

الفصل السادس الموازنات المرنة والانحرافات ورقابة الإدارة

مقدمة

أوضحنا في الفصل السابق طريقة إعداد الموازنة الشاملة، والتي يطلق عليها في بعض الأحيان الموازنة الساكنة لأنها تعد عند مستوى واحد من المبيعات، وتساعد الموازنة الشاملة أو الساكنة إدارة الشركة في التخطيط للمستقبل، وسوف نوضح في هذا الفصل كيفية استخدام بيانات الموازنة في تحليل الانحرافات والتي تستخدم في الرقابة وتقييم الأداء.

تحليل الانحرافات:

يتحدد أي انحراف بالفرق بين نتائج الأداء الفعلي والأداء المقدر كالاتي:

$$\text{الانحراف} = \text{الاداء الفعلي} - \text{الاداء المقدر}$$

مع ملاحظة انه:

- إذا كان الانحراف في الإيرادات أو الربح: + ملأتم (م)، - غير ملأتم (غ).
- إذا كان الانحراف في التكاليف: + غير ملأتم (م)، - ملأتم (غ)

خطوات تحليل الانحرافات:

- ١- في بداية الفترة يتم إعداد قائمة دخل مقدرة بالموازنة الساكنة تحتوي على الربح المقدر.
- ٢- في نهاية الفترة يتم تحديد الربح الفعلي، و تتم المقارنة بين الربح الفعلي والربح المقدر والفرق يسمى انحراف الموازنة الساكنة.
- ٣- تحليل انحراف الموازنة الساكنة لمعرفة أسبابه، ويتم التحليل على ثلاثة مستويات هي:
 - المستوى الأول
 - المستوى الثاني
 - المستوى الثالث

مثال

فيما يلي البيانات الفعلية والمقدرة بالموازنة الخاصة بإحدى الشركات التي تقوم بإنتاج المنتج (س):

بيانات الموازنة	بيانات فعلية	
١٠٠٠ وحدة	٩٠٠ وحدة	حجم المبيعات
١٠٠ ريال	١٠٥ ريال	سعر البيع للوحدة
٥٠ ريال	٤٩ ريال	تكلفة متغيرة للوحدة
٢٥٠٠٠ ريال	٢٦٢٠٠ ريال	تكلفة ثابتة إجمالية

المطلوب:

- ١- إعداد قائمة الدخل الفعلية و قائمة الدخل المقدرة بالموازنة الساكنة، وتحديد انحراف الموازنة الساكنة
- ٢- تحليل انحراف الموازنة الساكنة على:
 - ١- المستوى الأول
 - ٢- المستوي الثاني
 - ٣- المستوي الثالث.

الإجابة

١- قائمة الدخل:

<u>المقدرة بالموازنة الساكنة</u>	<u>الفعلية</u>	
$100000 = 100 \times 1000$	$94500 = 105 \times 900$	قيمة المبيعات
$50000 = 50 \times 1000$	$44100 = 49 \times 900$	(-) ت. متغيرة
50000	50400	هامش المساهمة
25000	26200	(-) ت. الثابتة
<u>25000</u>	<u>24200</u>	صافي الربح

- انحراف الموازنة الساكنة = ربح فعلي - ربح مقدر بالموازنة

$$= 24200 - 25000 = - 800 \text{ غ}$$

لاحظ: في بعض الاحيان يطلق على تحديد انحراف الموازنة الساكنة التحليل علي المستوى صفر.

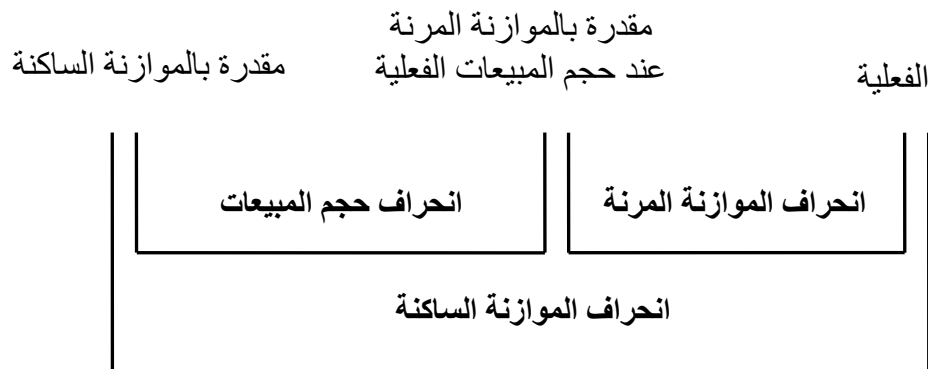
٢- تحليل انحراف الموازنة الساكنة بالمستويات الثلاثة:

