

# جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المحاسبة والمالية.

الرقم التسلسلي: 2017/.....

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي " ل م د "

دفعة: 2017 / 2016

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

## دور الموازنات التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج

دراسة ميدانية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS بئر العاتر - تبسة -

دفعة: 2017

إعداد الطالبين: إشراف الدكتور: راجح بالنور.

1. محمد أمين خديري.

2. سيف عبد المومن.

لجنة مناقشة المذكرة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
حجيلا خلدون	أستاذ مساعد - أ-	رئيسا
راجح بالنور	أستاذ مساعد - أ-	مشرفا ومقررا
ياسمينه عامرة	أستاذ محاضر - ب-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2017 / 2016

# شكر وتقدير

أول من شكر وبحمده أناء الليل وأطراف النهار هو العلي القهار الأول والآخر والباطن، الذب أغرقنا بنعمه التي لاتعد ولا تحصى، وأغدق علينا برزقه الذي لا يفنى وأنار دروبنا، فله جزيل الحمد والثناء العظيم، هو الذي انعم علينا إذ أرسل فينا عبده ورسوله "محمد بن عبد الله" عليه أذكى الصلوات وأطهر التسليم، أرسله بقرآنه المبين، فعلمنا ما لم نعلم، وحثنا على طلب العلم أينما وجد.

لا يسعنا وقد من الله علينا بنعمة اتمام هذا العمل المتواضع، إلا السجود شكرا لعظيم فضله وواسع رحمته.

ولما كان من تمام الشكر لله، شكر كل من أعان ونصح وسدد الخطى للنهوض بهذا العمل لذلك:

يطيب لنا أن نتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الامتنان إلى المشرف على هذه العمل الدكتور " **رابح بالنور** " لتوجيهاته السديدة ونصائحه القيمة، كما نتوجه بالشكر إلى اعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة، وإلى موظفي شركة مناجم الفوسفات ببئر العائر فقد كانوا لنا نعم المعلمين والمرشدين الذين لم يبخلوا علينا ما أتاهم الله من علم ومعرفة خلال تربصنا الميداني فجازاكم الله خير الجزاء كما لا يفوتني أن أشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة ولا ننسى أساتذتنا الذين ساهموا في تكويننا خلال سنوات الدراسة.

الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير.
	فهرس المحتويات.
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للموازنات التقديرية</b>	
8	مقدمة الفصل.
9	المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية.
9	المطلب الأول: تعريف الموازنات التقديرية وخصائصها وأهميتها.
11	المطلب الثاني: أهداف الموازنات التقديرية ومبادئها.
13	المطلب الثالث: أنواع الموازنات التقديرية.
21	المبحث الثاني: أسس الموازنات التقديرية.
21	المطلب الأول: الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية وموقعها في المؤسسة.
25	المطلب الثاني: شروط ومراحل إعداد الموازنات التقديرية.
29	المطلب الثالث: مزايا وحدود الانتفاع من نظام الموازنات التقديرية.
32	خلاصة الفصل.
<b>الفصل الثاني: مراقبة تكاليف الإنتاج بالاعتماد على الموازنات التقديرية</b>	
35	مقدمة الفصل.
36	المبحث الأول: عموميات حول تكاليف الإنتاج.
36	المطلب الأول: مفهوم تكاليف الإنتاج.
37	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف.
44	المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف.
57	المبحث الثاني: الرقابة على الموازنات التقديرية.
57	المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الموازنات.
61	المطلب الثاني: دورة الرقابة باستخدام الموازنات.

65	المبحث الثالث: تحليل انحرافات تكاليف الإنتاج.
65	المطلب الأول: تحليل انحرافات التكاليف المباشرة.
68	المطلب الثاني: تحليل انحرافات تكاليف الصنع الغير مباشر.
71	خلاصة الفصل الثاني.
<b>الفصل الثالث: الإطار المنهجي للدراسة</b>	
<b>دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS بئر العاتر - تبسة -</b>	
74	مقدمة الفصل.
75	المبحث الاول: التعريف بالشركة محل الدراسة.
75	المطلب الاول: لمحة عن إنشاء الشركة.
76	المطلب الثاني: أهمية الشركة ودورها.
77	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة.
86	المبحث الثاني: اعداد الموازنات التقديرية والفعلية للشركة، وتحليلها وإيجاد أهم الإجراءات التصحيحية.
86	المطلب الاول: طريقة إعداد موازنة الإنتاج في الشركة.
88	المطلب الثاني: إعداد الميزانيات التقديرية والفعلية للإنتاج.
88	الفرع الأول: إعداد الميزانيات التقديرية والفعلية للإنتاج سنة 2015.
110	الفرع الثاني: إعداد الميزانيات التقديرية والفعلية للإنتاج سنة 2016.
123	المطلب الثالث: تحديد وتحليل الانحرافات الخاصة بتكاليف الإنتاج.
124	الفرع الاول: تحديد و تحليل انحراف موازنة تكاليف الإنتاج لسنة 2015.
129	الفرع الثاني: تحديد وتحليل انحراف موازنة تكاليف الإنتاج لسنة 2016.
132	المطلب الثالث: مقارنة بين سنتي 2015 و 2016.
137	خاتمة الفصل.
139	خاتمة.
143	قائمة الملاحق.
155	قائمة المصادر والمراجع.

الصفحة	العنوان	الرقم
18	الموازنة التقديرية للمواد الأولية اللازمة لمواجهة متطلبات الإنتاج.	01
19	الموازنة التقديرية للعمل المباشر.	02
20	الموازنة التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة.	03
91	تكلفة إزالة الطبقة العقيمة <b>sterile</b> .	04
93	تكلفة استخراج الفوسفات الخام.	05
94	التكلفة الوسطية المرجحة لمخزون الفوسفات الخام.	06
95	تكلفة الفوسفات الداخل الى ورشة التفطيت.	07
95	تكلفة الفوسفات المفتت ( <b>hazimag KS</b> ).	08
96	تكلفة الفوسفات المفتت ( <b>babitless DJMIJMA</b> ).	09
97	تكلفة الفوسفات المفتت الكلي.	10
98	تكلفة الفوسفات المسحوق.	11
99	التكلفة الوسطية المرجحة لمخزون الفوسفات (المسحوق).	12
99	تكلفة الفوسفات المسحوق الموجه إلى ورشة الغريلة.	13
100	تكلفة الفوسفات المغريل.	14
101	التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المغريل (التقديرية).	15
101	التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المغريل (الفعلي).	16
102	تكلفة الفوسفات المغريل الموزع.	17
103	تكلفة المعالجة المائية.	18
104	التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المنقى (الفعلي).	19
104	تكلفة الفوسفات المعالج مائيا الموزع.	20
105	تكلفة الفوسفات المجفف <b>séchage</b> .	21
106	تكلفة الفوسفات المجفف <b>sechage B1</b> .	22
107	تكلفة المنتج 63%/65%.	23
108	تكلفة المنتج 66%/68%.	24

109	المصاريف المباشرة والغير المباشرة المقسمة على كل منتج.	25
109	المصاريف المباشرة وغير المباشرة المقسمة على كل منتج.	26
112	تكلفة إزالة الطبقة العقيمة sterile.	27
112	تكلفة استخراج الفوسفات الخام.	28
113	التكلفة الوسطية المرجحة لمخزون الفوسفات الخام.	29
113	تكلفة الفوسفات الخام الموزع.	30
113	تكلفة الفوسفات المفتت (hazimag KS).	31
114	تكلفة الفوسفات المفتت (babitless DJMIJMA).	32
114	تكلفة الفوسفات المفتت الكلي.	33
115	تكلفة الفوسفات المسحوق.	34
115	التكلفة الوسطية المرجحة لمخزون الفوسفات (المسحوق).	35
116	تكلفة الفوسفات المسحوق الموجه إلى ورشة الغريلة.	36
116	تكلفة الفوسفات المغريل.	37
117	التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المغريل (التقديرية).	38
117	التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المغريل (الفعلية).	39
117	تكلفة الفوسفات المغريل الموزع.	40
118	تكلفة الفوسفات المعالج مائيا (المنقى).	41
118	التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المنقى (الفعلي).	42
119	تكلفة الفوسفات المعالج مائيا (الموزع).	43
119	تكلفة الفوسفات المجفف.	44
120	تكلفة الفوسفات المجفف B1.	45
121	تكلفة المنتج 63%/65%.	46
122	تكلفة المنتج 66%/68%.	47
122	المصاريف المباشرة وغير المباشرة المقسمة على كل منتج.	48
123	المصاريف المباشرة وغير المباشرة المقسمة على كل منتج.	49

124	تحديد وتحليل إحرافات تكلفة إستخراج الفوسفات الكلية.	50
126	تحليل إحراف تكلفة إنتاج الفوسفات المسوق لسنة 2015.	51
129	تحديد وتحليل إحراف تكلفة إستخراج الفوسفات الكلية.	52
130	تحديد وتحليل إحرافات تكلفة إنتاج الفوسفات المسوق.	53
132	نسبة الانجاز والتطور بالنسبة للمحجر.	54
134	نسبة الانجاز والتطور بالنسبة للورشات.	55

الصفحة	العنوان	الرقم
24	موقع وظيفة الموازنات في التنظيم الاداري الهيكلي بالمؤسسات الكبيرة.	01
42	الرسم البياني لدالة التكاليف المتغيرة.	02
43	الرسم البياني لدالة التكاليف الثابتة.	03
56	يوضح طريقة حساب التكاليف النهائية حسب (ABC).	04
57	منهجية حساب النتيجة النهائية لطريقة (ABC).	05
64	مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات.	06
78	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات SOMOPHOS بئر العاتر تبسة.	07
89	مخطط الإنتاج التقديري لسنة 2015.	08
90	مخطط الإنتاج الفعلي لسنة 2015.	09
110	مخطط الإنتاج التقديري لسنة 2016.	10
111	مخطط الإنتاج الفعلي لسنة 2016.	11
133	تمثيل بياني لنسبة الانجاز والتطور لمكونات التكلفة الخاصة بالمحجر.	12
135	تمثيل بياني لـ نسبة الانجاز والتطور لمكونات التكلفة الخاصة بالورشات.	13



# مقدمة

نظرا للمنافسة الشديدة والتطورات المفاجئة التي سيطرت على مناخ بيئة الأعمال أصبحت المؤسسات تعيش ضغوطا مستمرة في غاية التعقيد وهذا من أجل مواجهة الكساد من جهة وتضخم التكاليف من جهة أخرى، وبالتالي فرض عليها تطوير أساليبها الإدارية وتحسين استراتيجياتها لمقابلة الظروف البيئية الجديدة ضمن صيغة تسمح لها بالاستمرارية والبقاء، في إطار التنافسية المشروعة للسوق، دون أن ننسى أن حركية المؤسسة وقوتها مرتبطة بإعداد خطط أعمال تقوم على تحديد الأهداف والوسائل، التي تمكنها من ترشيد تكاليفها التي تتفقا في سبيل الحصول على منتجات تحقق لها أفضل مردودية.

ومن ضمن الوظائف التي تعتمد عليها المؤسسة في نشاطها وظائف التخطيط والتنسيق والرقابة واتخاذ القرار إلا أن عدم تكامل هذه الوظائف مع بعضها البعض جعلها تتسم بعدم الفعالية، وهذا ما جعل الإدارة الحديثة اليوم تهتم بنظام الموازنات التقديرية كأحد الأساليب التقنية التي تستخدم في الرقابة على التكاليف والتنبؤ بالمستقبل، ومساعدة المؤسسة على تحقيق ذلك التكامل المطلوب، واستغلال الموارد النادرة بكل كفاءة وعقلانية وباعتبار أن هذا النظام يبين الانحراف الخاص بكل منتج على حدى، وبالتالي اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحه وتقادي تكراره لاحقا، وبالنظر أيضا إلى الظروف الحالية التي تعيشها المؤسسات اليوم من تطور تكنولوجي وتزايد المنافسة، أصبحت الموازنات التقديرية وما تقوم به من تحليل لكل البيانات الداخلية والخارجية الخاصة بالمؤسسة من أولى الأولويات والضروريات التي تساعد على تحديد الكيفية التي يمكن من خلالها التحكم في التكاليف والرقابة عليها كليا وذلك لغرض تحقيق أهدافها القائمة من أجلها.

### 1. الإشكالية:

من خلال ما سبق تبرز معالم إشكالية البحث كآآتي:

كيف تساهم الموازنات التقديرية في الرقابة على تكاليف الإنتاج ؟ وما مدى الإعتداد عليها

بشركة مناجم الفوسفات صوميفوس - بئر العاتر - تبسة ؟

### 2. التساؤلات الفرعية:

وبعد الإحاطة بكل جوانب الموضوع تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالموازنات التقديرية؟
- كيف يتم إعداد الموازنات التقديرية، وماهي طرق حساب التكاليف الخاصة بها ؟
- كيف تتم الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية؟
- هل يمكن أن يكون للمؤسسة نظام رقابة فعال بديل دون استخدام الموازنة التقديرية ؟

### 3. طرح الفرضيات:

للإجابة على فرضية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية، يمكن طرح الفرضيات التالية:

- تساعد الموازنات التقديرية على تحسين أداء المؤسسة.
- لا يوجد ضرورة لمراقبة تكاليف الإنتاج في المؤسسة.
- تعتمد شركة مناجم الفوسفات "SOMIPHOS" - بئر العاتر - على الطرق التقليدية في

حساب التكاليف.

- تساهم الموازنات التقديرية لشركة مناجم الفوسفات -بئر العاتر- في مراقبة تكاليف الإنتاج.

### 4. أهداف الدراسة:

يرمي هذا البحث لتحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- إبراز دور الموازنات التقديرية في إعطاء نظرة شاملة عن نشاط المؤسسة وتوجهاتها المستقبلية.

- التحكم الأمثل في الموارد بسبب قلتها.

- إلمام الموازنات التقديرية بمختلف الضوابط والمراحل التي من شأنها أن تعتمد عليها كأساس في الرقابة على تكاليف الإنتاج.

- إبراز أهمية المقارنة من خلال عملية قياس الانحرافات ما بين النتائج الفعلية والمخططة.

- فعالية الموازنات التقديرية في قياس أداء المؤسسات الاقتصادية.

- محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني للشركات الصناعية وبالتحديد شركة مناجم الفوسفات "SOMIPHOS".

### 5. أهمية البحث:

هذه الدراسة عبارة عن محاولة علمية تهدف للاستفادة من أحد أهم أدوات مراقبة التسيير ألا وهي الموازنات التقديرية والتي أصبح استخدامها في المؤسسات شرطا ضروريا لقياس قدرة تلك الأخيرة على المنافسة كذلك تكمن أهمية البحث أيضا في تسليط الضوء على الموازنات التقديرية باعتبارها أداة رقابة على عناصر تكاليف الإنتاج.

### 6. دوافع اختيار الموضوع:

يرجع اختيار الموضوع "دور الموازنات التقديرية في مراقبة تكاليف الانتاج دراسة حالة: شركة مناجم الفوسفات -SOMIPHOS- للدوافع الآتية:

أ- دوافع ذاتية: تتمثل في:

- الميل الشخصي لدراسة هذا الموضوع الحيوي والتعمق فيه واكتشاف خباياه باعتباره محض اهتمام الباحثين والدارسين في الوقت الراهن.

• محاولة توظيف وإثراء بعض القناعات العلمية و النظرية.

ب-دوافع موضوعية: تتمثل في:

• قلة الأبحاث والدراسات في هذا المجال رغم أهميته، خاصة في ظل المستجدات التي يعرفها قطاع الانتاج في الجزائر.

• التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال التي غيرت طرق وأساليب العمل في الادارة والمحاسبة.

7. المنهج المتبع:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، فيما يتعلق بالفصل الأول والفصل الثاني، لأنه يتوافق مع مقام تقرير الحقائق وفهم مكونات الموضوع وإخضاعه للدراسة الدقيقة وتحليل جل أبعاده من التوضيح والتفسير. أما بالنسبة للفصل الثالث والمتمثل في الجانب التطبيقي من الدراسة، تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة، من أجل إسقاط الدراسة على الواقع العملي للشركات الجزائرية، حيث تم اختيار شركة مناجم الفوسفات صوميفوس بئر العائر- تبسة، لتطبيق ما تم تناوله في الجانب النظري للموضوع على أرض الواقع، باعتبارها أحد الشركات الإنتاجية الهامة التي تسعى من أجل تحسين آليات تسييرها بكفاءة.

8. الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها لإنجاز هذا البحث ما يلي:

1- نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة

دكتورا العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الحاج لخضر "باتنة" 2008-2009، حيث هدفت هذه الدراسة

إلى توضيح الاختلاف في استخدامات أدوات مراقبة التسيير نظريا وتطبيقيا، على خلاف بحثنا حيث

تطرقنا إلى دراسة أداة وحيدة بشكل مفصل وهي الموازنة التقديرية لتكاليف الانتاج ومساهمتها في متابعة

كل مراحل الانتاج الحقيقي.

2- عبد الله جميل عبد الله ابو معيلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل, كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، -2005- حيث هدفت هذه الدراسة مساهمة التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف المؤسسة ككل على خلاف دراستنا التي تتخصص في مراقبة تكاليف الانتاج فقط.

3- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر، 2010-2011، وتهدف هذه الدراسة المفاضلة بين طرق حساب التكاليف واسقاطها على نشاط المؤسسة لأجل معرفة أي منهما يكون في صالح المؤسسة من ناحية الزيادة في رقم الأعمال على خلاف دراستنا التي تدرس مساهمة الموازنة في الرقابة على مسار التكاليف.

4- كوثر بوعابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، تهدف هذه الدراسة إلى تحسين أداء المؤسسة من خلال توظيف الموازنة التقديرية في جميع أنشطتها، أما دراستنا تهدف إلى الرقابة على التكاليف من خلال الموازنة التقديرية.

### 9. صعوبات البحث:

أثناء إعداد البحث تم مواجهة بعض الصعوبات نقوم بتلخيصها في النقاط التالية:

- طبيعة الموضوع التي تتسم بالتوسع رغم محاولة ضبط عناصره في حدود الإشكالية المطروحة.

- قلة مراجع الموضوع المترجمة الى اللغة العربية رغم تواجدها باللغات الأجنبية.

### 10. خطة البحث:

بناء على الفرضيات والأهداف الموضوعية سابقا تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول كما يلي:

**الفصل الاول:** سيتضمن هذا الفصل الإطار النظري للموازنات التقديرية، وسيتم فيه التركيز على ماهية الموازنات التقديرية في المبحث الأول وأسس الموازنات التقديرية في المبحث الثاني.

**الفصل الثاني:** مراقبة تكاليف الإنتاج بالاعتماد على الموازنات التقديرية، يتم فيه التركيز على عموميات حول تكاليف الإنتاج في المبحث الأول بالإضافة إلى الرقابة على الموازنات التقديرية في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث فخصص لتحليل انحرافات تكاليف الإنتاج.

**الفصل الثالث:** هو عبارة عن دراسة حالة لأحد أهم شركات الانتاج ألا وهي شركة مناجم الفوسفات "SOMIPHOS" سيتمحور هذا الفصل بالتعريف بشركة مناجم الفوسفات "SOMIPHOS" بئر العاتر، تبسة في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فسيتم فيه التعرض لدراسة الموازنات التقديرية والفعالية لفترتي الدراسة 2015-2016 وتحليلها بالإضافة إلى إجراء مقارنة تهدف إلى إظهار قدرة المؤسسة على مراقبة تكاليفها.



# الفصل الأول

الإطار النظري للموازنات التقديرية

تمهيد.

المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية.

المطلب الأول: تعريف الموازنات التقديرية وخصائصها وأهميتها.

الفرع الأول: تعريف الموازنات التقديرية.

الفرع الثاني: خصائص الموازنات التقديرية وأهميتها.

المطلب الثاني: أهداف الموازنات التقديرية ومبادئها.

الفرع الأول: أهداف الموازنات التقديرية.

الفرع الثاني: مبادئ الموازنات التقديرية.

المطلب الثالث: أنواع الموازنات التقديرية.

المبحث الثاني: أسس الموازنات التقديرية.

المطلب الأول: الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية وموقعها في المؤسسة.

الفرع الأول: وظائف الموازنات التقديرية.

الفرع الثاني: موقع الموازنات التقديرية في المؤسسة.

المطلب الثاني: شروط ومراحل إعداد الموازنات التقديرية.

الفرع الأول: شروط الموازنات التقديرية.

الفرع الثاني: مراحل إعداد الموازنات التقديرية.

المطلب الثالث: مزايا وحدود الانتفاع من نظام الموازنات التقديرية.

الفرع الأول: مزايا الموازنات التقديرية.

الفرع الثاني: حدود الانتفاع من نظام الموازنات التقديرية.

خلاصة الفصل الأول.

### مقدمة الفصل الأول:

نتيجة للقفزة النوعية التي شهدتها الاقتصاد ومع امتداد جذورها على كافة المجالات واشتداد واقع المنافسة بين المؤسسات للاستحواذ على أكبر حصة سوقية من أجل تحقيق الربحية والاستمرارية في النشاط، أصبحت العديد من الوحدات الاقتصادية تواجه مشاكل وصعوبات في إدارة مواردها المتاحة، وهذا أوجب عليها اللجوء إلى أساليب أكثر دقة وموضوعية تساعد على تحقيق أهدافها في تحسين إدارة مواردها ومن بين هذه الأساليب الموازنات التقديرية، التي تمكن المسيرين والقائمين على الوحدة الاقتصادية من الحصول على النتائج الأفضل للمؤسسة.

## المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية.

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الأساليب التقنية التي تستخدمها الإدارة لغرض الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، من أجل تحقيق الأهداف التي قامت عليها تلك الوحدة.

### المطلب الأول: تعريف الموازنات التقديرية وخصائصها وأهميتها.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف كل من الموازنات التقديرية، ثم الأهمية التي تكتسبها، والأهداف التي ترمي إليها.

#### الفرع الأول: تعريف الموازنات التقديرية.

قبل التطرق إلى الموازنة التقديرية بشكل عام نتطرق أولاً إلى تعريف الموازنة حيث تعرف على أنها: "عبارة عن تقرير يوضح المعلومات الخاصة باستخدامات المؤسسة المتمثلة في أصولها، ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الخصوم وحقوق الملكية".

أما التقدير فيقصد به: "التوقع بما سيحدث في المستقبل".

ولقد تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنات التقديرية واختلفت من كاتب لآخر، حيث يرى البعض الموازنة التقديرية بأنها:

أولاً: "تمثل خطة إنتاجية للمشروع ككل ولأقسامه الفرعية لفترة زمنية معينة".<sup>(1)</sup>

ثانياً: وهناك من يعرفها بأنها: "تعبير مالي عن خطة لاقتناء واستخدام الموارد المالية وغيرها

خلال فترة زمنية مستقبلية".<sup>(2)</sup>

<sup>1</sup> - د: أحمد نور، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1406هـ - 1986م، ص: 64.

<sup>2</sup> - د: الأميرة إبراهيم عثمان، د: أحمد عبد المالك محمد، مبادئ المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 67.

ثالثا: وهناك من يعرفها بأنها: "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة

مع اشتراك المسؤولين في برامج أعمال تدعى الموازنات".<sup>(1)</sup>

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن الموازنة التقديرية هي "تعبير عن أهداف وسياسات وخطط

تعد مقدما لفترة زمنية مستقبلية حيث تصبح هذه الموازنة أداة رقابة أو وسيلة مراقبة حين تنفيذ تلك

السياسات والخطط وتتكون بدورها من عدة موازنات فرعية لكل قسم من أقسام المشروع لضمان رقابة أدق

في المؤسسة".<sup>(2)</sup>

### الفرع الثاني: خصائص الموازنات التقديرية.

تتميز الموازنة التقديرية بجملة من الخصائص، يمكن تلخيصها كما يلي<sup>(3)</sup>:

1. **تعبير كمي:** حيث أن البرامج قصيرة الأجل تستدعي ترجمة أهدافها إلى كميات، وكذا

تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.

2. **تحدد في شكل برنامج عمل:** الموازنة التقديرية ليست تقديرا للأهداف والموارد الضرورية

لتحقيقها، وإنما لابد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس معرفة وتنبؤ

المستقبل من أجل المعرفة فقط.

3. **تحدد لفترة معينة:** الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة أو أقل، وهذا

باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها، فالموازنة هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة، والتي هي امتداد

<sup>1</sup> - فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001، ص: 04.

<sup>2</sup> - شريف عثمان، أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية، حالة المديرية الجهوية لموبيليس ورقلة،

مذكرة ماستر (غير منشورة)، جامعة ورقلة، 2014-2015، ص: 03 .

<sup>3</sup> - ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر،

د.س، ص: 127-128.

للمخططات المتوسطة وطويلة الأجل، كما تعتبر من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات، ومن ثمة اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث: أهمية الموازنات التقديرية.

تظهر أهمية الموازنة التقديرية في المرحلة الأولى من خلال أهدافها التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق، أي التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، وذلك من خلال مرحلة الموازنة " bud gétisation"، أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة التقديرية تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل: جدول حسابات النتائج التقديري الميزانية التقديرية " Bilan provisionnel".

وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج عملي، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات.<sup>(2)</sup>

### المطلب الثاني: أهداف الموازنات التقديرية ومبادئها.

سيتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين:

#### الفرع الأول: أهداف الموازنات التقديرية.<sup>(3)</sup>

تتمثل أهداف الموازنات التقديرية فيما يلي:

- 1) توضيح الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف دراسة التنبؤات.
- 2) المفاضلة بين البدائل المتاحة والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف وجميع الموارد.
- 3) وضع أنماط ومعدلات الأداء وتحديد المعايير.

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق، ص: 128.

<sup>2</sup> - بوعابة كوثر، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة، مذكرة ماستر (غير منشورة)، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2011-2012، ص: 41.

<sup>3</sup> - شريف عثمان، مرجع سابق، ص ص: 6-7.

- (4) تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينها وتحديد خطط وسياسات العمل.
- (5) منع الإسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.
- (6) التركيز على النواحي ذات الأهمية النسبية الكبيرة.

### الفرع الثاني: مبادئ الموازنات التقديرية.

لإعداد الموازنات التقديرية نعتد على جملة من المبادئ العلمية التي تؤدي إلى حسن استخدامها وتزيد من فعاليتها في مجال الرقابة نذكرها فيما يلي:<sup>(1)</sup>

1. مبدأ الشمولية: عند إعداد الموازنة التقديرية يجب أخذ بعين الاعتبار جميع أوجه النشاطات، ولا يجوز ترك أي نشاط خارج الإطار.
2. مبدأ وحدة الموازنة: الموازنة في النهاية هي مجموعة من الموازنات الفرعية، وتشكل بتجمعها وحدة واحدة يجب عند إعدادها مراعاة الانسجام والترابط، حيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية يؤثر ويتأثر بالوحدة.
3. مبدأ التقدير: ذلك أن الموازنة هي خطة تبنى على التنبؤ، إذ أن الموازنة التقديرية هي تقدير رقمي لأهم النشاطات المراد تنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية.
4. مبدأ التوقيت: عند إعداد الموازنة لابد من مراعاة مبدأ التوقيت، حيث يتم تقسيم فترة الموازنة وهي عادة سنة إلى فترات جزئية، وتجدر الإشارة هنا إلى أن مبدأ التوقيت ليس معناه التوزيع أرقام الموازنة توزيعاً متساوياً على مجموع الفترات، بل معناه توقيت العمليات خلال فترة الموازنة.
5. مبدأ المرونة: تجد المؤسسات صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج وبالتالي المبيعات وعليه يجب أن تكون الموازنة مرنة وتحتوي على بدائل فالموازنة المرنة هي التي تساعد المؤسسة على التكيف مع الظروف.

<sup>1</sup> - شريف عثمان، مرجع سابق، ص ص: 10-11.

6. مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية: يرتبط هذا المبدأ بمفهوم محاسبة المسؤوليات باعتبار أن الموازنة أداة فعالة للرقابة، وعليه يجب أن تحدد الجهات المسئولة عنها وذلك بغرض اتخاذ الإجراءات المناسبة إما التكوين أو التدريب... الخ.
7. مبدأ قياس الأداء: تعتبر الموازنة مؤشر للقياس وكذا لقياس فعالية التسيير وهو ما يعزز الإلتزام بها كوسيلة وكمراجع للاسترشاد.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثالث: أنواع الموازنات التقديرية.

- تنقسم الموازنات التقديرية بناء على معايير عديدة، يمكن أن نذكر أهمها وفق التسلسل الآتي:<sup>(2)</sup>
- أولاً: من ناحية الفترة الزمنية التي تغطيها: وفقاً لهذا المعيار فإن الموازنات تنقسم إلى ما يلي:
- 1) موازنات قصيرة الأجل: وهي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى القصير الأجل وتكون عادة أقل من سنة.
- 2) موازنات طويلة الأجل: وتضم هذه الموازنات الأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل ومن خلالها يتم إظهار الاتجاه العام الذي ستتجهه المؤسسة في المستقبل.
- ثانياً: من ناحية درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة: تنقسم الموازنة من ناحية درجة التفاصيل التي تشتمل عليها فيما يلي:

- 1) موازنة المسؤولية: يوجد على رأس كل قسم وورشة مسؤول وكل قسم يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة فموازنة المسؤولية هي أداة فعالة للرقابة لأنها تزود المؤسسة بالمعلومات المفصلة للاعتماد عليها في تقييم أداء المسؤول الذي هو على رأس ذلك القسم.
- 2) موازنة البرامج: أساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها كإجراء آلة جديدة مثلاً، ودور هذه الموازنة هو إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ، وتزداد أهمية

<sup>1</sup> - شريف عثمان، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>2</sup> - محمد فرкос، مرجع سابق، ص: 7.

موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية.<sup>(1)</sup>

ثالثاً: على أساس درجة الثبات والمرونة: وفي هذا المجال تنقسم الموازنات التقديرية إلى:<sup>(2)</sup>

(1) الموازنات الثابتة (جامدة): وهي تلك الموازنات التي تبنى على حجم إنتاج واحد أو افتراض سعر وحيد وعادة ما تستخدم في المجال الحكومي، حيث الإنفاق يحتاج عادة إلى فترة أطول من الفترة العادية للموازنة التقديرية.

(2) موازنة متغيرة (مرنة): يتم إعداد هذه الموازنة على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، فهي تسمح بالاختلاف في حجم المبيعات عن التقديرات مثلاً وذلك بما تقدمه من تعديلات، لذلك فهي ضرورية للمؤسسة الاقتصادية التي تمكنها من التحرك مع التغيرات الهامة في ظروفها التشغيلية .

رابعاً : حسب معيار وحدة القياس المستعملة: تنقسم الموازنات من خلال هذا المعيار إلى ما يلي:<sup>(3)</sup>

(1) موازنة على أساس عيني: تخص هذه الموازنة تخطيط أنشطة العمليات ذات طابع عيني وتوجد في المؤسسات الصناعية فمثلاً كمية الوحدات تكون إما أمتار، طن... الخ.

(2) موازنة على أساس نقدي: تخص هذه الموازنة تخطيط أنشطة العمليات النقدية في المؤسسة، حيث تظهر الإيرادات الواردة إلى المؤسسة من مصادر مختلفة والنفقات النقدية الخارجة من المؤسسة للحصول على مختلف عوامل الإنتاج، وتعتمد هذه الموازنة على المعلومات المنتقاة من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

<sup>1</sup> - محمد فركوس، مرجع سابق، ص ص: 08-09.

<sup>2</sup> - أحمد نور، المحاسبة الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة الإسكندرية، د.د.ن، د.ط، 1997، ص: 23.

<sup>3</sup> - أميرة فقيه، استخدام الموازنة في تفعيل مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، (غير منشورة)، جامعة بسكرة، 2015-2016، ص: 06.

خامسا: حسب معيار أنشطة المؤسسة: هذا المعيار يعبر على ما يسمى بالموازنة الشاملة وهي موازنات مالية تغطي كل جوانب النشاط في المؤسسة، وتنقسم بدورها إلى موازنات التشغيلية و موازنات المالية:

(1) **الموازنات التشغيلية:** يتم فيها التركيز على كيفية الحصول على الموارد المتاحة وكيفية استخدامها، باعتبارها تمثل الخطة العامة للشركة، وتتألف من الموازنات الفرعية التالية:

1(1) - موازنة المبيعات:

في أغلب أنظمة الموازنات تعتبر موازنة المبيعات هي نقطة البداية في إعداد الموازنة الأساسية، فموازنة الإنتاج وكل موازنات التكاليف الصناعية تعتمد على الوحدات التقديرية للمبيعات، كما أن إجمالي قيمة المبيعات التقديرية يستخدم في إعداد موازنات المصروفات البيعية والإدارية، وفي إعداد قائمة الدخل التقديرية والمتحصلات النقدية في الموازنات النقدية.<sup>(1)</sup>

والمؤشرات التي يتم دراستها عند إعداد موازنة المبيعات تتمثل فيما يلي:<sup>(2)</sup>

- ✓ معرفة الظروف السائدة في السوق كالمنافسين المتواجدين فيه، وحصّة كل منهم ومقارنتها بالطلب الاجمالي المتوقع على منتجات المؤسسة.
- ✓ معرفة طرق البيع المعتمدة من طرف رجال البيع والوكلاء وكذلك الإجراءات التي يمكن اعتمادها لغرض زيادة حجم المبيعات.
- ✓ معرفة مدى تأثير الطلب على المنتجات بالتغيرات الحاصلة في الأسعار وأذواق المستهلكين لمنتجات المؤسسة.

<sup>1</sup> - خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والإستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، 2008، ص ص: 162-163.

<sup>2</sup> - يحيى نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، (غير منشورة)، جامعة الحاج لخضر، 2009-2008، ص: 90.

2(1) - موازنة الإنتاج:

بمجرد إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، تأتي مرحلة إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج، ومن هنا يتم طرح التساؤل التالي: ماهي موازنة الإنتاج و كيف تتم؟

✓ مفهوم موازنة الإنتاج: هي موازنة تحدد عدد الوحدات الواجب إنتاجها من كل سلعة، وهذا التحديد مشتق من تركيبة من توقعات المبيعات الواجب بيعها من السلعة مضافا إليها كمية مخزون الوحدات التامة الصنع من السلعة اخر المدة ، غالباً ما يكون مخزون أمان لمواجهة الزيادة غير المتوقعة في الطلب، ومطروحا منها كمية مخزون الوحدات التامة منها أول المدة وتقوم موازنة الإنتاج على المعادلة التالية:<sup>(1)</sup>

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

✓ أنظمة تقدير الإنتاج في المؤسسة: يوجد نظامين لتقدير الإنتاج فقط، يتمثلان فيما يلي:

- الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة (الطلبات): حسب هذا النمط تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج بعد أن تحصل على الطلبات، المقدمة من طرف الزبائن وهنا يتم التقيد بالخصائص والمميزات المحددة في هذه الطلبات فقط، وهذا يعني أن المؤسسة يسهل عليها تحديد عناصر الإنتاج اللازمة والكافية، وفي هذا النمط لا يكون للمؤسسة مخزون سلعي زائد في نهاية دورة الإنتاج.<sup>(2)</sup>

- الإنتاج المستمر: حسب هذا النمط تقوم المؤسسة بإنتاج المنتجات التي تراها تلبي حاجات السوق بعد أن تحصل على هذه المعلومات من جراء قيامها بدراسة السوق ومن مميزات هذا النمط تخزين كميات معتبرة وبصفة دائمة من المنتجات التامة الصنع في مخازن المؤسسة لمقابلة الطلب في حال ظهور طلبات مستعجلة.

