

دور الموازنات التخطيطية في تحليل الانحرافات والرقابة على الأداء

دراسة تطبيقية في الشركة كوكولا للمشروبات الغازية

³ ام د رزگار عبدالله صابر جاف¹، م.م. هملکهوت اسماعیل محمدامین²، م.م. کاروان محمد فاتح جلال³

استاذ مساعد المحاسبة الكلفة والإدارية¹، مدرس مساعد المحاسبة^{2,3}

¹ قسم المحاسبة -جامعة صلاح الدين-أربيل/محاضر في قسم المحاسبة- جامعة لوبنانى فرنسي-أربيل/

قسم المحاسبة/معهد تقني دوكان/جامعة بوليتكنيك سليمانية²

قسم المحاسبة -جامعة لوبنانى فرنسي-اربيل³

المُلْخَصُ:

تعتبر الموازنة خطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة تخطيطية ورقابية من خلال مقارنة الأداء المخطط فيها مع الأداء 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 المصادر التسويقية والإدارية وكذلك الموازنات النقدية التخطيطية. على رغم مناعتبار الموازنات التخطيطية اداة مساعد الادارة في تحقيق اهدافها المقررة مسبقاً لكن اغلب الشركات الصناعية تعتمد في تقويم الاداء على النتائج الفعلية للربح دون مقارنة مع المخطط تحديد الانحراف التي في ضوئها تحدد كفأة اداء شركة. تمثلت مشكلة البحث في السؤال التالي وهو (هل تقوم ادارات الشركات الصناعية بمقارنة النتائج الفعلية مع الموازنات المخطط من اجل تصحيح الانحرافات والرقابة وتقييم الاداء؟) هدف البحث هو انجاز اسلوب عمل يمكن الادارة المالية للشركات من تقييم ادائها المالي من خلال الاجابة من سؤال التالي (مدى القيام ادارات الشركات الصناعية بمقارنة النتائج الفعلية للربح مع المخطط في الموازنات بغرض معالجة الانحرافات ، والمراقبة وتقييم الاداء

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

پوختہی :

ئامانجى ئەم تۈزۈنەوە يە بۇبەدەست ھىنلىنى شىوازىيەكى كىردارى كە دەتوانىن يارمەتى ئىيدارەتى دارايى كۆمپانىاكان دەدات بۇ ھەلسەنگاندىنى ئەدai دارايى بە ۋەلام دانەوە ئە پرسىارەتى لای خوارەوە (مەوداي بەرپوەبردنى كۆمپانىا يېشەسازىيەكان بە بەراورد كىردى ئەنختمى راستەقىيەتى قارانچ لە كەل بودجەت دارپىزراو بە ئامانجى چارەسەر كىردىن جىاوازىيەكان و چاودىرىيەكىردىن و ھەلسەنگاندىنى ئە دايى؟) بەلام گىرىمانەتى ئەم تۈزۈنەوە يە بىرىتى يە لە شىكىرنەوە دەرئەنجامى سەرچەمەت قازانچى راستەقىيەت لە كۆمپانىا (كۆكاكولا) بۇمادە سالانى (2013-2015) بە پشتېبەست بە بودجەت دارپىزراو ئە رابردوو لە كۆمپانىا كە بە دىيارىكەرىيەكى بە ھىزىز دائەنرېت بۇ ھەلسەنگاندىنى تونانى ئە دايى كۆمپانىا.

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 احد اهم الادوات التي تستخدمها الشركات الاعمال على اختلاف انواعها في ترجمة اهدافها في خطة عمل مستقبلية ومن ثم تحقيق التنسيق والتكميل لمختلف اوجه النشاط الذي تقوم به. فهي تمكّن الادارة من معرفة اثار الاهداف التي تضعها في استخدام الموارد المادية والبشرية من اجل تحقيق التوافق بين هذه الاهداف والامكانيات المتاحة لتحقيقها.

