

## قياس الاداء المالي والمحاسبي في الجمعيات الاهلية المصرية دراسة تحليلية ماجد مصطفى علي الباز

### الملخص:

منذ نشأت علم المحاسبة وتعتبر وجهة النظر التقليدية للوظيفة المحاسبية بانها نشاط موجه لغرض محدد وهو تلبية احتياجات اصحاب المصالح من معلومات خلال قوائم وتقرير مالية، ولكن بالمفهوم المعاصر فان الوظيفة الاساسية للمحاسبة والتقرير المالي اتسع نطاقها الي المساعدة في تحليل وتقييم اداء المنظمات بوجه عام، تتلخص مشكلة البحث في عدم قدرة النظام المحاسبي بالوضع الحالي على قياس أداء الجمعيات الاهلية، واتبع الباحث منهجية الدراسة في اتباع المدخل التفسيري بالاعتماد علي منهج المسح الميداني من خلال استقراء الادبيات المحاسبية السابقة لتكوين واستنباط اطار لقياس الاداء في الجمعيات الاهلية المصرية، وقد تناول الباحث في الفصل الاول تطور الفكر المحاسبي في مجال قياس الاداء في منظمات القطاع غير الهادف للربح كأحد مكونات الوظيفة المحاسبية الشاملة، ثم في الفصل الثاني التحديات والمشكلات التي تواجه قياس الاداء في المنظمات غير الهادفة للربح، ثم في الفصل الثالث تناول الباحث الاطار النظري لقياس الاداء في المنظمات غير الهادفة للربح، وانتهت الدراسة بتقديم اطار مقترح لقياس الاداء في الجمعيات الاهلية.

**الكلمات الافتتاحية:** قياس الاداء / النظام المحاسبي / الجمعيات الاهلية.



## Abstract:

Since the inception of Accounting as a science, and the traditional view of the accounting function is a service activity. Its function is to provide quantitative information, primarily financial in nature, about economic entities that is intended to be useful in making reasoned choices about the alternative course of action, but due to the modern accounting concept. There is an additional important function besides financial reporting which is assisting the organization to measure its performance, therefor the research problem summarized in the inability of the Accounting regulation to measure the performance of the CAs, and to conduct this article the researcher followed the interpretivism paradigm and the survey methodology by reviewing the academic literature, and according to the research structure, the researcher addressed the accounting thought development in the NPOs performance measurement area as an important function of the comprehensive accounting function in chapter one, then in chapter two the researcher addressed the challenges and problems which facing the performance measurement in the NPOs, then in chapter three the researched addressed a the theoretical framework for the performance measurement in NPOs, and the article ended by provide a proposed approach to measure the CAs performance.

**Key Words:** Performance Measurement / Accounting System / Civil Associations

## أولاً- مقدمة البحث:

أن المفهوم المعاصر للمحاسبة أصبح أكثر شمولاً مما كان عليه من قبل، فبالإضافة الى الحاجة الى الوظائف التقليدية من اعداد قوائم وتقرير مالية الا انه اصبح جلياً ان تقييم الاداء وتوفير مؤشرات ودلالات على الكفاءة والفعالية اصبح يعد احد الاركان الاساسية للوظيفة المحاسبية الشاملة في اى منظمة اقتصادية او اجتماعية، و فى ظل زيادة حجم ونفوذ منظمات القطاع الثالث واعتمادها الاساسى على مصادر تمويل من اطراف خارجية اصبح من الضروري اثبات حجم المسؤولية من خلال الافصاح عن مقاييس ومؤشرات للاداء ( Reheul, 2014, p.372) وخاصة مع الضغوط التنافسية على مصادر التمويل ( Epstein and Harris, 2011, p.1. McFarlan, 2011, p.1. Harris ) والمخاوف المرتبطة بسوء استخدامها ( Harris, 2015, p.580, et.al, 2015, p.580 )، فمن هذا المنطلق زاد الاهتمام بكيفية قياس الاداء لمنظمات هذا القطاع خلال العقدين الماضيين (Arena et.al, 2015, p.649) ، وقد سيطرت الدراسات المفاهيمية على ادبيات الفكر المحاسبى للتوصل الى امكانية قياس وادارة الاداء فى منظمات هذا القطاع، ولكن لايزال الادب المحاسبى فى حاجة الى دراسات تجريبية على مدى امكانية تطبيق مقاييس قياس الاداء فى منظمات القطاع الثالث على التقارير المالية ( Cordery and Sinclair, 2013, p.197).

## ثانياً- مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث في عدم قدرة النظام المحاسبى بالوضع الحالي على قياس أداء الجمعيات الأهلية، وحدد الباحث تساؤلات بحثية متعلقة باربعة بمشكلة قياس الاداء التي تواجه الجمعيات الاهلية فى جمهورية مصر العربية بصفة خاصة ومنظمات القطاع غير الهادف للربح على المستوى الدولي بصفة عامة كالتالى:



١. ما هو الواقع الحالي لقياس الاداء في منظمات القطاع غير الهادف للربح، دولياً؟
٢. ما هو الواقع الحالي لقياس الاداء في الجمعيات الاهلية المصرية؟
٣. كيف يمكن تطوير عملية قياس الاداء في الجمعيات الاهلية المصرية؟

### ثالثاً- أهداف البحث :

يتبلور الهدف الرئيسي للدراسة في تطوير منظومة قياس الاداء في الجمعيات الاهلية بما يخدم عملية تطوير التقرير المالي والذي يعتبر المخرج النهائي للوظيفة المحاسبية، وهو ما سوف يتحقق من خلال اتباع هذه الجمعيات الاهلية لمعايير محددة ومتكاملة بما يتلائم مع ظروف ومتغيرات بيئة اعمالها:

١. دراسة التجارب الدولية السابقة في مجال قياس وضبط الاداء المالي والمحاسبى للمنظمات غير الهادفة للربح مع التركيز على تجربة المملكة المتحدة كاحد النماذج الدولية الرائدة في هذا المجال
٢. دراسة تحليليه للتحديات والمشكلات الحالية التي تواجه قياس الاداء في الجمعيات الاهلية المصرية كمنظمات غير هادفة للربح وطرح مقترحات للتغلب عليها.
٣. وضع اطار نظرى لقياس الاداء في الجمعيات الاهلية المصرية.

