



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## الموضوع

دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الانتاج في  
المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي- بسكرة-

مشروع منكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية  
تخصص : فحص محاسبي

الأستاذة المشرف:

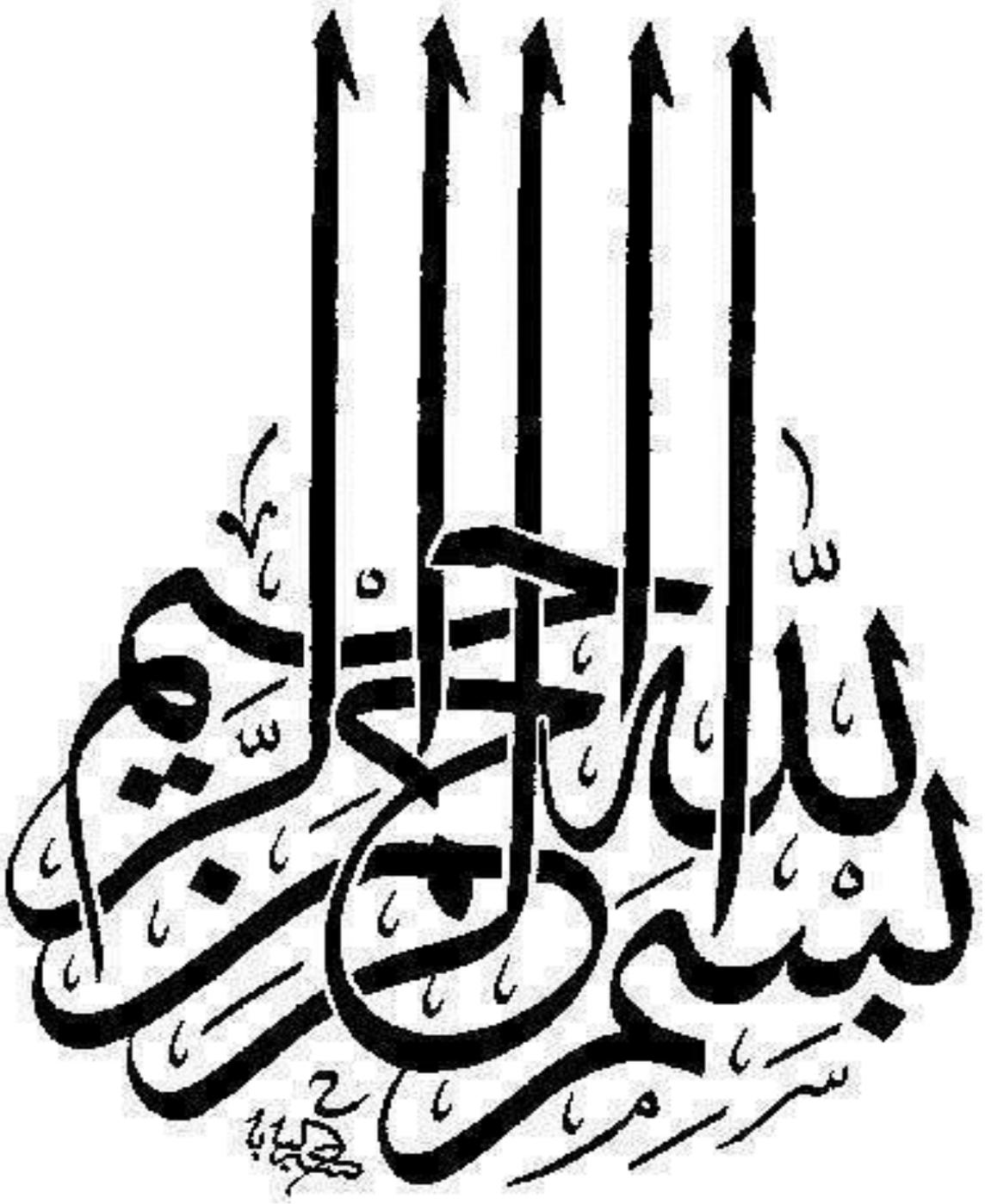
دبابش محمد نجيب

إعداد الطلبة:

حشاني مروى

...../2014	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2014-2015



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ  
وَالْمُؤْمِنُونَ <sup>ص</sup> وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالَمِ الْغَيْبِ  
وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ"

التوبة - 105 -

# الإهداء

الحمد لله الذي وفقتي للقيام بهذا العمل و لم أكن لأصل اليه لولا فضل الله علي أما بعد:

أهدي هذا العمل الى:

إلى ماسحة الدمع والأحزان، وملهمة الصبر والسلوان، إلى ينبوع العطف والحنان، إلى السفينة التي تبحر إلى بر الأمان، إلى التي تفرح لفرحي وتحزن لحزني، إلى التي مهما قلت ومهما عبرت لن أوفيها حقها....

... إليك وحدك يا أغلى من روحي وقلبي "أمي حفظها الله".

إلى جدتي العزيزة والغالية "خضري زكية" ادام الله عليها الصحة و العافية و طول العمر  
إلى سبب قوتي وسندي في زمني، إلى الذين يشقوا ويتعبوا من أجل دراستي وإرضائي، إلى الذي لن أنسى فضلهم لي، ...

إلى من حبهم ساكن في قلبي ووجداني "إخوتي وأخواتي"

نسيمة، عادل، مراد، محمد لمين، روفيدة.

أتمنى لهم النجاح في الحياة العلمية والعملية.

إلى من ساندي و وقف بجانبني و كان في مقام أبي خالي راشد و الى زوجته يسمينة و أولاده صبرين و سيف

إلى من سيكون رفيق دربي و شريكي الى خطيبي مراد

كما لا أنسى كل خالاتي و أبنائهم

و كل من صبرين، عبير، خلود.

و بشكل خاص صديقاتي و أخواتي نعيمة،هنا،سلمى.

وإلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم مذكرتي...

مروى حشاني

# شكر و عرفان

قال تعالى: ﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ

صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾ صدق الله العظيم

ولقوله صلى الله عليه وسلم « من لم يشكر الناس لم يشكر الله »

نتقدم بجزيل الشكر والامنتان إلى أستاذي الكريم " دبابش محمد نجيب " على كل ما

قام به من أجلي والذي نقدر فيه إخلاصه لعمله وحبه له. أحبك في الله يا أستاذي دمت لنا.

كما أتوجه بالشكر إلى جميع أساتذة كليتنا وإلى كل من ساعدنا و لو بالشيء القليل

في إتمام هذا العمل المتواضع و خاصة السيد " دعيش فاروق " مدير الادارة العامة

بمؤسسة طهراوي ولكل الذين لم يبخلوا علينا بالمعلومات و الوثائق ذات الصلة بهذا البحث.

## الملخص

في ظل تطورات المحيط السريعة في تقنية المعلومات وتسارع في ابتكار المنتجات و تقديم الخدمات المتميزة وزيادة حدة المنافسة بين المنافسين فان المؤسسة مجبرة المحافظة على مركزها التنافسي وحصتها في السوق لتضمن هدفها الأسمى و هو الاستمرارية، ولتحقيق ذلك تجد المؤسسة نفسها مجبرة على التحكم و الرقابة على تكاليفها الانتاجية من خلال استعمال مختلف الأساليب و طرق التسيير، و من بينها الموازنة التي تقدم معلومات تفصيلية و ملائمة لاحتياجات الإدارة. كما تعتبر أداة تخطيطية ورقابية تساهم في الحفاظ على موارد المؤسسة و ترشيد استخدامها.

ومن أجل ذلك جاءت هذه الدراسة لإخطار كيفية استخدام الموازنة في الرقابة على تكاليف انتاج

المؤسسة الاقتصادية.

## الكلمات المفتاحية:

الموازنة - التكاليف - الرقابة على التكاليف - الانحرافات - تحليل الانحرافات - مركز المسؤولية.

## **Résumé :**

À la lumière de l'évolution rapide dans les développements informatiques de l'océan et de l'accélération de l'innovation de produit et de fournir des services exceptionnels et d'accroître la concurrence entre les concurrents, l'institution est tenue de maintenir sa position et marché concurrentiel part pour assurer son but ultime et est la continuité, et de réaliser que vous trouvez l'institution elle-même obligé de contrôler et de contrôle sur leurs coûts la productivité grâce à l'utilisation de diverses techniques et méthodes de gestion, y compris le budget et fournissant des informations détaillées et appropriés pour les besoins de la gestion. Sont également considérées comme un outil de planification et de contrôle contribue à la préservation de l'institution et l'utilisation rationnelle des ressources.

À cette fin, l'étude a été de constater comment utiliser le budget dans le contrôle des coûts de production de l'entreprise économique.

Mots clés:

Budget - Coûts - control du coût -- déviation – analyse de déviations - centre de responsabilité

# قائمة المحتويات

## قائمة المحتويات

شكر و عرفان.....	
الاهداء.....	
الملخص.....	
قائمة المحتويات.....	
قائمة الجداول.....	1
قائمة الأشكال.....	1
المقدمة.....	أ- ز

### الفصل الأول: ماهية الموازنات.

تمهيد.....	2
المبحث الأول: الإطار النظري للموازنات.....	3
المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الموازنة.....	3
المطلب الثاني: خطوات إعداد الموازنة.....	8
المطلب الثالث: مبادئ إعداد الموازنات.....	17
المبحث الثاني: أهمية الموازنة و مراحل اعدادها.....	26
المطلب الأول: أهمية الموازنات.....	26
المطلب الثاني: مراحل اعداد الموازنة التشغيلية.....	31
خلاصة الفصل.....	39

### الفصل الثاني: مساهمة الموازنة في الرقابة على تكاليف الانتاج .

تمهيد.....	41
المبحث الأول: ماهية التكاليف.....	42
المطلب الأول: مفهوم التكاليف.....	42
المطلب الثاني: تبويبات التكاليف.....	43

المطلب الثالث: الرقابة على تكاليف الانتاج.....	49
المبحث الثاني: دور استخدام الموازنة في الرقابة على تكاليف الانتاج.....	51
المطلب الأول: دور موازنة المبيعات في الرقابة على تكاليف الانتاج.....	51
المطلب الثاني: : دور موازنة الانتاج في الرقابة على تكاليف الانتاج .....	54
المطلب الثالث: دور موازنة تكاليف (مستلزمات) الانتاج في الرقابة على تكاليف الانتاج.....	55
خلاصة الفصل.....	58
<b>الفصل الثالث: الرقابة على تكاليف الانتاج باستخدام الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.</b>	
تمهيد.....	60
المبحث الأول: تقديم مجمع طهراوي.....	61
المطلب الأول: نظرة عامة عن مجمع طهراوي.....	61
المطلب الثاني: نطاق عمل مجمع طهراوي.....	62
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع طهراوي.....	64
المبحث الثاني: واقع استخدام الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.....	67
المطلب الأول: مراحل إعداد الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.....	67
المطلب الثاني: أنواع الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.....	69
المطلب الثالث: استخدامات الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.....	69
المبحث الثالث: استخدام الموازنات كأداة للرقابة على تكاليف الانتاج في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.....	74
المطلب الأول: استخدام موازنة المبيعات كأداة للرقابة على تكاليف الانتاج في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي .....	74
المطلب الثاني: استخدام موازنة الإنتاج كأداة للرقابة على تكاليف الانتاج في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي .....	74

المطلب الثالث: استخدام موازنة تكاليف الانتاج كأداة للرقابة على تكاليف الانتاج في مؤسسة منبع الغزلان	
مجمع طهراوي.....	75
خلاصة الفصل.....	78
الخاتمة.....	80
قائمة المراجع .....	85

قائمة الجداول والأشكال

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
5	الفروق الرئيسية بين الموازنة و الميزانية	01
34	شكل موازنة المبيعات	02
70	تطور المبيعات لسنتي 2013-2014	03
70	تطور الانتاج لسنتي 2013-2014	04
71	تطور المواد الأولية لسنتي 2013-2014	05
72	تطور العمالة المباشرة لسنتي 2013-2014	06
73	تطور المصاريف الصناعية غير المباشرة لسنتي 2013-2014	07

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	أنواع الموازنات التي تتضمنها الموازنة الشاملة	01
12	خطوات اعداد الموازنة الشاملة	02
13	الأسلوب التقليدي للموازنة	03
14	الأسلوب المعاصر للموازنة	04

المقدمة

## المقدمة

تستعين الإدارة الحديثة في ممارسة وظائفها التي تتمثل في التخطيط و التنسيق و اتخاذ القرارات و رسم السياسات و الرقابة و تقييم الأداء على بعض الأدوات المحاسبية ، اين يعتبر نظام الموازنات التخطيطية احدى الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في ممارسة وظائفها السابقة الذكر .

و يعد نظام الموازنة مزيجا من تدفق المعلومات و الاجراءات و العمليات الادارية ، و في الوقت نفسه يعد جزءا من التخطيط و نظاما للرقابة على مختلف اوجه النشاط في المؤسسة ، و ما يرتبط بذلك من اعتبارها معيارا لتقييم الاداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد اساسا لاتخاذ القرارات المصححة و المسائلة و تقييم الاداء.

فهي بذلك احدى الأدوات التي يمكن استخدامها في عمليات التخطيط و التفكير بمشاكل المستقبل قبل حدوثها ، و لكن يجب الاخذ في الاعتبار ان الموازنات لا ينتهي دورها بمجرد اعدادها ، بل يجب تنفيذها حيث بدون تنفيذها لن يكون لهذه الاداة اي جدوى سواء في عملية التخطيط او الرقابة او تقييم الاداء، بل سوف تتحمل المؤسسة تكاليف اعداد الموازنات، دون تحقيق اي فائدة منها ، و كذلك يجدر الاشارة الى ان عمليتي اعداد و تنفيذ الموازنات يجب ان تكون على اسس مبادئ علمية .

### 1. اشكالية الدراسة:

نظرا لأهمية تطبيق الموازنات في المؤسسات الاقتصادية ، وذلك للمساعدة في عملية التخطيط و الرقابة على تكاليف الانتاج ، فقد جاءت هذه الدراسة للإجابة على السؤال الرئيسي التالي :

### ما هو دور الموازنات التخطيطية في الرقابة على تكاليف الانتاج؟

و يتفرع من هذا السؤال الرئيسي اسئلة فرعية تتمثل في :

1. هل تهتم ادارات المؤسسات الاقتصادية بإعداد الموازنات ؟
2. هل توفر المعلومات الكافية و البيئة المناسبة يساعد في الاعداد و التطبيق الجيد للموازنات ؟
3. ما هي انواع الموازنات التي تطبق في المؤسسات الاقتصادية ؟
4. هل هناك معوقات داخل المؤسسة من شأنها ان تمس بالإعداد الجيد و التطبيق الفعال للموازنات ؟
5. هل تعتمد المؤسسة محل الدراسة في عملية الرقابة على تكاليفها على الموازنات ؟
6. هل يجب اعداد موازنة المبيعات قبل اعداد الموازنة الخاصة بالإنتاج ؟

## المقدمة

### II. فرضيات الدراسة:

استنادا الى مشكلة الدراسة و اهدافها تمت صياغة الفرضيات التالية:

1. لا تهتم المؤسسات الاقتصادية بنظام الموازنات.
2. توفر المعلومات الكافية و البيئة المناسبة يساعد في الاعداد و التطبيق الجيد للموازنات .
3. لا توجد معوقات في استخدام نظام الموازنات في الرقابة على تكاليف انتاج المؤسسات الاقتصادية.
4. تعتمد مؤسسة طهراوي في عملية الرقابة على تكاليفها على الموازنات.

### III. اهداف الدراسة:

ان الهدف الاساسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة الكشف عن مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في استخدام الموازنات في التخطيط و الرقابة على تكاليف الإنتاج و يندرج تحت هذا الهدف الاهداف الفرعية الاتية :

1. التعرف على الموازنات من جميع جوانبها ، من حيث مفهومها و انواعها و خصائصها و المنافع المحققة من تطبيقها.
2. دراسة و تحليل الواقع العملي لإعداد الموازنات في المؤسسات الاقتصادية.
3. التعرف على اهم المشاكل التي تواجه عملية اعداد و تنفيذ الموازنات في المؤسسات الاقتصادية .
4. تحديد ما اذا كانت المؤسسات الاقتصادية تتبع المبادئ العلمية في اعداد و تنفيذ الموازنات .

### IV. اهمية الدراسة :

تتبع اهمية الدراسة من عدم وعي معظم المؤسسات الاقتصادية لأهمية الموازنات و استخدامها اداة فعالة في التخطيط و الرقابة على عناصر الانتاج و تقييم الاداء .

ومن هنا جاءت اهمية هذه الدراسة ، حيث تعتبر الموازنات من اهم الوسائل او الادوات التي تساعد المؤسسة في التغلب على الثغرات التي تواجهها ،إلا و هي الاستخدام الامثل للموارد المتاحة و التقليل من الهدر و مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المقدرة و تصحيح الاخطاء و زيادة الكفاءة للعملية الانتاجية .

### V. منهجية الدراسة:

اولا: منهج جمع البيانات:

## المقدمة

يتمثل في جمع البيانات من خلال بعض المقابلات مع بعض العاملين في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة. كذلك باستخدام الكتب و الدراسات و الرسائل العلمية التي لها علاقة بالموضوع ، و البحث و المطالعة في مواقع الإنترنت و ذلك لبناء الاطار النظري لهذه الدراسة .

### ثانياً: منهج التحليل:

سنعتمد في بحثنا المنهج الوصفي التحليلي و من خلال وصف و دراسة كيفية اعداد و تنفيذ الموازنات في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.

### VI. هيكل الدراسة:

من اجل تحليل وتجسيد هذا المنهج للإجابة على الإشكالية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول متكاملة فيما بينها كما يلي:

الفصل الأول: المعنون بـ"ماهية الموازنات" تضمن الإطار النظري للموازنات، نشأتها، تعريفها، أنواعها، خطوات اعدادها، أهميتها في التخطيط والرقابة و مراحل إعدادها .

الفصل الثاني: المعنون بـ"مساهمة الموازنة في الرقابة على تكاليف الانتاج" حيث تطرقنا فيه إلى التكلفة، تعريفها، تبويباتها، و الرقابة على تكاليف الانتاج، ودور الموازنة في الرقابة على تكاليف الانتاج.

الفصل الثالث: بعنوان "الرقابة على تكاليف الانتاج باستخدام الموازنات" وتم من خلاله تقديم مؤسسة طهراوي بسكرة، ثم حاولنا توضيح واقع استخدام الموازنات في المؤسسة محل الدراسة، ومن ثم المساهمة في استخدام الموازنات في الرقابة على تكاليف الانتاج في المؤسسة محل الدراسة، وذلك من خلال تحليل الانحرافات لسنتي

2013-2014.

الخاتمة: أين تم فيها تجسيد مختلف النتائج النظرية والتطبيقية.

### .VII الدراسات السابقة:

1. دراسة: زايدى حميدة(2011) بعنوان: استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة

الاقتصادية، دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة .

حيث هدفت هذه الدراسة الى تبيان :

- أهمية الميزانيات التقديرية في تحقيق التخطيط الدوري لكافة أنشطة المؤسسة.
- دور الميزانية التقديرية في تحسين الكفاءة التنسيقية للإدارة وتشجيع روح التعاون بين الأفراد.
- أهمية الميزانيات التقديرية في خلق الوعي التكاليفي لدى الأفراد.
- أهمية استخدام الأدوات الكمية في ترشيد التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية.

في حين النتائج التي توصلت إليها الدراسة كانت كالآتي:

- تعد الميزانية التقديرية أداة أساسية للتخطيط، من خلال توضيحها للخطط الموضوعة للمؤسسة في شكل كمي وقيمي، يمكن للمستويات التنفيذية انجازها بصورة أفضل، وكذلك تعد أداة للرقابة لأنها تعطي صورة واضحة عن مختلف التقديرات المنتظرة مما يسهل عملية الرقابة فيم بعد (بعد الانجاز الفعلي)، وبالتالي تمكن المؤسسة من تحديد مختلف الانحرافات وتصحيحها، ومن جهة أخرى فهي تعد أداة أساسية للتوجيه إذ انه عند إعداد الميزانية التقديرية تتحدد بوضوح مختلف المهام والمسؤوليات الخاصة بكل فرد، وهذا ما يمكن العمال من فهم مهامهم ومسؤولياتهم لتحقيق أهدافهم في إطار تحقيق أهداف المؤسسة.

- و من خلال الدراسة الميدانية اظهرت النتائج انه:

- ✓ يتم إعداد الميزانية التقديرية من طرف لجنة مكونة من الإدارة.
- ✓ تعتمد المؤسسة على الطرق الكمية والأساليب الإحصائية لتوقع مبيعاتها، وإنما تعتمد على معلومات السنوات السابقة.
- ✓ تستخدم الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط دون التركيز عليها كأداة للرقابة، مما أدى إلى ظهور انحرافات كبيرة خلال ثلاثة سنوات دون تداركها، أي أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بدراسة الانحرافات ومعرفة أسبابها ومحاولة معالجتها لتفادي وقوعها في السنوات اللاحقة.

## المقدمة

2. دراسة: محمد حسن محمد الجديلي (2005) بعنوان: دور الموازنات كأداة تخطيط مالي في المنظمات

غير الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، جامعة غزة.

حيث هدفت هذه الدراسة الى :

- اظهار دور الموازنة كأداة تخطيط مالي و درجة اعتماد المنظمات غير الحكومية عليها.
- ايضاح و كشف أسباب الضعف في اعتماد الموازنة كأداة تخطيط مالي.
- التعرف على درجة اعتماد المنظمات غير الحكومية على الموازنة في التخطيط المالي.

في حين النتائج التي توصلت إليها الدراسة كانت كالآتي:

- أن استخدام الموازنة يرتبط الى حد ما بالمؤهلات العلمية لصانعي القرارات .
- أن لدى العاملين في المجال المالي في المنظمات ضعف في التأهيل و التدريب في مجال الادارة المالية.
- أن المنظمات لا تهتم عادة بوجود لجنة مختصة بصياغة الموازنة و اعدادها.
- تعطي المنظمات الاهتمام الأكبر لإعداد الموازنات على أساس المشاريع و بشكل مستقل، في حين يوجد ضعف في اعداد الموازنة على أساس سنوي و للمنظمة كوحدة واحدة.
- تعاني المنظمات من عدم الاستفادة من تحليل الانحرافات التي قد تظهر بين المخطط في الموازنة و الفعلي.

3. دراسة: زيد محمد موسى عليان (2009) بعنوان: مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في

التخطيط و الرقابة و تقويم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة ماجستير،

قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

حيث هدفت هذه الدراسة الى :

## المقدمة

- محاولة الكشف عن مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية في استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط و تقييم الأداء و الرقابة على عناصر الانتاج.

- التعرف على الموازنات التخطيطية و مدى فاعليتها كأداة للرقابة و تقييم الأداء.

- بيان أهمية مشاركة جميع الأقسام الادارية في اعداد الموازنات التخطيطية.

في حين النتائج التي توصلت إليها الدراسة كانت كالآتي:

- أن غالبية الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية و اعدادها بشكل منتظم لاستخدامها كأداة فاعلة في عملية التخطيط و الرقابة على العملية الانتاجية و تقييم الأداء.

- تستخدم الشركات الصناعية الأردنية الموازنات التخطيطية أداة في تخطيط الايرادات و المصاريف.

- تتمتع ادارات الشركات الصناعية الأردنية بدرجة عالية من الوعي لأهمية توفر المعلومات الكافية و البيئة المناسبة داخل الشركات من أجل تحضير تلك الموازنات.

- دلت الدراسة و بعد الاطلاع على النتائج أن نسبة عالية جدا من شركات الدراسة تستخدم نتائج الموازنات في معالجة انحرافات الأداء الحالي .

- ان معظم الآراء تؤكد وجود بعض المحددات التي تعيق الى حد ما استخدام نظام الموازنات التخطيطية.

يتضح من خلال هذه الدراسات أنها تتفق جزئيا مع موضوع بحثنا واختلفت معنا في الأهمية والأهداف والأساليب وذلك نتيجة اختلافها في المتغير التابع أو في المتغير المستقل. وأن لتتنوع الدراسات أهمية كبيرة في إثراء الخزينة المكتبية والذي سيساعدنا كثيرا في توجيهنا البحثي وكان ذلك من نواحي عديدة منها :

✓ استغلالها كمراجع لبناء الجانب النظري .

✓ استغلالها كدراسة سابقة استكمالا لمنهج الدراسة.

## المقدمة

✓ الاستفادة من بعض النتائج .

حيث تناولت الدراسات السابقة موضوع الموازنات من أكثر من جانب، حيث تعرضت دراسة زايدى حميدة الى استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية، وتبيان أهمية الميزانيات التقديرية في تحقيق التخطيط الدوري لكافة أنشطة المؤسسة، و تعرضت دراسة محمد حسن محمد الجديلي لإظهار دور الموازنات كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة من خلال اظهار دور الموازنة كأداة تخطيط مالي و درجة اعتماد المنظمات غير الحكومية عليها و ايضاح و كشف أسباب الضعف في اعتمادها، كما تعرضت دراسة زيد محمد موسى عليان لإيضاح مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط و الرقابة و تقويم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، و رغم الجوانب المختلفة التي تناولتها الدراسات المذكورة، تأتي هذه الدراسة لتناول جانب اخر و ذلك في محاولة جادة للتعرف على دور الموازنات في الرقابة على تكاليف الانتاج في المؤسسات الاقتصادية و ذلك من خلال التعرف على الموازنات من جميع جوانبها، و دراسة و تحليل الواقع العملي لإعداد الموازنات في المؤسسات الاقتصادية، و التعرف على اهم المشاكل التي تواجه عملية اعدادها و تنفيذها و تحديد ما اذا كانت المؤسسات الاقتصادية تتبع المبادئ العلمية في اعداد و تنفيذ الموازنات .

# الفصل الأول

## ماهية الموازنات



**تمهيد:**

حتى تستطيع الإدارة تحقيق أهداف المنشأة لابد من القيام بعمليات التخطيط المسبق و التنظيم و التوجيه و الرقابة الادارية و من هنا ينظر الى الموازنة على انها ترجمة كمية و مالية للأهداف التي تسعى الإدارة الوصول اليها و تحقيقها، كما ان الموازنة اداة رقابية فعالة للتأكد من حسن التخطيط و التنفيذ للخطط الموضوعة من قبل الإدارة. فالإدارة العليا تضع الاهداف الاستراتيجية للمنشأة لتقوم الوسطى بترجمة هذه الاهداف الى وسائل و خطوات قابلة للتطبيق ، و يأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ. و يتم تحقيق ذلك من خلال موازنات تحدد مسبقا اوجه النشاطات المختلفة و الاداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في المنشأة .

يطلق على الموازنة عدة مسميات منها الموازنة التخطيطية ، و الموازنة التقديرية ، و الموازنة الرقابية ، فكل واحد من هذه الاسماء يسلط الضوء على احدى صفات الموازنة فكلمة تخطيطية تشير الى ان الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي اعتمدها المنشأة ، و تقديرية تعني ان البيانات التي تحتويها الموازنة هي بيانات تقديرية و لم تحدث بعد و انها متوقعة، و اخيرا فان صفة الرقابية تعني ان بيانات الموازنة تستخدم في رقابة و قياس الاداء الفعلي ، لذلك فان هذه الاسماء تعتبر مترادفة اذا اعتبرنا ان الموازنة هي اداة تخطيط و رقابة.

