

جامعة 8 ماي 1945  
قائمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية  
تخصص: مالية المؤسسات

تحت عنوان

## دور الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج

دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن عمر بن عمر لفترة (2016-2017)

إشراف الدكتور:

لعفيفي الدراجي

إعداد الطالبتين:

عبودي شمس

لمزادمي مروة

السنة الجامعية 2018-2019

## شكر ومحرفان

إن خير فاتحة نفتح بها بحثنا هذا هي الحمد والشكر لله

باسط العلم وفتح الخير الذي أعز العباد وأكرمهم بعلمه الوافر

نشكره تعالى على نعمه التي لا تنتهي

ونحمده على ما وهبنا من التوفيق والسداد

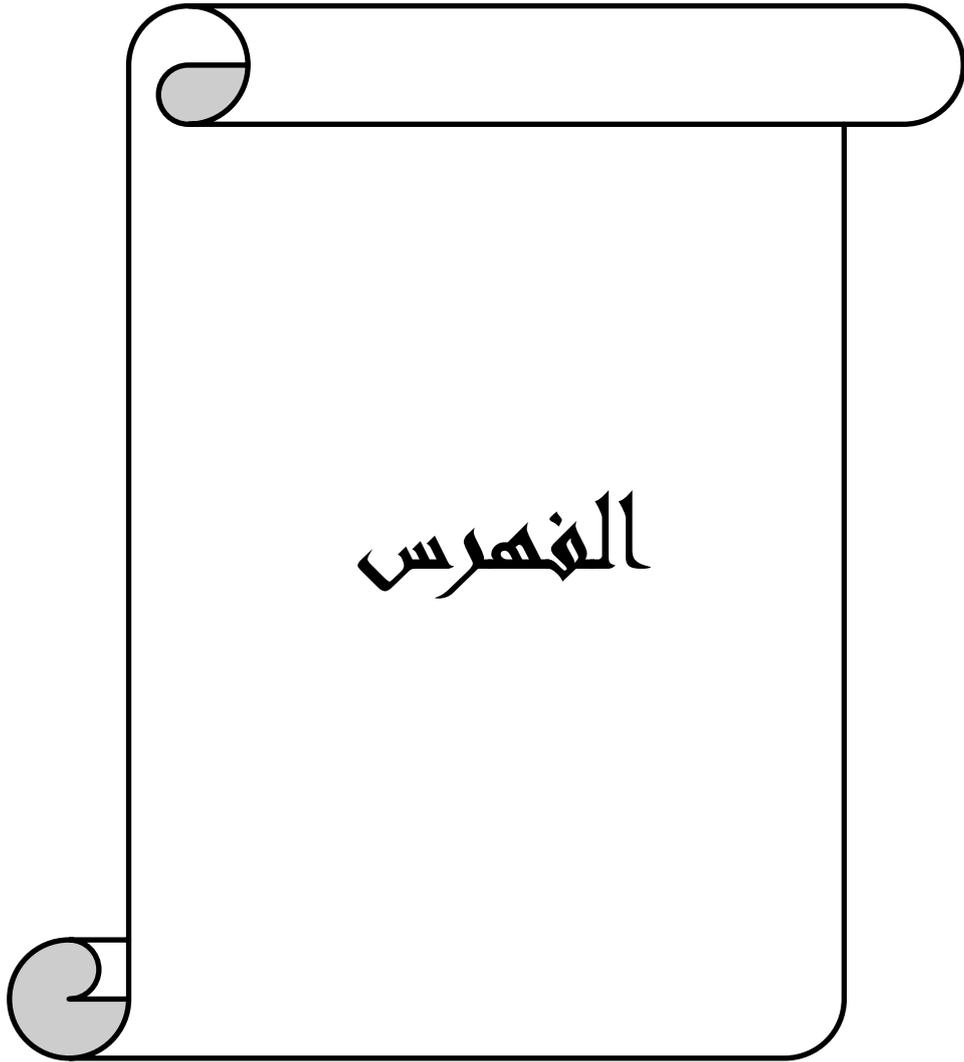
وعلى إعانته لنا على إنهاء هذا العمل المتواضع نتوجه بالشكر الجزيل

مع التقدير والاحترام إلى أستاذي الدكتور " لعفيفي الدراجي " لإشرافه على هذه الدراسة

وما قدمه من كرم التوجيه والنصح الثمين

ونتقدم كذلك بالشكر والتقدير إلى كل أساتذة قسم علوم التسيير

وفي الأخير نقدم شكرنا إلى كل من أعاننا في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.



الفهرس

# الفهرس

شكر وتقدير

I	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول والأشكال
(أ-و)	مقدمة عامة

## الفصل الأول: الموازنة التقديرية

2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية
3	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الموازنة التقديرية ومفهومها
3	1-1- لمحة تاريخية عن الموازنة التقديرية
4	1-2- مفهوم الموازنة التقديرية
5	المطلب الثاني: خصائص وأهداف الموازنة التقديرية
5	1-2- خصائص الموازنة التقديرية
5	2-2- أهداف الموازنة التقديرية
6	المطلب الثالث: أهمية الموازنة التقديرية ومحددات نجاحها
6	1-3- أهمية الموازنة التقديرية
7	2-3- محددات نجاح الموازنة التقديرية
8	المبحث الثاني: إجراءات ومبادئ إعداد الموازنة التقديرية وأنواعها ووظائفها

8	المطلب الأول: إجراءات ومبادئ إعداد الموازنة التقديرية.....
8	1-1- إجراءات إعداد الموازنة التقديرية.....
9	1-2- مبادئ إعداد الموازنة التقديرية.....
12	المطلب الثاني: أنواع ووظائف الموازنة التقديرية.....
12	1-2- أنواع الموازنة التقديرية.....
17	2-2- وظائف الموازنة التقديرية.....
17	المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة التقديرية.....
	المبحث الثالث: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية وموقعها في التنظيم
19	الإداري الهيكلي.....
19	المطلب الأول: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية.....
20	المطلب الثاني: موقع وظيفة الموازنة التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي.....
21	المطلب الثالث: مزايا وعيوب الموازنة التقديرية.....
22	1-3- مزايا الموازنة التقديرية.....
22	2-3- عيوب الموازنة التقديرية.....
24	خاتمة الفصل.....
	الفصل الثاني: مراقبة تكاليف الإنتاج بالموازنات التقديرية
26	مقدمة الفصل.....
27	المبحث الأول: عموميات حول تكاليف الإنتاج.....
27	المطلب الأول: مفهوم تكلفة الإنتاج وعوامل تحديدها.....

27	1-1- مفهوم تكلفة الإنتاج.....
27	1-2- عوامل تدخل في تحديد تكلفة الإنتاج.....
28	المطلب الثاني: تبويب (تصنيف) عناصر التكاليف وطرق تحليلها.....
28	1-2- تبويب (تصنيف) عناصر التكاليف .....
32	2-2- طرق حساب (تحليل) التكاليف.....
38	المطلب الثالث: الموازنة التقديرية للإنتاج.....
38	1-3- مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج.....
38	2-3- أهداف الموازنة التقديرية للإنتاج.....
39	3-3- خطوات إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج.....
39	3-4- وظيفة الموازنة التقديرية للإنتاج.....
41	المبحث الثاني: استخدام الموازنة التقديرية كأداة للرقابة.....
41	المطلب الأول: مفهوم الرقابة بالموازنات.....
41	1-1- مفهوم الرقابة.....
41	1-2- مفهوم الرقابة بالموازنات.....
41	المطلب الثاني: مزايا تطبيق الرقابة بالموازنات التقديرية وأهدافها.....
42	1-2- مزايا تطبيق الرقابة بالموازنات التقديرية.....
42	2-2- أهداف عملية الرقابة بالموازنات.....
42	المطلب الثالث: دور الرقابة باستخدام الموازنات.....
44	المبحث الثالث: تحليل انحرافات التكاليف.....

44	المطلب الأول: مفهوم الانحرافات وأهداف تحليلها ومنطق حسابها.....
44	1-1-تعريف الانحراف.....
44	1-2-أهداف تحليل الانحراف.....
44	1-3-منطق احتساب الانحرافات.....
45	المطلب الثاني: أسباب حدوث انحرافات التكاليف.....
46	المطلب الثالث: تحليل انحراف المصاريف المباشرة والغير مباشرة.....
47	3-1-حساب وتحليل انحراف مصارف المواد الأولية المستهلكة.....
47	3-2-حساب وتحليل انحراف مصارف اليد العاملة المباشرة.....
48	3-3-تحليل الانحراف على الأعباء غير المباشرة.....
50	خاتمة الفصل.....

### الفصل الثالث: دراسة حالة مطاحن عمر بن عمر

50	مقدمة الفصل.....
51	المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن عمر بن عمر.....
51	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة عمر بن عمر.....
51	1-1-نشأة وتطور مؤسسة مطاحن عمر بن عمر.....
52	1-2-التعريف بمؤسسة عمر بن عمر.....
54	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
56	المطلب الثالث: أهداف وطبيعة نشاط المؤسسة.....

56	..... 3-1- أهداف المؤسسة
57	..... 3-2- طبيعة نشاط المؤسسة
58	..... المبحث الثاني: عرض وتحليل موازنات سنة 2016
58	..... المطلب الأول: عرض بيانات سنة 2016
58	..... 1-1- موازنة الإنتاج
58	..... 1-2- موازنة المبيعات
60	..... المطلب الثاني: تحليل انحرافات التكاليف المباشرة لسنة 2016
61	..... المطلب الثالث: تحليل انحرافات التكاليف الغير المباشرة
63	..... المبحث الثالث: عرض وتحليل موازنات سنة 2017
63	..... المطلب الأول: عرض بيانات سنة 2017
65	..... المطلب الثاني: تحليل انحرافات التكاليف المباشرة والغير مباشرة لسنة 2017
68	..... المطلب الثالث: مقارنة انحرافات سنة 2016 وسنة 2017
71	..... خاتمة الفصل
72	..... الخاتمة
76	..... قائمة المراجع
	..... الملاحق



قائمة الجداول

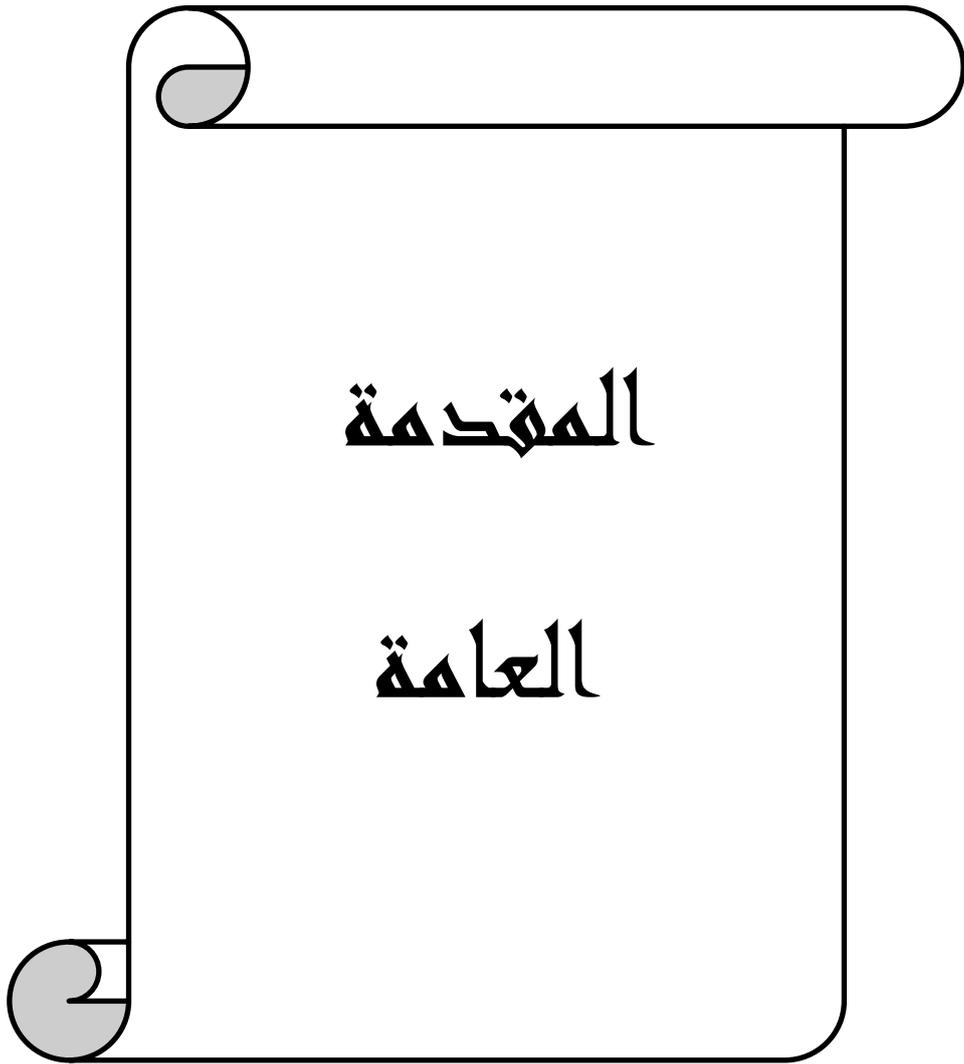
والأشكال

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
40	الموازنة التقديرية للإنتاج	(1)
61	الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2016	(2)
61	موازنة التكاليف لسنة 2016	(3)
62	التكاليف المباشرة لسنة 2016	(4)
64	التكاليف الغير مباشرة لسنة 2016	(5)
65	الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2017	(6)
66	الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2017	(7)
66	موازنة التكاليف لسنة 2017	(8)
67	التكاليف المباشرة لسنة 2017	(9)
69	التكاليف الغير مباشرة لسنة 2017	(10)
70	انحرافات سنتي 2016 و 2017	(11)

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
20	موقع وظيفة الموازنات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي في المؤسسات الكبيرة	(1)
21	موقع وظيفة الموازنات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي في المؤسسات الصغيرة	(2)
31	رسم بياني للتكاليف المتغيرة	(3)
31	رسم بياني للتكاليف الثابتة	(4)
32	رسم بياني للتكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة	(5)
46	ربط الانحرافات بأقسام المنظمة المسببة لها	(6)
55	الطاقة (القدرة) الإنتاجية لمطاحن عمر بن عمر	(7)
56	الهيكل التنظيمي لمؤسسة عمر بن عمر	(8)
63	تمثيل بياني لنسب التكاليف المباشرة لسنة 2016	(9)
64	تمثيل بياني لنسب التكاليف الغير مباشرة لسنة 2016	(10)
68	تمثيل بياني لنسب التكاليف المباشرة لسنة 2017	(11)
69	تمثيل بياني لنسب التكاليف الغير مباشرة لسنة 2017	(12)
71	تمثيل بياني لنسب انحرافات سنة 2016	(13)
71	تمثيل بياني لنسب انحرافات سنة 2017	(14)



المقدمة

العامة

المقدمة العامة:

إن التطورات الحاصلة في العلاقات الاقتصادية والمبادلات التجارية، وزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات الوطنية والدولية للحصول على الأسواق لبيع المنتجات، واقتناء المواد الأولية واليد العاملة بأقل سعر وأفضل شرط، وذلك لاستمرار المؤسسة وتحقيق أهدافها المرجوة.

كل هذا جعل من هذه الأخيرة (المؤسسة) مجبرة على التفكير في إيجاد الوسيلة والكيفية التي تضمن لها الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لها وتقليل أو ضغط التكاليف عن طريق ترشيد الإنفاق.

وحتى يتحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لا بد على المسؤولين القيام بوظائف أساسية وهي التخطيط، التنسيق، الرقابة واتخاذ القرارات. مما يجعل إدارة المؤسسة تستخدم كافة الوسائل اللازمة لمواجهة الأوضاع المتغيرة والتهيؤ للتقلبات والطوارئ المستقبلية، والتي لها علاقة في نجاحها أو فشلها في تحقيق أهدافها.

ولعل من أهم هذه الوسائل هي الموازنة التقديرية حيث يمكن تطبيقها في عدة مجالات وتستطيع من خلالها تفعيل الرقابة على عدة عناصر كالمبيعات والإنتاج والموارد والتكاليف. فقد أصبحت الموازنات التقديرية من الأولويات التي تساعد المؤسسة في الرقابة على نشاطها الاقتصادي، ومعرفة أي خطأ فيه وتصحيحه للوصول إلى أهدافها المرجوة.

وفي العملية الموازنة هناك سلسلة من الموازنات تعد بشكل مترابط، وكل منها يؤثر بل ويحدد الأخرى، وتكون في مجموعها نظاما متوازنا ومنسجما، وإن تم تعديل إحداها لسبب ما فسوف تتأثر الأخرى ويجب تعديلها أيضا. وتتمثل في الموازنة التقديرية للإنتاج، للمواد الأولية والمخزون السلعي، الموازنة التقديرية للمشتريات، الموازنة التقديرية لليد العاملة، الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية، وهي كما نلاحظ موازنات أساسية تتبعها أخرى ملحقه مثل موازنات كل من الأعباء العامة للشراء، للإدارة وغيرها، وفي النهاية هذه العملية يتم صبها في كل من الموازنة التقديرية للمؤسسة وجدول النتائج التقديري.

ونظرا للأهمية النسبية التي تعكسها تكاليف الإنتاج قياسا بمجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية، فإن الموازنة التقديرية تلعب دورا مهما في تقديرها وتحديد الكيفية المثلى للتحكم فيها للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة.

❖ الإشكالية:

وعلى ضوء ما تقدم قمنا بطرح مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي:

كيف يمكن مراقبة تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية من خلال الموازنة التقديرية؟

ويتفرع عن السؤال الرئيسي أسئلة فرعية نوجزها فيما يلي:

- ما مدى أهمية إعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية؟
- هل يمكن للموازنة التقديرية أن تقوم بمراقبة تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية؟
- هل يتم استخدام الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة تكاليف الإنتاج في مؤسسة عمر بن عمر؟

❖ فرضيات الدراسة:

كإجابة مبدئية على الأسئلة قمنا بوضع الفرضيات التالية:

- ✓ للموازنة التقديرية أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية حيث تعتبر أداة مالية ومستقبلية هامة جدا؛
- ✓ لا يمكن للموازنة التقديرية أن تقوم بمراقبة تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية؛
- ✓ تقوم مؤسسة عمر بن عمر باستخدام الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة تكاليف الإنتاج.

❖ أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف البحث في:

- ✓ توضيح أهمية وضع الموازنات التقديرية في المؤسسة؛
- ✓ تحديد دور الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج؛
- ✓ أهمية دور الرقابة على الموازنات التقديرية؛
- ✓ التعرف على الموازنات التقديرية وكيفية إعدادها وخاصة المتعلقة بالإنتاج؛
- ✓ التعرف على الموازنة التقديرية للإنتاج ومراقبتها.

❖ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على الموازنة التقديرية ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية ودورها في الرقابة على تكاليف الإنتاج ، نظرا للأهمية البالغة و المكانة العالية التي أصبحت تحتلها في وقتنا الحالي، باعتبارها من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة على نشاط المؤسسة، وعلى تكاليف الإنتاج، وقدرتها على تحديد

أسباب الانحرافات حيث تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية الصائبة التي من شأنها تحسين سير المؤسسة وتفاذي الأخطاء السابقة وتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة.

#### ❖ أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب كانت دافع لاختيارنا هذا الموضوع ومن أهمها:

- ✓ الميل الشخصي لدراسة هذا الموضوع؛
- ✓ معرفة مدي تحقيق النتائج التي تسعى لها المؤسسة من خلال استخدام الموازنة التقديرية؛
- ✓ تحديد مدى استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في المؤسسة؛
- ✓ قلة الأبحاث والدراسات في هذا المجال.

#### ❖ المنهج المتبع في الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الفصلين الأول والثاني لأننا قمنا فيهما بوصف وتحليل كل الأبعاد من التوضيح والتفسير وكذلك فهم مكونات الموضوع أما في الفصل الثالث تم اعتماد منهج دراسة حالة وذلك من أجل إسقاط الدراسة على الواقع العملي للمؤسسات حيث قمنا باختيار مؤسسة مطاحن عمر بن عمر لتطبيق الجانب النظري للموضوع على أرض الواقع وذلك لأنها مؤسسة إنتاجية.

#### ❖ التوثيق العلمي:

من أجل الإلمام بجميع المعلومات الخاصة بالدراسة قمنا باستخدام عدة مصادر تتمثل في:

- ✓ الدراسة النظرية: لقد استخدمنا في هذه الدراسة عدة مراجع منها الكتب باللغة العربية والفرنسية وكذلك المذكرات، الملتقيات والمجلات.
- ✓ الدراسة التطبيقية: لقد تمت الدراسة بمؤسسة مطاحن عمر بن عمر بقالة، حيث قمنا بإحضار بعض الوثائق من المؤسسة لسنتي 2016 و2017.

#### ❖ الدراسات السابقة:

عند دراستنا لهذا الموضوع وجدنا دراسات سابقة كثيرة تناولت الموازنة التقديرية لكن حدود البحث لا تسمح بالتطرق إليها، ولكن سوف يتم التطرق إلى البعض منها:

- الدراسة الأولى: مكناسي سمية، خضراوي نور الهدى، دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

"CYCMA" للفترة (2013-2015)، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، تخصص مالية،  
جامعة 8 ماي 1945-قلمة-، 2015/2016.

حيث عاجلت الإشكالية التالية:

### كيف يمكن للموازنات التقديرية أن تساهم في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي ما يلي:

- ✓ الموازنة التقديرية تعتبر أسلوبا فعالا في تقييم الأداء المالي، من خلال المساهمة في معرفة سبب الانحراف، والبحث عن الحلول المناسبة لها في الوقت المناسب، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ يتمثل أداء المؤسسة في قدرتها على تحقيق النتائج أي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة تحت تصرفها، إذن الأداء هو الكفاءة والفعالية معا؛
- ✓ تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فهو يعمل على قياس نتائج المؤسسة لاستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية ومقارنتها بالمعايير المحددة في عملية التخطيط، ومن ثم إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرارات؛
- ✓ تعد الموازنة التقديرية الوعاء الذي يحوي خطة المؤسسة التي يتم فيها إعداد الأهداف المسطرة وكيفية الوصول إليها وتحديد الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف لدى المؤسسة، مما يسهل من عملية الرقابة وتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب.

➤ **الدراسة الثانية:** بن عزوز ليندة، واقع تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مطاحن الحضنة بالمسيلة، مذكرة لنيل شهادة الماستر (الأكاديمي) في علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-، 2014/2015.

حيث عاجلت الإشكالية التالية:

### كيف يتم إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي ما يلي:

- ✓ تعد الموازنة التقديرية اعتمادا على خبرة المكلف بإعدادها؛
- ✓ تعتمد المؤسسة على التخطيط الأهداف المرجوة والرقابة عليها باستعمال الموازنات وذلك لتحسين أدائها؛
- ✓ يؤدي إعداد الموازنات إلى تحديد الانحرافات وأسبابها وأخذ الإجراءات التصحيحية في المؤسسة؛
- ✓ تعد الموازنة التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير.

➤ **الدراسة الثالثة:** مُجد أمين خديري، سيف عبد المومن، دور الموازنات التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج "دراسة ميدانية بشركة مناجم الفوسفات somiphos بئر العاتر بتبسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي "ل م د"، قسم علوم محاسبة ومالية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2016/2017.

حيث عاجت الإشكالية التالية:

**كيف تساهم الموازنات التقديرية في الرقابة على تكاليف الإنتاج؟ وما مدى الاعتماد عليها بشركة مناجم**

**الفوسفات somiphos بئر العاتر "تبسة"؟**

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي ما يلي:

✓ تساهم الموازنات التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج لشركة مناجم الفوسفات somiphos بئر العاتر "تبسة" من خلال إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تساعد على التحكم في التكاليف؛

✓ إن شركة مناجم الفوسفات somiphos بئر العاتر لا تزال تعتمد على الأنظمة التقليدية وبالتحديد طريقة التكاليف الكلية في مراقبة الإنتاج رغم الأنظمة الحديثة التي جاء بها الباحثون الاقتصاديون.

#### ❖ هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم بحثنا إلى جزأين، جزء نظري مبني على المفاهيم والدراسات النظرية، وجزء تطبيقي مبني على دراسة حالة المؤسسة محل الدراسة. حيث تناولنا ذلك في فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

تناولنا في الفصل الأول الموازنة التقديرية والذي قسم إلى ثلاث مباحث، حيث يشمل المبحث الأول ماهية الموازنة التقديرية، لمحة تاريخية عن الموازنات التقديرية ومفهومها، خصائص وأهداف الموازنة التقديرية، أهمية الموازنة التقديرية ومحددات نجاحها، أما المبحث الثاني فقد تطرقنا فيه إلى إجراءات ومبادئ إعداد الموازنة التقديرية وأنواعها ووظائفها، بينما المبحث الثالث قمنا فيه بالتعرض إلى مراحل إعداد الموازنة التقديرية.

أما الفصل الثاني فهو بدوره يشمل ثلاث مباحث، ففي المبحث الأول تناولنا مفهوم تكلفة الإنتاج ومراحل تحديدها وعناصر تبويب التكاليف وطرق تحليلها وكذلك الموازنة التقديرية للإنتاج، أما المبحث الثاني فيشمل مفهوم الرقابة بالموازنات، مزايا تطبيق الرقابة بالموازنات وأهدافها، ودور الرقابة باستخدام الموازنات، أما

المبحث الثالث فقد قمنا فيه بالتطرق إلى مفهوم الانحرافات وأهداف تحليلها ومنطق حسابها وأسباب حدوثها وكذلك تحليل الانحراف المصاريف المباشرة وغير المباشرة.

أما بالنسبة للفصل التطبيقي أي الفصل الثالث فهو أيضا يحتوي على ثلاث مباحث، حيث كان المبحث الأول يشتمل على التعريف بمؤسسة عمر بن عمر ودراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة وأهداف وطبيعة نشاط المؤسسة، أما المبحث الثاني فقد قمنا فيه بعرض بيانات سنة 2016 و تحليل تكاليف الإنتاج المباشرة وغير مباشرة، بينما المبحث الثالث فلقد تناولنا فيه عرض بيانات سنة 2017 و تحليل تكاليف الإنتاج المباشرة وغير مباشرة وكذلك مقارنة انحرافات سنة 2016 وسنة 2017.

