

اعتماد الموازنات التخطيطية في تحليل الانحرافات
كأساس لتقويم الاداء في الشركات الصناعية
بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية

الأستاذ المساعد بان هاني ايوب
المدرس المساعد بشرى حكمت عبد الواحد
المدرس المساعد فريال مشرف عيدان
معهد الادارة - الرصافة

المقدمة

يعد التخطيط السليم اداة تساعد على تحقيق الاهداف الرئيسية والفرعية بالاضافة الى تحقيق التوازن بين الاهداف والامكانيات المتاحة ، وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة من جانب الادارة للتعنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق اهداف معينة . ولهذا فأن بحثنا سيركز على دراسة مجمل الربح كأحد مخرجات العملية المحاسبية لغرض استخدامها في عمليات التخطيط.

فيعد الربح احد أهم الاهداف التي تسعى اليها الشركة الاقتصادية وبغض النظر عن انتمائها الى القطاع العام أم الخاص ، ليس هذا وحسب وإنما يعتبر الربح بالاضافة الى ذلك احد الادوات المهمة لقياس كفاءة الاداء للمشاريع الاقتصادية المختلفة خاصة في مجال تخطيط الانتاج والاستثمار وأختيار البديل الافضل ضمن البدائل المتاحة للانتاج وبالتالي اتخاذ القرار المناسب الذي يتلاءم وطبيعة المشروع الاقتصادي وطموحاته المستقبلية.

لقد حاولنا في هذا البحث ايجاد معيار اجمالي لقياس كفاءة الاداء من خلال الربط بين مجمل الربح والموازنات التخطيطية ، بأعتبار ان الموازنات التخطيطية انسب الادوات التي تساعد الادارة في تحقيق الكفاءة في الانفاق والانتاج ورفع الكفاية الانتاجية . من المعلوم ان اختيار معيار معين لتحديد كفاءة الاداء يرتبط بلاشك بأهداف الوحدات الاقتصادية وان الاهمية النسبية للمعيار المستخدم يجب ان يتناسب بشكل اساسي الى جوهرية الهدف المطلوب تحقيقه مقارنة الى مجمل اهداف المشروع او الوحدة الاقتصادية . وبتقديري ان اهمية هذا الهدف تكمن في اختيار معيار يتراوح بين معيار الربح ومعيار الموازنات التخطيطية مما يجعله معيار شمولي ملائم لتحديد كفاءة الاداء بغض النظر عن الاهداف التي تسعى اليها الشركة ، بمعنى انه من الممكن ان يكون هذا المعيار مقياس عام قابل للاستخدام في أي وحدة اقتصادية مهما اختلفت طبيعتها واهدافها طالما انه يربط بين معيارين يمكن ان يحتويوا او يعبرا عن المحصلة النهائية لاجمالي اهداف الوحدات الاقتصادية المختلفة.

لقد تم اختيار شركة بغداد للمشروبات الغازية لتطبيق هذا المعيار لقياس كفاءة الاداء فيها . وقد قسم البحث الى ثلاثة مباحث تناول المبحث الاول فيه الجوانب النظرية للموضوع من خلال استقراء الكتابات الخاصة في هذا الاطار . أما المبحث الثاني محاولة تطبيق هذا الاطار النظري على بيانات الشركة العملية والتخطيطية ثم تناول المبحث الثالث الى أهم الاستنتاجات والتوصيات التي تراها ضرورة في هذا الصدد.

منهجية البحث : تتضمن فقرات المنهجية الجوانب المبينه ادناه وهي

أولاً: مشكلة البحث اعتماد معظم الشركات في تقويم الاداء على اساس النتائج الفعلية للربح ودون الاستناد على الموازنات التخطيطية المقررة مسبقاً يهدف التوصل الى الانحرافات التي تحدث على ضوءها طبيعة كفاءة الاداء .

ثانياً : هدف البحث يهدف البحث الى وضع صيغ عملية تستفيد منها الشركات الصناعية في تقويم ادائها من خلال الانجاز الفعلي والخطط المعدة مسبقاً بموجب الموازنات التخطيطية لها .

ثالثاً : فرضية البحث يعتمد البحث على فرضية أساسية مفادها (ان تحليل مجمل الربح بالاعتماد على الموازنات التخطيطية يعتبر من أهم المؤشرات لتقويم كفاءة الاداء في الشركات الصناعية).

رابعاً : عينة البحث تم اختيار شركة بغداد للمشروبات الغازية كعينة للبحث باعتبارها احدى الشركات الصناعية المساهمة المختلطة الكبيرة ضمن القطاع الصناعي العراقي وللسنتين الماليتين 2010/2009 م .

خامساً : أسلوب كتابة البحث لقد تم كتابة البحث بأسلوب تحليلي وبالاعتماد على المصادر العلمية المتوفرة في أطار تحليل الارباح وفي اطار الموازنات التخطيطية ومحاولة تطبيق ذلك على الشركة الصناعية المختارة بأخذ ارقامها الفعلية لسنتي 2010/2009 وكذا ارقام الموازنات التخطيطية لتلك السنوات .

