مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: النظام المحاسبي الملائم لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف مع دراسة تطبيقية على الشركة العربية "تاميكو"
اسم الكاتب: د. نواف فخر، د. علي ميا، منى سلمان جعفر
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3920
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 03:56 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية المجلد (25) العدد (5)2003
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic Science Series Vol (25) No (5) 2003

النظام المحاسبي الملائم لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف
مع دراسة تطبيقية على الشركة العربية "تاميكو"

الدكتور نواف فخر*
الدكتور علي ميا**
منى سلمان جعفر***

(قبل للنشر في 2003/3/6)

□ الملخّص □

لقد أقرت الحكومة بتاريخ 17-1 – 1999 م تطبيق نظام الإدارة بالأهداف على عينة من شركات القطاع العام الصناعي كمدخل لإجراء إصلاحات إدارية واقتصادية جوهرية في إطار المشهد القائم على التعددية الإقتصادية وكان من ضمن هذه الشركات العربية "تاميكو".

يلخص هذا البحث مفهوم نظام الإدارة بالأهداف ومتطلبات تطبيقه في الشركات ويتناول المقومات الأساسية للنظام المحاسبي الملائم لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف وتوفير شروط نجاحه.

كما يتناول واقع تطبيق نظام الإدارة بالأهداف في الشركة الطبية العربية "تاميكو" والنتائج الناجمة عن هذا التطبيق.

وفي نهاية البحث نقدم بعض المقترحات لتفعيل وظائف نظام الإدارة بالأهداف وتحقيق أهدافه.

* أستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق- دمشق- سورية.
**أستاذ في قسم الإدارة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.
***طالبة ماجستير في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.

مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية المجلد (25) العدد (5)2003
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic Science Series Vol (25) No (5) 2003

The Accountancy System Appropriate for Goals-Driven Management, with Particular Reference to the Arabic Medical Company (TAMICO)

Dr. Nowaf Fakher*
Dr. Ali Mia'a**
Muna Salman Ja'afer***

(Accepted 6/3/2003)

□ ABSTRACT □

On 17 January 1999, the Syrian government decided to apply system of goals-driven management to a sample of industrial sector companies, opening the way for essential corrective administrative and economic procedures within its current policy, which is based on economic pluralism. The Arabic Medical Company, better known as TAMICO, was one of such companies.

This study explains in brief the concept of goals-driven-management system and the requirements for its application by companies. It, moreover, deals with the basic components of the accountancy system appropriate for goals-driven management system and ensuring its success. Furthermore, the study examines the real application of goals-driven-management system by TAMICO and the results of that application. Finally, the study puts forward some suggestions to energize the functions of goals-driven-management system and realize its aims.

* **Ph. D In The Accounting Department- College Of Economy. University Of Damascus. Syria.**
****Ph. D Assistant In The Management Department- College Of Economy. University Of Tishreen. Lattakia- Syria.**
*****Ma. Student In The Accounting Department- College Of Economy University Of Tishreen. Lattakia- Syria**

مقدمة:

يواجه أي اقتصاد بصورة عامة قضايا وصعوبات تنجم عن مرحلة التطور الاقتصادي والاجتماعي التي يبلغها من ناحية، ومنعكسات المتغيرات في المستويين الإقليمي والدولي من ناحية أخرى، وتواجه البنى الاقتصادية الوطنية حالياً تحديات نجمت وتنجم عن التطورات الكبيرة الجارية في الأنشطة الاقتصادية والتجارية وعلى كل من الأصعدة الوطنية والإقليمية والدولية والعالمية. وقد تتطلب هذه الوقائع الجديدة إعادة النظر في السياسات الاقتصادية والأنظمة والإجراءات لتطويرها وتحديثها بما يؤدي إلى قيام كل قطاع من القطاعات الاقتصادية بأداء مهامه في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

إن الاقتصاد الوطني متكامل وعلامات التأثير المتبادل فيما بين قطاعاته تجعل نشاط الوحدة الاقتصادية أو القطاع مؤثر ومتأثر بمستوى وفعالية وحدات الاقتصاد الوطني بمجمله، وبالتالي فإن وجود قطاعات أو مؤسسات أو شركات رائدة تكنولوجياً وإدارياً يمكن أن تحفز القطاعات والمؤسسات والشركات الأخرى على أداء أعلى وأفضل وتحرض لديها روح العمل والمنافسة، كما أن توفير شروط معينة لعمل بعض الشركات يمكن أن يكون مؤشراً واختباراً للشروط والضوابط التي يمكن أم تطبق على صعيد الاقتصاد الوطني ككل.

إن القيام بأي تحديث أو إصلاح أو تغيير، مهما صغر شأنه، يتم في إطار تحقيق هدف محدد سواء على صعيد الاقتصاد الوطني أو على صعيد القطاع أو الوحدة الاقتصادية، وإن استخدام الموارد الاقتصادية واستثمارها العقلاني يتطلب خطة تحدد سبل ووسائل تحقيق الأهداف والمؤشرات المحددة من خلال صيغ قانونية مناسبة ونظام إداري كفء وفعال، وضمن هذا المفهوم فإن نظام الإدارة بالأهداف هو نظام الإدارة للموارد الاقتصادية بما يحقق الأهداف والتطلعات المرسومة.

مشكلة البحث:

من دراسة واقع المنشآت العامة السورية يتبين أنها تواجه عدداً من القضايا والصعوبات والمعوقات من النواحي المحاسبية والقانونية والإدارية التي يتوجب حلها أو تطويرها لتتماشى مع متطلبات ومستلزمات التطور الاقتصادي والاجتماعي والمهام المناطة بوحدات القطاع العام في ظل الوقائع الراهنة، وجملة تلك الصعوبات والمشاكل تساهم في تحقيق نتائج غير مرضية للوحدات الاقتصادية، وبالتالي فإن تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية في الخطة العامة لا يمكن أن يتم إلا من خلال تحديث ظروف وشروط وأسلوب عمل هذه الوحدات وتوفير الإمكانيات لها.

وعلى هذا الأساس يتم اختيارنا لموضوع البحث بهدف توضيح أهم التعديلات التطورات التي يتوجب القيام بها في الأنظمة المحاسبية المطبقة من أجل توفير المناخ الملائم والأرضية السليمة لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف.

إن نظام الإدارة بالأهداف يتطلب تقويماً شاملاً للأداء لمعرفة مدى تنفيذ الخطط الموضوعة وتحديد أسباب الانحرافات ومسبيبها ومكان وجودها بما يسمح باتخاذ الإجراءات الإدارية والفنية والاقتصادية المناسبة.

ولكن الواقع الحالي لعمل الوحدات الاقتصادية السورية يبين أن هذه الشركات تطبق النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم رقم 287 لعام 1978 م وأنه إضافة لكثير من الثغرات التي يتصف بها النظام نظرياً فإنه من الناحية التطبيقية هناك غياب كامل لشعبة محاسبة التكاليف المعيارية وبالتالي غياباً لتطبيق الأسس العلمية

لإعداد مؤشرات الأداء المعيارية وإعداد الموازنات التخطيطية كأدوات علمية للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

من هنا تنبع ضرورة توفير النظام المحاسبي الملائم الذي ينتج معلومات مناسبة لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات والذي يسمح بترشيد الإنفاق وضغط التكاليف وتقليل الهدر والتالف والمسموحات غير الطبيعية بغرض تخفيض تكاليف المنتجات وزيادة الأرباح والعائد على رؤوس الأموال المستثمرة، وهذا ما يستجيب بالكامل لأهداف نظام الإدارة بالأهداف.