## المبحث الأول: الإطار النظري للموازنات

حتى تتمكن المؤسسة من ممارسة مختلف وظائفها من تنسيق و تخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة تلجا الى استخدام مجموعة من الادوات و الوسائل المحاسبية و التي من بينها الموازنة حيث تساعد المؤسسة في ممارسة وظائفها و تحقيق افضل استخدام للموارد المتاحة و بالتالي الوصول الى الاهداف المرجوة للمؤسسة.

## المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الموازنة

تعد الموازنات نظام متكامل و متماسك من خلالها تستطيع المؤسسة تقييم نشاطها.

## أولاً: نشأة و تطور الموازنة

تاريخياً يمكن القول ان فكرة الموازنات قد طبقت على مستوى الدولة ، كما اصبحت الحكومات المختلفة تقوم بإعداد الموازنة السنوية التي تبين تقديرات إيرادات و نفقات الحكومة عن السنة المالية القادمة متضمنة تحليلاً لمصادر الدخل التي يجب ان تجمعها الحكومة لتغطية المصروفات المخططة، و تقوم رقابة الأجهزة التشريعية(مجلس الشعب، البرلمان،...و غير ذلك)أساساً على اعتماد هذه التقديرات و الصرف في حدودها المقررة فقط (موازنة البنود و الاعتمادات)، ثم انتقلت فكرة الموازنة لميزانية الدولة من الحكومات المركزية الى الحكومات المحلية و المشروعات التجارية و الصناعية.

و في أواخر القرن التاسع عشر بدأت مرحلة جديدة لتطور استخدام فكرة الموازنة في المشروعات التجارية و الصناعية، و ذلك يتضمن سجلات التكاليف تقديرات الموازنة التجارية بغرض الرقابة على التكاليف الفعلية، و في حلال القرن العشرين تطورت الفكرة تطور كبيراً و انتقلت من النطاق الضيق لمراقبة عناصر التكاليف الفعلية الى نطاق اوسع و اشمل و هو مساعدة الادارة في التخطيط و الرقابة.

و لقد ساعدت ظروف الكساد الكبير في الفترة من 1920 الى 1930 على الاخذ بمفهوم التخطيط للمستقبل، حتى لا تتكرر ظاهرة الكساد فضلاً عن انه بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية نتج عن كبر حجم المشروعات و اتساع نشاطها ان اتسع تطبيق الفكرة من مجرد تحقيق الرقابة على تكاليف الانتاج الى تخطيط و مراقبة جميع أنشطة المشروع المختلفة.

و بالرغم من ان اسلوب الموازنات المطبق في المنشآت التجارية و الصناعية تبع اصلاً من نظام موازنة الدولة الا ان هناك اختلافاً جوهرياً بين النظامين، حيث ان نظام موازنة الدولة يحقق رقابة صارمة عن طريق مفهوم

الاعتمادات، بينما يحقق نظام الموازنات الجارية في المشروعات التجارية و الصناعية رقابة مرنة تساعد المدير المسؤول على اتخاذ قرارات مناسبة في ظروف مختلفة، و على هذا الأساس يجب ان يوضع نظام الموازنات ليتناسب مع ظروف و مشاكل كل منشأة على حده.<sup>1</sup>

### ثانياً: مفهوم الموازنات

تعد الموازنات أحد أهم الأساليب التي تستخدمها الادارة العلمية من اجل التوصل للأهداف الاستراتيجية التي تم وضعها من خلال الاستخدام الامثل للموارد المتاحة سواء المادية او البشرية، و هنالك عدة تعريفات للموازنة نذكر منها ما يلي:

تعرف الموازنات على انها: « خطة عمل تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب لتنفيذها و توزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم »<sup>2</sup> .

كما يمكن تعريفها على انها: « قائمة بالأهداف العامة و الفرعية عن فترة زمنية مستقبلية معبرا عنها ماليا، وهي تتخلل كل مستوى للنشاط محققة تكامل خطط للإيرادات و خطط المصروفات و الاحتياجات من الاصول و احتياجات التمويل »<sup>3</sup> .

و تعرف على انها: « تعبير كمي لخطة الاعمال و تساعد على تحقيق التنسيق و الرقابة »<sup>4</sup> .

و تعرف كذلك على انها: « تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة، كما يمكن اعتبارها خطة تفصيلية محددة مسبقا لأعمال مرغوب بتنفيذها في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في المستقبل مترجم عنها في شكل نقدي »<sup>5</sup>.

و تعرف على انها: « ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة و تتطلب موافقة المستويات الادارية المسؤولة عن تنفيذها »<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، المحاسبة الادارية التخطيط و الرقابة وصنع القرار، جامعة الزيتونة الاردنية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص 224-225

<sup>2</sup> مصطفى يوسف كافي و آخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، 2012، ص 218

<sup>3</sup> كمال خليفة أبو زيد عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الادارية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 27

<sup>4</sup> فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 4

<sup>5</sup> ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2004، ص 47

<sup>6</sup> اعداد خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب و الاستشارات الادارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي و اعداد الموازنات لأغراض التخطيط و الرقابة،

و قد وردت تعاريف كثيرة و متعددة للموازنات الا انها جميعا تلتقي في النقاط الجوهرية التالية:<sup>1</sup>

1. خطة مالية تفصيلية عن جميع أنشطة المشروع من خلال فترة زمنية قادمة.
  2. الموازنة ليست هدف بحد ذاته بل هي اداة و ترجمة للخطط و الاهداف التي تسعى المؤسسة للوصول اليها.
  3. الموازنة اداة رقابية تستعمل للتحقق من ان الاهداف و الخطط الموضوعة قد تم تنفيذها و بالمستوى المطلوب.
  4. انها يمكن تطبيقها في جميع المنشآت سواء كانت صناعية أو تجارية أو مالية أو زراعية.
- و من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن تحديد الفرق بين الموازنة و الميزانية، حيث أن الخط بين لفظ الموازنة و الميزانية هو خطأ شائع ينشأ عن التقارب اللفظي بين المصطلحين في اللغة العربية، فالموازنات عمل تقديري لأنشطة مستقبلية ، أما الميزانية و التي تتبع عادة بكلمة عمومية فهي بيان فعلي حقيقي بالمركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين ، و نرى ان هناك عدة فروق رئيسية بين الموازنة و الميزانية العمومية يمكن أجمالها على النحو الاتي في الجدول رقم(1):

**الجدول رقم (1): الفروق الرئيسية بين الموازنة و الميزانية**

الرقم	الموازنة	الميزانية
1	أرقامها تقديرية	أرقامها حقيقية
2	تتعلق بسنة مالية قادمة	تخص سنة مالية سابقة
3	تمثل تقديرات للإيرادات والمصروفات	تتكون من أصول و خصوم المنشأة
4	عمل الموازنة اختياري	عمل الميزانية يفرضها القانون

**المصدر:** ابراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، ، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط و الرقابة في بلديات قطاع غزة، أطروحة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة،

الجامعة الاسلامية، غزة، 2007، ص 31

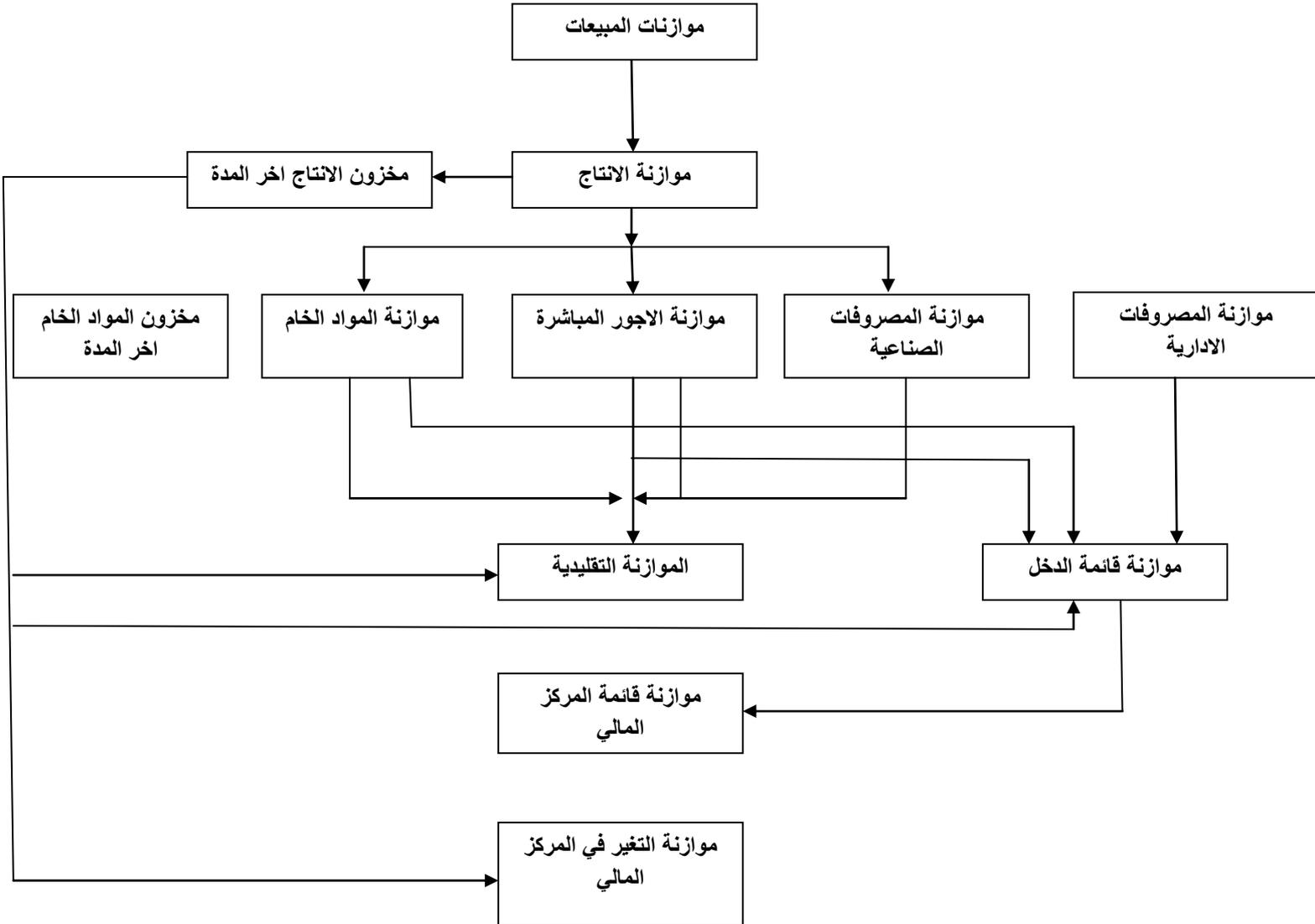
<sup>1</sup> سالم عبد الله حلس، دور الموازنة كأداة للتخطيط و الرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)

المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2006، ص 136

ثالثاً: أنواع الموازنات

تختلف الموازنات باختلاف الغرض التي تعد من أجله لخدمة أهداف المنظمة، و لذلك يعبر عن الموازنات التي تغطي أهداف المنظمة بالموازنة الشاملة، كما يصطلح عليها أيضا بخطة الربحية، حيث تشتمل على جميع الموازنات التي تغطي أوجه النشاط لفترة محددة، و الشكل رقم (1) يبين أنواع الموازنات التي تتضمنها الموازنة الشاملة:

الشكل (1): أنواع الموازنات التي تتضمنها الموازنة الشاملة.



المصدر : سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الادارية اتخاذ قرارات و رقابة، دار الشروق للنشر و التوزيع،

2002، ص 258.

و يمكننا استنتاج التالي من خلال الشكل المذكور:

1. تركز المنظمات الصناعية على موازنة الانتاج التي تظهر عدد الوحدات المطلوب انتاجها و يقترن ذلك بملاحظة مخزون الانتاج التام آخر المدة الذي يظل متوازنا طول الوقت لملافاة الطلبات العارضة، و من خلال موازنة الانتاج تحدد الاحتياجات من المواد الخام و كذلك موازنة العمل و الموازنات التشغيلية الاخرى .

2. بالنسبة للمنظمات التجارية Merchandising Organizations نجد أنها تركز على موازنة المشتريات لأنها لا تحتاج الى اعداد موازنة المواد الأولية كما أنها لا تعد موازنة الانتاج أيضا ، أما بقية الموازنات فان الأمر يتطلب اعدادها على غرار المنظمات الصناعية.

3. منظمات الخدمات Service Organizations تعتمد هذه المنظمات على موازنة المبيعات لخدماتها اضافة الى بقية الموازنات التي تعدها المنظمات التجارية.

من ناحية أخرى يمكن تقسيم الموازنات الى ما يلي:<sup>1</sup>

**1- من حيث الفترة التي تغطيها:** تنقسم الموازنات من حيث الفترة التي تغطيها الى:

أ- الموازنة القصيرة الأجل: حيث يكون اعدادها لمدة سنة فأقل.

ب- الموازنة الطويلة الأجل: و يكون اعدادها لمدة أكثر من سنة.

**2- من حيث درجة التفاصيل:** تنقسم الموازنات من حيث درجة التفاصيل الى:

أ- موازنة البرامج و الأداء: حيث تتحدد بموجبها البرامج و الخطط الرئيسية التي تنوي المنظمة القيام بها.

ب- موازنة المسؤولية: و تتحدد بموجب هذه الموازنة الخطط من ناحية المسؤولين عن تنفيذها.

**3- من حيث المرونة و الثبات:** تنقسم الموازنات الى:

أ- الموازنة الثابتة: وهي تعد على مستوى انتاج واحد و لا يحوز تغير بنودها أثناء فترة الموازنة الا للضرورة القصوى.

ب- الموازنة المرنة: وتعد هذه الموازنة على أساس مجموعة متعددة من المستويات، و لذلك فان هذه الموازنة يراعى بها المرونة حسب متطلبات الأوضاع.

**4- من حيث المجال:** تنقسم الموازنات من حيث المجال الى:

<sup>1</sup> سليمان سفيان، مجيد الشرع، مرجع سابق ، ص258-260

أ- الموازنات التشغيلية: و هذه الموازنات تعد من أجل التخطيط لأوجه النشاط المختلفة ، و تضم الموازنة التشغيلية الجداول التقديرية الآتية:<sup>1</sup>

- المبيعات
- الانتاج (المشروعات الصناعية) و تشمل:
  - المواد الخام المستخدمة في الانتاج
  - مشتريات الانتاج
  - الأجور
  - التكاليف الصناعية غير المباشرة
  - المخزون
- تكلفة البضاعة المباعة
- تكاليف التسويق
- التكاليف الادارية
- قائمة الدخل (الربح)

ب- الموازنات المالية: وهذه الموازنات تتعلق ببيان الوضع المالي للمنظمة، و تشمل:

- قائمة المركز المالي التقديرية
- القائمة التقديرية للتغيرات في المركز المالي
- الموازنة النقدية

ت- الموازنات الرأسمالية: وهذه الموازنات تتعلق بالإنفاق الرأسمالي الاستثماري .

### المطلب الثاني: خطوات اعداد الموازنة

للاوصول الى موازنات واضحة و مناسبة، يجب اتباع عدة خطوات في عملية اعدادها، و اختيار طريقة مناسبة تعد بها تقديرات هذه الموازنة، و يكون ذلك وفق أسس معينة.

<sup>1</sup> خبراء الشركة العربية المتحدة، الأساليب الحديثة للتحليل المالي و اعداد الموازنات لأغراض التخطيط و الرقابة، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، الطبعة الثانية، 2007، ص ص 141-142

## أولاً: اجراءات اعداد الموازنة:

تحتاج الموازنة الى عدة خطوات عملية لغرض اعدادها، و لابد أن يكون هناك ادارات متخصصة تقوم بعمليات الاعداد و المراجعة من أجل تلاقي الأخطاء و تنسيق المعلومات حتى تأتي الموازنة منسجمة مع الاهداف. حيث تتكون هذه الادارات من لجنة التي تتكون من مدير الموازنة و مديري الأنشطة الرئيسية في المنشأة مثل مدير المبيعات، و مدير الانتاج ومدير شؤون الموظفين و المدير المالي، و تعمل هذه اللجنة على وضع التعليمات اللازمة لإعداد الموازنة و اجراء التنسيق بين الادارات المختلفة و حل النزاعات الخاصة بتوزيع الموارد بين الادارات و مناقشة التقديرات التي تقدمها الادارات المختلفة، و في هذا المجال يجب على المدير المالي تقديم المعلومات التي تساعد الادارات الأخرى في اعداد تقديراتها، و تقوم هذه اللجنة بمتابعة تنفيذ الموازنة و استلام تقارير الأداء التي تعدها الادارة المالية.

و يعتبر دور لجنة الموازنة مهما لأنه اذا اعطت هذه الموازنة اهتماما مناسباً لتقارير الأداء فان ذلك سيدفع بمسؤولي الأقسام و الوحدات الادارية الى بذل الجهود المناسبة لتحقيق أرقام الموازنة، اما اذا لم تهتم بالموضوع فان ذلك سوف يدفع بالمسؤولين عن الوحدات الادارية الى اهمال التمسك بأهداف الموازنة، و يحتاج العمل في لجنة الموازنة الى معرفة ادارية و معرفة محاسبية، فمن ناحية ادارية يجب التمسك بالإرشادات و التعليمات التي يتم الاتفاق عليها مع الادارة العليا، أما من الناحية المحاسبية فيجب الالمام بأساليب التقدير اللازمة لإعداد الموازنة، و فهم تقارير الاداء.<sup>1</sup>

و يتم اعداد الموازنة تبعا للخطوات التالية:<sup>2</sup>

**الخطوة الأولى:** تحديد و اعتماد الهدف و كذا رقم الأعمال الذي يمكن المنشأة من تحقيقه.

**الخطوة الثانية:** تقوم ادارة الموازنة بتجميع المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة و هي:

- كميات و أنواع المواد اللازمة لإنتاج وحدة المنتج من كل نوع من منتجات المنشأة.
- العمليات الانتاجية التي تمر عليها وحدة المنتج من كل نوع من منتجات المنشأة، و الوقت الذي تستنفذه كل وحدة في كل مرحلة (أو عملية) حسب نوع العامل و درجة مهارته.
- سعر شراء الوحدة من كل نوع من المواد الخام.

<sup>1</sup> "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ص ص 189-190

<sup>2</sup> أحمد محمد زامل، المحاسبة الادارية مع تطبيقات الحاسب الآلي، معهد الادارة العامة، الرياض، 2000، ص ص 256-259

- المخزون من الانتاج التام و غير التام و المواد الخام.
- معدل أجر الساعة حسب نوع العامل و درجة مهارته.

**الخطوة الثالثة:** تقوم كل ادارة فرعية بإعداد موازنتها في ضوء الهدف المعتمد و المحدد لها، و ترسلها الى ادارة الموازنة.

**الخطوة الرابعة:** تقوم ادارة الموازنة بمراجعة الموازنات الفرعية التي تلقتها من الادارات المختلفة طبقا للخطوة الثالثة و ذلك في ضوء المعلومات التي قامت بتجميعها في الخطوة الاولى، كما تقوم بالتنسيق بين تلك الموازنات الفرعية، و تعد مشروع الموازنة الشاملة و ترسلها الى لجنة الموازنة.

**الخطوة الخامسة:** تقوم لجنة الموازنة بمراجعة مشروع الموازنة و مناقشته، ثم تفحص مدى تحقق القيود المفروضة على رقم اعمال الموازنة، و هنا يواجه اللجنة أحد احتمالين:

- **الاحتمال الأول :** ان أرقام الموازنة لا تحقق تلك القيود، و في هذه الحالة تراجع اللجنة الموازنات الفرعية، للوقوف على امكانية تعديلها بحيث تحقق القيود المذكورة... و هنا تواجه اللجنة بأحد الموقعين التاليين:

أ- الموقف الأول : امكانية التعديل : فتعاد الموازنات الفرعية الى الادارات المختلفة لتعديلها... أي نعود الى الخطوة الثالثة.

ب-الموقف الثاني : عدم امكانية التعديل : فيتم تعديل رقم الأعمال... أي نعود الى الخطوة الأولى.

- **الاحتمال الثاني :** ان أرقام الموازنة تحقق القيود المفروضة على رقم أعمال الموازنة... في هذه الحالة ننقل الى الخطوة السادسة.

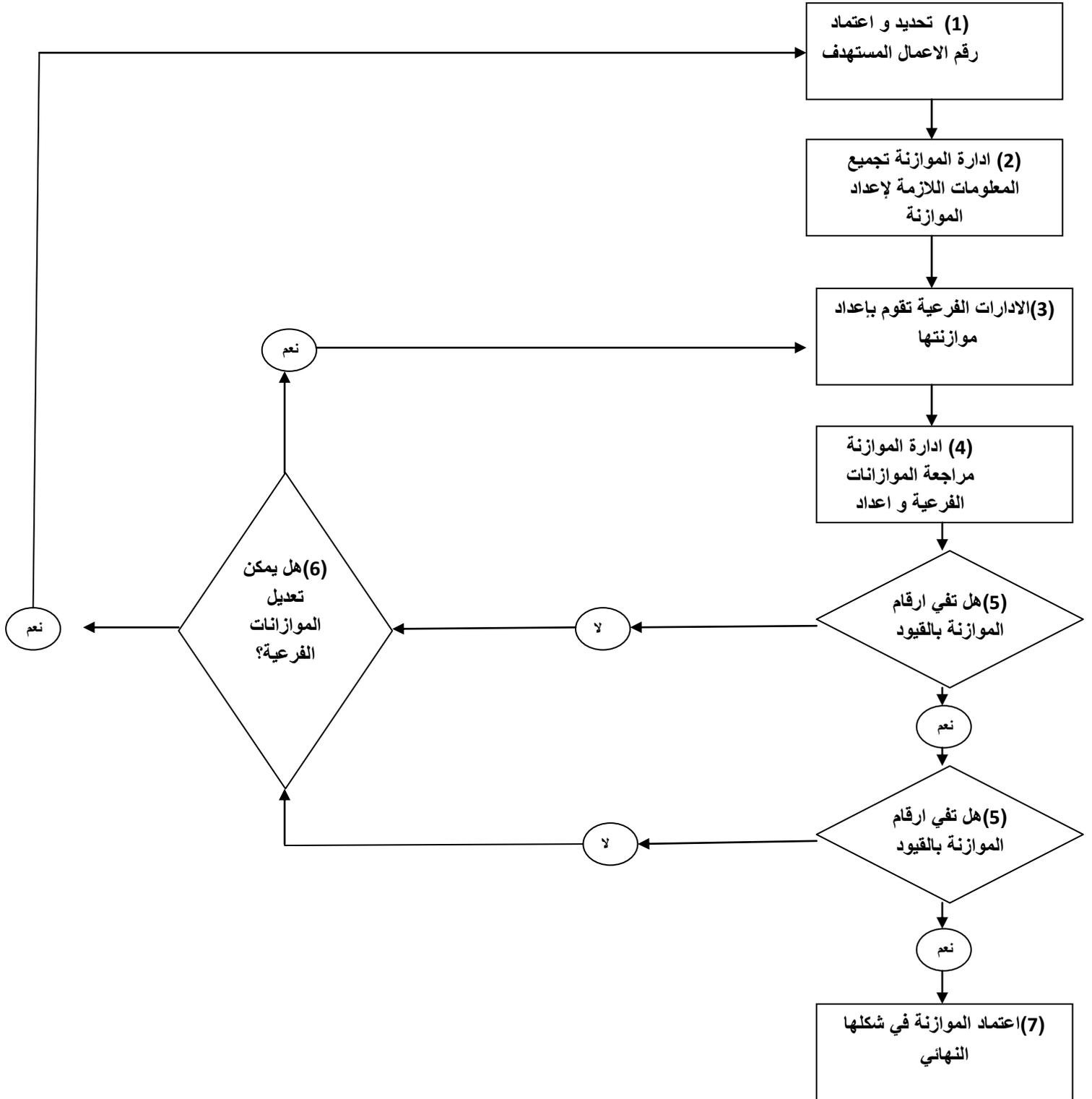
**الخطوة السادسة:** تقوم لجنة الموازنة بالتأكد من امكانية تحقيق الهدف المحدد في الخطوة الأولى، و هنا يواجه اللجنة أحد احتمالين :

- **الاحتمال الاول :** انه لظروف معينة و بسبب القيود المفروضة لم يتحقق الهدف ، و في هذه الحالة تراجع اللجنة الموازنات الفرعية ، للوقوف على امكانية تعديلها بحيث تحقق الهدف المذكور... و هنا تواجه اللجنة بأحد الموقعين التاليين:

أ- الموقف الأول : امكانية التعديل : فتعاد الموازنات الفرعية الى الادارات المختلفة لتعديلها... أي نعود الى الخطوة الثالثة.

ب-الموقف الثاني : عدم امكانية التعديل : فيتم تعديل الهدف... اي نعود الى الخطوة الاولى.  
- الاحتمال الثاني : ان أرقام الموازنة تحقق الهدف المطلوب... في هذه الحالة ننتقل الى الخطوة السابعة.  
الخطوة السابعة :يعرض مشروع الموازنة في صورته النهائية على الادارة العليا لاعتماده ، و هنا تصبح الموازنة الشاملة ملزمة للجميع داخل المنشأة على كافة المستويات الادارية كل فيما يخصه. و الشكل التالي يوضح تلك الخطوات كما يلي:

الشكل رقم (2) خطوات اعداد الموازنة الشاملة

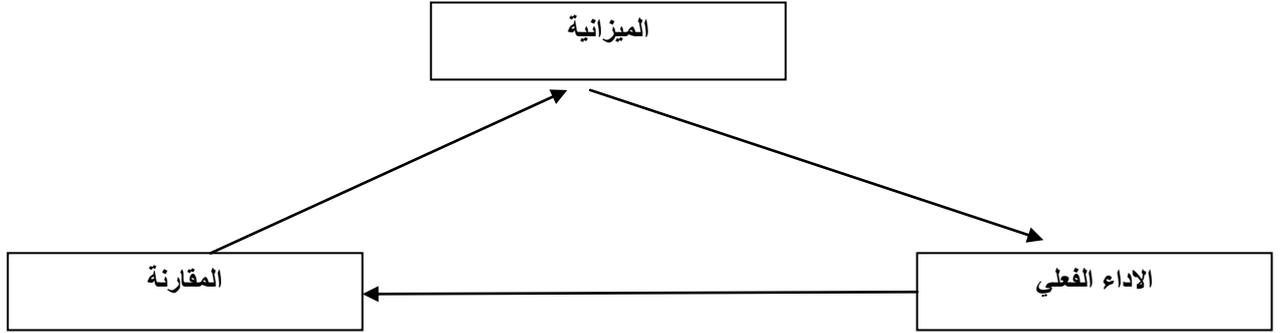


المصدر : احمد محمد زامل، مرجع سابق، ص256.