المبحث الاول - الجانب النظري

أولاً : تحليل مجمل الربح كمعيار اساس لتقويم الاداء

مجمّل الربح هو الفرق بين قيمة المبيعات وكلفة البضاعة المباعة ⁽¹⁾ . ويعد من أهم المعايير التي تساعد الادارة في اتخاذ القرار المناسب لذلك يجب التخطيط السليم له ودراسة العلاقة بينه وبين العوامل الاساسية التي يتأثر بها مثل حجم المبيعات وسعر البيع وتكاليف الانتاج (الثابتة والمتغيرة) وتكاليف التسويق (الثابتة والمتغيرة) والتكاليف الادارية ، انواع الانتاج فأن العوامل المذكورة اعلاه تعد من المتغيرات الاساسية اذا لم تكن العلاقة بينها وبين الارباح معروفة وواضحة فأن الادارة 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 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 نقوم بها الوحدات الاقتصادية هي تخطيط الربح الذي يعتبر مؤشراً من مؤشرات نجاح الوحدة الاقتصادية ⁽²⁾ . فاذا كان الهدف الرئيس للشركة او الوحدة الاقتصادية هو تحقيق الربح فأن على جميع الأنشطة انتاج ومبيعات ان تضع اهدافاً فرعية خاصة بها حتى توصل المشروع الى الهدف الرئيسي وهو مجمل الربح .

فأي شركة صناعية تتخذ كأجراء 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

(1) Matz and Usry .Cost Accounting . Planning and Control .7ed . 1980.

(2) سامونا، نجيب والعزاوي ، محمد ، المحاسبة الادارية (اتخاذ القرارات) . طبعة أولى الجامعة المستنصرية ، 1979، ص 34.

السنوات السابقة لنفس الشركة اذ انها تعطي فكرة واضحة لادارة الشركة عن سياسة التسعير التي تتبعها عندما تقارن 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 اي تغيرات قد تحصل للكميات وللأسعار او كليهما .

ثانياً : مفهوم الموازنات التخطيطية ودورها في الوحدات الاقتصادية

الموازنات التخطيطية : يعرف معظم كتاب المحاسبة الادارية الموازنة التقديرية على انها تعبير كمي عن الاهداف التي تسعى الادارة الى تحقيقها فهي خطة العمل للمستقبل ، وتبين بالتفصيل الايرادات والمصروفات الخاصة بفترة الموازنة والاصول والخصوم المتوقع وجودها في نهاية فترة الموازنة ، والبدء في اعداد الموازنة يجب ان يتم تحديد الاهداف التي تسعى الادارة الى تحقيقها ثم تحديد الانشطة المختلفة التي يمكن القيام بها للوصول الى هذه الاهداف وبعدها تستخدم الموازنة لتحديد الايرادات والمصروفات والمركز المالي المتوقع خلال فترة الخطة (1).

وطبقاً لـ Keller and Ferrara ان الموازنة التخطيطية هي الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في مدة الموزنة فهي تمد المنشأة بتقدير لارباحه الكلية والارباح المحققة بواسطة كل قسم من الاقسام عن طريق تجميع المبيعات والمصاريف الصناعية والمصاريف البيعية والادارية وأدراج جميع عناصر الايرادات والمصاريف التي لم تتضمنها اي موازنة فرعية (2). أما Horngren فقد عرف الموازنة التخطيطية ، بأنها تعبير مالي عن خطة الاعمال ومساعد لتحقيق التنسيق والرقابة (3) .

نلاحظ في التعاريف السابقة ان الموازنة التخطيطية تشمل مايلي .:

أ. انها خطة مالية شاملة .

ب. انها عبارة عن تقدير الايرادات والتكاليف لفترة مستقبلية .

ت. انها أداة للرقابة على نشاط الشركة .

ويعتمد اعداد الموازنات التخطيطية على معايير الاداء اذ تعتبر افضل الوسائل التخطيطية والرقابية حيث ان مسموحات الموازنة بناءً على تقديرات او اجتهادات شخصية.

وتستخدم الموازنة في رقابة وتقويم الاداء الفعلي للشركة بمقارنة الاداء الفعلي بالمخطط وهذا يعتمد على قياس الانحرافات سواء كانت موجبة او سالبة عن مسموحات الموازنة والتحري عن طبيعة الانحراف ولو ان ليس الهدف هو كشف الانحراف ولكن الهدف هو اتخاذ القرار السليم في مواجهة هذا الانحراف ومدى تأثيره على نتائج الاداء .

(1) الرجبي ، محمد تيسير عبد الحكيم ، المحاسبة الادارية ، 2004، جامعة الكويت، ص 185.

(2) Keller and Ferrara ,Management accounting for Profit and Control,N.Y Mgcraw – Hill,1998.P388.

(3) Horngren, Cost Accounting Managrial, 1998,P130.

ثالثاً : معايير الاداء وأهميتها في التخطيط والرقابة .

