

# تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الاداء

(بحث تطبيقي عن شركة بغداد للمشروبات الغازية )

رجاء رشيد عبد الستار\*

## المقدمة

يطلق على الموازنة عدة مسميات منها الموازنة التخطيطية والموازنة التقديرية والموازنة الرقابية فكلمة تخطيطية تشير الى ان الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي تعتمدها الشركة. كما ان تسميه (تقديرية) اي انها متوقعة ولم تحدث بعد اما (الرقابية) ويقصد بها ان بيانات الموازنة تستخدم في رقابة وقياس الاداء الفعلي ولا يقتصر اتباع اسلوب الموازنة على أنشطة معينة بل يمتد الى كل فرع وقطاع مهما كان نشاطه من خلال وضع تقديرات للظروف المتوقعة في المستقبل لتحقيق الهدف بأقل كلفة ممكنة.

من الملاحظ ان الموازنات تمثل خطط الشركة بالتعبير الرقمي وحيث ان الشركة بحاجة الى متابعة تنفيذ الخطط فانها تحتاج الى أداة او وسيلة للمتابعة والسيطرة على تنفيذ الخطه واهم الوسائل التي تستخدم لمقارنة الانجاز الفعلي بالمخطط هي الموازنات الموضوعه لانها تساعد على تحديد الانحرافات.

فالموازنة التخطيطية تستخدم لتحديد الايرادات والمصروفات والمركز المالي المتوقع خلال فترة الخطة بما يتلائم مع اهداف الشركة.

---

\*مدرس مساعد / معهد الادارة / الرصافة / قسم المحاسبة

ان اعداد الموازنة يتطلب من الادارة ان تنظر الى المستقبل فعند معرفة حجم المبيعات المتوقع يتم الطلب من ادارة الانتاج وضع برامج الانتاج التي تلبي احتياجات المبيعات.

لذا رأى الباحث اجراء بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية للفترة من 2002-2004 المالية، وذلك من خلال مقارنه ما مخطط وما مطبق فعلاً وبالتالي معرفة الانحرافات وكيفية معالجتها للوصول الى نتائج مستقبلية أفضل وعلى هذا الاساس فقد قسم البحث الى اربعة محاور يتضمن المحور الاول منهجية البحث اما المحور الثاني فقد تضمن الاطار النظري وتناول المحور الثالث الجانب التطبيقي في الشركة ثم تناول المحور الرابع اهم الاستنتاجات والتوصيات.

## المحور الاول: منهجية البحث Research Problem

### اولاً: مشكلة البحث :

ينطلق البحث من مشكلة تتمحور بـ: - "عدم اعتماد الموازنات التخطيطية كأساس في تأشير الانحرافات لتقويم أداء الشركة ومعالجة الانحراف في الوقت المناسب".

### ثانياً: هدف البحث :

يهدف البحث الى اعتماد الموازنات التخطيطية كأساس في تحليل الانحرافات بالشركة عينة البحث من خلال اخذ الفرضيات التالية:

أ. بيان الدور الرقابي للموازنات التخطيطية.

ب. ضرورة وجود تنسيق واشتراك بين كافة المستويات الادارية عند اعداد الموازنات

التخطيطية لان ذلك سينعكس على نجاح الموازنة من خلال تقويم الاداء في الشركة.

ج. اعداد تقارير الاداء التي تؤثر المشاكل والانحرافات وايصالها الى الادارة صاحبة القرار.

د. وضع الحلول المناسبة التي تهدف الى وضع دراسة سليمة لتحليل الانحرافات في وقتها المناسب والرقابة على مختلف نواحي النشاط في الشركة.

### ثالثاً: فرضية البحث :

ينطلق البحث من فرضية اساسية مفادها:-

(ان استخدام الشركة للموازنات التخطيطية سوف يساعدها في تحديد الانحرافات الايجابية ومعالجة الانحرافات السلبية)

### رابعاً: حدود البحث :

يقتصر هذا البحث على الموازنات التخطيطية في الشركة وكذلك كيفية معالجة الانحرافات والاجراءات المتبعة الضرورية اللاحقة اللازمة في تطوير العمل وزيادة الانتاج للفترة المالية من 2002/1/1 ولغاية 2004/12/31.

