

دنى المحاسبة الإدارية  
"القرارات"

## الفصل السادس قياس وتقييم الأداء

# PERFORMANCE MEASUREMENT & EVALUATION

أ. إيمان العقيل

## أهداف الفصل

1. دراسة المقارنات والمعيار
2. محاسبة المسؤولية ومراكز التكلفة
3. مقاييس الأداء

## مقدمة ،،،،،

- بعد اعداد الموازنات التقديرية وتحديد الأهداف التي تسعى الشركة الى تحقيقها ، فإنه يجب رقابة ومتابعة تحقيق هذه الأهداف ، ويتم ذلك عن طريق قياس وتقييم أداء القطاعات المختلفة داخل الشركة .

## المقارنات

- لا يمكن الحكم على الأداء الا بالمقارنة مع نط أو معيار أو مؤشر ، أي مقياس آخر مناسب .

- والمقارنات المستخدمة عادة تشمل الأنواع التالية :

1. مقارنة الأداء الحالي بالأداء السابق لنفس الفرد أو القسم أو المنشأة .
2. مقارنة الأداء الحالي لفرد أو قسم أو منشأة بالأداء الحالي لفرد آخر أو قسم أو منشأة أخرى وتحت ظروف مماثلة .
3. مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المحدد مقدما أو الأداء المستهدف
4. مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير ,,,, وهذا النوع أفضل طرق الحكم على مستوى الأداء .

## محاسبة المسؤولية

يتم قياس وتقييم الأداء عن طريق تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ، حيث يتم تقسيم الشركة الى عدة مراكز تسمى مراكز مسؤولية بحيث يمكن محاسبة مدير كل مركز على العناصر الخاضعة لرقابته .

**ويمكن أن يأخذ مركز المسؤولية احدى أربعة أشكال هي :**

**1.مركز تكلفة :** يكون المدير مسؤول عن التكاليف فقط مثل مدير الانتاج أو مدير الصيانة ، ويعتبر هذا المركز من أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعا واستخداما لأن جميع مراكز المسؤولية يمكن اعتبارها مراكز تكلفة لأنه سهل تحديد وقياس تكلفتها ويصعب قياس منافعها وأرباحها .

**2.مركز ايراد :** يكون المدير مسؤول عن الايرادات فقط مثل مدير المبيعات

**3.مركز الربحية :** يكون المدير مسؤول عن الايرادات والتكاليف وبالتالي قدرته على تحقيق الأرباح مثل مدير احد فروع الشركة .

## محاسبة المسؤولية

4. مركز الاستثمار: يكون المدير مسؤول عن الإيرادات والتكاليف بالإضافة إلى استثمارات المركز (قرارات شراء الأصول) مثل مدير الشركة أو المدير الإقليمي (مدير فروع الشركة في بلد معين) وسوف نركز على هذا النوع من المراكز.

## مقاييس الأداء

يمكن قياس وتقييم الأداء باستخدام العديد من المقاييس ومن أهمها :

1. معدل العائد على الاستثمار .

2. الدخل المتبقي

3. مقاييس الأداء الحديثة

## أولاً : معدل العائد على الاستثمار

وهو نسبة صافي الربح التشغيلي الى متوسط الاصول المستثمرة

معدل العائد على الاستثمار = صافي الربح التشغيلي \* 100

متوسط الأصول المستثمرة

ولقد تم تطوير المعادلة السابقة لاحتساب معدل العائد على الاستثمار حيث أصبحت تتكون من جزئين كالآتي :

معدل العائد على الاستثمار = نسبة هامش الربح \* معدل دوران الأصول

= صافي الربح التشغيلي \* المبيعات

المبيعات  
متوسط الأصول المستثمرة

مرة

%



## أولاً : معدل العائد على الاستثمار

### أهمية تقسيم معادلة معدل العائد على الاستثمار :

- تساعد على اقتراح التحسينات المناسبة لتحسين معدل لعائد على الاستثمار
- إذا كان سبب انخفاض معدل العائد على الاستثمار هو انخفاض نسبة هامش الربح التشغيلي فإنه يجب تحسين هذه النسبة عن طريق تخفيض المصروفات .
- أما إذا كان سبب انخفاض معدل العائد على الاستثمار هو انخفاض معدل دوران الأصول فإنه يجب تحسين معدل دوران الأصول عن طريق التخلص من الأصول الغير مستخدمة أو تخفيض المخزون والعملاء .

