



منشورات جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

المحاسبة الإدارية

الدكتور

راغب الغصين

مدرس في قسم المحاسبة

الدكتور

إبراهيم ميده

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

الدكتور

صافي فلوح

أستاذ في قسم المحاسبة

1429-1430 هـ

2007 - 2008 م

جامعة دمشق

المحاضرة الحادية عشرة

الفصل السابع

الموازنات التخطيطية للعمليات الجارية

مقدمة

- . مفهوم الموازنة التخطيطية
- . تعريف الموازنة التخطيطية وخصائصها
- . الوظائف الرئيسية للموازنة التخطيطية
- . أنواع الموازنات التخطيطية
- . مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية
- . خطوات إعداد الموازنات التخطيطية
- . مداخل إعداد الموازنات التخطيطية
- . الرقابة على تنفيذ الموازنات التخطيطية
- . كيفية إعداد الموازنات التخطيطية للعمليات الجارية
- . حالة عملية عن إعداد الموازنة التخطيطية للعمليات الجارية
- . أسئلة وتمارين الفصل

الفصل السابع الموازنات التخطيطية للعمليات الجارية Operation Budgets

ملاحظة: الجزء النظري للاطلاع، واعتباراً من صفحة 20 مهم جداً

مقدمة (للاطلاع)

إنبعثت الفكرة الأولى لإعداد الموازنات التخطيطية في المنشآت الاقتصادية إنطلاقاً من الموازنات التي تضعها الحكومة لنفقاتها وإيراداتها، حيث كانت الحكومات أول من استخدم الموازنات التخطيطية عندما بدأت تخطط كل عام لتقدير إيراداتها ومصروفاتها وكيفية الموازنة بينهما، ثم تبعتها المنشآت الاقتصادية في إعداد الموازنات التخطيطية حيث وضعت لها الأسس الكفيلة لإعدادها واستخدامها بالشكل الذي يتلاءم وطبيعة هذه المنشآت وقد أدى كبر حجم المنشآت الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضرورة تطبيق الموازنات التخطيطية لتشمل كافة أوجه النشاط فيها وذلك في ضوء خطة موضوعة مسبقاً يستند عليها في عملية التنفيذ لتحقيق الأهداف وفي عملية الرقابة على تنفيذ هذه الخطة. وقد أصبحت الموازنات التخطيطية أداة هامة تساعد الإدارة في مجالات التخطيط والتنسيق والرقابة على كافة أوجه النشاط في المنشآت الاقتصادية لتحقيق أهدافها، لذلك تشكل الموازنات التخطيطية أحد الأركان الرئيسية للمحاسبة الإدارية.

مفهوم الموازنة التخطيطية (للاطلاع)

تعتبر الموازنة التخطيطية بمثابة خطة أو برنامج للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لوحدة اقتصادية معينة في حدود الموارد المالية والبشرية المتاحة بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدماً باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف.

ويعتمد في إعداد الموازنة التخطيطية على مجموعة من المعايير والأسس والأساليب العلمية والخبرة العملية لأداء الأنشطة وذلك لضمان الوصول إلى أعلى مستويات ممكنة من الأداء والإنتاجية من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. وتعتبر الموازنة التخطيطية أداة رقابية يتم على أساسها متابعة وتقييم الأداء في المنشآت الاقتصادية لأنها تساعد على تحديد الانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ ومعرفة طبيعتها وأسبابها والجهات المسؤولة عن حدوثها، وتساعد أيضاً في اتخاذ القرارات السليمة لمعالجة هذه الانحرافات للتوصل في النهاية إلى الكفاية الإنتاجية القصوى من خلال ضبط الأداء ليساير البيانات المخططة في ضوء الإمكانيات المتاحة.

تعريف الموازنة التخطيطية وخصائصها (للاطلاع والفهم)

يمكن تعريف الموازنة التخطيطية بأنها «خطة تفصيلية شاملة موضوعة بصورة مسبقة تترجم أهداف المنشأة إلى أرقام، وتتضمن تقديرات كمية ومالية لبرامج وأنشطة المنشأة لفترة مستقبلية يوافق عليها ويرتبط بها المسؤولون ويتخذونها هدفاً وأساساً للرقابة على الأداء لتحقيق أعلى كفاية إنتاجية ممكنة».

انطلاقاً من هذا التعريف يمكن تحديد الخصائص التي تتميز بها الموازنة التخطيطية بما يلي:

1. ارتباط الموازنة التخطيطية بمدة زمنية مستقبلية محددة هي السنة عادة.
2. شمول الموازنة التخطيطية لكافة أوجه النشاط في المنشأة من حيث كونها خطة تفصيلية شاملة وأداة للتنسيق بين مختلف برامج وأنشطة المنشأة
3. اعتماد الموازنة التخطيطية على وضع تقديرات تستند إلى أسس علمية ودراسة ميدانية لمختلف عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، بالإضافة للخبرة العملية للمسؤولين في المنشأة وقدرتهم على استقراء أحداث المستقبل.
4. تترجم الموازنة التخطيطية أهداف المنشأة إلى أرقام تعطي الإدارة صورة واضحة عن النتائج المستهدفة في الموازنة، ويمكن أن تعبر هذه الأرقام عن كميات عينية أو مبالغ مالية.
5. تعتبر الموازنة التخطيطية أداة للتخطيط والتنسيق والرقابة على الأداء في المنشآت الاقتصادية.
6. الموازنة التخطيطية تتطلب موافقة المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها، لأن نجاح الموازنة التخطيطية يعتمد على ارتباط المسؤولين بها وموافقهم عليها ، وهذا لا يتم إلا من خلال مشاركتهم بإعداد الموازنة التخطيطية، وانطلاقاً من ذلك تعتبر الموازنات التخطيطية وسيلة لتحديد المسؤوليات في المنشأة.
7. تهدف الموازنة التخطيطية إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى وذلك استناداً إلى الإمكانيات المتاحة والأهداف التي تسعى لتحقيقها الإدارة في المنشآت الاقتصادية.

الوظائف الرئيسية للموازنة التخطيطية: (للاطلاع والفهم)

تعتبر الموازنة التخطيطية أداة إدارية تساعد الإدارة في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية التالية:

1. الموازنة التخطيطية أداة للقيام بوظيفة التخطيط:

تعد الموازنة التخطيطية وسيلة أساسية لترجمة أهداف المنشأة وخططها المستقبلية إلى بيانات تقديرية كمية ومالية تغطي كافة أوجه النشاط في المنشأة.

2. الموازنة التخطيطية أداة للقيام بوظيفة التنسيق:

تعتبر الموازنة التخطيطية في هذا المجال وسيلة لتحقيق تنسيق العمل بين مختلف أقسام المنشأة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أهدافها من خلال توحيد جهود العاملين فيها وتوجيهها نحو تحقيق هذه الأهداف بشكل متناسق ومتكامل.

3. الموازنة التخطيطية أداة للقيام بوظيفة الاتصال:

تعتبر الموازنة التخطيطية إحدى الوسائل المستخدمة في عملية الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة حيث أنه من الضروري معرفة العمليات والتوقيتات اللازمة لانجازها. ومما لا شك فيه أن هذا يتطلب توزيع الموازنة التخطيطية على كافة

المستويات الإدارية قبل البدء بالتنفيذ وبذلك فإن كل فرد يكون على علم تام بالخطة الفرعية الخاصة بأوجه نشاط قسمه وبكيفية ارتباط الخطة الفرعية بالخطة الرئيسية للمنشأة ككل، وبذلك تضمن الإدارة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة وعدم التناقض بين جهود الإدارات والأقسام المختلفة.

4 . الموازنة التخطيطية أداة للقيام بوظيفة التحفيز:

بالنسبة لوظيفة التحفيز تمثل الموازنة التخطيطية عاملاً إيجابياً أو سلبياً، فإذا اشتركت المستويات الإدارية الدنيا في إعداد الموازنة واقتنع المديرون المسؤولون عن التنفيذ بواقعية هذه الموازنة أدى ذلك إلى تحقيق الأهداف وكان أثر الموازنة التخطيطية على التحفيز إيجابياً. أما إذا ما تم تجاهل المستويات الإدارية الدنيا المسؤولية عن التنفيذ في مرحلة إعداد الموازنة وفرضت من قبل الإدارة العليا فقد تؤدي إلى آثار سلبية على التحفيز وتؤدي إلى عدم الاهتمام بتنفيذ الموازنة وتحقيق أهدافها.

5 . الموازنة التخطيطية أداة للقيام بوظيفة الرقابة:

تقوم الموازنة التخطيطية بوظيفة الرقابة عن طريق تحديد انحرافات الأداء الفعلي عن التقديرات الموضوعية لهذا الأداء في الموازنة. ويتم تحديد الانحرافات عن طريق مقارنة الأداء الفعلي لأنشطة وعمليات المنشأة بتقديرات هذا الأداء الموضوعية في الموازنة التخطيطية. وتشكل الموازنة التخطيطية بهذا الشكل وسيلة للرقابة ولتقويم الأداء من خلال مقارنة النتائج المتحققة فعلاً بالأهداف الموضوعية مسبقاً وتحديد الانحرافات التي حدثت أثناء التنفيذ ومعرفة أسبابها والجهات المسؤولة عن وقوعها واقتراح سبل معالجتها وذلك لمنع حدوث مثل هذه الانحرافات في المستقبل. ويتم ذلك من خلال التقارير التي ترفعها أقسام المنشأة المختلفة عن نتائج أعمالها مقارنة مع أرقام الموازنة والانحرافات التي حدثت أثناء التنفيذ لإعلام الجهات الإدارية العليا بها ولمساعدتها على اتخاذ القرارات اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات.

أنواع الموازنات التخطيطية (للاطلاع والفهم)

يمكن تقسيم الموازنات التخطيطية إلى عدة أنواع تبعاً للزاوية التي ينظر إليها من خلالها وذلك على الشكل التالي:

- 1 . من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة التخطيطية.
- 2 . من حيث طبيعة النشاط الذي تغطيه الموازنة التخطيطية.
- 3 . من حيث المعاملات المخططة في الموازنة التخطيطية.
- 4 . من حيث الوحدة المحاسبية المخططة في الموازنة التخطيطية.
- 5 . من حيث مستوى النشاط المخطط في الموازنة التخطيطية.

وفيما يلي أهم أنواع الموازنات التخطيطية وفقاً لهذا التقسيم: (للاطلاع والفهم)

أ. من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة التخطيطية:

تقسم الموازنات التخطيطية حسب الفترة الزمنية التي تغطيها إلى الأنواع التالية:

1. موازنات تخطيطية قصيرة الأجل:

يتم وضع هذه الموازنات لمدة سنة واحدة ويراعى أن تكون هذه الفترة متفقة مع السنة المالية ليسهل استخراج النتائج الفعلية ومقارنتها مع التقديرات الواردة في الموازنة التخطيطية.

ويمكن توزيع الموازنات التخطيطية السنوية إلى موازنات نصف سنوية أو ربعية أو شهرية وذلك لضمان متابعة الأداء ورقابة كفايته خلال فترات زمنية أقصر ليتسنى للإدارة سرعة معالجة الانحرافات وتقويم الأداء. ويمتاز هذا النوع من الموازنات بالدقة النسبية في التقديرات خلال الفترة التي تغطيها الموازنة.

2. موازنات تخطيطية متوسطة الأجل:

تغطي فترات زمنية تتراوح ما بين سنتين إلى خمس سنوات وتكون أقل دقة من الموازنات التخطيطية قصيرة الأجل وتقتصر البيانات التقديرية على الخطوط العريضة لما سيكون عليه واقع المنشأة الاقتصادي خلال هذه الفترة الزمنية.

3. موازنات تخطيطية طويلة الأجل:

وهي تغطي فترات زمنية تتراوح ما بين خمس سنوات وعشر سنوات، حيث ينحصر الهدف في إعداد هذه الموازنات في توضيح الاتجاه العام في المستقبل دون الدخول في التفاصيل التي يصعب تقديرها لفترات طويلة.

