

معايير تقييم الأداء

”دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك“

م. م. لبنى هاشم نعمان
المعهد التقني/ الانبار

ملخص البحث

تهتم الإدارة الحديثة بعملية تقييم الأداء لما تحتله عملية التقييم من أهمية في مجال التخطيط والرقابة للأنشطة المتعددة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية لمعرفة مدى تحقيقها للأهداف المحددة ومساعدتها في كشف الانحرافات في الأداء الفعلي بعد مقارنته مع الموازنات التخطيطية أو نتائج الأداء للفترات السابقة وتحليل تلك الانحرافات لتمكين إدارة المشروع من الرقابة على مراكز التكلفة المتعددة لديها. لذا لا بد من قيام الإدارة بوضع معايير تحدد قبل القيام بعملية التنفيذ لتقييم النشاط الاقتصادي ولمعرفة المقدرة على تحقيق الأهداف. وقد ركزنا في بحثنا هذا على دراسة أهم المعايير التي من الضروري استخدامها في تقييم أداء الشركة موضوع البحث وبعض المعايير المقترحة استخدامها لتكامل عملية التقييم ولقد تم عرض محتوى البحث ضمن ثلاثة محاور تناول المحور الأول شرحاً لتقييم الأداء من حيث المفهوم والأهداف . أما المحور الثاني فيتضمن استخدام المعايير في الرقابة والمعايير المستخدمة في قياس كفاءة الأداء إما المحور الثالث فقد تضمن نبذة تاريخية عن الشركة ونظم المعلومات المتوفرة فيها وتقييم كفاءة أدائها وأهم الاستنتاجات والتوصيات .

ABSTRACT

Contemporary management is interested in the process of performance assessment because of its significance in the field of planning and controlling the multiactivities to attain its goals and uncovering digression of virtual performance after comparing it with the plan or equitable performance. Digression is analyzed to enable management control centers of authority. Assessment process significance is closely related by setting definite categories to evaluate the economic activity to know the ability to achieves aims. This study concentrated on the most important categories that used to evaluate company understudy with ather categories suggested to complete assessment process.

This study is in three chapters , the first explains assessment performance, its concept, aims, basis and considerations in setting categories. Chapter two deals with use of categories in auditing and performance efficiency . Chapter three includes a historical briefing about the firm, data system available, its performance efficiency, conclusions and recommendations



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

المقدمة

تهتم الإدارة العليا للمشاريع المختلفة ولمختلف النشاطات الصناعية والتجارية والخدمية والزراعية وغيرها بعملية تقييم الأداء لما تحتله عملية التقييم من أهمية في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لمختلف الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية ولمساعدة الإدارة في معرفة مقدار الانحرافات في الأداء الفعلي بعد مقارنته مع ما تم التخطيط له بالموازنات التخطيطية أو مقارنته بأداء الوحدة للأعوام السابقة لتتمكن الإدارة من معالجة الانحرافات في الوقت المناسب ورفع كفاءة أداء المراكز المتعددة داخل المشروع وتتم عملية التقييم للمراكز المختلفة بناء على الصلاحيات الممنوحة لكل إدارة ومن بين تلك الصلاحيات صلاحية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف والمصاريف الخاصة بكل مركز. فقد يمنح مدير الإنتاج صلاحية تحديد نوعية المواد المستخدمة في الإنتاج ومصدر شرائها وغيرها من الأمور الأخرى وفي نهاية كل فترة مالية يتم تقييم أداء المراكز المختلفة في ضوء ما تم إنجازه ومن ضمن العوامل التي تدخل في عملية التقييم التكاليف المنفقة في كل مركز ومدى التزام المركز في ضبط هذه التكاليف.

مشكلة البحث

عدم اعتماد الشركة لمعايير تقييم أداء متكاملة والتي يمكن من خلالها كشف الانحرافات في الأداء الفعلي وتحليل تلك الانحرافات لتتمكن الإدارة من الرقابة على مراكز المسؤولية في الوحدة وبالتالي رفع كفاءة الأداء.

فرضية البحث

- 1- إن عدم اعتماد الشركة على معايير أداء متكاملة يؤدي إلى عدم كشف الانحرافات في الأداء الفعلي ومعالجتها في الوقت المناسب لتتمكن الشركة من تحقيق أهدافها في زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف وبالتالي زيادة الأرباح.
- 2- إن عدم اعتماد الشركة على معايير أداء متكاملة يؤدي إلى عدم توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات التي يمكن من خلالها الرقابة والسيطرة على عناصر التكاليف لتقليلها ومحاسبة المسؤولين عنها.

الهدف من البحث

وضع معايير ومؤشرات محددة لتقييم النشاط الاقتصادي للشركة ورفع كفاءة أداءها وزيادة إنتاجها وتخفيض تكاليف المنتجات وبالتالي زيادة أرباحها.



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

المحور الأول / الخلفية العامة للدراسة

أولاً- مفهوم ووظائف تقييم الأداء

يمكن تعريف المعايير "بأنه الشيء الذي يحدد عن طريق الإدارة المختصة كقاعدة⁽¹⁾ للقياس. ويمكن اعتبار المعايير بأنها أهداف تسعى لتحقيقها الإدارة لأنها تعبر عن مستوى معين للكفاية التي يمكن تحقيقها ويتطلب الأمر إن يتم اختيار المعايير اللازمة لقياس مؤشرات الأداء في ضوء الفهم الواضح والإدراك السليم لأهداف الوحدة محل التقييم وظروفها وتنظيمها الإداري والعلاقات التي تربطها بالوحدات الأخرى كي يتحقق لتلك المعايير الواقعية والفاعلية وفي حالة تعدد المعايير الموضوعية فلا بد تحديد الأولوية الواجب إعطائها لكل من المعايير المنتقاة. أي يجب تحديد الأهمية النسبية لكل منها وحسب طبيعة النشاط فمثلاً إذا كانت الوحدة وحدة إنتاجية وكان احد المعايير في مركز إنتاجي هو الرقم الخاص بالمواد الخام التالفة فإن أهمية هذا المعيار تتحدد بما يلي:-

1- بمدى أهمية هذا الرقم كمؤشر لتخفيض التكاليف

2- بمدى أهمية تخفيض التكاليف بالنسبة لإدارة الإنتاج

ويمكن تعريف تقييم الأداء بأنه:- قياس نتائج الأعمال لمختلف المستويات باستخدام معايير ومؤشرات ومقارنة المتحقق فعلاً مع ما تم التخطيط له خلال فترة زمنية محددة لتحديد الانحرافات واكتشاف نقاط الضعف والقوة وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية.

وهذا يعني إن تقييم الأداء هو شكل من أشكال الرقابة لضمان تنفيذ الأهداف المحددة والرقابة على التنفيذ تستند على مجموعة من المعايير والمؤشرات والأهداف المحددة مسبقاً والتي تسعى الإدارة عن طريق الأداء إلى تحقيقها بفاعلية وبفترة محددة وبأقل التكاليف الممكنة

إن تقييم الأداء يجب أن يتصف بالاستمرار أي أنه طالما هناك نشاط مستمر فإن التقييم يجب أن يصاحب استمرار هذا النشاط بهدف ترشيد الأداء والارتقاء به لفتراء متعاقبة كما إن عملية الأداء قد تتناول الجوانب المتعلقة بتقييم الأهداف أو تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة أو تقييم الوسائل الفنية المطبقة وكذلك تقييم التوقيت الزمني لاستخدام الموارد المتاحة للوحدة وتمر عملية تقييم الأداء بالمراحل التالية:-

1. وضع الخطط والموازنات.