مهام البحث:

من خلال ما تقدم يمكننا تحديد البحث فيما يلي

1. التعرف على ماهية نظام الإدارة بالأهداف ومزاياه ومقومات تطبيقه، ومدى الحاجة إليه لرفع كفاءة عمل الوحدات الاقتصادية السورية.
2. بيان المقومات والعناصر الأساسية للنظام المحاسبي لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف بنجاح.
3. تحديد السياسات المحاسبية الملائمة لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف إلى جانب النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً.
4. دراسة واقع تطبيق نظام الإدارة بالأهداف في الشركة الطبية العربية "تاميكو" وتقديم بعض المقترحات والتوصيات بهدف تفعيل وظائف الإدارة بالأهداف والتوصل إلى أفضل النتائج.

هدف البحث:

يتجلى الهدف من البحث في دراسة الأسس النظرية والتطبيقية للنظام المحاسبي الملائم لنظام الإدارة بالأهداف والمتمثلة بشكل رئيسي في إنشاء نظام محاسبي معياري شامل متكامل الأركان والمقومات يكون أداة فعالة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والتكاليفي والمساءلة الإدارية بحيث يستجيب لمتطلبات الاقتصاد الوطني في المرحلة الراهنة ويوفر الأرضية السليمة لإنجاح تطبيق نظام الإدارة بالأهداف في الوحدات الاقتصادية وتحقيق أهدافه المعلنة والمتمثلة في تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح وجعل الوحدات الاقتصادية قادرة على المنافسة في الجودة والسعر على الصعيدين الداخلي والخارجي.

فروض البحث:

1. على المحاسبة أن تتطور باستمرار لكي تلبي المتطلبات الحديثة لمبادئ الإدارة العلمية.
2. لا يمكن تحقيق نظام الإدارة بالأهداف بدون أنظمة محاسبية ملائمة.
3. النظام المحاسبي الملائم لنظام الإدارة بالأهداف هو الذي بيانات ومعلومات مناسبة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية واتخاذ القرارات السليمة.
4. التطبيق الراهن للنظام المحاسبي الموحد لا يفي بمتطلبات نظام الإدارة بالأهداف ولا يحقق أهدافه.

5. إن إدخال التعديلات وإجراء التحديث المطلوب وتطبيق المبادئ والأسس والسياسات المحاسبية الملائمة أمور ضرورية للإرتقاء بالواقع العملي لإنجاح نظام الإدارة بالأهداف في الوحدات الاقتصادية السورية.

منهج البحث:

يعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي للأسس النظرية والمقومات الأساسية لنظام الإدارة بالأهداف والنظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية الملائمة لإنجاح التطبيق العملي للنظام الإداري المذكور والربط بينهما، بالإضافة إلى دراسة ميدانية تسمح بتقييم انتقادي لكيفية تطبيق نظام الإدارة بالأهداف في الشركة الطبية العربية "تاميكو" وتقديم التوصيات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي لكي يستجيب بالكامل لنظام الإدارة بالأهداف وتحقيق أهدافه.

مفهوم الإدارة بالأهداف:

أدى التطور في النظريات والأفكار الإدارية والتطبيق العملي للقواعد والأسس التي أوحت بها والتحول الكبير الذي شهدته المجتمعات البشرية إلى بروز اتجاهات حديثة في علم التنظيم دعت لاعتماد نموذج جديد في إدارة المؤسسات سرعان ما انتشر اعتماده في القطاعين العام والخاص على حد سواء.

يقوم هذا النموذج الذي دعي الإدارة بالأهداف على أسس منها ما سبق أن نادت به النظريات السابقة من تقليدية وإنسانية ومنها ما انفردت به هذه النظرية. [1]

تعتبر الإدارة بالأهداف تطبيقاً مباشراً لنظرية تحديد الهدف في التحفيز التي تطورت في أواخر الستينات والتي تفترض أن الإصرار على تحقيق الهدف هو أساس التحفيز وأن الهدف يخبر العامل بما يجب عليه أداؤه وكمية الجهود التي عليه أن يبذلها لتحقيقه. [2]

ويمكن تعريف الإدارة بالأهداف بأنها: أسلوب إداري يعتمد على المشاركة في المسؤولية لتحديد الأهداف بدقة ووضوح ويحدد سبل ووسائل تحقيقها بأقصر وقت وأقل تكلفة معتمداً على معايير رقمية لمقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المنشودة فهو يركز على الإنجاز وتحقيق المهام المراد تنفيذها، مما يستدعي تغيير أنماط عمل المديرين تغييراً جوهرياً عن طريق نطاق ديناميكي يربط بين حاجة الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها الخاصة بالربحية، مع حاجة المدير للإسهام وتطوير نفسه ذاتياً لتحقيق طموحاته في التقدم وتحقيق النجاح.

فنظام الإدارة بالأهداف يسمح بإقامة التوازن بين أهداف الأفراد وطاقاتهم والمسؤوليات التي يمكن أن يمارسوها وأهداف المنظمة وصالحها العام.

كما يمكن القول بأن نظام الإدارة بالأهداف عبارة عن استراتيجية للتخطيط وتحصيل النتائج بالشكل الذي يحقق أهداف الإدارة ويقابل حاجات الأفراد.[3]

عناصر نظام الإدارة بالأهداف:

إن إطلاق كلمة نظام الإدارة بالأهداف يمكن توضيحها عندما نحدد مكونات النظام، فالنظام هو مجموعة من النشاطات أو المركبات تعمل مع بعضها البعض بهدف تحقيق غرض معين.

وإذا نظرنا إلى نظام الإدارة بالأهداف فإننا نستطيع تحديد مركباته أو عناصره كما يلي: [4]

1. الأهداف.
2. التخطيط.
3. التوجيه والنشاط الإداري.
4. الرقابة.
5. تقييم الأداء.
6. التغذية الراجعة (العكسية).

وفي حال غياب أي من هذه العناصر لا يمكن تطبيق نظام الإدارة بالأهداف.

متطلبات تطبيق نظام الإدارة بالأهداف:

يتوقف نجاح تطبيق نظام الإدارة بالأهداف على توافر عدد من المقومات، أهمها ما يلي:

1. دراسة وضع المنشأة دراسة فنية تحليلية شاملة بالإضافة إلى دراسة الظروف الاقتصادية وطبيعة عمل المنشأة وهيكلها التنظيمي والخصائص الفنية والتكنولوجية ووضعها الجاري بشكل دقيق.
2. تحديد الأهداف (منظومة المؤشرات المخططة) بشكل موضوعي وعلمي في ظل مستوى الأداء الجيد لاستخدام عوامل الإنتاج.
3. الارتقاء بمستوى الأداء الجيد من أجل زيادة الإنتاج وتحسين نوعيته بدلاً من هبوط مؤشر الأداء إلى سوية العامل الضعيف.
4. إعادة تنظيم القوى العاملة على أساس علمي مع تدريبهم وزيادة تأهيلهم ومستوى خبرتهم، باعتبار أن الهدف أو المعيار يحدد في ظل الأداء الجيد وليس المتوسط أو الضعيف.
5. ربط الأجر بالإنتاج أو كمرحلة أولى إعادة النظر بالحوافز الإنتاجية لكي تكون عاملاً مهماً في زيادة الإنتاج، وربطها بالأهداف الجزئية (مؤشرات الأداء) وذلك بهدف التوصل إلى نظام عادل للحوافز.
6. إعادة تأهيل الصناعة، وتعني كمرحلة أولى تنسيق التكنولوجية القديمة والاستفادة من الطاقة الإنتاجية للآلات المستخدمة.
7. تحديد الأهداف بشكل واضح وجلي على مستوى المنشأة وتحليلها إلى أهداف جزئية زمنياً وعلى نطاق مراكز التكاليف.
8. الارتقاء بعملية التخطيط إلى مستويات عليا وذلك من خلال تشكيل المعايير والنسب المعيارية (مؤشرات الأداء) وإعداد الموازنات التخطيطية في ظل مستوى الأداء الجيد في إطار المنشأة ونطاق أقسامها باعتبارها أدوات علمية لقياس كفاءة الأداء الفعلي.
9. اعتبار مؤشرات الأداء المعيارية أدوات علمية للرقابة وتقييم الأداء وإجراء المساءلة الإدارية ومحاسبة المسؤولية على أساسها.
10. توفر أنظمة مالية لا تقوم على أساس تطابق الصرف مع اللوائح والإجراءات المالية بمعزل عن اقتصاديات الصرف ذاته. [5]