ب. من حيث طبيعة النشاط الذي تغطيه الموازنة التخطيطية:

تقسم الموازنات التخطيطية من حيث طبيعة النشاط الذي تغطيه، إلى نوعين:

1. الموازنات التخطيطية التشغيلية (موازنات العمليات الجارية): حيث تغطي هذه الموازنات العمليات التشغيلية أو الجارية للمنشأة.

2. الموازنات التخطيطية الرأسمالية (موازنات استثمارية): وهي تختص بالتخطيط الاستثماري سواء أكان ذلك بشكل إضافات رأسمالية أم استثمارات جديدة.

ج. من حيث المعاملات المخططة في الموازنة التخطيطية:

تقسم المعاملات من حيث موضوعها إلى ثلاثة أنواع: فمنها ما هو متعلق بالسلع والخدمات بصورتها العينية، ومنها ما هو متعلق بالحقوق والالتزامات المالية وما يترتب عليها من نقص أو زيادة في صافي الحقوق المالية، ومنها ما هو متعلق بالنقدية وما يترتب عليها من قبض أو دفع نقدي.

وانطلاقاً من ذلك تصنف الموازنات التخطيطية بناءً على المعاملات المخططة إلى ثلاثة أنواع هي:

1 . الموازنات العينية:

تعتبر هذه الموازنات عن أهداف المنشأة، وبرامجها لتحقيق هذه الأحداث، وحاجات هذه البرامج من المستلزمات السلعية والخدمية والقوى العاملة والطاقة الإنتاجية معبراً عنها بوحدات القياس العينية المناسبة: (الوزن، الحجم، ساعات العمل..... إلخ) وتتصف الموازنات العينية بواقعية تقديراتها ودقتها، نظراً لعدم تأثرها بعامل الأسعار وتبدلات القيم النقدية.

2 . الموازنات المالية:

وهي الترجمة المالية للموازنات العينية، وذلك عن طريق إعطاء الوحدات العينية قيمة نقدية. وتوضح الموازنات المالية الخطة التمويلية اللازمة للمنشأة وتبين نتائج أعمالها المتوقعة وأثر تنفيذ الخطة على مركزها المالي.

3 . الموازنات النقدية:

وهي تمثل بياناً بحركة المقبوضات والمدفوعات النقدية وما يترتب على هذه الحركة من فائض أو عجز نقدي خلال الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة.

د . من حيث الوحدة المحاسبية المخططة في الموازنة التخطيطية:

تصنف الموازنة التخطيطية وفق استخداماتها في الوحدات الاقتصادية إلى الأنواع التالية:

1 . موازنات البرامج:

ويتم بموجبها تقسيم نشاط الوحدة موضوع التخطيط إلى برامج محددة لكل منها غاية يتم السعي للوصول إليها، ثم يتم إعداد موازنة مستقلة لكل برنامج على حدة وذلك عن فترة زمنية مستقبلية محددة.

2 . موازنات المسؤوليات:

وهي تعد بناءً على أسس ومبادئ محاسبة المسؤولية التي تقوم على أساس تقسيم نشاط الوحدة موضوع التخطيط إلى عدة أقسام بحيث يقوم كل قسم بنشاطه والمستلزمات المطلوبة لأداء العمل، ونتائج هذا الأداء من مسؤوليات محددة. لذلك يتم وضع تقديرات لهذه الأقسام وذلك لجانبى التكاليف والإيرادات ويشترك في وضعها رؤساء هذه الأقسام، ولذلك تشكل هذه الموازنات وسيلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.

3 . موازنات المنتجات:

وتقوم هذه الموازنات على أساس اعتبار كل منتج من المنتجات وحدة محاسبية منفصلة ويتم وضع تقديرات لكل من مستلزمات إنتاجه وتكاليفه وإيراداته، وبالنتيجة تساعد هذه الموازنات على تخطيط ورقابة ربحية منتجات الوحدة الاقتصادية.

4 . الموازنة العامة (الشاملة):

وتقوم على أساس اعتبار الوحدة الاقتصادية موضوع التخطيط بكافة أنشطتها ومراكز مسؤولياتها وحدة محاسبية واحدة، وفي واقع الأمر فإن هذا النوع من الموازنات هو محصلة تجميع للموازنات الفرعية التي تخطط الأهداف الفرعية التي تشكل مجموعها الأهداف العامة التي يتم السعي لتحقيقها.

هـ. من حيث مستوى النشاط المخطط في الموازنة التخطيطية:

(أو من حيث درجة مرونة الموازنة التخطيطية) حيث يمكن التمييز في هذا المجال بين نوعين من الموازنات:

1. الموازنات التخطيطية الثابتة:

وهي الموازنات التي توضع لمستوى واحد من النشاط لفترة زمنية محددة. وتتصف هذه الموازنات بأنها غير قابلة للتعديل مع تبدل مستويات النشاط الفعلي.

2. الموازنات التخطيطية المرنة:

وتوضع هذه الموازنات لعدة مستويات مختلفة من النشاط التي يمكن توقعها في فترة الموازنة، بدلاً من مستوى واحد كما هي الحال بالنسبة للموازنات الثابتة وذلك بضوء التنبؤ بالمستويات المختلفة التي يمكن أن تصل إليها المبيعات أو الإنتاج. وتشمل الموازنة المرنة مجموعة من الموازنات الثابتة، ويستند إعداد الموازنات المرنة إلى دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح أو ما يسمى بالتحليل الحدي أو تحليل التعادل الذي يقوم على التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وعلاقتها بتغير حجم النشاط في ظل طاقة إنتاجية معينة.

مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية (للاطلاع والفهم)

يرتكز إعداد الموازنات التخطيطية ويعتمد نجاحها في تحقيق أهدافها على مجموعة من المبادئ الأساسية أهمها:

1. مبدأ تحديد الأهداف:

يجب أن يتم تحديد الأهداف المراد تحقيقها خلال فترة الموازنة بناء على دراسات جديّة ودقيقة، وأن يؤخذ في الحسبان التعارض الذي قد يقوم بين أهداف الإدارات المختلفة وضرورة التوفيق بين هذه الأهداف بما يكفل تحقيق الهدف الرئيسي للمنشأة كوحدة اقتصادية متكاملة.

2. مبدأ الشمول:

وهو يعني ضرورة شمول الموازنة التخطيطية لأقسام المنشأة كافة بحيث تكون التقديرات لأوجه النشاط جميعها مترابطة ومتوازنة بشكل يتفق مع توحيد الجهود كلها لما فيه تحقيق الأهداف العامة للمنشأة.

3. مبدأ المرونة:

يجب أن تكون الموازنات التخطيطية قابلة للتلاؤم والتكيف مع الظروف المستجدة، بمعنى أنها يجب أن تكون مرنة بالشكل الذي يسمح بإدخال التعديلات الضرورية عليها، وفقاً لما يستجد من أحداث خلال الفترة المحددة لتطبيقها.

4. مبدأ الواقعية والاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة:

إن الدراسة والتحليل العلمي والواقعي لظروف المنشأة الداخلية والخارجية والإمكانات المتاحة لديها يجب أن يقود لإعداد الموازنة التخطيطية بشكل صحيح وسليم ووضع تقديرات واقعية قابلة للتحقيق. وتتعدم الواقعية عندما تكون الأهداف الموضوعية للمنشأة سهلة أكثر من اللازم أو صعبة بشكل غير قابل للتحقيق، وهذا يعني أن الأهداف الموضوعية يجب أن تكون أداة تشجيع ومدعاة

للثقة والتفائل لتحقيق كفاءة اقتصادية أمثل. ومن جهة أخرى يجب أن لا تكون هذه الأهداف أداة تعجيز وتثبيط لهمم العاملين في المنشأة .

5. مبدأ الربط بين الموازنات التخطيطية ومراكز المسؤولية:

إن الهدف من هذا المبدأ هو القيام بمحاسبة المسؤولين عن الانحرافات التي قد تظهر في المراكز المسؤولين عنها في المنشأة. وبالتالي فإن الموازنة التخطيطية تساعد على تحقيق رقابة فعالة وكشف الانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ وتحديد الجهات المسؤولة عن هذه الانحرافات

6. مبدأ الاقتناع والمشاركة وتوفير الحوافز:

إن إعداد الموازنات التخطيطية بشكل سليم وناجح لا يمكن أن يتم إلا بالتعاون الكامل لأقسام المنشأة كافة وجميع المسؤولين فيها وإيمانهم بالأهداف الموضوعية وصلاحيه الأساليب المتبعة لتحقيقها. وهذا يتطلب بالتالي مشاركة ومشاورة أكبر عدد من المسؤولين في وضع الموازنة التخطيطية، الأمر الذي يؤدي بالتالي إلى جعلهم يشعرون بمسؤوليتهم تجاه تنفيذ هذه الموازنة وتحقيق أهدافها.

ولابد من جهة أخرى من وضع نظام للحوافز يشمل جميع مستويات التنفيذ بشكل يرفع من مستويات العاملين ويشعرهم بمسؤوليتهم ومصالحهم في آن واحد عن الوصول بالتنفيذ إلى مستوى الأهداف المخططة.

7. مبدأ التوزيع الزمني والارتباط بالفترات الرقابية:

عادة ما تغطي الموازنة التخطيطية فترة زمنية مدتها عام هي فترة الموازنة، ولكن هذا لا يعني اقتصرها على تقديرات إجمالية سنوية، بل يجب توزيع تلك التقديرات وربطها بفترات زمنية أقصر تسمى الفترات الرقابية. ويقصد بالفترات الرقابية تلك الفترة التي يتم في نهايتها تحديد وتحليل الانحرافات بين المخطط (أرقام الموازنة) والفعلي (أرقام الأداء الفعلي)، ومعرفة أسبابها وإعداد التقارير عنها ورفعها للمسؤولين عن اتخاذ القرارات والإجراءات المصححة المناسبة. ويمكن أن تكون الفترات الرقابية تمتد لسنة أشهر (موازنات تخطيطية نصف سنوية) أو تمتد لثلاثة أشهر (موازنات تخطيطية ربعية)، ويمكن أن تكون شهرية (موازنات تخطيطية شهرية).

وتجدر الإشارة إلى أنه كلما كانت تقسيمات الموازنة إلى فترات أقصر كلما كان ذلك أفضل وساهم بالقيام برقابة فعالة تساعد على كشف الانحرافات ومعالجتها فور حدوثها، وتحديد الجهات المسؤولة عنها دون تأخير.

إن ربط تقديرات الموازنة التخطيطية بالفترات الرقابية لا يعني مجرد توزيع هذه التقديرات توزيعاً متساوياً على تلك الفترات، بل يعني تحديد توقيت العمليات بالنسبة لكل فترة في شكل برنامج زمني يحقق التوازن بين جميع جوانب النشاط المختلفة في المنشأة، الأمر الذي يعني:

آ. تحقيق التوازن بين مختلف أنشطة المنشأة: على مدار العام، وبصفة خاصة:

. بين خطة الإنتاج وخطة المبيعات وسياسة التخزين لكل نوع من الإنتاج التام.

. بين خطة الإنتاج وخطة توفير مستلزمات الإنتاج من مواد خام وساعات عمل وخدمات أخرى مختلفة.

. بين النفقات النقدية اللازمة لتنفيذ كل نشاط وبين خطة التمويل.

ب . الإسراع باكتشاف الانحرافات، واتخاذ ما يلزم من إجراءات لمعالجة الآثار السلبية لتلك الانحرافات قبل تراكمها ولمنع تكرارها في الفترات الرقابية المقبلة.

خطوات إعداد الموازنات التخطيطية (للاطلاع والفهم)

يتم إعداد الموازنة التخطيطية من خلال عدد من الخطوات التي يمكن إيجازها بما يلي:

الخطوة الأولى: يتم خلالها تحديد واعتماد الهدف (الأهداف) وكذلك رقم الأعمال الذي يمكن المنشأة من تحقيق هذه الأهداف.