### خامساً: تحديد المصطلحات :

1. شركة بغداد للمشروبات الغازية— وهي شركة مساهمة مختلطة وتضم الشركة مصنع

الزعفرانية للمشروبات الغازية ومصنع بغداد للمشروبات الغازية.

2. الموازنات التخطيطية— "يعرف معظم كتاب المحاسبة الادارية الموازنة التقديرية على

أنها "تعبير كمي عن الاهداف التي تسعى الادارة الى تحقيقها فهي خطة العمل للمستقبل وتبين بالتفصيل الإيرادات والمصروفات الخاصة بفترة الموازنة والاصول والخصوم المتوقع وجودها في نهاية فترة الموازنة، وللبداء في اعداد الموازنة يجب ان يتم تحديد الاهداف التي تسعى الادارة الى

تحقيقها ثم تحديد الأنشطة المختلفة التي يمكن القيام بها للوصول الى هذه الاهداف وبعدها تستخدم الموازنة لتحديد الإيرادات والمصروفات والمركز المالي المتوقع خلال فترة الخطة. (الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم، 2004، ص185)

3. تقويم الاداء: "يمكن تعريف (تقويم الاداء) "بانه مرحلة اساسية من مراحل العملية الادارية التي تتكون من التخطيط والتنظيم والرقابة ثم مرحلة تقويم النتائج لغرض الوقوف على الانحرافات وتشخيص مواطن الضعف والقوة وما يترتب على ذلك من اعادة النظر في الخطط الموضوعة او في اساليب التنفيذ او كليهما" (الدخيل، 1998، ص1)

### سادساً: اسلوب البحث :

تم الاعتماد على المصادر والمراجع العلمية المتوفرة وكذلك على الدراسات والرسائل الجامعية كذلك تم الاعتماد على المقابلات الشخصية وزيارة الشركة موضوعة 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.

### المحور الثاني: الإطار النظري للبحث

"طبقاً لـ Keller and Ferrara ان الموازنة التخطيطية هي الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في مدة الموازنة فهي تمد المنشأة بتقدير لارباحه الكلية والارباح المحققة بواسطة كل قسم من الاقسام عن طريق تجميع المبيعات والمصاريف الصناعية والمصاريف البيعية والادارية وادراج جميع عناصر الإيرادات والمصاريف التي لم تتضمنها اي موازنة فرعية"

(Keller and Ferrara, 1998, 388)

أما Horngren فقد عرف الموازنة التخطيطية "بانها تعبير مالي عن خطة الاعمال ومساعد

لتحقيق التنسيق والرقابة" (Horngren, 1998, 130)

نلاحظ من التعاريف السابقة ان الموازنة التخطيطية تشمل ما يلي:ـ

أ. انها خطة مالية شاملة

ب. انها عبارة عن تقدير الايرادات والتكاليف لفترة مستقبلية.

ج. انها اداة للرقابة على نشاط الشركة.

### أولاً: الوظائف الرئيسية للموازنة: Main Functions of Budgets

تعتبر الموازنة من اهم الوسائل التي تساعد الادارة عل مباشرة مهامها الرئيسية من تخطيط وتنسيق ورقابة. "اذا أريد اتباع نظام الموازنة التخطيطية في اي منشأة فلا بد القيام بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وان هذه الوظائف بدورها تجلب منافع عدة للمنشأة كذلك يحقق نظام الموازنة مزايا متعددة وكذلك على المستوى القومي لربط خطة الوحدة بخطة المنشأة التي ترتبط بدورها بخطة الدول في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية" (ادم والرزق، 186، 2000).

#### 1. الموازنة كأداة للتخطيط:ـ حيث ان التخطيط يشمل وضع وتحديد اهداف الشركة في صورة

قابلة للتنفيذ آخذين بنظر الاعتبار الامكانيات والطاقات المتاحة وكذلك الظروف السائدة عند تنفيذ الخطة كذلك وضع خطط مفصلة لكل مفردة من المفردات وكذلك تحتاج الادارة الى اسلوب لترجمة هذه الخطط في صورة رقمية وعلى شكل برامج تفصيلية تلتزم بها كافة الادارات والاقسام في المنشآت وينبغي ايضاً مراعاة المرونة الكافية فيها بحيث يمكن مواجهة الظروف الجديدة او الطارئه للبحث عن طريق بديلة واتخاذ الاجراءات العلاجية الكفيلة بتجنب الانحرافات السالبة ودعم الانحرافات الموجبة.

