

استخدام الموازنة المرنة في تقييم الأداء واتخاذ القرار الإداري
(دراسة حالة الشركة السورية للإسمنت ومواد البناء في حماه)
*حسنا عنفليس *رزان شهيد

(الإيداع: 6 كانون الأول 2018 ، القبول: 4 آذار 2019)

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى استخدام الموازنة المرنة في تقييم الأداء واتخاذ القرار، والفرق بينها وبين معلومات الموازنة الثابتة وأثرهما على اتخاذ القرار، اعتمد البحث على المنهج الوصفي ودراسة حالة الشركة السورية للإسمنت ومواد البناء في محافظة حماه للمعمل رقم/2 لعام 2017، تمّ جمع البيانات اللازمة للبحث من خلال قوائم التكاليف للشركة لعام 2017، ومعلومات قسم التخطيط و من خلال الزيارة الميدانية والمقابلات مع المهندسين ومدير الإنتاج، واختبار فرضيات البحث تمّ تقييم أداء الشركة من خلال مقارنة النتائج الفعلية بنتائج الموازنة المرنة والموازنة الثابتة، وتمّ التوصل إلى النتائج التالية:

أظهرت نتائج الموازنة المرنة أن الشركة لديها كفاءة في استغلال الموارد المتاحة وأن انحرافات عناصر التكاليف كانت إيجابية ولم تتجاوز الكميات المحددة لها، عدا مادة الجبس والبوزلانا، فقد انحرافات سلبية وذلك نتيجة وجود انحراف في كمية تلك المواد، ويعود ذلك إلى الهدر أثناء عملية الإنتاج وعدم نقاوة المواد الأولية(الجبس والبوزلانا)، إلا أن الموازنة الثابتة أظهرت تلك الانحرافات إيجابية، وتبين أن الشركة لم تحقق هدف الإنتاج المخطط للإسمنت وهو 330000 طن إسمنت، ويعود ذلك لضعف عملية تسويق الإسمنت، وبالتالي فإن تطبيق الموازنة المرنة ساعد في تقييم أداء المعمل وتوفير معلومات تبنى عليها عملية اتخاذ قرار صحيح، ولا يمكن الاعتماد على الموازنة الثابتة لأنها تعطي نتائج مضللة لتقييم الأداء واتخاذ القرار.

الكلمات المفتاحية: الموازنة المرنة، الموازنة الثابتة، تقييم الأداء واتخاذ القرار الإداري.

* طالبة دراسات عليا (دكتوراه)، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة حلب

**أستاذ مساعد في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة حلب

Using Flexible Budget in Performance Evaluation and Management Decision Making(Case study of the Syrian Company for Cement and Building Materials in Hama)

*Hasnaa ANFLAEES

**Razan SHAHEED

(Received: 6 December 2018 , Accepted: 4 March 2019)

Abstract:

The research aims to use the flexible budget in evaluation Performance and decision making, and the difference between it and the fixed budget information and their impact on decision making. The research depend on the descriptive approach and the study of the case of the Syrian Company for Cement and Building Materials in Hama Governorate for Laboratory No. 2 of 2017, The data for the research was collected through the company's cost lists for 2017, planning department information ,through the field visit, interviews with the engineers and production manager. To test the hypotheses of the research, the performance of the company was evaluated by comparing the actual results with the results of the flexible budget and the fixed budget. The following results were obtained:

The results of the flexible budget show that the company has the efficiency in exploiting available resources and that deviations of cost elements are positive and did not exceed the quantities specified for them, except for Gypsum and Bozlana material, are negative deviations due to a deviation in the quantity of these materials due to the waste during the production process and the lack of purity of raw materials (Gypsum and Bozlana). However the fixed budget shows those deviations positive, and finds that the company does not achieve the target of the planned production of cement, which is 330000 tons of cement, due to the weakness of the cement marketing process. Thus the application of flexible budget has helped to evaluate the performance of the laboratory and provide information based on the decision making process is true, and can not rely on the fixed budget because it gives misleading results to evaluate performance and decision making.

KEY WORDS: Flexible Budget, Fixed Budget, Performance Evaluation and Management Decision Making.

*Postgraduate Student (PhD), Dept. of Accounting, Faculty of Economics, University of Aleppo,

**Dept. of Accounting, Faculty of Economics, University of Aleppo

1. المقدمة:

تعاني معظم الشركات من سوء استخدام الموارد والإمكانيات المادية والبشرية المتاحة بالطريقة الأمثل، مما يتطلب وجود الحلول الكفيلة بتوجيه هذه الموارد نحو الاستخدام الأمثل واستغلالها بطريقة تضمن حمايتها من الهدر أو سوء الاستغلال. من هنا جاءت فكرة الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتوجيه موارد الشركة نحو الاستغلال الأمثل (عليان، 2009).

تمثل الموازنة أداة إدارية مالية مهمة جداً لنجاح الكيانات الاقتصادية، لأنها تحدد من جانب المديرين تحليل نشاطهم الحالي والتأمل في النشاط المستقبلي وفي نفس الوقت تخطيط أهدافهم، وتتيح إمكانية تحليل الأداء من خلال مقارنة النتائج التي تم الحصول عليها مع النتائج المخططة.

ولتحقيق عنصر الرقابة بشكل دقيق كان من الواجب أن نقارن التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة (الموازنات الثابتة)، ومن أجل حصر الفروقات بين الفعلي والمخطط فإنه تم استخدام ما يعرف بالموازنة المرنة "Flexible Budget" كأداة تقيس الانحراف وتعلل سبب الانحرافات الناتجة عن عدم الكفاءة في تقدير مستويات الإنتاج وانحرافات السعر الناتجة عن عدم القدرة على التنبؤ بالظروف التي تؤثر على تغيير الأسعار المستقبلية للمنتج (Ionescu 2015)، لذلك تم إعداد هذا البحث لبيان أهمية استخدام الموازنة المرنة والمقارنة بينها وبين معلومات الموازنة الثابتة وقدرتها على تقييم الأداء واتخاذ القرار وذلك بالتطبيق على الشركة السورية للأسمنت ومواد البناء في حماه.