المقومات الأساسية للنظام المحاسبي الملائم لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف:

أولاً: إنشاء منظومة مؤشرات أداء معيارية وموازنات تخطيطية في إطار نظام تكاليف معيارية شامل:

لا شك في أن تطبيق نظام الإدارة بالأهداف يكون أفضل ما يكون في ظل توفر نظام معياري شامل يرتكز على المعايير والموازنات التخطيطية.

إن أهم ما يميز النظام المعياري الشامل هو المنهجية العلمية في تحديد مستويات المعايير والمعدلات المعيارية لكافة عناصر وبنود التكاليف المستنفذة في العملية الإنتاجية في ظل مستوى الأداء الجيد للعاملين، والتي ترتكز على أسلوب الضبط المنهجي العلمي للتكاليف.

وأسلوب الضبط المنهجي للتكاليف يتجسد في الإنشاء العلمي للمعايير والمعدلات المعيارية، التي يعبر عنها بشكل كمي أو زمني أو نقدي، وتعتبر أهدافاً يلزم تنفيذها، ويجري تتبع وتنفيذ العمل ومراقبته عن طريق التغذية العكسية للمعلومات، وذلك بمقارنة مؤشرات الأداء المعيارية مع الفعلية وكشف الانحرافات وتحليلها إلى أسبابها الفعلية والحكم عليها، أي يجري تقييم الأداء والمساءلة الإدارية على هذا الأساس.

والمنهجية العلمية المعتمدة في التقدير وإعداد المعايير هي التي تصبغ صفة العلمية والواقعية على الموازنات التخطيطية وتزيد من كفاءة هذه الموازنات وفعاليتها كأدوات تخطيطية ورقابية لكافة نواحي نشاط الشركة العادية والاستثمارية والنقدية، باعتبار أن مؤشرات الأداء المعيارية تشكل اللبنات الأساسية لبناء الموازنات التخطيطية.

ولذلك نرى أن تطبيق النظام المعياري الشامل يساعد بشكل كبير على التخطيط الجاري والمستقبلي السليم لأنشطة المنشأة وتحديد الأهداف وضمان تحقيقها، ويوفر للمنشأة حالة من التوازن المالي والاقتصادي مع تحقيق الكفاية القصوى في جميع مجالات العمل، باعتبار أن المعايير والمعدلات المعيارية هي أدوات تخطيطية مشكلة على أساس علمي مدروس يغطي كافة أنشطة المنشأة ووظائفها.

كما يوفر النظام المعياري الشامل الأدوات والوسائل اللازمة لتحقيق رقابة جارية وفعالة على استخدام الموارد الإنتاجية وذلك من خلال تحديد معايير تمثل المستوى الأمثل لتنفيذ المهام تستند كأساس لدراسة نتائج التنفيذ وبالتالي يوفر نظاماً متكاملاً لتقسيم الأداء يمكن من خلاله اكتشاف الانحرافات بسرعة وتحديد أسبابها بموضوعية، والمسؤولين عنها، الأمر الذي يتيح تطبيق محاسبة المسؤولية ويساهم في إيجاد نظام عادل وفعال للمكافآت والحوافز الإنتاجية ويخلق روح المنافسة والابتكار بين مراكز المسؤولية في المنشأة ويساعد على اتخذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب للحد من تراكم الأخطاء وتفادي حدوثها مستقبلاً.

كما إن إعداد الموازنات التخطيطية يجبر الإدارة على التفكير في العلاقات بين العمليات الفردية وبين المنشأة ككل ويحفز على التفكير الجماعي وبالتالي ينمي الاتصالات بين جميع أفراد المنشاة ويساعد على إجراء التنسيق بين خطط الإدارات والأقسام في ضوء الهدف المشترك لكل العاملين في المنشأة بحيث يعمل الجميع في توازن تام نحو تحقيق الأهداف وفقاً لجدول زمني معين وتوقيت متناسق بين الأنشطة.

بالإضافة إلى ذلك فإن إعداد الموازنات التخطيطية يساعد على تفويض الصلاحيات والسلطات وتطبيق مبدأ المحاسبة على النتائج مما يوفر الوقت والجهد في تحقيق أهداف الشركة ويهيئ الجو المناسب لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف.

فالنظام المعياري الشامل المرتكز على الموازنات التخطيطية يستجيب بالكامل لمتطلبات تطبيق نظام الإدارة بالأهداف ويساعد على تحقيق أهدافه.

ثانياً: بناء منظومة رقابية وآلية لكشف الانحرافات تحقق رقابة جارية ومستمرة على استخدام الموارد الإنتاجية:

مع توسع المشروعات العامة وضخامة نفقاتها وزيادة حجم ودرجة تعقيد المعاملات المالية فيها، تزايد ت الحاجة لتفعيل دور الرقابة المالية والمحاسبة وتطوير أساليب الرقابة على المال العام ليتحول إلى أسلوب الرقابة الشاملة التي تعنى بالرقابة المالية بجانب رقابة الأداء وتهدف إلى رقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة بما يضمن تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

فالرقابة تعني التحقق من أن التنفيذ يتم وفقاً للتوجيه المحدد في خطة العمل وضمن القواعد والأهداف المقررة وذلك بقصد بيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف وإيجاد الحلول المناسبة لها لتلافي تكرارها وتحديد المسؤولين عن ارتكابها وضمان حسن تحقيق الأهداف وتطبيق القواعد وبيان مدى سلامتها وكفايتها والوصول إلى معدلات دقيقة في الأداء وفقاً لمعايير موضوعة مسبقاً تنسجم مع طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة شريطة أن تتناول الرقابة جميع أوجه نشاط المنشأة والمسؤولين عن إدارتها. [6]

والرقابة تقترن بمحاسبة المسؤولية وهي تتعلق بالأشخاص فإذا أمكن التحكم في أداء الأفراد أمكن بالتبعية التحكم في نتيجة أدائهم التي هي محصلة استغلال الموارد المادية، وهذا يعني أن الرقابة تقترن بالمساءلة. فالجهود التي تبذل بفرض التخطيط ووضع المعدلات المعيارية للأداء، وتحديد الإجراءات التنظيمية الواجب إتباعها، تصبح غير مثمرة ولا قيمة لها إذا لم تتحدد المسؤولية عن الأداء.

مستلزمات الرقابة:

إن نظام الرقابة الفعال يجب أن يصمم للمهمة التي سيؤديها ويتناسب مع الغاية المقصودة منه والمتمثلة في رفع كفاءة وفعالية الأداء في المنشأة من خلال التركيز على أوجه القصور والضعف وبحث أسبابها وتقديم التوصيات اللازمة لتصويب الموقف.

