

الفصل الخامس الموازنة الشاملة ومحاسبة المسؤولية

مقدمة

تعتبر الموازنة اداة محاسبية تستخدمها الشركات في تخطيط ورقابة اعمالها خلال فترة زمنية معينة ، وتستخدم الشركات انواعها مختلفة من الموازنات لتحقيق اغراض مختلفة ومن اهم الموازنات واكثرها استخداما في الواقع العملي الموازنة الشاملة او الموازنة التشغيلية .

الموازنة الشاملة:

هي خطة تفصيلية للأعمال التي يجب القيام بها خلال فترة زمنية معينة عادة سنة معبرا عنها بوحدة كمية، ويطلق عليها شاملة لأنها تتضمن مجموعة من الموازنات الفرعية تغطي كافة العمليات التشغيلية التي تقوم بها الشركة خلال السنة المقبلة، و تتمثل تلك الموازنات الفرعية في :

١- موازنة المبيعات.

٢- موازنة الانتاج.

٣- موازنة تكاليف الانتاج:

أ- موازنة المواد المباشرة

ب- موازنة العمل المباشر (اجور مباشرة)

ج- موازنة تكاليف صناعية غير مباشرة

٤- موازنة تكلفة البضاعة المباعة

٥- موازنة التكاليف البيعية والإدارية

٦- موازنة قائمة الدخل

مزايا الموازنات:

إذا تم اعداد الموازنات بدقة فأنها تحقق المزايا التالية :

١- **تجبر المديرين على التخطيط للمستقبل** : من اهم مزايا الموازنات اجبار المديرين على التخطيط للمستقبل وبالتالي التعرف على أي مشاكل متوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، والعمل على تجنبها او إيجاد الحلول المناسبة لها قبل أن تحدث.

٢- **توفر اطار عام لقياس الاداء** : تستخدم بيانات الموازنة كمؤشر نموذجي للرقابة وتقييم الأداء، وذلك عن طريق مقارنة مستوى الأداء الفعلي مع مستوى الأداء المقدر في الموازنات، والفرق بينهما يسمى انحراف يستخدم في اتخاذ الإجراءات التصحيحية وتقييم أداء المديرين وتحديد الحوافز والمكافآت.

٣- **تحفيز المديرين والعاملين**: حيث يعمل المديرين والعاملين بالشركة على محاوله تحقيق مستوى الاداء المقدر في الموازنة، وتزداد اهمية الموازنات في هذا المجال اذا تم ربطها بنظام الحوافز والمكافآت.

٤- **التنسيق والاتصال بين المستويات الادارية المختلفة**: يتطلب نظام الموازنات مشاركة جميع المستويات الادارية المختلفة في وضع اهداف الموازنة ، وهذه المشاركة تخلق تنسيق واتصال فعال بين المديرين المسؤولين عن تحقيق اهداف الموازنة .

خطوات اعداد الموازنة الشاملة: (الموازنة التشغيلية)

اوضحنا فيما سبق ان الموازنة الشاملة تتضمن مجموعة من الموازنات الفرعية وسوف نعرض في هذا الجزء لكيفية اعداد كل موازنه فرعية وذلك النحو التالي :

١ - موازنة المبيعات:

هي خطة توضح حجم وقيمة المبيعات المتوقعة خلال فترة الموازنة (السنة المقبلة)، وتعتبر موازنه المبيعات هي نقطة البداية لإعداد الموازنات ويتوقف نجاح نظام الموازنات على مدى الدقة في اعداد موازنه المبيعات لأنه على اساسها يتم اعداد موازنه الانتاج وموازنه تكاليف الانتاج .

و بصفة عامة يتم تقدير المبيعات بعد دراسة السوق وتحليل العديد من العوامل مثل مستوى مبيعات السنوات السابقة، الظروف الاقتصادية السائدة، تقدير الطلب على المنتج، سياسات الإعلان، نتائج دراسات أبحاث السوق..... الخ.

مثال: بفرض انه اوضحت بحوث السوق في احدي الشركات ان حجم المبيعات المتوقع خلال العام القادم يبلغ ٢٥٠٠٠ وحدة ، علما بان سعر بيع الوحدة ٥٠ ريال.

