



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



الموضوع

الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية
دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة- فرع تقرت-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:
د/ شرون رقية

إعداد الطالبة:
بن ياية مسعودة

...../Master-GE/GO-AUDIT/2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016-2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّاتِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّاتِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّاتِ

إهداء

الحمد لله أولا وأخرا حمدا كثيرا مباركا.

إلى من أدى الرسالة وبلغ الأمانة قدوة كل إنسان سيدنا ونبينا مُحَمَّد عليه ألف الصلوات و أركى التسليم.

إلى من قال فيهما المولى " وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا... .

إلى من دعائها كان فاتحة طريقي وتوفيقني إلى قرة عيني وجنتي

والدتي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها

إلى معلمي وصاحب الحلم إلى من رافقني في طريقي وهون لي كل صعب وكان سندي في الحياة

أبي العزيز أطال الله في عمره.

إلى من شاركني حزني وفرحي إلى من دعمني وزرع الأمل في قلبي وكان عائلي وقت ضعفي إلى من سيقاسمني حياتي

خالد بن حمودة

إلى أجدادي كل باسمه فخرا واعتزازا.

إلى إخوتي الأعزاء يوسف، برهان، إدريس.....أملا في مستقبل سعيد.

إلى توأم روحي ، وبسمتي في الحياة صفاء، زهوة، عبير، رحيل، يمنى

إلى جميع الأهل والأقارب.....نحو رقي وسمو في حياتنا.

إلى من أنجبتهم الحياة والمواقف ومعرفتهم كنز لي صديقاتي BFF، نريمان، أمينة، فاطمة، عائشة،

إلى أصدقائي ومن عرفتهم في مشواري الدراسي، إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير إلى دفعة

2016/2017 تخصص تدقيق محاسبي.

وإلى صديقات العمل فاتن ، هدى ، صبرينة، مسعودة، وكل طاقم إبتدائية كراسع عبد الرزاق الحمادين الوادي.

إلى كل من مدى لي يد العون ولو بكلم طيبة وإلى كل من يعمل عملا فيتقنه.....جودة وإيماننا

مسعودة

الملخص

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الموازنات التقديرية عامة و موازنة التمويل خاصة مفهومها اهميتها اهدافها كيفية التقدير و كيفية اعدادها و الدور الرقابي التي تقدمه للمؤسسة

من خلال دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة- فرع تقرت - للتعرف على مدى اعتماد المؤسسة على الموازنات التقديرية كأداة رقابية على أدائها من خلال دراسة موازنة التمويل للمؤسسة خلال السنوات (2015، 2016). حيث تم التوصل إلى أن المؤسسة محل الدراسة :

- لا تعتمد على أساليب علمية في التقدير سواء للكميات أو الاسعار.
- تعمل على تقدير كميات المواد تفوق الكميات الفعلية تفاديا لعدم تلبية الطلبات .
- تقديرات الاسعار كانت في أغلب الأحيان مثالية. السعر التقديري = السعر الفعلي.
- لم تتخذ الاجراءات اللازمة لتفادي الانحرافات سواء كانت موجبة أو سالبة.

الكلمات المفتاحية: الموازنة التقديرية، الموازنة التقديرية للتمويل، الانحرافات.

Résumé:

Cette étude vise à identifier le budget général et le budget prévisionnel d'approvisionnement importance particulière, son concept et ses objectifs comment estimer comment préparé et le rôle de surveillance offert par l'institution.

A travers le cas de la Fondation du ciment "ain touta" étude. - Direction Touggourt - pour connaître l'étendue de la dépendance à l'égard de l'établissement des budgets comme outil pour contrôler leur performance en étudiant le budget d'approvisionnement de l'institution au cours des années (2015.2016). Où a été conclu que l'institution à l'étude:

- Ne comptez pas sur les méthodes scientifiques d'estimation dans les quantités et les prix.
- travailler pour estimer les quantités des matériaux dépasse les quantités réelles afin d'éviter le non-respect des ordres.
- Les estimations de prix étaient souvent parfait. Prix estimé = prix réel.

المخلص

- n'a pas pris les mesures nécessaires pour éviter les distractions, que ce soit positif ou négatif.

Mots clés: Budget prévisionnel, budget pour l'approvisionnement, les écarts.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	الشكر
	الإهداء
	ملخص
II-I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الاشكال
أ - ث	مقدمة
20-1	الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية
3	المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية و أهميتها
5-4	المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الموازنة التقديرية
10-6	المطلب الثالث: أنواع و وظائف الموازنة التقديرية
12-10	المطلب الرابع: مراحل إعداد الموازنة التقديرية
13	المبحث الثاني: ماهية الموازنة التقديرية للتموين
14-13	المطلب الأول: مفهوم ومزايا الموازنة التقديرية للتموين
16-14	المطلب الثاني: العوامل المتحركة في الموازنة التقديرية للتموين
19-16	المطلب الثالث: إعداد الموازنة التقديرية للتموين
20	خاتمة الفصل الأول
24-21	الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتموين كأداة رقابية
22	تمهيد

23	المبحث الأول: الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية
25-23	المطلب الأول: مفهوم و أنواع الرقابة
26-25	المطلب الثاني: مراحل عملية الرقابة
29-27	المطلب الثالث: دور وأهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية
29	المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية
32-30	المطلب الأول: الرقابة على المواد الأولية و الدور الرقابي للموازنة التقديرية للتمويل
39-32	المطلب الثاني: حساب الانحرافات في الموازنة التقديرية للتمويل وتحليلها
41-39	المطلب الثالث: اتخاذ الاجراءات التصحيحية
42	خلاصة الفصل الثاني
43	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-
44	تمهيد
45	المبحث الاول: تقديم عام حول مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-
46-45	المطلب الاول: نبذة تاريخية عن نشأتها
48-46	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
52-50	المطلب الثالث: الدراسة التحليلية للهيكل التنظيمي
52	المبحث الثاني: حساب انحرافات الموازنة التقديرية للتمويل وتحليلها لمؤسسة الاسمنت عين التوتة- فرع تقرت
53-52	المطلب الاول: أدوات جمع المعلومات وتحليل النتائج
56-53	المطلب الثاني: حساب وتحليل انحرافات موازنة التمويبات لسنة 2015
60-57	المطلب الثالث: حساب وتحليل الموازنة التقديرية للتمويبات لسنة 2016
61	خلاصة الفصل الثالث
64-63	الخاتمة
68-66	المراجع
80-70	الملاحق