ولذلك فإن الأمر يتطلب من الدولة زيادة الاهتمام برقابة الأداء وتفعيل دور الرقابة المالية والمحاسبة وذلك من خلال:

1. إقرار المعايير اللازمة لوضع الخطط وتقويم الأداء.
2. استكمال إصدار الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية والفنية لدى بعض الشركات بغرض تلافي وجود نقص تنظيمي يعيق سير عملياتها.
3. توفير الموارد البشرية ذات الكفاءة العالية والمتخصصة، وكذلك الوسائل التقنية الحديثة.
4. توفير الاستقلال المالي والإداري للأفراد القائمين بالعمل الرقابي يمكنهم من تقديم النتائج والتقارير بكل مصداقية وموضوعية. تنظيم المجموعات المستندية داخل الوحدات الاقتصادية حتى تساعد على ضبط العمليات المالية.
5. إيجاد وحدة مستقلة داخل المنشآت ترتبط بأعلى المستويات القيادية والعمل على رفع مستوى العاملين فيها لتمارس عملها النقابي بصورة فعالة ومجدية.
6. العمل على تطبيق نظم الرقابة من خلال الجودة الشاملة لتحسين أداء مشاريع القطاع العام وتطويرها.

7. تشجيع المؤسسات والدوائر الحكومية على تطبيق نظام الإدارة بالأهداف وكذلك استخدام الموازنات التخطيطية التي تعتبر الأساس في عملية رقابة الأداء.

ثالثاً: تقييم الأداء المالي والتكاليفي في نطاق الأقسام التشغيلية والشركة بشكل عام:

إن تقويم الأداء يتمثل ببساطة في تلك العملية التي تهدف إلى قياس النشاط المؤدي في كل قسم من أقسام المنشأة والوقوف على حقيقة نتائجه، ومن ثم بيان ما إذا كان النشاط متفقاً في نتائجه مع الأهداف التي سعى لتحقيقها، وما إذا كان أسلوب أداء هذا النشاط ووسائل تحقيق نتائجه أفضل وأكفأ ما أمكن إتباعه لتحقيق تلك النتائج والأهداف. [7]

الأسس العامة لتقييم الأداء:

هناك مجموعة من الأسس العامة الواجب تطبيقها عند تقييم الأداء تتجلى بما يلي: [7]

1. تحديد أهداف الوحدة الاقتصادية.
2. تحديد الخطط التفصيلية لإنجاز العمل.
3. تحديد مراكز السلطة والمسؤولية.
4. تحديد معايير ومؤشرات الأداء.

ويتم بعد ذلك مقارنة النتائج الفعلية بمعايير الأداء المحددة بهدف الوقوف على الانحرافات وتفسير أسبابها واتخذا الخطوات العلاجية اللازمة لتجنبها. وعلى ضوء عملية تقييم الأداء يتم البحث عن البدائل المتاحة للحد من الانحرافات وتصحيحها.

أهمية تقييم الأداء:

تتجلى أهمية تقييم الأداء في النقاط التالية: [8]

1. توفير مقياس لنجاح المنشأة في من خلال متابعة نشاطه بغية تحقيق أهدافه سواء أكانت كمية أو قيمية.
2. بيان مدى إسهام المنشأة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية عن طريق تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل الكلف والتخلص من عوامل التبذير والضياع في الموارد الاقتصادية.
3. إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمنشآت المماثلة بالشكل الذي يدفعها لتحسين مستوى أدائها.
4. توفير معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المنشأة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فضلاً عن أهمية تلك المعلومات للجهات الخارجية.
5. الكشف عن العناصر الكفؤه ووضعها في المواقع الأكثر إنتاجية والاستغناء عن العناصر غير المنتجة.
6. إيجاد نظام عادل وفعال للمكافآت والحوافز في المنشأة يساهم في رفع إنتاجية العاملين وتحقيق الأهداف المحددة.
7. توفير أساس عملي لتحسين مستوى إدارة القطاع العام لجميع الموارد الاقتصادية مع خلق الظروف المناسبة لفرض مساءلة أكثر ملائمة.

رابعا:إعداد مجموعة نماذج شاملة وملائمة لتقارير تقويم الأداء لاستخدام عوامل الإنتاج بغرض اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة:

تعد تقارير الأداء المالية بمثابة مخرجات النظام المحاسبي، والتي يتم على أساسها الحكم على أداء المنشأة وتعتبر بمثابة أداة الاتصال بين أداء مختلف الأنشطة، والمستويات الإدارية في المنشأة فهي تساعد المستويات الإدارية في تقييم أداء مختلف الأنشطة وفي اتخاذ الإجراءات الإدارية الكفيلة بتحقيق مستويات الأداء المستهدفة.

المبادئ الواجب مراعاتها بصدد إعداد تقارير الأداء:

تختلف تقارير الأداء في مضمونها وطريقة إعدادها وتوقيتها من منشأة إلى أخرى فتقارير الأداء التي تصلح لمنشأة معينة قد لا تصلح لمنشأة أخرى، كذلك لا يمكن القول بأن هناك مجموعة مثلى من تقارير الأداء التي تصلح لمختلف المشروعات، ولكن رغم ذلك هناك عدد من المبادئ الأساسية الواجب مراعاتها عند إعداد تقارير الأداء، أهمها ما يلي: [9]

1. تناسب التقرير مع الهيكل التنظيمي للمنشأة، بحيث يكون ملائماً لكل مركز مسؤولية وعلاقته رأسياً مع المراكز الأخرى.
2. تناسب التقرير مع من يستخدمه من حيث الإيجاز والاختصار كلما اتجه نحو المستويات الأعلى.
3. أن يكون موضوع التقرير محدداً ويعالج مشكلة محددة.
4. ارتباط التقارير بمسؤولية محددة ويجب أن تركز على البنود القابلة للرقابة والتي تخضع لسلطة وإشراف المسؤول عن المركز، لأن الهدف هو تقييم الأداء للمسؤول ومساءلته وليس قياس التكاليف أو الإيرادات الإجمالية للمركز.
5. أن تتميز التقارير بالبساطة والوضوح والنمطية في عرض البيانات واختزالها.
6. إعداد التقرير وتوصيل المعلومات في الوقت المناسب بهدف اتخاذ الإجراءات المناسبة.
7. يجب أن تكون تكاليف التقارير مبررة، بمعنى أن العائد من ورائها يجب أن يفوق تكاليف إعدادها.

والتقارير الرقابية تعتبر بمثابة الوعاء الذي يتضمن المعايير التي تستخدم في تقييم أداء المسؤولين في المنشأة، والكشف عن العناصر الكفوءة ووضعها في المواقع التي تتناسب مع مؤهلاتها وخبرتها وكفاءتها ومحاسبة المقصرين الذين يسعون للتهرب من المسؤولية وإلقاء اللوم على الغير. وهذا يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية ويوفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف.

واقع تطبيق نظام الإدارة بالأهداف في الشركة الطبية العربية "تاميكو":

بعد دراسة وضع الشركة الطبية العربية "تاميكو" قبل تطبيق نظام الإدارة بالأهداف فيها ومقارنته بالوضع بعد إدخال النظام وتحليل الأرقام والبيانات المتعلقة بتطور الإنتاج والمبيعات ومستوى المخزون، وتبين لدينا وجود تطور في أداء الشركة وتحسن في وضعها بعد تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك من خلال بعض المؤشرات الإيجابية التي تم تسجيلها في عمل الشركة.

