عرض رسالة دكتوراة بعنوان

تقويم أداء الوحدات الاقتصادية بين الفكر الإسلامي والفكر المحاسبى

للباحثة أمال إبراهيم محمد على(*)

عرض الباحث على شيخون(**)

نالت بها الباحثة درجة دكتوراها لفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة – جامعة الأزهر فرع البنات.

وقد استهدفت الباحثة من البحث ما يلى:

١- استنباط أسس ومقومات تقويم أداء الوحدات الاقتصادية من منظور إسلامى.

٢- دراسة وتحليل ما تسير عليه الوحدات الاقتصادية فى مجال تقويم الأداء وتحديد مدى انفاقه مع الفكر الإسلامي.

٣- تطوير المفاهيم المحاسبية والإدارية فى مجال تقويم أداء الوحدات الاقتصادية.

٤- اقتراح مؤشر لتقويم أداء الوحدات الاقتصادية يتفق مع الفكر الإسلامى.

(*) المدرس بكلية التجارة جامعة الأزهر فرع البنات

(**) المعيد بمركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي جامعة الأزهر.

٥- القيام بدراسة تطبيقية للمؤشر المقترح باستخدام البيانات الفعلية للشركات العاملة فى قطاع الغزل والنسيج.

وقد اعتمدت الباحثة فى البحث على الفروض التالية:

١- هناك اختلاف بين الفكر الإسلامي والفكر الوضعى فيما يتعلق بتقويم أداء الوحدات الاقتصادية.

٢- صلاحية تطبيق قواعد الفكر الإسلامى لتقويم أداء الوحدات الاقتصادية ومعالجة القصور فى الفكر الوضعى.

٣- أن الفكر الإسلامى يتميز عن الفكر الوضعى فى تقويم أداء الوحدات بالثبات فى قواعده الكلية والمرونه عند التطبيق.

ولتحقيق هذه الأهداف وهذه الفروض فقد اشتلمت الدراسة على جزئين: جزء نظرى والآخر عملى

حيث تكون الجزء النظرى من بابين، تناول الباب الأول **الإطار النظرى لتقويم الأداء بين الفكر الوضعى والفكر الإسلامى** من خلال فصلين. خصص الفصل الأول لمفهوم ومقومات تقويم الأداء فى الفكر الوضعى. وقد خلص هذا الفصل إلى أن تقويم الأداء هو **تقويم أنشطة** الوحدة الاقتصادية فى ضوء ما توصلت إليه من نتائج فى نهاية فترة مالية معينه فى ضوء المعايير الموضوعة بهدف التعرف على العوامل المؤثرة فى هذه النتائج وتحديد الصعوبات التى تعوق التنفيذ وتحديد المسؤليات وتفادى الأخطاء فى المستقبل. كما تناول هذا الفصل مقومات تقويم الأداء والتى تتمثل فى ضرورة تحديد أهداف الوحدة الاقتصادية تحديداً واضحاً وتوافر خطط تفصيلية للعمل تحدد كيفية تحقيق تلك الأهداف، وتحديد مراكز المسئولية التى

يعهد إليها بالتنفيذ، ثم وضع معايير مناسبة لقياس الأداء وتوافر جهاز مناسب للرقابة وتقويم الأداء، ثم دراسة الانحرافات واتخاذ القرارات المصححة.

أما **الفصل الثانى** فقد تناول مفهوم ومقومات تقويم الأداء فى الفكر الإسلامى، وقد خلص هذا الفصل إلى أن تقويم الأداء مقرر وأصيل فى الفكر الإسلامى فكان الرسول ﷺ يقوم أداء عماله ويحاسبهم على المستخرج والمصروف، أستعمل الرسول ﷺ رجل على الصدقات فلما جاء حاسبه الرسول فقال الرجل هذا لكم وهذا هديه، فقام الرسول وخطب وبين مخالفة الرجل لقواعد ومعايير العمل بقوله صلى اللَّه عليه وسلم "فإنى أستعمل الرجل منكم على العمل فيأتينى فيقول هذا مالكم وهذا هديه أهديت لى أفلا جلس فى بيت أبيه وأمه حتى تأتيه هديته إن كان صادقا" ثم صحح الرسول هذا الانحراف بقوله "واللَّه لا يأخذ أحد منكم منها شيئا بغير حقه إلا لقى اللَّه عز وجل يحمله يوم القيامة" (١) .