2. مشكلة البحث:

تعتبر الموازنة المرنة أداة لتقييم الأداء فإنها تتيح إمكانية مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة لمستوى النشاط الفعلي، وتبين مدى كفاءة الشركة في استغلال الموارد المتاحة والكشف عن الانحرافات في حال وجودها، وبالتالي فإنها توفر معلومات تدعم رأي متخذ القرار عند اتخاذ القرارات الإدارية، في حين أن الموازنة الثابتة تقارن التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة لمستوى نشاط يختلف عن مستوى النشاط الفعلي مما ينعكس على اتخاذ القرار، وانطلاقاً من أهمية توجيه الشركات لتطبيق الموازنة المرنة كأداة فعالة في تقييم الأداء، وتقليل الهدر وتوجيه الموارد نحو الاستخدام الأمثل جاءت مشكلة البحث للإجابة على التساؤلات التالية:

- كيف تساهم الموازنة المرنة في تقييم الأداء في الشركة السورية للأسمنت ومواد البناء في حماه.
- هل تساهم معلومات الموازنة المرنة في عملية اتخاذ القرار في الشركة السورية للأسمنت ومواد البناء في حماه.
- ما هو الفرق بين المعلومات التي توفرها الموازنة الثابتة والموازنة المرنة وأثرها في تقييم الأداء وانعكاسها على اتخاذ القرار في الشركة السورية للأسمنت ومواد البناء في حماه؟

3. أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى:

1. تقييم أداء الشركة من خلال مقارنة النتائج الفعلية بنتائج الموازنة المرنة لكافة عناصر التكاليف والكشف عن الانحرافات في حال وجودها، واتخاذ القرار الإداري المناسب لمعالجة تلك الانحرافات.
2. توضيح الفرق بين معلومات الموازنة المرنة ومعلومات الموازنة الثابتة وأثرها في تقييم الأداء واتخاذ القرار.
4. أهمية البحث: تتبع من خلال:

- المعلومات التي تقدمها الموازنة المرنة التي تقيّد في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرار، وذلك باعتبارها من الأدوات التي تساعد الشركة في التغلب على المشكلات التي تواجهها، كاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، التقليل من الهدر، تصحيح الأخطاء، وزيادة كفاءة العملية الإنتاجية.

- التطبيق على إحدى شركات صناعة الاسمنت ومواد البناء في سورية، وهي الشركة السورية للاسمنت ومواد البناء في حماه، وذلك لمعرفة فيما إذا تمّ توظيف الموارد المتاحة بالشركة بكفاءة أم لا، ومعرفة مواطن الضعف واقتراح الحلول المناسبة لها بشكل يعمل على تحسين أداء الشركة واتخاذ قرار سليم، وبناء خطط مستقبلية ناجحة للشركة.
- 5. فرضيات البحث: بناء على مشكلة البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:
- تساعد الموازنة المرنة في تقييم الأداء من خلال الكشف عن الانحرافات في حال وجودها، واتخاذ قرار سليم لمعالجة تلك الانحرافات.
- يمكن الاعتماد على معلومات الموازنة الثابتة في تقييم الأداء واتخاذ القرار بشكل دقيق.
- 6. الدراسات السابقة:

1. (دراسة Ionescu.C.A., 2015) Using Flexible Budgets to Manage Organizational Performance and Cost

هدفت هذه الدراسة الى وضع موازنات تتعلق بحجم النشاط الفعلي في الشركة، وقد تم تطبيق البحث على صناعة الفولاذ المقاوم للصدأ، وتبين أن استخدام الموازنة المرنة يسهل الرقابة الإدارية، التي لا يمكن ممارستها إلا بمقارنة التكاليف المتوقعة في الموازنة بتلك التي تم تسجيلها بالفعل، وبالتالي أصبحت أداة رئيسية في إدارة الأداء وتساعد في تحقيق الأهداف.

2. دراسة (عبد الجبار وراقه خالد، عبد الغني فريال كاظم، 2008) بعنوان: دور الموازنات المرنة في تحليل انحرافات عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة.

هدفت هذه الدراسة إلى إعداد موازنات مرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة للتعرف على مدى فعاليتها في تحليل انحرافات التكاليف، وتمّ تطبيق البحث على معمل تصنيع المحركات الكهربائية لسنة 2001، وتوصل الباحثان إلى أن استخدام الأسس العلمية في دراسة وتحليل سلوك عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة ومقارنتها بالمتحقق فعلاً، أوضح ان هناك انحرافاً سلبياً لجميع أنواع المحركات، وهذا يعطي صورة واضحة أمام الادارة عند التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

3. دراسة (RADU, M., GÎJU, G.C., 2015): The Flexible Budget – Basic Tool of the Management Control in the Economic Entities

في الكيانات الاقتصادية. بعنوان: الموازنة المرنة – الأداة الأساسية للرقابة الادارية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان كيفية إعداد موازنة مرنة لعدة مستويات من النشاط، تمّ تطبيق هذه الدراسة على مرفق انتاج، وحدة التشغيل المستخدمة هي عدد ساعات العمل المباشر، وأن حجم النشاط المخطط للشركة سيكون بحدود 70-100% من الحد الأقصى للنشاط، قررت الشركة إعداد موازنة مرنة للمستويات من النشاط 70 % ، 80 % ، 90 % ، 100 %، وتوصلت هذه الدراسة إلى أهمية الموازنة المرنة بحيث يتم تعديل المبالغ المدرجة في الموازنة وفقاً لمستوى النشاط الفعلي، وتحقق العدالة عند مقارنة التكاليف المحددة مسبقاً مع التكاليف الفعلية المتعلقة بنفس حجم نشاط. وبالتالي يمكن تحليلها والتحكم في كفاءة الموارد، وتحديد بدقة أسباب الانحرافات.

4. دراسة (النتر أحمد سلامة، 2015) بعنوان: دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الادارية وتقييم أدائها.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها بكل أبعاده، ولتحقيق هدف البحث تم تطبيقه على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، تم اختبار ذلك من خلال توزيع استبانة على أصحاب القرار في المؤسسات (مراكز المسؤولية) والمحاسبين وعددهم (60) شخص، وتوصلت الدراسة إلى أهمها: أن استخدام الموازنة المرنة يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية. أون

استخدام الموازنة المرنة يساعد في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية. أون استخدام الموازنة المرنة يساعد في تقييم الأداء. ويوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.

يختلف هذا البحث عن الدراسات السابقة هو تطبيقه في البيئة السورية وخاصة الشركة السورية لصناعة الاسمنت ومواد البناء في حماه، باعتبارها من الصناعات المهمة والتي تدعم الاقتصاد السوري، بالإضافة إلى أن الدراسات السابقة لم تبحث في تحليل الانحرافات والوقوف على أسبابها لاتخاذ القرار الاداري المناسب.

7. منهجية البحث: يعتمد البحث على المنهج الوصفي حيث تم عرضه وفق جانبين:

الجانب النظري: وذلك من خلال الاستفادة من المراجع العربية والأجنبية والمقالات والدوريات المحكمة والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.

الجانب العملي: قامت الباحثة بإجراء دراسة حالة على الشركة السورية للاسمنت ومواد البناء في محافظة حماه معمل رقم /2/، لبيان دور الموازنة المرنة في تقييم الأداء وذلك من خلال الكشف عن الانحرافات، وتحليل أسبابها لاتخاذ القرار الاداري المناسب في ضوء ذلك، قامت الباحثة بجمع البيانات الأساسية من خلال قوائم التكاليف للشركة لعام 2017 ومعلومات قسم التخطيط وذلك بالنسبة للبيانات التي تطلبها الدراسة العملية، بالإضافة الى بعض المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال المقابلات والزيارة الميدانية للشركة ومقابلات المدراء والمهندسين في الشركة.