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

للمازنات التخطيطية اهمية بالغة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي يوفرها نظام الممازنات التخطيطية والتي تسهم في تحقيق اهداف الشركة التي من بينها تقديم منتجات وخدمات تتمتع بمواصفات تلائم المعايير المحددة مسبقاً، فيعتبر الربح الفعلي الذي تحققه الشركة خلال سنة احدي الادوات المهمة في قياس كفاءة الاداء للشركة بشكل خاص في مجالات تخطيط الانتاج واختيار البديل الافضل من بين البديلات المتوفرة عن الانتاج واتخاذ قرار السليم بحيث يتلائم وطبيعة العمليات الانتاجية والطلعات المستقبلية للشركة. ان تحديد معايير لقياس كفاءة اداء شركة وذلك من خلال ربط بين مجمل ربح الممازنات التخطيطية للشركة على اساس ان الممازنات التخطيطية هي الاداة الانسب للادارة في تحقيق الكفاءة في النفقات والانتاج ورفع الكفاية الانتاجية وان قبول هذا المعايير من قبل الشركات واتباعها سوف تكون ادغام اهداف الشركة في المحصلة النهائية. ونظر لزيادة المستمرة في الطلب على الخدمات لشباع حاجات الأفراد مع الندرة في بعض الموارد البشرية والمادية، فإن محاولة استغلال وترشيد استخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاية الانتاجية. وتعتبر الممازنات التخطيطية أنساب الادوات التي تساعد الادارة في تحقيق الكفاءة في الإنفاق والإنتاج ورفع الكفاية الانتاجية .

المشكلة البحث :

على رغم من اعتبار الممازنات التخطيطية اداة تساعد الادارة في تحقيق اهدافها المقررة مسبقاً لكن غالباً بالشركات الصناعية تعتمد فيقويم الاداء على النتائج الفعلية للربح دون مقارنة مع المخطط تحديد الانحرافات التفريضية لهاته دلائل اثنا عشرة. تتحصل مشكلة البحث في السؤال الثاني :-

هل تقوم ادارة الشركة الصناعية بمقارنة النتائج الفعلية مع نتائج الممازنات المخطط من اجل تصحيح الانحرافات والرقابة وتقييم الاداء؟

هدف البحث :-

يهدف البحث الى ايجاد اسلوب عمل لتقييم اداء الشركات الصناعية من خلال الاجابة على سؤال التالي:- "مدى قيام ادارت الشركات الصناعية بإجراء المقارنة النتائج الفعلية للربح خلال السنة مع نتائج المخطط في الممازنات المقررة مسبقاً بغرض بيان دور الرقابة للممازنات ومعالجة الانحرافات واعداد التقارير حول وتقييم اداء وتوصيلها لادارة الشركة لاتخاذ القرارات.

فرضية البحث :-

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

أهمية البحث :-

تاتي اهمية هذا البحث باعتبار:

1- ان الممازنات التخطيطية هي تصور كمي ومالى لخطط الادارة المتعلقة بكافة اوجه نشاط الشركة في صورة شاملة لا هدف يتم على اساس متابعة نتائج الفعلية للاداء والرقابة عليها وتحديد الانحرافات والاجراءات التصحيحية لمعالجتها والتوصيل الى كفاءة عالية

2- لوحظ عدم ادراك معظم الشركات في اقليم كورستان لأهمية اعتماد تقويم الاداء على اساس مقارنة النتائج الفعلية للربح مع الممازنات التخطيطية بهدف التوصيل الى الانحرافات التي تحدد على ضوئها طبيعة كفاءة الاداء للشركة واتخاذ القرارات الادارية المناسبة.

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

عينة البحث: تم اختيار شركة كوكا كولا للمشروعات الغازية في اربيل كعينة للبحث بأعتبارها احدى الشركات الصناعية الكبيرة ضمن القطاع الصناعي في اقليم كوردستان -العراق ولثلاثة سنوات متتالية 2013-2014-2015م .
اسلوب 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 بأعتماد ارقامها الفعلية ولثلاثة سنوات متتالية 2013-2014-2015م وكذا ارقام الموازنات التخطيطية لذك السنتين . وزيارة الشركة موضوعة البحث لتحديد المنهجية المتبعة من قبلهم في اعداد الموازنات والتقارير التي توضح الانحرافات (الموجبة والسلبية) وكيفية معالجتها كذلك معرفة الاسلوب المتبوع في تقويم اداء مراكز المسؤولية فيها.

الاطار النظري للبحث

مقدمة

حتى تستطيع الادارة تحقيق اهداف 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 إداره المنشأة الوصول إليها وتحقيقها ، كما أن الموازنة أداة رقابية فعالة لتلائم الأهداف من حسن التخطيط والتتنفيذ للخطط الموضوعة من قبل الادارة. فالادارة العليا تضع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة لتقديم الإداره الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات اقابله للتطبيق، ويأتي دور الادارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ. ويتم تحقيق ذلك من خلال موازنات تخطيطية تحدد مسبقاً أوجه النشاطات المختلفة والأداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في المنشأة يطلق على الموازنات التخطيطية عدة مسميات منها على سبيل المثال الموازنات التقديرية، والموازنات الرقابية، والموازنات التخطيطية، وهذه 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 الادارة العلمية من أجل التوصل للأهداف الإستراتيجية التي تم وضعها من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة سواء المادية أو البشرية، وهناك عدة تعريفات للموازنات التخطيطية ذكر منها ما يلي:

تعرف الموازنة على أنها "مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وفي نفس الوقت جزء من التخطيط طويل وقصير الأجل، ونظم للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المنشأة، وما يرتبط بذلك من اعتبارات بمفردها أو معغيرها معياراً لتقدير 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 الادارة 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⁾.