على الشركة ان تعد معاييراً للاداء يبين ماسيكون عليه الاداء في الظروف السائدة لمختلف النشاطات التي تقوم بها الاقسام والعاملون فيها ومن ثم تجري مقارنة بين هذه المقاييس والانجاز الفعلي لتحديد كفاءة الاداء . ونعتمد الشركة على التقارير الدورية التي تعين الادارة على تمشية اعمال المنشأة اليومية ولمقارنة الانجاز الفعلي مع المخطط لغرض اتخاذ الاجراء اللازم لمعالجة اي انحراف يحصل عن الهدف المرسوم باعتبار ان تلك التقارير هي أساس تقويم الاداء .

ويمكن تعريف تقويم الاداء " بأنه 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 إعادة النظر في الخطط الموضوعة او في اساليب التنفيذ او كليهما ⁽¹⁾ .

المبحث الثاني : الجانب التطبيقي

أولاً:- نبذة عن شركة بغداد للمشروبات الغازية : وهي شركة مساهمة مختلطة تأسست سنة 1989م وتضم الشركة مصنع الزعفرانية للمشروبات الغازية ومصنع بغداد للمشروبات الغازية وان نشاطها الرئيس وهو انتاج المشروبات الغازية .

ثانياً:- تحليل مجمل الربح في شركة بغداد للمشروبات الغازية بأستخدام الموازنات التخطيطية .
يمثل مجمل الربح الفرق بين قيمة المبيعات وكلفة البضاعة المباعة . 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 :.

- مجمل الربح المخطط ويعد في بداية الفترة .
- مجمل الربح المتحقق فعلاً ويعد في نهاية الفترة .
- مجمل الربح يعد في نهاية الفترة على أساس المبيعات الفعلية ولكن بالاسعار والتكاليف المخططة.

وفيما يلي الجداول المطلوبة ⁽²⁾ . (جميع جداول البحث ضمن الملحق)

ويوضح الجدول رقم (1) مجمل الربح المخطط لمنتجاتها الثلاث خلال سنة 2009 وسنة 2010.

(1) الدخيل ، علي فرحان ، استخدام المؤشرات المالية في تقويم كفاءة اداء الوحدات الانتاجية بحث للمحاسب القانوني 1998، ص6.

(2) Cashin and Polimen, Cost Accounting – lsted . 1981.

يلاحظ من الجدول رقم (1) مجمل الربح المخطط في سنة 2009 لمنتج البيبسي / عبوة 2,25 لتر (242) دينار للوحدة الواحدة . واجمالي المبلغ (968,000,000) دينار ولمنتج الميرندا / عبوة 2,25 لتر (131) دينار للوحدة الواحدة وبأجمالي (196,500,000) دينار ، ولمنتج سفن آب (266) دينار للوحدة الواحدة وبأجمالي (665,000,000) دينار وان نسبة مجمل الربح الى المبيعات لسنة 2009 (5% ، 3% ، 5%) للمنتجات الثلاث على التوالي وان مجمل الربح لجميع منتجاتها (639) للوحدة الواحدة وبمجموع (1,829,500,000) دينار لجميع الوحدات المنتجة خلال السنة المذكورة وبنسبة مجمل الربح الى المبيعات (5%).

اما في سنة 2010 يلاحظ ارتفاع في مجمل الربح المخطط للوحدة الواحدة عن سنة 2009 فقد بلغ لمنتج البيبسي (319) دينار للوحدة الواحدة وبمجموع (1,203,046,010) دينار لمجموع الوحدات المباعة ، اما بالنسبة لمنتج الميرندا فان مجمل الربح للوحدة الواحدة انخفض عن سنة 2009 فقد بلغ سالب (136) دينار وبمجموع سالب (229,479,968) دينار وذلك بسبب استخدام السكر في صناعة منتج الميرندا بنسبة اعلى من باقي منتجات الشركة وبسبب ارتفاع سعره في السوق عن سنة 2009 م ادى الى زيادة كلفة الانتاج . ولكن بالنسبة لمنتج سفن آب فقد ارتفع مجمل الربح المخطط للوحدة الواحدة ليصبح (301) دينار وبمجموع (676,734,960) دينار كما ارتفعت نسبة مجمل الربح الى المبيعات في سنة 2010 عن سنة 2009 لمنتج البيبسي الى (6%) ولم تتغير بالنسبة لمنتج سفن آب ليصبح مجمل الربح للوحدة الواحدة (484) دينار وبنسبة مجمل الربح الى المبيعات (4%).

يلاحظ من جدول رقم (2) ان مجمل الربح الفعلي في سنة 2009 لمنتج البيبسي (465) دينار للوحدة الواحدة ولمجموع الوحدات المباعة (1,491,690,710) دينار ونسبته الى المبيعات (10%) . اما بالنسبة لمنتج الميرندا فقد بلغ سالب (245) دينار للوحدة الواحدة وبمجموع سالب (363,192,900) دينار وبنسبة الى المبيعات سالب (6%) .

أما بالنسبة الى منتج سفن آب بلغ (547) دينار للوحدة الواحدة وبمجموع (1,300,318,550) دينار وبنسبة الى المبيعات (12%)، بحيث أن مجمل الربح لسنة 2009 (2,428,816,360) دينار وبمعدل (767) دينار للوحدة الواحدة وبنسبة الى أجمالي المبيعات (7%).