المطلوب : اعداد موازنة المبيعات

الاجابة

موازنة المبيعات:

حجم المبيعات × سعر البيع = قيمة المبيعات

$$٢٥٠٠٠ \times ٥٠ \text{ ريال} = ١٢٥٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

٢ - موازنه الانتاج: (بالوحدات)

وهي خطة توضح عدد الوحدات التي يجب انتاجها خلال فترة الموازنة للوفاء بالمبيعات المتوقعة ، ومخزون اخر الفترة المستهدف ، ويتم اعدادها كالآتي :

xx حجم المبيعات المتوقع

xx (+) مخزون اخر الفترة المستهدف

xx اجمالي الانتاج المطلوب

xx (-) مخزون اول الفترة المتاح

xx حجم الانتاج المتوقع

مثال: نفس المثال السابق بفرض ان سياسة الشركة هي الاحتفاظ بمخزون في نهاية كل فترة يعادل ٢٠% من

حجم المبيعات المتوقع ، وقد بلغ المخزون في بداية الفترة ١٠٠٠٠ وحدة

المطلوب : اعداد موازنة الانتاج.

الاجابة

موازنة الانتاج:

٢٥٠٠٠	حجم المبيعات المتوقع
<u>٥٠٠٠</u>	(+) مخزون اخر الفترة المستهدف (٢٠%)
٣٠٠٠٠	اجمالي الانتاج المطلوب
<u>(١٠٠٠٠)</u>	(-) مخزون اول الفترة المتاح
<u>٢٠٠٠٠</u>	حجم الانتاج المتوقع

٣- موازنة تكاليف الانتاج:

وتتكون من ثلاثة موازنات هي: موازنة المواد المباشرة، موازنة العمل المباشر، موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة ويتم اعداد كل منهم كالآتي:

أ- **موازنة المواد المباشرة :** وهي تقدير لحجم وتكلفة المشتريات من المواد الخام اللازمة للإنتاج وتعد كالآتي:

xx	حجم الانتاج المتوقع
<u>xx</u>	(x) احتياجات الوحدة من المواد
xx	احتياجات الانتاج من المواد
<u>xx</u>	(+) مخزون اخر الفترة المستهدف من المواد
xx	اجمالي المطلوب من المواد
<u>(xx)</u>	(-) مخزون اول الفترة المتاح من المواد
xx	حجم المشتريات من المواد
<u>x</u>	(x) سعر الشراء
<u>xx</u>	تكلفة المشتريات من المواد

مثال:

نفس المثال السابق بفرض ان الشركة تستخدم نوعين من المواد الخام في الانتاج هما أ ، ب وقد امكن الحصول علي البيانات التالية:

مادة (ب)	مادة (أ)	
٢ كيلو جرام	٤ اجزاء	احتياجات وحدة المنتج
٤ ريال للكيلو	٣ ريال للجزء	سعر شراء الوحدة من المواد

وان سياسة الشركة هي الاحتفاظ بمخزون من المواد الخام في نهاية الفترة يعادل ١٠% من احتياجات الانتاج من المواد ، كما بلغ مخزون اول الفترة من المادة (أ) ٣٠٠٠ جزء ومن المادة (ب) ٢٠٠٠ كيلو جرام

المطلوب: اعداد موازنة المواد المباشرة.

الاجابة

موازنة المواد المباشرة:

مادة (ب)	مادة (أ)	حجم الانتاج
٢٠٠٠٠ وحدة	٢٠٠٠٠ وحدة	(×) احتياجات الوحدات من المواد
<u>٢ كجم</u>	<u>٤ اجزاء</u>	احتياجات الانتاج من المواد
٤٠٠٠٠ كجم	٨٠٠٠٠ جزء	(+) مخزون اخر المدة المستهدف (١٠%)
<u>٤٠٠٠ كجم</u>	<u>٨٠٠٠ جزء</u>	اجمالي المطلوب من المواد
٤٤٠٠٠ كجم	٨٨٠٠٠ جزء	(-) مخزون اول الفترة من المواد
<u>(٢٠٠٠) كجم</u>	<u>(٣٠٠٠) جزء</u>	حجم المشتريات من المواد
٤٢٠٠٠ كجم	٨٥٠٠٠ جزء	(×) سعر الشراء
<u>٤ ريال</u>	<u>٣ ريال</u>	تكلفة المشتريات من المواد
<u>١٦٨٠٠٠ ريال</u>	<u>٢٥٥٠٠٠ ريال</u>	