اما سبق يمكن تعريف الموازنة التخطيطية على أنها ترجمة لأهداف مسبقة يتم اعدادها بأسلوب يعبر عن أهداف المنشأة من خلال تعبير كمي يساعد في تحقيق الأهداف التتنفسى إدارة العليا للشركة الى تحقيقها في المستقبل من خلال تحديد الكلفة وباقل القيم دون فقدان جودة الانتاج والخدمات وكذلك تصوير الإبرادات المستهدفة والعمل على زيتها.

الرقابة وتقييم الأداء باستخدام الموازنات التخطيطية:

تساعد الموزنات التخطيطية إدارة المنشأة في أداء وظائفها من حيث التنسيق والتخطيط والرقابة، حيث أنها تحقق وظيفي التنسيق والتخطيط عن طريق إعداد الخطط، أما الرقابة فتحقق 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، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن.

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

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

ومقارنتها بالمعايير الموضوعة مقدماً لتحديد الاختلافات والتمييز بينها ومعرفة أسبابها بطريقة مرنّة تتفق مع طبيعة وحجم النشاط الذي يتم مراقبته والعمل على تصحيح مسار التنفيذ عن طريق معالجة الانحرافات وتنمية الإيجابيات بأسلوب يدفع العاملين على تحسين الأداء وتطويره وتحقيق التعاون بينهم من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.⁽⁴⁾ وبهذاك مفهوم جديد أيضاً للرقابة يسمى بالرقابة المنهجية وهي الرقابة القائمة على "منهج" أليخطة تكاليفية محددة للإجراءات والأهداف ويتم وفقها تحديد جميع المعايير اللازمة من معايير سعرية كمية ونسبة مزج معيارية لعناصر الإنتاج، وذلك بشكل تفصيلي يعطي جميع عناصر الإنتاج من ناحية وجميع مراكز الأداء والمسؤولية من ناحية ثانية، بحيث يسمح هذا "المنهج" بتقييم نتائج التكاليف الفعلية تقييمًا ثانياً.⁽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 الموضوعة وحجم ونوع الانحرافات الطارئة والمستوى الإداري المسؤول عنها، "محاسبة مسؤولية الأشخاص".

ويعتبر نظام الموازنات التخطيطية وسيلة فعالة للرقابة على مختلف النشاطات في المنشأة، والتلائم بالأهداف والإستراتيجيات والسياسات الموضوعة 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 ضوئها الحكم على مدى تنفيذ الخطط الموضوعة من خلال إعداد تقارير الأداء التي تغطي كافة مجالات العمليات وكافة مراكز المسؤولية في المنشأة.⁽⁶⁾ تهدف الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بشكل عام إلى عدة أهداف، ذكر منها⁽⁷⁾ (الأفندى، ص 43-42، 2003)

1- ضمان سلامه التنفيذ.

- 2- ضمان تطابق التنفيذ مع الخطة الموضوعة مقدماً من حيث الزمن والكم والنوع التبؤ مسبقاً بالأخطاء والانحرافات قبل وقوفها واتخاذ الإجراءات الوقائية بشأنها.
- 3- تحديد المسئولية الإدارية عن الانحرافات.
- 4- تحليل الأسباب والعوامل التي أدت لحدوث الانحرافات.
- 5- إيجاد الحلول الملائمة لتصحيح الانحرافات عن طريق تعديل الخطط لكي تتلاءم معالملعبارات 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 الموضوعة.
 - 2- إتاحة الفرصة لكل مسؤول عن مركز مسؤوليته للرقابة الذاتية على أدائه وذلك من خلال إعداد موازنة لكل مركز مسؤولية في المنشأة.
- مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية: تطوي 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 إجراءات والسياسات البديلة و اختيار 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 المعاييرية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان -الأردن.

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

⁽⁷⁾ الأفندى، 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⁾ الأفندى، 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 الموضوعة وهذه المرحلة تتضمن الخطوات التالية:

1- إعداد تقارير الأداء اللازم لمقارنة النتائج الفعلية بالمقدمة.

2- دراسة الانحرافات وتحليلها.

3- اتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة نواحي الضعف ودعم نواحي القوة.