أما بالنسبة لسنة 2010 فقد بلغ مجمل الربح العقلي لمنتج البيبسي (59) دينار للوحدة الواحدة وبمجموع (231,033,560) دينار وبنسبة (1%) أما بالنسبة لمنتج الميرندا فقد بلغ سالب (625) دينار للوحدة الواحدة وبمجموع سالب (1,058,921,875) دينار وبنسبة الى المبيعات سالب (15%).

أما بالنسبة لمنتج سفن آب بلغ سالب (32) دينار للوحدة الواحدة وبمجموع سالب (8,641,508) دينار وبنسبة الى المبيعات سالب (1%).

ويلاحظ في الجدول رقم (2) ان كمية المبيعات وقيمة المبيعات ارتفعت في سنة 2010 عن سنة 2009 الى (4,359,721,415) دينار وبنسبة (13%) ، مما أدى هذا الى ارتفاع في كلفة المبيعات بمقدار (7,702,841,170) دينار وبنسبة (25%).

ويمكن ان توعد سبب انخفاض مستوى الارباح الى عدة أسباب أهمها:-

- (1) ارتفاع الكلف بصورة عامة سواء اليد العاملة / الوقود والمحروقات/ المواد المساعدة والكيميائية المنتجة من قبل قطاع الدولة .
- (2) المنافسة غير العادلة مع المنتجات المشابهة (المستوردة والمحلية الصنع).
- (3) عدم سيادة القانون في استخدام العلامة التجارية بدون امتياز من قبل شركات ومعامل مجازة رسمياً من قبل دوائر الدولة الرسمية .
- (4) فقدان الامن الغذائي بصورة عامة وضياع النظم والتعليمات والقوانين.
- (5) الاختناقات المرورية المستديمة وغلق الطرق ومنع وسائل النقل عن بعض المناطق.
- (6) انقطاعات التيار الكهربائي المستمرة في القطر واعتماد الشركة كلياً على توليد الطاقة ذاتياً وتحمل كلف إضافية بمليارات الدنانير لشراء الكاز اوّل وأدّامة العمل ومصاريف صيانة محطة الكهرباء.
- (7) شمول القطاع النقدي والاقتصادي في القطر بحالة التضخم وافرارته (عدم ثبات الاسعار واهمها سعر صرف العملة) وانعكاس ذلك على اسعار المواد الاولية ومواد التعبئة والادوات الاحتياطية وكافة المواد المستوردة الاخرى.

يلاحظ من الجدول رقم (3) الانحرافات بين مجمل الربح الفعلي ومجمل الربح المخطط لسنة 2009 وسنة 2010 . ففي سنة 2009 بلغ الانحراف (الموجب) لمنتج البيبيسي (523,690,705) دينار ومنتج سفن آب (635,318,554) دينار أما بالنسبة لمنتج ميرندا بلغ الانحراف سالب (166,692,900) دينار بحيث بلغ مجموع الانحراف لجميع المنتجات (موجب) (992,316,359) دينار .

أما في سنة 2010 فقد بلغ الانحراف (سالب) لجميع المنتجات كالاتي وعلى التوالي (1,050,060,554)، (840,453,107) ، (746,318,284) دينار وبلغ مجموع الانحراف (السالب) لجميع المنتجات (2,636,831,945) دينار وهذا يدل ان هنالك تحفظات من قبل الشركة عند وضعها للتقديرات المستقبلية .

فبالنسبة لمنتج الميرندا كان الانحراف سالب في السنتين المذكورتين وفي رأينا ان هنالك مشاكل في عملية تسويق المنتج وتجاهل الشركة للتقلبات الموسمية وعنصر المنافسة .

أما بالنسبة لمنتج سفن آب كان الانحراف موجب في سنة 2009 م ولكن نلاحظ في سنة 2010 ان هناك انحراف سلبي وفي رأينا ان هنالك منافسة من بقية المنتجات المماثل للمنتج المذكور .

لأجل معرفة اسباب التغيير في مجمل الربح بين هذه المنتجات الثلاث للشركة آنفة الذكر لابد من إجراء

تحليل لكل من أسعار البيع وتشكيلة المبيعات والتكاليف وكما يلي .:

1. انحراف سعر البيع وحجم المبيعات

أ - انحراف سعر البيع : يتمثل بالفرق بين قيمة المبيعات الفعلية وبين قيمة المبيعات الفعلية ولكن بالاسعار المخططة يبين الجدول رقم (5) انحراف سعر البيع ، ففي سنة 2009 بلغ الانحراف لمنتج البيبسي / عبوة 2,25 لتر و لمنتج الميرندا و لمنتج سفن آب (سالب) كالاتي وعلى التوالي (1,100,322,390)، (1,100,322,390) ، (817,750,610) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (السالب) (3,195,919,040) دينار. أما في سنة 2010 بلغ الانحراف سالب لجميع المنتجات (بيبسي ، ميرندا ، سفن آب) كالاتي وعلى التوالي (1,335,295,640) ، (1,052,144,775) ، (1,126,096,410) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (السالب) (3,513,536,825) دينار .

