقارنة قيم المؤشرات الحالية ، بقيم نفس المؤشرات في فترات سابقة ، وتدعى هذه المقارنة بالمقارنة الأفقية وتكمن هذه المقارنة بدراسة المتغيرات الحاصلة ومتابعة تطورات المؤشر .

¹ - مرعي عبد الحي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1993 ، ص 436 .

- أداء الوحدات الأخرى : يمكن إعتبار أداء الوحدات الأخرى مرجعا مهما في عملية المقارنة ، وحسب هذا المرجع تقوم المؤسسة بمقارنة قيم مؤشراتنا بنظيراتها في المؤسسات الأخرى بشرط تقارب أو تجانس النشاط ، أو مقارنتها بقيم مؤشرات القطاع ، هذا النوع من المقارنة يسمح للمؤسسة بمعرفة مكانتها بالنسبة للمنافسين .
- الأهداف : في بعض الحالات تقوم المؤسسة بمقارنة أدائها الفعلي بالأهداف المخططة لتحديد نسبة إنجاز أهدافها .
- المعايير : هي وحدات تستخدم كمرجع للمقارنة ، كالتكلفة المعيارية للمادة الأولية واليد العاملة التي تقارن بالإستهلاكات الفعلية ومن ثم تحديد الإنحرافات ودراستها ، هذا الأسلوب من المقارنة يسمح بمعرفة فعالية وكفاءة المؤسسة .

4. دراسة الإنحراف وإصدار الحكم¹:

إن عملية المقارنة تفصح عن ثلاثة نقاط مهمة هي : إنحراف موجب ، إنحراف سالب ، إنحراف معدوم .
الإنحراف الموجب هو في صالح المؤسسة كإرتفاع الأرباح ، إرتفاع حصة السوق ، إنخفاض التكاليف ، أما الإنحراف السالب فهو ضد المؤسسة كإستهلاك المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية ، إنخفاض الإنتاجية ، ...
أما الإنحراف المعدوم فليس له تأثير على نتائج المؤسسة . والحكم على الأداء من الإنحراف الكلي بعد الإنتهاء من الاحكام المضلة ، بل يجب على المسؤولين القيام بتحليل الإنحراف الكلي سواء كان موجبا ، سالبا او معدوما ، إن أمكن إلى غاية الوقوف على الأسباب الفعلية للإنحراف ، لتشجيع ما هو إيجابي ومعالجة ما هو سلبي ، وفي حقيقة الامر عملية التحليل تمكن المؤسسة من معرفة مصدر ادائها ، اهو اداء داخلي أو خارجي ، فالحكم الجيد على الاداء يجب أن يكون مبني على تحليل الظاهرة إلى غاية الوصول إلى أبعد مؤشرات .

المطلب الثالث : خصائص وشروط قياس الأداء الجيد

إن نجاح عملية قياس الأداء وتحقيق أهدافها تشترط توفر مجموعة من الخصائص والشروط .

1. خصائص قياس الاداء :

إن قياس الاداء الجيد يتميز بمجموعة من الخصائص الشديدة الإرتباط بمؤشرات القياس بصفة عامة في

¹ - عيسى حيرش ، محاضرات تحليل النشاط الإقتصادي ، طلبة ماجستير ، كلية الحقوق والإقتصاد ، غير منشورة ، جامعة بسكرة ، جوان 2009.

الصدق أو السلامة ، الثبات ، الحساسية والكفاية¹ .

-**الصدق أو السلامة** : تتمثل سلامة اداة القياس في تمكنها من إعطاء الحقيقة . والمؤشرات الموضوعية هي أدوات قياس صادقة عكس المؤشرات الذاتية ، هذه الأخيرة توجد بكثرة عندما يتعلق الامر بقياس اداء الموارد البشرية ، لأن أداة التقييم هي الأفراد ، إذن الصدق أو السلامة محققة طالما كانت أدوات القياس موضوعية . مما سبق ذكره يتبين ان قياس الاداء الجيد يجب أن يركز بشكل كبير على المؤشرات الموضوعية .

- **الثبات أو الوفاء** : إن وفاء وسيلة القياس تعني بصفة عامة أنها دائما تقدم بنفس النتائج عندما يتم إستخدامها لعدة فترات لقياس نفس الشيء . هذه الخاصية دائما محققة عندما يكون المؤشر كمي عكس المؤشرات النوعية ، فمثلا رأي العملاء مؤشر نوعي في جودة سلعة معينة بنفس الخصائص في فترتين مختلفتين ، ليس بالضرورة نفس الرأي . أما عن أنواع الوفاء فهي عديدة نذكر منها الوفاء المتكافئ الذي يتحقق عندما يستعمل مسؤول نفس الإستمارة لقياس أداء نفس المجموعة من المستخدمين في وقت محدد ، ويخلص إلى نفس النتائج ، الوفاء المتجانس يشترط بأن تكون مجموعة من الأسئلة وسيلة القياس لقياس نفس الشيء تعطي فعليا نفس النتائج.

- **الحساسية** : القدرة على تمييز عدة درجات من الاداء هذا يعني إن وجد إختلاف بين أداءين فإن المؤشر يستطيع أن يصحح ذلك .

- **الكفاية** : تتمثل في القدرة على تقييم جميع جوانب الأداء ، مثل الأداء الإجتماعي ، الأداء المالي ، الأداء التجاري ، الاداء الإنتاجي ،... الخ.

2- شروط قياس الاداء : من أجل أن تتمكن عملية قياس الأداء من تحقيق أهداف اجراءها ، يجب أن تتوفر أو تتحقق فيها مجموعة من الشروط يمكن ذكر البعض منها² :

• توفر المعلومات الكافية : كما سبق تناوله عملية القياس تمر بعدة مراحل أولها جمع المعلومات فيجب على المؤسسة الحصول عليها بمختلف الطرق المتاحة لديها ، وذلك بمعالجة جميع المعطيات المتوفرة لديها ، ويشترط أن تكون هذه المعلومات كافية لتتبع الأداء وتطوره ، ويجب أن تمس جميع أنشطة المؤسسة وتحقيق كل ماسبق ذكره يفرض على المؤسسة إنشاء نظام للمعلومات .

¹ - صلاح الدين حسن السيسي ، مرجع سبق ذكره، ص 235.

² - علي السلمي ، التخطيط والمتابعة ، دار غريب للطباعة و النشر والتوزيع ، القاهرة ، 1998 ، ص 85 .

- تحديد معدلات الأداء المرغوب : من أجل تسهيل عملية المقارنة يجب على المؤسسة تحديد معدلات معيارية للأداء تمكنها من تحديد نسبة إنجازاتها وتطورات أدائها ، وتمكن كذلك معدلات الأداء من تحديد مسؤولية الإنحرافات السالبة ، ومن المفضل ان تحدد هذه المعدلات بمشاركة العاملين مسيرهم لتكون حافزا لهم لبلوغها.
- توفر وسائل نقل معلومات أو نتائج التقييم إلى مراكز إتخاذ القرارات المعنية للقيام بالإجراءات التصحيحية إن استلزم الأمر في الوقت المناسب .
- إستمرارية عملية التقييم : ويعني ذلك عدم الإقتصار على فترة زمنية معينة بل يجب أن تمارس على طول حياة المؤسسة ، وعلى فترات دورية قد تقصر وقد تطول ، وهذا حسب طبيعة الموضوع المراد قياسه . فمثلا قياس وتقييم جودة المنتج يكون يومي ، أما تقييم أداء رجال البيع فمن المستحسن ان يكون شهري .

المبحث الثاني : مقاييس ومداخل قياس الأداء

المطلب الأول : تصنيف مقاييس الأداء

تقسم مقاييس الأداء بشكل عام إلى خمسة أنواع هي¹ :

- **مقاييس المدخلات** : تستخدم هذه المقاييس لفهم الموارد البشرية والمالية التي تستخدم لغرض الوصول إلى المخرجات والنتائج المطلوبة .
- **مقاييس العمليات** : تستخدم لفهم الخطوات المباشرة في إنتاج المنتج أو الخدمة ففي مجال التدريب مثلا، يمكن أن يكون مقياس العملية هو عدد الدورات التدريبية المنجزة في الجدول الموضوع .
- **مقاييس المخرجات** : تستخدم لقياس المنتج أو الخدمة التي يوفرها النظام ، ويتم إيصالها إلى العملاء ، والمثال على مخرجات التدريب هو عدد الأفراد الذين يخضعون للتدريب .
- **مقاييس المحصلات** : تستخدم لقياس النتائج المتوقعة أو المرغوبة أو الفعلية ، فعلى سبيل المثال إن نتيجة التدريب حول السلامة يمكن أن تكون بمثابة التحسين في أداء السلامة ، متمثلا بقلّة الإصابات

¹ - Frédéric GAUTIER, Anne PEZET, Contrôle de Gestion – Gestion Appliquée, Darios & Pearson Edition, France, 2006, p155.

والأمراض بين العاملين .وفي بعض الحالات لربما يكون من الصعب بناء علاقة سببية مباشرة ما بين مخرجات النشاط ونتائجه المقصودة .

● **مقاييس التأثير** : تستخدم لقياس الأثار المباشرة التي تنشأ عن تحقيق غايات المؤسسة .

وهناك من يصنف مقاييس أداء تحت مسميات عديدة مثل مقاييس الأسباب ومقاييس النتائج ، والمقاييس السلوكية .

- مقاييس الأسباب : هذه المقاييس تقيس الأداء بعد ظهور الحقيقة مثل : مقاييس الإصابات وأعراض المرض .

- مقاييس النتائج : هذه المقاييس تتنبأ بالأداء المستقبلي مثل مقياس التكلفة التقديرية على أساس مجموعة من العوامل .

- المقاييس السلوكية : هذه المقاييس تقيس الثقافة الأساسية للمؤسسة التي يجري فيها قياس الأداء .

يصنف Beireau مقاييس الأداء إلى ¹ :

● مقاييس ترتبط بالسياسة وغالبا ماتتمثل بالمحصلات ومن خصائصها مايلي :

- ذات طابع إستراتيجي .

- طويلة المدى .

- تستخدم لتحديد كيفية إنجاز الغايات والأهداف .

● المقاييس التي ترتبط بالبرامج وغالبا ما تتمثل بالمخرجات ومن خصائصها :

- ذات طابع تشغيلي .

- قصيرة المدى .

- تستخدم لتقييم كيفية قيام المؤسسة بتوصيل خدماتها ومنتجاتها .

يمكن تصنيف معظم مقاييس الأداء ضمن واحد من التصنيفات الستة العامة التالية ، غير أن بعض

المؤسسات يمكن أن تطور تصنيفاتها الخاصة بها حسب ما يلائم عملياتها اعتمادا على رسالتها :

1- الفعالية : هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة مطابقة المخرجات لمتطلبات المؤسسة

¹ - Robert Bacal, *Améliorer les Performances de son Equipe*, Maxima Laurent du Mesnil éditeur, France 2001, p19.

- 2- الكفاءة : هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة خروج عمليات المؤسسة بالنتائج المطلوبة بأدنى تكلفة من الموارد .
- 3- الجودة : هي مستوى تلبية المنتج أو الخدمة لمتطلبات وتوقعات العملاء .
- 4- التوقيت : هذه الخاصية تقيس مدى إنجاز العمل بشكل صحيح في الوقت المناسب ، إذ لا بد من وضع معايير خاصة لضبط توقيتات الأعمال وعادة ماتستند مثل هذه المعايير على متطلبات العملاء .
- 5- الإنتاجية : وهي القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال وجميع المستلزمات المستخدمة .
- 6- السلامة : هذه الخاصية تقيس جانب اللياقة العامة الكلية للمؤسسة وبيئة العمل .

تصنيف مقاييس الأداء:

الشكل رقم (04): تصنيف مقاييس الأداء .

المقاييس	يقيس	التعبير عنه بالأداء
الكفاءة	قدرة المؤسسة على أداء المهام .	المدخلات الفعلية إزاء المدخلات المخططة .
الفاعلية	قدرة المؤسسة على التخطيط لمخرجات عملياتها .	المخرجات الفعلية إزاء المخرجات المخططة .
الجودة	مسألة إنجاز وحدة العمل في الوقت المحدد ، وإن معايير الصحة تحدد حسب إحتياجات العملاء .	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح إزاء إجمالي عدد الوحدات المنتجة .
التوقيت	مسألة إنجاز وحدة العمل بشكل صحيح ، وإن معايير التوقيت تحدد حسب إحتياجات العملاء .	عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد إزاء إجمالي عدد الوحدات المنتجة .
الإنتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لإنتاج وحدات العمل .	المخرجات إزاء المدخلات

وائل محمد صبحي إدريس ، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2009 ، ص

المطلب الثاني: المدخل المستند على وجود خطة إستراتيجية

من بين الغايات الأساسية لقياس الأداء هي توفير نوع التبصرات الواضحة في عمليات المؤسسة ، ودعم التخطيط من خلال إجراء التعديلات في أهداف المؤسسة وإستراتيجياتها وبرامجها من أجل ترجمة ذلك إلى منتجات وخدمات محسنة للعملاء والمتعاملين وهذا المدخل يفترض بأن المؤسسة لديها خطة إستراتيجية وإن تطوير مقاييس الأداء يعتمد على خصائص المؤسسة التي تنبثق من واقع التخطيط الإستراتيجي لديها ، ويشتمل هذا المدخل على ست خطوات لتطوير مقاييس الأداء لديها¹.