إن عملية إعداد الميزانيات التخطيطية وتفيدها تعتبر تجسيداً عملياً لمراحل عملية الرقابة وتقييم الأداء إذ يمكن إجمال خطوات الرقابة باستخدام الميزانيات التخطيطية بما يلي:

أولاً: إعداد الميزانية التخطيطية الشاملة

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

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

ثالثاً: المقارنة وتقييم الأداء

يتم في هذه المرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالآداء المخطط مسبقاً في الميزانية من خلال تقارير الأداء التي تمثل التغذية العكssية للمعلومات، نظراً لاحتواها على بيانات شاملة عن مواطن الانحراف وأسبابها والسبل الكفيلة لعلاجه. وعلى الرغم من أن تقارير الأداء يفضل أن تكون مصممة بحسب متطلبات كل منشأة، إلا أنه يجب أن تتوفر فيها بعض الصفات :

1- إعدادها وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة.

2- أن تغطي كافة أوجه النشاط في المنشأة.

3- أن تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة في الميزانية واحتساب الانحرافات.

4- أن تعد بطريقة تتلاءم مع متطلبات المستخدم الرئيسي.

5- أن تكون منتظمة ومتصلة 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 الميزانيات التخطيطية وهي عملية اتخاذ الإجراءات التصحيحية للأداء ومعالجة الانحرافات ومنع حدوثها مستقبلاً.

أهم معوقات الميزانية التخطيطية

1-سوء فهم الإدارة للميزانيات التخطيطية ونقص الوعي الإداري

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

(9) العلوين، أمجد عبد الفتاح ، 2000) "تقييم نظم الميزانيات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آن البيت - الأردن.

دون إخبار (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 الميزانيات التخطيطية ما قد ترتكه الإدارة من أخطاء إذا تراجعت في صرف الحوافز الناتجة عن تحقيق الأهداف الواردة بالميزانيات التخطيطية بحجة أن مستويات تلك الأهداف المحددة في الميزانية التخطيطية "تقديرات" وليس أرقاماً مضبوطة ومدقعة، 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 بالميزانيات التخطيطية "في تجاهل" الميزانيات التخطيطية بعد إعدادها وعدم متابعة النتائج الفعلية التي تتحقق في ضوء ما تحتويه تلك الميزانيات من أهداف ومعايير.⁽¹¹⁾

2- سوء فهم العاملين للميزانيات التخطيطية

لا تقتصر معوقات الميزانيات التخطيطية على المشكلات التي تجم عن عدم وعي الإدارة وسوء فهمها بل يشمل أيضاً سوء فهم العاملين للميزانيات في بعض الأحيان. فقد تعتقد لجنة الميزانية مثلاً أنها أكثر معرفةً وحرصاً على مصلحة المنشأة من الإدارات المختلفة القائمة بالتنفيذ ومن ثم ترفض (بدون دراسة) أي طلبات تردد من تلك الإدارات للحصول على مبالغ أو مواد إضافية، وقد يؤدي ذلك الرفض إلى خفض الإنفاقية من جانب الإدارات القائمة بالتنفيذ وذلك الذي ثبت وجهة نظرها في أن طلب مبالغ ومواد إضافية كانت سليمة وأن وجهة النظر من إعداد الميزانية هي التي كانت خطأ. ومن الأمثلة الأخرى لسوء فهم العاملين للميزانيات التخطيطية ما قد يحدث من تحيز في التقدير عند مشاركة العاملين في إعداد التقديرات ويتمثل ذلك التحيز عن طريق المبالغة في الاحتياجات أو تقدير القدرات والطاقات الأمر الذي يزيد من فرص عدم تحقيق الأهداف.⁽¹²⁾

إن حلول تلك المشكلات التي سردننا أمثلة منها فقط تتمثل في ضرورة زيادة فيهم نقاط القوة والضعف للميزانيات التخطيطية لدى كل المستويات الإدارية بدلاً من الحلول التي تعالج أعراض المشكلات فقط دون جذورها وأهم تلك الحلول زيادة التعلم والوعي بالميزانيات التخطيطية لدى كل المستويات الإدارية بالإضافة إلى زيادة قنوات التوصيل 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 والاقتراح بدلاً من أسلوب "التعنت وفرض وجهات النظر".

تحليل مجمل الربح كمعيار أساس لتقويم الأداء

مجمل الربح هو الفرق بين قيمة المنتجات 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 المنتجات، سعر البيع وتكاليف الإنتاج (الثابتة والمتغيرة)، تكاليف التسويق (الثابتة والمتغيرة)، التكاليف الإدارية وأنواع الإنتاج فإن العوامل المذكورة أعلاه تعد من المتغيرات الأساسية وإذا لم تكن العلاقة بينها وبين الارباح معروفة وواضحة فإن الإدارة العليا سوف تجد صعوبة كبيرة في التخطيط والتوجيه ورقابة الأداء وما يؤثر ذلك في تقويم كفاءة الأداء لاي مشروع.