2. قياس الأداء الفعلي.

3. مقارنة الفعلي بالموازنات .

4. تحديد الانحرافات ومسبباتها

وظائف تقييم الأداء

إن الوظيفة الأساسية لتقييم الأداء هي: مقارنة الأداء المخطط بالأداء الفعلي المتحقق خلال الفترة المحددة ومعرفة فيما إذا تحققت الأهداف المقررة والمحددة بشكل فاعل واقتصادي وكفاءة عالية أم أن هناك انحراف عما خطط له وعليه يجب الكشف عن هذا الانحراف وتحليله ومعرفة أسبابه ومسببيه واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجته في الوقت المناسب.

إن تقييم الأداء يجب أن يكون واضحاً وبسيطاً ودورياً وقد يكون شاملاً ويعني شمول تقييم الأداء وهو الانطباق على مختلف أوجه نشاط الوحدة إذ لا يكفي أن يركز تقييم الأداء على نشاط معين دون باقي الأنشطة بل يقوم بتغطية الجوانب الاقتصادية والفنية والسياسية والاجتماعية أخذاً بنظر الاعتبار الإستراتيجية القومية للاقتصاد الكلي والبيئة والمجتمع أيضاً وارتباط عملية التقييم بالأهداف المرسومة وعلى مختلف المستويات أو قد تقتصر العملية على نشاط معين ترى الإدارة من الضروري تقييمه على أفراد



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

ثانياً- أهداف تقييم الأداء

- 1- تساعد مؤشرات الأداء على تزويد المستويات الإدارية المختلفة بالبيانات والمعلومات اللازمة للقيام بوضع السياسات وبالاعتماد على المعايير أو نسب أو مستويات تحدد مقدماً كيفية استغلال الموارد والإمكانات المتاحة بأقصى كفاية ممكنة واستثمارها بأفضل وجه تكفل قياس الأداء المتعلق بالنشاط وبهذا تكون القرارات مرتكزة على حقائق موضوعية وواقعية⁽²⁾ وليس على تخمينات شخصية وافتراضية.
- 2- تساعد مؤشرات تقييم الأداء المستويات الإدارية المختلفة على التأكد من تحقيق الأهداف واكتشاف الانحرافات وتحليلها لفرض الوقوف على أسبابها ووضع الحلول والإجراءات المصححة لها كلما أمكن ذلك وبهذا يمكن اعتبار تقييم الأداء كأداة لتحقيق الرقابة على كفاءة أداء الأقسام المختلفة وقياس إنتاجيتها وتحديد مراكز المسؤولية وتشجيع المنافسة فيما بينها لزيادة أداؤها.
- 3- تزود مؤشرات تقييم الأداء بالأساس الذي يتم بمقتضاه إجراء المقارنات المرجعية في إطار الوحدة الاقتصادية من ناحية والوحدات النوعية في إطار المؤسسة العامة من ناحية أخرى مما يؤدي إلى المحافظة على مستوى جيد أو ثابت للكفاءة الإنتاجية.

المحور الثاني/ استخدامات معايير تقييم الأداء

أولاً:- استخدام معايير تقييم الأداء في الرقابة

يمكن تعريف الرقابة بأنها مجموعة الأنشطة التي تزاولها المستويات الإدارية المختلفة في وحده اقتصادية معينة للتأكد من إن الأداء الفعلي تم وفقاً لما هو مخطط وتحديد الانحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها ويتم ذلك عن طريق إيجاد مجموعة مناسبة من المعايير التي تمكن من متابعة الأداء وقياس كفايته ويشترط فيها إن تمثل مستوى الأداء الجيد في ظل ظروف التنفيذ المحيطة وتنطوي الأنشطة الرقابية على مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة وتحديد الانحرافات فيها وتقويمها وتصحيحها⁽³⁾. إن عملية الرقابة على الانحرافات يمكن إن تحدث في مرحلتين.

أولاً:- كرقابة أثناء التنفيذ لمحاولة تجنب الانحرافات قبل حدوثها أي محاولة تنفيذ الخطة دون انحراف (الرقابة المانعة).

ثانياً:- كرقابة بعد التنفيذ لمحاولة تقليل اثر الانحرافات عن طريق اتخاذ القرارات الإدارية المعالجة والمصححة (الرقابة المصححة) لتجنب حدوث مثل هذه الانحرافات في الفترات المقبلة والمرحلة الثانية ما هي إلا تقييم موضوعي للمرحلة الأولى فهي تقييم لمدى الجهد الذي بذله المدير في تحقيق الخطة وأدناه أهم الوسائل والمؤشرات المستخدمة لأغراض الرقابة.

- 1- نظام الموازنات التخطيطية: تعد الموازنات إحدى الوسائل الرقابية والتي من خلالها يمكن تقييم أداء الوحدة بمقارنة المؤشرات المالية والكمية الفعلية مع المخطط وتحديد الانحرافات لتتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة وفي الوقت المناسب⁽⁴⁾ قبل استفحال الانحراف
- 2- نظام التكاليف المعيارية:- وهي صياغة لتكاليف محددة مقدماً تبين التكلفة التي يجب إن يكون عليها المنتج عند إتمامه وتحسب في ضوء دراسات فنية وتحليلية لكل عنصر من عناصر التكاليف وتقارن بموجبها التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات الحاصلة بغية تصحيحها وتجاوزها.
- 3- تقييم الأنشطة والأفراد:- إن للقوى العاملة أهمية كبيرة في العمليات الإنتاجية ومن أجل الحكم على كفاءة تلك القوى لابد من وجود معايير محددة مقدماً للقياس والتي يتم تقييم أداء العاملين بموجبها.
- 4- محاسبة الإدارة في تنفيذ الخطة:- لابد من وجود معايير معروفة مقدماً من أجل مسانلة الإدارة على ضوءها وبيان في ما إذا كانت قد استثمرت كامل الموارد المتاحة لها بشكل فعال وسليم .
- 5- نظام الإدارة بالأهداف⁽⁵⁾:- ويتم عملية تقييم أداء الإدارة والرقابة عليها حسب المراحل التالية:-
 - أ- تحديد أهداف كل نشاط ولمختلف المستويات وتحديد المؤشرات لقياس إنتاجها.
 - ب- تتبع نسب إنجاز هذه الأهداف ومنح المكافآت على أساس هذه النسب.
 - ج- تقييم الأهداف وإعادة تحديدها في ضوء ما تم تنفيذه والظروف المستجدة.