● إستخدام عملية تعاونية مشتركة :

يتم تطوير القياسات من خلال إستخدام عمليات وإجراءات تعاونية وإشراك جميع الأفراد الذين سيتم قياس أدائهم ، والأفراد الذين سوف يقومون بتنفيذ الجوانب المهمة من عملية القياس ، وربما تحتاج إلى جهات راعية وعملاء داخليين ومسؤولي العمليات وعملاء خارجيين لمراجعة أهداف الأداء المقترحة ، وكذلك المقاييس والتوقعات والنتائج ، مع ضرورة الحصول على الإلتزام بالمقاييس ومدى القياس من الإدارة العليا في المؤسسة ، ومن أجل إعطاء المقاييس نظرة جدية يكون من المهم جدا لمدراء الإدارة العليا في المؤسسة أن يدعموا عملية قياس الأداء .

● وصف عمليات وإجراءات المؤسسة :

لابد من تطوير نموذج عملية التدقيق او مخطط معين للمدخلات أو المخرجات لأجل تبيان الأهداف الرئيسية للمؤسسة .

● تصميم المقاييس :

عندما يتم تصميم مقاييس الأداء من الضروري القيام بالآتي :

- التعرف على المعلومات المطلوبة من الخطط الإستراتيجية .
- فهم وإدراك متطلبات المؤسسة من المعلومات .
- الأخذ بعين الإعتبار تأثير المقاييس على المؤسسة .
- إختيار قياسات متوازنة .

¹ - وائل محمد صبحي إدريس ، مرجع سبق ذكره، ص 81، 82.

• جمع البيانات :

تكون القياسات مفيدة وذات جدوى فقط إذا ما كانت القيم الناتجة عنها ملائمة ومطابقة لمفردات الخطة، وعليه لا بد من التأكد من نوعية البيانات بسبب أهميتها البالغة في إيصال المعلومات المفيدة .

• استخدام البيانات :

بعد عملية جمع البيانات يتعين معالجتها واستخدامها بطرق مفيدة هادفة من اجل تحقيق الغاية المطلوبة من عملية القياس .

• التحسين المستمر لعملية قياس الأداء¹ :

لا بد من الوضع في الحسبان تغيير المقاييس وعملية القياس بغية الإستجابة للأولويات والإحتياجات المتغيرة، وعليه يتعين تطبيق مفهوم التحسين المستمر على نظام القياس من أجل التأكد من جدوى المقاييس وتحقيقها لغاياتها . ومن جانب آخر لا بد من أخذ جانب الحيطة بعدم تغير المقاييس من دون دراسة دقيقة و محكمة لذلك . إذ أن التغيرات لربما تجعل تحليل الإتجاهات غير ممكن .

المطلب الثالث : المدخل المستند إلى العمليات و الهيكل

1- **العمليات** : ويتبين أن هناك ست خطوات أساسية في هذا المدخل تترتب على عملية تطوير مقاييس الأداء هي² :

- تجميع الأفراد المعنيين فعلا بالعمل أو الذين لديهم إحاطة واسعة به .
- التعرف و التركيز على عدد من عمليات ومراحل الأعمال المهمة ومتطلبات العملاء الداخليين والخارجيين التي يمكن إدارتها بشكل فعال .
- التعرف على النتائج المهمة لمتطلبات العملاء وتوحيدهم .
- تطوير قياسات نوعية خاصة من شأنها أن تعكس إجراء الأعمال والنتائج المهمة مع ضرورة التأكد من أن المقاييس تلي المعايير الموضوعية .
- وضع معايير وغايات واضحة للأداء فلا بد من معرفة الوجهة المقصودة للمؤسسة ، وإن الأداة التي تحقق وذلك هي المعايير والمقارنات المرجعية.

¹ - رشيد الجمال ، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 ، ص 18 .

² - وائل محمد صبحي إدريس ، مرجع سبق ذكره ، ص 81 .

- إستحداث مقومات معينة لقياس وتقدير درجة النجاح .

● الهيكل¹: ويشير إلى أن عمليات تطوير مقاييس الأداء تدور حول ثلاثة عناصر رئيسية تتمثل في أهداف الأداء، المعيار، المقاييس .

- أهداف الأداء : والتي تشير إلى المجالات العامة والواسعة للمراجعة والتي تعكس الغايات النهائية المستندة على رسالة المؤسسة .

- المعيار :والذي يشير إلى المجالات المحددة من الإنجاز .

- المقاييس والذي من المفترض أن يتسم بالوضوح وملائم لقياس الاهداف المحددة ويوضح لتوضيح وتوجيه عملية القياس .

المطلب الرابع : المدخل المستند على إستراتيجيات تطوير مستدامة

يتمثل هذا المدخل في وضع اهداف على مستوى البرنامج من شأنها المساهمة بالأهداف الإستراتيجية . إن إطار الأداء يمنح هيكلًا معينًا لتخطيط الأداء ويوضح الإرتباط ما بين الأنشطة والمخرجات والنتائج، ويشتمل هذا المدخل على الخطوات التالية²:

الخطوة الاولى :إثبات دور البرنامج وهل مفرداته وعناصره ملائمة للهدف الإستراتيجي ، إذ أنه في تحديد الدور المستهدف من البرنامج بخصوص الأهداف الإستراتيجية ، نحصل على أساس لبناء مفردات البرنامج ومقاييس الأداء .

الخطوة الثانية :التعرف إلى أنشطة البرنامج ومخرجاته الرئيسية .وتعتبر هذه الخطوة ضرورية جدا لضمان تركيز مدراء البرنامج والعاملين فيه على القضايا الأساسية التي تساهم في تحقيق استراتيجية المؤسسة .

الخطوة الثالثة :التعرف إلى المتعاملين .أي إلى أي جهة تريد المؤسسة الوصول إليها .

الخطوة الرابعة :التعرف على غايات البرنامج المراد تحقيقها .إذ يجب تحديد النتائج المرغوب الوصول إليها من خلال تحديد الأهداف المناسبة والمقاييس المستهدفة .

الخطوة الخامسة : التعرف إلى الإستجابات ومتطلبات الأداء .حيث لابد من تحديد أهداف الأداء ضمن العمليات التشغيلية التي يراد إدارتها بشكل فعال .

¹ - ضحى محمد أسعد عداس، مرجع سبق ذكره، ص 102 .

² - Kalika Michel, Structures d'Entreprises: Réalités, Déterminants, Performances, Editions Economica Paris, 1995, p328

الخطوة السادسة : التعرف على مقاييس الأداء المحتملة ، إذ أن الحاجة إلى قياس الأداء تكمن في فهم الفجوة ما بين مستويات الإنجاز الفعلية والمتوقعة مع ضرورة ضمان إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة إزاءها ، حيث تتم المقارنة بين النتائج التي يشير إليها مقياس الأداء مع التوقعات التي يحددها مستوى الأداء المستهدف .

الخطوة السابعة :بناء قاعدة معلوماتية وأساس قوي لكل مقياس . إذ أن أول خطوة مهمة في إختيار مقاييس الأداء هي فهم المعلومات المتوفرة حاليا في المؤسسة فضلا عن قابلية المؤسسة في جمع وتحليل المعلومات .

الخطوة الثامنة : تقييم مدى كفاية مقاييس الأداء ، فما إن يتم تطوير قائمة معينة من مقاييس الأداء .

الخطوة التاسعة : تحديد المسؤولية عن التنفيذ وموارده ، إن نظام المسؤولية هنا يضيف طابع الرسمية على العلاقة ما بين النتائج والمخرجات والأنشطة والموارد كما أنه يجعل الأفراد يلاحظون كيفية مساهمة عملهم بنجاح المؤسسة ويوضح توقعات الأداء .

المبحث الثالث : نظام محاسبة المسؤولية كأساس لقياس الأداء

أدى التوسع في عمل الإدارات وظهور التخصصات الدقيقة والمختلفة إلى تفويض بعض الصلاحيات والمسؤوليات إلى المسؤولين عن مراكز المسؤولية في المؤسسة حتى يتمكنوا من أداء الأعمال الموكلة إليهم وتحقيق أهداف المؤسسة وهذا بدوره أدى إلى ظهور الحاجة إلى قياس الأداء¹ .

المطلب الأول : مفهوم عملية قياس الاداء وفقا لنظام محاسبة المسؤولية

إن عملية قياس الأداء تمثل حلقة من سلسلة متكاملة مترابطة من مراحل العملية الإدارية ، والتي تبدأ بتحديد الأهداف ثم التنفيذ وتنتهي الرقابة بمرحلة قياس الأداء وإكتشاف الإنحرافات ومعالجتها ومحاسبة المسؤولين والمتسببين فيها² .

ويتم قياس الأداء بإستخدام المنطق وأساليب القياس الموضوعية للحكم على الإنجازات المحققة بعد تنفيذ المشروعات والأنشطة المختلفة لذلك يكون هدف القياس هو التأكد من قيمة ماتم إنجازه من أعمال

¹ - قلعوي غسان ، رقابة الأداء ،المسار للدراسات والإستشارات والنشر ، الشارقة ، 1998 ، ص 15 .

² - عطية سليمان ، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة ،مجلة مكتبة الإدارة ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، العدد 57 ، المملكة العربية السعودية ، 1998 ، ص 153 .

وإنجازات يفوق التكلفة اللازمة للوصول إلى هذه الإنجازات حيث في ضوء ذلك يتم تحديد كفاءة المدراء وفعاليتهم¹.

كما تعتبر عملية قياس الأداء جزء من العناصر للرقابة الإدارية ومحاسبة المسؤولية وذلك من خلال وضع المعايير اللازمة لقياس أداءهم والتي يجب أن تكون تتميز بالخصائص التالية:²

- العدالة في قياس الأداء .
 - الوضوح من وجهة نظر المدراء.
 - الارتباط بأهداف المؤسسة .
 - إستعمالها بانتظام وإستمرار .
- مما سبق يتضح أن عملية قياس الأداء هي عملية إدارية رقابية توفر معلومات صادقة يمكن الإستفادة منها في تطوير الأداء .

المطلب الثاني : أسس ومستويات عملية قياس أداء مراكز المسؤولية

1- أسس قياس أداء مراكز المسؤولية :

يراعى في عملية قياس الأداء توفر عدة أسس يجب الأخذ بها حتى تكون عملية القياس سليمة وواضحة وموضوعية وأن تكون متوافقة مع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة وهذه الأسس هي³:

- أن تبنى عملية القياس على أساس معايير او موازنات تقديرية :
- من خلال هذا الأساس يتم وضع المعايير الكمية والنوعية للأداء المرغوب به سلفا بناء على متطلبات وإحتياجات العمل ، كما يتم تحديد النتائج ومخرجات النشاط بشكل مسبق ، وتصبح هذه المعايير التقديرية أساس يعتمد عليه في مقارنة الأداء الفعلي بعد التنفيذ ومعرفة مدى إلتزام الأفراد المسؤولين عن هذا النشاط بتحقيق المعايير الموضوعية . ومن الجدير بالذكر أن الموازنات التقديرية تعتبر أحد اهم المقومات الرئيسة لنظام محاسبة المسؤولية ، لذلك تستخدم الموازنات كإحدى الوسائل الناجحة لقياس الأداء ، حيث يتم مقارنة ماتم تنفيذه فعليا مع ما هو موجود من تقديرات وبالتالي تحديد المسؤولين عن تلك الإنحرافات الموجبة والسالبة ، وتحديد المسؤولين عن تلك الإنحرافات ومن ثم قياس أداء الشخص المسئول .

¹ - مرتضى أحمد رمضان ، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، 2007 ، ص 37.

² - أحمد حسين ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2002 ، ص 407 .

³ - مرعي عبد الحي ، مرجع سبق ذكره ، ص 437 .

• أن تبنى عملية القياس على أداء الغير من المهام المماثلة :
في هذه الحالة يتم مقارنة أداء مركز مسؤولية بأداء مركز مسؤولية آخر في ظروف مماثلة ، مع الأخذ بعين الإعتبار عند تطبيق هذا المعيار أي متغيرات أخرى قد تؤثر على جودة العمل .