### رابعاً- أهمية البحث:

#### ١- الاهمية العلمية :

- ندرة الدراسات والبحوث الاكاديمية العربية التي تنطرق الى المنظمات غير الهادفة للربح والمشكلات المحاسبية المتعلقة بها على الرغم من



الدور المحوري الذي تلعبه هذه المنظمات في خدمة المجتمع كأحد المكونات الأساسية للانظمة الاقتصادية الحديثة.

- التأصيل العلمي لآطار قياس الاداء الحالى للجمعيات الاهلية المصرية ودراسة إمكانية تطبيق وتطوير محاوره وفقا لمتغيرات بيئة عملها.

٢- الأهمية العملية :

- تعتبر الجمعيات الأهلية – وخاصة بعد ثورتى ٢٥ يناير ٢٠١١ و ٣٠ يونيو ٢٠١٣ – شريك اساسي فى تقديم الخدمات الاجتماعية والانسانية، وساعد على ذلك الانتشار السريع وتزايد عدد المشاركين والمتبرعين والمستفيدين وكذلك تزايد حجم انشطتها بصورة ملحوظة، مما وجه انظار اصحاب المصالح الى ضرورة قياس الاداء الاجتماعى والاقتصادى للجمعيات الاهلية بما يضمن تحقيقها للاهداف المرجوه منها.

- تقديم حلول للتحديات المحاسبية التى تواجه قياس الاداء فى الجمعيات الاهلية المصرية.

#### خامساً- منهجية الدراسة :

اصبح التنظيم المحاسبى فى المنظمات غير الهادفة للربح مجال بحثى شائع فى الفكر المحاسبى الاكاديمي علي المستوى الدولى منذ عام ١٩٩٠، وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات المرتبطة بتطوير قياس الاداء المالى والمحاسبى فى المنظمات غير الهادفة للربح حيث تعتبر الجمعيات الاهلية هى النموذج المصرى لها، ومن ثم يحدد الباحث منهجية الدراسة فى اتباع المدخل التفسيري بالاعتماد علي منهج المسح الميداني من خلال استقراء الادبيات المحاسبية السابقة لتكوين واستنباط آطار لقياس الاداء فى الجمعيات الاهلية المصرية



## سادساً- هيكل البحث :

سيتناول الباحث في الفصل الاول تطور الفكر المحاسبي في مجال قياس الاداء في منظمات القطاع غير الهادف للربح كأحد مكونات الوظيفة المحاسبية الشاملة، ثم في الفصل الثاني سيتناول الباحث التحديات والمشكلات التي تواجه قياس الاداء في المنظمات غير الهادفة للربح، ثم في الفصل الثالث سبتناول الباحث فية اطار مقترح لقياس الاداء في المنظمات غير الهادفة للربح، وتنتهي الدراسة بالفصل الرابع المكون من النتائج والتوصيات.

### الفصل الاول

#### تطور الفكر المحاسبي في مجال قياس الاداء في منظمات القطاع غير الهادف للربح

#### أولاً- قياس الاداء كأحد مكونات الوظيفة المحاسبية الشاملة:

منذ نشأت علم المحاسبة وتعتبر وجهة النظر التقليدية للوظيفة المحاسبية بانها نشاط موجه لغرض محدد وهو تلبية احتياجات اصحاب المصالح من معلومات خلال قوائم وتقارير مالية، ولكن بالمفهوم المعاصر فان الوظيفة الاساسية للمحاسبة والتقرير المالي اتسع نطاقها الي المساعدة في تحليل وتقييم اداء المنظمات بوجه عام ( Trussel and Parsons, 2007/ Hyndman, ) وفي ضوء تنامي الدعوات لقدر اكبر من المساءلة لمنظمات القطاع غير الهادف للربح ، فقد اكتسبت قضية قياس وتقييم الاداء خلال العشرين عام الماضية اهمية متزايدة (Arena, et.al, 2015) واصبحت المنظمات غير الهادفة للربح مطالبة باظهار درجة كفاءتها وفاعليتها لاصحاب المصالح من خلال ترجمة ادائها الي مؤشرات مالية وغير مالية (Wellens and Jegers, 2014) ، ومن وجهة نظر الباحث فان هناك ثورة هائلة في ادبيات الفكر المحاسبي في طرق وادوات تقييم وقياس الاداء وخاصة الاجتماعي للمنظمات غير الهادفة للربح



وبصفة عامة، فان قياس الأداء مفهوم معقد وحاز علي الكثير من الاهتمام في الأدب المحاسبي - المحاسبة الإدارية - منذ ١٩٦٠، وقد كانت بداية استخدام قياس الأداء في منظمات القطاع الخاص، ومؤخرا في المنظمات غير الهادفة للربح، وذلك ليس فقط بهدف مواجهة التحديات التي تواجهها هذه المنظمات، ولكن أيضا لتحسين الإنتاجية والخدمات المقدمة، مما دفع العديد من الدراسات الي الاشارة لوجود علاقة ايجابية بين قياس الاداء والمساءلة والمشروعية.

### ثانياً- دوافع قياس الاداء:

من زاوية اصحاب المصالح، اشارت دراسة ( Epstein and ) الى ان الدافع الرئيسي لقياس الاداء وخاصة الفعالية هو ضمان استمرار تدفق الاموال من خلال اظهار المنظمة مدى قدرتها على تحقيق اهدافها الرئيسية في صورة مؤشرات مالية وغير مالية، ومن جانب اخر تؤكد دراسة (Heijden, 2013.A) ان الدافع الرئيسي لقياس الاداء هو انه عندما يجد اصحاب المصالح انفسهم امام كم كبير من المعلومات في التقرير المالي فان الاولوية لديهم تكون لمعلومات تقارير الاداء نظراً لقدرتها على تكوين وايصال صورة سريعة ومبسطة عن أداء المنظمة خاصة في ظل التفاوت في مقدرتهم على قراءة واستيعاب معلومات القوائم المالية.

