

تقارير الاداء :

وسيلة اتصال بين المحاسب والمدير

د. على عبد الرحيم *

تشكل تقارير الاداء جزءا رئيسيا من نظام المحاسبة الادارية في المشروع ، اذ انها تمكن الادارة من تحقيق وظيفة الرقابة بشكل فعال . ويذكر Welsch ان طريقة اعداد واستخدام هذه التقارير تؤثر بشكل خطير على مدى تحقيق المشروع لاهدافه المخططة .

"The performance reporting phase of a Comprehensive budget program is very critical, and the manner in which it is handled will in turn have a significant effect upon the extent to which the planned goals and objectives are attained." (1)

يهدف هذا البحث الى دراسة تقارير الاداء كوسيلة للاتصال واقتراح القواعد والمبادئ التي يجب ان تحكم اعدادها واستخدامها .

يحتاج المشروع عادة الى عدة انواع من التقارير الخارجية External Reports السنوية التي تعد لجهات خارجية مثل مصلحة الضرائب والتقارير التي تقدم لاصحاب المشروع Owners Report والتي تعتمد طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . والتقارير الداخلية Internal Reports وتعد هذه التقارير للاستخدام الداخلي في المشروع ويجب ان تعد طبقا لاحتياجات ادارة المشروع نفسه وتشمل هذه تقارير الاداء والتي تعد على فترات منتظمة يومية أو اسبوعية أو شهرية على حسب حاجة الادارة وهي عادة تقارير سبع نفس النمط والشكل من فترة الى أخرى حتى يسهل على المدير المستخدم لهذه التقارير قراءتها ومقارنتها الاداء في الفترات المختلفة واستخدامها بشكل فعال في مجال الرقابة الادارية . وعادة ما يقارن هذه التقارير بين الاداء الفعلي والخطة وتوضح درجة كفاءة الاداء ويؤدي استخدام هذه التقارير من فترة الى أخرى الى ظهور الحاجة الى نوع آخر من التقارير والتي تسمى بالتقارير الخاصة . Special Reports

وبعد التقارير الخاصة لابرار مشاكل معينة ظهرت كنتيجة لاستخدام تقارير الاداء فاذا ما اتضح من تقارير الاداء مثلا ان هناك مشكلة طاقة غير مسجلة في أحد الاقسام يمكن في هذه الحالة اعداد تقرير خاص لابرار هذه المشكلة وتوضيح اسبابها واقتراح كيفية معالجتها .

وتحتاج المشروعات الى الانواع المختلفة من التقارير التي ذكرت سابقا ولكن هذا يعتمد على حجم المشروع . وكلما زاد حجم المشروع كلما احتاج الى نظام فعال للتقارير .

* أستاذ مساعد قسم المحاسبة والمراجعة ، والعميد المساعد بكلية التجارة والاقتصاد والمعلوم السياسية - جامعة الكويت .

Welsch, Glenn A. Budgeting Profit Planning and Control, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 1971, P. 496.

وكلمة هنا المشروع يجب إعادة النظر في نظام التقارير حتى ينمو نظام التقارير نموا متوازنا مع المشروع نفسه .

ويعتمد الإدارة اعتمادا كبيرا على التقارير في اتخاذ القرارات ورسم السياسات الإدارية المناسبة . لذلك يجب أن بعد اعدادا مناسبة طبقا لاحتياجات الإدارة إذ أنها تستخدم كوسيلة اتصال بين المحاسب والمدير من جهة وبين المدير ورئيسه من جهة أخرى . ويؤكد إحدى الدراسات لجميع المحاسبين الأمريكيين هذا المعنى بقولها :

"In order to be useful to management, Accounting information must be communicated to management personnel. Communication implies that a person receiving the information understands the nature and significance of material contained in the reports he receives. When communication is genuinely effective management's actions and decisions are likely to be based on the facts which they receive rather than on an untested impressions and guesses. However, there is reason to believe that accounting reports to management have not always achieved their intended purpose because the reports were not understood, recipients lacked time required to grasp the meaning or the content of reports was not relevant to problems facing the persons who receive them." (1)

ومن هذه الدراسة ينضح أنه بالرغم من أن هذه التقارير يجب أن تعد كوسيلة اتصال تساعد المسؤولين الإدارية المختلفة في المشروع على الرقابة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة إلا أن هذه التقارير لا تستخدم كنتيجة لعدم فهمها بواسطة الإدارة أو أن الإدارة لا تخصص الوقت الكافي لقراءة وفهم محتوى التقارير واستخدامها أو أن التقارير ليست مرتبطة ارتباطا مباشرا بالمشاكل التي تواجهها الإدارة .

ونتيجة لهذا تفشل التقارير كوسيلة اتصال وبفشل التقارير كوسيلة اتصال ينتج عن هذا عدم استخدام الإدارة للتقارير كأساس لاتخاذ القرارات ورسم السياسات الإدارية واليديل لاستخدام التقارير في هذه الحالة هو خبره المدير المبني عن انطباعاته وخمينه . . أي أن الفرق ببساطة شديدة بين استخدام التقارير وعدم استخدامها هو الفرق بين الأسلوب العلمي في الإدارة والأسلوب غير العلمي الذي يعتمد على الصدفة والخمين فقط . ولا يمكن الادعاء بأن استخدام التقارير يقلل من شأن استخدام المدير لخبرته بل على العكس فإن استخدام المدير للتقارير يساعده على استخدام خبرته بشكل علمي وفعال . إذ أن استخدام الخبرة في هذه الحالة لا يعتمد على الانطباع والتخمين بل على حقائق التقارير .

وفي حالة نجاح التقارير كوسيلة للاتصال فإنها تؤثر على القرارات الإدارية . وعلى هذا الأساس يجب على مصمم التقارير أن يدرس ويفهم بعمق مشاكل واحتياجات الإدارة ومن ناحية أخرى يجب على مستخدم التقرير أن يدرس ويفهم بعمق نظام التقارير المستخدم في المشروع ومعنى البيانات المقدمة إليه وكيفية استخدامها كأساس لاتخاذ القرارات . من هذا ينضح أن المحاسب والإداري أصبحا يعملان معا بشكل مترابط ومتشارك في ظل نظام للحاسبة الإدارية وأصبح الاتصال في هذه الحالة اتصالا ذا اتجاهين Two ways communication وبدون الوصول الى هذه الحالة من التفهم العميق لكل منهما لمشاكل الأخر وأساليبه لا يمكن أن ينجح نظام التقارير كأساس للرقابة الإدارية واتخاذ القرارات ورسم السياسات .

