

الفصل الثالث

الإجراءات المدققة لبرمجة حسابات النتيجة

المبحث الأول

إجراءات وبرامج تدقيق الاستخدامات

1. تدقيق قيود الاستخدامات تدقيقاً مستندياً مع ملاحظة ما يلي :-
 - أ. الالتزام بالمعالجات القيدية للنظام المحاسبي الموحد والدليل المحاسبي الخاص بالنظام .
 - ب. توفر المستندات المعززة للإثبات .
 - ت. تطبيق المبادئ المحاسبية السليمة المتعارف عليها كمبدأ الاستحقاق أ و التمييز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية .
 - ث. التأكد من صحة البيانات المثبتة في القيد وصحة العمليات الحسابية المعروضة فيه.
 - ج. التأكد من الشروط الشكلية بالقيد وخاصة تواريخ المخولين
 - ح. في حالة شراء مواد مصروفه مباشرة للإنتاج يجب مطابقتها مع مستند الصرف المخزني المباشر .
2. يتابع تسجيل القيود وترحيلها إلى يومية الاستخدامات وإذا كان النظام على الحاسبة الإلكترونية يتم التأكد من صحة تغذية الحاسبة بالمعلومات الواردة في قيد الاستخدامات أو استمارة التغذية .

المبحث الثاني

إجراءات وبرامج تدقيق الرواتب والأجور

1. الفحص الاختباري لعدد من أضاير العمال والموظفين للتأكد من إن جميع أمور التعيين والترفيغ والعلاوة والإجازات وغيرها قد جرى وفقاً للقوانين والتعليمات النافذة ، واختبر من تلك الأضاير من ثم تعيينهم حديثاً والمستقلين وفي حالة الحاسبة الإلكترونية يمكن الاعتماد على استمارة قيد المنتسب باعتبارها تحوي كافة المعلومات التي تعتبر أساساً لاحتساب الراتب .

2. مخصصات الأعمال الإضافية يجب التأكد من :-

أ. وجود تأييد الأقسام المختصة بعدد الساعات المشتغلة .

ب. فحص طريقة احتساب قيمة الساعات الإضافية .

ت. التأكد من صدور أوامر إدارية بالعمل الإضافي قبل المباشرة به أو بعد أسبوع على الأكثر من مباشرته بالعمل

ث. تأكد من كون الأوامر الخاصة بالأعمال الإضافية تحدد نوع العمل المراد إنجازه خلالها .

3. فحص اختباري لبطاقات ضبط الوقت وطلب كشف من شعبة ضبط الوقت يبين فيه أيام العمل الفعلي لكل عامل أو موظف .

4. فحص طريقة إجراء قيد الرواتب والأجور وطريقة صرفها والتأكد من صحة وسلامة التحاليل و الخلاصات التي تجري عليها قيود الرواتب والأجور .

5. قارن بين الفترة التي تدفع فيها الرواتب وفترة تحويل الاستقطاعات إلى الجهات ذات العلاقة للتأكد من إنجاز ذلك ضمن فترة مناسبة .
6. حلل الأرصدة النهائية للاستقطاعات ولاحظ وجود مبالغ مستقطعة لم تحول منذ فترة طويلة .
7. تأكد من وجود سجلات منتظمة للاستقطاعات تتضمن معلومات كافية عنها في حالة النظام اليدوي . أما في المنشأة التي تستعمل الحاسبة فأنها تستطيع استخراج تقارير تفصيلية عن الاستقطاعات .
8. افحص بيانات قيام الزوجية ودقق صحة احتساب غلاء المعيشة .
9. افحص طريقة إعادة الرواتب غير المستلمة من قبل أصحابها وأسلوب تسجيلها ومدة بقائها لدى أمين الصندوق وقطع وصولات قبض بها وتأشير أرقامها على قائمة الرواتب أو الأجور .
10. التأكد من وجود قيود عكس كامل قيد الراتب أو الأجر غير المدفوع بعد التأكد من موقف أصحابه.
11. تأكد من وجود بطاقات للرواتب والأجور لتجميع كافة المدخولات التي يحلل عليها الموظف أو العامل لأغراض تطبيق قانون مخصصات موظفي الدولة أو أية قوانين أخرى تتعلق بمجموع الرواتب والأجور والمخصصات والمكافآت المستلمة من قبل المنتسب .
12. تأكد من صحة مصادقة القوائم وتوقيع المسؤولين المخولين عليها .

المبحث الثالث

برنامج وإجراءات تدقيق المبيعات والإيرادات الأخرى

المبيعات الآجلة

1. اختيار خطوات تنفيذ الطلبات الواردة من العملاء والسيطرة على الطلبات الغير المنفذة كوجود رقم متسلسل مطبوع مثلاً .
2. الاختبار والتأكد من أن كافة البضائع التي تغادر المنشأة يصدر عنها قائمة بيع .
3. تخويل البيع بالأجل قد حصل بالنسبة لكافة العملاء وذلك بالتأكد من حدود الائتمان وعدم وجود أرصدة قديمة .
4. التأكد من صحة تسجيل الفوارغ القابلة للإرجاع وغير القابلة للإرجاع وأسس تسعيرها
5. اختبار وفحص صحة التسعير والعمليات الحسابية في قوائم البيع كملاحظة الكميات والخصم والتخويل بالخصم وآية استقطاعات أخرى .
6. اختبار وفحص قوائم البيع وأنها مسجلة بصورة صحيحة ، وذلك بتدقيق سجل اليومية والتأكد من أن كافة قوائم البيع قد تم تسجيلها في سجل اليومية وفحص الترحيلات إلى أستاذ ذمم المبيعات (المفردات) وسيطرة المواد المخزنية .
7. فحص الإجراءات المتبعة لمنح عمولة المبيعات والتأكد من صحة احتسابها بالرجوع إلى قوائم المبيعات والإشعارات الدائنة .
8. التأكد من وجود التخويل بالنسبة لقوائم البيع الملغاة .

9. في حالة وجود رسوم مكوس أو استهلاك ، التأكد من صحة احتسابها ومعاملتها .

10. اختبار و فحص الإجراءات والتعليمات المتبعة بخصوص بضاعة الأمانة . والتأكد من إصدار قوائم بيع بها.

11. التأكد بأن السلع مجهزة بقوائم بيع إلى الفروع قد تم معاملتها بصورة صحيحة .

12. اختبار وفحص صحة الجمع في سجل يومية المبيعات .

مردود المبيعات

1. التحقق من صحة السيطرة على الإشعارات الدائنة غير المستعملة .

2. اختبار وفحص الإشعارات الدائنة بصدد البضاعة المرجعة والسماحات والمطالبات أو ادعاءات المدينين وأنها معززة بالمستندات الثبوتية .

3. التأكد من أن كافة السلع المرجعة قد تم تعزيزها بإشعارات دائنة أو بتأييدات بعدم وجود مبالغ تستوجب الدفع للعميل .

4. اختبار وفحص صحة التسعير والعمليات الحسابية في كافة الإشعارات الدائنة والتأكد من أن الإشعارات الدائنة تجري من قبل أشخاص مستقلين عن أولئك المسؤولين عن سجل المردودات وسجل أستاذ المبيعات وسجل النقد المستلم .

5. التأكد من مطابقة قوائم المردودات مع قوائم المبيعات ذات العلاقة .

6. التحقق من أن معاملة شكاوى العملاء واستفساراتهم تجري بصورة صحيحة .

7. التأكد من أن كافة الإشعارات الدائنة قد رحلت بصورة صحيحة .

8.التأكد مستندياً من أن كافة القيود للإشعارات الدائنة معززة بصورة صحيحة وقد تم الترحيل إلى يومية المبيعات وأستاذ المواد المخزنية وحسابات السيطرة .

المبيعات النقدية

1. التحقق من صحة معاملة البضاعة المجهزة من المخازن .
2. التأكد من إن سعر المبيعات قد خول بموجب الأنظمة والتعليمات .
3. التحقق من أن مستندات البيع النقدية قد تم السيطرة عليها بصورة صحيحة وإنها تتم من قبل شخص مستقل عن أولئك المسؤولين عن استلام نقود .

المبيعات غير التجارية

- 1.التأكد من أن بيع المواد غير التجارية قد تم بعد الحصول على التحويل الصحيح وخاصة الإنقاذ . والتأكد من إن الفواتير سعت وأحتسب بأسعار صحيحة وتم ترحيل القوائم إلى الحسابات المختصة .

أستاذ المبيعات

- 1.التحقق من أن سجل أستاذ المبيعات يجري مطابقته بصورة منتظمة مع حساب السيطرة وإن ذلك يتم من قبل شخص مستقل عن موظفي أستاذ المبيعات .
- 2.التحقق من أن كشوفات الحسابات ترسل بصورة منتظمة إلى العملاء وإن تلك الكشوفات يتم فحصها من قبل شخص مستقل عن موظفي دفتر أستاذ المبيعات وموظفي استلام النقود .

- 3.التحقق من أن الإجراءات لمراجعة وجباية الديون المستحقة وغير المدفوعة تتبع بصورة منتظمة وصحيحة بالرجوع إلى فترة الائتمان .
- 4.التحقق من الإجراءات لشطب الديون المعدومة والتخصيص للديون المشكوك فيها ومعالجة المبالغ المسترجعة تتبع بصورة صحيحة بتحديد المسؤول عن شطب الديون المعدومة وان هذا الشخص مستقل عن موظفي أستاذ المبيعات وموظفي أستاذ النقود .
- 5.اختبار الديون المشطوبة خلال السنة والتأكد من عدم وجود تامين عليها أو أنها مخصومة سابقا .
- 6.التأكد من صحة معاملة المبالغ المحصلة عن ديون سبق شطبها .
- 7.تحقق من أن أرصدة أستاذ مدينو المبيعات محللة بصورة تظهر القوائم غير المسددة بصورة دورية ، والتأكد من الإجراءات المتخذة للإخبار عن أرصدة العملاء التي تزيد عن حدود ائتمانها .
- 8.التحقق من صحة معاملة الفقرات التي حولها اختلاف بين المنشأة والعملاء وان هذه الاختلافات تعالج من قبل شخص غير مسؤول عن أستاذ المبيعات أو المبالغ المستلمة نقدا .
- 9.اختبار وفحص مستندات قيد التسوية وأنها مخولة ومعززة ومرحلة إلى الحسابات المختصة بصورة صحيحة .
- 10.اختبار وفحص صحة الجمع في أستاذ المدينون .
- 11.اختبار وفحص حركة أرصدة التأمينات المستلمة من قبل العملاء والتحقق من صحة الإجراءات المتخذة لتسجيلها .