<sup>1</sup> - خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والإستشارات الإدارية، مرجع سابق، ص: 164.

<sup>2</sup> - محمد فركوس، مرجع سابق، ص ص: 94-95.

بعد اعتماد برنامج الإنتاج الذي تنتج على أساسه المؤسسة، تأتي المرحلة الموالية والمتمثلة في التعرف على الطاقة الإنتاجية المتاحة حالياً والمتوقعة والتي تكفي لتنفيذ برنامج الإنتاج وذلك من خلال:

(2) **الموازنة التقديرية للمصاريف:** وهي تلك المبالغ التي تتفقها المؤسسة من أجل ضمان تسيير كافة الأقسام والمصالح التي تتكون منها، ومن هنا سير العملية الانتاجية من دون اي تذبذب وتتمثل المصاريف التقديرية لمستلزمات برنامج الإنتاج فيما يلي:

### 1(2) - الموازنة التقديرية للمواد الأولية:

هدف هذه الموازنة هو إعداد التقديرات بالكمية والقيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج وتضم:

✓ **تقدير كمية المواد الأولية:** لغرض تقدير الكميات من المواد الأولية اللازمة للإنتاج يفترض معرفة:

- مستويات المخزون من المواد الخام وذلك بإعداد موازنة المخزون المواد الأولية.

- مقدار الكمية اللازمة من كل مادة أولية لغرض إنتاج وحدة واحدة من المنتج التام الصنع (المقدر).

- كمية المواد الأولية الواجب الاحتفاظ بها في نهاية الفترة.

✓ **تقدير أسعار المواد:** إن التنبؤ بالأسعار أسهل من التنبؤ بكميات المواد اللازمة للإنتاج، فالمؤسسة تتبع السوق، فإذا كانت السوق مستقرة فإن التقديرات تكون مرضية وبالتالي نستطيع تقييم مخزونات المواد الأولية والمنتجات التامة بسهولة، أما إذا كانت التقلبات كبيرة في الأسعار فالانتفاع بالأسعار التقديرية يكون ضئيلاً. (1)

<sup>1</sup> - خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 58.

والجدول الموالي يعبر عن الموازنة التقديرية للمواد الأولية:

الجدول رقم (01): الموازنة التقديرية للمواد الأولية اللازمة لمواجهة متطلبات الإنتاج.

المبلغ الاجمالي	الثلاثي الرابع	الثلاثي الثالث	الثلاثي الثاني	الثلاثي الاول	البيان
					عدد وحدات الانتاج
					احتياجات الوحدة من المواد الخام
					المواد الأولية اللازمة للإنتاج + سعر الوحدة الخام
					تكلفة المادة الأولية اللازمة للإنتاج
					إجمالي تكاليف الإنتاج

المصدر: عارف الحاج، الموازنة التقديرية ودورها في مجال التخطيط، محاضرات في المحاسبة والمراجعة،

جامعة صنعاء، د.س، ص: 23.

## 1(2) - الموازنة التقديرية للعمل المباشر:

هذه الموازنة تفيد في التعرف على حجم نفقات العمل والتخطيط لبرنامج الإنتاج وعند إعداد هذه

الموازنة يجب مراعاة المهارات المطلوبة فضلا عن مراعاة أية تغيرات في احتياجات المنظمة من العمالة

مستقبلا حسب متطلبات التشغيل وفي هذه الموازنة يجب معرفة ما يلي:<sup>(1)</sup>

✓ **تحديد الوقت المتاح:** تم في هذه المرحلة تحديد حجم الساعات المنتجة للعمل المباشر ويستخرج

هذا الحجم كما يلي :

- تحديد عدد العمال الذين لهم علاقة مباشرة بالإنتاج.

- تحديد عدد أيام الحضور للعامل الذين لهم علاقة مباشرة بالإنتاج بعد استبعاد عدد الأيام الضائعة

من وقت العمل كالغيابات العطل الأسبوعية، السنوية، الأعياد الدينية والوطنية... الخ

<sup>1</sup> - فقيه أميرة، مرجع سابق، ص: 11.

- عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل.

✓ **تقدير معدل الأجر:** عند تقدير معدل الأجر الواجب دفعه للعامل تتكون مصاريف اليد العاملة من: الأجر القاعدي (عدد ساعات العمل في تكلفة الساعة الواحدة)، مضافا إليها تكلفة الساعات الإضافية، والعلاوات الإنتاجية والأعباء الاجتماعية، والجدول الموالي يعبر عن هيكل الموازنة التقديرية للعمل المباشر.<sup>(1)</sup>

الجدول رقم (02): الموازنة التقديرية للعمل المباشر

البيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الإجمالي
وحدة الإنتاج المطلوبة					
ساعات العمل المعيارية					
مجموع ساعات العمل					
معدل أجر الساعة					
التكلفة الكلية للعمل					

المصدر: عارف الحاج، مرجع سابق، ص: 28.

2(2) - الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة:

تشمل هذه الموازنة باقي المصاريف الصناعية بخلاف المواد المباشرة والاجور المباشرة، ويتم تحليل هذه التكاليف وفقا لمعدلات تحميل تقدرها الشركة والأقسام المختصة وتشمل كلا من التكاليف المتغيرة والثابتة.<sup>(2)</sup>

ولغرض استخراج نصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف يفترض إتباعا لخطوات التالية:<sup>(3)</sup>

- تحديد مراكز التكلفة.

<sup>1</sup> - فقيه أميرة، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>2</sup> - عارف الحاج، مرجع سابق، ص: 29.

<sup>3</sup> - محاسبة التكاليف، توزيع الحسابات علي مراكز التكلفة، مقال علمي منشور على الموقع الالكتروني:

http://www.tarekmansour.com/maktaba/ab7as/26.pdf بتاريخ: 2017/03/26 على الساعة 23:05.

- حصر وتقدير عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة.
  - تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة.
  - توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على مراكز الإنتاج.
- والجدول الموالي يوضح الموازنة التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة:

**الجدول رقم (03): الموازنة التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة.**

الإجمالي	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	البيان
					ساعات العمل المباشرة
					معدل التكاليف الصناعية غير المباشرة
					التكاليف الصناعية المتغيرة غير المباشرة
					التكاليف الصناعية الثابتة
					إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة

المصدر: عارف الحاج، مرجع سابق، ص: 29.

**3) موازنة التموينات:** الهدف الرئيسي من إعداد موازنة التموينات هو ضمان أن الكمية التي يحتاجها برنامج الانتاج سيتم شراؤها بالكميات، والأوقات وبالأسعار المناسبة وبالجودة المطلوبة، وأهم ما يميز هذه الموازنة هو التحكم في التكاليف المتعلقة بتسيير المخزون فالتقدير الجيد لهذه التكاليف سيعود على المؤسسة بأرباح عالية.

وتقتضي الموازنة التقديرية للتموينات تقدير الحجم الأمثل للطلبية وذلك عن طريق نموذج ويلسن، وتحديد الحد الأدنى والأعلى للمخزون، وتقدير مخزون الأمان... إلخ، وذلك لأن الزيادة في حجم المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عليه تكاليف كثيرة منها: <sup>(1)</sup>

- ارتفاع أعباء التخزين مثل أعباء التأمينات على المخزون.

<sup>1</sup>- محاسبة التكاليف، توزيع الحسابات على مراكز التكلفة، مقال علمي منشور على الموقع الالكتروني: <http://www.tarekmansour.com/maktaba/ab7as/26.pdf> بتاريخ: 2017/03/26 على الساعة 23:05.

- ضياع فرصة بديلة نظرا لتجميد الأموال في المخزون.
  - ارتفاع التكاليف الادارية المتعلقة بتسيير المخزون مثل تكاليف الاحتفاظ.
- كما ان نقصان المخزون عن الحجم الامثل يترتب عنه خطر النفاذ و الذي يؤدي بدوره إلى تكاليف و أخطار منها:

- تعطيل الانتاج نظرا لانقطاع المخزون وهذا ما يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة.
  - فقدان نسبة من المبيعات نظرا لعدم تلبية المؤسسة لطلبات الزبائن في الوقت المناسب.<sup>(1)</sup>
- 2/الموازنة الرأسمالية (الاستثمارية): تشمل هذه الموازنة التخطيط الطويل المدى لكل ما يتعلق بالدورة الاستثمارية ويقضي ذلك تقدير كل من نفقات الاستثمار و تقدير إيراداته المستقبلية، وهنا يتم الإعتماد على جملة من المعايير من اجل المفاضلة بين المشاريع المطروحة واختيار أنسبها، وتقسّم هذه المعايير إلى مجموعتين:<sup>(2)</sup>

- ✓ المعايير التي لا تأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية للنقود ومنها فترة الاسترداد (DR)، معدل العائد المتوسط (TMR)
- ✓ المعايير التي تأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية للنقود ومنها: القيمة الحالية الصافية، ومعدل العائد الداخلي، ومؤشر الربحية.

#### المبحث الثاني: أسس الموازنات التقديرية.

تقوم الموازنات التقديرية على مجموعة من الأسس والتي سيتم ذكرها في المطالب التالية:

#### المطلب الأول: الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية وموقعها في المؤسسة.

سننظر في هذا المطلب إلى ذكر وظائف الموازنات التقديرية وموقعها في المؤسسة.

<sup>1</sup> - على الساعة 21:30. بتاريخ 28/03/2017: [http://researchereconomy11.blogspot.com/blog-post\\_13.html](http://researchereconomy11.blogspot.com/blog-post_13.html)

<sup>2</sup> - بن زعيط وهيبية، موابي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، مداخلة بجامعة مستغانم، د.س، ص: 09.

### الفرع الأول: وظائف الموازنات التقديرية:

نظراً لأن الموازنات التقديرية تمثل خطة كمية ورقمية تتضمن الأهداف المختلفة للمنشآت، كما تحتوي على مجموعة من الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف والمفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار مجموعة من البدائل المناسبة فإن إعداد الموازنة التقديرية يدعو الإدارة للتفكير في المستقبل ورسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات أو الصعوبات التي تعوق تحقيق الأهداف المرجوة وتعد الموازنة أداة إدارية تساعد إدارة المشروع في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية الرئيسية الآتية:

(1) **وظيفة التخطيط:** تعرف عملية التخطيط بأنها التقرير مسبقاً بما يجب عمله، وكيف يتم، ومن الذي يقوم به أو أنه نشاط من جانب إدارة الوحدة الاقتصادية، يهدف إلى التحكم والتأثير في طبيعة اتجاهات ما يحدث من تغيرات بالوحدة الاقتصادية، وهذا يعني أن عملية التخطيط تعتبر من الوظائف الرئيسية للإدارة، حيث تتيح هذه العملية فرصة التعرف على المشكلات المتوقعة حدوثها خلال فترة مقبلة وفحص تلك المشكلات والعمل على تقادي وقوعها خلال الفترة المقبلة، وبذلك تتم دراسة المشكلة في وقت مبكر بدلاً من انتظار وقوعها ففتقاجاً بها إدارة الوحدة الاقتصادية.<sup>(1)</sup>

(2) **وظيفة التنسيق:** تمثل وظيفة التنسيق العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة، بحيث يعمل كل قسم من هذه الأقسام نحو تحقيق الأهداف المسطرة، ولهذا يجب ألا يصدر أحد الأقسام قرارات يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام، فمثلاً لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات والإنتاج بحيث لا ينبغي أنترسم إدارة المبيعات سياسة بيعية لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، ولا ينبغي أن تقوم سياسية الإنتاج على

<sup>1</sup> - محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنة التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص: 20.

إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها، ولذلك تعمل الميزانية التقديرية على خلق حالة من التناسق بين الأقسام المختلفة يسترشد بها الجهاز التنظيمي في المشروع منعا للتضارب في جهودهم وقراراتهم، وهي بهذا الصدد تعتبر أداة لتحقيق أو للمساعدة في تنفيذ وظيفة التنسيق التي تمارسها الإدارة.

(3) **وظيفة الاتصال:** تعد الموازنات التقديرية أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط

والسياسات التي تمّ الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة، ومن أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التقديرية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة، وكمية المشتريات اللازمة.

(4) **وظيفة الرقابة:** يمكن استخدام الموازنة كأداة للتأكد من مدى تنفيذ الوحدة الاقتصادية

للأهداف المخططة، إذ تشمل عملية الرقابة مقارنة النتائج المحققة في نهاية الفترة، بالأهداف المحددة مسبقاً لهذه الفترة ومن ثم تحليل نتائج هذه المقارنة، للكشف عن العوامل التي أدت إلى اختلاف النتائج المحققة عن الأهداف المخططة، وذلك لوضع الحلول اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات، ومن ناحية أخرى تساعد الموازنة في خدمة وظيفة الرقابة فهي تحتوي على بيانات وتقديرات التكاليف والإيرادات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة والخاصة بكل قسم أو إدارة في الوحدة الاقتصادية ولأن الموازنة تحدد لكل قسم أو إدارة، فإن الرقابة تصل إلى كل الوحدات الإدارية بالمؤسسة. (1)

(5) **وظيفة تقييم الأداء:** تتضمن الموازنة تقديرات و خطط تمثل معايير أداء، يمكن الاعتماد

عليها في تقييم أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية من خلال قياس مدى نجاحهم في تنفيذ خطة الموازنة والتزامهم بتحقيق أهدافها، وهذا ما يجعل الموازنة أداة فعالة لتقييم أداء العاملين وضبط سلوكهم، حيث توضح ما إن كانت النتائج الفعلية تتفق مع مستويات الأداء المستهدفة الواردة في الموازنة أم أن هناك فروقات لتحليلها واتخاذ الإجراءات اللازمة. (2)

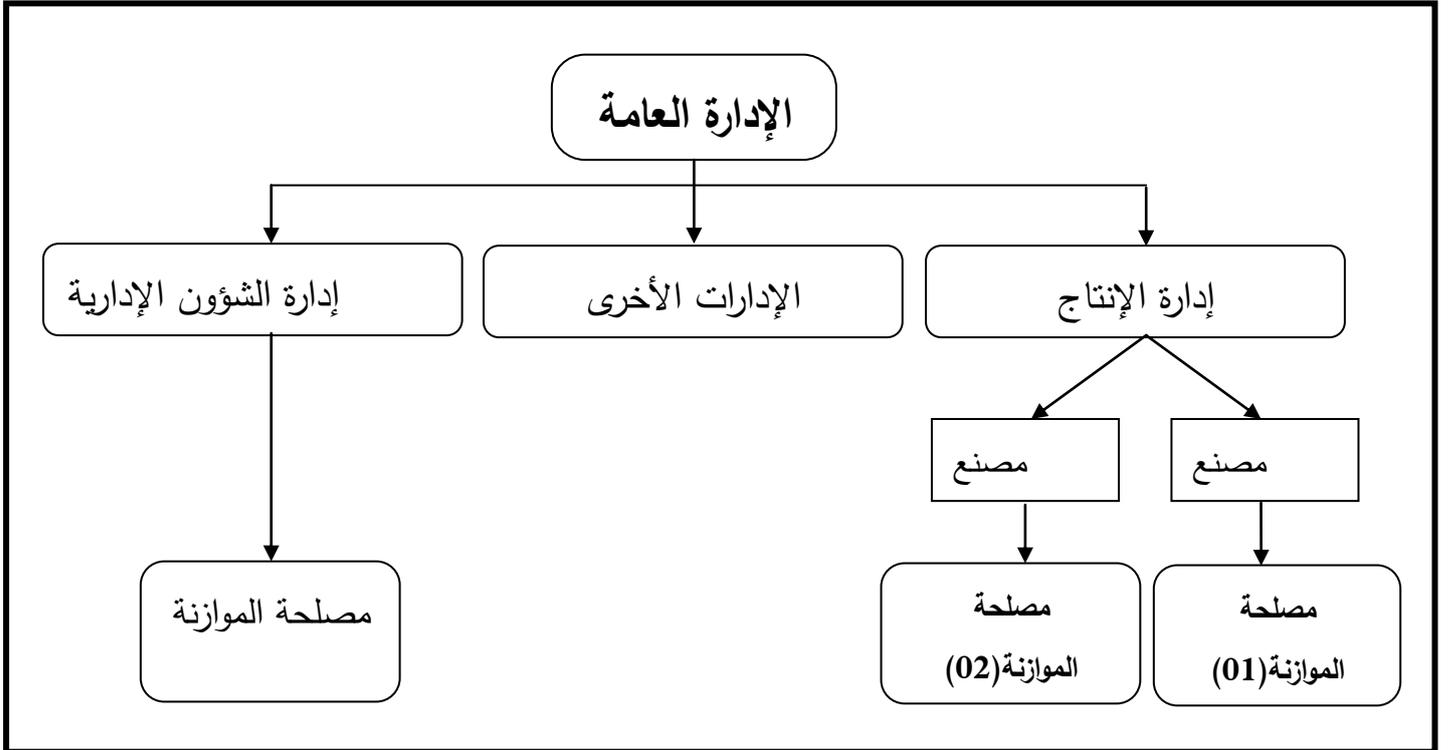
<sup>1</sup> - كوثر بوغابة، مرجع سابق، ص: 42.

<sup>2</sup> - محمد موسى محمد النجار، مرجع سابق، ص: 20-24.

ثانيا: موقعها في التنظيم الإداري الهيكلي:

(1) في المؤسسات الكبيرة: بالنسبة للمؤسسات الكبيرة مهمة إعداد الموازنات التقديرية يتكلف بها أشخاص في مصلحة الموازنات التقديرية بينما مهمة مراقبة الموازنات لا يمكن إسنادها إلى نفس الأشخاص، لكن المؤسسة تكلف بها أحد الأشخاص خارج المؤسسة (محاسب خارجي) مقابل أتعاب تسددها لهم، ونظرا للأهمية الكيفية والكمية لمهام الأشخاص المكلفين بإعداد الموازنات التقديرية فيتوجب أن يكونوا ضمن المستخدمين في المؤسسة، فمصلحة الموازنات التقديرية يمكن أن تكون تحت إشراف إدارة الشؤون الإدارية والمالية وبالتالي فهي ستكون تابعة في نفس الوقت للإدارة العامة وبلا مركزية أكثر إلى كل مركز إنتاج<sup>(1)</sup>، والشكل الموالي يوضح موقعها في المؤسسة:

الشكل رقم (01): موقع وظيفة الموازنات في التنظيم الإداري الهيكلي بالمؤسسات



المصدر: فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001، ص: 15.

<sup>1</sup> - محمد فركوس، مرجع سابق، ص: 14.

(2) في المؤسسات الصغيرة: في هذا التصنيف من المؤسسات تستند مهمة الموازنات التقديرية إلى المسؤول المكلف بالمهام المالية نظرا لأن تكوينه يؤهله للقيام بهذه المهمة ففي أغلب الأحيان يراقب هذا الشخص من طرف مدير المؤسسة و قليلا ما يراقب من طرف الأشخاص الآخرين.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثاني: شروط ومراحل إعداد الموازنات التقديرية:

لإعداد أي موازنة لابد من توفر عدة شروط حتى تكون المراحل فعالة وسهلة التنفيذ وفي هذا المطلب سيتم تقسيمه كما يلي:

#### الفرع الأول: الشروط الواجب توفرها قبل إعداد الموازنة:

تتمثل هذه الشروط فيما يلي:<sup>(2)</sup>

- **الشرط التنظيمي:** الشرط الأساسي لنجاح الموازنة هو تواجد تنظيم إداري تكون فيه المسؤولية واضحة حتى يتم فيه توزيع المهام من جهة، وقياس الأداء من جهة أخرى.
- **الشرط النفسي:** إن نجاح الموازنة لا يتوقف على الشروط التقنية فقط، بل لابد من توفر الشروط النفسية التي تحفز العمال، فاشترك جميع المسؤولين وعمالهم لإعداد الموازنة يتم تقبلها كأداة لقياس أدائهم، وبالتالي العمل على تحقيق الموازنة للحصول على إنجازات مادية أو معنوية.
- **الشرط المادي:** إن تطبيق نظام الموازنة يتطلب منبعا للمعلومات، والمتمثلة بصفة خاصة في المعطيات المحاسبية التي يجب أن تتوفر في الأوقات المناسبة من أجل استغلالها من قبل المسؤولين المعنيين وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة.

<sup>1</sup> - محمد فركوس: مرجع سابق، ص ص: 14-15.

<sup>2</sup> - أميرة فقيه، مرجع سابق، ص ص: 16-17.

### الفرع الثاني: مراحل إعداد الموازنات التقديرية:

يتطلب تطبيق نظام الموازنة ضرورة إتباع بعض الإجراءات لضمان نجاحها، وتشمل هذه الإجراءات تكوين لجنة مسؤولة عن توفير التنسيق لعملية إعداد الموازنة وتكون بمثابة ضابط الاتصال الذي يرسل التعليمات الواجب إتباعها في إعداد الميزانية ويتلقى تقديرات الإدارات المختلفة وينسق بينها بالإضافة إلى ذلك تحديد فترة الميزانية بما يتلاءم مع ظروف المشروع، وبعد ذلك وضع جدول زمني للمراحل التي يجب أن يمر بها إعداد مشروع الموازنة وبعدها تبدأ مرحلة التنفيذ وينصب اهتمام الإدارة في هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بتقديرات الميزانية وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها لتحديد المسؤولية والعمل على اجتنابها مستقبلاً، ويمكن تلخيص المراحل التي تتم بها الموازنة على التسلسل التالي: (1)

#### المرحلة الأولى: التحضير لإعداد الموازنات التقديرية:

وتنقسم هذه المرحلة إلى ما يلي:

##### • تكوين لجنة الموازنات:

تكون هذه اللجنة في كثير من المشروعات برئاسة المدير العام للمشروع، وعضوية مدير إدارة التسويق ومدير الإنتاج ومدير إدارة المشتريات والمدير المالي وبعض الأفراد الآخرين على حسب ظروف كل مشروع، ويقوم بمعظم العمل التنفيذي في هذه اللجنة المدير المالي أو مدير الموازنة، وتقوم هذه اللجنة بوضع الخطوط الرئيسية للخطة الشاملة للمشروع، ومتابعة تنفيذها فعلاً، وهذا بالإضافة لمراجعة وتدقيق الخطط الفرعية للأقسام والتنسيق فيما بينها، وتحديد العوامل الأساسية المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية والمتمثلة في: (2)

<sup>1</sup> - أميرة فقيه، مرجع سابق، ص: 17.

<sup>2</sup> - خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، القاهرة مصر، الطبعة الثانية، 2008، ص: 143.

- **حجم المبيعات:** إذا كانت المؤسسة لديها طاقة إنتاجية تزيد عن كمية الانتاج الممكن بيعه، يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها والتي هي أقل من الطاقة المتاحة، وبالتالي يكون العامل المتحكم هو حجم المبيعات.

- **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة أقل من الطاقة الانتاجية الممكن تسويقها، في هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.

- **مستلزمات برنامج الإنتاج:** إذا توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج انتاج معين تستطيع تسويقه وبيعه، ولكن هذا البرنامج يتطلب توفير مستلزمات الانتاج وهي اليد العاملة والمواد الاولية واللوازم الأخرى، وقد تواجه المؤسسة صعوبة توفير إحدى هذه المستلزمات وبالتالي نقول أن العامل المتحكم هو مستلزمات الإنتاج.

- **رأس المال العامل:** إن أي زيادة في حجم الإنتاج يتطلب زيادة في رأس المال العامل تبعاً للزيادة في نسبة الكمية وبالتالي عدم توفر رأس المال العامل سيؤدي تذبذب وتعطيل عملية سير تنفيذ البرنامج الخاص بالإنتاج (1).

#### • التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية:

عند دراسة الإدارة للعوامل الأساسية المتحركة يجب على المؤسسة مراجعة معايير الموازنة وخططها وسياساتها الفرعية من أجل التنسيق بينها وتقليل أثر التحيز، حتى لا يكون هناك خلل وعدم تجانس بين سياسات وخطط الإدارة الفرعية والهدف العام للمؤسسة، وتعد هذه المرحلة مهمة لتحقيق الترابط بين السياسات والخطط الفرعية لنشاطات المؤسسة وجمعها في خطة واحدة متوازنة ومتكاملة.

كما يجب على المؤسسة تحديد وضعيتها بالنسبة للهدف المراد تحقيقه، وجمع وتحليل معلومات عن العوامل الداخلية والخارجية التي قد تؤثر على نشاط المؤسسة وأهدافها، ليتم بعد ذلك تحديد الأهداف

<sup>1</sup> - فركوس محمد، مرجع سابق، ص: 12.

العامة للمؤسسة ووضع الاستراتيجيات والسياسات العامة، وبعد ذلك المؤسسة تحديد الوسائل والأدوات لتحقيق أهدافها، وأخيرا يجب وضع الإطار العام للموازنات وذلك من خلال تحديد الأهداف التفصيلية لكل مركز مسؤولية وتقديمها للإدارة العليا للمؤسسة لدراستها وتنسيقها وتشكل في مجملها الإطار العام للموازنات.<sup>(1)</sup>

### المرحلة الثانية: مرحلة إعداد الموازنات:

ويقصد هنا إعداد الموازنات السنوية وكونها بمثابة الخطة المالية قصيرة الأجل، حيث يتم إعدادها بمشاركة المشرفين على مراكز المسؤولية في المنشأة، على ضوء الأهداف والاستراتيجيات العامة والخطة طويلة الأجل، وانطلاقا من الأهداف التفصيلية لكل مركز من مراكز المسؤولية الخاصة بالسنة التي تغطيها الموازنات، ويقوم عادة مدير إدارة الموازنات بمتابعة تنفيذ هذه المرحلة وفق الخطوات التالية:<sup>(2)</sup>

1- تحديد مسؤوليات إعداد الموازنات استنادا على هيكل التنظيم الإداري للمنشأة، ويتضمن ذلك تحديد الأدوار المختلفة للمشاركين في مختلف مراحل إعداد الموازنات، وهذه الأطراف المشاركة هي الإدارة العليا، لجنة الموازنات، مدير إدارة الموازنة، المسؤولون التنفيذيون.

2- تحديث دليل الموازنات الخاصة بالمنشأة.

3- تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنات وذلك بتحديد خطوات العمل الواجب إتباعها.

4- توزيع و شرح الخطة الاستراتيجية وإجراءات وأساليب إعداد الموازنات.

5- إعداد وتسليم الموازنات من قبل المسؤولين وفق الجدول الزمني والأساليب المحددة في

تعليمات الموازنة، مع الالتزام بالخطة الاستراتيجية والأهداف التفصيلية المعتمدة، و يتم تسليم كل موازنة

<sup>1</sup> - بوغابة كوثر، مرجع سابق، ص: 49.

<sup>2</sup> - د: محمد سامي راضي، د: وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص ص: 55-59.

إلى مدير إدارة الموازنات لمراجعتها وتنسيقها مع الموازنات الأخرى، ومن ثم تحويلها إلى المسؤولين الآخرين.

6- تجميع الموازنات وإعداد الموازنة الختامية (موازنة نتائج الأعمال وموازنة التدفق النقدي وموازنة المركز المالي)، وذلك بالتعاون مع المدير المالي والمسؤولين الآخرين كل في مجال نشاطه.

#### المرحلة الثالثة: مرحلة اعتماد الموازنة:

يتم في هذه المرحلة اعتماد الموازنات من قبل الإدارة العليا في المنشأة ، ويشمل ذلك الموازنات التي قام بإعدادها المسؤولون التنفيذيون، وكذلك الموازنات الختامية التي قام بإعدادها مدير إدارة الموازنة وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

- دراسة الموازنات التي يتم إعدادها من طرف كل مسؤول تنفيذي.
- عرض الموازنات ومناقشتها من قبل أعضاء لجنة الموازنة.
- تعديل الموازنات بعد مناقشتها كلها وهنا يحدث أحد الأمرين:  
إما إجراء تعديلات عليها، وإما الموافقة عليها كما هي.
- اعتماد الموازنة: بعد الانتهاء من إعداد الموازنات الختامية، يتولى مدير إدارة الموازنات رفع جميع الموازنات إلى الإدارة العليا في المنشأة للموافقة عليها واعتمادها.<sup>(1)</sup>

#### المطلب الثالث: مزايا وحدود الانتفاع من نظام الموازنات التقديرية.

تتميز الموازنات التقديرية بالعديد من الإيجابيات، إلا أنها لا تخلو من بعض النقص، وبالتالي يمكن استخلاص أهم مزايا وحدود الانتفاع بهذا النظام في هذا المطلب.

<sup>1</sup> - د: محمد سامي راضي، د: وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص: 60.

## الفرع الأول: مزايا نظام الموازنات التقديرية:

إن استخدام نظام الموازنات التقديرية يؤدي إلى البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية إلى جانب هذا فإن أسلوب الموازنات التقديرية يقدم ثلاث خدمات رئيسية للإدارة، وهي التنسيق والتخطيط والرقابة كما أوضحنا سابقاً، غير أن لهذا الأسلوب مزايا أخرى تتمثل فيما يلي: (1)

(1) إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس المال العامل.

(2) تنظيم تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة، وكل فرد من أفرادها، وتحديد مراكز المسؤولية تبعاً لذلك.

(3) إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى.

(4) إلزام الإدارة بدراسة أسواقها، منتجاتها، وأساليبها، وهذا ما يساعد على اكتشاف الوسائل التي تمتن وتوسع مجال نشاط المؤسسة.

(5) يمثل أسلوب الموازنات التقديرية قوة تعمل على المحافظة على الأموال المؤسسة، لأنه ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات.

(6) يلزم الإدارة على وضع نظام جيد للمحاسبة العامة، والمحاسبة التحليلية.

(7) إنه الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدماً كمية المبالغ التمويلية اللازمة ومتى يتم الحاجة إليها.

(8) اشتراك جميع الإداريين على وضع الأهداف.

(9) يلزم المستويات الإدارية على المحافظة على المواعيد وعدم اتخاذ القرارات الإدارية قبل أخذ جميع العوامل بعين الاعتبار.

(10) متابعة جميع النشاطات لبحث مدى التقدم في تطبيق الخطة.

<sup>1</sup> - فركوس محمد، مرجع سابق، ص ص: 18-19.

**الفرع الثاني: حدود الانتفاع من نظام الموازنات التقديرية:**

إن نظام الموازنات التقديرية هو أداة تستعملها الإدارة لمساعدتها في مجال اتخاذ القرارات، ولكن لا يمكن اعتبارها بأنه العلاج الكامل لكل نواحي النقص في التسيير، ذلك أن هذا النظام يجب أن يستعمل في نطاق حدود معينة، وذلك للأسباب الآتية:<sup>(1)</sup>

(1) يعتمد إعداد الموازنات التقديرية على التقديرات، فقلة أو ضعف البرنامج المعد للموازنات التقديرية يعود إلى صحة هذه التقديرات الخاصة بمحيط المؤسسة، لذلك فإن الموازنات المستنتجة من هذه التقديرات يجب استعمالها بحذر مع تفهم حدودها، وما عليها من قيود.

(2) إن الموازنة التقديرية هي أداة تستعملها الإدارة، ولا يمكن لهذه الأداة أن تحل محل مستعملها.

(3) في كثير من الأحيان نجد أن تكلفة استخدام نظام الموازنات التقديرية مرتفعة جداً، لذلك يجب أن يكون مبرر لهذه التكلفة، وهذا في ضوء الإيرادات الإضافية، أو ما يتم توفيره من التكاليف نتيجة لاستخدام هذا النظام.

ومن النقص التي تؤدي إلى ضعف نظام الموازنات التقديرية نذكر:<sup>(2)</sup>

- عدم التنسيق بين المراكز المختلفة.
- المساعدة غير الكافية من طرف الإدارة.
- السرعة في تطبيق نظام الموازنات التقديرية.
- عدم تبسيط الإجراءات الإدارية.

<sup>1</sup> - محمد فرкос، مرجع سابق، ص: 19-20.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 21.

## خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما سبق نستنتج أن الموازنة خطة رقمية تفصيلية مسبقة لنشاط المؤسسة تضم إيراداتها ونفقاتها، فهي تعبير كمي ومالي مفصل لبرنامج العمل الذي ترغب المؤسسة في تنفيذه خلال فترة زمنية محددة، ويعتمد إعدادها على شروط ومبادئ وأسس علمية، إذ تتلخص وظائف الموازنة في التخطيط والتنسيق والرقابة، قد تعددت أنواع الموازنة والتي قسمت وفق عدة معايير إلا أن أشهرها والأكثر استعمالاً الموازنة التشغيلية لما لها دقة وتفصيل في رسم خطة الوصول لأهداف المؤسسة المرجوة، حيث تضم موازنة المبيعات التي هي حجر الأساس الذي تبنى عليه موازنة الإنتاج وموازنة المواد الأولية وموازنة التموينات والموازنة النقدية، تستخدم هذه الموازنة في مجالات عدة من تخطيط، رقابة واتخاذ القرار، وفي الفصل الثاني سنتطرق إلى استخدامها في مجال مراقبة تكاليف الإنتاج.



# الفصل الثاني

مراقبة تكاليف الإنتاج

بالاعتماد على الموازنات

التقديرية

خطة الفصل الثاني:

مقدمة الفصل.

المبحث الأول: عموميات حول تكاليف الإنتاج.

المطلب الأول: مفهوم تكاليف الإنتاج.

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف.

المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف.

المبحث الثاني: الرقابة على الموازنات التقديرية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الموازنات.

المطلب الثاني: دورة الرقابة باستخدام الموازنات.

المبحث الثالث: تحليل انحرافات تكاليف الإنتاج.

المطلب الأول: تحليل انحرافات التكاليف المباشرة.

المطلب الثاني: تحليل انحرافات تكاليف الصنع الغير مباشر.

خلاصة الفصل الثاني.

### مقدمة الفصل:

بالرغم من أن المؤسسة الاقتصادية تشهد زيادة في تنوع منتجاتها، وارتفاع نسبة تكاليفها، إلا أنها تسعى لمراقبة تلك التكاليف بطريقة تضمن لها الانسجام مع المنافسة في سوق المنتجات، ومن هنا توجب على المؤسسات أن تنتهج أحدث الطرق لمراقبة تكاليفها من أجل معرفة أدق التفاصيل عن التكاليف التي تتحملها منتجاتها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، كل هذا أدى إلى ظهور نظام يعرف بنظام مراقبة الموازنات التقديرية لتكاليف الإنتاج، وهو ما دفعنا للبحث عن المساهمة التي يقوم بها هذا النظام عند تطبيقه في المؤسسات، بغرض أو بهدف تحقيق أكبر ربح في المؤسسة.