ونبين فيما يلي مقارنة بين النتائج المتحققة في الشركة خلال الأعوام 1997، 1998، 1999، 2000، 2001. وذلك بهدف التعرف على نتائج تطبيق نظام الإدارة بالأهداف في الشركة.

البيان	1997	1998	1999	2000	2001	الوحدة
قيمة الإنتاج الفعلي الجاهز لكامل عام	909.067	1.095.178	1.224.259	939.503	1.0730485	ألف ل.س
قيمة إجمالي المبيعات الفعلية الجاهزة	922.760	1.039.047	121.6914	976.371	1.016.596	ألف ل.س
قيمة المخزون السلعي الجاهز موقوفاً بتاريخ 12/31	257.538	313.669	300.999	259.219	212.096	ألف ل.س

يتبين لنا من الجدول السابق ما يلي:

1. بالنسبة للإنتاج الفعلي الجاهز:

نجد أن الشركة في عام 1998 استطاعت تحقيق زيادة في الإنتاج قيمتها /186.110/ مليون ل.س مقارنة بعام 1997 بنسبة تطور 120% وذلك على الرغم من تقيدها بترشيد الإنتاج لعدد من الأقسام أهمها الأقراص- الأغذية- المراهم- الأدوية البيطرية لتخفيض المخزون منها، وقد تركزت كميات وقيم الزيادة في الإنتاج في الأقسام التالية: الكبسول- الأقراص- الأمبول- الأغذية- السيروم.

أما في عام 1999 فقد بلغت قيمة الإنتاج مبلغ /1.224.259/ مليار ل.س أي بزيادة عن عام 1998 بلغت /129/ مليون ل.س. ومع العلم بأن خطة إنتاج عام 1999 تزيد عن خطة إنتاج عام 1998 بنسبة 10.4% ورغم ذلك فقد حصل تطور في معدل تنفيذ خطة الإنتاج من 80% عام 98 إلى 86% عام 99 بالقيمة، والسبب في زيادة الإنتاج يعود إلى أن الشركة في هذا العام قد قامت بإنتاج مستحضر أقراص جديد (لوفاستانين) وهو خافض لشحوم الدم وتم طرحه في الأسواق كما تم إنتاج مستحضر أقراص آخر هو مستحضر (آرتروما) ومستحضر مراهم جديد هو (ستيرميد) كما تم إنتاج خمسة مستحضرات جديدة من أغذية الأطفال بالإضافة إلى إنتاج مستحضر (أمبيسلين) جديد لقسم الأدوية البيطرية.

كما بلغت قيمة الإنتاج المتحقق لكامل عام 2000 بحدود /940/ مليون ل.س في حين بلغت قيمة الإنتاج المتحقق لكامل عام 1999 1224/ مليون ل.س وبذلك تكون نسبة التطور /77%/ وتعادل /284/ مليون ل.س بالقيمة، ويعود السبب في ذلك إلى ترشيد الإنتاج حسب إمكانيات البيع التي تأثرت بعوامل نذكرها عند دراسة المبيعات.

أما بالنسبة لعام 2001 فقد بلغت قيمة الإنتاج المتحقق لكامل عام 2001 بحدود /1073.5/ مليون ل.س في حين بلغت قيمة الإنتاج المتحقق لكامل عام 2000 بحدود /940/ مليون ل.س وبذلك تكون نسبة التطور /114%/ بزيادة في قيمة الإنتاج المتحقق قدرها /134/ مليون ل.س ويعود السبب في ذلك إلى تنشيط المبيعات.

2. بالنسبة للمبيعات:

يلاحظ أن هناك ازدياد في قيمة المبيعات المتحققة عام 98 عن عام 97 بما مقداره /116.287/ مليون ل.س بنسبة تطور قدرها 113% وقد تركزت معظم هذه الزيادة في مبيعات مستحضرات الكبسول- الأقراص- الأحبول- الشراب السائل- القطرات- المراهم- الأغذية- السيروم. وكذلك استطاعت الشركة زيادة كمية مبيعاتها في عام 1999 حيث بلغت الزيادة في قيمة المبيعات لعام 1999 مقارنة بعام 1998 ما مقداره /177.876/ مليون ل.س في حين بلغت قيمة المبيعات الإجمالية المتحققة لكامل عام 2000 /976.371/ مليون ل.س ويعود التراجع في قيمة المبيعات إلى:

أ- تزايد عدد الشركات والمستحضرات المنافسة حيث بلغ 53 معملاً دوائياً تنتج بحدود ثلاثة آلاف مستحضر.

ب- تراجع استجرار الموزعين لأسباب يردها الموزعون إلى الركود بشكل عام وتناقص القدرة الشرائية لدى المواطنين وتزايد الحوافز والتسهيلات التي يمنحها القطاع الخاص للصيادلة.

ج- تراجع استجرارات جهات القطاع العام بشكل عام (الصحة- فارمكس- إدارة الخدامات الطبية).

د- عدم وجود تسهيلات (بموجب القوانين والأنظمة) تستطيع الشركة منحها للموزعين وخاصة ما يتعلق بالبيع الآجل مقالب ضمانات مصرفية وعقارية لتمكينهم من التوسع في البيع الآجل للصيادلة.قيام معمل الديماس ومعامل القطاع الخاص بمنح حسومات للصيادلة والموزعين تصل إلى 60% لا تستطيع الشركة في ظل القوانين والأنظمة النافذة مجاراتها مما أدى إلى ظهور منافسة جديدة على مستحضرات لم تكن تعاني منها سابقاً (المضادات الحيوية).محدودية الشركة من ناحية الدعاية الطبية والاشتراك بالمعارض الداخلية والخارجية.

هـ- أما بالنسبة لعام 2001 فقد بلغت قيمة المبيعات المتحققة لعام 2001 /1.061.596/ مليون ل.س في حين بلغت قيمة المبيعات الفعلية المتحققة لعام 2000 /967.371/ مليون ل.س وبذلك نجد أنه قد حصل تطور في المبيعات الفعلية في عام 2001 بالنسبة لعام 2000 بنسبة /109%/.

3. بالنسبة للمخزون السلعي الجاهز:

يتضح من الجدول السابق أن هناك ازدياداً في عام 1998 في قيمة المخزون السلعي الجاهز عن عام 1997 بمقدار /56.131/ مليون ل.س على الرغم من أن الشركة كانت تعمل على ترشيد الإنتاج وتنشيط المبيعات والإعلام الطبي وتصريف المستحضرات قريبة انتهاء الفعالية واستبدالها بمستحضرات بعيدة انتهاء الفعالية وضمن مبدأ توفير كميات من المستحضرات ذات الصفة الاستراتيجية. أما في عام 1999 و2000 و2001 فمن الملاحظ تسجيل انخفاض في مستوى المخزون حيث يعتبر ضمن الحدود الطبيعية والمطلوبة لتلبية الطلب عليها في كافة الأوقات.

وقد تم اتخاذ بعض الإجراءات من قبل الشركة أدت إلى تنشيط المبيعات وتخفيض المخزون، وكان من أهمها:

أ- السماح لفرع دمشق لدى مؤسسة صيدلية بالعمل ضمن منطقة (دمشق- ريف دمشق- القنيطرة) كموزع ثاني لهذه المنطقة.

ب- تأمين مستلزمات الإنتاج لأغلب المستحضرات وتوفيرها لتلبية كافة الطلبيات.