12. اختبار وفحص الأرصدة الدائنة في أستاذ المدينين وبين سبب ظهور هذه الأرصدة وكيف تتم معالجتها.

إجراءات وبرنامج تدقيق الموازنات التخطيطية الموازنة التخطيطية

تهدف إلى متابعة الأداء خلال فترة زمنية معينة حيث تمكن من متابعة تصرفات الأشخاص في التكاليف التي تدخل في مجال اختصاصهم عن طريق اعتماد مبدأ محاسبة المسؤولية .

وتعتبر الموازنات التخطيطية وسيلة من وسائل الرقابة على التكاليف وذلك ما أكدته النظام المحاسبي الموحد .

أما عن خصائص الموازنات التخطيطية فيمكن إيجازها بما يلي :-

- المعاونة في وضع سياسات واضحة .
- إشراك أفراد الإدارة والعمال في وضع الخطط ، السياسات والأهداف .
- تنظيم حدود المسؤولية لكل مستوى إداري ولكل فرد وتحديد مراكز السلطة .
- إلزام الإدارة بعمل دراسات تحليلية دورية .
- إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصروفات الرأسمالية ورأس المال العامل .
- تسهيل الحصول على الائتمان .
- الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعة للمشروع .

أما عن أهم المبادئ التي تقوم عليها الموازنة التخطيطية فيمكن
تحديد ما يلي :-

- مبدأ الشمولية .
- مبدأ وحدة الموازنة .
- مبدأ إعداد البيانات تقديرياً عن فترة قادمة .
- مبدأ التوزيع الزمني أو التوقيت .
- مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية .
- مبدأ الثبات والمرونة .
- مبدأ التمييز بين العمليات الجارية والتكوين الرأسمالي .
- مبدأ التعبير عن الموازنة في شكلها النهائي في صورة مالية .
- مبدأ الإدارة بالاستثناء .
- مبدأ إشراك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة .
- مبدأ اعتبار الموازنة بعد اعتمادها بمثابة نمط أو معيار للأداء .

أما عن أسس إعدادها فيتطلب توفر ما يلي :-

- سياسة واضحة لدى المؤسسة وأهداف محددة من قبل الإدارة .
- تنظيم إداري سليم وهذا يعني توزيع المسؤوليات بصورة واضحة ومحددة
- ورسم الخطوط الواضحة التي تحدد الصلاحيات والمسؤوليات لجميع الموظفين

- نظام محاسبي سليم .
- جهاز للبحث والتحليل .
- إيمان الإدارة العليا بأهمية نظام الموازنات التخطيطية في نجاح المشروع.

• أن تكون أرقام الموازنة موضوعية وممكنة التحقيق بحيث لا تكون عالية أكثر مما يجب ، فتسبب خيبة أمل عند عدم تحققها ولا واطئة أكثر مما يجب بحيث تؤدي إلى الكسل .

من هذا يظهر أن برنامج تدقيق الموازنات التخطيطية يتطلب معرفة جيدة من أنواع الموازنات التخطيطية وكيفية إعدادها والضوابط التي تحكم تنفيذها وبعد أن تؤخذ جميع الأمور التي تسبق إعدادها وتطبيقها يتم تدقيقها وفقاً لبرنامج يعده رئيس الهيئة والأتي مقترح برنامج تدقيق الموازنات التخطيطية ويمكن إضافة وتغيير ما تراه الهيئة ضرورياً وفقاً لحاجات التدقيق لهذا النظام وذلك في ضوء طبيعة عمل وظروف كل جهة من الجهات الخاضعة للرقابة .

برنامج تدقيق الموازنات التخطيطية

1. الاطلاع على كافة أنواع الموازنات التخطيطية المستخدمة في المنشأة وكذلك الاطلاع على أساليب إعدادها ودراسة هذه الأساليب ومقارنتها مع المتطلبات اللازمة لأعداد مثل هذه الموازنات والوقوف على آراء الشعب والأقسام التي ساهمت في إعدادها والاطلاع على القوانين والتعليمات التي تحكم إعدادها ومتابعتها .

2. الاطلاع والتأكد من أنواع المستلزمات السلعية والمنتجات والبضائع التي تتعامل بها المنشأة والتي تم إدراجها ضمن الموازنات التخطيطية وربط ذلك مع التدفقات والمدفوعات النقدية المخططة .

3. التأكد من صحة الإحتسابات للأرقام المعروضة في الموازنات التخطيطية من حيث الجمع والضرب الخ

4. الاطلاع على نسب التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعية (أي مستويات الإنجاز للخطط) .

5. مقارنة المخطط مع الفعلي وذلك لتحديد الانحرافات وتحديد أسبابها ومن الأسباب مثلاً :-

أ. الانحرافات الموجبة

1. عدم الدقة في وضع التقديرات (كمية وقيمة) نتيجة لقلة الكادر وعدم ملاحظة نسب التطور للخطط للسنيين السابقة بصورة جيدة .

2. التحسن والتطور في نوعية المستلزمات السلعية والمنتجات والبضائع وطرق الخزن الجيدة وإجراء دراسات خاصة بها ومنح الخصومات والتسهيلات الخ .

3. ارتفاع المستوى المعاشي للسكان والتوسع في منافذ التوزيع والتطور الكبير في النشاط الإداري للمنشأة وغيرها من الأسباب .

ب. الانحرافات السالبة

1. المبالغة في وضع التقديرات (كمية وقيمة) عن السنيين السابقة وضعف الكادر المستخدم .

2. رداءة النوعية وتقليص فترة التسهيلات وسوء الخزن وقلة الكوادر الفنية وعدم المتابعة المستمرة لنسب الإنجاز (أي ضعف الإدارة) .

3. زيادة الأسعار بصورة مفاجئة وعدم منح الخصومات ووجود بدائل أخرى من المستلزمات والمنتجات والبضائع وغيرها من الأسباب .

4. دراسة ومراجعة المستندات ومطابقة الكميات والاقيام لفترة محددة مع الكميات والاقيام في الموازنات لنفس الفترة والتأكد من عدم وجود

اختلافات بينها والاستعانة بالمعادلات والعلاقات المحاسبية وربما النتائج فيها ومثلاً .

5. رصيد أول المدة + الإنتاج المخطط (المشتريات المخططة) — المستخدم ذاتياً المخطط — رصيد آخر المدة المخطط = المبيعات المخططة .

6. دراسة الاتفاقيات الخاصة بالتصدير والاستيراد مع الدول الأخرى والاطلاع على شروط التعاقد والتجهيز وشروط الدفع وتحويل أقيام الصادرات لحساب المنشأة وتسديد المبالغ بعد الاستلام للبضائع وغيرها ودراسة نسب التطور لكميات وأقيام الصادرات والواردات وعلاقة ذلك مع حجم المنشأة ونشاطها والتأكد من الأخذ بنظر الاعتبار تأثير ذلك على الموازنة .

7. التأكد من صحة توزيع عناصر الاستخدامات (الرواتب والأجور والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية .. الخ) . على مراقبات المراكز (الإنتاجية وخدمات الإنتاج .. الخ) ودراسة التفاصيل لكل عنصر من عناصر الاستخدامات من حيث عدد العاملين الموجودين والتعيينات الجديدة والترقيات وعدد الذين تركوا الخدمة وكذلك كمية وأنواع المواد الأولية المطلوب شرائها على ضوء المبيعات والإنتاج المخطط .. الخ وربط ذلك بالسنتين السابقة .

8. دراسة عناصر الموجودات الثابتة المخططة (النفقات الرأسمالية المخططة) والتحقق من صحة احتياجات المنشأة لها وعدم المبالغة فيها والتأكد من تنفيذ تعليمات الموازنة التي تصدرها وزارة المالية سنوياً .

9. الاطلاع على حجم الطاقات الإنتاجية المتوفرة في المنشأة والمستوى المستغل منها ومقدار الطاقات المضافة والمستبعدة ودراسة نسب استغلال الطاقة ومقارنة المنفذ مع المخطط وعلاقة ذلك بالطاقة المتاحة السنوية وتحديد الانحرافات وأسبابها .

10. دراسة التدفقات النقدية للمنشأة وملاحظة نسب الفقرات المكونة لها ومقارنة المتحقق فعلاً من المتحقق للسنتين السابقة والاطلاع على إجراءات متابعة المنشأة على تحصيل إيراداتها وتسديد التزاماتها بسرعة.

11. التحقق من أن هدف الموازنات التخطيطية قد تم تحقيقه وأن الجهود والإجراءات العملية اللازمة لتحقيق هذا الهدف قد تم تحديدها بصورة سليمة .

المبحث الرابع

إجراءات وبرنامج تقييم الأداء

لمفهوم تقييم الأداء وجهات نظر متباينة فيذهب البعض إلى اعتبار تقييم الأداء بمثابة الحلقة الأخيرة من سلسلة الوظائف الإدارية ويعني ذلك أن تقييم الأداء بمثابة وظيفة مستقلة عن الوظائف التي تزاولها الإدارة .

وهناك من يرى أن التقييم عبارة عن فحص استنتاجي شامل للهيكل التنظيمي ولخطط وأهداف وطرق التشغيل واستخدام الموارد المادية والبشرية في الوحدات الاقتصادية ، ويعني ذلك أن التقييم هنا لن يقتصر على النتائج النهائية فحسب بل يمتد أيضاً إلى تقييم الخطط وطرق ووسائل تنفيذ هذه الخطط لاكتشاف مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها بالإضافة إلى

تقييم النتائج النهائية التي تبلورت عن الجهود التي بذلتها الإدارة في أدائها لوظائفها .