وقد سار على هذا المنهج الصحابة فهذا عمر بن الخطاب بين أهمية وضرورة تقويم الأداء بقوله لمن حوله "أرأيتم إذا استعملت عليكم خير من أعلم ثم أمرته بالعدل أكنت قضيت ما على قالوا نعم قال لا حتى أنظر فى عمله أعمل بما أمرته أم لا"؟(٢) .

كما أن من مسئولة الإمام فى الفكر الإسلامى تقويم أداء المرءوسين كما صورها الماوردى فى العلاقة بين الإمام والوزير بقوله "عليه أن يتصفح

---

(١) أخرجه الإمام مسلم فى صحيحه، كتاب الإمارة، باب تحريم هدايا العمال عن أبى حميد الساعدى، ج٣، ص١٤٦٣.

(٢) عبد الرازق، المصنف ، ج١١ ، ص ٣٢٦

أعمال الوزير وتدبير الأمور ليقر منها ما وافق الصواب ويستدرك ما خالفه"[٣] ، ولا يعتمد على حسن تحديد السلطات والمسئوليات، بل لابد من عملية تقويم الأداء لمعرفة مواطن النجاح وتنميتها ومعرفة مواطن الضعف وعلاجها فى الوقت المناسب.

إن خطوات تقويم الأداء كما ذكرها الإمام الغزالى فى مجال الرقابة على النفس وتقويمها هى المشارطة ثم المراقبة ثم المحاسبة ثم المعاقبة والمجاهدة والمتابعة.

فالمشارطة: هى الشروط التى يلزم أن يسير عليها المرء فى تصرفاته وهى تقابل فى الفكر الوضعى تحديد الأهداف ووضع المعايير.

المراقبة: وذلك بتتبع خطوات التنفيذ وكشف الانحرافات:

المحاسبة: وذلك بمقارنة الفعليات بالمعايير وينتج عن ذلك إما مطابقة الفعليات للمعايير أو مخالفتها بالزيادة أو النقصان ومن هذه النتيجة يمكن الحكم على سلامة الأداء من عدمه ومعرفة أسباب الانحراف ومحاسبة المسئولين.

المعاقبة والمتابعة والمجاهدة: أى تصحيح الانحرافات وتقرير الجزاء ثم متابعة التصحيح وبهذه الخطوة تكتمل عملية تقويم الأداء. كما تناول هذا الفصل مقومات تقويم الأداء فى الفكر الإسلامي، والتى تتمثل فى أهمية تحديد أهداف الوحدة الاقتصادية، وتحديد مراكز المسئولية وتحديد معايير الأداء، وجود جهاز مناسب للرقابة وتقويم الأداء. وأتضح من الدراسة أن

(٣) الماوردى، الأحكام السلطانية، ص ١٦

مفاهيم ومقومات تقويم الأداء فى الفكر الوضعى موجودة فى الفكر الإسلامى بصورة أشمل بالإضافة إلى سبق الفكر الإسلامى فى هذا المجال.