في حين ان دراسة (Cordery and Sinclair, 2013) قدمت اكثر الاسباب الواقعية لدوافع قياس الاداء عندما ذكرت: ان قياس الأداء يخدم غرضين رئيسيين: الاول هو إثبات جدارته (لمقدمي الموارد المالية ومتلقي الخدمة)، والثاني ومن خلال التقرير داخلياً لتحسين أداء المنظمة نفسها من خلال التعلم من



تقييم البرامج أو الخدمات من جانب ومن خلال المقارنة مع الآخرين من جانب آخر.

كما تؤكد دراسة (Ebrahim, 2003) علي ان المنظمات غير الهادفة للربح مسؤولة عن تحقيق مشروعيتها من خلال اظهار مدى قدرتها على تحقيق اهدافها وقياس انجازاتها، وتناولت تساؤل رئيسي يجب على هذه المنظمات الاجابة عليه من خلال قياس الاداء: هل المنظمة في الواقع حققت الرسالة التي انشأت من اجلها أم فقط قامت بتلبية المتطلبات القانونية لاعداد التقارير المالية، ومن جانب اخر اكدت ان احد اسباب عدم تقييم الاداء هو ثقافة منظمات هذا القطاع التي تميل الى ان اكتساب المشروعية يعود الى الانشطة وليس استهلاك الوقت في تقييم وقياس الاداء خاصة مع التكلفة المتوقعة المصاحبة له، بالإضافة الى صعوبة المقارنة بين اداء المنظمات غير الهادفة للربح مع اختلاف النشاط وحجم التمويل، وخاصة عندما تميل الجهات المانحة الى استخدام مقاييس الاداء في قرارات التبرعات، وبالتالي فان المنظمات صغيرة الحجم ستكون اكثر المتضررين.

## الفصل الثاني

التحديات والمشكلات التي تواجه قياس الاداء في المنظمات غير الهادفة للربح

أولاً- قياس الاداء: التحديات والمشكلات: الحلول المقترحة:

قامت العديد من الدراسات باستعراض الواقع الحالي لقياس الاداء في المنظمات غير الهادفة للربح ( Cordery and Sinclair, 2013/ Epstein ) and McFarlan, 2011/ kirk and Nolan, 2010/ / MacIndoe and Barman, 2012) و اشارت الى العديد من التحديات والصعوبات التي تواجه قياس الاداء مثل:





أ. عدم وجود مقاييس أداء مالية وغير مالية مناسبة للحكم على أداء المنظمات غير الهادفة للربح، (أحمد، ٢٠١٠/ جابر، ٢٠١٢) في ظل ان المؤشرات التقليدية الحالية غير كافية لقياس وتقييم الاداء ولا تستطيع التعبير عن القيمة او الاثار الاجتماعية المحققة ( Tinkelman and Donabedian, 2007/ Maddocks,2011/ De Andres-Andreas and (Alonso, et.al,2015) ، واكدت دراسة (Costa,2014) على ان اسباب عدم ملائمة مقاييس الاداء المالية الحالية هو تركيزها على المنظور قصير الاجل، في حين ترى دراسة (Tinkelman and Donabedian, 2007) عدم كفاية المؤشرات المالية الحالية يرجع لاعتمادها على منظور الربحية وتعظيم ثروة حملة الاسهم وهو ما لا يتناسب مع طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح.

ب. صعوبة تحديد تأثير فوري لانشطة المنظمات غير الهادفة للربح - حيث من الممكن ان يظهر بعد عدة سنوات - وتؤكد بعض الدراسات ان عدم تقديم هذه المنظمات لتقرير عن ادائها غالبا يرجع لهذا السبب (Cordery and Sinclair,2013/ Eckerd, 2015/ Dhanani,2009)

ت. غياب مفهوم حق الملكية التقليدي، وبالتالي غياب آليات الرقابة الطبيعية المتمثلة في الملاك او حملة الاسهم، بالتالي غياب الدوافع التقليدية لقياس الاداء.

ث. اشارت دراسة (Cordery and Sinclair, 2013/ Beyer, et.al, 2010) الى ان اهم معوقات قياس وتقييم الاداء هو التكلفة المصاحبة لهذه العملية.

ج. تشير الكفاءة الي العلاقة بين المخرجات والمدخلات (Tinkelman and Donabedian, 2007) ولكن العقبة الاساسية لقياس كفاءة المنظمات غير الهادفة للربح هي قياس قيمة المخرجات حيث ان اغلبها ليس لها



سوق تبادلي، ورغم وجود هذه المشكلة منذ بداية ظهور هذا القطاع إلا ان الادب المحاسبي الى الان لم يستطيع ايجاد حلول لها.

ح. يترتب على خاصية عدم تحقيق الربح وتادية خدمات عامة اعتبار هذه الخدمات بمثابة استهلاك جماعي من وجهة النظر الاقتصادية من جانب، ومن جانب اخر فان عدم ربحية هذا القطاع يتسلازم توفير معايير ملائمة اخرى بخلاف معيار الربح لتقييم وقياس اداء هذه المنظمات.

### ثانياً- قياس الاداء: الحلول المقترحة:

قدمت العديد من الدراسات مقترحات لحل التحديات والمشكلات المرتبطة بقياس الاداء مثل:

أ. اشارت دراسة (رجب والمحارفي، ٢٠١٢) الى ان اعادة هيكلة المعايير المحاسبية والقوائم المالية تعتبر من اهم العوامل لوضع معيار للمساءلة الاجتماعية للمنظمات غير الهادفة للربح بصفة عامة.

ب. رجحت عدة دراسات ( Arena, / Cordery and Sinclair,2013 ) ان اسلوب بطاقة الاداء المتوازن (BSC) يعتبر الاسلوب الامثل لقياس الاداء في المنظمات ذات الطابع الخدمي.

ت. اشارت عدة دراسات ( Kirk and Nolan,2010/ Valentinov, ) الى ضرورة الاتجاه لقياس الاداء من وجهة نظر أصحاب المصالح والتركيز على مقاييس الفعالية أكثر من مقاييس الاداء المالية التقليدية. مما دفع دراسة ( Robbins and Lapsley, 2015) الى الربط بين تحقق الشفافية بالتقارير المالية بوجود مقاييس اداء غير مالية .