• أن تبنى عملية القياس على أساس الأداء في الماضي¹ :
يعمل هذا المعيار من خلال مقارنة الأداء الحاضر بالأداء في فترة سابقة كأن تقارب أداء الأسبوع الأول للشهر الحالي بأداء الأسبوع الأول من الشهر الماضي للتعرف على التغيرات الحاصلة في الأداء سلبا أو إيجابا .
2- مستويات قياس أداء مراكز المسؤولية :

هناك ثلاث مستويات لقياس أداء مراكز المسؤولية في المؤسسة وهو على النحو التالي² :

- مستوى قياس الأداء الفعلي :

ويتم ذلك من خلال قياس أداء المسئول عن مركز المسؤولية لنفسه ومعرفة مواطن القصور والضعف في أدائه والعمل على تحسينه وتفادي الإنحرافات مهما كان نوعها.

- مستوى تقييم أداء الإدارة التنفيذية :

يتم هذا النوع من القياس بواسطة المستويات الإدارية الأعلى ليتعرف كل مسئول على مستوى الأداء لكل مركز مسؤولية يقع تحت مسؤوليته ، ومدى مساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة .

- مستوى قياس أداء الأنشطة :

يتم هذا النوع من القياس من خلال الإدارة العليا للمؤسسة حيث يتم التعرف على سير النشاط في كل مراكز المسؤولية المختلفة ومدى مطابقته للأسس والمعايير الموضوعه .

المطلب الثالث :مزايا قياس أداء مراكز المسؤولية

إن عملية قياس الأداء تنبثق من جراء تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ، وتحقق عدة مزايا هامة للمؤسسات المطبقة لهذا النظام داخل مراكز المسؤولية ومن أهم المزايا التي تحققها المؤسسات نذكر³ :

¹ - علي حسن إبراهيم الجديدة ، إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة غزة ، 2007 ، ص 95.

² - المرجع نفسه ، ص 97.

³ - جبريل نائل عبد الله حسين ، محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة ، الصناعية الأردنية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة آل بيت ، فلسطين ، 1999 ، ص 29 .

- تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجد ونشاط حيث أن تقارير المسؤولية تبين نتائج عملية القياس التي تمكن المؤسسة من وضع نظام حوافز ملائم لتشجيع الموظفين وزيادة كفاءتهم في العمل .
 - تحقيق التوافق و الإنسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف المسؤولين ككل حيث أن معايير الحكم على إنجاز مراكز المسؤولية تتفق مع أهداف المؤسسة .
 - التعرف على قدرة مدير كل مركز مسؤولية على تحقيق الكفاءة المناسبة لإنجاز مسؤولياته ومهامه الموكلة إليه
 - التعرف على كفاءة مراكز المسؤولية في إستخدام و إستغلال الموارد المتاحة .
- وبذلك يتبين أن عملية قياس الأداء في نظام محاسبة المسؤولية مشاركة العاملين في وضع الخطط والأهداف لعمل المؤسسة لمرحلة مستقبلية ، فمشاركتهم في وضع الخطط والأهداف تحقق النتائج المرغوب تحقيقها ، حيث ان قياس الأداء يتم على أعمال ومسؤوليات ثم مشاركة الموظفين المراد قياس أدائهم في التخطيط لها ، لذلك يكون هناك قبول من قبل الموظفين لتقارير الأداء التي تفرزها عملية القياس ، ومن ثم يتم التعرف من خلال تلك التقارير على مواطن القوة والضعف وبالتالي تعزيز مواطن القوة ، وعلاج مواطن الضعف ومن ثم تكون عملية قياس الأداء قد حققت الهدف المطلوب .

خاتمة الفصل :

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يمكن القول أن عملية قياس الأداء هي عملية وضع مؤشرات تقيس مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالأهداف المرجوة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ، بهدف تقليص فجوة الإنحراف بينهما ، حتى تتمكن المؤسسة من البقاء والإستمرار على المدى الطويل وهذا يكسب العملية أهمية بالغة. إن عملية قياس الأداء تمثل حلقة من سلسلة متكاملة مترابطة من مراحل العملية الإدارية ، والتي تبدأ بتحديد الأهداف ثم التنفيذ وتنتهي الرقابة بمرحلة قياس الأداء وإكتشاف الإنحرافات ومعالجتها ومحاسبة المسؤولين والمتسببين فيها

تمر عملية قياس الأداء بمجموعة من المراحل الأساسية جمع المعلومات الضرورية ، قياس الأداء الفعلي ، مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية ، دراسة الإنحرافات و إصدار الحكم .

وفي الأخير تطرقنا إلى نظام محاسبة المسؤولية كأساس لقياس الأداء وذلك من خلال قياس أداء مختلف مراكز المسؤولية .

الفصل الرابع

دراسة حالة بمطاحن الحضنة

– المسيلة –

مقدمة الفصل:

من خلال دراستنا للفصول السابقة والتي تطرقنا فيها للأطر النظرية الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء إضافة إلى بعض المفاهيم الأساسية الخاصة بعملية قياس الأداء ولمعرفة العلاقة أكثر بين محاسبة المسؤولية و قياس الأداء .وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط المفاهيم النظرية التي تناولناها على الواقع الميداني وذلك بدراسة حالة تطبيقية تتعلق بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة .

ولذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي على النحو التالي:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل البحث

المبحث الثاني: أدوات جمع البيانات والأساليب المستعملة

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة محل البحث

المطلب الأول : نشأة المؤسسة الأم "رياض سطيف"

نشأت المؤسسة الأم "الرياض سطيف" بموجب مرسوم تنفيذي تحت وصاية وزير الصناعات والطاقة سنة 1963 أسست "الشركة الوطنية للدقيق والقمح" حيث شملت جميع القطاعات الخاصة بالمطاحن واختصت في صناعة العجائن الغذائية والكسكسي.

وفي سنة 1982 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي "سمباك" انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني دورها تغطية الولايات المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها وهذه المؤسسات هي:

- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس.

- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة.

- مؤسسة الرياض بتيارت .

- مؤسسة الرياض بقسنطينة.

- مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/82 بتاريخ 1982/11/27 نشأت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض" ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداءً من 1990/04/02 واتخذت شكل شركة مساهمة برأسمال 5.000.000.000 د ج حيث نجد تركيبة رأس مالها الاجتماعي تتكون من:

- 80 % : الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.

- 11 % : المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين.

- 09 % : أشخاص طبيعيين.

ويكمن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي.

ويشغل هذا النشاط باستغلال 16 مسمدة ومطحنة و 5 وحدات للعجائن الغذائية والكسكسي.

يتشكل مجمع الرياض بسطيف من 10 شركات تابعة ، 7 منها مختصة في تحويل القمح الصلب واللين موزعة عبر 6 ولايات (سطيف ، مسيلة ، برج بوعريج ، بجاية ، بسكرة ، ورقلة) .

موفرة بذلك للسوق:

- 3070 طن/يوم من سميد القمح الصلب.

- 1170 طن/يوم من الدقيق من القمح اللين.

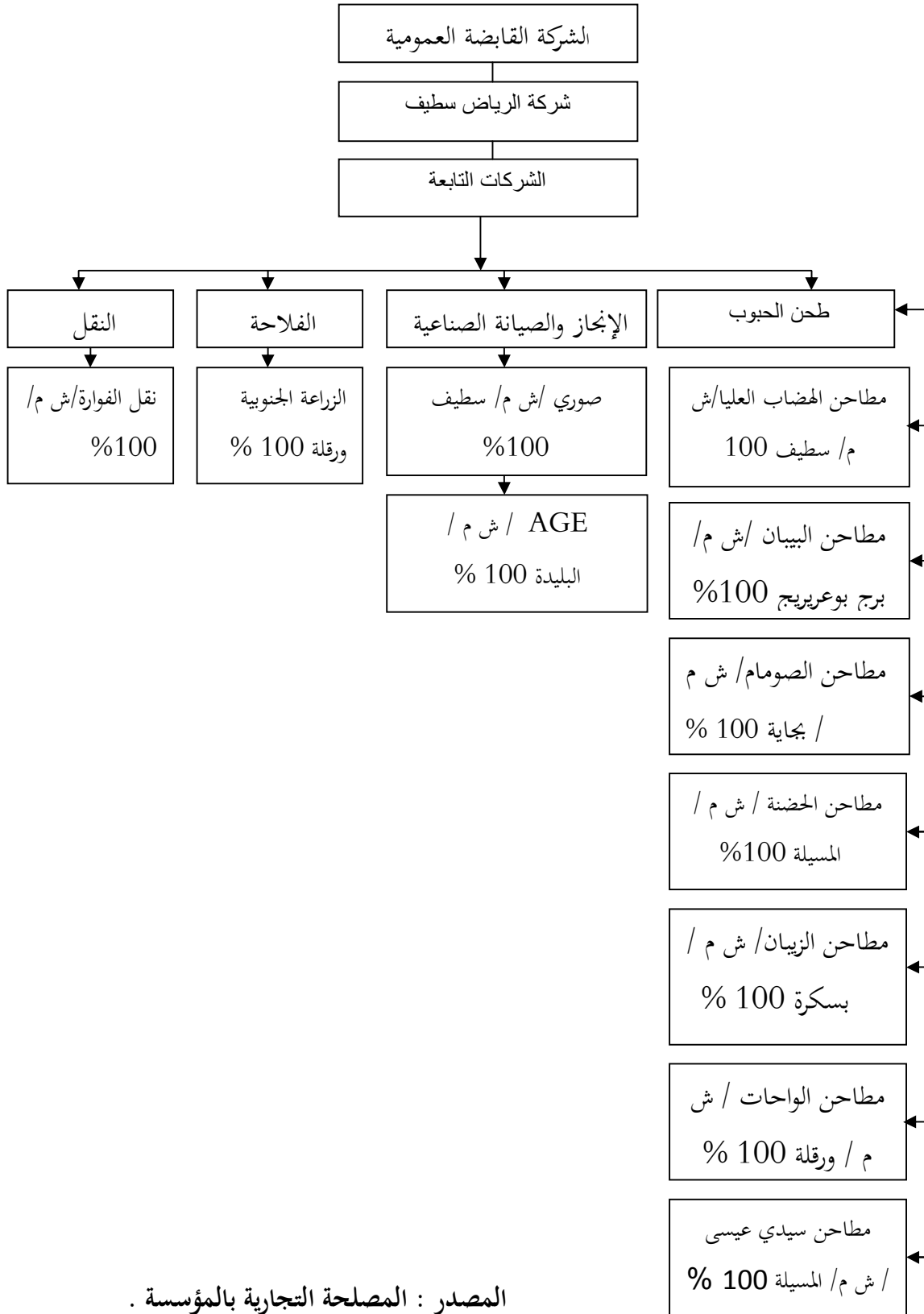
- 60 طن/يوم من العجائن الغذائية.

- 12 كن/يوم من الكسكسي.

- 6 طن/يوم من العجائن بدون غلوتين موجهة لمرضى الأمعاء.

ويمكن أن نوضح اختصاصات الشركات التابعة لرياض سطيف بالشكل التالي:

شكل رقم (05) : الهيكل التنظيمي للرياض سطيف "الشركة الأم"



المطلب الثاني : تعريف عام بمطاحن الحضنة وأهدافها

I. لمحة تاريخية للمؤسسة

تقع مطاحن الحضنة على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين برج بوعرييج والمسيلة(حي 270 مسكن) بدأ بناؤها سنة 1980 م حيث تم تشغيلها أول مرة سنة 1982 م.

وقد حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 م على مساحة 30.775 م² منها 12.555 م² مغطاة ، وقد بلغ رقم أعمالها لسنة 2010 مبلغ 1.449.460.000 دج كما أصبح عدد عمالها 159 عامل وهذا في 2010/12/31 ، وتنقسم هذه الوحدة إلى قسمين قسم قديم وقسم جديد.

II. ممتلكات الشركة

تمتلك الشركة التابعة لمطاحن الحضنة مسمدتين ومطحنة واحدة علما أن:

1- **القسم الأول** : ويتكون من مسمدة ومطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "BUHLER" وتاريخ بداية الاستغلال لها سنة 1981 م وقدرتها الإنتاجية 2000 قنطار يوميا ، وتكلفة إنجازها الإجمالية 220.915.480,55 دج.

وارتفعت القدرة الإنتاجية إلى 3000 قنطار يوميا سنة 1999 م، وقدرت تكلفة رفع القدرة الإنتاجية 242.202.253,51 دج.

2- **القسم الثاني** : يتمثل في مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية "GOFETTE" وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 م وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101,84 دج.