## 2. الموازنة كأداة للتنسيق: — لأيجاد خطة شاملة وناجحة من قبل الإدارة فلا بد من تنسيق

بين كافة الاهداف والانشطة لمختلف الاقسام بحيث يعمل الجميع على تحقيق الهدف الرئيسي المرسوم والمحدد في الخطة الرئيسية اذ لابد ان يكون هناك توافقاً تاماً بين مختلف الادارات وان يكون الكل على علم والمام تام بالاحتمالات والتوقعات والنتائج كل في حدود مسؤوليته وعلاقته ببقية الاقسام وبذلك يضمن توصيل الخطة من المستويات الادارية العليا الى الاقسام والانشطة المسؤولة عن التنفيذ وكذلك عملية استرجاع نتائج العمليات عكسياً لاغراض التقييم وتحديد الانحرافات وتصحيح التنفيذ.

## 3. الموازنة كأداة للرقابة: — تهدف الرقابة بشكل أساسي الى تحقيق الهدف الذي تم تحديده

مسبقاً من قبل ادارة الشركة لذلك تنصب اهمية الرقابة في شكل مجموعة من قرارات واجراءات هدفها الاساسي واضح ومحدد وحيث ان الموازنة التخطيطية تمثل قراراً ادارياً لذلك اصبح من الممكن في نهاية كل فترة ان تتم مطابقة ما تم انجازه مع ما كان مخططاً له وذلك يؤدي الى اكتشاف الفروقات والانحرافات التي تحققت فعلاً ومقارنة نتائج العمليات الفعلية التي قد تكون في صالح الشركة او بالعكس وبذلك تكون الموازنة التخطيطية بمثابة اداة للرقابة واسلوب للمحاسبة وكذلك "تساعد الموازنة في خدمة وظيفة الرقابة فهي تحتوي على ارقام التكاليف والايادات التي يتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة والخاصة بكل ادارة او قسم في المنشأة وتتم الرقابة عن طريق مقارنة الارقام الفعلية مع الارقام الوارده في الموازنة لتحديد الانحرافات بينها وتحليل اسبابها ولان الموازنة تحدد لكل ادارة او قسم فان الرقابة تصل الى كل الوحدات الادارية" (الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم، 2004، 186)

## 4. الموازنة كأداة لتوجيه الاستثمارات المالية بين الادارات: — تساعد الموازنة في

توجيه الاستثمارات المالية بين الادارات والاقسام في المنشأة بصورة سليمة فعند استخدام الموازنة تعلم الاداره ما هي الوحدات الادارية التي يجب دعمها من حيث الموارد وما هي الوحدات التي ليست بحاجة الى ذلك (الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم، 2004، 187)

## Types of Budgets

ثانياً: أنواع الموازنات التخطيطية

يمكن ان تأخذ الموازنات التخطيطية احد الاشكال المدرجة ادناه ويتم اعدادها على اساس الهدف الذي وضعت من اجله وتختلف حسب طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تصمم من اجله.

"لاعداد الموازنة يجب القيام بعدة خطوات ففي الخطوة الاولى يتم وضع الاهداف طويلة الاجل وقصيرة الاجل حيث تعمل الاهداف طويلة الاجل على رسم الملامح الرئيسية لانشطة المنشأة في الاجل الطويل ويتم تحديد هذه الاهداف عادة بناءً على دراسة السوق والظروف الاقتصادية والاجتماعية ويتم التعبير عن هذه الاهداف باستخدام عبارات عامه مثل زيادة قيمة المبيعات تنويع المنتجات وزيادة حصة المنشأة في السوق وتحسين نسبة المديونية. وتعتبر الاهداف طويلة الاجل حجر الاساس عند تحديد الاهداف قصيرة الاجل وهذه الاهداف بدورها تحكم عملية اعداد الموازنة" وبذلك نقسم الموازنة التخطيطية الشاملة لكافة العمليات الجارية والموازنة التشغيلية والموازنة المالية على النحو التالي:-

1. من حيث الفترة الزمنية يتم اعدادها على أساس:-

- أ. موازنة قصيرة الاجل وتخص سنة واحدة.
- ب. موازنة طويلة الاجل وتخص فترة طويلة نسبياً اي اكثر من سنة واحده وعلى الاغلب تكون ما بين ثلاثة الى خمس سنوات.