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

ثانياً:- المؤشرات والمعايير المستخدمة في تقييم كفاءة الأداء

إن معايير تقييم الأداء كثيرة كما إن المؤشرات المالية متعددة ومتنوعة والمهم هو اختيار انساب المعايير والمؤشرات التي تعبر اصدق تعبير عن مستوى الأداء بالنسبة لكل مركز من مراكز المسؤولية سواء كانت الأهداف يمكن قياسها كميأ أو قيميأ أو تلك التي لا تخضع للقياس الكمي مثل الأهداف الخاصة بتنمية وتطوير الإدارة والعاملين والمسؤولية الاجتماعية للوحدة ويمكننا تحديد أنواع المعايير والمؤشرات وفق التقسيمات الرئيسية التالية:-

أولاً:- مؤشرات ومعايير عامة

ثانياً:- مؤشرات ومعايير مالية

ثالثاً:- المؤشرات والمعايير الفنية والاقتصادية الأخرى

أولاً:- المؤشرات والمعايير العامة

وهي مؤشرات ومعايير يتم بموجبها قياس الكفاءة الكلية للوحدة وهي إما إن تكون رقمية يمكن التعبير عنها بوحدات كمية أو نقدية أو تكون وصفية لا يمكن التعبير عنها رقمياً وأدناه أهم المعايير المستخدمة⁽⁶⁾

1- المؤشرات والمعايير الإنتاجية:- تمثل المعايير الإنتاجية المعيار الأكثر تطبيقاً لاحتساب كفاءة عوامل الإنتاج المستخدمة في العملية الإنتاجية ويعبر عن هذه العلاقة بمعيار نسبي يقيم أما بالمقارنة مع فترات زمنية سابقة أو بالمقارنة مع وحدة مشابهة خلال نفس الفترة ويمكن استخراجها بالمعادلة التالية:-

قيمة الإنتاج

الإنتاجية = _____

قيمة عناصر الإنتاج

والوضع السليم للوحدة هو أن تكون قيمة المخرجات أكثر من قيمة المدخلات إما إذا كانت قيمة المخرجات مساوي لقيمة المدخلات فهذا يعني إن العملية الإنتاجية لم تأتي بجديد. وهناك العديد من المعايير الإنتاجية أهمها:-

أ- إنتاجية رأس المال:- يستثمر رأسمال في عملية الإنتاج للحصول على عائد ويمثل عائد رأسمال المستثمر بالمعادلة التالية :-

قيمة الانتاج - التكلفة

إنتاجية رأسمال = _____

رأسمال

ب- إنتاجية العاملين :- يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير الإنتاجية شيوعاً وذلك لأهمية العنصر البشري في العملية الإنتاجية ويمكن احتسابه وفق المعادلة التالية :-

كمية الانتاج

إنتاجية العاملين = _____

عدد العاملين

ولكي يكون هذا المعيار أكثر واقعية ودقة لا بد من استبعاد بعض العاملين غير المنتجين من مجموع العاملين



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

ج- إنتاجية الدينار :- ويمكن احتسابه من المعادلة التالية:

$$\text{إنتاجية الدينار} = \frac{\text{قيمة الانتاج بسعر السوق}}{\text{الاجور الاجمالية}}$$

- 2- معدل العائد على المبيعات:- تعد المبيعات الإيراد الرئيسي في الوحدة سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية وتزداد فاعلية هذا المؤشر عندما يقترن بمؤشرات أخرى كالربحية وذلك بنسبة صافي الأرباح إلى صافي المبيعات وكلما كانت هذه النسبة عالية دل ذلك على كفاءة أداء المنشأة وفي حال انخفاضها يجب دراسة الأسباب كأن تكون التكاليف أو يكون انخفاض حجم الكميات المباعة. ولكي يكون هذا المؤشر أكثر واقعية يجب استبعاد الأرباح العرضية للأنشطة الأخرى من صافي المبيعات.
- 3- التسويق:- يستخدم في هذا المجال عدة مؤشرات لمعرفة مدى تحقيق الأهداف وذلك بنسبة المبيعات الفعلية إلى المبيعات المخططة بالأسعار الجارية مع اثر تغيير الأسعار عند الحكم على النتائج والمؤشر الأخر يستخدم لمعرفة مدى التطور في المبيعات لعدة سنوات متتالية وذلك ببيان نسبة المبيعات الفعلية إلى مبيعات الفترة الماضية كذلك يمكن استخدام مؤشر آخر وهو نسبة صافي المبيعات إلى قيمة الإنتاج إذ يوضح هذا المؤشر قدرة الوحدة على تسويق منتجاتها وكذلك التناسق بين الإنتاج وحاجة السوق والمخزون وهناك مؤشر آخر هو نسبة تكاليف التسويق إلى المبيعات ومقارنة ذلك بنسب نموذجية أو مخططة لمعرفة مدى تحقيقها للكفاءة المطلوبة

مصروفات البيع والتوزيع

$$\text{نسبة م. البيع والتوزيع إلى صافي المبيعات} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{صافي المبيعات}}$$

وكلما انخفضت هذه النسبة يوشر ذلك إلى ارتفاع المساهمة في كفاءة الإدارة في توزيع المنتجات بأقل مصاريف ممكنة.

ثانيا- المؤشرات والمعايير المالية

وهي تمثل النسب التي تستخدم في دراسة الوضع المالي للوحدة وقياس كفاءتها بالتصرف بالموارد المتاحة لها من أجل تحقيق أهدافها ونظراً لكثرة هذه النسب وتعددتها لذلك سنذكر أكثرها شيوعاً وأهمها استخداماً في هذا المجال وهي

الاصول المتداولة

$$1- \text{نسبة التداول} = \frac{\text{الخصوم المتداولة}}{\text{الاصول المتداولة}}$$

الخصوم المتداولة

إن هذه النسبة تستخدم لقياس قدرة الوحدة على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل وكلما كانت هذه النسبة عالية يعني إن قدرة الوحدة على مواجهة التزاماتها عالية ولكن ارتفاع هذه النسبة بشكل غير طبيعي لا يدل على إن وضع الوحدة جيد بل قد يكون العكس إذ قد تشير إلى إن مبالغ مكدسة بشكل غير اقتصادي دون استغلال⁽⁷⁾. ولقد سار العرف في بعض البلدان على اعتبار نسبة التداول والتي قدرت 2: 1 هي النسبة المثلى وهذا لا يعتبر الأمر المسلم به إذ لا بد من اعتماد ظروف المنشأة وأوضاعها الخاصة .



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"
الأصول المتداول - المخزون

2- نسبة السيولة السريعة = _____

الخصوم المتداولة

عند استخراج هذه النسبة يستبعد من الأصول المتداولة الفقرات البطيئة التحويل إلى سيولة ومنها المخزون السلعي وان النسبة المثلى 1:1 وهذا يعني إن الأصول المتداولة المكونة من النقد أو القريبة منه يجب إن تعادل الخصوم المتداولة(8)

صافي المبيعات

4- نسبة دوران الموجودات المتداولة = _____(9)

مجموع الأصول المتداولة

إن هذه النسبة تعطي القابلية الايرادية للوحدة

صافي المبيعات

4- معدل دوران الأصول الثابتة = _____

الأصول الثابتة

يقيس هذا المؤشر مدى استخدام الأصول الثابتة لأقصى طاقة لها

5- نسبة الأصول الثابتة إلى المجموع الأصول:- وتمثل هذه النسبة كمية الأموال التي تستخدمها الوحدة في المباني والمعدات وغيرها.

تكلفة المبيعات

5- نسبة دوران المخزون = _____

المخزون السلعي

تشير هذه النسبة إلى عدد المرات التي تم بيع حجم معين من المخزون خلال فترة سنة.