ب- موازنه الاجور المباشرة (العمل المباشر)

وهي خطة توضح عدد ساعات وتكلفة العمل المباشر المطلوب استخدامها خلال فترة الموازنة كالاتي :

حجم الانتاج	××
(×) احتياجات الوحدة من ساعات العمل	××
ساعات العمل المباشر المطلوب	××
(×) معدل اجر الساعة	×
تكلفة العمل المباشر	××
	(الاجور المباشرة)

مثال : نفس المثال السابق بفرض ان وحدة المنتج تحتاج في المتوسط الى ساعتين عمل مباشرة ويبلغ معدل اجر الساعة ٣,٥ ريال
المطلوب: اعداد موازنة العمل المباشر

الاجابة

حجم الانتاج	٢٠٠٠٠ وحدة
(×) زمن انتاج الوحدة	<u>٢ ساعة</u>
ساعات العمل المباشر المطلوب	٤٠٠٠٠ ساعة
(×) معدل اجر الساعة	<u>٣,٥ ريال</u>
تكلفة العمل المباشر	<u>١٤٠٠٠٠ ريال</u>

ج- موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة:

هي تقدير للتكاليف الصناعية غير المباشرة ، وتنطوي هذه التكاليف علي عناصر متغيرة وعناصر ثابتة، ويتم تحديدها باستخدام معادلة التكاليف والتي يطلق عليها معادلة الموازنة المرنة وتظهر كالاتي :

ص = أ + ب س

حيث أن:

ص: إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة

أ : التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة

ب: معدل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة (المعدل المتغير)

س: مستوى النشاط وعادة يقاس بساعات العمل المباشر (من موازنة الاجور المباشرة).

مثال: نفس المثال السابق بفرض ان مستوي النشاط يقاس على اساس ساعات العمل المباشرة وكانت معادلة التكاليف الصناعية غير المباشرة (معادلة الموازنة المرنة) كالآتي : ص = ٢٤٠٠٠ + ٠,٩ س
المطلوب: اعداد موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة، و تحديد معدل التحميل.

الاجابة

$$\text{ص} = ٢٤٠٠٠ + ٠,٩ \times ٤٠٠٠٠ \text{ ساعة}$$

$$= ٢٤٠٠٠ + ٣٦٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{ت. ص. غير المباشرة}}{\text{ساعات العمل المباشر}}$$

$$= \frac{٦٠٠٠٠}{٤٠٠٠٠} = ١,٥ \text{ ريال للساعة}$$

٤- موازنة تكلفة البضاعة المباعة:

هي تقدير لتكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ويتم اعدادها على خطوتين كالآتي :
(أ) تحديد متوسطة تكلفة الوحدة.

(ب) تحديد تكلفة البضاعة المباعة = حجم المبيعات × متوسط تكلفة الوحدة

مثال : نفس المثال السابق بفرض ان المطلوب اعداد موازنة تكلفة البضاعة المباعة

الاجابة

(أ) متوسط تكلفة الوحدة

- من المواد المباشرة

$$\text{مادة (أ)} = ٤ \text{ اجزاء} \times ٣ \text{ ريال للجزء} = ١٢$$

$$\text{مادة (ب)} = ٢ \text{ كجم} \times ٤ \text{ ريال للكيلو} = ٨$$

$$\text{- من الاجور المباشرة} = ٢ \text{ ساعة} \times ٣,٥ \text{ ريال للساعة} = ٧$$

$$\text{- من التكاليف الصناعية غير المباشرة} = ٢ \text{ ساعة} \times ١,٥ \text{ ريال للساعة} = ٣$$

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة} = \frac{٣٠}{١٢ + ٨ + ٧ + ٣}$$

$$\text{(ب) تكلفة البضاعة المباعة} = ٢٥٠٠٠ \text{ وحدة} \times ٣٠ = ٧٥٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

٥- موازنة التكاليف البيعية والإدارية:

هي تقدير للتكاليف البيعية والإدارية وعادة تكون معطي، فرضا بلغت التكاليف البيعية والإدارية ١٠٠٠٠٠٠

ريال

٦- موازنة قائمة الدخل:

هي موازنة توضح الإيرادات من المبيعات والتكاليف خلال الفترة والفرق بينهما يعتبر ربح او خسارة وتعد كالآتي :

قيمة المبيعات	١٢٥٠٠٠٠	ريال
(-) تكلفة البضاعة المباعة	(٧٥٠٠٠٠)	ريال
مجم الربح	٥٠٠٠٠٠	ريال
(-) التكاليف البيعية والإدارية	(١٠٠٠٠٠)	ريال
صافي الربح المقدر	٤٠٠٠٠٠	ريال

اعداد الموازنة و محاسبة المسؤولية:

- لتحقيق الاهداف المحددة في الموازنة الشاملة او الموازنة التشغيلية يتم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، يقصد به ان يتم تقسيم الشركة الى عدة مراكز تسمى مراكز مسؤولية بحيث يتم محاسبة مدير كل مركز مسؤولية على العناصر الخاضعة لرقابته وعادة يكون هناك اربع انواع من مراكز المسؤولية هي :
- ١- مركز تكلفة : يكون مدير المركز مسئول عن التكاليف فقط (مدير الصيانة ، مدير الانتاج)
 - ٢- مركز ايراد : يكون مدير المركز مسئول عن الايرادات فقط (مدير المبيعات)
 - ٣- مركز ربحية : يكون المدير مسئول عن الايرادات والتكاليف (مدير فرع الشركة)
 - ٤- مركز استثمار : يكون المدير مسئول عن الايرادات والتكاليف والاستثمارات في الاصول (المدير الاقليمي لفرع الشركة)

الاعتبارات السلوكية وإدارة الموازنات:

تعتبر الموازنات من أكثر مجالات المحاسبة الإدارية التي تظهر فيها الآثار السلوكية للعنصر البشري، حيث تؤثر الموازنة على كل العاملين بالشركة، ولذلك يجب أن نتوقع أن تكون ردود أفعال العنصر البشري تجاه الموازنات مؤثرة جداً على كفاءة وفعالية الموازنات، وهناك مجموعة من الاعتبارات السلوكية التي يجب أخذها في الاعتبار عند اعداد وإدارة الموازنات هي: المشاركة الفعالة، التحفظ في التقديرات، موقف الإدارة العليا، وسوف نوضح المقصود بكل من هذه الاعتبارات على النحو التالي:

أ- المشاركة الفعالة:

يعتمد نجاح برنامج الموازنة إلى حد كبير على الطريقة التي يتم بها إعداد الموازنة، وغالبا ما ينسب نجاح برنامج الموازنة إلى المشاركة الفعالة للمديرين على جميع المستويات في إعداد الموازنات الخاصة بهم، حيث يجب ان تعد الموازنة باستخدام اسلوب المشاركة ولا يجب ان تكون مفروضة من قبل الادارة العليا، وتظهر أهمية مشاركة المديرين في إعداد الموازنات على وجه الخصوص في حالة استخدام الموازنات كأداة لقياس وتقييم أداء المديرين، فإذا تم فرض الموازنة عليهم من أعلى فستكون النتيجة هي عدم الرضا والاستياء بدلاً من التعاون والالتزام والتعهد بالتنفيذ.

ويتطلب نجاح مدخل المشاركة في إعداد الموازنات أن يوجد اتفاق عام على استراتيجية الشركة، وأن يكون كل المديرين على دراية وفهم لهذه الاستراتيجية حتى تكون مشاركتهم متناسقة مع الهدف العام للشركة، لذلك عادة ما تبدأ عملية إعداد الموازنة بخطوط عريضة وتوجهات عامة تصدرها الإدارة العليا للشركة تحدد فيها الأهداف العامة للشركة ككل، ثم يطلب من المديرين في المستويات الأدنى أن يقوموا بإعداد الموازنات التفصيلية التي تحقق هذه الأهداف، وبذلك نضمن مشاركة كل المستويات التنظيمية في الشركة في إعداد الموازنة.