وتجدر الإشارة إلى انه يجب التميز بين مفهومين لتقييم الأداء :-

أولهما : تقييم الجدوى الاقتصادية للمشروعات وذلك بهدف اتخاذ قرار بإقامة مشروع معين أو التوسع في مشروع قائم أو استكمال بعض المشروعات أو الإحلال الكلي أو الجزئي لمشروع معين وعليه فهي عبارة عن دراسة اقتصادية للمشروعات الاستثمارية تستخدم فيها مختلف المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والمالية . ومما لاشك فيه أن لهذه الدراسة اثر على الأداء الجاري فيما بعد عملية الإقرار والتنفيذ .

وثانيهما : تقييم الأداء والذي يهدف إلى التحقق من مدى كفاية استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المطلوبة وبطبيعة الحال فأن تقييم الأداء لن يقتصر على النشاط الجاري بل يمتد أيضا إلى النشاط الاستثماري إلا انه وفي كلتا الحالتين يتخذ من النتائج التي تم التوصل إليها مادة للتحليل العلمي لأبرز مدى كفاءة الأداء بدراسة العلاقة بين الموارد المستخدمة والأهداف المتحققة في ضوء المعايير والخطط التي سبق وضعها .

إذن فأن تقييم الأداء لا يقتصر على مجال يعني من مجالات النشاط الاقتصادي بل يشمل المجالات الإنتاجية والخدمية على السواء ، ولمختلف الدوائر والمؤسسات والشركات .

ويترتب على ذلك أن تقييم الأداء يظهر في مجال الوحدات الإنتاجية مركزاً على النشاط الجاري والاستثماري ، كما يظهر على المستوى القومي وان كان يأخذ شكلاً إجمالياً لتقدير مدى الكفاءة الإجمالية التي وصلت إليها

الوحدات في استخدام الموارد المتاحة لها لتحقيق الأهداف المطلوبة منها في ضوء المعايير التي تحدد سلفاً لهذا الأداء .

إن تقييم الأداء يجب أن يتصف بالاستمرارية لذلك يجب أن توضع خطة التقييم وتحدد منذ بدء برنامج النشاط عن الفترة المقبلة .

ويتطلب ذلك المتابعة أولاً بأول تم تحليل النتائج النهائية التي توصلت إليها الوحدة في مختلف الجهود المبذولة ، وإن تؤخذ نتائج التقييم في الاعتبار عند وضع الخطط المقبلة للأنشطة المختلفة حيث أن التقييم يركز أساساً على تحليل ما تم التوصل إليه من نتائج وهذا لا يمنع بطبيعة الحال من إبداء الرأي في الخطط والوسائل والنظم الموضوعة لتحقيق هذه الخطط إذ قد يبرز التحليل نقصاً في كفاءة الأداء مرده عدم واقعية الخطط أو عدم ملائمة النظم والوسائل لإنجاز هذه الخطط بكفاءة .

وان كان تحليل النتائج النهائية وتقييمها يمثل أحد أشكال الوظيفة الرقابية فإن ذلك يعني أن تقييم الأداء لا يخرج عن كونه شكلاً من أشكال الوظيفة الرقابية بل انه يمثل الشكل المتطور لوظيفة الرقابة والذي يدفع معظم الباحثين للتركيز عليه لإبراز معالمه .

مما سبق يمكن القول بأن تقييم الأداء هو شكل من أشكال الرقابة يركز على تحليل النتائج التي تم التوصل إليها من كافة الجهود المبذولة وبمختلف المستويات الإدارية بهدف الوقوف على مدى تحقيق الوحدة لأهدافها باستخدامها الموارد المتاحة أفضل استخدام وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية .

المبحث الخامس

مستلزمات تطبيق رقابة الكفاءة والأداء

إن موضوع تقييم الكفاءة والأداء من الموضوعات الحديثة والتي ما زالت تحتاج إلى الكثير من البحث والدراسة ومع ذلك فإن مستلزمات تلك الرقابة يمكن إجمالها بما يلي :-

أولاً : ضرورة تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة.

إذ يجب تحديد الأهداف التي يقوم المشروع من اجل تحقيقها تحديداً واضحاً حتى يمكن التحقق من أداء المسؤولين وتقييمه من زاوية تحقيق هذه الأهداف سواء في مرحلة إنشاء المشروع أو في مرحلة تشغيله .

ولا تقتصر هذه الأهداف على مجال يعني بل تمتد لتشمل تحديداً لأهداف المشروع في مجالات الإنتاج والتطوير والتسويق والمجال المالي والأفراد والربحية والقيمة المضافة والمسؤولية تجاه المجتمع ... الخ .

ثانياً : ضرورة وجود معايير واضحة للأداء

يعتبر تحديد المعايير محور الارتكاز في عملية تقييم الأداء وبقدر ما يتوفر لهذه المعايير من الوضوح والدقة والواقعية وقدرتها على أن تعكس الجوانب المختلفة لنشاط كل مركز من مراكز المسؤولية وأثار القرارات التي تتخذ في هذه المراكز على أنشطتها .

وقد تأخذ المعايير شكلاً كمياً وقد يعبر عنها في صورة وحدات نقدية وفي هذه الحالة تعتبر ترجمة لمعيار أو أكثر من المعايير الكمية ، وهناك بعض المعايير الوصفية التي لا يمكن التعبير عنها رقمياً وهذا ما يجعل من عملية تحديد المعايير أمراً يكتفيه العديد من الصعوبات إلا انه يجب أن لا يهمل وضع مثل هذه المعايير وذلك بأن يتم تلمس بعض المعايير الرقمية

التي تعكس النواحي غير المقتبسة ولو بطريقة غير مباشرة كأن تكون زيادة مردودات المبيعات مؤشر لعدم رضا العملاء وغياب العاملين عن العمل بدون أسباب وزيادة معدلات دوران العمالة فيه مؤشر لعدم رضا العاملين أو استيعاب المنشأة لجزء من قوة العمل في المجتمع والعمل على خفض كلفة وحدة المنتج فيه مؤشر على مدى التزام الإدارة بمسؤولياتها تجاه المجتمع، إلا أن كل هذه المؤشرات يلزمها التقدير الشخصي لبعضها ويعطي صورة متكاملة من الأداء .

ثالثاً : ضرورة توافر نظام سليم وفعال للمعلومات .

تتوقف فاعلية وكفاية نظام تقييم الأداء على درجة توافر البيانات التفصيلية السليمة في الوقت المناسب وذلك أما لوضع المعايير أو المتابعة ورصد نتائج الأداء الفعلي أول بأول ولن يتحقق ذلك إلا بتوافر نظام سليم وفعال لجمع المعلومات .

رابعاً: يجب أن يكون تقييم الأداء مستمراً

والمقصود بذلك أن لا يقتصر على فترة زمنية واحدة وإنما يتم بصورة دورية ومنتظمة وعلى فترات قصيرة نسبياً حتى يمكن تشخيص الانحرافات والعمل على تلافيها بقدر الإمكان قبل استفحال أثارها في الاتجاهات غير المرغوب فيها وتوجيهها صوب الخطوط المرسومة لها .

ويعني هذا أن تكون دورية وهذا اللون من الرقابة يعد واحداً بالنسبة لجميع جوانب أداء الوحدة أو بالنسبة لكافة الظواهر أو في شتى المجالات حيث أن من الواقع ما نجد إن هناك أوجه نشاط أو مراكز مسؤولية في إطار الوحدة الاقتصادية أكثر حساسية وعليه فهي تخضع لتغيرات سريعة ذات اثر وعليه يلزم الأمر تتبعها وتقييمها على فترات قصيرة جداً — أسبوعية أو

شهرية — كما أن هناك بعضاً من أوجه النشاط أو مراكز الأداء الأخرى التي يقتضي تتبعها وتقييمها على فترات زمنية أطول نسبياً .

خامساً : بالنظر لاختلاف طبيعة النشاط في كل قطاع من قطاعات الدولة لذلك فإن المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء سوف تختلف إلى حد ما من قطاع لآخر سواء عند تقييم الأداء التفصيلي لمراكز المسؤولية من قبل إدارة الوحدة أو من قبل ديوان الرقابة المالية عليه يجب أن تتناول هذه المؤشرات الجوانب المختلفة للأداء ولجميع مراكز المسؤولية بالوحدة ولجميع الوحدات العامة في الدولة حتى يتصف تقييم الأداء بالشمولية .

سادساً : يجب أن يمتد تقييم الأداء إلى النشاطين الاستثماري والجاري وإن كان هناك بالإضافة إلى تقييم الأداء تقييم لصلاحية المشروعات المقترحة وجدواها الاقتصادية وإعداد خطة استثمارية لها .

أن هذا التقييم سوف يؤثر على أداء المشروعات التي يتم أجازتها مما يدعونا للقول بأهمية وخطورة دراسة صلاحية المشروعات المقترحة حتى لا يكون هناك تبذير للموارد المتاحة أو توجيهه للموارد في وجهه أقل صلاحية بالنسبة للوحدة أو للاقتصاد القومي .

سابعاً : يتم تقييم الأداء تفصيلياً داخل كل وحدة اقتصادية سواء كانت سلعية أو خدمية إضافة إلى قطاع الخدمات الحكومي . ويهدف هذا التقييم التفصيلي والذي تجريه إدارة الوحدة أو الرقيب المالي إلى الوقوف على مدى تحقيق الأهداف بكل مركز من مراكز المسؤولية داخل

الوحدة حيث تكون هناك معايير محددة لأداء كل مركز من هذه المراكز وبمقارنة الأداء الفعلي مع هذه المعايير يمكن تحديد مدى الكفاية مع الأخذ بنظر الاعتبار العلاقة بين النتائج المتحققة والموارد المستخدمة في الوصول لهذه النتائج خلال فترة زمنية معينة .

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يجب أن يتم تقييم الأداء بشكل إجمالي لوحدة قطاع الأعمال والخدمات وبمعرفة ديوان الرقابة المالية بهدف تحديد مدى الكفاءة في تحقيق الأهداف على مستوى كل وحدة وبالتالي على المستوى القومي لترشيد القرارات على مستوى الدولة عملاً على رفع مستوى الأداء بالاقتصاد القومي ككل .

عليه فإن تقييم الأداء على مستوى الوحدة تفصيلياً يعتبر مكماً للتقييم على المستوى القومي .