ث. اقترحت دراسة (Kirk and Nolan, 2010) اعداد قائمة وصفية منفصلة بالتقرير المالي عن انجازات المنظمة (Mission Statement)



خلال الفترة المالية المقدم عنها التقرير، وذلك كبديل لمدلول الربح عند تقييم أداء المنظمة من جهة وكوسيلة لتطوير ادائها من جهة اخرى، وايدت هذا الاقتراح دراسة (Saj, 2013) بضرورة ادراج قائمة عن الاداء ضمن التقرير المالي السنوي، واكدت دراسة ( Trussel and Parsons, 2007) على ان يكون تقييم الاداء موجه للتركيز على وجهه نظر الجهات المانحة لكونهم الفئة الاكثر اهمية على الاستدامة المالية والتشغيلية

ج. قدمت دراسة (Heijden, 2013.A) أدلة على وجود علاقة ايجابية بين كمية المعلومات الوصفية بالتقرير المالي وخاصة المرتبطة بالانجازات المحققة خلال الفترة المالية وحجم التمويل، وهو ما يؤكد لدى الباحث الاعتقاد بان الاعتماد على المقاييس غير المالية اكثر جدوى وموضوعية من المقاييس المالية في تقييم أداء المنظمات غير الهادفة للربح وفقاً لطبيعتها الخاصة.

ومن جانب آخر، تشير دراسة ( Tinkelman and Donabedian, 2007) الى اهمية النسب المالية وخاصة للمديرين في المنظمات غير الهادفة للربح، حيث انها توفر مقياساً عن الاداء الوظيفي امام اصحاب المصالح، نظراً لسهولة اعدادها ولكنها لا تعتبر مقياساً شاملاً للاداء، وحتى الان فان ادبيات الفكر المحاسبي لم تقدم مقاييس اداء كافية وكان اعتراض الدراسة الاساسي هو ان النسب المالية ليست بمقاييس اداء شاملة وعدم اهتمام الفكر المحاسبي بالمخرجات من حيث الكمية والنوعية معاً بالاضافة الى تجاهل تقييم الاستراتيجية التنظيمية. ودعت دراسة (Meyer et.al, 2013) الى ضرورة تضمين التقرير المالي بمجموعة من المؤشرات لقياس الاداء، واتفقت معه دراسة ( MaIndoe and Barman, 2012) مع التركيز على مقاييس النتائج.

وقد اثارت الدراسات الاكاديمية جدلا حول اساليب تقييم الاداء الاجتماعي لهذه المنظمات ودرجة فعالية دورها في المجتمع، ولاحظت دراسة



(Aggarwal, et.al,2012) وجود علاقة بين مجلس الإدارة والاداء الاجتماعي والمالي، حيث يرتبط عدد اعضاء مجلس الادارة بعلاقة ايجابية مع عدد البرامج الاجتماعية المقدمة، وعلى الرغم من اوجه القصور في قياس الاداء للمنظمات غير الهادفة للربح والضغوط المتزايدة لتقديم تقارير كمية عن الاداء، فانه من الصعب وضع معايير فعالة وموحدة لقياس الاداء نتيجة لطبيعة أنشطة هذه المنظمات.

وفي الاونة الحالية، أصبحت منظمات القطاع غير الهادف للربح امام تحدى حقيقي لاثبات القيمة المضافة واثبات درجة كفاءتها وفعاليتها في المجتمع، وذلك من خلال ايضاح نتائج انشطتها واستخدام اطار محدد لقياس الاداء وكيفية الاستفادة من الموارد المالية المحدودة على نحو فعال، بالرغم من ان السبب الرئيسي لعدم قياس الاداء هو صعوبة قياسه من الاساس، حيث ان هذه المنظمات لم تنشأ لغرض تحقيق الربح، ولكن انشأت لاغراض واهداف اجتماعية، وقد اشارت دراسة (Hansen and Spitzeck, 2011) الى صعوبة تحديد مقاييس او معايير لقياس الاداء في المنظمات غير الهادفة للربح، نتيجة للطبيعة الخاصة لانشطتها واعتمادها على قياس الاداء في الاجل الطويل، وحتى الان مازال هناك العديد من التحديات والمشكلات في هذا المجال، ومن هنا تأتي الحاجة الى اجراء دراسات تجريبية على كيفية قياس الاداء واعداد التقارير المالية (Cordery and Sinclair,2013) في منظمات القطاع غير الهادف للربح، نظرا لضعف المنظومة الحالية (Epstein and McFarlan, 2011).

ويعتبر (Eckerd, 2015) ان الكفاءة والفعالية احد محددات جذب مصادر التمويل للمنظمات غير الهادفة للربح. وهو ما يلقي بالعبء اكثر على التنظيم المحاسبي، ومما سبق يمكن القول بان تضمين تقرير عن تقييم الاداء في التقرير المالي للمنظمات غير الهادفة للربح لم يعد احد اشكال الرفاهية بل مطلب اساسي لتحقيق متطلبات المساءلة، وترى دراسة (Andreas and )



ان المساءلة متعددة المفاهيم وفقاً للقطاع المراد تطبيق المساءلة به، ولكن في القطاع غير الهادف للربح فان تقييم الاداء والمساءلة من الجانب المالي او الاقتصادي فقط غير كاف ولا يعبر عن أنشطة هذا القطاع والى الان لا يوجد اطار محدد للمساءلة في المنظمات غير الهادفة للربح، وفي حالة استخدام التقييم المالي فقط فانه مضلل. ولكن مع قيد تحقيق الربح ظهر تساؤل رئيسي لدى معظم البحوث الاكاديمية ما هي حدود الكفاءة والفعالية في المنظمات غير الهادفة للربح في ظل غياب مقياس الربح؟ وكيف يمكن للوظيفة المحاسبية الاجابة على هذا التساؤل؟ وبناء على ما سبق، يتفق الباحث مع ( Arya and Mittendorf, 2015) عندما توصل الى استنتاج رئيسي : "ان الطريقة التي نفكر بها عن المنظمات غير هادفة للربح خاطئة"

### الفصل الثالث

#### اطار مقترح لقياس الاداء في المنظمات غير الجمعيات الاهلية

##### أولاً- ملامح الاطار المقترح لقياس الاداء في الجمعيات الاهلية:

يتصف مفهوم قياس الاداء في القطاع غير الهادف للربح بكونه مفهوم واسع ومتطور، حيث ان محتوياته واساليبه تتميز بالديناميكية نظراً للتغير المستمر في الظروف الاقتصادية والسياسية والتمويلية المرتبطة بمنظمات القطاع، ومن جانب اخر فقد اسهمت هذه الظروف في اختلاف الفكر المحاسبي حول الاسلوب الامثل لقياس الاداء، وبمنظور عام فقد عرفت معايير المحاسبة المصرية الاداء بالتركيز على المفهوم الاقتصادي له بانه " العلاقة بين الايرادات والمصروفات لمنشأة ما كما هي مدرجة بقائمة الدخل" (معايير المحاسبة المصرية، (ق.ت.م)، ص ٢).