## أولاً : معدل العائد على الاستثمار

مثال : فيما يلي البيانات الخاصة بثلاث مراكز استثمار في إحدى الشركات الصناعية

البيان	المركز أ	المركز ب	المركز ج
البيعات	100000	120000	75000
الأصول المستثمرة	50000	80000	30000
صافي الربح التشغيلي	10000	14400	5250

المطلوب :

1. تقييم الأداء النسبي للمراكز الثلاثة باستخدام معدل العائد على الاستثمار
2. اقتراح أي إجراءات تصحيحية يمكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء
3. بافتراض أن هنالك فرصة استثمار مشروع جديد يتطلب استثمارات جديدة في الأصول بمبلغ 10000 ريال ويحقق صافي ربح 1780 ريال ، أي من المراكز الثلاثة يقبل هذا المشروع ؟ ولماذا ؟

## ثانيا : الدخل المتبقى

**الدخل المتبقى :** هو عبارة عن الدخل المتبقى بعد استبعاد الحد الأدنى للعائد المطلوب تحقيقه ويحدد كالآتي :

صافي الربح التشغيلي  
- العائد المطلوب تحقيقه :

$$\frac{\text{الأصول المستثمرة} * \text{معدل العائد المطلوب}}{\text{الدخل المتبقى}} \quad (**)$$

**مثال :** نفس المثال السابق بافتراض أن الحد الأدنى للعائد المطلوب تحقيقه يبلغ 10% المطلوب : تحديد الدخل المتبقى للمراكز الثلاثة

## تمرين شامل

يقوم مركز الاستثمار ( أ ) بانتاج وبيع منتج وحيد بتكلفة متغيرة 4 ريال للوحدة وسعر بيع 10 ريال للوحدة . وتبلغ طاقة هذا المركز 200.000 وحدة يستغل منها حاليا 60 % وتبلغ التكاليف الثابتة السنوية في المركز 480.000 ريال كما تبلغ الأصول المستثمرة في بداية الفترة 500.000 ريال وفي نهاية الفترة 700.000 ريال .

فإذا علمت أن الحد الأدنى للعائد المطلوب على الاستثمار 15%  
المطلوب : تحديد معدل العائد على الاستثمار والدخل المتبقي ؟

### ثالثاً: مقاييس الأداء الحديثة

نظراً للتطور الحديث في تقنية الانتاج والانتاج الفوري وظهور اعتبارات التطور المستمر والحاجة الى تخفيض التكلفة الى اقل قدر ممكن والوصول الى سياسة انعدام الأخطاء فقد تطلب الأمر ضرورة تطوير اساليب الرقابة على الأداء وكشف الانحرافات أولاً بأول ،، ومحاولة التخلص من تلك الانحرافات ليس في نهاية خطوط الانتاج وإنما في لحظة حدوثها لذلك ظهرت المعايير الحديثة ومن أهمها :

## ثالثا : مقاييس الأداء الحديثة

### 1.مقاييس رقابة الجودة :

تعتبر الجودة العالية من أهم أهداف البيئة الصناعية الحديثة ومن أهم مقاييسها :

➤ عدد الشكاوي خلال فترة الضمان

➤ عدد العيوب

➤ معدل الفشل

## خامسا : مقاييس الأداء الحديثة

### 2.مقاييس الرقابة على المواد :

في البيئة الآلية يكون التركيز على مستوى جودة المواد المشتراة بغض النظر عن التغير في الأسعار المتاحة ، الأمر الذي يقلل من أهمية تحليل انحراف السعر كما يتم التركيز على تخفيض فترة التوريد وعدم السماح بحدوث تالف او انتاج معيب ،،، ومن أهم مقاييسها :

➤ نسبة المواد الى اجمالي التكاليف

➤ فترة التوريد

➤ نسبة الخردة الى القطع الجديدة

## ثالثًا : مقاييس الأداء الحديثة

### 3.مقاييس الرقابة على المخزون :

تهدف مقاييس الأداء الحديثة الى تخفيض تكلفة المخزون الى الصفر،،  
ومن أهم مقاييسها :

➤ معدل دوران المخزون



## ثالثا : مقاييس الأداء الحديثة

### 4.مقاييس أداء الآلات :

أهم الاتجاهات في البيئة الصناعية الحديثة هو زيادة الاتجاه نحو استخدام الآلية ،،، ومن أهم مقاييسها :