ثامناً : التكامل مع العملية الإدارية

إن فعالية نظام التقييم تتوقف إلى حد بعيد على مدى تكامله مع نظم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقوم فكرة التكامل بين التخطيط والتقييم على أساس أن كل مستوى من الخطط يوفر الأهداف التي تمثل معايير التقييم بالنسبة للعمليات على المستوى الأدنى مباشرة كما وإن التكامل مع اتخاذ القرارات معناه أن تتوفر المعلومات اللازمة للمدير قبل اتخاذ القرار وليس بعده .

تاسعاً : أن تفاصيل عملية تقييم الأداء تختلف ليست فقط من قطاع إلى آخر بل ومن نشاط لآخر داخل نفس القطاع ومن وحدة اقتصادية لأخرى ومن مركز مسؤولية لأخر .

يرجع هذا الاختلاف إلى ارتباط عملية تقييم الأداء بتنظيم الوحدة الاقتصادية والأهداف المرسومة لها والإمكانات المتاحة ومجالات نشاطها ونوع النشاط الذي تزاوله ومرحلة نمائها فضلاً عن ارتباطه بظروف المجتمع وقيمه الاقتصادية والاجتماعية .

عاشراً : يستلزم الأمر أن يؤدي تقييم الأداء إلى نتائج إيجابية من ناحية تحسين الأداء ورفع الكفاية عند تحقيق الأهداف المرسومة وهذا يتطلب ضرورة الاقتناع بأهمية تقييم الأداء **ويتحقق ذلك بتوافر بعض الشروط منها :-**

1. أن يكون الهدف من تقييم الأداء ليس فقط كشف أوجه الخلل والانحرافات وإنما أيضا يؤدي إلى تحليل أسبابها بقصد الوصول لوسائل علاجها .
 2. تكامل عملية تقييم الأداء مع أنواع الرقابة الأخرى حيث أن من المعروف أن الوحدة الاقتصادية تخضع لأنواع متعددة من الرقابة أهمها الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية ورقابة الدوائر الأخرى عليها .
 3. أن يكون نظام تقييم الأداء بسيطا ، حيث انه يجب الاكتفاء بأقل عدد ممكن من النماذج التي يطلب من أي وحدة اقتصادية استيفاء بياناتها لغرض تقييم الأداء ويستلزم الأمر أيضا الاكتفاء بأقل عدد من المؤشرات والمعايير التي يتم اختبار الأداء الفعلي في ضوءها .
- وذلك لضمان عدم طلب بيانات من الوحدات الاقتصادية لا فائدة ترحى منها وعدم انشغال جهاز التقييم في أعمال يمكن الاستغناء عنها .

4. أن يكون نظام تقييم الأداء واضحا ومعروفا للوحدات الاقتصادية أو مراكز المسؤولية التي يتم تقييمها مما ينعكس أثره في النهاية على تحسين الأداء ورفع كفايته وتحقيق الأهداف المرجوة منه.

أحد عشر : يجب أن يتصف تقييم الأداء بالشمول ويقصد بذلك مايلي :-

1. انطباقه مع مختلف وجوه نشاط الوحدة الاقتصادية أي أن يشمل جوانب الأداء المختلفة حيث انه لا يكفي أن يركز الأداء على نشاط معين دون باقي الأنشطة مهما كانت أهميته بل يجب أن يشمل على نواحي الأنشطة الأخرى

2. أن يمتد تقييم الأداء ليعطي الجوانب الاقتصادية والفنية والاجتماعية والسياسية حيث إن الهدف من تقييم الأداء هو ضمان تنفيذ الوحدة الاقتصادية أو مركز المسؤولية للأهداف المرسومة له.

3. أن يتم تقييم الأداء على جميع المستويات أي على مستوى الوحدة الاقتصادية أو النشاط النوعي أو القطاع الذي يتكون من عدة أنشطة نوعية وعلى المستوى القومي للتأكد من إن التنفيذ لا يتم فقط وفقا للأهداف وبكفاءة على مستوى الوحدة الاقتصادية فقط وإنما أيضا فيما يتعلق بالترابط والتوازن والتكامل بين مختلف الوحدات والعناصر الاقتصادية على مختلف المستويات .

اثنا عشر : يجب أن تكون كلفة الأداء أحد المؤشرات الأساسية في التقييم وهذا يعني أن يكون واضحا لدى كل العاملين بان تقييم أدائهم لا يرتبط بمجرد تأدية وظائفهم فحسب وإنما أيضا بمدى ما حققوه من وفر في النفقات وفي الإعتمادات المالية المتاحة لهم.

ثلاثة عشر : يجب أن يضطلع نظام تقييم الأداء بالربط في نتائجه بين عناصر الكم والنوع والزمن والتكلفة حيث إن أداء العمل كما ونوعا في حدود زمن وتكلفة معينة يعد أمرا أساسيا لتحقيق التوازن في تنفيذ الخطة بين مختلف الأنشطة والقطاعات.

أربعة عشر : يقتضي مراعاة الاعتبارات التالية عند توفر البيانات اللازمة لتقييم الأداء :-

1. تحديد المؤشرات والمعلومات والتقارير الضرورية لأداء التقييم في ميادين الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية

2. حصر جميع أنواع الإحصاءات والبيانات الأولية اللازمة لحساب المؤشرات وعمل التقارير المطلوبة للتقييم وتحديد مصادرها .

3. وضع نظام للتقارير يربط بين مصادر البيانات المختلفة وأجهزة الرقابة أو أجهزة التقييم لضمان الحصول على البيانات المطلوبة وفي الزمن المحدد لها دون تأخير .

خمس عشر : تطبيق ميزانية البرامج والأداء في بعض الأنشطة الحكومية فإذا نجحت التجربة يمكن تعميمها على كافة أجهزة الدولة والمنشآت ذات الاستقلال المالي .

ستة عشر : الاستمرار في البحث والدراسة في هذا المجال للوصول إلى نتائج أفضل وذلك عن طريق ما تستجد من مؤشرات ومعلومات إضافية أثناء مرحلة التطبيق .

المبحث السادس

خطوط وإجراءات تقييم الأداء

أولاً: الخطوات والإجراءات العامة

تتمثل خطوات وإجراءات تقييم الأداء على مايلي :-

1. تحديد المعايير والأهداف المرغوب تحقيقها

يمثل المعيار أداة قياس ذات مواصفات محددة ينطوي على التنفيذ ويتعلق بالمستقبل كما انه يمثل الهدف الذي يرجى تحقيقه ذلك لأنه يعبر عن مستوى معين لكفاية ما يمكن تحقيقه ، ويتطلب الأمر أن يتم اختيار المعايير اللازمة لقياس الأداء في ضوء الفهم الواضح والإدراك السليم لأهداف الوحدة محل التقييم وظروفها ووظائفها وتنظيمها الإداري وعلاقاتها مع الوحدات الأخرى حتى يتحقق لهذه المعايير الواقعية والفعالية وعند تحديد هذه المعايير يجب اتخاذ القرارات التالية :-

أ. ما هي المعايير التي يختبر في ضوءها الأداء الفعلي ويتوقف هذا القرار على طبيعة النشاط الذي تزاوله الوحدة وهنا يجب اختيار المعايير التي تعبر اصدق تعبير ممكن عن مستوى الأداء للوحدة أو لدائرة نشاط معين داخل هذه الوحدة .

ب. ما هي معدلات هذه المعايير كمية كانت أو فيميه . فقد يكون المعيار مثلاً الحد الأدنى الذي لا يجب أن يقل عنه الأداء أو الحد الأقصى الذي لا يجوز الزيادة عنه.

ت. ما هي الأولويات الواجب إعطاؤها لكل من المعايير المنتقاة أي تحديد الأهمية النسبية لكل منهما وحسب طبيعة النشاط .

فإذا كنا في وحدة إنتاجية صناعية مثلاً وان أحد معايير الأداء في مركز إنتاجي هو الرقم الخاص بالخامات التالفة فإن أهمية هذا المعيار تتحدد أولاً بمدى أهمية خفض هذا الرقم كمؤشر لتخفيض التكاليف وثانياً بمدى أهمية خفض التكاليف بالنسبة لأهداف إدارة الإنتاج ... وهكذا .

2. قياس الأداء الفعلي بموجب المعايير المحددة واستخراج الفروقات

وتحليلها

وذلك بأن يتم إثبات نتائج الأداء الفعلي أولاً بأول والتي تمثل خلاصة الجهود التي بذلت في تحقيق الأهداف وهنا يجب مقارنة نتائج التنفيذ مع ما كان محدداً لها من معايير لكل مركز من مراكز المسؤولية لتحديد الفروقات بين المعيار ونتائج التنفيذ ، ولا يكفي مجرد هذا التحديد بل لابد من الولوج في دراسة تفصيلية لأسباب هذه الفروقات فقد يتبين أنها ترجع إلى عدم واقعية الخطة والمعايير أو عدم كفاءة المنفذين أو تفاعل العاملين مع بعضهما ويجب محاسبة المسؤولين عما يدخل في نقاط تحكمهم فقط أما ما يرجع لظروف خارجية فيجب استبعاده عند مسألتهم عن نتائج الأداء وكفأته .

3. اتخاذ الإجراءات الصحيحة ومتابعتها

في ضوء التحليل الموضوعي لأسباب الفروقات بين المعايير والأداء الفعلي يتم اختيار الأجراء المصحح سواء بتعديل الخطط للفرات التالية أو تنمية قدرات المنفذين بتدريبيهم وتوعيتهم وربط نتائج الأداء بنظام فعال للحوافز والروادع ولا يكفي اتخاذ القرار المصحح فحسب بل يجب متابعة تنفيذ هذه القرارات حتى يتم التأكد من تنفيذ هذه الإجراءات وتحسين الأداء .