ثالثاً- المؤشرات والمعايير الفنية والاقتصادية الأخرى
ومن أهم هذه المعايير:-

1- الطاقة الإنتاجية: تعد الطاقة الإنتاجية من المعايير المهمة في قياس كفاءة الأداء وخاصة القطاع الصناعي وأدناه أهم مؤشرات الطاقة



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

الإنتاج الفعلي

أ - مؤشر تنفيذ الطاقة المخططة = $\frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الطاقة الإنتاجية المخططة}}$

إن ارتفاع هذه النسبة يدل على تحقيق كفاءة في تنفيذ العملية الإنتاجية، أما في حالة انخفاضه فيشير إلى وجود خلل إما في التنفيذ أو في وضع الخطة.

الإنتاج الفعلي

ب- مؤشر استغلال الطاقة = $\frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الطاقة الإنتاجية القصوى}}$

الإنتاج الفعلي

ج- مؤشر الإنتاج من الطاقة = $\frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الطاقة الإنتاجية المتاحة}}$

الطاقة المتاحة

د - نسبة التشغيل = $\% 100 \times \frac{\text{الطاقة القصوى}}{\text{الطاقة المتاحة}}$

2- كفاءة استخدام المواد الأولية ويتم استخدام المعايير التالية:

قيمة الخامات الرئيسية

كفاءة استخدام الخامات الرئيسية = $\frac{\text{قيمة الإنتاج}}{\text{قيمة الخامات الرئيسية}}$

قيمة المستلزمات السلعية

معدل المواد الأولية المستوردة = $\frac{\text{قيمة المستلزمات السلعية}}{\text{قيمة المستلزمات السلعية الاجمالية}}$

3- التكاليف المعيارية (القياسية) تعد التكاليف المعيارية من المعايير المهمة في تقييم الأداء لكونها تحدد مقدماً على أسس علمية ومنطقية وتقارن بموجها التكاليف الفعلية ويتم تحديد الانحرافات الحاصلة بغية دراستها واتخاذ الإجراءات بشأنها وان هذه المقارنة تساعد الإدارة عند كافة المستويات بالتعرف على مدى الكفاية في الأداء .

4- التأثير على ميزان المدفوعات:- بموجب هذا المؤشر يتم قياس مدى الاستفادة من النقد الأجنبي لأهميته وخاصة للبلدان النامية في بناء اقتصادها ويتم قياس ذلك بالمؤشرات التالية:-
أ- نسبة الكلفة الأجنبية:- وتشير هذه النسبة إلى مساهمة الكلفة الأجنبية الإجمالية في إجمالي التكاليف وبالتالي تمكننا من معرفة مدى إمكانية تخفيض هذه الكلفة إلى الحد الذي لا يؤثر على النشاط الإنتاجي للوحدة ولكنه يوفر فائض بالعملة الأجنبية.
ب- نسبة المبيعات الخارجية بالعملة الأجنبية:- وتبين فاعلية النشاط التصديري للوحدة ومردوداته من العملة الأجنبية لاستخدامها في استيراد بعض مستلزمات الإنتاج الضرورية.



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

المحور الثالث / مستويات الأداء في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك

أولاً:- نبذة تاريخية عن الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك في الرمادي

نشأة فكرة إنشاء صناعة الزجاج عام 1953 عندما كلف المصرف الصناعي شركة ايرزوس البلجيكية بدراسة مدى إمكانية إقامة صناعة الزجاج في العراق من الناحيتين الفنية والاقتصادية وقد قامت الشركة المذكور بإجراء الدراسات اللازمة لإقامة مثل هذه الصناعة وكانت أهم هذه الدراسات مركزة على المواد الأولية الداخلة في صلب هذه الصناعة أهمها مادة الرمل وكانت نتيجة هذه الدراسة تأييد إمكانية إقامة هذه الصناعة لأنها مشجعة من الناحيتين الفنية والاقتصادية وذلك للأسباب التالية:-

- 1- القرب من مصادر المواد الأولية الأساسية .
- 2- إمكانية تسويق المنتجات الزجاجية داخل القطر .
- 3- توفر الأيدي العاملة.
- 4- توفر الوقود بكثرة وبسعر رخيص حيث تستهلك هذه الصناعة كميات كبيرة منه .

وعلى هذه الأسس أدرج مشروع صناعة الزجاج في العراق ضمن اتفاقية التعاون الفني والاقتصادي المعقود بين العراق والاتحاد السوفيتي عام 1959 وقام الجانب السوفيتي بتجهيز معدات ومكانن معمل الزجاج .

بدا العمل بإنتاج الألواح الزجاجية في 18/4 / 1971 وكانت طاقة الفرن 40 طن/ يوم ثم ازدادت هذه الطاقة 70طن/ يوم في بداية 1974 وفي شباط 1972 تم إنتاج القناني الزجاجية وأنتجت الأواني المنزلية في آذار عام 1973 وأنتجت مادة سليكات الصوديوم في آذار 1973 وفي 1975 تم إنشاء معمل السيراميك وبأشر الإنتاج عام 1980 لذلك سميت الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك بعد إلحاق معمل السيراميك .

ثانياً:- نظم المعلومات المتوفرة في الشركة لتقييم الأداء

يتوقف نجاح أي وحدة وكفاءتها إلى حد بعيد على درجة توفر المعلومات السليمة وسهولة تدفقها وانسيابها بين الأقسام وتعتبر نظم المعلومات أسلوباً لتجميع وتنسيق البيانات وتنظيم تداولها بين مراكز اتخاذ القرارات في الوحدة حسب احتياجاتها وفي الأوقات المناسبة

إن متابعة نتائج الأداء الفعلي أولاً بأول لن يتحقق إلا بوجود نظام معلومات سليم وفعال لجمع البيانات الضرورية واللازمة لعملية التقييم وترشيد أساليب إعدادها بحيث يتم توفيرها بالطريقة وبالكم والنوعية التي تفي بالاحتياجات الخاصة بها وفي الوقت الملائم .

إن وجود النظام المذكور يساعد في اختيار واستخدام انسب المعايير وفي الوقت المناسب عند إجراء تقييم الأداء، كما انه يساعد في متابعة ومراقبة التنفيذ الفعلي وتسجيل النتائج لاستخدامها في الأغراض المختلفة واتخاذ القرارات .



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

وأدناه النظم الرئيسية المعتمدة كمصادر للمعلومات في الشركة:

1- النظام المحاسبي الموحد: إن تطبيق هذا النظام يساهم في توفير مستلزمات التخطيط على المستوى الإجمالي والجزئي وكذلك يساهم في وضع معايير تقييم الأداء والبرمجة للنشاط بما في ذلك قياس معدلات الإنتاج والتكاليف ومدى مساهمة الشركة في الناتج المحلي مقارنة بالإنتاج الكلي، وكذلك من السمات الأساسية للنظام المحاسبي الموحد وهي الربط بين الحسابات المالية والحسابات القومية والموازن الاقتصادية والإحصائية عموماً حيث تتوفر قاعدة عريضة من البيانات لغرض استخراج تلك الموازن التي تعتبر من المستلزمات الأساسية للتخطيط السليم وترشيد القرارات الاقتصادية لإعمال المشروعات وتقييم أدائها.

2- نظام التكاليف:- تتولى دائرة الكلفة مسؤولية احتساب تكاليف كافة منتجات معامل الشركة بصورة شهرية وقد تم تقسيم مراكز الكلفة إلى أربعة مراكز رئيسية كما جاء في النظام المحاسبي الموحد وهي كما يلي :-

أ- مراقبة (5) وتشمل المراكز الإنتاجية .

ب- مراقبة (6) وتشمل المراكز الخدمية .

