

دور الموازنات التخطيطية في تحليل الانحرافات والرقابة على الأداء

دراسة تطبيقية في الشركة كوكا كولا للمشروبات الغازية

أم د رزگار عبدالله صابر جاف¹، م.م. هه لكهوت اسماعيل محمد أمين²، م.م. كاروان محمد فاتح جلال³

استاذ مساعد المحاسبة والكلفة والادارية¹، مدرس مساعد المحاسبة^{2,3}

قسم المحاسبة – جامعة صلاح الدين-اربيل/محاضر في قسم المحاسبة- جامعة لوبناني فرنسي-اربيل¹

قسم المحاسبة/معهد تقني دوكان/جامعة بوليتكنيك سليمانية²

قسم المحاسبة – جامعة لوبناني فرنسي-اربيل³

الملخص:

تعتبر الموازنة خطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة تخطيطية ورقابية من خلال مقارنة الاداء المخطط فيها مع الاداء الفعلي لانشطة الشركة وتحديد الانحرافات الحاصلة بين المخطط والفعلي وتحليل الانحرافات من قبل الادارة المالية للشركة. أن للموازنات تأثير واضح على منشآت القطاع الخاص المختلفة حيث تقوم الشركات بإعداد موازنات تخطيطية تتضمن حجم المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وكافة المصاريف التسويقية والادارية وكذلك الموازنات النقدية التخطيطية. على رغم مناعتبار الموازنات التخطيطية اداة مساعد الادارة في تحقيق اهدافها المقرره مسبقاً لكن اغلب الشركات الصناعية تعتمد في تقويم الاداء على النتائج الفعلية للربح دون مقارنة مع المخطط تحديد الانحراف التي في ضوءها تحدد كفاءة اداء شركة. تمثلت مشكلة البحث في السؤال التالي وهو (هل تقوم ادارات الشركات الصناعية بقرانة النتائج الفعلية مع الموازنات المخطط من اجل تصحيح الانحرافات والرقابة وتقييم الاداء؟ هدف البحث هو انجاز اسلوب عملي يمكن الادارة المالية للشركات من تقييم ادائها المالي من خلال الاجابة من سؤال التالي (مدي القيام ادارات الشركات الصناعية بمقارنة النتائج الفعلية للربح مع المخطط في الموازنات بغرض معالجة الانحرافات والرقابة وتقييم الاداء).

اما فرضية البحث فهي "ان تحليل نتائج مجمل الربح الفعلي في شركة (كوكا كولا) للأعوام (2013-2015) بالاعتماد على الموازنات التخطيطية المعدة مسبقا من قبل الشركة يعتبر من المؤشرات القوية لتقويم كفاءة الاداء في الشركة.

پوخته ی :

هه گه بودجه پلانیکی داراییه بودهااتوو به کار دههیتیت وهك ئامرازیکي پلاندانان و چاودیری بۆ بهراورد کردن له ئیوان پلانی دارپژراو پلانی راستهقیته ده باره ی چالاکیه کانی کۆمپانیاو دۆزینهوه ی جیاوازی نیوان ههردوو پلانه که وه پاشان شیکردنه وه ی ههوجیاوازیه له لایهن بهریوه بهری دارایی کۆمپانیاکه. ههه بودجهیه کاریگهری رونی ههیه له سهرد دامه زراوه جیاوازه کانی کهرتی تایهت. له گهه له ههه شدا کۆمپانیا ریکی ده خات پلانی بودجه وهك زیژه ی بهرهم ههینان و تیجوی کهلوپه ی ئاماده کراو له گهه سهرحهم خه رجیه کاریگری و بازاریه کان وه بودجه ی پلانی نهختیه یی. سه ره پای ههه راستیه نه پلانی بوجه وادانراوه ئامرازیکي یارمه تی ده رییت بۆ کاریگری بۆیه ده ست ههینانی ئامانجی دارپژراوی رابردوو به لام زوریه ی کۆمپانیا پشه سازیه کان کارده کهن له سهرد هه له سه نگانندی هه دای کۆمپانیا له سهرد قازانجی راستهقیته ی به ده سه تاتوو به دور له بهراورد کردن به دیاریکردنی جیاوازیه کان و پلانی دارپژراو بۆ هه له سه نگانندی توانای به ریوه بردنی کۆمپانیا.

ههه پرسیاره ی که وه له مه که ی له م توژی نه وه دایه بریتیه له (ئایا به شه کانی کۆمپانیا پشه سازیه کان بهراورد ده کهن له ئیوان ده ره نهجمای قازانجی راستهقیته له گهه بودجه ی دارپژراو بۆ هه وه ی راستکردنه وه بکهن له جیاوازی نیوان وه ههروه ها چاودیریکردن و هه له سه نگانندی هه دای به ریوه بردنی کۆمپانیا؟

ئامانجى ئەم توپىزىنەۋەيە بۆيەدەست ھېتائى شىۋازىكى كىردارى كە دەتوانىن يارمەتى ئىدارەى دارايى كۆمپانىياكان دەدات بۆ ھەلسەنگاندنى ئەدای دارايى بە ۋەلام دانەۋەى ئە پىرسىارەى لای خوارەۋە (مەۋدای بەرپۆيەبردنى كۆمپانىيا پىشەسازىيەكان بە بەراۋرد كىردنى ئەنچىمى راستەقىنەى قارانچ لەكەل بودجەى دارپۆزاۋ بە ئامانجى چارەسەر كىردنى جىۋازىيەكان و چاۋدۆيرىكىردن و ھەلسەنگاندنى ئە داپان؟) بەلام گرېمانەى ئەم تەپۆزىنەۋەيە برىتى يە لە شىكىردنەۋەى دەرئەنجامى سەرجمى قازانچى راستەقىنە لە كۆمپانىياى (كوكاكولا) بۆماۋەى سالانى (2013-2015) بە پىشتەبەست بە بودجەى دارپۆزاۋى راپردوۋ لە كۆمپانىياكە بە دىيارىكەرپكى بە ھىز دائەنرپت بۆ ھەلسەنگاندنى تواناى ئە دای كۆمپانىيا.

Abstract:

The budget is a future financial plan used as a planning and monitoring tool by comparing the planned performance with the actual performance of the activities of the company and determining the deviations between the plan and the actual and analysis deviations by the financial management of the company. That the budgets have a clear impact on the various private sector enterprises where companies prepare budgets for planning including the volume of sales and the cost of goods sold and all marketing and administrative expenses as well as planning cash budgets. Despite the fact that planning budgets are considered a tool to assist the administration in achieving its objectives, but most of the industrial companies rely on evaluating the performance on the actual results of the profit without comparison with the plan to determine the deviation in light of which determines the efficiency of the performance of the company. The problem of research in the next question is (The departments of industrial companies compare the actual results with the planned budgets in order to correct deviations and control and assess performance?

. The objective of the research is to achieve a practical approach that enables the financial management of companies to assess their financial performance by answering the following question (the extent to which the departments of the industrial companies compare the actual results of profit with the budget plan to address deviations, control and performance evaluation.