قائمة الجداول

والأشكال

قائمة الجداول

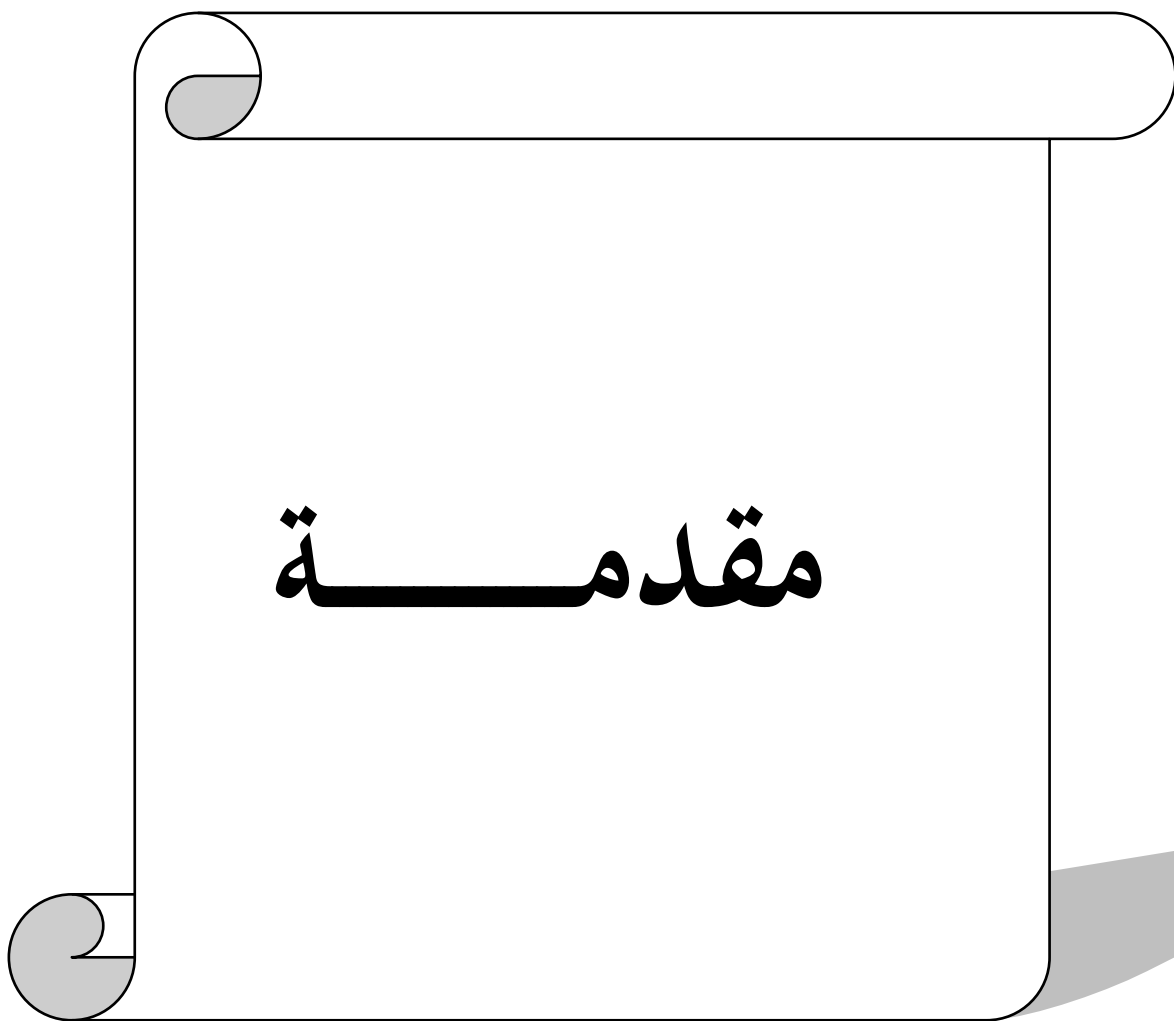
الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
19	جدول نموذج عن بطاقة المخزون	1
54	جدول معطيات التكاليف للمواد محل الدراسة	2
54	جدول الانحراف الاجمالي لسنة 2015	3
55	جدول انحراف الكمية لسنة 2015	4
56	جدول انحراف السعر لسنة 2015	5
56	جدول الانحراف المزيج لسنة 2015	6
57	جدول معطيات التكاليف للمواد محل الدراسة	7
57	جدول الانحراف الاجمالي لسنة 2016	8
58	جدول انحراف الكمية لسنة 2016	9
58	جدول انحراف السعر لسنة 2016	10
59	جدول الانحراف المزيج لسنة 2016	11

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	وظائف الموازنة التقديرية	01
26	أنواع الرقابة من حيث تركيزها على الاجراء التصحيحي	02
40	التحليل الثلاثي لانحرافات المواد	03
49	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-	04

الملاحق

الصفحة	المحتوى
70	أسئلة المقابلة
71	جدول الأسعار التقديرية 2015
72	جدول إمدادات البرنامج 2015
73	موازنة التمويل 2015
74	تقرير إمدادات البرنامج 2015
75	تقرير موازنة التمويل 2015
76	جدول الأسعار التقديرية 2016
77	جدول إمدادات البرنامج 2016
78	موازنة التمويل 2016
79	تقرير إمدادات البرنامج 2016
80	تقرير موازنة التمويل 2016



مقدمة

تعمل المؤسسات الاقتصادية جاهدة نحو تحقيق أهدافها لذلك تعتمد دائما على الأساليب العلمية للتسيير, فنجاح المؤسسة مرتبط بارتباط وثيقا بهذه الأساليب. التي تساعد على تحقيق أهدافها, وتعتبر الموازنات التقديرية إحدى تلك الأساليب التي يمكن استخدامها. حيث يتسنى لإدارة المؤسسة أن تمارس من خلالها عملية الرقابة من خلال المقارنة بين النتائج الفعلية و النتائج المخططة و المقدرة في خطة الموازنة مسبقا.

فالموازنة التقديرية هي عبارة عن 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. وللموازنة التقديرية مجموعة من الأنواع: موازنة المبيعات, الانتاج, النقدية و التموين والتي هي محور الدراسة. حيث تعتبر الموازنة التقديرية للتموين من اهم الموازنات نظرا للدور الذي تلعبه من خلال: الرقابة على المشتريات بالمقارنة بين ما تم شراؤه من المواد وما خطط له وما تحقق, ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة في الوقت المناسب وبأقل تكلفة.

ونظرا لتطبيق الموازنة التقديرية في المؤسسة من أجل الرقابة على عناصرها جاءت هذه الدراسة لتبين ذلك.

ومن هنا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

الاشكالية:

إلى أي مدى تساهم الموازنة التقديرية للتموين في عملية الرقابة في المؤسسة؟.

للإجابة على الاشكالية المطروحة تم طرح التساؤلات الفرعية التالية :

1. فيما يمثل الدور الرقابي للموازنة التقديرية للتموين ؟

2. كيف يتم حساب وتحليل الانحرافات من خلال الموازنة التقديرية للتموين ؟

فرضيات البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكاليات تم وضع الفرضيات التالية:

* تساعد الموازنة التقديرية للتموين في التقدير الصحيح للكميات والاسعار من أجل التقليل من الانحراف.

* تجنب وجود مخزون وتحمل المؤسسة تكاليف إضافية .

* تساهم الموازنة التقديرية للتموين في الوصول إلى حجم مخزون أمثل.

مبررات اختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي دعتنا لاختيار الموضوع ما يلي:

● الموضوع يندرج ضمن مجال تخصصنا.

● بغية معرفة الموازنة التقديرية للتموين ودورها في الرقابة في المؤسسة.

- نظرا لاهتمام أغلبية الدراسات السابقة بالموازنة الأخرى (كالمبيعات, الإنتاج) على عكس موازنة التموين.

أهمية وأهداف الدراسة:

هناك مجموعة من الأهداف نصبوا من أجل تحقيقها تتمثل في ما يلي:

- ✓ التعرف على الموازنة التقديرية وأهميتها كأداة رقابية (الموازنة التقديرية للتموين).
- ✓ الهدف الأساسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة كشف مدى التزام المؤسسة في استخدام الموازنة التقديرية ودورها الرقابي.

تكمن أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- * كيفية التقدير للمواد والاساليب المعتمدة.
- * التعرف على طرق تحليل الموازنة التقديرية للتموين .