و لإعداد الموازنة يجب اتباع أساليب معينة، و التي يمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>1</sup>

- **الأسلوب التقليدي:** يتم اعداد الموازنة على أساس من التفاصيل الكاملة لتناول كافة أوجه النشاط ثم يتم فرضها على العاملين بالمنظمة لتنفيذها و الشكل التالي يوضح الأسلوب التقليدي للموازنة:

**الشكل رقم (3): الأسلوب التقليدي للموازنة.**



**المصدر:** محمد حسن الجديلي، دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2005، ص 47.

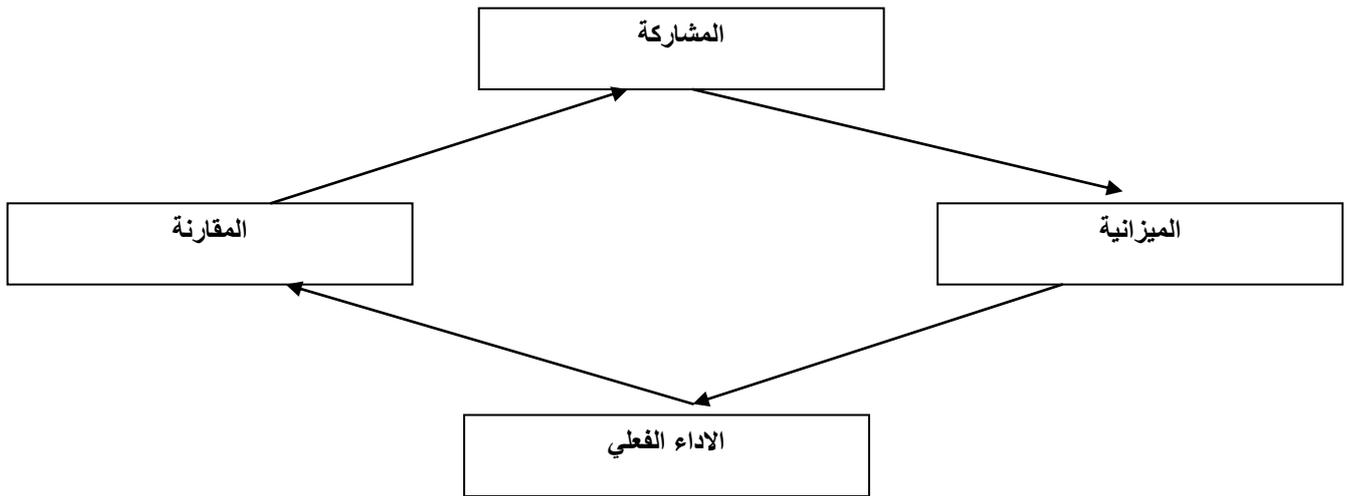
- **الأسلوب الموجه:** يعني الأسلوب الموجه أن يكون العاملين في مراكز المسؤولية بالمؤسسة على دراية بالأهداف المتعلقة بهم لتحقيقها بصورة عامة على أن يترك لهم مجال المشاركة في وضع تقديراتهم في الموازنة و الاختيار بين الأسلوبين لاستخدام أفضلهما و أنسبهما للمؤسسة في اعداد ميزانياتها يعتمد بالدرجة الأولى على عدة عوامل تتعلق بالمؤسسة و فيما يلي أهم هذه العوامل:
  - **مبدأ المشاركة في اعداد الموازنة:** تدعو بعض أدبيات المحاسبة الادارية للمشاركة في وضع الموازنة. الشيء الذي يزود المدراء بالإحساس بالانتماء للمؤسسة و يزيد من الاحتمال بأنهم سيقومون بمحاولات أعظم لنيل الأهداف الموضوعة وفي الموازنة. و هناك علاقة ايجابية بين المشاركة في اعداد الموازنة و الأداء. و على أية حال فالفكر الحديث يميل و يؤيد و يدعو الى مشاركة العاملين بالمؤسسة في وضع الموازنة، لما ذلك في دوره في زيادة فعالية العاملين و سعيهم الى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال الموازنة التي تم وضعها باستشارتهم .

<sup>1</sup> محمد حسن محمد الجديلي، دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية، رسالة مقدمة لنيل درجة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2005، ص 47-51

و يقصد بالمشاركة عند اعداد الموازنة اتفاق بين العاملين من مدراء و محاسبين أو غيرهم من المتأثرين أو المتأثرين في المؤسسة عند تحضيرهم الأرقام التي ينبغي أن تدرج في الموازنة و التي يعتقد العاملون أنها ستؤثر على أدائهم و تحقيق أهدافهم المشتركة مستقبلا و هذا ليس معناه أن المشاركة تعني أن كل فرد في المؤسسة يجب أن يكون لديه الخبرة و القدرة في اعداد الموازنة، و انما المقصود هو المشاركة التي تضمن لكل فرد في المنظمة خطة في مناقشة و فهم جزئيات الموازنة و خاصة المتعلقة بدوره و عمله في المؤسسة.

■ و يمكن التعبير عن الأسلوب المعاصر للموازنة بعد ادخال المشاركة كمرحلة عند اعداد الموازنة بالشكل التالي:

الشكل رقم (4): الأسلوب المعاصر للموازنة.



المصدر : محمد حسين محمد الجديلي ، مرجع سابق، ص 51.

بحيث أن هناك عدة مزايا تحققها المشاركة و هي:

- توفر عنصر التحدي و السعي نحو اثبات الذات لدى العاملين بالمنظمة
- الشعور النفسي بأن أهداف المؤسسة تتضمن أهداف الأفراد المشاركين في اعداد الموازنة مما يساعد على سرعة الادراك و الرضا.
- المشاركة تخلق مجالا سلوكيا يؤثر على الأداء و يتأثر به، مما يستدعي ضرورة التحكم في هذا المجال و توجيهه.
- بحيث يجب مراعاة بعض الاعتبارات السلوكية في اعداد الموازنة و هي كالاتي:

- عند تجاوز الإيرادات الفعلية مع المخطط بالموازنة أو تساويها يعني أن الرضا و الروح المعنوية للأفراد العاملين سترفع ،وعليه يجب تعديل المخطط بالموازنة و زيادة الإيرادات المخططة أو تخفيض التكاليف المخططة على اعتبار أن العاملين قادرين على تحقيق الأهداف المخططة و بالتالي تنفيذ موازنة أكثر طموحا.
- عند انخفاض الإيرادات الفعلية قليلا عن المخطط يمكن علاج ذلك بزيادة تحفيز العاملين و تشجيعهم لبذل عمل أفضل مع الابقاء على أرقام الموازنة.
- عند انخفاض الإيرادات الفعلية عن المخططة بشكل كبير يجب التعديل في المخطط بحيث يخفض الإيرادات، أو زيادة التكاليف بهدف رفع الروح المعنوية للعاملين و الوصول بهم الى الرضا، و لكن يعتقد العاملون أن المخطط بالموازنة صعب التحقيق مما يؤثر سلبا على مستواهم المهني.

ثانيا: طرق اعداد الموازنات: يمكن الاختيار بين ثلاثة انواع من الموازنات لإعداد تقديرات الموازنة الشاملة و هي:<sup>1</sup>

**1- الموازنات المفروضة (الملزمة):** و تسمى بالموازنات من الأعلى الى الأسفل لأن الادارة العليا هي التي تقوم بإعداد تقديرات الموازنة ثم ترسلها الى الادارة الدنيا التي تتولى مسؤولية التنفيذ فقط، و من مميزات هذه الطريقة هي أن الادارة العليا لها ادراك واسع بعمليات المؤسسة و العلاقات بين الأنشطة المساعدة و حريصة على توزيع الموارد المتاحة بدون تحيز، كما أنها غير مكلفة لأن عدد قليلا من الأشخاص يعدون التقديرات . و يعاب على هذه الطريقة أنها تقلل من التزام المستويات الادارية السفلى بمسؤولياتها.

**2- الموازنة الاسهامية (المشاركة):** و تسمى بالموازنة من الأسفل الى الأعلى، لأن الادارة الدنيا هي التي تتولى مسؤولية اعداد التقديرات ثم تقوم بعملية التنسيق بين التقديرات و بعد ذلك ترسل للإدارة العليا، و نتيجة لذلك فان أهداف المؤسسة ممكن تحقيقها نظرا للدور النشط للإدارة الدنيا في اعداد التقديرات. و يعاب على هذه الطريقة بأن مسؤولي الأقسام يبالغون في أهمية أقسامهم. وفي الاحتياجات للموارد ووضع أهداف سهلة التحقيق، و بما أن عدد الأشخاص الذين يعدون التقديرات أكبر بالمقارنة مع الطريقة السابقة فان تكلفتها أعلى.

<sup>1</sup> فركوس محمد، مرجع سابق، ص 11

### 3- الموازنة التفاوضية (الاستشارية): هي الطريقة الأكثر واقعية و تعتمد و تعتمد على مزايا الطريقتين

السابقتين حسب هذه الطريقة المعلومات تكون متداولة بدرجة كافية بين المستويات الادارة العليا و الدنيا، في البداية تقوم الادارة العليا بإرسال الأهداف المبدئية الى الادارة الدنيا مع توضيح حرص الادارة العليا على توزيع الموارد المتاحة بطريقة عادلة و غير متحيزة فاذا رفضت الادارة الدنيا الأهداف و الموارد المتاحة فان الادارة العليا تطالبها باقتراح البدائل في اطار الموارد المتاحة، فحسب ما يتوصل اليه في الخطوة الماضية فان الادارة العليا تقوم بإضافة الموارد أو تعديل توقعاتها. و قبل اعداد أي موازنة يجب توفر الشروط التالية:<sup>1</sup>

- **الشرط التنظيمي** : يتطلب تعدد أهداف المؤسسة توزيعها و اسنادها الى أطراف متعددة و تحقيقها لا يمكن أن يتم من طرف واحد بل من عدة أطراف ، حيث تمثل مراكز مسؤوليات لها مهام و أهداف خاصة و واضحة و عملية. و عليه فان الشرط الأساسي لنجاح الموازنات هو تواجد تنظيم اداري تكون فيه المسؤولية واضحة حتى يتم فيه توزيع المهام من جهة و قياس الأداءات من جهة اخرى.
- **الشرط النفسي**: ان نجاح الميزانيات لا يتوقف على الشروط التقنية (أدوات محاسبية ، أدوات احصائية ...الخ) فقط لا بد من توفر الشروط النفسية التي تحفز العمال ، فاشراك جميع المسؤولين وعمالهم لإعداد الموازنة يتم تقبلها كأداة لقياس ادائهم و بالتالي العمل على تحقيقها للحصول على ايجازات مادية أو معنوية.
- **الشرط المادي** : ان تطبيقات نظام الموازنة يتطلب منبعا للمعلومات ، و المتمثلة بصفة خاصة في المعطيات المحاسبية حيث يجب أن تتوفر هذه المعلومات في الأوقات المناسبة من أجل اعداد الموازنات من جهة ، و اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق مختلف أهداف مراكز المسؤوليات المعنية من جهة أخرى ، أي المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

**ثالثا: أسس اعداد الموازنات:** قبل اعداد الموازنات هناك أسس عامة يجب مراعاتها لضمان نجاحها كخطة مالية تهدف الى برمجة الأنشطة اقتصادية للمنظمة وفقا لأهدافها و هذه الأسس هي:<sup>2</sup>

1. **ملائمة الميزانية لأهداف المنظمة:** يجب أن تبنى الموازنة على أساس أهداف المنظمة و التي يجب أن تكون محددة بوضوح، و قابلة للتطبيق و التنفيذ في حدود ظروف المنظمة و البيئة المحيطة و ضمن طموحات تمثل الحافز الأساسي لإعداد الميزانية.

<sup>1</sup> خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، ص 13

<sup>2</sup> محمد حسن محمد الجديلي، مرجع سابق، ص 52-53

2. ملائمة الميزانية للهيكل التنظيمي للمؤسسة : يجب أن تسبق عملية اعداد الموازنة اعادة تنظيم الهيكل الاداري للمنظمة ، مع وضع وصف تفصيلي للوظائف و تحديد المسؤوليات للمستويات الادارية المتعددة و توضيح خطوط السلطة ، و من ثمة تقييم الميزانية بما يتلاءم و الهيكل التنظيمي للمنظمة بحيث يسمح بانسياب العمل الروتيني وفقا للجداول الموضحة دون تعارضات بين مراكز المسؤولية المختلفة ، و بالتالي امكانية تحديد الانحرافات عن الخطة للوحدات المختلفة من خلال تطابق تصنيف أنشطة الموازنة و الهيكل الاداري.

3. ملائمة الميزانية للنظام المحاسبي و دليل الحسابات : على الرغم من أن الميزانية لا تشكل جزء من النظام المحاسبي ، و لا تدخل ضمن الدورة المحاسبية باستثناء الجزء الخاص بعناصر تكلفة الانتاج المعيارية ، الا أن ملائمة الموازنة للنظام المحاسبي و استخدام مفردات حسابات تنفق و دليل الحسابات يعد أمرا أساسيا لتسهيل عملية المقارنة بين البيانات الفعلية و المخططة.

4. الحصول على تأييد المسؤوليات الادارية للمنظمة : ابتداء من أعلى مستوى اداري و هو المسؤول عن اعتماد الموازنة و اعطاء الاذن بتنفيذها الى أدنى مستوى اداري يساهم في تنفيذ الأنشطة وفقا للموازنة و موافقة الأطراف المعنية على الميزانية يضمن عدم وجود أية مقاومة عند تنفيذها حيث ربما يرض العاملون أن المعايير المخططة عاليا و لا يمكن تحقيقها ، و في كل الحالات يجب اعتبار العامل الانساني و الاعتدال في تحديد المعايير خوفا من الفشل في تحقيقها ، و ما يؤدي ذلك الى احباط العاملين من ثم تعاونهم حتى مع اعطائهم التأييد للموازنة قبل البدء بالتنفيذ ، فإحباط العامل و عدم تمكنه من تحقيق ما جاء بالموازنة يخلق نتائج سلبية تنعكس على العلاقات بين المسؤوليات الادارية المختلفة في المؤسسة.

5. ربط الموازنة بنظام الحوافز لتنفيذ الموازنة: يفضل ربط الموازنة بنظام حوافز لتشجيع العاملين على تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الانتاجية أو تنفيذ البرامج بالشكل المطلوب. و يمكن ربط نظام الترقيّة و شغل المناصب الادارية العليا بمدى تنفيذ الموازنة و تحقيق الخطط المرسومة.

### المطلب الثالث: مبادئ اعداد الموازنات.

ترتكز الموازنة في أداء مهامها و بالتالي يعتمد نجاحها على توافر مجموعة من المبادئ العلمية، وتعتمد على مجموعة من المقومات تدعم نجاحها.

أولاً: مبادئ اعداد الموازنات: تتمثل أهم مبادئ اعداد الموازنة في:

**1- مبدأ الشمول و الاتساق و التكامل:** تبعا لهذا المبدأ أن تعد الموازنة بشكل عام لكافة أوجه النشاط في المؤسسة بحيث لا ينبغي أن تقتصر على نشاط معين بل تشتمل تلخيص لأهداف مختلف أنشطة المؤسسة كالمبيعات و الانتاج و التمويل و تشمل موازنات المبيعات و الانتاج و المشتريات ، و التكاليف الصناعية غير المباشرة، و التكاليف التسويقية الادارية المقدرة. كما تشمل القوائم المالية المقدرة، التي تتضمن عادة قائمة الدخل المقدرة و قائمة المقبوضات و المدفوعات المقدرة بالإضافة الى قائمة المركز المالي المتوقع.

و عدم الالتزام بهذا المبدأ يمكن أن يجعل هدف التنسيق بين مختلف أوجه النشاط داخل المؤسسة هدفا من الصعب تحقيقه، و من المؤكد أن غياب التنسيق عن أي وحدة اقتصادية يؤدي الى سوء استخدام الموارد المادية و البشرية المتاحة لها، فمبدأ الشمول و الاتساق و التكامل في الاعداد يقضي بضرورة تنسيق بين الموازنات الفرعية لمختلف أوجه النشاط و اعدادها بشكل منسق و متكامل بحيث نعتبر كل منها بمثابة امتداد لما يسبقها و في نفس الوقت تمثل أساسها.<sup>1</sup>

**2- مبدأ المشاركة:** و نعني في هذا المبدأ أن في اعداد الموازنة الاستفادة من خبرة كافة المسؤولين بالمؤسسة عند التخطيط الأمر الذي يؤدي الى شعور المسؤولين بالرضا و هو ما ينعكس على سلوكهم تجاه المؤسسة في شكل زيادة درجة ولائهم لها و بالتالي زيادة الانتاجية، بحيث المشاركة تتضمن جانبين: الفعل الظاهري و الاندماج المعنوي.

فيمثل الفعل الظاهري في المساهمة بشكل أو بآخر في تحديد أرقام الموازنة، تنفيذ الموازنة، و الرقابة على تنفيذها. أما الاندماج المعنوي فيعني الاشغال الذهني بالموضوع قيد المبحث (عملية التخطيط، و من ثم الاستعداد للمشاركة في تحمل المسؤولية مع الآخرين). و من الواضح أن جانب الاندماج المعنوي أكثر أهمية بالمقارنة بجانب الفعل الظاهري لاشك أنه من الأهمية بمكان توافر الفعل الظاهري ، ولكن الأهم هو أن يكون لدى الفرد الرغبة و الاهتمام و الاستعداد لتحمل المسؤولية و المشاركة في عملية التخطيط و لنجاح عملية المشاركة فان الأمر يتطلب ضرورة توافر القدرة الذهنية و المعلومات المناسبة لدى الفرد و يجب كذلك من ناحية أخرى ضرورة تدريب الأفراد على كيفية المشاركة عن طريق توفير الفرص لحضور ندوات عملية أو دورات تدريبية خاصة بذلك.

<sup>1</sup> زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2012، ص ص 297-298

و هذا المبدأ لا يعني أن تكون تقديرات مراكز المسؤولية نهائية بل يعني عدم انفراد جهة أو ادارة معينة بوضع تقديرات الموازنة و انما تقوم لجنة الموازنة بتجميع هذه التقديرات و مراجعتها في ضوء الهدف المراد تحقيقه و التنسيق بينها للوصول الى مشروع الموازنة في شكل نهائي.<sup>1</sup>

▪ مركز المسؤولية : هي وحدة تنظيمية صغيرة، تخضع لإدارة شخص مسؤول للقيام بنشاط معين يتركز عادة في استغلال الموارد المتاحة لتقديم منتج معين بمستوى كفاية معين.  
و المسؤولية هي التزام المرؤوس بتأدية واجبات أو أعمال معينة حددت له بموجب متطلبات النظام الداخلي للمنشأة، و في ضوء مقتضيات النظم و الأعراف العامة السائدة.

**3- مبدأ الواقعية:** يعتمد نجاح أي موازنة على الطريقة التي تعدها بحيث أن الموازنة هي ترجمة كمية لأهداف المؤسسة، هذا يعني أن الموازنة تبدأ بتحديد الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها نتيجة مزاوله النشاط، و حتى يمكن تحقيق تلك الأهداف ينبغي مراعاة مدى مناسبة الأهداف المحددة للإمكانيات و الموارد المتاحة للمؤسسة اذ أن الربط بين الأهداف و الامكانيات يخدم المؤسسة من زاويتين هما:

- البحث عن الوسائل التي يمكن من خلالها تعزيز الامكانيات المادية و البشرية حتى يمكن تحقيق الأهداف.

- التحقق من واقعية الأهداف المحددة التي يتم التعبير عنها بشكل كمي من خلال الموازنة، التي تعمل على تنسيق موارد المؤسسة خلال فترة زمنية معينة لتحقيق هدف معين.

ونستنتج من ذلك أن الواقعية تنعدم اذا اتصف هدف المؤسسة بصعوبة أو بسهولة التحقيق، فاذا كان الهدف صعب التحقيق، فان الانحرافات بين أرقام الموازنة و النتائج الفعلية للنشاط سوف تكون في غير صالح المؤسسة لأن ذلك يؤثر على عملية تقييم الأداء، أما اذا اتصف الهدف بسهولة التحقيق، فهذا يعني أن الانحرافات بين النتائج الفعلية و أرقام الموازنة تكون في صالح المؤسسة. و هذا ما يجعل الادارات التنفيذية متفائلة من حيث الوصول الى المستوى المطلوب، و لتحقيق واقعية الموازنة فلا بد أن تكون أرقام الموازنة ممكنة التحقيق في ضوء الامكانيات المتاحة، فلا تتصف بصعوبة تحقيقها أو بسهولة الوصول اليها، كما أنه يجب أن تقتنع الادارات القائمة على تنفيذ الموازنة بتقديراتها. و يتحقق ذلك بمراعاة مبدأ المشاركة و التي تعني اشتراك العاملين أو من ينوب

<sup>1</sup>أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص 252-253

عنهم في مراحل تخطيط و رقابة الأنشطة التي يقومون بها. و الانحرافات هي الفرق ما بين النتائج المقدره و الفعلية.<sup>1</sup>

**4- مبدأ المرونة و الاستعداد بالخطط البديلة:** يعتبر مبدأ أساسي لنجاح الموازنة حيث يساعد ادارة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأكبر كفاءة و فعالية ممكنة و ذلك متى تغيرت الظروف و التقديرات التي وضعت في ظلها الموازنة، فالواقع العلمي يتصف غالبا بالتغير الدائم و عدم الاستقرار و تعدد البدائل، و ينبغي أن تعبر الموازنة عن المستقبل بكافة الاحتمالات فالخطة المثالية ينبغي ان تكون ديناميكية بالاستجابة للتغيرات التي يمكن أن تحدث.<sup>2</sup>

**5- مبدأ ارتباط الموازنة بالهيكل التنظيمي:** ان تقديرات الموازنة تبدأ من المستويات الادارية الأدنى، ويتم تجميعها والتنسيق بينهما صعودا الى المستويات الادارية الاعلى. وبعبارة اخرى فان الموازنة ما هي الا تجميع وتنسيق للتقديرات التي تم التوصل اليها في الادارات المختلفة داخل المنشأة. الامر الذي يستلزم ضرورة وجود تناسق تام وارتباط كامل بين نظام الموازنة من ناحية والتكامل التنظيمي من ناحية اخرى.

ويتيح هذا المبدأ فرصة النظر الى الادارات والاقسام باعتبارها مراكز المسؤولية التي تمثل جوهر وأساس التخطيط والرقابة، حيث يزيد نطاق المساءلة كلما ارتفع المستوى الاداري الذي يقع فيه مركز المسؤولية.<sup>3</sup>

**6- مبدأ الارتباط بفترات رقابية:** عادة ما تغطي الموازنة فترة زمنية مدتها عام هي "فترة الموازنة"، و لكن هذا لا يعني اقتصارها على تقديرات اجمالية سنوية ، بل يجب توزيع تلك التقديرات و ربطها بفترات اقصر تسمى " الفترات الرقابية".

و يقصد بالفترة الرقابية، تلك الفترة التي يتم في نهايتها تحديد و تحليل الفروق بين الخطط (ارقام الموازنة) و الفعلي (ارقام الاداء الفعلي)، و معرفة اسبابها، و التقرير عنها الى المسؤولين لاتخاذ الاجراءات المصححة المناسبة. و يتحدد طول الفترة الرقابية لكل عنصر بالموازنة في ضوء عاملين اساسيين، اولهما طبيعة العنصر، اما ثانيهما فهو مبدأ اقتصاديات المعلومات.

<sup>1</sup> محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الميزانيات التقديرية كأداة تخطيط و رقابة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2006، ص ص 35-36

<sup>2</sup> عطا محمد العمري، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط و رقابة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2005، ص 25

<sup>3</sup> أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص 253-254

ومن الجدير بالذكر ان ربط تقديرات الموازنة بالفترات الرقابية لا يعني مجرد توزيع هذه التقديرات توزيعا متساويا على تلك الفترات ، بل يعني تحديد توقيت العمليات بالنسبة لكل فترة في شكل برنامج زمني يحقق التوازن بين جوانب النشاط المختلفة بالمنشأة، الأمر الذي يعني:<sup>1</sup>

- تحقيق التوازن بين مختلف أنشطة المنشأة على مدار العام، و بصفة خاصة:
  - بين خطة الانتاج و خطة المبيعات و سياسة التخزين لكل نوع من الانتاج التام
  - بين خطة الانتاج و خطة توفير مستلزمات الانتاج من مواد خام و ساعات عمل و خدمات اخرى مختلفة.
  - بين التدفقات النقدية اللازمة لتنفيذ لك نشاط و بين خطة التمويل.
- التعجيل باكتشاف الفروق، و اتخاذ ما يلزم من اجراءات لمعالجة الآثار السلبية لتلك الفروق قبل تراكمها و لمنع تكرارها في الفترات الرقابية المقبلة.

**ثانيا: مقومات نجاح الموازنة:** يستند نجاح تطبيق نظام الموازنات الى توافر عدد من المقومات اللازمة لتحقيق الاستفادة الكاملة من تطبيقه، و لعل أهم هذه المقومات هي:<sup>2</sup>

- **اقتناع المسؤولين بأهمية نظام الموازنات كأداة أساسية للإدارة:** يجب أن يشعر المسؤولين على كافة المستويات الادارية بمسئولياتهم في تحقيق الأهداف المحددة في الموازنات. كما يجب أن يكونوا على دراية كاملة بما تتضمنه هذه الموازنات، و أن يكون لديهم اقتناع بجودها و شعور بعدالة المعايير الخاصة بها و من ثم امكانية تطبيقها. و محصلة ذلك اقتناع المسؤولين بأن نظام الموازنات أداة تساعد على تحسين الأداء الاداري و بالشكل الذي يحقق أهداف المنشأة و طموحات العاملين بها.
- **مشاركة كافة المسؤولين في اعداد الموازنات:** ان مشاركة جميع المسؤولين في المنشأة-كل على مستواه-في اعداد الموازنات له أثر كبير في تحقيق ولائهم للموازنات و تدعيم التزامهم بتطبيقها ، و هو الامر الذي يجعلهم يبذلون قصارى جهدهم في رفع مستوى انتاجيتهم و من ثم مستوى اداء المنشأة ككل ، فمشاركة الافراد في اعداد الموازنات سيجعلهم يشعرون نفسيا بان اهداف المنشأة تتضمن ايضا اهدافهم على النحو الذي يحقق سرعة الادراك و الرضا عن طبيعة عملهم و اهدافه و لا شك ان هذا المفهوم يناقض المفهوم الخاطئ الذي ظل شائعا لفترة طويلة ، و الذي كان فحواه ان عملية اعداد

<sup>1</sup> أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص ص 254-255

<sup>2</sup> محمد سامي راضى، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في اعداد و استخدام الموازنات، الدار الجامعية طبع. نشر . توزيع، 2001، ص 29-34

الموازنات هي فقط من مسئولية المحاسبين الذين يقع على عاتقهم مسئولية وضع تقييم مالي لما يمكن ان تحمله السنة القادمة للمنشأة من نتائج متوقعة لأعمالها

• توفير الاستعداد النفسي للمسؤولين : يجب ان يتوفر لدى المسؤولين عن تطبيق نظام الموازنات الاستعداد النفسي للقيام بهذا العمل ، و الذي يتضمن في طياته :

- ان يكونوا معتادين على العمل على اساس اهداف محددة و كفريق متكامل و متناسق
- ان يكون لديهم الاستعداد للعمل تحت بعض اشكال الضغط التي تساعد على فاعلية العمل و رفع انتاجيته
- ان يكون لديهم الاستعداد للتجارب مع كل ما يتطلبه نظام الموازنات من اعداد و تطبيق

• تأهيل و تدريب المسؤولين على اعداد و استخدام الموازنات : من الضروري ان يتم تأهيل و تدريب المسؤولين على اعداد و استخدام الموازنات بشكل سليم ، و ذلك من خلال :

- شرح اهداف نظام الموازنات
- شرح الأساليب التي سيتم اتباعها لتطبيق نظام الموازنات
- تحديد مسؤوليات و مهام كل وحدة ادارية في مختلف مراحل التطبيق
- تحديد اساليب عمل كل مسؤول عن وحدة ادارية فيما يتعلق بتطبيق نظام الموازنات

• اعتماد نظام موحد و مترابط للموازنات يراعى في الواقع المتغير و المحيط البيئي الذي تعمل فيه: لضمان نجاح نظام الموازنات و تسهيل اعداد و استخدام الموازنات لا بد من وجود عدة دعائم هي:

- أن يكون النظام الذي بنيت عليه الموازنات موحدا و مرتكزا على قواعد و أساليب و معايير نمطية
- تصميم نماذج موحدة و متناسقة لمختلف الموازنات

فلا شك أن توافر مثل هذه الدعائم يسهل عملية الربط و المقارنة بين مختلف الموازنات خلال نفس الفترة، و بين نفس الموازنة خلال فترات متفاوتة.