الخطوة الثانية: تقوم إدارة الموازنة بتجميع المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية وهي:

. كميات وأنواع المواد اللازمة لإنتاج وحدة المنتج من كل نوع من منتجات المنشأة.

. العمليات الإنتاجية التي تمر بها وحدة المنتج من كل نوع من منتجات المنشأة والوقت الذي تستغرقه كل وحدة في كل مرحلة أو عملية.

. سعر شراء الوحدة من كل نوع من المواد الخام.

. المخزون من الإنتاج التام وغير التام والمواد الخام.

. معدل أجر الساعة بحسب فئات العاملين في المنشأة ودرجة مهاراتهم.

الخطوة الثالثة: تقوم كل إدارة فرعية بإعداد موازنتها التخطيطية في ضوء الهدف المعتمد والمحدد لها وترسلها إلى إدارة الموازنة.

الخطوة الرابعة: تقوم إدارة الموازنة بمراجعة الموازنات الفرعية التي تلقتها من الإدارات المختلفة في ضوء المعلومات التي قامت بتجميعها، وتقوم بالتنسيق بين تلك الموازنات الفرعية، وتعد مشروع الموازنة الشاملة وترسلها إلى لجنة الموازنة.

الخطوة الخامسة: تقوم لجنة الموازنة بمراجعة مشروع الموازنة ومناقشته ومعرفة مدى تحقيقه للأهداف المخططة.

الخطوة السادسة: يعرض مشروع الموازنة في صورته النهائية على الإدارة العليا لاعتماده، وبعد ذلك تصبح الموازنة التخطيطية الشاملة ملزمة للجميع داخل المنشأة على كافة المستويات الإدارية كل فيما يخصه.

مداخل إعداد الموازنات التخطيطية (للاطلاع والفهم)

يقصد بمداخل إعداد الموازنات التخطيطية نقطة الانطلاق التي يبدأ منها إعداد هذه الموازنات، وفي الحقيقة ليس هناك اتفاق على مدخل واحد لإعداد هذه الموازنات لأن تحديد هذا المدخل يتوقف على عوامل متعددة داخلية وخارجية تتعلق بالعمل المتحكم بالسياسة البيعية والإنتاجية من جهة وظروف السوق ومتطلباته من جهة أخرى.

إن تحديد نقطة الانطلاق لوضع الموازنة التخطيطية يرتبط بدراسة العامل المتحكم بوضع المنشأة ومعرفة ظروف السوق ومتطلباته، ويختلف هذا العامل من منشأة إلى أخرى، فقد يكون هذا العامل في منشأة من المنشآت حجم المبيعات المتوقعة وإمكانات التسويق والبيع، وقد يكون نوعاً معيناً من الخامات المستخدمة في الإنتاج، وقد يكون حجم الطاقة الإنتاجية، ومن جهة أخرى، فإن هذا العامل يمكن أن يختلف في المنشأة نفسها من فترة إلى أخرى، ومن منتج إلى آخر.

ولذلك لا بد من القيام بدراسة وافية لما يحتمل أن تكون عليه العوامل الأساسية المتحركة بإعداد الموازنة التخطيطية لفترة معينة، بحيث يكون أقلها هو العامل المتحكم الرئيسي لإعداد هذه الموازنة. ويمكن اختيار المدخل المناسب لإعداد الموازنة التخطيطية من بين المداخل التقليدية والحديثة التالية:

1 . المداخل التقليدية:

. مدخل السوق (مدخل التنبؤ بالمبيعات).

. مدخل الطاقة الإنتاجية.

. مدخل الربحية.

2 . المداخل الحديثة:

. مدخل إعداد الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة.

. مدخل إعداد الموازنة التخطيطية على أساس التحسين المستمر للأداء.

. مدخل إعداد الموازنة التخطيطية على أساس فلسفة (جيت) (JIT).

. مدخل إعداد الموازنة التخطيطية على الأساس الصفري.

. مدخل إعداد الموازنة التخطيطية على أساس الموازنة البرمجية.

وفيما يلي شرح لهذه المداخل:

أولاً: المداخل التقليدية لإعداد الموازنات التخطيطية (للاطلاع والفهم)

1. مدخل السوق (مدخل التنبؤ بالمبيعات):

وفق هذا المدخل تتكون الموازنة التخطيطية الشاملة للمنشأة من مجموعة من الموازنات الفرعية التي تعكس خطط مختلف أوجه نشاط المنشأة تحقيقاً للأهداف المخططة. وتعد هذه الموازنة وفق نظام تسلسلي يبدأ بتحديد الإنتاج المخطط في ضوء كميات المبيعات المستهدفة وسياسة التخزين المقررة، ثم يلي ذلك خطوات ترتبط بتقدير مستلزمات الإنتاج السلعية والخدمية والعمالة، ومن ثم بيان أثر ذلك في التدفق النقدي المتوقع، ثم على قائمة الدخل التقديري وقائمة المركز المالي التقديرية في نهاية فترة الموازنة التخطيطية.

ويتم تحديد الإنتاج المخطط وفق هذا المدخل انطلاقاً من حجم المبيعات المستهدف من خلال المعادلة التالية:

حجم الإنتاج المخطط = حجم المبيعات المستهدف

+ حجم المخزون المستهدف من الإنتاج التام في آخر المدة

- حجم المخزون المستهدف من الإنتاج التام في أول المدة

ويمكن التنبؤ بحجم المبيعات عن طريق استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والاقتصادية مثل:

. دراسة أرقام المبيعات في السنوات السابقة واتجاهاتها المحتملة في المستقبل.

. دراسة السوق والمنافسة.

. دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة.

. استخدام أسلوب الاستثمارات الموجهة للزيائن.

. التنبؤ عن طريق وكلاء ومندوبي المبيعات.

كما يجب أن يؤخذ في الحسبان العوامل المختلفة التي تؤثر في حجم المبيعات سواء أكانت عوامل داخلية مثل: سياسات الإعلان والدعاية، جودة المنتج، وسياسة التسعير وغيرها، أم عوامل خارجية مثل: التغيرات في عدد السكان ودرجة المنافسة وتغير أذواق الزيائن والتغيرات الموسمية والسياسة الاقتصادية للدولة.

2. مدخل الطاقة الإنتاجية:

يقوم هذا المدخل على تقدير دقيق للطاقة الإنتاجية الفعلية والمتوقعة للمنشأة خلال فترة الموازنة التخطيطية، ويتم الاستناد إلى هذه الطاقة وتحديد التكاليف المترتبة على استخدامها على أساس أنها تمثل نقطة البداية في إعداد الموازنة التخطيطية، وبعد ذلك يتم تحديد المبيعات كنتيجة للمعلومات المتوفرة عن التكاليف وهوامش الربح وتوقعات الأسعار بالنسبة للمنتجات المخطط بيعها.

ويتم اللجوء إلى هذا المدخل في الحالات التي لا يكون فيها لإدارة المنشأة إمكانية الرقابة على حجم المبيعات، أو في حالة عدم التمكن من تقدير حجم الطلب والوقوف على حاجات الزبائن، أو في حالة ضمان تسويق كامل الإنتاج.

ويجب وفق هذا المدخل دراسة المشاكل الرئيسية للأقسام الإنتاجية المختلفة وتقييمها ودراسة انسياب الإنتاج وتناسقه بين الأقسام. ويمكن من خلال مثل هذه الدراسة اكتشاف الاختناقات المحتمل وجودها في خطوط الإنتاج، واقتراح الحلول المناسبة لمعالجتها.

3. مدخل الربحية:

يتم إعداد الموازنة التخطيطية وفقاً لهذا المدخل انطلاقاً من تحديد معدل معين للربح، حيث تقدر بعد ذلك المبيعات اللازمة لتحقيق هذا الربح، والبرنامج الإنتاجي اللازم لتوفير كمية المبيعات المخططة ويتم اعتماد هذا المدخل في المنشآت التي تتمتع بالمرونة الكافية التي تكفل لها الاستفادة من اختيار البديل المناسب بضوء تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح. ويتطلب هذا المدخل دراسة موضوعية ودقيقة للمبيعات والتكاليف المتوقعة خلال فترة الموازنة التخطيطية بالإضافة إلى مراعاة الأمور التالية:

1. الربح أو الخسارة التي قد تترتب على حجم معين من المبيعات.
2. حجم المبيعات اللازم لاسترداد جميع التكاليف وتحقيق نسبة الربح المستهدف.
3. معرفة نقطة التعادل لكل منتج على حدة وللمشروع كاملاً في ظل التشكيلة السلعية القائمة أو المقترحة.
4. حجم المبيعات الذي يمكن إنتاجه بظل الطاقة الإنتاجية المتوفرة.
5. الطاقة اللازمة لتحقيق هدف الربحية.

ثانياً: المداخل الحديثة لإعداد الموازنات التخطيطية (للاطلاع)

1. مدخل إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط:

.Activity – Based Budgeting (ABB)

حسب هذا المدخل تعرف الموازنة التخطيطية القائمة على الأنشطة بأنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنشأة ويعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء.

ووفقاً لهذا المدخل تعتبر الموازنة التخطيطية أسلوباً يركز على التكاليف المقدرة للأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات أو الخدمات، وهو ينتقل بالرقابة من أسلوب الرقابة على التكاليف إلى أسلوب الرقابة على الأنشطة. ومن الفوائد التي حققتها الشركات من تطبيق هذا الأسلوب:

. إمكانية وضع موازنات تخطيطية أكثر موضوعية.

. تحديد أفضل للموارد المطلوبة خلال الفترة التي ستغطيها الموازنة التخطيطية.

. ربط التكاليف بالأهداف.

. ربط التكاليف بصورة واضحة بمسؤولية العاملين.

. إلغاء الترهل في الموازنة، أي المساعدة على وضع موازنات لا يوجد فيها زيادة في الموارد المطلوبة عن الاحتياجات الحقيقية لإنجاز أهداف المنشأة.

2 . مدخل إعداد الموازنة التخطيطية على أساس التحسين المستمر للأداء: Kaizen Budgeting

يقتضي إعداد الموازنة التخطيطية وفقاً لهذا المدخل تخطيط التكاليف على أساس إدخال تحسينات في المستقبل تشمل المنتج أو الخدمة وكذلك سير العمليات في المنشأة، وذلك بهدف إرضاء الزبون الذي تتعامل معه هذه المنشأة من خلال التحسين المستمر للأداء. في ظل هذا المدخل يتم تحليل العمليات التشغيلية الحالية والتحسينات التي يجب إدخالها، وتقدير التكاليف اللازمة لتحقيق هذه التحسينات، التي يتم إدراجها في الموازنة التخطيطية الشاملة أو في الموازنة المعدة على أساس الأنشطة وذلك لضمان تنفيذ هذه التحسينات وتحقيق الأهداف المخططة.

3 . مدخل إعداد الموازنة التخطيطية على أساس فلسفة جيت:

:Just -In -Time (JIT)

تعني هذه الفلسفة، التي يترجمها البعض في «الوقت المحدد»، الإتمام الناجح للمنتج أو الخدمة في كل مرحلة من مراحل النشاط ابتداءً من المورد وانتهاءً بالزبون في الوقت المحدد لاستخدام المنتج أو الانتفاع بالخدمة بأقل تكلفة. فهي تمثل فلسفة عامة هدفها البحث عن التميز في الإنتاج بمعناه الواسع، حيث تقوم على أساس أداء المهام المطلوبة في التوقيت المحدد ودون تأخير أو تقديم مع مراعاة حسن إدارة وتوظيف العنصر البشري. تعتمد هذه الفلسفة على مجموعة من المبادئ منها:

أ . التحسين المستمر:

أي أنها طريقة لا يتم تطبيقها مرة واحدة وحسب، بل هي طريقة مستمرة للتحسين يتم التفكير فيها وباستمرار في أسباب المشاكل اليومية واقتراح الحلول الوقائية لتلافي تلك الأسباب.