## المبحث الأول: عموميات حول تكاليف الإنتاج.

يتوقف اتخاذ القرارات من طرف المسؤولين مهما كانت وظائفهم في المؤسسة على مجموعة من المعلومات، وخاصة تلك المتعلقة بالتكاليف الإنتاجية، كونها تعد من بين المعلومات المهمة في التسيير، والتي يجب على المسير أن يكون على دراية عامة بها بشكل دائم ومستمر، ويوليها الأهمية ويتتبع مسارها، وذلك لأهميتها في اتخاذ القرارات التي قد تكون سببا في بقاء أو زوال المؤسسة ككل.

## المطلب الأول: مفهوم تكاليف الإنتاج.

لقد تغيرت النظرة إلى التكاليف في عالم اقتصاد السوق لتمس وظائف أخرى في المؤسسة، لذا سنحاول في هذا المطلب إلى التطرق إلى تعريف التكاليف الإنتاجية.

كلفة الإنتاج أو نفقة الإنتاج (Cost of Production)، ويقصد بها: "مجموع ما ينفق على عمليات الإنتاج المختلفة، فهي الثمن الذي يدفعه المنظم للحصول على عناصر الإنتاج من عمل ورأس مال وأرض وغيرها، وعلى ذلك فهي تشمل الإيجار الذي يدفعه المنظم للحصول على الموقع اللازم للعمل، وأجور العمال سواء كانوا يقومون بأعمال تنفيذية أو إدارية، والنفقات المختلفة اللازمة للإنتاج".<sup>(1)</sup>

وتعرف أيضا تكاليف الإنتاج بأنها: "مجموع قيمة عناصر الإنتاج المستخدمة في عملية الإنتاج

أو هي مجموع ما يتكلفه المشروع لإنتاج كمية معينة من السلعة خلال مدة معينة".<sup>(2)</sup>

<sup>1</sup> - حسن النجفي، القاموس الاقتصادي، د.ط، د.د.ن، بغداد، 1997، ص: 84.

<sup>2</sup> - إيمان قندوز، ليلي بن قويدر، منى كبدي، دراسة قياسية لدالة الإنتاج، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، تخصص اقتصاد كمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012-2013، ص: 30.

## المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف.

لعل من الخطوات الأولى التي يتخذها محاسب التكاليف نحو قياس التكلفة هي تبويب عناصر التكاليف، ويقصد بتبويب عناصر التكاليف تجميع تلك العناصر على شكل مجموعات رئيسية وفرعية يوجد ارتباط بينها وبين وحدة الإنتاج وهناك عدة طرق تستخدم لتبويب عناصر التكاليف، تساهم كل طريقة بشكل أو بآخر إلى الوصول إلى تحديد التكلفة<sup>(1)</sup>، وسنتطرق في هذا المطلب بشيء من التفصيل إلى هذه التبويبات:

## الفرع الأول: تبويب التكاليف حسب طبيعتها:

يعتبر هذا التبويب من أسهل وأبسط أنواع التقسيمات، إذ أنه يقوم على مبدأ التمييز ما بين التكاليف على أساس طبيعتها "المادية وغير المادية، لذلك لأنه يصنف التكاليف إلى ثلاثة أنواع، ويطلق عليها تسمية "عناصر التكاليف"، ووفقا لهذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

**أولاً: عنصر تكلفة المواد:** أو ما يسمى بالمستلزمات السلعية، ويتمثل هذا العنصر بكل ما يتفق من مواد خام، أو منتجات نصف مصنعة، أو تامة الصنع من مؤسسة معينة تكون مادة خام في مؤسسة ثانية، كما أنها تتمثل بكل المواد التي تدخل في العمليات التصنيعية، أو العمليات التسويقية، وكذلك ما ينفق في العمليات الإدارية، وعنصر تكلفة المواد يمثل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج، لذا يستوجب رقابة فعالة على هذا العنصر من أجل أن يكون استخدامه بشكل اقتصادي وكفاء.<sup>(2)</sup>

<sup>1</sup> - أ.د. نواف فخر، د: خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2002، ص: 60.

<sup>2</sup> - حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010-2011، ص: 25.

ثانيا: **عنصر تكلفة العمل ( الأجر )**: وهو العنصر الثاني من عناصر التكاليف من حيث الأهمية النسبية، وهذا العنصر أساسي في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي، وتتمثل في كل ما يدفع للعاملين من أجر لقاء الجهد المبذول، سواء كان الجهد عضليا أو فكريا. فوفق هذا التبويب تشمل الأجر جميع التي تدفع للعاملين سواء كانوا في المجال الصناعي (الإنتاجي)، أو التسويقي أو الإداري.

ثالثا: **عنصر تكلفة المصروفات**: وهي بقية التكاليف التي تتحملها المؤسسة باستثناء عنصري المواد والأجر، وهي تتمثل بتكلفة الخدمات الإنتاجية وخدمات تكلفة إدارة التسويق، وخدمات الإدارة، مثل مصاريف صيانة الآلات والمعدات، وإيجار معارض البيع، ومصاريف الإعلان، إضافة إلى مصاريف الإدارة الأخرى. (1)

#### الفرع الثاني: تبويب التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع الرئيسية:

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الإقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجر، مصروفات)، وإن عناصر التكاليف تقسم وفق هذا التبويب كما يلي:

**أولا: عناصر التكاليف الصناعية (الإنتاجية)**: وهي تشمل كافة عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع في سبيل قيامه بالعملية الصناعية، والتي يحملها بدوره على وحدات المنتج النهائي، وتتكون تكاليف الإنتاج من ثلاثة عناصر رئيسية وهي: (2)

#### 1. المواد الصناعية: المواد الأولية، ومواد التشغيل، ومواد التشحيم والوقود وغيرها...

<sup>1</sup> - حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 25.

<sup>2</sup> - أ.د: نواف فخر، د: خليل الدليمي، مرجع سابق، ص: 64.

2. الأجر الصناعي: النقدية والعينية لعمال الإنتاج، والخدمات الإنتاجية الذين يعملون في المصنع.

3. المصروفات الصناعية: وتشمل نفقات القوى المحركة والإنارة، والصيانة وإيجار المصنع، واستهلاك الموجودات الثابتة، والتأمين على آلات المصنع، ومصاريف تخزين المواد الخام وغيرها...

ثانياً: عناصر تكاليف التسويق: ليس كافياً أن يقوم المشروع بإنتاج السلع فقط، بل يجب يعمل على الترويج لها، وبيعها، وتوزيعها، وتوصيلها إلى المستهلك في الوقت والمكان المناسبين، ثم تحصيل سعر البيع المحدد، وتتضمن وظيفة التسويق جميع الجهود التي تبذلها لها إدارة البيع، وتوزيعها منذ استلام المنتجات التامة من مراكز الإنتاج، وحتى إيصالها إلى يد المستهلك النهائي، وبذلك فإن عناصر التكاليف التسويقية تشمل ما يلي:<sup>(1)</sup>

1. المواد التسويقية: وتشمل مواد التعبئة والتغليف، ومواد الصيانة، والمحروقات لسيارات النقل والمبيعات، بالإضافة إلى المواد الكتابية، والمطبوعات ... وغيرها.

2. الأجر التسويقية: وتشمل رواتب مديري وموظفي إدارة المبيعات ومرتببات وكلاء البيع...الخ).

3. المصاريف التسويقية: وتشمل جميع خدمات المصروفات اللازمة للنشاط التسويقي مثل استهلاك الأصول الثابتة التابعة لأقسام البيع والتوزيع، مصاريف الإعلان، وترويج المبيعات، مصاريف يجار معارض البيع، ومصاريف نقل السلع، وتوزيعها، وغيرها من المصاريف الأخرى.

ثالثاً: عناصر التكاليف الإدارية والتمويلية: وتشكل جميع عناصر التكاليف التي تنفق على وظيفة التمويل والإدارة العامة للمشروع، والتي ترتبط في أغلب الأحيان بأعمال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وهي تتكون من:

<sup>1</sup> - أ.د: نواف فخر، د: خليل الدليمي، مرجع سابق، ص: 64.

1. المواد الإدارية: مثل الأدوات المكتبية والقرطاسية، والمطبوعات، ومواد التنظيف... الخ.

2. الأجور الإدارية: وتشمل أجور ورواتب عمال وموظفي الإدارة، أجور الحراس وعمال

لتنظيف، والأمن الصناعي، وغيرها...

3. المصاريف الإدارية: وتتضمن استهلاك الأصول الثابتة في أقسام الإدارة، ومصاريف صيانة

هذه الأصول، أجور البريد والهاتف، ومصاريف الخدمة المحاسبية والقانونية... الخ.<sup>(1)</sup>

بالإضافة إلى النفقات الإدارية التي ذكرناها أعلاه، فهناك نفقات أخرى ترتبط بتمويل النشاط

الجاري للمنشأة، وتعامل على أنها جزء من التكاليف الإدارية، والتي تشمل فوائد القروض والسلف، فوائد

خصم السندات والكمبيالات، وغيرها من التكاليف التمويلية.

#### الفرع الثالث: تبويب التكاليف حسب علاقة العنصر بوحدة النشاط:

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث يمكن

تبويب التكاليف من وجهة نظر وحدة المنتج إلى المجموعات الآتية:

أولاً: التكاليف المباشرة: وتشمل التكاليف التي يمكن تحميلها بشكل مباشر على الوحدات

المنتجة، وتنقسم إلى:<sup>(2)</sup>

1. المواد المباشرة: وتشمل المواد التي يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج، لأنها

تعتبر المكونات المادية للوحدات التي يتم إنتاجها، مثل: الأخشاب في صناعة الأثاث، والقطن في

صناعة المنسوجات القطنية، والأقمشة في صناعة الملابس، والورق في صناعة الكتب، فكل هذه المواد

يتم تتبعه على الوحدات النهائية.

<sup>1</sup> - أ.د: نواف فخر، د: خليل الدليمي، مرجع سابق، ص ص: 64-65.

<sup>2</sup> - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2004، ص: 36-

ومن ضمن المواد التي تدخل في التركيب المادي للمنتج وتعتبر غير مباشرة لأنها قليلة الأهمية مثل: الغراء في صناعة الأثاث، والمواد الملونة في صناعة البلاستيك... الخ.

2. **الأجور المباشرة:** وتشمل أجور العمال الذين يعملون بصورة مباشرة على وحدات الإنتاج، مثل: أجور العمال الذين يقومون بتشغيل آلات التفصيل، والتفريز والتشطيب في صناعة الأثاث، وأجور العمال الذين يشرفون على آلات صب البلاستيك.

3. **خدمات مباشرة:** وهي الخدمات والنفقات التي تتفق مباشرة على وحدة إنتاج معينة، مثل نفقات التصميمات، والرسوم الهندسية لمنتج معين، وبالتالي يمكن تحميلها بشكل مباشر على هذا المنتج. **ثانياً: التكاليف الصناعية غير المباشرة:** وتضم هذه المجموعات كل عناصر التكاليف الصناعية فيما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة، وتشتمل على العديد من العناصر التي تختلف في طبيعتها، وأهميتها وسلوكها تجاه تغيرات حجم النشاط، ويتم تبويبها حسب طبيعتها في ثلاث مجموعات، وهي: <sup>(1)</sup>

1. **المواد غير المباشرة:** وتشمل هذه المجموعة المواد التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات الإنتاج، مثل مواد الصيانة وقطع الغيار والوقود... الخ،

2. **الأجور غير المباشرة:** وتشمل هذه المجموعة أجور العمال الذين لا يعملون بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة، مثل: أجور عمال الصيانة، وأجور الإجازات العادية والمرضية... الخ.

3. **المصروفات الأخرى:** وتشمل المصروفات الصناعية التي تتحملها المؤسسة في سبيل القيام بمهمتها الصناعية، ولم تدرج ضمن المجموعتين السابقتين، مثل مصروفات الكهرباء والهاتف، والضرائب والرسوم، والإيجارات والاستهلاك... الخ.

<sup>1</sup> - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2004، ص: 38.

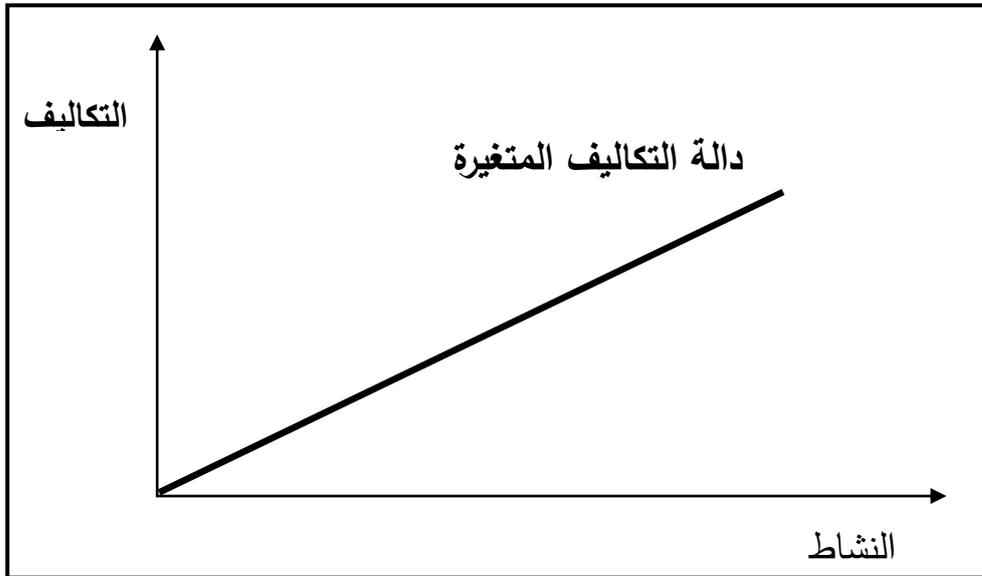
## الفرع الرابع: تبويب التكاليف حسب سلوكها:

يقوم هذا التبويب بتقسيم عناصر التكاليف حسب استجابتها للتغير في حجم النشاط في ثلاث مجموعات وهي التكاليف المتغيرة، والتكاليف الثابتة، والتكاليف المختلطة، ويقصد بالتكاليف هنا أية تضحية في الموارد بغض النظر عن الوظيفة التي تتطلب حدوث التكلفة، فقد يكون العنصر المتغير ضمن تكاليف الإنتاج، أو التسويق، أو المصروفات، والوضع نفسه ينطبق على التكاليف الثابتة والمختلطة<sup>(1)</sup>، وفيما يلي توضيح هذه التكاليف:

## 1. التكاليف المتغيرة (Variable Cost): وهي التي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد

بزيادته وتنقص بنقصانه وتصبح صفرا مع توقف عملية الإنتاج<sup>(2)</sup>، والشكل البياني التالي يوضح ذلك:

## الشكل رقم (02): الرسم البياني لدالة التكاليف المتغيرة



المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان،

الأردن، 2004، ص: 52.

<sup>1</sup> - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص: 51.

<sup>2</sup> - أ.د: نواف فخر، د: خليل الدليمي، مرجع سابق، ص: 100.

2. التكاليف الثابتة (Fixed Cost): وهي النفقات التي ترتبط بالطاقة الإنتاجية المتوفرة في

المنشأة، وحسابها يتم دوريا دون أن تتأثر إطلاقا بتقلبات حجم الإنتاج، أو حتى بتوقف النشاط الإنتاجي،

والشكل البياني التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03): الرسم البياني لدالة التكاليف الثابتة



المصدر: محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص: 53.

3. التكاليف المختلطة (شبه ثابتة/ شبه متغيرة): هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل

من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل

تكاليف الماء والكهرباء والصيانة وأجور العمل غير المباشرة... الخ.

وتتميز هذه التكاليف بازديادها مع الاتجاه (الثابت، المتغير)، وهي أساسا متغيرة، ولكنها قابلة

للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس

النسبة، كالرواتب والأجور، والتي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا، بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والمكافآت

التي تتغير مع حجم الإنتاج، ويمكن أن نصنفها إلى صنفين كالتالي:<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> - حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 51.

- **التكاليف شبه المتغيرة:** هي التكاليف التي تتغير مع تغير أساس النشاط ولكن ليس بنفس النسبة، حيث أنها تتغير بنسبة أقل، والجزء المتغير فيها يكون أكبر من الجزء الثابت، حتى أن العناصر الثابتة يمكن التعرف عليها بسهولة ويمكن فصلها مثل مرتبات وعمولات البيع.
- **التكاليف الشبه الثابتة:** هي التي تشكل فيها المصاريف الثابتة الأهمية النسبية الأكثر مقارنة بالمصاريف المتغيرة المحتواة في إجمالي التكلفة.

### المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف.

هناك عدة طرق في احتساب التكاليف، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف، ويكمن هذا الاختلاف في الدقة عند احتساب، فتمتاز الطرق الحديثة بأكثر دقة عن الطرق التقليدية وسنقوم في هذا المطلب بعرض أهم هذه الطرق.

### الفرع الأول: طريقة التكاليف الكلية:

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي "Rimaillino" في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد تم المصادقة عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 04 أبريل 1948 وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957.<sup>(1)</sup>

### أولاً: مفهوم طريقة التكاليف الكلية:

إن طريقة التكاليف الكلية هي: "طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات".<sup>(2)</sup>

<sup>1</sup> - د: سليمة طبائبية، **دروس في المحاسبة التحليلية**، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2015، ص: 50.

<sup>2</sup> - حابي أحمد، **مرجع سابق**، ص: 47.

تقوم هذه الطريقة على أساس التحميل الشامل لعناصر تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة، وأما عناصر تكاليف البيع والتوزيع والتكاليف الإدارية والمالية فتحمل على الوحدات المباعة فقط بعد إظهار تكلفة المبيعات والتكلفة الإجمالية للإنتاج.<sup>(1)</sup>

ثانيا: المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة وهي:<sup>(2)</sup>

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...)، وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...).
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة.
- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة.
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو قيد الصنع بتكلفة الصنع الكلية.
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

ثالثا: مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية:

لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية نمر بأربعة مراحل نوضحها كما يلي:<sup>(3)</sup>

#### 1- تحديد الأقسام:

إن عدد الأقسام تختلف من مؤسسة إلى أخرى، لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها، وبحجمها وكذلك تنظيمها، لكن ومهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين اثنين كما بينه المخطط المحاسبي العام هما:

<sup>1</sup> - أ.د: نواف فخر، د: خليل الدليمي، مرجع سابق، ص: 82.

<sup>2</sup> - حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 48.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص ص: 48-49.

1-1- المراكز التشغيلية: وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل

المباشر، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلات...)، وهي تضم نوعين من المراكز هما المراكز الرئيسية والأقسام الثانوية.

❖ المراكز الأساسية: وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل

للقياس، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة، وذلك من خلال وحدات العمل، وتتمثل أساسا في قسم التموين، قسم الإنتاج، وقسم التوزيع.

❖ المراكز الثانوية: وتسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن

مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية ما يلي: قسم الإدارة، قسم الصيانة، قسم المحاسبة والمالية... الخ.

1-2- المراكز الهيكلية: (مراكز البنية) وهي التي تكون فيها وحدات العمل نقدية، والتي يكون

فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة، وعلى عكس المراكز التشغيلية فإن المخطط المحاسبي العام لم يعط أي تقسيم لهذه المراكز.

2- توزيع الأعباء غير مباشرة على مراكز التحليل:

وفق طريقة التكلفة الكلية توزع الأعباء غير المباشرة بين الأقسام المتجانسة كما يلي:

1-2- التوزيع الأولي: يحدد المصاريف التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى، ويمكن

تخصيص المصاريف الغير المباشرة إلى قسم معين.<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> - بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2004، ص ص:

2-2- التوزيع الثانوي: هو توزيع المصاريف الغير مباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام

الرئيسية، وتحمل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الرئيسية المساعدة. (1)

ويبرر وجود التوزيع الثانوي نتيجة الخدمات التي تقدمها الأقسام الثانوية إلى بقية الأقسام سواء ثانوية كانت أم رئيسية، ولهذا فإن كل قسم رئيسي يتحمل أعباء الأقسام الثانوية، وذلك تناسبا مع حجم الخدمات المنتفع بها، ويتخذ التوزيع الثانوي أشكالا عديدة نذكر من بينها:

❖ **التوزيع الإجمالي:** تقوم هذه الطريقة على أساس تجميع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية وتوزيعها على المراكز الإنتاجية.

❖ **التوزيع الانفرادي:** وهو توزيع تكلفة كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية على حدى وعلى أساس توزيع مناسب. (2)

❖ **طريقة التوزيع التنازلي:** وفقا لهذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الثانوية على الأقسام الثانوية الخاصة به، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تلييه، ليصبح مجموع أعبائه معدوما، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماما الاستفادة العكسية، لأي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي. (3)

<sup>1</sup> - بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص: 95.

<sup>2</sup> - أ.د: نواف فخر، د: خليل الدليمي، مرجع سابق، ص: 299 - 301.

<sup>3</sup> - ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 204-205.

❖ طريقة التوزيع التبادلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاص بكل

قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية.<sup>(1)</sup>

3- تحديد وحدات العمل: وهي عدد الوحدات التي استهلكها أو استعملها القسم المعني.<sup>(2)</sup>

استخراج تكلفة وحدة العمل: حيث يتم استخراج تكلفة وحدة العمل وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{مجموع التكاليف الغير المباشرة الخاصة بالقسم}}{\text{عدد وحدات العمل (القياس)}}$$

رابعا: تقييم طريقة التكلفة الكلية:

إن طريقة التكلفة الكلية كانت من أول الطرق المعتمدة في حساب التكاليف، وبقيت لمدة طويلة

هي الأحسن والأكثر استعمالا لما لها من إيجابيات، ولكن مع تغير النشاط الإقتصادي تطوره ظهرت

سلبيات لهذه الطريقة، وفيما يلي يمكن ذكر أهم الإيجابيات والسلبيات لهذه الطريقة:

1- مزايا طريقة التكاليف الكلية: تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات نوجزها كما

يلي:<sup>(3)</sup>

• تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية، باعتبار أنها تعطي نتائج

تحليلية، حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به، إما حسب كل منتج، أو حسب كل طلبية...، وبالتالي

فهي تكمل معلومات المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية.

• تسمح بمراقبة تطور التكاليف في مختلف الأقسام.

<sup>1</sup>- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص: 205.

<sup>2</sup>- بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص: 94.

<sup>3</sup>- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص ص: 50-51.

- تساهم في عملية مراقبة التسيير بحيث تسمح بتحديد مراكز المسؤولية وتمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام، فهي تشكل عنصرا ضروريا في حالة تطبيق نظام تسيير لا مركزي.
  - تحديد تكاليف المؤسسة فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.
  - تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية والأقل تكلفة، والاستغناء عن المنتجات التي تسبب الخسارة.
- 2- **سلبيات هذه الطريقة:** كما أن لهذه الطريقة إيجابيات إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب، نتيجة تطوير الخبراء لطرق أخرى وفيما يلي أهم عيوبها: (1)
- أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة ولا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف.
  - صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية تنوع و تعدد المنتجات.
  - في الكثير من الأحيان يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر الأعباء غير المباشرة للمنتجات على الوحدات المنتجة.
  - كثرة الحسابات (توزيع أولي، توزيع ثانوي، مفاتيح التوزيع... الخ)، وهي تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل.

<sup>1</sup> - هادفي خالد، مرجع سابق، ص ص: 51-52.

• محدودية هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.

• تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية.

### الفرع الثاني: طرق التكاليف الجزئية:

تعتمد هذه الطريقة على التحميل الجزئي للتكاليف، والمتمثلة في طريقة التكاليف المباشرة، وطريقة التكاليف المتغيرة، وطريقة التحميل العقلاني، وعليه سنتطرق في هذا العنصر بذكر هذه الطرق.

#### أولاً: طريقة التكاليف المباشرة:

إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير مباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير مباشرة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة.<sup>(1)</sup>

#### ثانياً: طريقة التكاليف المتغيرة:

هي طريقة تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج.<sup>(2)</sup>

<sup>1</sup> - حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 52.

<sup>2</sup> - بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص: 179.

## ثالثاً: طريقة التحميل العقلاني:

إن هذه الطريقة حاولت إيجاد توافق بين طريقة التكاليف الكلية التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بكافة التكاليف الثابتة والمتغيرة، وطريقة التكاليف المتغيرة التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة فقط، حيث أن هذه الطريقة تحمل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة مضافاً إليها جزء من تكاليف الإنتاجية والتسويقية الثابتة يتناسب مع الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة، أما الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة، فيحمل على حساب الأرباح والخسائر.<sup>(1)</sup>

## رابعاً: طريقة التكاليف المعيارية:

## 1- تعريف طريقة التكاليف المعيارية :

تعرف التكاليف المعيارية بأنها: "التكاليف المعيارية المحددة مقدماً على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، والتي تتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية."<sup>(2)</sup>

وتعرف أيضاً بأنها "تكاليف محددة من قبل وهي تتعلق بوحدات المدخلات أو وحدات المخرجات."<sup>(3)</sup>

2- أغراض التكاليف المعيارية:<sup>(4)</sup>

## 1-2- قرارات التسعير: التكاليف المعيارية ترتبط بنوع المنتج فتستخدم في التسعير الداخلي

للسلع والخدمات وتسمى أسعار التحويل، وتعرف أسعار التحويل بأنها القيمة المحملة أو المحددة للسلعة أو خدمة محولة من قسم لآخر.

<sup>1</sup> - أحمد حابي، مرجع سابق، ص: 54.

<sup>2</sup> - بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص: 227.

<sup>3</sup> - أ.د: نساء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص: 126.

<sup>4</sup> - نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص: 68-69.

2-2- رقابة التكاليف: بهدف تخفيض التكاليف على النشاط الصناعي والتسويقي والإداري

يجب على الإدارة أن تراقب تكاليفها.

2-3- تقييم الأداء: يتم تقييم كل مركز من مراكز المشروع باستخراج الانحرافات بين التكاليف

المعيارية والتكاليف الفعلية.

2-4- الوعي التكاليفي: يهتم العاملون بزيادة الإنتاج وتحسين الكفاءة الإنتاجية، وكلها تؤثر

وتتأثر بالتكاليف.

2-5- الإدارة بالأهداف: المقصود بها تحديد رجال إدارة أهداف محددة لكل أنشطة المشروع،

وبتحقيق الأقسام الهدف المطلوب منها، ليس بحاجة إلى اتخاذ إجراء إداري.<sup>(1)</sup>

### 3- تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

بالرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها لم تخل من النقائص والسلبيات،

وبالتالي سنقوم بعرض كل منها على حدا.

3-1- إيجابيات الطريقة: إن من بين المزايا التي جاءت بها طريقة التكاليف المعيارية ما

يلي:<sup>(2)</sup>

• العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحراف وتحديد المسؤوليات.

• إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به وبالتالي

المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

• تزويد الإدارة بتقارير دورية على وضعية المؤسسة ومستوى أدائها، وذلك من أجل اتخاذ

القرارات الرشيدة.

<sup>1</sup>- نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص: 68-69.

<sup>2</sup>- حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 59.

• الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

3-2- سلبيات الطريقة: على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها

بعض السلبيات نوجزها فيما يلي:<sup>(1)</sup>

• إن الاعتماد على طريقة غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة، ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.

• صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض

الأنشطة الخدمية.

• عند حدوث تغيرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء

في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.

• مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك، نتيجة وقوع أحداث

استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

**الفرع الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":**

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين

الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي.

<sup>1</sup>-حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 59.

أولاً: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

لقد حظي نظام التكاليف بتعاريف كثيرة عديدة نذكر منها:

عرّفه "Davidson" بأنه: "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى

تخصيص عناصر التكاليف على مجموعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية

تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها".<sup>(1)</sup>

وعرفه التكريتي بأنه: "نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من

المنتجات، فهو يشمل على مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات".<sup>(2)</sup>

وعرف بأنه: "طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة،

ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من

أنشطة".<sup>(3)</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن الاستخلاص إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة

(ABC) هو "طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة

كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، أو ما يسمى بتكلفة الموارد

على الأنشطة التي استفادت، ومن ثم يتم تخصيص هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها

من هذه الأنشطة".

ثانياً: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

إن طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة كغيرها من الطرق كما أن لها محاسن إلا أنها لا

تخلو من بعض الانتقادات، وفي هذا المطلب سيتم استظهار مختلف مزايا وعيوب هذا النظام.

<sup>1</sup> - أ.د: إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص: 163.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 164.

<sup>3</sup> - حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 62.

## 1- منافع ومزايا تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

من بين المزايا التي حققها تطبيق هذا النظام ما يلي:

- أنه القياس الأكثر دقة لكلف الواحدة، وقد يساعد المديرين مثلاً في تثبيت أسعار البيع وفي تغيير ربحية كل خط إنتاجي.
- يوفر الـ: "ABC" معلومات في الأنشطة والمواد المطلوبة لإنجاز هذا الأنشطة مما يؤدي هذه المعلومة إلى تحسين عمليات العمل بواسطة توفير المعلومات أفضل للمساعد في تحديد أي الأنشطة التي تتطلب عملاً أكثر.
- يشجع هذا النظام الشركات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية التشغيلية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.<sup>(1)</sup>
- المساعدة في تخفيض التكاليف، حيث أنه يمكن تحقق هدف زيادة الربحية للمؤسسة عن طريق تخفيض التكاليف من خلال تخفيض الطلب على استخدام الموارد مع التخلص من الجزء من الموارد الذي تم توفيره أو توزيعه مع استخدامات أخرى تحقق زيادة في الإيرادات، ويمكن تحقيق هذه الوفرة في الموارد من خلال إما تخفيض عدد مراد أداء الأنشطة أو زيادة كفاءة أداء الأنشطة.<sup>(2)</sup>

## 2- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

- بالرغم من كل الجوانب المشرفة التي يفرزها استخدام نظام "ABC" إلا أنه هناك من أشار إلى بعض العيوب التي تشوب هذا النظام وتحول دون تطبيقه:
- إن العيب الرئيسي لنظام الـ "ABC" هو ارتفاع تكاليف تطبيقه فنظام الـ "ABC" يكون مكلف للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدية، الأمر الذي يتطلب إجراء تحديد الكلفة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى تطبيق النظام.<sup>(3)</sup>

<sup>1</sup> - أ.د: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص: 182.

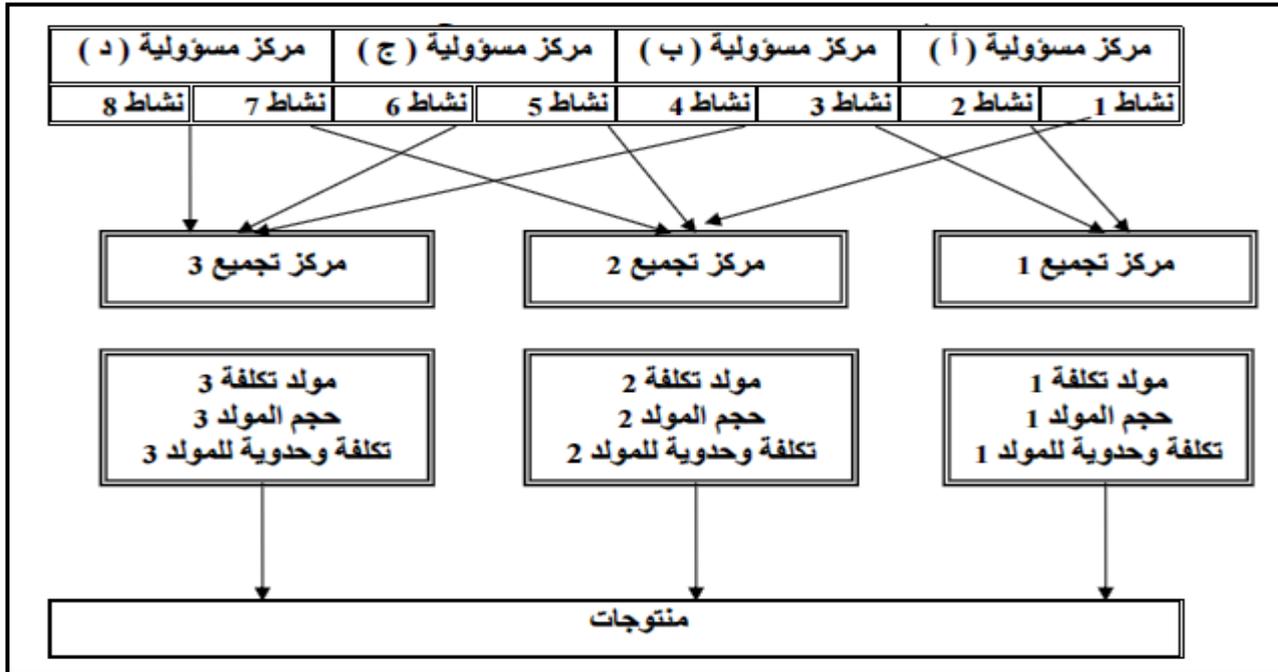
<sup>2</sup> - حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 83.

<sup>3</sup> - أ.د: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص: 187.

- إن طريقة نظام الـ "ABC" ما هي إلا تطوير لطرق التكاليف المتعارف عليها، والتي تعتمد في تحميل وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- تركز طريقة الـ "ABC" على القرارات الاستراتيجية في الأمد الطويل بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالتخطيط والرقابة في الأمد القصير.
- إن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الـ "ABC" قد تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ القابلية للتحقق، وبالتالي يجب على المؤسسة تطبيق طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، أن تحتفظ بنظامين الأول بالاستخدام الداخلي والثاني بالاستخدام الخارجي (تقارير عالية)، وهذا مكلف جدا.<sup>(1)</sup>

وفي الشكل الموالي، سوف نوضح طريقة حساب التكلفة النهائي بواسطة نظام "ABC":

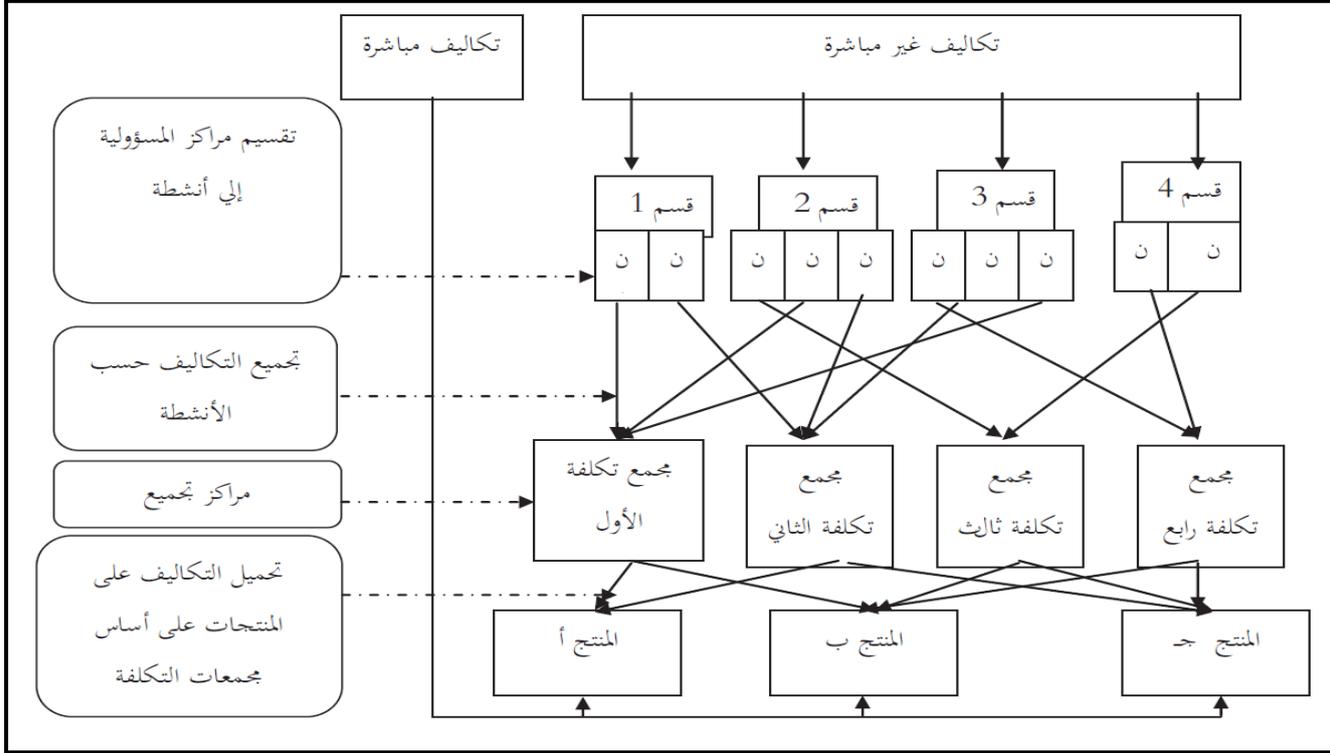
الشكل رقم(04): يوضح طريقة حساب التكاليف النهائية حسب (ABC)



Source : P. PIGET et G. CHA, Comptabilité analytique, 3e édition, op.cit, P.61.