ثانياً : المراحل والخطوات التفصيلية لإجراءات رقابة كفاءة الأداء

إن عملية رقابة وتدقيق الأداء في الدوائر والمشاريع والمؤسسات الحكومية تشتمل على خمسة مراحل رئيسية هي مايلي :-

1. المسح الميداني الأولي للجهة الخاضعة للرقابة والتدقيق .
 2. دراسة التشريعات التي تعمل بموجبها هذه الجهة وتحدد أهدافها وغاياتها والإجراءات التي تضع بموجبها خططها وسياساتها ومعايير أدائها .
 3. دراسة وتقييم النظام الداخلي للسيطرة الإدارية لهذه الجهة .
 4. تحديد المجالات أو الحلقات الرئيسية الهامة في نشاط الجهة موضوع البحث وفحصها بعمق بقصد حصر مواقع الضعف والخلل فيها وتشخيص مستلزمات التغلب عليها .
 5. وضع الخطوط الرئيسية لتقرير الرقيب وتحديد النقاط المهمة فيه وترتيبها بتسلسل منطقي وإعداد التقرير وإنجازه بشكله النهائي ثم إصداره للمستويات الإدارية المعنية .
- وفيما يلي أهم الإجراءات الواجب اتباعها لتنفيذ المراحل والخطوات الرئيسية لهذا النوع من الرقابة والتدقيق :-

أولاً : المسح الأولي

- أ. مقابلة المسؤولين التنفيذيين وغيرهم من كبار الموظفين وخاصة مسؤول التدقيق الداخلي للحصول على المعلومات العامة عن الأنشطة التي تقوم بها الجهة وتحديد المشاكل والمعوقات التي تواجهها .
- ب. الحصول من الجهة المعنية على المستندات الأساسية المتضمنة المعلومات المتعلقة بالنشاط والأهداف والسياسات والمعايير وإجراءات العمل الخاصة بها .

ت. الفحص الميداني عن طريق التجوال في الدوائر والأقسام والمعامل والمنشآت العائدة لهذه الجهة بغية التعرف على مواقع الوحدات العاملة وتقييم حجمها وأهميتها وتحديد العلاقة بين الوحدات والأقسام المختلفة ولغرض بناء علاقة مباشرة مع المسؤولين المشرفين على هذه الوحدات والأقسام .

ثانياً: دراسة التشريعات والأهداف والسياسات والمعايير .

1. دراسة المعلومات التي تم الحصول عليها عند تنفيذ الخطوات التدقيقية في المرحلة الأولى لتحديد أهداف الجهة وسياساتها والمعايير التي تطبقها في تقييم أدائها والتأكد من أن هذه الأمور محددة بوضوح .
2. دراسة الظروف التي أحاطت بإنشاء هذه الدائرة أو المشروع أو المؤسسة وهل أن أسباب وجودها وظروف ومستلزمات عملها مازالت قائمة وكما كانت عليه عند إنشائها وما هي التغيرات الجوهرية ومستلزمات العمل والجديدة فيها.

ثالثاً : دراسة وتقييم النظام الداخلي للسيطرة الإدارية .

1. تحديد المجالات المهمة التي تستدعي فحص شامل ودقيق عن أعمال الجهة الخاضعة للتدقيق .
2. تحديد طبيعة وحجم الاختبارات التي ينبغي إجراءها لتشخيص الآثار الناجمة عن وجود نقاط الضعف والخلل في هذه المجالات المهمة من نشاط الجهة .

ويجب أن يكون الهدف من إجراء هاتين الخطوتين هو لتحديد مايلي :-

أ. الوسائل والطرق المستخدمة في العمل .

ب.مدى ملائمة وفائدة الخطوات المستخدمة في عمل الجهة موضوع التدقيق.

ت.تقييم نتائج أعمال هذه الجهة بالمقارنة مع الأهداف والخطط والمعايير المقررة لها قانوناً وبالقياس مع ما هو معقول وممكن .

ث.مدى فاعلية سيطرة الإدارة الداخلية .

رابعاً : فحص المواقع المهمة ونقاط الضعف والخلل وتحديد مصادر المعوقات والصعوبات في النظام .

إن هدف هذه المرحلة من مراحل التدقيق هو التعرف على نوعيته وأهمية المعوقات والصعوبات التي تعاني منها الجهة موضوع التدقيق وتحديد مواقعها وحصر أسبابها وجمع المعلومات التي تظهر درجة احتمال حدوثها فعلاً .

وعليه يجب على الرقيب اتخاذ الخطوات التالية لإنجاز هذه المرحلة :-

- 1.فحص مدى التقيد بالمتطلبات القانونية والمقاصد التشريعية .
- 2.فحص مدى الالتزام بالسياسات المقررة .
- 3.دراسة وتقييم مدى تحقيق أهداف وغايات العمليات الميدانية التي تتماشى مع الأهداف الأصلية للجهة موضوع التدقيق .
- 4.تقييم كفاءة وفاعلية واقتصادية استخدامات اليد العاملة والمواد والموارد المالية .
- 5.تقييم كفاءة العمليات عندما يكون النشاط مقسم إلى عدة عمليات .
- 6.فحص ضوابط ومعايير السيطرة على المعلومات المدرجة في السجلات المالية والتقارير والإحصاءات التي تخص الأمور والعمليات التي تقع

ضمن المواقع التي تظهر فيها المشاكل ومدى ملائمة وكفاية ودقة هذه المعلومات للاعتماد عليها عند تقييم حجم وأهمية هذه المواقع .

خامساً : مرحلة إعداد تقارير أعمال الرقابة والتدقيق

1. إعداد مسودة التقرير بأسلوب علمي ومهني توضع بالاستناد إلى ما اكتشف من حقائق ومعلومات من خلال أعمال الرقابة والتدقيق .

2. مناقشة مسودة التقرير مع المسؤولين المعنيين في الجهة موضوع التدقيق وإبداء مرونة عالية في الصراحة وتبادل وجهات النظر مع هؤلاء المسؤولين حول الأمور الرئيسية في التقرير .

3. استخدام مختلف وسائل العرض والتعبير (بما في ذلك الرسم والجداول والمعادلات الرياضية) التي تضمن وضوح وسهولة فهم وإدراك مضمون النقاط المدرجة في التقرير .

هذا ويجب أن يتضمن التقرير بإيجاز النقاط التالية :

- أ. لماذا أجرى التدقيق وتحت أية صلاحية نفذ .
- ب. ما هي الأعمال التدقيقية التي أجريت فعلاً .
- ت. هل ما يجري فعلاً في المشروع أو الدائرة يتفق مع ما يجب أن يكون إيجاباً أو سلباً .

ث. ماذا تعني المعلومات التي اكتشفها التدقيق .

ج. ماذا يجب عمله من قبل الجهة المدققة لتصحيح الأوضاع .

ح. لماذا يجب تصحيح الأوضاع وماذا سيحدث لو لم يجر تصحيحها .

أما من حيث شكل وترتيب محتويات التقرير فيفضل مراعاة ما يلي :-

1. ملخص بأهم النقاط التي يتضمنها التقرير (أو على شكل ملحق في مقدمة التقرير) .

2. الأهداف والمجالات أو الأمور التي تناولها العمل الرقابي أو التدقيق .
3. الجوانب الإيجابية في نشاط إدارة المشروع من خلال ما تظهره نتائج التدقيق .
4. الجوانب السلبية والمعوقات والمشاكل الإدارية التي أظهرتها نتائج أعمال الرقابة والتدقيق .
5. حجم وأهمية المعوقات والمشاكل التي تعاني منها الجهة وأثارها وأبعادها .
6. الأسباب المؤدية لظهور المعوقات والاختناقات .
7. التوصيات والمقترحات لتصحيح الأوضاع – أي الحلول أو العلاج وإجراءات الوقاية.
8. موقف إدارة الجهة موضوع التدقيق من هذه المشاكل والصعوبات والإجراءات التي اتخذتها والتي يؤيدها الرقيب .
9. موجز بالاستنتاجات المستخلصة من نتائج أعمال التدقيق .

المبحث السابع

مؤشرات تقييم الأداء

تختلف المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء باختلاف طبيعة النشاط الذي يتم تقييم الأداء فيه ، وفيما يلي أهم المؤشرات الممكن استخدامها :-

معدل عائد الاستثمار

بالرغم من أن الربح من المؤشرات الهامة في تقييم الأداء إلا أن اقترانه بالأموال المستثمرة في المشروع يعطي مؤشرا أكثر فائدة في عملية التقييم ، على أن يتم استبعاد الأموال غير المستثمرة في الوحدة بصورة

مستمرة من إجمالي الاستثمارات وفي نفس الوقت يجب أن يستبعد من الربح أي عائد تحصل عليه من البنود التي يتم استبعادها من المال المستثمر .

ويمكن وضع هذا المؤشر بصورة أكثر وضوحا كما يلي:-

$$\text{عائد الاستثمار} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{المال المستثمر}} * \frac{\text{الفائض}}{\text{لمبيعات}}$$

حيث يوضح الجزء الأول من المعادلة إنتاجية المال المستثمر من المبيعات و يوضح الجزء الثاني ربحية هذه المبيعات وينتج عن تفاعلها العائد على الاستثمار وبالتالي يمكن معرفة ضعف أو كفاءة الأداء بصورة أكثر تفصيلا وتتبع أسبابه بشكل أفضل.

ربح المبيعات

تعتبر المبيعات الإيراد الأساسي في المنشأة التجارية والصناعية وقد يطلق عليها في المنشآت الخدمية بـ (خدمات مباعه).

يعتبر زيادة رقم المبيعات من فترة لأخرى مؤشرا على تطور الوحدة وان كانت فعالية هذا المؤشر تزيد عندما يقترن بمؤشرات أخرى كالربحية وذلك بنسبة الأرباح المتحققة إلى المبيعات الفعلية ومقارنة هذه النسبة الفعلية بمثيلاتها بالخطوة المحددة للوحدة أو الوحدات المثيلة بالإضافة إلى المقارنات الزمانية مع فترات سابقة لمعرفة مدى كفاية تحقيق الأهداف ومدى الكفاية النسبية بين الوحدات المتنافسة بنفس القطاع .

وبطبيعة الحال يجب استبعاد الأرباح من الأنشطة العرضية (غير الرئيسية) من بسط هذه النسبة حتى يكون المؤشر أكثر واقعية في التعبير عن مدى كفاية الأداء داخل الوحدة الاقتصادية .