كما يجب الأخذ في الاعتبار أن اعتماد نظام موحد للموازنات لا يلغي أبدا ضرورة تطوير النظام و تكييفه ليتلاءم مع الظروف و الأوضاع المتغيرة، فمن المناسب، بل و من الضروري أن يتم التطوير و التحسين بشكل منتظم و مستمر و الذي قد يتضمن تحسين تقنيات معينة أو الغاء و استبدال تقنيات أخرى، و من هنا جاءت

ضرورة أن يكون نظام الموازنات مرنا و ديناميكيا حتى يستطيع أن يتلاءم مع التطورات و المستجدات داخل المنشأة و خارجها:

- **وضع البرنامج الزمني المناسب لإعداد الموازنات و الالتزام به:** من الضروري أن يتم وضع برنامج زمني لإعداد الموازنات يلتزم به لمسؤولين التزاما تاما، و يجب أن يكون مثل هذا البرنامج جاهزا قبل بدء الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنات.
- **التوافق مع الخطة الاستراتيجية:** لا يمكن أن تتجح أي خطة قصيرة الأجل الا اذا كانت جزءا من خطة طويلة الأجل تسترشد بأهدافها و تسعى لتحقيقها مرحلة بعد مرحلة، و من هنا كان تأثير النشاط التخطيطي الاستراتيجي طويل الأجل على النشاط التخطيطي المالي القصير الأجل المتمثل في الموازنات، ليشكلا معا التخطيط الشامل و المتكامل لعمليات و أنشطة المنشأة.
- **التوافق مع الهيكل التنظيمي الإداري للمنشأة:** يرتكز هيكل التنظيم الإداري في أي منشأة على ما يلي:
  - تقسيم المنشأة الى وحدات ادارية تمثل مراكز مسؤولية
  - تعيين مسؤول عن كل وحدة ادارية أو مركز مسؤولية
  - تحديد مسؤوليات و صلاحيات المسؤول عن كل وحدة ادارية أو مركز مسؤولية.

نظرا لأن تطبيق الخطط و تحقيق الأهداف يتم عبر مراكز المسؤولية فانه يجب على نظام الموازنات أن يعكس طبيعة وجود هذه المراكز و طبيعة تنظيمها.

- **التوافق مع النظام المحاسبي:** من الطبيعي أن تركز عملية اعداد الموازنات في جزء منها على البيانات و المعلومات التاريخية التي يقدمها النظام المحاسبي، كما تتطلب الرقابة باستخدام الموازنات قياس النتائج المحققة التي يوفرها النظام المحاسبي، و مقارنتها بالأهداف و الخطط الموضوعة التي تبرزها الموازنات، و هو الأمر الذي يتحتم معه توحيد تصنيف الحسابات و تفصيلها و ترقيمها في كل من النظامين. و يتضمن ذلك بصفة خاصة تصنيف حسابات الايرادات و المصروفات حسب عناصر و مراكز التكلفة أو المسؤولية. كما يستلزم أيضا الالتزام عند اعداد الموازنات باتباع نفس القواعد و الأسس المحاسبية التي يرتكز عليها النظام المحاسبي المعمول به في المنشأة.
- **الاعتماد على نظام فعال للمعلومات الإدارية:** لاشك أن نجاح تطبيق نظام الموازنات يتوقف الى حد كبير على المعلومات المختلفة التي يوفرها نظام المعلومات الإدارية في المنشأة، و بالتالي فان ذلك يستلزم أن يكون نظام المعلومات الإدارية مصمما بشكل دقيق و فعال ليضمن الحصول على المعلومات

المطلوبة لتطبيق نظام الموازنات بالدقة و السرعة و النوعية اللازمة و ذلك على مستويين، مستوى اعداد الموازنات و مستوى الرقابة باستخدامها.

فعلى مستوى اعداد الموازنات يحتاج نظام الموازنات الى معلومات من داخل المنشأة تتعلق بكافة أنشطة المنشأة، و معلومات من خارج المنشأة تتعلق بالأوضاع و الظروف الاقتصادية العامة.

أما على مستوى الرقابة باستخدام الموازنات، فيحتاج تطبيق نظام الموازنات الى معلومات من داخل المنشأة تتعلق بالأداء الفعلي لكافة أنشطة المنشأة الانتاجية و التخزينية و التسويقية و الادارية و المالية و المحاسبية... الخ .

- **واقعية التقديرات:** يجب عدم المبالغة في التوقعات و الافتراضات و الأهداف الموضوعية، الأمر الذي يجعل تحقيقها مستحيلا، و ما يترتب على ذلك من اصابة المسؤولين عن تحقيقها بالإحباط، و في ذات الوقت لا يجب أن تكون الأهداف الموضوعية متساهلة، الأمر الذي يجعل تحقيقها سهلا جدا و لا يتطلب بذل أي جهد خاص، و ما يترتب على ذلك من افتقاد المسؤولين عن تحقيقها للدافع اللازم لتحقيق أدائهم و أداء الوحدة الادارية التي يتولون مسؤولية الاشراف على أعمالها.
- **المرونة:** يجب ألا تحول الموازنات دون تمتع الادارة العليا في المنشأة بدرجة من المرونة يجعلها قادرة على اقتناص الفرص الايجابية سواء اكانت واردة في الموازنات أم لا، و التي تعود بالنفع على المنشأة. و ينطبق ذلك أيضا على حرية المسؤولين على مختلف المستويات الادارية في اتخاذ القرارات المناسبة في كافة مجالات نشاطهم و ضمن نطاق مسؤولياتهم.
- **فعالية أسلوب عرض بيانات الموازنات:** يجب تقديم البيانات الواردة في الموازنات بالشكل الذي يحقق الاستفادة منها، و يشجع على الرجوع الى ما تضمنته من معلومات لاتخاذ القرارات و الرقابة، و يتطلب ذلك توافر الاعتبارات التالية:

- وضوح و بساطة تصاميم النماذج المستخدمة لعرض الأرقام الواردة في الموازنات
- ربط الجداول بعضها ببعض، و تحديد مصادر المعلومات بشكل واضح.
- تدعيم الجداول بالشروحات الملائمة من المعلومات المفسرة و المدعمة للأرقام.
- تدعيم القيم و الأرقام الواردة في الموازنات بتحديد مصادر البيانات و أسس التقدير و القواعد المستخدمة في ذلك.

- **المتابعة الدقيقة للأداء:** لا يمكن أن تتحقق الاستفادة الكاملة من نظام الموازنات ما لم تمر عملية التطبيق عبر متابعة دقيقة لأداء مختلف الوحدات الادارية أو مراكز المسؤولية في المنشأة و تهدف المتابعة القبيقة للأداء الى:
  - اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة على أساس فوري، و ذلك في حالة اذا ما كان مستوى الأداء الفعلي أقل مما كان متوقعا.
  - الاستفادة القصوى من الأداء الجيد لبعض العمليات و العمل على تعميمه على عمليات مشابهة، و ذلك في حالة اذا ما كان مستوى الأداء الفعلي أفضل مما كان متوقعا.
  - توفير قاعدة يتم الانطلاق منها لتحسين عملية اعداد الموازنات في المستقبل.

**ثالثا: المشاكل المصاحبة للموازنات:** بعدما تعرضنا للكثير من مميزات الموازنات، فهناك مشكلات مصاحبة دوما لها و أهمها:<sup>1</sup>

1. اعتماد الميزانيات بشكل كبير على عنصر التقدير اذا ان الموازنات لا تتعدى كونها تنبؤات لنشاط المؤسسة في عام قادم، وبذلك فهي لا تعكس حقائق مؤكدة و ان حدث ان فشلت احدى الموازنات الهامة كموازنة المبيعات مثلا فان اثار ذلك ستكون ملموسة في النشاطات الاخرى للمؤسسة
2. طول الوقت وعظم الجهة الذي تأخذه عملية اعداد الموازنات و مناقشتها و مراجعتها خصوصا اذا كانت تعد بأسلوب المشاركة ، و بما ان للإدارة العليا دور في عملية مناقشة و اقرار الموازنات فان هذه الدور قد يكلف المنشأة ثمنا باهضا نتيجة لانشغال الادارة العليا بالموازنات على حساب التفرع لرسم الاهداف بعيدة المدى ووضع الخطط الاستراتيجية للمؤسسة
3. استخدام بعض الاقسام للموازنات كوسيلة لتأمين الحد الادنى من المخصصات السنوية على ضوء مبررات انتاجية حقيقية

<sup>1</sup> ابراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مرجع سابق، ص ص 63-64

## المبحث الثاني: أهمية الموازنة و مراحل اعدادها.

في حياتنا اليومية نمارس التخطيط و الرقابة بشكل يومي و عفوي و لكن في المجال المالي للمنشآت فان ذلك يأخذ موقفا و اتجاه آخر، فالمنشآت التي تقوم بإعداد الموازنات فهي في واقع الأمر تقوم بعملية التخطيط من أجل تحقيق أهداف متنوعة و متعددة للنشأة و من أجل ذلك فان هذا يحتاج الى رقابة بمقارنة التنفيذ الفعلي مع ما هو وارد في الموازنات الموضوعة سابقا و من خلال ذلك يمكن معرفة أماكن القصور في عملية التنفيذ و العمل على تصحيحها أولا بأول ان أمكن.

### المطلب الأول: أهمية الموازنة.

تكمن أهمية الموازنة في أنها تخدم المؤسسة في المجالات التالية:

أولاً: أهمية الموازنة في التخطيط: عرف التخطيط بأنه: «التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية المؤثرة في الشركة و تحديد ما يجب عمله للتكيف مع هذه الاتجاهات»<sup>1</sup>. و تعد الموازنات أداة في يد الإدارة العليا من أدوات التخطيط، فالموازنات بذلك تكون تخطت الدور القديم لها في أنها تقدير للإيرادات و النفقات بل أصبحت قائمة على التخطيط لكل أنشطة المنشأة، كما أنها تلعب الدور الرئيسي في تحديد المستقبل القادم و الذي تحاول كافة المنشآت الدخول اليه عن طريق التخطيط الجيد و السليم القائم على اعداد الموازنات

فالموازنات تخدم وظيفة التخطيط عن طريق:<sup>2</sup>

- توصيف الأهداف في صورة كمية- تحديد الأهداف
  - توضيح الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف-دراسة التنبؤات
  - المفاضلة بين البدائل المتاحة و التنسيق بين الامكانيات المتاحة و الأهداف- تجميع المواد
  - وضع أنماط أو معدلات للأداء-تحديد المعايير
  - تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف و التنسيق بينها-تحديد خطط و سياسات العمل
- و كلما اعتمدت المؤسسة أساليب دقيقة في التقدير كلما استطاعت التكيف أكثر مع التغيرات البيئية، و تتمثل أهم الطرق التي تعتمد عليها المؤسسة لوضع تقديراتها هي:

<sup>1</sup> ابراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مرجع سابق، ص 68

<sup>2</sup> ابراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مرجع سابق، ص 94-95

## ا. الطرق الكيفية: و التي تتمثل في:

1- **دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة:** يجب دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة و تحليلها و تبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير و المدى الطويل، و يعتمد الدارس على الاحصائيات و البيانات التي تنشرها الهيئة المكلفة بالتخطيط، كما أن الخطة العامة للدولة تفيد في توضيح سياسة الاستثمار و الاستهلاك و الادخار للدولة و معرفة هذه المؤشرات يساعد على معرفة مدى تأثير مبيعات المؤسسة بها.<sup>1</sup>

2- **طريقة رجال البيع:** يقوم رجال البيع في المناطق المختلفة التي تباع فيها منتجات المؤسسة بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن و يعتمدون في ذلك على خبراتهم و اتصالاتهم بالزبائن و توفر لهم الادارة أرقام المبيعات الفعلية للسنوات الماضية الخاصة بمناطقهم لأجل مساعدتهم في عملية التوقع، فبعد اعدادهم لتقديراتهم يقدمونها الى المدير الجهوي الواقع في منطقتهم، و الذي بدوره يقوم بدراستها و تقييمها استنادا الى المبيعات الفعلية للمنطقة في السنوات الماضية و التوقعات المستقبلية، وعملا بمبدأ ديمقراطية الاعداد يقوم المدير الجهوي بالاجتماع مع رجال البيع و يقترح التعديلات في ضوء خبرته و تعدل التقديرات طبقا للمناقشة و بعد هذا يقدم كل مدير هذه التقديرات الى المدير المركزي الذي يقوم بدوره بتقييمها وفقا لأهداف المؤسسة و في ضوء المبيعات الفعلية لكل منطقة في السنوات الماضية، و اذا أراد تعديل هذه التقديرات فانه يستدعي المديرين الجهويين لبحث التعديلات معهم، و يقوم المديرين الجهويين بتعديل التقديرات حتى لا يشعر هؤلاء بأن مشاركتهم كانت زائفة و حت يحرصوا على تحقيق تقديرات المبيعات المخططة و يعاب على هذه الطريقة بأنها تستغرق وقتا طويلا.<sup>2</sup>

3- **اللجنة الاستشارية:** تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء (مسؤولين تنفيذيين، اقتصاديين، مستشارين) و بعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هذه هؤلاء الخبراء يتفقوا على تقديرات معينة و توضع تحت تصرفهم كل البيانات التي هم في حاجة اليها.

4- **طريقة دلفي:** تقوم هذه الطريقة على أساس ارسال استقصاءات الى مجموعة من الخبراء، فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء، و بعد ذلك تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على الاستقصاءات تحت

<sup>1</sup> فركوس محمد، مرجع سابق، ص 23

<sup>2</sup> شناف فريد، مدخل للميزانيات التقديرية، دار المحمدية، الجزائر، 2005، ص 32

تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء اصحابها و ترسل اليهم استقصاءات للإجابة عليها و هكذا حتى التوصل الى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.<sup>1</sup>

ii. الطرق الكمية: و تتمثل في:

1. طريقة السلاسل الزمنية: تعرف السلاسل الزمنية بأنها: « عبارة عن البيانات الاحصائية التي تجمع أو تشاهد أو تسجل لفترات متتالية من الزمن و بذلك فان السلاسل الزمنية تعتبر احدى الوسائل التي تستخدم لوصف العلاقة بين متغيرين احدهما هو الزمن. و يعتبر تحليل السلاسل الزمنية من الموضوعات الهامة لمعرفة العوامل التي تؤثر في التغيرات المختلفة مما يمكن من التنبؤ بما قد يحدث في المستقبل<sup>2</sup>»

وتستخدم هذه الطريقة لوصف وتحليل العلاقة بين الزمن والمبيعات، حيث يتم تحديد معادلة خط الاتجاه العام باستخدام المبيعات الصغرى، والخط المحدد لهذه الطريقة هو ذلك الخط الذي تكون عنده مربعات الانحرافات أقل ما يمكن، والخط الذي يتوصل إلى تحديده يعطي تقريبا مناسباً للاتجاه العام لدالة المبيعات، التي يفترض أن تكون بالشكل التالي:<sup>3</sup>

حيث أن:

$$y = ax + b$$

Y: هيالمبيعات التقديرية

X: هي الفترة الزمنية المرغوب تقدير مبيعاتها

اما **a و b**: يتم استعمال المعادلتين التاليتين لتحديدهما

$$\sum Y = a \sum x + nb$$

$$\sum XY = a \sum x^2 + b \sum x$$

حيث أن: n تشير إلى عدد الفترات الزمنية.

<sup>1</sup> محمد فركوس، مرجع سابق، ص 24

<sup>2</sup> محمد سامي راضى، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 110

<sup>3</sup> محمد فركوس، مرجع سابق، ص ص 25-26

2. **معامل الارتباط:** و يستخدم معامل الارتباط لتحديد قوة الارتباط بين المبيعات ومتغير آخر أو متغيرات

أخرى للتوقع بكمية المبيعات، ويحسب معامل الارتباط بالعلاقة التالية:<sup>1</sup>

$$r = \frac{n \sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{[n \sum x^2 - (\sum x)^2][n \sum y^2 - (\sum y)^2]}}$$

ويكون معامل الارتباط محصور بين:  $-1 \leq r \leq +1$

حيث أن:

ارتباط موجب قوي  $r=+1$

ارتباط موجب  $r=+0.5$

صفر لا يوجد ارتباط.

ارتباط سلبي  $r=-0.5$

ارتباط سلبي قوي  $r=-1$

3. **طريقة المتوسطات المتحركة:** يتم تقدير المبيعات وفق هذه الطريقة بإتباع الخطوات التالية:<sup>2</sup>

الخطوة الأولى: إذا كان طول السلسلة الزمنية  $(X_1, X_2, X_3, \dots, X_n)$  فإن مجموع السنوات

الثلاثة الأولى  $X_1 + X_2 + X_3$  هو المجموع المتحرك الأول.

ومجموع السنوات  $X_2 + X_3 + X_4$  هو المجموع المتحرك الثاني

ويتم الحصول على باقي المجاميع المتحركة بإسقاط سنة واحدة واخذ السنة الموالية وهكذا، وتحسب

بالقانون الآتي:

$$y_i^t = y^{(t-1)} + y_i^t - y_i^{(t-1)}$$

حيث أن:

<sup>1</sup> محمد فركوس، مرجع سابق، ص 29

<sup>2</sup>، شناف فريد، مرجع سابق، ص ص 37-38

$Y^t$  هو المجموع المتحرك T

$Y^{(t-1)}$  المجموع المتحرك T خلال الفترة السابقة i

$Y_i^t$  المجموع المتحرك T للفترة i

$y_i$  القيمة خلال الفترة i

وتأتي الخطوة المالية وهي حساب المعاملات الموسمية كما يلي :

- البحث عن المعاملات الموسمية م = (القيمة الحقيقية / القيمة التقديرية)

- تلخص جميع المعاملات على شكل سلسلة واحدة:  $3 / (\alpha_1 + \alpha_2 + \alpha_3)$

البحث عن التقديرات من خلال ضرب المعاملات الموسمية في قيم الميل الجديد.

**ثانيا : أهمية الموازنة في الرقابة :** تعتبر الموازنة أداة من أدوات الرقابة و تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاث مراحل رئيسية هي :<sup>1</sup>

1. مرحلة اعداد تقارير الأداء و تحديد الانحرافات : و تتمثل هذه المرحلة في مقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة المبينة في الموازنة و حساب الانحرافات ككل عنصر سواء كانت هذه الانحرافات سلبية أو ايجابية و هذا وفقا للعلاقة :

$$\text{الانحراف} = \text{النتائج الفعلية} - \text{النتائج المقدرة}$$

و هنا يتم اعداد تقارير الأداء ، و هي تقارير يتم فيها حصر و تحديد الانحرافات على أساس شهري و باتباع نموذج موحد لجميع الأنشطة و يختلف تصميم هذه التقارير باختلاف نوع المؤسسات و أساليب الادارة في هاته المؤسسات و تتميز هذه التقارير بانها :

- تغطي كلفة اوجه النشاط في المؤسسة.
- تتضمن مقارنة بين النتائج الفعلية المحققة و تلك المقدرة في الموازنة مع احتساب الانحرافات.
- تتضمن مساحة مخصصة للملاحظات ، حيث يتم تسجيل كافة المعلومات المتعلقة بالانحرافات

و أسبابها و امكانية تصحيحها.

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، وجدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص 286-288

تكون منتظمة و متعلقة بفترة زمنية قصيرة ، و أن تعد في الأوقات المناسبة للتمكن من اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة.

2. **مرحلة تقصي الانحرافات و تحليلها :** حيث يتم دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته ، و كذلك

أسبابه و من المسؤول عنه ، و تتطلب هذه المرحلة :

- تحديد طبيعة الانحراف و مدى أهميته .
- التقصي عن الأسباب التي أدت الى هذا الانحراف ، و تحليلها بما قد يتطلب ذلك من الحصول على معلومات اضافية تفصيلية عن النتائج الفعلية و المقدره.
- تحديد المسؤولية عن الانحراف اعتمادا على قدرة المسؤول على الرقابة و التحكم في النتائج.

3. **مرحلة اتخاذ الاجراءات التصحيحية :** يتم في هذه المرحلة مناقشة الأسباب التي أدت الى وجود

الانحرافات و اتخاذ القرارات الملائمة لمعالجتها و منع حدوثها مستقبلا و هذا عن طريق :

- تحديد الطرق و الوسائل التي تعالج و تصحح الأوضاع غير المرضية و منع تكرارها.
- متابعة تنفيذ القرارات و الاجراءات التصحيحية.
- اعادة النظر في الموازنات الموضوعه.
- القيام بدراسات و أبحاث تفصيلية لتحديد مجالات تطوير و تحسين الأوضاع.
- تعديل الاستراتيجيات و الأنظمة اذا ما تطلب الأمر ذلك.

**المطلب 2 : مراحل اعداد الموازنة التشغيلية :**

أول ميزانية يتم اعدادها في الموازنة التشغيلية هي موازنة المبيعات لأنها تعتبر حجر الاساس لإعداد باقي الموازنات الاخرى ( انتاج ، تكاليف (مستلزمات) الانتاج... الخ )

و نجاح نظام الموازنات يتوقف الى حد كبير على المبيعات و مختلف العوامل التي تؤثر عليها.

**أولا : مراحل اعداد موازنة المبيعات :**

تعرف موازنة المبيعات على أنها : « خطة تفصيلية توضح المبيعات المتوقعة خلال فترة الموازنة معبر عنها بالوحدات المادية و بالقيم النقدية و يعتبر اعداد موازنة المبيعات هي نقطة البداية لإعداد الموازنة الشاملة و لذلك يعتمد مدى النجاح أو بالفشل في اعداد الموازنة الشاملة على مدى الدقة في اعداد موازنة المبيعات لأن

اعداد كل الموازنات الأخرى سيعتمد في الأساس على موازنة المبيعات<sup>1</sup>. و أول خطوة تقوم بها ادارة المبيعات للتوقع بمبيعاتها هي :

1. **تحديد كمية المبيعات:** و ذلك من خلال دراسة العوامل التي تؤثر على كمية المبيعات ، و تنقسم هذه العوامل الى عوامل داخلية و عوامل خارجية، و من أهم هذه العوامل لوضع موازنة المبيعات ما يلي<sup>2</sup>:

**العوامل الخارجية:** و تتمثل في:

- تشجيع بعض المنتجات من طرف الدولة.
- التغيير في الأذواق.
- المنافسة القائمة في السوق بين المنتجات المماثلة لمنتجات المؤسسة.
- الأخذ في الاعتبار المؤثرات الاقتصادية العامة كمستوى الدخل مثلا و الاستهلاك و معدل الاستثمار و تبيان اثرها على مبيعات المؤسسة.
- النمو الديمغرافي يؤثر على خطة المبيعات في المدى الطويل.
- التقلبات الموسمية و الدورية للمبيعات.

**العوامل الداخلية:** و التي يمكن للمؤسسة أن تتحكم فيها:

- الطاقة الانتاجية.
- مدى الجودة في الانتاج.
- سياسة الاعلان و الترويج للمبيعات.
- سياسة تسعير المنتجات و مدى ارتباطها بقدرة المستهلك و درجة الجودة.

2. **تحديد أسعار البيع :** و تعتبر مرحلة تحديد الأسعار مرحلة جد مهمة و صعبة في عملية وضع الموازنة و ذلك باتباع عوامل معينة و تتمثل في :

- العرض و الطلب على السلع التي تتعامل بها المؤسسة.
- طبيعة المنافسة.

مصاريف البيع و التوزيع : ان مصاريف البيع و التوزيع تمثل مبالغ كبيرة بحيث انها تساوي او تفوق تكاليف الانتاج و تكلفة وظيفة البيع و هي تمثل نسبة كبيرة من رقم الاعمال حيث يقوم قسم المبيعات

<sup>1</sup> مصطفى يوسف كافي و آخرون، مرجع سابق، ص 228

<sup>2</sup> فركوس محمد، مرجع سابق، ص ص 22-23

بتقدير هذه المصاريف لان اسعار المنتجات يتوقف ايضا على قيمة المصاريف التي تتوي المؤسسة انفاقها على الترويج لهذه الاصناف و الدعاية لها ، و هذه التكاليف تدخل مباشرة في تكلفة المبيعات من جهة و تؤثر بدرجة متفاوتة في كميات المبيعات من جهة اخرى ، و عليه يجب ان يهدف تأثير مصاريف الدعاية و الاعلان في تحديد اسعار المنتجات الى اختيار سعر مناسب يحقق تغطية مصاريف الترويج بمختلف انواعها ، و الاستفادة من حملات الاعلان من خلال زيادة كميات المبيعات او على الاقل المحافظة عليها.<sup>1</sup>

3. **وضع موازنة المبيعات :** ان هذه المرحلة هي حصيلة منطقية و ترجمة رقمية للمراحل السابقة حيث كافة المراحل تصب في نهاية المطاف في موازنة المبيعات ، و التي تعد اما على اساس موسمي او على اساس المنتوجات او الاقسام او العملاء او رجال البيع او مناطق البيع او على اساس بعض هذه الاسس السابقة الذكر مجتمعة او تتمثل هذه الاسس في :

أ- **التوزيع الموسمي :** ان المبيعات لا تباع مرة واحدة خلال السنة و لكن تباع على فترات مختلفة و العادات و التقاليد تؤثر على سلوك المستهلك بحيث تتفاوت الكمية المباعة من بضاعة معينة من موسم لآخر و هذا التفاوت و الاختلاف في درجة بيع البضاعة من فترة لآخرى يدعى بالتغيرات الموسمية ، و لهذا تحلل مبيعات الفترات السابقة لتحديد التغيرات الموسمية لمبيعات كل بضاعة على حدى ، و يستخرج متوسط التغيرات الموسمية في شكل نسبة مئوية بحيث يمثل الموسع نسبة مئوية من مبيعات السنة.<sup>2</sup>

ب- **التوزيع الجهوي:** من الواجب توزيع المبيعات جهويا او على اساس المنطق لان الاستهلاك يختلف من منطقة لآخرى نظرا للتوزيع السكاني المختلف و المستوى الاقتصادي و الاجتماعي لكل منطقة ، و لمعرفة ما يمكن ان يباع في كل منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتج في السنوات الماضية و لكن مع الاخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:<sup>3</sup>

- نسبة توزيع السكان على المناطق و النمو الديمغرافي.
- دراسة حركات انتقال السكان من منطقة لآخرى.
- المستوى الاقتصادي و الاجتماعي لسكان المناطق المختلفة.

<sup>1</sup> محمد فركوس، مرجع سابق، ص 53

<sup>2</sup> محمد فركوس، مرجع سابق، ص 35

<sup>3</sup> محمد سامي راضى، وجدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص 113

- بالنسبة للمنتجات الصناعية تؤخذ بعين الاعتبار عدد الشركات و حجمها و العاملين فيها...  
 ت-التوزيع على اساس المنتجات : ان الهدف من هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة و تقييم تطور مبيعات كل منتج ، و الطريقة المتبعة في هذه الحالة اما التوزيع حسب السنوات السابقة او توزيع حسب اهمية هامش الربح بحيث تستعمل المؤسسة على بيع المنتجات التي لها هامش ربح ضعيف و يصعب تسويقها ، كما ان التوزيع على اساس المنتجات يساعد على معرفة مدى تأثير المنتجات الجديدة على مبيعات المنتجات القديمة.