<sup>1</sup> - حابي أحمد، مرجع سابق، ص: 86.

الشكل رقم (05): منهجية حساب النتيجة النهائية لطريقة (ABC)



Source: Toufik saâda Alain Burloud Cloude Simon : comptabilité analytique et contrôle de gestion 2008, p116.

### المبحث الثاني: الرقابة على الموازنات التقديرية.

استخدمت الرقابة على الموازنات لأول مرة عام 1912م، وتبدأ مع بداية وضع الخطة أو الموازنة لضمان تحقيق مختلف الأنشطة وكذلك البحث عن مواطن الخلل بمقارنة النتائج الفعلية مع المخططة، ثم تحديدها وتحليلها لتفادي تكرارها في المستقبل، وهذا ما سيتم التطرق له في المطالب المالية.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الموازنات.

حتى نصل إلى مفهوم ملم وشامل بمراقبة الموازنات لابد أولاً من الإشارة إلى تعريف الرقابة العامة في الإدارة (الرقابة الإدارية)، حيث تعرف الرقابة الإدارية حسب ما أوردها كتاب وعلماء الإدارة منها:

أولاً: هي متابعة الأعمال أولاً بأول للتعرف على مدى قدرتها على تقويم الخطأ الناتج عن الاعمال، وعادة من يقوم في هذه المراقبة وحدات تكون داخل تنظيم الرقابة السابقة واللاحقة في الإدارة والتخطيط والتوجيه لأنها من وظائفها.<sup>(1)</sup>

ثانياً: هي التأكد من أن كل شيء في المنظمة يتم وفق الخطط الموضوعة والتعليمات الصادرة و المبادئ المعتمدة وذلك بهدف كشف مواطن الضعف وتصحيحها.<sup>(2)</sup>

### الفرع الأول: تعريف مراقبة الموازنات.

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بمراقبة الموازنات التقديرية واختلفت من كاتب لآخر، حيث يرى البعض الموازنة التقديرية بأنها:

أولاً: هي "العمليات والضوابط التي يتم فيها مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مقدر وهذا ما يؤدي إلى وجود انحرافات بين المبالغ الحقيقية والمبالغ المقدرة".<sup>(3)</sup>

ثانياً: هي "عبارة عن إدراك ووضع وسائل معلوماتية تمكن المسؤولين عن هذه الموازنات من تحقيق التنسيق الاقتصادي العام بينما ما هو متوقع و ما هو معتمد في الموازنة انجازه واكتشاف الانحرافات الظاهرة من خلال هذا التنسيق وتصحيحها لبلوغ الاهداف التي تعمل المؤسسة على تحقيقها".<sup>(4)</sup>

ومن خلال ما سبق يمكن تعريفها بشكل مبسط كما يلي: "هي التنسيق بينما ما تم تقديره وبينما صودف فعلا والمقارنة بينهما وتصحيح الانحرافات الناتجة عن هذه المقارنة إن وجدت".

<sup>1</sup> - معن محمود عياصرة، القيادة و الرقابة و الاتصال الإداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، ص: 71.

<sup>2</sup> -ALAZARD Claude، SEPARI Sabine، contrôle de gestion : Manuel et application. 6eme édition - DUNOD -paris 2004-P: 06

<sup>3</sup> - بن سعيد محمد، قدوري هودة سلطان، تجارب نموذجية لتطبيق اليات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة لمؤسسات جزائرية، مداخلة للمشاركة في ملتقى جهوي، ص: 02.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص: 02.

## الفرع الثاني: أهمية الرقابة باستخدام الموازنات

تعد الموازنات من أبرز الوسائل الرقابية على أنشطة المنشأة وأداة للتأكد من الالتزام بالأهداف والاستراتيجيات والسياسات الموضوعية، وهي تأخذ مكانة جد مهمة داخل المؤسسة لأنها توفر المعلومات الضرورية لكل من: (1)

✓ -المسؤولون الماليون الذين يجب ان تكون لديهم ارقام حقيقية مطابقة للواقع .

✓ -المسيرين الذين يحتاجون إلى عرض مختلف انشطتهم .

✓ العاملین الذين يلتزمون بأهداف المبيعات ومهمة الاستعمال الأفضل للموارد المالية ومما

لاشك بأن الموازنات التي تساهم في إعدادها كافة إدارات وأقسام المنشأة لا تعتبر غاية في حد ذاتها ولم يتم تحضيرها لكي تستفيد منها الإدارة العليا فقط بل هي وسيلة تساعد على توجيه المؤسسة نحو أهدافها المأمولة.

وبما أن مراقبة الموازنات تميل أكثر نحو حساب الانحرافات فهذا يسمح بما يلي: (2)

• التقييم السريع للتدفقات المادية و بالتالي الإسراع في إعداد النتيجة التي يتم تقييمها في نهاية الشهر.

• القدرة على تحليل الانحرافات واسبابها و بالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

وتبقى أهمية مراقبة الموازنات محدودة مالم تحترم الشروط التالية: (3)

• التعرف على أسباب الانحراف وهذا يتطلب وجود عدد من الانحرافات مقبول بشكل عام

فمثلا متابعة الانحرافات في موازنة المبيعات تكون على أساس مجموعة من المؤشرات كسعر البيع، الاسواق و الزبائن وأجال الاستحقاق والكميات...إلخ.

<sup>1</sup>- دادي ناصر عدون وآخرون، مرجع سابق، ص: 49.

<sup>2</sup>- شناف فريد، مدخل الموازنات التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، د.س، ص: 16.

<sup>3</sup>- كوثر بوغابة، مرجع سابق، ص ص: 62-63.

• إظهار الانحراف في المكان الذي تكون فيه المسؤولية، حتى يستطيع المسؤول عن المخطط المحاسبي أن يتماشى وطبيعة المنظمة حيث أن تشغيل النظام المحاسبي يؤدي في حد ذاته إلى إجراءات معقدة و بالتالي احتمال ظهور انحرافات من وقت إلى آخر ليس لها مسؤولين وهذا يستدعي العمل بمبدأ المناقشة المستمرة والمنظمة بين المسؤولين و العاملين من أجل الخروج بقرارات تصحيحية هيكلية تسمح بمباشرة الرقابة اللاحقة.

### الفرع الثالث: أهداف الرقابة باستخدام الموازنات:

إن الغاية من الرقابة باستخدام الموازنات هو ضمان تحقيق الاهداف الموالية:<sup>(1)</sup>

✓ التأكد من تحقيق الأهداف والاستراتيجيات والسياسات الموضوعة من قبل الطاقم الاداري

في الشركة:

حيث أن متابعة الاداء تعطي فرصة للإدارة العليا بالحكم على مدى واقعية هذه الاهداف والاستراتيجيات و بالتالي اتخاذ القرارات التصحيحية فيما يعترض تطبيقها بشكل ملائم.

✓ الرقابة على المركز المالي: عندما تتم المقارنة بين النتائج المقدره مع الفعلية تتضح عدة

مشاكل من شأنها أن تؤثر على المركز المالي للشركة مثل ضعف معدل التحصيل النقدي، زيادة الديون على الشركة، انخفاض معدل المبيعات، عدم وجود زيادة في فترات السداد الممنوحة من قبل الموردين وبمجرد دراسة هذه المشاكل أو المعوقات يتم على الفور اتخاذ التدابير اللازمة من أجل النهوض باقتصاد المؤسسة .

✓ الرقابة على الإيرادات: في هذا الجانب يتم مقارنة النتائج المقدره مع النتائج الفعلية وهذا من

أجل توجيه الانذارات والتحذيرات المتعلقة بالمسار السلبي للمنشأة وتصحيحها تدريجيا.

<sup>1</sup> - د: محمد سامي راضي، د: وجدي حجازي، مرجع سابق، ص ص: 281-283.

✓ الرقابة على التكاليف (المصاريف) : بما أن التكاليف أكثر عرضة من غيرها في الإنحراف عن التقديرات فإن الموازنات تساعد على إحكام الرقابة على التكاليف كما يلي: كل مركز من مراكز المسؤولية في الشركة يقوم بفصل المصاريف التي تدخل ضمن نطاق مسؤوليته وإخضاعها لرقابته بشكل مباشر والتحكم فيها. (1)

### المطلب الثاني: دورة الرقابة باستخدام الموازنات.

تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاث مراحل رئيسية ويمكن إبراز كل مرحلة على النحو التالي:

#### 1- مرحلة إعداد تقارير الأداء و تحديد الانحرافات : هذه المرحلة تنطوي على مقارنة النتائج

الفعلية بالنتائج التقديرية وحساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر بغض النظر عما إذا كانت الانحرافات إيجابية أو سلبية، وهذا وفق المعادلة التالية(2):

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

ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء وذلك باتباع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة ويختلف تصميم تقارير الأداء باختلاف المنشآت وأنشطتها وأساليب الإدارة فيها. غير أنه يمكن إتباع مجموعة من الضوابط الواجب توفرها في تقارير الأداء وهي:

#### 1/ أن تتبع هيكل التنظيم الإداري للمنشأة ومستوى الرقابة المطلوبة فيها وهذا يعني أن يكون

هناك تقرير أداء مفصل لكل مركز مسؤولية على حدى بدءاً بالمستويات الدنيا إلى غاية كتابته في تقارير ملخصة ترفع إلى المستويات العليا.

#### 2/ أن تكون هذه التقارير ملمة بكافة النشاطات في المؤسسة.

<sup>1</sup> - حاج قويدر قورين، نظام حماية التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الانسانية، العدد: 33، جامعة الشلف، الجزائر، 2007، ص: 19.

<sup>2</sup> - د: محمد سامي راضي، د: وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص: 286.

3/ ان تتضمن فعلا مقارنة بين النتائج الفعلية المحققة وتلك المقدرة في الموازنة، وهذا أيضا مع

احتساب الانحرافات وذلك من بداية السنة.

4/ أن تتلاءم طريقة المعلومات فيها وتفصيلها مع متطلبات المستخدم الرئيسي أي أن التقرير

(عرض المعلومات) يجب أن يلبي احتياجات المستخدم من ناحية التقييم واتخاذ القرارات.

5/ وجود مساحة مخصصة للملاحظات، ليسجل فيها المعلومات المتعلقة بالانحرافات وأسبابها

وإمكانية تصحيحها وإعادة النظر في القيم التقديرية.

6/ أن تكون المعلومات منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة شهر كحد أدنى بالإضافة إلى

إعدادها في الأوقات المقررة لها وهذا لغرض اتخاذ الاجراءات التصحيحية إن اقتضى الأمر ذلك. (1)

## 2- مرحلة تقصي الانحرافات و تحليلها:

في هذه المرحلة يتم دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه المسؤولة عنه بحيث

يتم البدء بالأرقام الاجمالية، ثم التوجه لتحليل الانحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام

الإجمالية (مكونات التكلفة الوحديّة) وتتطلب هذه المرحلة ما يلي:

- تحديد أهمية الانحراف ومدى أهميته المطلقة والنسبية.
- تقصي الأسباب التي أدت إلى هذا الانحراف وتحليلها بما قد يتطلبه ذلك من الحصول على معلومات إضافية تفصيلية عن النتائج الفعلية المقدرة أو الرجوع إلى تقارير أداء أخرى لربط الانحراف بالنتائج الأخرى ومقارنتها فيم بينها.

- تحديد محور المسؤولية عن الانحراف اعتمادا على قدرة المسؤول الرقابة والتحكم في النتائج .

## 3- مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية :

في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية

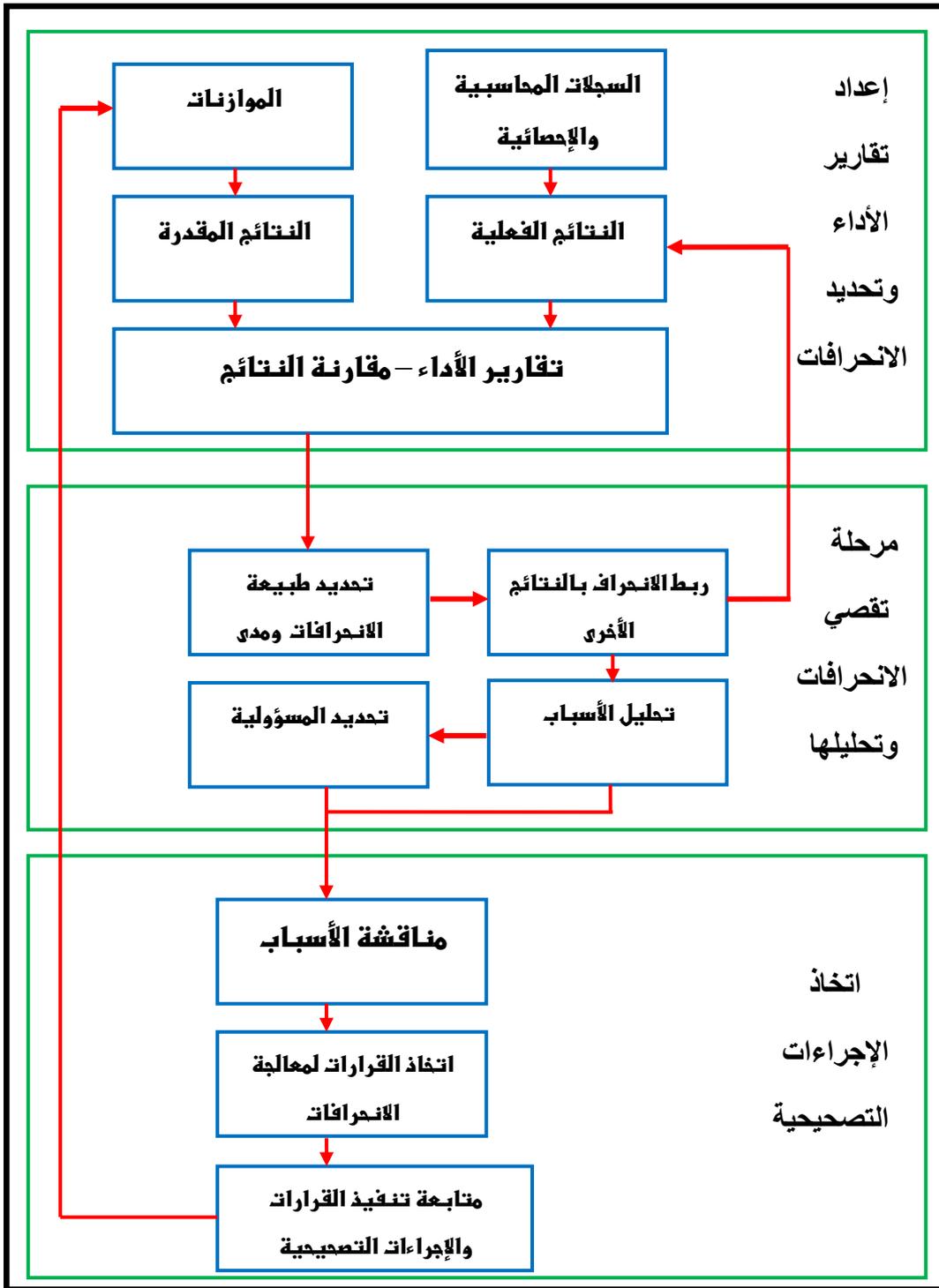
لمعالجة الانحراف ومنع تكراره ويتطلب ذلك:

<sup>1</sup> - د: محمد سامي راضي، د: وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص: 186-287.

- مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحراف مع المسؤولين المباشرين عن هذه الانحرافات سواء كان ذلك من خلال مطالبتهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الاجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية.
  - اتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات وتحديد الطرق والوسائل التي تعالج وتصحح الأوضاع غير المرضية وتمنع وقوعها في المستقبل.
  - متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية وقد يشمل ذلك:
    - زيادة تحفيز المسؤولين على أدائهم وذلك بمكافئتهم ماليا ورتبياً (ترقيتهم إلى مناصب أعلى من مناصبهم).
    - تعديل الاستراتيجيات والأنظمة والإجراءات، إذا ما تطلب الأمر ذلك.
    - التأكد من واقعية الأهداف الموضوعية سابقاً وبالتالي قابليتها للتحقق.
    - نقل ما أمكن من الأساليب والتقنيات التي نجحت في وحدة إدارية معينة إلى وحدات أخرى.<sup>(1)</sup>
- والشكل الموالي يبين مراحل عملية الرقابة:

<sup>1</sup> - محمد سامي راضي، وجدي حجازي، مرجع سابق، ص: 287 - 288.

الشكل رقم(06): مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات



المصدر: د: محمد سامي راضي، د: وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 285.

## المبحث الثالث: تحليل انحرافات تكاليف الإنتاج.

يتم احتساب الانحرافات الخاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف (المواد المباشرة، العمل المباشر، والتكاليف الغير المباشرة) بعد انتهاء كل عملية إنتاج، أو في نهاية كل فترة مالية محددة من قبل الإدارة. ويحسب لكل عنصر الانحراف الكلي ومن ثم يتم تحليل هذه الانحرافات بشكل تفصيلي وتحديد فئته للتعرف على مسبباته ومن ثم اعتماد الإدارة عليها لغايات الرقابة والتقييم واتخاذ القرارات.

## المطلب الأول: تحليل انحرافات التكاليف المباشرة.

التكاليف المباشرة عبارة عن مجموع كل من المواد الأولية واليد العاملة المباشرة وفي هذا المطلب سيتم تحليل انحرافات التكاليف المباشر كما يلي:

## الفرع الأول: تحليل انحرافات تكاليف المواد المباشرة.

يمثل الفرق الناتج بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية، انحرافا إجماليا في تكلفة المواد الأولية المباشرة ويحتسب هذا الانحراف لكل مادة أولية تدخل في المنتج بصورة منفردة، وذلك حتى تسهل عملية التحليل وبيان أسبابها المتمثلة في عدم دقة وملاتمة المعايير الموضوعية لكل من السعر وكمية المواد، بالإضافة إلى حصر وتحديد المواد التي يحصل فيها الهدر أو الوفرة عند الاستخدام.<sup>(1)</sup>

وهناك ثلاث انحرافات يتم احتسابها للمواد المباشرة وهي:<sup>(2)</sup>

## 1/ الانحراف الكلي للمواد المباشرة: يساوي إجمالي تكاليف المواد المباشرة المعيارية

المستخدمة في تصنيع الوحدات المنتجة مطروحا منه إجمالي التكاليف الفعلية اللازمة لهذه الكمية.

**الانحراف الكلي للمواد المباشرة = إجمالي التكاليف المعياري - إجمالي التكاليف الفعلية**

<sup>1</sup> - عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، غزة، 2005، ص: 103-104.

<sup>2</sup> - المؤسسة العامة للتعليم الفني التدريب المهني، مساعد محاسب الموازنات وإعداد التقارير، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، د.س، ص: 53.

وعلى الرغم من أن الانحراف الكلي للمواد المباشرة يعطي مؤشرا لمدى وجود اختلاف بين تكاليف المواد المعيارية و تكاليف المواد الفعلية إلا أنه لا يحدد على وجه الخصوص أسباب ذلك الانحراف، لذا يتم احتساب انحرافين إضافيين للمواد المباشرة وهما انحراف الكمية و السعر.

**2/ انحراف الكمية:** يحسب بطرح الكمية المستعملة فعلا في الإنتاج من الكمية المعيارية

المحددة، و الناتج يمثل الانحراف الذي يرجع لعدة أسباب منها:

- تموين المؤسسة بمواد تالفة أو غير مطابقة للمواصفات المطلوبة.
- طول مدة التخزين مما يؤدي إلى ضياع المواد الأولية وبالتالي فقدان صلاحيتها مما يستدعي إتلافها والتخلص منها في أسرع وقت ممكن.
- ويتم حساب انحراف كمية المواد كما يلي:

$$\text{انحراف كمية المواد} = (\text{الكمية المعيارية اللازمة للإنتاج} - \text{الكمية الفعلية المستخدمة}) \times \text{السعر المعياري للوحدة من المواد الخام.}$$

**3/ انحراف السعر:** يبين مدى الاختلاف بين السعر المعياري للمواد المباشرة و سعر شرائها

فعلا، وتعتبر إدارة المشتريات هي الجهة الرئيسية المسؤولة عنه وهذا لأنها تتولى عملية البحث عن مصادر المواد و التفاوض على شراء الكميات المطلوبة، كذلك تتحمل جزء من المسؤولية إدارة المخازن في وقوع هذا الانحراف، وهذا في حال تأخر قسم إدارة المخازن في طلب كميات من المواد الخام مما يؤدي إلى عدم كفاية الوقت لدى إدارة المشتريات للبحث عن مصادر توريد بأحسن سعر، وبحسب انحراف السعر كما يلي:<sup>(1)</sup>

$$\text{انحراف سعر المواد} = (\text{السعر المعياري للوحدة الواحدة} \times \text{السعر الفعلي للوحدة الواحدة}) \times \text{الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج.}$$

<sup>1</sup> - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص ص: 54-55.

## الفرع الثاني: تحليل انحرافات اليد العاملة المباشرة:

الهدف الأساسي من إعداد التكاليف المعيارية للأجور المباشرة بصور مسبقة هو الرقابة على تكلفة استخدام اليد العاملة في سبيل إنتاج كمية معينة من الوحدات، ويتم حساب ثلاث انحرافات لليد العاملة المباشرة وهي:

**1/ الانحراف الكلي للعمل المباشر:** يساوي إجمالي تكاليف العم المباشر المعيارية اللازمة للوحدات المصنعة مطروحا منها إجمالي تكاليف العمل المباشر الفعلية والمدفوعة في سبيل تصنيع الوحدات المصنعة، وعلى الرغم من أن الانحراف الكلي للعمل المباشر يعطي مؤشرا لمدى وجود اختلاف بين تكاليف العمل المباشر المعيارية والتكاليف الفعلية، إلا أنه لا يحدد على وجه الخصوص أسباب ذلك الانحراف.<sup>(1)</sup>

لذا يتم حساب انحرافين إضافيين للعمل المباشر وهما:<sup>(2)</sup>

**2/ انحراف معدل الأجر:** يمثل هذا الانحراف الفرق بين المعدل الفعلي للأجر المباشر الذي تتطلبه العملية الإنتاجية مع المعدل المعياري للأجور المباشرة المخططة من قبل ومن أسباب هذا الانحراف:

- الزيادة في الأجور نظرا للارتفاع المتنامي في تكاليف المعيشة.
- علاوات العمل الإضافي الغير مبرمجة.
- نقص في التكوين و التأهيل المهني للعمال.
- توقف الإنتاج بسبب الندرة في كميات المواد الأولية.

ويتم حسابه بالعلاقة التالية:

<sup>1</sup>- عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق، مرجع سابق، ص: 114.

<sup>2</sup>- محمد فركوس، مرجع سابق، ص: 113.

انحراف معدل الأجر = (معدل أجر ساعة العمل المعياري - معدل أجر ساعة العمل الفعلي) × عدد ساعات العمل المباشر المستخدمة في الإنتاج.

3/ انحراف الكفاءة (زمن الأجر): يمثل الفرق بين زمن العمل المباشر الذي انقضى فعلا في العملية الإنتاجية مع الزمن المخطط مسبقا، ويحسب الزمن الفعلي عن طريق بطاقة المتابعة التي يسجل فيها حضور العامل وهي التي تثبت الوقت الذي أستغرقه في الإنتاج، ويتم حساب انحراف الكفاءة كما يلي:<sup>(1)</sup>

انحراف الكفاءة = (عدد ساعات العمل المعيارية اللازمة للإنتاج - عدد ساعات العمل الفعلية المستخدمة) × معدل أجر الساعة.

#### المطلب الثاني: تحليل انحرافات تكاليف الصنع الغير مباشر

باعتبار التكلفة الغير المباشرة متعددة و متنوعة ولا توجد علاقة تربطها بالوحدات المنتجة ،مما يؤدي إلى وجود صعوبة في تحديد نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف و توزيعها وفق أسس عادلة، كذلك المؤسسات لا تعتمد على معايير ثابتة في توزيعها وكل منها يتبع التوزيع الذي يتناسب مع استراتيجياته ومن هذا المنطلق سيتم تحليل الانحرافات الغير مباشرة كما يلي:

#### الفرع الأول: تحليل الانحرافات وفق الموازنة الثابتة:

في هذا النوع من التكاليف تكون الانحرافات ناتجة عن حجم النشاط أي أن ما يتم إنتاجه لا يتساوى مع ما خطط له مما يؤثر على نصيب الوحدة من التكاليف الغير المباشرة الثابتة وبالتالي تكون غير مطابقة للتكلفة المعيارية المحددة ومن هنا تكون خارج نطاق وقدرة المؤسسة على التحكم فيها.<sup>(2)</sup>

<sup>1</sup> - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص: 57.

<sup>2</sup> - خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص: 208.

وفق هذه الطريقة فإن قياس الانحراف الإجمالي يتم بالمقارنة بين التكاليف المعيارية وفق مستوى الإنتاج الفعلي والتكاليف الفعلية للإنتاج، ونلاحظ أن المقارنة تتم لنفس مستوى الإنتاج، ويكون الانحراف الإجمالي مساويا للفرق بين التكاليف المعيارية للإنتاج والتكاليف الفعلية للإنتاج الفعلي والنتائج يكون محسوبا على أساس موضوعي.<sup>(1)</sup>

ويحلل الانحراف الإجمالي للموازنة الثابتة إلى:<sup>(2)</sup>

1/ **انحراف الخطة:** سبب هذا الانحراف يتمثل في أن المبلغ المقدر وفق الموازنة الثابتة يختلف

أو بصيغة أدق لا يتطابق مع المبلغ الفعلي وهذا راجع لاختلال ظروف تطبيق الخطة.

**انحراف الخطة = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المقدرة**

2/ **انحراف الطاقة:** سبب هذا الانحراف يتمثل في الاختلاف في حجم الإنتاج التقديري عن حجم

الإنتاج التقديري عن حجم الإنتاج الفعلي و الفرق بين انحراف الخطة والطاقة هو أن انحراف الخطة يكون بالمبالغ وانحراف الطاقة يكون بالكميات.

**انحراف الطاقة = الكميات الفعلية - الكميات التقديرية**

**ثانيا: تحليل الانحرافات وفق الموازنة المرنة:**

وفق هذه الموازنة يتم تقسيم التكاليف الغير المباشرة إلى عناصر متغيرة تتأثر بمستوى الإنتاج وإلى عناصر ثابتة لا تتأثر بتغير مستوى الإنتاج، كما أن معدل التحميل الإجمالي ينقسم إلى جزئين الأول خاص بانحراف العناصر المتغيرة و الثاني خاص بانحراف العناصر الثابتة، مما يجعل التحليل أكثر دقة وموضوعية لتقييم الأداء و محاسبة المسؤولين.<sup>(3)</sup>

<sup>1</sup> - جميل عبد الله أبو معيلق، مرجع سابق، ص: 121.

<sup>2</sup> - محمد فركوس، مرجع سابق، ص: 130.

<sup>3</sup> - جميل عبد الله أبو معيلق، مرجع سابق، ص: 123.

و يقسم الانحراف وفق الموازنات المرنة إلى:<sup>(1)</sup>

• **انحراف الإنفاق:** ناتج عن الفرق بين التكاليف المعيارية وفق الساعات الفعلية التي استغرقها

الإنتاج الفعلي للدورة المحاسبية والتكاليف الفعلية حيث:

$$\text{انحراف الإنفاق} = (\text{معدل التحميل المعياري} - \text{معدل التحميل الفعلي}) \times \text{عدد الساعات المستخدمة في الإنتاج}$$

• **انحراف الكفاءة:** يقيس هذا الانحراف مدى كفاءة العاملين وتأثيرهم على الكميات، سواء من

ناحية الهدر أو الوفرة وهذا بالنظر إلى كفاءتهم الإنتاجية، ويتم قياسه كما يلي:

$$\text{انحراف الكفاءة} = \text{عدد الساعات العمل المعيارية اللازمة للإنتاج} - \text{عدد الساعات العمل الفعلية المستخدمة} \times \text{معدل تحميل الساعة المعياري}$$

<sup>1</sup> - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص: 60.

### خلاصة الفصل الثاني:

من خلال ما سبق نستنتج أن إتباع المؤسسة لنظام مراقبة الموازنات التقديرية لتكاليف الانتاج يزيد من قدرتها على اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحقيق الغايات الاستراتيجية لها وذلك لما تزخر به من وظائف أساسية متمثلة في التنسيق، التخطيط، بالإضافة إلى مراقبة التنفيذ الذي يتيح للمؤسسة فرصة التعرف على الانحرافات التي يمكن حدوثها ومن ثم دراستها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي الوقوع فيها مستقبلا، وهذا كون نظام مراقبة الموازنات التقديرية نظام متكامل يزود الإدارة بالبيانات الدورية والتقارير اللازمة، والتي تمكنها من متابعة سير الأداء في المؤسسة وتحقيق أفضل النتائج.



# الفصل الثالث

دراسة حالة شركة مناجم  
الفوسفات SOMIPHOS بئر  
العائر - تبسة -

خطة الفصل الثالث:

مقدمة الفصل

المبحث الاول: التعريف بالشركة محل الدراسة.

المطلب الاول: لمحة عن إنشاء الشركة.

المطلب الثاني: أهمية الشركة و دورها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة.

المبحث الثاني: اعداد الموازنات التقديرية و الفعلية للشركة، وتحليلها و إيجاد أهم الإجراءات التصحيحية.

المطلب الاول: طريقة إعداد موازنة الانتاج في الشركة.

المطلب الثاني: إعداد الميزانيات التقديرية و الفعلية للانتاج.

الفرع الاول: إعداد الميزانيات التقديرية و الفعلية للانتاج سنة 2015.

الفرع الثاني: إعداد الميزانيات التقديرية و الفعلية للانتاج سنة 2016.

المطلب الثالث: تحديد و تحليل الانحرافات الخاصة بتكاليف الانتاج.

الفرع الاول: تحديد و تحليل انحراف موازنة تكاليف الانتاج لسنة 2015.

الفرع الثاني: تحديد و تحليل انحراف موازنة تكاليف الانتاج لسنة 2016.

المطلب الثالث: مقارنة بين سنتي 2015 و 2016 .

خاتمة الفصل.

## مقدمة الفصل الثالث:

تعد عملية استخراج الثروات الباطنية ومرورها عبر مراحل الإنتاج إلى غاية ظهورها في شكل منتجات قابلة للتصدير أحد أهم المحاور والركائز الأساسية التي تعتمد عليها الجزائر في نموها اقتصاديا، ومن أجل تحقيق هذا النمو تكون كميات الإنتاج موضوعة على أساس الموازنات التقديرية التي تخضع للنماذج العلمية والتنبؤية الدقيقة، وذلك من أجل البقاء في السوق والقدرة على الرقابة والتحكم في تكاليف الإنتاج، وبعد دراسة الموضوع من الناحية النظرية سنحاول إسقاطه في هذا الفصل على الجانب التطبيقي، وذلك من خلال معرفة واقع إعداد الموازنات التقديرية لتكاليف الإنتاج في شركة مناجم الفوسفات "SOMIPHOS" بئر العاتر - تبسة - وتحليل الانحرافات الخاصة بها واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها ومحاولة تصحيحها.

### المبحث الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة.

تعتبر شركة مناجم الفوسفات من أهم أعمدة الاقتصاد التي تعول عليها الحكومة في زيادة تنمية قطاع الإنتاج نظرا للإمكانيات المتطورة التي تتوفر عليها، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى لمحة عامة حول إنشاء الشركة كمطلب أول، بالإضافة إلى أهميتها ودورها كمطلب ثان، وفي المطلب الثالث سوف نتحدث عن هيكلها التنظيمي متاولين شرحا مفصلا عنه.

### المطلب الأول: لمحة عامة حول إنشاء الشركة.

#### الفرع الأول: نبذة تاريخية عن الشركة:

اكتشف منجم جبل العنق قبل الاستقلال سنة 1908، بعدها تم إنشاء مؤسسة قائمة بذاتها تحت اسم شركة جبل العنق « SOCIETE DE DJEBL ONK » : S-D-O وذلك سنة 1934، حيث اهتم في بادئ الأمر بالبحوث الاستغلالية، وقد بدأت في سنة "1936" الأشغال الاستغلالية بالمؤسسة، وتم تأميم المؤسسة سنة "1966"، حيث تكفلت الدولة الجزائرية بها وحولتها إلى مؤسسة « SONAREM » « SOCIETE DES RECHERCHES ET EXPLOITATION MINIER » مؤسسة الأبحاث والإستغلالات المنجمية والتي كان مقر إدارتها بالحراش بالعاصمة، لكنه حول في 1983/06/03 إلى ولاية تبسة، وهو التاريخ نفسه التي سميت به المؤسسة « FERPHOS » مؤسسة الحديد والفوسفات، أما حاليا ومنذ سنة 2004 فإنها قسمت إلى مؤسستين :

« SOCIETE DES MINES DE FER » « SOMIFER » ومقر إدارتها بالونزة

و: « SOCIETE DES MINES DE PHOSPHATE » « SOMIPHOS » مؤسسة

مناجم الفوسفات، ومقر إدارتها بمدينة - بئر العاتر - والتي سنخصصها بالدراسة .<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> - معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة الموارد البشرية لشركة مناجم الفوسفات.

## الفرع الثاني: الموقع الجغرافي للشركة.

يقع منجم جبل العنق في أقصى شرق البلاد في جنوب ولاية تبسة على بعد (90 كلم) من مقر الولاية و بالضبط بمدينة - بئر العاتر - ويبعد ب(25 كلم) عن الحدود التونسية، ويربط هذا المركب المنجمي بميناء عنابة عن طريق خط السكك الحديدية والتي تمتد على طول (340 كلم).