ب . التخلص من الضياع:

وهو ما يعني التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.

ج . محاولة الوصول إلى الكمال في جودة المنتج:

حيث تستهدف فلسفة (جيت) الوصول إلى صفر عيوب ورفض أي مستوى من العيوب شكلاً وموضوعاً، على أساس أنه لا معنى لإنتاج وحدات في الوقت المحدد دون تقديم أو تأخير وبالكمية المطلوبة لا أكثر ولا أقل، إذا كانت هذه الوحدات معيبة ومطلوب إصلاحها أو تالفة ومطلوب إنتاج غيرها.

د . الوصول بمستوى المخزون إلى الصفر:

ويتم ذلك بتنفيذ عملية الإنتاج طبقاً لنظام السحب الذي بمقتضاه يتم فقط إنتاج المنتجات عندما يحتاج إليها العميل بالنسبة لتلك المرحلة (مستخدم إنتاجها). هذا يعني أن كل مرحلة تنتج فقط ما تحتاج إليه المراحل التالية لا أكثر ولا أقل، وبحيث يتم سحب الإنتاج بواسطة المرحلة المستخدمة له في التوقيت المحدد لذلك، وهو في نفس الوقت توقيت إتمام الإنتاج بالمرحلة السابقة لها، أما بالنسبة للمرحلة الأخيرة يتم سحب الإنتاج بواسطة العميل (الزبون) في التوقيت المتفق عليه معه وهو في الوقت نفسه توقيت إتمام الإنتاج بواسطة تلك المرحلة. وتقتضي هذه الفلسفة أيضاً أن يتم استلام الخامات من المورد في توقيت بدء الإنتاج وليس قبل هذا التوقيت أو بعده.

ولا شك في أن هذه الفلسفة تعني عدم وجود مخزون سواء في شكل مواد خام أم إنتاج تحت التشغيل أو في شكل إنتاج تام، حتى إن وجد فسوف يكون بمستوى منخفض جداً ومن ثم يمكن تجاهله، هذا يعني أنه عند إعداد الموازنة التخطيطية الشاملة وفق هذا المدخل:

أ . لا حاجة لإعداد الموازنات التخطيطية التالية:

. الموازنة التخطيطية للإنتاج، حيث أن كمية الإنتاج سوف تكون في هذه الحالة مساوية لكمية المبيعات المخططة الموضحة في الموازنة التخطيطية للمبيعات، وذلك لعدم وجود مخزون للإنتاج التام أو غير التام.

. الموازنات التخطيطية للمشتريات من المواد الخام، حيث أن كمية المشتريات من المواد الخام سوف تكون في هذه الحالة مساوية للاحتياجات من المواد الخام، وذلك لعدم وجود مخزون للمواد الخام.

ب . هناك تبسيط في حساب تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل التقديرية لعدم وجود مخزون وكذلك الأمر عند إعداد قائمة المركز المالي التقديرية.

4 . مدخل إعداد الموازنة التخطيطية على الأساس الصفري:

Zero – Based Budgeting (ZBB)

يقوم إعداد الموازنة التخطيطية على الأساس الصفري انطلاقاً من العناصر الأساسية التالية:

أ . تحديد الأهداف.

ب . تقييم الوسائل البديلة لإنجاز كل نشاط.

ج . تقييم مستويات التمويل البديلة.

د . تقييم عبء العمل ومقاييس الأداء.

هـ . وضع الأولويات.

وتطبق الموازنة على الأساس الصفري على كل الأنشطة والعمليات والبرامج التي من أجلها يمكننا تحديد العلاقة بين التكلفة/ العائد، وهناك أربع خطوات أساسية لوضع هذه الموازنة هي:

1 . تحديد وحدات القرار في المنشأة.

2 . تحليل كل وحدة قرار إلى مجموعة (حزمة) من القرارات توفر وصفاً وتقييماً لكل وحدة قرار وتحدد ما يلي:
. الغرض أو الهدف.

. وصف العمل (ما الذي ينبغي علينا عمله وكيف سنقوم به).

. التكاليف والمنافع منها.

. قياس عبء العمل والأداء.

. الوسائل البديلية لتحقيق الأهداف.

. المستويات المختلفة للتمويل والمنافع التي نحصل عليها في هذه المستويات.

3 . تقييم وترتيب مجموعات القرارات لوضع بيان الموازنة المطلوبة وقائمة الربح أو الخسارة.

4 . إعداد موازنات تشغيلية تفصيلية تعكس مجموعات القرارات المعتمدة في الموازنة.

ويفترض هذا المدخل أن يتم الانطلاق من قاعدة صفرية في عملية إعداد الموازنة، أي أن يبدأ الإعداد من جديد دون النظر إلى ما كان قائماً في الموازنة السابقة وعدم الاعتماد على ما ورد فيها من تقديرات للاعتمادات المخصصة في تلك الموازنة.

5 . مدخل إعداد الموازنة التخطيطية على أساس الموازنة البرمجية (موازنة البرامج): Program

Budgeting (PB)

يتم وفق هذا المدخل تقسيم نشاط المنشأة موضوع التخطيط إلى برامج محددة لكل منها غاية يتم السعي للوصول إليها، حيث يتم إعداد موازنة مستقلة لكل برنامج على حدة وذلك عن فترة زمنية محددة مستقبلية، وتحتوي هذه الموازنات على تقديرات لكل من حجور الإنتاج وتكاليفها والعائد منها، وتشكل مجموعة الموازنات الخاصة بالبرامج مجمل نشاط المنشأة لذلك يعتمد إلى التسلسل في عمليات التنفيذ كأساس لصياغة ووضع هذه الموازنات.

ويمر إعداد موازنة البرامج من خلال مجموعة من العمليات المتشابكة والتفاعلية الأساسية في دورتها السنوية وهذه العمليات هي:
التخطيط . البرمجة . الموازنة . التنفيذ . القياس والتقييم وترتكز موازنة البرامج على التحديد والتحليل المنتظم للبدائل ودراستها فيما يتعلق بالعوائد والتكاليف. و يتوقف نجاح موازنة البرامج على النقاط التالية:

. تحديد أهداف واضحة.

. وضع برامج لتحقيق هذه الأهداف.

. تخصيص الموارد للبرامج.

. استخدام التنبؤات والدراسات والتحليلات مثل: (تحليل النظم، تحليل التكلفة - العائد، بحوث العمليات)

الرقابة على تنفيذ الموازنات التخطيطية (للاطلاع)

تتم عملية الرقابة على تنفيذ الموازنات التخطيطية من خلال مقارنة النتائج المتحققة بنهاية الفترة التي تغطيها الموازنة التخطيطية مع الأهداف المحددة فيها، وتحليل نتائج المقارنات في سبيل التقصي عن العوامل المختلفة التي كان لها أثر في اختلاف النتائج المحققة عن الأهداف المخططة ووضع الحلول اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات.

وتهدف الرقابة على تنفيذ الموازنات التخطيطية إلى تحقيق النقاط التالية:

. ضمان سلامة التنفيذ.

. ضمان تطابق التنفيذ مع الخطة الموضوعية مقدماً من حيث الزمن والكم والنوع.

. التنبؤ مسبقاً بالأخطاء والانحرافات المحتملة وقوعها واتخاذ الإجراءات الوقائية بشأنها.

. الكشف عن الانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ وتصحيحها.

. تحليل الأسباب والعوامل التي أدت لحدوث الانحرافات.

. تحديد المسؤولية الإدارية عن الانحرافات.

. إيجاد الحلول الملائمة لتصحيح الانحرافات عن طريق تعديل الخطط لكي تتلاءم مع المتغيرات الجديدة أو تصحيح التنفيذ لكي يتطابق مع الخطة.

لذلك تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة للرقابة وتقويم الأداء من خلال مقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعية مسبقاً وتصحيح الانحرافات ومعالجتها بالسرعة الممكنة، ولتحقيق ذلك يجب إتباع الخطوات التالية:

1 . تحليل النتائج الفعلية وتفسيرها وتهيئة التقارير اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية بشأن هذه النتائج.

2 . مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام التقديرية الواردة في الموازنة التخطيطية.

3 . تحديد الانحرافات بين أرقام النشاط الفعلي والأرقام المقدرة في الموازنة، والبحث عن أسباب هذه الانحرافات، وتحديد الجهة المسؤولة عنها، وتحديد سبل معالجة هذه الانحرافات بالسرعة الممكنة.

ويمكن أن تعود الانحرافات، التي يتم اكتشافها أثناء الرقابة على تنفيذ الموازنة التخطيطية، لأحد الأسباب التالية: الخطأ في تقديرات الموازنة، حدوث ظروف طارئة لم تكن متوقعة عند وضع الموازنة، والتقصير والإهمال في التنفيذ أو سوء الائتمان. وتكون المعالجة في الحالتين الأولى والثانية بتصحيح تقديرات الموازنة أو محاولة اتخاذ الإجراءات الكفيلة بوقف آثار الظروف الطارئة إذا أمكن ذلك. أما إذا كانت الانحرافات تعود لأسباب ناجمة عن التقصير أو الإهمال من قبل العاملين أياً كانت درجة مسؤوليتهم، فتجري تسويتها بتبنيه هؤلاء المسؤولين وتذكيرهم بضرورة بذل أقصى الجهود لتحقيق الأهداف المخططة، أما في حالات الخطأ أو التقصير الجسيم أو سوء الائتمان فلا بد من اتخاذ الإجراءات الرادعة المناسبة.

وتتخذ التقارير التي ترفعها الأقسام المختلفة في المنشأة والتي توضح نتائج أعمالها مقارنة مع أرقام الموازنة أشكالاً مختلفة من حيث التوقيت والمحتوى ودرجة التفصيل في المعلومات الواردة فيها. فالمستويات العليا من الإدارة تهتم بالاطلاع على تقارير مكثفة غير مثقلة بكثير من التفاصيل خلافاً لما هو عليه الأمر بالنسبة للتقارير المرفوعة للمستويات الإدارية الدنيا. أما من حيث التوقيت فمن هذه التقارير ما يجب رفعه بشكل دوري (يوميًا . أسبوعيًا . شهريًا) ومنها ما يدعى بالتقارير الفورية التي يجب أن ترفع في الوقت المناسب لدى ملاحظة خلل يستدعي ذلك ليتم اتخاذ الإجراء السريع لمعالجة الموقف.

وهناك مبادئ أساسية لا بد من الاسترشاد بها لإعداد تقارير فعالة لتقييم الأداء هي:

- 1 . مبدأ توجيه التقارير وتصميمها وفقاً للمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي .
 - 2 . مبدأ ملاءمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية .
 - 3 . مبدأ الجمع بين الدقة والسرعة في إعداد التقارير .
 - 4 . مبدأ مراعاة دورية التقارير .
 - 5 . مبدأ البساطة والوضوح في إعداد التقارير .
 - 6 . مبدأ الثبات في إتباع النسق، والثبات هنا لا يتوقف على المبادئ المستخدمة في إعداد التقارير بل يمتد للنواحي الشكلية للتقرير وطريقة عرض البيانات فيه .
 - 7 . مبدأ إعداد التقارير على أساس قاعدة الإدارة بالاستثناء، وذلك من خلال التركيز على إظهار مواطن الضعف التي تحتاج إلى معالجة تصحيحية سريعة .
- إن التقارير الرقابية تعتبر أمراً ضرورياً وحيوياً للقيام بعملية الرقابة على تنفيذ الموازنات التخطيطية وتقييم الأداء من خلال قيامها بفتح قنوات اتصال تتدفق عبرها ويشكل مستمر المعلومات المتعلقة بمجريات العمل في المنشأة بغية تسليط الضوء على النواحي غير المرضية في العمل لمعالجتها وتصحيحها .