كما قد اوضح (Payer-Langthaler and. Hiebl, 2013, p.220) انه يمكن تعريف الاداء على انه " الاحداث المتعمدة"، ولذلك فان قياس الاداء هو



تقييم لنتائج هذه الأحداث، ولكن مفهوم قياس الاداء فى القطاع الاقتصادى يركز على خلق القيمة والتي تتمثل فى توليد وخلق الاموال لاصحاب المصالح وخاصة حملة الاسهم، وهذه العلاقة غير موجودة فى منظمات القطاع غير الهادف للربح حيث ان مصادر التمويل هى تبرعات او تمويل خيرى من جهات مانحة وليس لديهم اى اهتمامات بالملكية، وبالتالي فان خلق قيمة مالية (الربح) ليست بالمقياس الجيد لقياس الاداء فى هذا القطاع (Saj, 2013, p.350) ولذلك فان ادارة وقياس الاداء لابد ان يكون وفقاً لمهنتها غير المالية ، وبالتالي فان ادارة وقياس الاداء لخدمة غرضين رئيسيين هما : اثبات الجدارة لمقدمى الاموال والمستفيدين ، وتطوير الاداء الوظيفى من خلال التعلم من تقييم البرامج والانشطة السابقة ومقارنتها بالمنظمات الاخرى داخل القطاع.( Hedy and Hooper, 2011, p.446) وذلك من خلال التركيز على ثلاثة متغيرات (الكفاءة / الفعالية / الانتاجية) (LeRoux and Wright, 2010, P. 573/ Parsons, 2003, ) (p.107)

كما ان الدافع والجوهر من قياس الاداء ياتى من خلال رغبة الجهات المانحة الحالية والمحتملة فى التعرف على اجابة لتساؤل رئيسى: هل المنظمات غير الهادفة للربح تستطيع استخدام المساهمات والتبرعات بطرق ذات كفاءة وفعالية ؟ ( Hofmann and McSwain, 2013, p.63 )، ومن الملاحظ اهتمامهم بالاداء اكثر من القوائم المالية (Breen,2013, p.855) حيث تعتبر مقاييس الاداء اكثر اهمية لديهم من معلومات القوائم المالية خاصة مع اختلاف قدراتهم على قراءة وتحليل معلومات التقارير المالية، ولكن يمكن القول انه من الصعب وضع معايير فعالة ومتسقة لقياس الاداء، والصعوبات التى تواجه ذلك هى عدم القدرة بشكل دقيق على تحديد اهداف واضحة وقابلة للقياس بشكل كمي (Breen, 2013, p.872.)، حيث تنبع اهمية قياس الاداء من التحدى الذى تواجهه منظمات هذا القطاع لتبرير تواجدها واستمرارها فى المجتمع لأنه ما لم يتم اتخاذ تدابير الأداء في مكان، فمن الصعب على المنظمات غير الربحية



لمواجهة الانتقادات من سوء الإدارة وعدم فعالية، لأنه بدون مقاييس الأداء، فمن الصعب على المنظمات غير الهادفة للربح مواجهة الانتقادات الموجهة لها من حيث سوء الإدارة وعدم فعالية (Cordery and Sinclair, 2013, P.198)

وبمنظور آخر، لابد ان يكون تقييم الاداء قائم علي أساس مقارن سواء علي مستوي الجمعية الواحدة أو القطاع أو الفترة الزمنية، وبالتالي ينطوي تقييم الاداء من قبل اصحاب المصالح على ثلاثة مقارنات رئيسية:

١. مقارنة اداء الجمعية في الفترة المحاسبية الحالية بادائها في الفترة او الفترات السابقة، وهذا ما يستلزم التوحيد في القياس والافصاح والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية

٢. مقارنة اداء الجمعية في الفترة الحالية باداء الجمعيات الخرى المماثلة، وهذا يستلزم توحيد الاسس والمعايير المحاسبية المستخدمة في هذا القطاع من الجمعيات

٣. مقارنة اداء الجمعية في الفترة الحالية باداء بالنسبة الى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها والاحداث والظروف التي تؤثر عليها.

والي الان، فان هناك العديد من المعوقات والتحديات التي تواجه تقييم الاداء في منظمات القطاع غير الهادف للربح مثل تعقيد بيئة عمل هذه المنظمات من خلال تعدد مصادر التمويل (MacIndoe and Barman, 2013, p.718) وصعوبة الاعتماد فقط على التقرير المالي حيث انه من الصعب ظهور تأثير أنشطة هذه المنظمات بشكل فوري ويمكن ان يأخذ عدة سنوات، وبالتالي فان قياس الاداء في منظمات القطاع الثالث لابد ان يركز على : المخرجات والاثار الاجتماعية (Cordery and Sinclair, 2013, P.200) حيث يمكن تحديد المخرجات على انها السلع او الخدمات التي تقدمها المنظمة، ويمكن التقرير عنها من خلال اجمالي النفقات التشغيلية المتعلقة بالمستفيدين من هذه المخرجات.

او التكلفة الكلية للخدمات المقدمة للمستفيدين، في حين يمكن تحديد الاثار الاجتماعية على انها التغيرات الناتجة في ظروف المستفيدين نتيجة المخرجات التي تقدمها هذه المنظمات.