المستوى الأول: ويتم فيه التحليل على مستوى بنود قائمة الدخل سطر بسطر كالآتي:

<u>مقدرة بالموازنة الساكنة</u>	<u>انحراف الموازنة الساكنة</u>	<u>فعلية</u>	
100000	غ 5500 -	94500	قيمة المبيعات
<u>50000</u>	م 5900 -	<u>44100</u>	(-) ت. متغيرة
50000	م 400 +	50400	هامش المساهمة
<u>25000</u>	غ 1200 +	<u>26200</u>	(-) ت. الثابتة
<u>25000</u>	غ 800 -	<u>24200</u>	صافي الربح

بالرغم من أن هذا المستوى قد تم فيه تحليل انحراف الموازنة الساكنة على مستوى بنود قائمة الدخل، إلا أنه لا يصلح للرقابة وتقييم الأداء ولا يستخدم في الواقع العملي، لأنه تتم فيه المقارنة بين مستويين مختلفين من المبيعات حيث كان حجم المبيعات الفعلي 900 وحدة بينما حجم المبيعات المقدرة بالموازنة الساكنة 1000 وحدة.

المستوى الثاني: وتتم فيه المقارنة بين نتائج ثلاثة قوائم للدخل كالآتي:



يتطلب هذا المستوى إعداد قائمة دخل مقدرة بالموازنة المرنة، وهي قائمة جميع عناصرها مقدرة ما عدا حجم المبيعات يكون فعلي كالآتي:

٩٠٠٠٠	=	١٠٠ × ٩٠٠	قيمة المبيعات
٤٥٠٠٠	=	٥٠ × ٩٠٠	(-) ت. متغيرة
٤٥٠٠٠			هامش المساهمة
٢٥٠٠٠			(-) ت. ثابتة
٢٠٠٠٠			صافي ربح

ويظهر التحليل وفقاً للمستوى الثاني كالآتي:

مقدرة بالموازنة الساكنة	مقدرة بالموازنة المرنة	نتائج فعلية
٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٤٢٠٠
<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 45%;"> <p style="text-align: center;">- ٥٠٠٠ غ</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 45%;"> <p style="text-align: center;">+ ٤٢٠٠ م</p> </div> </div>		
<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <p>انحراف حجم المبيعات</p> <p>انحراف الموازنة المرنة</p> </div>		
- ٨٠٠ غ		

انحراف الموازنة الساكنة

في هذا المستوى تم تحليل انحراف الموازنة الساكنة إلى انحرافين، ويصلح هذا المستوى لتقييم الأداء على مستوى العليا لأنها تهتم بالإجماليات وليس التفاصيل.

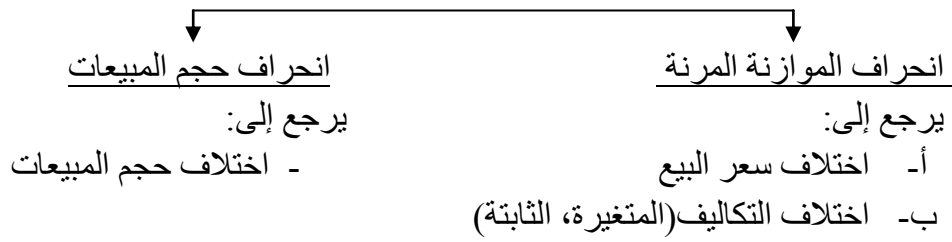
لاحظ: يمكن إجراء هذا التحليل على مستوى عناصر قائمة الدخل كالآتي:

مقدرة بالموازنة	انحراف	مقدرة	انحراف	فعلية	
الساكنة	حجم المبيعات	بالموازنة المرنة	الموازنة المرنة		
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠ غ	٩٠٠٠٠	٤٥٠٠ م	٩٤٥٠٠	قيمة المبيعات
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠ م	٤٥٠٠٠	٩٠٠ م	٤٤١٠٠	(-) ت. متغيرة
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠ غ	٤٥٠٠٠	٥٤٠٠ م	٥٠٤٠٠	هامش المساهمة
٢٥٠٠٠	-	٢٥٠٠٠	١٢٠٠ غ	٢٦٢٠٠	(-) ت. ثابتة
٢٥٠٠٠	٥٠٠٠ غ	٢٠٠٠٠	٤٢٠٠ م	٢٤٢٠٠	صافي الربح