اذن فلابد من التخطيط السليم الذي يجب ان تقوم به اي وحدة اقتصادية ولكون الارباح هي احدى المؤشرات الاساسية 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 مؤشر امن مؤشرات نجاح الوحدة الاقتصادية⁽¹⁴⁾. فإذا كان الهدف الرئيس للشركة او الوحدة الاقتصادية هو تحقيق الربح فأن على جميع النشطة الإنتاج والمنتجات ان تضع اهدافاً فرعية خاصة بها حتى توصل المشروع الى الهدف الرئيسي وهو مجمل الربح . فأي شركة صناعية تتخذه كأجزاء لقياس الربحية والإداء الى تحليل نسبة اجمالي الربح الى المنتجات والتتأكد من أن سياسة التسعير التي تتبعها سياسة سليمة بحيث ان النسبة المضافة الى البضاعة المباعة كافية لتغطية جميع المصروفات مع الحصول على ربح معقول كما ان مقارنة هذه النسبة وهي نسبة مجمل الربح الى المنتجات معاييرات السابقة لنفس

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

⁽¹¹⁾السيسي . د. صلاح الدين حسين 1989م ، نظام المحاسبة والرقابة وتحقيق 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 الإدارية اتخاذ القرارات. طبعة أولىجامعة المستنصرية .

الشركة اذ انها تعطي فكرة واضحة لادارة الشركة عن سياسة التسuir التي تتبعها عند ماتقارن 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 احتكارهاللبيضة التي تتعاطى بها وشروط البيع.

و عند 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 تكون ايضاً من كميات واسعار لهذه الكميات ومن الضروري عند تحليل اسباب التغيرات في الربح ايجاد ايتغيرات قد تحصل للكميات او للاسعار 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 توفر فيها الموازنات التخطيطية ان تقوم بتحليل التغيرات التي تحدث في مجمل الربح ولكن يتطلب هذا التحليل اعداد ثلاث جداول هي- .:

1- مجمل الربح المخطط وبعد في نهاية الفترة.

2- مجمل الربح المتحقق فعلاً وبعد في نهاية الفترة.

3- مجمل الربح بعد في نهاية الفترة على أساس المبيعات الفعلية ولكن بالاسعار والتكاليف المخططة.

ومن خلال ذلك تعتبر الموازنة التخطيطية اداة ادارية فعالة تسند الادارة العليا للشركة في ترجمة الاهداف والخطط ووضعها في صور رقمية تسهل فهمها من قبل المستويات الادارية المختلفة وكذلكساعد في مهمة اعداد التقارير التي تبين مدى تحقيق تلك الاهداف والخطط التي وضعت مستقبلاً لغرض اظهار دور الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وذلك من خلال اعداد تقارير الاداء على مدى ثلاثة سنوات لنشاطين اساسين في الشركة وهي الانتاج والمبيعات من خلال مقارنة التنفيذ الفعلي معالمخطط بهدف اكتشاف النواحي التي تم اكتشاف انحراف فيها في سير العمل عن التقديرات الموضوعة مقدماً وسيتمكننا مفصل ادناه دراسة الانحراف وتحليله للوصول الى مسبباته وعوامله وذلك من خلال المعلوماتالية توفرت لنا.