III. أهداف المؤسسة

تنشط مؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى أهداف آفاق مستقبلية أهمها:

- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته.
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- سد حاجات المستهلك من مادتي السميد و الفرينة .
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
- محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل : مشاكل الإنتاج التوزيع والاتصال.
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

الهيكل التنظيمي للشركة ما هو إلا وسيلة للإعلام يسهل على المستخدمين معرفة تقنيات تقسيم العمل والتركيب السامي الإداري من حيث تباين دوائر ومصالح الوحدة وسنعرض أهم دوائر هذه الشركة وخصائصها والجدير بالذكر أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة عرف بعض التغييرات وهذا ما جاء فيه:

I. المديرية العامة

يشرف على تسييرها مدير وحدة له صلاحيات نسبية للمدير مهمته الأساسية هي التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة ولهذا تركز له عدة مهام أهمها:

- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة .
 - يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.
 - التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.
 - يقوم بالربط بين جميع الدوائر.
 - يقوم المدير العام يومياً بإعلام الرئيس المدير العام للشركة الأم.
- وتنقسم إلى عدة أقسام هي:

1- **التقييم والاتصال** : وهي تابعة للمديرية العامة المكلفة بتسجيل البريد الصادر والوارد طبع المراسلات الصادرة عن طريق المديرية العامة.

2- **الوقاية والأمن** : ومهمتها حماية الشركة داخليا وكذا الوقاية الخاصة من ناحية الحرائق والسرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من كل الأخطار.

3- **الاستشارة القانونية** : حيث يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو محامي لدى الشركة وهو المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها المؤسسة سواء كانت بين الشركة ومورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة.

4- **ضمان النوعية** : نظرا لسعي المؤسسة للحصول على درجات ISO فإنها تولي جانبا كبيرا من الاهتمام بهذا الجانب وذلك بالتنسيق مع خبراء أجنبية فهي تهتم بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة دوليا سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية والتغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.

5- **المراجعة :** يعمل لصالح الشركة ويتمثل في مراقبة داخلية بين لكل المصالح والمديريات وكذلك يعمل على التوجيه بالإضافة إلى إعطاء تقارير للرئيس المدير العام حول أعماله.

6- **نوعية المنتجات والمواد الأولية :** هذه المصلحة تهتم بمراقبة النوعية وذلك بالرسالة المخبرية للمواد الأولية ومدى صلاحيتها وجودتها ومطابقتها للمعايير كل هذا قبل عملية الطحن أما بعد عملية الطحن فهي تهتم بالمنتج ذاته ومدى جودته.

.II مديرية الاستغلال

تتمثل مهمة مدير الاستغلال في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال وتنقسم الدوائر إلى أربعة مصالح وهي:

1- **مصلحة التموين :** وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بالعملية وتنقسم إلى فرعين هما:

أ- فرع التغيير وشراء الحبوب : ومهمته شراء الحبوب وتغيير النوعية.

ب- فرع المشتريات : وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

2- **مصلحة الصيانة :** ويشغلها رئيس المصلحة ومهمته إصلاح العطل بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 24 سا / 24 سا وتتفرع هذه المصلحة إلى:

أ- فرع الالكتروميكانيك : ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات.

ب- فرع الميكانيك العام : وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

3- **مصلحة الإنتاج :** مهمتها مختصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها

كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها محددة علمياً .

4- **مصلحة تسيير المخزونات :** تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعملية الجرد الشهرية والسنوية وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في:

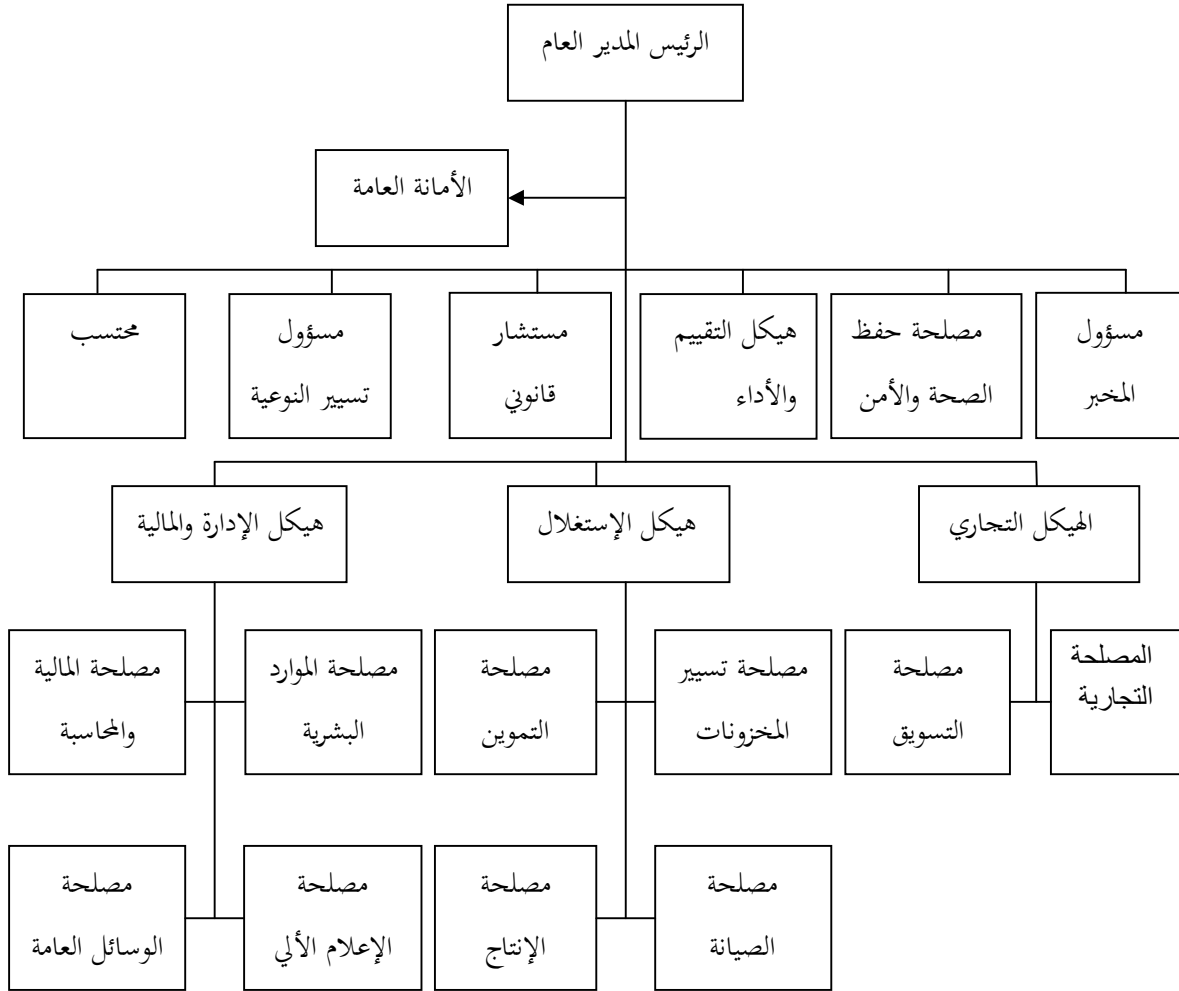
- فرع الاستقبال وتخزين الحبوب.
- فرع تسيير مخزونات الأكياس.
- فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

.III مديرية الإدارة المالية

ومهمتها خاصة بشؤون الإدارة والعمليات المالية والتنسيق بين مصالحها والمتمثلة في:

- 1- مصلحة المحاسبة والمالية : وهي العقل المحرك لكل المصالح إذ بواسطة المعلومات المنصبة من الأقسام الأخرى تستطيع حساب التكاليف والإيرادات وكذا عمليات الجرد.
- 2- مصلحة الموارد البشرية : وهي مصلحة تقوم بإعطاء المعلومات الكاملة لمديرية الإدارة والمالية فيما يخص الجوانب الميدانية للمستخدمين.

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة المسيلة :



المصدر: المصلحة التجارية بالمؤسسة .

المبحث الثاني : تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة

سيتم تناول في هذا المبحث تحديج المنهج العلمي المتبع في الدراسة الميدانية وفقا لطبيعة البحث ، كما سوف يتم تحديد الأدوات المستعملة والمساعدة على إتباع منهج الدراسة المختار .

المطلب الأول : تحديد منهج الدراسة والوسائل الإحصائية المستعملة

1- تحديد منهج الدراسة :

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية ، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة ، وباعتبار موضوع البحث يدور حول محاسبة المسؤولية وقياس الأداء ، بمعنى أوضح تحديد ما إذا كانت هناك علاقة بين محاسبة

المسؤولية وقياس الأداء . لذلك سيتم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها .

2- الوسائل الإحصائية المستعملة :

استخدم في تحليل بيانات البحث الوسائل الإحصائية التالية :

النسب المئوية : لمعرفة نسبة أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل الإستبيان .

وهذا بالإستعانة ببرنامج معلوماتي متمثل في SPSS الإصدار رقم 18 .

المطلب الثاني : أدوات جمع البيانات

1- الإستبيان :

يعتبر الاستبيان أحد أكثر وسائل جمع البيانات استخداماً في البحث الاجتماعي . على الرغم من أن هنالك العديد من الوسائل التي تستخدم لجمع البيانات فإن الاستبيان كوسيلة وحيدة أو مستخدماً مع وسائل أخرى هو أكثر وسائل جمع البيانات شهرة وانتشاراً .

نظراً لطبيعة البيانات التي يراد جمعها وعلى المنهج المتبع، وجد أن الأداة الأكثر ملائمة لهذا الجزء من الدراسة هو الاستبيان، وذلك لعدم توفر المعلومات الأساسية التي ترتبط بالموضوع وصعوبة الحصول عليها عن طريق المقابلات أو الملاحظة الشخصية. لذلك تم تصميم هذا الاستبيان بالاعتماد على اجتهادات شخصية وكذا اقتراحات الأستاذ المشرف.

المطلب الثالث : إستمارة الإستبيان والعينة المقصودة المختارة للدراسة

1- العينة المقصودة بالدراسة :

استهدف الإستبيان نوعين من الفئات ، فئة الرؤساء (الإطارات) ، وفئة المرؤوسين (فئة التحكم) ، حيث اقتصرت دراستنا على مؤسسة مطاحن الحضنة - المسيلة -

2- الحدود الزمانية والمكانية للإستبيان :

اشتمل الإستبيان على المؤسسة الإقتصادية الجزائرية لمطاحن الحضنة بالمسيلة ، أما زمانياً فقد امتدت خلال السنة الجامعية : 2012 - 2013 .

3- جمع الإستبيان :

بعد عملية توزيع الإستبيان في المؤسسة قمنا بعملية تجميع نتائج الإستبيان والتي هي أهم خطوة في الوصول إلى نتائج عملية تنفيذنا في إثراء موضوع البحث ،وقد كانت عملية تجميع تحليل الإستبيان وفق جداول يتم تحليلها إحصائيا ، بإستخدام التكرار والنسب ،وبالإستعانة ببرامج معلوماتية مختلفة تمثلت في SPSS الإصدار رقم 18 .

المبحث الثالث : تحليل وتفسير النتائج

لقد تم توزيع 30 إستمارة على مجموعة من مختلف شرائح المؤسسة

المطلب الأول :خصائص وسمات مجتمع الدراسة

الجدول التالية تبين خصائص وسمات مجتمع الدراسة كما يلي :

1:المستوى الوظيفي لمعبي الإستبيان

جدول رقم (02) :المستوى الوظيفي لمعبي الإستبيان

النسبة	التكرار	المستوى الوظيفي لمعبي الإستبيان
00%	00	مدير المؤسسة
3,3%	01	مدير مصلحة
6,7%	02	مدير مالي
26,7%	08	رئيس قسم
26,7%	08	محاسب
36,6%	11	مسؤول مصلحة
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يبين الجدول رقم (02) أن 3.3% من عينة الدراسة هو مدير مصلحة ، وأن 6.7% من عينة الدراسة هو مدير مالي ، وأن 26.7% هم رؤساء أقسام ، و 26.7% هم محاسبون ، اما 36.6% فهم مسؤولوا مصالح . يتضح مما سبق أن هناك تنوع بين عينة الدراسة بين رؤساء مصالح ومدراء ماليين ، ومحاسبين ، ورؤساء أقسام ، وأن الغالبية العظمى مستواهم الإداري من رئيس قسم فما فوق مما يعني أن معظم أفراد العينة من ذوي الخبرة ،

ومستواهم الإداري يمكنهم من الإطلاع على أمور ومجريات العمل أكثر من غيرهم ، وهذا مايمكنهم من الإجابة على أسئلة البحث بوضوح ودقة ومهنية عالية .

2-المستوى التعليمي:

الجدول رقم (03) : المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	المستوى التعليمي
%00	00	إبتدائي
%00	00	متوسط
%23,3	07	ثانوي
%76,7	23	جامعي
%100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01) يبين الجدول رقم (03): أن 23.7% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ثانوي ، و 76.7% من عينة الدراسة مؤهلهم جامعي . يتضح مما سبق أن هناك تنوعا في المؤهلات العلمية حيث كان غالبية أفراد العينة من حملة الشهادات ، وهذا يعطي مدلول إيجابي لأنهم هم الأقدر على فهم مشكلة البحث والإجابة على الأسئلة بمهنية عالية مما يعطي نتائج أقرب للواقع .