ونتميز تقارير الأداء بأنها تنقل الى المستويات الإدارية المختلفة صورة عن الأداء الفعلي مقارنا بالخطوة وعلى هذا فهي توضح درجة كفاءة الأداء الفعلي ويعكس درجة كفاءة الأداء في الحقيقة كفاءة المستويات

1 "Reports which management find most useful," NAA Bulletin, Accounting Practice, report No. (Feb. 1960)

الإدارية المسؤولة عن التنفيذ وعلى هذا فتقارير الأداء تمثل مشكلة سلوكية حيث أنها تظهر كفاءة وعدم كفاءة المسؤولين عن التنفيذ . وإذا لم تحسن الإدارة استخدامها فقد تؤدي إلى علاقات سيئة بين المحاسب والمدير من ناحية وبين المدير ورئيسه من ناحية أخرى إذ أن المحاسب في هذه الحالة يظهر عيوب القسم وعدم كفاءته أمام رئيسه وبالإضافة إلى ذلك فإن هذه العيوب وعدم الكفاءة تنشر في تقارير . وهذا يضيف إلى مشكلة قديمة وهي أن المديرين التنفيذيين ينظرون إلى المحاسب على أنه يقصر خدماته على مستوى الإدارة العليا في المشروع .. ويجب على المحاسب الإداري أن يغير من تلك النظرة بحيث تصبح النظرة إليه أنه يقدم خدماته إلى الإدارة العليا والوسطى والمستويات الدنيا ويصل في تقديم خدماته حتى المستوى الإشراف الأول (رؤساء العمال) .

يجب أن يشعر المدير أن المحاسب يقدم إليه خدمة معينة وأن إبلاغه بالنتائج السئية للقسم يساعده هو أولاً في تغطية العيوب الموجودة في القسم وحل المشاكل وبالتالي يساعده على رفع كفاءة قسمه ويجب أن يكون المحاسب حريصاً جداً في شرح أسباب الانحرافات وعدم الكفاءة في القسم وفي رأيي أنه يجب أن يتعرف على وجهة نظر رئيس القسم في الانحرافات قبل كتابة تقريره .

وهناك قواعد معينة يجب أن يلتزم بها مصمم التقارير منها :

١ - أن يصمم النظام ليناسب الظروف العملية للمشروع أي يجب عليه أن يدرس التنظيم الإداري للمشروع وتحديد المسؤوليات فيه حتى تصمم التقارير طبقاً لمبدأ مهاسبة المسؤولية Accounting Responsibility . ويجب عليه أيضاً أن يدرس الهيكل المالي والتكاليفي والمضى للمشروع حتى يستطيع أن يحدد المشاكل الرئيسية التي يجب أن تبرزها التقارير كما يجب عليه أن يقابل الأشخاص المسؤولين عن إدارة المشروع حتى يتعرف على احتياجاتهم بالنسبة للتقارير .

٢ - يجب أن يعد نظام التقارير ليساعد الإدارة في الرقابة على أداء المشروع ككل وكذلك في الرقابة على أداء الأقسام المختلفة في نفس الوقت كما يذكر

... the process of management is to a Considerable degree the Continuing Study of different sections of the business, one by one, Combined with overall studies of groups, sections and of the whole business.

"Sectional studies alone will not be conclusive for they do not take account of the happenings elsewhere in the business. Overall studies alone will provide no conclusive evidence about which part of the business is responsible for what happenings,

Both kinds of study are needed."

ويجب أن تعطى الصورة العامة للأداء في تقرير ملخص نتيجة التفاصيل في تقارير أخرى حتى يستطيع المدير أن يرى الصورة العامة أولاً ثم يحدد المشاكل الرئيسية في الأداء الفعلي ثانياً ثم يفحص ويحلل هذه المشاكل لتحديد الإجراءات العلاجية المطلوبة ثالثاً . ولا يمكن تحقيق ذلك إلا باستخدام مبدأ الإدارة بالاستثناء Management by Exception في إعداد التقارير .

٣ - يجب أن تصمم التقارير بحيث تظهر اتجاه الأداء الفعلي مقارنة باتجاه الخطة حيث أن الاتجاه يساعد المدير على معرفة ما يجب أن يفعله في المستقبل لتحقيق أهداف الخطة في الفترة المقبلة . وعلى هذا فالإتجاه يقدم بيانات تخص فترة مستقبلية ولا يكفي فقط بالبيانات التاريخية والفترات الماضية ويمكن تحقيق ذلك عن طريق اظهار الأرقام المجعومة حتى تاريخ التقرير مقارنة بالخطة .

٤ - مقارنة الأداء الفعلي بالخطة .. وعلى هذا تعتبر الخطة مقياس موضوعي للأداء الفعلي والانحراف وتكون بيانات الموازنة التخطيطية المنة وتقارير الأداء هي الأساس للمناقشة بين المستويات الإدارية المختلفة كما يجب أن يلتزم كاتب التقرير بنهاية الموضوعية .

Edey, Harold C. Business Budgets and Accounts, London; Hutchinson & Co. (Publishers) Ltd. 1964, P. 18.

٥ - يجب أن نصمم التقارير بشكل نمطي من فترة لآخرى حتى يستطيع المدير أن يفهمها ويجب أن توضح له المشاكل الرئيسية التي أدت إلى الانحراف بمجرد النظر إلى التقرير .

٦ - يجب أن تعد التقارير بلغة سهلة يفهمها المستخدم وعلى هذا يجب أن تتناسب المستوى التعليمي للمدير فيمكن إعداد بيانات محاسبية للمديرين الذين درسوا العلوم التجارية وتقديم بيانات في شكل رسوم بيانية للمديرين الذين درسوا العلوم الهندسية وهكذا .

٧ - يجب أن يقوم مصمم التقارير بحملة تعليمية لتقديم نظامه الجديد إلى المستويات الإدارية المختلفة وأن يجعلهم يشعرون بأنهم شاركوا في تصميم النظام وأن إرادهم قد درست بعناية مما يساعد على قبولهم للنظام وتأييده واستخدامه .