7-1 التعريف بالموازنات وأنواعها

نتيجة للدور الكبير الذي تلعبه الموازنة في مختلف الوظائف الادارية والمالية تمّ تعريفها على أنها "مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، حيث تستخدم للتخطيط لنشاطات الشركة المستقبلية وكذلك للرقابة على مختلف أوجه النشاط في الشركة وتقييم الأداء من خلال قياس ما هو مقدر أو مخطط له بالأداء الفعلي، حيث تتحدد بموجبا الانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات المصححة والمساءلة المحاسبية (عليان، 2009). ويوجد العديد من أنواع الموازنات:

1- الموازنات حسب الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الموازنة وتقسّم إلى:

❖ موازنات القصيرة الأجل: هي الموازنات التي تعد لمدة أقصاها سنة مالية واحدة، ويكون الهدف منها رسم برنامج العمل خلال تلك الفترة والرقابة عليها ومدى كفاءة أدائها وتنفيذها أي أنها تستعمل في هذه الحالة أداة تخطيطية ورقابية معاً (Sharma, 1987).

❖ موازنات الطويلة الأجل: تتمثل في الموازنات التي تعد لأكثر من سنة مالية واحدة، وتهدف هذه الموازنات الى التنسيق بين الأهداف والإمكانات المستقبلية في ضوء أهداف وإمكانات الحاضر وعلى أساس التجربة والخبرات السابقة، أي أن هذا النوع من الموازنات يعمل على خدمة أهداف التخطيط الطويل (العلاوين، 2000).

❖ موازنات مستمرة: هي موازنة لسنة كاملة ومتجددة بحيث يتم مع نهاية كل شهر من تنفيذ الموازنة إضافة شهر جديد. أي أنها تعد على أساس مستمر، أي أن هذا النوع يساعد الادارة على التخطيط المستمر والمسبق لمتطلبات الموازنة نظراً لأنه يغطي دائماً موازنة لسنة كاملة، بحيث يكون لها الوقت الكافي والقدرة على مواجهة ما هو جديد (أبو نصار، 2005).

2- الموازنات بحسب طبيعة عمليات النشاط الاقتصادي الذي تغطيه الموازنة (عليان، 2009):

تقسم عمليات الشركة إلى عمليات جارية وعمليات استثمارية وينتج عن عمليات الشركة تدفقات نقدية تحتاج الى قياس واعداد تقارير خاصة بها ويترتب على ذلك التمييز بين نوعين من الموازنات:

❖ الموازنة التشغيلية: تختص الموازنات التشغيلية بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للشركة بكل جوانبها من حيث الموارد المتاحة والاستخدام الأمثل لها، والرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأدائها.

❖ الموازنة المالية: تعتبر الموازنات المالية أداة جيدة لتخطيط عملية الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل وتوفير السبل اللازمة لذلك.

3- الموازنات بحسب مستويات النشاط: يرتبط العديد من عناصر التكاليف بمستوى النشاط السائد خلال فترة زمنية معينة، فمن المعروف أنه كلما زاد مستوى النشاط زادت التكاليف المتغيرة، ونتيجة لذلك إذا اختلف المستوى الفعلي للنشاط عن المستوى المخطط في الموازنة، فقدت الموازنة معايير صلاحيتها أداة للرقابة وتقييم الأداء، لذلك سوف نختصر في هذا البحث على هذا النوع لما لها من دور في تقييم الأداء واتخاذ القرار (Radu, Gîju، 2015)) ويترتب على ذلك التمييز بين نوعين من الموازنات:

❖ الموازنة المرنة Flexible Budget: عُرفت بأنها الموازنة التي تعد لعدة مستويات من النشاط الانتاجي الواقعة ضمن المدى الملائم لذلك النشاط، بحيث يتساوى مستوى النشاط الفعلي مع أحد هذه المستويات لزيادة فعالية المقارنة بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدرة في نهاية فترة الموازنة. ويمكن القول بأنها الموازنة التي يتم تفصيلها لمستوى الإنتاج والمبيعات الفعلي.

وتبرز أهمية المرونة في هذه الموازنة عند عدم حصول التوازن المطلوب في نهاية الفترة بحيث يتم تعديل حجم النشاط المقدر بشكل يوازي حجم النشاط الفعلي، ومن ثم يتم تعديل أرقام الموازنة بناء على ذلك، لما لذلك من أثر كبير في دقة تحليل الانحرافات الناجمة عن الاختلاف بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدرة، وتكتسب هذه الموازنة صفة المرونة أو الديناميكية من الجزء المتغير من التكاليف (النتر، 2015).

❖ الموازنة الثابتة Static Budget: فهي التي تقوم الشركة بوضعها لمستوى إنتاج مستهدف. (Radu, Gîju، 2015). وتسمى أيضاً بالموازنة الساكنة وتعرف أيضاً على أنها خطة للوصول إلى أهداف الشركة، حيث تعد عند بداية فترة الموازنة على أساس مستوى المخرجات المخططة عن الفترة.

❖ ما يميز الموازنة المرنة عن الموازنة الثابتة:

تحدد الموازنة المرنة الإيرادات والتكاليف المخططة بالموازنة على أساس مستوى المخرجات الفعلية في فترة الموازنة، وتتم حسابات الموازنة المرنة عند نهاية الفترة عند معرفة المخرجات الفعلية، بينما تعد الموازنة الثابتة عند بداية فترة الموازنة على أساس مستوى المخرجات المخططة عن الفترة، تمكن الموازنة المرنة رجال الإدارة من تحديد الانحرافات التي توفر معلومات أكثر من تلك التي توفرها انحرافات الموازنة الثابتة، وتستخدم الموازنة المرنة عندما تتصف العمليات والظروف المحيطة بالشركة بالحركة والديناميكية بدلاً من الثبات، لذلك تعد أكثر واقعية من الموازنة الثابتة، وبالطبع فإن الموازنة ثابتة أو مرنة يمكن أن تختلف عن بعضها البعض في مستوى التفاصيل التي يمكن التقرير عنها (النتر، 2015).

مما سبق يمكن القول أن الموازنات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف الشركة وذلك من خلال تحقيق وظائف الإدارة وهي التخطيط والرقابة على مختلف المستويات وتنسيق العمل بين أقسام الشركة وأنشطتها المختلفة و توحيد الجهود وتوجيهها نحو الهدف المنشود.