3- التخصص:

الجدول رقم (04) : التخصص

النسبة	التكرار	التخصص
%23.3	07	محاسبة
%10,0	03	إقتصاد
%13,3	04	إدارة أعمال
%53,3	16	أخرى
%100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يبين الجدول رقم(04) : أن 23.3% من عينة الدراسة تخصص محاسبة ، و 10% تخصص إقتصاد ، بينما تخصص إقتصاد كان بنسبة 13.3% ، و 53.3% هي من تخصصات مختلفة .

يتضح مما سبق أن هناك تنوع في التخصصات الإدارية ، والمحاسبية والإقتصادية وهذا مدلول إيجابي حيث ان مجال البحث في المحاسبة وبالتالي هذه الفئة هي الأقدر على فهم مشكلة البحث .

4 - سنوات الخبرة :

الجدول رقم (05) : سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	14	46,7%
ما بين 5 - 10	09	30,0%
ما بين 11 - 15	02	6,7%
أكثر من 16	05	16,7%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يبين الجدول رقم(05): أن 46.7% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم أقل من خمسة سنوات و 30% من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 5-10 سنوات ، و 6.7% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من 11-15 ، و 16.7% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم أكثر من 16 سنة .

يتضح مما سبق أن 46.7% من عينة الدراسة لديهم خبرة لاتزيد عن 5 سنوات لكن في الوقت نفسه مانسبته 76,7% من عينة الدراسة تقل خبراتهم عن 10 سنوات ، مما يدل على حداثة التعيينات ، مما يتطلب التأهيل والتدريب من خلال ورشات عمل ، ودورات تكوينية بشكل أكبر لأجل تأهيل وزيادة وعي المورد البشري الذي يتولى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء في المؤسسة .

الأسلوب الإداري :

الجدول رقم(06): الأسلوب الإداري

النسبة	التكرار	الأسلوب الإداري المتبع
43,3%	13	مركزي
16,7%	05	لامركزي
40,0%	12	مختلط
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يبين الجدول رقم(06): أن 43.3% من عينة الدراسة يرى ان المؤسسة تتبع النظام المركزي ، و16.7% من عينة الدراسة يرون أن المؤسسة تتبع النظام اللامركزي ، بينما مانسبته 40% من مجتمع الدراسة يرى أن المؤسسة تتبع الأسلوب الإداري المختلط وهذا يعطي مؤشر غير جيد بالنسبة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء في المؤسسة لأنه يحد من المسؤوليات المعطاة لرؤساء مراكز المسؤولية .

المطلب الثاني : أداة الدراسة

تم إعداد الإستبيان على النحو التالي :

- إعداد إستبيان أولي من أجل إستخدامها في جمع المعلومات والبيانات .
- عرض الإستبيان على الأستاذ المشرف من أجل إختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات .
- تعديل الإستبيان بشكل اولي حسب مايراه المشرف .
- تم عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين الذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم .

- توزيع الإستبيان على أفراد المجتمع لجمع البيانات اللازمة ، وقد تم تقسيم الإستبيان إلى قسمين :

القسم الأول : يحتوي على الخصائص العامة لمجتمع الدراسة ويتكون من 5 فقرات .

القسم الثاني : يتكون من 5 محاور تتناول محاسبة المسؤولية وقياس الأداء في المؤسسات الاقتصادية كالتالي :

المحور الأول : يناقش الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويتكون من 5 فقرات .

المحور الثاني: يناقش مراكز المسؤولية في المؤسسة وتكون من 5 فقرات .

المحور الثالث: يناقش الموازنات التخطيطية ويتكون من 5 فقرات .

المحور الرابع: يناقش قياس أداء مراكز المسؤولية ويتكون من 5 فقرات .

المحور الخامس : يناقش تقارير الاداء ويتكون من 5 فقرات .ذ.

• ثبات الإستبيان :

تم إجراء خطوات الثبات غلى الإستبيان بإستخدام :

: معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان ويبين الجدول رقم(12) أن معاملات الثبات مرتفعة لمحاور الاستبيان حيث تراوحت معدلات الفا كرونباخ بين 0.775 و0.914 وقد بلغ معامل الثبات لجميع الفقرات0.909.

الجدول رقم(07): معاملات الثبات (ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معاملات الفا كرونباخ
الأول	الهيكل التنظيمي	05	0.914
الثاني	مراكز المسؤولية	05	0.912
الثالث	الموازنات التخطيطية	05	0.803
الرابع	قياس أداء مراكز المسؤولية	05	0.775
الخامس	نظام التقارير الرقابية	05	0.864
	جميع الفقرات	25	0.909

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

المطلب الثالث : تفسير النتائج واختبار الفرضيات
الجدول رقم (08): هناك هيكل تنظيمي واضح بالمؤسسة

البيان	التكرار	النسبة
موافق	24	%80
غير موافق	06	%20
لاأدري	00	%00
المجموع	30	%100,0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يتضح من الجدول رقم (08) أن أفراد العينة يرون أن المؤسسة لها هيكل تنظيمي واضح ومفهوم داخل المؤسسة بنسبة 80% بينما يرى ما قيمته 20% أن المؤسسة ليس لها هيكل تنظيمي واضح .
من التحليل السابق يظهر بأن المؤسسة لديها هيكل تنظيمي يتميز بالوضوح والفهم ،وهو مايساهم في تحديد مختلف المستويات لكل الوظائف الإدارية .

جدول رقم (09) :هناك تقسيم واضح للمستويات الإدارية بالمؤسسة

البيان	التكرار	النسبة
موافق	22	%73.3
غير موافق	05	%16.7
لاأدري	03	%10
المجموع	30	%100,0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

من خلال الجدول رقم (09) نلاحظ أن هناك مانسبته 73.3% من أفراد العينة وهي أكبر نسبة من مجموع العينة يوافقون على أنه يوجد تقسيم واضح للمستويات الإدارية في المؤسسة بينما هناك مانسبته 10% أنهم أجابوا بلا أدري نحو هذه الفقرة ، وهذا راجع لأنهم لم يفهموا محتوى الفقرة رغم إعادة قراءة الفقرة أكثر من مرة

أو هو راجع إلى عدم علمهم بمنها لأن تخصصهم لا يسمح بذلك ، ويقدر مانسبته 16.7% أنه ليس هناك تقسيم واضح .

يتضح من التعليق بأن المؤسسة مقسمة إلى مستويات إدارية مختلفة وهذا يمنع الخلط بين المسؤوليات ويظهر هذا من خلال الهيكل الإداري الذي تحصلنا عليه من المصلحة التجارية بالمؤسسة .

جدول رقم (10) هناك تفويض واضح لسلطة إتخاذ القرارات للمسؤولين في مختلف مراكز المسؤولية

البيان	التكرار	النسبة
موافق	15	50%
غير موافق	02	6.6%
لا أدري	13	43.3%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يبدو أنه يوجد تفويض لسلطة إتخاذ القرارات داخل المؤسسة بنسبة 50% وهي نسبة متوسطة ، بينما هناك نسبة كبيرة أجابت بلا أدري حيث قدرت ب 43.3% ، بينما مانسبته 6.6% فإنه لا يوجد تفويض واضح لسلطة إتخاذ القرارات داخل المؤسسة .

من خلال التحليل السابق يظهر بأن المؤسسة تفتقد إلى اللامركزية في إتخاذ القرارات مما قد يفسر على أنه الحد من المسؤوليات الممنوحة لمدرء مراكز المسؤولية وهذا ما يضعف من نظام محاسبة المسؤولية .

جدول رقم(11) لدى الموظفين الكفاءة و الخبرة الكافية للقيام بأعمالهم المحددة في الهيكل التنظيمي

البيان	التكرار	النسبة
موافق	19	63.4%
غير موافق	07	23.4%
لا أدري	04	13.2%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

من خلال الجدول رقم (11) يتضح بأن مانسبته 63.4% من العينة المدروسة بأن الموظفين لديهم الكفاءة الكافية للقيام بأعمالهم المحددة في الهيكل التنظيمي وهي دلالة واضحة أن لديهم مستوى علمي عالي ، بينما اكتفى مانسبته 13.3% بالإجابة بلا ادري ، في حين نلاحظ أن ما قيمته 23.4% من أفراد العينة يرون أن المؤسسة ليس لها أفراد أكفاء وذات خبرات تؤهلهم للقيام بأعمالهم الموكلة إليهم من خلال الهيكل التنظيمي . من خلال التعليق السابق يلاحظ بأن الموظفين لديهم الكفاءة والخبرات الكافية للقيام بأعمالهم المحددة لهم وأكثر إذا كانت ستفيد المؤسسة في عملها .

جدول رقم (12) : هناك وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري

البيان	التكرار	النسبة
موافق	20	66.7%
غير موافق	05	16.6%
لا أدري	05	16.7%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يبدو من خلال الجدول رقم (12) أن النسبة الأكبر من أفراد العينة وهي 66.7% يرون بأن هناك وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري ، أما مانسبته 16.7% فهم يجيبون بلا أدري وهذا راجع إلى عدم فهمهم الفقرة أو أنهم لا يريدون الإجابة عليها ، بينما يرى ما قيمته 16.6% بأنه لا يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري .

يتضح من خلال التحليل السابق بأن المؤسسة لديها وصف متسلسل للإجراءات العمل في كل مستوى إداري معين وهو ما يساهم في عملية إتخاذ القرار وتحمل المسؤولية بالنسبة لكل مركز مسؤولية .

جدول رقم(13) هناك تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

البيان	التكرار	النسبة
موافق	20	66.6%
غير موافق	04	13.4%
غير موافق	06	20%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (13) أفادت نسبة 66.6% أن هناك تقسيم واضح لمراكز المسؤولية وفق الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، بينما نسبة 20% كانوا قد أجابوا بلا أدري ، أما النسبة المتبقية فتمثل 13.4% ذكرت بأن المؤسسة ليس لها تقسيم واضح لمراكز المسؤولية وهي النسبة الأقل من حيث إجابات العينة .

من خلال التحليل السابق نلاحظ بأن المؤسسة لها تقسيم واضح لمراكز المسؤولية وهذا ما يساعد ها في تحديد مختلف الإيرادات والتكاليف وتحديد الإنحرافات في حال حدوثها .

جدول رقم (14) يؤدي القسم عمله في مكان محدد

البيان	التكرار	النسبة
موافق	20	66.7%
غير موافق	06	20%
لا أدري	04	13.3%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يتبين من خلال الجدول رقم (14) لأجل تعمق أكثر في مراكز المسؤولية نلاحظ أن نسبة الإجابات الموافقة هي 66.7% ، بينما كانت الذين أجابوا بلا أدري هي 13.3%، في حين نجد أن الإجابات التي كانت تقول بأن القسم لا يؤدي عمله في مكان محدد هي 20% وهي نسبة ضئيلة لكن يجب الأخذ بها بعين الإعتبار .

من خلال التحليل نلاحظ بأن القسم يؤدي عمله في مكان محدد وبالتالي يسهل من عملية المدراء في تأدية أعمالهم وذلك من خلال المكان الذين يقومون بالعمل فيه بكل حرية تامة ، لكن هذا لا ينفي بأن هناك من يقول بأنه لا يوجد مكان محدد يؤدي فيه القسم عمله بكل أريحية .

جدول رقم(15) يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية

البيان	التكرار	النسبة
موافق	19	63.3%
غير موافق	05	16.6%
لاأدري	06	20%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

من خلال الجدول رقم (15) فقد أجمعت نسبة كبيرة من عينة البحث أنه يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية وذلك بنسبة تقدر ب63.6%، بينما كانت مانسبته 20% قد أجابت بلا أدري ، في حين أن 16.6% أقروا بأنه لا يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية .

من خلال التعليق نلاحظ بأنه يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية للقيام بواجباته على أكمل وجه وهذا للحد من وقوع بعض الأمور غير الإيجابية أو تجنب حدوث بعض المشاكل إن أسندت المهام إلى مدير غير اختصاصه .

جدول رقم (16) :يوجد تحديد للمسئوليات و الصلاحيات في مراكز المسؤولية

البيان	التكرار	النسبة
موافق	16	53.3%
غير موافق	10	33.3%
لاأدري	04	13.4%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يتضح من الجدول رقم (16) بأنه يوجد تحديد للمسئوليات والصلاحيات بنسبة 53.3% وهي نسبة متوسطة ممن يوافقون حول هذه الفقرة ، بينما كان مانسبته 13.3% قد أجابوا بلا أدري في حين انه لم يوافق مانسبته 33.3% حول هذه الفقرة .

نستنتج من التحليل بأنه يوجد نسبة متوسطة حول تحديد الصلاحيات والمسئوليات وهو يعني الحد من مستوى السلطات الممنوحة لمدراء مراكز المسؤولية وبالتالي يكون هناك خلط في المسئوليات في مراكز المسؤولية .