ب- التحفظ في التقديرات:

يعتمد إعداد الموازنات على معلومات تأتي من المديرين في الشركة، وعادة ما يحاول المديرين التحفظ في التقديرات التي تتكون منها هذه المعلومات، حيث عادة ما يميلوا إلى التقدير المنخفض للإيرادات والتقدير المرتفع للتكاليف، وذلك حتي يمكن تحقيق الأرقام المستهدفة في الموازنة بسهولة، و عادة يحدث هذا التحفظ عندما تستخدم الانحرافات عن الموازنة (الفرق بين النتائج الفعلية وبين نتائج الموازنة) في تقييم الأداء.

ويصبح السؤال هو كيف يمكن لإدارة الشركة التغلب على مشكلة التحفظ في التقديرات وتحفيز المديرين على الأمانة في عمل تقديرات الموازنة، و يمكن الإجابة على هذا السؤال من خلال قيام الإدارات في المستويات العليا بمراجعة تقديرات الإدارات في المستويات الأدنى، والتأكد من أنها في حدود المعقول أو المقبول في ضوء الظروف المحيطة، ويمكن للإدارات في المستوى الأعلى في هذه الحالة الاستعانة بالخبرات المتاحة بالإضافة إلى المقارنة بالمشورات النموذجية للصناعة للتوصل إلى أقصى قدر من الدقة في التقديرات، كما يجب على إدارة

الشركة أن لا تكتفي بمنح الحوافز للمديرين على تحقيق نتائج الموازنة فقط بل توجد حوافز أيضاً على تحقيق أعلى درجة من الدقة في عمل هذه التقديرات.

ج- موقف الإدارة العليا:

يتطلب نجاح برنامج الموازنة القبول والدعم الكامل من الإدارة العليا للشركة، فإذا شعر المديرون في المستويات الدنيا بعدم حماس الإدارة العليا ودعمها للموازنة والحث على الالتزام بها فسيكون موقفهم من الموازنة فقد الحماس وعدم الالتزام بها مثل الإدارة العليا.

ومن ناحية أخرى لا يجب على الإدارة العليا أن تستخدم الموازنة كأداة للضغط واللوم على العاملين والتأكيد على ضرورة تحقيق الموازنة تحت أي ظروف، ولا شك أن هذا الاستخدام السلبي للموازنة من الإدارة العليا سيولد العداء وعدم الثقة بدلاً من زيادة التعاون وبث الثقة بين العاملين، فعلى الإدارة العليا أن لا تركز على النواحي الفنية فقط في الموازنة بل يجب الأخذ في الاعتبار النواحي الإنسانية والمرونة في التعامل، وعلى الإدارة العليا أيضاً أن تتذكر أن الغرض الرئيسي من الموازنة هو تحفيز العاملين وبث الثقة في قدراتهم وتنسيق جهودهم نحو تحقيق أهداف سبق أن ساهموا في تحقيقها.

وأخيراً على الإدارة العليا تحقيق التوازن في الأهداف المطلوب تحقيقها في الموازنة، بحيث لا تكون أهداف مستحيلة أو يصعب تحقيقها بما يؤدي إلى الإحباط واليأس واللامبالاة، ولا تكون أهداف متواضعة يسهل تحقيقها بقليل من المجهود، لذلك يجب أن تكون الأهداف الموضوعية من الأهداف التي يمكن تحقيقها بأداء يتصف بالكفاءة والفعالية وهي الأهداف التي يمكن أن يحققها العاملون ببذل مستوى معقول من الجهد وتحقيق مستوى مرضي من الكفاءة، وبذلك تخلق الثقة لدى المديرين وتزيد من تعهدهم والتزامهم بتحقيق أهداف الموازنة.

واجب:

- حالة (١٨) ص ٣٨٣
- حالة (١٩) ص ٣٨٣ ، ٣٨٤ (مطلوب ٣ موازنة الانتاج تتطلب إنتاج ٢٥٠٠٠٠ وحدة)
- حالة (٢١) ص ٣٨٥
- تمرين (٢٩) ص ٣٩٣ (اجعل المطلوب ٦- موازنة تكلفة البضاعة المباعة وتحديد مجمل الربح).