ت- مراقبة (7) وتشمل المراكز التسويقية .

ث- مراقبة (8) وتشمل المراكز الإدارية والتمويلية .

3- التقارير:- تستخدم الشركة عدة أنواع من التقارير والهدف منها تامين احتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات والتي بواسطتها تؤمن انجاز الأعمال المكلفة بها وتحسين أدائها ومن أنواع التقارير التي تعدها الشركة ما يلي :-

أ- تقارير الإنتاج

ب- التقارير الكفوية

ت- تقارير الحاسبة المتعلقة بحسابات المخازن والسيطرة المخزنية

4- الموازنات:- تعد الشركة عدة أنواع من الموازنات التخطيطية لكونها تعتبر خطة تفصيلية محددة مقدما يتم إعدادها وتوزيعها لتكون مرشداً لتنفيذ العمليات الجارية وكذلك لتكون أساساً لتقييم الأداء ومن الموازنات التي تعدها الشركة ما يلي:-

أ- الموازنة التخطيطية للمبيعات

ب- الموازنة التخطيطية للإنتاج

ت- الموازنة التخطيطية للطاقات الإنتاجية- للطاقات المتاحة والمستغلة

ثالثاً:- تقييم كفاءة أداء الشركة

تمارس الإدارة العديد من الوظائف ومن بين تلك الوظائف الرقابة والتي تتم إما بصورة مباشرة عن طريق الإشراف أو الاتصالات أو الزيارات الميدانية أو بصورة غير مباشرة عن طريق استخدام معايير ومؤشرات محددة لتقييم النشاط الاقتصادي للوحدة لمعرفة القدرة على تحقيق الأهداف ومن خلال المعايشة الميدانية للشركة العامة لصناعة الزجاج وجدنا إن الشركة لا تعير أهمية كبيرة لعملية التقييم وبالتالي فإنها لا تهتم بالمعايير والمؤشرات الخاصة بتقييم الأداء الإيمؤشرات محدودة كنسبة التداول والنسبة السريعة والتي تقدمها سنوياً إلى الإدارة العليا إما المؤشرات الأخرى والخاصة بالإنتاجية والإنتاج والتكاليف والأسعار وغيرها من المؤشرات الضرورية والمهمة لعملية تقييم الأداء فلا وجود لها بالشركة لذلك فقد قمنا بتقييم أداء الشركة بالاعتماد على مجموعة من المعايير كأساس للتقييم والمقارنة ومعايير للسنوات القادمة لكي تتمكن الشركة من التوصل إلى نتائج توضح مسيرة الشركة بصورة أكثر تفصيلاً وتعالج الانحرافات من أجل الوصول إلى أحسن أداء ممكن لها وقد تضمنت عملية تقييم الأداء استخدام المعايير والمؤشرات التالية :-



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

صافي الربح

1- هامش المساهمة = _____

صافي المبيعات

جدول رقم (1) يبين ربحية الشركة للأعوام 2000 - 2001

ت	البيان	2000	2001
1	صافي المبيعات	600580490	636061674
2	صافي الربح هامش المساهمة	45085189	56909636
1÷2		%7,5	%8,9

التحليل:- تستخدم هذه النسبة لمعرفة مدى قدرة الشركة على تحقيق الإرباح من خلال عملياتها الجارية ونلاحظ إن هامش الربحية لعام 2001 اكبر من هامش الربح لعام 2000 ويعود السبب إلى ارتفاع أسعار بيع المنتجات فبالرجوع إلى سجلات الشركة تبين إن سعر بيع الطن الواحد في عام 2001 ارتفع بمبلغ 17493 دينار عن سعر بيع الطن في عام 2000 في حين انخفضت الكميات المباعة بمقدار 19945 طن عما كانت عليه عام 2000 وارتفعت تكاليف الإنتاج بمقدار 23656737 دينار وبشكل عام لم تحقق الشركة كفاءة جيدة في الإنتاج والمبيعات لعام 2001 بسبب الظروف السياسية للبلد مما اضطرها الى زيادة أسعار بيع منتوجاتها لتحقيق هامش ربح معقول .

2- إنتاجية رأسمال المستثمر (معدل دوران الموجودات)

يستخدم هذا المؤشر لمعرفة مدى إمكانية الشركة في استخدام رأسمالها المستثمر (الموجودات الثابتة والمتداولة) أفضل استخدام قياساً إلى المبيعات المتحققة ويطلق عليه معدل دوران الموجودات

صافي المبيعات

معدل دوران الموجودات = _____
رأسمال المستثمر

جدول رقم (2) يبين إنتاجية رأسمال المستثمر للأعوام 2000-2001

ت	البيان	2000	2001
1	صافي المبيعات	600580490	636061674
2	الموجودات معدل دوران الموجودات	1039036614	105242231
2÷1		0,578 مرة	6,04 مرة



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

التحليل

يلاحظ من الجدول إن الشركة استطاعت تحقيق إيرادات كبيرة من مبيعاتها قياساً إلى حجم استثمارها في الموجودات الثابتة والمتداولة حيث استخدمت الشركة سياسة سعرية جديدة في تسعير منتجاتها وتحقيق هامش ربح يتجاوز 72% وترى الباحثة إن هذه السياسة الجديدة كانت سبباً رئيسياً في زيادة إنتاجية رأسمالها المستثمر ولتأكيد هذه الحقيقة نستخدم مؤشر آخر هو القابلية الإيرادية (عائد الاستثمار) ويمكن قياسه على النحو التالي :-

3- عائد الاستثمار = هامش المساهمة x معدل دوران الموجودات

$$\text{عائد الاستثمار لعام } 2000 = 7,5\% \times 0,578 = 4,339\%$$

$$\text{عائد الاستثمار لعام } 2001 = 8,9\% \times 6,04 = 53,7\%$$

صافي الربح

صافي المبيعات

أو إن عائد الاستثمار = $\frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times$

الموجودات (رأسمال المستثمر)

صافي الربح

عائد الاستثمار = $\frac{\text{صافي الربح}}{\text{الموجودات}}$

الموجودات

45085189

وبهذا يكون عائد الاستثمار لعام 2000 = $100 \times 4,339\%$

1039036614

التحليل:-

يستخدم هذا المؤشر لقياس مدى قابلية الشركة في استخدام الموجودات أفضل استخدام بغض النظر عن طبيعة مصدر التمويل إذ إن تقويم ربحية الشركة يعتمد على قياس العلاقة بين الربح وحجم الاستثمار المستخدم في تحقيقه، ويلاحظ من النسب المستخرجة أعلاه إن عائد الاستثمار قد ارتفع في عام 2001 بشكل كبير حيث بلغت النسبة 35,7% ومن أسباب ارتفاعها هو ارتفاع معدل العائد على المبيعات ومعدل دوران الموجودات بشكل ينسجم مع الزيادة الحاصلة في إيرادات الإنتاج السلعي للشركة التي كان سببها الرئيسي هو ارتفاع أسعار بيع المنتجات وليس بسبب كمية المبيعات لذا فإن هذا المؤشر يعطي انطباعاً جيداً على مدى كفاءة الشركة في استخدام موجوداتها أفضل استخدام بما يحقق أعلى العوائد .