٨ - يجب أن يقوم المحاسب بشرح الأرقام المختلفة ونحوها للمستويات الإدارية المختلفة وخصوصا المستويات الدنيا حتى يساعد على فهم التقارير وبالتالي استخدامها كأساس لاتخاذ القرارات العلاجية المناسبة .

٩ - يجب أن تكون بيانات تقارير الأداء أساس مناهضة المستويات الإدارية العليا للمستويات الدنيا مما يساعد على استخدام المستويات الدنيا لبيانات التقارير .

١٠ - يجب أن تعد التقارير على فترات منتظمة طبقا لاحتياجات الإدارة وطبيعة عمل المشروع وكلما قلت الفترة زادت التفاصيل .. فبيانات التقارير اليومية أكثر تفصيلا من البيانات الأسبوعية وهذه بدورها أكثر تفصيلا من البيانات الشهرية وهكذا ، حيث أن البيانات الأسبوعية أو الشهرية هي عبارة عن ملخص للبيانات اليومية وعلى ذلك فهي أقل تفصيلا .

١١ - يجب أن تعد البيانات بسرعة فلا يجب أن تكون الفترة بين التنفيذ الفعلي وإعداد التقرير كبيرة حتى يمكن اكتشاف الأسباب الحقيقية للانحرافات واتخاذ القرارات العلاجية بسرعة .. ويمكن للمشروع هنا أن يستفيد من الإمكانيات الهائلة للحاسب الإلكتروني والآلات الحاسبة .

١٢ - يجب أن تكون البيانات مرتبطة ارتباطا مباشرا بالمشاكل الرئيسية
Relevant to the main problem areas

المستوى الإداري الذي يقدم إليه التقرير .

١٣ - يجب أن يعاد النظر في هذه التقارير بعد استخدامها فعلا .. فالحكم لنجاح النظام هو التطبيق العملي واستخدام المستويات الإدارية المختلفة للتقارير ويجب أن تعدل هذه التقارير طبقا لنتائج التطبيق . كما يجب إعادة النظر في نظام التقارير من وقت لآخر لاختيار مدى ملائمتها للاحتياجات المتطورة للإدارة .

١٤ - يجب أن تعد تقارير مختلفة للمستويات الإدارية المختلفة العليا والوسطى والدنيا .. ونجد أن اهتمامات كل من هذه المستويات الثلاث مختلفة .. ففي حين تهتم الإدارة العليا بإداء المشروع ككل أي الصورة العامة للأداء .

والمشاكل العامة التي تؤثر على السياسات الإدارية دون الدخول في التفاصيل ، تهتم الإدارات الوسطى بالأقسام الرئيسية المسؤولة عنها سواء أكانت تمثل أقسام البيع أو الإنتاج أو الخدمات في حدود السياسات الإدارية التي ترسمها الإدارة العليا . وتدخل في تفاصيل الأداء بالنسبة للأقسام المسؤولة عنها بينما تهتم الإدارة الدنيا بالأداء اليومي للقسم أو الوردية المسؤولة عنها . وعلى هذا الأساس فنقلل من الأداء للملاحظين ورؤساء المجال يجب أن تكون تفصيلية وسهلة اللغة ومرتبطة ارتباطا مباشرا بعمل ومسئولية الملاحظ ويجب أن تكون تفصيلية وسهلة اللغة ومرتبطة ارتباطا مباشرا بعمل ومسئولية الملاحظ ويجب أن تكون يومية أو أسبوعية على أقصى تقدير .

فمثلا ، يمكن للإدارة العليا أن تراقب الصورة الإجمالية للأداء عن طريق بيانات شهرية وربع سنوية ممثلة في تقارير نتائج الأعمال وقائمة تدفق الأموال والتقارير العامة للإنتاج والبيع والتمويل ويمكن إعداد بعض الرسوم البيانية لمعدل راس المال المستثمر وبعض الإحصاءات عن تطور راس المال العامل .

ويمكن للإدارة الوسطى أن تراقب الأقسام المسؤولة عنها عن طريق بيانات تفصيلية أسبوعية وشهرية
سجل ملخص أداء الأقسام المسؤولة عنها كان تعد تقارير لمدير المبيعات عن أداء المناطق والوكلاء المختلفين
مقارنة بالخطوة . ويمكن للإدارة الدنيا أن تراقب الوردية أو القسم المسؤول عنها عن طريق بيانات تفصيلية
يومية أو أسبوعية .

ولا شك أن نظام التقارير الدورية كجزء من نظام الرقابة بالمشروع يعتمد أساسا على أهداف المشروع
وظروفه ومشاكله ويرتبط ارتباطا وثيقا بالتنظيم الإداري للمشروع . ولا شك أنه مهما اختلف التنظيم الإداري
للمشروع فلا بد من وجود إدارة عليا وإدارة تنفيذية ونهزم الإدارة العليا للمشروع بالصورة المصانة للاداء
بينما تهتم الإدارات التنفيذية المختلفة بالاداء في حدود مسؤوليتها .

ومن هذا يتضح أن تقارير الإدارة العليا تختلف اختلافا جوهريا عن تقارير الإدارة التنفيذية إذ يجب أن
تعد الأولى لتعطي صورة كاملة عن أداء المشروع ككل بينما تعد الثانية لتعطي صورة كاملة عن أداء جزء
معين من المشروع (إدارة أو قسم) .

التقارير الدورية الخاصة بالإدارة العليا للمشروع :

قد يقوم النظام على اعداد الإدارة العليا للمشروع بتقارير شهرية وربع سنوية ولكن يجب أن تكون
هذه التقارير متكاملة فمثلا تعرض التقارير الشهرية العمليات الجارية بينما تعرض التقارير الربع سنوية
العمليات الراسمالية .

١) التقارير الشهرية :

وهي أن العام يحوى ٥٢ أسبوعا فيستحسن تقسيم هذا العام الى أربعة فصول وكل فصل يحوى
١٣ أسبوع كما يلي :

الفترة الأولى (أسابيع + الفترة الثانية) أسابيع + الفترة الثالثة ٥ أسابيع . وعن كل فترة من
هذه الفترات يمكن اعداد وتقديم التقارير التالية :

١ - قائمة الدخل .

٢ - التقرير المالى وتقرير عن نشاط المبيعات والأرباح .

٣ - تقرير عن تشكيلة المبيعات والربحية .