كيفية إعداد الموازنات التخطيطية (للاطلاع)

تتضمن الموازنة التخطيطية الشاملة للمنشأة نوعين من الموازنات الفرعية:

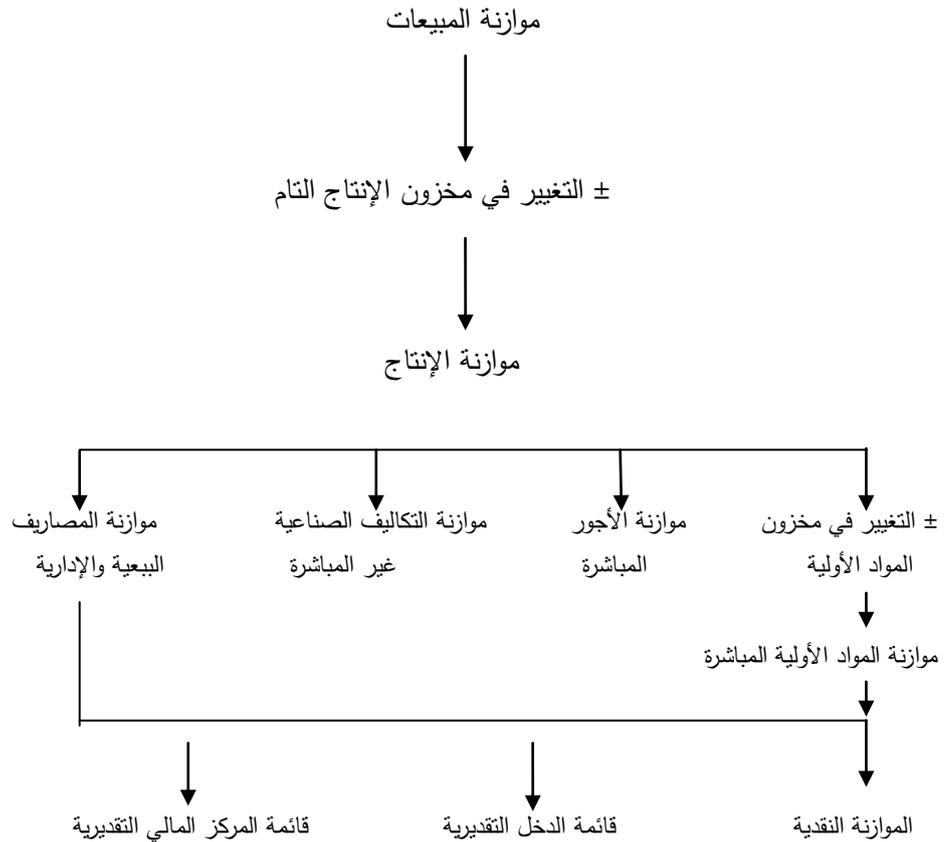
1. الموازنات التخطيطية الخاصة بالعمليات الجارية.

2. الموازنات التخطيطية الخاصة بالعمليات الرأسمالية.

حيث يجب التمييز بين هذين النوعين نظراً لاختلاف الهدف من إعداد كل منهما، كون النوع الأول أي الموازنة التخطيطية للعمليات الجارية أو (الموازنة التشغيلية) يغطي الأعمال الجارية (التشغيلية) الخاصة بالمنشأة، وتهدف هذه الموازنة إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحسين مستوى التشغيل في حين يختص النوع الثاني، أي الموازنة التخطيطية للعمليات الرأسمالية أو (الموازنة الرأسمالية) بالتخطيط الاستثماري سواء أكان ذلك بشكل إضافات رأسمالية أم استثمارات جديدة. وتهدف هذه الموازنة إلى تحديد الزيادة في الطاقة الإنتاجية المتاحة عند استبدال أو تجديد التجهيزات الموجودة الأمر الذي يؤدي إلى تجميد جزء كبير من أموال المنشأة في أصول ثابتة مما يرتب آثاراً بالغة الأهمية على المركز المالي للمنشأة ولفترة طويلة الأجل.

الموازنات التخطيطية للعمليات الجارية (مهم)

تتألف الموازنة التخطيطية للعمليات الجارية من عدد من القوائم التقديرية التي تتناول النشاطات المختلفة للمنشأة من المبيعات إلى الإنتاج ومستلزماته المختلفة من مواد أولية وأجور وتكاليف أخرى، وصولاً إلى الموازنة النقدية وقائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية وذلك وفق المخطط التالي:



وفيما يلي سوف نقوم بالتعرف إلى القوائم التقديرية التي تشكل مجموعها الموازنة التخطيطية للعمليات الجارية وكيفية إعداد هذه القوائم ومحتوياتها من البيانات التقديرية:

أولاً. القائمة التقديرية للمبيعات (الموازنة التقديرية للمبيعات) (مهمة جداً)

يعد تقدير المبيعات للفترة المقبلة الخطوة الأولى في نطاق إعداد الموازنة التخطيطية للعمليات الجارية للمنشأة، فالتنبؤ بالمبيعات ووضع التقديرات والخطط اللازمة لها يشكل المدخل لإعداد تقديرات الإنتاج والمستلزمات السلعية والأجور والمصاريف الأخرى. ويبدأ وضع القائمة التقديرية للمبيعات بالتنبؤ بالكمية التي سيكون بمقدور المنشأة تصريفها والسعر الذي ستتمكن من بيعها على أساسه.

وتعد عملية تقدير المبيعات من أصعب التقديرات وأدقها، نظراً لأن التقديرات اللاحقة كلها ستتم انطلاقاً منها.

ويمكن تقدير المبيعات خلال الفترة التي تغطيها الموازنة التخطيطية عن طريق استخدام أساليب مختلفة للتنبؤ من أهمها:

- 1 . دراسة أرقام المبيعات في السنوات السابقة لمعرفة الاتجاه العام لمبيعات المنشأة، وبالتالي لمعرفة اتجاهاتها المحتملة في المستقبل، وما إذا كانت تميل نحو التزايد أو التناقص وإن كان هناك تقلبات موسمية أو ما شابه ذلك من ظواهر تبينها الدراسة.
- 2 . دراسة طبيعة السلعة المعدة للبيع ونوعها، وما إذا كانت هذه السلعة من السلع الضرورية أو الكمالية وهل هناك سلع بديلة لها أم لا ؟ بحيث يمكن التعرف على مدى ثبات الطلب على هذه السلعة أو التقلبات التي يمكن أن تطرأ عليها.
- 3 . دراسة شاملة للظروف الاقتصادية والسوقية والتنافسية المتوقعة خلال فترة الموازنة.

ولا بد من الإشارة إلى أن التنبؤ بالمبيعات لا يقتصر فقط على تقدير الكميات التي ستباع من سلعة ما، بل يجب أن يشمل التنبؤ الأسعار التي ستباع بها هذه السلعة، ويمكن إيجاز العوامل التي تؤثر في تحديد سعر بيع السلعة بما يلي:

أ . تكلفة السلعة.

ب . مرونة الطلب على السلعة.

ج . أذواق المستهلكين ومستوى دخولهم.

د . درجة النمو العام للطلب في الاقتصاد الوطني ككل.

هـ . درجة المنافسة والاحتكار.

و . السلع المنافسة والبديلة.

ومن الناحية العملية يجب أن تظهر تقديرات المبيعات بالكميات وبالقيم وذلك تسهيلاً لعملية تقويم الأداء والرقابة على التنفيذ فيما بعد، ولمعرفة فيما إذا كان الفرق الملاحظ بين المبيعات التقديرية والمبيعات الفعلية هو عبارة عن فرق فعلي في حجم المبيعات أو نتيجة لاختلاف أسعار البيع فقط.

ومن جهة أخرى يجب توزيع تقديرات المبيعات حسب الأشهر وأنواع السلع ومناطق البيع، حيث تظهر القوائم التقديرية للمبيعات موزعة حسب أنواع المنتجات (بالكمية وبالقيمة لكل منتج)، أو وفقاً للتوزيع الجغرافي لمناطق البيع، أو وفقاً للفترات الزمنية التي تغطيها الموازنة التخطيطية.

مسألة: بفرض أن كمية المبيعات التقديرية لإحدى الشركات عن عام 2020 موزعة بشكل ربع سنوي كانت على الشكل التالي:

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع
كمية المبيعات	1,000	1,500	2,000	3,000

علماً بأن سعر البيع المقدر لوحدة المنتج سيبلغ 200 ل.س، وسيحتاج إنتاج وحدة الإنتاج تام الصنع إلى 5 وحدات من المواد الأولية، وان سعر شراء وحدة المواد الأولية سيبلغ 30 ل.س، وأن الشركة تحتفظ بمخزون من المنتجات الجاهزة في نهاية كل ربع يعادل 50% من حاجة المبيعات للربع التالي، كما تحتفظ الشركة بمخزون من المواد الأولية في نهاية كل ربع يعادل 100% من حاجة المواد للربع التالي، علماً بأن كمية المبيعات التقديرية للربع الأول من عام 2021 تبلغ 4,000 وحدة وللربع الثاني من عام 2021 تبلغ 5,000 وحدة.

المطلوب: إعداد القائمة التقديرية للمبيعات، ولإنتاج وللمواد المباشرة.

الحل:

القائمة التقديرية للمبيعات					
البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الإجمالي
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	1,000	1,500	2,000	3,000	7,500 وحدة
× سعر بيع الوحدة التقديري (ل.س)	200	200	200	200	200
= قيمة المبيعات التقديرية (ل.س)	200,000	300,000	400,000	600,000	1,500,000 ل.س

ويجري إعداد تقارير ربعية لمراقبة المبيعات الفعلية بالقياس على المبيعات المقدرة في الموازنة التخطيطية، ويظهر هذا التقرير عدد الوحدات المباعة فعلاً وأسعار بيعها مقارنة مع عدد الوحدات المقدرة والسعر التقديري للبيع.

ثانياً: القائمة (الموازنة) التقديرية للإنتاج (مهمة جداً)

بعد إعداد التقديرات الخاصة بالمبيعات تكون الخطوة التالية هي إعداد تقديرات الإنتاج بالنسبة لكل نوع من أنواع المنتجات وذلك للوفاء بالمبيعات المقدرة ولتوفير كمية المخزون المطلوب وجوده لدى المنشأة. وتعد القائمة التقديرية للإنتاج والمخزون هي الأساس في إعداد بقية التقديرات الخاصة بالمستلزمات السلعية والعمالة والمصاريف الأخرى.

وتعتبر هذه القائمة تقديراً للكميات التي تخطط المنشأة إنتاجها خلال الفترة التي تغطيها الموازنة التخطيطية بعد أخذ سياسة البيع والتخزين في الحسبان. وتستخدم هذه القائمة أيضاً لتوقيت عمليات الإنتاج، وتقدير الاحتياجات المختلفة لتنفيذ برنامج الإنتاج بالكميات المخططة وبالمواعيد المقررة.

لذلك تعتبر هذه القائمة أداة لتخطيط البرنامج الإنتاجي والرقابة على تنفيذه من حيث الحجم والتوقيت.