2. من حيث المرونة وتنقسم الى:-

- أ. الموازنة المرنة: وهي التي تعد لعدة مستويات مختلفة من المبيعات او الانتاج التي يمكن توقعها في فترة الموازنة.
- ب. الموازنة الثابتة: وهي التي تعد لمستوى نشاط واحد مبيعات او انتاج.

3. من حيث الشمولية:-

اي المجال الذي يمكن ان تغطيه الموازنات التخطيطية فهناك الموازنات المتعلقة بالاعمال العادية او الموازنات الرأسمالية او الاستثمارية او موازنات تخطيطية لنشاط الشركة بالكامل كما

هنالك موازنات تخطيطية فرعية لذلك فانه عند اعداد الموازنات او جداول الموازنة يجب مراعاة علاقة الانشطة ببعضها البعض ومن الضروري معرفة مزاياها.

### ثالثاً: مزايا استخدام الموازنات التخطيطية: Advantages of Budgets

تنسيق مجهودات الادارات والاقسام المختلفة في المنشأة فعند معرفة حجم المبيعات المتوقع يتم الطلب من ادارة الانتاج وضع برامج الانتاج التي تلبي احتياجات المبيعات وهكذا من الادارات والاقسام الاخرى وصنع برامجها بما يجعلها تعمل معاً في نفس الاتجاه (الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم، 2004 ص186)

سوف نتناول في البحث موازنة المبيعات وموازنة الانتاج وكما يلي:-

#### 1. موازنة المبيعات: Sales Budget

تعتبر موازنة المبيعات من اهم الموازنات التي تشملها الموازنة الشاملة لان اي خطأ فيها سوف يؤثر على دقة الموازنات الاخرى فمثلاً يؤدي تضخم المبيعات بنسبة 10% الى زيادة كمية المواد الخام التي يتوقع ان يحتاجها الانتاج وكذلك زيادة عدد وحدات الانتاج وتعتبر هذه الموازنة من اصعب الموازنات لانه لا يوجد للادارة سلطة او رقابة على السوق والعملاء.

#### 2. موازنة الانتاج: Production Budget

تعد موازنة الانتاج الخطوة الثانية بعد موازنة المبيعات ويتم تحديد الكمية المتوقعة انتاجها باستخدام المعادلة التالية:-

$$\text{الانتاج} = \text{المبيعات} + \text{مخزون اخر المدة} - \text{مخزون اول المدة}$$

من الملاحظ ان الانتاج يهدف الى تلبية حاجة المبيعات وتكوين مخزون اخر المدة ولكن لا تحتاج الى كل هذه الكمية لوجود بضاعة اول المدة تتحدد كمية مخزون اخر المدة بناءً على عدة عوامل منها طبيعة الطلب على المنتج ومعدل تلف المخزون وتكلفة التخزين وتكاليف اعداد الآلات للانتاج وكلفة الاموال المربوطة في المخزون ومعدلات التضخم المتوقعة.

## **المحور الثالث: الجانب التطبيقي The Applied Side**

انسجماً 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 ويمكن اعتبار الموازنة اداة ادارية فعالة تساعد ادارة الشركة في ترجمة الاهداف والخطط ووضعها في صور رقميه 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 ثلاث سنوات لنشائين اساسيين في الشركة وهي الانتاج والمبيعات من خلال مقارنة التنفيذ الفعلي مع المخطط بهدف اكتشاف النواحي التي انحرف فيها سير العمل عن التقديرات الموضوعة مقدماً وسيتم كما مفصل ادناه دراسة الانحراف وتحليله للوصول الى مسبباته وعوامله وذلك من خلال المعلومات التي توفرت لنا.