ويرى (الجبار، عبد الغني، 2008)، (Radu, Gîju، 2015): أنه لإعداد الموازنة المرنة يجب تحديد ما يلي

1. تحديد المدى الملائم والمتوقع للإنتاج خلال الفترة القادمة.
2. تحليل التكاليف التي ستحدث خلال المدى الملائم، حتى يمكن تحديد التكاليف بحسب طبيعتها.
3. فصل التكاليف بحسب طبيعتها، ثم تحديد معادلة التكاليف المتغيرة وشبه المتغيرة كما يلي:

• فصل التكاليف بحسب طبيعتها أي إلى:

التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط فتزداد بازياده وتنقص بنقصانه وتتعدم في حالة التوقف عن الإنتاج. يتم احتساب التكاليف المتغيرة وفق العلاقة التالية:

$$CV_x = cv_u \times A_x \quad (1)$$

variable costs for level of activity $x = CV_x$ (التكاليف المتغيرة الاجمالية لمستوى (X) من النشاط).

variable cost per hour of activity = Cv_u (التكلفة المتغيرة لكل ساعة من النشاط).
 A_x = (volume x of activity) حجم النشاط (ممكن أن يقاس بكمية أو عدد ساعات).
 x = levels of activity (مستوى النشاط).

وهناك طريقة أخرى لتحديد التكاليف المتغيرة تتعلق بوزن المصاريف المرتبطة بأقصى درجة من النشاط (100%) مع درجات مختلفة من النشاط للفترة الزمنية المتوخاة عنها الموازنة المرنة وفق العلاقة التالية:

$$CV_x = CV_{max} \cdot X\% \quad (2)$$

• التكاليف الثابتة: وتعرف بأنها "التكاليف التي لا يتغير حجمها الكلي على الرغم من التغيرات التي تحدث بحجم الانتاج أو مستوى النشاط خلال مدى معين"

• التكاليف شبه المتغيرة: هي التكاليف التي تتضمن جزء ثابت وجزء متغير ويعطي بالعلاقة التالية.

$$CS_x = (A_{xe} \times cv_u) + Ch_f \quad (3)$$

semi-variable costs budgeted for the level x of activity = CS_x التكاليف شبه المتغيرة لمستوى (X) من النشاط.

volume of activity corresponding the degree x of activity = A_{xe} حجم النشاط المقابل لدرجة X من النشاط

unitary variable part of semi-variable cost = Cv_u (تكلفة الجزء المتغير الوحدوي للتكلفة شبه المتغيرة)

fixed part of semi-variable cost, in the absolute amount = Ch_f الجزء الثابت من التكلفة شبه المتغيرة بالمبلغ المطلق.

مما سبق يمكن توضيح خطوات إعداد الموازنة المرنة وفق ما يلي: (Ionescu C A.,2015)

1. تحديد الكمية الفعلية المنتجة.

2. حساب التكاليف للموازنة المرنة وذلك كما يلي:

أ- تحديد تكاليف المواد والأجور المباشرة وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$BF(MP + MD) = Qef * Chb \quad (4)$$

حيث أن:

the flexible budget associated to the costs for raw materials and direct = $BF (MP + MD)$

materials الموازنة المرنة لتكاليف المواد والأجور المباشرة.

Actual Production = Qef كمية الانتاج الفعلي.

Budgeted Expenses = Chb التكاليف المدرجة في الموازنة (أي ما تحتاجه الوحدة الواحدة من مواد مباشرة وأجور

مباشرة متغيرة).

ب- الموازنة المرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة: لذلك يتطلب الأمر تحديد مؤشر (معدل) تحميل المصاريف

الصناعية غير المباشرة وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$Index = TOT \text{ in } ex / N \text{ hb} \quad (5)$$

حيث أن:

Total indirect expenses bugeted of company = $TOT \text{ in } ex$ إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة

المخططة.

Number of hours bugeted workshop = Nhb عدد ساعات العمل المخططة.

الموازنة المرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة = معدل التحميل * كمية الانتاج الفعلية.

3. تقييم الأداء ويتم ذلك من خلال تحديد الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين النتائج الفعلية ونتائج الموازنة المرنة لبنود التكاليف، وعُرف تقييم الأداء بأنه إحدى الوسائل المهمة التي تمكن الشركة من معرفة مدى كفاءة أدائها عن طريق إجراء مسح شامل لجميع إجراءات وأنشطة الشركة ومن ثم العمل على قياس النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة (عليان، 2009).

4. تحليل الانحرافات الناتجة عن الموازنة المرنة إلى ما يلي (الدغيم، مخللاتي، 2010):

- انحراف المواد المباشرة: وتحلل إلى:
- انحراف السعر يتم احتسابه من خلال المعادلة التالية:
- انحراف السعر = كمية فعلية * (السعر المعياري - السعر الفعلي) (6)
- انحراف الكمية ويتم احتسابه من خلال المعادلة التالية:
- انحراف الكمية = السعر المعياري * (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية). (7)
- انحراف الأجر ويحلل إلى:
- انحراف الزمن ويتم احتسابه من خلال المعادلة التالية:
- انحراف الزمن = معدل أجر معياري * (زمن معياري - زمن فعلي) (8)
- انحراف معدل الأجر ويتم احتسابه من خلال المعادلة التالية:
- انحراف معدل الأجر = زمن فعلي * (معدل أجر معياري - معدل أجر فعلي) (9)
- انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحلل إلى :
- انحراف كفاءة ويتم احتسابه من خلال المعادلة التالية:
- انحراف كفاءة = معدل تحميل معياري * (ساعات معيارية - ساعات فعلية) (10)
- انحراف انفاق = ساعات فعلية * (معدل تحميل معياري - معدل تحميل فعلي). (11)
- 5. معرفة الأسباب وراء تلك الانحرافات الناتجة لعناصر التكاليف.

6. اتخاذ القرار الإداري المناسب لمعالجة تلك الانحرافات بما يضمن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

وتقوم الشركات بإعداد الموازنة الثابتة من خلال وضع موازنة للإنتاج والنفقات على أساس مستوى الإنتاج المخطط في بداية فترة الموازنة (N+1)، حيث يتم وضعها وفق نفس الخطوات المتبعة في إعداد الموازنة المرنة وذلك لمستوى الإنتاج المخطط في الموازنة.

2-7 القرارات الإدارية:

تعد عملية اتخاذ القرارات إحدى الوظائف الرئيسية لإدارة الشركة، وتواجه الإدارة العديد من المشاكل تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيداً، وتزداد صعوبة تلك العملية بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه الشركة، وتستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف والإيرادات وغيرها لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ويجب على إدارة الشركة أن تكون قادرة على تمييز وتحديد التكاليف والإيرادات وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات (يوسف، عودة، 2014). تُعرف عملية اتخاذ القرار (الدبس، 2014): بأنها مجموعة من الخطوات الشاملة والمتسلسلة تهدف إلى إيجاد حل لمشكلة معينة أو حالة طارئة أو موقف معين محتمل الوقوع، أو تتجزأ بغية تحقيق أهداف مرسومة.