➤ نسبة امكانيات الآلات المتاحة

➤ الصيانة المانعة

➤ نسبة أعطال الآلات

## ثالثا : مقاييس الأداء الحديثة

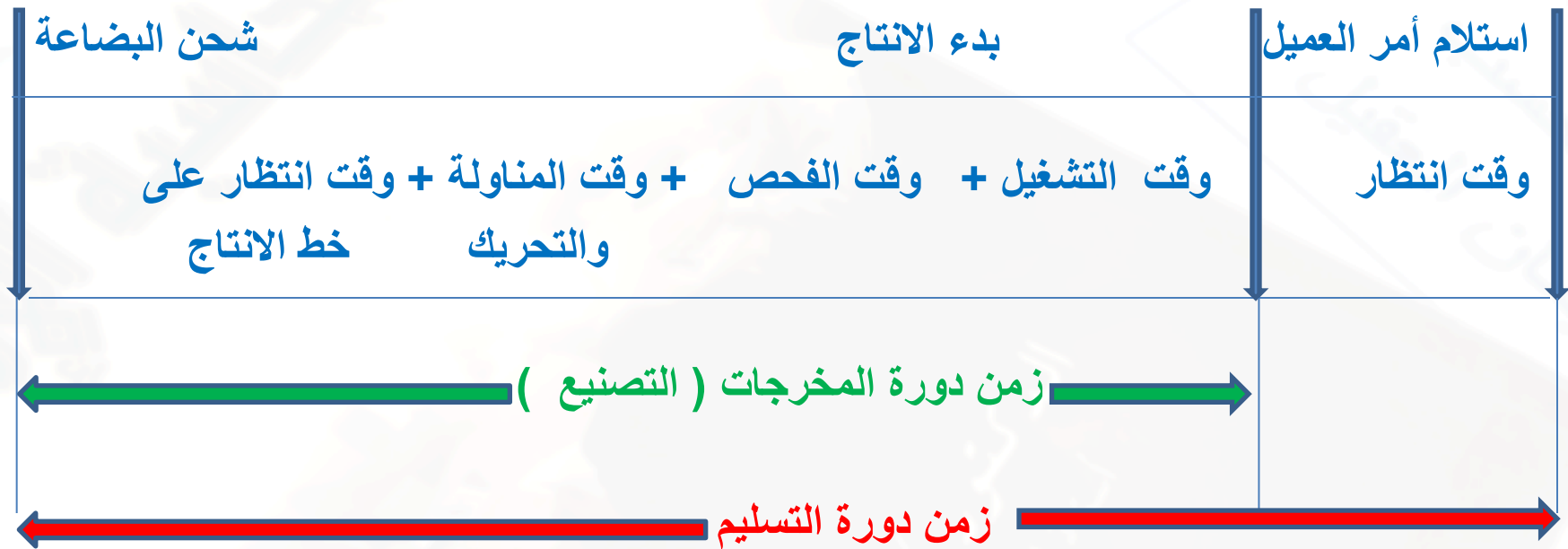
### 4. مقاييس أداء التسليم :

الغرض من عملية الانتاج هو توصيل منتج ذو جودة عالية الى العميل بأسرع وقت ممكن ... وهناك العديد من مقاييس أداء التسليم الرئيسية منها :

نسبة التسليم في الموعد المحدد حيث تتسابق المنشآت للوصول بهذه النسبة الى 100 % ويتوقف مدى نجاح المنشآت في تحقيق ذلك الى عدة عوامل منها :

- i. زمن دورة التسليم : الوقت بين استلام الأمر من العميل وحتى تاريخ شحن المنتجات التامة له .
- ii. زمن دورة المخرجات ( دورة التصنيع ) : الزمن اللازم لتحويل المواد الخام الى انتاج تام .

## ثالثا : مقاييس الأداء الحديثة



### ثالثا : مقاييس الأداء الحديثة

يمكن تحسين زمن دورة المخرجات والذي يعد المقياس الرئيسي لأداء التسليم عن طريق حساب كفاءة دورة التصنيع :

$$\text{كفاءة دورة التصنيع} = \frac{\text{الوقت الذي يضيف قيمة}}{\text{وقت دورة المخرجات ( التصنيع )}}$$

**ملاحظة :** اذا كانت نسبة كفاءة التصنيع أقل من 1 يكون هنالك زمن لا يضيف قيمة في عملية الانتاج فإذا كانت نسبة كفاءة التصنيع 60% فإن 40% عبارة عن أنشطة لا تضيف قيمة .

### ثالثا : مقاييس الأداء الحديثة

مثال : تتبع شركة أجياد مكة نظام خاص لتتبع الأوامر وإنتاج المنتجات خلال الربع سنة الأخيرة وسجلت متوسط أزمدة لكل أمر كالتالي :

الأيام	الزمن
12	وقت الانتظار قبل بدء الإنتاج
0.6	وقت الفحص
0.9	وقت المناولة والتحرك
3	وقت التشغيل
4.5	وقت الانتظار على خط الإنتاج

المطلوب :

1. احسبي وقت دورة المخرجات ( التصنيع ) ؟
2. احسبي كفاءة دورة التصنيع ؟
3. ماهي نسبة وقت الإنتاج المنقضي في أنشطة لاتضيف قيمة ؟
4. احسبي وقت دورة التسليم ؟