المخزون

يعتبر المخزون من الأمور الحيوية داخل أي وحدة اقتصادية سواء كان هذا المخزون مستلزمات سلعية — خامات — أو كان منتجات تامة في الوحدات التي يمكن تخزين إنتاجها .

إن توافر المخزون المناسب عامل مهم في نجاح الوحدة في تحقيق أهدافها حيث يعمل المخزن على سد الفاصل الزمني بين تاريخ الإنتاج والبيع للمنتجات التامة وتاريخ الشراء والاستحواذ والاستخدام للمستلزمات السلعية.

إن المخزون المناسب يساعد على استقرار الإنتاج وإيعاده عن التقلبات الموسمية سواء كان المخزون من الخامات أو من الإنتاج التام كما يساعد على تحقيق وفورات نتيجة لإتباع نظام الإنتاج المستمر أو إمكانية تلبية الطلبات في الوقت المناسب .

إلا إن هذه ليست دعوة مفتوحة للتمادي في التخزين إذ إن المخزون سلاح ذو حدين فكما أن توافر المخزون المناسب له مزايا إلا إن زيادته عن الحد المناسب قد يكبد المنشأة خسائر تتمثل في احتمالات التلف أو التقادم والزيادة في أعباء التخزين وتعطيل جزء من رأس المال المستثمر بالوحدة مما ينعكس على نقص مؤشر عائد الاستثمار السابق ذكره .

وفي ذات الوقت يمثل نقص المخزون عائقا أمام تحقيق الوحدة لأهدافها وإن كان يحقق لها بعض الوفورات متمثلة في تكاليف التخزين وتجنب المخاطر التي قد يتعرض لها المخزون.

إذن يجب إتباع الأساليب العلمية الحديثة في تحديد الحجم المناسب من المخزون حتى تتمكن الوحدة من تحقيق أهدافها ويجب اعتبار توافر الحجم الأمثل للمخزون بمثابة مؤشر من مؤشرات قياس كفاءة أداء الوحدة الاقتصادية .

ومن أهم المؤشرات المستخدمة في هذا المجال فترة التخزين للخامات أو الإنتاج التام.

$$\text{فترة التخزين} = \frac{\text{قيمة مخزون الخامات في نهاية المدة}}{\text{متوسط الاستخدام الشهري للخامات خلال السنة}}$$

$$\text{أو فترة التخزين} = \frac{\text{كلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة}}{\text{المتوسط الشهري لكلفة المبيعات}}$$

$$\text{أو فترة التخزين} = \frac{\text{قيمة مخزون الإنتاج التام آخر المدة - بسعر البيع}}{\text{المتوسط الشهري للمبيعات}}$$

ومقارنة فترات التخزين المستنتجة مع الفترات النموذجية — إن وجدت — وتلك المحددة وكذا بالفترات الماضية والمنشأة المثيلة لمعرفة مدى كفاءة الأداء في هذا المجال .

مؤشر الإنتاجية

تقوم العملية الإنتاجية على تفاعل مجموعة من العناصر تتمثل بصفة أساسية في العمل / بشري وآلي ، المواد الخام ، رأس المال . ويجب تحقيق

أفضل استخدام لهذه العناصر للوصول إلى أهداف الوحدة الاقتصادية أو المشروع الخدمي .

ويمكن لهذا الغرض استخدام المؤشرات التالية :-

أ. نسبة استغلال الطاقة الآلية في خطوط الإنتاج

صافي ساعات التشغيل للآلات لكل مرحلة أو خط إنتاجي

=

إجمالي عدد الساعات التي يمكن للمرحلة أو الخط أن تعملها

خلال فترة

مما يعطي مؤشراً عن مدى كفاءة الأداء في استخدام الطاقة الآلية المتاحة لديها مع مقارنة ذلك بما هو مخطط ومع الفترات الماضية .

ويمكن تعضيد هذا المؤشر في وحدات إنتاجية بمؤشر آخر وهو نسبة قيمة المخرجات إلى ساعات التشغيل الفعلية خلال الفترة لمعرفة إنتاجية الساعة / آلة مع الأخذ بنظر الاعتبار تغيرات أسعار المخرجات خلال الفترات المتلاحقة.

ب. بالنسبة لعنصر العمل يمكن استخدام المؤشرات الثلاثة الآتية :-

1. قيمة الإنتاج للعامل في العام الحالي — على أساس قيمة الإنتاج بالأسعار الجارية

قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق — مستبعداً المشغولات الداخلية

=

متوسط عدد العاملين بالنشاط الجاري

= إنتاجية العامل في النشاط الجاري

ويمكن مقارنة هذا المؤشر بالإنتاجية المخططة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن هناك بعض الوحدات الاقتصادية قد تجبر على تحمل بعض

العمال غير المنتجين كالمعوقين وهنا يجب استبعاد هؤلاء العمال عند حساب المؤشر حتى يكون أكثر واقعية في تحديد كفاءة عنصر العمل .

2. قيمة الإنتاج للدينار / أجر في العام الحالي

قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق (بعد استبعاد المشغولات الداخلية)

إجمالي أجور النشاط الجاري

= إنتاجية الدينار / أجر

ويتم إجراء المقارنات مع الفترات السابقة لتحديد تطور الكفاية ومع الإنتاجية المخططة ويمكن أيضاً المقارنة بالوحدات المثيلة ويجب هنا أيضاً مراعاة التحفظ في المؤشر السابق لاستبعاد أجور العمال غير المنتجين من النشاط الجاري على اعتبار أن أجورهم تمثل عبء اجتماعي .

3. نسب الغياب للأسباب غير العادية

عدد أيام الغياب للأسباب غير العادية

صافي أيام العمل الفعلية خلال الفترة

وأن كانت هذه النسبة لا تمثل نسبة الإنتاجية إلا إن لها انعكاس على إنتاجية العامل إضافة إلى إنها توضح مدى كفاءة الإدارة في خلق جو الاستقرار للعمال وارتباطهم بمجتمعهم الصغير (الوحدة) ومدى رضا العمال عن هذا المجتمع .

ت. بالنسبة لعنصر الخامات يمكن استخدام نسبة الضياع في الخامات .

كمية الضياع في الخامات

حيث يتساوى =

كمية الخامات المعيارية اللازمة للإنتاج الفعلي

وإذا كانت هذه النسبة لا تعتبر ضمن المؤشرات الإنتاجية لعنصر
الخامات إلا أنها تؤثر في إنتاجية الخامات والتي يجب استخدامها كالاتي :-

قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق

$$\text{مؤشر الإنتاجية} = \frac{\text{قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق}}{\text{كلفة الخامات المستخدمة لهذا الإنتاج}}$$

كلفة الخامات المستخدمة لهذا الإنتاج

وبهذا الشكل يمكن الوقوف على مدى كفاءة المسؤولين عن الوحدة في
استخدام العناصر الإنتاجية المتاحة لهم ويسهل تحقيق الكفاية في استخدام
هذه العناصر ولاسيما في حالة قدرتها في المجتمع .
مؤشرات التمويل

تعتبر الوظيفة المالية من أهم الوظائف بالوحدات الاقتصادية ، إذ
يعتمد عليها نجاح المشروع أو فشله وهذا ما يلقي على عاتق المسؤولين عن
هذا النشاط عبء كبيراً .. حيث يكون على الإدارة المالية العمل على توفير
الأموال اللازمة للوحدة بأقل تكلفة ممكنة وفي نفس الوقت تحقيق أفضل
استخدام لهذه الأموال مع الحفاظ على درجة معقولة من السيولة تسمح
بالوفاء بالتزامات الوحدات وعلى ذلك فإن الإدارة المالية توازن بصفة
مستمرة بين هدفين متعارضين تماماً هما السيولة والربحية وتعمل على
تحقيق أفضل توازن بينهما .

عليه يمكن تقسيم المؤشرات التي تقيس كفاءة الإدارة في هذا المجال
إلى ثلاث مجموعات رئيسية :

أولاً : المؤشرات التي تقيس مدى التوازن في الهيكل التمويلي (مصادر
الأموال).

ثانياً : المؤشرات التي تقيس مدى كفاءة الإدارة في استخدام الأموال .

ثالثاً : المؤشرات التي تقيس مدى قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها التي يستحق سدادها .

بالنسبة للمجموعة الأولى التي تقيس مدى التوازن في الهيكل التمويلي يمكن استخدام المؤشرات التالية.

نسبة تغطية إجمالي مصادر التمويل طويلة الأجل إلى الأصول الثابتة وما في حكمها .

حيث تشمل المصادر الطويلة الأجل بالأموال المملوكة للوحدة مضافاً إليها القروض طويلة الأجل ... وبما أن الأصول الثابتة تمثل استخدام طويل الأجل للأموال لذلك بات من الضروري تمويلها أيضاً بمصادر طويلة الأجل.

وللحصول على صورة أوضح بالأموال أن يضاف لهذه النسبة :-

أ. نسبة المصادر المملوكة إلى الأصول الثابتة ..

ب. دراسة مكونات رأس المال العامل وطريقة تمويلها ومدى سلامة ذلك في ضوء طبيعة النشاط الذي تزاوله الوحدة .

ت. نسبة المصادر المملوكة إلى المصادر المقترضة لمعرفة مدى الوازن في هيكل التمويل ولا سيما إن لهذه العلاقة أثر هام على نسبة الربحية حيث تلتزم الوحدة بدفع عبء دوري للأموال المقترضة وهو الفوائد .

أما فيما يتعلق بالمجموعة الثانية من المؤشرات والتي تقيس مدى كفاءة الإدارة في استخدام الأموال فيمكن استخدام عدة نماذج مقارنة بالاستخدامات الثابتة والمتداولة حيث يقارن العام الحالي بالسابق إضافة إلى بيان تحليلي بحركة الأموال ومصادرها واستخداماتها خلال الفترة الحالية

محل التقييم ويمكن لتعزيز هذا المؤشر استخدام نسبة المبيعات إلى الإيرادات إلى متوسط إجمالي الأصول لتحديد إنتاجية الدينار المستثمر في أصول الوحدة ونسبة المبيعات إلى متوسط الأصول الثابتة بعد استبعاد ما لم يستخدم أو يهيئ للاستخدام بعد .