## المطلب الثاني: أهمية الشركة ودورها.

تحتل مؤسسة "SOMIPHOS" مكانة هامة على الصعيد المحلي الوطني والدولي نظرا لما تزخر به من موارد وما تحتويه من طاقات، وما لها من أهمية في إنتاج ملايين الأطنان من الفوسفات، وتظهر هذه المكانة والأهمية في ما يلي:

- تشغيل أكثر من 1400 عامل وبالتالي محاولة القضاء على البطالة والتقليص منها في المنطقة.
- جلب العملة الصعبة من خلال عمليات التصدير.
- الاستفادة من العلاقات الخارجية مع مختلف الدول عن طريق الاستثمار.
- تزويد السوق الوطنية والمحلية بكميات كبيرة من الفوسفات.
- إنتاج أكثر من 1500000 طن من الفوسفات سنويا، والتطلع لكمية 1800000 طن في المستقبل.

• منح عدة امتيازات للعمال (السلفيات، السكن، العطل الصيفية، البعثات التكوينية، الترفيات..... إلخ)

- استفادة العديد من الطلبة من التربص داخل المؤسسة.<sup>(1)</sup>

كذلك تلعب مؤسسة "SOMIPHOS" دورا هاما جدا، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في استخراج الفوسفات الخام (المادة الأولية) من جبل العنق، ثم تحويله بعد المرور بعملية المعالجة إلى

<sup>1</sup> - معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة الموارد البشرية لشركة مناجم الفوسفات.

إنتاج تام (بالنسبة للشركة) يباع في الأسواق المحلية والأجنبية، هذا بالإضافة إلى كل ما تقوم به المؤسسة من عمل اجتماعي داخليا لفائدة عمالها وموظفيها، وذلك يعكس بصفة جلية الدور الفعال للمؤسسة سواء بالنسبة لموظفيها أو بالنسبة لباقي الأفراد داخل وخارج المؤسسة والذين يستفيدون بطريقة غير مباشرة منها، كالقيام بدورات تكوين أو السماح لعدد كبير من الطلبة بالترقيات الميدانية التطبيقية بها هذا بالإضافة إلى إمكانية تشغيل عدد كبير من المتخرجين عن طريق عقود ما قبل التشغيل، في حالة ما إذا لمست المؤسسة في هؤلاء الكفاءة، والعمل الجاد.

### المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للشركة:

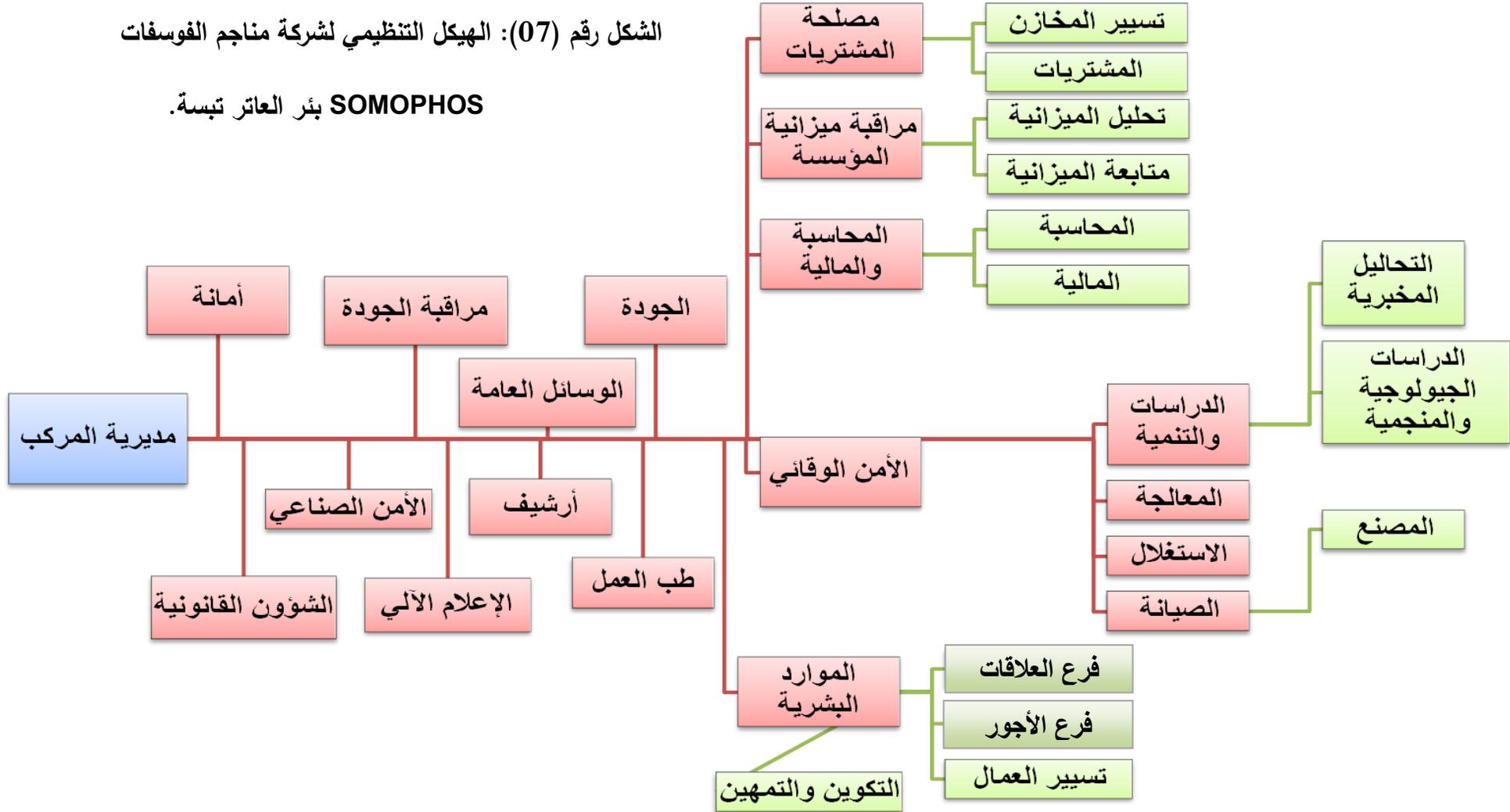
يتكون الهيكل التنظيمي للشركة من مجموعة المصالح والأقسام يتم التنسيق فيما بينها من أجل

تحقيق أهداف شاملة و موضوعية وتتمثل مهام كل من هذه المصالح والأقسام فيما يلي:<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> - معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة الموارد البشرية لشركة مناجم الفوسفات.

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات

SOMOPHOS بئر العاتر تبسة.



المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف الشركة (أنظر الملحق رقم 01).

1) مديرة المركب: تختص بالإشراف على تسيير شؤون المركب المنجمي لجبل العنق،

وتوفير مختلف حاجياته، ومراقبة عملية الإنتاج والجودة، والقيام بعمليات الصيانة وغيرها.

2) الأمانة العامة: تتمثل مهامها الأساسية في تنظيم كل ما يتعلق بالرئيس المدير العام من

خلال:

- استقبال وإرسال الفاكسات، تنظيم مواعيد المدير وتذكيره بها.

- الرد على المكالمات الهاتفية، ترتيب وتصنيف الملفات و الوثائق.

3) مصلحة مراقبة التسيير: تعتبر مصلحة مراقبة التسيير ذات أهمية كبيرة في معرفة ما

للمؤسسة وما عليها من أرباح وتكاليف، يشرف عليها رئيس المصلحة، يساعده في التسيير موظفين

مختصين في الدراسات الاقتصادية والإحصائية بالإضافة إلى سكرتاريا، يتبع هذه المصلحة أقسام

تتمثل مهام كل منها فيما يلي:

• قسم متابعة الميزانية: تتمثل وظائفها فيما يلي:

- متابعة تسيير المؤسسة في جميع جوانبها المالية والاجتماعية والاقتصادية.

- تقديم تقارير شاملة لمدير المؤسسة، من خلال متابعة عملية الإنتاج.

- الإشراف على جميع نشاطات المؤسسة.

- المشاركة في إعداد الميزانية التقديرية.

- متابعة الميزانية التقديرية ومقارنتها بالفعالية.

- تلقي عروض المناقصات بالمؤسسة.

• قسم تحليل الميزانية: تتمثل مهامه فيما يلي:

- حساب جميع أنواع التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

- حساب تكاليف الاستغلال.

- حساب تكاليف استعمال مختلف وسائل الإنتاج (شاحنات ثقيلة كانت أو خفيفة، ورشات

العمل... الخ )

4) مصلحة المحاسبة و المالية: تهتم هذه المصلحة بكل ما يخص المؤسسة في المجال

المحاسبي، وتتكون من رئيس المصلحة الذي يشرف على باقي الفروع بها، وينسق بين أعمال

باقي الموظفين، بالإضافة إلى نائب الرئيس وإطار في المالية، وإطار في المحاسبة العامة،

ومكلف بالخزينة والسكرتارية يتوزعون في الفروع التالية :

✓ فرع المحاسبة العامة: يعمل به إطار في المحاسبة العامة مع سكرتارية، وقد أسندت

لهذا الفرع المهام التالية:

- تسهيل القيود المحاسبية والعمليات التي تجري بالمؤسسة من بيع وشراء وتقديم للخدمات.

- إعداد ميزان المراجعة آخر كل شهر.

- التأكد من صحة الحسابات المسجلة.

✓ فرع المالية: يعمل به إطار في المالية، بالإضافة إلى مساعدين يقومون بجميع

الأعمال المكتملة لعمل رئيس الفرع والذي تتمثل مهامه في ما يلي:

- تسجيل جميع الحسابات التي لها علاقة بالبنك (المدخلات والمخرجات).

- إعداد جدول المقارنة والذي يبين حسابات المؤسسة لدى البنك، وحسابات البنك لدى

المؤسسة.

- متابعة أجور العمال.

5) مصلحة المشتريات: يشرف على هذه المصلحة مدير فرعي تتمثل مهامه في مراقبة ومتابعة

سير العمل في الأقسام التابعة لمصلحته، وتنقسم إلى:

✓ قسم تسيير المخازن: يعنى هذا القسم بإجراء الجرد الدوري للمخازن، من أجل معرفة الاحتياجات اللازمة من المواد ( قطاع الغيار، مستلزمات الإنتاج...الخ)، ومن ثم إعداد التقرير وإرساله إلى قسم المشتريات.

✓ قسم المشتريات: يقوم بإجراءات الشراء لكل ما تحتاجه المؤسسة من آلات وقطع غيار وتجهيزات بناء على تقرير قسم تسيير المخازن.

(6) مصلحة الموارد البشرية: تقوم بمتابعة المسار المهني وتنظم مختلف احتياجات المؤسسة من عمال، ويشرف عليها رئيس مصلحة ومساعد يقومون بالمهام ذات الصبغة الاجتماعية، بالإضافة إلى متابعة أعمال الفروع الأخرى التي تعمل تحت رئاستهم، ومن هذه الفروع ما يلي:

✓ فرع العلاقات الاجتماعية: لهذا الفرع علاقة مباشرة بالعمال، والأمور الخاصة بهم ومن المهام المسندة إليه ما يلي:

- دراسة ملفات المتقاعدين.

- متابعة تغيب العمال و حوادث العمل واستلام الشهادات الطبية.

✓ فرع الأجور: يعمل بهذا الفرع إطار سامي بالإضافة لمساعد يقوم بالأعمال اللازمة الموكلة

إليه ويهتم هذا الفرع بـ:

- إعداد أجور العمال.

- تحديد ساعات العمل الشهرية.

- إعداد كشوف الرواتب النهائية.

- اقتطاع السلفيات المقدمة من طرف النقابة من أجور العمال.

- صرف المنح العائلية.

- ✓ فرع التسيير العمال (الإداري): يعد هذا الفرع ذا أهمية كبيرة في مصلحة المورد البشرية فهو يضطلع بمهام عديدة و متشعبة، يسير من طرف رئيس الفرع و مساعد، وتتمثل مهامه في ما يلي :
- إصدار قرارات الترقية الخاصة بالعمال.
- يعتبر الفرع كخزينة لجميع المعلومات الخاصة بالعامل (الاسم و اللقب، تاريخ الدخول، تاريخ الخروج...الخ).
- المراقبة الإدارية لحسابات الموظفين كتحديد الغيابات والتأخيرات وتنظيم العطل السنوية.
- إعداد مختلف المنح المقدمة للموظفين، وتسلم الوثائق الخاصة بها.
- تسليم شهادات العمل و كشف الرواتب للموظفين في حالة طلبها.
- ✓ فرع التكوين: لهذا الفرع دور هام في تكوين وإعادة تمهين الموظفين بالمؤسسة، سواء كانوا دائمين أو متقاعدين، ويسير من طرف رئيس الفرع تساعده سكرتاريا، و يقوم بدوره من خلال :
- معرفة آراء العمال حول عملية التكوين في مجال معين، ودراستها.
- تقديم عروض التكوين لجلب الأساتذة المكونين واختيارهم على أساس الخبرة والكفاءة من جهة، وأقل التكاليف من جهة أخرى.
- تحديد قائمة الموظفين الذين سيخضعون للتكوين و من ثم تبدأ دورة التكوين في الوقت المحدد من طرف رئيس الفرع.
- (7) مصلحة الشؤون القانونية: تهتم هذه الدائرة بالفصل في القضايا المتعلقة، بالنزاعات بين العمال والإدارة في إطار قانون العمل وفض النزاعات مع الأطراف الخارجية، وتتخلص أهم مهامها في ما يلي:
- تقديم الاستشارات القانونية عن كل ما يخص المؤسسة.
- متابعة قضايا العمال، وجميع المشاكل الإدارية و القانونية بالمؤسسة.

- الإشراف على القضايا التي ترفع ضد المؤسسة.

- تسوية أوضاع العمال القانونية.

(8) مصلحة مراقبة الجودة والبيئة: يشرف على هذه المصلحة مسؤول تسيير الجودة والبيئة، و

يقوم بجميع الأعمال الموكلة لهذه المصلحة، و بما أن المؤسسة متحصلة على شهادة " نظام تسيير

الجودة " : " SYSTEM DE MANAGMENT DE LA QUALITE "

- المعيار ISO 9001 VERSION 2000.

وشهادة "نظام تسيير المحيط " : SYSTEM DE MANAGMENT ENVIRONNEMENTA

- المعيار ISO 14001 VERSION 1996.

فهي تعمل جاهدة للحفاظ على هذه الشهادة العالمية من خلال :

- السهر على تطبيق المقاييس العالمية في عملية الإنتاج .

- المحافظة على جودة المنتج.

- إرسال تقارير دورية إلى مدير المؤسسة حول نوعية المنتج.

- حماية البيئة، عن طرق التخلص من المهملات بطريقة عقلانية.

(9) مصلحة الأمن الصناعي: ويرأسها مدير وهو المسؤول الأول عن الأمن الداخلي للمؤسسة

وسلامة الأفراد العاملين من حوادث العمل والسهر على تهيئة الأماكن والظروف اللازمة للعمل.

(10) مصلحة الوسائل العامة: يشرف عليها رئيس المصلحة ويعمل بها عدد من الموظفين

موزعين حسب اختصاصاتهم، كالعاملين في مجال الكهرباء والميكانيك.

وتتمثل مهام هذه المصلحة في ما يلي:

- القيام بالأشغال الكبرى كالبناء و توفير المياه.

- تلبية حاجات مصالح المنجم.

- إصلاح كل الأعطال في أجهزة المؤسسة.

- تموين المكاتب بالوسائل الإدارية (تجهيزات المكاتب).

**11) مصلحة الإعلام الآلي :** تحتل هذه المصلحة مرتبة هامة في هيكل المؤسسة، نظرا،

واستخدامها لتقنيات تمكنها من إعطاء مكانة للمؤسسة، على الصعيد المحلي، والدولي.

وتتمثل مهام هذه المصلحة فيما يلي:

- الإشراف على العاملين في مجال الإعلام الآلي.

- تسهيل العمل بالمؤسسة من خلال التقنيات المستعملة.

- ربط العلاقة بين المديرية و المنجم و هذا ما يؤدي إلى ربح الوقت.

- صيانة أجهزة الإعلام الآلي على مستوى المؤسسة ككل.

**12) قاعة الأرشيف:** تعمل على حفظ كل الوثائق والسجلات الخاصة بالمؤسسة، وكذلك الحفاظ

على ملفات العمال.

**13) مصلحة طب العمل:** وهو طب وقائي يعمل على مراقبة العمال، وتوعيتهم وإرشادهم عن

الامراض التي تتجم عن مناطق العمل، كالحساسية الصدرية، أو الحساسية المفرطة ومراقبة الأماكن

العمومية كالمطبخ مثلا.

**14) قسم الدراسات و التطوير:** يهتم هذا القسم بكل ما له علاقة بالدراسات المتعلقة بالمنتج،

ويشمل فرعين هما:

✓ فرع الدراسات الجيولوجية: يعمل بهذه المصلحة مجموعة من المختصين ذوي الخبرة

والكفاءة، حيث تختص بالتنقيب على المادة الأولية وعلى أماكن تواجدها، واقتراح أفضل السبل

لاستخراجه، على أسس علمية وتقنية عالية المستوى.

✓ فرع التحاليل المخبرية: تقوم هذه المصلحة بتحليل عينات مختلفة من المنتج من أجل معرفة مدى جودته ونوعيه.

15) المصنع: تتمثل الأقسام و الفروع التابعة له فيما يلي:

✓ قسم الإستخراج : يحتوي هذا القسم على فرعين أساسيين هما:

- الفرع المختص بالهدم (Abattage): يرأسها رئيس المصلحة وتهتم بعملية إستخراج الفوسفات الخام كمادة أولية من المنجم.

- فرع الاستغلال: تشرف على نقل المادة الأولية إلى مصلحة المعالجة.

✓ قسم المعالجة: تتم معالجة الفوسفات عن طريق مرورها بأحد الورشتين الموجودتين على مستوى هذا القسم وهما:

- ورشة التبليل.

- ورشة التجفيف.

يمر المنتج بأحد هاتين الورشتين على أساس رغبة الزبون ووفقا للطلبات الموجودة، ويشرف على كل واحدة منهما رئيس ورشة أو مصلحة حيث أن الورشة هنا تعتبر كمصلحة.

✓ قسم الصيانة: يقوم هذا القسم بصيانة الآلات الموجودة بالمؤسسة والخاصة بعملية

استخراج المادة الأولية، كما أنها تهتم بصيانة جميع العتاد الخفيف و الثقيل كالحافلات، السيارات، الشاحنات...الخ، ويعمل به عدد من العمال المختصين في الصيانة والإصلاح كالميكانيك، الكهرباء... الخ، حيث يقومون بجميع الأعمال الداخلة في دائرة اختصاصاتهم، والخاصة بالمنجم.<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> - معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة الموارد البشرية لشركة مناجم الفوسفات.

## المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية والفعلية لشركة مناجم الفوسفات

### SOMIPHOS بئر العاتر.

قبل الشروع في الإنتاج في بداية كل سنة تبدي المؤسسة أولوية بالغة في عملية إعداد الموازنة الخاصة بالإنتاج ، الأمر الذي يزيد من مسؤوليات مدير الإنتاج، باعتباره يمتلك خبرة علمية شاملة في إعداد هذا النوع من الموازنات، لما تتطلبه من خطة مدروسة حول مسار إنتاج الشركة لهذه السنة، بالإضافة إلى الإلمام بمجموعة من المؤشرات كالطاقة الإنتاجية للمصنع ومتطلبات السوق من هذا المنتج وطرق التسويق و البيع .

### المطلب الاول : الطريقة المتبعة في اعداد موازنة الانتاج في شركة مناجم -الفوسفات -

#### بئر العاتر.

إن آلية العمل في شركة فرفوس فيما يخص وضع الموازنات التقديرية للإنتاج تكون على شكل تسلسل هرمي بداية من المديرية الأم التي يقع مقرها في ولاية تبسة، حيث يتم الإلمام بكافة الطلبات بناء على تقرير مديرية التسويق (المبيعات)، والتي تتمثل في شكل عقود ممضية من طرف الزبائن والكميات المتوقعة للتسويق، ومن هذا المنطلق يتم وضع التقديرات كما يلي:

يتم التنسيق مع مدير مصلحة الإنتاج في المركب المنجمي لمعرفة مجموعة من العوامل عند

التنبؤ بالإنتاجية لهذه السنة والمتمثلة في:

- الخبرة بالدرجة الاولى.

- عدد العمال.

- عدد ساعات العمل.

- الفترة اللازمة للإنتاج.

- إمكانية التخزين وطول فترة الانتظار عند تسليم المنتج.
- تكاليف الإنتاج.
- القدرة الإنتاجية للمنجم.
- كميات المخزون المتبقية من السنة الماضية.
- الإطارات الموجودة في المركب المنجمي.
- الوضعية المالية للشركة.

وعند معرفة هذه العوامل تأتي مرحلة وضع الكميات التي تفوق حجم الطلبات، وهذا تفاديا للوقوع في حالة عدم القدرة على تلبية طلبات الزبائن باعتبارها الشركة الوحيدة في الجزائر المختصة في استخراج و تسويق مادة الفوسفات ، كذلك الاحتفاظ بمستوى محدد يسمى بمخزون الأمان يزيد في قدرتها على مواجهة الطلبات في حالة تزايد الطلب على منتجات الشركة، وبمجرد الانتهاء من إنجاز الموازنات التقديرية يتم ارسالها الى الإدارة المسؤولة عن تسيير المركب المنجمي والتي يقع مقرها في دائرة بئر العاتر من أجل مباشرة الانتاج ومن خلال هذه الطريقة يتبين أن الشركة تعتمد في تخطيط موازنة الإنتاج على الموازنة التقديرية للمبيعات فتخطيط الإنتاج يأتي بعد تخطيط المبيعات.

**المطلب الثاني: إعداد الميزانيات التقديرية والفعلية لتكاليف الإنتاج.**

بالاعتماد علي مخطط الانتاج الموالي يتم إعداد الميزانيات التقديرية و الفعلية كما يلي:

**الفرع الأول: إعداد الميزانيات التقديرية والفعلية لتكاليف الإنتاج لسنة 2015.**

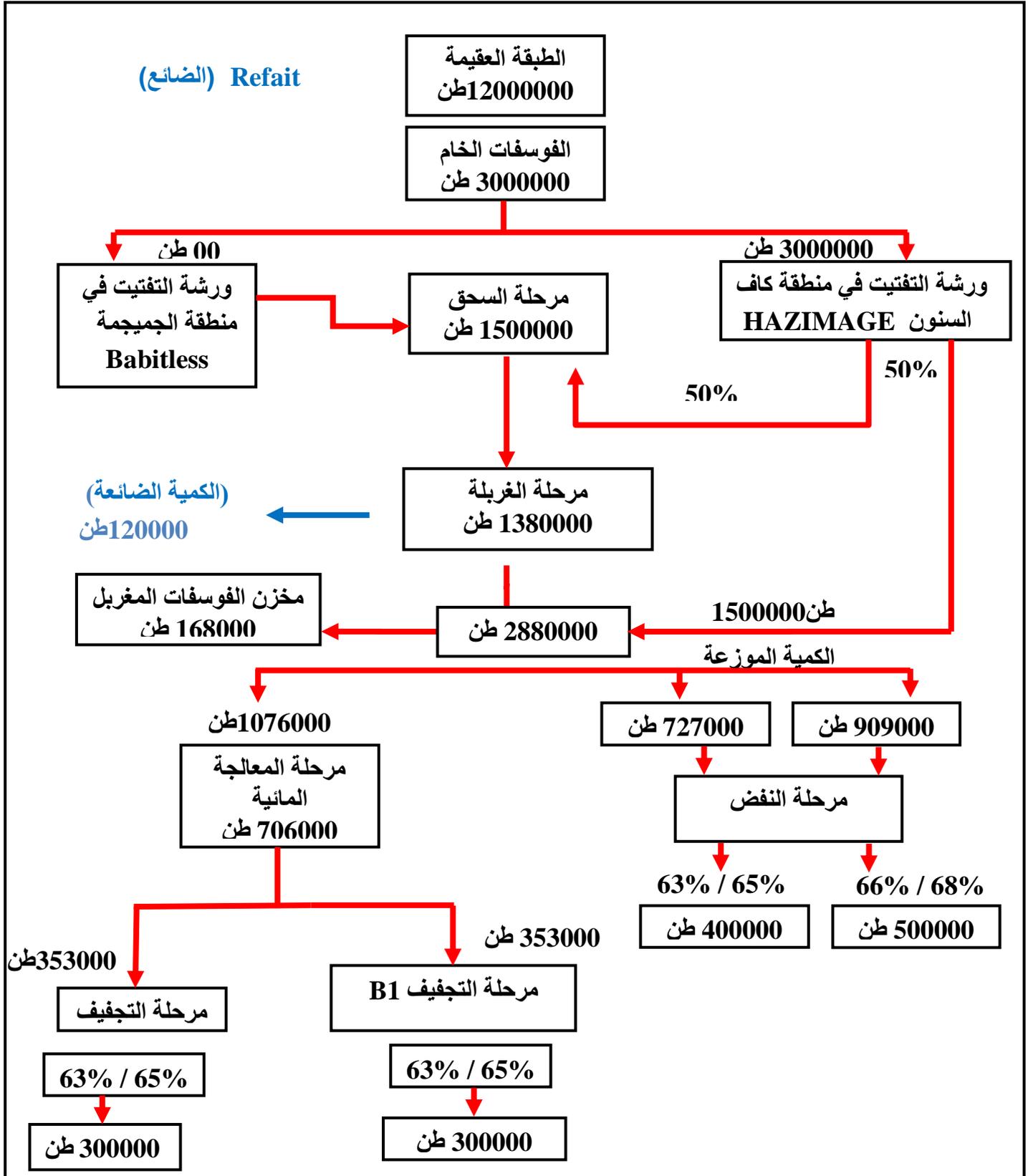
قبل التطرق إلى إعداد الميزانيات لابد أولاً من الإشارة إلى مخططات الإنتاج التي يتم من

خلالها مرور الفوسفات عبر عدة ورشات حتى يصبح منتج نهائي.

**أولاً: مخطط الإنتاج التقديري:** بعد الإلمام بكافة العوامل والمؤشرات المذكورة سابقاً واعتماد

الموازنة يتم وضع الكميات في المخطط التالي:

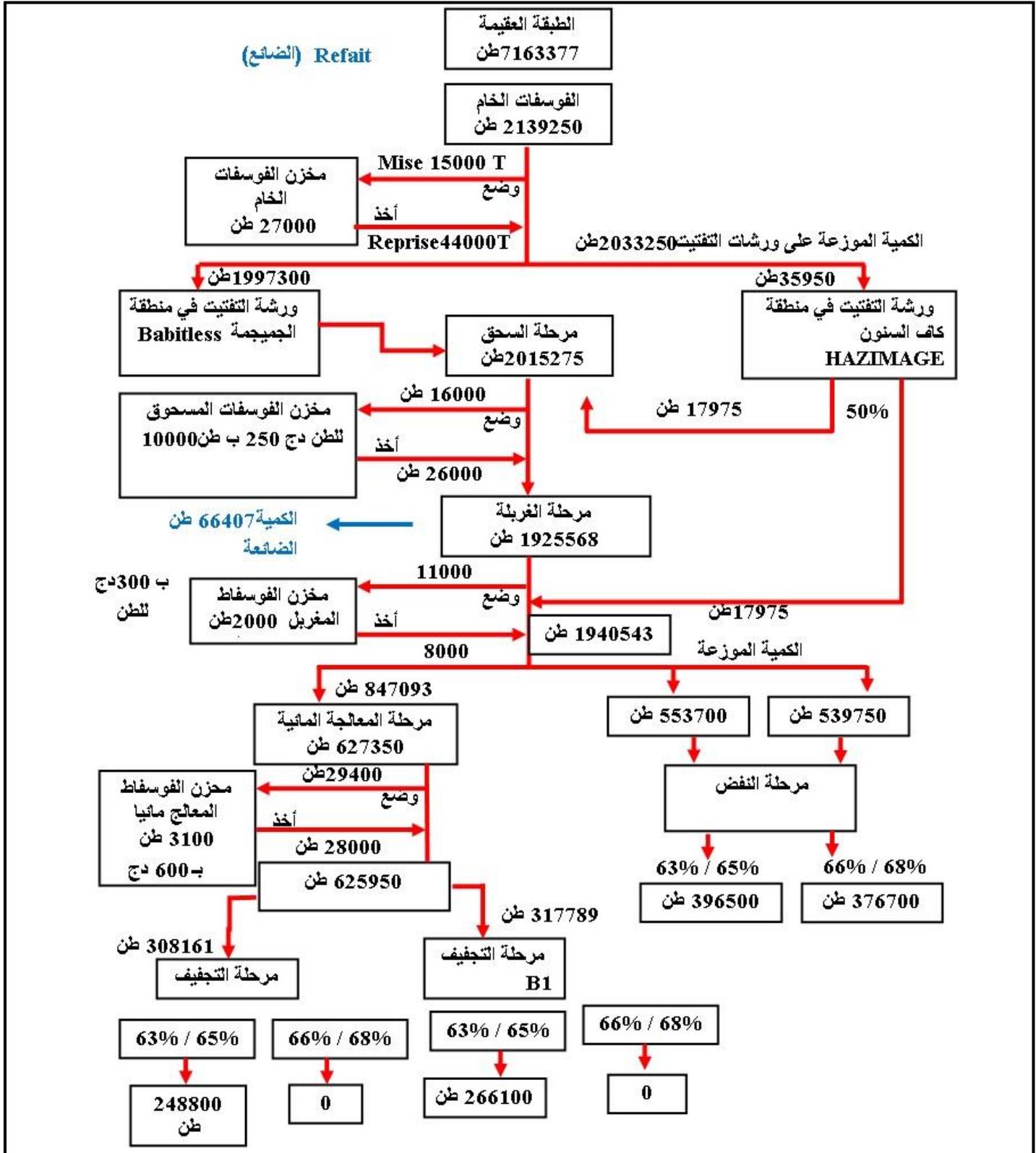
الشكل رقم (08): مخطط الإنتاج التقديري لسنة 2015.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخطط الإنتاج المعتمد من طرف الشركة (أنظر الملحق رقم 02).

ثانيا: مخطط الإنتاج الفعلي: وهذه الكميات التي أنتجت فعلا في سنة 2015 والمخطط التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (09): مخطط الإنتاج الفعلي لسنة 2015.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخطط الانتاج المعتمد من طرف الشركة (أنظر الملحق رقم 02).

ثالثاً: بعد معرفة الكميات والإطلاع على التكاليف الكلية للإنتاج (الموجودة في الملاحق) تم

إعداد هذه الميزانيات كما يلي:

CARRIERE 2015

الجدول رقم (04): تكلفة إزالة الطبقة العقيمة sterile.					
الوحدة: دج/الطن					
التكلفة الفعلية لسنة 2015		التكلفة التقديرية لسنة 2015			
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية
<b>المصاريف المباشرة</b>					
89289000			159082500		
72896000	10.18		141682500	11.81	
16393000	2.29		17400000	1.45	
<b>المصاريف غير المباشرة</b>					
177948750			248578500		
177948750	24.84		248578500	20.71	
267237750	37.31	7163377	407661000	33.97	12000000
<b>تكلفة إزالة الطبقة العقيمة sterile</b>					
<b>الإنحراف</b>					
الكمية			التكلفة الوحدوية		
فرق الكمية		نسبة إ الفعلي	غير مفضل		مفضل
					-1.63
			0.84		
			4.13		
-4836623		%59.7	3.33		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

التحليل وشرح الجدول:

مجموع التكاليف = مصاريف مباشرة + مصاريف غير مباشرة
مصاريف مباشرة = استهلاك المتفجرات + مصاريف المستخدمين
مصاريف غير مباشرة = استعمال الآليات + صيانة الآلات
تكلفة إزالة الطبقة العقيمة = إجمالي التكاليف / الكمية المستخرجة

بالتعويض:

بالنسبة للتكلفة التقديرية: مجموع التكاليف = 248578500 + 159082500

$$17400000 + 141682500 = \text{مصاريف مباشرة}$$

$$\text{مصاريف غير مباشرة} = 248578500 \text{ دج}$$

$$12000000 / 407661000 = \text{تكلفة إزالة الطبقة العقيمة}$$

$$\text{تكلفة إزالة الطبقة العقيمة التقديرية} = 33.97 \text{ دج}$$

$$177948750 + 89289000 = \text{مجموع التكاليف: التكلفة الفعلية}$$

$$16393000 + 72896000 = \text{مصاريف مباشرة}$$

$$\text{مصاريف غير مباشرة} = 177948750 \text{ دج}$$

$$7163377 / 267237750 = \text{تكلفة إزالة الطبقة العقيمة}$$

$$\text{تكلفة إزالة الطبقة العقيمة الفعلية} = 37.31 \text{ دج}$$

$$\text{الانحراف الكمي} = \text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية التقديرية}$$

$$\text{الانحراف الكمي} = 12000000 - 7163377$$

$$\text{الانحراف الكمي} = -4836623 \text{ طن}$$

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

$$\text{انحراف التكلفة} = 33.97 - 37.31$$

$$\text{انحراف التكلفة} = 3.33 \text{ دج}$$

$$\text{نسبة الانتاج الفعلي} = (\text{الانتاج الفعلي} / \text{الانتاج التقديري}) \times 100$$

$$\text{نسبة الانتاج الفعلي} = (12000000 / 7163377) \times 100$$

$$\text{نسبة الانتاج الفعلي} = 59.7\%$$

الجدول رقم (05): تكلفة استخراج الفوسفات الخام.

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	
267237750			407661000			تكلفة إزالة الطبقة العقيمة sterile
<b>38183000</b>			<b>51337500</b>			المصاريف المباشرة
23937000	11.19		37645500	12.55	3000000	إستهلاك متفجرات
14246000	6.66		13692000	4.56	3000000	مصاريف المستخدمين
<b>88499000</b>			<b>90678750</b>			المصاريف غير المباشرة
88499000	41.37		90678750	30.23	3000000	استعمال الآليات
<b>393919750</b>	<b>184.14</b>	<b>2139250</b>	<b>549677250</b>	<b>183.23</b>	<b>3000000</b>	تكلفة استخراج الفوسفات الخام
الإنحراف						
الكمية			التكلفة الوحدية			
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل	مفضل		
						-1.36
			2.10			
			11.14			
-860750	%71		0.91			

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

تكلفة استخراج الفوسفات الخام = ((مجموع التكاليف + تكلفة إزالة الطبقة العقيمة) / الكمية المستخرجة)

بالنسبة للتكلفة التقديرية : مجموع التكاليف = 90678750 + 51337500

مصاريف مباشرة = 37645500 + 13692000

مصاريف غير مباشرة = 90678750 دج

تكلفة استخراج الفوسفات الخام = 3000000 / 549677250

تكلفة استخراج الفوسفات الخام = 183.23 دج

بالنسبة للتكلفة الفعلية : مجموع التكاليف = 88499000 + 38183000

مصاريف مباشرة = 23937000 + 14246000

مصاريف غير مباشرة = 88499000 دج

تكلفة استخراج الفوسفات الخام = 2139250 / 393919750

تكلفة استخراج الفوسفات الخام = 184.14 دج

الانحراف الكمي = الكمية الفعلية - الكمية التقديرية

الانحراف الكمي = 3000000 - 2139250

الانحراف الكمي = - 860750 طن

انحراف التكلفة = التكلفة الفعلية - التكلفة التقديرية

انحراف التكلفة = 183.23 - 184.14

انحراف التكلفة = 0.91 دج

نسبة الانتاج الفعلي = (الانتاج الفعلي / الانتاج التقديري) × 100

نسبة الانتاج الفعلي = 100 × (3000000 / 2139250)

نسبة الانتاج الفعلي = 71%

الجدول رقم (06): التكلفة الوسطية المرجحة لمخزون الفوسفات الخام.

المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	البيان	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	البيان
8342817	189.61	44000	المخرجات	5940000	220	27000	مخ 1
25218061	189.61	133000	مخ نهائي	27620878	184.14	150000	المدخلات
33560878	189.61	177000	المجموع	33560878	189.61	177000	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

كمية المدخلات + كمية مخزون أول المدة) / (كمية المدخلات + مبلغ مخزون أول المدة) = CMP

CMP = (594000 + 27620878) / (27000 + 150000)

CMP = 189.61 DA

الجدول رقم (07): تكلفة الفوسفات الداخلى الى ورشة التفتيت.

المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	البيان
374641689	184.26	2033250	تكلفة الفوسفات الخام الموزع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

تكلفة الفوسفات الداخلى إلى ورشة التفتيت

$$= \frac{(\text{المبلغ الإجمالي} - \text{تكلفة المدخلات} + \text{تكلفة المخرجات})}{(\text{الكمية المنتجة} - \text{المدخلات} + \text{المخرجات})}$$

$$= \frac{(393919750 - 27620878 + 8342817)}{(2139250 - 150000 + 44000)} = 184.26 \text{ دج}$$

### مرحلة التهيئة الميكانيكية (PREPARATIONS MECANIQUE)

الجدول رقم (08): تكلفة الفوسفات المفتت (hazimag KS).

الوحدة: دج/الطن

التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	
6624059	184.26	35950	549677250	183.23	3000000	تكلفة استخراج الفوسفات الخام
16458360			19250400			المصاريف المباشرة
161160	4.48		3384000	1.13		كهرباء
1126800	31.34		696000	0.23		مصاريف المستخدمين
15170400	421.99		15170400	5.06		إهتلاكات
1146400			2904560			المصاريف غير المباشرة
1146400	31.89		2904560	0.97		صيانة الآلات
24228819	673.96	35950	571832210	190.61	3000000	تكلفة استخراج الفوسفات المفتت 01

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

التكلفة التقديرية:

تكلفة الفوسفات المفتت = ((تكلفة استخراج الفوسفات الخام + مجموع المصاريف المباشرة والغير

المباشرة) / (الكمية المفتتة))

بالتعويض العددي:

$$\text{تكلفة الفوسفات المفتت} = ((3000000) / (549677250 + 2904560 + 19250400))$$

$$\text{التكلفة الوحودية للفوسفات المفتت} = 190.61 \text{ دج}$$

التكلفة الفعلية:

$$\text{تكلفة الفوسفات المفتت} = ((35950) / (6624059 + 1146400 + 16458360))$$

$$\text{التكلفة الوحودية للفوسفات المفتت} = 673.96 \text{ دج}$$

الوحدة: دج/الطن		الجدول رقم (09): تكلفة الفوسفات المفتت (babitless DJMIJMA).				
التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحودية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحودية	الكمية	البيان
368017630	184.26	1997300	0	0.00	0	تكلفة استخراج الفوسفات الخام
6317600			5452800			المصاريف المباشرة
613600	0.31		0			كهرباء
4379200	2.19		4128000			مصاريف المستخدمين
1324800	0.66		1324800			إهتلاكات
3033200			4600800			المصاريف غير المباشرة
3033200	1.52		4600800			صيانة الآلات
377368430	188.94	1997300	10053600		0	تكلفة استخراج الفوسفات المفتت 02

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

التكلفة التقديرية:

خصص لها مصاريف تقديرية بقيمة 10053600 دج لكن لم يتم تقيت أي كمية عبرها

التكلفة الفعلية:

$$\text{تكلفة الفوسفات المفتت} = ((1997300) / (368017630 + 3033200 + 6317600))$$

$$\text{التكلفة الوحودية للفوسفات المفتت} = 188.94 \text{ دج}$$

الجدول رقم(10): تكلفة الفوسفات المفتت الكلي.

الوحدة: دج/طن			التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015		
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	البيان		
374641689	184.26	2033250	549677250	0.00	3000000	تكلفة استخراج الفوسفات الخام		
22775960			24703200			المصاريف المباشرة		
774760	0.38		3384000	1.13		كهرباء		
5506000	2.71		4824000	1.61		مصاريف المستخدمين		
16495200	8.11		16495200	5.50		إهتلاكات		
4179600			7505360			المصاريف غير المباشرة		
4179600	2.06		7505360	2.50		صيانة الآلات		
401597249	197.51	2033250	581885810	193.96	3000000	تكلفة استخراج الفوسفات المفتت الكلي		
الإنحراف								
الكمية			التكلفة الوحديية					
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل		مفضل			
					-0.75			
			1.10					
			2.61					
					-0.45			
-966750	%68		3.55					

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

في هذا الجدول تم تحميل المصاريف التقديرية لورشة منطقة الجمجمة على المصاريف التقديرية لورشة كاف السنون وهذا لتفادي الوقوع في الخطأ المحاسبي (نسيان تحميل مصاريف ورشة من دون وجود انتاج)

التكلفة الكلية التقديرية = مجموع مصاريف ورشة كاف السنون + مجموع مصاريف ورشة الجمجمة.

بالتعويض:  $((3000000) / (10053600 + 571832210)) = 193.96$  دج.

اما التكلفة الفعلية الكلية تم جمعها في هذا الجدول الذي يضم كلا الجدولين السابقين لأجل حساب الانحراف.

الجدول رقم (11): تكلفة الفوسفات المسحوق.

التكلفة الفعلية لسنة 2015		التكلفة الفعلية لسنة 2015		التكلفة الفعلية لسنة 2015		البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	
12114410	673.96	17975	290942905	193.96	1500000	المدخلات من الفوسفات المفتت KS
377368430	188.94	1997300	0	0.00	0	المدخلات من الفوسفات المفتت DJ
29152200			27383300			المصاريف المباشرة
4447100	2.21		2467500	1.65		كهرباء
22872500	11.35		23083200	15.39		مصاريف المستخدمين
1832600	0.91		1832600	1.22		إهتلاكات
14232400			39792200			المصاريف غير المباشرة
181300	0.09		29092000	19.39		استعمال الآليات
14051100	6.97		10700200	7.13		صيانة الآلات
432867440	214.79	2015275	358118405	238.75	1500000	تكلفة استخراج الفوسفات المسحوق
الإنحراف						
الكمية			التكلفة الوحدوية			
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل		مفضل	
			0.56		-4.04	
					-0.31	
					-19.30	
					-0.16	
515275	%134				-23.95	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

تكلفة الفوسفات المسحوق = ((إجمالي المدخلات من الفوسفات المفتت + مجموع المصاريف المباشرة والغير المباشرة) / (الكمية المسحوقة)).

1/ التكلفة التقديرية = ((1500000) / (39792200 + 27383300 + 290942905)).

التكلفة التقديرية الوحدوية = 238.75 دج.

2/ التكلفة الفعلية = ((12114410 + 377368430 + 29152200 + 14232400) / (2015275)).

التكلفة الفعلية الوحدوية = 214.79 دج.

الانحراف تم حسابه بنفس الطريقة السابقة.

الجدول رقم (12): التكلفة الوسطية المرجحة لمخزون الفوسفات (المسحوق).

المبلغ الاجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيان	المبلغ الاجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيان
5936692	228.33	26000	المخرجات	2500000	250	10000	مخ 1
0	0	0	مخ نهائي	3436692	214.79	16000	المدخلات
5936692	228.33	26000	المجموع	5936692	228.33	26000	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

كمية المدخلات + كمية مخزون أول المدة) / (مبلغ المدخلات + مبلغ مخزون أول المدة) = CMP

$$CMP = (2500000 + 3436692) / (10000 + 16000)$$

$$CMP = 228.33 \text{ Da}$$

الجدول رقم (13): تكلفة الفوسفات المسحوق الموجه إلى ورشة الغريلة.

المبلغ الاجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيان
435367440	214.97	2025275	تكلفة الفوسفات المسحوق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

تكلفة الفوسفات المسحوق الداخل إلى ورشة الغريلة

= (المبلغ الإجمالي - تكلفة المدخلات + تكلفة المخرجات) / (الكمية المنتجة - المدخلات + المخرجات)

$$= (26000 + 16000 - 2015275) / (5936692 + 3436692 - 432867440) =$$

$$= 214.97 \text{ دج}$$

الجدول رقم (14): تكلفة الفوسفات المغريل.

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	
435367440	214.97	2025275	358118405	238.75	1500000	المدخلات من الفوسفات المسحوق
22360800			17586400			المصاريف المباشرة
4980800	2.59		5414400	3.92		كهرباء
15796800	8.20		10588800	7.67		مصاريف المستخدمين
1583200	0.82		1583200	1.15		إهتلاكات
15466400			23095520			المصاريف غير المباشرة
141600	0.07		12448000	9.02		استعمال الآليات
15324800	7.96		10647520	7.72		صيانة الآلات
473194640	245.74	1925568	398800325	288.99	1380000	تكلفة استخراج الفوسفات المغريل
12114410	673.96	17975	290942905	193.96	1500000	تكلفة الفوسفات المستخرج من ورشة (HAZIMAG) 50%
485309049	249.70	1943543	689743230	239.49	2880000	تكلفة الفوسفات المغريل الكلي
الإنحراف						
الكمية			التكلفة الوحدوية			
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل	مفضل		
						-1.34
			0.53			-0.33
						-8.95
			0.24			-43.24
			480.00			
-936457	%67		10.21			

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

تكلفة الفوسفات المغريل = ((المدخلات من الفوسفات المسحوق + مجموع المصاريف المباشرة و الغير

المباشرة + قيمة الكمية الجاهزة من ورشة كاف السنون) / (الكمية المغريلة))

1 / التكلفة التقديرية = ((290942905+23095520+17586400+358118405)) / (2880000)

التكلفة التقديرية الوحدوية = 239.49 دج

$$/2 \text{ التكلفة الفعلية} = (12114410 + 15466400 + 22360800 + 435367440) / ((1943543)$$

التكلفة الفعلية الوحديية = 249.70 دج

الانحراف تم حسابه بنفس الطريقة السابقة.

الجدول رقم (15): التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المغريل (التقديرية):

البيان	الكمية	التكلفة الوحديية	المبلغ الاجمالي	البيان	الكمية	التكلفة الوحديية	المبلغ الاجمالي
مخ 1	0	0	0	المخرجات	0	0	0
المدخلات	168000	239.49	40235022	مخ نهائي	168000	239.49	40235022
المجموع	168000	239.49	40235022	المجموع	168000	239.49	40235022

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

$CMP = \frac{\text{كمية المدخلات} + \text{كمية مخزون أول المدة}}{\text{مبلغ المدخلات} + \text{مبلغ مخزون أول المدة}}$

$$CMP = \frac{0 + 40235022}{0 + 168000}$$

$$CMP = 239.49 \text{ DA}$$

الجدول رقم (16): التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المغريل (الفعلي):

البيان	الكمية	التكلفة الوحديية	المبلغ الاجمالي	البيان	الكمية	التكلفة الوحديية	المبلغ الاجمالي
مخ 1	2000	300	600000	المخرجات	2000	300	600000
المدخلات	11000	249.70	2746736	مخ نهائي	11000	249.70	2746736
المجموع	13000	257.44	3346736	المجموع	13000	257.44	3346736

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

$CMP = \frac{\text{كمية المدخلات} + \text{كمية مخزون أول المدة}}{\text{مبلغ المدخلات} + \text{مبلغ مخزون أول المدة}}$

$$CMP = \frac{600000 + 2746736}{2000 + 11000}$$

$$CMP = 257.44 \text{ DA}$$

الجدول رقم (17): تكلفة الفوسفات المغربل الموزع.

المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	البيان
484621843	249.74	1940543	649508208	239.49	2712000	تكلفة الفوسفات المغربل الموزع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

تكلفة الفوسفات المغربل الموزع =

(المبلغ الإجمالي - تكلفة المدخلات + تكلفة المخرجات) / (الكمية المنتجة - المدخلات + المخرجات)

بالتعويض العددي:

التكلفة التقديرية =  $((0 + 40235022 - 689743230) / (0 + 168000 - 288000))$

= 239.49 دج

التكلفة الفعلية =  $(8000 + 11000 - 1943543) / (2059530 + 2746736 - 485309049)$

= 249.74 دج

المعالجة المائية (VOIE HUMIDE)

الجدول رقم (18): تكلفة المعالجة المائية.

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	
211548918	249.74	847093	257695735	239.49	1076000	المدخلات من الفوسفات المغربي
96652050			73430115			المصاريف المباشرة
3364900	5.36		2737515	3.88		كهرباء
60565450	96.54		38038000	53.88		ماء صناعي
21555050	34.36		21621600	30.63		مصاريف المستخدمين
11166650	17.80		11033000	15.63		اهتلاكات
33558800			30522690			المصاريف غير المباشرة
11163350	17.79		15400000	21.81		استعمال الآليات
22395450	35.70		15122690	21.42		صيانة الآلات
341759768	544.77	627350	361648540	512.25	706000	تكلفة استخراج الفوسفات المعالج مانيا المنقى (dèbourbe)
الانحراف						
الكمية			التكلفة الوحدية			
فرق الكمية	نسبة ! الفعلي		غير مفضل		مفضل	
				1.49		
				42.66		
				3.73		
				2.17		
						-4.02
				14.28		
-78650		%89		32.52		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

تكلفة الفوسفات المعالج مائيا = ((قيمة المدخلات من الفوسفات المغربي + مجموع المصاريف المباشرة و الغير المباشرة) / (الكمية المعالجة مائيا))

/ التكلفة التقديرية = ((706000) / (30522690 + 73430115 + 257695735))

التكلفة التقديرية الوحدية = 512.25 دج

/2 التكلفة الفعلية = ((627350) / (33558800 + 96652050 + 211548918))

التكلفة الفعلية الوحدية = 544.77 دج

الانحراف تم حسابه بنفس الطريقة السابقة.

الجدول رقم (19): التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المنقى (الفعلي).

البيان	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ الاجمالي	البيان	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ الاجمالي
مخ أولي	3100	600	1860000	المخرجات	28000	550.04	15400998
المدخلات	29400	544.77	16016159	مخ نهائي	4500	550.04	2475160
المجموع	32500	550.04	17876159	المجموع	32500	550.04	17876159

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

$$\text{CMP} = \frac{\text{كمية المدخلات} + \text{كمية مخزون أول المدة}}{\text{مبلغ المدخلات} + \text{مبلغ مخزون أول المدة}}$$

$$\text{CMP} = \frac{1860000 + 16016159}{3100 + 29400}$$

$$\text{CMP} = 550.04 \text{ DA}$$

الجدول رقم (20): تكلفة الفوسفات المعالج مائيا الموزع.

البيان	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ الاجمالي
تكلفة الفوسفات المعالج مائيا الموزع	625950	545	341142750.00

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

تكلفة الفوسفات المعالج مائيا الموزع:

$$= \frac{(\text{المبلغ الإجمالي} - \text{تكلفة المدخلات} + \text{تكلفة المخرجات})}{(\text{الكمية المنتجة} - \text{المدخلات} + \text{المخرجات})}$$

$$= \frac{(431759768 - 16016159 + 15400998)}{(627350 - 29400 + 28000)}$$

$$= 545 \text{ دج}$$

الجدول رقم (21): تكلفة الفوسفات المجفف séchage.

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	
167947745	545.00	308161	180824270	512.25	353000	المدخلات من الفوسفات المنقى
35268000			29973600			المصاريف المباشرة
2249400	9.04		2115000	7.05		كهرباء
6836400	27.48		3240000	10.80		الغاز الطبيعي
22617600	90.91		22622400	75.41		مصاريف المستخدمين
3564600	14.33		1996200	6.65		اهتلاكات
10044000			9197640			المصاريف غير المباشرة
2674200	10.75		0	0.00		استعمال الآليات
7369800	29.62		9197640	30.66		صيانة الآلات
213259745	857.15	248800	219995510	733.32	300000	تكلفة استخراج الفوسفات النهائي %65/%63
الانحراف						
الكمية			التكلفة الوحدوية			
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل		مفضل	
					1.99	
					16.68	
					15.50	
					7.67	
					10.75	
						-1.04
		-51200		%83	123.83	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

تكلفة الفوسفات المجفف النهائي %65 / %63 = ((المدخلات من الفوسفات المعالج مائيا + المصاريف المباشرة و الغير المباشرة) / (الكمية المنتجة))

التكلفة التقديرية = ((180824270 + 29973600 + 9197640) / (300000))

التكلفة التقديرية الوحدوية = 733.32 دج

التكلفة الفعلية = ((167947745 + 35268000 + 10044000) / (248800))

التكلفة الفعلية الوحدوية = 857.15 دج

الانحراف تم حسابه بنفس الطريقة السابقة.

الجدول رقم (22): تكلفة الفوسفات المجفف sechage B1.

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحودية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحودية	الكمية	
173195005	545.00	317789	180824270	512.25	353000	المدخلات من الفوسفات المنقى
46316700			37820250			المصاريف المباشرة
10668600	40.09		4758750	15.86		كهرباء
4859100	18.26		1822500	6.08		الغاز الطبيعي
18795150	70.63		20147400	67.16		مصاريف المستخدمين
11993850	45.07		11091600	36.97		اهتلاكات
7767450			17331930			المصاريف غير المباشرة
10800	0.04		11160000	37.20		استعمال الآليات
7756650	29.15		6171930	20.57		صيانة الآلات
227279155	854.11	266100	235976450	786.59	300000	تكلفة استخراج الفوسفات النهائي %65/%63

الإحراف			
الكمية		التكلفة الوحودية	
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي	غير مفضل	مفضل
			24.23
			12.19
			3.47
			8.10
			-37.16
			8.58
-33900	%89	67.52	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

تكلفة الفوسفات المجفف النهائي B1 %65 / %63 = ((المدخلات من الفوسفات المعالج مائيا +

المصاريف المباشرة و الغير المباشرة) / (الكمية المنتجة))

التكلفة التقديرية = ((180824270 + 37820250 + 17331930) / (300000))

التكلفة التقديرية الوحودية = 786.59 دج

التكلفة الفعلية = ((173195005 + 46316700 + 7767450) / (266100))

التكلفة الفعلية الوحودية = 854.11 دج

الانحراف تم حسابه بنفس الطريقة السابقة

المعالجة الجافة (VOIE SECHE)

تكلفة الفوسفات المنفوس DEPOUSSIERAGE

الجدول رقم (23): تكلفة المنتج 63%/65%

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	
138278366	249.74	553700	174112267	239.49	727000	المدخلات من الفوسفات المغربي
72624684			70441390			المصاريف المباشرة
9775746	24.66		11184291	27.96		كهرباء
5670380	14.30		4589299	11.47		الغاز الطبيعي
20909473	52.74		16879554	42.20		مصاريف المستخدمين
36269084	91.47		37788247	94.47		اهتلاكات
32714659			27732130			المصاريف غير المباشرة
2089269	5.27		6298482	15.75		استعمال الآليات
30625390	77.24		21433649	53.58		صيانة الآلات
243617708	614.42	396500	272285787	680.71	400000	تكلفة استخراج الفوسفات النهائي 63%/65%
الإنحراف						
الكمية			التكلفة الوحدوية			
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل	مفضل		
				-3.31		
			2.83			
			10.54			
				-3		
				-10.48		
			23.66			
-3500	%99			-66.29		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

تكلفة الفوسفات المنفوس النهائي 63%/65% = ((المدخلات من الفوسفات المغربي +

المصاريف المباشرة و غير المباشرة) / (الكمية المنتجة))

التكلفة التقديرية الوحدوية = ((27732130 + 70441390 + 174112267) / (400000))

التكلفة التقديرية الوحدوية = 680.71 دج

التكلفة الفعلية الوحدوية = ((32714659 + 72624684 + 138278366) / (396500))

التكلفة التقديرية الوحدوية = 614.42 دج

الجدول رقم (24): تكلفة المنتج 66%/68%

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	
134794560	249.74	539750	217700207	239.49	909000	المدخلات من الفوسفات المغربي
70794966.5			88075960.36			المصاريف المباشرة
9529454	25.30		13984209.35	27.97		كهرباء
5527520	14.67		5738201.406	11.48		الغاز الطبيعي
20382677	54.11		21105246.45	42.21		مصاريف المستخدمين
35355316	93.86		47248303.15	94.50		اهتلاكات
31890441			34674699.55			المصاريف غير المباشرة
2036631	5.41		7875268.185	15.75		استعمال الآليات
29853810	79.25		26799431.37	53.60		صيانة الآلات
237479968	630.42	376700	340450866.9	680.90	500000	تكلفة استخراج الفوسفات النهائي 66%/68%
الانحراف						
الكمية			التكلفة الوحدوية			
فرق الكمية	نسبة   الفعلي		غير مفضل		مفضل	
						-2.67
				3.20		
				11.90		
						-0.64
						-10.34
				25.65		
-123300		%75				-50.48

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

شرح الجدول:

تكلفة الفوسفات المنفوض النهائي 66%/68% = ((المدخلات من الفوسفات المغربي + المصاريف المباشرة و غير المباشرة) / (الكمية المنتجة))

التكلفة التقديرية الوحدوية = ((217700207 + 88075960.36 + 34674699.55) / (500000))

التكلفة التقديرية الوحدوية = 680.90 دج

التكلفة الفعلية الوحدوية = ((134794560 + 70794966.5 + 31890441) / (376700))

التكلفة التقديرية الوحدوية = 630.42 دج

الجدول رقم (25): المصاريف المباشرة والغير المباشرة المقسمة على كل منتج.

التقديرية لسنة 2015	
25168500	كهرباء
10327500	الغاز الطبيعي
37984800	مصاريف المستخدمين
85036550	اهتلاكات
14173750	استعمال الآليات
48233080	صيانة الآلات
<b>220924180</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

1636000	909000	727000	الكمية
	0.5556	0.444376528	نسبة التوزيع

الجدول رقم (26): المصاريف المباشرة وغير المباشرة المقسمة على كل منتج:

الفعلية لسنة 2015	
19305200	الكهرباء
11197900	الغاز الطبيعي
41292150	مصاريف المستخدمين
71624400	اهتلاكات
4125900	اسعمال الآليات
60479200	صيانة الآلات
<b>208024750</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

1093450	539750	553700	الكمية
	0.49362111	0.50638	نسبة التوزيع

شرح توزيع المصاريف المباشرة وغير المباشرة على كل منتج:

نكتفي بشرح تكلفة التوزيع التقديرية للكهرباء:

$$\text{تكلفة الكهرباء للمنتج } 63\%/65\% = (\text{المدخلات من الفوسفات المغربي للمنتج } 63\%/65\% \text{ / إجمالي المدخلات}) \times \text{تكلفة الكهرباء الكلية.}$$

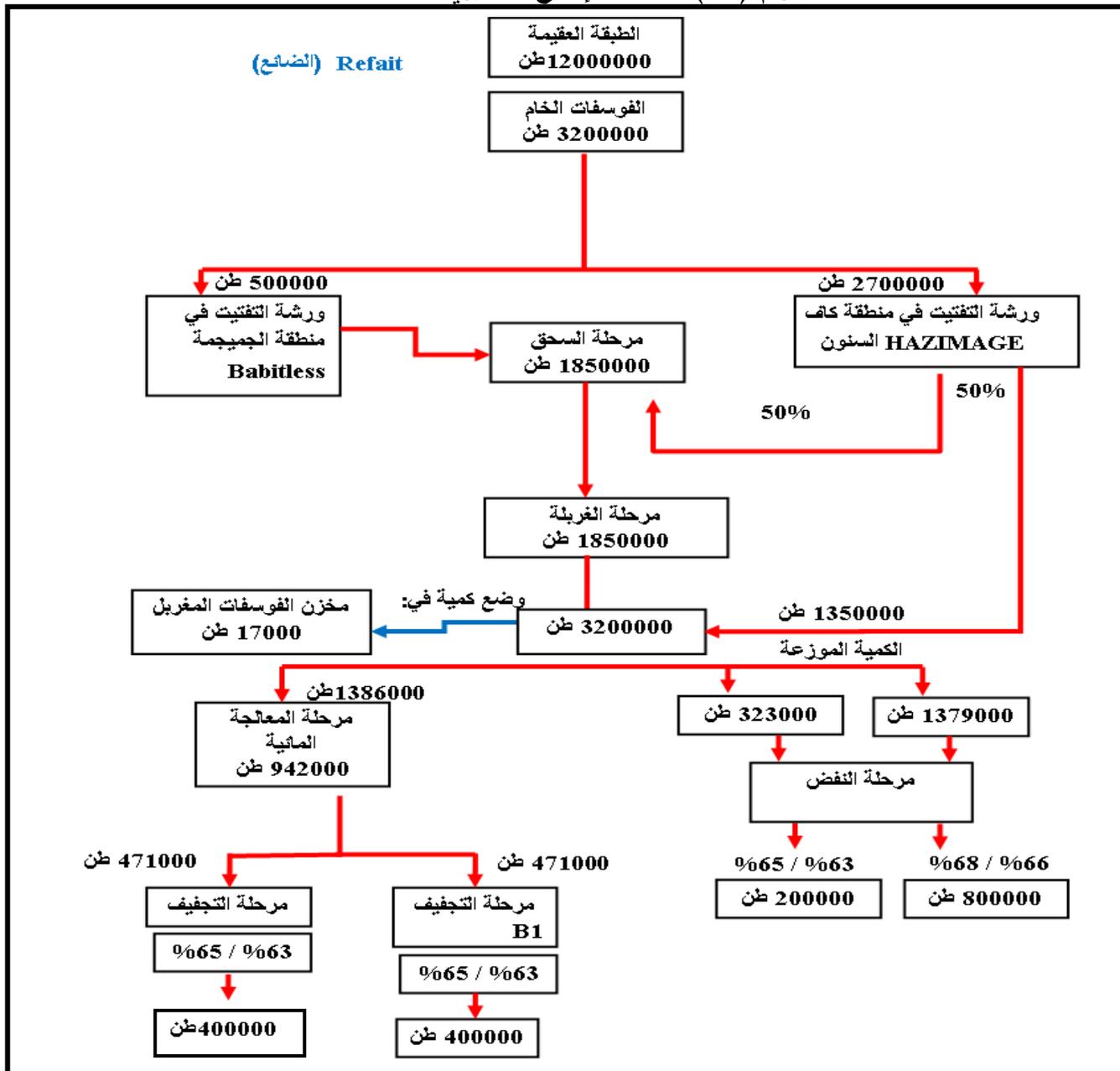
$$\text{نسبة التوزيع} = 25168500 \times (1636000 / 727000)$$

$$\text{تكلفة الكهرباء للمنتج } 63\%/65\% = 11184291 \text{ دج}$$

**الفرع الثاني: إعداد الميزانيات التقديرية والفعلية لتكاليف الإنتاج لسنة 2016.**

في هذا الفرع نشير أيضا إلى مخططات الإنتاج والميزانيات الفعلية والتقديرية دون اللجوء إلى شرحها، وهذا لأن كافة القوانين المطبقة في 2016 قد تم تفصيلها تفصيلا تاما في ميزانيات سنة 2015. **أولا: مخطط الإنتاج التقديري:** بعد الإلمام بكافة العوامل والمؤشرات المذكورة سابقا واعتماد الموازنة يتم وضع الكميات في المخطط التالي:

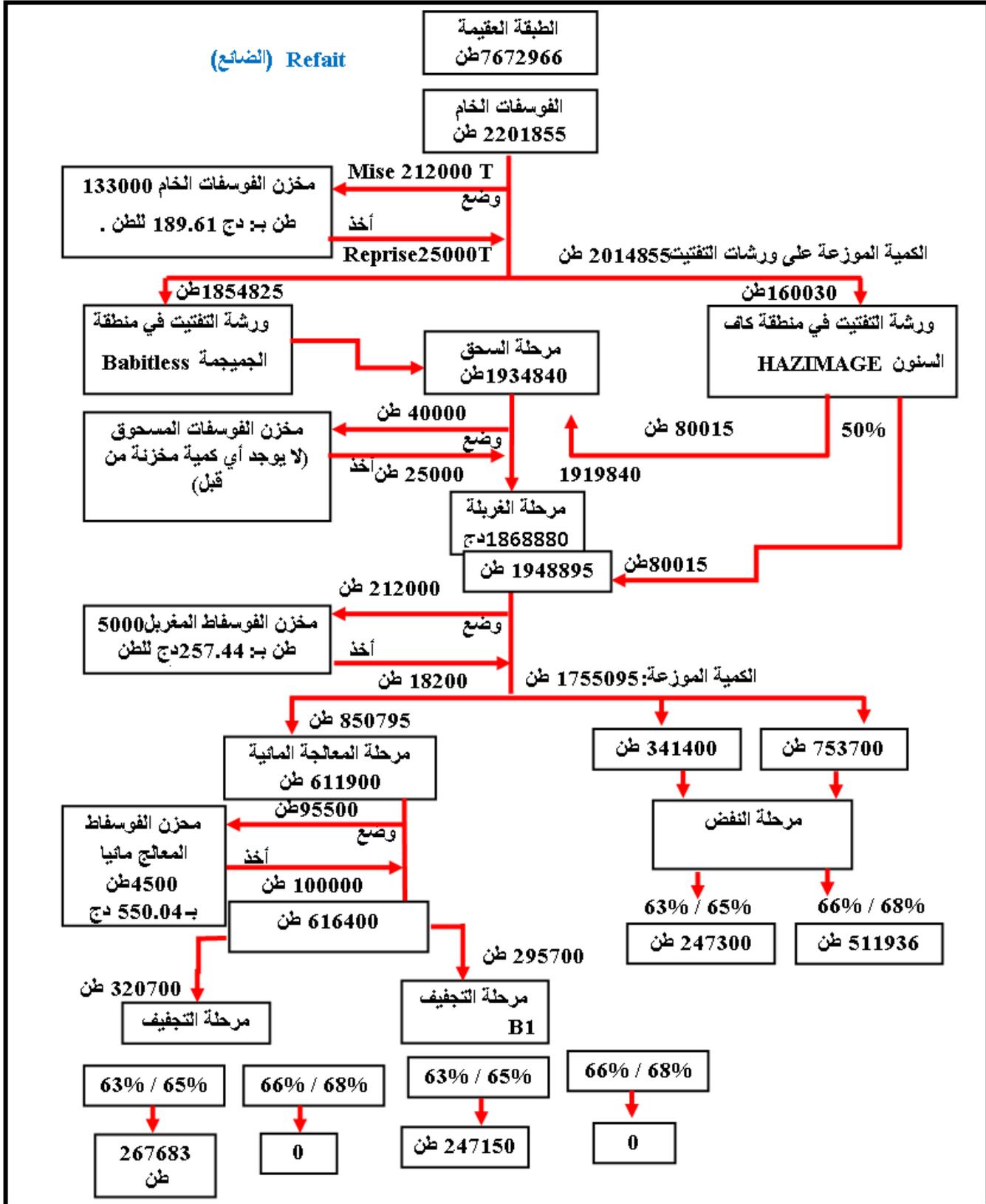
**الشكل رقم (09): مخطط الإنتاج التقديري لسنة 2016.**



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخطط الإنتاج المعتمد من طرف الشركة (أنظر الملحق رقم 02).

ثانيا: مخطط الإنتاج الفعلي: وهذه الكميات التي أنتجت فعلا في سنة 2016 والمخطط التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (10): مخطط الإنتاج الفعلي لسنة 2016



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخطط الإنتاج المعتمد من طرف الشركة (أنظر الملحق رقم 02).

CARRIERE 2016

الجدول رقم (27): تكلفة إزالة الطبقة العقيمة sterile.

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	
96347500			134250100			المصاريف المباشرة
80966000	10.55		106427000	8.87		إستهلاك متفجرات
15381500	2.00		27823100	2.32		مصاريف المستخدمين
200705250			241246750			المصاريف غير المباشرة
200705250	26.16		241246750	20.10		استعمال الآليات
297052750	38.71	7672966	375496850	31.29	12000000	تكلفة إزالة الطبقة العقيمة sterile
الإنحراف						
الكمية			التكلفة الوحديية			
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل	مفضل		
				1.68		
						-0.31
				6.05		
-4327034		%64		7.42		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

الجدول رقم (28): تكلفة استخراج الفوسفات الخام.

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	
297052750			375496850			sterileتكلفة إزالة الطبقة العقيمة
38948000			67335000			المصاريف المباشرة
25392000	11.53		39512000	12.35	3200000	إستهلاك متفجرات
13556000	6.16		27823000	8.69	3200000	مصاريف المستخدمين
116977850			112229850			المصاريف غير المباشرة
116977850	53.13		112229850	35.07	3200000	استعمال الآليات
452978600	205.73	2201855	555061700	173.46	3200000	تكلفة استخراج الفوسفات الخام
الإنحراف						
الكمية			التكلفة الوحديية			
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل	مفضل		
						-0.82
						-2.54
				18.06		
-998145		%69		32.27		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

الجدول رقم (29): التكلفة الوسطية المرجحة لمخزون الفوسفات الخام.

البيان	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ الاجمالي	البيان	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ الاجمالي
مخ 1	133000	189.61	25218061	المخرجات	25000	199.51	4987823
المدخلات	212000	205.73	43613891	مخ نهائي	320000	199.51	63844129
المجموع	345000	199.51	68831952	المجموع	345000	199.51	68831952

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

الجدول رقم (30): تكلفة الفوسفات الخام الموزع.

البيان	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ الاجمالي
تكلفة الفوسفات الخام الموزع	2014855	205.65	414352531.9

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

### مرحلة التهيئة الميكانيكية (PREPARATIONS MECANIQUE)

الجدول رقم (31): تكلفة الفوسفات المفتت (hazimag KS).

الوحدة: دج/الطن

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	
32909979	205.65	160030	468333309	173.46	2700000	تكلفة استخراج الفوسفات الخام
13044800			15671600			المصاريف المباشرة
472000	2.95		3110400	1.15		كهرباء
1419600	8.87		1408000	0.52		مصاريف المستخدمين
11153200	69.69		11153200	4.13		إهتلاكات
1300400			1925200			المصاريف غير المباشرة
1300400	8.13		1925200	0.71		صيانة الآلات
47255179	295.29	160030	485930109	179.97	2700000	تكلفة استخراج الفوسفات المفتت 01

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

الوحدة: دج/الطن

الجدول رقم (32): تكلفة الفوسفات المفتت (babitless DJMIJMA).

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	
381442553	205.65	1854825	86728391	173.46	500000	تكلفة استخراج الفوسفات الخام
5829840			6241680			المصاريف المباشرة
718960	0.39		57600	0.12		كهرباء
3786400	2.04		4859600	9.72		مصاريف المستخدمين
1324480	0.71		1324480	2.65		إهتلاكات
1942080			5659200			المصاريف غير المباشرة
1942080	1.05		5659200	11.32		صيانة الآلات
389214473	209.84	1854825	98629271	197.26	500000	تكلفة استخراج الفوسفات المفتت 02

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

الجدول رقم (33): تكلفة الفوسفات المفتت الكلي.