ث-ميزانية المجموع : يمكننا ان نقول انه لا يوجد تصميم واحد يكون صالحا في كل المؤسسات و لذلك فبالإمكان كل مؤسسة ان تصمم الميزانية حسب ما تراه مناسباً و غالبا تحتوي ميزانية المجموع على النقاط الرئيسية التالية :

- توزيع المبيعات حسب المنتجات.
- تقدير المبيعات بالكميات و القيمة و سعر البيع.
- توزيع مبيعات كل منتج توزيعاً موسمياً و حسب المناطق.<sup>1</sup>

الجدول رقم (2): شكل موازنة المبيعات ( القيمة بالدينار الجزائري )

اجمالي السنة	الشهر			
	مارس	فيفري	جانفي	
***	***	***	***	منتج 'ا'
***	***	***	***	منتج 'ب'
***	***	***	***	منتج 'ج'
***	***	***	***	منتج 'د'
***	***	***	***	ايرادات اخرى
***	***	***	***	اجمالي الايرادات

المصدر: زكريا فريد عبد الفتاح، اعداد الموازنات التخطيطية، أستاذ محاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس،

الاسكندرية، ص17

<sup>1</sup> محمد فركوس، مرجع سابق، ص 36

ثانيا : مراحل اعداد موازنة الإنتاج :

موازنة الإنتاج هي جدول تفصيلي يوضح كمية الانتاج اللازمة خلال الفترة القادمة لمقابلة المبيعات المتوقعة ، و الاحتياجات من المخزون من المنتجات التامة الصنع ، و تعتبر هذه الموازنة هي الاساس الذي يستخدم لتخطيط الانتاج خلال الفترة القادمة ، لضمان عدم انتاج كميات تزيد عن حاجة المبيعات ، او تعرض المؤسسة لخطر ضياع الصفقات بسبب عدم توافر الانتاج و يقع على عاتق المسؤولين بإدارة الانتاج مسؤولية تحويل موازنة المبيعات الى برنامج متكامل الانتاج.

و تتمثل الخطوات التي تقوم بها ادارة الانتاج لإعداد موازنة الإنتاج فيما يلي :

1. **تحديد كمية الإنتاج :** تحدد كمية الانتاج لكل منتج على حده ، و بناءا على تقديرات كمية المبيعات خلال فترة الموازنة فمستوى المخزون من الانتاج التام و غير التام سواء ذلك المستهدف في نهاية الفترة او المقدر في بدايتها.

لان كميات المخزون قد تشمل جزءا يمثل الانتاج غير التام ، و هو ذلك الذي يبلغ مستوى تشغيل او اتمام معين و لم يبلغ بعد حد الاكتمال ، لذلك يتعين معادلة ذلك المخزون بما يقابله من وحدات تامة و طبقا لنسبة الاتمام التي تحددها الادارة الفنية ، و ذلك لإمكان ادخاله ضمن معادلة كمية الانتاج، والتي هي كالتالي :<sup>1</sup>

$$\text{كمية الانتاج} = \text{كمية المبيعات} + \text{مخزون انتاج تام اخر الفترة} - \text{مخزون انتاج تام اول الفترة}$$

2. **دراسة الطاقة الانتاجية :** بعد تحديد كمية الانتاج اللازمة للوفاء بالمبيعات المقدره ، تأتي المرحلة التالية

المتتملة في التعرف هل الطاقة الانتاجية المتاحة تكفي لتنفيذ برامج الانتاج ام لا ؟

و ذلك من خلال دراسة القيود الانتاجية التالية و البحث عن الحل الامثل حيث تتمثل القيود الانتاجية في:<sup>2</sup>

- **القيود المتعلقة بالمعدات الانتاجية :** يتعلق الامر بتحديد الوقت المتاح الذي تسمح به طاقة الآلات المتواجدة او المتوقعة و تحديد نقاط الاحتناق في الورشات ، فبمعرفة وقت النشاط العادي للآلة الذي هو عبارة عن الوقت الذي تكون فيه الآلة مشغلة ، نقدر الوقت غير المنتج الذي يتمثل في اوقات

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الادارية، الدار الجامعية طبع نشر توزيع،

2000، ص 195

<sup>2</sup> محمد فركوس، مرجع سابق، ص 96

ضبط و تركيب المعدات ، وقت الصيانة ، اوقات الاستراحة للعمل ، اوقات التوقفات التقنية ، اوقاف التوقف لتموين الورشة بالمواد الاولية... الخ .فالوقت المنتج هو حاصل طرح الوقت غير المنتج من وقت النشاط .

- القيود المتعلقة باليد العاملة المباشرة: نتحصل على الوقت المتيح لليد العاملة المباشرة من حاصل طرح الوقت غير المتيح من مجموع عدد ساعات الحضور (التواجد) كله سيأتي شرحه عند مناقشة موازنة اليد العاملة المباشرة.

- القيود الانتاجية الاخرى: ممكن ان تواجهنا قيود انتاجية اخرى تتعلق بالمساحة المتاحة للتخزين او للعرض ، او الوقت المتاح من اليد العاملة المهرة (بعض الورشات تحتاج الى مهارة معينة) ، كما يجب الاخذ بعين الاعتبار معدل الانتاج غير القابل للتسويق نظرا لعدم توفره على المواصفات المطلوبة من الجودة.

3-وضع موازنة الإنتاج : ان هذه المرحلة هي حصيلة منطقية و ترجمة قيمته للمرحلتين السابقتين و يمكن وضع هذه الاخيرة على عدة اسس منها :<sup>1</sup>

- البرامج التي ترغب المؤسسة تحقيقها : و تهدف هذه الموازنة الى ايضاح الاهداف التي ترغب المؤسسة تحقيقها ، و تفيد هذه الموازنة و ما يلحق بها من دراسات في دراسة التوازن بين كافة برامج المؤسسة ، و هي تساعد في الاجابة على مثل هذه الاسئلة :
- هل الربح المخطط يعتبر مجزيا لكل خط من خطوط الانتاج ؟
- هل تتناسب الطاقة الانتاجية للمؤسسة مع حجم و مقدرة جهاز ادارة المبيعات ؟
- هل يتوفر لدى المؤسسة ما يكفيها من الاموال ؟
- هل يمكن انفاق قدر معين من الاموال على الابحاث ؟
- المسؤولية عن التنفيذ : يتم عرض خطط الانتاج بدلالة الاشخاص المسؤولين عن تنفيذها ، وهذا ما يسمح بمراقبة المستويات الادارية المختلفة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة و تقييم ادائهم.

<sup>1</sup>زايد حميدة، استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة لاقصادية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2010-2011، ص19

ثالثا : مراحل موازنة تكاليف (مستلزمات) الإنتاج :

بعد اعداد موازنة الإنتاج تكون الخطوة التالية هي تقدير تكاليف (مستلزمات) الإنتاج المتمثلة في المواد الاولية و اليد العاملة المباشرة و المصاريف الصناعية غير المباشرة كما يلي <sup>1</sup>:

1. مراحل اعداد موازنة المواد الاولية : تمثل تقديرا كميا و قيميا لتكلفة كل مادة يستلزمها برنامج الإنتاج ، مع الاخذ في الاعتبار مستويات المخزون من هذه المادة في اول و اخر فترات الموازنة .و تستند تقديرات موازنة المواد الخام على المعلومات التالية :
    - كمية الإنتاج المقدر من المنتج.
    - احتياجات وحدة الإنتاج من المواد الخام ، و قد يستعان في تقديرها بالخبرة السابقة و بعض النسب التاريخية اذا لم تتوفر مقاييس معيارية لتحديد تلك الاحتياجات.
    - تكلفة شراء الوحدة من المادة الخام وذلك في ضوء الاسعار المتوقع سريانها خلال فترة الموازنة.
- هذا و يفضل ان تعد موازنة المواد الخام على خطوتين :

- الخطوة الاولى : اعداد جدول بتقدير احتياجات برنامج الإنتاج من المواد الخام (بالكمية فقط).
  - الخطوة الثانية : اعداد جدول بتكلفة المشتريات بعد تقدير تكلفة شراء الوحدة و كميات المخزون.
- حيث أن:

احتياجات برنامج الإنتاج من المواد الخام	=	كمية الإنتاج	*	احتياجات وحدة الإنتاج من المواد الخام		
كمية مشتريات المواد الخام	=	احتياجات برنامج الإنتاج	+	مخزون اخر الفترة من المواد الخام	-	مخزون اول فترة من المادة الخام
تكلفة المشتريات	=	كمية مشتريات المواد الخام	*	تكلفة شراء الوحدة من المادة الخام		

2. مراحل اعداد موازنة العمل المباشر : ترتبط هذه الموازنة تماما بتقديرات موازنة كمية الإنتاج السابق اعدادها ، و يتطلب اعدادها توافر المعلومات التالية :
  - تحديد كمية الإنتاج المطلوبة من واقع موازنة كمية الإنتاج.
  - حصر احتياجات الإنتاج من كل نوع من انواع العمالة (ما هرة - نصف ماهرة - عادية).
  - تحديد المعدلات المتوقعة للأجر عن كل ساعة عمل.

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 196-198

حيث أن :

احتياجات برنامج الانتاج من العمالة المباشرة = كمية الانتاج * الساعات المطلوبة لإنتاج وحدة الانتاج
تكلفة العمل المباشر = احتياجات الانتاج من العمالة المباشرة * معدل الاجر

### 3. وضع موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة:

تشمل هذه الموازنة كل التكاليف غير المباشرة الصناعية ، فهي تشمل المواد غير المباشرة ، الاجور غير المباشرة و تكاليف الطاقة الانتاجية الاخرى كالصيانة و الاستهلاك ... و غير ذلك .

و يلاحظ ان الاستهلاك لا يمثل تكلفة مدفوعة بالنسبة للمنشأة ، و انما هو تحميل لعبء الآلات على الانتاج ، لذلك يراعي استبعاد الاستهلاك من اجمالي تقديرات الموازنة عند اعداد موازنة النقدية فيما بعد.

و من المهم ان نوجه النظر هنا الى ضرورة الفصل بين عناصر التكاليف الاضافية المتغيرة و عناصر التكاليف الاضافية الثابتة ، و ذلك تسهيلا لتقدير هذه التكاليف الاضافية في ظل مستويات الانتاج المختلفة . و يكون

معدل تحميل التكاليف المتغيرة = التكاليف الاضافية المتغيرة + المستوى المتوقع للنشاط
--

و ينبغي مراعاة ان المستوى المتوقع للنشاط ليس هو بالضرورة المستوى الفعلي الذي يسود خلال فترة الموازنة ، فهناك احتمالات متعددة الاختلاف ذلك المستوى الفعلي عن المتوقع لأخطاء في تقدير ذلك المستوى عند بداية الموازنة ، او لعوامل اخرى لا ادارية او لظروف تتعلق بموسمية النشاط و تقلب معدلات الانتاج.

## خلاصة الفصل الأول:

بعد دراسة هذا الفصل تبين لنا بان الموازنة من اهم الادوات الكمية المستخدمة في المؤسسة ، حيث تمثل خطة تفصيلية مستقبلية تشمل كافة جوانب نشاط المؤسسة لفترة زمنية محددة ، و يستند اعدادها للعديد من الاسس و المبادئ العلمية من اهمها الشمولية و الواقعية و المرنة ... الخ ، و تتميز ايضا بعدة انواع و ذلك من خلال التصنيف حسب معيار الفترة الزمنية ، و حسب طبيعة الاعمال التي تغطيها الموازنات التقديرية كموازنة التشغيل و الموازنة المالية ، و يمر اعداد الموازنات التقديرية بعدة مراحل بدءا بالموازنة التقديرية للمبيعات التي تعتبر حجر الاساس الذي تبنى عليه سائر الموازنات التقديرية (الانتاج ... ) و تساعد الموازنة التقديرية المؤسسة في عمليات التخطيط و الرقابة و هذا ما سنتطرق اليه في الفصل الثاني .



## الفصل الثاني

# مساهمة الموازنة في الرقابة على تكاليف الانتاج



**تمهيد:**

ان غرض رقابة التكاليف هو تحقيق أهداف المنشأة و التحقق من أنها تعمل وفق ما خطط له ، للوصول الى ادنى تكلفة ممكنة، و ذلك باستخدام مختلف الأدوات التسييرية حيث تعتبر الموازنة هي إحدى تلك الأدوات و التي تمثل نموذجا رقابيا فعالا يمكن أن تؤدي دورا أساسيا في هذا المجال.

فما هي التكلفة وما هي أهم تبويباتها وما هو دور الموازنات في الرقابة على تكاليف المؤسسة؟ هذا ما سنحاول الإجابة عنه بالتفصيل من خلال مضمون هذا الفصل.

## المبحث الاول : ماهية التكاليف

سيتم من خلال هذا المبحث الاحاظة بالاطار النظري للتكاليف و أهم تبويباتها.

## المطلب الأول: مفهوم التكاليف

سيتم التطرق في هذا المطلب الى تعريف التكلفة حيث ان مصطلح التكاليف يشير الى مجموع النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على سلعة او خدمة يتوقع منها ايراد او منفعة نتيجة بيعها او استعمالها ، و اذا لم يتحقق الايراد فان النفقات المدفوعة تعتبر خسارة المشروع ، و كما ان تكلفة الاصل هي عبارة عن جميع النفقات التي يتحملها المشروع في سبيل الحصول على ذلك الاصل ( تكلفة الشراء مضاف اليه جميع النفقات التي تدفع عليه ليصبح جاهز للاستخدام ) ، و كذلك تكلفة الانتاج هي عبارة عن اثمان المواد و الاجور المباشرة و اية تكاليف اخرى لازمة لإنتاج السلعة او الخدمة<sup>1</sup>.

- يعرف المحاسبون التكلفة بانها مورد مضحي به او ضائع لتحقيق هدف محدد ، و عادة تقاس التكلفة ( مثل المواد المباشرة او الاعلان) بقيم نقدية من الواجب دفعها للحصول على سلع او خدمات. و تتمثل التكلفة الفعلية في التكلفة التي حدثت (التكلفة التاريخية) و ذلك لتميزها عن التكلفة المخططة (او المتنبأ بها ) طبقا للموازنة<sup>2</sup>.
- تعني كلمة تكلفة تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة او خدمة في الحاضر او المستقبل ، و لكن لفظة تكاليف بمفردها لا تعني كثيرا و يجب ان يضاف اليها صفة توضح طبيعتها او المقصود بها، و يوجد صفات عديدة لهذه اللفظة كل منها يستخدم للدلالة على نوع معين من التكاليف<sup>3</sup>.
- التكلفة في مفهومها العام هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر او المستقبل او بمعنى اخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية اخرى في الحاضر او المستقبل<sup>4</sup>.
- ينظر الى التكلفة من جهة نظر محاسبيه على انها تلك النفقات ( او المصروفات ) التي تسبب انخفاضا في اصول المنظمة في الحاضر او المستقبل و من امثلة ذلك الاجور و الرواتب التي تدفع

<sup>1</sup> نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2013، ص 14

<sup>2</sup> تشارلز هورنجرن و آخرون، محاسبة التكاليف مدخل اداري ترجمة احمد حامد، دار المريخ للنشر، السعودية ، ص 63 .

<sup>3</sup> احمد محمد النور و آخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الاعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007 ، ص 9.

<sup>4</sup> عبد المقصود محمد ديبان، ناصر عبد الطيف، مبادئ في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 59.

للعاملين و الايجار و فواتير الماء و الكهرباء ، حيث تمثل هذه النفقات مبالغ نقدية يجب الوفاء بها من اجل تسيير العمل ، و قد يكون هذا التخفيض مباشر او غير مباشر<sup>1</sup>.

و من خلال هذه التعاريف يتضح انه لكي يتم تكييف التضحية الاقتصادية في منشأة ما كأحد بنود التكاليف، فان الامر يستلزم ان تتوافر فيها الشروط الثلاثة التالية مجتمعة<sup>2</sup> :

- **الشرط الاول : تستلزمها طبيعة النشاط :** بمعنى انها ضرورية و لا يمكن مزاوله النشاط بدونها.
- **الشرط الثاني : يمكن توقعها :** بمعنى انه يمكن تحديد قيمتها مقدما بطريقة او بأخرى.
- **الشرط الثالث : لا يمكن تجنبها :** الا في حالة التوقف النهائي عن مزاوله النشاط.

### المطلب الثاني: تبويبات التكاليف

يمكن النظر الى التكلفة من وجهات نظر متعددة ، أو تبويبها طبقا لأسس متعددة يحتاج كل منها-و ما يتولد عنها من مفاهيم- الى دراسة و فهم ، باعتبار ان هذه المفاهيم تمثل الاساس في مجال استخدام المعلومات المحاسبية ، و من اهم هذه التبويبات ما يلي :

#### اولا : تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعة عوامل الانتاج :

تهدف اي عملية صناعية الى تحويل المادة الخام (الاولية ) الى منتج تام الصنع ، بواسطة العمالة الخيرية و بمساعدة الخدمات الاخرى ، و على ذلك فان عناصر التكاليف تبويب حسب طبيعتها الى ثلاث مجموعات رئيسية هي<sup>3</sup>:

**1-تكلفة عنصر المواد (المستلزمات السلعية ) :** ان التكلفة تمثل العبء الذي يتحمله المشروع طواعية لغرض اقتناء منفعة ما ، و تكلفة المواد تعني الاعباء و التضحيات التي يتحملها المشروع بسبب اقتنائه مختلف انواع المواد و المستلزمات السلعية التي تلزم مجمل نشاطه.

و سواء اكانت هذه المواد تدخل في عملية الانتاج و تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل و التحويل حتى يخلق المنتج النهائي ( مواد خام و نصف مصنعة و كاملة الصنع ) ، او تساعد على اتمام عملية الانتاج ( كالوقود و القوى المحركة و قطع الغيار و مواد الصيانة و مواد و مهمات التشغيل...الخ) ، او

<sup>1</sup> سليمان سفيان، مجيد الشرع، مرجع سابق، ص ص 49-50.

<sup>2</sup> احمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 98.

<sup>3</sup> صالح عبد الله الرزق، عط الله و ارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 1999، ص ص 36-39.

تساعد على تحقيق عملية بيع هذه المنتجات (كمواد الدعاية و الاعلان و مواد التعبئة و التغليف ) ، او تساعد على انجاز الادارة لمجمل وظائفها على مستوى كامل المشروع ( كالمقرطاسية و الادوات الكتابية و الكتب و المطبوعات و الجرائد و الدوريات ...الخ ).

**2- تكلفة العمل (الاجور):** تعرف بأنها التكلفة التي يتحملها المشروع لقاء ما يقدمه العاملون به من عمل ( سواء اكان ذلك بالأجر و بالمرتب او بالعمولة او بالمكافأة ...الخ )، و تشمل هذه التكلفة على كل من:

- اجور نقدية.
- مزايا عينية.
- تأمينات اجتماعية.

و مثل هذا التقسيم يساعد على تنفيذ الخطأ الشائع الذي يقتصر مفهوم تكلفة العمل على الرواتب النقدية الممنوحة للعاملين بالمشروع، فالراتب على و مجرد جزء من تكلفة العمل التي تشمل بالإضافة الى ذلك اية اعباء نقدية او عينية اخرى يتحملها المشروع لقاء استخدامه قوة العمل البشري الذهنية و العضلية العاملة به، مثل الاجور الاضافية و العلاوات و المكافآت و الحوافز و البدلات النقدية المدفوعة للعاملين، بالإضافة لأية مزايا عينية اخرى ممثلة في المأكل و الملبس او العلاج و اية تأمينات يتحملها المشروع نيابة عن العاملين فيه مثل التأمين ضد اصابات العمال او ضد الشيخوخة او البطالة ... الخ.

و يتحمل المشروع هذه التكاليف نظير ما يقدمه له العاملون به بمختلف مواقع العمل سواء مواقع الانتاج او خدمات الانتاج او اقسام الخدمات الاخرى في المشروع، اي في الورش او الاقسام الانتاجية او في مراكز الصيانة و الاصلاحات او في معارض البيع و التوزيع او في الادارات المختلفة.

**3- تكلفة الخدمات:** و تشمل كافة انواع التكاليف و النفقات التي تلزم لإتمام دورة النشاط الاقتصادي للمشروع بما ذلك التكلفة الافتراضية المحتسبة لاستخدام الاصول المملوكة شريطة ان لا تكون هذه النفقات ضمن مجموعتي المواد و الاجور ،و من امثلتها اهلاكات الاصول المختلفة او ايجاراتها او مصروفات الصيانة و خدمات الابحاث و التجارب و مصروفات النشر و الاعلان و الطباعة و الدعاية و الفوائد و التأمينات و نفقات النقل بوسائل مملوكة للغير و التخزين في مخازن الغير و مصروفات البريد و البرق و الهاتف ،و مصروفات التدفئة و التبريد و الكهرباء ... الخ. هذا و تعتمد دورة النشاط الاقتصادي في المشروع على عناصر التكاليف الثلاثة المذكورة - مواد ، اجور، خدمات- بنسب متفاوتة. حيث تختلف النسبة بين هذه العناصر من

مشروع لأخر حسب طبيعة و بنية و تركيب المنتج النهائي فيه. فمثلا قد يزداد الوزن النسبي النوعي لعنصر المواد في تكاليف الانتاج في صناعات معينة كالغزل و النسيج و تكرير السكر و الادوية و الاغذية المحفوظة مثلا بينما يزداد الوزن النوعي لعنصر العمل في صناعات اخرى كالحديد و الصلب و الصناعات الدقيقة، في حين يتضاعف وزن عنصر الخدمات في صناعات اخرى كتوليد الكهرباء و الفنادق و شركات الطيران.

و عادة ما يطلق على تكلفة المواد المباشرة بالإضافة الى الاجور المباشرة اصطلاح التكلفة الاولية ، في حين يطلق على الاجور المباشرة و التكاليف الصناعية غير المباشرة اصطلاح تكلفة التحويل او التشكيل.

**ثانيا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع الرئيسية:** تتكون من:<sup>1</sup>

**1- تكاليف الانتاج :** و تشمل جميع التكاليف التي تخص المواد و العمل و الخدمات التي يتم انفاقها على السلعة في مراحل الانتاج .

قد تكون المواد المستخدمة مواد خاما و نصف مصنعة او مصنعة و قد تكون مواد مباشرة او غير مباشرة، مثل مواد الصيانة و تشغيل الآلات .

اما تكاليف العمل فهي اجور العاملين المباشرة ، مثل اجور العمال و الورش ، و خطوط الانتاج اما غير المباشرة فهي ما يتعلق بخدمات العاملين للآلات و حراسة المصنع و الابحاث و التجارب .

و قد تكون مصاريف صناعية غير مباشرة تتعلق بعمليات الانتاج مثل التأمين على المصنع و صيانة المصنع و نظافته و اتجار المصنع و القوى المحركة.

**2- تكاليف التسويق :** و تتمثل في جميع المصاريف مثل تخزين المواد تامة الصنع و مصاريف الدعاية و الاعلان و الترويج و البيع و مصاريف النقل و التوزيع و ايجار المعرض و تشمل :

- تكاليف المواد المستخدمة في عملية التسويق مثل المطبوعات و التغليف و التعبئة و الشحن و مصاريف ابحاث التسويق .

- رواتب و اجور العاملين في التسويق و منها عمولات وكلاء البيع و التوزيع و النقل و رواتب العاملين في معارض البيع و اجورهم .

<sup>1</sup> عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2002، ص 25-26.

- المصاريف الاخرى التي تحتاجها عملية التسويق مثل مصاريف الاتصال و البيع و التوزيع و النظافة و الضيافة و الاثارة و التدفئة و غيرها .

**3-التكاليف الادارية :** و هي المصاريف التي تتمثل في رواتب الادارة المالية و مصاريفها و ادارة الشؤون القانونية و ادارة الافراد بما يخص عملية الانتاج و هي :

- المواد المستخدمة في المطبوعات و الصيانة و مواد النظافة .
- رواتب العاملين بتلك الادارات و اجورهم و منها رواتب الموظفين في الادارات العامة و قسم الصيانة و النظافة و مكافآت اعضاء مجلس الادارة .
- المصاريف الادارية الاخرى مثل استهلاك الاثاث و التأمين على الادارات السابقة و مصاريف المكالمات الهاتفية و البريد و الضيافة و اتعاب المدققين و غيرها .

**ثالثا : تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج:** تقسم عناصر التكاليف على حسب علاقة العنصر

بوحدة المنتج النهائي الى عناصر تكاليف غير مباشرة<sup>1</sup>:

**1-تكاليف مباشرة :** تشمل جميع بنود النفقات الخاصة بالمواد ، و الاجور ، و المصروفات المباشرة التي لها علاقة مباشرة بوحدة المنتج و تتفق خصيصا لإنتاجه في شكله النهائي .يشترط فيها الخصائص الاتية :

- وجود علاقة ارتباط واضحة بين عنصر التكلفة ووحدة المنتج النهائي .
- سهولة تخصيص و تحميل عنصر التكلفة على وحدة الانتاج بكل دقة ، دون الرجوع الى قواعد او اجراءات حكمية .
- يمكن قياسها بدقة حيث يتم تحديدها و التعبير عنها بوحدات نقدية .

**2-تكاليف غير مباشرة :**

- تشمل بنود التكاليف و النفقات التي لها علاقة ارتباط سببية مع اكثر من وحدة انتاج اي التي لا يمكن نسبتها او تخصيصها لوحدة منتج معين ، و يتم توزيعها بطرق تحكمية .
- تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل : اجور المشرفين في المصنع ، و اهلاك الآلات و مباني المصنع ، المقود ... الخ .

<sup>1</sup> أحمد كلبونة و اخرون، الاصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف (المدخل النظري و التطبيقي)، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2001، ص ص 39-40.

- و مصروفات البيع و التوزيع مثل : تكلفة مواد التعبئة و التغليف و مصروفات الدعاية و الاعلان و اجور حال البيع .
- و مصروفات ادارية و تمويلية : مثل : اجور الاداريين ، ايجار المكان ، الادوات الكتابية المستخدمة ... الخ .اي التي تصرف من اجل اكثر من مركز او المنشأة ككل .

رابعاً : تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الانتاج: تنقسم التكاليف حسب علاقتها بحجم الانتاج الى :<sup>1</sup>

1. **التكاليف المتغيرة** : هي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع حجم الانتاج ، حيث تزداد بزيادته و تنخفض بانخفاضه و يختفي باختفائه ، في حين تبقى تكلفة الوحدة الواحدة من هذا النوع من التكاليف ثابتة مهما تغير حجم الانتاج .
2. **التكاليف الثابتة** : هي تلك التكاليف التي لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في الانتاج بينما تكلفة الوحدة الواحدة منها تتغير مع حجم الانتاج ، حيث تزداد تكلفة الوحدة اذا انخفض حجم الانتاج ، و تنخفض تكلفة الوحدة اذا زاد حجم النتاج ، و هي لا تختفي باختفاء الانتاج .
3. **تكاليف شبه متغيرة** : هي التكاليف التي تدفعها المؤسسة حتى في حالة توقف النشاط و لكن ليس بنفس النسبة ، فهي تتغير بنسبة اقل و الجزء المتغير فيها يكون اكبر من الجزء الثابت
4. **تكاليف شبه ثابتة** : هي التكاليف التي تتغير مع حجم النشاط و لكن ليست بنفس النسبة ، فهي تتغير بنسبة اقل و الجزء الثابت فيها اكبر من الجزء المتغير .

خامساً : تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة: تصنف التكاليف من حيث درجة الرقابة و التحكم بها من

قبل القسم او الشخص المعني الى نوعين هما :<sup>2</sup>

- التكاليف القابلة للرقابة .