وكذلك نسبة المبيعات إلى متوسط رأس المال العامل ونسبة المبيعات إلى متوسط الخزين السلعي .

وبمقارنة هذه النسب مع النسب النموذجية والمخططة مع ألامعام والمنشآت المثلة توضح مدى كفاية توظيف الأموال بالوحدة الاقتصادية .

أما فيما يتعلق بالمجموعة الثالثة من المؤشرات والتي تقيس مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل يمكن استخدام النسب التالية :-

نسبة التداول : حيث تنسب الأصول المتداولة إلى الخصوم المتداولة لتحديد مدى قدرة المنشأة على سداد هذه الالتزامات بما لديها من أصول متداولة .

نسبة السيولة : وذلك بنسبة أوراق القبض + أوراق مالية قصيرة الأجل + النقدية إلى الخصوم المتداولة .

نسبة السيولة السريعة : والتي توضح مدى قدرة الإدارة على سداد ديونها قصيرة الأجل بما لديها من نقدية حاضرة وتستخرج بقسمة النقدية الحاضرة على الخطوط المتداولة .

متوسط فترة التحصيل : والتي توضح مدى كفاءة الإدارة في تحصيل الديون المستحقة لها بذمة العملاء وذلك بقسمة العملاء (عدا مخصص

الديون المشكوك بها) + أوراق القبض على متوسطات المبيعات الفعلية اليومية .

متوسط فترة الائتمان : والذي تحصل عليه المنشأة من دائنيها والتي تستخرج بقسمة الدائنين + أوراق الدفع على متوسط المشتريات اليومية .
وتتم المقارنات بالنسبة لكل من هذه المؤشرات مع المحدد مقدماً لكل منها والفترات الماضية والمنشآت المثلة .

الموازنات التخطيطية

أن الموازنات التخطيطية لا تخرج عن كونها خطة تفصيلية محددة مقدماً يتم إعدادها وتوزيعها لتكون مرشداً لتنفيذ العمليات الجارية ولتكون أساساً لتقييم الأداء .

أن للموازنات التخطيطية وجهان : — أحدهما يتعلق بالموازنة التخطيطية كأداة للتخطيط حيث تزودنا بالمعلومات عن عوامل معينة مثل النقدية والطاقة الإنتاجية... الخ في فترة زمنية مستقبلية مما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية .

أما الوجه الثاني فيتعلق بالناحية الرقابية حيث تزودنا بأساس لمقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له ومن ثم تسهل عملية تقييم الأداء .

وفي الواقع نجد أن المظهر الرقابي للموازنات التخطيطية ينتهي بعملية تحليل الانحرافات وكتابة التقارير عنها فالانحرافات التي تنشأ يقتضي الأمر تحليلها والوقوف على أسبابها وتحديد المسؤوليات عنها وفي النهاية اتخاذ الإجراءات التصويبية كلما أمكن ذلك .

وتتطلب عملية تقييم الأداء عن طريق الموازنات التخطيطية ضرورة التفرقة بين نوعين من الموازنات هما الموازنات التخطيطية للتشغيل والموازنات التخطيطية للبرامج .

الموازنات التخطيطية للتشغيل

وهذا النوع من الموازنات يتعامل مع بنود النفقات التي يمكن عملياً وضع معايير كفاية لها أو بمعنى آخر مؤشرات يمكن عن طريقها قياس الأداء الفعلي ومن أمثلة هذه الموازنات القائمة التقديرية للمواد ، العمالة المباشرة المصروفات الصناعية الإضافية .

الموازنات التخطيطية للبرامج

وهذا النوع من الموازنات — على عكس الموازنات التخطيطية للتشغيل — يتعامل مع بنود النفقات التي يشتمل وضع المعايير كفاية لها ولهذه البنود تخضع لحد كبير للتقدير الشخصي للإدارة .

ومن أمثلة هذا النوع من الموازنات ... القائمة التقديرية للمصروفات الإدارية والقائمة التقديرية لمصروفات الأبحاث والتجارب .

ويقتضي الأمر ضرورة التمييز بين النوعين السابقين من الموازنات التخطيطية ، والمهم في هذا المجال هو استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء ، ففي ظل الموازنات التخطيطية للتشغيل يتم التركيز على مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له وعليه تتبلور عملية الرقابة على التكاليف في النهاية إلى عملية لتقييم الأداء .

وحيث أنه من المتعارف عليه لدى المستويات الإدارية المختلفة إن أدائهم سوف يتم قياسه عن طريق مؤشرات محددة مقدماً في إطار الموازنة

التخطيطية وحينئذ نجد إن هؤلاء الأفراد على مواقع التنفيذ سوف يكتسبون حافزاً لبذل أقصى جهود لهم لتنفيذ الموازنة التخطيطية على الوجه المحدد ومن ثم يمكن تحسين أدائهم .

وتتطوي الرقابة بموجب الموازنات التخطيطية على عمليتين

رئيسيتين هي :-

1. تحضير الموازنة في صورة خطة كمية وقيمية عن فترة مستقبلية وبالتالي فهي تعبر عن خطة تكلفة للموارد تتعلق بفترة محددة وتهدف الوحدة لتحقيقها .

2. إجراء الرقابة بهدف اتخاذ الإجراءات المصححة بمعرفة الإدارة على مستوياتها المختلفة ، وهذا يعني ضمناً قبول المستويات الإدارية للخطة ذاتها... الأمر الذي يتطلب توضيح خطوط المسؤولية ومراكزها في خطة تنظيمية واضحة يتم على أساسها توزيع الاختصاصات والواجبات.

التكاليف

أولاً: التكاليف المعيارية كمؤشر لقياس الأداء

إن المعلومات التي يتم الحصول عليها في ظل التكاليف التاريخية هي معلومات صحيحة وقيمة .. إلا إن الإدارة تحصل عليها بعد البدء في عملية الإنتاج كما إن هذه المعلومات تعكس التكاليف الخاصة بفترة سابقة . بمعنى أن أي نقص في كفاءة التشغيل لا يمكن اكتشافه إلا بعد انتهاء الفترة .

ولتلافي هذا العيب يمكن استخدام التكاليف المعيارية للحصول على بيانات ومعلومات تخدم الإدارة في تنظيم العمليات الإنتاجية حيث بواسطتها يمكن الوصول إلى ما يلي : -

1. تحديد ما يجب أن تكون عملية تكلفة المنتج قبل فترة التكاليف المحددة تحت الظروف السائدة في الفترة .

2. مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية خلال الفترة لتحديد كفاية العمليات .

عليه يمكن تعريف محاسبة التكاليف المعيارية بأنها طريقة تحدد بموجبها التكلفة على أساس تجميع تكلفة المواد والعمل المباشر والمصاريف الصناعية غير المباشرة التي تمثل ما يجب أن تكون عليه تكلفة هذه العناصر إلى جانب تحديد ما تكلفه فعلاً .. أي تحديد التكاليف التي تعتبر معيارية إلى جانب الفعلية ومتى ما تحددت التكلفة المعيارية يصبح بالإمكان مقارنة التكاليف الفعلية للمواد والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة بالتكاليف المعيارية .

وبمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية على فترات زمنية تظهر في الحال أية اختلافات بينهما وبالتالي تكشف بسرعة أي نقص في كفاية تشغيل العمليات الصناعية كما تتخذ في الوقت نفسه الإجراءات اللازمة لإزالة الأسباب المؤدية لذلك .

ولاستخدام التكاليف المعيارية كمؤشر لقياس الأداء يمكن استخدام المعايير التالية :-

1. الكلفة المعيارية للمواد

بواسطة هذا المعيار يمكن تحديد الكمية المعيارية التي يجب أن تدخل في إنتاج الوحدة التامة وكذلك السعر المعياري الذي يمكن به الحصول على المواد في ظل أعلى درجة من الكفاية يمكن الوصول إليها .

2. الكلفة المعيارية للعمل

وبموجب هذا العيار يمكن تحديد الوقت المعياري الذي يجب أن يمضيه العامل في إنتاج المنتج داخل كل قسم وكذلك تحديد الكلفة المعيارية للأجور في الساعة أو المعدل المعياري للأجر في الساعة .

بالنسبة لتحديد الوقت المعياري يقوم المشرف على العمال بتحديد الوقت الذي يعتبرونه معياراً لأداء كل عملية تتم في المصنع ولا يفترض أن يكون هذا الوقت نموذجياً ولكن يجب أن يكون كما هو الحال بالنسبة للمواد ممثلاً لأقصى درجة من الكفاية يمكن الوصول إليها .

3. الكلفة المعيارية للمصاريف غير المباشرة

ويتم بموجب هذا المعيار ما يلي :-

- إعداد جدول بالمصاريف الصناعية المعيارية الخاصة بكل قسم من الأقسام التكاليفية (إنتاج وخدمات) والتي تعتبر مباشرة بالنسبة لهذه الأقسام.

- إعداد جداول بالمصاريف الصناعية المعيارية التي يصعب تخصيصها على الأقسام التكاليفية (مصاريف عامة) .

- توزيع المصاريف الواردة في الجدول (ب) على الجداول الخاصة بالأقسام التكاليفية (أ) .

- إعادة توزيع مجموع المصاريف الصناعية المعيارية غير المباشرة الخاصة بأقسام الخدمات على الأقسام الإنتاجية ... وهكذا تتجمع لدينا المصاريف الصناعية المعيارية غير المباشرة لكل قسم من الأقسام

الإنتاجية والتي توزع بالتالي على الوحدات المنتجة في كل قسم من هذه الأقسام .

4. الساعة المعيارية

عند تحديد العمل اللازم لإتمام تشغيل عدد من المنتجات خلال فترة معينة في إدارة معينة فأن ساعة العمل هي أساس مشترك للقياس خاصة وان المنتجات تختلف في مواصفاتها واحتياجاتها لعنصر العمل . ويعبر عن عامل القياس المشترك بالوقت وهو (الساعة المعيارية) حيث تقيس كمية العمل اللازم لإتمام أي منتج بواسطة أي آلة او تحت إشراف أي عامل .