The research hypothesis is that "the analysis of the results of the actual profit in the company (Coca-Cola) for the years (2013-2015) based on the planning budgets prepared by the company is considered a strong indicators to assess the efficiency of performance in the company."

المقدمة:

تمثل الموازنات التخطيطية أحد أهم الأدوات التي تستخدمها الشركات الأعمال على اختلاف أنواعها في ترجمة أهدافها في خطة عمل مستقبلية ومن ثم تحقيق التنسيق والتكامل لمختلف أوجه النشاط الذي تقوم به. فهي تمكن الإدارة من معرفة آثار الأهداف التي تضعها في استخدام الموارد المادية والبشرية من أجل تحقيق التوافق بين هذه الأهداف والإمكانات المتاحة لتحقيقها.

ويعتبر التخطيط السليم أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانات المتاحة ، وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة من جانب الإدارة للتعنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة ، وبالتالي التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجأة وما يترتب عليه من اتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة.

للموازنات التخطيطية أهمية بالغة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي يوفرها نظام الموازنات التخطيطية والتي تسهم في تحقيق أهداف الشركة التي من بينها تقديم منتجات وخدمات تتمتع بمواصفات تلأئم المعايير المحددة مسبقاً، فيعتبر الربح الفعلي الذي تحققه الشركة خلال سنة إحدى الأدوات المهمة في قياس كفاءة الأداء للشركة بشكل خاص في مجالات تخطيط الإنتاج واختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتوفرة عن الإنتاج واتخاذ قرار السليم بحيث يتلائم وطبيعة العمليات الانتاجية والتطلعات المستقبلية للشركة. ان تحديد معايير لقياس كفاءة أداء شركة وذلك من خلال ربط بين مجمل ربح الموازنات التخطيطية للشركة على أساس ان الموازنات التخطيطية هي الاداة الانسب للإدارة في تحقيق الكفاءة في النفقات والإنتاج ورفع الكفاءة الإنتاجية وان قبول هذا المعايير من قبل الشركات واتباعها سوف تكون ادغام أهداف الشركة في المحصلة النهائية ونظر الزيادة المستمرة في الطلب على الخدمات لإشباع حاجات الأفراد مع الندرة في بعض الموارد البشرية والمادية، فإن محاولة استغلال وترشيد استخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاءة الإنتاجية. وتعتبر الموازنات التخطيطية أنسب الأدوات التي تساعد الإدارة في تحقيق الكفاءة في الإنفاق والإنتاج ورفع الكفاءة الإنتاجية.

المشكلة البحث :

على رغم من اعتبار الموازنات التخطيطية أداة تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها المقررة مسبقاً لكونها غالباً ما تكون أساساً لتقدير الأداء على النتائج الفعلية للربح بدونه مقارنة مع المخطط وتحديد الانحرافات لتفويضها وتحسين أداء الشركة. تنحصر مشكلة البحث في السؤال التالي :- هل تقوم إدارة الشركة الصناعية بمقارنة النتائج الفعلية مع نتائج الموازنات المخطط من أجل تصحيح الانحرافات والرقابة وتقييم الأداء؟

هدف البحث :-

يهدف البحث الى ايجاد اسلوب عملي لتقييم أداء الشركات الصناعية من خلال الاجابة على سؤال التالي:- "مدي قيام ادارت الشركات الصناعية باجراء المقارنة النتائج الفعلية للربح خلال السنة مع نتائج المخطط في الموازنات المقررة مسبقاً بغرض بيان دور الرقابة للموازنات ومعالجة الانحرافات واعداد التقارير حول وتقييم أداء وتوصيلها لإدارة الشركة لاتخاذ القرارات.

فرضية البحث :-

ان الفرضية اساسية هو قيام بتحليل نتائج مجمل الربح الفعلي في الشركة (كوكا كولا) لاعوام (2013-2015) بالاعتماد على الموازنات التخطيطية المقررة مسبقاً من قبل الشركة يعتبر من مؤشرات القوية لتقويم كفاءة الاداء في شركة كوكا كولا.

اهمية البحث :-

تأتي أهمية هذا البحث باعتبار :

- 1- ان الموازنات التخطيطية هي تصور كمي ومالي لخطط الإدارة المتعلقة بكافة أوجه نشاط الشركة في صورة شاملة لأهداف يتم على أساس متابعة نتائج الفعلية للأهداف والرقابة عليها وتحديد الانحرافات والاجراءات التصحيحية لمعالجتها والتوصل الى كفاءة عالية
- 2- لوحظ عدم ادراك معظم الشركات في اقليم كوردستان لأهمية اعتماد تقويم الاداء على اساس مقارنة النتائج الفعلية للربح مع الموازنات التخطيطية بهدف التوصل الى الانحرافات التي تحدد على ضوءها طبيعة كفاءة الاداء للشركة واتخاذ القرارات الادارية المناسبة.

حدود البحث: يقتصر هذا البحث على الموازنات التخطيطية في شركة كوكا كولا وكذلك كيفية معالجة الانحرافات والجراءات المتبعة الضرورية للالتزام في تطوير العمل وزيادة الانتاج وذلك للفترة المالية من 2013/1/1 ولغاية 2015/12/31.

عينة البحث: تم اختيار شركة كوكا كولا للمشروبات الغازية في اربيل كعينة للبحث باعتبارها احدى الشركات الصناعية الكبيرة ضمن القطاع الصناعي في اقليم كردستان -العراق ولثلاثة سنوات متتالية 2013-2014-2015 م .
أسلوب كتابة البحث: لقد تم كتابة البحث بأسلوب تحليلي وبالاعتماد على المصادر العلمية المتوفرة في إطار تحليل الارباح وفي إطار الموازنات التخطيطية ومحاولة تطبيق ذلك على الشركة الصناعية عينة البحث بالاعتماد ارقامها الفعلية ولثلاثة سنوات متتالية 2013-2015م وكذا ارقام الموازنات التخطيطية لتلك السنوات . وزيارة الشركة موضوعه البحث لتحديد المنهجية المتبعة من قبلهم في اعداد الموازنات والتقارير التي توضح الانحرافات (الموجبة والسالبة) وكيفية معالجتها كذلك معرفة الاسلوب المتبع في تقويم اداء مراكز المسؤولية فيها.

الاطار النظري للبحث

مقدمة

حتى تستطيع الإدارة تحقيق أهداف المنشأة لابد من القيام بعمليات التخطيط المسبق والتنظيم والتوجيه والرقابة الإدارية ومن هنا ينظر إلى الموازنة التخطيطية على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة المنشأة الوصول إليها وتحقيقها ، كما أن الموازنة أداة رقابية فعالة للتأكد من حسن التخطيط والتنفيذ للخطط الموضوعية من قبل الإدارة. فالإدارة العليا تضع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات قابلة للتطبيق، ويأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ. ويتم تحقيق ذلك من خلال موازنات تخطيطية تحدد مسبقاً أوجه النشاطات المختلفة والاداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في المنشأة. يطلق على الموازنات التخطيطية عدة مسميات منها على سبيل المثال الموازنات التقديرية، والموازنات الرقابية، والموازنات التخطيطية، ولهذه الموازنات مزايا عديدة يمكن الاستفادة منها كما أن الموازنات التخطيطية تمر بعدة مراحل تحضيرية من أجل تطبيقها.