منهج الدراسة :

لتحقيق أهداف الموضوع وللإجابة على التساؤلات وإثبات الفرضيات قمنا باستخدام المنهج التحليلي الوصفي من خلال تحليل المعلومات والتقارير الخاصة بالمؤسسة دراسة الحالة، حيث تم الاعتماد على المقابلة الشخصية والتقارير لجمع المعلومات. ثم تحليلها من أجل الإجابة على الاشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية.

هيكل الدراسة:

لمعالجة الاشكالية المطروحة ومن أجل اختبار صحة الفرضيات أستهل الموضوع بمقدمة وأعقب بخاتمة حيث قسم إلى 3 فصول كالتالي:

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية.

تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك مبحثين شمل الأول: عموميات حول الموازنة التقديرية (مفهومها , أهدافها, أهميتها, مبادئها, أنواعها) أما المبحث الثاني فقد تناول ماهية الموازنة التقديرية للتموين (مفهومها, أهدافها, العوامل المتحكمة في أدائها, كيفية إعدادها , وطرق إعدادها).

الفصل الثاني: تناول الموازنة التقديرية كأداة رقابية. وهو بدوره قسم الى مبحثين الأول : مفهوم وأنواع الرقابة,

مراحلها, أهميتها باستخدام الموازنة و دورها .

والثاني : الموازنة التقديرية للتموين كأداة رقابية وتحليل الانحرافات (الدور الرقابي حساب الانحرافات وتحليلها,

الإجراءات التصحيحية).

أما الفصل الثالث : تناول دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت- وهو بدوره قسم الى مبحثين تطرق المبحث الأول الى تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة (تعريفها, أهدافها, الهيكل التنظيمي) والثاني :حساب الانحرافات لموازنة التمويل وتحليلها للمؤسسة محل الدراسة.

صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي صادفتنا هي قلة المعلومات اللازمة للتحليل في المؤسسة دراسة الحالة.

الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى : كوثر بوعابة،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير بعنوان"دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي،جامعة ورقلة،السنة الدراسية 2012/2011" تمحورت إشكالية الدراسة حول مدى فاعلية الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية حيث هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية وضع الموازنات التقديرية في المؤسسة وكذا أهمية دور الرقابة على الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة،حيث تمت معالجة الموضوع وفق منهج وصفي تحليلي وأيضا تم الإعتماد على دراسة الحالة وتوصلت الباحثة إلى جملة من النتائج أهمها أن الموازنة التقديرية أهم ادوات مراقبة التسيير وكذا مؤسسة ليندغاز تولى عناية وإهتمام بالموازنة التقديرية والموازنة التقديرية للمبيعات بشكل خاص نظرا لكون هذه الأخيرة تمثل إيرادات المؤسسة.

الدراسة الثانية:شريف غياط/فيروز رحال،جامعة 8 ماي 1945،قلمة،دراسة بعنوان "الموازنة التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة"تمحورت هذه الدراسة حول مدى مساهمة الموازنة في تقليص فجوة الإنحرافات الغير ملائمة وتنمية الانحرافات الملائمة وبالتالي صنع القرارات الرشيدة وهدفت الدراسة إلى إبراز كيفية صنع القرارات في المؤسسة وإبراز الموازنة كأداة فعالة لمراقبة التسيير و إستخدامها في حل المشاكل الإدارية وقد تمت معالجة الدراسة وفق منهج دراسة الحالة وتوصل الباحثين إلى أن هناك مركزية في التسيير و إتخاذ القرارات إذ أن المديرية العامة هي التي تقوم بتحديد الأهداف ومن ثم إعداد الموازنة وفق لتلك الأهداف و أيضا عدم تبني قسم مراقبة التسيير الأساليب العلمية في إعداد الموازنة إذا اقتضت على أسلوب التقديرات الشخصية للمكلف بإعداد الموازنة و أيضا البيانات التاريخية كنشاط السنوات الأخرى.

الدراسة الثالثة:شريف عثمان، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير بعنوان "أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية، جامعة ورقلة، السنة الدراسية 2015/2014"تمحورت الدراسة حول إبراز مختلف مفاهيم الموازنة التقديرية بكافة أبعادها وخصائصها وأهدافها في المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى كيفية إعدادها وعلى أي أساس وفي أي مستوى من الأداة. كما تهدف إلى إبراز أهمية الموازنة التقديرية على

المستوى الرقابي في المؤسسة بدأ بالتخطيط ووضع المعايير الرقابية في الخطة من أجل مراقبة الأداء خاصة المالي نتيجة إستناد المؤسسة على موازنة المبيعات ، الإنتاج كما كانت الدراسة الميدانية في مؤسسة موبيليس من أجل معرفة مدى تطبيق و إعتقاد المؤسسة على الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة ومدى إنعكاسها على الأداء داخل المؤسسة.

التعقيب على الدراسات السابقة:

تشابه الدراسات السابقة مع هذه الدراسة من حيث الشكل والمنهج المتبع وهو المنهج الوصفي التحليلي وبعض المفاهيم المتعلقة بالموازنات والانحرافات.

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أن معظم الدراسات السابقة تطرقت إلى أهمية الموازنة في تحسين الأداء المالي، بينما دراستنا تطرقت إلى الدور الرقابي.

**الفصل الأول: مدخل
إلى الموازنات
التقديرية**

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

تمهيد:

إن التطورات والتغيرات التي مست المحيط وتأثيرها على المؤسسات التي أصبح تسييرها صعب حيث أدى ذلك إلى لجوء هاته المؤسسات إلى طرق و أساليب و أدوات تسيير متطورة لاستخدامها للحصول على المعلومات اللازمة والكافية لتسهيل مهمة التسيير من تخطيط ورقابة. بحيث تعتبر الموازنة التقديرية أحد أهم الوسائل والأساليب المتبعة.

حيث تم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول:عموميات حول الموازنات التقديرية؛

المبحث الثاني: ماهية الموازنة التقديرية للتموين.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية عنصر من العناصر الحديثة في النظام المحاسبي برغم من أن فكرة استخدامها ليست حديثة ، فقد استخدمت منذ الزمن البعيد . وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية وأهميتها

الفرع الأول: مفهوم الموازنة التقديرية

هناك عدة تعاريف للموازنة التقديرية منها :

✓ عرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا كما يلي :

خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة. وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه. أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين.¹

✓ خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها.²

✓ التعبير والترجمة الرقمية لخطة المؤسسة بهدف استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية خلال الفترة المحددة في المستقبل.³

✓ **horngren** تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة.⁴

✓ وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المنشأة، ويعتبرها البعض بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد مختلف النشاطات المستقبلية وذلك بالاعتماد على مؤشرات معينة يتم استخراجها من الأرقام والسنوات التي تم تحقيقها في السابق و تعتمد كأساس لبناء الأرقام المستقبلية.⁵

ومنه نستنتج أنه يمكن تعريف الموازنات على أنها : 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.

¹ كمال خليف أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 ، ص 27 .

² أ. فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات الحاسوبية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007 ، ص 18 .

³ أحمد نور، المحاسبة الإدارية، ط 2 ، دار النهضة العربية، مصر، 1999، ص.92.

⁴ C .Homger, Cost Accounting a managerial emphasis, Sixth edition, Prentice Hall, 1986, p 138.