يهتم هذا النوع من القرارات بدرجة كفاءة وفعالية استخدام الموارد وأداء الوحدات التنظيمية في الشركة، مثل قرار توزيع العاملين على الأقسام، قرار التخلص من قسم معين، قرار بدفع مكافآت للعاملين، قرار بصرف بعض العاملين، توظيف عمالة جديدة، قرار تحديد السعر، تحديد المزيج السلعي الأمثل. وتعتمد هذه القرارات على المعلومات المحاسبية الوظيفية التي تغطي

فترة سنة غالباً والمتعلقة بتنفيذ الأنشطة المختلفة في الشركة، وتهدف إلى تحديد الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط وبيان حدود السلطة والمسؤولية (الدبس، 2014).

مما سبق يمكن القول: إنَّ عملية اتخاذ القرار هي صلب العملية الإدارية، وأن نجاح أي شركة يعتمد على كفاءة وفعالية القرارات التي تتخذها الشركة ومدى أهميتها في تحقيق مصالح الشركة.

3-7 التعريف بالشركة السورية للاسمنت ومواد البناء ونظام محاسبة التكاليف المطبق بالشركة:

تمثل الشركة السورية لصناعة الاسمنت ومواد البناء في محافظة حماه إحدى شركات القطاع العام الاقتصادي الرائدة التي أحدثت بموجب المرسوم التشريعي رقم/2474/ لعام 1976 برأسمال قدره/456/مليون، تتألف الشركة من ثلاث معامل موجودة في محافظة حماه الأول يعمل بالطريقة الرطبة ويعمل الثاني والثالث بالطريقة الجافة وتم إيقاف معمل رقم /1/ عام 2013 لعدم وجود جدوى اقتصادية من تشغيله.

تقوم الشركة بإنتاج وبيع عدة أنواع من الاسمنت لتغطية احتياجات السوق المحلية وهي: الاسمنت البورتلاندي العادي صنف 32.5N – والاسمنت بورتلاندي صنف 42.5 N والاسمنت البوزلاني – والاسمنت الآباري الجاف بالإضافة إلى بيع الكلينكر الذي يعتبر منتج نصف مصنع للشركات الأخرى.

تقوم الشركة بتوزيع التكاليف على مراكز الانتاج ومراكز خدمات الانتاج وتقوم بتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج وفق أساس تحميل واحد.

اقتصرت الباحثة في دراستها على المعمل رقم /2/ لأن هذا المعمل طاقته الانتاجية أقل من المعمل رقم /3/ بالإضافة إلى قدم آلاته مقارنة بمعمل رقم/3/ وذلك حسب ماتوصلته إليه الباحثة من خلال الزيارة الميدانية والاطلاع على واقع العمل في الشركة، ومن خلال الطاقة القصوى المتاحة للمعمل، مما دعا الباحثة إلى تطبيق البحث على هذا المعمل لتقييم الأداء والكشف عن الانحرافات في حال وجودها والبحث عن أسبابها لاتخاذ القرار الإداري المناسب.

وأيضاً اقتصرت الباحثة على نوع الاسمنت البورتلاندي العادي والكلينكر المنتج النصف مصنع في تطبيق البحث لعدم وجود قوائم تكاليف تفصيلية خاصة للأنواع الأخرى.

8. الدراسة العملية

تم تطبيق البحث على الشركة السورية للاسمنت ومواد البناء في محافظة حماه وذلك كما يلي:

التكاليف الفعلية للاسمنت ومواد البناء للمعمل رقم/2/: أنتجت الشركة السورية للاسمنت ومواد البناء معمل رقم/2/ 146850 طن اسمنت و 299184 طن كلينكر خلال عام 2017، حيث تتضمن تكلفة الاسمنت تكلفة الكلينكر، وتضاف تكلفة الكلينكر إلى الاسمنت حسب نسبة الإضافة التي تحددها الشركة حسب نوعية الكلينكر الناتج ليضاف إلى الاسمنت حسب المواصفات القياسية السورية، حيث إن كل طن كلينكر يحتاج حوالي 10% من المواد المضافة ليتحول إلى اسمنت ولكن يصبح أكثر من طن اسمنت، لأن طن الاسمنت يحتاج حوالي 900 كيلوغرام كلينكر و 100 كيلو غرام من المواد المضافة ليصبح طن اسمنت منتج.

لذلك تم تقسيم تكلفة الكلينكر على نسبة الإضافة لمعرفة نصيب طن الاسمنت من تكاليف الكلينكر الداخلة في صناعة طن الاسمنت الواحد، وتم جمعها مع نصيب تكاليف انتاج طن الاسمنت للحصول على التكاليف الإجمالية، وقد بلغت نسبة الإضافة لعام 2017 للمعمل رقم /2/ 122.8%، حيث تصنف الشركة تكاليف انتاج الاسمنت إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة، والجدول التالي يبين التكاليف الفعلية لانتاج الاسمنت للمعمل رقم/2/ وذلك وفق قوائم التكاليف لعام 2017.

الجدول رقم (1): التكاليف الفعلية للاسمنت للمعمل/2/ للشركة السورية الاسمنت ومواد البناء لعام 2017

التكلفة الاجمالية للاسمنت	تكلفة طن الاسمنت	تكلفة الكلينكر المضاف	تكلفة طن الاسمنت الاجمالية	نصيب طن الاسمنت	نصيب طن الاسمنت من الكلينكر حسب نسبة الاضافة	تكلفة طن الكلينكر	البيان
				146850		299184	حجم الانتاج الفعلي (كمية الكلينكر، كمية الاسمنت) بالطن
							التكاليف المتغيرة
138531740.4	0	138531740.4	463.031	0	463.0319	522.3	حجر كلسي
61375157.45	0	61375157.45	205.141	0	205.1418	231.4	رمل
40090050	40090050	0	273	273	0	0	جبس
89857515	89857515	0	611.9	611.9	0	0	بوزلانا
49280485.11	0	49280485.11	164.716	0	164.7163	185.8	بازلت
2121872.34	0	2121872.34	7.09219	0	7.092199	8	خامات مساعدة
4798264189	0	4798264189	16035	0	16037.84	18090.7	فيول
1311795794	204708900	1107086894	5094	1394	3700.355	4174	كهرباء
16165080.85	5874000	10291080.85	73	40	34.39716	38.8	زيوت وشحوم
30249680.85	9985800	20263880.85	134	68	67.7305	76.4	مازوت
16326126.6	146850	16179276.6	55	1	54.07801	61	بلايط
71878425.53	0	71878425.53	240	0	240.2482	271	اجر
11139829.79	0	11139829.79	37	0	37.23404	42	بكرات
316280834	142738200	173542634	1551	972	580.0532	654.3	قطع غيار
13552189.36	3818100	9734089.362	57	26	32.53546	36.7	مستلزمات سلعية أخرى
219834450	219834450	0	1497	1497	0	0	مواد تعبئة وتغليف
7186743420	717053865	6469689555	26497.8	4882.9	21624.45	24392.4	مجموع التكاليف المتغيرة
							التكاليف الثابتة
79990327.66	43467600	36522727.66	417	296	122.0745	137.7	مستلزمات خدمية
102747894.7	17475150	85272744.68	403	119	285.0177	321.5	اهتلاكات
355719791.5	134514600	221205191.5	1654	916	739.3617	834	رواتب وأجور
538458013.8	195457350	343000663.8	2474	1331	1146.454	1293.2	مجموع التكاليف الثابتة

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على قوائم التكاليف للمعمل رقم/2/ لشركة الاسمنت ومواد البناء في حماه لعام 2017.