تعريف الموازنات التخطيطية:

تعد الموازنات التخطيطية أحد أهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة العلمية من أجل التوصل للأهداف الإستراتيجية التي تم وضعها من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة سواء المادية أو البشرية، وهناك عدة تعريفات للموازنات التخطيطية نذكر منها ما يلي:

تعرف الموازنة على أنها "مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وبنفس الوقت جزء من التخطيط طويل وقصير الأجل، ونظام للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المنشأة، وما يرتبط بذلك من اعتبارات بمفردها أو مع غيرها معياراً لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات المصححة والمساءلة المحاسبية وتقييم الأداء".⁽¹⁾

كما تعرف الموازنة التخطيطية على أنها تعبير رقمي عن الخطط والبرامج التي تضعها الإدارة والتي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة معينة مستقبلية.⁽²⁾

تعريف آخر للموازنة التخطيطية هي عبارة عن خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاطات المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية.⁽³⁾

مما سبق يمكن تعريف الموازنة التخطيطية على أنها ترجمة لأهداف مستقبلية يتم اعدادها بأسلوب يعبر عن أهداف المنشأة من خلال تعبير كمي يساعد في تحقيق الأهداف التنموية لإدارة العليا للشركة الى تحقيقها في المستقبل من خلال تحديد الكلفة وباقل القيم دون فقدان جودة الانتاج والخدمات وكذلك تصوير الإيرادات المستهدفة والعمل على زيادتها.

الرقابة وتقييم الأداء باستخدام الموازنات التخطيطية:

تساعد الموازنات التخطيطية إدارة المنشأة في أداء وظائفها من حيث التنسيق والتخطيط والرقابة، حيث أنها تحقق وظيفتي التنسيق والتخطيط عن طريق إعداد الخطط، أما الرقابة فتتحقق عن طريق تنفيذ الخطط المعدة مسبقاً. تم تعريف الرقابة بناء على هذا الاتجاه الحديث على أنها نشاط إنساني يختص بمسايرة عمليات التنفيذ للخطط والسياسات مركزاً على توقع حدوث الأخطاء، ومحاولة تجنبها مقدماً عن طريق قياس النتائج المحققة أولاً بأول.

(1) الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (2002) المحاسبة الإدارية "الطبعة الأولى، دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن.

(2) أبو حشيش، خليل عواد، 2005. المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية "الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن..

(3) أبو نصار، محمد، (2005) المحاسبة الإدارية "الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.

ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مقدماً لتحديد الاختلافات والتمييز بينها ومعرفة أسبابها بطريقة مرنة تتفق مع طبيعة وحجم النشاط الذي يتم مراقبته والعمل على تصحيح مسار التنفيذ عن طريق معالجة الانحرافات وتنمية الإيجابيات بأسلوب يدفع العاملين على تحسين الاداء وتطويره وتحقيق التعاون بينهم من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.⁽⁴⁾ وهناك مفهوم جديد أيضاً للرقابة يسمى بالرقابة المنهجية وهي الرقابة القائمة على "منهج" أي خطة تكاليفية محددة الإجراءات والأهداف ويتم وفقاً لتحديد جميع المعايير اللازمة من معايير سعرية كمية ونسب مزج معيارية لعناصر الإنتاج، وذلك بشكل تفصيلي يغطي جميع عناصر الإنتاج من ناحية وجميع مراكز الاداء والمسؤولية من ناحية ثانية، بحيث يسمح هذا "المنهج" بتقييم نتائج التكاليف الفعلية تقيماً ثنائياً:⁽⁵⁾

- حسب عناصر الإنتاج ومدى سلامة التكاليف الفعلية لهذه العناصر من أي هدر أو إسراف، "محاسبة عناصر الإنتاج".
- حسب مراكز المسؤولية ومدى تحقيق هذه المراكز للأهداف الموضوعية وحجم ونوع الانحرافات الطارئة والمستوى الإداري المسؤول عنها، "محاسبة مسؤولية الأشخاص".

ويعتبر نظام الموازنات التخطيطية وسيلة فعالة للرقابة على مختلف النشاطات في المنشأة، والتأكد من الالتزام بالأهداف والإستراتيجيات والسياسات الموضوعية وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المتوقعة لمعرفة أي انحراف وتحديد أسبابه، فالموازنة التخطيطية هي كشف لنتائج متوقعة معبر عنها بشكل رقمي، على أن استخدامها مرتبط بوظيفة الرقابة بشكل وثيق حيث تكون مؤشرات الخطة الواردة في هذه الموازنة بمثابة معايير رقمية يتم في ضوءها الحكم على مدى تنفيذ الخطط الموضوعية من خلال إعداد تقارير الاداء التي تغطي كافة مجالات العمليات وكافة مراكز المسؤولية في المنشأة.⁽⁶⁾ تهدف الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بشكل عام إلى عدة أهداف، نذكر منها ⁽⁷⁾ (الأفندي، ص43-42، 2003)

- 1- ضمان سلامة التنفيذ.
- 2- ضمان تطابق التنفيذ مع الخطة الموضوعية مقدماً من حيث الزمن والكم والنوع التنبؤ مسبقاً بالأخطاء والانحرافات قبل وقوعها واتخاذ الإجراءات الوقائية بشأنها.
- 3- تحديد المسؤولية الإدارية عن الانحرافات.
- 4- تحليل الأسباب والعوامل التي أدت لحدوث الانحرافات.
- 5- إيجاد الحلول الملائمة لتصحيح الانحرافات عن طريق تعديل الخطط لكي تتلاءم مع المتغيرات الجديدة أو تصحيح التنفيذ لكي يتطابق مع الخطة.
- 6- الكشف عن الانحرافات التي تحدث عند التنفيذ وتصحيحها.

وفي رأي الباحثون فإن الرقابة من خلال الموازنات التخطيطية تهدف أيضاً إلى :

- 1- التعرف على مدى التزام كافة المسؤولين والعاملين في المنشأة لتحقيق الأهداف والسياسات الموضوعية.
 - 2- إتاحة الفرصة لكل مسؤول عن مركز مسؤوليته للرقابة الذاتية على ادائه وذلك من خلال إعداد موازنة لكل مركز مسؤولية في المنشأة.
- مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية: تنطوي عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية على مرحلتين أساسيتين هما⁽⁸⁾:

المرحلة الأولى: الرقابة عند مرحلة التخطيط

أي عند التحضير لعملية إعداد الموازنة ، وتتضمن الاستخدام الكامل للبيانات المتاحة بغية تقييم الإجراءات والسياسات البديلة واختيار أفضل البدائل المتاحة والتخطيط من أجل تحقيق الأهداف المنشودة.

⁽⁴⁾ السيد، ناجي، (1991) الرقابة على الأداء – دار النهضة العربية – القاهرة.