#### ❖ صعوبات الدراسة:

عند قيامنا بإعداد الدراسة واجهتنا مجموعة كبيرة من الصعوبات أدت إلى عرقلة الموضوع المدروس وإعداده، نذكرها فيما يلي:

- ✓ امتناع المؤسسة عن تقديم المعلومات الكافية التي تساعد في إعداد الموضوع؛
- ✓ عدم إفصاح المؤسسة بالمعلومات التي تقوم عليها مراقبة التسيير مما أدى إلى عدم القدرة على تطبيق المعلومات النظرية في الفصل التطبيقي لقلة الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة؛
- ✓ تذبذب عدم انتظام عمل المكتبة نتيجة الإضرابات المتجددة؛
- ✓ قلة المراجع المرتبطة بموضوع الدراسة.

الفصل الأول:

الموازنة

التقديرية

### مقدمة الفصل:

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم أدوات المحاسبة الإدارية التي تساعد إدارة المنشأة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة وتقييم أداء، وتمثل الموازنة في أبسط صورها بيان مجموعة الإجراءات والتصرفات التي ينبغي القيام بها تباعا لتحقيق أهداف محددة مقدما.

وقد بدأ استخدام الموازنات-تاريخيا- كأداة لتحقيق التوازن بين الإيرادات والمصروفات التي تخص فترة زمنية معينة في المستقبل ثم تم ربط تقديراتها بمعايير معينة للأداء في المستقبل لتحقيق أهداف الرقابة، وأخيرا اتسعت لتشمل كافة جوانب النشاط في الوحدة الاقتصادية لتحقيق أغراض التخطيط والتنسيق بين مختلف الأنشطة والرقابة عليها، ويعني ذلك أن أهمية الموازنات قد زادت وازداد التوسع في استخدامها في الآونة الأخيرة بمختلف المشروعات والتنظيمات. وفي هذا الفصل سنحاول تسليط الضوء على الموازنة التقديرية من خلال العناصر التالية:

### المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية.

**المبحث الثاني:** إجراءات ومبادئ إعداد الموازنة التقديرية وأنواعها ووظائفها.

**المبحث الثالث:** العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية وموقعها في التنظيم الإداري الهيكلي.

### المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية.

من أجل تحقيق استغلال أمثل للموارد لا بد على المسؤولين القيام بوظائف أساسية وهي: التخطيط، التنسيق، الرقابة، واتخاذ القرارات وذلك اعتماداً على نظام الموازنة التقديرية لأنها تهدف إلى القيام بهذه الوظائف السابقة الذكر.

### المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الموازنة التقديرية ومفهومها.

تعتمد الموازنات التقديرية كمفهوم وتقنية على عدة تعاريف، وهذه الموازنات لها لمحة تاريخية تمر بعدة مراحل.

#### 1-1- لمحة تاريخية عن الموازنة التقديرية:

إن أسلوب الرقابة يعتبر من أقدم الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات التقديرية فقد قام سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد موازنة تقديرية لإنتاج القمح في الدولة وبناءً على ذلك كان يقوم بتحديد حجم الإنفاق والاستهلاك.

ويرجع أصل الموازنة التقديرية إلى الأصول الأوروبية، حيث كان وزير المالية الإنجليزي في المراحل الأولى لاستخدام الموازنات في الحكومة، يعد تقديرات الموازنة التي يقدمها إلى المجلس الحكومي البريطاني في حقيبة جلدية، وعلى هذا أصبحت هذه التقديرات معروفة باسم Budget، وفي الأصل فإن كلمة الموازنة التقديرية كانت تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ومصروفاتها وذلك لتنفيذ خطة معينة على أساس الخبرة السابقة والنتائج المحققة في الماضي.

وبازدياد حجم الاستثمارات والتطور التكنولوجي وتعقد المشاكل الإدارية في المشروعات مع زيادة نسبة عدم التأكد في الحياة التجارية، أصبح من الضروري على المسؤولين في جميع أنحاء العالم استخدام الموازنات التقديرية كأداة للرقابة على مختلف أوجه النشاط.<sup>1</sup>

ويعتبر "De Gazenx" أول من استعمل لفظ الموازنة التقديرية وذلك سنة 1825 حيث وصفها بأنها: "عبارة عن جدول به الاحتياجات من الموارد مع التوقيت الزمني لهذه الاحتياجات".

ولكن الاستخدام الفعلي للموازنات التقديرية كنظام للرقابة يعتبر حديث العهد نسبياً ويرجع إلى سنة 1912. ويمكننا تلخيص المراحل التي مر بها أسلوب الموازنة على النحو التالي:

<sup>1</sup> حسينة حوحو، التفسير بواسطة الموازنات التقديرية، دار خالد اللحاني، المملكة العربية السعودية، 2017، ص 13.

- المرحلة الأولى: وكانت فيها الموازنة التقديرية عبارة عن تجميع الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين.
- المرحلة الثانية: وفي هذه المرحلة يتم تحديد التوقيت الزمني لهذه الاحتياجات.
- المرحلة الثالثة: وفيها أصبحت الموازنات التقديرية تستخدم مع التكاليف المعيارية لتحقيق الرقابة.
- المرحلة الرابعة: وفيها أصبحت الموازنات التقديرية تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري، الرقابة والتنسيق بين أعمال المشروع المختلفة، ونجد مظهرها لهذه المرحلة في معظم المؤسسات الناجحة في دول العالم.<sup>1</sup>

## 1-2- مفهوم الموازنة التقديرية: هناك عدة تعاريف للموازنة التقديرية نذكر منها:

- التعريف الأول:** "الموازنة عبارة عن تعبير كمي لخطة الأعمال وتساعد على تحقيق التنسيق والرقابة".<sup>2</sup>
- التعريف الثاني:** "تعرف بأنها خطة مالية تحدد مقدما الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة المختلفة، ولتحقيق الأهداف المطلوبة خلال فترة زمنية قادمة".<sup>3</sup>
- التعريف الثالث:** "هي خطط تتعامل مع حياة واستخدام الموارد على مدى فترة زمنية محددة".<sup>4</sup>
- التعريف الرابع:** "هي ترجمة مالية لأهداف المنشأة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة".<sup>5</sup>
- التعريف الخامس:** "إن الموازنة قائمة تعبر عن الخطط النقدية التي تعد مسبقا عن فترة قادمة، وغالبا ما تكون لسنة واحدة ويشار غالبا للموازنات على أنها تحتوي فقط على الإيرادات والمصروفات المخططة (حساب الأرباح والخسائر)، أي أنها تعكس فقط الدخل المتوقع الذي تكسبه المؤسسة والتكاليف المتوقع أن تنقصها المؤسسة، ولكن الموازنة يجب أن تحتوي أيضا على خطط للأصول والالتزامات (الميزانية العمومية المتوقعة) والوارد والصادر المتوقع للنقدية (قائمة التدفقات النقدية)".<sup>6</sup>

<sup>1</sup> حسينية حوجو، مرجع سبق ذكره، ص 14.

<sup>2</sup> فركوس مجّد، الموازنات التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 4.

<sup>3</sup> اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر والطباعة والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 195.

<sup>4</sup> نضال محمود الرحيمي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2013، ص 225.

<sup>5</sup> خالد الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، الأردن، 2000، ص 193.

<sup>6</sup> مكتبة لبنان ناشرون، إدارة الموازنة المالية، دار لنغ كندرلسلي، لبنان، 2002، ص 6.

من خلال ما سبق يمكن أن نخلص إلى أن: "الموازنة التقديرية هي خطة عمل شاملة ومفصلة، وعبر عنها في صورة مالية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية، وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة، كما أنها تفيد كأداة للاتصال والتحفيز والرقابة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: خصائص وأهداف الموازنة التقديرية.

تتميز الموازنة التقديرية بعدة خصائص وأهداف وهذا ما سنوجزه فيما يلي.

**2-1-1- خصائصها:** تتميز الموازنة التقديرية بجملة من الخصائص المستمدة من كونها تعبير كمي ومالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة. ويمكن تبيان هذه الخصائص في النقاط التالية:<sup>2</sup>

**2-1-1-1- تعبير كمي:** إن تحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.

**2-1-1-2- تحدد في شكل برنامج عمل:** الموازنة ليست فقط تقديراً للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لا بد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة، وليس إلى معرفة وتنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط.

**2-1-1-3- تحدد لفترة معينة:** الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة أو أقل، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها. فالموازنة هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة، والتي هي جزء تنفيذي للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل، كما أنها تعتبر من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات، ومن ثم اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.

**2-2- أهداف الموازنة التقديرية:** تهدف الإدارة من خلال إعداد الموازنة التقديرية إلى تحقيق الأغراض الآتية:

- تخطيط التنسيق والتوفيق بين المحافظة على سيولة كافية لمقابلة دفع الالتزامات المالية وبين زيادة الأرباح طويلة الأجل التي تحققها المنشأة؛
- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وتحديد مصادر التمويل المتوقعة؛
- تقدير الأرباح المتوقعة؛
- تقدير وتنبؤ كمية المبيعات المخطط لها والتي تتوقف على العوامل الآتية:
- ✓ اختبار تأثير المبيعات على التدفقات النقدية وعلى الأرباح؛

<sup>1</sup> حسيبة حوحو، مرجع سبق ذكره، ص 16.

<sup>2</sup> ناصر دادي وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003، ص 48.

- ✓ مدى توفر الأموال اللازمة لتمويل النمو والتوسع في المبيعات مثل العدد والآلات وحسابات الذمم والمخزون؛
- ✓ قدرة المنشأة الإنتاجية على إنتاج كمية المبيعات المخططة؛
- ✓ الظروف الاقتصادية وظروف المنافسة وقدرة السوق على استيعاب كمية المبيعات المخططة؛
- ✓ عوامل أخرى مثل التغير في الأسعار وتأثير الحملات الإعلانية والكميات السابقة لإنتاج المنشأة.<sup>1</sup>
- وضع خطة الإنفاق للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والمتغيرة خلال السنة القادمة؛<sup>2</sup>
- إيجاد معايير محددة ومعقولة لأجل الحكم على الأداء المتوقع بدلا من الاعتماد على المعلومات التاريخية التي قد تكون أساسا غير مناسب للحكم على الكفاية.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: أهمية الموازنة التقديرية ومحددات نجاحها.

لدى الموازنة التقديرية أهمية في المؤسسة وكذلك محددات تساعد في نجاح هذه الموازنة وسنوجزها فيما يلي.

#### 3-1- أهمية الموازنة التقديرية: تكمن أهمية الموازنة التقديرية فيما يلي:<sup>4</sup>

- ✓ تساعد في الإدارة واتخاذ القرارات؛
- ✓ تساعد الإدارة على التخطيط والتنسيق والتوجيه والرقابة على العمليات في المؤسسة؛
- ✓ تسمح بالتأكد من أن الأهداف واقعية مستنبطة من الوضعية الحالية؛
- ✓ تسمح بجعل الأهداف والسياسات في المؤسسة مرنة؛
- ✓ تسمح للإدارة بالاهتمام أكثر بمستوى التخطيط الاستراتيجي.
- بالإضافة إلى ذلك فللموازنة فوائد أخرى تتمثل في:
- ✓ إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى؛
- ✓ تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد من أفرادها وتحديد مركز المسؤولية تبعا لذلك؛
- ✓ إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس المال العامل؛

<sup>1</sup> هيثم محمد الزغبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 297-298.

<sup>2</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية: رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2011، ص 246.

<sup>3</sup> مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة والمالية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2009، ص 279.

<sup>4</sup> حسينة حوحو، مرجع سبق ذكره، ص 16.

- ✓ إلزام الإدارة بدراسة أسواقها، منتجاتها وأساليبها، وهذا ما يساعد على اكتشاف الوسائل التي تمتن وتوسع مجال نشاط المؤسسة؛
- ✓ يمثل أسلوب الموازنات التقديرية قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات؛
- ✓ إلزام الإدارة على وضع نظام جيد للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية؛
- ✓ هو الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدما كمية المبالغ التمويلية اللازمة كما أنه يسهل الحصول على الائتمان المصرفي؛
- ✓ اشتراك جميع الإداريين في وضع الأهداف والوقوف على مدى تحقيق هذه الأهداف؛
- ✓ إلزام المستويات الإدارية على المحافظة على المواعيد وعدم اتخاذ القرارات الإدارية قبل أخذ جميع العوامل بعين الاعتبار؛
- ✓ متابعة جميع النشاطات لبحث مدى التقدم في تطبيق الخطة.<sup>1</sup>

### 3-2- محددات نجاح الموازنة التقديرية:

- لنجاح الموازنة التقديرية سيشترط توفر جملة من العناصر الضرورية والمتكاملة، حيث أن عدم المبالاة بها يؤدي إلى فشل الموازنة التقديرية ومن ثم التأخر عن تحقيق الأهداف الرقابية التي تمكن من تقييم الأداء وتصحيحه، ومن أهم المعايير المحددة لنجاح الموازنات نجد ما يلي:
- ✓ أن لا تزيد مدة الموازنة التقديرية عن سنة، بحيث تكون فترة قصيرة تسمح بإعداد التنبؤات والتقديرات التي تعتمد عليها النشاطات المستقبلية للمؤسسة، ويمكن تجزئة الموازنات على فترات تقل عن سنة؛
- ✓ تبنى الإدارة لفكرة الموازنات التقديرية أداة تخطيطية رئيسية فعالة؛
- ✓ إيجاد نوع من التعاون والاتجاه نحو العمل المشترك ليساهم الجميع في إنجاز الخطة وإنجاحها؛
- ✓ توحيد المعايير والنظريات المعتمدة في وضع الخطط وتقييمها وقياس الأداء؛
- ✓ تقييم الخطط السابقة والاستفادة من الثغرات الموجودة في التخطيط المستقبلي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حسينة حوجو، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>2</sup> سهام عبد الكريم، تسوري بنت تسوري بجم، الموازنة التقديرية كأداة فعالة لمراقبة التسيير، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، ص 9.

### المبحث الثاني: إجراءات ومبادئ إعداد الموازنة التقديرية وأنواعها ووظائفها.

لضمان نجاح الموازنات التقديرية في المؤسسة وفعاليتها كأداة في مراقبة التسيير، يجب توفر بعض الإجراءات والمبادئ تقوم بها عند إعداد الموازنة التقديرية وكذلك تتبع عدة مراحل في إعدادها، وهذه الموازنات متنوعة وفقا لموضوعها وأغراضها.

#### المطلب الأول: إجراءات ومبادئ إعداد الموازنة التقديرية.

هناك عدة إجراءات ومبادئ تقوم بها عند إعداد الموازنة التقديرية سنوجزها فيما يلي.

#### 1-1- إجراءات إعداد الموازنة التقديرية: لغرض ضمان نجاح تطبيق نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة

يجب إتباع بعض الإجراءات الضرورية والتي تشتمل على:<sup>1</sup>

- تكوين لجنة، مسؤوليتها توفير التنسيق لعملية إعداد الموازنة التقديرية، تضم هذه اللجنة عدد من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المؤسسة، وفي العادة يكون مدير المبيعات ومدير الإنتاج ومدير الحسابات (أو المراقب المالي) أعضاء فيه.
  - تعقد هذه اللجنة عدة اجتماعات للتنسيق بين كافة أوجه النشاط، وأن اجتماعها الأول يكون برئاسة المدير العام حيث يعرض كل مدير (أو رئيس القسم) مسودة تتضمن تقديراته عن الموازنة التي تخص القسم المسؤول عنه.
  - يتم مناقشة كل موازنة وتحديد مدى توافقها مع أهداف المؤسسة والخطة العامة، ومن ثم يطلب إعداد التفاصيل الأخرى المتعلقة بكل موازنة، على أن يأخذ بعين الاعتبار إمكانيات الأقسام الأخرى على تنفيذ ذلك، وبعد ذلك تصادق الإدارة العليا على هذه الموازنات.
  - يجب تحديد فترة الموازنة التقديرية، وفي الحقيقة ليست هناك قواعد ثابتة توجب وتلزم وضع الموازنة لفترة محددة، إلا أنه جرت العادة على وضع الموازنة على أساس سنوي، ومع ذلك فإن ظروف العمل في بعض الصناعات قد تستوجب إعداد الموازنات لفترة أطول أو أقصر من ذلك.
  - إن الموازنة السنوية التي تعد لدورة الأعمال القادمة تسمى بالموازنة التقديرية العملية أما الموازنة التي تعد لفترة أطول تسمى بالموازنة التقديرية الرأسمالية وهي التي تتعلق بالاستثمارات.
- هناك جملة من العوامل التي تؤثر على طول أو قصر فترة الموازنة التقديرية ومنها:

<sup>1</sup> خالص صافي صلاح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص ص 23-24.

- ✓ إمكانية التنبؤ بأحوال السوق فكلما كانت هذه الإمكانية ضعيفة وبسيطة كلما كان الأفضل أن تعد الموازنة لفترة أقصر والعكس صحيح؛
  - ✓ الفترة الإنتاجية في المؤسسة أي ما تستغرقه عملية إنتاج السلعة التي تتعامل بها المؤسسة، فإذا كان الوقت اللازم لإنتاج السلعة يستغرق عدة أشهر فإنه ليس من المعقول إعداد موازنة تقديرية تغطي فترة أقصر من الفترة اللازمة لإنتاج السلعة والحالة الأخرى صحيحة عندما تكون عملية الإنتاج تستغرق عدة أيام فإننا نستطيع أن نعد موازنة تقديرية تتناول أكثر من دورة إنتاجية كاملة؛
  - ✓ طبيعة نشاط المؤسسة ومدى تأثيره بالتغيرات الموسمية، فلغرض التنسيق واستغلال الطاقة المتاحة وتلبية الزيادة على الطلب في فترة الرواج يجب الإنتاج في فترة الكساد لمواجهة هذه الزيادة؛
  - ✓ مدى توفر المعلومات والإحصائيات اللازمة لغرض وضع التقديرات الضرورية.
- على كل حال من الأفضل إعداد موازنة تقديرية مرنة وذلك بوضع موازنة تقديرية رئيسية لمدة سنة مع إعداد موازنة فرعية للأشهر الثلاث الأولى من السنة، تحتوي معلومات تفصيلية، ثم تراجع التقديرات في الموازنة الرئيسية نهاية كل شهر أو نهاية كل ثلاث أشهر حسب متطلبات الظروف وتوقعات السوق وتعديل الموازنة وفق ذلك.<sup>1</sup>
- أما الإجراء الأخير فهو وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في إعداد الموازنات والوقت اللازم لتنفيذها، فأولا يجب إعلان وتوضيح الخطوط الرئيسية للسياسة العامة للمؤسسة، وثانيا إعداد التقديرات التفصيلية، وثالثا إجراء التنسيق ومراجعة هذه الموازنة والمصادقة النهائية على مشروع الموازنة. حيث يتم إبلاغ كافة المستويات والأقسام بمحتوى هذه الموازنة التقديرية لغرض وضعها موضع التنفيذ، ومراقبة المتحقق والمقدر والانحرافات الحاصلة وتحديد نقط الاختناق وأسبابها ومحاولة تجاوزها حال أو قبل حصولها.

## 1-2- مبادئ إعداد الموازنة التقديرية:

- تعرف المبادئ العلمية التي تحكم إعداد الموازنات بأنها أداة إرشادية تؤدي إلى حسن استخدام الموازنات كأداة قيمة للتخطيط وتزويد فعاليتها في مجال الرقابة. وتعتبر هذه المبادئ أساسيات ومقومات لازمة لنجاح الموازنات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خالص صافي صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، المحاسبة عن التخطيط والموازنات وتقويم الأداء، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2018، ص 118.

والمبادئ العلمية التي تحكم إعداد الموازنات التقديرية هي:

**1-2-1- الشمول:** لا تقتصر الموازنة على أحد أو بعض فروع النشاط في المنشأة دون الفروع الأخرى وإنما هي

بطبيعتها تشمل جميع أوجه النشاط في المنشأة وتغطي جميع العمليات وتمتد إلى جميع المستويات.

● **ففي مجال التنظيم:** يكون الاهتمام بخطوط الاتصال وبمحدود السلطة والمسؤولية والتنسيق بين الوحدات

الداخلية للمنشأة، كما تعتبر الموازنة في حد ذاتها إحدى وسائل الاتصال بالمنشأة.

● **وفي مجال الاقتصاد:** يكون الاهتمام بالحالة الاقتصادية العامة، ومعدل التنمية ومستوى الدخل وحجم

العمالة والنقود وحالة الطلب ومستويات الأسعار.

● **وفي مجال التسويق:** يكون الاهتمام بالتنبؤ بالمبيعات واختيار منافذ التوزيع وجهود المنشأة البيعية

والترويجية.

● **وفي مجال الإنتاج:** يكون الاهتمام بتحديد حجم الإنتاج ومصادر وأنواع المواد الخام.

● **وفي مجال الرقابة:** يكون الاهتمام بتحديد مراكز المسؤولية ومقارنة النتائج الفعلية بالموازنة وتحليل

الانحرافات وتقييم الأداء.

● **وفي مجال إدارة الأموال:** يكون الاهتمام بوضع الخطة التمويلية ورفع كفاءة استخدام الأموال وبيان أثر

الخطة المقترحة على المركز النقدي ومركز السيولة في المنشأة.

● **وفي مجال التكوين الرأسمالي:** يكون الاهتمام بالبحث عن الفرص المتاحة للاستثمار، ووضع ترتيب

تفاضلي لمشروعات الاستثمار المختلفة، وقياس إنتاجية رأس المال.

ومن هنا كان لا بد أن تعد بيانات الموازنة عن كافة أوجه النشاط بالمنشأة باعتبار كل منها جزء من

الأهداف الرئيسية. وهو الأمر الذي يترتب عليه ضرورة عدم الفصل بين أوجه نشاط المنشأة باعتبار كل منها جزء

من الأهداف الرئيسية. والأخذ في الاعتبار علاقة كل نشاط بالآخر مع بحث آثاره على الأهداف الكلية للمنشأة.

أي تشمل الموازنات جميع أوجه النشاط في المنشأة وتغطي جميع العمليات وتمتد إلى جميع المستويات.

والشمول مبدأ لا يتوقف عند حد معين، كما يمكن النظر إلى الشمول على مستوى أعلى إذا كانت الموازنات

تغطي نشاط شركة قابضة والشركات التابعة لها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، وجدي حامد حجاري، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 20-21.

**1-2-2-1-مبدأ وحدة الموازنة:** ويقتضي أن تكون الموازنة التقديرية بصيغتها النهائية عبارة عن مجموعة من الموازنات الفرعية التي تهدف جميعا إلى تحقيق غاية نهائية واحدة هي الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية.<sup>1</sup> أي تتكون الموازنة في صورتها النهائية من سلسلة من الخطط الفرعية والتفصيلية والعديد من القوائم التقديرية، ومن الضروري أن يجمع هذه الخطط الفرعية خطة شاملة واحدة حتى تحقق التجانس بينهما، كما يجب أن يكون هناك ترابط تام وتنسيق كامل بين القوائم التقديرية حيث أن كل جزء من الموازنة يتأثر بالأجزاء الأخرى. من ناحية أخرى إذا نظرنا إلى عملية إعداد الموازنة نجد أنها تتكون من سلسلة من الخطوات المتتابعة تبدأ بتحديد الأهداف المرجوة خلال فترة الموازنة وتنتهي بإعداد مركز مالي تقديري للمنشأة، وكل خطوة تعتمد على الخطوة السابقة لها.

وتظهر أهمية وحدة الموازنة في التركيز على عامل التنسيق، إذ أنه بدون التنسيق لا يتحقق التوازن بين أوجه النشاط المختلفة، كما أن إهمال التنسيق يؤدي إلى حدوث اختناقات تؤثر على الكفاءة الإنتاجية للمنشأة.<sup>2</sup>

**1-2-3-مبدأ المشاركة:** يقتضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات، وتكمن أهميته في أن الموازنات المفروضة لا يتم تحقيقها غالبا بالكفاءة المرجوة، وتمثل المشاركة في مقدار تأثير الفرد على الموازنة النهائية التي يشارك في وصفها، ومن المهم ضرورة توافق الهدف الذي يقبله المسؤولين على أهدافهم الشخصية، وهذا يجعلهم يبذلون أقصى ما في وسعهم من جهد لتحقيقه، ولن يتحقق ذلك إلا بالمشاركة حيث يمكن من خلالها حث العاملين على الإدلاء بما لديهم من معلومات بصدق وأمانة واستخدامها عند إعداد الموازنات.<sup>3</sup> وإذا لم تحقق المشاركة هذا الغرض بنجاح فإنها تفقد أهميتها من وجه النظر الاقتصادية، ويمكن في ظل الظروف التي يكون فيها قدر كبير من المشاركة أن يتوفر لدى الأفراد قدر كبير من الفاعلية في وضع الأهداف المخططة وأن ينظروا إليها كما لو كانت أهدافهم الشخصية.<sup>4</sup>

**1-2-4-مبدأ التوزيع الزمني:** يقصد بهذا المبدأ توقيت العمليات المختلفة وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها، كأن تقسم موازنة الفترة القادمة إلى فترات متساوية، فالتقسيم الزمني لا يعني توزيع الأرقام

<sup>1</sup> نصر صالح مجد، الوجيز في المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 385.

<sup>2</sup> مجد سامي راضي، المحاسبة عن التخطيط والموازنات وتقييم الأداء، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>3</sup> زينبات مجد محرم، ناصر نور الدين، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2012، ص 304.

<sup>4</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 213.