أما الباب الثانى فقد تناول مؤشر الإنتاجية كأداة للحكم على أداء الوحدات الاقتصادية بين الفكر المحاسبى والفكر الإسلامى وذلك من خلال فصلين، تناول الفصل الأول مفهوم الإنتاجية والعوامل المؤثرة فيها والقياس المحاسبى للإنتاجية فى الفكر الوضعى. وقد خلص هذا الفصل إلى تباين الآراء بصدد مفهوم الإنتاجية، لذلك تم وضع تعريف محدد له ينطوى على ثلاثة أركان رئيسية: يتمثل أولها فى قياس كفاءة تحويل عناصر المدخلات إلى مخرجات، بينما يتمثل ثانيها فى قياس أثر التغير فى مستويات الجودة، أما ثالثها فينطوى على قياس العائد الحقيقى للإنتاجية، كفرق بين القيمة الحقيقية لعناصر المخرجات والتكلفة الحقيقية لعناصر المدخلات واستكمالا للإطار التحليلى لمفهوم الإنتاجية فقد تناول هذا الفصل توضيحا للعلاقة بين مفهوم الإنتاجية من ناحية، وكل من مفاهيم الكفاءة والفعالية والربحية من ناحية أخرى بالإضافة إلى الصعوبات المرتبطة بقياس الإنتاجية كما تناول هذا الفصل العوامل المؤثرة فى الإنتاجية حيث أمكن تصنيفها إلى عوامل مباشرة وأخرى غير مباشرة وقد خلصت الباحثة إلى اشتقاق نموذج للعلاقة بين العوامل المؤثرة فى الإنتاجية والأركان الرئيسية الثلاثة لمفهوم الإنتاجية. كما تناول هذا الفصل أيضاً تحليلاً وتقويماً لنماذج القياس المحاسبى للإنتاجية، وذلك بتحليل ثلاثة عشر نموذجاً اتفقت فيما بينهم على ضرورة ربط عناصر المدخلات المشتركة فى العملية الإنتاجية بعناصر المخرجات المتحصل عليها. بينما تباينت من حيث العناصر المكونة لكل من المدخلات

والمخرجات من ناحية، والكيفية التى تقاس بها من ناحية أخرى. ولقد تم تقويم فاعلية هذه النماذج على ضوء الأركان الرئيسية الثلاثة لمفهوم الإنتاجية، حيث أوضح التقويم تميز هذه النماذج من حيث اعتمادها على البيانات الحقيقية لعناصر المخرجات والمدخلات، غير أن معظم تلك النماذج تجاهلت الركن الثانى والمرتبط بقياس أثر التغير فى مستويات الجودة على عناصر المدخلات والمخرجات، مما أدى إلى دمجها ضمن كفاءة تحويل عناصر المدخلات إلى مخرجات.

بينما تناول الفصل الثانى أهمية الإنتاجية والعوامل المؤثرة فيها فى الفكر الإسلامى، وقد خلصت الباحثة إلى أن الإسلام أهتم بزيادة الإنتاجية وذلك بالاستخدام الكفء للموارد المتاحة للإنتاج مخرجات ذات مواصفات جودة معينة فالإسلام لا ينظر إلى تنمية الإنتاجية كهدف وغاية فى حد ذاته وإنما ينظر إليه ويقيمه على أساس مدى ما يشبعه من يسر ورخاء لدى أفراد المجتمع الإسلامى كله. ولذلك فهو يرفض كل أسلوب لتنمية الإنتاجية مثل تخفيض الأجور وزيادة الأسعار كما تناول هذا الفصل العوامل المباشرة وغير المباشرة التى تؤثر فى الإنتاجية فى الفكر الإسلامى وخلصت الباحثة إلى أن الإسلام أتى بقواعد كلية تكفل رفع الكفاءة الإنتاجية فجعل مستوى جودة العمل أو الإنتاج أسبق فى الترتيب عن الكم قال تعالى: **{قُلْ لا يَسْتَوِى الْخَبِيثُ وَالطَّيِّبُ وَلَوْ أَعْجَبَكَ كَثْرَةُ الْخَبِيثِ فَاتَّقُوا اللَّهَ يَاأُولِى الأَلْبَابِ لَعَلَّكُمْ تُفْلِحُونَ}**(١).

(١) سورة المائدة : آية رقم ١٠٠

كما يركز الإسلام على ضرورة اختيار العاملين وتدريبهم لأنهم الأساس فى رفع الكفاءة الإنتاجية فأمرهم بالأمانة فى العمل والمحافظة على وقت العمل والموارد والآلات قال تعالى: **{يَاأَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لا تَخُونُوا اللَّهَ وَالرَّسُولَ وَتَخُونُوا أَمَانَاتِكُمْ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ}**(٢) كما تناول هذا الفصل نموذجاً مقترحاً لقياس الإنتاجية لاستخدامه فى تقويم الأداء يقوم هذا النموذج على أساس الأساليب والأدوات المعاصرة فى مجال المحاسبة والإدارة، بما لا يتعارض مع القواعد الكلية للفكر الإسلامي، ويمكن النموذج المقترح من قياس كفاءة تحويل عناصر المدخلات إلى مخرجات، وقياس أثر التغير فى مستويات الجودة على الإنتاجية، وقياس العائد الحقيقى للإنتاجية.