⁽⁵⁾ حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (2006) (محاسبة التكاليف المعيارية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الاردن).

⁽⁶⁾ Dominiak, Geraldine F. and Louderback, Joseph G., 1994 *Managerial Accounting* 7 th ed., South – Western Publishing, Cincinnati.

⁽⁷⁾ الأفندي، سجي مصطفى، (2003) "مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة حلب – الجمهورية العربية السورية.

⁽⁸⁾ الأفندي، سجي مصطفى، (2003) "مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة حلب – الجمهورية العربية السورية..

المرحلة الثانية: الرقابة عند مرحلة التنفيذ

تتعلق بالإجراءات التي تتبع لجعل العمليات متطابقة قدر الإمكان مع الخطة الموضوعية وهذه المرحلة تتضمن الخطوات التالية:

- 1- إعداد تقارير الاداء اللازمة لمقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة.
 - 2- دراسة الانحرافات وتحليلها.
 - 3- اتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة نواحي الضعف ودعم نواحي القوة.
- إن عملية إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها تعتبر تجسيدا عمليا لمراحل عملية الرقابة وتقييم الاداء إذ يمكن إجمال خطوات الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بما يلي:

أولاً: إعداد الموازنة التخطيطية الشاملة

تتضمن هذه الخطوة إعداد موازنات تخطيطية فرعية تتضمن المعايير والنتائج المطلوب تحقيقها بالنسبة لمختلف الإدارات في المنشأة، ثم يتم ربط هذه الموازنات الفرعية من خلال موازنة تخطيطية واحدة وشاملة تعكس خطط وسياسات المنشأة ككل في سبيل تحقيق غايات هذه المنشأة.

ثانياً: قياس الاداء الفعلي بعد إعداد الخطط يتم تنفيذها وقياس الاداء الفعلي أولاً بأول، بحيث تتوافر معلومات حديثة عن كيفية سير العمل.

ثالثاً: المقارنة وتقييم الاداء

يتم في هذه المرحلة مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط مسبقاً في الموازنة من خلال تقارير الاداء التي تمثل التغذية العكسية للمعلومات، نظراً لاحتوائها على بيانات شاملة عن مواضع الانحرافات وأسبابها والسبل الكفيلة لعلاجها. وعلى الرغم من أن تقارير الاداء يفضل أن تكون مصممة بحسب متطلبات كل منشأة، إلا أنه يجب أن تتوفر فيها بعض الصفات: ⁽⁹⁾

- 1- إعدادها وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة.
- 2- أن تغطي كافة أوجه النشاط في المنشأة.
- 3- أن تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة في الموازنة واحتساب الانحرافات.
- 4- أن تعد بطريقة تتلاءم مع متطلبات المستخدم الرئيسي.
- 5- أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية.
- 6- الثبات في اتباع الأصول والقواعد المستخدمة في إعداد التقارير.
- 7- أن تقدم التقارير في الوقت المناسب.

رابعاً : تصحيح الانحرافات

بعد تحديد الانحرافات كما تم ذكره في الخطوة السابقة، تأتي آخر خطوة في عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية وهي عملية اتخاذ الإجراءات التصحيحية للاداء ومعالجة الانحرافات ومنع حدوثها مستقبلاً.

أهم معوقات الموازنة التخطيطية

1- سوء فهم الإدارة للموازنات التخطيطية ونقص الوعي الإداري

قد يكون هناك نقص وعي للإدارة بأهمية وفائدة الموازنات، فالإدارة غير الرشيدة قد لا تولي نظام الموازنات التخطيطية ما يستحقه من عناية عن طريق عدم الاستجابة لما يحتاجه إعداد وتنفيذ النظام إلى كوادرات فنية وخبرات إدارية، كما أن الإدارة غير الواعية قد لا تحسن الاستفادة من مخرجات نظام الموازنات التخطيطية، فمثلاً قد لا تربط الإدارة بين نظام الموازنات التقديرية ونظام الحوافز، الأمر الذي يقلل من فاعلية الجانب " التحفيزي " للموازنات التخطيطية، كما أن عدم الفهم السليم لنظام الموازنات التخطيطية من جانب الإدارة قد يؤثر على النظام ذاته ويضعف من تجاوب العاملين معه، فمثلاً قد تُعدّل الإدارة في مستويات الأهداف الواردة بالموازنات التخطيطية من جانب واحد

⁽⁹⁾ العلاوين، أمجد عبد الفتاح ، (2000) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت – الأردن.

دون إخطار (أو مشاركة) العاملين الذين لهم ارتباط بذلك مما يجعل العاملين يشعرون أنهم حققوا أهدافاً لا وجود لها وأنهم فشلوا في تحقيق المستويات الجديدة وقد يؤثر ذلك على دافعيتهم لتحقيق الأهداف في الفترات المقبلة⁽¹⁰⁾ ومن الأمثلة الأخرى التي توضح عدم وعي الإدارة وسوء فهمها لنظام الموازنات التخطيطية ما قد ترتكبه الإدارة من أخطاء إذا تراجعت في صرف الحوافز الناتجة عن تحقيق الأهداف الواردة بالموازنات التخطيطية بحجة أن مستويات تلك الأهداف المحددة في الموازنة التخطيطية " تقديرات " وليست أرقاماً مضبوطة ومقنعة، وأن تلك الأرقام يمكن مراجعتها وإعادة النظر فيها بالنسبة للمستقبل على أن يكون ذلك بالاتفاق المشترك وليس من جانب واحد. وقد يتمثل عدم وعي الإدارة بالموازنات التخطيطية " في تجاهل " الموازنات التخطيطية بعد إعدادها وعدم متابعة النتائج الفعلية التي تتحقق في ضوء ما تحتويه تلك الموازنات من أهداف ومعايير⁽¹¹⁾.

2- سوء فهم العاملين للموازنات التخطيطية

لا تقتصر معوقات الموازنات التخطيطية على المشكلات التي تنجم عن عدم وعي الإدارة وسوء فهمها بل يشمل أيضاً سوء فهم العاملين للموازنات في بعض الأحيان. فقد تعتقد لجنة الموازنة مثلاً أنها أكثر معرفة وحرصاً على مصلحة المنشأة من الإدارات المختلفة القائمة بالتنفيذ ومن ثم ترفض (بدون دراسة) أية طلبات تترد من تلك الإدارات للحصول على مبالغ أو مواد إضافية، وقد يؤدي ذلك الرفض إلى خفض الإنتاجية من جانب الإدارات القائمة بالتنفيذ وذلك لكي تثبت وجهة نظرها في أن طلب مبالغ ومواد إضافية كانت سليمة وأن وجهة النظر من إعداد الموازنة هي التي كانت خاطئة. ومن الأمثلة الأخرى لسوء فهم العاملين للموازنات التخطيطية ما قد يحدث من تحيز في التقدير عند مشاركة العاملين في إعداد التقديرات ويتمثل ذلك التحيز عن طريق المبالغة في الاحتياجات أو تقليل القدرات والطاقات الأمر الذي يزيد من فرصة عدم تحقيق الأهداف⁽¹²⁾.