ب - انحراف حجم المبيعات : يتمثل بالفرق بين كمية المبيعات الفعلية بالاسعار المخططة وبين قيمة المبيعات المخططة والجدول رقم (6) يوضح ذلك .
أما الجدول رقم (6) يبين انحراف كمية المبيعات ففي سنة 2009 بلغ الانحراف لمنتج البيبسي (سالب)، (4,039,521,300) دينار و لمنتج الميرندا (سالب) (89,658,000) دينار و لمنتج سفن آب سالب (626,371,800) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (سالب) (4,755,551,100) دينار .

أما في سنة 2010 بلغ الانحراف (السالب) لمنتجي البيبسي والسفن آب على التوالي (412,667,300)، (167,818,100) دينار ولكن بلغ الانحراف (موجب) لمنتج الميرندا (441,657,500) دينار بحيث أصبح مجموع الانحراف (سالب) (138,827,900) دينار .

2. انحراف كلفة الوحدة وحجم التكاليف

أ . انحراف كلفة الوحدة : يمثل الفرق مابين كلفة البضاعة المباعة فعلا مع التكاليف المخططة لهذه الوحدات المباعة فعلاً . والجدول رقم (7) يوضح ذلك .

الجدول رقم (7) يبين انحراف كلفة المبيعات ففي سنة 2009 بلغ الانحراف (سالب) لجميع المنتجات (بيبسي ميرندا ، سفن آب) كالاتي وعلى التوالي (1,815,692,350) ، (720,456,120)، (1,485,738,750) دينار فقد أصبح مجموع الانحراف (سالب) (3,021,887,220) دينار .

أما في سنة 2010 فقد بلغ الانحراف (سالب) لجميع المنتجات آنفة الذكر كالاتي وعلى التوالي (317,181,660) ، (223,644,300) ، (266,839,560) دينار واصبح مجموع الانحراف (سالب) (767,665,520) دينار .

ب . انحراف حجم التكاليف : يحسب بأخذ الفرق بين التكاليف المخططة لوحدة بيع مخططة وبين الوحدات المباعة فعلاً ولكن بتكاليف مخططة والجدول رقم (8) يوضح ذلك .

يبين الجدول رقم (8) انحراف حجم التكاليف ففي سنة 2009 بلغ الانحراف (سالب) لجميع المنتجات وكالاتي على التوالي (3,847,842,050) (87,355,020) ، (593,702,210) بحيث اصبح مجموع انحراف التكاليف لجميع المنتجات لسنة 2009 (4,528,899,280) دينار .

اما في سنة 2010 بلغ الانحراف (سالب) بالنسبة لمنتج البيبسي وسفن اب كالاتي وعلى التوالي (458,768,830) ، (303,924,910) دينار . اما بالنسبة لمنتج الميرندا بلغ الانحراف (موجب) (442,598,932) دينار بحيث اصبح مجموع انحراف التكاليف لجميع المنتجات (سالب) (320,094,808) دينار .

اذن صافي انحراف الحجم هو (1,601,018,680) دينار لسنة 2009 و (181,266,908) دينار لسنة 2010 الذي هو الفرق بين حجم المبيعات وانحراف حجم التكاليف ، الا انه ينبغي تحليل هذه المبالغ الى عناصرها التي تتمثل في تشكيلة المبيعات وحجم المبيعات النهائي .

الجدول رقم (9) يبين انحراف الحجم ويشمل هذا الانحراف انحراف تشكيلة المبيعات وانحراف حجم المبيعات النهائي ففي سنة 2009 بلغ انحراف تشكيلة المبيعات (سالب) (2,913,309,241) دينار وفي سنة 2010 كان الانحراف (السالب) (2,190,747,486) دينار .

أما انحراف حجم المبيعات النهائي لسنة 2009 (موجب) بمقدار (4,514,327,921) دينار وفي سنة 2010 بلغ الانحراف موجب (2,372,014,394) دينار .

أما صافي انحراف الحجم فقد بلغ في سنة 2009 الانحراف (موجب) (1,601,018,680) دينار .

أما صافي أنحراف الحجم على مستوى كل منتج ففي سنة 2009 بلغ الانحراف (موجب) (1,744,320,750) دينار لمنتج البيبسي و (390,697,020) دينار لمنتج الميرندا و (1,297,330,410) دينار لمنتج سفن آب .

أما في سنة 2010 فقد بلغ الانحراف (موجب) (2,452,193,550) دينار لمنتج البيبسي وبلغ الانحراف (سالب) (459,901,368) لمنتج ميرندا ، اما بالنسبة لمنتج سفن آب بلغ الانحراف (موجب) (148,957.673) دينار . هذا ما يوضحه الجدول رقم (10) .