أما الباب الثالث فقد خصص للدراسة التطبيقية من خلال ثلاثة فصول، تناول الفصل الأول منها دراسة وتقويم مقومات تقويم الأداء فى قطاع صناعه الغزل والنسيج فى مصر وأتضح فى هذا الفصل وجود مقومات تقويم الأداء فى الواقع العملى ولكن بصورة غير متكاملة. مثال ذلك عدم الاهتمام بالرقابة الذاتية وعدم الاهتمام بالتقويم الشامل للأداء والتركيز على النواحى المادية فقط دون الاهتمام بتقويم السلوك والأسلوب. وخصص الفصل الثانى لنتائج تطبيق العلاقات التى يحتويها النموذج المقترح على تسع شركات، ممثله لقطاع الغزل والنسيج فى مصر، حيث أوضحت هذه النتائج إيجابية مؤشرات الإنتاجية الكلية لجميع الشركات خلال السنة المالية (٨٨/٨٩) وكذلك للشركة (د) خلال السنة المالية الثانية (٨٩/٩٠) بينما حدث

(٢) سورة الأنفال آية رقم ٢٧

تدهور فى قيم هذه المؤشرات خلال السنوات المالية (٩٠/٨٩) (٩١/٩٠) (٩٢/٩١) .

كما تبين من تحليل مؤشر الإنتاجية الكلية للشركة (أ) إلى المؤشر الكلى لكفاءة تحويل عناصر المدخلات إلى مخرجات، والمؤشر الكلى للجودة، إنما يفيد فى التعرف على الأسباب الحقيقية التى أدت إلى زيادة أو نقص الإنتاجية.

كما أوضحت نتائج التطبيق انخفاض المؤشر الجزئى لإنتاجيه عنصر المواد الأولية والأجزاء المشتراه للشركة (أ) خلال السنوات المالية (٩٠/٨٩ - ٩١/٩٠ - ٩٢/٩١) مما يعد سببا رئيسيا لتدهور مؤشر الإنتاجية الكلية خلال تلك الفترة. بالإضافة إلى تطبيق العلاقات التحليلية التى تربط بين المؤشرات الكلية والجزئية.

أما الفصل الثالث فقد أشتمل على مقارنة نتائج تطبيق العلاقات التى يحتويها النموذج المقترح بمؤشرات تقويم الأداء المنشورة لهذه الشركات. وفى هذا الصدد أوضح التحليل الإحصائى وجود علاقة ارتباط سالبة بين مؤشر الإنتاجية الكلية وكل من إنتاجية العامل والفائض القابل للتوزيع، وصافى القيمة المضافة لمعظم الشركات موضع الدراسة، بينما تباينت علاقة الارتباط بين مؤشر الإنتاجية الكلية وكل من إنتاجية الجنيه / أجر، ومعدل العائد على الاستثمار بالإضافة إلى امتداد هذا التباين فى علاقات الارتباط بين كل من مؤشرات تقويم الأداء المنشورة وبعضها البعض.

وقد خلصت الباحثة إلى النتائج التالية:

١- إن نظام تقويم الأداء فى الفكر الإسلامى له ذاتيته المستقلة وخصائصه ومصادره المحددة، وبذلك فهو يختلف عن النظام الوضعى حيث إن الأول مصدره إلهى ثابت والثانى مصدره بشرى، وشتان ما بين منهج أساسه وقواعده إلهيه ومنهج أخر أساسه عقول البشر وتفكيرهم فقط.

٢- بناءاً على النتيجة السابقة فإن الفكر الإسلامى لتقويم الأداء يقف بأساليبه وأهدافه ونظمه موقف المقابلة مع أرقى نظم تقويم الأداء فى أى نظام، بل يفوقها ويتميز عليها لاعتبارات كثيرة سبق ذكرها فى ثنايا البحث، منها على سبيل المثال ثبات مبادئه الكلية واهتمامه بالقيم الدينية، وصلاحيته لكل زمان ومكان.