ج- متابعة أمور التصدير مع جهات صومالية مما أدى إلى تنفيذ خطة التصدير بنسبة جيدة.

د- بيع بعض المستحضرات قريبة انتهاء الفعالية بالأمانة للمساعدة على تصريفها.

هـ- إلزام الموزعين باستجرار كافة المستحضرات والعمل على تنشيط مبيعات المستحضرات الراكدة.

و- اعتماد مندوبي إعلام طبي للعمل في المنطقة الشرقية (الرقة- دير الزور- الحسكة).

ز- البيع الآجل للموزعين بضمانة 75% من التأمينات النهائية المحفوظة لدى الشركة.

كما أن هناك بعض الأسباب التي أثرت إيجاباً على أداء الشركة بعد تطبيق نظام الإدارة بالأهداف بما يلي:

1. رفع سقف الشراء /بدون عقد/ من خمسين ألف ليرة سورية إلى مائتي ألف ليرة سورية، الأمر الذي ساعد في تأمين عدد كبير من المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الضرورية وبالتالي توفير عدد أكبر من المستحضرات وتحقيق زيادة في الإنتاج والمبيعات.
2. إمكانية التعاقد مع الخبرات المحلية والأجنبية وفقاً للحاجة الفعلية وعلى مسؤولية اللجنة الإدارية للشركة وضمن الأنظمة والقوانين النافذة.
3. الاحتفاظ بفائض السيولة ضمن الإعتمادات الاستثمارية المقررة سنوياً واستكمال رأس المال اللازم للشركة.
4. صلاحيات الإعفاء من التأمينات المؤقتة في العقود المباشرة والعقود بالتراضي والإعفاء من التأمينات المؤقتة والنهائية في عقود قطع التبديل والصيانة بموافقة اللجنة الإدارية في الشركة، الأمر الذي ساعد الشركة بشكل محدد في تامين مستلزمات الإنتاج.
5. منح صلاحية وضع الخطط الإنتاجية والتسويقية والموازنة التقديرية وخطة القطع الأجنبي للشركة واعتمادها من اللجنة الإدارية وإقرارها من الوزير وإرسال نسخة منها بعد إقرارها إلى وزارة المالية وهيئة تخطيط الدولة بعد أن كانت تعتبر من وزارة الصناعة وهيئة تخطيط الدولة ووزارة المالية. الأمر الذي أدى إلى وضع خطط إنتاجية وتسويقية قابلة للتنفيذ دون تراكم للمخازين.

ونرى أن الإجراءات والسياسات الإدارية المتخذة في إطار تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي حظي باهتمام بالغ من الحكومة، وبالرغم من أهميتها فإنها غير كافية من أجل رفع كفاءة الأداء في استخدام عوامل الإنتاج وترشيد الإنفاق وتقليل الهدر وتخفيض التكاليف وزيادة الإنتاج وتحسين نوعيته وزيادة العائد على رأس المال المستثمر، ولذلك لا بد من الاستمرار في اتخاذ الإجراءات والسياسات المنهجية الإدارية والمحاسبية والمالية والتسويقية وغيرها تتركز فيما يلي:

1. منح الشركة مزيد من الصلاحيات والتسهيلات الإضافية وخاصة في مجال تأمين مستلزمات الإنتاج المحلية والمستوردة في مجالات الإنتاج والتسويق والتوسع والتطوير وإجراء البحوث وتدريب العاملين بحيث تستطيع

توقيع عقود التعاون الفني والاقتصادي مع الشركات الأجنبية وتنفيذ خطط التطوير والتحديث المطلوبة من أجل تحسين وضع الشركة التنافسي وزيادة حصتها السوقية.

2. تحفيز العاملين من خلال ربط الأجور بالإنتاج ووضع سياسة الحوافز الإنتاجية على أساس تنفيذ معايير الأداء، أي المهام والأهداف المطلوب تنفيذها من المستويات الإدارية والعاملين في مواقعهم المختلفة.
3. تطوير نظام التكاليف القائم على أسس علمية وموضوعية من خلال تحسين آلية المعايرة وإعداد المعايير والموازنات التخطيطية المرنة بهدف رفع كفاءة عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والتكاليفي والتسعير ومحاسبة المسؤولية من أجل تحديد مواقع الخلل واتخاذ الإجراءات الإدارية الملائمة لتلافي أسباب الخلل وتكريس النتائج الإيجابية.

النتائج والتوصيات:

1. إن نظام الإدارة بالأهداف أسلوب إداري يحتاج تطبيقه إلى توفر نظام محاسبي متكامل الأركان يتلاءم مع متطلباته ويساعد على تحقيق أهدافه المتمثلة في رفع كفاءة التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وربط أشكال الأداء اليومي بأهداف كمية (معايير) قالبة للقياس تمكن من تحقيق رقابة على التنفيذ في كل مركز من مراكز المسؤولية وتقييم أداء الشركة ككل، بالإضافة إلى إيجاد أساس سليم للحوافز الإنتاجية يمكن من ربط الأجر بدرجة تنفيذ المعايير وتحقيق الأهداف من أجل خلق روح المنافسة والمبادرة بين العاملين في الشركة وبالتالي تحقيق الأهداف المخططة بأقل التكاليف الممكنة وبالجودة المناسبة.
2. النظام المحاسبي الملائم لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف هو الذي ينتج معلومات مناسبة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والتكاليفي من خلال كشف الانحرافات وتحليل أسبابها مما يتيح إمكانية اتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة وتنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة، ولذلك يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي بحيث يتضمن مجموعة من المقومات والعناصر التي تفي بالغرض وتساعد على تحقيق أهداف نظام الإدارة بالأهداف في الشركة، تتجلى بما يلي:

أ- إنشاء منظومة مؤشرات أداء معيارية وموازنات تخطيطية في إطار نظام تكاليف معيارية متكامل يوفر للشركة حالة من التوازن المالي والاقتصادي مع تحقيق الكفاية القصوى في جميع مجالات العمل عن طريق منع أي شكل من أشكال الهدر والإسراف من أجل خفض التكاليف وزيادة الأرباح.

ب- بناء منظومة رقابية وآلية لكشف الانحرافات تحقق رقابة شاملة ومستمرة على استخدام الموارد الإنتاجية من خلال مقارنة مؤشرات الأداء المخطط مع الأداء الفعلي من أجل تقييم كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية وتحديد أسباب التبذير والإسراف، واتخاذ الإجراءات والسياسات الإدارية المناسبة لرفع كفاءة الأداء.

ج- العمل على تقييم الأداء في نطاق الأقسام التشغيلية وليس فقط في إطار الشركة بشكل عام من أجل قياس كفاءة تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط والمهام المحددة لكل قسم ومستوى إداري مما يتيح معرفة مواقع الخلل وتحديد المراكز الإدارية المسؤولة عنها والعمل على إجراء التعديلات أو اتخاذ قرارات التصحيح المناسبة. إن تحسين الأداء لمراكز التكاليف يعني تحسين الأداء للشركة بشكل كامل.

د- تصميم مجموعة نماذج شاملة وملائمة لتقارير تقويم الأداء لاستخدام عوامل الإنتاج في كل مركز من مراكز التكلفة والربحية والاستثمار بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف المناسبة، ووضع

الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف، وتحديد درجة تنفيذ المؤشرات المستهدفة للأنشطة المختلفة في الشركة، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد أسباب الانحرافات بغرض ترشيد القرارات الإدارية ورفع الكفاية الاقتصادية للشركة.