⁵ محمد فركوس ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجزائرية ، 1995 ، ص 4:

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

الفرع الثاني: أهداف وأهمية الموازنة التقديرية

للموازنة التقديرية العديد من الأهداف ويمكن أن نوضح ذلك من خلال وظيفة التخطيط و الرقابة كمايلي¹:
الموازنة كأداة تخطيط:

- توضيح الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف، دراسة التنبؤات
- المفاضلة بين البدائل المتاحة والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف، جميع الموارد
- وضع أنماط ومعدلات الأداء وتحديد المعايير
- تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينها وتحديد خطط وسياسات العمل .

أما بالنسبة لوظيفة الرقابة فتتمثل في:

- منع الإسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة .
- التركيز على النواحي ذات الأهمية النسبية الكبيرة .

إدراك العديد من الأسباب المؤدية للانحرافات، إذ أن استخدام الموازنة يحث الإدارة على التفكير متقدما فيما يجب عمله ومتى وأين يتم عمله، والمسؤولين عنه، مما يتيح فرصة الاكتشاف المبكر للعناصر التي تؤثر على المستقبل للنشاط والأهداف.

المطلب الثاني: أسباب و مبادئ الموازنة التقديرية

الفرع الاول : أسباب إعداد الموازنة التقديرية

هناك أسباب عديدة تدفع المؤسسة إلى الأخذ بأسلوب الموازنة لرفع كفاءتها الإدارية، من هذه الأسباب أن

الموازنة:²

- ❖ تحقق التخطيط الدوري لكافة أنشطة المؤسسة ؛
- ❖ تحسن من الكفاءة التنسيقية للإدارة، وتشجيع روح التعاون بين الأفراد ،وتزويد من كفاءة نظام الاتصال بالمؤسسة؛
- ❖ تأخذ بالقياس الكمي في التحليل وعرض البيانات والمعلومات؛
- ❖ توفر نظام متكامل لتقييم الأداء؛
- ❖ تخلق الوعي التكاليفي لدى الأفراد؛
- ❖ تمكن من مقابلة المتطلبات القانونية أو التعاقدية؛

¹ محمد سامي راضي ، ووجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في إعادة استخدام الموازنات ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 ، ص: 9

² د هاشم أحمد عطية و د محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ، محاسبة التكاليف ، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطباعة و النشر والتوزيع الإسكندرية ، طبعة، 2000، ص: 17.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

❖ تحرك كافة الجهود والأنشطة نحو تحقيق أهداف المؤسسة.

الفرع الثاني : مبادئ الموازنة التقديرية

هناك مجموعة من المبادئ تقوم عليها الموازنة التقديرية، سيتم ذكرها فيما يلي ¹:

❖ **الشمولية** : عند إعداد الموازنة التقديرية يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع أوجه النشاطات و لا يجوز ترك أي نشاط خارج الإطار؛

❖ **وحدة الموازنة** : الموازنة في النهاية مجموعة من الموازنات الفرعية وتشكل بتجميعها وحدة واحدة يجب عند إعدادها مراعاة الانسجام والترابط حيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية يؤثر ويتأثر بالوحدة؛

❖ **التقدير**: الموازنة التقديرية هي خطة تبنى على التنبؤ والتقدير، إذ أن الموازنة هي تقدير رقمي لأهم النشاطات المراد تنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية؛

❖ **التوقيت**: عند إعداد الموازنة لابد من مراعاة مبدأ التوقيت حيث يتم تقسيم فترة الموازنة وهي سنة إلى فترات جزئية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن مبدأ التوقيت ليس معناه توزيع أرقام الموازنة توزيعاً متساوياً على مجموع الفترات بل معناه توقيت العمليات خلال فترة الموازنة؛

❖ **المرونة**: تجد المؤسسات صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج و بالتالي المبيعات وعليه يجب أن تكون الموازنة مرنة وتحتوي على بدائل فالموازنة المرنة هي التي تساعد المؤسسة على التكيف مع الظروف؛

❖ **ربط التقديرات بمراكز المسؤولية**: يرتبط هذا المبدأ بمفهوم محاسبة المسؤوليات باعتبار أن الموازنة أداة فعالة للرقابة إذ يعد الكشف عن الأخطاء التي تتضمنها فيجب أن تحدد الجهات المسؤولة عنها وذلك بغرض اتخاذ الإجراءات المناسبة إما التكوين أو التدريب؛

❖ **قياس الأداء**: تعتبر الموازنة مؤشر للقياس وكذا لقياس فعالية التسيير وهو ما يعزز الالتزام بها كوسيلة وكمراجع للاسترشاد .

¹ شرون رقية ، محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، لطلبة سنة أولى ماستر ، تخصص مقاولاتية ، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة ،2016، ص: 42

المطلب الثالث: أنواع و وظائف الموازنة التقديرية

للموازنات التقديرية عدة و وظائف وأنواع، تتمثل فيمايلي:

الفرع الاول :أنواع الموازنة التقديرية:

هناك عدة أنواع للموازنات، حيث يتم تقسيمها على أساس مجموعة من المعايير كمايلي:¹

أولا: الموازنة التقديرية من حيث معيار الفترة الزمنية التي تغطيها

- الموازنة التقديرية طويلة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، ويعد هذا النوع من الموازنات لفترة بعيدة المدى من 5 إلى 10 سنوات وهي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة، وهدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع وطرح منتجات جديدة او الحصول على أصول جديدة؛
- الموازنة التقديرية قصيرة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير (اقل من سنة) وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل، لهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف؛
- الموازنات المستمرة : وتعد مثل هذه الموازنات في حالة عدم امكانية المؤسسة من إعداد تقديرات سليمة عن فترة من الزمن وتعد كمايلي:
 - يتم تحضير الموازنة ربع سنوية او نصف سنوية وتعديل بإستبعاد الشهر الذي انتهى من الموازنة وإضافة شهر اخر مقابل له في الفترة المستقبلية، وبذلك يتم الحصول على موازنة مستمرة مدتها ثلاثة أو ستة أشهر.

¹ كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية _دراسة ليندغاز الجزائر وحدة ورقلة ، مذكرة ماستر، تخصص مالية مؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية ، علوم التسيير ،جامعة ورقلة ، سنة 2011-2012 ، ص : 51

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

ثانيا : التقسيم من حيث وحدة القياس المستعملة :

هناك موازنات معبر عنها على أساس عيني ، وموازنات معبر عنها على أساس نقدي نجد الموازنات المعبر عنها عينا في المؤسسات الصناعية ولكن أغلب الموازنات يعبر عنها على أساس نقدي نظرا لاعتمادها على المعلومات المستقاة من المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية، وكذلك نظرا أنه لا يمكن الجمع بين الموازنات المختلفة نظرا لاختلاف أساس القياس في كل منها (أساس القياس في موازنة المواد الأولية أطنان من الصوف مثلا بينما موازنة اليد العاملة ساعات العمل) فحتى نوحدها أساس القياس نستعمل التعبير النقدي فهو يمثل القاسم المشترك.¹

ثالثا : حسب معايير طبيعة النشاط التي تغطيها الموازنة

وفق هذا المعيار يتم تقسيم الموازنة التقديرية إلى عدة أنواع منها:²

1. موازنات الإستغلال: هي التي تغطي الأنشطة العادية للمؤسسة بهدف الإستغلال الأمثل للموارد والرقابة على الأنشطة حيث يمكن أن تكون ضمن فترة طويلة أو قصيرة ، نهائية أو مستمرة وتفرع موازنة الإستغلال إلى الأقسام التالية:

أ. موازنة تقديرية للمبيعات : إن أول مايقوم به المسؤول عن إعداد الموازنة هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات لأنها تعتبر الأساس الذي يستند عليه إعداد الموازنات الأخرى ، ونجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة والتنبؤ بالمبيعات ولهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات باتباع الأساليب العلمية ؛

ب. الموازنة التقديرية للإنتاج :تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة أن تنتجها خلال فترة الموازنة، ويقوم بها (مكتب الدراسات، مكتب الأساليب، مصلحة المستخدمين)؛³

ت. موازنة التمويل: لها أهمية كبيرة في المؤسسة الإنتاجية ، فبناء عليها يتم إعداد عدة موازنات، حيث تعكس احتياجات الإنتاج من المواد الأولية ، كما تتم الرقابة من خلالها على إدارة المشتريات وتقييم كفاءتها وفعاليتها في تلبية احتياجات الإنتاج في الوقت المحدد وبالكيفية

¹ محمد فركوس ، مرجع سابق ، ص: 7

² عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، مصر ، 1997 ، ص: 202-200

³ خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص : 223 - 225.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

المطلوبة، والتأكد من حسن اختيار الموردين ووسائل التوريد المناسبة عند حد أدنى من التكاليف.¹

2. الموازنات الرأس مالية : تدعى كذلك بموازنات الاستثمار لأنها تختص بتخطيط الإنفاق الاستثماري للمؤسسة، وتهتم برسم السياسة الاستثمارية ووضع برنامج للاستثمار وطريقة تمويله والرقابة على تنفيذه طبقاً للخطة الموضوعة²

رابعاً: من ناحية درجة التفاصيل التي تشتمل عليها الموازنة:
وتنقسم الموازنات التقديرية وفقاً لهذا المعيار إلى:

1. موازنات البرامج: يتم تقسيم نشاط المؤسسة إلى برامج محددة يهدف كل منها على تحقيق غاية معينة وتعد الموازنة لكل برنامج على حدى بمعنى أن هذه الموازنات أساسها نشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها كإجراء آلة جديدة مثلاً. ويتمثل دورها في إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما توجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الأثر والنتائج الاقتصادية والمالية عن اختيارها لكل مشروع؛³

2. موازنة المسؤوليات: يقوم هذا النوع من الموازنات على المبدأ محاسبة المسؤولية أو المساءلة المحاسبية، حيث يتم التخطيط على أساس مراكز المسؤولية التنفيذ أو تحقيق الأهداف، وبمقتضى ذلك يتم تحليل أنشطة المؤسسة على أساس المسؤولين عن تنفيذ أجزائها مسؤولية شخص ويتم تقسيم الموازنات إلى أجزاء بحيث يصبح تنفيذ كل جزء من مسؤولية شخص واحد أو مجموعة محددة من الأشخاص ذلك لأن المؤسسة تتكون من عدة أقسام على رأس كل قسم منها مسؤول يتولى الموازنة الخاصة بقسمه. وعلى هذا الأساس تصبح الموازنة بمثابة مجموعة من الأهداف المعيارية الموزعة على حسب مسؤولية تنفيذها وتهدف إلى الرقابة على كفاءة التنفيذ وتقييم كفاءة الأداء. نستنتج أن موازنة المسؤولية أداة فعالة للرقابة ذلك لأنها توفر المعلومات المفصلة التي بواسطتها يتم تقييم أداء المسؤول.⁴

¹ أحمد مجّد نور، مدخل معاصر في مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، 2002، ص: 209

² راضي مجّد سامي، وجددي حجازي حامد، مرجع سابق، ص: 36

³ C .Pérochon and Jleurion, Analyse comptable gestion prévisionnelle, Ed Foucher, 1982, Paris, P : 275 .

⁴ مجّد سامي راضي، وجددي حامد حجازي، مرجع سابق، 2001، ص: 39.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

خامسا: من ناحية النشاط الذي يتم إعداد الموازنة على أساسه:¹

1. الموازنة الثابتة: وتعد الموازنة الثابتة لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات

الأنشطة ومن ثم فهي ترتبط بحجم تقديري أو معياري واحد من النشاط الإنتاجي أو البيعي؛

2. الموازنة المرنة: وتعد الموازنة المرنة على أساس مجموعة من مستويات النشاط، أي أحجام مختلفة من

الإنتاج والمبيعات، يتم تحديدها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة.

الفرع الثاني: وظائف الموازنة التقديرية

للموازنة ثلاث وظائف وهي:

أولا: وظيفة التخطيط:

يقصد بالتخطيط عملية تعبئة الموارد الاقتصادية المتاحة والمحتملة وخلال فترة مستقبلية محددة بما يضمن استثمارها استثمارا كاملا ويستند المخطط في عملية التخطيط على قاعدة البيانات والمعلومات المتوفرة في الوحدة الاقتصادية لأجل أن تكون تنبؤاته أكثر دقة مع توقع الحالة المستقبلية والظروف الداخلية والخارجية المحيطة بكل نشاط. وبالتالي تعبر عن هذه التنبؤات والتوقعات المستقبلية بصورة رقمية.²

ثانيا: وظيفة التنسيق:

وهو عملية توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منه نحو تحقيق الهدف الموضوع، أي انه مثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات وسياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها.³

ثالثا: وظيفة الرقابة

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية حيث ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملائمة الخطط والأهداف والسياسات الموضوعية مقدما، ومتابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة المقارنة بين الموازنات والتنفيذ الفعلي.⁴

¹ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، 2001، ص: 39.

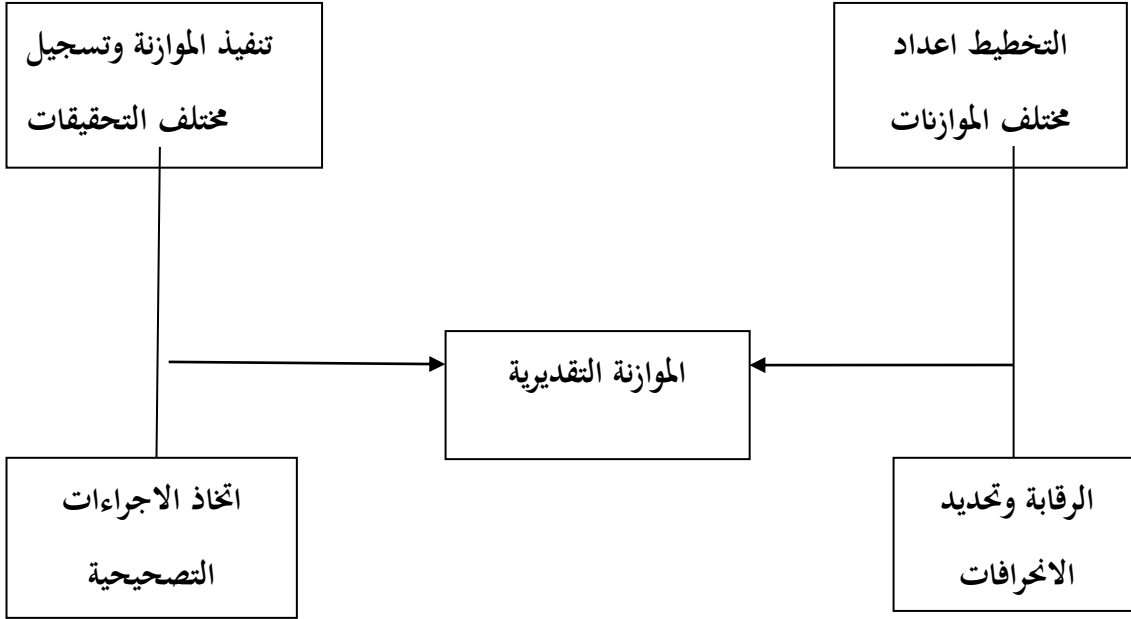
² وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الادارية، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، مؤسسة مي للطباعة، ص: 55.

³ خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الاسكندرية، ص 8، 13.

⁴ خيرت ضيف، مرجع سابق، ص: 13.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

شكل رقم(1): وظائف الموازنة التقديرية



المصدر. Claude ALAZAR et Sabine , Contrôle de Gestion, Dunod, Paris,5 ème édition ,P:275.

المطلب الرابع : مراحل اعداد الموازنة التقديرية

يتطلب تطبيق نظام الموازنة في المشروع إتباع بعض الإجراءات لضمان نجاح النظام، وتشمل هذه الإجراءات تكوين لجنة مسؤولة عن توفير التنسيق لعملية إعداد الموازنات وتكون بمثابة ضابط الاتصال الذي يرسل التعليمات الواجب إتباعها في إعداد الموازنة، ويتلقى تقديرات الإدارات المختلفة وينسق بينها وتحديد فترة الموازنة بما يتلاءم مع ظروف المشروع، ثم وضع جدول زمني للمراحل التي يجب أن يمر بها إعداد مشروع الموازنات وبعدها تبدأ مرحلة التنفيذ وينصب اهتمام الإدارة في هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بتقديرات الموازنة وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها لتحديد المسؤولية والعمل على تلافيها مستقبلاً.¹

¹. خيرت ضيف ، مرجع نفسه ، ص: 23- 24

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

من الضروري وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في إعداد الموازنات والوقت اللازم لذلك، ويمكن تلخيص المراحل التي يمر بها إعداد الموازنات مرتبة ترتيباً زمنياً على الوجه التالي:¹

1_ تشكيل لجنة الموازنات:

تتولى شؤون الموازنات عادة لجنة تضم عدداً من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المشروع وذلك بقصد إعداد الموازنات المختلفة التي تعدها الأقسام المختلفة للمشروع وتضع حلولاً لما قد ينشأ مشكلات توطئة لعرض الموازنة النهائية على رئيس مجلس الإدارة للمصادقة عليها وإقرارها، وهكذا نجد أن لجنة الموازنات تقوم بجزء كبير من العمل المتعلق بالموازنات، فعندما أحد مراكز الإنتاج على إنتاجية العمال ومعدلات الأجور وهي في هذا تستند أولاً على تقديرات المشرفين على مراكز الإنتاج؛

2_ تحديد فترة الموازنات:

ليست هناك قواعد معينة لتحديد الفترة التي توضع الموازنات غير أن العمل في بعض الصناعات قد تستوجب إعداد هذه الموازنات على مدى أطول أو أقصر من ذلك ، ويجب أن يكون اختيار مدة الموازنات كفيلاً بتحديد نتيجة أوجه النشاط في المستقبل ، إلا أنه من ناحية أخرى فإن إعداد الموازنة عن فترة طويلة يضعف من القدرة على التنبؤ. وإذا كانت المؤسسة تنتج سلعة يستغرق إنتاجها فترة طويلة ، فلا يمكن مجدياً أن تعد الموازنات عن فترة أقصر من هذه المدة، أما في الصناعة التي تتميز بمعدل دوران سريع في الإنتاج فليس هناك ما يمنع من إعداد الموازنات وهي طبيعة النشاط الموسمي في المشروع فإذا كانت هناك فترات تتميز بالكساد فإنه يجب أخذها في الحسبان بجانب فترات الرواج حتى يمكن التنسيق بين مبيعات وإنتاج السلع التي يسهل بيعها في فترات التالية، ولا تتضمن أية تفصيلات إلا فيما يتعلق بالأشهر الثلاثة أو الست الأولى ثم يكتفي بذكر مجاميع تقديرات كل فترة عن الجزء الباقي من السنة الأولى؛

3_ إعلان السياسة العامة للمؤسسة:

تقوم إدارة المشروع بوضع الخطوات الأساسية للسياسة العامة للمؤسسة للسنة الموالية، ويتم تحديد هذه الخطوات على أساس التنبؤ بالمبيعات وعلى ضوء التغيرات المنتظرة في مستويات الأسعار. ونظراً لأن هذه الخطوط الرئيسية تعتبر ذات أهمية بالغة فإنه ينبغي العمل على الاحتفاظ بسريتها؛

¹ .خيرت ضيف، مرجع سابق ، ص:23-24.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

4- إعداد التقديرات:

يقوم كل مشرف مسؤول في مستويات الإدارة التنفيذية بإعداد تقديرات عن المفردات التي يعتبر مسؤولاً عنها مسترشداً في ذلك بالخطوات الرئيسية للسياسة الموضوعة. ويقوم الرئيس المباشر بمناقشة هذه التقديرات والتصديق عليها، ثم تجمع التقديرات المماثلة لترفع للإدارة العليا، ويقوم قسم الحسابات الذي يقوم عادة بإعداد البيانات التاريخية اللازمة التي يعتمد المشرفون في اتخاذ القرارات الخاصة بهذه التقديرات. وفي خلال هذه الفترة يتم تحديد المواعيد النهائية لإعداد كشوف كل نوع من التقديرات بحيث يمكن إنجاز المجموعة الكاملة للموازنات في موعد أقصاه شهر؛

5- المراجعة و التنسيق:

وفي خلال شهر تسلم تقديرات الموازنات إلى السلطة التنفيذية، حيث يتم التنسيق بين الموازنات المختلفة ثم تراجع هذه الموازنات الإجمالية لدراسة مدى إمكان تنفيذها عملياً، ويمكن إدخال تعديلات جديدة بعد استشارة المختصين ، وفي خلال هذه الفترة أيضاً يتم إعداد المرفقات والقوائم الإجمالية ومنها الموازنة العمومية التقديرية وحساب الأرباح والخسائر التقديرية؛

6- المصادقة النهائية:

يقوم رئيس مجلس الإدارة بعد الاجتماع بالمصادقة على المشروع الموازنات ثم تبلغ المستويات الإدارة المختلفة بالموازنات المعتمدة وبذلك يتم إبلاغ هذه المستويات بأهداف المؤسسة ونشاطها ، ففي المؤسسة الصغيرة يمكن أن تتم كل هذه الخطوات في فترات وجيزة تقل كثيراً عن الفترات التي أشرنا إليها؛

7- تنفيذ الموازنة

بعد إعداد البرامج تتخذ الإجراءات اللازمة لوضعها موضع التنفيذ ، ويقوم رؤساء الأقسام بتنفيذ البرامج كل فيما يخصه، فمدير المبيعات يحدد لكل وكيل من الوكلاء حصة معينة من المبيعات والمصروفات اللازمة لتحقيقها، ويضع مدير الإنتاج المبالغ اللازمة لتنفيذ برامج الإنتاج كما يراقب كميات المخزون، أما الأقسام الأخرى في المؤسسة تواجهها بعض العقبات غير المتوقعة التي تؤدي إلى نقطة في الأوامر الواردة إلى المشروع أو عدم إمكانية المحافظة على الحدود المرسومة للمصروفات.¹

¹. خيرت ضيف، مرجع سابق، ص: 23-24.