السنوية توزيعا متساويا على فترات الموازنة إنما المقصود هنا بمبدأ التوزيع الزمني توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلا.<sup>1</sup>

**1-2-5-مبدأ التعبير المالي:** يعتبر مبدأ التعبير عن الموازنة في شكل مالي أمرا حتميا، و ذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة، إذ يتم في البداية إعداد بعض الموازنات على شكل معايير كمية نوعية مثل الكمية المقدرة من المبيعات أو المنتجات التامة، وكذلك الاحتياجات المقدرة من المواد الأولية أو زمن العمل أو الطاقة... الخ، وهو ما يعبر عنه بالموازنة العينية، إلا أنه من الضروري ترجمة جميع هذه الموازنات العينية إلى لغة مالية معبر عنها بوحدة نقدية الدينار مثلا.<sup>2</sup>

**1-2-6-مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية:** ويقصد بالربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية تخطيط المبيعات وتتبع تدفق بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن هذه العمليات وعن بنود التكاليف المرتبطة بها، بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها ويتحمل تكاليفها، وبذلك تتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بهذه الخطة وبالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات، وتبعاً لذلك يتم تخطيط العمليات وإعداد التقارير الرقابية بحيث يتطابق الهيكل التنظيمي والمستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة، ويراعي في إعداد هذه التقارير أن تكون متكاملة بحيث يمكن متابعة الأداء عند المنبع، وأن يحمل كل مركز من مراكز المسؤولية بنود التكاليف المسؤول عنها والتي تخضع لرقابته فقط، كما يراعي في تخطيط العمليات وتصميم تقارير الأداء أن المستويات الإدارية العليا للإدارة تهتم بصورة شاملة لجميع أوجه النشاط، في حين تختص مستويات الإدارة الوسطى والدنيا بالتفاصيل المتعلقة بالنشاط الخاص بها فقط.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: أنواع ووظائف الموازنة التقديرية.

تتميز الموازنة التقديرية بعدة وظائف وأنواع هذا ما سنوجزه في هذا المطلب.

### 1-2-أنواع الموازنة التقديرية: تقسم الموازنة التقديرية إلى:

<sup>1</sup>تقرارات يزيد، حلبي ليلي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى حول مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البلدة 2، يوم 25 أفريل 2017، ص7.

<sup>2</sup>المرجع نفسه، ص7.

<sup>3</sup>المرجع نفسه، ص8.

### 2-1-1- من حيث الفترة الزمنية:

- موازنات طويلة الأجل: تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى الطويل وهي متعلقة بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وتغطي فترة تفوق خمسة سنوات وغالبا تهتم وتخطط للاستثمارات المالية.
- موازنات متوسطة الأجل: عادة ما تغطي أهداف ما بين مدة سنتين إلى أربعة سنوات وهي متعلقة بالأهداف التكتيكية.
- موازنات قصيرة الأجل: ويطلق عليها الموازنة التقديرية السنوية أو العملية، وهي تغطي نشاط المؤسسة خلال دورة مالية قادمة، وتعتبر جزء من الموازنات طويلة الأجل.

### 2-1-2- من حيث المرونة:

- الموازنة الثابتة: تبنى الموازنة الثابتة على حجم الإنتاج الواحد وتستعمل في المؤسسات التي لها القدرة على التنبؤ بصفة حقيقية بحجم النشاط للفترة القادمة، حيث تتميز هذه الموازنة بالثبات نسبيا إلى مستوى حجم النشاط.
- الموازنة المرنة (المتغيرة): ويطلق عليها كذلك المتغيرة وتعد على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، لغرض المراقبة وتقييم الأداء. حيث تعتبر هذه الموازنة كأداة فعالة في ذلك وتتميز بالمرونة إذ أن هناك تغيرات تحدث في محيط المؤسسة سواء الداخلي أو الخارجي، و لذا يجب أن تستجيب لهذه المتغيرات.<sup>1</sup>

### 2-1-3- من حيث درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التقديرية:<sup>2</sup>

- موازنة المسؤولية: إن المؤسسة تتكون من عدة أقسام و ورشات، وعلى رأس كل منها يوجد مسؤول، وكل جزء يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة، فموازنة المسؤولية هي إذن أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها نقيم أداء المسؤول الذي هو على رأس ذلك القسم والإجراءات المصححة الواجب القيام بها.
- موازنة البرامج: هذا الصنف يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية، وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي القيام بها كمشراء آلة جديدة، إنتاج منتج جديد، القيام بحملة للدعاية، فتح سوق جديد وغيرها، و دور موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود

<sup>1</sup>تقرارات يزيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 5-6.

<sup>2</sup> زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2012-2013، ص ص 53-54.

الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية الناجمة عن اختيارها لكل مشروع فهي تساعد على اتخاذ القرارات.

## 2-1-4- من حيث الهدف: وتشمل ما يلي:<sup>1</sup>

- موازنات إستراتيجية وتكتيكية وتشغيلية: تعتبر الموازنة أداة لترجمة الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، وهناك أهداف إستراتيجية للمنشأة تتمثل على سبيل المثال بالأسواق التي تخطط المنشأة لتغطيتها وحصص المنشأة من السوق التي تسعى للوصول إليها، وهذه الأهداف يتم وضعها من قبل الإدارة العليا. أما الأهداف التكتيكية فهي التي يتم وضعها من قبل الإدارة الوسطى كترجمة للأهداف الإستراتيجية للإدارة العليا ومن الأمثلة عليها اختيار المورد المناسب لشراء المواد الخام وسياسة المنشأة في التوظيف. وأخيرا هناك أهداف تشغيلية توضع من قبل الإدارة الدنيا من كمية الإنتاج اليومي وكمية المواد الخام الواجب شرائها. وبهدف ترجمة المستويات الثلاثة من الأهداف السابقة يتم وضع ثلاثة أنواع من الموازنات هي: إستراتيجية، تكتيكية وتشغيلية .

- تتسم الموازنة الإستراتيجية بأنها توضع من قبل العليا، كما تتصف بتغطيتها لفترات مالية طويلة،(5-10) سنوات بالغالب، و بأنها لا تحتوي على تفاصيل بل تكون إجمالية، كما تتصف بأنها تغطي الأنشطة المختلفة للمنشأة.
- أما الموازنة التكتيكية فيتم بالغالب وضعها من قبل الإدارة الوسطى في المنشأة، و تغطي فترة زمنية ممتدة بين (2-5) سنوات، وتكون أكثر تفصيل من الموازنة الإستراتيجية.
- أما الموازنة التشغيلية فتغطي سنة واحدة وتنقسم بالتفصيل لمختلف الأنشطة المتوقع القيام بها خلال الفترة المالية القادمة.

## 2-1-5- حسب المجال الذي تغطيه الموازنة التقديرية: وتشمل ما يلي:

- موازنة المبيعات: تبدأ معظم الموازنات في الوقت الحالي من التنبؤ بالمبيعات باعتبارها الأساس في إعداد باقي الموازنات، ضمن اقتصاد السوق الذي يحدد حجم المبيعات وفقا لدراسته وظروف المنافسة في النشاطات والمنتجات العامة ذات الاستهلاك الواسع، وتتمثل أهداف إعداد الموازنة فيما يلي:

<sup>1</sup> أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، 2008، ص ص 399-400.

✓ تحديد طبيعة ونوعية المنتج الذي تريد بيعه؛

✓ تحديد الهدف الذي تريد تحقيقه والبرامج المرتبطة به؛

✓ وضع سياسات خاصة بتسويق المنتج؛

✓ تحديد أسعار وطرق البيع لتقويم الموازنة.

وهناك عوامل تؤثر على حجم المبيعات وتتمثل في عوامل خارجية متعلقة بالمحيط الخارجي للمؤسسة، من سوق ووضع اقتصادي ومنافسة، وعوامل داخلية تتعلق بالمحيط الداخلي للمؤسسة من موارد مادية ومالية وبشرية المتوفرة وقدرتها على التسويق. وبطبيعة الحال يتم إعداد الموازنة الملحقمة المتعلقة بمصاريف البيع والتوزيع.<sup>1</sup>

- موازنة الإنتاج: بعد إعداد برنامج المبيعات فإن المؤسسة تواجه مشكلة الإنتاج، حيث يتم تقدير حجم الإنتاج المتعلق بالفترة المقبلة والموافق لموازنة المبيعات، وقبل إعداد موازنة الإنتاج يتم إعداد الموازنة الملحقمة المتعلقة بالموازنات التقديرية للمخزونات التامة الصنع الخاصة للمنتج المعني، التي تساعد في تحديد حجم الإنتاج.<sup>2</sup> وموازنة الإنتاج تحدد عدد الوحدات الواجب إنتاجها من كل سلعة، ويتحدد هذا العدد بكمية المبيعات الواجب بيعها من السلعة مضافا إليها كمية مخزون الوحدات التامة من سلعة آخر المدة مطروحا منها كمية مخزون الوحدات التامة منها أول المدة. أي أن موازنة الإنتاج تقوم على المعادلة الآتية:

$$\text{كمية الإنتاج} = \text{كمية المبيعات} + \text{كمية المخزون آخر المدة} - \text{كمية المخزون أول المدة}$$

ويلاحظ أن موازنة الإنتاج تعد عادة بالوحدات على أساس أن كمية الإنتاج تحسب تكلفتها في الموازنات التالية الخاصة بحساب تكلفة الإنتاج، أي موازنات المواد المباشرة المتغيرة المستخدمة في الإنتاج، والأجور المباشرة المتغيرة والمصروفات المباشرة المتغيرة.<sup>3</sup>

- موازنة المشتريات: يتم إعداد موازنة المشتريات بالتنسيق مع موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج، وهي ذات أهمية كبيرة وكل خطأ فيها يؤدي إلى شل نشاط المؤسسة، حيث تأخذ بعين الاعتبار تمويل المواد المشتراة وتحديد تواريخ

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 2008، ص 120.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 121.

<sup>3</sup> مجموعة خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013، ص 165.

الشراء والاستلام والمصاريف المتعلقة بها، وتعمل أن لا يكون هناك فائض في التخزين أو نقص في مخزون الأمان، ويتم إعدادها على أساس برنامج الإنتاج والمخزون من المواد والاستهلاكات، ويجب أن تأخذ بعين الاعتبار كذلك قيود متعلقة بالتكاليف والاحتياجات والتموين، في الأوقات المناسبة التي تحافظ على النشاط العادي للمؤسسة، وذلك بتحديد الحد الأمثل للمخزون ومواعيد إعداد الطلبية وتواريخ الاستلام.<sup>1</sup>

● **موازنة المواد الخام المباشرة:** إن الغاية من إعداد موازنة المواد الخام المباشرة إظهار كمية المواد التي ستحتاجها المنشأة لغايات الإنتاج، والكمية الواجب شراؤها خلال كل فترة، والمبالغ اللازمة لتأمين تلك المواد. ويتطلب إعداد هذه الموازنة البيانات التالية:

- كمية المواد الخام المباشرة اللازمة لتصنيع الوحدة الواحدة؛
- سعر شراء الوحدة الواحدة من المواد الخام، وكمية الإنتاج المتوقعة لكل فترة؛
- كمية المواد الخام المباشرة المتحفظ بها في بداية الفترة؛
- كمية المواد الخام المباشرة الواجب الاحتفاظ بها في نهاية كل فترة.<sup>2</sup>

● **موازنة العمل المباشر:** تعتبر موازنة العمل المباشر أداة تخطيطية وتنسيقية ورقابية هامة لنشاط وأداء العاملين في قسم الإنتاج، فمن خلالها يتم تخطيط وقت العاملين وبالتالي كيفية توزيع الإجازات السنوية لهم وبرنامج التدريب وغيرها، كما يتم من خلالها الرقابة على كفاءة العمل ومدى استغلاله في الإنتاج بشكل فعال.

تبين موازنة العمل المباشر عدد ساعات العمل المباشر التي ستحتاجها المنشأة لغايات التصنيع خلال الفترة القادمة مفصلة على فترات الموازنة، كما تظهر تكاليف العمل المباشر التي ستحملها المنشأة.<sup>3</sup>

● **موازنة النقدية:** تمثل موازنة النقدية ما تتوقع المنشأة استلامه من نقدية (تدفقات نقدية داخلية "مقبوضات") وما تتوقع دفعه (تدفقات نقدية خارجة "مدفوعات") خلال الفترة التي تغطيها الموازنة. وتعتبر موازنة النقدية من الموازنات الحساسة للمنشأة نظراً لأنها تظهر للمنشأة الفترات التي يتوقع أن يكون لديها عجز في النقدية، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة التخطيط مقدماً للحصول مقدماً على الأموال اللازمة لسد هذا العجز. وبالمقابل إذا ظهر وجود فائض في النقدية، فعلى المنشأة اتخاذ الترتيبات لاستثمار هذا الفائض.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 122.

<sup>2</sup> أحمد ظاهر، مُجدد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 410.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 412.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص 420.

2-2-2-وظائف الموازنة التقديرية: للموازنة التقديرية عدة وظائف نذكر منها:<sup>1</sup>

2-2-2-1-وظيفة التخطيط: وهو وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، وتوضع الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل وخطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها، وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيماً يؤدي على تحقيق الأهداف الموضوعة.

2-2-2-2-وظيفة التنسيق: وهو العملية التي بموجبها يتم تحديد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع، ولهذا فإنه يجب أن لا يصدر أحد الأقسام، فمثلاً لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة يبعه لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، ولا ينبغي أن تقوم سياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها.

2-2-2-3-وظيفة الرقابة: الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعة، واستخدام الموازنات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملائمة الخطط، والأهداف والسياسات الموضوعة مقدماً، ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط والأهداف الموضوعة مقدماً، ومتابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.<sup>2</sup>

2-2-2-4-وظيفة الدافع: الموازنة هي هدف المدير الذي يتم تقييمه، بل هو أيضاً أداة تحفي، بالنسبة لمعظم البشر، زيادة إيجابية في المسؤوليات لها تأثير إيجابي على دوافع الناس.<sup>3</sup>

المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة التقديرية.

مراحل إعداد الموازنة التقديرية يتطلب من كل مؤسسة أن تضع الخطوط الرئيسية لسياساتها العامة ثم تليها التقديرات التفصيلية لهذه السياسة وإجراء التنسيق والمراجعة فيما بين هذه الموازنات لكي تصل في الأخير إلى المصادقة النهائية عليها حيث يتم إبلاغ كافة المستويات بمحتوى هذه الموازنة، ويمكن تلخيص هذه المراحل فيما يلي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، من الموقع: [www.rr4ee.net](http://www.rr4ee.net)

ص ص 230-231، تاريخ الاطلاع: 2019/03/22، على الساعة: 17:35

<sup>2</sup> محمد خليل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 230.

<sup>3</sup> Y. De Rongé, COMPTABILITE ANALYTIQUE ET BUDGETAIRE, p103.

<sup>4</sup> شفاف فريد، الموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، ب ت، ص ص 25.

**3-1- إعلان السياسة العامة للمؤسسة:** تتمثل في إعلان وتوضيح الخطوط الرئيسية في سياسة المؤسسة ويتم تحديد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات مع مراعاة التغيرات التي يمكن حدوثها على مستويات الأسعار والكميات ولهذا نجدتها تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب نشاط وحجم كل مؤسسة وفي حالة ما إذا لم تعين المؤسسة سياسة جديدة فإن هذا يعني أنها ستتجه نفس السياسة السابقة.

**3-2- إعداد التقديرات:** يقوم كل مشرف مسؤول في مستويات الإدارة التنفيذية بإعداد تقديرات عن المفردات التي يعتبر مسؤولاً عنها، ويتم مناقشة هذه التقديرات والمصادقة عليها بمعرفة الرئيس المباشر، ثم تجميع التقديرات المباشرة لرفع إلى المستويات الإدارية العليا ويتولى نظام الحسابات عادة إعداد بيانات تاريخية اللازمة التي يعتمد عليها المشرفون لاتخاذ القرارات وهي مهام المصالح الوظيفية المالية، المحاسبية، الموارد البشرية.

**3-3- المراجعة والتنسيق:** بعد أن تتم التقديرات اللازمة يتم تسليمها إلى مجلس الإدارة بعد مراجعتها في كل المستويات الإدارية فإما أن يتم المصادقة عليها أو تعديلها.

وفي هذا الوقت يتم تنسيق أيضا بين الموازنات التقديرية المستقلة، وبعد ذلك يتم مراجعة هذه الموازنات وقد يترتب على هذه المراجعة الحاجة إلى إجراء التعديلات، وهذا بعد استثمار المختصين ويتم إثبات كل ذلك في شكل تقارير إدارية.

**3-4- المصادقة النهائية:** بعد إتمام الإجراءات السابقة يعرض مشروع الموازنة التقديرية في شكلها النهائي على مجلس الإدارة للمصادقة لا تعني الموافقة المطلقة إذ يمكن للجنة الموازنة إجراء التعديلات على المشروع قصد الوصول إلى الصيغة المثالية للأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.<sup>1</sup>

ويمكن تلخيص المراحل التي تمر بها إعداد الموازنة التقديرية فيما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ توضيح الدور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة؛
- ✓ جرد الموارد المالية والفنية والبشرية للمؤسسة؛
- ✓ توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة ( الأطراف الآنية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، المنافسة المحلية، الوطنية والدولية، معدل التضخم...).

<sup>1</sup> شناف فريد، مرجع سبق ذكره، ص 26-27.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ب ت، ص 130.

المبحث الثالث: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية وموقعها في التنظيم الإداري الهيكلي.

في هذا المبحث سنتطرق إلى العوامل التي تتحكم في إعداد الموازنة التقديرية وكذلك موقع الموازنة التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي للمؤسسات الكبرى و المؤسسات الصغرى، وأهم المميزات التي تتسم بها والانتقادات الموجهة لها.

**المطلب الأول: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية.**

قبل أن نبدأ في إعداد الموازنة لابد أن نحدد ما هي العوامل الأساسية التي تتحكم في السياسة العامة للمشروع وكيف تؤثر هذه العوامل في إعداد الموازنة التقديرية وهذه العوامل المتحكمة قد تكون حجم المبيعات- الطاقة الإنتاجية-احتياجات برنامج الإنتاج-رأس المال العامل. وسنوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>

**1-1-حجم المبيعات:** إذا كانت المؤسسة لديها طاقة إنتاجية تزيد عن كمية الإنتاج الممكن بيعه ففي هذه الحالة يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها والتي هي أقل من الطاقة المتاحة، وبذلك يكون العامل المتحكم هنا هو حجم المبيعات.

**1-2-الطاقة الإنتاجية المتاحة:** إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة للمؤسسة أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.

**1-3-مستلزمات برنامج الإنتاج:** إذا توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج إنتاج معين تستطيع تسويقه وبيعه ولكن هذا البرنامج يتطلب توفر مستلزمات الإنتاج وهي اليد العاملة والمواد الأولية واللوازم، فقد يصعب على المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات المهارة العالية لتنفيذ ذلك البرنامج، أو صعوبة في إيجاد المواد الأولية اللازمة لسبب من الأسباب ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو مستلزمات الإنتاج.

**1-4-رأس المال العامل:** إن أي زيادة في حجم الإنتاج يتطلب زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في مستلزمات الإنتاج اللازمة لإنتاج الزيادة في حجم الإنتاج وعدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرنامج ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو رأس المال العامل.

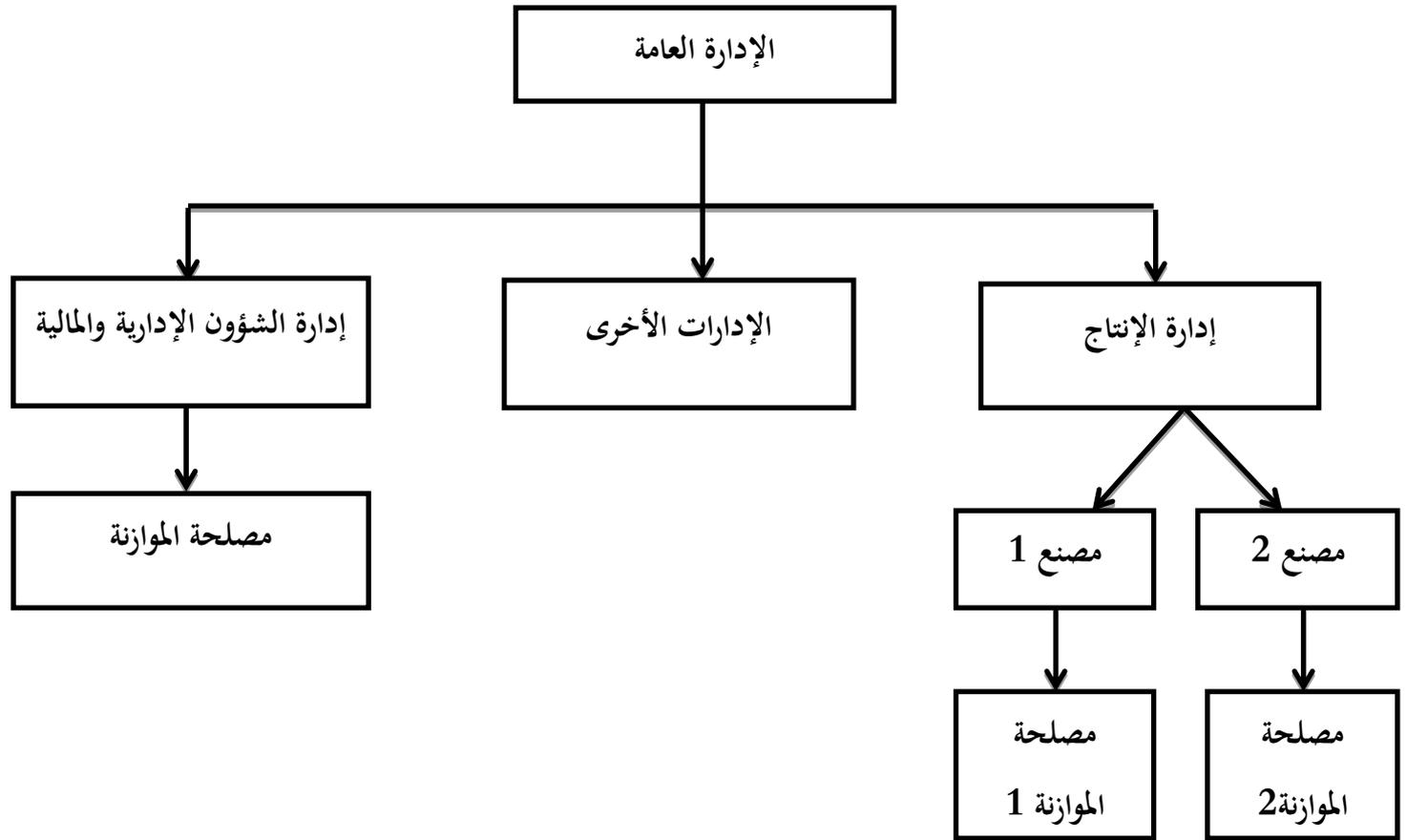
<sup>1</sup>فركوس مجّد، مرجع سبق ذكره، ص ص 12-13.

المطلب الثاني: موقع وظيفة الموازنات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي.

ينقسم موقع وظيفة الموازنات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي إلى:

**1-2- في المؤسسات الكبيرة:** إن مهام الموازنات التقديرية يتكلف بها أشخاص في مصلحة الموازنات التقديرية بينما مهمة مراقبة الموازنات لا يمكن إسنادها إلى نفس الأشخاص ويمكن إسنادها إلى أشخاص خارج المؤسسة مقابل أتعاب تسددها لهم المؤسسة. ونظرا للأهمية الكيفية والكمية لمهام الأشخاص المكلفين بإعداد الموازنات التقديرية فيتوجب أن يكونوا ضمن المستخدمين في المؤسسة. فمصلحة الموازنة التقديرية يمكن أن تكون تحت إشراف إدارة الشؤون الإدارية والمالية وبالتالي فهي ستكون تابعة في نفس الوقت للإدارة العامة وبه مركزية أكثر إلى كل مركز إنتاج (أنظر الشكل 1) كما يمكن أن تظهر هذه المصلحة في التنظيم الإداري للمؤسسة في موقع "الأركان العامة" بالنسبة للإدارة العامة، وبذلك يكون دور الأشخاص المكلفين بهذه المهمة دورا استشاريا.<sup>1</sup>

الشكل 01: موقع وظيفة الموازنات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي في المؤسسات الكبيرة.

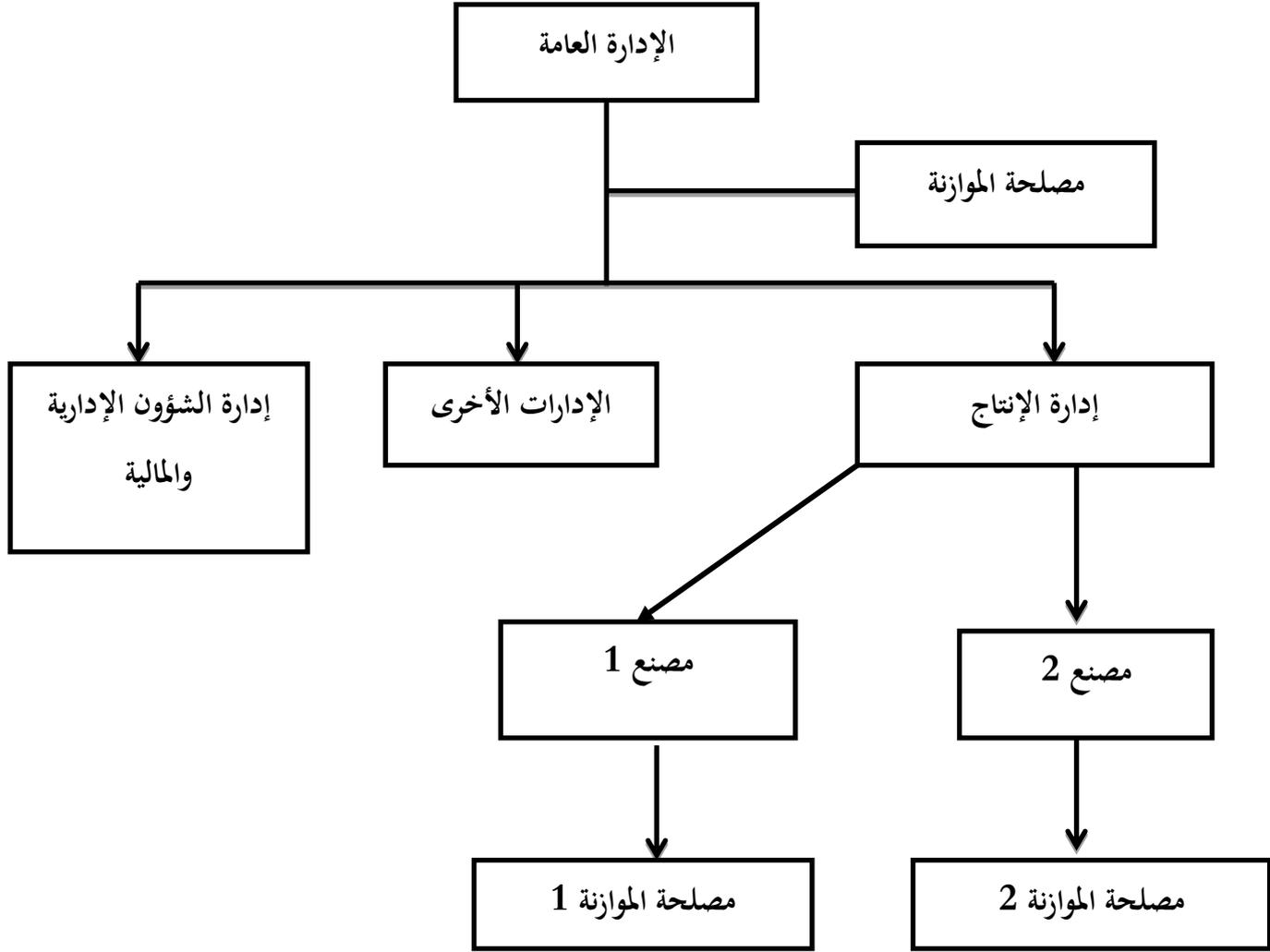


المصدر: فركوس مجّد، الموازنات التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 14.