وفيما يخص التجربة السورية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف في بعض الشركات تبين لنا ما يلي:

1. إن النتائج الإيجابية التي تحققت في الشركات بعد تطبيق نظام الإدارة بالأهداف لم تتحقق بالكامل بفعل تطبيقه وإنما بنتيجة تراكم جملة من العوامل والأسباب والتي كان من أهمها:

أ- وجود التجربة تحت الأضواء وأنها تحظى باهتمام وتأييد القيادة السياسية ومتابعة رئاسة الوزراء، وإبلاغ الشركات المعنية بأن تجربة الإدارة بالأهداف لا تحتمل إلا خياراً واحداً وهو النجاح.

ب- منح الشركات بعض الصلاحيات والمزايا النسبية في عملية البيع والشراء والتعاقد.

2. لم تقم الشركات المشمولة بنظام الإدارة بالأهداف بإجراء أي تعديل في هياكلها أو أنظمتها سواء الأنظمة المالية أو العمالية أو أنظمة المعلومات وبذلك بقيت الرواتب والأجور منخفضة والحوافز ضعيفة وغير مشجعة مما سنعكس على الأداء.

3. لا تزال الشركات مقيدة بمجموعة من القوانين والأنظمة التي تفرض عليها إتباع نصوص وإجراءات إدارية ليس من شأنها إلا تعقيد العملية الإدارية والإنتاجية والتباطؤ في اتخاذ القرارات وتقليل أهمية تحقيق الأهداف شريطة عدم الخروج عن إطاعة التعليمات والتوجيهات القديمة حتى ولو أدت إلى أسوأ النتائج.

4. لم تتحقق جميع المبادئ العامة التي تضمنتها مذكرة الإدارة بالأهداف. فعلى سبيل المثال لم تمنح الشركات الصلاحية الكاملة المنصوص عليها في قرار تطبيق الإدارة، ويتجلى ذلك بما يلي:

أ- لا تزال الشركات تعاني من عملية فتح الإعتمادات حيث يتم تأخير الإعتمادات لمدة طويلة مما يعرقل خطط العمل وسير العملية الإنتاجية.

ب- إن نظام الحوافز لم ينفذ حتى الآن وكذلك الأجر للعمل الإضافي فما زال العمل به يتم على أساس الأنظمة القديمة.

ج- بالنسبة لعملية تصفية الديون المترتبة على الشركات: تقوم وزارة المالية بتحصيل تلك الديون من الجهات المدينة للشركات وتقتطعها لتسديد ضريبة الدخل المفروضة على تلك الشركات، وفي هذا مخالفة صريحة لما جاء في المادة 20- آمن النظام المالي للشركات العامة المشمول بنظام الإدارة بالأهداف.

د- تم إخراج الخطة الاستثمارية خارج صلاحية مشروع الإدارة بالأهداف وهذا يعني أنه في حالة الحاجة إلى أي تعديل في خط إنتاجي أو الحاجة إلى شراء آلة لتطوير العمل وتلبية احتياجات السوق الداخلية والخارجية، فإنه يجب أن يتم هذا بالطرق التقليدية الطويلة والتي تستغرق سنوات.

هـ- ما زالت جميع الشركات تعاني من مشكلة تعدد الجهات الوصائية والرقابية بالرغم مما جاء في المبادئ العامة في القرار رقم /781/.

5. عدم إشراك المديرين والعمال في التوصيف الوظيفي لوظائفهم التي يشغلونها والاعتماد فقط على النظام الداخلي للشركة الذي يقوم على تحديد بعض الأنشطة التي ينبغي أن يقوم بها شاغل الوظيفة، في حين يقوم التوصيف الوظيفي في ظل نظام الإدارة بالأهداف على تحديد الأهداف والنتائج المتوقعة من كل وظيفة وبالتالي تحديد

الأنشطة والمهام المطلوبة من شاغل الوظيفة لتحقيق هذه الأهداف والنتائج المستهدفة، ومن هذا المنطلق يتم تحديد المؤهلات المطلوبة التي تمكن شاغل الوظيفة من ممارسة المهام والنشاطات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة.

6. تم وضع قرار تطبيق الإدارة بالأهداف في حيز التنفيذ دون أي إعداد مسبق حيث لم يخضع المديرون والعاملون في الشركات إلى دورت تدريبية تعمق معرفتهم وخبرتهم بالنظام الجديد وتفرق بين التخصصات ومواقع العمل.

هذا بالنسبة للشركات التي طبقت نظام الإدارة بالأهداف بشكل عام أما فيما يتعلق بالشركة الطبية العربية "تاميكو" فقد تبين لنا من خلال الدراسة الميدانية التي أجريت في الشركة ما يلي:

1. إن الشركة الطبية العربية "تاميكو" تطبق قواعد وتعليمات النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم التنظيمي 287 لعام 1978 بصورة جيدة ومتكاملة.
2. إن الشركة تطبق نظام تكاليف معيارية بشكل إحصائي منذ عام 1995، حيث توجد معايير كمية ونقدية لعناصر التكاليف ويتم تحديد التكلفة المعيارية لكل مستحضر تنتجه الشركة بالاعتماد على بيانات الموازنة التخطيطية التي تعدها الشركة وبالاستناد إلى صيغة كل مستحضر وما يلزم لتصنيعه من عناصر تكاليف. وهي تقوم بمقارنة التكاليف المعيارية لكل منتج من منتجات الشركة مع التكلفة الفعلية له وتحديد الانحرافات وإعداد تقارير الأداء اللازمة لتقويم الأداء في الشركة.

   فالشركة تمتلك معايير ولكنها لا تمتلك نظام معياري متكامل وبالتالي يجب تطوير النظام المعياري المطبق في الشركة وتصميمه على أسس علمية وفنية وإدخال بعض التعديل على آلية وضع المعايير وتعديلها واستخدامها في التخطيط والرقابة وكشف الانحرافات والتقرير عنها والتسعير ومحاسبة المسؤولية في إطار الأقسام والشركة ككل.

   إن الهدف من ذلك هو تطبيق نظام تكاليف معيارية متكامل يوفر الظروف الموضوعية المناسبة لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف، ويلبي متطلباته بشكل أفضل ويساعد على تحقيق الأهداف المتوخاة من تطبيقه في الشركة.
3. إن الشركة لا تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية رغم أهميتها في توضيح حركة الأموال والتغيرات التي طرأت عليها من حيث الزيادة أوالنقصان في كل بند، وتزويد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها عن التعامل مع خططها المالية والتي تساعدها في خلق حالة دائمة من التوازن بين المتحصلات والمدفوعات وبين الربحية والسيولة ويجنبها الوقوع في مشاكل ناجمة عن عجز في السيولة.
4. من خلال دراسة الوضع المالي في الشركة تبين لنا أن الهيكل التمويلي للشركة مقبول من خلال تحليل بيانات الميزانية، وأن مؤشرات الإنتاجية والسيولة والربحية تشير إلى تطور أداء الشركة بشكل دائم مما أدى إلى تحسين وضعها التنافسي في السوق والحصول على ثقة المواطنين.

   فالشركة الطبية العربية "تاميكو" شركة متميزة في القطر في مجال الصناعات الدوائية وقد حازت على شهادة الأيزو 9002 في عام 1999 على نظام الإدارة ومعمل أغذية الأطفال مما أعطاها فرصاً أكبر للمنافسة والدخول إلى الأسواق العالمية.