<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 45%;"> <p style="text-align: center;">- ٥٠٠٠ غ</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 45%;"> <p style="text-align: center;">٤٢٠٠ م</p> </div> </div>	
<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <p>انحراف حجم المبيعات</p> <p>انحراف الموازنة المرنة</p> </div>	
- ٨٠٠ غ	

انحراف الموازنة الساكنة

المستوى الثالث: ويتم في هذا المستوى تحليل انحرافات المستوى الثاني إلى أسبابها وهي:



أولاً: انحراف حجم المبيعات:

يرجع انحراف حجم المبيعات إلى اختلاف حجم المبيعات الفعلي عن حجم المبيعات المقدر ويمكن تحديده كالتالي:

$$\text{انحراف حجم المبيعات} = (\text{حجم مبيعات فعلي} - \text{حجم مبيعات مقدر}) \text{ هامش المساهمة للوحدة المقدر}$$
$$\text{انحراف حجم المبيعات} = (900 - 1000) \times 50 = -50000 \text{ غ}$$

- ومن اهم العوامل التي تؤدي الي حدوث انحراف غير ملائم في حجم المبيعات :
- عدم نمو الطلب على المنتج بالمعدلات المتوقعة.
 - حصول المنافسين على حصة سوقية أكبر من الشركة.
 - عدم استجابة الشركة لرغبات وطلبات العملاء.
 - الخطأ في تحديد حجم المبيعات المتوقعة او المقدرة.

ثانياً: انحراف الموازنة المرنة

ويرجع هذا الانحراف إلى وجود انحراف في سعر البيع وانحراف في التكاليف المتغيرة والثابتة، ويحدد كل منهم كالآتي:

- انحراف سعر البيع = (سعر بيع فعلي - سعر بيع مقدر) حجم المبيعات الفعلي.

$$= (105 - 100) \times 900 = 4500 \text{ م}$$

- انحراف التكلفة المتغيرة = ت. متغيرة فعلية - ت. متغيرة مقدرة بالموازنة المرنة

$$= 44100 - 45000 = -900 \text{ م}$$

- انحراف التكلفة الثابتة = ت. ثابتة فعلية - ت. ثابتة مقدرة بالموازنة المرنة

$$= 26200 - 25000 = 1200 \text{ غ}$$

انحراف الموازنة المرنة

4200 م

التحليل الإضافي لانحرافات التكاليف:

تتطلب عملية الرقابة على عناصر التكاليف ضرورة تحليل الانحرافات في التكاليف لمعرفة أسبابها والمسؤول عنها، وللتبسيط سوف نقتصر على تحليل الانحرافات في عناصر التكاليف المباشرة فقط وهي المواد المباشرة و الأجور المباشرة، ويتم ذلك بالخطوات التالية:

- أ- في بداية الفترة عند اعداد موازنة المواد المباشرة والاجور المباشرة تكون الشركة قامت بتحديد :
- **معايير للمواد المباشرة:** وهي الكمية التي يحتاجها انتاج الوحدة وتسمى الكمية المعيارية للوحدة (ك م)، وسعر شراء الوحدة من المواد ويسمى السعر المعياري (س م).
 - **معايير للأجور المباشرة:** وهي ساعات العمل المباشر او الزمن اللازم لإنتاج الوحدة و ويسمى الزمن المعياري للوحدة (ز م)، ومعدل اجر الساعة ويسمى المعدل المعياري (م م).
- ب- في نهاية الفترة تقوم الشركة بتحديد البيانات الفعلية لكل من:
- **المواد المباشرة:** وتتمثل بياناتها الفعلية في الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج (ك ف)، وسعر الشراء الفعلي للوحدة من المواد (س ف).
 - **الاجور المباشرة:** وتتمثل بياناتها الفعلية في ساعات العمل المباشرة الفعلية او الزمن الفعلي للإنتاج (ز م)، ومعدل الاجر الفعلي لساعة العمل (م ف).
- ج - بمقارنة البيانات المعيارية (المحددة مقدماً) بالبيانات الفعلية (ما حدث فعلاً) يمكن تحليل انحرافات المواد المباشرة والاجور المباشرة كالآتي:
- المواد المباشرة:** يحدد الانحراف الاجمالي ويحلل كالآتي:

التكلفة الفعلية ك ف × س ف	كمية فعلية بسعر معياري ك ف × س م	التكلفة المعيارية ك م × س م
انحراف السعر	انحراف كمية (كفاءة)	

الانحراف الاجمالي للمواد

لاحظ: أحياناً يسمى الانحراف الإجمالي للمواد انحراف الموازنة المرنة.