ويجري إعداد القائمة التقديرية للإنتاج انطلاقاً من التقديرات الخاصة بالمبيعات ومخزون آخر المدة من الإنتاج التام المرغوب بوجوده مع الأخذ بالحسبان لكمية المخزون من الإنتاج التام في أول المدة، وتصبح المعادلة التي تبين الكمية التقديرية الواجب إنتاجها على الشكل التالي:

الكمية التقديرية الواجب إنتاجها = المبيعات المقدرة + مخزون آخر المدة من الإنتاج التام - مخزون أول المدة من الإنتاج التام

القائمة (الموازنة) التقديرية للإنتاج					
البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الإجمالي
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	1,000	1,500	2,000	3,000	7,500 وحدة
+ مخزون آخر المدة من الإنتاج التام (وحدة)	750 (%50 × 1,500)	1,000 (%50 × 2,000)	1,500 (%50 × 3,000)	2,000 (%50 × 4,000)	-
- مخزون أول المدة من الإنتاج التام (وحدة)	(500)	(750)	(10,00)	(1,500)	-
ملاحظة: مخزون أول المدة لكل ربع هو نفسه مخزون آخر المدة للربع الذي قبله.					
= كمية الإنتاج التقديرية (وحدة)	1,250	1,750	2,500	3,500	9,000 وحدة

ثالثاً: القائمة (الموازنة) التقديرية للمواد المباشرة (مهمة جداً)

إن الخطوة التالية بعد إعداد قائمة المبيعات والإنتاج هي إعداد القائمة التقديرية الخاصة بالمواد الأولية اللازمة للإنتاج، ويتطلب إعداد قائمة المواد وضع الدراسات والتقديرات لكمية المواد الأولية اللازمة للإنتاج وللمخزون من المواد الأولية ولمشتريات المواد الأولية، ولتكلفة المواد الأولية المطلوب شراؤها.

وتوضح هذه القائمة في البداية الكمية التقديرية اللازمة من كل نوع من أنواع المواد الأولية اللازمة لتنفيذ البرنامج الإنتاجي، ويحتاج إعداد هذه القائمة إلى دراسة فنية تحليلية لمعدلات استخدام المواد المختلفة في الإنتاج، ويمكن في حال اتباع المنشأة لنظام التكاليف المعيارية استخدام المعايير المحددة في هذا النظام لتقدير كميات المواد اللازمة لتنفيذ البرنامج الإنتاجي. وتعد هذه القائمة أساساً لوضع برنامج شراء المواد الأولية وتوقيت هذا الشراء. ويتم في هذه القائمة إعداد تقديرات مشتريات المواد الأولية استناداً إلى تقديرات احتياجات المواد الأولية اللازمة للإنتاج مع أخذ سياسة تخزين المواد الأولية بعين الاعتبار وبعد الاطلاع على الأسعار المقدرة لمشتريات المواد وذلك لكل صنف من أصناف المواد الأولية على حدة.

وتقدر كمية المواد الأولية اللازم شراؤها من خلال المعادلة التالية:

$$\text{كمية المواد الواجب شراؤها} = \text{كمية المواد الأولية اللازمة للإنتاج} + \text{مخزون المواد الأولية في آخر المدة} - \text{مخزون المواد الأولية أول المدة}$$

استناداً لمعطيات المسألة السابقة يتم إعداد القائمة التقديرية لاحتياجات ومشتريات المواد الأولية على الشكل التالي:

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الإجمالي
كمية الإنتاج التقديرية (وحدة)	1,250	1,750	2,500	3,500	9,000 وحدة
× ما تحتاجه وحدة الإنتاج من مواد أولية (وحدة مواد)	5	5	5	5	5
= الاحتياجات التقديرية للإنتاج من المواد الأولية (كمية المواد الأولية اللازمة للإنتاج) (وحدة مواد)	6,250	8,750	12,500	17,500	45,000 وحدة مواد
+ مخزون آخر المدة من المواد الأولية (وحدة)	8,750	12,500	17,500	*22,500	-
- مخزون أول المدة من المواد الأولية (وحدة)	*(6,250)	(8,750)	(12,500)	(17,500)	-
= الكمية التقديرية للمواد الواجب شراؤها	8,750	12,500	17,500	22,500	61,250 وحدة مواد
× سعر شراء الوحدة من المواد الأولية (ل.س)	30	30	30	30	30
= القيمة التقديرية لمشتريات المواد الأولية (ل.س)	262,500	375,000	525,000	675,000	1,837,500 ل.س

22,500* تمثل مخزون آخر المدة من المواد الأولية للربع الرابع من عام 2020 وتحسب على الشكل التالي:

كمية المبيعات التقديرية للربع الأول من العام التالي 2021 = 4,000 وحدة

+ مخزون آخر المدة من الإنتاج التام وهو يعادل 50% من حاجة المبيعات للربع الثاني من العام التالي 2021 = 2,500

(-) مخزون أول المدة من الإنتاج التام (مخزون آخر المدة من الإنتاج التام للربع الرابع من عام 2020) = (2,000)

= كمية الإنتاج للربع الأول من العام التالي 2021 = 4,500 وحدة

الاحتياجات التقديرية للإنتاج من المواد الأولية للربع الأول من عام 2021 = 5 × 4,500 = 22,500 وحدة وهي تمثل مخزون

آخر المدة من المواد الأولية للربع الرابع من عام 2020

6,250* تمثل مخزون أول المدة من المواد الأولية للربع الأول من عام 2020 وتحسب على الشكل التالي:
مخزون أول المدة من المواد الأولية للربع الأول من عام 2020 = مخزون آخر المدة من المواد الأولية للربع الرابع من العام السابق = 100% من احتياجات الإنتاج من المواد الأولية للربع التالي والذي هو الربع الأول للعام 2020 = 6,250 وحدة

ولا بد من الإشارة إلى أنه من المعروف أن المواد الأولية تقسم عادة إلى نوعين. مواد مباشرة ومواد غير مباشرة، والذي يدخل في القائمة التقديرية للمواد الأولية هنا هي المواد المباشرة، أما المواد الأولية غير المباشرة فتدخل عادة في القائمة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة.

أما بالنسبة لتقدير كمية المخزون الواجب توفره من المواد الأولية، فيمكن أن يتم ذلك بناءً على دراسة تتناول برنامج الإنتاج والمعدلات المعيارية اللازمة لتنفيذ هذا البرنامج والكميات الواجب وجودها في المخازن لتأمين سير العمل بانتظام وبدون انقطاع، بالإضافة إلى مصادر المواد والمهل اللازمة للحصول عليها.

رابعاً: القائمة التقديرية لتكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة)

تهدف هذه القائمة إلى تحديد ساعات العمل المباشر اللازمة لتنفيذ البرنامج الإنتاجي، وبالتالي عدد العمال اللازمين وإعلام إدارة العاملين في المنشأة لتأمينهم. ومن ثم يجري حساب تكلفة العمل المباشر عن طريق ضرب عدد ساعات العمل اللازمة بالأجر التقديري للساعة خلال فترة الموازنة التخطيطية.

ولدى إعداد القائمة التقديرية الخاصة بتكلفة العمل المباشر، لا بد من أخذ القوانين التي تحدد عدد ساعات عمل العمال بعين الاعتبار. كما أن تحديد عدد ساعات العمل اللازمة يجري استناداً إلى المعايير الموضوعية مقدماً للزمن الذي تستغرقه العمليات الإنتاجية المختلفة بشكل يسهل معه بالتالي القيام بأعمال الرقابة على الانحرافات ومعرفة أسبابها.

ويجري إعداد قائمة تكلفة العمل المباشر وفقاً للخطوات التالية:

1. تقدير عدد ساعات العمل اللازمة لكل وحدة.
2. تقدير معدل أجر ساعة العمل.
3. ضرب عدد الساعات بمعدل الأجر، حيث نحصل على معدل تكلفة العمل للوحدة.
4. ضرب عدد الوحدات الواجب إنتاجها بمعدل تكلفة الوحدة.

وتعد القائمة التقديرية لتكلفة العمل المباشر على الشكل التالي، وذلك بالعودة للمعطيات الواردة في القائمة التقديرية للإنتاج السابقة، وبافتراض أن إنتاج الوحدة يحتاج لساعتين عمل مباشر، وأن معدل أجر الساعة هو (10 ل.س)، وبالتالي معدل تكلفة العمل للوحدة الواحدة هو (20 ل.س):

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الإجمالي
كمية الإنتاج التقديرية (وحدة)	1,250	1,750	2,500	3,500	9,000 وحدة
× معدل تكلفة العمل للوحدة (ل.س)	20	20	20	20	20
= تكلفة العمل المباشر (ل.س)	25,000	35,000	50,000	70,000	180,000 ل.س

وتجدر الإشارة إلى أن الانحرافات التي قد تظهر بين تقديرات قائمة تكلفة العمل وبيانات التنفيذ الفعلي قد تكون ناتجة عن اختلاف عدد ساعات العمل الفعلية لإنتاج كمية معينة من الإنتاج، عن عدد ساعات العمل المقدر مسبقاً لإنتاج الكمية نفسها، وقد تكون ناتجة عن اختلاف معدل الأجر الفعلي عن معدل الأجر المقدر أو عن الاختلافين معاً. ولذلك يجب حساب الانحرافات في زمن العمل، وفي معدل الأجر بشكل منفصل لأجل معالجة هذه الانحرافات بالشكل المناسب.

خامساً: القائمة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة

تتضمن هذه القائمة كافة المصاريف الصناعية التي لا تدخل بقائمتي المواد الأولية المباشرة والأجور المباشرة. وتجري الرقابة على هذه القائمة بمقارنة الأرقام الفعلية لهذه المصاريف في نهاية الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة (شهرياً، ربعياً) مع الأرقام التقديرية الواردة في الموازنة لهذه المصاريف الصناعية.

ولإعداد القائمة التقديرية للمصاريف الصناعية يتم الفصل بين المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة، وتستند التقديرات الخاصة بهذه المصاريف إلى دراسة حاجة الأقسام منها، وفقاً لبنودها المختلفة، وتُراجع هذه التقديرات بضوء المصروفات الفعلية للسنوات السابقة لمعرفة الاتجاه العام لها. ويجب توزيع التقديرات الخاصة بالقائمة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة على الفترات الزمنية التي تغطيها الموازنة التخطيطية (شهرياً، ربعياً) من جهة، وعلى الأقسام من جهة أخرى، وذلك وفقاً لمعدلات التحميل المستعملة لأغراض محاسبة التكاليف ويتم إعداد القائمة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة على الشكل التالي:

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الإجمالي
مصاريف صناعية متغيرة	xxx	xxx	xxx	xxx	xxxx
مصاريف صناعية ثابتة:					
م. صناعية ثابتة نقدية	xxx	xxx	xxx	xxx	xxxx
م. صناعية ثابتة دفترية	xxx	xxx	xxx	xxx	xxxx
المجموع	xxx	xxx	xxx	xxx	xxxx

سادساً: القائمة التقديرية للمصاريف البيعية والإدارية

يتم تقدير مصاريف البيع والتوزيع عن فترة الموازنة من قبل إدارة المبيعات، وذلك بضوء حجم المبيعات المقدر، وسياسة الإعلان والبيع والتوزيع، وتتكون مصاريف البيع والتوزيع من قسم ثابت وقسم متغير. ويمكن إعداد تقديرات هذه المصاريف بضوء نسبة

الجزء المتغير من هذه المصاريف إلى حجم المبيعات في الماضي، واتخاذ هذه النسبة أساساً لتقدير مصاريف البيع والتوزيع المتغيرة للفترة المقبلة بضوء تقديرات حجم المبيعات.

أما المصاريف الإدارية فهي في معظمها مصاريف ثابتة، وتخضع لرقابة الإدارة العليا في المنشأة، ويجب دراسة هذه المصاريف ومحاولة الربط بينها وبين حجم النشاط في المنشأة عن فترة الموازنة وتقسيمها حسب مراكز المسؤولية والهيكل الإداري في المنشأة. ويتم إعداد القائمة التقديرية للمصاريف البيعية والإدارية على الشكل التالي:

الإجمالي	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	البيان
					مصاريف بيع وتوزيع:
xxxx	xxx	xxx	xxx	xxx	متغيرة
xxxx	xxx	xxx	xxx	xxx	ثابتة نقدية
xxxx	xxx	xxx	xxx	xxx	ثابتة دفترية
					مصاريف إدارية:
xxxx	xxx	xxx	xxx	xxx	ثابتة نقدية
xxxx	xxx	xxx	xxx	xxx	ثابتة دفترية
xxxx	xxx	xxx	xxx	xxx	المجموع

سابعاً: الموازنة النقدية (مهمة جداً)

بعد إعداد القوائم التقديرية السابق ذكرها: قائمة المبيعات، قائمة الإنتاج، قائمة المواد، قائمة الأجور، قائمة المصاريف الصناعية وقائمة مصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية، يصبح بمقدور المنشأة مقابلة إيراداتها التقديرية (تؤخذ من قائمة المبيعات) مع مصاريفها التقديرية (تؤخذ من جميع القوائم الأخرى المتعلقة بالمواد والأجور والمصاريف الأخرى)، وتتمكن حينذاك من وضع موازنتها النقدية التي تبين المتحصلات النقدية المتوقعة والمدفوعات النقدية المتوقعة خلال الفترة التي تغطيها الموازنة التخطيطية.