إن حلول تلك المشكلات التي سردنا أمثلة منها فقط تتمثل في ضرورة زيادة فهم نقاط القوة والضعف للموازنات التخطيطية لدى كل المستويات الإدارية بدلاً من الحلول التي تعالج أعراض المشكلات فقط دون جذورها وأهم تلك الحلول زيادة التعلم والوعي بالموازنات التخطيطية لدى كل المستويات الإدارية بالإضافة إلى زيادة قنوات التواصل من أعلى لأسفل ومن أسفل لأعلى حتى يفهم كل مستوى إداري وجهة نظر المستوى الآخر. يضاف لذلك ضرورة مراعاة الأمانة في الرد على مطالب المستويات الأدنى وتجنب الرفض لمجرد الرفض وإتباع مدخل " الإقناع والاقتراع " بدلاً من أسلوب " التعتن وفرض وجهات النظر."

تحليل مجمل الربح كمعيار اساس لتقويم الاداء

مجمل الربح هو الفرق بين قيمة المبيعات وكلفة البضاعة المباعة⁽¹³⁾ ويعد من أهم المعايير التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرار المناسب لذلك يجب التخطيط السليم له ودراسة العلاقة بينه وبين العوامل الأساسية التي تتأثر بها مثل حجم المبيعات، سعر البيع وتكاليف الإنتاج (الثابتة والمتغيرة)، تكاليف التسويق (الثابتة والمتغيرة)، التكاليف الإدارية و أنواع الإنتاج فأن العوامل المذكورة اعلاه تعد من المتغيرات الأساسية وإذا لم تكن العلاقة بينها وبين الأرباح معروفة وواضحة فأن الإدارة العليا سوف تجد صعوبة كبيرة في التخطيط والتوجيه ورقابة الاداء ومما يؤثر ذلك في تقويم كفاءة الاداء لاي مشروع .

اذن فلا بد من التخطيط السليم الذي يجب ان تقوم به اي وحدة اقتصادية ولكون الأرباح هي احدى المؤشرات الأساسية في النجاح فلا بد من تحليل ودراسة الانحرافات التي تحدث خلال فترة مالية واحدة او خلال فترات مالية . ومن اهم العمليات التخطيطية التي يجب ان تقوم بها الوحدات الاقتصادية هي تخطيط الربح الذي يعتبر مؤشراً من مؤشرات نجاح الوحدة الاقتصادية⁽¹⁴⁾ فإذا كان الهدف الرئيس للشركة او الوحدة الاقتصادية هو تحقيق الربح فأن على جميع أنشطة الإنتاج والمبيعات ان تضع اهدافاً فرعية خاصة بها حتى توصل المشروع الى الهدف الرئيسي وهو مجمل الربح . فأي شركة صناعية تتخذ كإجراء لقياس الربحية والاداء الى تحليل نسبة اجمالي الربح الى المبيعات والتأكد من أن سياسة التسعير التي تتبعها سياسة سليمة بحيث ان النسبة المضافة الى البضاعة المباعة كافية لتغطية جميع المصاريف مع الحصول على ربح معقول كما ان مقارنة هذه النسبة وهي نسبة مجمل الربح الى المبيعات مع السنوات السابقة لنفس

⁽¹⁰⁾ السياغيد، حمود محمد 2007، إعداد الموازنات التخطيطية، اليمن ب.د.

⁽¹¹⁾ السيمسي، د. صلاح الدين حسين 1989م، نظام المحاسبة والرقابة وتقويم الأداء المالي، بيروت: دار الوسام للطباعة)، ص 122

⁽¹²⁾ عباس، د. حجازي محمد، المحاسبة الإدارية - الأساسيات والمعلومات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، القاهرة: مكتبة الشباب، 1999م)، ص 181.

⁽¹³⁾ Matz.Adolph, Usry. Milton F. 1980 .Cost Accounting. Planning and Control .7th ed .South-Western Pub.Co .

⁽¹⁴⁾ سامونا، نجيب والعزاوي، محمد، 1979، المحاسبة الادارية اتخاذ القرارات. طبعة أول بالجامعة المستنصرية .

الشركة اذ انها تعطي فكرة واضحة لادارة الشركة عن سياسة التسعير التي تتبعها عندماتقارن هذه مع الشركات المنافسة في نفس القطاع وان هذه النسبة تختلف باختلاف قيمة المبيعات وحجم وطبيعة عمل الشركة والظروف التي تحيط بها كسعة السوق وموقعها ودرجة المنافسة في السوق او درجة احتكارها للبضاعة التي تتعاطى بها وشروط البيع.

وعند حصول اي تغيير في هذه النسبة خلال اية سنة من السنين لابد ان يكون هناك سبب لهذه التغيرات التي حصلت في المبيعات وكلفة المبيعات لذلك لابد من تحليل كل منها لمعرفة اسباب التغيير ثم ان هذه الفقرات تتكون ايضا من كميات واسعار لهذه الكميات ومن الضروري عند تحليل اسباب التغيرات في الربح ايجاد ايتغيرات قد تحصل للكميات اوللااسعار او كليهما.

الجانب التطبيقي

انسجاماً مع هدف البحث بالتعرف على نظام الموازنات التخطيطية المتبعة في الشركة وكيفية تطبيقه والاجراءات التي تتخذ لتحديد الانحرافات وكيفية معالجتها وكذلك الاطلاع على تقارير مجلس الادارة وتقارير المدير المفوض وتقارير ديوان الرقابة المالية للسنوات تم وضع التوصيات والحلول المناسبة لتلك الانحرافات. حيث ان تحليل مجمل الربح في شركة كوكا كولا باستخدام الموازنات التخطيطية. ويمكن للوحدة الاقتصادية التي تتوفر فيها الموازنات التخطيطية ان تقوم بتحليل التغيرات التي تحدث في مجمل الربح ولكن يتطلب هذا التحليل اعداد ثلاث جداول هي:-

- 1- مجمل الربح المخطط ويعد في بداية الفترة.
 - 2 - مجمل الربح المتحقق فعلاً ويعد في نهاية الفترة.
 - 3- مجمل الربح يعد في نهاية الفترة على أساس المبيعات الفعلية ولكن بالاسعار والتكاليف المخططة.
- ومن خلال ذلك تعتبر الموازنة التخطيطية اداة ادارية فعالة تساعد الادارة العليا للشركة في ترجمة الاهداف والخطط ووضعها في صور رقمية لتسهيل فهمها من قبل المستويات الادارية المختلفة وكذلك تساعد في مهمة اعداد التقارير التي تبين مدى تحقيق تلك الاهداف والخطط التي وضعت مستقبلاً ولغرض اظهار دور الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وذلك من خلال اعداد تقارير الاداء على مدى ثلاثة سنوات لنشطين اساسيين في الشركة وهي الانتاج والمبيعات من خلال مقارنة التنفيذ الفعلي مع المخطط بهدف اكتشاف النواحي التي تم اكتشاف انحراف فيها في سير العمل عن التقديرات الموضوعة مقدماً وسيتم كما مفصل ادناه دراسة الانحراف وتحليله للوصول الى مسبباته وعوامله وذلك من خلال المعلومات التي توفرت لنا..