- التكاليف غير القابلة للرقابة .

تعتبر التكاليف قابلة اذا كان القسم المعني يستطيع ضبطها و اتخاذ القرارات الخاصة بها ضمن فترة زمنية معينة ، اي ان التكاليف تعتبر قابلة للرقابة بالنسبة لقسم معين اذا امتلك ذلك القسم سلطة و صلاحية التصرف بالتكلفة من حيث تحديد قيمتها و مصدرها و غير ذلك . مثال ذلك: اذا كان قسم المشتريات في المشاة هو صاحب الصلاحية في تحديد كمية و نوعية المشتريات اللازمة من المواد

<sup>1</sup> محمود على الجبالي، قصي السائري، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الاردن، 2000 ص 25.

<sup>2</sup> محمد ابو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2008 ص ص 29-30.

الخام، فان تكلفة هذا البند تكون قابلة للرقابة بالنسبة لقسم المشتريات . اما اذا كان القسم لا يملك الصلاحية في اتخاذ القرارات الخاصة بالبند المعني فان تكاليف هذا البند تكون غير قابلة للرقابة بالنسبة لهذا القسم ، ففي الحالة السابقة اذا كانت عملية تحديد مصدر الشراء و كميات المواد الخام هي من صلاحية المدير العام للمشروع ، تكون تكاليف هذا البند غير قابلة للرقابة بالنسبة لقسم المشتريات ، الا انها تكون قابلة للرقابة بالنسبة للمدير العام .

و يلاحظ بشكل عام ان معظم التكاليف تكون قابلة للرقابة اذا ما ارتفعنا في السلم الاداري في المنشأة ، فمجلس الادارة و المدير العام بيده صلاحيات اتخاذ القرارات الخاصة بغالبية بنود التكاليف .

اما الغاية في تصنيف التكاليف الى قابلة و غير قابلة للرقابة فتمثل في ان القسم المعني يسال و يقيم بشكل اساسي بناء على التكاليف الخاضعة لرقابته ، و ذلك على اساس ان المساءلة والتقييم تكون بناء على درجة السلطات الممنوحة لكل قسم ، و هذا يندرج تحت محاسبة المسؤولية ، فمن غير المعقول ان يتم مساءلة قسم معين عن بنود التكاليف التي لا يملك صلاحية اتخاذ القرارات بشأنها ، و عليه تزداد درجة المساءلة في حالة منح الاقسام سلطات و صلاحيات اكثر في عملية اتخاذ القرارات ، و هناك معيار اخر لتصنيف التكاليف الى قابلة و غير قابلة ، يتمثل في ان التكاليف تكون غير قابلة للرقابة اذا كان من غير الممكن للمنشأة تغييرها في المدى المنظور، ففي حالة توقيع عقد لصيانة الالات و المعدات الخاصة بالمصنع لمدة سنة ، تكون تكاليف الصيانة غير قابلة للرقابة حتى انتهاء السنة ، اما عند انتهاء العقد فتصبح تكاليف الصيانة قابلة للرقابة .

#### سادسا : مفاهيم التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات: منها:<sup>1</sup>

**1-التكلفة التفاضلية :** هي الفرق في التكاليف ما بين بديلين ، و عادة ما تسعى الادارة عند دراسة عدة بدائل متاحة امامها ، تسعى للمقارنة ما بين تكاليف تلك البدائل و كذلك الايرادات المتحققة من تلك البدائل المتاحة . و لعل افضل مثال على التكاليف التفاضلية هو ان الادارة لديها مجموعة منتجات من عملية انتاجية واحدة و امامها قرار اداري هل تستمر في ادخال تلك المنتجات الى عمليات انتاج اضافية و بيعها بالأسواق او الاكتفاء بعملية الانتاج الاولى و بيعها كما هي عليه في الاسواق ، ان العنصر الحاسم في ذلك هو مقارنة التكاليف الاضافية مع تلك الايرادات الاضافية التي ستحقق من العمليات الاضافية .

<sup>1</sup> عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، اثرء للنشر و التوزيع، 2008 ص ص 28-29.

**2- تكاليف الفرصة البديلة :** هي مقدار المساهمة في الدخل المفقودة نتيجة قلة الموارد المتاحة و اختيار بديل عن اخر ، و لعل خير مثال على ذلك ان طالبا يرغب بالحصول على درجة الماجستير

في المحاسبة فان التكاليف التي يجب اخذها في الحسبان ليس فقط الاجور الدراسية و الكتب الازمة لذلك ، بل ايضا يجب اخذ بالاعتبار الدخل الضائع له من عدم العمل و الحصول على مرتب بل الدراسة و الانفاق عليها. ( لكن ربما يأخذ عامل المكانة الاجتماعية و الراتب الاعلى الذي سوف يحصل عليه مستقبلا احد العناصر الاخرى التي تدخل في عملية المفاضلة و اتخاذ القرار ).

**3- التكلفة الغارقة :** هي تكاليف سبق و ان تحققت نتيجة لقرارات ادارية ، فهي تكلفة ماضية ، و لا يمكن الان تجنبها نتيجة اي قرار اداري لاحق . و لا يمكن تغييرها مهما كانت الظروف و القرارات و الافعال المتخذة لاحقا ، و لذلك على الادارة عدم النظر الى مثل هذه التكاليف اذا كان البديل المقدم يسعى الى تحقيق اهداف افضل لمستقبل الشركة .

### المطلب الثالث: الرقابة على تكاليف الإنتاج

تقوم ادارة الوحدة الاقتصادية عادة يوضع مجموعة من السياسات و الاجراءات التي تهدف الى التأكد من ان الاهداف المحددة يجري تحقيقها حيث تشكل هذه السياسات و الاجراءات بمجموعها نظاما للرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية و تهتم الادارة بهذه الاجراءات و السياسات للتأكد من انه يتم تنفيذ الاعمال و الانشطة بشكل يحقق الاهداف المطلوبة و في هذا المجال فان هناك فرقا بين الهدف و السياسة حيث يعتبر الهدف بمثابة النتائج المطلوب تحقيقها بالجهد الجماعي في المستقبل اما السياسة فهي مجموعة من القواعد و التعليمات التي توضع بمعرفة الادارة العليا و توجه الادارة الدنيا لتحقيق الاهداف المطلوب تحقيقها لذلك نجد ان الاهداف تكون واضحة و محددة زمنيا و كميا اما سياسيا فهي تشكل مرشدا أو طريقا للوصول الى الاهداف المطلوبة، و تبرز اهمية تلك السياسات و الاجراءات التي تحدها ادارة الوحدة الادارية من خلال تأثيرها على سلوك العاملين في الوحدة الادارية، و بالتالي ضمان تنفيذ الاعمال و الانشطة بشكل تحقيق الاهداف المطلوبة .

و قد عرفت الرقابة الداخلية « بانها خطة تنظيمية و كافة الطرق و الوسائل و الاساليب التي تتبعها المؤسسة من اجل حماية اصولها و التأكد من دقة و امكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية و تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية »

و يتولى مسؤولية تحقيق اهداف الرقابة الداخلية نظامين فرعيين لنظام الرقابة الداخلية هما: نظام الرقابة الداخلية المحاسبية, و نظام الرقابة الادارية

أ. **الرقابة الداخلية المحاسبية** : تشمل هذه الرقابة جميع الوسائل و الاجراءات الهادفة الى الاختبار دقة البيانات المحاسبية المشبكة بالدفاتر و درجة الاعتماد عليها ,و كذلك وقاية الاصول و السجلات المحاسبية ,و نلاحظ ان هذه الرقابة ضرورية لمنع و اكتشاف الاخطاء و التجاوزات في النفقات و ارداد الوحدة الادارية و سجلاتها المحاسبية

ب. **الرقابة الادارية** : و تشمل الخطة التنفيذية ووسائل التنسيق و الاجراءات التي تتعلق بالاتحاد القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية و توضع هذه الوسائل لتحقيق اكبر قد ممكن من الكفاية التشغيلية مع تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الادارية ,لذلك تعتبر هذه الرقابة مكتشفة الاخطاء و المصححة لها اذا تحاول اكتشاف اي انحراف عن النتائج المخططة او اي ابتعاد عن السياسات الادارية المقررة

و تعتبر نظم الموازنات من اساليب الرقابة الادارية و نلاحظ ان وظيفة كل من النظامين السابقين للرقابة الداخلية تكمل وظيفة الاخر فالإشراف الجيد من الادارة الوحدة الادارية يعمل على تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية و منع الاخطاء او السرقة و الحصول على البيانات دقيقة و بالتالي فان الامر يتطلب وضع الاساليب التي تؤدي الي التنمية الكفاء التشغيلية و تشجيع الالتزام بتطبيق السياسات و التعليمات و الادارية و تقليل احتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات و التعليمات .

- و تعرف الرقابة الادارية بانها «عملية منهجية يستطيع من خلالها المديرون خيط مختلف الأنشطة التنظيمية لتتوافق مع التوقعات المقررة في الخطوط و الموازنات و الاهداف و معايير الاداء .».

حيث ان عملية الرقابة التي تؤديها الموازنة تقوم على مقارنة المعايير المخططة بالأداء الفعلي و الكشف عن الانحرافات و بيان اسبابها و اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيحها اوضع تكرارها في المستقبل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد موسى محمد النجار ، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط و رقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، رسالة مقدمة لنيل درجة ماجستير في المحاسبة و التمويل، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، 2006، ص ص 68-71.

### المبحث الثاني: دور استخدام الموازنة في الرقابة على تكاليف الانتاج

تسعى جل المؤسسات الى الرقابة على تكاليفها و خاصة الانتاجية منها و هذا للحفاظ على مكانها في السوق في ظل المنافسة الشديدة.

فسنوضح من خلال هذا المبحث مدى أهمية الموازنات في الرقابة على تكاليف الانتاج من خلال بعض الموازنات

#### المطلب الأول: دور موازنة المبيعات في الرقابة على تكاليف الانتاج

يظهر دور موازنة المبيعات في الرقابة على تكاليف الانتاج عند إعدادها وعند اتخاذها كأداة للرقابة. حيث أن المؤسسة أثناء اعداد موازنة المبيعات تهتم بتقدير الكمية التي سوف يتم بيعها ومواصفات البضاعة التي يريدتها المستهلك وتحديد السعر الذي يلائمه، و ذلك بهدف تجنب ركود منتجاتها وتحملها لتكاليف نتيجة عدم بيعها وربما يؤدي هذا الركود إلى إفلاسها.

وعند تنفيذ موازنة المبيعات التي تعمل على تحقيق التقديرات الموضوعة، يظهر دور موازنة المبيعات في الرقابة على تكاليف الانتاج من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع تلك المقدرة و هذا ما يعرف بالرقابة. ولتحقيق الرقابة على تنفيذ موازنة المبيعات فإنه ينبغي اعداد مجموعة من التقارير التي تبين فيها المبيعات الفعلية لكل منطقة ، لكل فصل و لكل نوع من أنواع المنتجات .

و يختلف عدد تقارير المتابعة الدورية و البيانات التي تحتويها باختلاف الشركات و حاجات العمل بها:<sup>1</sup>

1. الرقابة الموسمية: فاذا تبين بأن في فترة معينة كان حجم المبيعات ضعيفا في منطقة معينة أو في جميع مناطق البيع فيمكن ارجاع هذا الى سبب الركود في تلك المنطقة أو في جميع المناطق. و لكن اذا كان حجم المبيعات ضعيفا خلال فترة معينة من السنة و على مستوى وكيل أو ممثل بيع واحد أو عدة ممثلين ففي هذه الحالة على الادارة أن تراقب الممثلين و ذلك برقابة المسافات المقطوعة و عدد الزيارات التي قاموا بها ...الخ.

<sup>1</sup> محمد فرкос ، مرجع سابق، ص 39-46

2. **الرقابة الجهوية:** اذا كان الاتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة يختلف عن الاتجاه العام للمبيعات في المناطق الأخرى فانه يستوجب البحث عن أسباب هذا لاختلاف لتصحيحها و تجنب وقوعها في المستقبل و تنصب عملية الرقابة على وكلاء البيع، و الأسباب من الممكن أن تكون خارجية كالإضرابات العمالية في منطقة معينة أو الركود المحلي...الخ، أو أسباب داخلية كالنقص في التموين لمنطقة معينة أو كفاءة رجال البيع و الممثلين و عدم أداء عملهم كما يجب.

3. **الرقابة على المنتجات و نوعيتها:** اذا كانت مبيعات منتج معين ضعيفة أو ابتدأت في الانخفاض فان على المؤسسة أن تغير من السياسة البيعية التي تنتجها ازاء هذا المنتج بأن توقف تسويقه تماما و تعويضه أو تغيير سعر بيعه اذا كانت هناك منافسة، أو القيام بحملة للدعاية و الاشهار أو تغيير شكله...الخ، و يجب استبعاد الأسباب الأخرى كالركود و ضعف أداء رجال البيع.

4. **تحليل الانحرافات:** الانحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة أي في صالح المؤسسة أو غير ملائمة أي في غير صالحها تنقسم الى قسمين:

- انحرافات ترجع الى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية و هي الانحرافات الخاضعة للرقابة.
- انحرافات ترجع الى عوامل خارجية و هي الانحرافات غير الخاضعة للرقابة.

عند تحليل الانحرافات يجب أن يركز الاهتمام على الانحرافات غير العادية أي على تلك العناصر التي يختلف فيها الأداء الفعلي عن الأداء التقديري بدرجة كبيرة (سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة). و مزولة أسلوب الادارة بالاستثناء تمكننا من الاستقصاء فقط عن أسباب الانحرافات التي تجاوزت المستوى المقبول أو المسموح به أو المحدد مسبقا، و عدم تحليل جميع الانحرافات. و ينجم عن هذا الاجراء ربح كبير في الوقت المستغرق في تحليل الانحرافات و الاستقصاء عنها و بالتالي توفير في التكاليف.

و عند تحديد المستويات المقبولة (المسموح بها) يجب أن نأخذ بعين الاعتبار تكلفة الاستقصاء عن أسباب الانحرافات و نقيسها بقيمة المعلومات الناتجة من الاستقصاء، كما يجب أن نستبعد من الدراسة و التحليل الانحرافات العشوائية أو غير الخاضعة للرقابة في المدى القصير.

فحسب الحالات فان مستويات 1 %، 2% أو 5 % يمكن اعتبارها بأنها مستويات مقبولة، الا أنه يجب استعمال الطرق الاحصائية لتحديد المستويات المقبولة.

و حتى نتمكن من مزولة أسلوب الادارة بالاستثناء على أحسن وجه يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- يجب تحديد المستويات المقبولة بالقيم المطلقة و بالقيم النسبية، لأن انحراف بنسبة 1% على مبلغ ضخم يمكن أن تكون آثاره أكبر بكثير من آثار انحراف بنسبة 10% على مبلغ ضئيل.
- يجب التعمق في تحليل الانحرافات المهمة لأنه يمكن أن تكون نسبة الانحراف ضئيلة و لكن تختفي من ورائها انحرافات معتبرة لها اتجاه معاكس.
- يجب أن تكون الانحرافات التي تتطلب رعاية و اهتمام خاص مبينة بوضوح في مستندات التحليل أو في قوائم الانحرافات.

5. **المبدأ العام في تحليل الانحرافات:** ان مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة. و بافتراض بأن هناك عنصران فقط و هما الكمية و السعر فالتحليل يكون بالشكل التالي :

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

أو: = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية.

6. **تحليل الانحراف على الهامش:** من المستحسن أن يكون الهدف المحدد لمصلحة البيع هو هدف تحقيق هامش معين عوضاً من أن يكون الهدف هو تحقيق رقم أعمال معين . و يكون الانحراف الكلي في هذه الحالة هو عبارة عن الفرق بين الهامش المقدر و الهامش الفعلي.

و يمكن تعريف الهامش للمنتوج على أنه الفرق بين سعر البيع و التكلفة المتغيرة للمنتوج. و يساعد تحليل الانحرافات على الاجابة على الأسئلة التالية:

- هل الهامش أعلى أو أقل من المتوقع ؟
- هل كمية المبيعات أكبر أو أقل من الكمية المقدرة ؟
- هل كان مزيج البيع الفعلي أفضل أو أسوء من مزيج البيع التقديري ؟

حالة مؤسسة تباع منتوجا واحدا : في حالة المؤسسة التي تباع منتوجا واحدا فان النتيجة تتأثر بتغيرين فقط و هما: سعر البيع و الكمية المباعة. و يتم التحليل على نحو ما سبق

الانحراف الكلي = الكمية الفعلية \* السعر الفعلي - الكمية المعيارية \* السعر المعيارية

انحراف الكمية = (كمية فعلية - كمية معيارية) \* السعر المعيارية .

انحراف السعر = (سعر فعلي - سعر معياري) / الكمية الفعلية.

حالة مؤسسة تنتج و تباع عدة منتجات: في حالة المؤسسة التي تباع عدة منتجات هناك متغير اضافي يؤخذ بعين الاعتبار و هو المزيج البيعي، أي حصة مختلف المنتجات ضمن الحجم الكلي للمبيعات .

فكل اختلاف في المزيج البيعي بين ما كان مقدارا و ما يتحقق سيؤثر على الهامش الاجمالي و يؤدي الى ظهور انحراف اضافي يدعى انحراف المزج.

### المطلب الثاني: دور موازنة الإنتاج في الرقابة على تكاليف الإنتاج

لاحظنا فيما سبق من خلال مراحل إعداد موازنة الإنتاج أنها تهتم بتقدير الكمية التي سوف يتم إنتاجها، وتحديد مستويات التخزين، فهي تحل مشكلة تحديد المستويات الدنيا والقصى التي يجب أن يبلغها مستوى مخزون المنتجات الجاهزة، لعدم تحمل المؤسسة تكاليف ومخاطر كبيرة نتيجة الاستثمار المبالغ فيه من تخزين المنتجات الجاهزة، وأيضا لضمان تلبية متطلبات المبيعات دون انقطاع من اجل عدم خسارة أي زبون وربما يكون زبون مهم.

وعند تنفيذ موازنة الإنتاج وعمل جميع الأشخاص في قسم الإنتاج على تحقيق التقديرات الموضوعة، تأتي الأهمية الثانية لموازنة الإنتاج للتحكم في التكاليف المؤسسة من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع تلك المقدرة و هذا ما يعرف بالرقابة، وعند ظهور انحرافات تحلل حسب طبيعتها إلى انحرافات في الكمية وانحرافات في السعر، حيث ترجع أسباب الانحرافات في الكمية عموما إلى ضياع أو تلف أو فساد المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج، فعند مراقبة وتحليل الكميات المستهلكة. وفي اغلب الأوقات يكون انحراف الإنتاج بسبب: <sup>1</sup>

- التموين بكميات غير مطابقة للمواصفات أو تالفة.
- التأخر في التموين.

<sup>1</sup> محمد سامي راضى ، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص160.

### المطلب الثالث: دور موازنة تكاليف (مستلزمات) الإنتاج في الرقابة على تكاليف الإنتاج

سيتم توضيح دور موازنة تكاليف (مستلزمات) الإنتاج من خلال موازنة المواد الأولية وموازنة العمل المباشر و موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة.

#### أولاً: دور موازنة المواد الأولية في الرقابة على تكاليف الإنتاج

تظهر انحرافات بين الموازنة و النتائج الفعلية عند تنفيذ برنامج الإنتاج، و تحلل هذه الانحرافات حسب مكوناتها الى انحرافات في الكمية و انحرافات في السعر. و يقوم قسم المحاسبة بتحليل هذه الانحرافات:<sup>1</sup>

1. انحرافات في الكميات المستهلكة و ترجع أسبابها عموماً الى الضياع و التلف و فساد المواد.
2. انحراف السعر و هو ينتج من التغير في السعر الفعلي عن السعر التقديري.

و عند تحليل و مراقبة انحرافات الكميات المستهلكة يجب التمييز بين الأسباب الخارجية و الأسباب الداخلية، فالأسباب الخارجية يتسبب فيها الموردون كتموين المؤسسة بمواد تالفة أو غير مطابقة للمواصفات. أما الأسباب الداخلية فتحمّل على أقسام الإنتاج كالضياع و التلف في المواد و المنتجات غير الصالحة للبيع.

نحلل الانحراف الكلي الى انحراف السعر و انحراف الكمية. حث أن:

1. انحراف السعر: (السعر الفعلي-السعر التقليدي)\*الكمية الفعلية.
2. انحراف الكمية: (الكمية الفعلية-الكمية التقديرية)\*السعر المعياري.

حيث أنه يمكن تحليل انحراف الكمية الى انحرافين، انحراف مزيج المواد و انحراف عائد المواد.

أ- انحراف مزيج المواد: عندما يصنع منتج بعدة أنواع من المواد و تستعمل بنسب محددة، فإذا كانت الكميات المعيارية تختلف عن الكميات الفعلية فنلاحظ أن هناك انحراف في كمية المواد. لكن إذا كان جزء في انحراف كمية المواد راجع الى الاختلال في نسب مزج المواد، فهذا الجزء يعتبر انحراف مزيج المواد. مثلاً قد يقوم قسم الإنتاج باستعمال كميات أكبر من مادة ما و يعوض هذه الزيادة بتخفيض الكميات المستعملة من المادة الأخرى كحالة عدم توفر المادة بالكميات المناسبة أو أن سعرها مرتفع في السوق. و يحسب الانحراف كما يلي:

<sup>1</sup> محمد فركوس، مرجع سابق، ص 104-107

انحراف مزيج المواد:

(نسبة المزيج التقديري-نسبة المزيج الفعلي)\*الكمية الكلية الفعلية\*(متوسط السعر التقديري-السعر التقديري)

ب- انحراف عائد المواد: في معظم عمليات التصنيع و التحويل نتقرب أن يحدث تلف عادي في المواد، و لهذا فغالبا ما نحدد معيار للعائد العادي المرتقب. ان العائد العادي هو عبارة عن الكمية من المنتوجات التامة (الاورجات الحاصلة من كمية معيارية من المواد (الادخالات)، في غالب الأحيان يكون العائد المعياري مختلفا عن العائد الفعلي و هذا الاختلاف هو انحراف العائد. و يحسب هذا الانحراف كما يلي:

انحراف العائد=(الكمية الفعلية- الكمية التقديرية من المواد للإنتاج الفعلي)\* متوسط السعر التقديري

ثانيا: دور موازنة العمل المباشر في الرقابة على تكاليف الانتاج

عند التنفيذ الفعلي لبرنامج الانتاج من المتوقع ظهور انحرافات بين الموازنة التقديرية و الموازنة الفعلية لليد العاملة. و تحلل هذه الانحرافات حسب مكوناتها الى انحرافات كميات الوقت و انحرافات معدلات الأجر:<sup>1</sup>

1. انحرافات كمية الوقت: أسباب هذا الانحراف متعددة: عطل الآلات، عدم تموين الورشة بالمواد يؤدي الى ضياع الوقت...الخ.

2. انحرافات معدل الأجر الساعي: أسبابه مختلفة و يمكن ذكر:

- رفع الأجر من طرف الادارة العامة.
- استعمال ساعات اضافية غير مبرمجة من قبل.
- تشغيل عمال للقيام بأعمال غير مؤهلين فيها.

و ترجع أسباب هذه الانحرافات الى أسباب داخلية و أسباب خارجية.

بالنسبة للأسباب الداخلية يجب التعرف على مركز المسؤولية المتسبب في هذه الانحرافات لأجل اتخاذ الاجراءات اللازمة لتقادي حدوث نفس الانحرافات في المستقبل.

<sup>1</sup> محمد فركوس، مرجع سابق، ص 113

أما الأسباب الخارجية فبعضها لا يمكن أن تتحكم فيها المؤسسة كحالة قرار رفع الأجور من طرف الدولة و البعض الاخر يمكن أن تتحكم فيها المؤسسة كليا أو جزئيا كحالة عدم التزام المورد بتموين المؤسسة في الموعد المحدد مما يؤدي الى توقف الانتاج مثل الانفاق على دفع التعويضات عن الخسائر الناجمة من التأخير في التموين.

### ثالثا: دور موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة في الرقابة على تكاليف الانتاج

ان المصاريف الصناعية غير المباشرة هي أحد عناصر تكاليف الانتاج و هي تنقسم الى ثلاثة مجموعات - ثابتة - متغيرة- و شبه متغيرة و ينتج عن هذه المصاريف اختلاف في تكلفة الوحدة التي يتم انتاجها كلما تغير حجم الانتاج .

و المشكلة مع هذه المصاريف أنها لا ترتبط مباشرة بالوحدات المنتجة حتى تسهل عملية مراقبتها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>محمد فركوس، مرجع سابق، ص 122

## خلاصة الفصل الثاني:

من خلال ما سبق يمكن القول بان للتكاليف أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية حيث تساعد المعلومات عن التكاليف في اتخاذ قرارات مصيرية وتمكن المؤسسة معرفة وضعها بالنسبة إلى المؤسسات الأخرى، حيث يمكن النظر الى التكلفة من وجهات نظر متعددة ، أو تبويبها طبقا لأسس متعددة ، ويمكن دور الموازنات في الرقابة على تكاليف المؤسسة إذ أنها تساعد المؤسسة في حساب انحرافات ومعرفة أسباب هذه الانحرافات ومحاولة معالجتها، وهذا ما سنحاول التطرق اليه في الفصل الثالث.

## المقدمة

المقدمة  
تعد الرقابة على تكاليف الانتاج باستخدام الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي من الموضوعات الهامة التي تهتم بها المؤسسات الصناعية الحديثة، حيث تسعى هذه المؤسسات إلى تحقيق أقصى درجة من الكفاءة الاقتصادية وتقليل الهدر في الموارد المتاحة. وتلعب الموازنات دوراً أساسياً في تحقيق هذه الأهداف من خلال توفير معلومات دقيقة ومفصلة عن التكاليف الفعلية مقارنة بالتكاليف المخطط لها، مما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.



**تمهيد:**

ان تطبيق نظام الموازنات يساعد في العملية التسييرية لأي مؤسسة حيث أنه نظام متكامل يساعد في عمليات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، و من بين المؤسسات التي تطبق هذا النظام وجدنا مؤسسة منبع الغزلان بمجمع طهراوي بسكرة، و عليه سنحاول في هذا الفصل التعرف على هذه الأداة من وجهة نظر المؤسسة محل الدراسة و واقع استخدامها و دورها في عملية الرقابة على تكاليف الانتاج.

## المبحث الأول: تقديم مجمع "طهراوي".

على الصعيد الوطني نجد أن مجمع "طهراوي" من أهم المجمعات لأنه يتبع المنهج المنطقي للتطور ويفضل دائما اندماج الشركات الاقتصادية بحيث يخلق قيمة مضافة مهمة جدا.

### المطلب الأول: نظرة عامة عن مجمع طهراوي .

يعتبر مجمع "طهراوي" مجموعة من الشركات التي تنشط في مجالات متنوعة، بحيث يتم تسييرها تحت إدارة واحدة.

### أولا: نشأة مجمع "طهراوي".

سنة 1974 أسس (الحاج علي طهراوي) مؤسسة البناء وأشغال الري ببسكرة والتي زولت نشاطها بتسيير مؤسسها إلى غاية 1994 حيث تم خلق مؤسسة طهراوي للتجارة العامة والتي صنفت كشركة تابعة للشركة القابضة (الأم) مؤسسة البناء وأشغال الري وذلك لأن مالكيها نفس الشخص وبالتالي بدأ "طهراوي" نشاطه كمجمع يحتوي على شركتين مستقلتين.