- خطوات إعداد الموازنة المرنة:
- تم تحديد الكمية الفعلية المنتجة للمعمل رقم /2/ وذلك من خلال سجلات المعمل وقد تبين أن الكمية الفعلية المنتجة/146850/ طن اسمنت و299184 طن كلينكر أي تشكل نسبة 45%، 99% على التوالي من حجم الانتاج المخطط للمعمل البالغ 300000 كلينكر، 330000 طن اسمنت للعام 2017.
- تم فصل التكاليف بين متغير وثابت وذلك بالاعتماد على تصنيفات الشركة والتي تعد قوائم التكاليف على أساسها.
- تحديد التكاليف للمواد المباشرة وذلك من خلال المعادلة رقم (4)، أما بالنسبة للرواتب والأجور فتصنفها الشركة إلى تكاليف ثابتة، وبالتالي تقتصر المعادلة فقط على جانب المواد المباشرة باعتبارها متغيرة.
- تحديد تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة وفق الموازنة المرنة وذلك من خلال ضرب ما تحتاجه الوحدة معيارياً بحجم الانتاج الفعلي.

- تضم المستلزمات الخدمية: مصاريف الصيانة الدورية ومصاريف صيانة المباني والانشاءات، ومصاريف النقل والانتقال، ومصاريف استئجار آلات ومعدات ومصاريف خدمية مختلفة. والجدول التالي يظهر نتائج الموازنة المرنة لتكاليف انتاج الاسمنت للمعمل رقم/2 لعام 2017.

الجدول رقم (2): تكلفة الاسمنت وفق الموازنة المرنة للمعمل رقم /2/ للشركة السورية للاسمنت ومواد البناء لعام 2017.

البيان	تكلفة طن الكلينكر	نصيب طن الاسمنت من الكلينكر	نصيب طن الاسمنت	تكلفة طن الاسمنت الاجمالية	تكلفة الكلينكر المضاف	تكلفة طن الاسمنت	تكلفة الاسمنت الاجمالية
حجم الانتاج الفعلي (كمية الكلينكر ، كمية الاسمنت) بالطن	299184		146850				
التكاليف المتغيرة							
حجر كلسي	541.04	479.64539	0	479.6454	143502226	70435926	213938152
رمل	335.2	297.16312	0	297.1631	88906451.1	43638404	132544855
جبس	0	0	138.4	138.4	0	20324040	20324040
بوزلانا	0	0	556.3	556.3	0	81692655	81692655
بازلت	188	166.66667	0	166.6667	49864000	24475000	74339000
خامات مساعدة	8	7.0921986	0	7.092199	2121872.34	1041489.4	3163361.7
فيول	22593	20029.255	0	20029.26	599243272	0	599243272
					3		3
كهرباء	4827.81	4279.9734	1022.9	5302.873	128049956	150212865	143071242
					3		8
زيوت وشحوم	113.8	100.88652	100.7	201.5865	30183634	14787795	44971429
مازوت	166.11	147.26064	126.5	273.7606	44058026.8	18576525	62634551.8
بلايط	268	237.58865	0	237.5887	71082723.4	0	71082723.4
اجر	298.8	264.89362	0	264.8936	79251931.9	0	79251931.9
بكرات	42.5	37.677305	0	37.6773	11272446.8	0	11272446.8
قطع غيار	654.3	580.05319	972	1551	173542634	142738200	316280834
مستلزمات سلعية أخرى	36.7	32.535461	26	57	9734089.36	3818100	13552189.4
مواد تعبئة وتغليف	0	0	1532	1532	0	224974200	224974200
مجموع التكاليف المتغيرة	30073.26	26660.691	4474.8	31132.9	797645232	796715199	877316752
					3		2
التكاليف الثابتة	0						
مستلزمات خدمية	137.7	122.07447	296	418.0745	36522727.7	43467600	79990327.7
اهتلاكات	321.5	285.01773	119	404.0177	85272744.7	17475150	102747895
رواتب وأجور	834	739.3617	916	1654	221205191	134514600	355719791
مجموع التكاليف الثابتة	1293.2	1146.4539	1331	2476.092	343000664	195457350	538458014

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات قوائم التكاليف للمعمل رقم/2/ والموازنة لعام 2017.

- **تحديد التكاليف وفق الموازنة الثابتة:** يتم تحديد الموازنة الثابتة لتكاليف انتاج الاسمنت وفق الانتاج المخطط للمعمل رقم/2/ حيث خططت الشركة لانتاج 300000 طن كلينكر، و330000 طن اسمنت لعام 2017 والجدول التالي يظهر لنا تكاليف انتاج الاسمنت البورتلاندي العادي وذلك حسب الموازنة الثابتة.

الجدول رقم (3): الموازنة الثابتة لتكاليف انتاج الاسمنت للمعمل رقم/2/ لعام 2017.

التكلفة الإجمالية موازنة ثابتة	تكلفة طن الاسمنت	تكلفة الكلينكر المضاف	تكلفة طن الاسمنت الاجمالية	نصيب طن الاسمنت	نصيب طن الاسمنت من الكلينكر حسب نسبة الاضافة	تكلفة طن الكلينكر	البيان
330000				330000		300000	حجم الانتاج المخطط (كمية الكلينكر، كمية الاسمنت) بالطن
							التكاليف المتغيرة
302176595.7	158282978.7	143893617	479.64539	0	479.645	541.04	حجر كلسي
187212766	98063829.79	89148936.17	297.16312	0	297.163	335.2	رمل
45672000	45672000	0	138.4	138.4	0	0	جبس
183579000	183579000	0	556.3	556.3	0	0	بورلانا
105000000	55000000	50000000	166.66667	0	166.667	188	بازلت
4468085.106	2340425.532	2127659.574	7.0921986	0	7.0922	8	خامات مساعدة
6008776596	0	6008776596	20029.255	0	20029.3	22593	فيول
1621549021	337557000	1283992021	5302.8734	1022.9	4279.97	4827.81	كهرباء
63496957.45	33231000	30265957.45	201.58652	100.7	100.887	113.8	زيت وشحوم
85923191.49	41745000	44178191.49	273.76064	126.5	147.261	166.11	مازوت
71276595.74	0	71276595.74	237.58865	0	237.589	268	بلايط
79468085.11	0	79468085.11	264.89362	0	264.894	298.8	اجر
11303191.49	0	11303191.49	37.677305	0	37.6773	42.5	بكرات
494775957.4	320760000	174015957.4	1551	972	580.053	654.3	قطع غيار
18340638.3	8580000	9760638.298	57	26	32.5355	36.7	مستلزمات سلعية أخرى
505560000	505560000	0	1532	1532	0	0	مواد تعبئة وتغليف
9788578681	1790371234	7998207447	31132.903	4474.8	26660.7	30073.3	إجمالي تكاليف المتغيرة
							التكاليف الثابتة
79668864	43467600	36201264	418.07447	296	122.074	137.7	مستلزمات خدمية
102443406	17475150	84968256	404.01773	119	285.018	321.5	اهتلاكات
355312392	134514600	220797792	1654	916	739.362	834	رواتب وأجور
537424662	195457350	341967312	2476.0922	1331	1146.45	1293.2	مجموع التكاليف الثابتة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات قسم الموازنة وقسم التخطيط وقسم محاسبة التكاليف للشركة السورية للاسمنت ومواد البناء للمعمل رقم /2/ لعام 2017.