نلاحظ من الجدول رقم (1) مجمل الربح المخطط في سنة 2013 لمنتج كوكا كولا / عبوة 2,25 لتر المبلغ (72660000) دينار و لمنتج فانتا / عبوة 2,25 لتر (58980000) دينار ، و لمنتج سبرايت / عبوة 2,25 لتر (56280000) دينار. اما مجمل الربح الفعلي في سنة 2013 لمنتج كوكا كولا / عبوة 2,25 لتر المبلغ (80766530) دينار و لمنتج فانتا / عبوة 2,25 لتر (70540950) دينار ، و لمنتج سبرايت / عبوة 2,25 لتر (38353448) دينار. الانحرافات بين مجمل الربح الفعلي ومجمل الربح المخطط لسنة 2013 بلغ الانحراف (الموجب) لمنتج كوكا كولا (8106530) دينار و لمنتج فانتا الانحراف (الموجب) بلغ (11560950) دينار أما بالنسبة لمنتج سبرايت بلغ الانحراف (سالب) (17926552) دينار بحيث بلغ مجموع الانحراف لجميع المنتجات (موجب) (1740928) دينار.

اما في سنة 2014 يلاحظ ارتفاع في مجمل الربح المخطط عن سنة 2013 فقد بلغ لمنتج كوكا كولا 153200000 دينار ، اما بالنسبة لمنتج فانتا فان مجمل الربح (102000000) دينار. لمنتج سبرايت مجمل الربح (117600000) دينار. اما مجمل الربح الفعلي في سنة 2014 لمنتج كوكا كولا المبلغ (111524400) دينار و لمنتج فانتا (96050208) دينار ، و لمنتج سبرايت (58457940) دينار. الانحرافات بين مجمل الربح الفعلي ومجمل الربح المخطط لسنة 2014 بلغ الانحراف (سالب) لمنتج كوكا كولا (41675600) دينار و لمنتج فانتا الانحراف (سالب) بلغ (5949792) دينار أما بالنسبة لمنتج سبرايت بلغ الانحراف (سالب) (59142060) دينار بحيث بلغ مجموع الانحراف لجميع المنتجات (سالب) (106767452) دينار. وهذا يدل ان هنالك تحفظات من قبل الشركة عند وضعها للتقديرات المستقبلية، فبالنسبة لمنتج فانتا كان الانحراف سالب في السنتين 2013 و 2014 ويمكن القول بان هنالك مشاكل في عملية تسويق المنتج فانتا وتجاهل الشركة للتقلبات الموسمية وعنصر المنافسة الموجودة في اسواق الاقليم. ما بالنسبة لمنتج سبرايت كان الانحراف موجب في سنة 2013 ولكن نلاحظ في سنة 2014 ان هناك انحراف سلبي وفي رايانا ان هنالك منافسة من بقية المنتجات المماثلة للمنتج المذكور.

اما في سنة 2015 يلاحظ ارتفاع في مجمل الربح المخطط عن سنة 2013 وانخفاضها عن سنة 2014 بالنسبة الى منتج كوكا كولا فقد بلغ (130680000) دينار ، اما بالنسبة لمنتج فاننا فان مجمل الربح (108700000) دينار. لمنتج سبرايت مجمل الربح (89360000) دينار. اما مجمل الربح الفعلي في سنة 2015 لمنتج كوكا كولا المبلغ (119920400) دينار ولمنتج فاننا (141344670) دينار ، ولمنتج سبرايت (55496500) دينار. الانحرافات بين مجمل الربح الفعلي ومجمل الربح المخطط لسنة 2015 بلغ الانحراف (سالب) لمنتج كوكا كولا (10759600) دينار ولمنتج فاننا الانحراف (موجب) بلغ (32644670) دينار أما بالنسبة لمنتج سبرايت بلغ الانحراف (سالب) (33863500) دينار بحيث بلغ مجموع الانحراف لجميع المنتجات (سالب) (117004954) دينار. وهذا يدل ان هنالك تحفظات من قبل الشركة عند وضعها للتقديرات المستقبلية وعدم اخذ الظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقليم بنظر الاعتبار على الرغم من التوسعات التي شهد المعمل كوكاكولا، فبالنسبة لمنتج كوكا كولا كان الانحراف سالب في السنتين 2014 و 2015 وكانت الانحراف موجب بالنسبة الى سنة 2013. اما بالنسبة لمنتج فاننا كان الانحراف سالب في السنتين 2013 و 2014 وكانت الانحراف موجب بالنسبة الى سنة 2015. وبالنسبة لمنتج سبرايت كان الانحراف سالب في السنوات 2013 و 2014 و 2015 ويمكن القول بان هنالك مشاكل في عملية تسويق المنتج فاننا وتجاهل الشركة للتقلبات الموسمية والظروف الاقتصادية للاقليم وعنصر المنافسة الموجودة في الاسواق الاقليم.

لاجل معرفة اسباب التغير في مجمل الربح بين هذه المنتجات الثلاث للشركة كوكا كولا لابد من اجراء تحليل لكل من أسعار البيع وتشكيلة المبيعات والتكاليف وكما يلي.

نوع منتج 2.25 LT PET	تكلفة الوحدة الواحدة	الوحدات الانتاج	تكلفة البضاعة المباعة الاجمالية	ايرادات مبيعات	مجموع الربح	الانحراف مجمل الربح
سنة 2013	Std.	Act	Bug.	Act	Bug.	Act
COCA COLA	2424	2280	84840000	74553720	157500000	155320250
FANTA ORANGE	2484	2490	74520000	87386550	133500000	157927500
Sprite	2574	2514	77220000	55541802	133500000	93895250
2014						
COCA COLA	1536	2460	76800000	117243600	230000000	228768000
FANTA ORANGE	1950	2478	78000000	112164192	180000000	208214400
Sprite	1560	2490	62400000	78258210	180000000	136716150
2015						
COCA COLA	2184	2370	120120000	114601350	250800000	234521750
FANTA ORANGE	2376	2520	118800000	167224680	227500000	308569350
Sprite	2316	2700	92640000	88141500	182000000	143638000

جدول (1) الانحراف الناتج في مجمل الربح

1-انحراف سعر البيع وحجم المبيعات

أ- انحراف سعر البيع :يتمثل بالفرق بين قيمة المبيعات الفعلية وبين قيمة المبيعات الفعلية ولكن بالاسعار المخططة كما في المعادلة الآتية:

انحراف سعر البيع = (السعر الفعلي - السعر المخطط بالموازنة) X الكمية الفعلية

يبين الجدول رقم(2) انحراف سعر البيع ، ففي سنة 2013 بلغ الانحراف لمنتج كوكاكولا / عبوة 2,25 لتر ومنتج سبرايت(سالب) ومنتج فانتا(موجب) (كالاتي وعلى التوالي) ، (-4708656) ، (210570) ، (-1325580) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (سالب) 5823666- دينار. أما في سنة 2014 بلغ الانحراف موجب لجميع المنتجات (كالاتي وعلى التوالي) ، (44037840) ، (23899392) (29228970) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (موجب) 97166202 دينار. أما في سنة 5201 بلغ الانحراف موجب لجميع المنتجات (كالاتي وعلى التوالي) ، (8994030) ، (9555696) (12535680) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (موجب) 31085406 دينار.
جدول رقم (2) انحراف السعر البيع