سنة 2003 أسس أبناء (الحاج علي طهراوي) مؤسسة الأشغال العمومية حيث تم ضمها إلى المجمع كشركة تابعة إلى غاية وفاة المالك مدير الشركة القابضة (الأم) ورئيس مجلس الإدارة لمجمع "طهراوي" سنة 2005، فأصبحت مؤسسة طهراوي للتجارة العامة الشركة القابضة (الأم) ومؤسسة الأشغال العمومية شركة تابعة لها، التي هي تحت إدارة أبناء (الحاج علي طهراوي).

وفي ماي 2009 أسس أبناء (الحاج علي طهراوي) مصنع المياه المعدنية بمنبع الغزلان حيث تم ضمه إلى مجمع "طهراوي" كشركة تابعة للشركة القابضة (الأم) مؤسسة طهراوي للتجارة العامة.

### ثانيا: تقديم الشركات التابعة لمجمع "طهراوي".

#### 1/ الشركة القابضة (الأم) مؤسسة طهراوي للتجارة العامة:

هي شركة قائمة بذاتها مختصة في التجارة (بيع) المعدات الفلاحية الايطالية ك: المضخات الغاطسة، مضخات السطح، المولدات، والمضخات الخاصة بملحقاتها، تقع على مستوى ولاية بسكرة، عدد العمال فيها 250 عامل، رأس المال الاجتماعي للشركة 81 000 000 دج، تم اختيار الماركة الايطالية -SAER- ellettropompe العالمية والتي بدورها أعطت الاعتماد ورخصة المتاجرة في منتجاتها لشركة (طهراوي

للتجارة العامة) على مستوى الجزائر، ونسبة السيطرة على الشركات التابعة لها المتمثلة في مصنع المياه المعدنية وشركة الأشغال العمومية والري هي 100%.

## 2/ الشركات التابعة في مجمع "طهراوي".

1\_2/ مؤسسة (مصنع) المياه المعدنية بمنبع الغزلان: هي وحدة إنتاج وتعبئة المياه المعدنية رأسمالها الاجتماعي 20 000 000 دج عدد عمالها 80 عامل، تتمتع بوسائل النقل الخاصة بها، يقع هذا المصنع في البلدية التي يحمل اسمها منبع الغزلان على بعد 35 كلم عن بسكرة، التحاليل الفيزيائية والكيميائية أجريت في مختبرات متخصصة أظهرت أن مصدر هذه المياه المعدنية والصفات التي تتميز بها صالحة للاستهلاك.

2\_2/ شركة الأشغال العمومية والري "طهراوي": هذه الشركة تهتم بالأشغال العمومية وأشغال الري المختلفة، رأسمالها الاجتماعي 35 000 000 دج، عدد العمال 280 عامل، وتخطط الشركة للشروع في تنفيذ أشغال كبرى كمحطات تنقية المياه، محطات تحليه المياه والإنشاءات الهندسية كالجسور.

المطلب الثاني: نطاق عمل مجمع "طهراوي".

ينشط مجمع "طهراوي" في مجالات مختلفة متكاملة على مستوى الوطن حيث كل شركة مكونة للمجمع لها شخصيتها المعنوية المستقلة.

### أولاً: نشاط الشركة القابضة (الأم) شركة طهراوي للتجارة العامة:

يتمثل نشاطها في بيع المواد الفلاحية، لديها مخزن رئيسي على مستوى ولاية بسكرة بالإضافة إلى (06) ستة نقاط بيع موزعة في: بسكرة (وسط المدينة)، الجزائر العاصمة، وهران، عنابة، تبسة، ورقلة، ومن أجل توفير خدمة ما بعد البيع للزبائن، الشركة تعرض قطع الغيار الأصلية الضرورية لصيانة المعدات. وقامت الشركة في ولاية بسكرة أيضا، بتخصيص ورشات تصليح وصيانة بكامل المعدات والأدوات التقنية الأساسية، وهذه المواد المستوردة متمثلة في:

← **ELECTROPOMPES IMMERGEES**: سلسلة بأقطار متنوعة، ومواد صنع مختلفة: البرونز، الفولاذ المقاوم للصدأ...

← **ELECTROPOMPES CENTRIFUGES**: مضخات بقوة ضغط متنوعة وبمواد صنع مختلفة، (عمودية وأفقية).

← **AGITATEURS ABS**: سلسلة كاملة من معدات ضخ ومعالجة مياه الصرف الصحي.

← **POMPES ET STATIONS DE DOSAGE DOSEURO**: مضخات مختلفة التطبيق حسب الاحتياج.

← **ELECTROPOMPES DE SERVITUDE**: مضخات المياه (الساخن والبارد)، المضخات

الخاصة بصهاريج (المياه، المحروقات)، مضخات التفريغ.

← **CENERATEURS DE COURANT**: مولدات كهربائية بقوة تتراوح (2 كيلو فولط أمبير-100

كيلو فولط أمبير).

← **CABLES, PIECES ELECTRIQUES ET ARMOIRES DE COMMANDE**: خزائن

التحكم، أسلاك كهربائية.

← **OBTURATEURS**: خاصة بأعمال شبكات الري، بأقطار مختلفة.

ثانيا: نشاط الشركات التابعة لمجمع "طهراوي".

1/ نشاط مؤسسة (مصنع) المياه المعدنية بمنبع الغزلان: هو مصنع يعمل على مصدر المياه المعدنية حيث

أن تدفق هذه المياه من هذا المصدر حوالي 30 م<sup>3</sup>/ساعة، يتم توزيع هذه المياه تحت اسم منبع الغزلان ولديها عدة نقاط بيع على الصعيد الوطني.

2/ نشاط شركة الأشغال العمومية والري: هي شركة قائمة بذاتها تنشط في مجال الأشغال العمومية وأشغال

الري عن طريق الصفقات المختلفة من أهمها:

- خزانات المياه العالية ذات السعة الكبيرة (500-2500-5000 م<sup>3</sup>).

- محطات ضخ مياه الصرف الصحي.

- شبكات المياه المعدنية ذات المصدر العميق.

- شبكات الصرف الصحي.

- محطات الضخ عالية السرعة.

- الحفريات ومعدات اللازمة مع غرف للصمامات والتمديدات الكهربائية.

- أشغال تحويل المياه بين السدود ومحطات معالجة المياه.

- أشغال الري الأخرى المختلفة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع "طهراوي".

كما هو معلوم أن الهيكل التنظيمي يبين مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة بشكل

متسلسل وتنازلي من خلال.

أولا: مهام مختلف المصالح في مجمع طهراوي.

- **الرئيس المدير العام:** من أفراد عائلة "طهراوي"، مالكي المجمع ومدير للشركة القابضة (الأم)، يشرف على المجمع، وهو المسير الرئيسي، ويتمثل دوره في الإشراف العام على جميع الأعمال والأنشطة المتعلقة بالنشاط والمحافظة على السير الجيد، وتولي الصفقات بالخارج.
  - **نائب مدير مساعد:** من أفراد عائلة "طهراوي"، مسير ثانوي يتولى الإشراف على المجمع وجميع الأنشطة المتعلقة به.
  - **مصلحة المحاسبة والمالية:** تتمثل مهامه في مراقبة ومتابعة وتنسيق مختلف النشاطات المالية والمحاسبية وتسجيل جميع العمليات اليومية كالشراء التسديدات وغيرها، بالإضافة إلى تحصيل المداخل ومسك ومتابعة عمليات الحسابات البنكية والصندوق.
  - **مصلحة الصيانة:** تسيير وإدارة الحظيرة والممتلكات من المعدات والصيانة الدورية لها.
  - **مصلحة الدراسات والصفقات:** تقوم بدراسة وتحليل المشاريع، بالإضافة إلى تقييم وفحص عروض الخدمات، تسيير الصفقات العامة والاتفاقات الخاصة بالدراسة.
  - **مصلحة الإنجاز والمتابعة:** انجاز المشاريع ومتابعتها بعد المصادقة عليها، والسهر على حسن تسيير العلاقات المالية للمشاريع وعلى إعادة تقييمها، ومتابعة تخليص وضعيات الأشغال.
  - **مصلحة التخزين:** يتم فيها تخزين المنتج التام والمواد الأولية وحسابه لتزويد المصلحة التجارية بجميع المعلومات حول الكمية القابل تسويقها، أيضا تزويد مصلحة المعالجة بالكمية المستطاع استيعابها، أي تربط بين مختلف المصالح في ما يخص المنتج التام.
  - **المصلحة التجارية:** تقوم هذه المصلحة بدراسة ملفات الاستيراد وتتبع الحاويات ومصاريف نقلها لإيصالها آمنة، وفي المقابل تتبع عمليات التسديد سواء نقدا أو عن طريق البنك، حسب الاتفاق.
  - **خلية الأمن الداخلي:** تقوم هذه المصلحة بالحراسة الداخلية للمجمع.
- والشكل التالي يوضح ذلك:

## الهيكل التنظيمي للمؤسسة

مسير

الدائرة القانونية

مصلحة الأمن والوقاية

المديرية  
التجارية

مديرية التطوير

مديرية المالية  
والمحاسبة

مديرية الموارد  
البشرية

مديرية الأعمال

مديرية الوسائل

مصلحة تسيير  
المخزون والطلبات

معالجة دراسة  
المنتجات

مصلحة المحاسبة  
المالية

مصلحة شؤون  
الموظفين

مصلحة  
المشاريع

مصلحة الحضيرة  
المركزية

مخزن مركزي  
وشحن البضائع

الوثائق  
(المستندات) التقنية

خلية الخزينة

خلية رصد  
الموظفين

خلية تتبع  
الانجازات

خلية المعدات  
والصيانة

المديرية  
التجارية

خلية الاتصال  
والممونون و

خلية إعداد  
القوائم

خلية الوسائل  
العامة

خلية شراء المعدات  
واللوازم

ن.ب الجزائر  
ن.ب وهران  
ن.ب عنابة  
ن.ب ورقلة  
ن.ب بسكرة  
ن.ب الحاجب

التكوين على  
المنتوج

خلية المستحقات  
والاسترداد

خلية إدارة المحزوم  
المواد واللوازم

## ثانيا: دوافع تكوين مجمع "طهراوي".

- الروابط العائلية: إذ أن مسيري مجمع "طهراوي" إخوة، أبناء (الحاج علي طهراوي) مؤسس الشركة القابضة سنة 1974.
  - رغبة المسيرين في التوسع بخلق شركات جديدة مختصة في مجالات متنوعة.
  - الرغبة في خلق مجموعة متكاملة من الشركات، تحت إدارة واحدة، مساندة لبعضها البعض ومتكاملة.
  - زيادة رأس مال الشركة الأم مؤسسة التجارة العامة، أدى إلى الاستثمار بإنشاء شركات تابعة مستقلة.
  - رغبة المسيرين في المساهمة للحد من البطالة بتوظيف أكبر عدد من العمال من خلال التوسع بإنشاء شركات تابعة تكون تحت ادارة واحدة.
  - اقتحام الأسواق ومناقسة المجمعات على تلبية حاجات المجتمع.
  - توفير الوسائل المختلفة والتكميلية، والتي لا تستطيع الشركة الأم بمفردها توفيرها.
  - قدرة الشركة الأم على التفاوض في الحصول على قروض للشركات التابعة لها، وبالتالي يمكن لهاته الأخيرة أن تحقق نتائج مهمة.
  - رغبة الشركة الأم في الإستثمار بتكاليف أقل من خلال المؤسسات الصغيرة التابعة لها.
  - تخفيض حجم المخاطر التي يتعرض لها المجمع وذلك من خلال انتهاج سياسة تكوين شركات تابعة للشركة الأم، وبالتالي تقسيم المخاطر بين شركات المجمع وهذا من خلال استراتيجيات التنوع.
  - إحداث نشاطات مختلفة وهذا عن طريق إنشاء شركات تابعة إنتاجية وأخرى تجارية.
  - تحقيق المردودية وذلك بضمان أسواق جديدة وضمان التدفق الدائم للمنتوجات والمبيعات.
  - التسيير الجبائي الجيد والغرض منه تخفيض مبالغ الضريبة المستحقة على المجمع، فمن خلال نظام الاندماج الجبائي يمكن للشركة الأم حساب ضريبة وحيدة وهذا بعد ضم لنتيجتها الجبائية نتيجة كل شركة فرعية تابعة لها.
- وبالتالي إجراء عملية مقاصة بين خسائر وأرباح الشركات لنفس المجمع وبهذا تعمل النتائج السلبية على تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة ومنه تتخفض مبالغ الضريبة المستحقة.

## المبحث الثاني: واقع استخدام الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.

تقوم المؤسسة محل الدراسة بإنتاج منتج واحد هو المياه المعدنية حيث أن مصدر هذه المياه نتيجة حفر بئر عمقه حوالي 30 م<sup>3</sup>/ساعة، و هناك آلة La suffleuse تصنع قارورات الماء ثم يتم تعبئة الماء، ثم تأتي مرحلة تركيب الغطاء ثم بطاقات خاصة بتعريف المنتج و التي تحتوي كذلك على تاريخ الانتاج و تاريخ انتهاء الصلاحية، و بعدها يتم تخزين هذه القارورات في المخازن ثم مرحلة البيع و التوزيع. حيث يتم توزيع هذه المياه تحت اسم منبع الغزلان ولديها عدة نقاط بيع على الصعيد الوطني. حيث سيكون هذا المنتج محل هذه الدراسة. و سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على الموازنات في مؤسسة طهراوي وذلك من خلال الاطلاع على مختلف مراحل إعدادها، وواقع استخدامها في هذه المؤسسة.

### المطلب الأول: مراحل إعداد الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان طهراوي.

يقوم بإعداد الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مدير الإدارة العامة بدون مشاركة الآخرين، حيث أن أول موازنة يقوم بإعدادها هي موازنة المبيعات لأنها تعتبر حجر الأساس لإعداد باقي الموازنات الأخرى، حيث يعتمد في إعداد موازنة المبيعات على عدة عوامل وهي :

- الاعتماد على رقم الأعمال المحقق لمبيعات السنة الماضية
  - مراعاة المصاريف التي قد تزيد في سعر المبيعات مثل: مصاريف الشحن والنقل، مصاريف الكهرباء وذلك من اجل تحديد الكمية الواجب بيعها لكي يكون التقدير صحيح
  - توزيع المبالغ حسب المناطق وذلك بالرجوع للسنة الماضية والنسبة المحددة لها
  - كفاءة البائع وخبرته في عملية البيع لجلب اكبر عدد ممكن من الزبائن
- و بعد اعداد موازنة المبيعات تأتي مرحلة اعداد موازنة الانتاج و موازنة تكاليف الانتاج، حيث يعتمد في اعدادها على:

- الاعتماد على رقم الأعمال المحقق لمبيعات السنة الماضية
- تحدد كمية الانتاج لكل منتج على حده بالاعتماد على تقديرات كمية المبيعات
- تحديد الطاقة الانتاجية التي تكفي لتنفيذ برنامج الانتاج ،و التي تشمل المعدات الانتاجية اللازمة لإنتاج كل منتج على حده ، و اليد العاملة المباشرة و المصاريف الصناعية الأخرى غير المباشرة

حيث أن هناك عدة اعتبارات يجب أن تنتظر لها المؤسسة قبل إعدادها للموازنات نذكر منها مايلي:

- يجب أن يكون دائما رقم الأعمال المقدر تحقيقه للسنة الحالية من المبيعات يفوق المبلغ الذي تم تحقيقه للسنة الماضية وذلك من اجل أن تبقى المؤسسة في الوجود.
- دراسة أحوال ومتطلبات السوق.
- توفير مبيعات تكون بأقل سعر ليتم تداولها بشكل كبير هذا ما يزيد من بقائها في السوق.
- توفير مصلحة صيانة في جميع نقاط البيع وذلك من اجل تشجيع الشراء.
- الحرص على انتشار المبيعات بشكل جيد في مختلف نقاط البيع لتسهيل اقتناءها.
- القيام بتحفيز من يقوم بعملية البيع وذلك بتحديد نسبة محددة مسبقا من الربح الذي سيتم تحقيقه من المبيعات التي قام ببيعها.

وعندما تقوم المؤسسة بمقارنة التنفيذ الفعلي مع ما هو وارد في الموازنات الموضوعة و تجد انحرافات سلبية في هذه الحالة تقوم بدراسة أسباب تلك الانحرافات حيث يمكن حصر تلك الأسباب في ما يلي:

- عدم بذل رجال البيع للمجهود اللازم.
- هناك مبيعات منافسة في السوق بأقل سعر.
- تقوم الشركات المنافسة بتقديم امتيازات للزبائن من اجل تشجيعهم لعملية الشراء .
- كثرة عدد المنافسين.
- تقوم الشركات المنافسة بتوفير قطاع الغيار لمختلف مبيعاتها وذلك في حالة عطب السلعة هذا ما يزيد من تشجيع الزبائن على عملية الشراء.

وتقوم مؤسسة طهراوي بعملية الرقابة بصفة دورية وذلك كل شهر من اجل تحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة من اجل تجنب حدوثها مستقبلا هذا ما يساهم في بقاء المؤسسة والمحافظة على ديمومتها وتكون لها سيطرة كبيرة في الأسواق.

**المطلب الثاني: أنواع الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.**

تتمثل أنواع الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي في ما يلي:

- 1- موازنة المبيعات: تقوم بإعداد هذه الميزانية مدير الادارة العامة، ويتم وضع تقديرات شهرية بالاعتماد على طريقة واحدة ووحيدة للتوقع بالمبيعات وهي الاعتماد على مبيعات السنوات الماضية.
  - 2- موازنة الإنتاج: بعد إعداد تقديرات المبيعات و انطلاقا من موازنة المبيعات يعد برنامج الإنتاج، ويتم وضع تقديرات شهرية للكمية المنتجة.
  - 3- موازنة التموينات: انطلاقا من برنامج الإنتاج والذي على أساسه تعد موازنة التموينات يتم وضع برنامج شهري للتموين، ويتم التركيز هنا على مدى التزام المورد بالوقت والكمية المطلوبة.
  - 4- موازنة النقدية: من أجل إعداد هذه الموازنة تقدر المؤسسة قيمة الضرائب التي ستدفعها في العام المعني، ومقدار الأجور وكذلك مقدار المبالغ التي ستدفع إلى الموردين وغيرها من مجموع المدفوعات التي يمكن أن تصادفها المؤسسة كالقروض والفوائد... الخ لتقوم بعد ذلك بتقدير إيراداتها من المبيعات.
- المطلب الثالث: استخدامات الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.**

سيتم توضيح واقع استخدام الموازنة في المؤسسة محل الدراسة من خلال تحليل موازنة المبيعات و موازنة الإنتاج و موازنة تكاليف الانتاج.

**أولا: التعليق على موازنة المبيعات:** وذلك من خلال توضيح تقديرات مبيعات المؤسسة لسنة 2014 التي تم إعدادها تبعا لنتائج السابقة وكذلك حساب نسبة التقدير ونسبة الانجاز، حيث أن نسبة التقدير تحسب من العلاقة التالية:

$$\text{نسبة التقدير} = \frac{\text{(المبيعات التقديرية لسنة 2014)}}{\text{(المبيعات الفعلية لسنة 2013)}}$$

أما نسبة الانجاز فتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{(الكمية الفعلية لسنة 2014)}}{\text{(الكمية التقديرية لسنة 2014)}}$$

والجدول الموالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم (3): تطور المبيعات لسنتي 2013-2014.**

2014		نسبة التقدير	2013 فعلي	كمية المبيعات
نسبة الانجاز	فعلي			
103,099%	10211000	9 904000	8 621000	الماء المعدي 1.5 لتر

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الملاحق (1،2).

حيث نلاحظ أنه كانت المبيعات الفعلية لسنة 2013: 8 621000، وبناء على الأسس التي تعتمد عليها المؤسسة فقد حددت 9 904000 ككمية سيتم بيعها سنة 2014 وكانت المبيعات الفعلية لسنة 2014: 10211000 أي بنسبة انجاز 103,099% من المبيعات المخططة.

ثانيا: **التعليق على موازنة الإنتاج:** وذلك من خلال توضيح تقديرات إنتاج المؤسسة لسنة 2014 التي تم إعدادها تبعا لنتائج السابقة وكذلك حساب نسبة التقدير ونسبة الانجاز، حيث أن نسبة التقدير تحسب من العلاقة التالية:

$$\text{نسبة التقدير} = \frac{\text{الانتاج التقديري لسنة 2014}}{\text{الانتاج الفعلي لسنة 2013}}$$

أما نسبة الانجاز فتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{الكمية الفعلية لسنة 2014}}{\text{الكمية التقديرية لسنة 2014}}$$

**والجدول التالي يوضح ذلك: الجدول رقم (4): تطور الإنتاج لسنتي 2013-2014**

2014		نسبة التقدير	2013 فعلي	كمية المنتجات
نسبة الانجاز	فعلي			
103,333%	9300000	9000000	7800000	الماء المعدي 1.5 لتر

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الملاحق (1،2).

نلاحظ أنه كان الإنتاج الفعلي لسنة 2013: 7800000 وبناء على الأسس السابقة الذكر التي تعتمد عليها المؤسسة فقد حددت 9000000 ككمية سيتم إنتاجها سنة 2014 وكان الإنتاج الفعلي لسنة 2014: 9300000 أي بمعدل 103,333% من الإنتاج المخطط.

ثالثا: التعليق على موازنة تكاليف (مستلزمات) الإنتاج: و ذلك من خلال التعليق على موازنة المواد الأولية و موازنة العمل المباشر و موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة.

1. التعليق على موازنة المواد الأولية: وذلك من خلال توضيح تقديرات المواد الاولية لسنة 2014

التي تم إعدادها تبعا لنتائج السابقة وكذلك حساب نسبة التقدير ونسبة الانجاز، حيث أن نسبة التقدير تحسب من العلاقة التالية:

$$\text{نسبة التقدير} = \frac{\text{(المواد الاولية التقديرية لسنة 2014)}}{\text{(المواد الاولية الفعلية لسنة 2013)}}$$

أما نسبة الانجاز فتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{(الكمية الفعلية لسنة 2014)}}{\text{(الكمية التقديرية لسنة 2014)}}$$

والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (5): تطور المواد الأولية لسنتي 2013-2014

نسبة الانجاز	2014 فعلي			2014 تقديري			نسبة التقدير	2013 فعلي			كمية المواد الأولية
	القيمة	الكمية	الوحدة	القيمة	الكمية	الوحدة		القيمة	الكمية	الوحدة	
103,333%	15810000	9300000	1,70	14400000	9000000	1,60	115,384%	11700000	7800000	1,50	الشكل الأولي
103,333%	24180000	9300000	2,60	22950000	9000000	2,55	115,384%	19500000	7800000	2,50	أغطية القارورات
103,333%	11150000	9300000	1,20	10350000	9000000	1,15	115,384%	7800000	7800000	1,00	بطاقات + مواد أخرى
103,333%	51150000	9300000	5,50	47700000	9000000	5,30	115,384%	39000000	7800000	5,00	الاجمالي

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الملاحق (3،4، 5، 6، 7).

نلاحظ انه بالنسبة لإجمالي المواد الاولية أنه كانت الكمية الفعلية لسنة 2013: 7800000 وبناء على الأسس السابقة الذكر التي تعتمد عليها المؤسسة فقد حددت 9000000 ككمية سيتم إستهلاكها في العملية الانتاجية سنة 2014 وكانت الكمية الفعلية لسنة 2014: 9300000 أي بمعدل 103,333% من ما هو مخطط.

## II. التعليق على موازنة العمالة المباشرة: : وذلك من خلال توضيح تقديرات العمالة لسنة 2014

التي تم إعدادها تبعا لنتائج السابقة وكذلك حساب نسبة التقدير ونسبة الانجاز، حيث أن نسبة التقدير تحسب من العلاقة التالية:

$$\text{نسبة التقدير} = (\text{العمالة المباشرة التقديرية لسنة 2014}) / (\text{العمالة المباشرة الفعلية لسنة 2013})$$

أما نسبة الانجاز فتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة الانجاز} = (\text{الكمية الفعلية لسنة 2014}) / (\text{الكمية التقديرية لسنة 2014})$$

والجدول التالي يوضح ذلك.

### الجدول رقم (6): تطور العمالة المباشرة لسنتي 2013-2014

درجات العمال	2013 فعلي			2014 تقديري			نسبة التقدير	2014 فعلي			نسبة الانجاز
	العدد	الأجر / الشهر (دج)		العدد	الأجر / الشهر			العدد	الأجر / الشهر		
الاطارات	4	40000	160000	5	42000	210000	/	6	40000	240000	/
	9	25000	225000	12	25500	306000	/	14	25000	350000	/
	42	20000	840000	50	21000	1050000	/	51	20000	1020000	/
الاجمالي	55		1225000	67		1566000	/	71		1610000	/
الاجمالي السنوي			14700000			18792000	127,836%			19320000	102,809%

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الملاحق (9، 8، 10، 11).

نلاحظ انه بالنسبة للعمالة المباشرة أنه كانت القيمة الاجمالية الفعلية لسنة 2013: 14700000 وبناء على الأسس السابقة الذكر التي تعتمد عليها المؤسسة فقد حددت 18792000 كقيمة تقديرية لسنة 2014 وكانت القيمة الفعلية لسنة 2014: 19320000 أي بمعدل 102,809% من ما هو مخطط.

III. **التعليق على موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة:** وذلك من خلال توضيح تقديرات المصاريف الصناعية غير المباشرة لسنة 2014 التي تم إعدادها تبعا لنتائج السابقة وكذلك حساب نسبة التقدير ونسبة الانجاز، حيث أن نسبة التقدير تحسب من العلاقة التالية:

$$\text{نسبة التقدير} = \frac{\text{(المصاريف التقديرية لسنة 2014)}}{\text{(المصاريف الفعلية لسنة 2013)}}$$

أما نسبة الانجاز فتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{(الكمية الفعلية لسنة 2014)}}{\text{(الكمية التقديرية لسنة 2014)}}$$

والجدول التالي يوضح ذلك.

#### الجدول رقم (7): تطور المصاريف الصناعية غير المباشرة لسنتي 2013-2014

نسبة الانجاز	2014 فعلي	2014 تقديري	نسبة التقدير	2013 فعلي	المصاريف الصناعية غير المباشرة
102,5%	3280000	3200000	103,741%	3084600	القيمة (دج)

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الملحق (12).

نلاحظ ان المصاريف الصناعية غير المباشرة كانت القيمة الفعلية لسنة 2013: 3084600 وبناء على الأسس السابقة الذكر التي تعتمد عليها المؤسسة فقد حددت 3200000 كقيمة سيتم صرفها في العملية الانتاجية سنة 2014 وكانت القيمة الفعلية لسنة 2014: 3280000 أي بمعدل 102,5% من ما هو مخطط.

ان الموازنات بمؤسسة طهراوي يمكن القول أنها كانت مستغلة بما فيه الكفاية، لان هذه الأخيرة تقوم بإعداد الموازنة من اجل التخطيط والرقابة و كذلك من اجل الحصول على قروض.

وسوف نحاول من خلال المبحث الموالي استخدام الموازنات في الرقابة على تكاليف الانتاج بمؤسسة طهراوي، وذلك من خلال تحليل الانحرافات لسنتي 2013 و 2014.

## المبحث الثالث: استخدام الموازنات كأداة للرقابة على تكاليف الانتاج في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي

سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح كيفية استخدام المؤسسة محل الدراسة الموازنات في الرقابة على تكاليفها الانتاجية.