<sup>1</sup> فركوس مجّد، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-15.

2-2- في المؤسسات الصغرى: تستند مهمة الموازنات التقديرية إلى المسؤول المكلف بالمهام المالية نظرا لأن تكوينه يؤهله للقيام بهذه المهمة. ففي أغلب الأحيان يراقب هذا الشخص من طرف مدير المؤسسة وقليلًا ما يراقب من طرف الغير.<sup>1</sup>

الشكل 02: موقع وظيفة الموازنات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي في المؤسسات الصغرى.



المصدر: فركوس مجّد، الموازنات التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 16.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب الموازنة التقديرية.

هناك عدة مزايا للموازنة التقديرية لكن ذلك لا يجعلها تخلو من بعض العيوب وهو ما سنتناوله فيما يلي.

<sup>1</sup> فركوس مجّد، مرجع سبق ذكره، ص 15-16.

3-1- مزاي الموازنة التقديرية: وتتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ تقدم للإدارة أداة للتخطيط الشامل وأنشطة المشروع بلغة موحدة؛
- ✓ تقدم للإدارة أداة لتنسيق بين أوجه النشاط المختلفة والخطط المختلفة لأقسام المشروع؛
- ✓ تقدم للإدارة أداة للرقابة على أوجه النشاط المختلفة في المشروع؛
- ✓ تساعد الإدارة على وضع الأهداف والسياسات الواضحة والمحددة مقدما للمشروع ككل وللأقسام والأنشطة المختلفة في المشروع؛
- ✓ تساعد في اشتراك المستويات الإدارية الدنيا في وضع خطة المشروع؛
- ✓ تساعد على توضيح سلطات ومسؤوليات المديرين المسؤولين عن تنفيذ الخطة؛
- ✓ تساعد كأداة للاتصال الفعال بين المستويات الإدارية المختلفة في المشروع من جهة وبين المحاسب والمستويات الإدارية من جهة أخرى؛
- ✓ تساعد في تفويض السلطات؛
- ✓ تساعد في رسم الخطط طويلة ومتوسطة وقصيرة الأجل؛
- ✓ تعمل الموازنة على استقرار نشاط المشروع خلال فترة الموازنة؛
- ✓ تساعد في تخطيط ورقابة تمويل المشروع لأوجه النشاط المختلفة؛
- ✓ تساعد في قياس الانحرافات عن الموازنة وتحديد أسبابها كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية المعالجة والمصححة المستحقة.

3-2- عيوب الموازنة التقديرية: هناك عدة نقائص تؤدي إلى ضعف هذا الأسلوب وأهمها ما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ مساعدة غير كافية من الإدارة؛
- ✓ عدم التنسيق بين مختلف مراكز المسؤولية؛
- ✓ اتجاه المسيرين إلى انتظار الكثير من نظام الموازنات التقديرية؛
- ✓ استعمال الموازنات التقديرية لأغراض تحكمية بدلا من استعمالها كوسيلة لمراقبة العمليات ويحدث ذلك عندما لا تبني على أساس الاستجابة لمتطلبات الواقع وللاحتياجات الفعلية؛

<sup>1</sup> سليمان مصطفى الدلاهمة، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص ص 195-196.

<sup>2</sup> سهام عبد الكريم، تسوري بنت تسوري بهية، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18.

- ✓ يمكن أن تتعرض بعض الوحدات للتضييق و العرقلة بحجة عدم وجود مخصصات، بينما تتوفر مخصصات زائدة عن الحاجة يمكن أن تصبح مصدرا للتبذير على مستوى وحدات اتفاقية أخرى؛
- ✓ تردد المسؤولية أو عدم قدرتهم على تنبيه رؤوسهم و لفت أنظارهم لتدارك الانحرافات الموجودة في الأوقات المناسبة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سهام عبد الكريم، تسوري بنت تسوري بجة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

### خاتمة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى الموازنات التقديرية حيث وجدنا أنها تعد من الأدوات الهامة جدا والتي تستعملها الإدارات المختلفة في منشآت القطاع العام والخاص على سواء وذلك لغايات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

وتعد المنشآت عدة أنواع من الموازنات من أهمها الموازنة الشاملة وهي التي تغطي مختلف أوجه المنشأة، والموازنات الوظيفية التي تغطي كل منها نشاط أو وظيفة محددة مثل موازنة النقدية أو موازنة الإنتاج. أما من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة فهناك موازنات طويلة، متوسطة وقصيرة الأجل، ومن الأنواع الأخرى للموازنات الموازنة المرنة والموازنة الثابتة، تعد بناءً على مستويات متعددة من أوجه النشاط في حين تعد الموازنة الثابتة.

الفصل الثاني:  
مراقبة تكاليف  
الإنتاج بالموازنة  
التقديرية

مقدمة الفصل:

تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم جوانب نظام الرقابة الشامل في أي منشأة صناعية أو خدمية أو تجارية، وذلك لما تهدف إليه هذه الرقابة من تخفيض لتكلفة المنتجات، وبالتالي زيادة الربحية والقدرة التنافسية للمنشأة. ويتطلب نظام الرقابة الجيد على التكاليف ضرورة وضع معايير التكاليف مقدما والالتزام بها من جانب العاملين في أقسام الإنتاج في موقع العمل عموما ثم قياس التكاليف الفعلية للأداء الفعلي، ومقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، وتحديد الانحرافات بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكاليف ويتم تحليل هذه الانحرافات حسب أنواعها وأسباب حدوثها وأهميتها النسبية. وهو ما سنوضحه في هذا الفصل من خلال العناصر التالية:

المبحث الأول: عموميات حول تكاليف الإنتاج.

المبحث الثاني: استخدام الموازنة التقديرية كأداة للرقابة.

المبحث الثالث: تحليل الانحرافات.

### المبحث الأول: عموميات حول تكلفة الإنتاج.

في هذا المبحث سوف نقوم بالتطرق إلى مفهوم تكلفة الإنتاج وعوامل تحديدها وكذلك تبويب التكاليف وطرق حسابها وفي الأخير تطرقنا إلى الموازنة التقديرية للإنتاج.

#### المطلب الأول: مفهوم تكلفة الإنتاج وعوامل تحديدها.

تتميز تكلفة الإنتاج من حيث مفهومها وتعتمد على عدة عوامل لتحديدها، وهذا ما سنوضحه في هذا المطلب.

#### 1-1- مفهوم تكلفة الإنتاج:

قبل التعريف بتكاليف الإنتاج سنقوم بتعريف التكلفة أولا حيث أنها تعرف بأنها: "هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل. وبمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر والمستقبل".<sup>1</sup>

أما تكلفة الإنتاج فتعرف بأنها مجمل عناصر الاستخدامات المنفقة على مجموع مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية، فالرقابة على تكاليف الإنتاج تساعد على تبويب عناصر التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وعلى تحديد مسؤولية الإنفاق لأن مسؤولية التكاليف الثابتة تقع على عاتق الإدارة العليا، والقرارات التي تؤخذ في اللجان تعكس التكاليف المتغيرة التي تخضع لإشراف الإدارة التنفيذية.<sup>2</sup>

وتعرف أيضا بأنها التكلفة التي تشمل بالإضافة إلى استهلاك المواد المستهلكة، رسوم الإنتاج للمنتج.<sup>3</sup>

#### 1-2- عوامل تدخل في تحديد تكلفة الإنتاج: وتتمثل في:<sup>4</sup>

- في حالة إنتاج المؤسسة لعدة عناصر غير متشابهة أو ليست من نفس النوع فيجب حساب تكلفة الإنتاج لكل نوع أو عنصر على حدة، وهذا ما يسمى بطريقة الطلبات؛
- كما أن هناك بعض المنتجات تمر على أكثر من مرحلة إنتاج، مثل معالجة الصوف للحصول على الخيوط ثم الخيوط للحصول على القماش، وبعد ذلك الحصول على ملابس جاهزة، وعلى العموم يقسم إلى مرحلتين حيث تعطي المرحلة الأولى منتوجات نصف مصنعة تكون كمواد أولية لإنتاج منتوجات تامة في مرحلة إنتاجية ثانية؛

<sup>1</sup> عبد المقصود ديبان، مبادئ في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1996، ص 51.

<sup>2</sup> لعساس آسيا، التخطيط والرقابة على الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2000، ص ص 92-93.

<sup>3</sup> Cloude Alazard, contrôle de gestion, édition francis lefebvre, 3<sup>ème</sup> édition, paris, 2010, p47.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية: دروس وتمارين، دار المحمدية، الجزائر، 1990، ص 85.

• كما أنه عند انتهاء الدورة الإنتاجية عادة تحصل المؤسسة في الورشات الإنتاجية بالإضافة إلى المنتوجات التامة الصنع على بعض أو كل العناصر التالية:

✓ منتجات قيد التنفيذ أي منتوجات انطلق في إنتاجها ولم تنتهي نهائياً ولم تعطي منتوجاً نصف مصنعا؛  
✓ منتوجات غير صالحة للبيع العادي لعدم خلوها من العيوب التي طرأت عليها في عملية الإنتاج وتدعى بالمهملات؛

✓ منتجات أخرى ناتجة عن النشاط الأساسي للمؤسسة في إنتاج المنتوجات الأساسية مثل: البقايا الناتجة عن عملية الإنتاج خاصة في المنتوجات التي تتوجب التقطيع أو التفصيل أو الطحن أو الصهر.<sup>1</sup>  
المطلب الثاني: تبويب (تصنيف) عناصر التكاليف وطرق حسابها.

هناك عدة تبويبات أو تصنيفات لعناصر التكاليف وهذا ما سنتناوله فيما يلي وكذلك طرق حسابها.

**2-1-1- تبويب (تصنيف) عناصر التكاليف:** إن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية وأن لكل تبويب من تبويب هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة لإدارة المنشأة الصناعية وخاصة ما يتعلق بالإنتاج. ومن أهم التبويب ما يلي:<sup>2</sup>

**2-1-1-1-2- التبويب الأساسي (الطبيعي):**

**2-1-1-1-2- عنصر تكلفة المواد:** أو المستلزمات السلعية ويتمثل بكل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع في منشأة ما تكون مادة خام في منشأة ثانية كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التصنيعية والعملية والتسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية، وعنصر تكلفة المواد من حيث الأهمية النسبية يعتبر من أهم عناصر التكاليف حيث يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج لذا يستوجب الاهتمام به وفرض الرقابة عليه.

**2-1-1-2- عنصر تكلفة العمل (الأجور):** إن توفر المواد في المنشآت الصناعية يحتاج إلى أيدي عاملة لتحويل هذه المواد إلى منتج نهائي، ويعتبر العنصر الثاني من حيث الأهمية النسبية في المنشآت الإنتاجية فقد يصل بين 30% إلى 40% من إجمالي تكلفة الإنتاج. وهو يمثل كل ما يدفع من أجل العاملين في مختلف أقسام المنشأة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو في الأقسام الخدمية وكذلك يشمل الأجر الذي يدفع للعاملين في مجال التسويق وما يدفع للعاملين في مجال الإدارة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية: دروس وتمارين، مرجع سبق ذكره، ص 86.

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية: بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 33.

**2-1-1-3-عنصر تكلفة المصروفات:** وهي كل ما تتحمله المنشأة من مصاريف باستثناء المواد والأجور وهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة من مصاريف صيانة الآلات ومن إيجار معارض البيع ومن مصاريف الإدارة الأخرى.<sup>1</sup>

**2-1-2-التبويب الوظيفي:** إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية) من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات) وأن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المنشأة هي:<sup>2</sup>

**2-1-2-1-الوظيفة الصناعية:** والتي تتخصص بالعمليات الإنتاجية إي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة هي المراكز الإنتاجية المتخصصة بالعمليات الإنتاجية والتقنية مثل (مركز الغزل ومركز النسيج) في منشآت الغزل والنسيج حيث المركز الأول يحول الخيوط إلى الغزل والمركز الثاني يحول الغزل إلى نسيج، ومراكز خدمات إنتاجية والتي تقدم خدماتها إلى المراكز الإنتاجية مثل: مركز الصيانة وأقسام اللحام... الخ، لذا فإن ما ينفق من عناصر التكاليف وبالاعتماد على سندات الصرف المحددة الجهة التي صرفت لها يمكن تحديد نصيب المراكز الإنتاجية من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

**2-1-2-2-الوظيفة التسويقية:** وهي الوظيفة التي تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية وأن هذه الوظيفة أيضا ينفق عليها (مواد التعبئة والتغليف ومواد اللف والحزم) وأجور العاملين في هذه الوظيفة، كأجور رجال البيع وأجور العاملين داخل معارض البيع... إضافة إلى المصارف التسويقية الأخرى مثل إيجار معارض البيع ومصاريف الإعلان.

**2-1-2-3-الوظيفة الإدارية:** وهي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية وبالاعتماد على سندات الصرف يمكن تحديد ما ينفق على هذه الوظيفة من مواد (مواد التغليف) والأجور التي تدفع للموظفين داخل هذه الوظيفة من الإدارة العليا وبقية الإدارات، والمصروفات الإدارية فهي بقية ما ينفق على هذه الوظيفة مثل: مصاريف الكهرباء ومصاريف التبريد ومصاريف الهاتف.

**2-1-3-تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية:** إن التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية حيث تقسم عناصر التكاليف على وفق هذا التبويب إلى:

<sup>1</sup> إسماعيل التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 35.

**2-1-3-1- عناصر التكاليف المباشرة:** وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر ومن أهم هذه العناصر:

- **المواد المباشرة:** وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الخام (كالخشب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل).
- **الأجور المباشرة:** وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.
- **المصروفات المباشرة:** وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجور المباشرة.

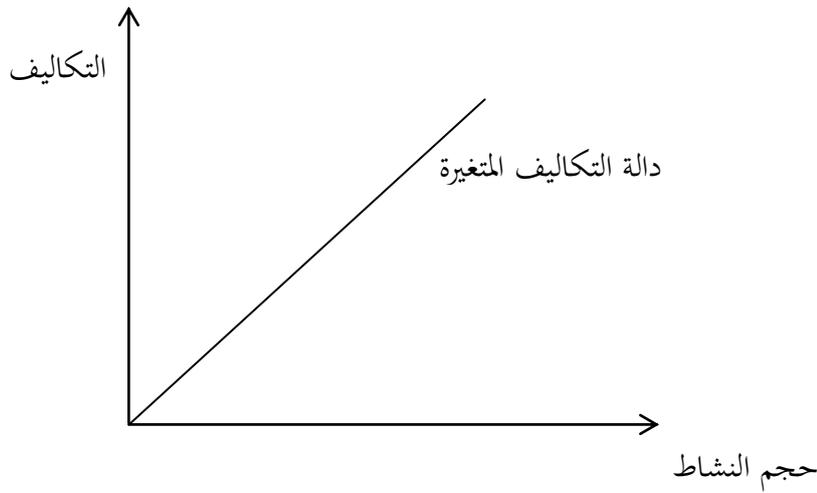
**2-2-3-1- عناصر التكاليف الغير مباشرة:** وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج. وعناصر التكاليف الغير مباشرة تشمل:

- **المواد الغير مباشرة:** وهي المواد التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية مثل الصمغ في صناعة الأثاث والتي لا يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة.
- **الأجور الغير مباشرة:** وهي كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الاقتصادية والذي يكون عملهم غير مباشر في علاقتها بالوحدة الإنتاجية، والذي لا يمكن تحديد تكلفته مثل أجور المشرفين على الأقسام في الشركة.
- **المصروفات الغير مباشرة:** وهي بقية عناصر التكاليف الغير مباشرة باستثناء المواد والأجور الغير مباشرة وينطبق عليها نفس مواصفات المواد والأجور الغير مباشرة، مثل: مصاريف كهرباء الشركة، هاتف الشركة... الخ.

**2-1-4- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:** إن هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج). ومن خلال هذه الدراسة وجد أن هناك ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف:

**2-1-4-1- التكاليف المتغيرة:** وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط بالزيادة أو النقصان أي أنها تزداد بنفس نسبة الزيادة وتنقص بنفس نسبة النقصان من حجم الإنتاج. والشكل البياني التالي يوضح ذلك:

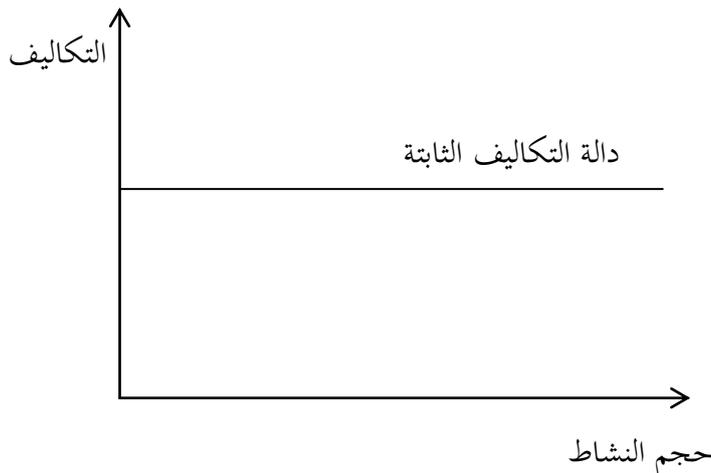
الشكل 03: رسم بياني للتكاليف المتغيرة.



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية: بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 38.

**2-4-1-2- التكاليف الثابتة:** وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير ومن خلال دراسة سلوك هذه العناصر يتبين بأن نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي أنه ينخفض إذا زاد حجم النشاط ونصيب الوحدة يزداد من هذه التكاليف إذا انخفض حجم الإنتاج، لذا فمن مصلحة المنشأة أن تزيد من حجم نشاطها وعدم ترك طاقة عاطلة حتى تنخفض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة وهذا به فائدة للمنشآت خاصة في ظل سوق المنافسة. والشكل البياني التالي يوضح ذلك:

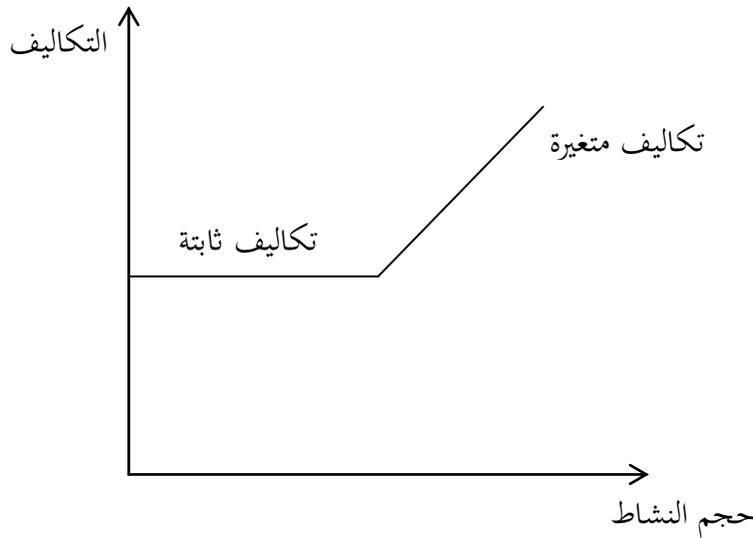
الشكل 04: رسم بياني للتكاليف الثابتة.



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية: بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 39.

2-1-4-3- التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة: وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة. ومن أمثلة هذه التكاليف: تكاليف صيانة الآلات أي أن كلفتها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية للآلات ولكن هذه الكلف تزداد عند زيادة مرات الصيانة بسبب بدء عملها. والشكل البياني التالي يوضح ذلك:

الشكل 05: رسم بياني للتكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة.



المصدر: اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية: بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 40.

## 2-2-2- طرق حساب (تحليل) التكاليف:

هناك عدة طرق لتحليل التكاليف ولكل منها أهدافها واختيار إحداها يكون وفقا للغرض المبتغى منها وللحاجة. وسنتطرق لها بالتفصيل فيما يلي.

### 2-2-2-1- طريقة التكاليف الكلية:<sup>1</sup>

تعبر هذه الطريقة على نظام لحساب تكاليف المنتجات والسلع والخدمات، وفق منطق بسيط يربط بين الأعباء والتكاليف التي تتحملها المؤسسة لفترة معينة. وتعرف التكلفة الكلية لمنتج ما على أنها مجموع التكاليف الخاصة أو المباشرة التي تتحملها في العملية الإنتاجية، إضافة إلى جزء من التكاليف غير المباشرة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 44.

- التكاليف المباشرة: هي أعباء ومصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه، وبالتالي تضم إلى سعر التكلفة هذا النوع، كأعباء المادة الأولية واليد العاملة المستعملة في إعداد هذه المواد التي تدخل في صلب المنتج.
  - التكاليف غير المباشرة: هي الأعباء التي تخص في آن واحد أكثر من منتج كمصاريف الكهرباء، وهي الأعباء التي تشترك فيها عدة منتوجات وأنشطة مثل أعباء التأمين على الأصول أو أعباء الإدارة.
  - 2-2-1-1-مزايا وعيوب الطريقة الكلية: رغم المزايا التي تقدمها خاصة في حساب سعر التكلفة الإجمالي للمنتوجات، وعلى أساسها يتم إعداد تقديرات المبيعات للزبائن عند تقديمهم للطلبات إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب.<sup>1</sup>
  - المزايا: نظرية التكاليف الكلية تتماشى مع الأصول المحاسبية في تصوير نتائج الأعمال، كما أنها تناسب الأجل الطويل حيث يجب أن لا يقل سعر بيع المنتج على التكلفة الكلية والتي سبق وأن حملت بكاملها للمنتج.
  - العيوب: وتمثل فيما يلي:
    - ✓ تذبذب تكاليف الوحدة المنتجة تبعاً لتغير حجم الإنتاج فإذا زاد حجم الإنتاج تقل تكلفة الوحدة وإذا نقص فإن التكلفة تزداد، وذلك نتيجة لتحميل التكاليف الثابتة على منتجات الفترة، مع عدم تأثرها المباشر بحجم الإنتاج؛
    - ✓ إن تقييم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن الأعباء الإنتاجية غير المباشرة إلى فترات مقبلة، وهذا يتنافى مع مبدأ استقلالية الفترات المالية في المحاسبة العامة؛
    - ✓ إن تحميل التكاليف الكلية جميعها على وحدات الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل وغير المستغل منها، والمفروض أن يتحمل النشاط الفعلي نصيبه فقط من التكاليف الثابتة وليس بها كاملة وهو ما نجده في الطريقة المتغيرة.
  - 2-2-2-طريقة التكاليف المتغيرة:
- تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات في نفس الوقت، وتعتمد على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وهي طريقة أمريكية ظهرت بمنتصف العشرين. تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر

<sup>1</sup> ناصر دادى عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-49.

التكاليف على وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، حيث تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج، وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة، وتعتمد الفصل التام بين كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة انطلاقاً من علاقتها بالنشاط.

**2-2-1- مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة:** تتمتع هذه الطريقة بجملة من المزايا ولديها أيضاً بعض العيوب سنوجزها فيما يلي:

● **المزايا:** تتمثل مزاياها في:

- ✓ تختصر مراحل حساب التكاليف لأنها تحتوي على التكاليف المتغيرة فقط؛
- ✓ تسمح بمراقبة التكاليف المتغيرة التي تصرف مباشرة على النشاط، وهي مرتبطة بالمسؤوليات في المصالح والأقسام، لأن الأعباء الثابتة تخص الأعمال القائمة بإدارة المؤسسة؛
- ✓ تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبة أثناء حسابها، فنستعمل طريقة التكاليف المتغيرة.

● **عيوبها:** وتتمثل في:

- ✓ ليس من السهل الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة؛
- ✓ غير مستعملة لمراقبة التكاليف وذلك لأنها لا تعتمد على التكاليف المعيارية؛
- ✓ تستعمل في الفترة القصيرة وغير صالحة للفترة الطويلة، في حين أن هناك صعوبة في التمييز بين الفترة الطويلة والفترة القصيرة.

**2-2-3- تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني:**<sup>1</sup>

تجاهلت طريقة التكاليف المتغيرة بشكل مطلق كافة التكاليف الفترية الثابتة ولا تعتبرها أجزاء مكونة لتكاليف الإنتاج وإنما تحملها على حساب النتيجة، وتعتبر أن تكاليف الإنتاج تتكون فقط من عناصر التكاليف المتغيرة، نتيجة لهذه الانتقادات ظهرت إلى الوجود طريقة التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني والتي تقوم على مبدأ المعامل: النشاط الفعلي/النشاط العادي، إن هذين الشرطين يجب أن يكون لهما وحدة قياس واحدة مماثلة (ساعة يد عاملة، كلغ، مواد أولية، وحدات مباع، وحدات منتجة).

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص ص 58-59.

2-2-3-1- فوائد طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: من المعروف أن التكلفة الثابتة يكون قرار تغييرها في المدى الطويل لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلق بالقرارات الطويلة المدى بحيث هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات وبالقرارات قصيرة المدى.

- تعتبر كوسيلة لحساب سعر تكلفة عقلائي لتحديد التكاليف التقديرية.