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

4- مؤشرات إنتاجية العمال

تستخدم مؤشرات إنتاجية العمال في غالبية المنشآت التي تشكل العمالة فيها عنصراً هاماً في التكلفة ومنها:-

كمية الانتاج
مؤشر إنتاجية العامل =
عدد العاملين

ت	البيان	2000	2001
1	كمية الإنتاج	36500 طن	22000 طن
2	عدد العمال	1600	1610
2÷1	النسبة	22,8	13,66

التحليل:-

نلاحظ من الجدول رقم (3) انخفاض إنتاجية العمال في عام 2001 وهذا لا يعطي انطباعاً جيداً عن كفاءة الشركة في استخدام الأيدي العاملة أفضل استخدام لذا على الشركة إعادة النظر في إعداد القوى العاملة ونظم الحوافز الممنوحة لهم لتتوصل الشركة إلى أفضل استخدام وتحقق أهدافها في زيادة الإنتاج بأقل تكاليف ممكنة .

5- مؤشر كفاءة استخدام المواد الأولية

تستخدم هذه المؤشرات في الشركات التي تشكل فيها المواد الأولية عنصراً هاماً في التكلفة ومن هذه المؤشرات

نسبة التلف المعيارية
مؤشر كفاءة استخدام المواد الأولية =
نسبة التلف الاولية

وتتناسب كفاءة استخدام المواد الأولية طردياً مع نسبة التلف المعيارية وعكسياً مع نسبة التلف الفعلية وفي الشركة موضوع البحث لا تتوفر معلومات كافية لقياس التلف غير العادي في المواد الأولية المستخدمة لذا فعلى الشركة تحديد كميات التلف العادي وغير العادي لتتمكن من احتساب تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة .

6- مؤشرات كفاءة استخدام الطاقات الإنتاجية

تستخدم هذه المؤشرات لقياس مدى كفاءة الشركة في استخدام الآلات لتتمكن من التوصل إلى تكاليف الطاقات غير المستغلة (ضياح الطاقات) ومن هذه المؤشرات:

الانتاج الفعلي
أ- نسبة الاستفادة من الطاقة التصميمية =
الانتاج التصميمي



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

الإنتاج الفعلي

ب- نسبة الاستفادة من الطاقة المتاحة = _____

الإنتاج المتاح

جدول رقم (4) يبين الطاقات الإنتاجية بالكميات للأعوام 2000-2001

الطاقات الإنتاجية				الإنتاج الفعلي		الطاقات الإنتاجية			الوحدة القياسية
نسبة الإنتاج الفعلي إلى الطاقات الإنتاجية									
نسبة التغير	المخططة	المتاحة	التصميمية	2001	2000	المخططة	المتاحة	التصميمية	طن
5÷4	3÷4	2÷4	1÷4	5	4	3	2	1	
%66+	%104	%88		22000	36500	35000	41335		

التحليل:-

يلاحظ من الجدول رقم (4) إن الشركة تمكنت من تحقيق إنتاج فعلي تجاوز الكميات المخططة لعام 2000 حيث كانت نسبة الزيادة 4% وتعود أسباب الزيادة نتيجة للمتابعات التي حصلت من قبل الإدارة وتطوير بعض المكانن وتحسينها مما أدى إلى زيادة الإنتاج ومن ناحية أخرى لم تتمكن الشركة من الوصول إلى الكميات المخططة في عام 2001 حيث كان انحراف سلبي بنسبة 66% عن سنة الأساس عام 2000 وسبب ذلك يعود لتوقف بعض المكانن عن العمل لعدم وجود أدوات احتياطية لها وتباطؤ الإدارة العليا في توفير هذه الأدوات من داخل القطر عن طريق التصنيع واعتمادها على الأدوات المستوردة والتي تتأخر كثيراً في الوصول إلى الشركة .

وعند مقارنة الإنتاج الفعلي للشركة مع الطاقات المتاحة يلاحظ وجود انحراف سلبي يشير إلى عدم إمكانية الشركة من استغلال كامل طاقتها المتاحة لكون استغلال تلك الطاقات يتوقف إلى حد ما على مسالة الخبرة وتعاني الشركة من مسالة استمرارها بتدريب العمال الجدد غير المستقرين مما أدى إلى عدم إمكانية الشركة استغلال كامل الطاقات المتاحة .

7- معدل دوران الموجودات الثابتة:-

يستخرج هذا المعدل من قسمة صافي المبيعات على الموجودات الثابتة وارتفاع هذا المعدل يعطي انطباعاً عن تحسن إنتاجية رأسمال أما انخفاضه فيدل على زيادة الاستثمار في الموجودات الثابتة أو انخفاض المبيعات دون الحد المطلوب وهو بمثابة خطر يهدد الشركة .

جدول رقم (5) يبين معدل دوران الموجودات الثابتة للأعوام 2000-2001

ت	البيان	2000	2001
1	صافي المبيعات	600580490	636061674
2	الموجودات الثابتة	157593499	178305534
2÷1	معدل دوران الموجودات الثابتة	3,81 مرة	3,567 مرة

التحليل:

يلاحظ من الجدول إن معدل دوران الموجودات الثابتة انخفض في عام 2001 انخفاض بسيط عما كان في عام 2000 وهذا يدل على قلة إنتاجية الشركة بمعنى إن الزيادة في الموجودات الثابتة لم تقابلها زيادة في المبيعات وعلى الشركة اتخاذ ما يلزم لاستخدام موجوداتها الثابتة أفضل مما هو عليه .



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

8- نسبة التداول

ويستخدم هذا المؤشر لقياس قدرة الشركة على تسديد التزاماتها تجاه الغير عند الاستحقاق حيث إن ارتفاع النسبة يشير إن سهولة تسديد الشركة التزاماتها المالية وتستخرج هذه النسبة على نحو التالي :

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الموجودات المتداولة}}{\text{المطلوبات المتداولة}}$$

جدول رقم (6) يبين نسبة التداول للأعوام 2000 – 2001

2001	2000	التفاصيل
821981889	340927154	المخزون
11224	11224	اعتمادات مستنديه
1456016	304456016	استثمارات مالية قصيرة الأجل
1644314	59163335	المدينون
84736389	170542829	النقود
909129832	875100559	<u>مجموع الموجودات المتداولة</u>
		<u>المطلوبات المتداولة</u>
344934356	460097743	داننون
2,635	1,901	نسبة التداول

التحليل:

يلاحظ إن نسبة التداول قد ارتفعت في عام 2001 وهو يدل على قدرة الشركة في تسديد التزاماتها المالية حيث إن الموجودات المتداولة اكبر من مطلوباتها المتداولة وهو مؤشر جيد للشركة .

9- النسبة السريعة وهذه النسبة تؤكد على الأصول السريعة التداول وتستبعد الأصول الأقل سيولة مثل المخزون السلعي لأنه أكثر عنصر من عناصر الموجودات المتداولة عرضة للانخفاض في قيمته وأكثر احتياجاً للوقت للتحويل إلى نقدية⁽¹⁰⁾

ويمكن احتساب هذه النسبة على النحو التالي وبالإستعانة ببيانات جدول رقم (6)

$$\text{النسبة السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - \text{مخزون آخر الفترة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$\text{النسبة السريعة لعام 2000} = \frac{340927154 - 875100559}{460097743} = 1,160$$

$$\text{النسبة السريعة لعام 2001} = \frac{821981889 - 909129832}{344934356} = 0,252$$



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

التحليل:-

يلاحظ من النسب المستخرجة أعلاه أن نسبة السيولة السريعة قد انخفضت في عام 2001 دينار والسبب يعود إلى زيادة استثمار الشركة في المخزون السلعي حيث بلغ في عام 2000 340927154 دينار وقد ارتفع في عام 2001 ليصل إلى 821981889 دينار ويبدو إن الشركة قد اتخذت قرار الاستثمار في مكونات المخزون السلعي لمجابهة التذبذب بالأسعار وضمان استمرار العمليات الإنتاجية للشركة من خلال توفير المواد اللازمة للإنتاج وترى الباحثة إن الشركة قد اختارت القرار الاستثماري غير المناسب حيث انخفضت سيولتها النقدية مما يجعلها عاجزة عن سداد كامل التزاماتها ألماليه بالاضافه إلى امكانيه حدوث خسائر خصوصا في الظروف التي يعيشها البلد وصعوبة تحويل المخزون إلى نقد في وقت قصير.