وبناءً على ما سبق فإننا نوصي بما يلي:

إدخال التعديلات اللازمة على النظام المحاسبي وإجراء التحديث المطلوب وتطبيق المبادئ والأسس والسياسات المحاسبية للإرتقاء بالواقع العملي لإنجاح نظام الإدارة بالأهداف في الشركات السورية وذلك من خلال:

1. تصميم النظام المحاسبي في الشركات بشكل علمي بما يتوافق مع طبيعة العمليات التكنولوجية، والتركيب الهندسي للسلع المنتجة، والهيكل التنظيمي للشركة، ودرجة مكننة وأتمتة العمليات الإنتاجية، وغير ذلك. بحيث يكون قادراً على تنفيذ وظائفه ويساعد على تحقيق الأهداف المخططة بنجاح.
2. التنظيم المعياري للشركات من خلال مجموعة من الدراسات والإجراءات والأعمال التحضيرية والفنية والاقتصادية اللازمة لخلق الظروف المناسبة لإدخال النظام المعياري موضع التطبيق العملي.
3. تطبيق نظام معياري شامل للتكاليف يرتكز على المعايير والموازنات التخطيطية يوفر الأدوات والوسائل العلمية للتخطيط والرقابة، والمتابعة الجارية لأداء عوامل الإنتاج والمحاسبة وتقييم الأداء في نطاق الأقسام الإنتاجية والشركة بشكل عام، من خلال إنشاء قاعدة معيارية (مالية وكمية) على أساس علمي ومترابط تتألف من مجموعة من المعايير والمعدلات المعيارية، يعبر عنها بشكل كمي أو زمني، وتعتبر أهدافاً يلزم تنفيذها ويجري تتبع تنفيذ العمل ومراقبته عن طريق التغذية العكسية للمعلومات.
4. التعمق في درجة التحليل للإنحرافات بهدف الوقوف على الأسباب الحقيقية للإنحرافات وتقييم الأداء بصورة موضوعية، مما يتيح إمكانية القيان بالمساءلة الإدارية وتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح ويتوافق مع متطلبات نظام الإدارة بالأهداف ويساعد على تطبيقه في الشركة.
5. استخدام شبكة الحاسوب بشكل واسع في معالجة البيانات الكمية والنقدية مما يسمح بتوفير الوقت والجهد والموارد، ويحقق السرعة في الإنجاز وتحديد النتائج وعرض الانحرافات وتحليلها وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية في الوقت المحدد دون تأخير، وهذا يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة نظام الرقابة وتقييم الأداء وتحقيق الأهداف المنشودة.
6. توفير نظام مستندي والكتروني فعال للاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة من خلال إعداد تقارير الأداء المناسبة وتوصيلها في الوقت المناسب بهدف اتخاذ الإجراءات اللازمة دون تأخير، مع ضرورة أن تكون هذه التقارير واضحة ومعبرة وتحتوي على المعلومات والبيانات الكافية التي تبين الأداء المخطط والأداء الفعلي ودرجة تنفيذ الخطة وأسباب الانحرافات، لكي تقوم بدورها بكفاءة وتحقق الغرض من إعدادها.
7. اعتماد سياسة في التسعير على أساس التكلفة المعيارية بغرض استبعاد كل التكاليف والخسائر الناتجة عن الهدر الزائد في المواد والوقت وباقي عناصر التكلفة بما في ذلك تكلفة العمالة الزائدة وذلك بهدف طرح المنتجات بأسعار تنافسية في مواجهة السلع المماثلة التي تنتج محلياً أو تلك التي ستدخل إلى الأسواق المحلية بحكم الاتفاقات التجارية العربية والدولية.
8. إعطاء الحرية الضرورية لمجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية في الشركة لتشغيل الطاقات الإنتاجية واستغلال الكوادر وتأهيلها، وربط الإنتاج بمتطلبات السوق الداخلية والخارجية، وربط المصالح المادية للعاملين بتطوير معدلات التسويق والتصدير لكامل الإنتاج.

9. توفير المواد الأولية بالنسب والنوعية الملائمة وبالأوقات المناسبة لتنفيذ الخطة، وتخفيض الرسوم الجمركية على المواد الأولية الداخلة في عمليات الإنتاج للمنتجات المعدة للتصدير وعلى المنتجات النهائية المصدرة بهدف تخفيض تكلفة هذه المنتجات وزيادة قدرتها على المنافسة في الأسواق الخارجية.
10. تأمين الحاجات الحقيقية من السيولة بالعملة الوطنية والقطع الأجنبي اللازمة لتمويل الخطة الإنتاجية والتسويقية، وتنفيذ برامج التجديد والاستبدال والتحديث وفق سلم مدروس للأولويات.
11. تطوير نظام الحوافز الإنتاجية والمكافآت وفتح سقوف العمل الإضافي في إطار تنفيذ الخطة، بما يعزز روح العمل الجماعي ويحقق ربط الأجر بالإنتاج النوعي والقابل للتصريف، على أن يكون هذا النظام مرناً وقابلاً للتعديل بما يتلاءم مع الظروف السائدة.
12. تشجيع البحث العلمي وتوفير الظروف والإمكانيات اللازمة لعمليات البحث والتطوير والإبداع وإصدار نظام يسمح بمكافأة الباحثين وفقاً لإنجازاتهم، ورصد الاعتمادات اللازمة لتنفيذ برامج تدريب مستمرة لتأهيل الموارد البشرية المتاحة ورفع كفاءتها.
13. تحديث القوانين والتشريعات والأنظمة واللوائح بشكل مستمر انسجاماً مع الاحتياطات المعاصرة وتكريس مبادئ استقلالية ولا مركزية الإدارة في إطار منظومة من المعايير والضوابط الرقابية التي يمكن اعتمادها من قبل الجهات الوصائية العليا بالتنسيق مع الإدارات المعنية.
14. تعديل أنظمة الرقابة على عمل الشركات بحيث تنصرف إلى النتائج فقط بعيداً عن الإجراءات الروتينية، وأن يتم تقييم الأداء الاقتصادي في نهاية كل دورة إنتاجية على أساس الأهداف الاقتصادية (المعايير) المحددة.
15. دراسة رؤوس الأموال العاملة والاقتصادية للشركات وتعديلها بما يتناسب وحجم أعمالها استناداً إلى الميزانيات الختامية لتلك الشركات، وإعادة النظر في تصنيف الشركات وفقاً لميزانيتها الختامية، وإعفاءها من فوائد صندوق الدين العام.

المراجع :

.....

1. منقارة، سامي، 1996- الإدارة الفضلى في القطاعين الخاص والعام، الطبعة الأولى، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت.
2. Earley. P. C, Wojnaroski, P. And Prest, W. "Task Planning And Energy: Expended Explortion Of How Goals Influence Performance.
Journal Of Applied Psychology, 1987.
3. عبد الوهاب، علي، 1984- الإدارة بالأهداف، مكتب غريب، القاهرة.
4. فخري مدار، فيصل، 1981- الإدارة بالأهداف والنتائج، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان.
5. الناشد، محمد، 1983- المدخل إلى إدارة الأعمال، جامعة حلب.
6. محمد مزاج، زينب حلمي، 1997- أساليب استنباط وتحديد معايير ومؤشرات الرقابة على الأداء، المسابقة الخامسة للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الارابوساي).
7. القلعاوي، غسان، 1998- رقابة الأداء، الطبعة الأولى، دار كنعان للدراسات والنشر، دمشق.
8. هيئة الأمم المتحدة، 1977 فصل من تقرير بعنوان Handbook on Government Auditing in Developing Countries.
9. فخر، نواف، 1998- محاسبة المسؤولية والظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين، سلسلة العلوم الاقتصادية، المجلد (20) العدد (1).