### 2-2-3-2- المشاكل التي تطرحها هذه الطريقة: وتتمثل في:

✓ صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها؛

✓ يعتبر التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة صعبا، وخاصة إذا في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزأين الثابت والمتغير.

### 2-2-4-2- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يلعب نظام التكاليف على أساس الأنشطة دورا فعالا في مجال الرقابة على عناصر التكاليف حيث تمارس الرقابة على مستوى الأنشطة بينما تركز نظم التكاليف التقليدية على الرقابة على مستوى المنتج النهائي بعد إتمام إنتاج السلع والخدمات.<sup>1</sup>

### 2-2-4-1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يعرف بأنه نظام محاسبي يقوم بتجميع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي من خلال تتبع الأنشطة الأساسية والمهمة المؤداة داخل المؤسسة.

وعرف أيضا بأنه بمثابة أداة لفهم وتحميل التكاليف ومساعدة المؤسسة لكي تصبح أكثر كفاءة وأكثر فعالية.<sup>2</sup>

### 2-2-4-3- القيود والانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة: على الرغم من مزايا نظام

محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام ABC هي:

✓ أن نظام محاسبة تكاليف النشاط ABC ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد

في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب-النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة؛

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 342.

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شفقة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المتقدمة لنظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، المجلة العربية للإدارة، العدد الأول، المجلد التاسع والعشرون، المنظمة العربية للتنمية والإدارة، مصر 2009، ص 11.

✓ إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛

✓ إن تطبيق نظام تكاليف النشاط ABC يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.<sup>1</sup>

### 2-2-5- طريقة التكاليف المعيارية:

يتم إعداد التكاليف المعيارية بعد إجراء الدراسات العلمية والعملية لتكون دقيقة وواقعية ولا تحتوي على إسراف أو ضياع أو عدم كفاية. ويتطلب وضع التكاليف المعيارية تعاون كافة الأشخاص المسؤولين عن التكاليف والكميات.

### 2-2-5-1- تعريف التكاليف المعيارية:

هي مقياس لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج، لذلك ينظر إليها على أنها مقياس أو نمط أو أداة لمقارنة التكاليف الفعلية لمعرفة مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي، ولا تعتبر هذه التكاليف بديلا عن التكاليف الفعلية، لأنها تستخدم لمقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الفرق (الانحراف) بينهما، ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة، لتستخدم نتيجة هذا التحليل في الحكم على كفاءة وفعالية الأداء.

ويقصد بالفاعلية تحقيق الأهداف المحددة. ويقصد بالكفاءة العلاقة بين المدخلات والمخرجات، وتعتبر تقارير الانحرافات الوسيلة التي تستخدم لتوصيل المعلومات عن الكفاءة وفاعلية الأداء.<sup>2</sup>

2-2-5-2- أهداف التكاليف المعيارية: يحدد استخدام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة. ففي البداية، ونتيجة لحدة المنافسة بين المنشآت تمثل الهدف الرئيسي للتكاليف المعيارية في رقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة. ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة العلمية في تحقيق أهداف المنشأة. ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها وباتت تحتل أهمية خاصة في المجالات التالية:

● المساعدة في التخطيط: تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة. ويخدم هذا التحديد المسبق أغراضا متعددة أهمها:

<sup>1</sup> أحمد مُجّد نور، مرجع سبق ذكره، ص 343.

<sup>2</sup> مُجّد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط4، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 339.

- ✓ المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات ففي ظروف المنافسة الحادة وفي الصناعات التي يجب أن تحدد فيها أسعار البيع قبل البدء في الإنتاج تعد التكلفة أهم العوامل المحددة لأسعار البيع. ومثل هذه الحالات تقدم التكاليف المعيارية المعدة على أساس مواصفات معينة للمواد والعمل والعناصر الصناعية غير المباشرة تكلفة "حقيقية" تكون أساسا منطقيا وموضوعيا لتحديد أسعار البيع؛
- ✓ المساعدة في تحديد دخل المنشأة أو قياس أرباحها مقدما، كما تساعد في تحديد هامش الربح أو "حصة المساهمة" الذي يحققه كل منتج على حدة، الأمر الذي يساعد الإدارة على تخطيط الإنتاج وتحديد الكميات اللازمة من كل منتج لتعظيم أرباح المنشأة؛
- ✓ تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في وضع الخطط وفي ترجمة هذه الخطط كليا وماليا على ضوء التوقعات المستقبلية. وبذلك تشكل التكاليف المعيارية جزءا من الموازات التخطيطية التي تعبر عن خطة المنشأة وتستعمل في توجيه نشاطها خلال فترة زمنية قادمة. فتساعد التكاليف المعيارية مثلا في تخطيط المشتريات ومخزون المواد الأولية ومخزون الإنتاج التام الصنع وتخطيط القوى العاملة... الخ.<sup>1</sup>
- **المساعدة في الرقابة:** تستخدم التكاليف المعيارية في أغراض الرقابة وتقييم أداء العاملين بالمشروعات عن طريق مقارنة أداءهم الفعلي بالأداء المعياري المحدد مقدما وسؤال كل شخص عن الانحرافات التي تسبب مما يؤدي إلى التزامهم بالمعايير المحددة مقدما وبالتالي زيادة الكفاية وتخفيض التكاليف، كما أن استخدام التكاليف المعيارية يؤدي إلى تعاون المهندسين والإداريين والمحاسبين في تنميط الإنتاج وزيادة الجودة وتحسين التصميم وطرق التصنيع المختلفة.<sup>2</sup>
- **المساعدة في اتخاذ القرارات:** ففي ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة.
- **المساعدة في إقرار مجموعة من السياسات الإدارية:** سواء كانت متعلقة بتخطيط الإنتاج مثل التوسع في إنتاج منتج معين أو التوقف عن إنتاجه، وذلك من خلال دراسة التكاليف المرتبطة بكل حالة لتحديد مدى ملاءمة إمكانيات المنشأة لكل حالة.

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 29.

<sup>2</sup> محمود أحمد إبراهيم وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما، دار الوراق، الأردن، 2005، ص 124.

- المساعدة في سرعة الحصول على بيانات التكاليف للأغراض المختلفة: ففي نظام التكاليف المعيارية لا حاجة للانتظار إلى نهاية الدورة الحالية حتى تجمع التكاليف الفعلية بل تستخدم التكاليف المعيارية المحددة مقدما وعلى أسس علمية بدلا عنها.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الموازنة التقديرية للإنتاج.

تعتبر الموازنة التقديرية للإنتاج العنصر المثالي المكون لنظام الموازنات التقديرية بعد الموازنة التقديرية للمبيعات.

### 3-1- مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج:

تعتبر الموازنة التقديرية للإنتاج أداة من أدوات التخطيط الرئيسية والتي عن طريقها يتم الإشراف وتوجيه الإنتاج.<sup>2</sup>

ويمكننا أن نعرفها بأنها خطة تقوم بإعداد التقديرات بالكمية والقيمة لمختلف عمليات الإنتاج للفترة المستقبلية، وهي بمثابة أداة معبرة عن أهداف وسياسات والنتائج المتوقعة للإنتاج.<sup>3</sup> ويتم تحديد الكمية المتوقعة إنتاجها باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{الإنتاج} = \text{المبيعات} + \text{مخزون آخر مدة} - \text{مخزون أول مدة}$$

ويمكن تعريفها أيضا بأنها: "بيان يوضح تقديرا للوحدات، من كل منتج يجري تصنيعه خلال فترة محددة، ويحسب ذلك بجمع بضاعة آخر المدة طبقا لما هو مخطط لها إلى وحدات المنتج التي تتطلبها التقديرات الموضوعة للبيع، ثم طرح الوحدات المخزونة في أول المدة".<sup>4</sup>

**3-2- أهداف الموازنة التقديرية للإنتاج:** إن الميزانية التقديرية للإنتاج لا تهدف إلى التنبؤ بدقة بالغة بكمية الإنتاج، وإنما تهدف إلى تخطيط الكميات المنتجة والطاقات الإنتاجية المتاحة، والاحتياجات من المواد الأولية وأوقات شرائها، وكذلك الاحتياجات من اليد العاملة بشكل منسق مع التقديرات الواردة في الميزانية التقديرية للمبيعات.

<sup>1</sup> محمود أحمد إبراهيم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 125.

<sup>2</sup> خالص صافي صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 43.

<sup>3</sup> نعيمة يجاوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة-، بدون تاريخ، ص 34.

<sup>4</sup> وسيم أبو عريش، القاموس الشامل في إدارة البنوك والنقود والمصارف الحديثة، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص 266.

3-3- خطوات إعداد الميزانيات التقديرية للإنتاج: إن الخطوات الواجب إتباعها لإعداد الميزانية التقديرية للإنتاج هي ما يلي:<sup>1</sup>

- الخطوة الأولى: تحديد الكميات الواجب توفرها من المنتجات التامة الصنع في المخازن في بداية ونهاية الفترة التي تغطيها الميزانية.
- الخطوة الثانية: تحديد الكميات الواجب إنتاجها وتسليمها إلى مخازن المنتجات التامة الصنع.
- الخطوة الثالثة: تحديد الكميات من المنتجات تحت الصنع في بداية ونهاية الفترة ودرجة التصنيع الذي وصلت إليه.

3-4- وظيفة الموازنة التقديرية للإنتاج: الغرض من وظيفة الموازنة التقديرية للإنتاج هو:<sup>2</sup>

- ✓ تحديد كميات الإنتاج اللازمة؛
  - ✓ معرفة المواد الأولية والأجور والمصروفات الصناعية اللازمة لإنتاج الكمية المطلوبة؛
  - ✓ الرقابة على الإنتاج؛
  - ✓ تحديد المسؤولية عن الأخطاء والانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ.
- وتعد الموازنة التقديرية للإنتاج على أساسين:
- ← على أساس البرامج: الهدف منها إيضاح كافة الأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها بحيث توضح الإنتاج المرغوب تحقيقه من كل منتج والمصروفات المتعلقة به.
  - ← على أساس المسؤولية: يتم إعداد الموازنة التقديرية لكل مركز من مراكز المسؤولية. وبالتالي تعرض خطط الإنتاج بدلالة الأشخاص المسؤولين عن تنفيذها. بحيث يتم توضيح التغيرات في التكلفة بناء على المستويات المختلفة لحجم الإنتاج، وتعرف هذه الميزانيات بالموازنة المرنة.
- وعند إعدادها لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:
- المبيعات من حيث كميتها ونوعيتها وتوقيت بيعها؛
  - الطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛
  - طبيعة اليد العاملة المتاحة؛
  - طاقة التخزين.

<sup>1</sup> خالص صافي صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 43-47.

<sup>2</sup> مصطفى عقاري، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد الاقتصاد للمركز الجامعي العربي بن مهيدي بأم لبواقي، 2007/2008، ص 68.

حيث برنامج المبيعات يكون ذو أولوية لبرنامج الإنتاج من أجل تحقيقه. ونظرا للعلاقة الهامة بين الإنتاج والطاقة الإنتاجية وتمثل هذه الأخيرة مجموع المعدات والآلات الثابتة، والطاقة العمالية التي ارتبطت بها الإدارة عن طريق عقد عمل والتي عن طريقها سوف يتم إدارة المؤسسة.

تقاس الطاقة بحجم المخرجات من الإنتاج أو حجم النشاط ( ساعات عمل، ساعات الآلة... الخ) حيث تقوم إدارة المؤسسة بتعيين الحد الأعلى للطاقة لأغراض التخطيط والرقابة في الوقت الحاضر بعد أن تؤخذ بعين الاعتبار العوامل الهندسية والاقتصادية.<sup>1</sup>

الجدول رقم 01: الموازنة التقديرية للإنتاج.

تقديرات سنة... برنامج الإنتاج				
برامج التصنيع	مخزونات		مبيعات مقدرة	المنتج A B C
	01/01	12/31		

المصدر: مصطفى عقاري، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد الاقتصاد للمركز الجامعي العربي بن مهدي بأم لبواقي، 2008/2007، ص 69.

<sup>1</sup> مصطفى عقاري، مرجع سبق ذكره، ص 69.

### المبحث الثاني: استخدام الموازنة التقديرية كأداة للرقابة.

يكون إعداد الموازنات التقديرية حسب احتياجات وقيود المؤسسة والهدف من عملية المراقبة، إلا أننا نأخذ الحالة العامة. وعلى أساس هذه الموازنات يتم المقارنة بين الأداء الفعلي والمقدر، واستخراج الانحرافات وتحليلها، ومعرفة أسبابها والقيام بالتصحيحات اللازمة واتخاذ القرارات المناسبة. وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث.

#### المطلب الأول: مفهوم الرقابة بالموازنات.

تعتبر الرقابة أحد وظائف الموازنة التقديرية وفي هذا المطلب سنقوم بالتطرق إلى مفهوم الرقابة والرقابة بالموازنات أيضاً.

**1-1- مفهوم الرقابة:** الرقابة هي مجموعة من الأنشطة التي تراوحتها المستويات الإدارية المختلفة في مشروع معين أو منشأة معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقييم الانحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها.

ومنه فإن الرقابة هي إخضاع الأحداث لتتطابق ما هو مخطط لها في ضوء الظروف المحيطة، ومن ثم يمكن تعريف الرقابة على التكاليف بأنها "المقدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط".<sup>1</sup>

**1-2- مفهوم الرقابة بالموازنة:** عرف "هيتجر" عملية الرقابة بأنها: "مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف طبقاً لما جاء في الموازنة من معايير أداء هذه المقارنة تتم بإعداد ما يسمى بتقارير الأداء".

ويقصد بالرقابة بالموازنات التقديرية بأنها: "عملية تجرى للكشف عما يؤدي فعلاً ومقارنة النتائج الفعلية للأداء بالبيانات التي تتضمنها الموازنة التقديرية، والتي تمثل النتائج المتوقعة حدوثها كما حددتها الخطة الموضوعية، وذلك للوقوف بالبيانات التي تتضمنها الموازنة التقديرية والتي تمثل النتائج المتوقعة واتخاذ الإجراءات لإصلاح المفارقات إن وجدت".<sup>2</sup>

#### المطلب الثاني: مزايا تطبيق الرقابة بالموازنات التقديرية وأهدافها.

سنحاول في هذا المطلب تبيان أهم أهداف الرقابة بالموازنات التقديرية ومميزات تطبيقها.

#### 1-2- مزايا تطبيق الرقابة بالموازنات التقديرية:

<sup>1</sup> محمود مُجَد، عبد الرحيم حسين، محاسبة التكاليف كأداة رقابية، العلوم والإيمان للنشر والتوزيع، سوريا، 2008، ص 1.  
<sup>2</sup> مُجَد موسى مُجَد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، الجامعة الإسلامية-غزة، 2006، ص 89.

الموازنات التقديرية تعمل على توفير بيئة رقابية مناسبة لضمان تنفيذ أنشطة الوحدة الإدارية، حيث يمكن اعتبارها معيار الحكم على أداء المسؤولين في تلك الوحدة ويتم ذلك من خلال قياس مدى تحقيق وتنفيذ الخطة المحددة مسبقاً، لذلك فإن أهم ما يميز استخدام الموازنة كأداة رقابية ما يلي:

- ✓ تقييم نجاح الموازنة كخطة وقياس ما تحقق منها؛
- ✓ تقييم أداء العاملين بناء على ما تم تنفيذه من الموازنة؛
- ✓ تحديد نقاط الضعف في الوحدة الإدارية من خلال توضيح المجالات التي حدثت بها انحرافات هامة.<sup>1</sup>

## 2-2- أهداف عملية الرقابة بالموازنات: يمكن توضيح أهداف عملية الرقابة بالموازنات بما يلي:

✓ التأكد من تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية من قبل إدارة الوحدة الإدارية، وبالتالي ضمان تحقيق الأهداف المنشودة؛

✓ تحقيق الرقابة على إيرادات ومصروفات الوحدة الإدارية، وبالتالي تحقيق الرقابة على نتائج أعمال تلك المؤسسة وتوجيهها بما يخدم تحقيق تلك الأهداف المرغوبة، فعلى الرغم من صعوبة التحكم في الإيرادات من قبل إدارة الوحدة إلا أن المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط يعكس مشكلات محتملة قد تواجهها تلك المؤسسة، هذا من ناحية، زمن ناحية أخرى فإنه يمكن لإدارة المؤسسة أن تتحكم بمصروفاتها (على عكس الإيرادات) وهنا يمكن للموازنة أن تساعد في إحكام عملية الرقابة على المصروفات.<sup>2</sup>

## المطلب الثالث: دور الرقابة باستخدام الموازنات.

تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاث مراحل رئيسية ويمكننا تناولها على النحو الآتي:<sup>3</sup>

**3-1- مرحلة إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات:** تنطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة واحتساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء أكانت هذه الانحرافات إيجابية أو سلبية ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء، وهي الأداة التي يتم استخدامها لحصر وتحديد الانحرافات، على أساس شهري وبتابع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة، ويختلف تصميم تقارير الأداء باختلاف المنشآت وأنشطتها وأساليب الإدارة فيها.

<sup>1</sup> مُجَّد موسى مُجَّد النجار، مرجع سبق ذكره، ص 90.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 91.

<sup>3</sup> مُجَّد سامي راضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 91.

**3-2-مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها:** ويتم في هذه المرحلة دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسؤولية عنه، حيث يتم البدء بالأرقام الإجمالية، ثم يتم التوجه لتحليل الانحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية. وتتطلب هذه المرحلة:

✓ تحديد طبيعة الانحراف ومدى أهميته المطلقة والنسبية؛

✓ ربط الانحراف بالنتائج الأخرى، ومقارنة الاتجاه فيما بينها؛

✓ تقصي الأسباب التي أدت إلى هذا الانحراف، وتحليلها بما قد يتطلبه ذلك من الحصول على معلومات إضافية تفضيلية عن النتائج الفعلية والنتائج المقدرة، أو الرجوع إلى تقارير أداء أخرى لربط الانحراف بالنتائج الأخرى؛

✓ تحديد المسؤولية عن الانحراف، اعتمادا على قدرة المسؤول على الرقابة والتحكم في النتائج.

**3-3-مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية:** وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف، واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكراره، ويتطلب ذلك:

✓ مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عن هذه الانحرافات سواء أكان ذلك من خلال مطالبتهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الاجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الانحرافات، وسواء كانت انحرافات إيجابية أو سلبية؛

✓ اتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات، وتحديد الطرق والوسائل التي تعالج وتصحح الأوضاع غير المرضية وتمنع تكرارها في المستقبل؛

✓ متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.

### المبحث الثالث: تحليل انحرافات التكاليف.

لتحليل الانحرافات أهمية في العملية الرقابية في المؤسسة حيث أنها تتعلق بتحليل التكاليف ومدى تحقيق المؤسسة الاقتصادية للتكاليف التقديرية.

#### المطلب الأول: مفهوم الانحرافات وأهداف تحليلها ومنطق احتسابها.

سنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى تعريف الانحرافات وأهداف تحليلها ومنطق احتسابها.

**1-1- تعريف الانحراف:** يمكن تعريفه بأنه: "هو الفرق بين معطية مرجعية ومعطية ملاحظة. أمثلة: الانحراف بين التكلفة المقدرة والتكلفة الحقيقية، بين الكمية المخصصة والكمية المستهلكة... إلخ".<sup>1</sup>

#### 1-2- أهداف تحليل الانحرافات: وتتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ البحث عن أسباب الانحرافات وقياس تأثيراتها؛
- ✓ تحديد المسؤوليات (داخلية أو خارجية)؛
- ✓ إعلام المتعاملين من أجل أن يتخذوا الإجراءات التصحيحية الضرورية.

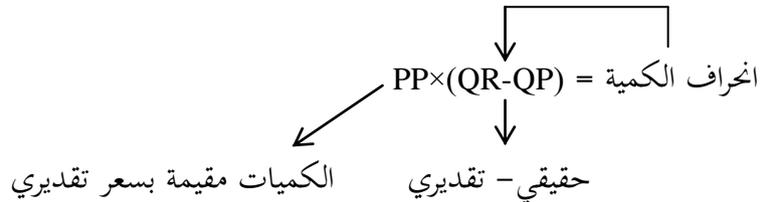
#### 1-3- منطق احتساب الانحرافات:

تعرف الانحرافات على أنها الأعباء المباشرة وغير المباشرة وكذلك نموذج تحليل كل منها. إذا كانت هذه التعاريف لا تفرض على المؤسسات، فإنها تنجم عنها مجموعة من الاتفاقيات.

إن الانحرافات تقارن الإنجازات بالتقديرات ووفقاً للإتفاق. فإن الانحراف يحتسب في الاتجاه: حقيقي - تقديري.

كل الانحرافات يمكن تحليلها إلى انحراف السعر وانحراف الكميات. إن انحراف الكميات تقيم وفقاً لسعر (أو التكلفة) تم تقديرها، أما انحراف السعر فترجع الكمية الحقيقية.

مثال:



<sup>1</sup> نور دين زعبيط، مراقبة التسيير، دار اقرأ للطباعة والنشر، الجزائر، 2006، ص 67.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 67.

المطلب الثاني: أسباب حدوث انحرافات التكاليف.

يمكن تصنيف أسباب ظهور الانحرافات في عناصر تكاليف الإنتاج إلى:

- تقلبات عشوائية في مستوى كفاءة التشغيل؛
- أخطاء في قياس الأداء والتكاليف الفعلية؛
- أخطاء في وضع المعايير؛
- أخطاء تشغيلية.<sup>1</sup>

وتتمثل مسببات كل عنصر فيما يلي:<sup>2</sup>

• أسباب انحرافات المواد المباشرة:

أ- انحراف سعر المواد وأهم أسبابه: التغير في أسعار المواد، عدم الدقة في التخطيط والتنبؤ بأسعار المواد، عدم كفاءة وفعالية تقسيم المشتريات عدم الحصول على أي نوع من أنواع الخصم عند الشراء، التغير في أجور النقل والشراء بكميات بخلاف الكميات المعيارية، التغيرات في الضرائب والرسوم، الزيادة في معدلات الضياع والتلف للمواد أثناء النقل، وعدم واقعية المعيار.

ب- انحراف كمية المواد المباشرة: سوء استخدام المواد في الأقسام الإنتاجية، عدم ملائمة المعادلة الفنية للإنتاج، وعدم الالتزام بها، ضعف كفاءة ومهارة العاملين، التشدد في معادلة الإنتاج، كثرة العطلات في المكائن وقدمها وعدم واقعية المعيار.

• أسباب انحراف الأجور المباشرة:

أ- انحراف معدل الأجر: التغير في معدلات الأجور، استخدام عمالة بخلاف ما هو مثبت في قواعد العمل، الظروف الطارئة والموسمية، قرارات خارجية بزيادة الأجور من الدولة أو ضغوط من نقابات العمال، عدم واقعية المعيار.

<sup>1</sup> علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى، محاسبة التكاليف: للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997، ص 265.

<sup>2</sup> زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 22، بغداد، 2009، ص 232-233.

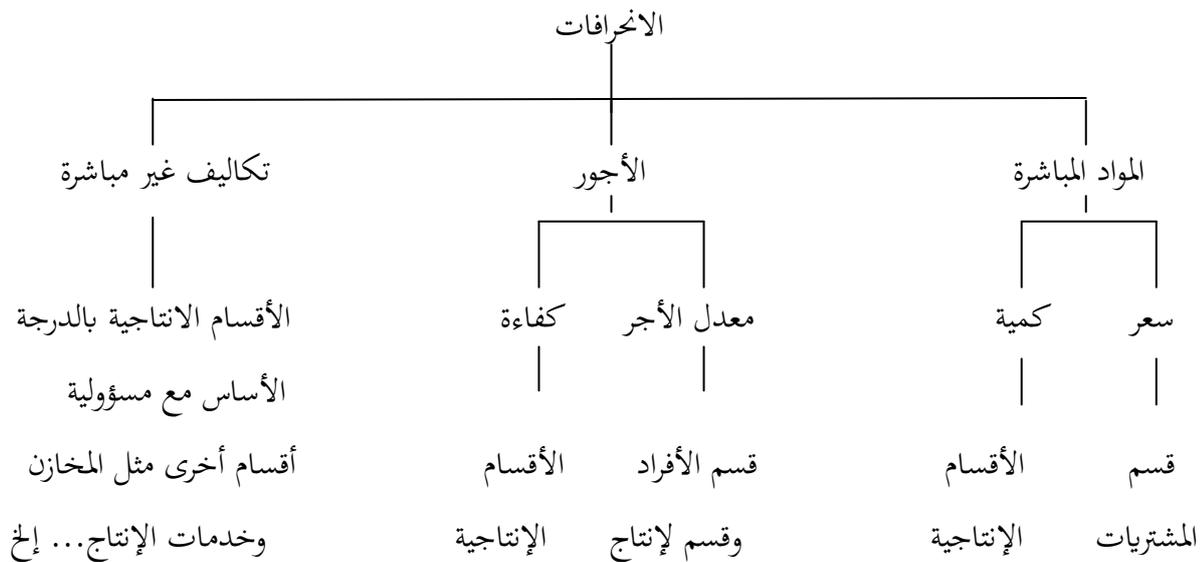
ب- انحراف كفاءة العمل: عدم استقرار العمالة وكثرة دورات العمل, عدم تطوير وتحسين نظم الإنتاج, ارتفاع معدلات الضياع للوقت غير عادي صعوبة تدفق المواد للأقسام الإنتاجية, أخطاء في تحليل الأجر ووقت الإنتاج, عدم واقعية المعيار.

• انحراف التكاليف غير المباشرة:

عدم كفاءة التخطيط ما بين المعياري وما هو حاصل فعلا, وجود محددات ومعوقات في توريد المواد والعمالة والطاقة بأنواعها, وجود عطلات في المكين والآلات, عدم الفصل الدقيق ما بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

وبعد أن يتم تحديد أسباب هذه الانحرافات والوقوف على العوامل التي أدت إلى حدوثها, يكون من السهولة بمكان تحديد الجهة المسؤولة عنها في المنظمة وهذا ما يمكن تصويره في الشكل الآتي:

الشكل 06: ربط الانحرافات بأقسام المنظمة المسببة لها.



المصدر: زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 22، بغداد، 2009، ص ص 232-233.

المطلب الثالث: تحليل انحراف المصاريف المباشرة والغير مباشرة.

سنقوم بشرح مختلف تحليلات المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة.