٤ - تقرير عن مصروفات الإدارات المختلفة .

أولا - قائمة الدخل :

يجب أن تكون قائمة الدخل التقرير الدورى الاساسي في نظام التقارير الشهرية بينما تكون التقارير
الآخرى تقارير مساعدة أو تفصيلية للتقرير الاساسي واتباع هذا المبدأ باعطاء المدير قائمة تحوى الصورة
العامة ثم قوائم مساعدة تحوى تفصيلات الصورة العامة يعتبر أحد الاسس المهمة في عرض البيانات على
الإدارة العليا إذ أن هؤلاء المديرين يريدون أساسا أن يعرفوا الصورة العامة أو الهيكل العام للنشاط دون
التدخل في التفاصيل فإن أرادوا بعد فهم الصورة العامة تتبع تفصيل معين فيمكن لهم أن يفعلوا ذلك عن
طريق دراسة التقارير التفصيلية المرفقة بقائمة الدخل. واتباع هذا المبدأ يتيح للمدير العام أن يرى الصورة
العامة ويلتقط منها المشاكل المهمة (متبعا بمبدأ الإدارة بالاستثناء) ثم يتتبع هذه المشاكل في التقارير
التفصيلية وحيث أن أفراد الإدارة العليا ليسوا كلهم محاسبين كما أنهم لا يملكون الوقت الكافى لفهم
النواحي الفنية في المحاسبة لذا يجب أن يكون عرض التقرير عرضا مبسطا ويجب أن يتعد عن التواهي
الضئلة أى باخذ شكل التقرير لا شكل الحساب .

كذا يجب أن يشرح التقرير ذاته للمديرين المختصين وأن يؤخذ رأيهم فيه حتى يأكد مصمم النظام أن المعلومات والبيانات تستخدم بنفس الطريقة التي وضعها المصمم وهذا في حد ذاته لا يعدو أن يكون ترويجا للنظام يحصل منه المصمم على موافقة المديرين وقبولهم وتعضيدهم للنظام .

ويجب أن تعرض قائمة الدخل ملخصا لعمليات التشغيل والمناجزة عن الشهر () أو ٥ أسابيع كما سبق أن وضعنا () ويجب أن يعرض لك بمنتهى البساطة والتركيز فيعرض الصورة الإجمالية للنشاط تحت النيوبيات المناسبة لكل حالة .

وفي حالة إذا ما كان نظام التكاليف القائم يتبع نظرية التكاليف المتغيرة فيجب أن تقسم التكاليف إلى متغيرة وثابتة .

وإذا ما اتبع نظام التكاليف المعيارية أيضا فيجب أن تقارن التكاليف المباشرة بالتكاليف المعيارية . وهذه المقارنة تساعد على معرفة وتحديد الانحرافات بين التكاليف المعيارية والفعلة . ويجب أن يعرض هذا التحليل أجمالاً في قائمة الدخل وتفصيلاً في القوائم المساعدة . فمثلاً يعرض الانحرافات السلبية في قائمة الدخل أما تحليل هذه الانحرافات الكلية إلى مكوناتها سواء كانت تغير في السعر أو الكمية فيجب أن تعرض في القائمة التفصيلية .

وبهذا الشكل يمكن للإدارة العليا أن ترى الصورة الإجمالية بشكل مبسط دون أن تفرق في التفصيلات أو النواحي الفنية ما إن أرادت تتبع انحراف معين يمكن لها ذلك على القوائم التفصيلية . وعلى هذا طريقة العرض المقترحة تساعد الإدارة العليا على متابعة المديرين التنفيذيين كأساس لحل المشاكل الرئيسية في المشروع واتخاذ الإجراءات الصحيحة .

ويجب أن تعرض القائمة أيضا الربح الحدى المعيارى وأثر الانحراف على هذا الربح . وفي هذا فصل بين مسؤولية إدارة المبيعات ومسئولية إدارة الإنتاج عن الانحرافات إذ أن الانحراف بين الربح الحدى المعيارى وبين الربح الحدى بالموازنة يكون مسؤولية إدارة المبيعات حيث أنها مسؤولة عن أسعار البيع وقلة المبيعات ما دام الإنتاج قد توافر في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة في حين أن الانحراف بين الربح الحدى المعيارى كنتيجة لزيادة التكاليف الفعلة الحدية عن التكاليف الحدية المعيارية تكون مسؤولية إدارة الإنتاج حيث أنها مسؤولة عن الكفاية في استخدام عوامل الإنتاج . وعلى هذا الأساس يتبع هذا العرض مبدأ « محاسبة المسئوليات » إذ أنه يوضح المسئولية في الانحراف وكذا يتبع أيضاً مبدأ الإدارة عن طريق الاستفتاء .

وبهذا الشكل تساعد هذه البيانات الإدارة العليا للمشروع على تحديد ومناقشة المشاكل الجوهرية ومتابعة المدير التنفيذي المسئول لمعالجة هذه المشاكل واتخاذ الإجراءات الصحيحة .. وبهذا يحقق هذا الجزء من القائمة ثلاثة أهداف هامة :

- ١ - عرض الصورة الإجمالية كنشاط المشروع دون الدخول في التفصيلات .
- ٢ - مساعدة الإدارة على معرفة الانحرافات المهمة والمشاكل الرئيسية .
- ٣ - مساعدة الإدارة على متابعة المدير التنفيذي المسئول عن الانحراف .

أما الجزء الثانى من القائمة فيجب أن يعرض التكاليف غير المباشرة ويجب أن تجمع هذه التكاليف وتعرض طبقاً للمسئوليات الوظيفية (الإنتاج - التسويق - الإدارة) وكذا يجب أن تقارن بالموازنة .

ويجب أيضاً اتباع مبدأ عرض الصورة الإجمالية على قائمة الدخل ، أما التفصيلات فيجب عرضها في قائمة مرفقة أخرى وكذا يجب عرض الانحرافات الكلية في هذه القائمة أما مكونات هذه الانحرافات فيجب أن تعرض في القوائم المساعدة .

ويجب أن تعرض القائمة مقارنة بين الفعليات وتقديرات عن الفترة () أو ٥ أسابيع) وكذا يجب أن تعرض الاتجاه عن طريق عرض الأرقام التجميعية للموازنة والفعليات من أول فترة الموازنة حتى نهاية الفترة الممد عنها القائمة وكذا يجب عرض الأرقام التجميعية للفعليات عن نفس المدة من العام السابق ..