٣- إن مقومات تقويم الأداء سواء فى الفكر الوضعى أو الفكر الإسلامى تتمثل فى خمس مقومات هى :

أ- تحديد أهداف الوحدة الاقتصادية

ب- تحديد مراكز المسئولية

جـ- تحديد معايير الأداء

د- وجود جهاز للرقابة وتقويم الأداء

هـ- تصحيح الانحرافات ومحاسبة المسئولين عنها

٤- أتضح من الدراسة أيضا أن كثيراً من مفاهيم وأسس ومقومات تقويم الأداء فى الفكر الوضعى موجودة فى الفكر الإسلامى وبصورة أشمل بالإضافة إلى سبق الفكر الإسلامى فى هذا المجال.

٥- إن نظام تقويم الأداء فى الفكر الإسلامى يقوم على ركيزتين أساسيتين هى القواعد والأحكام التى شرعها الله سبحانه وتعالى، وتركت الاجتهاد

لظروف الواقع العملى، وما يجدُّ من معاملات، خاصة وأن الشريعة أجملت فى جانب المعاملات وتركت التفصيل لعلماء المسلمين، شريطه ألا يخرج اجتهادهم عن القواعد والتوجيهات التى شرعها الله تعالى.

٦- عند مقابلة أى نظام إسلامى بنظام وضعى، يلاحظ أن أى تشابه بينهما هو تشابه عرضى ليس أساسيا ولأن كليهما يختلف فى الأساس الفكرى الذى يقوم عليه والأهداف التى يستهدفها، بل وأساليب العمل التى توصله إلى هذه الأهداف.

٧- من خلال دراسة بعض النماذج التطبيقية فى مجال المحاسبة وتقويم الأداء يمكن القول بأن مبادئ وقواعد الفكر الإسلامى ليست قواعد ومبادئ نظرية لا تطبق، بل طبقت ويمكن تطبيقها إذا توافرت البيئة المناسبة لذلك.

٨- تطبيق الفكر الإسلامى لتقويم الأداء والذى يمزج بين العقيدة وبين المقومات من وجود أهداف واضحة وتحديد مراكز المسئولية ونظام فعال للمعايير وجهاز للرقابة وتقويم الأداء ونظام فعال للحوافز يؤتى ثمار طيبة منها:

أ- تحسين الأداء نتيجة الاستغلال التام للموارد المتاحة دون إسراف أو تقتير وبما يؤدى إلى القضاء على نواحى الضياع والإسراف وتخفيض التكاليف وتحقيق فاعلية الوحدة الاقتصادية، وذلك لأن كل فرد سيتعمق لديه مفهوم أن الوفاء بمسئولياته يعتبر من قبيل العبادة لله ومن ثم يشعر بمراقبة الله تعالى فى كل عمل حتى ولو لم يراقبه بشر.

ب- تنمية الرقابة الذاتية من خلال الفكر الإسلامى يؤدى إلى تخفيض تكاليف تطبيق النظم الرقابية، وذلك لأن جزءا كبيرا من نظام الرقابة الخارجية بمثابة ضمان إضافى لسير العمل على ما هو مخطط له.

٩- توصلت الباحثة إلى أن مقومات تقويم الأداء لا تطبق بصورة شاملة فى الوحدات الاقتصادية محل الدراسة، مثال ذلك عدم الاهتمام بالرقابة الذاتية وعدم الاهتمام بالتقويم الشامل للأداء والتركيز على النواحى المادية فقط.

١٠- يقوم نموذج الإنتاجية المقترح لتقويم الأداء على أساس الأساليب والأدوات المعاصرة فى مجال المحاسبة والإدارة بما لا يتعارض مع القواعد الأساسية للفكر الإسلامى وعلى ذلك يمكِّن النموذج المقترح من قياس كفاءة تحويل عناصر المدخلات إلى مخرجات، وقياس أثر التغير فى مستويات الجودة على الإنتاجية، وقياس العائد الحقيقى للإنتاجية.

وقد بذلت الباحث مجهوداً وافراً حتى توصلت إلى النتائج السابقة مما يجعل للرسالة قيمتها العلمية المتميزة.