الوحدة: دج/الطن

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	
414352532	205.65	2014855	555061700	173.46	3200000	تكلفة استخراج الفوسفات الخام
18874640			21913280			المصاريف المباشرة
1190960	0.59		3168000	0.99		كهرباء
5206000	2.58		6267600	1.96		مصاريف المستخدمين
12477680	6.19		12477680	3.90		إهتلاكات
3242480			7584400			المصاريف غير المباشرة
3242480	1.61		7584400	2.37		صيانة الآلات
436469651.9	216.63	2014855	584559380	182.67	3200000	تكلفة استخراج الفوسفات المفتت الكلي

الإحراف			
الكمية		التكلفة الوحديية	
فرق الكمية	نسبة إالفعلي	غير مفضل	مفضل
			-0.40
		0.63	
		2.29	
			-0.76
-1185145	%63	33.95	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

الجدول رقم (34): تكلفة الفوسفات المسحوق.

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	
23627589.49	295.29	80015	242965055	179.97	1350000	المدخلات من الفوسفات المفتت 50% (KS)
389214473	209.84	1854825	98629271	197.26	500000	المدخلات من الفوسفات المفتت 100% (DJ)
34567400			40337500			المصاريف المباشرة
8491000	4.39		3108000	1.68		كهرباء
24833900	12.84		35987000	19.45		مصاريف المستخدمين
1242500	0.64		1242500	0.67		إهتلاكات
11599000			77046200			المصاريف غير المباشرة
1476300	0.76		69895000	37.78		استعمال الآليات
10122700	5.23		7151200	3.87		صيانة الآلات
459008462.4	237.23	1934840	458978025	248.10	1850000	تكلفة استخراج الفوسفات المسحوق
الإنحراف						
الكمية			التكلفة الوحدوية			
فرق الكمية	نسبة ! الفعلي		غير مفضل		مفضل	
			2.71		-	
					-6.62	
					-0.03	
					-	
					-37.02	
			1.37			
84840	%105				-10.86	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة.

الجدول رقم (35): التكلفة الوسطية المرجحة لمخزون الفوسفات (المسحوق).

البيان	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ الاجمالي	البيان	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ الاجمالي
مخ 1	0	0	0	المخرجات	25000	237.23	5930832
المدخلات	40000	237.23	9489332	مخ نهائي	15000	237.23	3558499
المجموع	40000	237.23	9489332	المجموع	40000	237.23	9489332

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة.

الجدول رقم (36): تكلفة الفوسفات المسحوق الموجه إلى ورشة الغربلة.

البيان	الكمية	التكلفة الوحادية	المبلغ الاجمالي
تكلفة الفوسفات المسحوق الموجه إلى ورشة الغربلة	1919840	237.23	455449963

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

الجدول رقم (37): تكلفة الفوسفات المغربل.

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحادية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحادية	الكمية	
455449963.1	237.23	1919840	458978025	248.10	1850000	المدخلات من الفوسفات المسحوق
18552000			29921520			المصاريف المباشرة
5940000	3.18		5961600	3.22		كهرباء
8666400	4.64		22454000	12.14		مصاريف المستخدمين
3945600	2.11		1505920	0.81		إهتلاكات
11119200			52097600			المصاريف غير المباشرة
284000	0.15		39833600	21.53		استعمال الآليات
10835200	5.80		12264000	6.63		صيانة الآلات
485121163.1	259.58	1868880	540997145	292.43	1850000	تكلفة استخراج الفوسفات المغربل
23627589.49	295.29	80015	242965055	179.97	1350000	تكلفة الفوسفات المستخرج من ورشة 50% (HAZIMAG)
508748752.6	261.04	1948895	783962200	244.99	3200000	تكلفة الفوسفات المغربل الكلي
الإنحراف						
الكمية		التكلفة الوحادية				
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي	غير مفضل		مفضل		
						-0.04
						-7.50
				1.30		
						-21.38
						-0.83
						-32.85
				115.32		
-1251105	%61			16.06		

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

الجدول رقم (38): التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المغريل (التقديرية).

المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	البيان	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	البيان
0	0	0	المخرجات	40235022	239.49	168000	مخ أولي
44399821	240.00	185000	مخ نهائي	4164799	244.99	17000	المدخلات
44399821	240.00	185000	المجموع	44399821	240.00	185000	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

الجدول رقم (39): التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المغريل (الفعلية).

المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	البيان	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	البيان
4749503	260.96	18200	المخرجات	1287206	257.44	5000	مخ 1
51879184	260.96	198800	مخ نهائي	55341481	261.04	212000	المدخلات
56628687	260.96	217000	المجموع	56628687	260.96	217000	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

الجدول رقم (40): تكلفة الفوسفات المغريل الموزع.

المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحديية	الكمية	البيان
458156774.4	261.04	1755095	779797401	244.99	3183000	تكلفة الفوسفات المغريل الموزع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

المعالجة المائية (VOIE HUMIDE)

الجدول رقم (41): تكلفة الفوسفات المعالج مائياً (المنقى).

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	
222094811	261.04	850795	339553628	244.99	1386000	المدخلات من الفوسفات المغرب
110041800			131013795			المصاريف المباشرة
3901150	6.38		3730320	3.96		كهرباء
72514750	118.51		81551250	86.57		ماء صناعي
23644500	38.64		35856535	38.06		مصاريف المستخدمين
9981400	16.31		9875690	10.48		اهتلاكات
37241050			16649600			المصاريف غير المباشرة
14680050	23.99		0	0.00		استعمال الآليات
22561000	36.87		16649600	17.67		صيانة الآلات
369377661.3	603.66	611900	487217023	517.22	942000	تكلفة استخراج الفوسفات المنقى (dèbourbe)
الإنحراف						
الكمية		التكلفة الوحدية				
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي	غير مفضل			مفضل	
				2.42		
				31.94		
				0.58		
				5.83		
				23.99		
				19.20		
-330100	%65			86.44		

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

الجدول رقم (42): التكلفة الوسطية المرجحة للفوسفات المنقى (الفعلي).

البيان	الكمية	التكلفة الوحدية	المبلغ الاجمالي	البيان	الكمية	التكلفة الوحدية	المبلغ الاجمالي
مخ أولي	4500	550.04	2475160	المخرجات	100000	601.24	60124395
المدخلات	95500	603.66	57649234.6	مخ نهائي	0	0	0
المجموع	100000	601.24	60124394.6	المجموع	100000	601.24	60124395

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

الجدول رقم (43): تكلفة الفوسفات المعالج مائيا (الموزع).

البيان	الكمية	التكلفة الوحدوية	المبلغ الاجمالي
تكلفة الفوسفات المعالج مائيا (الموزع)	616400	603.27	371852821

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من الشركة

الجدول رقم (44): تكلفة الفوسفات المجفف.

الوحدة: دج/الطن

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	
193467229	603.27	320700	243608511	517.22	471000	المدخلات من الفوسفات المنقى
40357800			46738800			المصاريف المباشرة
3325200	12.42		2880000	7.20		كهرباء
10246200	38.28		4896000	12.24		الغاز الطبيعي
24172800	90.30		36349200	90.87		مصاريف المستخدمين
2613600	9.76		2613600	6.53		اهتلاكات
14583600			8515800			المصاريف غير المباشرة
5612400	20.97		0	0.00		استعمال الآليات
8971200	33.51		8515800	21.29		صيانة الآلات
248408628.7	928.00	267683	298863111	747.16	400000	تكلفة استخراج الفوسفات النهائي %65/%63
الإنحراف						
الكمية		التكلفة الوحدوية				
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي	غير مفضل		مفضل		
				5.22		
				26.04		
						-0.57
				3.23		
				20.97		
				12.22		
-132317	%67			180.84		

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

الجدول رقم (45): تكلفة الفوسفات المجفف B1.

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	
178385593	603.27	295700	243608511	517.22	471000	المدخلات من الفوسفات المنقى
45019575			48319425			المصاريف المباشرة
10588050	42.84		6480000	16.20		كهرباء
5638050	22.81		2754000	6.89		الغاز الطبيعي
18540450	75.02		28832400	72.08		مصاريف المستخدمين
10253025	41.49		10253025	25.63		اهتلاكات
7780500			5884200			المصاريف غير المباشرة
87750	0.36		0	0.00		استعمال الآليات
7692750	31.13		5884200	14.71		صيانة الآلات
231185667.6	935.41	247150	297812136	744.53	400000	تكلفة استخراج الفوسفات النهائي 63%/65%
الإنحراف						
الكمية		التكلفة الوحدوية				
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي	غير مفضل		مفضل		
				26.64		
				15.93		
				2.94		
				15.85		
				0.36		
				16.42		
-152850	%62			190.88		

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

المعالجة الجافة (VOIE SECHE)

تكلفة الفوسفات المنفوض DEPOUSSIERAGE :

الجدول رقم (46): تكلفة المنتج 65%/63%:

الوحدة: دج/الطن

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	
89120374	261.04	341400	79131185	244.99	323000	المدخلات من الفوسفات المغربي
49599674			34116467			المصاريف المباشرة
7674891	31.03		5420024	27.10		كهرباء
4475673	18.10		2468046	12.34		الغاز الطبيعي
13203632	53.39		11469157	57.35		مصاريف المستخدمين
24245479	98.04		14759240	73.80		اهتلاكات
21713505			15681289			المصاريف غير المباشرة
1615376	6.53		4303757	21.52		استعمال الآليات
20098129	81.27		11377533	56.89		صيانة الآلات
160433553	648.74	247300	128928941	644.64	200000	تكلفة استخراج الفوسفات النهائي 63%/65%
الانحراف						
الكمية			التكلفة الوحدوية			
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل		مفضل	
			3.93			
			5.76			
					-3.96	
			24.24			
					-14.99	
47300	%123.65		4.29			

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

الجدول رقم (47): تكلفة المنتج 68%/66%.

الوحدة: دج/الطن

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	
196748758	261.04	753700	337838711	244.99	1379000	المدخلات من الفوسفات المغربي
109499926			145655133			المصاريف المباشرة
16943659	33.10		23139976	28.92		كهرباء
9880827	19.30		10536954	13.17		الغاز الطبيعي
29149318	56.94		48965843	61.21		مصاريف المستخدمين
53526121	104.56		63012360	78.77		اهتلاكات
47936345.5			66948910.58			المصاريف غير المباشرة
3566224	6.97		18374243	22.97		استعمال الآليات
44370121	86.67		48574667	60.72		صيانة الآلات
354185029	691.85	511936	550442754.2	688.05	800000	تكلفة استخراج الفوسفات النهائي 63%/65%
الانحراف						
الكمية			التكلفة الوحدية			
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل	مفضل		
			4.18			
			6.13			
				-4.27		
			25.79			
				-16		
			25.95			
-288064	%63.99		3.8			

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

الجدول رقم (48): المصاريف المباشرة وغير المباشرة المقسمة على كل منتج.

التقديرية لسنة 2016	
28560000	كهرباء
13005000	الغاز الطبيعي
60435000	مصاريف المستخدمين
77771600	اهتلاكات
22678000	إستعمال الآليات
59952200	صيانة الآلات
262401800	المجموع

1702000	137900	323000	الكمية
	0		
	0.81022	0.189776733	نسبة التوزيع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

الجدول رقم (49): المصاريف المباشرة وغير المباشرة المقسمة على كل منتج.

الفعلية لسنة 2016	
24618550	الكهرباء
14356500	الغاز الطبيعي
42352950	مصاريف المستخدمين
77771600	اهتلاكات
5181600	إستعمال الآليات
64468250	صيانة الآلات
<b>228749450</b>	<b>المجموع</b>

1095100	753700	341400	الكمية
	0.68825	0.31175235	نسبة التوزيع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

المطلب الثالث: تحليل إنحرافات موازنة تكاليف إنتاج الفوسفات في شركة "SOMIPHOS"

بئر العاتر - تبسة -

لدراسة و تحليل الإنحراف وتحديد الأسباب الدقيقة له يقوم الموظف المسؤول عن تحليل

الانحرافات بوضع هيكل عمل كما يلي :

وضع التقديرات الخاصة بتكاليف استخراج الفوسفات (الطبقة العقيمة + الفوسفات الخام)

ومقارنتها بالتكاليف الفعلية للإنتاج أي فصل المحجر عن ورشات المعالجة.

وكذلك وضع التقديرات الخاصة بتكلفة الفوسفات المسوق بجمع إجمالي تكاليف كل ورشة

(التفتيت ، السحق، الغريلة ، المعالجة الجافة والمائية ) في ميزانية واحدة ومقارنتها بالتكاليف الفعلية

للإنتاج، والهدف من هذا التقسيم يتمثل في أن أسباب الانحراف تختلف ما بين المحجر والورشات.

الفرع الأول: تحليل إنحرافات موازنة تكاليف إنتاج الفوسفات الخاصة بسنة 2015.

الجدول رقم (50): تحديد وتحليل إنحرافات تكلفة إستخراج الفوسفات الكلية.

الوحدة: دج/الطن

التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			تكلفة إستخراج الفوسفات (المحجر)
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	البيان
127472000			210420000			المصاريف المباشرة
96833000	10.41		179328000	11.96		إستهلاك متفجرات
30639000	3.29		31092000	2.07		مصاريف المستخدمين
266447750			339257250			المصاريف غير المباشرة
266447750	28.64		339257250	22.62		استعمال الآليات
393919750	42.35	9302627	549677250	36.65	15000000	تكلفة إستخراج الفوسفات (S+PH)
الإنحراف						
الكمية		التكلفة الوحدية				
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي	غير مفضل			مفضل	
					-1.55	
					1.22	
					6.03	
-5697373	%62				5.70	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

شرح الجدول: (1)

يتم حساب انحرافات تكاليف الإنتاج كما يلي:

انحراف تكاليف الإنتاج = التكاليف الفعلية للإنتاج - التكاليف التقديرية للإنتاج

انحراف الإنتاج = الإنتاج المحقق - الإنتاج المقدر

انحراف كميات الإنتاج لسنة 2015 = 15000000 - 9302627

انحراف الكمية لسنة = 5697373 - طن

انحراف التكلفة الوحدية للطن الواحد = (التكلفة الفعلية الوحدية للطن - التكلفة التقديرية الوحدية

للطن)

<sup>1</sup> - مقابلة مع السيد رابح لزهري، بلقاسم نور الدين، موظفين بقسم مراقبة ميزانية المؤسسة بتاريخ: 07-14/03/2017.

انحراف التكلفة الوحديوية = 42.35 - 36.65

انحراف التكلفة الوحديوية = 5.70 دج

نسبة الانتاج الفعلي = (الكمية الفعلية / الكمية التقديرية) × 100

نسبة الانتاج الفعلي = 100 × (15000000 / 9302627)

نسبة الانتاج الفعلي = 62%

عند دراسة و تحليل الانحراف نلاحظ أن نسبة الكمية الفعلية المستخرجة من المحجر تمثل (62%) من الكمية التقديرية، بما يقابلها زيادة في التكلفة الوحديوية بـ (5.70 دج ) للوحدة عن التكلفة التقديرية وذلك راجع للأسباب التالية :

✓ **مصاريف المستخدمين** : : إن الارتفاع في التكلفة الوحديوية راجع لكون المؤسسة قامت بصرف أكثر من المتوقع، وذلك بزيادة في التكلفة الوحديوية قدرها (1.22 دج) للوحدة، بسبب:

- عدم إنتظام سير العمل .
- زيادة الوقت المبرمج في إزالة الطبقات الصخرية (الطبقة العقيمة stérile) بسبب الطبيعة الصلبة التي تتميز بها.

- الظروف المناخية الطارئة أثناء العمل، مما أدى إلى سير العمل بطريقة متقطعة.

✓ **استعمال الآليات** : يلاحظ أن المؤسسة قامت بصرف أكثر من المتوقع، وذلك راجع للزيادة في استعمال الآليات بتكلفة وحديوية قدرها (6.03 دج) للوحدة، بسبب:

- التذبذب في وتيرة الإنتاج .
- سوء التسيير الجيد للآلات والمعدات .
- قلة الخبرة لدى بعض السائقين من مستعملي هذه الآلات .

وبالمقابل هناك إنخفاض في إستهلاك المتفجرات بـ (1.55- دج) للوحدة، وهذا راجع لقدرة المؤسسة على التحكم في هذه التكاليف.

الجدول رقم (51): تحليل إنحراف تكلفة إنتاج الفوسفات المسوق لسنة 2015.

الوحدة: دج/طن

التكلفة الفعلية لسنة 2015			التكلفة التقديرية لسنة 2015			البيان
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدية	الكمية	
395945360			369414215			المصاريف المباشرة
148435250	115.24		140872200	93.91		مصاريف المستخدمين
45790760	35.55		46045665	30.70		كهرباء
60565450	47.02		38038000	25.36		ماء صناعي
118260500	91.81		129068350	86.05		اهتلاكات
22893400	17.77		15390000	10.26		الغاز الطبيعي
149853750			189852170			المصاريف غير المباشرة
18297150	14.20		82273750	54.85		استعمال الآليات
131556600	102.13		107578420	71.72		صيانة الآلات
545799110	423.72	1288100	559266385	372.84	1500000	تكلفة إنتاج الفوسفات المسوق
الإنحراف						
الكمية			التكلفة الوحدية			
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي		غير مفضل	مفضل		
				21.32		
				4.85		
				21.66		
				5.76		
				7.51		
						-40.64
				30.41		
-211900	%86			50.88		

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

شرح الجدول: (1)

يتم حساب انحرافات تكاليف الإنتاج كما يلي:

انحراف تكاليف الإنتاج = التكاليف الفعلية للإنتاج - التكاليف التقديرية للإنتاج

انحراف كميات الإنتاج لسنة 2015 = 1500000 - 1288100

انحراف الكمية لسنة = - 211900 طن

<sup>1</sup> - مقابلة مع السيد رابح لزهري، بلقاسم نور الدين، موظفين بقسم مراقبة ميزانية المؤسسة بتاريخ: 15-21/03/2017.

انحراف التكلفة وحدوية للطن الواحد = التكلفة الفعلية وحدوية للطن - التكلفة التقديرية وحدوية للطن

$$372.84 - 423.72 = \text{انحراف التكلفة وحدوية}$$

$$\text{انحراف التكلفة وحدوية} = 50.88 \text{ دج}$$

نسبة الانتاج الفعلي = (الكمية الفعلية / الكمية التقديرية) × 100

$$\text{نسبة الانتاج الفعلي} = 100 \times (1500000 / 1288100)$$

$$\text{نسبة الانتاج الفعلي} = 86\%$$

يلاحظ عند القيام بتحليل انحراف تكلفة إنتاج الفوسفات المسوق أن نسبة الكمية الفعلية تمثل

(85.87%) من الكمية التقديرية، حيث قدر الانحراف الكمي بـ: (211900 طن)، بما يقابلها ارتفاع في

التكلفة وحدوية بـ: (50.88) دج للوحدة، وهذا راجع إلى الأسباب التالية:

✓ **مصاريف المستخدمين:** يفسر الارتفاع في التكلفة وحدوية بـ: (21.32 دج) للوحدة، بسبب:

- ترقية بعض العاملين .

- علاوات العمل الإضافي .

- الدورات التكوينية المبرمجة للعمال .

- إصابات العمل داخل الورشات خاصة في المحجر وورشتي التفتيت.

✓ **الكهرباء:** زيادة في التكلفة وحدوية بـ (4.85 دج)، لكون التكاليف المخصصة غير متوازنة

مقارنة مع الكمية المنتجة وهذا يبين أنه عندما يتم تحميل التكاليف على إجمالي الكمية المنتجة نكون أمام

خيارين:

- إذا كانت الكمية المنتجة منخفضة فإن نسبة استهلاك الوحدة سيرتفع، وهذا ما يؤدي إلى

زيادة طبيعية في التكلفة الكلية .

- إذا كانت الكمية المنتجة مرتفعة فإن نسبة استهلاك الوحدة سينخفض، وهذا ما يؤدي إلى المساهمة في التخفيض ولو بجزء بسيط في التكلفة الكلية.

✓ الماء الصناعي: يلاحظ زيادة في التكلفة الوحديّة بـ(21.66دج)، بسبب:

- ارتفاع تكاليف استخراج الماء الصناعي (ماء معالج).

- بعد مسافة الآبار عن الورشات.

- ارتفاع تكاليف صيانة شبكة نقل المياه.

- تكاليف الأمن الخاصة بحراسة الآبار.

✓ الإهتلاكات: يفسر الارتفاع في التكلفة الوحديّة بـ(5.76دج) بسبب:

- نقص معدل الإمداد بالآلات والمعدات.

- عدم استغلال الطاقة الإنتاجية للآلات والمعدات بانتظام.

✓ الغاز الطبيعي: نلاحظ وجود زيادة في التكلفة الوحديّة بـ(7.51دج) عن التكلفة التقديرية،

وهذا راجع لسببين رئيسيين :

- الأفران التي تستعمل في تشييح مادة الفوسفات يكون استعمالها وتشغيلها غير متقطع (دائم)،

حتى لو تعطلت وتيرة الإنتاج.

- وجود بعض الأنواع من مادة الفوسفات تستغرق وقت أطول في عملية التشييح و التجفيف.

✓ صيانة الآلات: يفسر الارتفاع في التكلفة الوحديّة بـ(30.41دج)، عن التكلفة التقديرية،

ويرجع هذا إلى:

- ارتفاع تكاليف الصيانة الخاصة بالآلات.

- عدم مراعاة الطاقة الإنتاجية التي تتحملها الورشة.

وبالمقابل هناك انخفاض في استعمال الآليات بـ(40.1-دج) للوحدة، عن التكلفة التقديرية،

وهذا لخطأ التقدير عند وضع تقديرات التكاليف الخاصة من طرف معدي الميزانيات التقديرية.

الفرع الثاني: تحليل إنحرافات موازنة تكاليف إنتاج الفوسفات الخاصة بسنة 2016

الجدول رقم (52): تحديد وتحليل إنحراف تكلفة إستخراج الفوسفات الكلية.

التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016			تكلفة إستخراج الفوسفات (المحجر)
المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	المبلغ الاجمالي	التكلفة الوحدوية	الكمية	البيان
135295500			201585100			المصاريف المباشرة
106358000	10.77		145939000	9.60		إستهلاك متفجرات
28937500	2.93		55646100	3.66		مصاريف المستخدمين
317683100			353476600			المصاريف غير المباشرة
317683100	32.17		353476600	23.26		استعمال الآليات
452978600	45.87	9874821	555061700	36.52	15200000	تكلفة إستخراج الفوسفات (S+PH)
الإنحراف						
الكمية		التكلفة الوحدوية				
فرق الكمية	نسبة إ الفعلي	غير مفضل		مفضل		
		1.17		-0.73		
		8.92				
-5325179	65%	9.35				

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

شرح الجدول: نفس العمليات الحسابية المستخدمة في تحليل الانحرافات لسنة 2015.<sup>(1)</sup>

❖ تحليل الانحراف: نلاحظ أن نسبة الكمية الفعلية المستخرجة من المحجر تمثل (64.96%) من الكمية التقديرية، بما يقابلها زيادة في التكلفة الوحدوية بـ(9.35 دج) عن التكلفة التقديرية، وهذا راجع للأسباب التالية :

- إستهلاك المتفجرات: الإرتفاع في التكلفة الوحدوية بـ(1.17 دج)، بسبب:

- الزيادة في أسعار المتفجرات (المادة تصنع في الجزائر)، تبعا للضرائب الجديدة المطبقة من طرف الدولة.

- الزيادة في الكمية المنتجة مقارنة بسنة 2015 وهذا ما يؤدي إلى الزيادة التلقائية في إستعمال المتفجرات.

<sup>1</sup> - مقابلة مع السيد رباح لزهري، بلقاسم نور الدين، موظفين بقسم مراقبة ميزانية المؤسسة بتاريخ: 22-28/03/2017.

- استعمال الآليات: يلاحظ إرتفاع في التكلفة الودوية بـ(8.92دج) بسبب:
- عدم التحكم الجيد في برنامج تسيير الآلات.
- ظروف الإنتاج الحقيقية الغير قابلة للتحكم فيها.

وبالمقابل يوجد إنخفاض في مصاريف المستخدمين بـ(0.73-دج)، وهذا يدل على التحسن التدريجي في وتيرة أداء العمال (محاولة تغيير السلوك الوظيفي للعامل من طرف الإدارة).  
الجدول رقم (53): تحديد وتحليل انحرافات تكلفة إنتاج الفوسفات المسوق.

الوحدة: دج/الطن			التكلفة الفعلية لسنة 2016			التكلفة التقديرية لسنة 2016		
المبلغ الإجمالي	التكلفة الودوية	الكمية	المبلغ الإجمالي	التكلفة الودوية	الكمية	البيان		
426512815			498015920			المصاريف المباشرة		
147417000	115.71		226181735	125.66		مصاريف المستخدمين		
58054910	45.57		53887920	29.94		كهرباء		
72514750	56.92		81551250	45.31		ماء صناعي		
118285405	92.84		115740015	64.30		اهتلاكات		
30240750	23.74		20655000	11.48		الغاز الطبيعي		
155215680			250408000			المصاريف غير المباشرة		
27322100	21.44		132406600	73.56		استعمال الآليات		
127893580	100.38		118001400	65.56		صيانة الآلات		
581728495	456.59	1274069	748423920	415.79	1800000	تكلفة إنتاج الفوسفات المسوق		
الإنحراف								
الكمية			التكلفة الودوية					
فرق الكمية	نسبة ! الفعلي	غير مفضل	مفضل					
			-9.95					
		15.63						
		11.61						
		28.54						
		12.26						
			-52.11					
		34.83						
-525931	%70.78	40.80						

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف الشركة.

شرح الجدول: <sup>(1)</sup> نفس العمليات الحسابية المستخدمة في تحليل الانحرافات لسنة 2015

❖ تحليل الانحراف: يلاحظ عند القيام بتحليل إنحراف الفوسفات النهائي (المسوق)، أن نسبة الكمية الفعلية المعالجة والمحولة عبر الورشات (ورشة التفطيت، السحق، الغريلة، المعالجة الجافة والمائية تمثل (70.78%) من الكمية التقديرية، حيث قدر الإنحراف الكمي بـ: (525931-طن)، بما يقابلها زيادة في التكلفة الوحودية بـ(40.80دج) عن التكلفة التقديرية، وهذا راجع لمجموعة من الأسباب التالية:

✓ **الكهرباء:** وجود زيادة في التكلفة الوحودية بـ(15.63دج)، وهذا راجع لما يلي:

- الزيادة الجديدة المطبقة في أسعار الكهرباء لسنة 2016 من طرف شركة سونلغاز وهي زيادة مؤثرة على تكلفة الإنتاج.

- الاستخدام الغير عقلاني للكهرباء.

✓ **الماء الصناعي:** وجود زيادة بـ(11.61دج) للوحدة، بسبب:

- الاستعمال المتزايد للكهرباء في استخراج المياه و نقلها إلى الورشات.

- حفر آبار أخرى بسبب جفاف مياه بعض الآبار المستغلة.

- ظهور تكاليف جديدة خاصة بشبكات نقل المياه من الآبار الجديدة.

✓ **الإهلاكات:** يلاحظ زيادة في التكلفة الوحودية بـ(28.54دج) بسبب:

- سوء تسيير الآلات.

- عدم التقيد بالبرنامج الإنتاجي للآلة.

- استمرار تشغيل الآلات الموجودة في الورشات حتى وإن توقفت العملية الإنتاجية لمدة قصيرة.

✓ **الغاز الطبيعي:** يلاحظ زيادة في التكلفة الوحودية بـ(12.26دج) بسبب:

- الزيادة في الأسعار من طرف شركة سونلغاز.

<sup>1</sup> - مقابلة مع السيد رباح لزهري، بلقاسم نور الدين، موظفين بقسم مراقبة ميزانية المؤسسة بتاريخ: 2017/04/06-03/29.

- الطاقة الهائلة التي تستهلكها الأفران المستعملة في عملية التسييح والتجفيف.
- وجود نوعيات من الفوسفات في بعض الأحيان تحتاج إلى طاقة إضافية في عملية التسييح.
- ✓ صيانة الآلات: يلاحظ زيادة في التكلفة الوحودية بـ(34.83دج) نتيجة:
- ارتفاع أسعار قطع الغيار.
- كثرة عمليات الصيانة الخاصة بالآلات في بعض الورشات خاصة في ورشة المعالجة المائية والمعالجة الجافة.

وبالمقابل هناك تحسن ملحوظ في:

- ✓ مصاريف المستخدمين: انخفاض بـ(9.95-دج)، راجع للتحسن التدريجي في وتيرة أداء العمال.

- ✓ استعمال الآلات: انخفاض بـ(52.11-دج) لأن الآلات المتمثلة في (الشاحنات والرافعات والحفارات....الخ) تستعمل جلها في المحجر، أما في ورشات المعالجة فينخفض استعمال هذه الآلات كثيرا.

### المطلب الرابع: مقارنة بين سنتي 2015 و 2016:

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى إجراء مقارنة بين السنتين من خلال نسب التطور والإنجاز في الإنتاج. الجدول رقم (54): نسبة الانجاز و التطور بالنسبة للمحجر.

التطور	نسبة الإنحراف	سنة 2016		الفعلي 2015	البيان
		فعلي	تقديري		
					<b>المصاريف المباشرة</b>
103%	112%	10.77	9.6	10.41	إستهلاك متفجرات
-89%	80%	2.93	3.66	3.29	مصاريف المستخدمين
					<b>المصاريف غير المباشرة</b>
112%	138%	32.17	23.26	28.64	استعمال الآليات
<b>108%</b>	<b>126%</b>	<b>45.87</b>	<b>36.52</b>	<b>42.35</b>	تكلفة إستخراج الفوسفات

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على قيم الميزانيات السابقة.

نكتفي بشرح نسبة الإنجاز والتطور بالنسبة للمحجر:

1. شرح نسبة الإنحراف:

$$\frac{100 \times 45.87}{36.52} = \frac{\text{Cu.Reel}}{\text{Cu.Prevu}} = \text{نسبة إنحراف تكلفة إستخراج الفوسفات لسنة 2016}$$

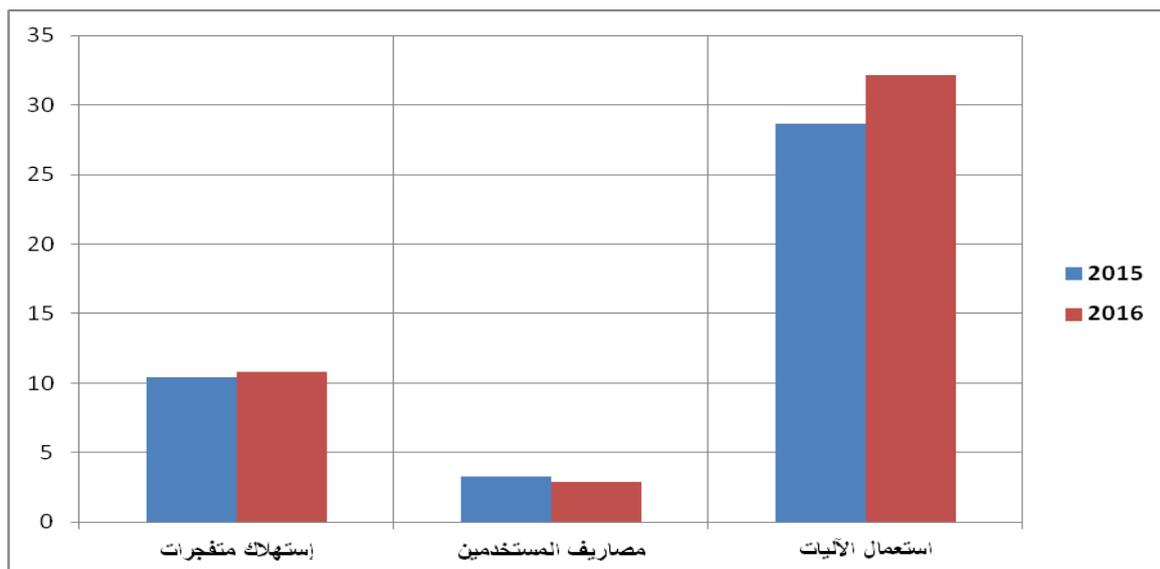
نسبة إنحراف تكلفة إستخراج الفوسفات لسنة 2016 = 126%

2. شرح نسبة الإنجاز والتطور:

$$\frac{45.87 * 100}{42.35} = \frac{\text{Cu.Reel 2016}}{\text{Cu.Reel 2015}} = \text{نسبة الإنجاز التطور لتكلفة إستخراج الفوسفات}$$

نسبة الإنجاز التطور لتكلفة إستخراج الفوسفات = 108%

الشكل رقم (10): تمثيل بياني لنسبة الانجاز والتطور لمكونات التكلفة الخاصة بالمحجر.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (52).

من خلال المقارنة الخاصة بنسبة الانجاز نلاحظ ان هناك زيادة في التكاليف الخاصة باستهلاك المتفجرات و استعمال الاليات وهذا نتيجة الزيادة في كمية الانتاج (طبقة عقيمة + فوسفات خام) لسنة 2016 مقارنة بسنة 2015 ، اما مصاريف المستخدمين فقد انخفضت تكلفتها في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 وهذا يدل على قدرة المؤسسة على التحكم في تكاليفها.

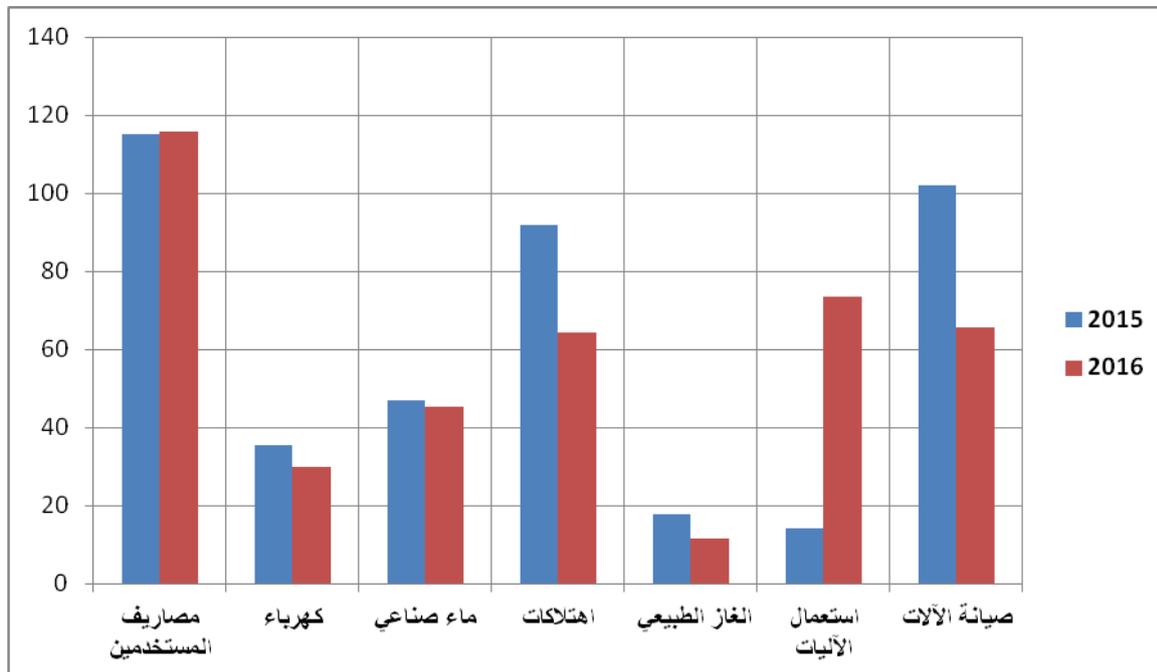
الجدول رقم (55): نسبة الانجاز و التطور بالنسبة للورشات.