### **تحليل انحرافات الموازنات التخطيطية في الشركة**

من خلال تحليل النتائج الفعلية للسنوات 2002، 2003، 2004 للشركة ومقارنتها مع الارقام المخططة في الموازنات التخطيطية لها لتلك السنوات لنشاط الانتاج والمبيعات باعتبارها الاساس في عمل الشركات الصناعية.

### **اولاً: تحليل انحرافات موازنة المبيعات**

تمثل موازنة المبيعات مجموعة التقديرات الكمية والمالية ولكافة المنتجات حيث تعد حجر الزاوية خلال فترة الموازنة بهدف الوصول الى الايراد الذي تهدف اليه الخطه وتعد موازنة المبيعات الخطوه المبدئية لاعداد باقي الموازنات بالرغم من كونها هي اصعب الموازنات لان عملية

الاعداد تعتمد اساساً على دراسة السوق بشكل مستفيض والتنبؤ بالمبيعات المستقبلية ولكونها ايضاً تعد المصدر الرئيسي لليرادات النقدية ومن خلال الاطلاع على تقرير رئيس مجلس الادارة في شركة بغداد للمشروبات الغازية لوحظ انه قد اعتمد في اعداد الموازنات التخطيطية للسنوات موضوعة البحث نسبة مئوية من الطاقات التصميمية والمتاحة في التخطيط وكذلك آخذين بنظر الاعتبار المتحقق من المبيعات خلال السنة المالية السابقة.

تقويم كفاءة الاداء في الشركة عينة البحث باعتماد الموازنات التخطيطية للجدول الملحقه بالبحث موضوع الدراسة من اعداد الباحث

ويعكس جدول (1) النسبة المئوية المخططة استناداً الى الطاقة التصميمية والمتاحة للفترة من 2002 ولغاية 2004 لمنتجات الشركة. [جميع جداول البحث ضمن الملحق]

ونظراً لأهمية الميزانيات التقديرية للمبيعات فانه ينبغي توخي الدقة فمن الخطأ ان يتم تقدير المبيعات على أساس نسبة مئوية محددة من الطاقة التصميمية والمتاحة اذ ان هذا الاساس يؤدي الى تجاهل عوامل عديدة منها احوال السوق وكذلك التقلبات في اسعار المواد الاولية الداخلة في الانتاج التي تحتاجها الشركة وكذلك سياسة الشركة وسوف يشار الى ذلك في المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات لمعالجتها.

ومن خلال تحليل الجدول (2) لكمية الانتاج المتحقق لمنتجات الشركة للسنوات موضوعة البحث ومقارنتها بالارقام المخططة سنحدد الانحرافات سواء كانت ملائمة (ايجابية) او انحرافات غير ملائمة (سلبية) والوقوف على اسبابها والعوامل التي ادت الى حدوثها ومن خلال المقارنة توصل الباحث الى ما يلي:-

### 1. الانتاج المتحقق الى الطاقة المخططة

#### أ. الانتاج المتحقق الى الطاقة المخططة (صندوق)

##### 1. لمنتوج الف صندوق (بيبيسي، ميرندا، سفن آب) :

كانت نسبة كمية المبيعات المنخفضة للمنتوج المذكور مقارنة بنسبة المخطط له للسنوات 2002، 2003، 2004 على التوالي 108% و 89% و 51% اي ان الشركة قد حققت نسبة المخطط للمنتوج اعلاه في سنة 2002 وقد تجاوزته بـ 8% زيادة عن المخطط اما في سنة 2003 و 2004 89% و 51% هنالك انخفاض الانتاج الفعلي عن الطاقات المخططة وفي رأينا ان هنالك طاقات فائضة لم يتم استغلالها من قبل الشركة من الملاحظ ان في سنة 2002 ان الشركة حققت زيادة عن المخطط بنسبة 8% اي انحراف ايجابي اما عند مقارنة المتحقق بنسبة المخطط لسنة 2003 و 2004 هنالك انحراف سلبي وهذا يدل ان هنالك تحفظات من قبل الشركة عند وضعها للتقديرات المستقبلية.

## 2. منتوج ميرندا (الف صندوق) :

كانت كمية الانتاج المتحقق مقارنة بنسبة المخطط للسنوات 2002، 2003، 2004 كما يلي 65%، 90%، 52% اي هنالك انحراف سلبي في سنة 2004 ومن رأينا ان هنالك مشاكل في عملية تسويق المنتج وتجاهل الشركة للتقلبات الموسمية وعنصر المنافسة.