10- نسبة دوران المخزون السلعي

وتعتبر هذه النسبة إلى عدد المرات التي تم بيع حجم معين من المخزون خلال سنة والتي تؤدي الى تدفق الاموال ويمكن احتسابها على النحو التالي

تكلفة المبيعات

نسبة دوران المخزون السلعي = -----
المخزون السلعي

وبالاستعانة ببيانات جدول رقم (6) لاستخراج تكلفة المخزون السلعي اما تكلفة المبيعات فتم استخراجها من سجلات الشركة

351945000

نسبة دوران المخزون السلعي لعام 2000 = ----- = 1,035 مره
340927154

458510800

نسبة دوران المخزون السلعي لعام 2001 = ----- = 0,557 مره
821981889

التحليل:

يلاحظ من النسب المستخرجة أعلاه أن النسبة انخفضت في عام 2001 مما يدل على انخفاض معدل دوران المخزون لدى الشركة وإن سياستها في تخزين كميات كبيره من مفردات التخزين سياسة خاطئة فهي بالإضافة إلى عدم قدرتها في تسديد التزاماتها القصيرة لأجل تعمل على تجميد رأسمال العامل لديها وكان من الأفضل لها تحسين كفاءة المكنان القديمة أو شراء مكنان جديدة وهذا يؤكد ما توصلنا إليه عند استخدام مؤشر النسبة السريعة .



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

11- المفاضلة الاقتصادية بين الاستيراد والإنتاج المحلي

بالنسبة لمقارنة تكلفة استيراد نفس المنتجات مع تكلفه إنتاجها في شركة بغرض احتساب الوفورات غير المنظورة من العملات الأجنبية التي تتحقق من مزاوله النشاط التشغيلي فلم تتوفر البيانات اللازمة لذا يتعذر استخدام مؤشرات المفاضلة بين الاستيراد والإنتاج المحلي

وبعد أن تم استخدام بعض المؤشرات التي رأتها الباحثة ضرورية وجدت إن الشركة غير كفوءة في أدائها إذ إن ارتفاع القابلية الأيرادية للشركة وارتفاع صافي الأرباح لم يكن سببه زيادة الكميات المباعة إذ انخفضت الكميات المباعة بمقدار 19945 طن في عام 2001 عما كانت عليه في عام 2000 وكذلك الحال بالنسبة لتكلفة الإنتاج إذا بلغت تكلفة الإنتاج في عام 2000 (555495301) دينار وفي عام 2001 بلغت (579152038) دينار أي زيادة قدرها 23656737 دينار بالإضافة إلى أن الشركة غير كفوءة في استخدام الأيدي العاملة إذ أن إنتاجية العامل منخفضة وكما بينها سابقاً عند استخدام مؤشر إنتاجية العمال إضافة إلى إن الشركة لم تستخدم كامل الطاقة المتاحة لديها بل انخفضت إنتاجيتها في عام 2001 عن المخطط بشكل ملحوظ لذا على الشركة اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الانحرافات مما يدل على صحة الفرضية (إن عدم اعتماد الشركة على معايير أداء متكاملة يؤدي إلى عدم كشف الانحرافات في الأداء الفعلي ومعالجتها في الوقت المناسب لتتمكن الشركة من تحقيق أهدافها في زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف وبالتالي زيادة الأرباح).

كما أن سياسة الشركة في تخزين كميات كبيرة من المخزون السلعي كان قراراً غير مناسباً حيث أن انخفضت سيولتها النقدية مما جعلها غير قادرة على سداد التزاماتها القصيرة الأجل بالإضافة إلى أن ظروف البلد لا تسمح بتخزين كميات كبيرة من المخزون فقد تتعرض الشركة إلى خسائر لصعوبة تحويل المخزون إلى نقد بفترات قصيرة .

وعليه فإنه من الضرورة اعتماد الشركة على معايير أداء متكاملة توفر للشركة بيانات ضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة وهذا يدعم ويؤكد صحة الفرضية الثانية (إن عدم اعتماد الشركة على معايير أداء تؤدي إلى عدم توفر البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات التي يمكن من خلالها الرقابة على عناصر التكاليف لتخفيضها ولمحاسبة المسؤولين عنها)



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

1- الاستنتاجات

- 1- إن المعايير المستخدمة من قبل الشركة الخاصة بتقييم وبيان أوجه القصور وسبل معالجته لم تكن كافية إلى حد ما لعدم شمولها على بعض المعايير والمؤشرات المهمة ومنها :-
 - أ - المؤشرات والمعايير الإنتاجية كإنتاجية رأسمال الثابت والمستثمر ومعدل استغلال الموجودات الثابتة ومعايير إنتاجية العمال ومعايير استخدام الطاقات الإنتاجية.
 - ب - المؤشرات والمعايير التي تهتم بكفاءة استخدام المواد الأولية وتكلفة الضياعات.
- 2- عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة حيث بقيت الكميات المخططة بعيدة عن الطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة ويعود السبب إلى انخفاض الخبرة الفنية لدى العاملين كما لم تحدد الشركة الطاقات التصميمية لكي يتم مقارنتها مع الإنتاج الفعلي والإنتاج المخطط لكون معظم المكنان والمعدات قديمة الصنع.
- 3 - لم تحقق الموازنات التخطيطية للإنتاج دورا كبيرا في تقييم الأداء من الناحية العملية لافتقارها إلى التوقعات المستقبلية كإدخال مكنان جديدة مثلا .
- 4- إن نظام المعلومات في الشركة يفتقر إلى الجوانب الضرورية ومنها عدم توفر البيانات والمعلومات الفنية التي يمكن من خلالها تحديد نسب التلف والضياع العادي وغير العادي في استخدام المواد الأولية مما أدى إلى عدم استخدام هذه المؤشرات في تقييم الأداء وكذلك عدم توفر البيانات الضرورية المتعلقة بتكلفه المنتجات المشابهة لمنتجات الشركة بالعملة الأجنبية لقياس المفاضلة بين الاستيراد أو التصنيع
- 5- أظهرت نتائج تحليل الزيادة في صافي المبيعات لعام 2001 بان أسباب تلك الزيادة كان بفعل تأثير الزيادة في الأسعار إما بالنسبة لكمية الإنتاج فلم تحقق الشركة كفاءة مرضية في الإنتاج مما اضطرها إلى اتخاذ قرارا بزيادة أسعار البيع لتغطية تكاليفها ولتحقيق هامش ربح معقول.
- 6- من خلال تحليل القابلية الإيرادية لوحظ أنها ارتفعت في عام 2001 حيث بلغت 53,7% وهذا الارتفاع بسبب ارتفاع أسعار بيع المنتجات وليس كمية المبيعات إذ انخفضت الكمية في عام 2001 بمقدار 19945 طن عن عام 2000 في حين ارتفعت تكاليف الإنتاج بمقدار 23656737 دينار
- 7- انخفاض قابلية الشركة في الإيفاء بالتزاماتها المالية تجاه الآخرين بسبب عدم قدرتها على تحقيق التوازن بين الربحية والسيولة لأسباب منها عدم وجود سياسة مالية واضحة واتخاذها لقرار تخزين كميات كبيره من المخزون السلعي كان قرارا غير مناسباً إذ انخفضت سيولتها النقدية مما جعلها غير قادرة على سداد التزاماتها تجاه الغير.
- 8- تعرض بعض الخطوط الإنتاجية إلى توقفات عديدة بسبب ضعف كفاءة عمليات الصيانة من جهة ونقص الخبرة الفنية المتخصصة وصعوبة الحصول على الأدوات الاحتياطية من جهة أخرى .
- 9- عدم كفاءة الشركة في استخدام الأيدي العاملة والاستفادة منها على الرغم من ارتفاع معدلات الأجور الموضوعه للعاملين بضمنها الحوافز النقدية المدفوعة مما يؤثر على زيادة كلف الإنتاج .
- 10- عدم وجود تطبيق لنظام محاسبة المسؤولية وبالتالي عدم وجود محاسبة للمسؤولية عن الانحرافات التي حصلت في الخطة الإنتاجية .