ثانياً: الأجور المباشرة: يحدد الانحراف الاجمالي ويحلل كالآتي:

التكلفة الفعلية ز ف × م ف	زمن فعلي بمعدل معياري ز ف × م م	التكلفة المعيارية ز م × م م
انحراف معدل الأجر	انحراف زمن (كفاءة)	

الانحراف الاجمالي للأجور

لاحظ: أحياناً يسمى الانحراف الإجمالي في الأجور انحراف الموازنة المرنة، كما يسمى انحراف معدل الأجر في بعض الأحيان انحراف السعر.

مثال: يتخصص القسم (ص) في إنتاج المنتج (س) وكانت البيانات المعيارية لوحدة المنتج كالتالي:

مواد مباشرة: تحتاج الوحدة إلى ٢ كيلو من المواد بسعر ١٥ ريال للكيلو = ٣٠ ريال
 أجور مباشرة: تحتاج الوحدة إلى ١,٥ ساعة عمل بمعدل أجر ٢٠ ريال للساعة = ٣٠ ريال
 إجمالي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج من المواد والأجور المباشرة = ٦٠ ريال

وفي نهاية الفترة بلغ حجم الإنتاج و المبيعات الفعلي ٢٠٠٠ وحدة بالبيانات التالية:
 المواد المباشرة: الكمية المستخدمة ٤٤٠٠ كيلو بسعر شراء ١٦,٥ ريال للكيلو = ٧٢٦٠٠ ريال
 الأجور المباشرة: بلغت ساعات العمل المباشر ٣٢٥٠ ساعة بتكلفة إجمالية = ٦٢٤٠٠ ريال
 إجمالي التكلفة الفعلية من المواد والأجور المباشرة = ١٣٥٠٠٠ ريال

المطلوب:

- ١- تحديد انحراف إجمالي المواد وتحليله إلى انحراف سعر وانحراف كمية (كفاءة).
- ٢- تحديد انحراف إجمالي الأجور وتحليله إلى انحراف معدل أجر وانحراف زمن (كفاءة).

الاجابة

- ١- المواد المباشرة: ك م لازمة للإنتاج الفعلي = ك م للوحدة × حجم الإنتاج الفعلي

$$= ٢ \times ٢٠٠٠ = ٤٠٠٠ \text{ كيلو}$$

التكلفة المعيارية	التكلفة الفعلية
ك م × س م	ك ف × س ف
$= ١٥ \times ٤٠٠٠$	$= ١٦,٥ \times ٤٤٠٠$
٦٠٠٠٠	٧٢٦٠٠
٦٠٠٠٠ غ +	٦٦٠٠٠ غ +
انحراف كمية	انحراف سعر
١٢٦٠٠ غ +	

انحراف إجمالي المواد (انحراف الموازنة المرنة)

- ٢- الأجور المباشرة: زم لازم للإنتاج الفعلي = زم للوحدة × حجم الإنتاج الفعلي

$$= ١,٥ \times ٢٠٠٠ = ٣٠٠٠ \text{ ساعة}$$

التكلفة المعيارية	التكلفة الفعلية
زم م × م م	ز ف م × ف م
$= ٢٠ \times ٣٠٠٠$	$= ١٩,٢ \times ٣٢٥٠$
٦٠٠٠٠	٦٢٤٠٠
٥٠٠٠٠ غ +	٢٦٠٠ م -
انحراف الزمن (الكفاءة)	انحراف معدل أجر
٢٤٠٠ غ +	

انحراف إجمالي الأجور (انحراف موازنة مرنة)

واجب: تمرين (٧) ص ٤٥٥، تمرين (٩) ص ٤٥٦، تمرين (١٠) ص ٤٥٧ المطلوب (١) فقط،
 تمرين (١٢) ص ٤٥٨ المطلوب (١) فقط.