نلاحظ من الجدول رقم (1) مجمل الربح المخطط في سنة 2013 لمنتج كوكا كولا / عبوة 2,25 لتر المبلغ (72660000) دينار ولمنتوج فانتا / عبوة 2.25 لتر (58980000) دينار ، ولمنتوج سبرايتس / عبوة 2.25 لتر (56280000) دينار.اما مجمل الربح الفعلي في سنة 2013 لمنتج كوكا كولا / عبوة 2,25 لتر المبلغ (80766530) دينار ولمنتوج فانتا / عبوة 2.25 لتر (70540950) دينار ، ولمنتوج سبرايتس / عبوة 2.25 لتر (38353448) دينار. الانحرافات بين مجمل الربح الفعلي ومجمل الربح المخطط لسنة 2013 بلغ الانحراف (الموجب) لمنتوج كوكا كولا (8106530) دينار ولمنتوج فانتا الانحراف (الموجب) بلغ (11560950) دينار أما بالنسبة لمنتوج سبرايتس 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 لمنتوج كوكا كولا 153200000 دينار ،اما بالنسبة لمنتوج فانتا فأن مجمل الربح (102000000) دينار. لمنتوج سبرايتس مجمل الربح (117600000) دينار.اما مجمل الربح الفعلي في سنة 2014 لمنتوج كوكا كولا المبلغ (111524400) دينار ولمنتوج فانتا (96050208) دينار ، ولمنتوج سبرايتس (58457940) دينار. الانحرافات بين مجمل الربح الفعلي ومجمل الربح المخطط لسنة 2014 بلغ الانحراف (سالب) لمنتوج كوكا كولا (41675600) دينار ولمنتوج فانتا الانحراف (سالب) (5949792) دينار أما بالنسبة لمنتوج سبرايتس بلغ الانحراف (سالب) (59142060) دينار بحيث بلغ مجموع الانحراف لجميع المنتجات (سالب) (106767452) دينار. وهذا يدل ان هناك تحفظات من قبل الشركة عند وضعها للتقديرات المستقبلية، وبالنسبة لمنتوج فانتا كان الانحراف سالب في السنين 2013 و 2014 و يمكن القول بن هناك مشاكل في عملية تسويق المنتوج فانتا وتجاهل الشركة للعقبات الموسمية وعنصر المنافسة الموجودة في اسواق الاقليم. ما بالنسبة لمنتوج سبرايتس كان الانحراف موجب في سنة 2013 ولكن نلاحظ في سنة 2014 ان هناك انحراف سلبي وفي رايينا ان هناك منافسة من بقية المنتجات المماثلة لمنتوج 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 فانتا فأن مجمل الربح (108700000) دينار. لمنتج سبرايット محمول الربح (89360000) دينار. اما مجمل الربح الفعلي في سنة 2015 لمنتج كوكا كولا المبلغ (119920400) دينار ولم المنتج فانتا (141344670) دينار ، ولم المنتج سبراييت(55496500) دينار. الانحرافات بين محمول الربح الفعلي ومحمول الربح المخطط لسنة 2015 بلغ الانحراف (سالب) لمنتج كوكا كولا (10759600) دينار ولم المنتج فانتا الانحراف (موجب) بلغ (32644670) دينار أما بالنسبة لمنتج سبراييت 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، وبالنسبة لمنتج كوكا كولا كان الانحراف سالب في السنطين 2014 و2015 وكانت الانحراف موجب بالنسبة الى سنة 2013 .اما بالنسبة لمنتج فانتا كان الانحراف سالب في السنطين 2013 و2014 وكانت الانحراف موجب بالنسبة الى سنة 2015 . وبالنسبة لمنتج سبراييت كان الانحراف سالب في السنوات 2013 و2014 و2015 ويمكن القول با ان هنالك مشاكل في عملية تسويق المنتج فانتا وتجاهل الشركة للتقلبات الموسمية والظروف الاقتصادية للأقاليم 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 اسعار البيع وتشكلة المبيعات والتکاليف وكما يلي.

الانحراف مجمل الربح	مجمل الربح		ابادات مبيعات		تكلفة البضاعة المباعة الاجمالية		الوحدات الانتاج		تكلفة الوحدة الواحدة		نوع منتج 2.25 LT PET
	Bug.	Act	Bug.	Act	Bug.	Act	Bug.	Act	Std.	Act	سنة 2013
8106530	72660000	80766530	157500000	155320250	84840000	74553720	35000	32699	2424	2280	COCA COLA
11560950	58980000	70540950	133500000	157927500	74520000	87386550	30000	35095	2484	2490	FANTA ORANGE
17926552-	56280000	38353448	133500000	93895250	77220000	55541802	30000	22093	2574	2514	Sprite
											2014
41675600-	153200000	111524400	230000000	228768000	76800000	117243600	50000	47660	1536	2460	COCA COLA
5949792-	102000000	96050208	180000000	208214400	78000000	112164192	40000	45264	1950	2478	FANTA ORANGE
59142060-	117600000	58457940	180000000	136716150	62400000	78258210	40000	31429	1560	2490	Sprite
											2015
10759600-	130680000	119920400	250800000	234521750	120120000	114601350	55000	48355	2184	2370	COCA COLA
32644670	108700000	141344670	227500000	308569350	118800000	167224680	50000	66359	2376	2520	FANTA ORANGE
33863500-	89360000	55496500	182000000	143638000	92640000	88141500	40000	32645	2316	2700	Sprite

جدول (1) الانحراف الناتج في مجمل الربح

1-انحراف سعر البيع وحجم المبيعات

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

$$\text{انحراف سعر البيع} = (\text{السعر الفعلى} - \text{السعر المخطط بالموازنة}) X \text{ الكمية الفعلى}$$