المنتجات	السعر الفعلي	السعر المخطط	الكمية الفعلية	الانحراف السعر
سنة 2013				
COCA COLA	4750	4500	32699	8174750
FANTA ORANGE	4500	4450	35095	1754750
Sprite	4250	4450	22093	-4418600
2014				0
COCA COLA	4800	4600	47660	9532000
FANTA ORANGE	4600	4500	45264	4526400
Sprite	4350	4500	31429	-4714350
2015				0
COCA COLA	4850	4650	48355	9671000
FANTA ORANGE	4650	4550	66359	6635900
Sprite	4400	4550	32645	-4896750

ب- انحراف حجم المبيعات:

يتمثل بالفرق بين كمية المبيعات الفعلية بالاسعار المخططة وبين قيمة المبيعات المخططة كما في المعادلة الاتية (انحراف حجم المبيعات كمية المبيعات الفعلية - كمية المبيعات المخططة) (X السعر المخطط) والجدول رقم (3) يبين انحراف كمية المبيعات ففي سنة 2013 بلغ الانحراف لمنتج كوكاكولا (سالب) 10354500 دينار ومنتج فانتا(موجب) (22672750) دينار ومنتج سبرايت (سالب) (35186150) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (سالب) (-22867900) دينار. أما في سنة 2014 بلغ الانحراف (سالب) (10764000) دينار لمنتج كوكاكولا ومنتج فانتا بلغ الانحراف (موجب) (23688000) دينار ولكن منتج سبرايت بلغ الانحراف (سالب) 38569500 دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (سالب) (25645500) دينار. أما في سنة 2015 بلغ الانحراف (سالب) (30899250) دينار لمنتج كوكاكولا ومنتج فانتا بلغ الانحراف (موجب) (74433450) دينار ولكن منتج وسبرايت بلغ الانحراف (سالب) 33465250 دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (موجب) (10068950) دينار. ويمكن القول بان السبب في تحليل انحراف حجم المبيعات إلى مكوناته إلى أنه عند الرقابة ومحاسبة المسؤولين فإن الجهة المسؤولة عن انحراف حجم المبيعات تختلف عن الجهة المسؤولة عن انحراف سعر البيع فقد يسأل رجال البيع بالفرع وكذلك مدير الفرع عن انحراف حجم المبيعات بينما لا يسأل عن انحراف سعر البيع علي أساس إن تحديد الأسعار ليست مسؤوليته وإنما هي مسؤولية جهة أخرى قد تكون المركز الرئيسي. وهنا لأغراض تحقيق العدالة والدقة عند محاسبة المسؤولين تحلل انحراف قيمة المبيعات حتي تسأل كل جهة عن الانحراف التي تسببت فيه فقط.

جدول رقم (3) انحراف كمية المبيعات

المنتجات	السعر المخطط	كميات مخططة	الكمية الفعلية	الانحراف حجم		
سنة 2013	السعر المخطط	كميات مخططة	الكمية الفعلية	كميات الفعلية بالاسعار المخططة	كميات المخطط بالاسعار المخططة	الانحراف
COCA COLA	4500	35000	32699	147145500	157500000	-10354500
FANTA ORANGE	4450	30000	35095	156172750	133500000	22672750
Sprite	4450	30000	22093	98313850	133500000	-35186150
2014				0	0	
COCA COLA	4600	50000	47660	219236000	230000000	-10764000
FANTA ORANGE	4500	40000	45264	203688000	180000000	23688000
Sprite	4500	40000	31429	141430500	180000000	-38569500
2015				0	0	
COCA COLA	4650	55000	48355	224850750	255750000	-30899250
FANTA ORANGE	4550	50000	66359	301933450	227500000	74433450
Sprite	4550	40000	32645	148534750	182000000	-33465250

2- انحراف كلفة الوحدة وحجم التكاليف

انحراف كلفة الوحدة : يمثل الفرق بين كلفة البضاعة المباعة فعلاً مع التكاليف المخططة لهذه الوحدات المباعة فعلاً .
والجدول رقم (4) يوضح انحراف كلفة المبيعات ففي سنة 2013 بلغ الانحراف (سالب) لجميع منتجي كوكا كولا وسبرايت (كالاتي وعلى التوالي) ، (4708656) ، (1325580) دينار ام انحراف منتج فاننا بلغ الانحراف (موجب) (1325580) دينار وكانت مجموع الانحراف (سالب) بمبلغ (5823666) دينار. أما في سنة 2014 فقد بلغ الانحراف (موجب) لجميع المنتجات أنفة الذكر كالاتي وعلى التوالي (23899392، 44037840) ، (29228970) دينار واصبح مجموع الانحراف (سالب) (97166202) دينار. أما في سنة 2015 فقد بلغ الانحراف (موجب) لجميع المنتجات أنفة الذكر كالاتي وعلى التوالي (12535680، 9555696، 8994030) دينار واصبح مجموع الانحراف (سالب) (31085406) دينار.

جدول رقم (4) انحراف كلفة الوحدة

الانحراف	كلفة بضاعة مخططة	كلفة بضاعة فعلي	الكمية الفعلية	كميات مخططة	تكلفة المخطط	تكلفة الفعلي	نوع منتج سنة 2013
-4708656	79262376	74553720	32699	35000	2424	2280	COCACOLA
210570	87175980	87386550	35095	30000	2484	2490	FANTAORANGE
-1325580	56867382	55541802	22093	30000	2574	2514	Sprite
0	0	0					2014
44037840	73205760	117243600	47660	50000	1536	2460	COCACOLA
23899392	88264800	112164192	45264	40000	1950	2478	FANTAORANGE
29228970	49029240	78258210	31429	40000	1560	2490	Sprite
0	0	0					2015
8994030	105607320	114601350	48355	55000	2184	2370	COCACOLA
9555696	157668984	167224680	66359	50000	2376	2520	FANTAORANGE
12535680	75605820	88141500	32645	40000	2316	2700	Sprite

ب - انحراف حجم التكاليف: يتم احتساب انحراف حجم التكاليف من خلال اخذ الفرق بين التكاليف المخططة لوحدة بيع مخططة وبين الوحدات المباعة فعلاً ولكن بتكاليف مخططة والجدول رقم (5) يوضح انحراف حجم التكاليف في سنة 2013 بلغ الانحراف (موجب) لمنتج كوكا كولا (5577624) دينار والمنتج فانتا بلغ انحراف (سالب) 12655980 دينار والمنتج سبرايت بلغ انحراف (موجب) 20352618 دينار اما مجموع انحراف التكاليف لجميع المنتجات لسنة 2013 بلغ (13274262) دينار . اما في سنة 2014 بلغ الانحراف (موجب) بالنسبة لمنتج كوكاكولا وسبرايت كالاتي وعلى التوالي (13370760) (3594240) دينار . اما بالنسبة لمنتج فانتا بلغ الانحراف (سالب) 12655980 دينار بحيث اصبح مجموع انحراف التكاليف لجميع المنتجات (موجب) بمبلغ 6700200 دينار. وهنا بعد اجراء التحليل نتائج مجمل الربح الفعلي في الشركة (كوكا كولا) لاعوام (2013-2015) بالاعتماد على الموازنات التخطيطية المقررة مسبقا من قبل الشركة يعتبر من مؤشرات القوية لتقويم كفاءة الاداء في شركة كوكا كولا هو اثبات للفرضية اساسية للدراسة.