فلو فرضنا مثلاً أن فترة الموازنة هي عام كامل ١٩٧٤ وأن الحاسب يعد قائمة الدخل عن الفترة الخامسة وهي شهر مايو سنة ١٩٧٤ ففي هذه الحالة تساعد القائمة المقترحة على إجراء المقارنات المهمة الآتية :

- ١ - مقارنة الفعلى بالتقديرى عن الفترة (عن شهر مايو سنة ١٩٧٤) .
 - ٢ - مقارنة الفعلى بالتقديرى التجميعى لتبيان الاتجاه المقارن من أول فترة الموازنة حتى نهاية الفترة المدر عنها القائمة أى من أول يناير سنة ١٩٧٤ حتى نهاية مايو من نفس العام .
 - ٣ - مقارنة الأرقام الفعلية التجميعية من أول فترة الموازنة حتى نهاية الفترة المددة عنها القائمة لكل من عام الموازنة والعام السابق أى مقارنة الأرقام الفعلية التجميعية للفترة من أول يناير حتى آخر مايو سنة ١٩٧٤ بالأرقام الفعلية التجميعية للفترة من أول يناير حتى آخر مايو سنة ١٩٧٣ (العام السابق) .
- وبهذا الشكل تساعد القائمة المقدمة الإدارة العليا على معرفة النتائج الفعلية ومقارنتها بالنتائج المقدرة وتحديد الانحرافات ومعالجة المشاكل المهمة ومتابعة المديرين التنفيذيين المسؤولين عن هذه الانحرافات بقصد اتخاذ الإجراءات المصححة الكاملة بتجنب هذه الانحرافات فى المستقبل كما تساعد أيضا على معرفة اتجاه النشاط الفعلى خلال فترة الموازنة بالمقارنة مع اتجاه النشاط التقديرى وعلى هذا تساعد الإدارة مقدما على رؤية ما اذا كان المشروع بالجهد الذى بذلته الإدارة حتى الآن يستطيع فى نهاية العام تحقيق الموازنة أو ماذا يجب أن تفعله الإدارة حتى يحقق الموازنة .

كما تساعد أيضا على معرفة اتجاه النشاط الفعلى فى خلال فترة الموازنة مع اتجاه النشاط الفعلى للعام السابق ومعرفة ما اذا كانت كفاية المشروع قد زادت او نقصت عن كفاية العام السابق .

وعلى هذا فنتحقق القائمة المقترحة القواعد العامة لعرض البيانات اذ توضح المشاكل الرئيسية المهمة فى المشروع وائر القرارات الادارية فى حل هذه المشاكل .

ويجب ايضا ان تعرض القائمة نسبة التحقيق الفعلى مقارنة بالموازنة حتى يمكن قياس مدى دقة التقديرات بالموازنة .

وفى هذا الصدد نستخرج نسبة التحقيق الفعلى للموازنة عن الفترة (شهر مايو سنة ١٩٧٤) والنسبة التجميعية (من يناير الى مايو سنة ١٩٧٤) .

ويؤدى هذا الى معرفة دقة الموازنة وكذا معرفة مدى التنفيذ الفعلى لتقديرات الموازنة .

واذا كان المشروع احدى الوحدات الاقتصادية المؤسسة او لشركة قابضة فتساعد هذه القائمة على عرض نتائج المشروع بصورة اجمالية على الإدارة العليا للمؤسسة ، وهكذا تعتبر اساسا لرقابة الإدارة التنفيذية وكذا لرقابة الإدارة العليا للمؤسسة على الإدارة العليا للمشروع .

ويجب ان تعد هذه القائمة مع جميع القوائم المساعدة لها باسرع وقت ممكن بعد انتهاء الفترة المصد عنها القائمة (شهر مايو) ولا يجب ان يتعدى وقت الاجتماع لمجلس إدارة المشروع (اسبوعين مثلا بصد انتهاء الفترة اى تناقش قائمة مايو فى منتصف يونيو) .

ويجب ان توزع هذه القائمة والقوائم المساعدة التفصيلية لها على افراد الإدارة العليا قبل انعقاد مجلس الإدارة بوقت كاف .

ثانياً — التقارير المساعدة لقائمة الدخل :

يجب اعداد مجموعة من التقارير المساعدة لقائمة الدخل يمكن ان تتمثل فى تقرير مالى وكذلك تقرير عن نشاط التسويق وتشكيلة المبيعات والربحية والانتاج والمصروفات والإنهافات .

وتساعد هذه التقارير الإدارة العليا على تفهم المعنى الحقيقى للأرقام ويقوم المحاسب الإدارى باعداد التقرير المالى ويجب ان يطلع على النتائج بشكل موضوعى ودون تعرض لأشخاص معينين ويجب ان يركز التقرير على المشاكل كما توضحها قائمة الدخل ويجب ان يوصى فى حدود قصصه بالتوصيات المناسبة فى كل حالة .

ب) التقارير الربع سنوية :

بالإضافة الى التقارير الشهرية الدورية السابق ذكرها التى تعد وتقدم الإدارة العليا للمشروع يمكن اعداد التقارير الربع سنوية الآتية فى نهاية كل فصل اى (فى نهاية كل ١٣ اسبوع) :

١ — قائمة المركز المالى .

٢ — قائمة تدفق الاموال .

٣ — قائمة الإحصاءات الراسمالية .

٤ — مجموعة من الخرائط البيانية .

ويجب ان تعد قائمة المركز المالى على شكل قائمة حيث ان هذا يسهل من فهمها وينقل من الناحية الفنية منها كذلك يجب ان تعرض الصورة الإجمالية للأرقام وتترك التفاصيل لعرضها فى القوائم التفصيلية المساعدة حتى تستطيع الإدارة العليا ان ترى الصورة العامة وتركز على المشاكل الجوهرية وتتبع هذه المشاكل بالتفصيل فى القوائم المساعدة وكذلك يجب مقارنة الأرقام الفعلية بأرقام الموازنة التفصيلية لنفس الفترة وكذلك مقارنتها بالأرقام الفعلية لنفس الفترة من العام السابق .

