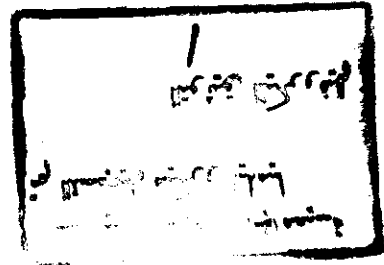


٢٢٥٤
CA-09

جامعة عين شمس
كلية التجارة

تطوير أساليب التحليل المالي
المطبقة في الجهاز المركزي للمحاسبات لتقييم الأداء
في الوحدات الاقتصادية



نجلأ اسماعيل حافظ اسماعيل
المعيدة بقسم المحاسبة والمراجعة
بكلية التجارة جامعة عين شمس

٦٥٧, ٤١
٩.٥

٦٨٢٧

رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة جامعة عين شمس
للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة تحت اشراف
أ. د. محمد محمد السيد الجزار
استاذ محاسبة التكاليف
بكلية التجارة جامعة عين شمس



بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمن الرحيم

"قالو سبحانك لاعلم لنا الا ما علمتنا انك انت العليم الحكيم "

مدق الله العظيم

(سورة البقرة الاية ٣٢)

جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

لجنة المناقشة والحكم

الاستاذ الدكتور / محمد محمد السيد الجزار :
استاذ محاسبة التكاليف
بكلية التجارة - جامعة عين شمس
مشرفا ورئيسا .

الاستاذ الدكتور / يحيى محمد ابو طالب :
استاذ مساعد بقسم المحاسبة
والمراجعة بكلية التجارة
جامعة عين شمس
عضوا .

الاستاذ / فؤاد عبدالوهاب فهمى :
نائب رئيس الجهاز المركزى
للمحاسبات
عضوا .

تاريخ المناقشة :

قرار اللجنة :

شكر وتقدير

يتقدم الباحث بخالص شكره وعظيم امتنانه وعرفانه بالجميل الى الاستاذ
الجليل الدكتور / محمد محمد السيد الجزار رئيس اللجنة المشرفة على هذه
الرسالة لمساعدته وارشاداته في توجيه الدراسة ، ولسعة صدره وسيره ومشورته
المثمرة في البحث ولمناقشاته ونقده البناء الذي أثار معالم الطريق فكان اباً
واستاذاً .

كما يتقدم الباحث بالشكر العميق الى الاستاذ الدكتور / يحيى محمد
ابو طالب لما ابداه من ملاحظات وتوجيهات اثرت البحث وتوجته ، ولتفضله
بقراءة البحث والموافقة على الاشتراك في المناقشة .

كما يتوجه الباحث بالشكر العميق والعرفان بالجميل الى الاستاذ
الفاضل فؤاد عبدالوهاب فهمى نائب رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات والعضو
باللجنة ، لتشجيعه المستمر على البحث العلمى ، ولما ابداه من اهتمام
بالرسالة واقتطع جزءاً من وقته لحضور هذه المناقشة العلمية .

كما يتوجه الباحث بخالص الشكر والاحترام لكل من قدم له مخلصاً
اية معلومة اثرت هذا البحث .

والله ولى التوفيق

فهرس البحث

رقم الصفحة

مقدمة

الفصل الاول : دور التحليل المالى فى تقييم الآداء
فى الوحدات الاقتصادية ٢٨ - ١

المبحث الاول : القواعد العلمية للتحليل المالى :
٣ المقصود بالتحليل المالى
٥ الأطراف المستفيدة بالتحليل المالى
٧ أساليب التحليل المالى

المبحث الثانى : المشاكل والمصعوبات التى تواجه استخدام
مؤشرات التحليل المالى فى تقييم الآداء ٢٠

الفصل الثانى : أساليب التحليل المالى المطبقة فى
الجهاز المركزى للمحاسبات فى عملية
تقييم الآداء ٢٩ - ٧١

المبحث الاول : المؤشرات الرئيسية والانتقادات التى وجهت
اليها :
٣٦ (١) المؤشرات الرئيسية للنشاط الانتاجى .
٣٦ (٢) المؤشرات الرئيسية للنشاط التسويقى .
٣٩ (٣) المؤشرات الرئيسية للفائض القابسل
٤٣ للتوزيع

٤٤	(٤) المؤشرات الرئيسية للقيمة المضافة الصافية
----	---

المبحث الثاني : المؤشرات التحليلية والانتقادات التي وجهت

٤٧	اليها :
٤٧	(١) معدل عائد الاستثمار وتطوره
٥٢	(٢) ربحية المبيعات وتطورها
٥٤	(٣) كفاية المخزون وتطوره
٥٦	(٤) مؤشرات الانتاجية وتطورها
٦١	(٥) مؤشرات التمويل وتطورها

الفصل الثالث : أساليب التحليل المالي المقترحة لتطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في عملية تقييم الأداء