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

2- التوصيات

- 1- بالإضافة إلى المعايير والمؤشرات التي استخدمت في تقييم كفاءة أداء الشركة نرى أن تضاف بعض المعايير الأخرى المهمة في تقرير تقييم الأداء لكي تتوصل إلى نتائج توضح مسيرة الشركة وتعالج الانحرافات من أجل الوصول إلى أحسن أداء ممكن لها ومن المعايير المقترح إضافتها ما يلي :-
 - أ - المعايير النوعية التي تقيس جودة المنتجات من الناحية الفنية لملافاة الأخطاء وتحسين الإنتاج عن طريق أجهزة التقييس والسيطرة النوعية.
 - ب- مؤشرات العلاقة النسبية بين المبيعات المتحققة والمخططة والطاقات المتاحة ويتم دراسة مسببات الانحراف ومدى ملائمة حجم المبيعات المخططة إلى الطاقات المتاحة وذلك لمعرفة مدى كفاءة الشركة بالنشاطات التسويقية .
 - ت- استخدام بعض النسب المالية المهمة في تقييم الأداء كمعدل دوران الأصول الثابتة، نسبة المخزون إلى نسبة رأسمال العامل، معدل دوران الذمم نسبة دوران المخزون السلعي ويتم احتساب النسب أعلاه لعدة سنوات وإجراء المقارنات بينها للتعرف على وضع الشركة من ناحية استخدام الموارد المالية المتاحة وكلفة عائد رأسمال المستثمر.
- 2- ضرورة مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لأهمية هذه المقياس ولكونه يعطي الإدارة مؤشرا واضحا لمدى الكفاية في الأداء فيما يخص الكلف والأقسام أو الشركة
- 3- إن نظام المعلومات المتبع في الشركة جيد الا انه مازال بحاجة إلى تطوير وتحديث لكي يوفر المعلومات والبيانات الضرورية لتقييم الأداء وخاصة فيما يتعلق بالكلف القياسية ومعايير قياس إنتاجية الموارد الاقتصادية وتحديد حجم التلف والضياع في استخدامات هذه الموارد .
- 4- ضرورة الاهتمام بالموازنات التخطيطية بكافة أنواعها لدورها المهم في تحقيق الرقابة وتقييم كفاءة الأداء ومساهمتها في اتخاذ القرارات.
- 5- اعتماد نظام حوافز وربطه بمعايير الأداء وتحديد تلك الحوافز وفق دراسات علمية والاستفادة من نظم الحوافز المعتمدة في الصناعات المشابهة في الخارج لأهميته في رفع مستوى الأداء .
- 6- ضرورة برمجة جداول الصيانة لتلافي التوقفات الحاصلة في المكائن والمعدات الإنتاجية
- 7- إعادة النظر في سياسة التخزين وضرورة إخضاعها للأسس العلمية الصحيحة بما يضمن السيطرة على مستويات الخزين السلعي من خلال وضع حدود عليا ودنيا للتخزين
- 9- العمل على زيادة درجة السيولة للشركة من خلال زيادة النقدية وذلك لضمان قابلية الشركة الايفائية ولتحسين موقف الشركة المالي تجاه الدائنين



"دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك"

هوامش البحث

- (1) رقابة الأداء في المشاريع كوسيلة لرفع الإنتاجية، أمين عبد العزيز حسن، بحث في مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، 1980، المجلد الثامن، العدد 2.
- (2) موسى، احمد محمد- تقييم الأداء الاقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات، دار النهضة العربية. 1969، ص(637).
- (3) تقارير الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية/ العاني، لبنى هاشم نعمان/ بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السابع لهيئة المعاهد الفنية/ نيسان 2000.
- (4) الحافظ عزيز. المحاسبة الإدارية، مطبعة المعارف 1927 ص(165).
- (5) الكسم، عبد الرحيم. محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات، دار الرضا للنشر، 2001: ص 125.
- (6) الحافظ عزيز؛ المحاسبة الإدارية- مطبعة المعارف؛ بغداد: 1972.
- (7) الحافظ عزيز، المحاسبة الإدارية، مطبعة المعارف- بغداد، 1972
- (8) الهواري د. سيد، الإدارة المالية- منهج اتخاذ القرارات، 1976
- (9) الشماع د. خليل محمد حسن، الإدارة المالية، بغداد 1977
- (10) العطار، رشاد عاطف الأخرس وآخرون. الإدارة والتحليل المالي، مطبعة دار البركة للنشر. 2001 ص 192.

المصادر

أولا :- الكتب

- 1- الحافظ ، عزيز. المحاسبة الإدارية، مطبعة المعارف، بغداد 1972
- 2- العطار، رشاد، عاطف الأخرس وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، مطبعة دار البركة للنشر، 2001
- 3- الكسم، عبد الرحيم. محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات، دار الرضا للنشر، 2001
- 4- الهواري، د. سيد، الإدارة المالية (منهج اتخاذ القرارات) 1976
- 5- الشماع، د. خليل محمد. الإدارة المالية، بغداد 1976
- 6- موسى، احمد محمد، تقييم الأداء الاقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات. دار النهضة العربية 1969

ثانيا:- البحوث والنشرات

- 1- رقابة الأداء في المشاريع كوسيلة لرفع الإنتاجية، أمين عبد العزيز حسن، مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، 1980، المجلد الثامن العدد 2.
- 2- تقييم الأداء في إطار نظام متكامل للمعلومات، السلمي، د. علي، مجلة المحاسبة 1977 العدد 7.
- 3- محاضرات في رقابة الكفاءة والأداء ألقيت على طلبه دبلوم عالي مراقبة حسابات، الحديثي، محمد جاسم خلف، 1987.
- 4- تقارير الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية. لبنى هاشم نعمان- المؤتمر العلمي السابع لهيئة المعاهد الفنية/ 2000.