وتوضح قائمة تدفق الاموال حركة الاموال بجانبها - المصادر والاستخدامات ويجب أن تعرض حركة الاموال بصورة تجميعية من أول فترة الموازنة حتى انتهاء الفترة المد عنها القائمة .

وتوضح قائمة الإحصاءات الرأسمالية تحليلًا لبعض الأرقام الإجمالية الظاهرة على قائمتي المركز المالي وتدفق الاموال فهي تقدم تحليلًا لأرقام الأصول الثابتة مقارنة بالخطوة وكذلك تحليلًا لمكونات الأصول المتداولة . ويجب أن تكون المقارنة بين الموازنة والأرقام المعلنة هنا على أساس مقدار ما يمثله الأرقام من مبيعات أسبوعية . فمثلا إذا كان رقم الموازنة بالنسبة للمخزون من المنتجات ثلثة الصنع قد قدر على أساس أنه يمثل أربعة أسابيع مبيعات فيجب مقارنة الأرقام المعلنة مع أرقام الموازنة يجب مقارنة ما إذا كان المخزون يمثل أربع أسابيع مبيعات أو أكثر أو أقل .

وتساعد هذه المقارنة على معرفة مقدار رأس المال العامل الممثل في المخزون وما إذا كان من الممكن إعادة النظر في سياسة التخزين بالمخزون .

ويجب أيضا مقارنة العائد التجميعي الفعلي (من أول فترة الموازنة حتى نهاية الفترة التي تعد عنها التقرير) مع العائد الذي يجب أن يحقق خلال فترة الموازنة ، أي العائد الذي افترضته الإدارة العليا عند تقدير أرقام الموازنة .

وعلى هذا الأساس فهذه البيانات لا تمثل بيانات تاريخية أو تقديرية فقط بل تمثل أيضا التغير الذي يجب أن يحدث حتى تتحقق الموازنة في نهاية العام .

وعلى هذا يقدم هذا الجزء بيانات ايجابية للإدارة عن ماذا يجب أن يحدث حتى تتحقق أهداف الموازنة في نهاية العام . وهذا في حد ذاته دليل واضح على تطور نظم الرقابة وتقديمها من الجانب السلبي لنقد المديرين إلى الجانب الإيجابي بتقديم اقتراحات ايجابية عن ماذا يجب أن يحدث لتحقيق أهداف الموازنة وفي رأيي أن هذا يمثل الفرق في كثير من الأحيان بين نجاح المحاسب وفشله كمدير للموازنة بما يعكس نجاح أو فشل النظام ككل .

وقد ينتقد البعض هذا التطور على أساس أنه تدخل من المحاسب في شئون الإدارة ولكننا لا نرى ذلك على أساس أن المحاسب في هذه الحالة يبين فقط مدى التغير الذي يجب أن يحدث حتى تتحقق الموازنة ولا يتدخل في فرض قرارات معينة على المديرين المختصين إذ أن اتخاذ القرارات هي مسؤولية واختصاص المديرين أنفسهم ولكن التوصية باتخاذ قرار بناء على تحليل الأرقام هي بلا جدال إحدى مسؤوليات المحاسب .

وهو يكون هذا من ناحية أخرى متابعة غير مباشرة من المحاسب إذ أنه قد ثبت أن المتابعة المباشرة للمحاسب لا تؤدي الغرض منها وذلك لأن المديرين لا يقبلون متابعة المحاسب بل يقبلون متابعة رؤسائهم المباشرين .

وهذا يساعد في تغيير نظرة المديرين للمحاسب في شخص لا يرى إلا الأرقام إلى مستشار في المشروع يؤدي خدمة ايجابية للإدارة عن طريق توصياته الإيجابية بما يجب أن يكون لتجنب الاعتراف وتحقيق الموازنة في الفترات المستقبلية حيث أن القاطع يقضي بأنه لا يمكن تحقيق رقابة على الماضي لكن يمكن تحقيق الرقابة أساسا على الحاضر وإلى حد ما على المستقبل وذلك عن طريق الاستفادة من أخطاء الماضي .

ويمكن إعداد خرائط بيانية ربع سنوية للإدارة العليا . وهذه الخرائط قد تكون أهم بكثير من الأرقام في كثير من الحالات وخاصة إذا كان بعض أفراد الإدارة العليا في المهندسين .

ويمكن عرض كثير من البيانات في خرائط وفي رأينا أن عرض البنود التالية في منتهى الاهمية :

١) العائد على رأس المال المستمر ويمكن عرضه لكل ربع سنة وكذا عن الفترات السابقة حتى يتضح الاتجاه بمجرد النظر فمثلا يمكن عرضه عن عدة سنوات سابقة خمسة أو ستة سنوات مضت هي تاريخ نصل بين مسؤولية إدارة المبيعات ومسؤولية إدارة الإنتاج من الانحصرافات إذ أن الانحراف بين الربح العدى المياري وبين الربح العدى للموزنة يكون مسؤولية إدارة المبيعات حيث أنها مسؤولة عن أسعار أعداد الخريطة البيانية .

- ب) لكل عامل من العوامل التي تحدد المائد على رأس المال المستثمر لنفس المدة التي عرض عنها المائد على رأس المال . وفي هذه الحالة يمكن عرض عائد المبيعات ومعدل دوران رأس المال على هذه .
- ج) مقارنة المائد الفعلي لرأس المال عن السنوات الماضية مع المائد المفروض تحقيقه (عائد الموازنة) طبقا لظروف الصناعة وظروف المشروع .

التقارير الدورية للإدارة التنفيذية :

حيث أن الإدارة التنفيذية تنقسم في معظم المشروعات الصناعية إلى إدارات أو أقسام للبيع وإدارات أو أقسام للإنتاج والخدمات لذا ينقسم هذا الجزء ثلاثة أقسام فيعرض الجزء الأول التقارير الدورية الخاصة بإدارة وأقسام البيع ويعرض الجزء الثاني التقارير الخاصة بإدارة الإنتاج ويعرض الجزء الثالث التقارير الخاصة بإدارات الخدمات .

التقارير الدورية الخاصة بإدارة المبيعات :

تتكون هذه التقارير من :

- ١ - تقرير المبيعات الشهرية .
- ٢ - تقرير تكاليف التسويق .

١ - تقرير المبيعات الشهرية :

في نهاية كل فترة ٤ أو ٥ أسابيع يعد قسم الحسابات بالمشروع تقرير عن المبيعات الشهرية .