فمثلاً إذا أمكن إنتاج (50) وحدة في (5) ساعات فإنه يمكن القول بأن معيار أو معدل إنتاج الساعة هو (10) وحدات وبالتالي الإنتاج المنتظر في (3) ساعات هو (30) وحدة وهكذا .

إن الساعة المعيارية ليست ساعة زمن ولكن (ساعة) تقيس الإنتاج الذي يتم خلال الساعة ويتم التوصل إلى الساعة المعيارية بدراسة الزمن والحركة وبالخبرة والتحكم السليم.

5. معدل الكفاية .

يعبر معدل الكفاية على نسبة ما يعادل الساعات المعيارية للعمل المنجز إلى الوقت الفعلي المستنفذ لإتمام الإنتاج .

فمثلاً : إذا كان معيار إنتاج الساعة هو (10) وحدات وان إنتاج (60) وحدة قد تم في (5) ساعات فأن :-

$$\text{معدل الكفاية} = \frac{\text{ما يعادل الساعات المعيارية للإنتاج}}{\text{الوقت الفعلي المستنفذ لإتمام الإنتاج}} \times 100$$

$$= \frac{6}{5} \times 100 = 120\%$$

وكلما زادت النسبة عن 100 كلما كان هناك كفاية أكبر أما إذا انخفضت فأنها تعبر من كفاية أقل .
 فلو إن إنتاج (60) وحدة قد تم في (8) ساعات فأن معدل الكفاية يحسب كما يلي :-

$$\text{معدل الكفاية} = \frac{6}{8} \times 100 = 75\%$$

6. معدل النشاط

يربط معدل الكفاية بين كمية الإنتاج الفعلي معبراً عنها بساعات معيارية والساعات الفعلية المستنفذة في إنتاج نفس الكمية .
 أما معدل النشاط فيربط بين الإنتاج الفعلي والمخطط معبراً عنهما بساعات معيارية وبذلك لا يقيس الكفاية ولكن يقيس مستوى النشاط الذي يتم مع التعبير عن الإنتاج الفعلي والمخطط بالساعات المعيارية .
 فمثلاً : في خلال وقت معين تم تشغيل إنتاج فعلي يعادل 490 ساعة معيارية وكان من المخطط أن يتم تشغيل إنتاج يعادل 350 ساعة معيارية فتكون النسبة المئوية كما يلي :-

$$\text{ما يعادل الساعات المعيارية للإنتاج الفعلي} = \frac{100 *}{\text{ما يعادل الساعات المعيارية للإنتاج المخطط}}$$

$$140\% = 100 \frac{\quad}{35}$$

ثانياً : الكلفة الحدية

1. نقطة التعادل .

هي النقطة المعبرة لمستوى إنتاج معين والتي تتساوى عندها إيرادات النشاط الجاري مع التكاليف الكلية وبتغير مستوى الإنتاج يتحدد الفائض أو العجز المتوقع بحيث يمكن الاسترشاد بها عند وضع سياسات وخطط الإنتاج المستقبلية .

وتتحدد نقطة التعادل عند تساوي الفرق بين الإيرادات والكلف المتغيرة مع التكاليف الثابتة ووفق المعادلة التالية :-

الكلف الثابتة = الإيرادات - الكلف المتغيرة .

استخدامات نقطة التعادل :-

1. استخدام نقطة التعادل في تخطيط الربح والمبيعات

التكاليف الثابتة

أي نقطة التعادل بالكميات = $\frac{\quad}{\quad}$

المساهمة الحدية للوحدة الواحدة

التكاليف الثابتة

ونقطة التعادل بالمبلغ = $\frac{\quad}{\quad}$

التكاليف المتغيرة للوحدة

$\frac{\quad}{\quad} - 1$

سعر بيع الوحدة

ولما كانت نقطة التعادل تمثل كمية المبيعات التي عندها تتساوى إيرادات المبيعات مع كلفة المبيعات وبذلك فإن إدارة المنشأة تستطيع أن

تحدد حجم المبيعات اللازمة لتحقيق الأرباح المخططة وذلك بإضافة رقم الربح المطلوب إلى التكاليف الثابتة كما موضح في المعادلتين أعلاه .

2. استخدام نقطة التعادل لتحسين ربحية المنشأة

ويتم ذلك عن طريق دراسة المتغيرات التي تحتويها نقطة التعادل هي :-

• زيادة سعر البيع للوحدة

• تخفيض نصيب الوحدة من التكاليف

• تخفيض التكاليف الثابتة للمنشأة

• زيادة حجم المبيعات

3. استخدام نقطة التعادل في تحديد حجم التوسع في الطاقة أن دراسة

التكاليف لمشروع يرغب في زيادة إنتاجه تعتبر العامل الأساسي.

وكذلك الربحية المتحققة عن هذه الزيادة فقد تكون هناك طلبات على

منتجات المنشأة تزيد على الطاقة القصوى للمنشأة حالياً فأن التفكير في

زيادة الخطوط الإنتاجية يعني زيادة في التكاليف ككل ومنها الثابتة .

فلو زادت التكاليف الثابتة فأن ذلك يعني زيادة نقطة التعادل حتى يتم

تحقيق نفس الأرباح التي كانت تحصل عليها المنشأة وهنا قد لا يصل الطلب

على المنتجات إلى هذه الكمية وبالتالي لا تحقق المنشأة الأرباح التي كانت

تحققها سابقاً فهنا يتم التوسع بناء على نقطة التعادل والأرباح والطلب على

الإنتاج.

2. المساهمة الحدية : وتمثل الفرق بين سعر بيع وحدة المنتج وبين كلفة

وحدة المنتج المتغيرة .

3. حد الأمان : إن حد الأمان يعبر عن المبيعات (كمية أو قيمة) التي

تتولد عنها الأرباح الصافية أي المبيعات التي تتحقق بعد نقطة التعادل .

وحيث إن المبيعات عند نقطة التعادل تغطي جميع تكاليف الإنتاج (كل التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة المتعلقة بتلك المبيعات) فإن أي مبيعات تقع بعد نقطة التعادل وتدخل في مجال هامش الأمان سوف تولد ربحاً صافياً (بعد أن يتم طرح التكاليف المتغيرة المتعلقة بها) وذلك لعدم تحميلها بأي تكاليف ثابتة وهذا يعني بأن هامش المساهمة للمبيعات بعد نقطة التعادل يمثل الأرباح الصافية المتحققة .

ويتم حساب حد الأمان كما يلي :-

كمية حد الأمان = المبيعات المخططة بالوحدات — نقطة التعادل بالوحدات

قيمة حد الأمان = المبيعات المخططة بالدينار — نقطة التعادل بالدينار

صافي الربح = حد الأمان بالدينار * نسبة المساهمة الحدية

وقد تلجأ الإدارة عند وضع خطتها الإنتاجية إلى تحديد هدف معين من الربحية يتم على أساسه بناء الموازنة وفي هذه الحالة يمكن استخراج المبيعات التي تحقق هدف الربح المخطط المطلوب بموجب المعادلة الثابتة:-

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{هدف الربح المنشود}}{\text{نسبة هامش المساهمة}} = \text{المبيعات بالقيمة}$$

نسبة هامش المساهمة

وإذا تم تحديد الهدف على أساس نسبة ربح معين من المبيعات فتكون

المعادلة :-

1- (نسبة التكاليف المتغيرة إلى المبيعات + نسبة الربح المنشود)

الطاقة الإنتاجية كمؤشر لقياس الكفاءة الطاقة التصميمية

وهي أعلى كمية إنتاج موصوف يمكن تحقيقه خلال فترة زمنية معينة في ظل توفر مستلزمات وظروف تشغيل محددة لتصاميم مفردات المكان وهي من تقديرات الفنيين والمهندسين وعليه فهي تقدير نظري وغير صحيح من الناحية العملية وذلك لعدم الآخذ في الحساب لأي نوع من أنواع التوقعات سواء كانت من الممكن تجنبها أو من غير الممكن ذلك .

الطاقة المتاحة السنوية

وهي أعلى كمية إنتاج موصوف يمكن تحقيقه بتشغيل المكان الأساسية للمشروع بوضعها القائم بأقصى ما يمكن من عدد ساعات التشغيل ولأيام الاشتغال المتاحة في السنة وعلى افتراض توفر مستلزمات الإنتاج من عمال مدربين ومواد بالموصفات المطلوبة .

ويمكن استخدام الطاقة كمؤشر لقياس الأداء بموجب ما نتوصل إليه من نتائج بالمعادلة الحسابية التالية:-

الطاقة الإنتاجية المتاحة في الساعة * ساعات العمل المتاحة في اليوم * عدد أيام السنة مطروحاً منها الوقت المخصص للصيانة وتبديلات القوالب وتحضيرات العمل وأيام الجمع والعطل الرسمية .

الطاقة الإنتاجية المتاحة في الساعة (الطاقة العملية)

ويقصد بها الإنتاج الممكن تحقيقه خلال ساعة تشغيل واحدة بموجب ساعة ضبط الوقت على افتراض توافر مستلزمات الإنتاج وباستبعاد كافة الأوقات الضائعة نتيجة العطلات والتوقفات الحاصلة خلال الساعة .
ومن خلال دراسة كمية المنتج بموجب هذه الطاقة ومقارنة ذلك مع ما مخطط لها أو فترات سابقة نحصل على مؤشر عن مدى كفاءة الأداء في هذا المجال .

ساعات العمل المتاحة في اليوم

يتوقف تحديد ساعات العمل المتاحة في اليوم على طبيعة الصناعة إذا كانت مستمرة فتعتبر 24 ساعة أما إذا كانت لوجبات فتحدد على أساس العمل وفق الوجبات بعد استبعاد الأوقات المطلوبة على المستوى اليومي للتهيؤ للتشغيل وتبديل القوالب والصيانة وغيرها .

وعند احتساب الطاقات السنوية على مدار السنة يجب الأخذ بنظر الاعتبار تنزل الأيام التالية من عدد أيام السنة :-

1. أيام الجمع والعطل الرسمية
2. أيام الصيانة السنوية
3. أيام الصيانة الدورية (فصلية ، شهرية ، أسبوعية)
4. فترات تبديل القوالب
5. فترات التهيؤ والتشغيل (للصناعة المستمرة)