جدول رقم (17) المؤسسة مقسمة لمراكز مسؤولية

البيان	التكرار	النسبة
موافق	19	63.4%
غير موافق	08	26.6%
لاأدري	03	10%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (17) أن ما نسبته 63.4% يوافقون على أن المؤسسة مقسمة لمراكز المسؤولية وهي نسبة حسنة ترقى لأن تكون جيدة بينما كان مانسبته 10% فقد أجابوا بلا أدري تجاه هذه الفقرة ، في حين أن الذين لم يوافقوا على أن المؤسسة ليست مقسمة إلى مراكز مسؤولية فهي 26.6% وهي نسبة ضعيفة .

يظهر من خلال التحليل أن المؤسسة مقسمة إلى مراكز مسؤولية وهذا يدل على تحديد المسئوليات والصلاحيات وفق مراكز المسؤولية وبالتالي سهولة إتخاذ القرارات وممارسة مختلف المهام الموكلة إلى مدراء مراكز المسؤولية كل حسب مركزه .

جدول رقم (18)تستخدم المؤسسة الموازنات التخطيطية في تحديد الإيرادات و التكاليف

البيان	التكرار	النسبة
موافق	15	50%
غير موافق	03	10%
لاأدري	12	40%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يوضح الجدول رقم (18) أن مانسبته 50% يوافقون على أن المؤسسة تستخدم الموازنات التخطيطية في تحديد الإيرادات والتكاليف وهي نسبة متوسطة ، بينما كانت نسبة كبيرة 40% من العينة المدروسة قد أجابت

بلا ادري هذه الفقرة وهذا راجع إلى أن بعض أفراد العينة ليس تخصصهم في التسيير أو أنهم تجنبوا الإجابة بلا أدري ، في حين أن 10% فقط يرون بأن المؤسسة لا تستخدم الموازنات التخطيطية في تحديد الإيرادات والتكاليف .

يظهر من خلال التحليل بأن المؤسسة تستخدم الموازنات التخطيطية في تحديد الإيرادات والتكاليف بنسب متوسطة وهذا يعني ضعف في التخطيط والتقييم .

جدول رقم(19) تعكس الموازنات التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس

البيان	التكرار	النسبة
موافق	18	60%
غير موافق	03	10%
لا أدري	09	30%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (19) أن مانسبته 60 % يوافقون بأن الموازنات التخطيطية تعكس الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس ، بينما يرى مانسبته 10 %عكس ذلك وهي نسبة ضعيفة مقارنة مع من يوافقون هذه الفقرة ، في حين أن 30 % كانوا قد أجابوا بلا ادري وهذا مايفسر على عدم فهمهم للفقرة أو أن تخصصهم ليس من تخصصات التسيير أو ربما تجنبوا الإجابة عنها .

يتضح من خلال التحليل بأن الموازنات التخطيطية التي تعدها المؤسسة تتمثل في شكل أهداف يمكن قياسها لكن يلاحظ أن هناك فئة كانت محايدة تجاه هذه الفقرة وهو مايدل على أنهم يرون أو قد لا يرون بأن المؤسسة تعد موازنات تقديرية في شكل أهداف قابلة للقياس ، في حين هذه الأهداف تؤدي إلى جعل مسؤولية تحقيقها مسؤولية جماعية يسعى إلى تحقيقها كل فرد في المؤسسة .

جدول رقم(20) يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي تغييرات طارئة

البيان	التكرار	النسبة
موافق	14	%46.7
غير موافق	04	%13.3
لا أدري	12	%40
المجموع	30	%100,0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يرى مانسبته 46.7% أنه يعاد النظر في الموازنات التخطيطية وهي نسبة أقل من المتوسط في حين أن مانسبته 40% أنهم أجابوا بلا أدري تجاه هذه الفقرة ، بينما يرى مانسبته 13.3% أنه لا يعاد النظر في الموازنات التخطيطية .

من خلال التعليق يتضح أن المؤسسة تعيد النظر في الموازنات التقديرية في الحالات الطارئة بنسبة قريبة من المتوسط وهذا حسب نوع الحالة التي تواجهها المؤسسة ، لأنه يظهر بأن المؤسسة لم تواجه أي حالات طارئة من قبل .

جدول رقم(21) يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها

البيان	التكرار	النسبة
موافق	15	%50
غير موافق	03	%10
لا أدري	12	%40
المجموع	30	%100,0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يتضح من خلال الجدول رقم (20) بأن ما نسبته 50% يوافقون بأنه يتم ربط التكاليف و الإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها بينما لم يوافق مانسبته 10% على ذلك في حين نجد أن الذين كانوا قد اجابوا بلا ادري تجاه هذه الفقرة يقدر ب 40% وهي نسبة معتبرة وذلك يرجع إلى آراء مختلف أفراد العينة تجاه هذه الفقرة .

يظهر من خلال التعليق بأن يتم ربط مختلف التكاليف والإيرادات التي تحقق في مراكز المسؤولية بالأشخاص المسؤولين عنها وذلك في حدود ما تمنحه لهم المؤسسة .

جدول رقم (22) : يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدى

البيان	التكرار	النسبة
موافق	13	%43.4
غير موافق	06	%20
لا أدري	11	%36.6
المجموع	30	%100,0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (22) أن ما نسبته 43.4 % يوافقون على أنه يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدى في حين كان مانسبته 36.7 %أجابوا بلا أدري تجاه هذه الفقرة ، بينما أجاب مانسبته 20% عكس ذلك .

يتضح من خلال النتائج يتضح بأنه يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدى بنسبة أقل من المتوسط وهذا مما يعبر على أن الأهداف تكون بشكل كلي لا جزئي على مستوى مراكز المسؤولية ، وهذا يؤدي إلى خلط في الواجبات والمسئوليات الممنوحة إلى مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي .

جدول (23) رقم : يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية على حدى

البيان	التكرار	النسبة
موافق	13	%43.4
غير موافق	07	%23.3
لا أدري	10	%33.3
المجموع	30	%100,0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (23) أن مانسبته 43.4% انهم يوافقون على محتوى هذه الفقرة ، بينما كان مانسبته 33.3% قد اجابوا بلا أدري بشأن هذه الفقرة ، في حين أن الذين هم غير موافقين على محتوى هذه الفقرة تقدر نسبتهم ب 23.3%.

يتضح من خلال النتائج المبينة أن هناك تباين في الآراء حول قياس الاداء الفعلي لكل مركز مسؤولية على حدى لأنه حسب الفقرة السابقة أنه لا يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدى وبالتالي لا توجد ضرورة لقياس أداء هذه المراكز على حدى .

جدول رقم(24) : يتم تحديد ومساءلة المسؤولين عن وقوع الانحرافات في مراكز المسؤولية

البيان	التكرار	النسبة
موافق	14	46.7%
غير موافق	05	16.6%
لا أدري	11	36.7%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (24) أن مانسبته 46.7% كانوا موافقين حول تحديد ومساءلة المسؤولين عند وقوع الإنحرافات في حين قدرت نسبة الذين كانوا قد اجابوا بلا أدري ب 36.7%، إلا أن مانسبته 16.6% لم يوافقوا على محتوى هذه الفقرة .

يتضح من خلال النتائج المسجلة بأنه لا يوجد تحديد ومساءلة المسؤولين عند حدوث الإنحرافات وهذا راجع إلى ان الأهداف الموضوعه هي أهداف كلية وليست جزئية بالنسبة لكل مركز مسؤولية ، وكذلك الخلط في الواجبات والمسئوليات الممنوحة لهم .

جدول رقم (25): يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغايات تحديد الانحراف

البيان	التكرار	النسبة
موافق	15	50%
غير موافق	06	20%
لا أدري	09	30%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (25) أنه يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وذلك من أجل تحديد الانحرافات بنسبة 50 %، أما النسبة التي قد أجابت بلا أدري تجاه هذه الفقرة تقدر ب 30 %، في حين أن الذين لا يوافقون على محتوى هذه الفقرة تقدر ب 20 %.

يتضح بأنه يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط بهدف تحديد الانحرافات وبالتالي فعاليته تقاس بمدى مساهمته في إتخاذ القرارات والإجراءات الوقائية لمنع حدوث هذه الانحرافات إن وجدت في المستقبل ، أما الذين لا يوافقون محتوى هذه الفقرة فإنهم يستدلون على أن الاهداف الموضوعية هي أهداف كلية تكون على المستوى الطويل وبالتالي فغن الانحرافات التي تحدث تكون إنحرافات جزئية .

جدول رقم (26) : توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية

البيان	التكرار	النسبة
موافق	14	46.6%
غير موافق	05	16.7%
لا أدري	11	36.7%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يتضح من خلال الجدول رقم (26) ان نسبة الذين يوافقون على أنه توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية بنسبة تقدر ب 46.6% في حين أن الذين كانوا قد أجابوا بلا ادري تجاه محتوى هذه الفقرة يقدر ب 36.6%، أما الذين لم يكونوا موافقين تجاه هذه الفقرة تقدر ب 16.7% .

يظهر من خلال التعليق بأن توجد كفاءة في عملية قياس أداء مراكز المسؤولية ولكن هذه الكفاءة غير كافية تحتاج إلى المزيد من الكفاءات والخبرات الأخرى التي قد تفيد المؤسسة من جهة والعاملين من جهة أخرى .

جدول رقم (27) : تتخذ الإجراءات الوقائية لتجنب حدوث الانحرافات مستقبلا

البيان	التكرار	النسبة
موافق	19	63.3%
غير موافق	03	10%
لا أدري	08	26.7%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (27) أن مانسبته 63.3% يوافقون على أنه تتخذ الإجراءات الوقائية لتجنب حدوث الإنحرافات مستقبلا ، بينما كان مانسبته 20% أجابوا بلا أدري نحو هذه الفقرة ، في حين أن الذين لم يوافقوا على محتوى هذه الفقرة تقدر نسبتهم ب 10% .

يتضح من خلال التعليق أنه تتخذ إجراءات وقائية وتصحيحية في حالة حدوث إنحرافات لتجنب حدوثها مستقبلا وهذا يظهر التناقض حول الإجابة في الفقرة السابقة من الإستبيان حيث لا يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الاداء المخطط بنسب متوسطة

جدول رقم (28) : يتم إعداد تقارير الأداء على أسس علمية وواضحة تمكن المؤسسة من دراستها بسهولة ويسر

البيان	التكرار	النسبة
موافق	17	56.7%
غير موافق	04	13.3%
لا أدري	09	30%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يتضح من الجدول رقم (28) أن نسبة الذين يوافقون على أنه يتم إعداد تقارير الأداء على أسس علمية وواضحة تمكن المؤسسة من دراستها بسهولة ويسر تقدر ب 56.7 %، في حين أن الذين أجابوا بلا ادري تجاه محتوى هذه الفقرة تقدر ب 30 %، بينما الذين لا يوافقون على محتواها تقدر نسبتهم ب 13.3 %.

يتضح من التعليق السابق بأن المؤسسة تعد تقارير الأداء على أسس علمية تتميز بالسهولة وهذا راجع لأن المؤسسة لديها قسم يسمى بهيكل التقييم والأداء ، وهو الذي يختص بتقييم الاداء للمؤسسة وكذلك حسب الملحق رقم 02 فإن هناك أسس يتم بها قياس أداء العاملين وهي تعتبر متوسطة في نظر أفراد العينة تحتاج إلى أسس أخرى ترقى وتلبي رغبات العاملين والمؤسسة .

جدول رقم(29) تساعد التقارير في قياس وتقييم الأداء

البيان	التكرار	النسبة
موافق	20	66.7%
غير موافق	03	10%
لا أدري	07	23.3%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يتضح من خلال الجدول رقم (29) أن نسبة الذين يوافقون على أن التقارير تساعد في قياس وتقييم الأداء هي 56.7% في حين أن النسبة التي أجابت بلا ادري تجاه محتوى هذه الفقرة تقدر ب 23.3% ، بينما الذين لم يكونوا موافقين على محتويات هذه الفقرة يقدر ب 10%.

يظهر من خلال التعليق أن تقارير الأداء تساعد في قياس وتقييم الأداء وذلك من خلال إيجاد معايير لقياس الاداء يراعى فيها الدقة والموضوعية وكذلك تقديم التقارير في الوقت المناسب للمسؤولين من أجل إتخاذ الإجراءات اللازمة حول هذه التقارير سواء كانت بالإيجاب أو بالسلب .

جدول رقم (30) يتم إعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية على حدى

البيان	التكرار	النسبة
موافق	13	43.4%
غير موافق	04	13.3%
لا أدري	13	43.3%
المجموع	30	100,0%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (30) بأن نسبة الذين يوافقون على أنه يتم إعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية على حدى هي 43.4% ، بينما أن الذين كانوا قد أجابوا بلا أدري تجاه هذه الفقرة هي 43.3% ، في حين أن الذين لم يوافقوا على محتوى هذه الفقرة يقدر ب 13.3%.