## 3. منتوج السفن آب (الف صندوق)

من خلال تحليل الجدول (2) يلاحظ ان الانتاج المتحقق خلال سنوات البحث 2002، 2003، 2004 كانت 166%، 74%، 56% اي ان الشركة قد حققت زيادة في سنة 2002 بنسبة 66% اي انحراف ايجابي ولكن نلاحظ في سنة 2003، 2004 هنالك انخفاض سلبي وفي رأينا ان هنالك منافسة من بقية المنتجات المماثل للمنتوج المذكور.

## ب. الانتاج المتحقق الى الطاقة المخططة (لتر)

### 1. لـ 1.5 لـ (بيبيسي، ميرندا، سفن آب) :

كانت نسبة كمية الانتاج المتحقق مقارنة بنسبة المخطط للسنوات 2002، 2003، 2004 على التوالي 1، 4، 0.6، اي ان الشركة حققت المخطط في سنة 2002 وهنالك زيادة عن

المخطط في سنة 2003 اما في سنة 2004 هنالك انخفاض اي انحراف سلبي مما يدل ان هنالك انخفاض عن الطاقات المخططة ويشير ذلك الانخفاض ان هنالك طاقات فائضة لم يتم استغلالها.

## 2. منتج ميرندا (1.5) لتر :

كانت نسبة الانتاج المتحقق مقارنة بنسبة المخطط للسنوات 2002، 2003، 2004 هو 1، 5، 1.7 على التوالي نلاحظ ان هنالك انحراف سلبي في سنة 2004 بسبب عدم الاخذ بنظر الاعتبار عنصر المنافسة.

## 3. منتج السفن آب (1.5) لتر :

ان الانتاج المتحقق للسنوات 2002، 2003، 2004 كما يلي 1، 5، 1.2 اي ان الشركة قد حققت زيادة في سنة 2003 انحراف ايجابي وعند مقارنة مع السنوات 2002 و 2004 هنالك انحراف سلبي ويعني وجود منافسة من بقية المنتجات المشابهة للمنتوج.

## ثانياً: تحليل انحرافات موازنة الانتاج :

لغرض تحليل انحرافات موازنة الانتاج فأنا سنستخدم الموازنة التخطيطية للانتاج وبالكميات وعلى مدار السنوات 2002، 2003، 2004 من خلال التحليل الوارد في الجدول (3).

كان اعتماد الشركة بشكل اساسي على الطاقة التصميمية والمتاحة بشكل يمكن الوصول بسهولة الى الكميات المخطط لها لكي لايعرضهم للمساءلة عند عدم تحقيق التقديرات المستقبلية واعتبار ذلك دلالة على ضعف الاداره او عدم كفاءة الادارة في استخدام الموارد المتاحة.

ان الانخفاض بنسبة التنفيذ (الانحراف السلبي) ناتج بسبب:-

أ. عدم الدقة في تحديد الطاقات المتاحة والمخططة بالاضافة الى ان عملية التنبؤ بالمبيعات يجب ان تأخذ بنظر الاعتبار اطراف عديدة وطرق لجمع المعلومات التي يتم على اساسها اعداد الموازنة التقديرية منها.

1. طريقة السلاسل الزمنية.

2. طريقة جمع الاراء.

3. طريقة الارتباط.

ب. ان كميات الانتاج المنخفضة خلال السنوات 2002، 2003، 2004 قد حققت انخفاض عن الارقام المستهدفة في الخطة باستثناء عام 2002، 2003.

ج. كما يلاحظ هنالك انخفاض في نسبة الانجاز الفعلي لمنتوج بيبسي، ميرندا، سفن آب بشكل سلبي للسنوات 2002، 2003، 2004 على التوالي وبالشكل التالي 0.335، 0.253، 0.159 وشكل تنازلي (لألف صندوق) كما مبين في الجدول مما يدل على وجود مشاكل تتعلق بعوامل الانتاج (العمال، المكنان، ادارة الانتاج، المواد) لذا وجب تحديدها والوقوف عليها ومعالجتها وسيتم التطرق اليها ضمن الاستنتاجات والتوصيات.

## المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات: CONCLUSIONS

من خلال البحث استطاع الباحث تحديد مجموعة من الاستنتاجات اهمها:-

1. لقد تم الاعتماد من قبل الشركة في اعداد الموازنات التخطيطية للسنوات 2002، 2003، 2004 موضوعة البحث كنسبة مئوية من الطاقة التصميمية والمتاحة بشكل أساسي وهذا يؤدي الى تجاهل عوامل كثيرة يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار عند اعداد الموازنة مثل حالة التسوق والتغيرات في اسعار المواد الاولى ومصادر الحصول عليها.

2. تبين من خلال تحليل الانحرافات للموازنة التخطيطية لميزانيتي المبيعات والانتاج ان الادارة تتحفظ في عملية وضع التقديرات المستقبلية لكي تتجنب المسائلة مستقبلاً باعتبار ان عدم تحقيق التقديرات تعد دلالة على ضعف الادارة او عدم كفاءة الادارة في استغلال الموارد

المتاحة وهذا يؤدي الى تضليل الادارة العليا اولاً وكذلك الجهات التي تستفيد من المعلومات وعلى سبيل المثال المساهمين.

3. لم تقم الشركة باعداد تقارير الاداء وايصالها الى الاداره 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 والمعيار المحدد لها دون بيان اسبابها.

4. نلاحظ ان كمية الانتاج المتحققة مقارنة بالمخطط للمنتوج للسنوات 2002، 2003، 2004 ان المتحقق كان تنازلياً على النحو التالي 339%، 253%، 159% بالرغم من الطلب المتزايد على هذا المنتج ووجود سوق له ولم يتخذ اي اجراء.

5. عدم تحديد السلطات وتوزيع المسؤوليات بين مراكز المسؤولية بدقة  
6. اتضح لنا من خلال تحليل ارقام المبيعات والانتاج المتحققة فعلاً لكافة السنوات موضوعة البحث ان هنالك طلباً متزايداً على منتجات الشركة.

## ثانياً: التوصيات : RECOMMENDATIONS

1. توصي بضرورة الاستفادة من كافة العوامل المذكورة التي تسهل عملية التنبؤ المستقبلية بكميات المبيعات المتوقعة وعدم تجاهل اي منها حيث يجب ان يعتمد في اعداد الموازنة التخطيطية العوامل الاساسية وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

أ. الطلب المتوقع للمستهلك.

ب. الطاقة الانتاجية والمتاحة.

ج. القوى العاملة.

د. توفر المخازن وكيفية السيطرة على التخزين وكيفية خزن المواد الاولية وكذلك المنتجات الجاهزة.

ه. رأس المال العامل ورأس المال الثابت.

و. السياسات الادارية.

2. نوصي ان يتم التقدير للموازنة على أسس او توقعات العمل الكلي وبشكل جدي نحو تحقيقها.

3. لذا نوصي باعداد تقارير الاداء وان تكون موضوعة بصورة مشتركة من بين مستويات التنفيذ والقسم المالي.

4. لذا نوصي بضرورة قيام الادارة بمراجعة هذه الاختلافات اذ قد يكون سببها "انحرافات التنفيذ، انحراف التنبؤ، انحراف القياس انحراف النموذج (المعيار المستخدم)، انحراف الصدفة او العشوائية"

5. نوصي بتحديد مراكز المسؤولية وبالتالي تنفيذ عملية تقويم الاداء بصورة صحيحة وسليمه وبعيده عن الاجتهاد الشخصي واعطاء كل ذي حق حقه.

6. نوصي بان يؤخذ بنظر الاعتبار لمواجهة الطلب المتزايد على المنتجات للشركة ودراسة امكانية استحداث خطوط انتاجية جديدة تساهم في دعم الاقتصاد الوطني وتقليل من عملية استيراد المواد.

## المصادر

### أولاً: المصادر العربية

1. آل آدم، ود. صالح الرزق "المحاسبة الادارية السياسات الادارية الحديثة" 2000.
2. الرجبى، محمد تيسير عبد الحكيم، "المحاسبة الادارية 2004 جامعة الكويت.
3. الدخيل، علي فرحان، استخدام المؤشرات المالية في تقويم كفاءة اداء الوحدات الانتاجية بحث للمحاسب القانوني 1998.
4. شركة بغداد للمشروبات الغازية، الحسابات الختامية 2002، 2003، 2004.