3-1- حساب وتحليل انحراف مصاريف المواد الأولية المستهلكة:

يتمثل انحراف المادة الأولية المستهلكة في الفرق بين الاستهلاك التقديري والاستهلاك الفعلي، لتكون المقارنة سليمة ودقيقة يجب الاعتماد على الإنتاج الفعلي وتكييف الاستهلاك التقديري لهذا الإنتاج، ومنه فإن الانحراف سيساوى إلى: <sup>1</sup>

$$EGMP=QPMP \times CP - QRMP \times CR$$

حيث:

**EGMP**: الانحراف الإجمالي للمادة الأولية المستهلكة.

**QRMP**: الكمية الفعلية المستهلكة من المادة الأولية.

**QPMP**: الكمية من المادة الأولية المقدر استهلاكها للإنتاج الحقيقي.

**CP**: التكلفة التقديرية لاقتناء المادة الأولية.

**CR**: التكلفة الحقيقية لاقتناء المادة الأولية.

وليتسنى حساب **QPMP** يجب معرفة المعدل المعياري للوحدة المستهلكة من المادة الأولية، ثم تطبيقه على الإنتاج الحقيقي، وبالتالي الحصول على الاستهلاك التقديري المكيف للإنتاج الحقيقي. يتم تجزئة وتحليل هذا الانحراف إلى:

- انحراف في الكميات المستهلكة، ويحسب كما يلي:

$$(QPMP - QRMP) \times CP$$

وتقع مسؤوليته على عاتق عمال الورشات.

- انحراف في تكلفة الاقتناء ويحسب بالعلاقة التالية:

$$(CP - CR) \times QRMP$$

وتقع مسؤوليته على عاتق مصلحة الشراء.

### 3-2- حساب وتحليل انحراف مصاريف اليد العاملة المباشرة:

يتمثل انحراف مصاريف اليد العاملة المباشرة في الفرق بين المصاريف التقديرية والمصاريف الحقيقية لهذا المصروف. وكما هو الحال بالنسبة للمادة الأولية المستهلكة يجب تكييف المصاريف التقديرية للإنتاج الحقيقي وذلك ضمانا لسلامة التقييم والمقارنة. تطرح هذه المصاريف مشكلا أساسيا يتمثل في تحميل الأشغال على أساس الساعات المنتجة أو ساعات النشاط، في حين تحسب الأجور على أساس ساعات الحضور.

<sup>1</sup> نعيمة بجاوي مرجع سبق ذكره، ص ص 28-29.

وعادة ما تستعمل التكلفة الساعية المتوسطة لمجموع الأوقات واعتمادها كوحدة للقياس. يحسب الانحراف الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة بالعلاقة التالية:

$$EGMOD=TP \times TRP - TR \times TRR$$

حيث يمثل:

**EGMOD**: الانحراف الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة.

**TP**: الوقت التقديري المكيف للإنتاج الحقيقي.

**TR**: الوقت المستغرق فعلا في الإنتاج.

**TRP**: معدل الأجر التقديري.

**TRR**: معدل الأجر الحقيقي.

لتحديد **TP** يجب معرفة معدل الوقت الذي يجب استغراقه لا نتاج وحدة واحدة، ثم تطبيقه على الإنتاج الحقيقي. يجزأ ويحلل هذا الانحراف إلى:

$$ET = (TP - TR) \times TRP \quad \text{- انحراف في الوقت}$$

وتقع مسؤوليته على عاتق عمال الورشات.

$$ETR = (TRP - TRR) \times TR \quad \text{- انحراف في معدل الأجر}$$

وتقع مسؤوليته على فرع الأجور.

### 3-3- تحليل الانحراف على الأعباء غير المباشرة:

ينقسم الانحراف على الأعباء غير المباشرة إلى ثلاثة انحرافات:<sup>1</sup>

- **انحراف الميزانية**: يمثل انحراف الميزانية الفرق بين التكاليف الفعلية والميزانية المرنة، حيث يتم في الميزانية المرنة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهذه الميزانية تتغير تبعا لتغير حجم النشاط، وتكون على الشكل التالي:

$$\text{الميزانية المرنة} = \text{التكلفة المتغيرة المعيارية الوحودية} \times \text{حجم النشاط الفعلي} + \text{التكاليف الثابتة}$$

$$\text{انحراف الميزانية} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{الميزانية المرنة للنشاط الفعلي}$$

<sup>1</sup> بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006، ص ص 110-112.

انحراف الميزانية = التكاليف الفعلية - [ التكاليف المتغيرة المعيارية الوحودية × حجم النشاط الفعلي + التكاليف الثابتة ]

بما أن التكاليف الثابتة تكون متساوية في الجانبين الفعلي والمعياري، فإن سبب الانحراف يرجع بالأساس إلى الاختلاف في التكاليف المتغيرة المعيارية لوحدة النشاط، فإذا كان انحراف الميزانية سالبا فهذا يعني أنه ملائم وسببه راجع لكون التكاليف المتغيرة الفعلية غير المباشرة كانت أقل من التكاليف المتغيرة المعيارية.

- **انحراف النشاط:** يمثل هذا الانحراف نسبة توزيع الأعباء الثابتة، فإذا كان انحراف النشاط سالبا (ملائم) فهذا يعني أن النشاط الفعلي كان أكبر من النشاط العادي، مما ينتج عنه توزيع التكاليف الثابتة على عدد كبير من المنتجات، أي أن هناك تغطية تامة وإضافة للتكاليف الثابتة (امتصاص جيد للتكاليف الثابتة). ويحسب بالعلاقة التالية:

انحراف النشاط = الميزانية المرنة للنشاط الفعلي - التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي

- **انحراف المردودية:** يظهر انحراف المردودية مدى سلامة استخدام المراكز للنشاط في عملية الإنتاج، فمثلا إذا كان في ورشة معينة منتج (س) يتطلب ساعتين عمل غير مباشرة نظريا، بينما في الواقع استهلاك ثلاث ساعات عمل غير مباشرة لإنتاج وحدة من المنتج (س)، فهذا يدل على سوء استخدام النشاط في العملية الإنتاجية (استخدام عدد ساعات عمل أكبر من العدد المناسب أو المعياري). ويحسب بالعلاقة التالية:

انحراف المردودية = التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي - التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي

وللتبسيط أكثر:

انحراف المردودية = [النشاط الفعلي - النشاط المناسب للإنتاج الفعلي] × التكلفة المعيارية لوحدة النشاط

وفي الختام يمكن القول أن وضع معايير والقيام بحساب الانحرافات وتحليلها يسمح للمسؤولين بكشف الأخطاء التي تحدث وتصحيحها، وهذا هو جوهر عملية محاسبة التسيير.

## خاتمة الفصل:

لقد تم في هذا الفصل مناقشة أغلب المصطلحات المستخدمة في عوامل تحديد تكلفة الإنتاج، ولهذا الغرض تم تبويب التكاليف إلى تكاليف إنتاج (صناعية) ومصروفات تسويقية ومصروفات إدارية، ووجدنا أن التكاليف الصناعية هي التكاليف الوحيدة التي يتم تحميلها على وحدات الإنتاج، ولتسهيل تحديد تكلفة الوحدات يتم تبويب التكاليف الصناعية إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة.

كما تطرقنا إلى كيفية استخدام الرقابة على تكاليف الإنتاج بواسطة الموازنات التقديرية، فوجدنا أن الرقابة تتم عن طريق التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية مما مكننا من دراسة الانحرافات بين التقديري والفعلي ومعرفة مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

الفصل الثالث:

دراسة حالة

مطاحن عمر بن

عمر

## مقدمة الفصل:

بعد أن تطرقنا في الفصلين السابقين إلى الموازنة التقديرية وكيفية استخدامها كأداة للمراقبة، سنتناول في هذا الفصل دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن عمر بن عمر وقد حددنا البعد الزمني لدراستنا لسنتي 2016-2017.

كما أننا نسعى من خلال هذا الفصل إلى معرفة مدى أهمية الموازنة التقديرية وخاصة الموازنة التقديرية للإنتاج، من أجل معرفة دورها في مجال الرقابة على تكاليف الإنتاج في المؤسسة ذلك من خلال القيام بتحليل الانحرافات المباشرة والغير مباشرة للمؤسسة وذلك بالاعتماد على الموازنات التقديرية للإنتاج والموازنات التقديرية للتكاليف لسنتي 2016-2017 لمؤسسة مطاحن عمر بن عمر. حيث قمنا في هذا الفصل بالتطرق إلى ما يلي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن عمر بن عمر.

المبحث الثاني: عرض وتحليل موازنات سنة 2016.

المبحث الثالث: عرض وتحليل موازنات سنة 2017.

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن عمر بن عمر.

تعتبر مؤسسة عمر بن عمر أحد المتعاملين الاقتصاديين الرئيسيين في مجال الصناعة الغذائية في الجزائر، بخصرتها الطويلة في هذا المجال.

## المطلب الأول: التعريف بمؤسسة عمر بن عمر.

سنعرض من خلال هذا المطلب إلى التعرف على نشأة وتطور مطاحن عمر بن عمر والتعريف بالمؤسسة.

**1-1- نشأة وتطور مؤسسة مطاحن عمر بن عمر:** إن مؤسسة مطاحن عمر بن عمر هي مؤسسة تابعة لمجمع عمر بن عمر الذي كان تأسيسه على يد الأب عمر بن عمر سنة 1984م، حيث كانت البداية بمؤسسة المصبرات الغذائية عمر بن عمر (CAB) وهذا بلدية بوعاتي محمود بولاية قالم، ليتوسع النشاط بعدها في مجال الصناعة الغذائية ويشمل المؤسسات التالية:

- مؤسسة المصبرات الغذائية (CAB)؛
- مؤسسة عمر بن عمر للزروع؛
- مؤسسة الترقية العقارية؛
- مؤسسة مطاحن عمر بن عمر (MAB) وهي المؤسسة محل دراستنا.

وبعد وفاة الأب وتولي أبنائه مسؤولية المؤسسة وقيامهم بدراسة العوامل البيئية المحيطة الداخلية والخارجية منها تقرر إنشاء مؤسسة عمر بن عمر بداية سنة 2000 ببلدية الفجوج، وقد شرع في بنائها يوم 28 ماي 2000م من طرف مؤسسة إيطالية متخصصة ودامت مدة الإنجاز 18 شهرا، بالنسبة للمطحنة الأولى التي تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 300 طن في اليوم، ومع زيادة الطلب على المنتجات التي تتميز بالجودة العالية ولتحقيق هدف التوسع بدأت أشغال بناء مطحنة جديدة يوم 04 مارس 2005م من أجل تغطية الطلب، وهذا بطاقة إنتاجية تقدر بـ 400 طن في اليوم، وقد بدأت العمل في جويلية 2006م.

وبعد النجاح الكبير التي حققتها مؤسسة مطاحن عمر بن عمر وبعد الدراسة التحليلية التي قامت بها إدارة المؤسسة تقرر إنجاز فرع جديد في مجال الصناعة الغذائية التي تخص العجائن الغذائية والكسكس الذي شرع في إنجازه يوم 15 أوت 2008م، لتبدأ العملية الإنتاجية يوم 01 جوان 2009م، حيث يعتبر هذا المصنع تابعا إداريا لمؤسسة مطاحن عمر بن عمر، مما جعلها اليوم تغطي 50% من حاجيات السوق الجزائرية.

وقد تدعم فرع العجائن الغذائية بخطط إنتاج جديد عام 2011م الذي ضاعف حجم الإنتاج خمسة مرات، أما في مجال الكسكس فقد تم رفع القدرة الإنتاجية وهذا بعد دخول تجهيزات جديدة في أفريل 2012م. وفي سنة 2013م بدأت المؤسسة في بناء مخازن جديدة بقدرة تخزين 30000 طن وهذا لتخزين المادة الأولية (القمح الصلب) ببلدية عين الباردة التابعة لولاية عنابة.

ونظرا لمطابقة منتجات مطاحن عمر بن عمر للمعايير الدولية فهذا جعلها تحوز على شهادة الإيزو (ISO) المتعلقة بالأمن الغذائي، وهذا مما سمح لها بالدخول إلى الأسواق الأجنبية وتصدير منتجاتها إلى الخارج.

● أرقام خاصة بمجمع عمر بن عمر (إحصائيات 2013): إنَّ مجمع عمر بن عمر هو:

✓ 07 مؤسسات فرعية؛

✓ معدل نمو مكوّن من رقمين منذ أكثر من 20 سنة مع تحقيق رقم أعمال يقدر بحوالي 22 مليار دينار؛

✓ شبكة توزيع تضم 49000 نقطة بيع...

✓ خلق 1900 منصب عمل؛

✓ ميزانية خاصة بالبحث والتطوير تقدر بحوالي 49 مليون دينار؛

✓ ميزانية خاصة بالتكوين تقدر بنحو 13 مليون دينار؛

✓ مساهمات ضريبية وشبه ضريبية تقدر بنحو 436 مليون دينار.

**1-2- التعريف بمؤسسة عمر بن عمر:** تعتبر مؤسسة عمر بن عمر من الناحية القانونية شركة ذات مسؤولية محدودة برأسمال قدره 500.000.000,00 دج. تقع مؤسسة مطاحن عمر بن عمر ببلدية الفجوج في الشمال الشرقي لولاية قالمة وتبعد حوالي 04 كلم عن عاصمة الولاية، يحدها من الشمال بلدية الفجوج، الشرق بلدية هيليوبوليس ومن الغرب بلدية مجاز عمار، ومن الجنوب بلدية قالمة، وتقدر مساحتها الإجمالية 42500م<sup>2</sup>.

بالنسبة لطاقتها البشرية تقدر ب653 عامل في شهر مارس 2013م، منهم:

● 14 إطار سامي؛

● 96 إطار عادي؛

● 154 عامل مسؤول؛

● 389 عامل تنفيذي.

بدأت مطاحن بن عمر نشاطها في سنة 2002 مع قدرة سحق للقمح الصلب تقدر ب 300 طن/يوم مما جعلها اليوم من أهم المتعاملين في مجال إنتاج الأغذية المستمدة من القمح الصلب في الجزائر خاصة بعد إنشاء

وحدة جديدة لإنتاج العجائن الغذائية في سنة 2009، ونظرا لمطابقة منتجات مطاحن بن عمر للمعايير الدولية فهذا جعلها تحوز على شهادة الأيزو (ISO) المتعلقة بالأمن الغذائي مما سمح لها بدخول الأسواق الأجنبية وتصدير منتجاتها إلى الخارج، وفي نفس الوقت فهي تزود السوق الجزائرية بالمواد الغذائية التالية: عجائن غذائية (طويلة، قصيرة، خاصة)، الكسكس (رقيق، متوسط، خشن) بالإضافة إلى السميد مع القدرات التالية:

● سحق 700 طن يوميا من القمح الصلب أي ما يعادل حوالي 250000 طن سنويا مع قدرة تخزين للقمح بحوالي 60000 طن.

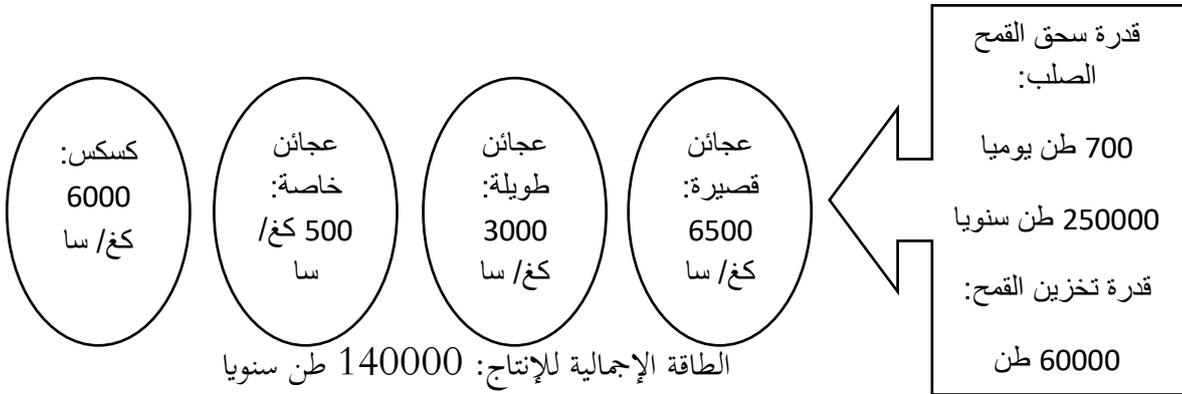
● عجائن قصيرة 6500 كغ/ ساعة، عجائن طويلة 3000 كغ/ ساعة، وعجائن خاصة 500 كغ/ ساعة.

● الكسكس 6000 كغ/ ساعة.

إذن فالطاقة الإنتاجية السنوية هي 140000 طن بين الكسكس والعجائن الغذائية.

ويمكن توضيح هذه الإحصائيات من خلال الشكل الموالي.

#### الشكل رقم 07: الطاقة (القدرة) الإنتاجية لمطاحن عمر بن عمر.



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

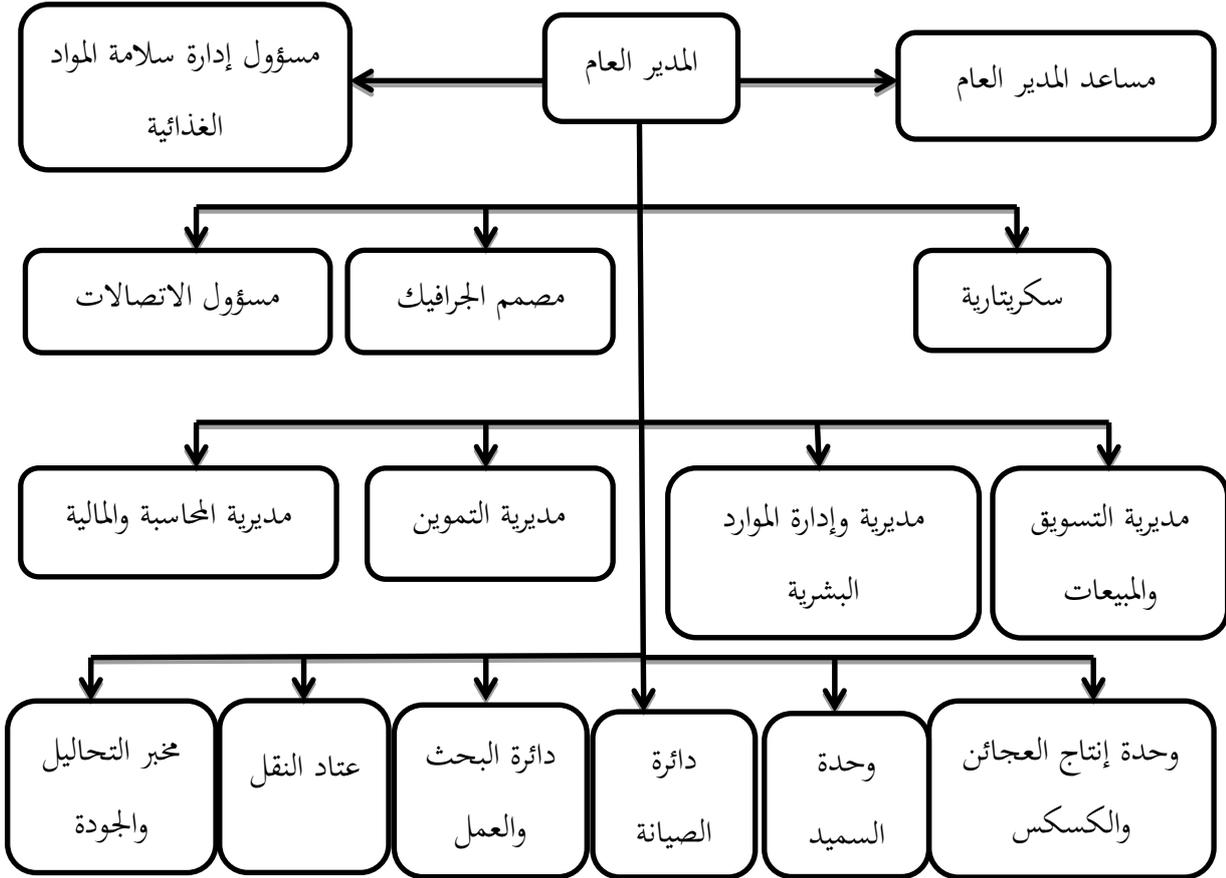
● السميد والكسكس: يعتبر السميد المصنوع من القمح الصلب المادة الغذائية الأولى التي بدأت مطاحن بن عمر بإنتاجها منذ سنة 2002، وفي سنة 2009 تم إضافة ثلاث خطوط لإنتاج مادة الكسكس. العجائن الغذائية: سواء كانت قصيرة، طويلة، أو خاصة فإن عجائن بن عمر تتقدم السوق الوطنية (تعتبر رائدة) من جهة، ومن جهة أخرى فهي تراحم عمالقة أوروبا في هذا القطاع في جزء من السوق الذين ينشطون فيه. غير أن المجمع يطمح في الذهاب أبعد من هذا الحد عن طريق دفع علامة "بن عمر" وجعلها في أرقى فرع.

المطلب 02: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة عمر بن عمر وشرح مختلف المهام والوظائف الموجودة من خلال

الشكل التالي:

الشكل رقم 08: الهيكل التنظيمي لمؤسسة عمر بن عمر.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن عمر بن عمر من:

➤ المدير العام: هو المسؤول الأول عن إدارة أعمال ونشاطات المؤسسة، فهو يمثل المؤسسة في جميع

الحالات ويمارس سلطته الإدارية على عمالها؛

➤ نائب المدير العام: ينوب عن المدير العام في حالة غيابه، وله صلاحيات المدير العام إذ ينوبه قانونياً مثل

صلاحيات التوقيع؛

➤ السكرتارية: تتعلق المهام في هذا المكتب في تنظيم وتسيير مهام المدير العام وعلاقته بجميع الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وكذلك العمل على تنظيم المواعيد وترتيب الاجتماعات وحفظ الأرشيف والمعلومات المتداولة أثناء العمل؛

➤ قسم نظام إدارة الجودة وسلامة المواد الغذائية: يعتبر هذا القسم ذو أهمية كبيرة في المؤسسة، ويعتبر رئيس هذا القسم هو المسؤول الأول عن نظام إدارة الجودة وسلامة المواد الغذائية حيث يقوم بتطبيق ومتابعة هذا النظام، ويقوم مسؤول الجودة وفريقه بالتطبيق والصيانة والتحسين المستمر لعمليات المؤسسة؛

➤ مصمم الجرافيك: وتتمثل مهامه في إعداد الرسومات والأشكال لمختلف المنتجات والصور لمختلف العمليات في حالة بناء مصنع أو مخزن جديد؛

➤ القسم المكلف بالاتصالات: يتم في هذا القسم العمل على الترويج للمؤسسة وعلامتها وتحسين صورتها، وكذلك بالنسبة لمنتجاتها عن طريق الإعلام والاتصال؛

➤ مديرية التسويق والمبيعات: تهتم هذه المصلحة ببيع وتسويق المنتج النهائي ويتم ذلك بواسطة مجموعة من المراحل والإجراءات عن طريق مدير التسويق والمبيعات، وبناء على موافقة ندير المؤسسة وفقا للسياسات والبرامج المسطرة؛

➤ مديرية الموارد البشرية: تسعى هذه الإدارة إلى التسيير الحسن للشؤون الاجتماعية والمهنية للعمال، وتطبيق الإجراءات الخاصة بهم واحترام قوانين العمل؛

➤ مديرية التموين: تنقسم عملية التموين إلى قسمين:

● عملية الشراء: وتتم بعد تحديد الاحتياجات الأولية للمصنع، حيث يتم إعداد مختلف الوثائق اللازمة لمباشرة عملية الشراء؛

● عملية التخزين: بعد القيام بعملية الشراء وبعد وصول المواد الأولية يتم تخزينها في المخازن بما يتلاءم مع ظروف الإنتاج والمعايير المنصوص عليها.

➤ مديرية المحاسبة والمالية: تعمل على تسيير أموال المؤسسة وتوفير الموارد المالية اللازمة للقيام بالنشاط من خلال قيامها بعدة مهام نذكر منها:

- متابعة وتسجيل العمليات المحاسبية والمالية خلال الدورة؛
- دراسة الوضعية المالية للمؤسسة؛
- تهتم بالعلاقات مع الأطراف الخارجية المختلفة؛

● القيام بالرقابة والتدقيق خاصة بالداخلي منها.

➤ وحدة تصنيع العجائن الغذائية والكسكس: وهي تمثل الورشة التي تحتوي على الآلات التي يتم بواسطتها تحويل المواد الأولية إلى منتجات تتمثل في العجائن الغذائية والكسكس، وذلك بالمرور بعدة مراحل في العملية الإنتاجية؛

➤ وحدة المطاحن: وهي أيضا ورشة تعمل على تحويل القمح الصلب بالإضافة إلى المواد الأخرى إلى منتج نهائي، والمتمثل في مادة السميد ومشتقاته، وهذا بالكمية والنوعية المطلوبة؛

➤ مصلحة الصيانة: يركز نشاطها بشكل كلي على آلات الإنتاج وهي تضم مجموعة من المهندسين المتخصصين والإطارات؛

➤ مصلحة الدراسات والأشغال: تتمثل مهامها في الاهتمام بكل التعديلات والتحسينات والتوسيعات الجديدة للمؤسسة، كعملية بناء وحدة جديدة أو تركيب آلة جديدة؛

➤ مصلحة عتاد النقل: تهتم هذه المصلحة بكل وسائل النقل الخاصة بالمؤسسة، نظرا لكون المؤسسة تمتلك حظيرة تحتوي على عدد معتبر من السيارات والشاحنات، ومنه يجب صيانتها ومحاولة الاستفادة بشكل جيد؛

➤ مخبر التحليل ومراقبة الجودة: خصص هذا المختبر للبحث عن مكونات وأساليب جديدة لتقديم المنتجات وكذا القيام بالأبحاث والفحوصات والتحليل الفيزيوكيماوية على المواد الأولية، وكذلك المنتج النهائي وإعداد التقارير اليومية التي ترفع إلى الجهات المعنية، وهذا لكون المؤسسة تعتمد على الجودة وسلامة موادها الغذائية بالدرجة الأولى.