يتضح من خلال التعليق بأنه يتم إعداد تقارير الأداء بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدى بنسبة أقل من المتوسط وهذا راجع لأن المؤسسة لديها قسم مختص للقيام بقياس الاداء وبالتالي سيقبل من فرص مدراء مراكز في إعداد تقرير كلي حول مركز مسؤوليته .

جدول رقم(31) : نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

البيان	التكرار	النسبة
موافق	15	%50
غير موافق	08	%26.7
لاأدري	07	%23.3
المجموع	30	% 100,0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (31) أن الذين يوافقون على أن نظام تقارير الأداء يسمح بسهولة الإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة بنسبة 50 %، في حين أن الذين كانوا قد أجابوا بلا أدري تجاه هذه الفقرة تقدر نسبتهم ب 23.3%، في حين أن الذين لم يوافقوا على محتويات هذه الفقرة يقدر ب 26.7%.

يتضح من خلال التعليق بأن تقارير تسمح بسهولة الإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة هي بنسبة متوسطة الأمر الذي يجعل التقارير أكثر فائدة وفاعلية لكن ليس في كل الأوقات لأن هناك من العين المدروسة من يرى عكس ذلك .

جدول رقم (32) :يسمح نظام التقارير الرقابية بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب

البيان	التكرار	النسبة
موافق	19	%63.4
غير موافق	03	%10
لاأدري	08	%26.7
المجموع	30	% 100,0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام spss أنظر الملحق رقم(01)

يظهر من خلال الجدول رقم (32) أن مانسته 63.4% يوافقون على أن نظام التقارير الرقابية يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب ، بينما أن الفئة التي كانت محايدة تجاه هذه الفقرة تقدر نسبتهم ب 26.6%، في حين أن الذين لم يوافقوا على محتوى هذه الفقرة فقدرت نسبتهم ب 10%.

يظهر من خلال التعليق بأن المؤسسة تملك نظام للتقارير الرقابية يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب وهذا مدلول ايجابي يجعل نظام التقارير يتوافق مع نظام محاسبة المسؤولية ولكن ليس بدرجة كبيرة .

خاتمة الفصل :

لقد حاولنا في هذا الفصل أن نبين ونبرز أهمية مساهمة نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة محل الدراسة ، وأن أهميته تزداد بإتباع أساليب علمية وعملية تتسم بالنجاح والفعالية لتحقيق الأهداف المتوخاة منها وفي هذا الصدد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث:

تناول المبحث الأول نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة ، حيث تمت دراسة المؤسسة من حيث فكرة التأسيس ، مهام المؤسسة ، أهدافها ، نظام العمل بالمؤسسة ، المشاكل الإنتاجية التي تعاني منها ، الهيكل التنظيمي... الخ.

وفي المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة . أما المبحث الثالث من الدراسة فتم تخصيصه تحليل وتفسير النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إستخدام أسلوب الإستبيان . غير أن الملاحظ هو أن أغلب الدراسات النظرية التي تناولناها فيم يخص نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء لا تتلائم أحيانا مع الواقع داخل المؤسسة .

خاتمة عامة

خاتمة :

إن معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تسعى إلى تبني أدوات حديثة تسهل لها القيام بمختلف العمليات التسييرية ومن خلال الدراسة التي قمنا بها حول موضوع نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء في المؤسسات الاقتصادية خلصنا فيها إلى مدى أهميته داخل المؤسسة حيث تعتبر في وقتنا الحالي من أهم الأنظمة المستعملة في قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها، إذ تسمح بمتابعة تطور نشاط المؤسسة بشكل دائم من خلال توفيرها للمعلومات الضرورية في صورة سهلة ومختصرة لأنها تسهل عملية مقارنة الإنجازات مع الأهداف المحددة مسبقا، وعلى هذا الأساس قمنا في بحثنا هذا باستعراض مختلف المفاهيم المرتبطة بنظام محاسبة المسؤولية في الفصل الأول، مروراً بعرضنا لفصل ثاني تناولنا فيه الإطار المفاهيمي للأداء بينما في الفصل الثالث حاولنا توضيح الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في عملية قياس الأداء وحتى لا تبق الدراسة نظرية قمنا بإسقاطها في الفصل الرابع على إحدى المؤسسات الجزائرية المتمثلة في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

على ضوء ما توصلنا إليه من دراستنا لهذا البحث يمكن تقديم مجموعة من النتائج والمقترحات على النحو التالي:

أولاً - نتائج الدراسة النظرية:

تمحورت دراستنا النظرية للموضوع على تناول المفاهيم المرتبطة بنظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء وخلصنا فيها إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- أن محاسبة المسؤولية هي عملية مهمة داخل المؤسسة لكونها أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياته الإدارية.

- إن الهدف لنظام محاسبة المسؤولية يركز بالمقام الأول على الرقابة على التكاليف وتقديم القوائم المالية والتقارير الرقابية وربطها بأعضاء الهيكل التنظيمي.

- تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقييم لأداء المؤسسة الاقتصادية ككل.

- عملية تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية تهدف إلى تحديد المسؤولية عن الانحرافات عن الخطط المحددة .
- حتى يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم في أي مؤسسة يجب اعداد موازنات تقديرية تساهم في رسم الطريق الذي من خلاله يتم تحقيق أهداف المؤسسة.
- تعتبر عملية قياس الأداء جزء من العناصر للرقابة الإدارية والمحاسبة المسؤولية وذلك من خلال وضع المعايير اللازمة لقياس أداءهم .
- محاسبة المسؤولية تسمح بتوزيع المسؤوليات بين مستويات إدارية متعددة وبذلك تحقق التخصص في تحمل المسؤوليات ، الأمر الذي يرفع من كفاءة العملية الإدارية ككل ويسمح للإدارة العليا بالتفرغ للقرارات الإستراتيجية .

ثانياً: نتائج الدراسة التطبيقية

- على ضوء دراستنا التطبيقية لموضوعنا والتي حاولنا فيها إسقاط الجانب النظري المدروس على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة مطاحن الحضنة بولاية المسيلة خلصنا فيها إلى مجموعة من النتائج نذكرها كالاتي:
- يوجد لدى المؤسسة هيكل تنظيمي واضح ، إلا أنه لا يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري .
 - إن المؤسسة مقسمة إلى مراكز مسؤولية وهذه المراكز لها أماكن محددة ، وأن لكل مركز مسؤولية مدير محدد ، إلا أن هناك نقص في الصلاحيات الممنوحة من طرف الإدارة العليا لمسؤولي المراكز .
 - لا يتم قياس مراكز المسؤولية كل على حدى بصورة جيدة .
 - لا يتم عادة تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدى .
 - المؤسسة تستخدم الموازنة التخطيطية في تحديد الإيرادات والتكاليف ، ولكن في حال حدوث إنحرافات فإن المؤسسة تعيد النظر في إستعمال الموازنات التخطيطية ، في حين أن هذه الموازنات تعكس الأهداف

التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس . إلا أنه لا يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدى وهذا ما يضعف عملية المساءلة .

- يتم قياس الأداء لكل مركز مسؤولية على حدى وذلك بوجود كفاءة عالية في عملية قياس الأداء ، يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط بهدف تحديد الإنحرافات ، وفي حالة وجود إنحرافات فإنه تتخذ الإجراءات اللازمة لتجنب حدوثها مستقبلا . في حين أنه لا يتم تحديد ومساءلة المسؤولين في حين حدوث الإنحرافات .

- تحتوي تقارير الأداء على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والإنحراف بينهما ، وتسمح التقارير بتوفير البيانات اللازمة عن الأداء في الوقت المناسب ، بينما لا يتم إعداد تقارير الاداء لكل مركز مسؤولية على حدى .

ثالثا: - إختبار الفرضيات :

من خلال التحاليل السابقة الذكر تم اختبار الفرضيات المطروحة في أول البحث كالتالي:

- تم إثبات صحة الفرضية الأولى حيث نجد أنه لا توجد فروق بين تقسيمات المؤسسة الحالية لمراكز المسؤولية و ما يجب أن تكون المؤسسة عليه .

- تم إثبات صحة الفرضية الثانية حيث وجدنا أن للمؤسسة هيكل تنظيمي على أساسه تقسم إلى مراكز مسؤولية.

- تم إثبات صحة الفرضية الثالثة حيث نجد أنه توجد موازنات تخطيطية لمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط .

- في حين أنه إثبات صحة الفرضية الرابعة يوجد نظام للتقارير الرقابية يسمح بمراقبة الأداء وفق مراكز المسؤولية .

رابعا : التوصيات والإقتراحات

- لأغراض التغلب على نقاط الضعف والمعوقات الموجودة التي تحد من إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء ، ومن خلال النتائج السابقة ، فإننا نوصي بما يلي:
- توعية العاملين في المؤسسة وخاصة الإدارة العليا بمفهوم نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء وضرورة تطبيقه لما له من تأثير في مساعدة الإدارة العليا في عمليات التخطيط والرقابة وقياس الأداء ، بطريقة تعمل على استغلال الموارد المتاحة استغلالا أمثلا لتحقيق أهدافها بأفضل الوسائل الممكنة.
 - ضرورة إعطاء صلاحيات أكبر لمختلف مسؤولي مراكز المسؤولية من أجل محاسبتهم ومساءلتهم عند حدوث إنحرافات .
 - إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية ، لتمكين الإدارة العليا من التعرف على كفاءة مسؤول كل مركز في استخدام الموارد المتاحة له وبالتالي تحديد مراكز المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها ، ووضع الأساليب العلاجية المناسبة لها ، وكذلك تعزيز نقاط القوة لديها.
 - التركيز على تبويب عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للرقابة وغير خاضعة بالنسبة لكل مركز مسؤولية ، مما سيؤدي بدوره لسهولة لقياس أداء كل مركز مسؤولية على حدى ، وبالتالي يكون تطبيق أنجع لنظام محاسبة المسؤولية.
 - إعداد وتصميم تقارير الأداء وفق نموذج ثابت بما يلائم نشاط مركز المسؤولية المعد عنه التقرير ، وذلك لأجل إمكانية المقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم من فترة لأخرى لأداء ذلك المركز.
 - دعوة المؤسسة للتوجه نحو اللامركزية بشكل أكبر من النسبة الموجودة حاليا وبالتدريج ، بما يعمق تحقيق مبدأ الشفافية ، وبحيث يتم عمل قياس ورقابة للأداء لكل مراكز المسؤولية واختبار مدى حسن استخدام الصلاحيات والمسؤوليات التي كلف بها كل مركز مسؤولية .
 - أن يتم توحيد شكل تقارير الأداء مما يسهل على الإدارة العليا اتخاذ قرار بشأنها في الوقت المناسب .

- متابعة مراحل تطبيق محاسبة المسؤولية وقياس الأداء وتقييمها بشكل كامل من قبل جهة معينة أو وحدة إدارية مستقلة بضرورة توفير مقومات تطبيقها لمتابعة تقييمها ، والتركيز على تقييم معايير الأداء الموضوعية وملاءمتها وقابليتها للتحقق مع الواقع العملي واتخاذ الإجراءات التصحيحية للانحرافات.

خامسا :الدراسات المقترحة :

بعد الدراسة التي قمنا بها والنتائج التي توصلنا إليها ظهرت هناك عدة نقاط مجهولة والتي يمكن أن تكون موضوعات بحث جديدة وإشكاليات أخرى تنتظر المعالجة يمكن إدراجها في الآتي:

- مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء في المستشفيات .
- دور نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء في المؤسسات الخدمية .

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع :

أولاً : القرآن الكريم .

ثانياً : المراجع بالعربية

1. أحمد حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 1997 .
2. الجمال رشيد ، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 .
3. الحارس أسامة ، المحاسبة الإدارية ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2004 .
4. الإمام أبي زكريا يحيى بن شرف النووي الدمشقي ، رياض الصالحين ، دار الغوثاني للدراسات القرآنية ، سورية ، 2010 .
5. السلمي علي ، التخطيط والمتابعة ، دار غريب للطباعة و النشر والتوزيع ، القاهرة ، 1998 .
6. بلوط حسن إبراهيم ، المبادئ والإتجاهات الحديثة في إدارة المؤسسات ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 2005 .
7. جبرائيل كحالة ، رضوان حنان ، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان ، الأردن ، 1997 .
8. جودة محفوظ ، منظمات الأعمال ، داروائل للنشر ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000 .
9. حنان رضوان حلوة ، المحاسبة الإدارية ، دار الثقافة ، عمان ، 2009 .
10. خليفة أبو زيد كمال ، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف ، الإسكندرية ، دار المكتب الجامعي الحديث ، 2007 .
11. شعبان مؤيد الفضل ، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة عمان ، الأردن ، دار زاهر للنشر ، 2003 .
12. صبحي إدريس وائل محمد ، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2009 .
13. ظاهر أحمد حسين ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2002 .