يبين الجدول رقم(2) انحراف سعر البيع ، ففي سنة 2013 بلغ الانحراف لمنتج كوكاكولا / عبوة 2,25 لتر ولم المنتج سبرايتس(سالب) ولم المنتج فانتنا(موجب) (كالاتي وعلى التوالي) ، (210570)، (4708656)، (1325580-)، (5823666-، 5823666) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (سالب) 5823666 دينار. أما في سنة 2014 بلغ الانحراف موجب لجميع المنتجات (كالاتي وعلى التوالي) ، (23899392)، (29228970)، (44037840) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (موجب) 97166202 دينار. أما في سنة 2015 بلغ الانحراف موجب لجميع المنتجات (كالاتي وعلى التوالي) ، (9555696)، (12535680)، (8994030) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (موجب) 31085406 دينار.

جدول رقم (2) انحراف السعر القيع

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

يتمثل بالفرق بين كمية المبيعات الفعلية بالاسعار المخططة وبين قيمة المبيعات المخططة كما في المعادلة الآتية (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 ولمنتاج سبراي (سالب) 35186150 دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (سالب) 22867900 دينار . أما في سنة 2014بلغ الانحراف (سالب) 10764000 دينار لمنتج كوكاكولا ولمنتاج فانتا بلغ الانحراف (موجب) 23688000 دينار ولكن منتج سبراي بلغ الانحراف (سالب) 38569500 دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (سالب) 25645500 دينار . أما في سنة 2015بلغ الانحراف (سالب) 30899250 دينار لمنتج كوكاكولا ولمنتاج فانتا بلغ الانحراف (موجب) 74433450 دينار ولكن منتج وسبراي 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 عندالرقابة ومحاسبة المسؤولين فإن الجهة المسئولة عن انحراف حجم المبيعاتختلف عن الجهة المسئولة عن انحراف سعر البيعفقد يسأل رجال البيع بالفرع وكذلك مدير الفرع عن انحراف حجم المبيعات بينما لا يسأل عن انحراف سعر البيع على أساس إن تحديد الأسعار ليس مسئوليته وإنما هي مسئولية جهة أخرى قد تكون المركز الرئيسي . وهذا لأن غرضتحقيق العدالة والدقة عند محاسبة المسؤولين تحل انحرافاتقيمة المبيعات حتى تسأل كل جهة عن الانحراف التي تسببت فيه فقط.

جدول رقم (3) انحراف كمية المبيعات

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

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 في سنة 2013 بلغ الانحراف (سالب) لجميع منتجي كوكا كولا وسيرait (كالاتي وعلى التوالي) ، (4708656 ، 1325580) دينار ام انحراف منتج فانتا بلغ الانحراف (موجب)(1325580) دينار وكانت مجموع الانحراف (سالب) بمبلغ (5823666) دينار. أما في سنة 2014 فقد بلغ الانحراف (موجب) (23899392,44037840) دينار لجميع المنتجات آنفة الذكر كالاتي وعلى التوالي (23899392,44037840 ، 29228970) دينار واصبح مجموع الانحراف(سالب) (97166202) دينار. أما في سنة 2015 فقد بلغ الانحراف (موجب) لجميع المنتجات آنفة الذكر كالاتي وعلى التوالي (8994030 ، 9555696 ، 9555696) دينار واصبح مجموع الانحراف(سالب) (31085406) دينار.

جدول رقم (4) انحراف كلفة الوحدة

الانحراف	تكلفة بضاعة مخططة	تكلفة 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 بتكليف مخططة والجدول رقم (5) يوضح انحراف حجم التكاليف في سنة 2013 بلغ الانحراف(موجب) لمنتج كوكا كولا (5577624) دينار والمنتج فانتا بلغ انحراف (ساليب) 12655980 دينار والمنتج سبرايit 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 وسبريait كالاتي وعلى التوالي (13370760) (3594240) دينار . اما بالنسبة لمنتج فانتا بلغ الانحراف (ساليب) 12655980 دينار بحيث اصبح مجموع انحراف التكاليف لجميع المنتجات (موجب) بمبلغ 6700200 دينار. وهنا بعد اجراء التحليل نتائج محمل الربح الفعلي في الشركة (كوكا كولا) لاعوام (2013-2015) بالاعتماد على الموازنات التخطيطية المقررة مسبقاً من قبل الشركة يعتبر من مؤشرات القوية لتقدير كفاءة الاداء في شركة كوكا كولا هو اثبات لفرضية اساسية للدراسة.