١٢٧ - ٧٢

المبحث الاول : الأساليب المقترحة الخاصة بالمؤشرات

٧٤	الرئيسية :
٧٤	(١) المؤشرات المقترحة الخاصة بالنشاط الانتاجي
٧٩	(٢) المؤشرات المقترحة الخاصة بالنشاط التسويقي
٨٣	(٣) المؤشرات المقترحة الخاصة بالفائض القابل للتوزيع
	(٤) المؤشرات المقترحة الخاصة بالقيمة المضافة الصافية

المبحث الثاني : الأساليب المقترحة الخاصة بالمؤشرات التحليلية :

٨٧	(١) المؤشرات المقترحة الخاصة بمعدل عائد الاستثمار وتطوره
----	---

	(٢)	المؤشرات المقترحة الخاصة بربحية
٩٥		المبيعات وتطورها
	(٣)	المؤشرات المقترحة الخاصة بكفاية
٩٨		المخزون وتطوره
	(٤)	المؤشرات المقترحة الخاصة بمؤشرات
١٠١		الانتاجية وتطورها
	(٥)	المؤشرات المقترحة الخاصة بمؤشرات
١٠٨		التمويل وتطورها

١٤٢ - ١٢٨	<u>الملخص والنتائج والتوصيات</u>	<u>الفصل الرابع :</u>
١٢٨	 الملخص	١ -
١٣٠	 النتائج	٢ -
١٣٢	 حدود الدراسة	٣ -
١٣٣	 اقتراحات بدراسات أخرى	٤ -
١٣٤	 التوصيات	٥ -
١٤٣	 قائمة المراجع	<u>قائمة المراجع</u>

مقدمة :

أولا : طبيعة المشكلة

جاءت فكرة هذا البحث استجابة للتطورات الحديثة التى طرأت فى مجال تقييم الأداء . فبعد التوسع فى انشاء القطاع العام اتجهت الدولة السى تغيير الهدف من الرقابة التى كانت تجرى على الأموال العامة ، وذلك باضافة أهداف جديدة تتمثل فى التأكد من أن الأموال تنفق فى الأغراض المقررة لها طبقا للخطة الموضوعة وتحقق الانتاج المستهدف منها بأقل تكلفة ممكنة ، وبأسلوب يعود بأكبر عائد اقتصادى لصالح المجتمع ككل . وكذلك التأكد من أن الخطط الموضوعة ، هى أفضل الخطط التى تحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، وأن تنفيذها يتم بأعلى كفاية ممكنة مع المتابعة لتحقيق الأهداف التى حددت لها .

فتقييم الأداء يتبلور فى معرفة مدى الكفاية فى تحقيق الوحدة الاقتصادية للأهداف الموضوعة لها . وذلك بمقارنة المعايير المختلفة بالبيانات الفعلية عن نشاط هذه الوحدة ، وابرار الانحرافات وتفسير أسبابها وضمان عدم تكرارها اذا كانت انحرافات سالبة . والاستفادة منها اذا كانت انحرافات موجبة . ومتابعة أثر هذه القرارات على النتائج النهائية لخطة التنمية .

ويتم تقييم الأداء فى جمهورية مصر العربية بمعرفة الجهات التالية :

- مجلس القطاع الذى تتبعه الوحدة .
- الجهاز المركزى للمحاسبات .
- وزارة التخطيط .
- الجهاز المركزى للتنظيم والادارة .

ويعتبر الجهاز المركزى للمحاسبات من اهم الأجهزة التى تقوم بتقييم الأداء فى الوحدات الاقتصادية . وهو يستخدم لتحقيق ذلك عدة أساليب يلعب

التحليل المالي أهمها .

فتحليل القوائم المحاسبية يسهل اكتشاف الانحرافات ويمكن من اتخاذ

القرارات التصحيحية الدقيقة .

وتحتاج الادارة الى التحليل المالي فيما يتعلق بتقييم الأداء فيما يلي:

- أحكام الرقابة على عناصر التكلفة للوصول الى معايير تتمثل فيما يجب

الوصول اليه ، ومقارنتها بما تحقق فعلا سواء على مستوى الوحدة ككل

أو على مستوى مراكز المسؤولية ، وتحليل أى انحرافات نشأت ومعرفة

أسبابها لتفاديها فيما بعد .

- قياس الكفاية الانتاجية للوحدة .

- مدى تحقيق التوازن فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي للوحدة .

- أظهار العلاقة بين التكلفة والسعر وحجم الانتاج والربح فى أشكال

بيانية (نقطة التعادل) للاستفادة منها فى اتخاذ القرارات .

ويستخدم التحليل المالي المؤشرات المالية ، لتحقيق الأهداف السابقة .

ففحص أى رقم من أرقام القوائم المالية لا يدل فى حد ذاته على شىء ولا يقدم أية

معلومات مفيدة الا اذا قورن بغيره من الأرقام أو نسب اليها .