وفي هذا الاتجاه تشير الدراسات الاكاديمية ( Lecy et.al, 2012,p.439/ Beaubien and Rixon, 2014,./ Arya and Mittendorf, 2015, p.2/ Manetti 2014, p.449/ Gao, 2013, p.862/ De Andres-Alonso et.al, 2015, p.373) الى انه رغم اهمية المؤشرات المالية التقليدية ولكنها وحدها غير كافية لقياس الاداء في المنظمات غير الهادفة للربح، ضرورة استخدام مقاييس مالية وغير مالية ، حيث انه من الضروري توضيح العلاقة بين الاهداف والمدخلات والمخرجات، ومن ثم فان العلاقة بين المدخلات والاهداف تشير الى الانتاجية، والعلاقة بين المدخلات والمخرجات تشير الى الكفاءة والعلاقة بين المخرجات والاهداف تشير الى الفعالية (مقياس نجاح المنظمة) وهذه العلاقات هي الاسلوب الامثل لقياس اداء منظمات القطاع غير الهادف للربح. (Trussel and Parsons, 2007, p. 279) ، وتقديم تفضيل بان يكون تقييم الاداء قائم على توضيح هذه العلاقات ( Andreaus and Costa, 2014, p.161/ Dhanani, 2009, p.186.

وعند النظر للادابيات المحاسبية للقطاع غير الهادف للربح فمن أولى التعاريف المرتبطة بمفهوم المساءلة، بانها التقرير عن الأداء مقابل الأهداف أو الفعالية، وفي الاونه الاخيرة ربطت الدراسات الاكاديمية ( Williams and Taylor, 2013, p.561/ Seddon 2010, p. 330/ Andreaus and Costa, 2014, بين المساءلة والجهات المانحة بالتحديد من بين فئات اصحاب المصالح، وترى دراسة (Ebrahim, 2003, p,813) ان المنظمات غير الهادفة للربح تتعرض للمساءلة اكثر من المنظمات الهادفة للربح. وغالبا ما يكون مفهوم المساءلة يدور حول " كيفية استخدام الموارد المخصصة لاغراض معينة" مما





دفع (Cordery and Sinclair, 2013, p. 201) الى الدعوة لربط تقييم الاداء بالاهداف الاستراتيجية الرئيسية للمنظمة، وبالتالي فان العديد من المنظمات غير الهادفة للربح تؤدي وظيفتها الاجتماعية ولكن التقرير المالي لا يستطيع ان يعكس نتائج انشطتها، وهو ما دفع (Epstein and McFarlan, 2011) الي الاشارة لاهمية مقاييس الاداء المالية وغير المالية عند تقييم اداء المنظمات غير الهادفة للربح.

ثانياً- اطار قياس الاداء في المنظمات غير الهادفة للربح:

العنصر	التعريف	مقاييس الاداء	التصنيف / ملاحظات
المدخلات	الموارد الاقتصادية المتاحة والمستخدم	١- نمو الايرادات : = ايرادات العام الحالي / ايرادات العام السابق	قياس قدرة المنظمة على جذب مصادر التمويل
	ة في اداء الانشطة	٢- درجة تنوع الايرادات : = عدد مصادر وفئات الايرادات	
	( أصول )	٣- التمويل الحكومي: <sup>١</sup> = الاعانات والمنح الحكومية / اجمالي الايرادات	
	تبرعات نقدية أو عينية /	٤- رأس المال العامل : = صافي الاصول / اجمالي المصاريف	
	خدمات تطوعية /	٥- معدل دوران الاصول: = ايرادات الانشطة / اجمالي الاصول	
	منح حكومية/	٦- معدل نمو العاملين بالجمعية.	
	الخ)	٧- معدل نمو الخدمات التطوعية	

<p>قياس درجة الكفاءة عن طريق العلاقة بين حجم المدخلات والمخرجات</p>	<p>١- تكاليف الأنشطة: = اجمالي تكاليف الأنشطة / اجمالي الإيرادات ٢- التكاليف الادارية : = اجمالي التكاليف الادارية / اجمالي التكاليف ٣- معدل نمو كل نشاط من عام لاخر</p>	<p>البرامج الاجتماعية التي تنفذها الجمعية، ويتم تصنيفها الى مجموعات رئيسية وفقاً للغرض منها او الفئة المستفيدة</p>	<p>الانشطة</p>
<p>القيمة المضافة للجمعية</p>	<p>١- عدد المستفيدين ٢- القيمة المضافة: = قيمة المخرجات / اجمالي الإيرادات ٣- المساهمة الاجتماعية: = قيمة المخرجات / القيمة السوقية</p>	<p>هي السلع او الخدمات (ملموسة / غير ملموسة) نتيجة الانشطة وفي حالة عدم وجود</p>	<p>المخرجات</p>

		سوق لتحديد قيمتها يمكن تقدير قيمتها بتكلفة السلعة او الخدمة	
قياس درجة الفعالية فعالية المنظمة ترتبط بفعالية نتائج البرامج المنفذة	<p>١- معدل نمو المستفيدين: = عدد المستفيدين العام الحالي / العام السابق</p> <p>٢- قائمة القيمة المضافة ( الناتج النهائي)</p> <p>٣- معدل نمو الأنشطة المقدمة.</p> <p>٤- جودة الخدمة المقدمة</p> <p>٥- الفجوة بين الخدمة العلية والمتوقعة من المستفيدين (فعالية خارجية)</p> <p>٦- ارتباط النتائج المحققة مع المتوقعة (فعالية داخلية)</p> <p>٧- مقارنة الخدمات المقدمة مع خدمات المنظمات المماثلة (فعالية نسبية)</p>	هي تأثير كلا من (الانشطة / المخرجات ( على المستفيدين او التغير في ظروف المستفيدين نتيجة المخرجات	النتائج (الفعالية)

<p>مؤشرات قياس الأثار -غالبا- غير قابلة للقياس الكمي حيث يمكن ان تكون هذه الاثار في شكل تغيرات في مستوى البيئة الاجتماعية او الاقتصادية او الثقافية</p>	<p>تخضع مؤشرات الأثار وفقاً لأنشطة كل جمعية في حالة المنظمات ذات التوجه التعليمي فقد تكون نسبة الامية في المجتمع قبل وبعد نشاط الجمعية وفي مجال الرعاية الصحية متوسط العمر في المجتمع وهكذا.</p>	<p>المنافع طويلة الاجل (المباشرة / غير المباشر ة) المحققة للمجتمع من نتائج انشطة المنظمة وغالبا ما تهتم الجهات المانحة بالاثار في تقييم الاداء اكثر من اي عنصر اخر</p>	<p>الاثار</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------