**المطلب الأول: استخدام موازنة المبيعات كأداة للرقابة على تكاليف الانتاج في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.**

من اجل مساهمة موازنة المبيعات في الرقابة على تكاليف النتاج بمؤسسة طهراوي سوف نقوم بتحليل الانحرافات لسنتي 2013 و 2014 ، حيث يحسب انحراف المبيعات وفق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف المبيعات} = \text{المبيعات الفعلية} - \text{المبيعات التقديرية}$$

**1. حساب انحرافات المبيعات لسنة 2013:** يتم حساب انحرافات المبيعات لسنة 2013 كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 8621000 - 7938000 = 683000$$

**2. حساب انحرافات المبيعات لسنة 2014:** يتم حساب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 10211000 - 9904000 = 307000$$

فمن خلال دراستنا لانحرافات المبيعات نلاحظ أنها كانت ايجابية في كلتا السنتين 2013 و 2014، حيث أن المبيعات الفعلية أكبر منها التقديرية. و بعدما قام مدير الادارة العامة لمؤسسة طهراوي بتحليل هذه الانحرافات فوجد أن اسباب هذه الانحرافات يمكن أن تتجسد في:

- كان المردود الانتاجي أحسن
- الطلب في السوق أكبر
- الجو ملائم

**المطلب الثاني: استخدام موازنة الانتاج كأداة للرقابة على تكاليف الانتاج في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي.**

من اجل مساهمة موازنة الانتاج في الرقابة على تكاليف الانتاج بمؤسسة منبع الغزلان سوف نقوم بتحليل الانحرافات لسنتي 2013 و 2014 ، حيث يحسب انحراف المبيعات وفق العلاقة التالية:

### انحراف المنتجات = المنتجات الفعلية - المنتجات التقديرية

#### ← حساب انحرافات المنتجات بالكمية:

1. حساب انحرافات المنتجات لسنة 2013: يحسب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 7800000 - 7500000 = 300000$$

2. حساب انحرافات المنتجات لسنة 2014: يحسب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 9300000 - 9000000 = 300000$$

#### ← حساب انحرافات المنتجات بالقيمة:

1. حساب انحرافات المنتجات لسنة 2013: يحسب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 11700000 - 10875000 = 825000$$

2. حساب انحرافات المنتجات لسنة 2014: يحسب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 15810000 - 14850000 = 960000$$

من خلال دراستنا لانحرافات الانتاج نلاحظ أنها كانت ايجابية في كلتا السنتين 2013 و 2014، حيث أن قيمة الانتاج الفعلية أكبر منها التقديرية، فالمؤسسة لم تحسن التقدير فعليها تحسن تقديراتها تماشياً مع تغيرات السوق.

كما نلاحظ أن كمية الانتاج الفعلية أكبر منها التقديرية، و بعدما قام مدير الادارة العامة لمؤسسة منبع الغزلان بتحليل هذه الانحرافات فوجد أن اسباب هذه الانحرافات تتمثل في أن هناك تحكماً أكثر في جهاز الانتاج مما جعل المردود الانتاجي أكثر.

المطلب الثالث: استخدام موازنة تكاليف (مستلزمات) الانتاج كأداة للرقابة على تكاليف الانتاج في مؤسسة منبع الغزلان مجمع ظهراوي.

من اجل مساهمة موازنة تكاليف الانتاج في الرقابة على تكاليف النتاج بمؤسسة منبع الغزلان سوف نقوم بتحليل الانحرافات لسنتي 2013 و 2014 لكل من موازنة المواد الأولية و موازنة العمالة المباشرة و موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة.

## 1. حساب انحرافات موازنة المواد الأولية: سوف نقوم بتحليل الانحرافات لسنتي 2013 و 2014،

حيث يحسب الانحراف وفق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف المواد الأولية} = \text{المواد الأولية الفعلية} - \text{المواد الأولية التقديرية}$$

← حساب انحرافات المواد الأولية بالكمية:

1. حساب انحراف المواد الأولية لسنة 2013: يتم حساب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 7800000 - 7500000 = 300000$$

2. حساب انحراف المواد الأولية لسنة 2014: يتم حساب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 9300000 - 9000000 = 300000$$

← حساب انحرافات المواد الأولية بالقيمة:

1. حساب انحراف المواد الأولية لسنة 2013: يتم حساب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 39000000 - 36975000 = 2025000$$

2. حساب انحراف المواد الأولية لسنة 2014: يتم حساب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 51150000 - 47700000 = 3450000$$

نلاحظ أنها كانت ايجابية في كلتا السنتين 2013 و 2014، حيث أن كمية المواد الأولية الفعلية أكبر منها التقديرية، فالمؤسسة لم تحسن التقدير فعليها تحسن تقديراتها تماشياً مع تغيرات السوق.

كما أن قيمة المواد الأولية الفعلية أكبر منها التقديرية. و بعدما قام مدير الادارة العامة لمؤسسة منبع الغزلان بتحليل هذه الانحرافات فوجد أن اسباب هذه الانحرافات يمكن أن تتجسد في:

- المواد الأولية متوفرة بسهولة، لأنه يمكن أن تكون هناك اضطرابات لأنها مستوردة

- الصحة المالية للشركة حسنة و وفرت الأموال اللازمة لشراء المواد الأولية للقيام بمصاريف الانتاج.

## II. حساب انحرافات العمالة المباشرة: سوف نقوم بتحليل الانحرافات لسنتي 2013 و 2014،

حيث يحسب الانحراف وفق العلاقة التالية:

1. حساب انحراف العمالة المباشرة لسنة 2013: يتم حساب الانحرافات كما يلي:

انحراف العمالة المباشرة = العمالة المباشرة الفعلية - العمالة المباشرة التقديرية

$$\text{الانحراف} = 16344000 - 14700000 = -1644000$$

2. حساب انحراف العمالة المباشرة لسنة 2014: يتم حساب الانحرافات كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 18792000 - 19320000 = 528000$$

من خلال دراستنا لانحرافات العمالة المباشرة نلاحظ أنها كانت سلبية في سنة 2013، حيث أن المواد الأولية الفعلية أقل منها التقديرية. و بعدما قام مدير الادارة العامة لمؤسسة طهراوي بتحليل هذه الانحرافات فوجد أن اسباب هذه الانحرافات هو: عدم تحقيق مناصب العمل بالكمية التي كانت محتملة لأن ذلك يرجع الى عدم وجود الاختصاص المطلوب في السوق مما يجعل ذلك مشكلة كبيرة في اليد العاملة.

أما بالنسبة لسنة 2014 فان الانحرافات كانت ايجابية حيث ان العمالة المباشرة الفعلية أكبر منها التقديرية، و بعدما قام مدير الادارة العامة لمؤسسة طهراوي بتحليل هذه الانحرافات فوجد أن اسباب هذه الانحرافات يمكن أن تتجسد في أن المؤسسة دائما تضع تقديراتها أقل من الواقع و ذلك بسبب عدم وجود الاختصاص المطلوب في السوق.

III. حساب انحرافات المصاريف الصناعية غير المباشرة: سوف نقوم بتحليل الانحرافات لسنتي

2013 و 2014، حيث يحسب الانحراف وفق العلاقة التالية:

انحراف المصاريف الصناعية غير المباشرة = المصاريف الفعلية - المصاريف التقديرية

1. حساب انحراف المصاريف الصناعية غير المباشرة لسنة 2013: حيث يحسب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 3084600 - 2920000 = 164600$$

2. حساب انحراف المصاريف الصناعية غير المباشرة لسنة 2014: حيث يحسب الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = 3280000 - 3200000 = 80000$$

من خلال دراستنا لانحرافات المصاريف الصناعية غير المباشرة نلاحظ أنها كانت ايجابية في كلتا السنتين 2013 و 2014، حيث أن المصاريف الصناعية غير المباشرة الفعلية أكبر منها التقديرية. و بعدما قام مدير الادارة العامة لمؤسسة طهراوي بتحليل هذه الانحرافات فوجد أن اسباب هذه الانحرافات

يمكن أن تتجسد في أنه تم تقدير المصاريف أكثر من الواقع لأن المصاريف تكون دائما في زيادة، ومن بين هذه المصاريف:

- التأمينات دائما في زيادة.
- مصاريف الهاتف و الفاكس لأنه كلما كان الزبائن أكثر كلما كانت مصاريف الاتصال بهم أكثر.
- مصاريف النقل المتمثلة في توصيل المنتجات الى الزبائن الذين عددهم في توسع و زيادة مستمرة.

**خلاصة الفصل الثالث:**

بعد التعرف على الموازنات في مؤسسة منبع الغزلان مجمع طهراوي بسكرة وواقع استخدامها كأداة للتخطيط و رقابة التكاليف الانتاجية، و حساب وتحليل مختلف انحرافات المبيعات والإنتاج وتكاليف الانتاج للفترة 2013-2014 تبين لنا أن الموازنات بالمؤسسة محل الدراسة تستخدم للتخطيط و الرقابة على تكاليفها بالاعتماد على نتائج السنة السابقة، و تقوم بحساب و تحليل الانحرافات بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية و تجنب حدوثها في السنوات القادمة.

الأخلاق

## الخاتمة

أدى تطور النشاط الاقتصادي عبر التاريخ وتطور تكنولوجيا الصناعة ووسائل الإنتاج إلى زيادة حدة المنافسة بين المنتجين، وانعكاسها على أسعار المنتجات حيث أصبحت هذه الأخيرة ( الأسعار ) خارج سيطرة المؤسسة في ظل سوق تنافسي، فلم يعد أمام الإدارة في مؤسسات الأعمال سوى المحافظة على مركزها التنافسي وحصتها في السوق من خلال التحكم و الرقابة على التكاليف، فللتكاليف أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية حيث تساعد المعلومات عن التكاليف في اتخاذ قرارات مصيرية وتمكن المؤسسة من معرفة وضعها بالنسبة إلى المؤسسات الأخرى، حيث يمكن النظر الى التكلفة من وجهات نظر متعددة ، أو تبويبها طبقا لأسس متعددة، و لتحقيق أهدافها يكون باستخدام مختلف الأدوات التسييرية، وتعتبر الموازنة هي إحدى تلك الأدوات. حيث يمكن القول مما سبق ان الموازنة هي ترجمة تفصيلية تشمل كافة جوانب نشاط المؤسسة لفترة زمنية محددة. ويكمن دور الموازونات في الرقابة على تكاليف المؤسسة إذ أنها تساعد المؤسسة في حساب انحرافات ومعرفة أسباب هذه الانحرافات ومحاولة معالجتها.

مما سبق تم استخلاص مجموعة من النتائج كما يلي:

### أ. النتائج النظرية: يمكن حصرها في:

- الموازنة خطة مالية تفصيلية عن جميع أنشطة المشروع من خلال فترة زمنية قادمة.
- الموازنة ليست هدف بحد ذاته بل هي اداة و ترجمة للخطط و الاهداف التي تسعى المؤسسة للوصول اليها.
- الموازنة اداة رقابية تستعمل للتحقق من ان الاهداف و الخطط الموضوعة قد تم تنفيذها و بالمستوى المطلوب.
- للوصول الى موازونات واضحة و مناسبة، يجب اتباع عدة خطوات في عملية اعدادها، و اختيار طريقة مناسبة تعد بها تقديرات هذه الموازنة، و يكون ذلك وفق أسس معينة، و يعتمد نجاحها على توافر مجموعة من المبادئ العلمية.
- أول ميزانية يتم اعدادها في الموازنة التشغيلية هي موازنة المبيعات لأنها تعتبر حجر الاساس لإعداد باقي الموازونات الاخرى ( انتاج ، تكاليف (مستلزمات) الانتاج ... الخ ).

## الخاتمة

- ان للتكاليف أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية حيث تساعد المعلومات عن التكاليف في اتخاذ قرارات مصيرية وتمكن المؤسسة معرفة وضعها بالنسبة إلى المؤسسات الأخرى.
- تسعى جل المؤسسات الى الرقابة على تكاليفها و خاصة الانتاجية منها و هذا للحفاظ على مكانها في السوق في ظل المنافسة الشديدة.
- ب. النتائج التطبيقية: و التي يمكن حصرها في:
  - يقوم بإعداد الميزانية التقديرية للمبيعات في مجمع طهراوي مدير الإدارة العامة بدون مشاركة الآخرين.
  - تقوم مؤسسة طهراوي بعملية الرقابة بصفة دورية وذلك كل شهر من اجل تحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة من اجل تجنب حدوثها مستقبلا هذا ما يساهم في بقاء المؤسسة والمحافظة على ديمومتها وتكون لها سيطرة كبيرة في الأسواق.
  - تعمل الموازنات على تحسين وظيفة الرقابة في مؤسسة طهراوي، كونها تساعد على تجنب حدوث أزمات ادارية و مواجهة الأخطار قبل وقوعها، و مساعدة الادارة على التحقق من أن الأداء يسير وفق الخطة الموضوعة.
  - يتم الاهتمام بشكل اساسي عند اعداد الموازنات و عمل التقديرات الخاصة بها بالرجوع الى السنوات السابقة حيث يتم استخدام موازنات تلك السنوات.
  - أن مؤسسة طهراوي تقوم بتطبيق الموازنات و اعدادها بشكل منتظم لاستخدامها أداة فاعلة في عملية الرقابة على العملية الانتاجية.
  - يتصف نظام الموازنات في مؤسسة طهراوي بالمرونة النسبية طبقا لتغير الظروف الداخلية و الخارجية.
- وبناء على ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية والتطبيقية قمنا باختبار صحة الفرضيات كما يلي:
  - اختبار الفرضية الأولى: لا تهتم المؤسسات الاقتصادية بنظام الموازنات.

## الخاتمة

من خلال ما تم دراسته تم نفي هذه الفرضية، حيث تهتم المؤسسات الاقتصادية بنظام الموازنات فالموازنة تعد أداة أساسية للتخطيط، من خلال توضيحها للخطط الموضوعة للمؤسسة في شكل كمي وقيمي، وكذلك تعد أداة للرقابة لأنها تعطي صورة واضحة عن مختلف التقديرات المنتظرة مما يسهل عملية الرقابة فيم بعد (بعد الانجاز الفعلي)، وبالتالي تمكن المؤسسة من تحديد مختلف الانحرافات وتصحيحها .

- **اختبار الفرضية الثانية:** توفر المعلومات الكافية و البيئة المناسبة يساعد في الاعداد و التطبيق الجيد للموازنات.

من خلال ما تم دراسته تم اثبات هذه الفرضية، حيث ان تطبيقات نظام الموازنة يتطلب منبعا للمعلومات و المتمثلة بصفة خاصة في المعطيات المحاسبية حيث يجب أن تتوفر هذه المعلومات في الأوقات المناسبة من أجل اعداد الموازنات من جهة ، و اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق مختلف أهداف مراكز المسؤوليات المعنية من جهة أخرى ، أي المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

- **اختبار الفرضية الثالثة:** لا توجد معوقات في استخدام نظام الموازنات في الرقابة على تكاليف انتاج المؤسسات الاقتصادية.

من خلال ما تم دراسته تم نفي هذه الفرضية، حيث توجد عدة معوقات في استخدام نظام الموازنات في الرقابة على تكاليف انتاج المؤسسات الاقتصادية من أهمها اعتماد الميزانيات بشكل كبير على عنصر التقدير اذا ان الموازنات لا تتعدى كونها تنبؤات لنشاط المؤسسة في عام قادم، وبذلك فهي لا تعكس حقائق مؤكدة و ان حدث ان فشلت احدى الموازنات الهامة كموازنة المبيعات مثلا فان اثار ذلك ستكون ملموسة في النشاطات الاخرى للمؤسسة. كذلك طول الوقت وعظم الجهة الذي تأخذه عملية اعداد الموازنات و مناقشتها و مراجعتها خصوصا اذا كانت تعد بأسلوب المشاركة ، و بما ان للإدارة العليا دور في عملية مناقشة و اقرار الموازنات فان هذه الدور قد يكلف المنشأة ثمنا باهضا نتيجة لانشغال الادارة العليا بالموازنات على حساب التفرغ لرسم الاهداف بعيدة المدى ووضع الخطط الاستراتيجية للمؤسسة، و استخدام بعض الاقسام للموازنات كوسيلة لتأمين الحد الأدنى من المخصصات السنوية على ضوء مبررات انتاجية حقيقية .

- **اختبار الفرضية الرابعة:** تعتمد المؤسسة محل الدراسة في عملية الرقابة على تكاليفها على الموازنات.

## الخاتمة

من خلال دراستنا الميدانية بمؤسسة طهراوي بسكرة تم اثبات هذه الفرضية حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- يتم إعداد الموازنة من طرف مدير الإدارة العامة بدون مشاركة الآخرين.
- لا تعتمد المؤسسة على الطرق الكمية والأساليب الإحصائية لتوقع مبيعاتها، وإنما تعتمد على معلومات السنوات السابقة.
- تستخدم الموازنة كأداة للتخطيط مع التركيز عليها كأداة للرقابة، أي أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بدراسة الانحرافات ومعرفة أسبابها ومحاولة معالجتها لتفادي وقوعها في السنوات اللاحقة.

**التوصيات:** يمكن ايجاز أهم التوصيات في ما يلي:

1. انشاء قسم مستقل للموازنات و تدعيمه بالكوادر البشرية المؤهلة علميا و عمليا و هذه مسألة أساسية لنجاح استخدام الموازنات كأداة للتخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات الصحيحة و السليمة في مؤسسة طهراوي.
2. الاعتماد أكثر على الأساليب العلمية في عمليات اعداد الموازنات في مؤسسة طهراوي.
3. يجب أن يتم تمثيل كافة المستويات الادارية في لجنة الموازنة و أن يتم تعريف هذه المستويات بتكاليف أنشطتها و تنمية الاحساس لديهم للرقابة على تلك التكاليف في مؤسسة طهراوي.

# قائمة المراجع

# قائمة المراجع

## الكتب باللغة العربية:

1. "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف.
2. احمد حلمي جمعة ،المحاسبة الادارية التخطيط و الرقابة وصنع القرار، جامعة الزيتونة الاردنية، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان،2011.
3. أحمد كلبونة و اخرون، الاصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف (المدخل النظري و التطبيقي)، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2001.
4. احمد محمد النور و اخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الاعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007 .
5. أحمد محمد زامل، المحاسبة الادارية مع تطبيقات الحاسب الآلي، معهد الادارة العامة، الرياض، 2000.
6. اعداد خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب و الاستشارات الادارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي و اعداد الموازنات لأغراض التخطيط و الرقابة، 2006.
7. تشارلز هورنجرن و أخرون، محاسبة التكاليف مدخل اداري ترجمة احمد حامد، دار المريخ للنشر، السعودية .
8. خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة و النشر.
9. زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2012.
10. سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الادارية اتخاذ قرارات و رقابة، دار الشروق للنشر و التوزيع، 2002.
11. شناف فريد، مدخل للميزانيات التقديرية، دار المحمدية، الجزائر، 2005.
12. صالح عبد الله الرزق، عط الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 1999.
13. عبد المقصود محمد دبيان، ناصر عبد الطيف، مبادئ في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
14. عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2002.
15. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، اثراء للنشر و التوزيع، 2008.
16. فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

17. كمال خليفة أبو زيد عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الادارية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
18. محمد ابو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
19. محمد سامي راضى ، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003.
20. محمد سامي راضى، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في اعداد و استخدام الموازنات، الدار الجامعية طبع. نشر . توزيع، 2001.
21. محمود على الجبالي، قصي السمائري، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الاردن، 2000.
22. مصطفى يوسف كافي و آخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، 2012.
23. ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2004.
24. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2013.

### الرسائل العلمية:

25. ابراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، ، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط و الرقابة في بلديات قطاع غزة، أطروحة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007.
26. زايدى حميدة، استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة لاقصادية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2010-2011.
27. محمد حسن محمد الجديلي، دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية، رسالة مقدمة لنيل درجة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2005.
28. محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط و رقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، رسالة مقدمة لنيل درجة ماجستير في المحاسبة و التمويل، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، 2006.

## المقالات و المجالات:

29. زكريا فريد عبد الفتاح، اعداد الموازنات التخطيطية، أستاذ محاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الاسكندرية.

30. سالم عبد الله حلس، دور الموازنة كأداة للتخطيط و الرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية) المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2006.

الملاحق

## Unité eau minérale

### الملحق رقم (2)

#### PROGRAMME DE PRODUCTION

Années	équipe	Production (Qtés)	Ventes (Qtés)
Prévu en 2013	1	7 500 000	7 938 000
Réalisé en 2013	1	7 800 000	8 621 000
Prévu en 2014	1	9 000 000	9 904 000
Réalisé en 2014	1	9 300 000	10 211 000

**Matières et fournitures**

	Prévu 2013	Réalisé 2013	Prévu 2014	Réalisé 2014
Désignation	Eau minérale	Eau minérale	Eau minérale	Eau minérale
	1,5 litre	1,5 litre	1,5 litre	1,5 litre
Préforme	1,45	1,50	1,60	1,70
Bouchon	2,48	2,50	2,55	2,60
Etiquette + autres matières	1,00	1,00	1,15	1,20
<b>S/Total Matières et fournitures</b>	<b>4,93</b>	<b>5,00</b>	<b>5,30</b>	<b>5,50</b>
<b>Frais de fabrication</b>	<b>1,45</b>	<b>1,50</b>	<b>1,65</b>	<b>1,70</b>
<b>Cout de production</b>	<b>6,38</b>	<b>6,50</b>	<b>6,95</b>	<b>7,20</b>
<b>Marges bénéficiaire</b>	<b>3,00</b>	<b>3,00</b>	<b>3,00</b>	<b>3,00</b>
<b>PRIX DE VENTE (HT)</b>	<b>9,38</b>	<b>9,50</b>	<b>9,95</b>	<b>10,20</b>

**Matières et fournitures 2013 (Prévu en 2013)**

		Qté prévue 2013	Valeurs 2013
<b>Désignation</b>	<b>Eau minérale</b>		
	<b>1,5 litre</b>		
Préforme	1,45	7 500 000	10 875 000,00
Bouchon	2,48	7 500 000	18 600 000,00
Etiquette + autres matières	1,00	7 500 000	7 500 000,00
<b>S/Total Mat et fournitures</b>	<b>4,93</b>		<b>36 975 000,00</b>
<b>Frais de fabrication</b>	<b>1,45</b>	7 500 000	<b>10 875 000,00</b>
<b>Cout de production</b>	<b>6,38</b>	7 500 000	<b>47 850 000,00</b>
<b>Marges bénéficiaire</b>	<b>3,00</b>	7 500 000	<b>22 500 000,00</b>
<b>PRIX DE VENTE (HT)</b>	<b>9,38</b>	7 500 000	<b>70 350 000,00</b>

**Matières et fournitures 2013 (Réalisé en 2013)**

		Qté 2013	Valeurs 2013
<b>Désignation</b>	<b>Eau minérale</b>		
	<b>1,5 litre</b>		
Préforme	1,50	7 800 000	11 700 000,00
Bouchon	2,50	7 800 000	19 500 000,00
Etiquette + autres matières	1,00	7 800 000	7 800 000,00
<b>S/Total Matières et fournitures</b>	<b>5,00</b>		<b>39 000 000,00</b>
<b>Frais de fabrication</b>	<b>1,50</b>	7 800 000	<b>11 700 000,00</b>
<b>Cout de production</b>	<b>6,50</b>	7 800 000	<b>50 700 000,00</b>
<b>Marges bénéficiaire</b>	<b>3,00</b>	7 800 000	<b>23 400 000,00</b>
<b>PRIX DE VENTE (HT)</b>	<b>9,50</b>	7 800 000	<b>74 100 000,00</b>

**Matières et fournitures prévues pour 2014**

		Qté Prévue	Valeurs 2014
<b>Désignation</b>	<b>Eau minérale</b>		
	<b>1,5 litre</b>		
Préforme	1,60	9 000 000	14 400 000,00
Bouchon	2,55	9 000 000	22 950 000,00
Etiquette + autres matières	1,15	9 000 000	10 350 000,00
<b>S/Total Matières et fournitures</b>	<b>5,30</b>	<b>9 000 000</b>	<b>47 700 000,00</b>
<b>Frais de fabrication</b>	<b>1,65</b>	<b>9 000 000</b>	<b>14 850 000,00</b>
<b>Cout de production</b>	<b>6,95</b>	<b>9 000 000</b>	<b>62 550 000,00</b>
<b>Marges bénéficiaire</b>	<b>3,00</b>	<b>9 000 000</b>	<b>27 000 000,00</b>
<b>PRIX DE VENTE (HT)</b>	<b>9,95</b>	<b>9 000 000</b>	<b>89 550 000,00</b>

**Matières et fournitures Réalisées en 2014**

		Qté 2014	Valeurs 2014
<b>Désignation</b>	<b>Eau minérale</b>		
	<b>1,5 litre</b>		
Préforme	1,70	9 300 000	15 810 000,00
Bouchon	2,60	9 300 000	24 180 000,00
Etiquette + autres matières	1,20	9 300 000	11 160 000,00
<b>S/Total Matières et fournitures</b>	<b>5,50</b>	<b>9 300 000</b>	<b>51 150 000,00</b>
<b>Frais de fabrication</b>	<b>1,70</b>	<b>9 300 000</b>	<b>15 810 000,00</b>
<b>Cout de production</b>	<b>7,20</b>	<b>9 300 000</b>	<b>66 960 000,00</b>
<b>Marges bénéficiaire</b>	<b>3,00</b>	<b>9 300 000</b>	<b>27 900 000,00</b>
<b>PRIX DE VENTE (HT)</b>	<b>10,20</b>	<b>9 300 000</b>	<b>94 860 000,00</b>

Unité eau minérale

الملحق رقم (8)

FRAIS DE PERSONNEL prévu en 2013

Catégories	Eff 1 équipe	Sal / mois	Frais de personnel
Cadres	5	41 000,00	205 000,00
Maitrise	10	24 500,00	245 000,00
Exécution	48	19 000,00	912 000,00
<b>Total</b>	<b>63</b>		<b>1 362 000,00</b>
<b>Total annuel</b>			<b>16 344 000,00</b>

Unité eau minérale

الملحق رقم (9)

FRAIS DE PERSONNEL réalisés en 2013

Catégories	Eff 1 équipe	Sal / mois	Frais de personnel
Cadres	4	40 000,00	160 000,00
Maitrise	9	25 000,00	225 000,00
Exécution	42	20 000,00	840 000,00
<b>Total</b>	<b>55</b>		<b>1 225 000,00</b>
<b>Total annuel</b>			<b>14 700 000,00</b>

Unité eau minérale

الملحق رقم (10)

FRAIS DE PERSONNEL PREVU POUR 2014

Catégories	Eff 1 équipe	Sal / mois	Frais de personnel
Cadres	5	42 000,00	210 000,00
Maitrise	12	25 500,00	306 000,00
Exécution	50	21 000,00	1 050 000,00
<b>Total</b>	<b>67</b>		<b>1 566 000,00</b>
<b>Total annuel</b>			<b>18 792 000,00</b>

Unité eau minérale

الملحق رقم (11)

FRAIS DE PERSONNEL réalisés en 2014

Catégories	Eff 1 équipe	Sal / mois	Frais de personnel
Cadres	6	40 000,00	240 000,00
Maitrise	14	25 000,00	350 000,00
Exécution	51	20 000,00	1 020 000,00
<b>Total</b>	<b>71</b>		<b>1 610 000,00</b>
<b>Total annuel</b>			<b>19 320 000,00</b>

**AUTRES FRAIS DE PRODUCTION**

Désignations	Prévu 2013	Réalisé 2013	Prévu 2014	Réalisé 2014
Autres frais	2 920 000	3 084 600	3 200 000	3 280 000