وتوضع الموازنة النقدية استناداً إلى المعلومات المتوفرة عن المبيعات والإنتاج ومستلزمات الإنتاج، بحيث يجري تقدير المبالغ المتوقع قبضها والمتوقع دفعها نقداً خلال فترة الموازنة، ولا تتضمن الموازنة النقدية الأعباء الدفترية التي لا تتطلب إنفاقاً نقدياً مثل: اهتلاكات الأصول الثابتة. كما لا تأخذ الموازنة النقدية بعين الاعتبار عمليات الشراء والبيع لأجل إلا بمقدار ما يتوقع تسديده، أو يمكن تحصيله منها نقداً خلال فترة الموازنة.

وبإضافة المقبوضات إلى رصيد أول المدة من النقدية، وبطرح المدفوعات المتوقعة نحصل على الفائض أو العجز النقدي بنهاية فترة الموازنة. فإذا كانت المنشأة قد وضعت حداً معيناً لمقدار المبالغ النقدية التي يجب توفرها باستمرار لديها (في نهاية كل شهر أو كل ربع وفي نهاية العام)، يمكننا التوصل إلى حساب المبالغ الواجب اقتراضها لتوفير هذا الحد الأدنى من النقدية، أو مبلغ الفائض الذي يمكن استخدامه لسداد القروض أو في أية استخدامات أخرى. وتوضع الموازنة النقدية للمنشأة على الشكل التالي:

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع
الرصيد النقدي في أول المدة + المقبوضات النقدية المتوقعة	xxx	xxx	xxx	xxx
مبيعات نقدية	xxx	xxx	xxx	xxx
تحصيلات من الزبائن	xxx	xxx	xxx	xxx
= إجمالي النقدية المتاحة المتوقعة	xxx	xxx	xxx	xxx
المدفوعات النقدية المتوقعة				
تسديدات للموردين	xxx	xxx	xxx	xxx
أجور صناعية	xxx	xxx	xxx	xxx
مصاريف صناعية نقدية	xxx	xxx	xxx	xxx
مصاريف بيعية وإدارية نقدية	xxx	xxx	xxx	xxx
تسديدات ضرائب	xxx	xxx	xxx	xxx
= إجمالي المدفوعات النقدية المتوقعة	xxx	xxx	xxx	xxx
إجمالي النقدية المتاحة المتوقعة	xxx	xxx	xxx	xxx
(-) إجمالي المدفوعات النقدية المتوقعة	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
= الفائض أو العجز النقدي في آخر المدة	xxx	xxx	xxx	xxx
الرصيد النقدي المطلوب في آخر المدة	xxx	xxx	xxx	xxx
= الفائض أو العجز النقدي الربعي	xxx	xxx	xxx	xxx
الفائض أو العجز النقدي التراكمي	xxx	xxx	xxx	xxx

ثامناً: القوائم المالية التقديرية

بعد إعداد القوائم التقديرية السابقة كافةً يصبح بمقدور المنشأة وضع قوائمها المالية التقديرية المتمثلة بقائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية، بشكل يظهر نتائج أعمال المنشأة التقديرية خلال فترة الموازنة والمركز المالي المتوقع بنهاية تلك الفترة. حيث تؤخذ أرقام قائمة الدخل التقديرية من القوائم التقديرية للمبيعات والإنتاج والأجور والمصاريف الأخرى. أما قائمة المركز المالي التقديرية فتعد بأخذ أرقام قائمة المركز المالي للعام السابق ومعالجة بنودها بالشكل المناسب وفقاً للتغيرات المنتظر حدوثها خلال فترة الموازنة بحيث نصل إلى الأرقام الجديدة الواجب إدراجها في قائمة المركز المالي التقديرية.

وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة الرجوع إلى بيانات الموازنة التخطيطية الرأسمالية لمعرفة الإضافات الجديدة على بنود الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي التقديرية، كما أن إهلاكات هذه الأصول الثابتة يتم أخذها من القائمة التقديرية للمصاريف الصناعية.

أما بالنسبة لبنود الأصول المتداولة فيمكن الرجوع إلى قوائم المواد والإنتاج والمبيعات لمعرفة عناصر المخزون المخطط وجودها لدى المنشأة بنهاية فترة الموازنة التخطيطية، أما عناصر الأصول المتداولة الأخرى فيجب أخذ الأرقام الواردة في قائمة المركز المالي للعام السابق ومعالجتها وفقاً للتغيرات المنتظر حدوثها خلال فترة الموازنة للوصول إلى الأرصدة التي يمكن أن تظهر في قائمة المركز المالي التقديرية. ويمكن إجمال طريقة معالجة هذه البنود بالشكل التالي: «رصيد أول المدة + الإدخالات خلال فترة الموازنة - الإخراجات خلال الفترة الموازنة = الرصيد الواجب ظهوره في قائمة المركز المالي التقديرية»، وتعالج بنود المطالب أيضاً بالطريقة نفسها.

ويمكن الإشارة إلى أنه يمكن مقارنة قائمة المركز المالي التقديرية مع قائمة المركز المالي الفعلية المعدة بنهاية العام واستخلاص النتائج من الانحرافات التي تظهر بنتيجة المقارنة.

كما يمكن من جهة أخرى دراسة قائمة المركز المالي التقديرية وتحليلها بواسطة النسب المحاسبية، ومقارنة نتائج هذا التحليل بنتائج دراسة قائمة المركز المالي الفعلية المعدة بنهاية العام وتحليلها.

يوجد حالة عملية عن إعداد الموازنة التخطيطية للعمليات الجارية في الكتاب ص 183 وهي للاطلاع

المحاضرة الثانية عشرة

حالة عملية شاملة عن إعداد الموازنة التخطيطية للعمليات الجارية من خارج الكتاب ومهمة جداً

مسألة: فيما يلي قائمة الدخل لإحدى الشركات الصناعية عن السنة المنتهية في 2019/12/31 والميزانية العمومية:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ 2019/12/31		
كلي	جزئي	البيان
3,000,000		المبيعات (20,000 وحدة) <u>(-) التكاليف المتغيرة للمبيعات</u> تكاليف صناعية: مواد أولية أجور مباشرة مصاريف صناعية غير مباشرة تكاليف غير صناعية: عمولة بيع
(1,390,000)	90,000	
1,610,000	450,000	= هامش المساهمة <u>(-) التكاليف الثابتة</u> تكاليف صناعية ثابتة تكاليف غير صناعية ثابتة: مصاريف بيع نقدية مصاريف إدارية نقدية
(690,000)	150,000	
920,000		= صافي ربح الشركة

الميزانية العمومية بتاريخ 2019/12/31			
المبالغ	الأصول	المبالغ	الالتزامات وحقوق الملكية
	<u>الأصول الثابتة</u> أراضي مباني (-) مجمع اهتلاك المباني	500,000 1,000,000 <u>(160,000)</u>	<u>حقوق الملكية</u> رأس المال الاحتياطيات أرباح محتجزة
	آلات (-) مجمع اهتلاك الآلات	2,000,000 <u>(800,000)</u>	<u>الالتزامات</u> موردون ضرائب مستحقة ديون مستحقة ربح الدورة
	<u>الأصول المتداولة</u> مخزون مواد أولية مخزون بضاعة جاهزة زبائن مصرف وصندوق	18,300 19,500 225,000 47,200	
	مجموع الأصول	2,850,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

فإذا علمت أن:

1. من المتوقع أن تزيد كمية المبيعات في عام 2015 بنسبة 25% عن عام 2019 دون أي تغيير في الأسعار.

2. كانت المبيعات الفعلية الشهرية لعام 2019 (بالوحدات) كما يلي:

البيان	المبالغ	البيان	المبالغ	البيان	المبالغ
كانون الثاني	1,200	أيار	1,800	أيلول	1,800
شباط	1,300	حزيران	1,600	تشرين الأول	1,800
آذار	1,500	تموز	1,700	تشرين الثاني	1,900
نيسان	1,600	أب	1,800	كانون الأول	2,000

3. احتاج إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج الجاهز (6) وحدات من المواد الأولية في عام 2019 ومن المتوقع ثبات المعدل نفسه خلال عام 2020.
 4. من المتوقع أن تبقى معدلات الأجور والمصروفات على ما كانت عليه خلال عام 2019.
 5. تهتك المباني بنسبة 4% والآلات بنسبة 10%.
 6. تحتفظ الشركة بمخزون من المنتجات الجاهزة في نهاية كل شهر يعادل 20% من كمية المبيعات للشهر التالي، كما تحتفظ الشركة بمخزون من المواد الأولية في نهاية كل شهر يعادل 40% من الاحتياجات التقديرية للإنتاج من المواد الأولية للشهر الذي يليه.
 7. يتم تحصيل 25% من مبيعات الشهر خلال الشهر نفسه والباقي وقدره 75% يتم تحصيله في الشهر الذي يليه.
 8. تسدد فواتير المشتريات في الشهر التالي لشراؤها.
 9. تسدد سائر المصروفات الأخرى في تاريخ استحقاقها.
 10. ينتظر أن يتقرر خلال شهر كانون الثاني 2020 توزيع أرباح عام 2019 كما يلي: 300,000 ل.س تضاف إلى الاحتياطات، 200,000 ل.س تضاف إلى الأرباح المحتجزة، 420,000 ل.س سيجرى توزيعها في شهر أيار عام 2020.
 11. سيتم دفع كامل مبلغ الضرائب المستحقة الواردة في ميزانية 2019 بشهر كانون الثاني 2020.
 12. سيتم تسديد الديون المستحقة بمعدل 5,000 ل.س شهرياً ابتداءً من شهر كانون الثاني 2020.
 13. الحد الأدنى من النقدية الواجب توفره باستمرار لدى الشركة هو 40,000 ل.س. المطلوب:
1. إعداد قوائم الموازنات التخطيطية للمبيعات وللإنتاج وللأجور وللصروفات الصناعية وللصروفات البيعية والإدارية، والموازنة النقدية عن الأشهر الثلاثة الأولى (الربع الأول) لعام 2020.
 2. إعداد قائمة الدخل التقديرية عن الفترة المنتهية في 2020/03/31.
 3. إعداد قائمة المركز المالي التقديرية للشركة بتاريخ 2020/03/31.