فأى مشروع يكون فى مركز مالى سليم اذا كان هناك تناسب بين أصوله

وخصومه فى قائمة المركز المالى ، كذلك بين ايراداته ومصروفاته . وهذا التناسب

يختلف تبعالاختلاف طبيعة المشروع وظروفه . وبالتالي يجب تتبع التغيرات التى

تحدث فى المركز المالى للمشروع ، أى مقارنة النسب بين سنة وأخرى . وكذلك

مقارنتها بمثيلاتها فى المشروعات المماثلة^(١) .

ويعتمد الجهاز المركزى للمحاسبات على عدة مؤشرات لقياس النتائج النهائية للنشاط الاقتصادى والمالى للوحدة مقارنة بالأهداف ومتابعة اتجاهات تطورها مقارنة بالعام السابق ، بالإضافة الى مؤشرات تحليلية أخرى لتحليل العوامل المفسرة لهذه النتائج . ومن خلال هذه المؤشرات يتم تقييم النشاط الاقتصادى والمالى للوحدة .

غير ان بعض هذه المؤشرات تعاني من بعض نقاط الضعف وتعرضها لبعض المشاكل والصعوبات التى تحد من استخدامها وتحقيق أهدافها . لذا ينبغى تطوير هذه المؤشرات لتعين الجهاز المركزى للمحاسبات على القيام بدوره ، وتساعد فى تحقيق نظم الرقابة وتقييم الأداء .

كما ينبغى الاستعانة بأساليب التحليل المالى الأخرى لتقييم الأداء كقائمة مصادر الأموال واستخداماتها ، والميزانيات التقديرية ، والتكاليف المعيارية ، والوسائل الرياضية والاحصائية الأخرى .

(١) د . جميل أحمد توفيق ومحمد صالح الحناوى ، الإدارة المالية أساسيات وتطبيقات (الاسكندرية : دار الجامعات المصرية ، ١٩٨٤) ، ص ١١٧ وما بعدها .

واخيرا فان النظام المحاسبي الموحد لم يأخذ في الاعتبار المسئولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية وذلك على الرغم من اهمية العامل الاجتماعى فى عملية تقييم الاداء .

ثالثا : الهدف من البحث

يهدف هذا البحث الى تطوير المؤشرات الرئيسية والتحليلية المتبعة فى الجهاز المركزى للمحاسبات ، والاستعانة بأساليب التحليل المالى الاخرى لتقييم الاداء كالميزانيات التقديرية ، التكاليف المعيارية ، والاساليب الرياضية والاحصائية الاخرى ، وذلك لتقييم الاداء على اكمل وجه .

رابعا : مجال وحدود البحث

يقصر هذا البحث على مؤشرات واساليب التحليل المالى المتبعة فى الجهاز لتقييم الاداء ، ومحاولة ايجاد حلول للمشاكل والصعوبات التى تواجهه هذه المؤشرات .

فهذا البحث لايمثل حولا لجميع مشاكل عملية تقييم الاداء ، فالمتغيرات فى عملية تقييم الاداء اكثر من ان تعالج فى بحث واحد . كما ان الدراسة الشاملة من الصعب تطبيقها من الناحية الاقتصادية والعملية .

كذلك فان هذا البحث لا يأخذ فى الاعتبار العوامل السلوكية واثرها فى تقييم الاداء ، فالعوامل السلوكية تشكل مجالا للبحث من المؤمل ان يسترعى اهتمام الباحثين الآخرين فى المستقبل .

خامسا : خطة البحث

يتناول هذا البحث الموضوعات الرئيسية التالية :

• دور التحليل المالي فى تقييم الأداء فى الوحدات الاقتصادية .

تحديد المشاكل والصعوبات التى تواجه استخدام مؤشرات التحليل فى

تقييم الأداء .

تحديد الحالة الراهنة فى الجهاز المركزى للمحاسبات وتحديد أساليب

التحليل المالى المطبقة فى الجهاز لتقييم الاداء والانتقادات التى وجهت اليها .

استخدام عدة أساليب ومؤشرات مقترحة ، لتطوير الأساليب والمؤشرات

المطبقة فى الجهاز المركزى للمحاسبات لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية .

سادسا : أهمية البحث

ان هذه الدراسة ليست الأولى فى تناولها لعملية تقييم الأداء فى

جمهورية مصر العربية . ولكن أهمية هذه الدراسة تتمثل فى أنها :

توضح الحاجة الماسة الى تطوير اساليب التحليل المالى المطبقة فى

الجهاز المركزى للمحاسبات فى تقييم الأداء .

ويتميز الباحث أن لدى الجهاز الرغبة فى إعادة النظر فى نطاق

عملياته والأبعاد الحالية لها فى عملية تقييم الأداء ، وسيتم تقديم التوصيات ضمن

نتائج هذا البحث .