### المصادر الاجنبية

1. Keller and Ferrava, Management accounting for profit and control, N.Y McGraw-Hill, 1998.
2. Horngren, Cost Accounting Managrial, 1998.

### جدول (1)

نسبة الطاقة المخططة الى الطاقة التصميمية والمتاحة للشركة

| نسبة<br>المخطط<br>لألف عبوة | نسبة المخطط<br>لألف صندوق | الطاقة المخططة وحدة القياس |            | الطاقة التصميمية المتاحة<br>وحدة عبوة |            | المنتوج                     | السنة |
|-----------------------------|---------------------------|----------------------------|------------|---------------------------------------|------------|-----------------------------|-------|
|                             |                           | لألف عبوة                  | لألف صندوق | لألف عبوة                             | لألف صندوق |                             |       |
| —                           | %40                       | —                          | 9000       | 6300                                  | 22352      | بيبسي،<br>ميرندا، سفن<br>آب | 2002  |
| %4                          | %46                       | 247                        | 9100       | 6300                                  | 19950      |                             | 2003  |
| %20                         | %75                       | 1250                       | 15000      | 6300                                  | 19950      |                             | 2004  |

## جدول (2)

يبين الانتاج المتحقق الى الطاقة المخططة

| أ. أولاً لمنتوج (الاف صندوق) |         |        |         |              | أ. ثانياً لمنتوج 1.5 لتر |         |        |         |              |
|------------------------------|---------|--------|---------|--------------|--------------------------|---------|--------|---------|--------------|
| السنة                        | المنتوج | المخطط | المتحقق | نسبة التنفيذ | السنة                    | المنتوج | المخطط | المتحقق | نسبة التنفيذ |
| 2002                         | بيبيسي  | 6900   | 7396    | %108         | 2002                     | بيبيسي  | 289    | 289     | %100         |
| 2003                         | بيبيسي  | 635    | 5652    | %90          | 2003                     | بيبيسي  | 173    | 692     | %400         |
| 2004                         | بيبيسي  | 10500  | 5362    | %51          | 2004                     | بيبيسي  | 1000   | 627     | %62.7        |

| ب     |         |        |         |              | ب     |         |        |         |              |
|-------|---------|--------|---------|--------------|-------|---------|--------|---------|--------------|
| السنة | المنتوج | المخطط | المتحقق | نسبة التنفيذ | السنة | المنتوج | المخطط | المتحقق | نسبة التنفيذ |
| 2002  | ميرندا  | 1000   | 655     | %65.5        | 2002  | ميرندا  | 36     | 36      | %100         |
| 2003  | ميرندا  | 750    | 681     | %90.8        | 2003  | ميرندا  | 20     | 104     | %520         |
| 2004  | ميرندا  | 1200   | 623     | %52          | 2004  | ميرندا  | 50     | 85      | %170         |

| ج     |         |        |         |              | ج     |         |        |         |              |
|-------|---------|--------|---------|--------------|-------|---------|--------|---------|--------------|
| السنة | المنتوج | المخطط | المتحقق | نسبة التنفيذ | السنة | المنتوج | المخطط | المتحقق | نسبة التنفيذ |
| 2002  | سفن آب  | 1100   | 1830    | %166         | 2002  | سفن آب  | 89     | 89      | %100         |
| 2003  | سفن آب  | 2000   | 1482    | %74          | 2003  | سفن آب  | 54     | 274     | %507         |
| 2004  | سفن آب  | 2300   | 1277    | %56          | 2004  | سفن آب  | 200    | 247     | %124         |

جدول (3): عمليات الانتاج المتحققة مقارنة بالمخطط

| السنة | وحدة القياس | المخطط لمنتوج | الفعلي لمنتوج | نسبة الانجاز لمنتوج |
|-------|-------------|---------------|---------------|---------------------|
| 2002  | الف صندوق   | 9000          | 9981          | %110.9              |
| 2003  |             | 9100          | 7815          | %86                 |
| 2004  |             | 14000         | 7262          | %52                 |