ومما سبق، فإن السؤال الرئيسي لقياس الأداء هو: هل الجمعية الأهلية سعت نحو تحقيق رسالتها بطريقة فعالة وكفؤة، مع الأخذ في الاعتبار التفاعل بين العوامل الاقتصادية والاجتماعية؟ واخيراً، يرى الباحث اختلاف وجهات النظر عند تحديد مفهوم المساءلة وتقييم الاداء وفقاً لفئات اصحاب المصالح، فعند النظر الى المستفيدين فإن جوهر المساءلة مرتبط بالفاعلية وهو القيمة المضافة وجودة الخدمات المقدمة، وعند النظر من زاوية الجهات المانحة فإنه مرتبط بالكفاءة في

استخدام الاموال المتاحة، وعند النظر الى الجهات الرقابية والحكومية فانه مرتبط بالالتزام بالقوانين واللوائح، وبناء على هذا الاختلاف – من وجهة نظر الباحث- لا يمكن وضع تعريف محدد للمساءلة في المنظمات غير الهادفة للربح، حيث تتعدد مستويات المساءلة المحاسبية بين المستفيدين والجهات المانحة والجهات الرقابية والحكومية وذلك وفقاً لاهتمام كل فئة من هذه الفئات ذات العلاقة بنشاط الجمعيات الاهلية تمويلاً واستخداماً ورقابة.

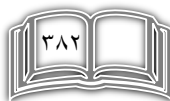
### الفصل الرابع

#### النتائج والتوصيات

يتفق الباحث مع دراسة (Leroux and Wright, 2010) بان هناك اهتمام واضح في الفكر المحاسبي في الالونة الاخيرة بقياس وتقييم الاداء في منظمات القطاع غير الهادف للربح ولكن مازال هناك فجوة في الادابيات المحاسبية متمثلة في كيفية قياس الاداء الاجتماعي ومدى كفاءة ادارة المنظمة للموارد المالية المتاحة وعدم قدرة مقاييس الاداء الحالية على التعبير عن اهداف واستراتيجية المنظمة.

وعلى المستوي القومي، وبغض النظر عن النمو الأخير الملحوظ في حجم الجمعيات الاهلية، فان هناك ندرة في الدراسات الاكاديمية التي تناولت قياس الأداء في هذا القطاع، مما دفع الباحث لدراسة هذه الاداء كجزء من تطوير الوظيفة المحاسبية الشاملة في الجمعيات الاهلية المصرية.

وبصفة عامة فانه يصعب علي قارئ التقرير المالي تحديد درجة الفعالية والتي تعتبر جوهر الاداء في المنظمات غير الهادفة للربح والتي يعتمد عليها متخذي القرارات (قرارات التمويل بصفة خاصة)، وبالتالي يتضح للباحث مما سبق ان الجمعيات الاهلية المصرية كمنظمات غير هادفة للربح، قد اصبحت في ظل التطورات الحديثة في حاجة الى استخدام مقاييس جديدة لتقييم وقياس الاداء من الجانب الاقتصادي والاجتماعي بهدف الافصاح المحاسبي عن القيمة المضافة المترتبة على نشاطها، الامر الذي يساهم في تطوير الوظيفة المحاسبية الشاملة.



## المراجع:-

### أولاً: المراجع العربية:

١. احمد، ياسر (٢٠١٠)، " اطار مقترح للافصاح المحاسبي عن الاداء في الوحدات غير الهادفة للربح لتفعيل دورها في المجتمع بالتطبيق على المراكز الخيرية – دراسة حالة" المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص.٤٨٥ - ٥٣٦
٢. جابر، مجبور (٢٠١٢)، " المحاسبة الادارية في المنشآت الخدمية دراسة استكشافية لنظم قياس الاداء في المستشفيات الخاصة " مجلة الفكر المحاسبي،مجلة دورية متخصصة تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة،كلية التجارة،جامعة عين شمس،العدد الثاني،ص٩٧-١٣٠.
٣. رجب، احمد و المحارفي، عبدالرحمن (٢٠١٢)، "نحو معيار محاسبي لتنظيم نشر التقارير الاجتماعية للشركات في السوق السعودية (مدخل المسؤولية الاجتماعية)"، مجلة الفكر المحاسبي، مجلة دورية متخصصة تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس،العدد الاول، ص ٩٣-١٣٦

### ثانياً: المراجع الاجنبية:

1. AGGARWAL, R.K., EVANS, M.E. and NANDA, D., 2012. Nonprofit boards: Size, performance and managerial incentives. Journal of Accounting and Economics, **53**(1-2), pp. 466-487.
2. ANDREAUS, M. and COSTA, E., 2014. Toward an Integrated Accountability Model for Nonprofit Organizations. Accountability and Social Accounting for Social and Non-Profit Organizations (Advances in Public Interest Accounting, Volume 17) Emerald Group Publishing Limited, **17**, pp. 153-176.



3. ARENA, M., AZZONE, G. and BENGIO, I., 2015. Performance Measurement for Social Enterprises. VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations; Official journal of the International Society for Third-Sector Research, **26**(2), pp. 649-672.
4. ARYA, A. and MITTENDORF, B., 2015. Career concerns and accounting performance measures in nonprofit organizations. Accounting, organizations and society, **40**, pp. 1-12.
5. BEAUBIEN, L. and RIXON, D., 2014. Intentions, Observations, and Decisions: Metrics in Insurance Co-Operatives. Accountability and Social Accounting for Social and Non-Profit Organizations (Advances in Public Interest Accounting, Volume 17) Emerald Group Publishing Limited, **17**, pp. 113-127.
6. BEYER, A., COHEN, D.A., LYS, T.Z. and WALTHER, B.R., 2010. The financial reporting environment: Review of the recent literature. Journal of Accounting and Economics, **50**(2), pp. 296-343.
7. BREEN, O., 2013. The Disclosure Panacea: A Comparative Perspective on Charity Financial Reporting. VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations; Official journal of the International Society for Third-Sector Research, **24**(3), pp. 852-880.
8. CORDERY, C. and SINCLAIR, R., 2013. Measuring performance in the third sector. Qualitative Research in Accounting & Management, **10**(3), pp. 196-212.
9. DE ANDRÉS-ALONSO, P., GARCIA-RODRIGUEZ, I. and ROMERO-MERINO, M.E., 2015. The Dangers of Assessing the Financial Vulnerability of Nonprofits Using Traditional