الحل:

1. القائمة التقديرية للمبيعات عن الفترة المنتهية في 2020/03/31

البيان	كانون الثاني	شباط	آذار	المجموع
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	1,500	1,625	1,875	5,000
x سعر بيع الوحدة التقديري (ل.س)	150	150	150	150
= قيمة المبيعات التقديرية (ل.س)	225,000	243,750	281,250	750,000

2. القائمة التقديرية للإنتاج عن الفترة المنتهية في 2020/03/31

البيان	كانون الثاني	شباط	آذار	المجموع
كمية المبيعات التقديرية (وحدة)	1,500	1,625	1,875	5,000
+ مخزون آخر المدة من الإنتاج التام	325	375	*400	1,100
(-) مخزون أول المدة من الإنتاج التام	(300)	(325)	(375)	(1,000)
= كمية الإنتاج التقديرية	1,525	1,675	1,900	5,100

$$*400 = 20\% (1,600 \text{ وحدة في نيسان} + 1,600 \text{ وحدة} \times 25\%)$$

3. القائمة التقديرية لاحتياجات ومشتريات المواد الأولية عن الفترة المنتهية في 2020/03/31

المجموع	آذار	شباط	كانون الثاني	البيان
5,100	1,900	1,675	1,525	كمية الإنتاج التقديرية
6	6	6	6	x ما تحتاجه وحدة الإنتاج من مواد أولية
30,600	11,400	10,050	9,150	= الاحتياجات التقديرية للإنتاج من المواد الأولية
13,500	*4,920	4,560	4,020	+ مخزون آخر المدة من المواد الأولية
(12,240)	(4,560)	(4,020)	(3,660)	(-) مخزون أول المدة من المواد الأولية
31,860	11,760	10,590	9,510	= الكمية التقديرية للمواد الأولية الواجب شراؤها
5	5	5	**5	x سعر شراء الوحدة من المواد الأولية
159,300	58,800	52,950	47,550	= القيمة التقديرية لمشتريات المواد الأولية

الاحتياجات التقديرية للإنتاج من المواد الأولية في شهر نيسان = { 2,000 (المبيعات التقديرية لشهر نيسان) + 450 (مخزون آخر المدة لشهر نيسان وهو يعادل 20% من احتياجات شهر أيار) - 400 (مخزون أول المدة لشهر نيسان) } x 6 = 12,300 وحدة
 = 4,920 * = مخزون آخر المدة من المواد الأولية لشهر آذار = 40% من الاحتياجات التقديرية للإنتاج من المواد الأولية في شهر نيسان

**حساب سعر شراء الوحدة من المواد الأولية

18,300	مخزون مواد أولية من الميزانية
3,660	= مخزون آخر المدة لشهر كانون الأول هو نفسه مخزون أول المدة لشهر كانون الثاني وهو نفسه 40% من احتياجات شهر كانون الثاني
5 ل.س للوحدة	= سعر شراء الوحدة من المواد الأولية

600,000 تكلفة المواد من قائمة الدخل ÷ 20,000 وحدة مبيعة = 30 ل.س تكلفة الوحدة من المواد الأولية
 كل وحدة منتجة تحتاج 6 وحدات من المواد الأولية وبالتالي = 30 ÷ 6 = 5 ل.س وهي تكلفة الوحدة الواحدة من المواد الأولية

4. القائمة التقديرية لتكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة) عن الفترة المنتهية في 2020/03/31

المجموع	آذار	شباط	كانون الثاني	البيان
5,100	1,900	1,675	1,525	كمية الإنتاج التقديرية
15	15	15	15*	x معدل تكلفة العمل للوحدة
76,500	28,500	25,125	22,875	= تكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة)

*معدل تكلفة العمل للوحدة (معدل الأجور) = أجور عام 2019 ÷ عدد الوحدات المبيعة في عام 2019 = 20,000 ÷ 300,000 = 15 ل.س للوحدة

5. القائمة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة عن الفترة المنتهية في 2020/03/31

المجموع	آذار	شباط	كانون الثاني	البيان
102,000	38,000	33,500	30,500	مصاريف صناعية متغيرة
52,500	17,500	17,500	17,500	مصاريف صناعية ثابتة نقدية
60,000	20,000	20,000	20,000	مصاريف صناعية ثابتة دفترية
214,500	75,500	71,000	68,000	المجموع

نصيب الوحدة من المصاريف الصناعية المتغيرة = المصاريف الصناعية المتغيرة للمبيعات في عام 2019 ÷ عدد الوحدات المباعة عام 2019 = 400,000 ÷ 20,000 وحدة = 20 ل.س للوحدة
 المصاريف الصناعية المتغيرة لشهر كانون الثاني = 1,525 وحدة × 20 = 30,500 ل.س
 المصاريف الصناعية المتغيرة لشهر شباط = 1,675 وحدة × 20 = 33,500 ل.س
 المصاريف الصناعية المتغيرة لشهر آذار = 1,900 وحدة × 20 = 38,000 ل.س

تقسيم المصاريف الصناعية الثابتة الخاصة بعام 2020 إلى نقدية ودفترية:

450,000	المصاريف الصناعية الثابتة لعام 2020 (450,000 مصاريف صناعية ثابتة في عام 2019)
(40,000)	(-) اهتلاك المباني 1,000,000 × 4%
(200,000)	(-) اهتلاك الآلات 2,000,000 × 10%
210,000	= المصاريف الثابتة النقدية لعام 2020
17,500	المصاريف الثابتة النقدية الشهرية = 210,000 ÷ 12 شهراً
20,000	المصاريف الثابتة الدفترية الشهرية = 240,000 ÷ 12 شهراً

6. القائمة التقديرية للمصاريف البيعية والإدارية عن الفترة المنتهية في 2020/03/31

المجموع	آذار	شباط	كانون الثاني	البيان
22,500	8,437.5	7,312.5	6,750	مصاريف البيع والتوزيع المتغيرة (عمولة البيع)
22,500	7,500	7,500	7,500	مصاريف البيع والتوزيع الثابتة النقدية
37,500	12,500	12,500	12,500	مصاريف إدارية ثابتة نقدية
82,500	28,437.5	27,312.5	26,750	المجموع

عمولة البيع = عمولة البيع لعام 2019 من قائمة الدخل (90,000 ل.س) ÷ قيمة المبيعات لعام 2019 (3,000,000 ل.س) = 3% من قيمة المبيعات في كل شهر
 عمولة البيع لشهر كانون الثاني = 225,000 × 3% = 6,750 ل.س
 عمولة البيع لشهر شباط = 243,750 × 3% = 7,312.5 ل.س
 عمولة البيع لشهر آذار = 281,250 × 3% = 8,437.5 ل.س
 مصاريف البيع والتوزيع الثابتة النقدية شهرياً = مصاريف بيع نقدية لعام 2019 ÷ 12 شهراً = 90,000 ÷ 12 = 7,500 ل.س
 مصاريف إدارية ثابتة نقدية شهرياً = مصاريف إدارية نقدية لعام 2019 ÷ 12 شهراً = 150,000 ÷ 12 = 12,500 ل.س

7. الموازنة النقدية لغاية 2020/03/31			
آذار	شباط	كانون الثاني	البيان
70,312.5	60,937.5	56,250	<u>المقبوضات النقدية المتوقعة</u> 25% تحصيل مبيعات في شهر البيع
182,812.5	168,750	225,000	75% تحصيل من مبيعات الشهر السابق
		(150×2,000)×%75	
253,125	229,687.5	281,250	= إجمالي المقبوضات النقدية المتوقعة
52,950	47,550	*52,500	<u>المدفوعات النقدية المتوقعة</u> للموردين (تسديد قيمة مشتريات الشهر السابق)
28,500	25,125	22,875	أجور صناعية مباشرة
55,500	51,000	48,000	مصاريف صناعية نقدية (هي مجموع المصاريف الصناعية المتغيرة والثابتة النقدية)
28,437.5	27,312.5	26,750	مصاريف نقدية بيعية وإدارية
-	-	200,000	تسديد الضرائب
5,000	5,000	5,000	تسديد ديون مستحقة
170,387.5	155,987.5	355,125	إجمالي المدفوعات النقدية المتوقعة
40,000	40,000	47,200	<u>تحديد الاقتراض والرصيد النقدي</u> الرصيد النقدي في أول الشهر
253,125	229,687.5	281,250	+ المقبوضات النقدية المتوقعة
293,125	269,687.5	328,450	= إجمالي النقدية المتاحة
(170,387.5)	(155,987.5)	(355,125)	(-) المدفوعات النقدية المتوقعة
122,737.5	113,700	(26,675)	= الفائض أو العجز النقدي في نهاية الشهر
40,000	40,000	40,000	الرصيد النقدي المطلوب
82,737.5	73,700	(66,675)	الفائض أو العجز الشهري
89,762.5	7,025	(66,675)	الفائض أو العجز النقدي التراكمي
* حساب قيمة المشتريات من المواد الأولية في كانون الأول 2019:			
2,000	مبيعات شهر كانون الأول 2019		
300	+ مخزون آخر المدة (20% من مبيعات كانون الثاني = 20% × 1,500 وحدة)		
(400)	(-) مخزون أول المدة (20% من مبيعات كانون الأول = 20% × 2,000 وحدة)		
1,900	= كمية الإنتاج التقديرية في شهر كانون الأول 2019		
6	× ما تحتاجه وحدة الإنتاج من مواد أولية		
11,400	= الاحتياجات التقديرية للإنتاج من المواد الأولية في شهر كانون الأول		
3,660	+ مخزون آخر المدة من المواد الأولية لشهر كانون الأول (40% من احتياجات شهر كانون الثاني)		
(4,560)	(-) مخزون أول المدة من المواد الأولية لشهر كانون الأول (40% من احتياجات شهر كانون الأول)		
10,500	= الكمية التقديرية للمواد الواجب شراؤها في شهر كانون الأول		
5	× سعر شراء الوحدة من المواد الأولية		
52,500	= القيمة التقديرية لمشتريات المواد الأولية في شهر كانون الأول (يجب تسديد قيمتها في شهر كانون الثاني)		

8. قائمة الدخل التقديرية عن الفترة المنتهية في 2020/03/31				
750,000		المبيعات (5,000 وحدة × 150 ل.س) <u>(-) التكلفة المتغيرة للمبيعات</u>		
	150,000	مواد مباشرة (5,000 وحدة × 6 × 5)		
	75,000	أجور مباشرة (5,000 وحدة × 15)		
	100,000	مصاريف صناعية غير مباشرة (5,000 وحدة × 20)		
	22,500	مصاريف بيع وتوزيع متغيرة (750,000 × 3%)		
(347,500)	347,500	= التكاليف المتغيرة للمبيعات		
402,500		= هامش المساهمة <u>(-) التكاليف الثابتة</u>		
	112,500	مصاريف صناعية ثابتة		
	22,500	مصاريف بيع وتوزيع		
	37,500	مصاريف إدارية		
(172,500)	172,500	= مجموع التكاليف الثابتة		
230,000		صافي الربح		
9. قائمة المركز المالي التقديرية في 2020/03/31				
المبالغ	الأصول	المبالغ	الالتزامات وحقوق الملكية	المبالغ
	<u>الأصول الثابتة</u>		<u>حقوق الملكية</u>	
	أراضي	500,000	رأس المال	1,200,000
	مباني	1,000,000	الاحتياطيات	600,000
	(-) مجمع اهتلاك المباني	(170,000)	أرباح محتجزة	317,500
	آلات	2,000,000	<u>الالتزامات</u>	
	(-) مجمع اهتلاك الآلات	(850,000)	موردون	*****58,800
	<u>الأصول المتداولة</u>		ديون مستحقة	45,000
	مخزون مواد أولية	*24,600	أرباح قيد التوزيع	420,000
	مخزون بضاعة جاهزة	**26,000	ربح الدورة	230,000
	زبائن	***210,937.5		
	مصرف وصندوق (من الموازنة النقدية)	****129,762.5		
	مجموع الأصول	2,871,300	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	2,871,300

*24,600 = 4,920 (مخزون آخر المدة لشهر آذار من المواد الأولية) × 5

**26,000 = 400 (مخزون آخر المدة من البضاعة الجاهزة لشهر آذار) × 65 (تكلفة الوحدة من المواد الأولية (5×6) + معدل تكلفة العمل للوحدة (15) + نصيب الوحدة من المصاريف الصناعية المتغيرة (20)) = 400 × (19,500 مخزون بضاعة تامة الصنع من ميزانية 2019 ÷ 300 مخزون آخر المدة لشهر كانون الأول 2019 وهو يعادل 20% من كمية المبيعات لشهر كانون الثاني 2020)

***210,937.5 = 281,250 قيمة المبيعات التقديرية لشهر آذار × 75% (لم تحصل بعد)

****129,762.5 = 40,000 الرصيد النقدي المطلوب + 89,762.5 الفائض النقدي

*****58,800 = القيمة التقديرية لمشتريات المواد الأولية لشهر آذار 2020 (يجب تسديدها)