المبحث الثاني: ماهية الموازنة التقديرية للتمويل

تسعى المؤسسة دائما إلى تحقيق الاستمرارية في عملية الإنتاج وعدم انقطاعها . لضمان استمرار سيرورة العملية الإنتاجية، وذلك من خلال استخدام وسائل و أساليب فعالة لمختلف التموينات التي تحتاجها العملية الإنتاجية ، ولعل من أهم هذه الوسائل أن يتم الاعتماد على أسلوب الموازنة التقديرية للتمويل. وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية

الفرع الأول: مفهوم الموازنة التقديرية للتمويل

تتطلب عملية الإنتاج مواد أولية يتم استخدامها في نشاطها ، ولهذا فإن عملية الانتقال من برنامج الإنتاج إلى برنامج التمويل يتطلب استخدام المعطيات التقنية المتعلقة بتركيب المنتجات ، فكل منتج يجب أن تتم معرفة قائمة المواد اللازمة والقطع الداخلة في إنتاجه وتحديد كمياتها ، لذا يمكن اعتبار برنامج الإنتاج مصدرا يعتمد عليه في معرفة كمية المواد الواجب شراؤها ، وترتبط عموما عملية وضع موازنة التمويل بمشكلة إدارة المخزونات ، حيث يجب على إدارة المشتريات تجنب عاملين هما:¹

- ✓ الزيادة في كمية المخزون والتي تؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية؛
- ✓ عملية الانقطاع التي تحصل في عملية الإمداد ، والتي قد تؤدي إلى تعطيل العملية الإنتاجية مما يؤثر على مبيعات المؤسسة؛
- وعرفت الموازنة التقديرية للتمويل إحدى الموازنات التي تقوم بإعدادها الإدارة لتنظيم أنشطتها المختلفة. إذ هي خطة عمل توضح الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها من خلال نشاط المشتريات لفترة مقبلة، اخذين بعين الاعتبار ما يستجد من أمور مستقبلا. كما تمثل الإنفاق الذي سيصرف على المشتريات خلال تلك الفترة.²
- كما عرفت الموازنة التقديرية للتمويل على أنها إعداد البرامج على المواد المباشرة وغير المباشرة ومواعيد تسليمها لتغطية العمليات الإنتاجية وفق جدول زمني ، على أن يتفق ذلك مع معدلات التخزين ومعدل

¹ D.Leclère, Gestion Budgétaire, Eyrolles université, Paris, 1994, p 87.

² د. مهدي حسن زويلف ، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث ، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان ، 2002 ، ص: 120.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

دوران المخزون ، وكذلك المركز النهائي للمخازن والتي تمثل الكميات الواجب توفرها في نهاية الفترة التخزينية.

وعليه فإن الموازنة التقديرية للتموين هي إعداد تقديرات كمية وأخرى بالقيمة للمواد واللوازم الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج وتسعى إلى التأكد من أن المواد واللوازم سوف تشتري بالكميات المطلوبة في الأوقات المناسبة وبأقل تكلفة.¹

الفرع الثاني: مزايا الموازنة التقديرية للتموين

تتصف الموازنة التقديرية للتموين بمزايا متعددة شأنها شأن أي نشاط تخطيطي ومن تلك المزايا أو الفوائد مايلي:²

❖ أنها وسيلة فاعلة لمعرفة كفاءة إدارة المشتريات في اداء مهامها وتحقيقها لأهدافها.وقدرتها على التنبؤ باحتياجاتها متجنبه استثمار غير مرغوب للموارد المالية ؛

❖ وسيلة للتنبؤ للمستقبل وما يستجد ما يستجد من ظروف والتحوط لها ومواجهتها؛

❖ أنها وسيلة رقابية على المشتريات ، رقابة على التغيير بالمقارنة بين ما تم شراؤه من المواد و ما خطط له و ما تحقق؛

❖ أنها تحديد الأموال المخصصة لشراء المواد ، فتسهم في تحديد الالتزامات المالية للمشروع لتوفير المبالغ اللازمة للشراء؛

❖ كما أنها أداة تنسيقية ما بين موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج. فهي المصب النهائي لكلا الموازنتين.موازنة المبيعات و الإنتاج ؛

المطلب الثاني : العوامل المتحكمة في الموازنة التقديرية للتموين

لإعداد الموازنة التقديرية للتموين هناك عوامل (عناصر) تتحكم فيها و تتمثل في:³

- معدل الاستهلاك: يتم تحديد هذا المعدل انطلاقا من موازنة المبيعات بالنسبة للمؤسسة التجارية، ومن موازنة الإنتاج بالنسبة للمؤسسة الصناعية.
- وتيرة التموين المثلى: يقصد بها عدد الطلبات السنوي الذي يخفض تكاليف المخزون إلى حدها الأدنى.

حيث تتكون تكلفة التخزين من عنصرين أساسيين: تكلفة إعداد الطلبية وتكلفة حيازة المخزون والاحتفاظ به.

¹ . T.Vijaya Kumar,(2010). Accounting for management .Tata Me Grow _Hille education, New Delhi ,

² . د. مهدي حسين زويلف ، مرجع سابق ، ص ص : 120 ، 121 .

³ . د . نعيمة بجاوي ، أ. زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، الراية، باتنة الجزائر، 2015 ، ص ص 252 ، 253،

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

- تكلفة إعداد الطلبية: تتمثل هذه التكلفة في:¹
 - تكلفة تقديم الطلبية للمواد التي يتم شراؤها وتشمل جميع مصاريف التمويل.
 - تكلفة المواد إذا كانت المواد تصنع داخل المؤسسة وتشمل جميع مصاريف الطرح أو التصنيع.

إذا رمزنا لتكلفة إعداد الطلبية ب: b وعدد الطلبيات السنوي ب: N

فإن:

$$b \times N = \text{تكلفة إعداد الطلبية}$$

- تكلفة حيازة المخزون والاحتفاظ به: تشمل هذه التكلفة مصاريف تشغيل قسم التخزين، المصاريف المالية المستثمرة في المخزون ومصاريف تدني المخزون.
 - يتم التعبير عن هذه التكلفة عادة بنسبة مئوية من قيمة متوسط المخزون، وإذا رمزنا لتكلفة حيازة وحدة واحدة من المخزون ب: a وقيمة الاستهلاك السنوي ب: C وبفرض ثبات أسعار المواد وانتظام الاستهلاك (وبالتالي لا ضرورة لوجود مخزون الأمان) فإن المخزون سيتراوح بين C و N/C ومنه:

$$\text{تكلفة حيازة والاحتفاظ بالمخزون: } C / 2 N$$

حيث كلما زاد عدد الطلبيات انخفضت هذه التكلفة. وعليه فإن التكلفة الإجمالية للتخزين هي مجموع التكالفتين.²

$$F(N) = b - \frac{Ca}{2N^2}$$

ولتحديد وتيرة التموين المثلى التي تخفض تكلفة التخزين إلى حدها الأدنى تشتق هذه الدالة وتساوي الصفر.

$$f'(x) = b - \frac{Ca}{2N^2}$$

$$f'(x) = 0 \Rightarrow b - \frac{Ca}{2N^2} = 0$$

$$\Rightarrow 2N^2b = Ca$$

¹ مرجع سابق، ص: 253.