- تقييم الأداء وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع نتائج الموازنة الثابتة والمرنة والجدول التالي يظهر ذلك.

الجدول رقم (4) الانحرافات بين الموازنة الثابتة والنتائج الفعلية وبين الموازنة المرنة والنتائج الفعلية للاسمنت للمعمل رقم/2 لعام 2017

البيان	تكاليف الموازنة ثابتة	التكلفة الفعلية للاسمنت	تكاليف الموازنة المرنة	الانحرافات بين الموازنة الثابتة والتكلفة الفعلية	الانحرافات بين الموازنة المرنة والتكلفة الفعلية
حجم الانتاج بالطن	330000 (المخطط)	146850 (الفعلي)	146850	183150	0
التكاليف المتغيرة	0	0	0	0	0
حجر كلسي	303251957	139024735.9	214699497.7	164227221	75674761.71
رمل	187879004	61593574.38	133016545.2	126285429	71422970.82
جبس	45672000	40090050	20324040	5581950	-19766010
بوزلانا	183579000	89857515	81692655	93721485	-8164860
بازلت	105373665	49455860.5	74603551.6	55917805	25147691.1
خامات مساعدة	4483985.77	2129423.488	3174619.217	2354562.28	1045195.73
فيول	6030160142	4797415440	6013758107	1232744702	1216342667
كهرباء	1626118388	1311689700	1435269366	314428688	123579665.9
زيوت وشحوم	63604665.5	15747072	45078844.11	47857593.5	29331772.11
مازوت	86080409.3	29731944	62791341.94	56348465.3	33059397.94
بلايط	71530249.1	16302786	71335686.83	55227463.1	55032900.83
اجر	79750889.7	71804160	79533967.26	7946729.68	7729807.26
بكرات	11343416.4	11069808	11312562.28	273608.37	242754.2776
قطع غيار	494460000	315965736	315965736	178494264	0
مستلزمات سلعية أخرى	17880000	13092804	13092804	4787196	0
مواد تعبئة وتغليف	505560000	219834450	224974200	285725550	5139750
مجموع تكاليف المتغيرة	9816727772	7184805059	8800623524	2631922713	1615818464
التكاليف الثابتة					
مستلزمات خدمية	79668864	79668864	79668864	0	0
اهتلاكات	102443406	102443406	102443406	0	0
رواتب وأجور	355312392	355312392	355312392	0	0
مجموع التكاليف الثابتة	537424662	537424662	537424662	0	0

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول السابقة.

تبين من الجدول السابق:

- أن الانحرافات الناتجة عن الموازنة الثابتة كانت غير منطقية، على الرغم من أنها كانت إيجابية إلا أنها مضللة ولا تقيم الأداء بشكل دقيق وصحيح، لأن مستوى النشاط الفعلي مختلف عن مستوى النشاط في الموازنة الثابتة، بالإضافة إلى أن الانحراف الذي تظهره إيجابي لرقابة الانتاج وهو مبلغ /183150/ وهو الفرق بين الانتاج المخطط والانتاج الفعلي، وعلى الرغم من أنه إيجابي إلا أنه لا يعكس الايجابية، لأن الشركة في هذه الحالة هي لم تحقق الهدف الذي سعت إليه، ولم تنتج الكمية المخططة ولم تكن ناجحة في تحقيق أهدافها، ويعود ذلك وحسب ما توصلت إليه الباحثة من خلال الزيارة الميدانية وواقع العمل في الشركة السورية للاسمنت ومواد البناء في حماه إلى ضعف عملية التسويق، وخاصة أن الاسمنت

يفقد صلاحيته عند تخزينه في سيلوات التخزين بعد ثلاثة أشهر، والتي هي عبارة عن اسطوانات موصولة بمطحنة الاسمنت يتم فيها تخزين الاسمنت. بالإضافة لانقطاع التيار الكهربائي، وعدم توفر مادة الفيول للحرق خلال النصف الأول من العام واستيراد مادة الفيول.

• تبين أيضاً وجود انحرافات سلبية للمواد الأولية لمادة (الجبس والبوزلانا) أظهرتها الموازنة المرنة، إلا أن الموازنة الثابتة أظهرت هذه الانحرافات إيجابية، وهذا كما ذكرت سابقاً غير دقيق وغير موضوعي لأنه يتم المقارنة مع مستوى نشاط مختلف عن مستوى النشاط الفعلي.

وبناء على ذلك نقبل فرضية البحث القائلة بأن الموازنة المرنة تساعد في تقييم الأداء من خلال الكشف عن الانحرافات في حال وجودها، واتخاذ قرار سليم لمعالجة تلك الانحرافات. وترفض الفرضية القائلة بأن الموازنة الثابتة تساعد في تقييم الأداء واتخاذ القرار بشكل دقيق بناء على نتائج هذه الموازنة.

• تحليل الانحرافات الناتجة وذلك من خلال المعادلات المعطاة من رقم (6) حتى (11): وبما أن الانحرافات السلبية للمواد الأولية فيتم تحليلها إلى انحراف كمية وانحراف السعر وتبين من خلال سجلات الشركة ما يلي:

الجدول رقم(5): الاسعار والكميات الفعلية والمعيارية للجبس والبوزلانا

البيان	الكمية الفعلية	الكمية المعيارية	السعر المعياري	السعر الفعلي
جبس	0.0695	0.035	3953.19	3953.19
بوزلانا	0.055001	0.050	11125.3	11125.3

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة السورية للاسمنت مواد البناء للمعمل رقم /2/ لعام 2017. نلاحظ من الجدول السابق: أن السعر المعياري هو نفس السعر الفعلي، ومن خلال تحليل الانحراف تبين أن الانحراف هو انحراف كمية. وتبين للباحثة أن هذا الانحراف يعود إلى نتيجة الهدر أثناء عملية الإنتاج، بالإضافة إلى عدم نقاوة الجبس والبوزلانا المستخدم عند طحن الاسمنت.