ويعرض هذا التقرير مبيعات المشروع ونسبة تحقيق أرقام الموازنة والرقم التجميعي للمبيعات من أول فترة الموازنة حتى نهاية الفترة المد عنها التقرير ونسبة تحقيق أرقام الموازنة التجميعية (من أول فترة الموازنة حتى نهاية الفترة المد عنها التقرير) .

وتعرض الجداول كل هذه الأرقام بالنسبة لنطاق البيع المختلفة وكذا بالنسبة لكل وكيل بيع في كل منطقة وكذا بالنسبة للشركة ككل .

وينقسم التقرير إلى قسمين رئيسيين فيعرض القسم الأول المعلومات السابق ذكرها بالنسبة للأوامر أو الطلبات التي تسلمها المشروع خلال الفترة ويعرض القسم الثاني الأوامر التي تم تنفيذها فعلا وسلمت للعملاء .

وتقدم هذا التقرير إلى مدير عام المبيعات وكذا أعضاء مجلس الإدارة كما يقدم إلى مديري أقسام البيع والمناطق المختلفة المعلومات الخاصة بأقسامهم ومناطقهم .

ويعتبر الغرض الأساسي من تقديم هذا التقرير إلى الإدارة العليا للمشروع لمعرفة الصورة العامة للمبيعات الفعلية بالمقارنة بأرقام الموازنة .

أما الغرض من تقديمها لمدير عام إدارة المبيعات فهو تمكينه من تحقيق أهداف وأرقام الموازنة فيما يخص المبيعات وذلك عن طريق توجيه ومتابعة ومراقبة مديري الأقسام المختلفة لإدارة المبيعات .

أما الغرض من تقديم التقرير إلى مديري الأقسام المختلفة فهي تمكن هؤلاء المديرين من تحقيق أهداف وأرقام الموازنة فيما يخص أقسام إدارة المبيعات وذلك عن طريق توجيه ومتابعة ومراقبة وكلاء البيع .

وبهذا الشكل فتقدم هذه التقارير إلى المستويات الإدارية المختلفة واستخدامها بالشكل السابق يؤدي إلى تحقيق متابعة ومراقبة كل مستوى للمستوى الأدنى الذي يليه وهكذا .

ويجب أن لا تتأخر إدارة الحسابات في تقديم هذه التقارير عن أسبوعين بعد انتهاء الفترة المصد عنها التقرير .

وأعداد التقرير واستخدامه بهذه الطريقة يساعد المديرين المخلفين على معرفة تحقيق الأقسام والمناطق ووكلاء البيع الذين يعملون تحت إشرافهم لأرقام الموازنة ويمكن أيضا تحديد الانحرافات ومعرفة ما إذا كانت في صالح المشروع وتحديد المسؤولية عنها ومناوبة المسؤولين لاتخاذ الإجراءات المصححة الكفيلة بمنع مثل هذه الانحرافات في المستقبل .

وبهذا الشكل يمكن تحقيق نوعين من الرقابة :

- (أ) رقابة مصححة بالنسبة لما حدث فعلا وذلك باتخاذ إجراء مصحح .
- (ب) رقابة مانعة في الفترات المستقبلية وذلك بمحاولة منع الانحراف قبل حدوثه .

٢ - تقرير تكاليف التسويق :

وبجانب أعداد التقرير الشهري للمبيعات يمكن أن تعد إدارة الحسابات تقريرا لتكاليف التسويق في المنشأة ويجب أن يتبع التقرير التقسيم الإداري للمنشأة بنفس الشكل الذي اتبع في تقرير المبيعات الشهرية . وعلى هذا الأساس فيجب أن تقدم الصورة الإجمالية لتكاليف التسويق إلى الإدارة العليا للمشروع بما فيها مدير عام المبيعات .

ثم يقدم تقرير عن التكاليف الخاصة بكل قسم إلى المدير المسئول عن القسم وهكذا يجب أن يقرن التقرير بين التكاليف الفعلية والمقدرة (أرقام الموازنة) .

وبهذا الشكل يكون هذا التقرير مع تقرير المبيعات الشهرية نظاما متكاملًا لإعداد إدارة المبيعات بالبيانات اللازمة لتحقيق الرقابة على نشاط البيع .

التقارير الدورية الخاصة بإدارة الإنتاج :

يمكن أن تقدم البيانات الخاصة بإدارة الإنتاج للمستويات المختلفة على أساس يومي أو أسبوعي على حسب حاجة الإدارة وإمكانية توفير البيانات وكذا على أساس شهري .

التقارير اليومية أو الأسبوعية :

تعد هذه التقارير لآظهار النتائج الفعلية للآلات المختلفة أو أقسام أو مراكز الإنتاج المختلفة في المشروع ومقارنتها بأرقام الموازنة ويجب أن يظهر التقرير الإنتاج المعياري أو التقديري لكل آلة وكذا الإنتاج الفعلي ويجب أن يوضح التقرير مدى استغلال الوقت المعياري أو التقديري لكل آلة وكذا مدى كفاءة العمال في استخدام هذه الآلات .

وإذا كانت الآلات تعمل طبقا لنظام الورديات فيجب أيضا إظهار هذه البيانات بالنسبة لكل من الورديات المختلفة حتى يمكن المقارنة بين كفاءة استخدام الآلات لكل وردية على حدة وكذا مقارنة كفاءة عمال الورديات المختلفة وعلى هذا يمكن توضيح المسؤولية عن انحراف الأسراف التي تعتبر في غير صالح المشروع ويمكن أيضا تطبيق مبدأ الإدارة عن طريق الاستثناء . وكذا يجب أن يوضح التقرير اتجاه الإنتاج الفعلي وذلك بإظهار الأرقام المجمعة للآنام والأسابيع السابقة من أول فترة الموازنة حتى تاريخ أعداد التقرير .

ويستخدم بيانات الاتجاه كأحد الطرق الأساسية لتحقيق الرقابة كما يلي :

يمكن للمدير المسئول أن يرى اتجاه الأرقام وحركتها وكذا يمكن تقدير الاتجاه في آخر فترة الموازنة وبمقارنة هذا مع اتجاه أرقام الموازنة يمكنه معرفة (أ) إذا كان الجهد المبذول في الفترة السابقة كافيا

لتحقيق الموازنة مع نهاية العام (نهاية فترة الموازنة) وأنه يجب أن يبذل جهدا كبيرا أو أقل من الجهد الذى بذل فى الفترات السابقة .