المبحث الثالث : الاستنتاجات والتوصيات

CONCLUSIONS الاستنتاجات

1. تبين من خلال تحليل الانحرافات الموازنة التخطيطية 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 أولاً وكذلك الجهات التي تستفيد من المعلومات كالمساهمين مثلاً .
2. نلاحظ ان كمية الانتاج المتحققة مقارنة بالمخطط للمنتوج ان المتحقق كان تنازلياً بالرغم من الطلب المتزايد على هذا المنتج ووجود سوق له ولم يتخذ اي اجراء .
3. اتضح لنا من خلال تحليل ارقام المبيعات والانتاج المتحققة فعلاً لسنوات موضوع البحث ان هناك طلباً متزايداً على منتجات الشركة .
4. عدم تحديد السلطات وتوزيع المسؤوليات بين مراكز المسؤولية بدقة .

RECOMMEN DATIONS التوصيات

1. نوصي ان يتم التقدير للموازنة على اساس او توقعات العمل الكلي وبشكل جدي نحو تحقيقها .
2. نوصي بضرورة قيام الادارة بمراجعة هذه الاختلافات اذ قد يكون سببها انحرافات التنفيذ ،وانحراف التنبوء ، انحراف القياس الخ .
3. نوصي بأن 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 .
4. نوصي بتحديد مراكز المسؤولية وبالتالي تنفيذ عملية تقويم الاداء بصورة صحيحة وسليمة بعيدة عن الاجتهاد الشخصي واعطاء كل ذي حق حقه .

المصادر

اولاً : - المصادر العربية

1. الدخيل ، علي فرحان ، استخدام المؤشرات المالية في تقييم كفاءة اداء الوحدات الانتاجية ، بحث للمحاسب القانوني ، 1998.
2. الرجبي ، محمد تيسير عبد الحكيم ، المحاسبة الادارية ، 2004 ، جامعة الكويت .
3. سامونا، نجيب والعزاوي ، محمد ، المحاسبة الادارية (اتخاذ القرارات) . طبعة أولى الجامعة المستنصرية ، 1979، ص 34.
4. شركة بغداد للمشروبات الغازية ، الحسابات الختامية 2009 / 2010 .

ثانياً : - المصادر الانكليزية

1. Cashin and Polimen, Cost Accounting – lsted . 1981.
2. Horngren, Cost Accounting Managrial, 1998.
3. Keller and Ferrara ,Management accounting for Profit and Control,N.Y McGraw –Hill,1998.
4. Matz and Usry .Cost Accounting . Planning and Control . 7ed . 1980.

الملحق

جدول رقم (1) مجمل الربح المخطط في شركة بغداد للمشروبات الغازية لسنة 2010/2009م

السنة	المنتج	(1) الكمية	وحدة القياس	(2) المبيعات		(3) كلفة البضاعة المباعة		(4) مجمل الربح		(5) نسبة مجمل الربح إلى المبيعات
				السعر للوحدة الواحدة	القيمة	كلفة الوحدة	أجمالي الكلفة	للوحدة الواحدة	المبلغ	
2009	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	4000000	رزمة	5100	20400000000	4858	19432000000	242	968000000	%5
	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	1500000	رزمة	5100	7650000000	4969	7453500000	131	196500000	%3
	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	2500000	رزمة	5100	12750000000	4834	12085000000	266	665000000	%5
	المجموع	8000000			40800000000		38970500000	639	1829500000	%5
2010	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	4015969	رزمة	4900	19600200000	4581	18397153990	319	1203046010	%6
	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	1606388	رزمة	4900	7860290000	5036	8089769968	(136)	(229479968)	(%3)
	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	2766556	رزمة	4900	13400126000	4599	12723391040	301	676734960	%5
	المجموع	8388913			40860616000		39209314998	484	1650301002	%4

المصدر:

- الحقول (1)، (2)، (3) شركة بغداد للمشروبات الغازية / الحسابات الختامية للسنة المالية 2010/2009 م.
- الحقول (4)، (5) من أعداد الباحث.

جدول رقم (2) شركة بغداد للمشروبات الغازية مجمل الربح الفعلي للشركة لسنة 2010/2009م

السنة	المنتج	(1) الكمية	وحدة القياس	(2) المبيعات		(3) كلفة البضاعة المباعة		(4) مجمل الربح		(5) نسبة مجمل الربح إلى المبيعات
				القيمة	السعر للوحدة الواحدة	كلفة الوحدة	أجمالي الكلفة	للوحدة الواحدة	المبلغ	
2009	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	3207937	رزمة	15260156310	4757	4292	13768465600	465	1491690710	%10
	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	1482420	رزمة	6282495960	4238	4483	6645688860	(245)	(363192900)	(%6)
	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	2377182	رزمة		4756	4209	10005559040	547	1300318550	%12
				11305877590						
	المجموع			32848529860			30419713500	767	2428816360	%7
2010	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	3915823	رزمة	17852237060	4559	4500	17621203500	59	231033560	%1
	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	1694275	رزمة	7249802725	4279	4904	8308724600	(625)	(1058921875)	(%15)
	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	2700471	رزمة	12106211490	4483	4515	12192626570	(32)	(8641508)	(%1)
	المجموع			37208251275			38122554670		(836529823)	(%2)
	الزيادة (النقصان)			4359721415			7702841170			
	نسبة الزيادة (النقصان)			%13			%25			

المصدر: الحقول (1)، (2)، (3) شركة بغداد للمشروبات الغازية / الحسابات الختامية للسنة المالية 2010/2009 م.
 • الحقول (4)، (5) من أعداد الباحث.