### المطلب 03: أهداف وطبيعة نشاط المؤسسة.

تمكنت مؤسسة مطاحن عمر بن عمر من احتلال موقع ريادي في السوق المحلية، وتجاوزت ذلك لتصل إلى السوق العالمية، وهذا راجع في الأساس إلى طبيعة الأهداف المسطرة من الإدارة بالإضافة إلى طبيعة نشاطها في مجال المواد الغذائية الواسعة الاستهلاك.

#### 3-1- أهداف المؤسسة: تسعى المؤسسة كغيرها من المؤسسات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ومن بينها:

- ✓ العمل المستمر على تحسين جودة منتجاتها وزيادة خطوط الإنتاج؛
- ✓ التمكن من العملية التكنولوجية والكفاءة؛
- ✓ ضمان التحقيق المستمر للأرباح من خلال زيادة حصتها السوقية وحجم مبيعاتها باعتباره هدف تسعى إليه جميع المؤسسات الاقتصادية من أجل البقاء؛

- ✓ العمل على التوسع والحفاظة على حصتها السوقية؛
- ✓ العمل على تحقيق أكبر قدر ممكن من المنتجات؛
- ✓ تحقيق ميزة تنافسية والحفاظة عليها من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية؛
- ✓ التنوع في المنتجات المقدمة من أجل محاصرة الزبونم إطلاق التوزيع المباشر من منتجاتها؛
- ✓ العمل على التوسع وإنجاز وحدات ومصانع جديدة؛
- ✓ الوصول إلى الأسواق الإقليمية والعالمية من خلال زيادة وجودها في المنطقة المشار إليها وصولا إلى أكبر حصة من السوق الجزائرية، والتغلغل في سوق التصدير.

**3-2- طبيعة نشاط المؤسسة:** يتمثل نشاط مؤسسة عمر بن عمر في إنتاج السميد ومشتقاته وذلك باستخدام القمح الصلب ذو النوعية الجيدة التي يتم الحصول عليه من المكسيك، كندا، فرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية. حيث تعد هذه الوظيفة هي النشاط الرئيسي للمؤسسة، أيضا إنتاج العجائن الغذائية والكسكس. ويتميز نظام العمل في المؤسسة بالاستمرارية والتواصل وعدم الانقطاع، حيث يكون العمل بواسطة التناوب من خلال ثلاث فرق في حالة عمل لمدة 8 ساعات، والفرقة الرابعة تكون في حالة راحة، ومواقيت العمل كالتالي:

- الفرقة الأولى: تعمل من الساعة 5:30 صباحا إلى الساعة 13:30 زوالا؛
- الفرقة الثانية: تعمل من الساعة 13:30 زوالا إلى الساعة 21:30 ليلا؛
- الفرقة الثالثة: تعمل من الساعة 21:30 ليلا إلى الساعة 5:30 صباحا؛
- الفرقة الرابعة تكون في فترة راحة لمدة يومين.

## المبحث الثاني: عرض وتحليل موازنات سنة 2016.

إن زيادة حدة المنافسة وكذلك ازدياد متطلبات الزبائن من حيث الجودة جعل المؤسسة تتخذ إجراءات رقابية سليمة تتضمن تحديد المهام وتوقيت القيام بها وكذلك تحديد الضوابط الرقابية التي تعتبر الموازنات من أهمها.

## المطلب الأول: عرض بيانات سنة 2016.

تعد المؤسسة مجموعة من الموازنات لكن نحن هنا سنتناول موازنة الإنتاج لسنتي 2016 و 2017، وموازنة المبيعات لسنة 2017.

**1-1- موازنة الإنتاج:** إن النشاط الأساسي للمؤسسة هو النشاط الإنتاجي حيث تقوم بإنتاج ثلاث أنواع من المنتجات تتمثل في: السميد، الكسكس، العجائن.

ولأجل تلبية الطلب يتطلب على المؤسسة أن توفر المواد الأولية للتصنيع، ولهذا يجب أن تقوم بتخطيط ومراقبة الإنتاج لمواجهة كل التوقعات التي وضعتها، وكذلك يجب أن يتوفر الحد الأدنى من مخزون البضائع التامة الصنع والمواد الأولية في أي نقطة زمنية أي في كل وقت. ومن أجل هذا تقوم المؤسسة بالأخذ بعين الاعتبار طلبات المبيعات، القدرة الإنتاجية وكذا السوق، وهذا من أجل التخفيف من الصعوبات التي ممكن أن تحدث عند تلبية الطلبات، وتجنب أي صعوبات أخرى تحدث كعطل الآلة أو أي سبب يمكن أن يعرقل سيرورة العمل. ولهذا فإن موازنة الإنتاج مهمة داخل المؤسسة.

وبما أن المادة الأولية الرئيسية في الإنتاج للمؤسسة هي القمح وهو منتج موسمي، لذا على المؤسسة اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لضمان عدم انقطاع المادة الأولية من المخازن.

**1-2- موازنة المبيعات:** تعتبر موازنة المبيعات من أهم الموازنات فهي حجر الأساس الذي يستند عليه باقي الموازنات، وبما أن المؤسسة تتبنى نمط الإنتاج فهذا يعني أنها تسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من المبيعات، فإن المؤسسة تراعي إعداد تقديرات موازنة المبيعات بشكل دقيق حتى لا يؤثر على باقي الموازنات.

وبما أن المؤسسة إنتاجية فهي تعتمد بشكل كبير على موازنات الإنتاج وموازنات المبيعات.

و في الجدولين المواليين نوضح الموازنة التقديرية للإنتاج والتكاليف لسنة 2016:

## الجدول رقم 02: الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2016.

الوحدة: دينار جزائري

البيان	التقديري	الفعلي
سميد	6962023755	6523969727
كسكس	1111421265	1082096152
عجائن	3205485189	3063999736
<b>المجموع</b>	<b>11278930209</b>	<b>10670065615</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

## الجدول رقم 03: موازنة التكاليف لسنة 2016.

الوحدة: دينار جزائري

البيان	التقديري	الفعلي
الخدمات والخدمات الأخرى	618843169	509761237
الاستهلاكات	8425876236	6356580856
الضرائب والرسوم	56621339	55701836
أعباء عملياتية أخرى	199813146	159431335
أعباء مالية	163434879	156881030
الاهتلاكات	292666647,2	245014477
أعباء المستخدمين	535955120	530670679
<b>المجموع</b>	<b>10293210536</b>	<b>8014041450</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدولين السابقين نلاحظ أن المؤسسة قد قدرت قيمة الإنتاج بمبلغ 11278930209 دج في حين أنها حققت فعلا قيمة 10670065615 دج، كما أنها قدرت قيمة تكاليف الإنتاج لسنة 2016 بمبلغ 10293210536 دج بينما صرفت تكاليف بمبلغ 8014041450 دج.

من خلال ما سبق نلاحظ أن المؤسسة قد قدرت قيمة كبيرة للتكاليف والإنتاج تحسبا للقيام بتوسعة في النشاط، وعند تأجيل هذه التوسعة حققت المؤسسة تكاليف وإنتاج أقل مما هو مقدر. مما أدى إلى حدوث انحرافات في التكاليف وهو ما سنراه لاحقا.

### المطلب الثاني: تحليل انحرافات التكاليف المباشرة لسنة 2016.

من أجل تحليل انحرافات التكاليف المباشرة فقد اعتمدنا على موازنة التكاليف بالمبالغ على مدار سنة 2016 لهذا المطلب. حيث يمكن حساب هذه الانحرافات بالاعتماد على العلاقة التالية:

$$\text{الانحراف} = \text{المبلغ الفعلي} - \text{المبلغ التقديري}$$

كما يمكن حساب نسبة الانحراف كما يلي:

$$\text{نسبة الانحراف} = \text{قيمة الانحراف} / \text{المبلغ التقديري} \times 100$$

وهذا ما سنوضحه في الجدول الموالي:

### الجدول رقم 04: التكاليف المباشرة لسنة 2016.

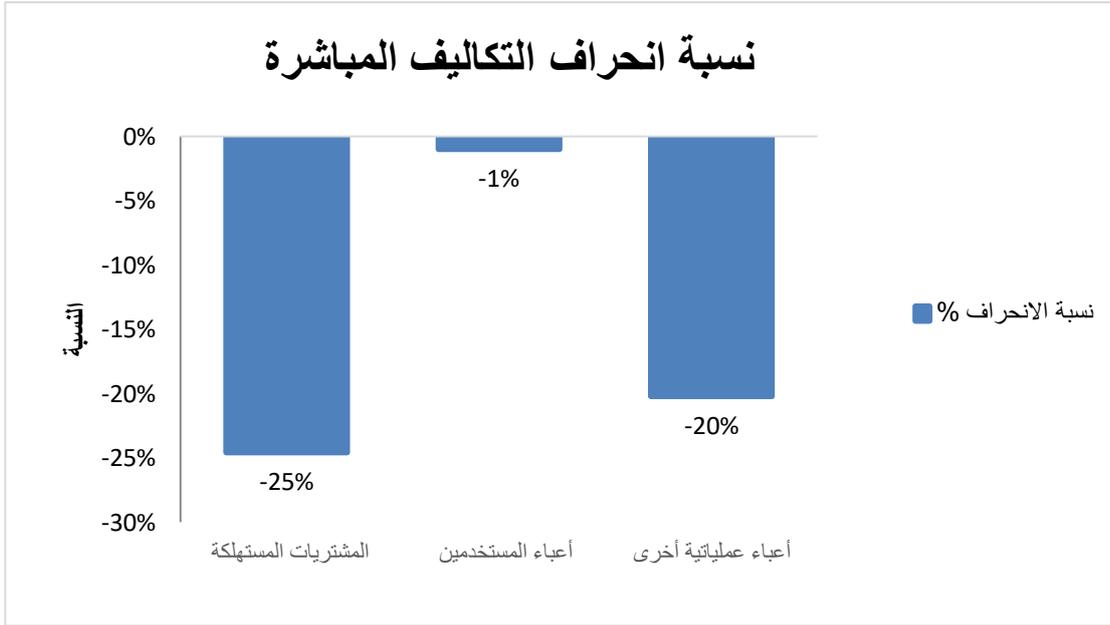
الوحدة: دينار جزائري

2016				
العنوان	تقديري	فعلي	الانحراف	نسبة الانحراف %
المشتريات المستهلكة	8425876236	6356580856	-2069295380	-0,245588153
أعباء المستخدمين	535955120	530670679	-5284440,95	-0,009859857
أعباء عملياتية أخرى	199813146	159431335	-40381811	-0,202097869
المجموع	9161644502	7046682870	-2114961632	-0,230849563

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

و يمكن إبراز نسبة انحرافات تكاليف الإنتاج المباشرة المتمثلة في المشتريات المستهلكة، أعباء المستخدمين و الأعباء العملياتية الأخرى لسنة 2016 في الشكل الآتي:

الشكل رقم 09: تمثيل بياني لنسب التكاليف المباشرة لسنة 2016.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مجموع انحراف التكاليف المباشرة جاء بنسبة (-23%) وهو ما يدل على أن قيمة التكاليف المباشرة الفعلية للمؤسسة أقل مما هو مقدر وهو انحراف ملائم بالنسبة للمؤسسة. ويرجع هذا الانحراف إلى أن المؤسسة وضعت تقديرات على أساس أن هناك توسعة للنشاط وفي ظل ظروف طارئة حدث تأجيل لهذه التوسعة، مما جعل المؤسسة تنفق أقل مما قدرت.

فمثلاً نجد أن نسبة انحراف المشتريات المستهلكة كبيرة وذلك راجع إلى أن المؤسسة تحصلت على تخفيضات في الأسعار بسبب التوسعة، وأن سعر القمح سنة 2016 كان منخفض في السوق العالمية. كما يمكن أن نفسر انحراف أعباء المستخدمين إلى انخفاض وتيرة العمل ونسبة الأجور على ما هو مقدر ونقص الوقت المحدد للعمل عما هو مقدر. وكذلك الأعباء العملياتية الأخرى حيث يمكن أن يرجع سبب انحرافها إلى قلة الغرامات والمخالفات التي تقع على المؤسسة، إضافة إلى النقص في مصاريف السنة السابقة.

#### المطلب الثالث: تحليل انحرافات التكاليف الغير المباشرة.

من أجل تحليل انحرافات التكاليف الغير مباشرة قمنا بحساب الفرق بين المبالغ المحققة والمبالغ المقدرة، وتحديد أسباب هذه الانحرافات. وهذا ما سنبينه في الجدول الموالي:

## الجدول رقم 05: التكاليف الغير مباشرة لسنة 2016.

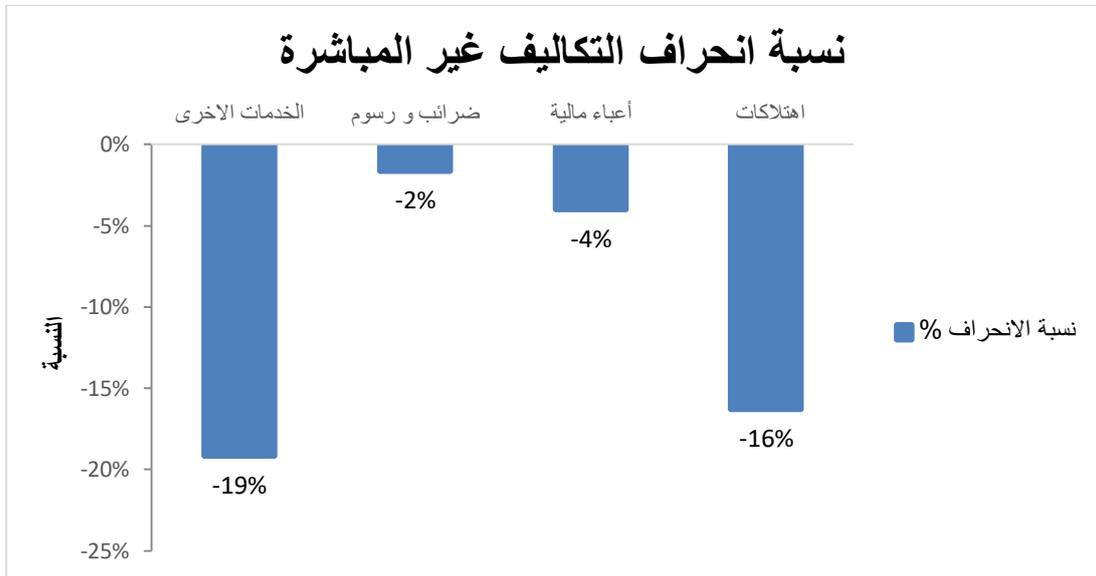
الوحدة: دينار جزائري

2016				العنوان
نسبة الانحراف %	الانحراف	فعلي	تقديري	
-0,191717126	-120910590	509761237	630671827	الخدمات الاخرى
-0,016239514	-919503	55701836	56621339	ضرائب ورسوم
-0,040100675	-6553849	156881030	163434879	أعباء مالية
-0,162820638	-47652170,18	245014477	292666647,2	اهتلاكات
-0,153959183	-176036112,2	967358580	1143394692	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ويمكننا توضيح هذه النسب في الشكل الموالي:

## الشكل رقم 10: تمثيل بياني لنسب التكاليف الغير مباشرة لسنة 2016.



المصدر: من إعداد الطالبتين على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مجموع انحراف تكاليف الإنتاج الغير مباشرة لسنة 2016 كانت بنسبة (-15%)، مما يدل على أن هذا الانحراف هو انحراف ملائم للمؤسسة حيث أنها أنفقت قسمة من

التكاليف الغير مباشرة أقل مما قدرت وهذا راجع إلى أن المؤسسة قامت بالتنبؤ والتقدير على أساس التوسعة في نشاط المؤسسة، وعند تأجيل هذه العملية أدى إلى إنفاق المؤسسة أقل مما قدرت.

ف نجد أن نسبة انحراف الخدمات الأخرى كانت سالبة ويرجع ذلك إلى نقص في تكاليف الصيانة من خلال نقص عدد الآلات المقدرة، كما نفسر انحراف قيمة الضرائب والرسوم إلى انخفاض قيمة الرسوم الجمركية، أو انخفاض الضريبة على الممتلكات. كذلك نفسر انحراف قيمة الأعباء المالية إلى قلة الفوائد على القروض، أو انخفاض الأعباء المالية الأخرى. ويرجع سبب انحراف الاهتلاكات إلى حسن تسيير الآلات واستمرار تشغيل الآلات في الورشات وعدم حدوث أي تأخير.

### المبحث الثالث: عرض وتحليل موازنات سنة 2017.

تعتبر موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات من أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث المراقبة، كأداة لقياس مدى فعالية نظام مراقبة التسيير، حيث يتم إعدادها من طرف مسؤول بالاعتماد على المعلومات التي يحصل عليها من مصادر مختلفة داخل الشركة أو خارجها عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف التقديرية.

### المطلب الأول: عرض بيانات سنة 2017.

سنتناول في هذا المطلب عرض بيانات سنة 2017 حيث قمنا بعرض موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج وكذلك موازنة التكاليف. وهذا ما سنوضحه في الجداول الآتية:

### الجدول رقم 06: الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2017.

الوحدة: دينار جزائري

البيانات	التقديري	الفعلي
سميد	1152673293	1174449727
كسكس	2448714884	2467142786
عجائن	3677185095	3417535519
المجموع	7278573272	7059198028

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم 07: الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2017.

الوحدة: دينار جزائري

البيان	التقديري	الفعلي
سميد	3300209032	3585414890
كسكس	2118771249	2259448520
عجائن	3647139092	3893365079
<b>المجموع</b>	<b>9066119309</b>	<b>9738228490</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم 08: موازنة التكاليف لسنة 2017.

الوحدة: دينار جزائري

البيان	التقديري	الفعلي
الخدمات والخدمات الأخرى	673856832	438113720.87
الاستهلاكات	5029413164	5635600608.15
الضرائب والرسوم	63790625	60702174
أعباء عملياتية أخرى	132220929	143105060.40
أعباء مالية	77140693	76937282
الاهتلاكات	292666647	245144319.01
أعباء المستخدمين	517819343	517230383.14
<b>المجموع</b>	<b>6846611098</b>	<b>7116833547.6</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من هذه خلال هذه الجداول أن المؤسسة قدرت قيمة المبيعات بمبلغ 7278573272 دج إلا أنها باعت فعلا قيمة 7059198028 دج، كما أنها قدرت قيمة الإنتاج بمبلغ 9066119309 دج في حين حققت فعلا قيمة إنتاج بمبلغ 9738228490 دج. وقد قدرت قيم تكاليف الإنتاج المباشرة والغير مباشرة بمبلغ قدره 6846611098 دج بينما أنفقت فعلا قيمة 7116833547.6 دج.

ونلاحظ مما سبق أن المؤسسة قد حققت قيم فعلية للتكاليف والإنتاج أكبر مما هو مقدر ولكن بقيم متقاربة وهذا راجع إلى أن المؤسسة لم تتبنى أي تغيير جديد على مستواها مما جعلها تقدر قيم قريبة مما ستحقق.

### المطلب الثاني: تحليل انحرافات التكاليف المباشرة والغير مباشرة لسنة 2017.

سنقوم بدراسة كل الانحرافات المباشرة والغير مباشرة بهدف تحديد مدى أهميتها وأسبابها ومسئوليتها، حيث يتم البدء بالمجموع، ثم يتم التوجه إلى تحليل الانحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للمجموع. وهذا ما سنوضحه في الجدول الموالي:

### الجدول رقم 09: التكاليف المباشرة لسنة 2017.

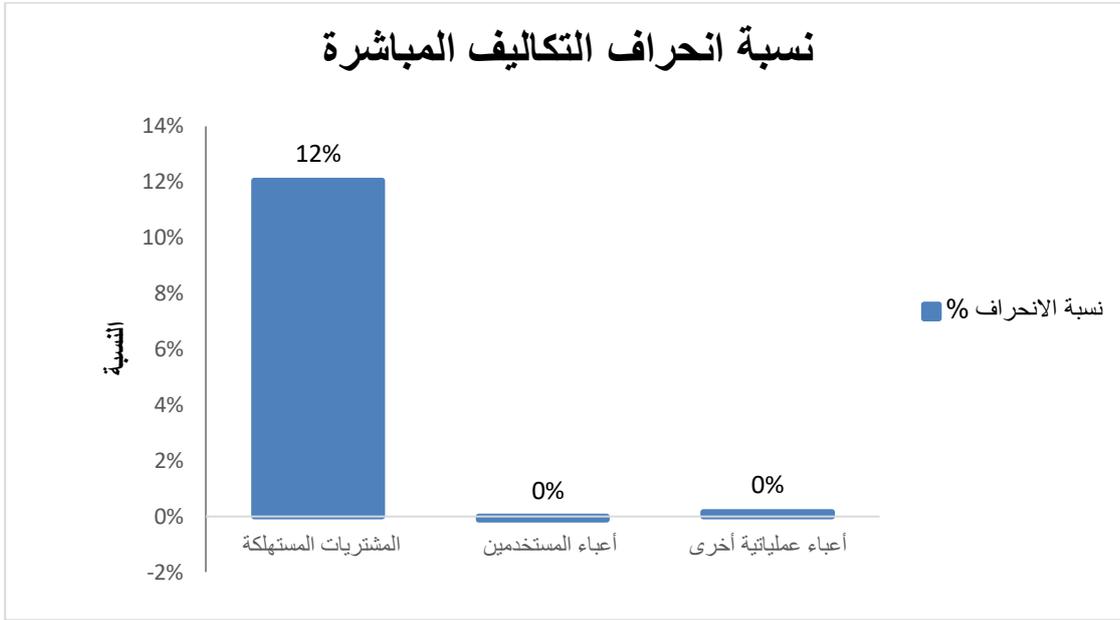
الوحدة: دينار جزائري

2017				
العنوان	تقديري	فعلي	الانحراف	نسبة الانحراف %
المشتريات المستهلكة	5029413164	5635600609	606187445	0,120528464
تكاليف الموظفين	517819343	517230383	-588959,99	-0,001137385
تكاليف عملياتية	132220929,3	132420681	199751,7026	0,001510742
المجموع	5679453436	6285251673	605798236,7	0,106664883

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ويمكن توضيح هذه النسب في الشكل الموالي:

الشكل رقم 11: تمثيل بياني لنسب التكاليف المباشرة لسنة 2017.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مجموع انحراف تكاليف الإنتاج المباشرة لسنة 2017 سجلت بنسبة 11% إلا أنه غير ملائم للمؤسسة. وذلك لأن المؤسسة قد أنفقت قيمة من التكاليف المباشرة أكبر مما قدرت ولكن بنسبة قليلة وبقيمة موجبة.

إذ نجد أن نسبة انحراف المشتريات المستهلكة سجلت بقيمة موجبة، ويكمن سبب هذا الانحراف إما في الكمية من خلال زيادة الكمية المستهلكة واستغلال كمية أكبر من المواد. أو بسبب السعر من خلال ارتفاع سعر القمح في الأسواق العالمية وارتفاع سعر قطع الغيار، مع عدم وجود تخفيضات وتنزيلات. في حين نجد أن نسبة انحراف أعباء المستخدمين شبه منعدمة وبقيمة سالبة، مما يدل على انخفاض في معدلات ضياع الوقت، سهولة تدفق المواد للأقسام الإنتاجية، ونقص العمل في الساعات الإضافية. كذلك نجد نسبة انحراف الأعباء العملياتية الأخرى شبه منعدمة ولكن بقيمة موجبة، ويرجع ذلك إلى وجود غرامات ومخالفات ضد المؤسسة مع وجود نسبة من مصاريف السنة السابقة.

الجدول رقم 10: التكاليف الغير مباشرة لسنة 2017.

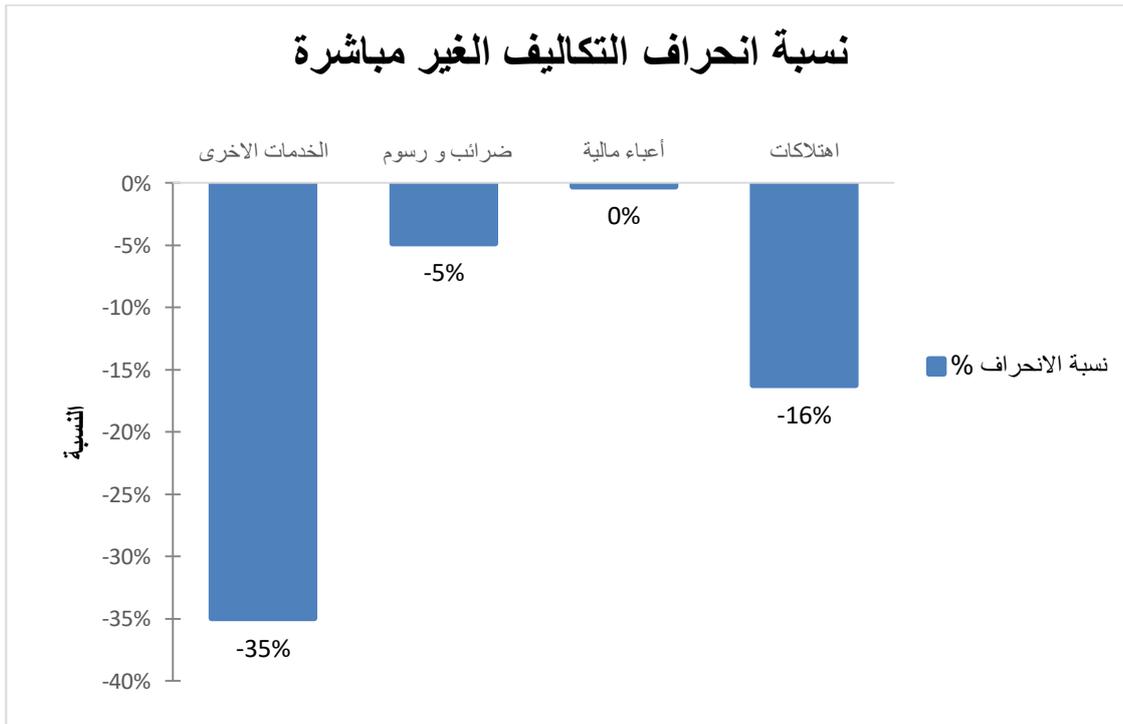
الوحدة: دينار جزائري

2017				
العنوان	تقديري	فعلي	الانحراف	نسبة الانحراف %
الخدمات الأخرى	673856832	438113721	-235743111	-0,349841539
ضرائب ورسوم	63790625,44	60702174	-3088451,44	-0,048415444
أعباء مالية	77140693,48	76937282	-203411,48	-0,002636889
اهتلاكات	292666647,2	245144319	-47522328,18	-0,162376986
المجموع	1107454798	820897496	-286557302,1	-0,258753046

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ويمكن توضيح نسب الانحرافات الخاصة بالخدمات الأخرى، ضرائب ورسوم، أعباء مالية والاهتلاكات من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 12: تمثيل بياني لنسب التكاليف الغير المباشرة لسنة 2017



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن انحراف تكاليف الإنتاج غير المباشرة لسنة 2017 كان بنسبة (-26) %، أي أنه انحراف ملائم للمؤسسة مما يعني أن المؤسسة قد أنفقت قيمة من التكاليف الغير مباشرة أقل من القيمة المقدرة، ويمكن توضيح سبب هذا الانحراف من خلال تفسير انحرافات كل التكاليف الغير مباشرة. حيث نجد أن نسبة انحراف الخدمات الأخرى لسنة 2017 كبيرة وسالبة، وهذا راجع إلى نقص في تكاليف الصيانة بسبب نقص في عطل الآلات وتوقفها عن العمل وحسن تسييرها من خلال توفر خبرات في استعمال الآلات. كذلك نلاحظ أن نسبة الضرائب والرسوم كانت قليلة وسالبة والسبب في ذلك هو انخفاض قيمة الرسوم الجمركية على السلع. في حين نلاحظ أن نسبة انحراف الأعباء المالية شبه منعدمة وبقيمة سالبة، ويرجع ذلك إلى نقص قيمة الفوائد على القروض. كما نلاحظ نسبة سالبة لانحراف الإهلاكات وسببه التقيد بالبرنامج الإنتاجي للآلة، واستمرار عملها في مدة الإنتاج.