- Measures. Nonprofit Management and Leadership, **25**(4), pp. 371-382.
10. DHANANI, A., 2009. Accountability of UK charities. Public Money & Management, **29**(3), pp. 183-190.
  11. EBRAHIM, A., 2003. Accountability in practice: mechanisms for NGOs. World Development, **31**(5), pp. 813-829.
  12. ECKERD, A., 2015. Two Approaches to Nonprofit Financial Ratios and the Implications for Managerial Incentives. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, **44**(3), pp. 437-456.
  13. EPSTEIN, M.J. and MCFARLAN, F.W., 2011. Measuring the efficiency and effectiveness of a nonprofit's performance.(Cover story). Strategic Finance, **93**(4), pp. 27-34.
  14. GAO, P., 2013. A Two- Step Representation of Accounting Measurement. Accounting Horizons, **27**(4), pp. 861-866.
  15. HANSEN, E.G. and SPITZECK, H., 2011. Measuring the impacts of NGO partnerships: the corporate and societal benefits of community involvement. Corporate Governance, **11**(4), pp. 415-426.
  16. HARRIS, E., PETROVITS, C.M. and YETMAN, M.H., 2015. The effect of nonprofit governance on donations: evidence from the revised form 990.(Report). **90**(2), pp. 579.
  17. HEDY, J.H. and HOOPER, K., 2011. New Zealand funding organisations; How do they make decisions on allocating funds to not-for-profit organisations? Qualitative Research in Accounting & Management, **8**(4), pp. 425-449.
  18. HEIJDEN, H.V.D., 2013.A. Charities in competition: effects of accounting information on donating adjustments.(Report). Behavioral Research in Accounting, **25**(1), pp. 1-13.



19. HOFMANN, M.A. and MCSWAIN, D., 2013. Financial disclosure management in the nonprofit sector: A framework for past and future research. *Journal of Accounting Literature*, **32**(1), pp. 61-87.
20. HYNDMAN, N., 2010. Debate: The challenge of calling charities to account. *Public Money & Management*, **30**(6), pp. 328-329.
21. KIRK, G. and NOLAN, S., 2010. Nonprofit mission statement focus and financial performance. *Nonprofit Management and Leadership*, **20**(4), pp. 473-490.
22. LECY, J., SCHMITZ, H. and SWEDLUND, H., 2012. Non-Governmental and Not-for-Profit Organizational Effectiveness: A Modern Synthesis. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*; Official journal of the International Society for Third-Sector Research, **23**(2), pp. 434-457.
23. LEROUX, K. and WRIGHT, N., 2010. Does Performance Measurement Improve Strategic Decision Making? Findings From a National Survey of Nonprofit Social Service Agencies. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*; *Nonprofit Volunt.Sect.Q.*, **39**(4), pp. 571-587.
24. MACINDOE, H. and BARMAN, E., 2013. How Organizational Stakeholders Shape Performance Measurement in Nonprofits: Exploring a Multidimensional Measure. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*; *Nonprofit Volunt.Sect.Q.*, **42**(4), pp. 716-738.
25. MADDOCKS, J., 2011. Debate: Sustainability reporting: a missing piece of the charity-reporting jigsaw. *Public Money & Management*, **31**(3), pp. 157-158.

26. MANETTI, G., 2014. The Role of Blended Value Accounting in the Evaluation of Socio- Economic Impact of Social Enterprises. VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations; Official journal of the International Society for Third-Sector Research, **25**(2), pp. 443-464.
27. MEYER, M., BUBER, R. and AGHAMANOUKJAN, A., 2013. In Search of Legitimacy: Managerialism and Legitimation in Civil Society Organizations. VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations; Official journal of the International Society for Third-Sector Research, **24**(1), pp. 167-193.
28. PARSONS, L., 2003. IS ACCOUNTING INFORMATION FROM NONPROFIT ORGANIZATIONS USEFUL TO DONORS? A REVIEW OF CHARITABLE GIVING AND VALUE- RELEVANCE. Journal of Accounting Literature, **22**, pp. 104-129.
29. PAYER-LANGTHALER, S. and HIEBL, M.R.W., 2013. Towards a definition of performance for religious organizations and beyond: A case of Benedictine abbeys. Qualitative Research in Accounting and Management, **10**(3-4), pp. 213-233.
30. REHEUL, A., CANEGHEM, T. and VERBRUGGEN, S., 2014. Financial Reporting Lags in the Non- profit Sector: An Empirical Analysis. VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations; Official journal of the International Society for Third-Sector Research, **25**(2), pp. 352-377.



31. ROBBINS, G. and LAPSLEY, I., 2015. From secrecy to transparency: Accounting and the transition from religious charity to publicly- owned hospital. The British Accounting Review, **47**(1), pp. 19-32.
32. SAJ, P., 2013. Charity performance reporting: comparing board and executive roles.
33. TINKELMAN, D. and DONABEDIAN, B., 2007. Street lamps, alleys, ratio analysis, and nonprofit organizations. Nonprofit Management and Leadership, **18**(1), pp. 5-18.
34. TRUSSEL, J.M. and PARSONS, L.M., 2007. Financial Reporting Factors Affecting Donations to Charitable Organizations. Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, **23**, pp. 263-285.
35. VALENTINOV, V., 2011. Accountability and the public interest in the nonprofit sector a conceptual framework. Financial accountability & management: in governments, public services and charities, **27**(1), pp. 32-42.
36. WELLENS, L. and JEGERS, M., 2014. Effective governance in nonprofit organizations: A literature based multiple stakeholder approach. European Management Journal, **32**(2), pp. 223-243.