التطور	نسبة الإحراف	سنة 2016		الفعلي 2015	البيان
		فعلي	تقديري		
					<b>المصاريف المباشرة</b>
100%	92%	115.71	125.66	115.24	مصاريف المستخدمين
128%	152%	45.57	29.94	35.55	كهرباء
121%	126%	56.92	45.31	47.02	ماء صناعي
101%	144%	92.84	64.3	91.81	اهتلاكات
134%	207%	23.74	11.48	17.77	الغاز الطبيعي
					<b>المصاريف غير المباشرة</b>
151%	29%	21.44	73.56	14.2	استعمال الآليات
98%	153%	100.38	65.56	102.13	صيانة الآلات
<b>108%</b>	<b>110%</b>	<b>456.59</b>	<b>415.79</b>	<b>423.72</b>	<b>تكلفة إنتاج الفوسفات المسوق</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على قيم الميزانيات السابقة.

وهذه القيم الخاصة بالورشات ناتجة عن نفس قوانين العمليات الحسابية السابقة:

الشكل رقم(11): تمثيل بياني ل نسبة الانجاز والتطور لمكونات التكلفة الخاصة بالورشات



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (53).

من خلال المقارنة بين كلا التكاليف لسنتي 2015 و 2016 نلاحظ ان هناك زيادة في كل التكاليف لسنة 2016 على الرغم من انخفاض الانتاج الذي لا يدل على عدم كفاءة المؤسسة على الرقابة و التحكم في مسار التكاليف كذلك نجد انخفاض في الانتاج لسنة 2016 يزامن زيادة طفيفة في جل التكاليف لكن الأمر الخفي هنا هو ان شركة صوميفوس استطاعت ان تتحكم في توجيه تكاليفها وهذا من خلال :

- الزيادة في التكلفة مست مجموعة الشركات المنتجة للفوسفات على إختلاف جنسياتها وهذا بسبب انخفاض اسعار البترول، و بالتالي اعادة مراجعة كل الدول لسياستها المالية من اجل تفادي العجز في الانفاق و الدخول إراديا في فخ الاستدانة الدولية.

- سياسة التقشف التي مست كل الشركات الانتاجية في الوطن عن طريق الزيادة في كل الاسعار الخاصة بالمواد الاولية التي تستعملها الشركة.

- الزيادة في أسعار الكهرباء و الغاز.

- عدم وجود سوق ثابتة للفوسفات في الاسواق العالمية، فحسب كلام موظفي الشركة أن كل

دولة من الدول المنتجة قادرة على أن تكفي الطلب الدولي، بالإضافة إلى المنافسة التي تفرض تخفيض السعر بصورة حتمية.

- منافذ التوزيع وموقع الجزائر الجغرافي ضمن طرق نقل الفوسفات من البائع الى المشتري بأقل

تكلفة ممكنة، فالمستورد عندما يقدم على الشراء يضع أول شيء في حسابه اتجاهات التنقل المضمونة والغير مكلفة وبالتالي يكون إختيار الدولة المصدرة خاضع لهذه العوامل.

- صعوبة ارضاء العميل والحفاظ عليه. ومع رشادة المؤسسة في مساندة هذه الصعوبات

وتحقيق فوائض مالية والاستمرار في تطبيق مخطط الدولة الرامي الى مواصلة فتح مناصب الشغل يتضح الامر الخفي وهو قدرتها على مراقبة تكاليفها.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما سبق موازنة الانتاج في شكلها و مضمونها ماهي إلا نفقات مالية سنوية مخصصة لشراء وتوفير مختلف احتياجات مستلزمات المراحل الانتاجية موازاة مع دفع رواتب الموظفين، وهذا ما يناقض المفهوم الحقيقي للموازنة كخطة قصيرة الاجل مترجمة إلى أرقام و متضمنة توزيع للموارد والمسؤوليات، وبعد التعرف على واقع إعداد الموازنات التقديرية و الفعلية للإنتاج في شركة مناجم الفوسفات - صوميفوس - بئر العاتر باعتبارها شركة إنتاجية بالدرجة الأولى، و متابعة مختلف مراحل الإنتاج، و القيام بدراستها وكذا تحديد الانحرافات لكل من سنتي: 2016 و 2015 و تحليله و معرفة أسبابها، تبين أن للمؤسسة تعتمد في تقدير كل من كميات و تكاليف الإنتاج، على الخبرة الكافية نظرا للتكرار على مدار سنوات العمل، و طلبات السوق و المؤشرات و العوامل المؤهلة لها للدخول في سباق المنافسة ما بين الشركاء في هذا الميدان، و بناء على ما سبق فإن المؤسسة، قدرة و خبرة شاملة في التحكم و مراقبة تكاليفها على أساس المؤشرات السالفة الذكر وهذا ما أهلها لتكون في مصاف الشركات الرائدة في هذا المجال على الصعيد الداخلي و الخارجي.



# الخطمة

### الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع دور الموازنات التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج يتضح أنها من أهم أدوات الرقابة على التسيير في نشاطات المؤسسة المختلفة نظرا لما لها من أهمية حساسة، إذ على أساسها تبني مختلف التقديرات الخاصة بالإنتاج والمشتريات وبذلك تتمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات السليمة للوصول إلى تحقيق النتائج المرجوة.

ومن هذا المنطلق جاءت الدراسة حيث قمنا من خلال الفصول النظرية بالتركيز على أهم الجوانب الأساسية للموازنات التقديرية بالإضافة إلى محور الدراسة الرئيسي المتمثل في الرقابة على تكاليف الإنتاج بالاعتماد على الموازنات التقديرية المعيارية والفعلية والقيام بتحليلها وعلى أساس النقاط السالفة الذكر تم دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات صوميفوس على مستوى دائرة بئر العاتر ولاية تبسة ومن خلال دراستنا لواقع الموازنات التقديرية والفعلية لفترات الدراسة المذكورة سابقا تبين لنا أن المؤسسة تسعى جاهدة إلى تطوير نظام مراقبة التكاليف من أجل معرفة أسباب الانحراف الناتجة عن الموازنات الموضوعية ودراستها بطرق علمية دقيقة من أجل تفادي تكرارها مستقبلا.

وعليه تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن ذكرها في ما يلي:

### نتائج البحث:

من خلال معالجتنا للموضوع والتي اعتمدنا خلالها على الدراسة النظرية والدراسة الميدانية واختبارنا للفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى " تساعد الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة كونها وسيلة رقابية فعالة "، وهو ما تم تأكيد من خلال الدراسة النظرية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

- لمراقبة التكاليف الإنتاج ضرورة في المؤسسة لأن مراقبة تكاليف الإنتاج تهدف إلى الاستغلال الأمثل والرشيد للموارد الاقتصادية المتاحة في المؤسسة، وتحقيق أكبر ربح بأقل تكلفة وهذا ما يثبت عدم صحة الفرضية الثانية.
- إن شركة مناجم الفوسفات "SOMIPHOS" - بئر العاتر - لا تزال تعتمد على الأنظمة التقليدية وبالتحديد طريقة التكاليف الكلية في مراقبة تكاليف الإنتاج رغم الأنظمة الحديثة التي جاء بها الباحثون الاقتصاديون، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.
- تساهم الموازنات التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج لشركة مناجم الفوسفات "SOMIPHOS" - بئر العاتر - من خلال إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تساعد على التحكم في التكاليف.

### التوصيات والاقتراحات:

- بعد اطلاعنا على واقع اعداد و سير الموازنات في شركة مناجم الفوسفات وعرضنا لمختلف النتائج المتحصل عليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات الآتية:
- انتهاج طرق وسياسات جديدة فيما يتعلق بتخفيض بعض عناصر التكلفة التي تؤثر في هامش الربح.
  - تغيير سياسة الشركة واتباعها لسياسة جديدة مع العمال كتحفيزهم وتشجيعهم من أجل تحسين المر دودية في الإنتاج وهذا عن طريق الزيادة في الأجور والمكافأة السنوية .
  - برمجة دورات تكوينية للعمال.
  - برمجة إقامة مقالع جديدة في السنوات القادمة من أجل استغلال الاحتياطي الكبير من الفوسفات الذي يزرخ به جبل العنق ببئر العاتر وهذا ما ينجر رفع الطاقة الانتاجية للمركب.

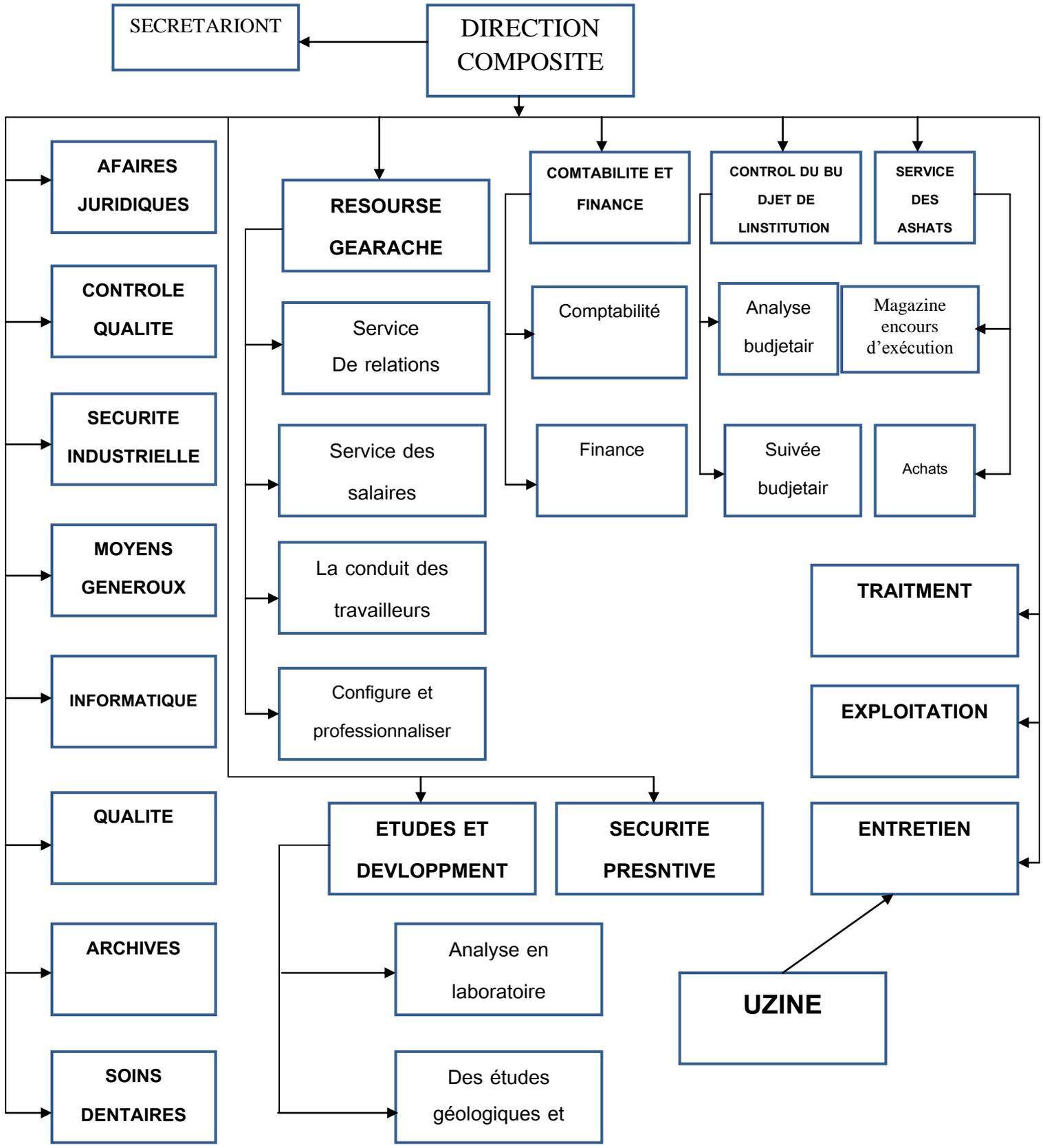
- إنشاء شركات جديدة خاصة بتحويل الفوسفات الي منتج نهائي قابل للتصدير مما يؤدي إلى الاستفادة من فروقات الأسعار ما بين المنتج كسلعة نصف مصنعة، والمنتج كسلعة نهائية غير قابلة للتحويل .
- إدخال تغييرات جديدة على برامج تسيير الآلات.
- تموين وإمداد الورشات بالآلات جديدة من أجل تخفيض الضغط على الآلات المستعملة, وإنتاج المنتج بأقل تكلفة وأسرع وقت ممكن.
- توفير وسائل أمنية متطورة لحماية العمال داخل الورشات والمحجر .
- محاولة الاستفادة من الطاقة الشمسية كطاقة بديلة عن الكهرباء نظرا لانخفاض تكاليفها .
- تحديث الفكر الاستراتيجي للمؤسسة فيما يخص طرق التسويق والحصص السوقية وسياسات التسعير وأساليب المنافسة في السوق.



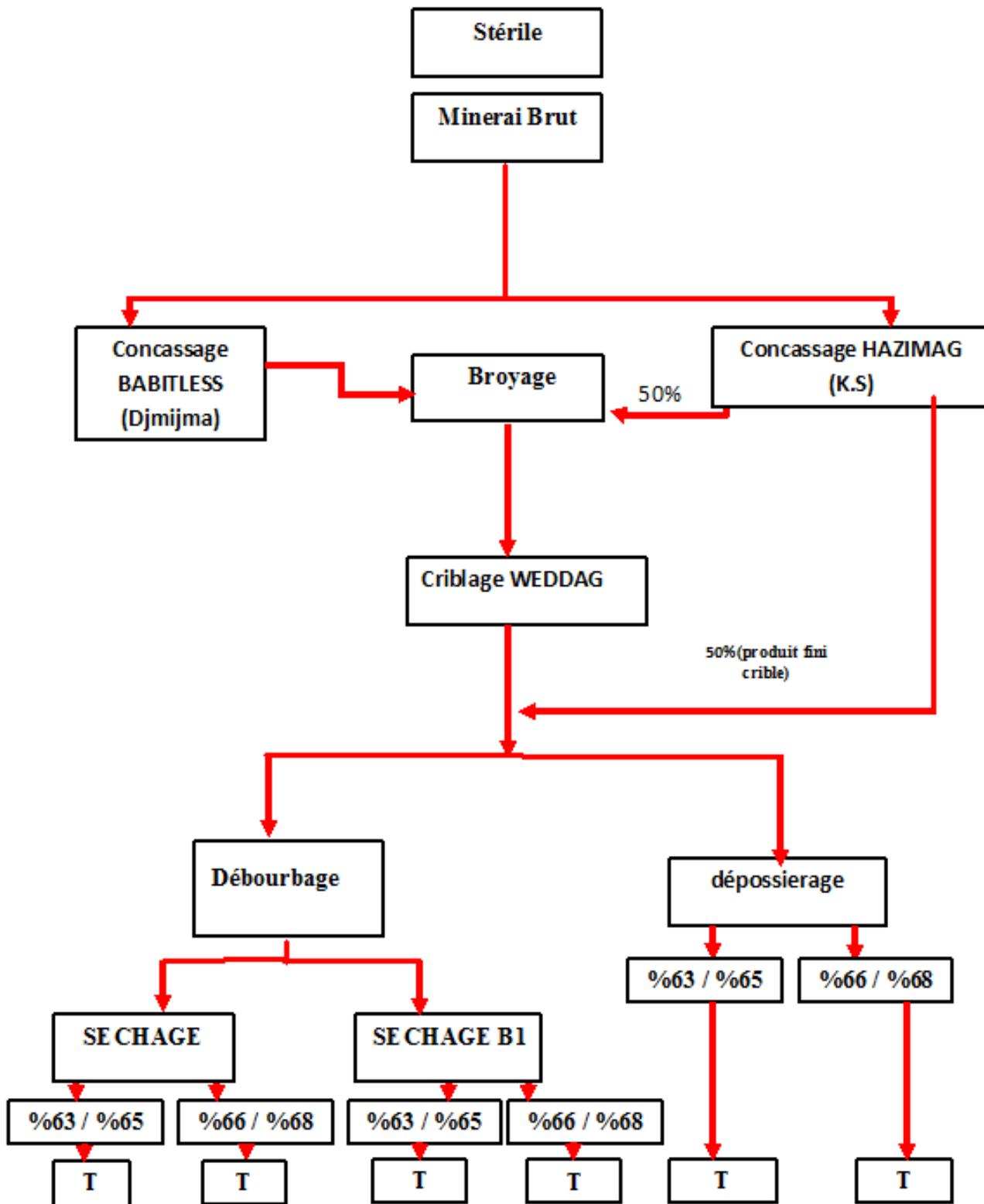
**فائمة**

**الملاحق**

الملحق رقم (01): الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات "SOMOPHOS" بئر العاتر، تبسة.



الملحق رقم (02): مراحل عملية إنتاج الفوسفات (SCHEMA DE PRODUCTION)



الملحق رقم(03): تكاليف الإنتاج التقديرية و الفعلية لسنة 2015

**CHARGES DE LA CARRIERE**

93201 STERILE

LIBELLE	PREVU 2015	REEL 2015
EXPLOSIFS	141,682,500.00	72,896,000.00
FRAIS DE PERSONNEL	17,400,000.00	16,393,000.00
PRESTATIONS ENGINS	248,578,500.00	177,948,750.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>407,661,000.00</b>	<b>267,237,750.00</b>

93202 PHOSPHATE BRUT

LIBELLE	PREVU 2015	REEL 2015
EXPLOSIFS	37,645,500.00	23,937,000.00
FRAIS DE PERSONNEL	13,692,000.00	14,246,000.00
PRESTATIONS ENGINS	90,678,750.00	88,499,000.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>142,016,250.00</b>	<b>126,682,000.00</b>

**CHARGES DE LA PREPARATION MECANIQUE**

93311 ATELIER DE CONCASSAGE (BABITLES)

LIBELLE	PREVU 2015	REEL 2015
ELECTRICITE	-	613,600.00
FRAIS DE PERSONNEL	4,128,000.00	4,379,200.00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1,324,800.00	1,324,800.00
ENTRETIENS	4,600,800.00	3,033,200.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>10,053,600.00</b>	<b>9,350,800.00</b>

93312 ATELIER CONCASSAGE KEF ESSNOUNN

<b>LIBELLE</b>	<b>PREVU 2015</b>	<b>REEL 2015</b>
ELECTRICITE	3,384,000.00	161,160.00
FRAIS DE PERSONNEL	696,000.00	1,126,800.00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	15,170,400.00	15,170,400.00
ENTRETIENS	2,904,560.00	1,146,400.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>22,154,960.00</b>	<b>17,604,760.00</b>

93321 ATELIER BROYAGE

<b>LIBELLE</b>	<b>PREVU 2015</b>	<b>REEL 2015</b>
ELECTRICITE	2,467,500.00	4,447,100.00
FRAIS DE PERSONNEL	23,083,200.00	22,872,500.00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1,832,600.00	1,832,600.00
PRESTATIONS ENGINES	29,092,000.00	181,300.00
ENTRETIENS	10,700,200.00	14,051,100.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>67,175,500.00</b>	<b>43,384,600.00</b>

93331 ATELIER CRIBLAGE

<b>LIBELLE</b>	<b>PREVU 2015</b>	<b>REEL 2015</b>
ELECTRICITE	5,414,400.00	4,980,800.00
FRAIS DE PERSONNEL	10,588,800.00	15,796,800.00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1,583,200.00	1,583,200.00
PRESTATIONS ENGINES	12,448,000.00	141,600.00
ENTRETIENS	10,647,520.00	15,324,800.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>40,681,920.00</b>	<b>37,827,200.00</b>

**CHARGES DE LA VOIE HUMIDE**

93441

**ATELIE DEBOURBAGE**

<b>LIBELLE</b>	<b>PREVU 2015</b>	<b>REEL 2015</b>
<b>ELECTRICITE</b>	<b>2,737,515.00</b>	<b>3,364,900.00</b>
<b>EAU INDESTRUEL</b>	<b>38,038,000.00</b>	<b>60,565,450.00</b>
<b>FRAIS DE PERSONNEL</b>	<b>21,621,600.00</b>	<b>21,555,050.00</b>
<b>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS</b>	<b>11,033,000.00</b>	<b>11,166,650.00</b>
<b>PRESTATIONS ENGINES</b>	<b>15,400,000.00</b>	<b>11,163,350.00</b>
<b>ENTRETIENS</b>	<b>15,122,690.00</b>	<b>22,395,450.00</b>
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>103,952,805.00</b>	<b>130,210,850.00</b>

93451

**ATELIER SECHAGE B1**

<b>LIBELLE</b>	<b>PREVU 2015</b>	<b>REEL 2015</b>
<b>ELECTRICITE</b>	<b>4,758,750.00</b>	<b>10,668,600.00</b>
<b>GAZ NATUREL</b>	<b>1,822,500.00</b>	<b>4,859,100.00</b>
<b>FRAIS DE PERSONNEL</b>	<b>20,147,400.00</b>	<b>18,795,150.00</b>
<b>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS</b>	<b>11,091,600.00</b>	<b>11,993,850.00</b>
<b>PRESTATIONS ENGINES</b>	<b>11,160,000.00</b>	<b>10,800.00</b>
<b>ENTRETIENS</b>	<b>6,171,930.00</b>	<b>7,756,650.00</b>
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>55,152,180.00</b>	<b>54,084,150.00</b>

93471

ATELIER SECHAGE

<b>LIBELLE</b>	<b>PREVU 2015</b>	<b>REEL 2015</b>
<b>ELECTRICITE</b>	<b>2,115,000.00</b>	<b>2,249,400.00</b>
<b>GAZ NATUREL</b>	<b>3,240,000.00</b>	<b>6,836,400.00</b>
<b>FRAIS DE PERSONNEL</b>	<b>22,622,400.00</b>	<b>22,617,600.00</b>
<b>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS</b>	<b>1,996,200.00</b>	<b>3,564,600.00</b>
<b>PRESTATIONS ENGINES</b>	<b>-</b>	<b>2,674,200.00</b>
<b>ENTRETIENS</b>	<b>9,197,640.00</b>	<b>7,369,800.00</b>
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>39,171,240.00</b>	<b>45,312,000.00</b>

**CHARGES DE LA VOIE  
SECHE**

93550 + 93560

ATELIER DEPOUSSIRAGE

<b>LIBELLE</b>	<b>PREVU 2015</b>	<b>REEL 2015</b>
<b>ELECTRICITE</b>	<b>25,168,500.00</b>	<b>19,305,200.00</b>
<b>GAZ NATUREL</b>	<b>10,327,500.00</b>	<b>11,197,900.00</b>
<b>FRAIS DE PERSONNEL</b>	<b>37,984,800.00</b>	<b>41,292,150.00</b>
<b>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS</b>	<b>85,036,550.00</b>	<b>71,624,400.00</b>
<b>PRESTATIONS ENGINES</b>	<b>14,173,750.00</b>	<b>4,125,900.00</b>
<b>ENTRETIENS</b>	<b>48,233,080.00</b>	<b>60,479,200.00</b>
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>220,924,180.00</b>	<b>208,024,750.00</b>

الملحق رقم (04): تكاليف الإنتاج التقديرية و الفعلية لسنة 2016

CHARGES DE LA CARRIERE

93201 STERILE

<i>LIBELLE</i>	<i>PREVU 2016</i>	<i>REEL 2016</i>
<i>EXPLOSIFS</i>	106,427,000.00	80,966,000.00
<i>FRAIS DE PERSONNEL</i>	27,823,100.00	15,381,500.00
<i>PRESTATIONS ENGINs</i>	241,246,750.00	200,705,250.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>375,496,850.00</b>	<b>297,052,750.00</b>

93202 PHOSPHATE BRUT

<i>LIBELLE</i>	<i>PREVU 2016</i>	<i>REEL 2016</i>
<i>EXPLOSIFS</i>	39,512,000.00	25,392,000.00
<i>FRAIS DE PERSONNEL</i>	27,823,000.00	13,556,000.00
<i>PRESTATIONS ENGINs</i>	112,229,850.00	116,977,850.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>179,564,850.00</b>	<b>155,925,850.00</b>

**CHARGES DE LA PREPARATION  
MECANIQUE**

**93311 ATELIER DE CONCASSAGE  
(BABITLES)**

<i>LIBELLE</i>	<i>PREVU 2016</i>	<i>REEL 2016</i>
<i>ELECTRICITE</i>	57,600.00	718,960.00
<i>FRAIS DE PERSONNEL</i>	4,859,600.00	3,786,400.00
<i>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS</i>	1,324,480.00	1,324,480.00
<i>ENTRETIENS</i>	5,659,200.00	1,942,080.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>11,900,880.00</b>	<b>7,771,920.00</b>

**93312 ATELIER CONCASSAGE KEF  
ESSNOUNN**

<i>LIBELLE</i>	<i>PREVU 2016</i>	<i>REEL 2016</i>
<i>ELECTRICITE</i>	3,110,400.00	472,000.00
<i>FRAIS DE PERSONNEL</i>	1,408,000.00	1,419,600.00
<i>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS</i>	11,153,200.00	11,153,200.00
<i>ENTRETIENS</i>	1,925,200.00	1,300,400.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>17,596,800.00</b>	<b>14,345,200.00</b>

93321 ATELIER BROYAGE

LIBELLE	PREVU 2016	REEL 2016
ELECTRICITE	3,108,000.00	8,491,000.00
FRAIS DE PERSONNEL	35,987,000.00	24,833,900.00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1,242,500.00	1,242,500.00
PRESTATIONS ENGINs	69,895,000.00	1,476,300.00
ENTRETIENS	7,151,200.00	10,122,700.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>117,383,700.00</b>	<b>46,166,400.00</b>

93331 ATELIER CRIBLAGE

LIBELLE	PREVU 2016	REEL 2016
ELECTRICITE	5,961,600.00	5,940,000.00
FRAIS DE PERSONNEL	22,454,000.00	8,666,400.00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1,505,920.00	3,945,600.00
PRESTATIONS ENGINs	39,833,600.00	284,000.00
ENTRETIENS	12,264,000.00	10,835,200.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>82,019,120.00</b>	<b>29,671,200.00</b>

**CHARGES DE LA VOIE HUMIDE**

**93441 ATELIER DEBOURBAGE**

<i>LIBELLE</i>	<i>PREVU 2016</i>	<i>REEL 2016</i>
<i>ELECTRICITE</i>	3,730,320.00	3,901,150.00
<i>EAU INDESTRUEL</i>	81,551,250.00	72,514,750.00
<i>FRAIS DE PERSONNEL</i>	35,856,535.00	23,644,500.00
<i>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS</i>	9,875,690.00	9,981,400.00
<i>PRESTATIONS ENGINs</i>	-	14,680,050.00
<i>ENTRETIENS</i>	16,649,600.00	22,561,000.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>147,663,395.00</b>	<b>147,282,850.00</b>

**93451 ATELIER SECHAGE B1**

<i>LIBELLE</i>	<i>PREVU 2016</i>	<i>REEL 2016</i>
<i>ELECTRICITE</i>	6,480,000.00	10,588,050.00
<i>GAZ NATUREL</i>	2,754,000.00	5,638,050.00
<i>FRAIS DE PERSONNEL</i>	28,832,400.00	18,540,450.00
<i>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS</i>	10,253,025.00	10,253,025.00
<i>PRESTATIONS ENGINs</i>	-	87,750.00
<i>ENTRETIENS</i>	5,884,200.00	7,692,750.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>54,203,625.00</b>	<b>52,800,075.00</b>

93471 ATELIER SECHAGE

LIBELLE	PREVU 2016	REEL 2016
ELECTRICITE	2,880,000.00	3,325,200.00
GAZ NATUREL	4,896,000.00	10,246,200.00
FRAIS DE PERSONNEL	36,349,200.00	24,172,800.00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	2,613,600.00	2,613,600.00
PRESTATIONS ENGINs	-	5,612,400.00
ENTRETIENS	8,515,800.00	8,971,200.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>55,254,600.00</b>	<b>54,941,400.00</b>

CHARGES DE LA VOIE SECHE

93550 + 93560 ATELIER DEPOUSSIRAGE

LIBELLE	PREVU 2016	REEL 2016
ELECTRICITE	28,560,000.00	24,618,550.00
GAZ NATUREL	13,005,000.00	14,356,500.00
FRAIS DE PERSONNEL	60,435,000.00	42,352,950.00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	77,771,600.00	77,771,600.00
PRESTATIONS ENGINs	22,678,000.00	5,181,600.00
ENTRETIENS	59,952,200.00	64,468,250.00
<b>TOTAL ( DA )</b>	<b>262,401,800.00</b>	<b>228,749,450.00</b>

A large, intricate black and white decorative scrollwork element on the left side of the page. It features a central vertical stem with various curls, loops, and leaf-like patterns, extending from the top left towards the bottom right.

**قائمة**

**المصادر والمراجع**

باللغة العربية:

- (1) أحمد نور، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1406هـ - 1986م.
- (2) أحمد نور، المحاسبة الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة الإسكندرية، د.د.ن، د.ط، 1997.
- (3) الأميرة إبراهيم عثمان، د: أحمد عبد المالك محمد، مبادئ المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
- (4) بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، مداخلة بجامعة مستغانم، د.س.
- (5) بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2004.
- (6) ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
- (7) حسن النجفي، القاموس الاقتصادي، د.ط، د.د.ن، بغداد، 1997.
- (8) خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- (9) خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، القاهرة مصر، الطبعة الثانية، 2008.
- (10) دادي ناصر عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية حالة بنوك، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.

- 11) سليمة طبايبية، دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2015.
- 12) شناف فريد، مدخل الموازنات التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، د.س.
- 13) فرкос محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001.
- 14) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2004.
- 15) محمد سامي راضي، د: وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 16) معن محمود عياصرة، القيادة و الرقابة و الاتصال الاداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن.
- 17) المؤسسة العامة للتعليم الفني التدريب المهني، مساعد محاسب الموازنات وإعداد التقارير، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، د.س.
- 18) ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 19) نواف فخر، د: خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2002.
- 20) نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.

باللغة الأجنبية:

21) ALAZARD Claude، SEPARI Sabine، **contrôle de gestion : Manuel et application**، 6eme édition - DUNOD -paris 200

المذكرات والأطروحات الجامعية:

22) أميرة فقيه، استخدام الموازنة في تفعيل مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة

مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية،  
(غير منشورة)، جامعة بسكرة، 2015-2016.

23) إيمان قندوز، ليلي بن قويدر، منى كبدي، دراسة قياسية لدالة الإنتاج، مذكرة مقدمة

لاستكمال شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية(غير منشورة)، تخصص اقتصاد كمي، جامعة قاصدي  
مرياح ورقلة، 2012-2013.

24) بوغابة كوثر، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة

حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة، مذكرة ماستر(غير منشورة)، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة،  
2011-2012.

25) حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على

أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية  
لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة  
الجزائر 03، 2010-2011.

26) شريف عثمان، أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية،

حالة المديرية الجهوية لمويليس ورقلة، مذكرة ماستر(غير منشورة)، جامعة ورقلة، 2014-2015.

- (27) عبد الله جميل عبد الله أبو معيق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، غزة، 2005.
- (28) محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنة التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
- (29) هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.
- (30) يحيى نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، (غير منشورة)، جامعة الحاج لخضر، 2009-2008.

### المجلات والملتقيات والمقابلات:

- (31) بن سعيد محمد، قدوري هودة سلطان، تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة لمؤسسات جزائرية، مداخلة للمشاركة في ملتقى جهوي.
- (32) حاج قويدر قورين، نظام حماية التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الانسانية، العدد: 33، جامعة الشلف، الجزائر، 2007.
- (33) معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة الموارد البشرية لشركة مناجم الفوسفات.
- (34) مقابلة مع موظفين بقسم مراقبة ميزانية المؤسسة.

[http://researchereconomy11.blogspot.com/blog-post\\_13.html](http://researchereconomy11.blogspot.com/blog-post_13.html):

<http://www.tarekmansour.com/maktaba/ab7as/26.pdf>

## الملخص:

تبين من خلال الفصول أن الموازنات التقديرية جزء لا يتجزأ من عمل المؤسسة نظراً لأهميتها البالغة في تحسين أداء المؤسسة وبالتالي المساهمة في تطوير الاقتصاد. فالشركات الصناعية كغيرها من الشركات الأخرى تسعى إلى تحقيق فوائض مالية تكون بمثابة الدافع القوي إلى مواصلة النشاط من أجل البقاء والاستمرارية، وكون الموازنة التقديرية وسيلة حماية بالنسبة للمؤسسة فهي لا تقتصر فقط على حماية وتأمين المنتج لفترة ما وإنما حماية جميع نشاطاتها التي تأتي بعد الإنتاج و مما سبق فالشركات التي تعمل بهذه الأنظمة تتميز عن غيرها الشركات بانعكاس دورة إنتاجها إذن هي تسعى إلى الحفاظ على المردودية والوفاء بالتزاماتها تجاه متعاملاتها و بذلك نجاحها واستمرارها في الميدان. وقد تم التطرق إلى مفاهيم الموازنات التقديرية و الرقابة على التكاليف و إسقاطها على شركة مناجم الفوسفات " **SOMIPHOS** " وذلك بهدف معرفة واقع سير الموازنات الخاصة بتكاليف الإنتاج وقدرتها على الرقابة عليها.

**الكلمات المفتاحية:** موازنات تقديرية، تكاليف، الرقابة على التكاليف.

## Résumé:

Les chapitres montrent que les budgets estimés sont partie intégrante du travail de l'entreprise en raison de son importance cruciale dans l'amélioration de la performance de l'entreprise et contribuer ainsi au développement de l'économie. entreprises industrielles comme les autres compagnies cherchent des excédents financiers qui servent comme une motivation forte pour soutenir l'activité de survie et de continuité. le fait que le budget discrétionnaire est un moyen de protection pour l'entreprise est non seulement pour protéger et sécuriser le produit pour un tout, mais pour protéger l'ensemble de ses activités qui viennent après la production et de ce qui précède, les entreprises qui opèrent Ces règlements sont distinguent des autres entreprises en inversant leur cycle de production, donc ils cherchent à maintenir la rentabilité et de remplir leurs obligations vis-à-vis de Mataamliha, ainsi leur succès et leur persistance dans le domaine.

Les notions d'estime des budgets et contrôle des coûts ont été adressées et a chuté à la compagnie minière de phosphate «Somiphos», en vue de déterminer la réalité et la capacité de contrôle des coûts de production.

**Mots-clés:** budgets discrétionnaires, les coûts, le contrôle des coûts