9. الاستنتاجات

1. تبين من خلال هذا البحث أن تطبيق الموازنة المرنة يساعد في تقييم أداء المعمل واتخاذ القرار بشكل موضوعي ودقيق، تبين وجود انحرافات سلبية ولكن ظهرت في الموازنة الثابتة إيجابية لمادة الجبس والبوزلانا، وبالتالي لا يمكن الاعتماد على الموازنة الثابتة في اتخاذ قرار سليم، وهذا يتفق مع نتائج الدراسة السابقة على صناعة الفولاذ (IONESCU,2015).
2. أن الشركة كانت لديها كفاءة في استغلال الموارد المتاحة لديها حيث تبين من خلال نتائج الموازنة المرنة أن الانحرافات لباقي عناصر التكاليف كانت إيجابية ولم تتجاوز الكميات المحددة لها.
3. نتيجة تحليل انحرافات عناصر التكاليف تبين وجود انحراف كمية، ومن خلال مقابلة مدير الإنتاج تبين أن سبب هذا الانحراف هو الهدر أثناء عملية الإنتاج وتقع المسؤولية على إدارة الإنتاج، وذلك لأنها المسؤولة عن الكمية التي يتم تشغيلها وصولاً للمنتج النهائي، بالإضافة إلى عدم نقاوة المواد الأولية (الجبس والبوزلانا)، لأن طن الاسمنت يحتاج حوالي 900 كيلو غرام كلينكر و100 كيلو غرام من المواد المضافة (الجبس والبوزلانا) ليصبح طن اسمنت منتج. وتحدد نسبة إضافة تلك المواد حسب نوعية الكلينكر الناتجة ونقاوة الجبس والبوزلانا ليصبح اسمنت مطابق للمواصفات القياسية السورية، وبالتالي احتاج الاسمنت أكثر من 100 كيلو جبس وبوزلانا وهذا يعني أن الكمية المشتراة من المواد الخام لم تكن بنفس الجودة المحددة في المعايير وبالتالي تقع المسؤولية على إدارة المشتريات،
4. تبين من خلال هذا البحث أن الشركة لم تحقق هدف الإنتاج المخطط له كما هو واضح في الموازنة الثابتة وهو 330000 طن اسمنت، فقد أنتجت بنسبة 45% من الكمية المخططة، وهذا يعني ضعف في الطاقة الانتاجية للمعمل فيما يخص

انتاج الاسمنت، ويعود ذلك ضعف عملية تسويق الاسمنت، لأنها لا تستطيع انتاجه وتخزينه في سيلوات التخزين لأن الاسمنت يفقد صلاحيته بعد ثلاثة أشهر، بالإضافة إلى انقطاع التيار الكهربائي وعدم توفر مادة الفيول خلال العام.

5. أما فيما يخص انتاج الكلينكر فقد أنتجت تقريبا 99% من الكمية المخططة لأن الكلينكر لا يتم وضعه في سيلوات تخزين بل يوضع ضمن أراضي المعمل، ولكنها أيضاً لا تقوم بتسويق الفائض لديها للشركات الأخرى وإنما تبيعه حسب الطلب.

6. أن الموازنة المرنة أداة فعالة في تقييم الأداء واتخاذ القرار إذا ما اعتمدت على معلومات دقيقة وبمساعدة كافة الأطراف المعنية لتحقيق الغاية المنشودة منها، إلا أن ذلك لا يعني تعميمها على كافة الشركات بغض النظر عن حجم نشاطها، أما الموازنة الثابتة فتبين أنها ذات فائدة محدودة في أغراض الرقابة وتقييم الأداء.

10. التوصيات

1. تقترح الباحثة لمعالجة التوقفات الناتجة عن عدم توفر مادة الفيول الانتقال إلى استخدام مادة أخرى في الحرق بديلة للفيول وهي الفحم ومتوفرة محلياً وأقل تكلفة اقتصادية وذلك لضمان عدم توقف الانتاج، والتعاقد مع عدة شركات لتسويق الاسمنت وليس فقط شركة عمران بما يساعد في تحقيق هدف الانتاج المخطط، أيضاً وضع خطة تسويق جديدة للشركة لتسويق الكلينكر وبيع الفائض للشركات الأخرى بدلاً من وضعه في أراضي المعمل إلى حين طحنه إلى اسمنت.
2. اتخاذ الاجراءات اللازمة لمعالجة انحرافات الكمية التي أظهرتها الدراسة العملية، وذلك بالاهتمام بمصادر المواد الأولية، وذلك بتغيير هذه المصادر إذا كانت هناك إمكانية لذلك وتكلفة اقتصادية للشركة.
3. تفعيل دور الموازنة المرنة في الشركات التي تتسم بتغير حجم النشاط لأن ذلك يؤدي إلى تفعيل كافة الوظائف من تخطيط ورقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرار، وعدم الاكتفاء بالموازنة الثابتة التي تعدها الشركة لمستوى نشاط مستهدف.

11. المراجع

المراجع العربية

1. أبو نصار، محمد، (2005) – المحاسبة الإدارية "الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الاردن، ص315.
2. التتر أحمد سلامة، (2015) – دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الادارية وتقييم أدائها. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، ص29، 30.
3. الدبس محمد هيثم، (2014) – مدخل التكلفة على أساس النشاط الموج بالوقت TDABC كأساس لاتخاذ القرارات الرشيدة. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة دمشق، قسم المحاسبة.
4. الدغيم عبد العزيز، مخللاتي حسناء، (2010) – دور محاسبة التكاليف المعيارية في دعم استراتيجية التحسين المستمر والقدرة التنافسية للمنشأة. مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 65، ص13-30.
5. عبد الجبار ورقاء خالد، عبد الغني فريال كاظم، (2008) – دور الموازنات المرنة في تحليل انحرافات عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة. مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 70، ص 1-16.
6. العلويين، أمجد عبد الفتاح، (2000) – تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة آل البيت، الأردن، ص22.
7. عليان زيد محمود موسى، (2009) – مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، قسم المحاسبة، ص2.
8. يوسف زينب جبار، عودة هيفاء عبد الغني، (2014) – أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الادارية. مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، المجلد 22، العدد 4، ص932-945.

9. سجلات قسم التخطيط والموازنات للشركة السورية للأسمنت ومواد البناء في حماه لعام 2017.

10. قوائم التكاليف للشركة السورية للأسمنت ومواد البناء في حماه لعام 2017.

المراجع الأجنبية

1. Ionescu C A.,2015– **Using Flexible Budgets to Manage Organizational Performance and Cost**. New Series on Economy, Law and Sociology. Volume 1, Number 1.PP 87–96.
2. Radu. M., Giju. G., C.,(2015)– **The Flexible Budget– Basic Tool of The Management Control in The Economic Entities**. Scientific Bulletin – Economic Sciences, Volume 14/ Issue 1,pp 3–10.
3. Sharama,R. K. Gupta, S.,(1987)– **Management Accounting**,5 th ed.,Kalyani Publisher, New Delhi, p782.