### المطلب الثالث: مقارنة انحرافات سنة 2016 وسنة 2017.

بعد حساب انحرافات تكاليف الإنتاج لسنتي 2016 و 2017 كل على حدة، وتحديد أسبابها، سنقوم في هذا المطلب بالمقارنة بين انحرافات سنتي 2016 و 2017. وهذا ما سنوضحه في الجدول الموالي:

### الجدول رقم 11: انحرافات سنتي 2016 و 2017.

الوحدة: دينار جزائري

الانحراف				
العنوان	2016	نسبة الانحراف %	2017	نسبة الانحراف %
المشتريات المستهلكة	-2069295380	-0,25	606187445	0,12
الخدمات الأخرى	-120910590	-0,19	-235743111	-0,35
أعباء المستخدمين	-5284440,95	-0,01	-588959,99	0
ضرائب ورسوم	-919503	-0,02	-3088451,44	-0,05
أعباء عملياتية أخرى	-40381811	-0,2	199751,7	0
أعباء مالية	-6553849	-0,04	-203411,48	0
إهلاكات	-47652170,18	-0,16	-47522328,18	-0,16

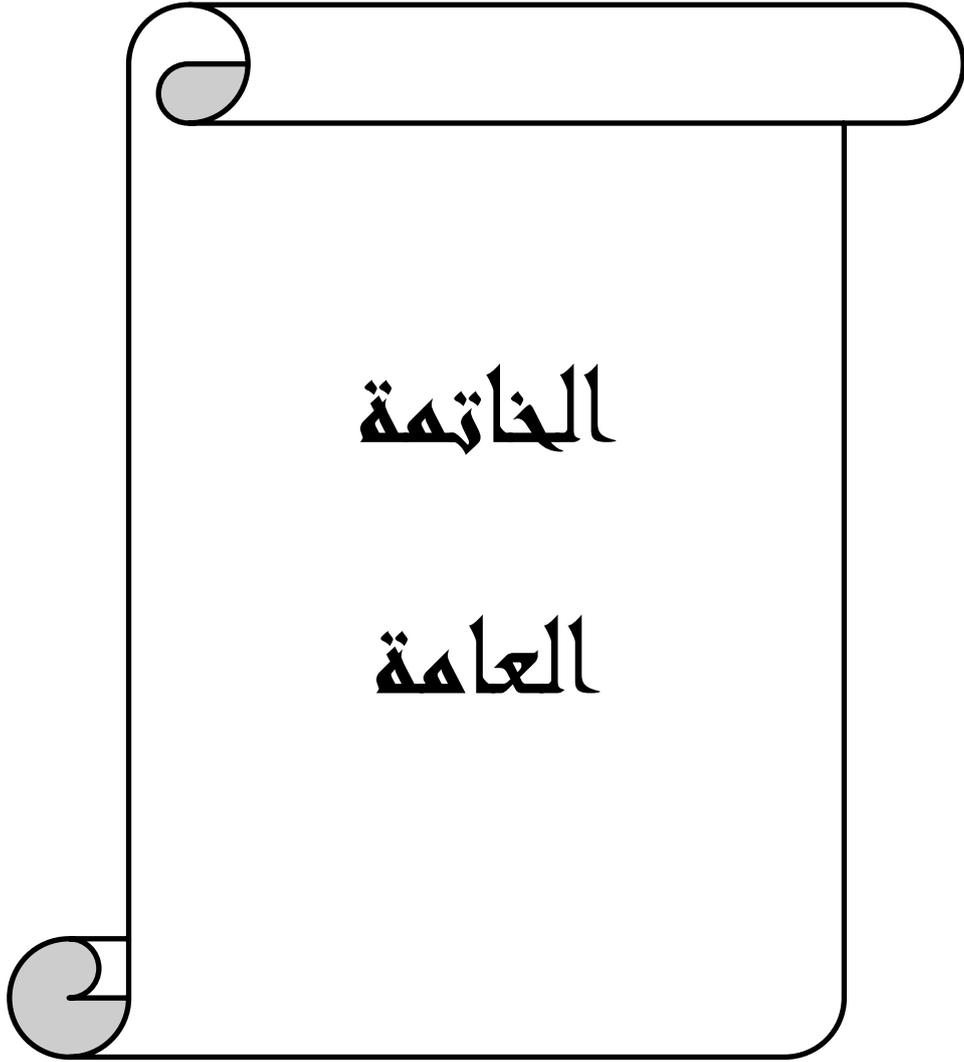
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.



من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة انحراف تكاليف الإنتاج لسنتي 2016 و 2017 متفاوتة نوعا ما. ففي سنة 2016 كانت الانحرافات كل تكاليف الإنتاج سالبة وهي انحرافات ملائمة أي أن ما هو منفق فعليا أقل مما هو مقدر، ويرجع سبب ذلك إلى دخول المؤسسة في مشروع توسع في النشاط مما جعلها تتنبؤ بقيمة كبيرة، وبسبب ظروف طارئة أجلت هذه التوسعة مما أدى بالمؤسسة إلى عدم الإنفاق بالقيم المقدرة. أما في سنة 2017 فنجد أن هناك نسب لانحراف تكاليف موجبة وأخرى سالبة ولكنها بقيمة قليلة، ولعل السبب في هذه الانحرافات وهذه الاختلافات هو وجود أخطاء في التنبؤات وعدم الاطلاع على المعطيات الصحيحة للقيام بالتنبؤات الصائبة، كذلك مع حدوث تغيرات طارئة على المؤسسة تجعلها تنحرف عما كان مخطط له.

## خاتمة الفصل:

تلعب الموازنة التقديرية دورا مهما في المؤسسات الاقتصادية وخاصة في الرقابة على نشاط المؤسسة من مبيعات وإنتاج وتكاليف، ولتوضيح هذا الدور قمنا بدراسة تطبيقية لمطاحن عمر بن عمر، حيث قمنا بتحديد كيفية رقابة الموازنة التقديرية لتكاليف الإنتاج، وذلك من خلال تحديد الانحرافات بين ما هو مقدر وما أنفق فعلا لسنتي 2016 و2017، فوجدنا تفاوت في نسب الانحرافات منها السالبة ومنها الموجبة، مما أدى إلى تحديد أسباب هذه الانحرافات وهذه الاختلافات ومن أهم هذه الأسباب هو سوء التقدير والتنبؤ للمستقبل، وبالتالي يتجلى دور الموازنة التقديرية في الرقابة في معرفة ما إذا تحققت التقديرات أو لم تتحقق ومعرفة سبب انحرافها والعمل على تصحيحه.



الخاتمة

العامّة

## الخاتمة العامة:

من خلال دراستنا لموضوع الموازنة التقديرية ودورها في المؤسسة اتضح لنا بأنه على المؤسسة أن تقوم بتخطيط مبيعاتها وتضع الموازنات المتوقعة للفترة اللاحقة حيث تعتبر هذه الموازنة حجر الزاوية التي يستند عليها باقي الموازنات الأخرى، إذ أنه استنادا على تقديرات المبيعات يتم وضع تقديرات الكميات الواجب إنتاجها، وكذلك تقديرات الكميات الواجب شراؤها من السلع والمواد الأولية. وتحديد مستويات التخزين، وتكلفة الشراء، وتكلفة الإنتاج، والحاجة إلى اليد العاملة والأجور الواجب دفعها.

بعد تخطيط المبيعات يستوجب الأمر وضع برنامج الإنتاج وهذا مع مراعاة مخزون أول المدة أو آخر المدة من المنتج التام، بحيث يؤخذ بعين الاعتبار في صياغة الموازنة التقديرية للإنتاج وإدراك مسؤولي إدارة الإنتاج وإمكانية المؤسسة والإحاطة بأدق التفاصيل عن العملية الإنتاجية، داخل الورشات، ومن أجل التحكم في تسيير موازنة الإنتاج تقوم المؤسسة بقياس الأداء وتحليل الانحرافات لتحديد أسبابها بغية اتخاذ القرارات التصحيحية الملائمة وتحديد المسؤوليات لتفادي وقوعها مستقبلا.

## ❖ اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** تتمثل أهمية الموازنة التقديرية في أنها أداة مالية مستقبلية تستعملها المؤسسة من أجل الحفاظ على مواردها من الضياع أو الهدر والرقابة عليها للقيام بالعملية الإنتاجية بصورة موضوعية للوصول إلى الأهداف المرجوة، ومنه يتم إثبات صحة الفرضية الأولى التي تقول أن للموازنة التقديرية أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية حيث تعتبر أداة مالية ومستقبلية هامة جدا.
- **الفرضية الثانية:** تلعب الموازنة التقديرية دورا مهما في الرقابة على تكاليف الإنتاج وذلك من خلال تحديد الانحرافات بين ما هو فعلي وما هو مقدر، وتحليلها وتحديد أسبابها والعمل على تصحيحها. وهذا ما يثبت عدم صحة الفرضية التي تقول بأنه لا يمكن للموازنة التقديرية أن تقوم بمراقبة تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية.
- **الفرضية الثالثة:** تقوم مؤسسة عمر بن عمر بإعداد الموازنة التقديرية لتكاليف الإنتاج ومقارنتها بالتكاليف المنفقة فعليا والقيام بمراقبتها من خلال القيام بتحليل الانحرافات وتحديد أسبابها والعمل على تصحيحها وعدم الوقوع فيها مجددا، وهذا ما يثبت صحة الفرضية القائلة أن مؤسسة عمر بن عمر تقوم باستخدام الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة تكاليف الإنتاج.

❖ نتائج البحث:

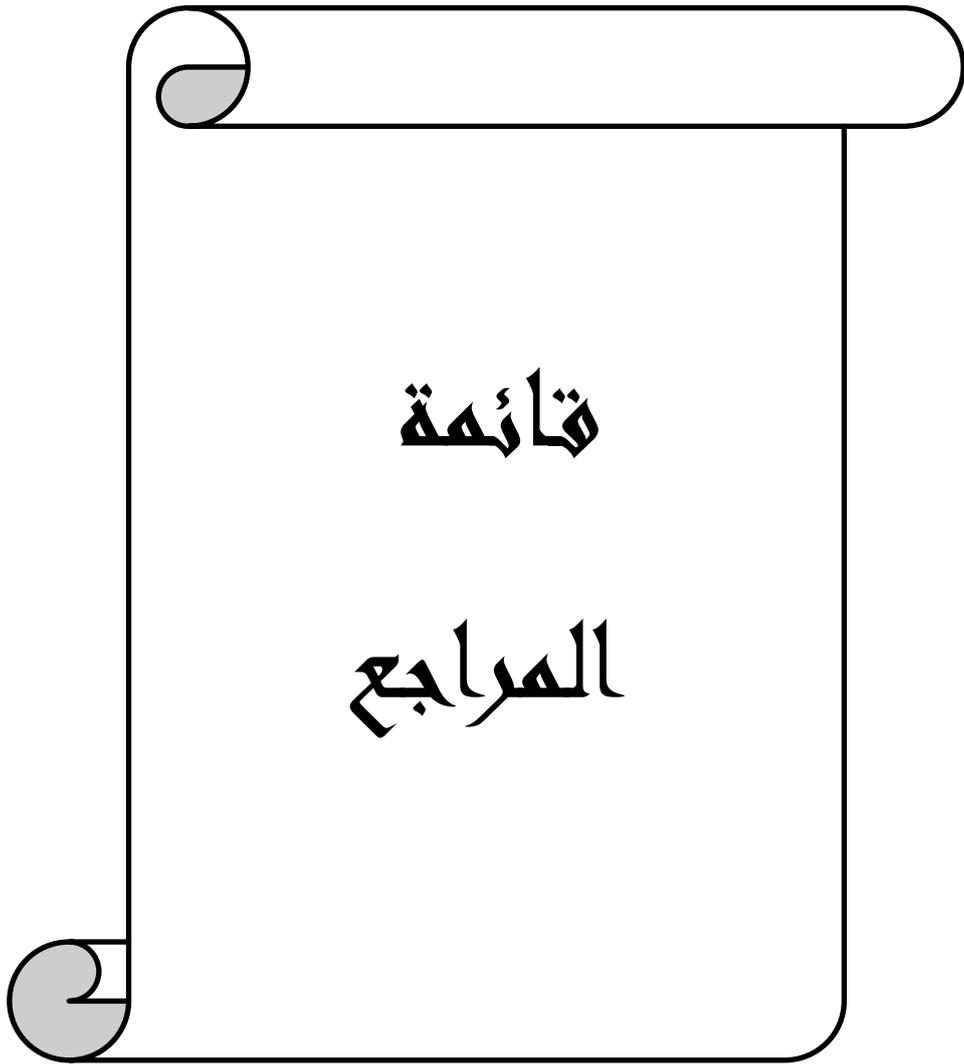
من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ تقوم الموازنة التقديرية بوضع خطط واضحة وتحديد الأهداف؛
- ✓ تلزم الموازنة التقديرية كل فرد من أفراد الإدارة بالتفكير بوضع الخطط المناسبة للقيام بدوره وتنفيذ المهام الملقاة على عاتقه لكي يستطيع أن يساهم بالشكل المطلوب منه للوصول إلى أهداف المؤسسة؛
- ✓ تترجم الموازنة التقديرية أهداف المؤسسة وأهداف الأقسام المختلفة إلى أهداف رقمية ترتبط بجدولة زمنية محددة؛
- ✓ الموازنة التقديرية أداة أساسية لتخطيط ومراقبة كل من المبيعات، التكاليف والإنتاج؛
- ✓ يكمن دور الموازنة التقديرية في الرقابة على التكاليف الإنتاج في تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها والبحث عن الحلول؛
- ✓ الموازنة التقديرية هي أداة فعالة في تسيير المؤسسة حيث تجبر المؤسسة على تغيير سلوكها إلى الأفضل؛
- ✓ للموازنة التقديرية دور مهم في مراقبة الإنتاج في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر حيث تقوم بتحليل الانحرافات من خلال مقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية والقيام بتحديد أسبابها؛
- ✓ تقوم مؤسسة مطاحن عمر بن عمر باعتماد موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج وموازنة التكاليف للرقابة على نشاطها؛
- ✓ يوجد هناك أخطاء في تقديرات مؤسسة مطاحن عمر بن عمر ويتجلى ذلك بظهور انحرافات فيما بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية؛
- ✓ تعتمد المؤسسة في تحديد الأهداف وإعداد الموازنات التقديرية على المديرية العامة فقط وعدم إدخال المستويات الإدارية الأخرى.

❖ اقتراحات:

- من خلال نتائج الدراسة التطبيقية لمطاحن عمر بن عمر، يمكننا تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تحسن دور الموازنة التقديرية في الرقابة على تكاليف الإنتاج في المؤسسة و من أهمها :
- ✓ على المؤسسة أن تعطي اهتماما أكبر للموازنة التقديرية و تفعيل دورها في الرقابة؛
- ✓ يجب أن تتبع إجراءات إعداد الموازنات بطريقة صحيحة و متقنة لإنشاء موازنات دقيقة وصحيحة؛
- ✓ على المؤسسة أن تكون ملمة بكافة المعطيات والمعلومات بدقة لإنجاز موازنات تقديرية دقيقة وفعالة؛

- ✓ يجب توفر الخبرة لدى العامل على إنجاز الموازنات التقديرية، لتفادي وجود أخطاء في التقديرات؛
- ✓ يجب مشاركة كل المستويات الإدارية للمؤسسة في إنجاز الموازنة التقديرية للاستفادة من خبراتهم و تحقيق الأهداف الموجودة؛
- ✓ يجب على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار تحليل الانحرافات و معرفة أسبابها لتفادي وقوعها مرة أخرى.



قائمة المراجع:

أولاً: مراجع باللغة العربية:

I. كتب:

1. أحمد ظاهر، مُجد أبو نصار، المحاسبة الادارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، 2008.
2. أحمد مُجد نور، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
3. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية: بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
4. اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر والطباعة والتوزيع، الاسكندرية، 2000.
5. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية: رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2011.
6. حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار خالد اللحباني، المملكة العربية السعودية، 2017.
7. خالد الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والافصاح المحاسبي، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، الأردن، 2000.
8. خالص صافي صلاح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
9. زينات مُجد محرم، ناصر نور الدين، المحابة الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2012.
10. سليمان مصطفى الدلاهمة، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
11. شناف فريد، الموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، ب ت.
12. عبد المقصود ديبان، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 1996.
13. علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى، محاسبة التكاليف: للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 1997.

14. فركوس مُجَّد، الموازنات التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
15. مفلح مُجَّد عقل، مقدمة في الإدارة والمالية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2009.
16. مُجَّد سامي راضي، المحاسبة عن التخطيط والموازنات وتقييم الأداء، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2018.
17. مُجَّد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
18. محمود مُجَّد، عبد الرحيم حسين، محاسبة التكاليف كأداة رقابية، العلوم والإيمان للنشر والتوزيع، سوريا، 2008.
19. محمود أحمد ابراهيم وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما، دار الوراق، الأردن، 2005.
20. مُجَّد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط4، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
21. مجموعة خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة لتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013.
22. مكتبة لبنان ناشرون، إدارة الموازنة المالية، دار لنغ كندرلسلي، لبنان، 2002.
23. نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2013.
24. نصر صالح مُجَّد، الوجيز في المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
25. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.
26. ناصر دادي واخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003.
27. ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 2008.
28. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ب ت.
29. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية: دروس وتمارين، دار المحمدية، الجزائر، 1990.
30. نور دين زعيبط، مراقبة التسيير، دار اقرأ للطباعة والنشر، الجزائر، 2006.

31. هيثم مُجد الزغبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
32. وسيم أبو عريش، القاموس الشامل في إدارة البنوك والنقود والمصارف الحديثة، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، عمان، 2016.

## II. أطروحات ورسائل جامعية:

1. بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة مُجد بوضياف، المسيلة، 2006.
2. زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي واعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2012-2013.
3. لعساس آسيا، التخطيط والرقابة على الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2000.
4. مصطفى عقاري، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد الاقتصاد للمركز الجامعي العربي بن مهدي بأم لبواقي، 2007/2008.
5. مُجد موسى مُجد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، الجامعة الاسلامية-غزة-، 2006.
6. نعيمة يجاوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة-، بدون تاريخ.

## III. المجالات والملتقيات:

1. تفرات يزيد، حلومي ليلي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 2، يوم 25 أفريل 2017.
2. زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 22، بغداد، 2009.
3. سهام عبد الكريم، تسوري بنت تسوري بهية، مداخلة حول الموازنة التقديرية كأداة فعالة لمراقبة التسيير، جامعة البليدة 2.

4. ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شفقة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المتقدمة لنظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، المجلة العربية للإدارة، العدد الأول، المجلد التاسع والعشرون، المنظمة العربية للتنمية والادارة، مصر 2009.

IV. مواقع الأنترنت:

1. مُجدّ خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الابحاث والدراسات الاقتصادية، من الموقع:

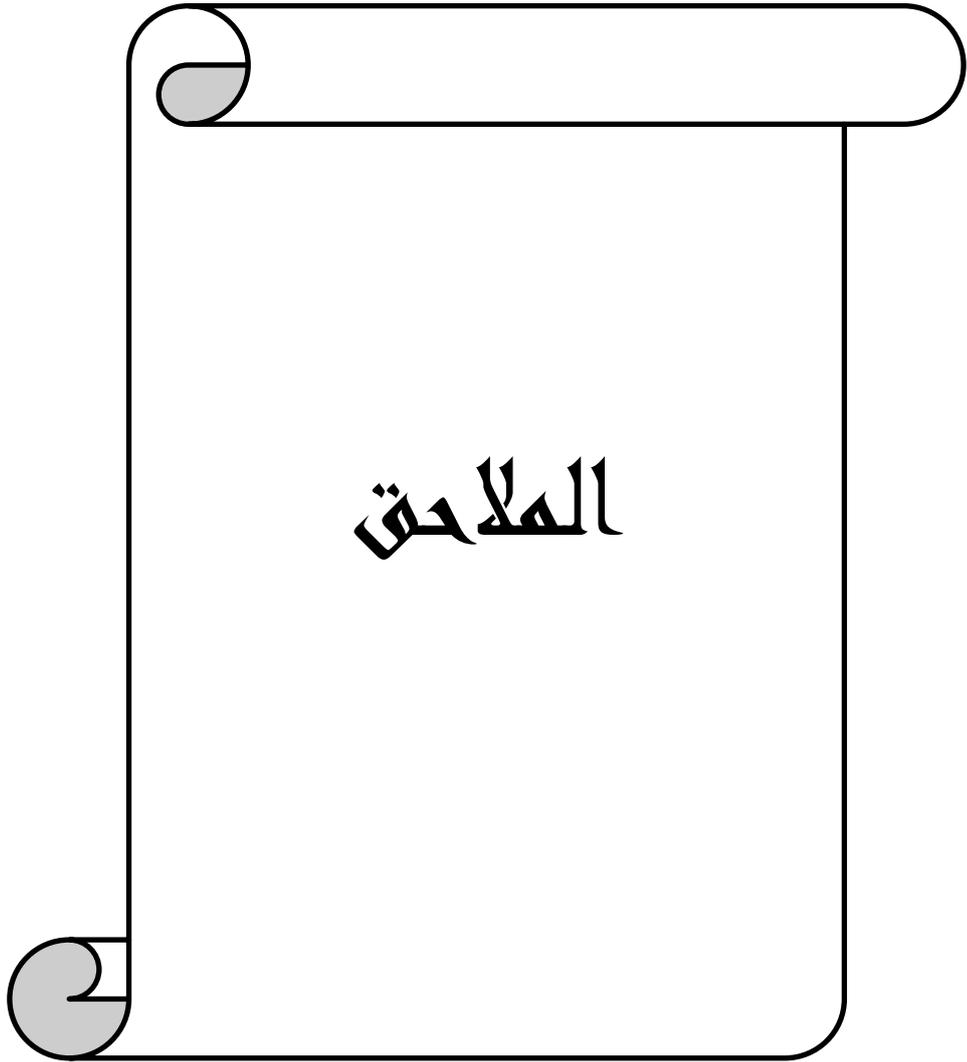
[www.rr4ee.net](http://www.rr4ee.net)

ثانيا: مراجع باللغة الفرنسية:

1. الكتب:

2. Cloude Alazard, contrôle de gestion, edition francis lefebre, 3<sup>ème</sup> edition, paris,2010.

3. Y. De Rongé, COMPTABILITE ANALYTIQUE ET BUDGETAIRE.



## الملخص:

تلعب الموازنة التقديرية دورا فعالا و مهما في المؤسسة الاقتصادية، حيث تعتبر من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الناجحة، من خلال وضع خطة مستقبلية، تنفيذها، تحليل الانحرافات بين ما هو فعلي وما هو مقدر ومعرفة أسبابها لتصحيحها و تفاديها مستقبلا.

ومن أجل ذلك جاءت هذه الدراسة للتعرف عن قرب على كيفية استخدام الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة تكاليف الإنتاج، حيث قمنا بإجراء دراسة تطبيقية في مؤسسة عمر بن عمر "قالمة"، وذلك من خلال دراسة الموازنات التقديرية لكل من المبيعات و الإنتاج وتكاليف الإنتاج لسنتي 2016 و 2017، وكيفية مراقبتها لتكاليف الإنتاج من خلال تحليل انحرافاتهما وتصحيحها.

وتوصلنا في الأخير إلى أن الموازنة التقديرية أداة فعالة لمراقبة تكاليف الإنتاج وتحديد أخطائها وتمكين المؤسسة من تفاديها مستقبلا.

**الكلمات المفتاحية:** الموازنة التقديرية، تكاليف الإنتاج، الانحرافات، الرقابة، المؤسسة الاقتصادية.

## Résumé :

Le budget prévisionnel a un rôle important dans l'institution économique et il est considéré comme l'un des moyens essentiels de la réussite de la gestion financière de l'entreprise. Ceci peut se faire par l'élaboration d'un plan prévisionnel, sa mise en oeuvre, l'analyse des écarts entre ce qui est réel et ce qui est estimé et expliquer les causes et proposer des corrections.

L'étude visait à évaluer l'utilisation du budget prévisionnel en tant qu'outil de contrôle des coûts de production. Nous avons mené une étude appliquée au niveau de l'entreprise Omar Ben Omar en étudiant les budgets estimés des ventes, de la production et des coûts de production pour les années 2016 et 2017 et comment surveiller les coûts de production en analysant et en corrigeant leurs écarts.

Enfin, nous avons conclu que le budget prévisionnel est un outil efficace pour contrôler les coûts de production, identifier les erreurs et permettre à l'organisation de les éviter à l'avenir.

**Mots – clés :** Budget estimé, coûts de production, écarts, contrôle, institution économique.