ويجب توزيع هذا التقرير على رؤساء العمال المسؤولين عن الآلات المختلفة وكذا مديري أقسام الإنتاج ، حتى يمكن للمستويات الإدارية العليا أن تتابع المستويات الدنيا .

التقارير الشهرية :

فى نهاية كل فترة (١٠ أو ٥ أسابيع) يمكن لإدارة الحسابات أن تعد تقريرا شهريا عن التكاليف الصناعية لكل من الآلات أو مراكز وأقسام الإنتاج .

ويجب أن يحصل رؤساء العمال على البيانات الخاصة بهم ويحصل مديري الأقسام على البيانات الخاصة بأقسامهم ويحصل مدير الإنتاج على ملخص يشمل البيانات الخاصة بكل الآلات والأقسام والمراكز .

ويجب أن تقارن البيانات الفعلية بالأرقام التقديرية ويجب أن يميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة حتى يساعد ذلك فى تحديد المسئولة عن الانحراف وكذا يجب أن توضح الأرقام التجميعية وذلك لمعرفة الاتجاه .

وبهذا الشكل تكون التقارير الدورية الأسبوعية والشهرية مما نظاما متكامل للرقابة على إنتاج الآلات والمراكز المختلفة بالمصنع وكذا على التكاليف الصناعية الإضافية لهذا الإنتاج .

التقارير الدورية الخاصة بإدارات الخدمات :

وفى هذه الحالة يجب تقديم تقرير شهرى عن تكاليف كل قسم بمقارنته بالموازنة . ويجب أن يوضح التقرير الاتجاه عن طريق الأرقام التجميعية حتى تاريخ الموازنة ويجب أن يقدم التقرير الى المدير المسئول عن كل قسم فى مدة لا تتجاوز أسبوعين من تاريخ أعداد التقرير .

ويساعد هذا التقرير فى إعطاء صورة واضحة عن تكاليف القسم واتجاهه وما إذا كان فى حدود الموازنة .

وبهذا الشكل ، يكون نظام التقارير نظاما متكاملًا ويخدم المستويات الإدارية المختلفة فى المشروع .

من هذا يتضح أن تقارير الأداء أساسا وسيلة اتصال بين المحاسب والمدير من ناحية وبين المدير ورئيسه من ناحية أخرى . وعلى هذا ظهر جوانبها المحاسبية والإدارية والسلوكية ولا يمكن لى نظام تقارير أن ينجح فى التطبيق العملى إلا إذا راعى هذه الجوانب المتشعبة مراعاة دقيقة هذا ويدعم نجاح نظام التقارير كوسيلة للاتصال من فعالية نظام الرقابة الإدارية فى المشروع مما يساعد على تحقيق أهداف المشروع عن طريق تحقيق الخطة .

ولا اعتقد أنه يمكن لنظام التقارير أن يتطور فى المستقبل كأساس للرقابة الإدارية ، دون دراسة عميقة للعلوم السلوكية فلا يمكن للمحاسب أن يتجاهل رد فعل المديرين لنظم الرقابة ولا يمكن له أيضا أن يبنى نظاما دون الأخذ فى الحسبان بالتوترات الحديثة فى العلوم السلوكية بل يجب أن يبنى النظام لتشجيع المديرين على الاشتراك وإبداء وجهة نظرهم ويجب أن تكون أهداف النظام واضحة تماما للجميع كما يجب أن يشجع النظام والظروف المحيطة به فى المشروع على تحقيق الرقابة الذاتية .

REFERENCES

- Armstrong, George F., "Performance Information through Responsibility Accounting", NAA Bulletin, Vol. XLI, No. 7, March 1960, PP. 89-93.
- Benston, George J., "The Role of the firm Accounting System for Motivation", The Accounting Review, Vol. XXXVII, No. 2, April 1963, PP. 347-354.
- Bierman, Harold Jr., "A way of using Direct Costing in Financial Reporting", NAA Bulletin, Vol. XLI, No. 3, November 1959, PP. 13-20.
- Black H. A., Champion J. E. & Brown R. G., Accounting in Business decisions", Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall Inc. 1967.
- Clay, Micheal, "Management Control Systems", The Accountant, May 1971, PP. 669-671.
- Edey, Harold C., "Business Budgets and Accounts", London: Hutchinson & Co. (Publishers) Ltd., 1964.
- Ferra, William L., "Responsibility Accounting Vs. Direct Costing — Is there a conflict?" Management Accounting, Vol. 48, No. 10, June 1967, PP. 43-54.
- Horngren, Charles T., "Cost Accounting, A Managerial Emphasis" Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1967.
- Maskell, Roy E. L., "Human Problems in Budgeting", The Australian Accountant, August, 1971.
- Miller R. D. & Robinson T. L., "Performance Reports Based on Direct Costing: A Case study", Management Accounting, Vol. 51, No. 10, April 1970, PP. 43-47.
- N. A. A. "Reports Which management Find Most Useful, NAA Bulletin Accounting Practice Report No. 9, Feb. 1960.
- "Responsibility Accounting — A Basic Control Concept" NAA Bulletin, Vol. XLVI, No. 1., September 1964, PP. 11-22.
- Phillippe, E. J., "Reports which give effect to Responsibility Accounting," NAA Bulletin Vol. XLI, No. 3, November 1959, PP. 89-93.
- Ke'logg, M. N., "Fundamentals of Responsibility Accounting", NAA Bulletin Vol. XLIII, No. 8, April 1962, PP. 5-16.
- Kemp, P. S., "Accounting Data for Planning, Motivation and control", The Accounting Review, Vol. XXXVII, No. 1, January 1962, PP. 44-50.

Kiessling J. R., "Profit Planning and Responsibility Accounting", Financial Executive, Vol. XXXI, No. 7, July 1963, PP. 13-15.

Samuel G. S., "Management Control — Through Effective Management Information Systems," GMA Newsletter (INDIA) December 1973.

Sord B. H. & Welsch G. A., "Business Budgeting, A Survey of Management Planning and Control Practices," New York: The Controlership Foundation, 1958.

Welsch G. A., Budgeting Profit Planning and Control, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, N. J 1971.