جدول رقم (3) جدول يبين الانحرافات بين مجمل الربح الفعلي ومجمل الربح المخطط

الانحراف	مجمل الربح المخطط			مجمل الربح الفعلي				
	المجموع	الوحدة الواحدة	الكمية المخططة	المجموع	الوحدة الواحدة	الكمية الفعلية	المنتج	السنة
523690705	968000000	242	4000000	1491690705	465	3207937	بيسي/ عبوة 2.25 لتر	2009
(166692900)	196500000	131	1500000	(363192900)	(245)	1482420	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	
635318554	665000000	266	2500000	1300318554	547	2377182	سفن أب/ عبوة 2.25 لتر	
992316359	1829500000		8000000	2428816359		7067539	المجموع	
(1050060554)	1281094111	319	4015969	231033557	59	3915823	بيسي/ عبوة 2.25 لتر	2010
(840453107)	(218468768)	(136)	1606388	(1058921875)	(625)	1694275	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	
(746318284)	832733356	301	2766556	(86415072)	(32)	2700471	سفن أب/ عبوة 2.25 لتر	
(2636831945)	1895358699		8388913	(914303390)		8310569	المجموع	

المصدر:

- الجدول من أعداد الباحث.

جدول رقم (4) شركة بغداد للمشروبات الغازية مجمل الربح للمبيعات الفعلية وبالإسعار والتكاليف المخططة

السنة	المنتج	(1) الكمية	وحدة القياس	(2) المبيعات		(3) كلفة البضاعة المباعة		(4) مجمل الربح	
				السعر للوحدة الواحدة	القيمة	كلفة الوحدة	أجمالي الكلفة	للوحدة الواحدة	المبلغ
2009	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	3207937	رزمة	5100	16360478700	4858	15584157950	242	776320750
	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	1482420	رزمة	5100	7560342000	4969	7366144980	131	194197020
	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	2377182	رزمة	5100	12123628200	4834	11491297790	266	632330410
	المجموع	7067539			36044448900		34441600720		1602848180
2010	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	3915823	رزمة	4900	19187532700	4581	17938385160	319	1249147540
	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	1694275	رزمة	4900	8301947500	5036	8532368900	(136)	(230421400)
	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	2700471	رزمة	4900	13232307900	4599	12419466130	301	812841770
	المجموع	8310569			40721788100		38890220190		1831567910

المصدر:

- الحقول (1)، (2)، (3)، (4) من أعداد الباحث.

جدول رقم (5) شركة بغداد للمشروبات الغازية جدول أنحراف سعر البيع لسنة 2009 / وسنة 2010م

الانحراف	المبيعات الفعلية بالاسعار المخططة			المبيعات الفعلية			المنتج	السنة
	المجموع	سعر البيع المخطط	كمية المبيعات	أجمالي المبيعات	سعر البيع	الكمية الفعلية		
(1100322390)	16360478700	5100	3207937	15260156310	4757	3207937	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	2009
(1277846040)	7560342000	5100	1482420	6282495960	4238	1482420	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	
(817750610)	12123628200	5100	2377182	11305877590	4756	2377182	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	
(3195919040)	36044448900		7067539	32488529860		7067539	المجموع	2010
(1335295640)	19187532700	4900	3915823	17852237060	4559	3915823	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	
(1052144775)	8301947500	4900	1694275	7249802725	4279	1694275	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	
(1126096410)	13232307900	4900	2700471	12106211490	4483	2700471	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	
(3513536825)	40721788100		8310569	37208251275		8310569	المجموع	

المصدر:

- الجدول من أعداد الباحث.

جدول رقم (6) شركة بغداد للمشروبات الغازية أنحراف حجم المبيعات لسنة 2010/2009م

الانحراف	قيمة المبيعات المخططة			كمية المبيعات الفعلية بالأسعار المخططة				
	المجموع	سعر البيع المخطط	كمية بيع مخططة	المجموع	مخطط	كمية بيع فعلية	المنتج	السنة
(4039521300)	20400000000	5100	4000000	16360478700	5100	3207937	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	2009
(89658000)	7650000000	5100	1500000	7560342000	5100	1482420	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	
(626371800)	12750000000	5100	2500000	12123628200	5100	2377182	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	
(4755551100)	40800000000		8000000	36044448900		7067539	المجموع	2010
(412667300)	19600200000	4900	4015969	19187532700	4900	3915823	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	
441657500	7860290000	4900	1606388	8301947500	4900	1694275	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	
(167818100)	13400126000	4900	2766556	13232307900	4900	2700471	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	
(138827900)	40860616000		8388913	40721788100		8310569	المجموع	

المصدر:

- الجدول من أعداد الباحث.