جدول رقم(5) انحراف حجم التكاليف

الانحراف	وحدات مباعة فعلية	التكاليف المخططة	تكلفة بيع مخططة	الكمية الفعلية	كميات مخططة	تكلفة المخطط	سنة 2013
5577624	79262376	84840000	32699	35000	2424	2280	COCACOLA
12655980	87175980	74520000	35095	30000	2484	2490	FANTAORANGE
20352618	56867382	77220000	22093	30000	2574	2514	Sprite
3594240	73205760	76800000	47660	50000	1536	2460	COCACOLA
10264800	88264800	78000000	45264	40000	1950	2478	FANTAORANGE
13370760	49029240	62400000	31429	40000	1560	2490	Sprite
14512680	105607320	120120000	48355	55000	2184	2370	COCACOLA
38868984	157668984	118800000	66359	50000	2376	2520	FANTAORANGE
17034180	75605820	92640000	32645	40000	2316	2700	Sprite

اولا: الاستنتاجات

- 1- نلاحظ من خلال تحليل الانحرافات في الموازنات التخطيطية المعتمدة من قبل شركة كوكا كولا ان الادارة الشركة تحفظ في عملية وضع التقديرات المستقبلية لكي تتجنب المساعدة مستقبلاً بأعتبار ان عدم تحقيق الموازنات المعدة مسبقاً تعد دلالة على ضعف الادارة في انجاز الخطط العمل وحدوث انحرافات عند مقارنتها بالاداء الفعلي للشركة وبالتالي عدم كفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة وهذا يؤدي الى تضليل الادارة العليا اولاً وكذلك الجهات التي تستفيد من المعلومات كالمساهمين مثلاً.
- 2- نلاحظ من مقارنة كمية الانتاج المتحققة من قبل الشركة مع المخطط المنتوج ان المتحقق كان تصاعدياً بذلك بسبب الطلب المتزايد على هذا المنتوج وجود سوق له وهذا يؤدي إلى تجاهل عوامل كثيرة يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار عند اعداد الموازنة مثل حالة السوق للتغيرات في اسعار المواد الاولية ومصادر الحصول عليها.
- 3- نلاحظ من خلال الدراسة ان الشركة لم تقم باعداد تقارير الاداء وايصالها إلى الاداره لأن الاداره لا تستطيع معالجة توضيح اي انحراف ما لم يكن لديها تصور واضح عن اسباب الانحرافات كما ان التقارير لا توضح سوى الانحرافات بين فعاليات التنفيذ الفعلى والمعيار 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 متزايد.
- 5- اتضح لنا من خلال تحليل ارقام المبيعات والانتاج المتحققة فعلاً لكافه السنوات موضوعة البحث ان هناك طلباً متزايداً على منتجات الشركة ما يدل على عدم تحديد السلطات وتوزيع المسؤوليات بين مراكز المسؤولية بشكل مناسب مع متطلبات العمل في الشركة.

ثانيا: التوصيات

- 1- يوصي الباحثون باتباع المدخل السليم من قبل الادارة في إعداد الموازنات التخطيطية لأنه يؤدي إلى موزنات مناسبة ، ضرورة قياس وتحليل الانحرافات الخاصة بينو التكاليف والإيرادات والتدفقات النقدية بطريقة صحيحة والعمل على وجود قسم متخصص للموازنات التخطيطية في الشركة .
- 2- يوصي الباحثون ان يتم تحديد التقدير للموازنة على اسس او توقعات العمل الكلي وبشكل جدي نحو تحقيقه من قبل الاداره .
- 3- يوصي الباحثون على أن لا يحول استخدام الموازنات التخطيطية دون تمنع إدارة الشركة العليا بمرونة تتبع 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 النقية بالنسبة للشركة .

المصادر:

- 1-السيسيي . د. صلاح الدين حسين 1989م (نظام المحاسبة والرقابة وتقدير 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 –الأردن.
- 5-أبو نصار ، محمد، (2005) المحاسبة الإدارية "الطبعة الثانية" ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان –الأردن
- 6-الفضل، مؤيد نور، عبد الناصر،(2002) المحاسبة الإدارية "الطبعة الأولى" ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن.
- 7-العلاويين، أمجد عبد الفتاح ، 2000) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت –الأردن.
- 8-الأفندي، سجي مصطفى ، (2003) "مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقدير الأداء في منشآت القطاع العام" ، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة حلب – الجمهورية العربية السورية.
- 9-حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، 2006) (محاسبة التكاليف المعيارية "الطبعة الأولى" ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان –الأردن.
- 10-السيد، ناجي، (1991) الرقابة على الأداء – دار النهضة العربية – القاهرة.
- 11-سامونا، نجيب والعزاوي ، محمد, 1979 ، المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات. طبعة أولى لجامعة المستنصرية .

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

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