جدول رقم(5) انحراف حجم التكاليف

الانحراف	وحدات مباعة فعلية بتكاليف مخططة	التكاليف المخططة لوحدة بيع مخططة	الكمية الفعلية	كميات مخططة	تكلفة المخطط	سنة 2013
5577624	79262376	84840000	32699	35000	2424	COCACOLA
- 12655980	87175980	74520000	35095	30000	2484	FANTAORANGE
20352618	56867382	77220000	22093	30000	2574	Sprite
						2014
3594240	73205760	76800000	47660	50000	1536	COCACOLA
- 10264800	88264800	78000000	45264	40000	1950	FANTAORANGE
13370760	49029240	62400000	31429	40000	1560	Sprite
						2015
14512680	105607320	120120000	48355	55000	2184	COCACOLA
- 38868984	157668984	118800000	66359	50000	2376	FANTAORANGE
17034180	75605820	92640000	32645	40000	2316	Sprite

أولاً: الاستنتاجات

- 1- نلاحظ من خلال تحليل الانحرافات في الموازنة التخطيطية المعتمدة من قبل شركة كوكا كولا ان الادارة الشركة تتحفظ في عملية وضع التقديرات المستقبلية لكي تتجنب المساءلة مستقبلاً باعتبار ان عدم تحقيق الموازنات المعدة مسبقاً تعد دلالة على ضعف الادارة في انجاز الخطط العمل و حدوث انحرافات عند مقارنتها بالاداء الفعلي للشركة وبالتالي عدم كفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة وهذا يؤدي الى تضليل الادارة العليا أولاً وكذلك الجهات التي تستفيد من المعلومات كالمساهمين مثلاً.
- 2- نلاحظ من مقارنة كمية الانتاج المتحققة من قبل الشركة مع المخطط للمنتوج ان المتحقق كان تصاعدياً وذلك بسبب الطلب المتزايد على هذا المنتوج ووجود سوق له وهذا يؤدي الى تجاهل عوامل كثيرة يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار عند اعداد الموازنة مثل حالة السوق والتغيرات في اسعار المواد الأولية ومصادر الحصول عليها.
- 3- نلاحظ من خلال الدراسة ان الشركة لم تقم باعداد تقارير الاداء وايصالها الى الادارة لان الادارة لا تستطيع معالجة وتصحيح اي انحراف ما لم يكن لديها تصور واضح عن اسباب الانحرافات كما ان التقارير لا توضح سوى الانحرافات بين فعاليات التنفيذ الفعلي والمعياري المحدد لها دون بيان اسبابها.
- 4- تبين لنا من خلال دراسة التقارير المالية للشركة وعند تحليل ارقام المبيعات والانتاج المتحققة فعلاً لسنوات موضوع البحث ان هناك طلباً متزايداً على منتجات الشركة بشكل متصاعد.
- 5- اتضح لنا من خلال تحليل ارقام المبيعات والانتاج المتحققة فعلاً لكافة السنوات موضوعه البحث ان هنالك طلباً متزايداً على منتجات الشركة مايدل على عدم تحديد السلطات وتوزيع المسؤوليات بين مراكز المسؤولية بشكل مناسب مع متطلبات العمل في الشركة.

ثانياً: التوصيات

- 1- يوصي الباحثون بإتباع المدخل السليم من قبل الادارة في إعداد الموازنات التخطيطية لأنه يؤدي إلى موزونات متناسقة , ضرورة قياس وتحليل الانحرافات الخاصة ببؤد التكاليف والإيرادات والتدفقات النقدية بطريقة صحيحة والعمل على وجود قسم متخصص للموازنات التخطيطية في الشركة .
- 2- يوصي الباحثون ان يتم تحديد التقدير للموازنة على اساس او توقعات العمل الكلي وبشكل جدي نحو تحقيقها من قبل الادارة.
- 3- يوصي الباحثون على أن لا يحول استخدام الموازنات التخطيطية دون تمتع إدارة الشركة العليا بمرونة تتيح لها استخدام الفرص الإيجابية سواء كانت واردة بالموازنة أم لا، والتي تعود بدرجة عالية من المنفعة على الشركة في المستقبل.
- 4- يوصي الباحثون بضرورة قيام الادارة الشركة بمتابعة ومراجعة اي اختلافات التي قد تحدث اثناء سير العمل اذ قد يكون سببها انحرافات التنفيذ، انحراف التنبؤ او انحراف القياس .
5. يوصي الباحثون بضرورة الاهتمام بإعداد الموازنات التخطيطية على أساس زمني مناسب لأهمية تخطيط التدفقات النقدية بالنسبة للشركة.

المصادر:

- 1- السيسي، د. صلاح الدين حسين 1989م (نظام المحاسبة والرقابة وتقويم الأداء المالي) بيروت: دار الوسام للطباعة)، ص 122
- 2 -السياغيد، حمود محمد 2007، إعداد الموازنات التخطيطية، اليمن ب.د.
- 3-عباس، د. حجازي محمد، المحاسبة الإدارية – الأساسيات والمعلومات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، القاهرة: مكتبة الشباب، 1999م)، ص 181.
- 4-أبو حشيش، خليل عواد، 2005، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية "الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الاردن."
- 5-أبو نصار، محمد، (2005) المحاسبة الإدارية "الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الاردن
- 6-الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (2002) المحاسبة الإدارية "الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن.
- 7-العلوين، أمجد عبد الفتاح، (2000) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة آل البيت – الأردن.
- 8-الأفندي، سجي مصطفى، (2003) "مدى إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام"، رسالة ماجستير غير منشوره جامعة حلب – الجمهورية العربية السورية.
- 9-حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (2006) محاسبة التكاليف المعيارية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الاردن.
- 01-السيد، ناجي، (1991) الرقابة على الأداء – دار النهضة العربية – القاهرة.
- 11-سامونا، نجيب والعزاوي، محمد، 1979، المحاسبة الادارية اتخاذ القرارات. طبعة أولىالجامعة المستنصرية .

12-Dominiak, Geraldine F. and Louderback, Joseph G., 1994 *Managerial Accounting* 7th ed., South – Western Publishing, Cincinnati.

13-Matz, Adolph, Usry, Milton F. 1980 .Cost Accounting. Planning and Control .7th ed .South-Western Pub.Co .