جدول رقم (7) شركة بغداد للمشروبات الغازية أنحراف كلفة المبيعات لسنة 2010/2009م

الانحراف	كلفة مخططة لوحدة مبيعة فعلاً			كلفة البضاعة مبيعة فعلاً			المنتج	السنة
	المجموع	كلفة المخططة	كمية مخططة	المجموع	كلفة المخططة	الكمية		
(1815692350)	15584157950	4858	3207937	13768465600	4292	3207937	بيسي/ عبوة 2.25 لتر	2009
(720456120)	7366144980	4969	1482420	6645688860	4483	1482420	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	
(1485738750)	11491297790	4834	2377182	10005559040	4209	2377182	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	
(3021887220)	34441600720		7067539	30419713500		7067539	المجموع	2010
(317181660)	17938385160	4581	3915823	17621203500	4500	3915823	بيسي/ عبوة 2.25 لتر	
(223644300)	8532368900	5036	1694275	8308724600	4904	1694275	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	
(226839560)	12419466130	4599	2700471	12192626570	4515	2700471	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	
(767665520)	38890220190		8310569	38122554670		8310569	المجموع	

المصدر:

- الجدول من أعداد الباحث.

جدول رقم (8) شركة بغداد للمشروبات الغازية أنحراف حجم التكاليف لسنة 2010/2009م

الانحراف	كلفة مخططة لوحدات مخططة			كلفة مخططة لوحدات مبيعة فعلاً			المنتج	السنة
	المجموع	كلفة مخططة	الكمية المخططة	المجموع	كلفة مخططة	الكمية		
(3847842050)	19432000000	4858	4000000	15584157950	4858	3207937	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	2009
(87355020)	7453500000	4969	1500000	7366144980	4969	1482420	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	
(593702210)	12085000000	4834	2500000	11491297790	4834	2377182	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	
(4528899280)	38970500000		8000000	34441600720		7067539	المجموع	2010
(458768830)	18397153990	4581	4015969	17938385160	4581	3915823	بيبسي/ عبوة 2.25 لتر	
442598932	8089769968	5036	1606388	8532368900	5036	1694275	ميرندا/ عبوة 2.25 لتر	
(303924910)	12723391040	4599	2766556	12419466130	4599	2700471	سفن آب/ عبوة 2.25 لتر	
(320094808)	39209314998		8388913	38890220190		8310569	المجموع	

المصدر:

- الجدول من أعداد الباحث.

جدول رقم (9) شركة بغداد للمشروبات الغازية أنحراف الحجم لسنة 2010/2009م

سنة 2010	سنة 2009	
40ر721ر788ر100 38ر890ر220ر190	36ر044ر448ر900 34ر441ر600ر720	كمية المبيعات الفعلية بأسعار بيع مخططة يطرح كلفة مخططة لوحدات مباعة فعلاً
1ر831ر567ر910	1ر602ر848ر180	
4ر022ر315ر396	4ر516ر157ر421	الفرق يطرح مجمل ربح مخطط لوحدات مباعة فعلاً <u>سنة 2009</u> / 4ر516ر157ر421 = 639 × 7067 <u>سنة 2010</u> / 4ر022ر315ر396 = 484 × 8ر310ر569
(2ر190ر747ر486)	(2ر913ر309ر241)	أنحراف تشكيلة المبيعات
4ر022ر315ر396 1ر650ر301ر002	4ر516ر157ر421 1ر829ر500	مجمل ربح مخطط لوحدات مباعة فعلاً يطرح مجمل ربح مخطط
2ر372ر014ر394	4ر514ر327ر921	أنحراف حجم المبيعات النهائي
181ر266ر908	1ر601ر018ر680	صافي أنحراف الحجم

المصدر: الجدول من أعداد الباحث.

جدول رقم (10) شركة بغداد للمشروبات الغازية تحليل صافي انحراف الحجم لسنة 2010/2009م

سفن آب/ عبوة 2.25 لتر		ميرندا/ عبوة 2.25 لتر		بيبسي/ عبوة 2.25 لتر			
التكاليف	قيمة المبيعات	التكاليف	قيمة المبيعات	التكاليف	قيمة المبيعات	رقم الجدول	السنة
11491297790	12123628200	7366144980	7560342000	15584157950	16360478700	جدول رقم (4)	2009
12085000000	12750000000	7453500000	7650000000	19432000000	20400000000	جدول رقم (1)	
23576297790	24873628200	14819644980	15210342000	35016157950	36760478700	المجموع	
1297330410		390697020		1744320750		الفرق	
3432348180						صافي أنحراف الحجم لسنة 2009	
12419466130	13232307900	8532368900	8301947500	17938385160	19187532700	جدول رقم (4)	2010
12723391040	13400126000	8089769968	7860290000	18397153990	19600200000	جدول رقم (1)	
25142857170	26632433900	16622138868	16162237500	36335539150	38787732700	المجموع	
148957673		(459901368)		2452193550		الفرق	
2141249855						صافي أنحراف الحجم لسنة 2010	

المصدر : الجدول من أعداد الباحث .