14. عبد ال آدم يوحنا ، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة ، دار الحامد ، مصر ، 2006 .
15. عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، 1993 .
16. عبد الرحيم علي ، و العادلي يوسف ، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت ، 1990 .
17. عبد اللطيف ناصر نور الدين ، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 .
18. عداي الحسين فلاح حسين ، الإدارة الإستراتيجية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2000 .
19. عدون ناصر دادي ، مراقبة التسيير والاداء في المؤسسة الإقتصادية ، دار المحمدية ، 2010 .
20. علي ، حسين وأحمد حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 .
21. غسان قلعوي ، رقابة الأداء ، المسار للدراسات والإستشارات والنشر ، الشارقة ، 1998 .
22. كحالة جبرائيل ، المحاسبة الإدارية ، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 1997 .
23. كحالة جبرائيل ، محاسبة التكاليف المعيارية ، رقابة وإثبات ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 1998 .
24. مالوتش سيرج ، أي ليستر ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة حجاج أحمد حامد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2000 .
25. محمد السيسي صلاح الدين ، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية ، دار وسام للطبع والنشر ، لبنان ، 1998 .
26. محمود مصطفى ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2002 .

محاضرات :

1. الباهي مصطفى .محاضرات مراقبة التسيير وإستراتيجية المؤسسة ، طلبة ماستر مراقبة التسيير ، كلية علوم التسيير جامعة المسيلة ، غير منشورة ، جانفي، 2013.
2. عيسى حيرش ، محاضرات تحليل النشاط الإقتصادي ، طلبة ماجستير ، كلية الحقوق والإقتصاد ، جامعة بسكرة ، جوان 2009

ملتقيات وندوات:

1. لقلطي و بوديسة ،ملتقى دولي حول نظام محاسبة المسؤولية كأساس لتقييم الأداء، البليدة، الجزائر، 09/ 02/ 2011.
2. سناء عبد الكرم ،مظاهر الأداء الإستراتيجي والميزة التنافسية ،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 08- 09/03/2005

المجلات :

1. أبو زيد كمال خليفة ، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف ،الإسكندرية ،دار المكتب الجامعي الحديث ، 2007 .
2. أحمد زامل أحمد ن المحاسبة الإدارية ، الجزء الثاني ، مراكز البحوث ، الرياض، 2000.
3. الشيخ داودي ،تحليل الأسس النظرية لمفهوم الاداء ، مجلة الباحث ،عدد 07 ،جامعة الجزائر ، 2000 .
4. زاوي صورية، تومي ميلود ، دور نظام المعلومات الموارد البشرية في تقييم أداء الموارد البشرية في المؤسسة، مجلة كلية الآداب والعلوم الإنسانية، العدد السابع ، جامعة محمد خيضر بسكرة -جوان، 2010 .
5. . عبد الفتاح بوخمحم ، تحليل وتقييم الأداء الإجتماعي في المنشأة الصناعية ،دراسة ميدانية على الإطارات الوسطى والدنيا في المنشآت صناعة النسيج بالشرق الجزائري ،مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة منتوري ، قسنطينة، 2002 .
6. عبد المليك مزهودة ،الأداء بين الكفاءة والفعالية ، مفهوم وتقييم ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد الأول ، نوفمبر 2001 ،جامعة بسكرة.

7. عطية سليمان ، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة ،مجلة مكتبة الإدارة ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، العدد 57 ، المملكة العربية السعودية ،1998 .
8. غلاء أبو بكر ، مدى توفر مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية . مجلة جامعة آل بيت ،ليبيا 2005 .
9. فخر نواف ، محاسبة المسؤولية والظروف الملائمة لتطبيقها ،مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد 20،العدد الاول ، 1998 .
10. منير محمود سالم ، محاسبة المسؤوليات والرقابة على التكاليف ، مجلة الكفاية الإنتاجية ، العدد الثاني ، الأردن، 1998 .
11. ميده إبراهيم ، نظام محاسبة المسؤولية في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية ،واقع وتطلعات ، مجلة جامعة دمشق المجلد 19 ،العدد الثاني،2003.
12. هوارى سويسي ، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث، العدد 7 سنة 2010 .

الرسائل الجامعية :

1. جبريل نائل عبد الله حسين ،محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة ، الصناعية الأردنية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة آل بيت ، فلسطين،1999
2. جمال خنشور ، تقييم الأداء الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد،رسالة ماجستير ،غير منشورة ،معهد الاقتصاد ،جامعة باتنة ،نوفمبر،1987
3. عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ،كلية الحقوق العلوم الاقتصادية ،بسكرة،2002
4. عبد الناصر نمر وادي، دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية،رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين،السودان،2008
5. علي حسن إبراهيم الجدبة ، إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة غزة ،2007

6. ضحى محمد أسعد عداس ،إستخدام أسلوب القياس المرجعي لتحسين أداء شركات الأدوية ،رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس،مصر ، 2004
7. -الداودي الشيخ ،نحو تسيير إستراتيجي فعال بالكفاءة لمؤسسات الإسمنت في الجزائر ، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ، غير منشورة ، جامعة الجزائر ، الجزائر، 1999
8. مرتضى أحمد رمضان ، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية ،رسالة ماجستير ، غير منشورة ، 2007،

المراجع بالأجنبية :

1. A, Partoli , le management dans l'organisation ,publique , édition duonod ,Paris , 1997.
2. A.C.Martient, l'entreprise dans un monde en changement, ed. du seuil-ouverières, Paris, 1992.
3. B,Doriath , cntrol de gestion , édition duonod , Paris. 1999.
4. B. Dervaux, A . Coulaud, dictionnaires du management et de contrôle de gestion, 2eme édition, Dunod , Paris.
5. Bernard Martory, contrôle de gestion sociale, librairie Vuibert, Paris, 1999.
6. C.Kennedy, Toutes les réponses aux grandes questions du management, éd Maxima, Paris, 1996.
7. Damiel Kaisergruber et Jossee landrie ,tout n'ent pas économique ,édition paub , Paris,2000.
8. Ecosid « dialogues autour de la performance enentreprise » ,édition hamattan , Paris, 1999.
9. Frédéric GAUTIER, Anne PEZET, Contrôle de Gestion – Gestion Appliqué, Darios & Pearson Edition, France, 2006.
- 10.G.Bressy : Economie d'entreprise, ed Sirey, Paris, 1990.
- 11.George R.Terry, Stéphan. G Franclin, les principes du management. Ed economica, 8 ed Paris ,1985.
- 12.Gregory Denglos, la création de valeur, édition Dunod, Paris, 2003.
- 13.J,P,charles ,la performance social interne de firme ,n38, novembre , Paris. 1998.
- 14.J.Meyer, Economie d'entreprise, Dunod, 2éme édition, Paris, 1990.
- 15.Kalika Michel, Structures d'Entreprises : Réalités, Déterminants, Performances, Editions Economica Paris, 1995.

16. Marcel Laflamme, Le management : approche systémique. Gaetan Morin éditeur, 3^e ed CANADA, 1981.
17. Ph. Lorrain, Comptes et récits de la performance, édition d'organisation, Paris, 1996.
18. Pier Bergeron, la gestion moderne : théorie et cas de gestion Morin édition, Québec, 1993.
19. R. Chark, et autres, 7 mesures de performance, édition, Afnor, Paris, 2004.
20. Robert Bacal, Améliorer les Performances de son Equipe, Maxima Laurent du Mesnil éditeur, France 2001.
21. Robert le DUFF & al, Encyclopédie de la Gestion et du Management, Editions Dalloz, Paris, 1999.
22. Vincent Planchet, mesure et amélioration des performances industrielles, tome 2 UPMF, France, 2006.

مذكرات بالفرنسية :

1. Hamadouch Ahmed, cvitéres de mesure de performance des entreprises industrielles dans le RD, thèse de doctorat d'état institut de sciences économiques, université d'Alger 1992.

مواقع الأنترنت :

- 1 – <http://elhamel.net/forum2013/showthread.php?t=15797>, 3 /4/2013.

الملاحق

ملحق رقم (01) :الإستبيان
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
إستبيان

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في مراقبة التسيير

محاسبة المسؤولية وقياس الأداء في المؤسسات الاقتصادية دراسة
ميدانية لمؤسسة مطاحن الحضنة - المسيلة.

إشراف الأستاذ:

الباهي مصطفى

إعداد الباحث :

عيش نبيل

سيدي المحترم:

يهدف هذا الاستبيان إلى معرفة اتجاهات وأراء مجموعة من شرائح عمال المؤسسة من رؤساء ومرؤوسين حول أهمية محاسبة المسؤولية وقياس الأداء في المؤسسة .قصد الوقوف على الصعوبات والمشاكل والظروف التي تحيط بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وقياس الأداء، ولأنك أنت الذي تستطيع إعطاءنا صورة صحيحة حول ماسبق ، فإننا نلتمس منك الإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان بكل دقة وصراحة بوضع العلامة [x] في المربع المناسب .

ونتعهد من جهتنا بسرية هذه المعلومات واستخدامها للغرض العلمي فقط .

نشكر حسن تعاونكم معنا الباحث .

أولاً: معلومات عامة

1-المستوى الوظيفي لمعبئ الإستهيبان:

مدير المؤسسة مدير مصلحة مدير مالي رئيس قسم محاسب مسؤول مصلحة

2- المستوى التعليمي:

إبتدائي متوسط ثانوي جامعي

3- التخصص:

محاسبة إقتصاد إدارة أعمال أخرى

4- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات 5-10 11-15 أكثر من 16

5-الأسلوب الإداري المتبع:

مركزي لامركزي مختلط

الرقم	السؤال	موافق	غير موافق	لا أدري
المحور الأول: الهيكل التنظيمي				
01	يوجد هيكل تنظيمي واضح بالمؤسسة			
02	يوجد تقسيم واضح للمستويات الإدارية بالمؤسسة			
03	يوجد تفويض واضح لسلطة إتخاذ القرارات للمسؤولين في مختلف مراكز المسؤولية			
04	لدى الموظفين الكفاءة و الخبرة الكافية للقيام بأعمالهم المحددة في الهيكل التنظيمي			
05	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري			
المحور الثاني: مراكز المسؤولية				
01	يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة			
02	يؤدي القسم عمله في مكان محدد			

			يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية	03
			يوجد تحديد للمسؤوليات و الصلاحيات في مراكز المسؤولية	04
			المؤسسة مقسمة لمراكز مسؤولية	05
المحور الثالث: الموازنات التخطيطية				
			تستخدم المؤسسة الموازنات التخطيطية في تحديد الإيرادات و التكاليف	01
			تعكس الموازنات التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس	02
			يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي تغيرات طارئة	03
			يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها	04
			يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدى	05
المحور الرابع: قياس أداء مراكز المسؤولية				
			يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية على حدى	01
			يتم تحديد ومساءلة المسؤولين عن وقوع الانحرافات في مراكز المسؤولية	02
			يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغايات تحديد الانحراف	03
			توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية	04
			تتخذ الإجراءات الوقائية لتجنب حدوث الانحرافات مستقبلا	05
المحور الخامس : نظام التقارير الرقابية				
			يتم إعداد تقارير الأداء على أسس علمية وواضحة تمكن المؤسسة من دراستها بسهولة ويسر	01
			تساعد التقارير في قياس وتقييم الأداء	02
			يتم إعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية على حدى	03
			نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة	04
			يسمح نظام التقارير الرقابية بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب	05

ملحق رقم (02) :

*تقييم الأداء (استمارة تقييم أداء الموظفين) :



مطاحن الحضنة

استمارة تقييم أداء الموظفين

اسم الموظف : عنوان الموظف : التاريخ :/...../.....

القسم : القائم بالتقييم :

درجات التقييم

ضعيف (1) | مقبول (2) | جيد (3) | جيد جدا (4) | متميز (5)

نوعية الأداء (الدقة/الموضوعية)

كمية الأداء

الحاجة للإشراف و التوجيه

القدرة على الإبداع

التعاون مع الزملاء و الرؤساء

إتباع التعليمات و الأنظمة

التوقيع

التاريخ :/...../.....

رئيس القسم :

مسؤول إدارة الموارد البشرية:

المصدر: مصلحة الموارد البشرية لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

ملحق رقم (03): قائمة بأسماء محكمي الإختيار

الرقم	الإسم	مكان العمل
01	عبد الحميد برحومة	نائب عميد كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
02	الباهي مصطفى	أستاذ مراقبة التسيير جامعة المسيلة
03	عريوة عبد الرشيد	أستاذ المحاسبة جامعة المسيلة
04	ولهي بوعلام	أستاذ الرقابة الجبائية جامعة المسيلة