² المرجع نفسه، ص: 253.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

$$\Rightarrow N = \sqrt{\frac{Ca}{2N}}$$

وهي العلاقة المعروفة بنموذج ويلسن.

➤ فترة الانتظار والمخزون الأدنى: ¹

يفصل بين تاريخ تقديم الطلبية وتاريخ استلامها فترة تسمى بفترة الانتظار، ولاستلام الطلبية في الوقت الذي يصبح فيه المخزون معدوماً أي لحظة نفاذ المخزون، يجب تقديم الطلبية في الوقت المناسب أي يكون المخزون الذي يستهلك أثناء فترة الانتظار بالمخزون الأدنى.

إذا كانت فترة الانتظار ثابتة والاستهلاك منتظم فإن المخزون الأدنى يحسب بالعلاقة التالية:

المخزون الأدنى = كمية الاستهلاك لوحدة زمنية × فترة الانتظار

➤ مستويات مخزون الأمان : إن التنظيم بين الطلب وأجل التموين تم لحد الآن على افتراض أن المعلومات عن الطلب وفترة الانتظار مؤكدة لكن قد يتسارع الاستهلاك بعد تاريخ تقديم الطلبية أو تتأخر عملية الاستلام لسبب ما مما يؤدي إلى نفاذ المخزون ولتفادي ذلك يجب تكوين مخزون اضافي يسمى بمخزون الأمان بطريقة تجريبية وذلك بالاعتماد على تجارب وخبرة مسؤولي تسيير المخازن. كما يمكن حسابه بالاعتماد على التحليل الاحصائي لتغيرات الاستهلاك بشكل يسمح بتحديد احتمالات الانقطاع.

المطلب الثالث : إعداد الموازنة التقديرية للتموين

يتطلب إعداد الموازنة التقديرية للتموين ما يلي :

- اختيار نمط التموين
- إتباع إحدى الطرق في إعداد الموازنة (الطريقة المحاسبية أو البيانية)
- إعداد الموازنات الأربعة

¹ محمد فركوس ، مرجع سابق ، ص: 143.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

الفرع الأول: اختيار نمط التموين :

هناك عدة أنماط للتموين اهمها:

- أ. طريقة التموين بكميات ثابتة وفترات متغيرة: عندما نتبع هذا النمط في التموين فإن أحجام الكميات التي نطلبها تكون ثابتة وهذا عندما يكون مستوى المخزون قد وصل إلى القيمة الحرجة (المخزون الأدنى + مخزون الأمان). ونظراً لأن الاستهلاك غير طردي فإن الفترة التي تفصل بين طلبيتين من الممكن أن تكون متغيرة¹.
- ب. طريقة التموين بفترات ثابتة: هنا يكون التموين بفترات ثابتة وبكميات متغيرة من فترة لأخرى تتوقف على معدل الاستهلاك وحسب هذه الطريقة فإن المؤسسة تحتاج للاحتفاظ بمخزون الأمان أكثر من الطريقة السابقة. ففي طريقة التموين بكميات ثابتة يفترض الجرد المستمر للمخزون والطلب الفوري عند وصول تاريخ إعادة الطلب، على العكس في هذه الطريقة حيث يتم الحصول على الكميات في الوقت المحدد عند وصول المخزون النهائي إلى الصفر².

في هذه الحالة يكشف عن المخزون في تواريخ ثابتة، وتكون أخطار الارتفاع مرتفعة وتتطلب هذه الطريقة حساب عدد الطلبيات الواجب تحقيقها خلال السنة باستعمال القانون:

$$n = \frac{\text{الاستهلاك السنوي}}{\text{حجم الطلبية}}$$

ج- طريقة 80/20:

نظراً إلى العدد الكبير التي تستعمله المؤسسة فإن طريقة 80/20 تساعد المؤسسة على معرفة المواد التي يجب أن يوجه الاهتمام الخاص بها والعناية المركزة.

غالباً ما نلاحظ 20% من المواد في قائمة المواد تعادل 80% من القيمة الكلية.

وأن 80% من المجموع المواد تعادل 20% من القيمة الكلية السنوية لنفس الاستهلاك فإن عناصر 80/20 (العدد = 20، القيمة 80) تقوم المؤسسة بمتابعتها وتوجيه عناية والاهتمام الخاص بها باستعمال الطريقة

البيانية أو المحاسبية.

¹. د. محمد فركوس ، مرجع سابق، ص: 143.

². W. C. Benton, Jr,(2014), Supply chain Focused Manufacturing Planning and Control. Cengage Learning, USA, P : 135 .

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

عناصر 80/20 (العدد = 80 ، القيمة = 20 %) تقوم المؤسسة بتسيير بصفة إجمالية بحيث تقدم طلبية واحدة في السنة القادمة مع هامش أمان من (30 - 20) % من القيمة الكلية للمواد.¹

د- طريقة ABC:

إن هذه الطريقة ترتب عناصر المواد في ثلاث فئات:²

– الفئة A: (10%) من مجموع عناصر المواد وتعادل 75% إلى 80% من القيمة الكلية للاستهلاك إذن

فهي في حاجة إلى عناية ومتابعة واهتمام خاص؛

– الفئة B: 25% من مجموع عناصر المواد و تعادل 15% - 20% من القيمة الكلية للاستهلاك تقوم

المؤسسة بتسييرها ومتابعتها بصفة عادية

– الفئة C: 65% من مجموع عناصر المواد وتعادل أقل من 5% من القيمة الكلية للاستهلاك.

الفرع الثاني: طريقة إعداد الموازنة التقديرية للتموين

يتم إعداد الموازنة بإتباع إحدى الطريقتين:³

الطريقة البيانية: تتمثل هذه الطريقة في رسم منحنى بياني يحتوي على نقاط تبين تواريخ تقديم الطلبات وتواريخ

الاستلام وتتلخص الطريقة في النقاط التالية:

❖ وضع على المحور الأفقي الزمن.

❖ وضع على المحور العمودي الاستهلاك المتراكم ثم الاستلام المتتالي مضافا إلى المخزون الابتدائي.

❖ عندما يكون الاستهلاك مؤكد ومنتظم فإن نقاط تقاطع منحنى الاستهلاك المتراكم مع منحنى الاستلام

المتتالي تمثل تواريخ الاستلام (س1، س2، س3)

الطريقة المحاسبية: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل كل التحركات المتوقعة في بطاقة المخزون بشكل يسمح بتحديد نقاط

الانقطاع، ثم إيجاد تواريخ تقديم الطلبات لتفادي هذه الانقطاع والجدول يبين نموذج عن هذه البطاقة⁴

¹ . مُجّد فركوس، مرجع سابق، ص 145-146.

² . مُجّد فركوس ، مرجع سابق، ص:146.

³ . نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص: 256.

⁴ . المرجع نفسه ، ص :257.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

جدول رقم(1): نموذج عن بطاقة المخزون

الطلبات		مخزون معدل بالمخزونات	مدخلات الاستلام	المخزون النهائي مع احتمالات الانقطاع	الاستهلاك	الفترة
التاريخ	الكمية					
						— جانفي — — ديسمبر

المصدر: د . نعيمة بجاوي ، أ. زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، الراية، باتنة الجزائر، 2015 ، ص:256.

الفرع الثالث: إعداد الموازنات الأربعة للتموين: تعطينا موازنة التموينات معلومات حول الطلبات، المدخلات إلى المخزن ، المخزجات منه ومستويات المخزون ، وهذا يعني إعداد أربعة موازنات¹:

— موازنة الطلبات أو المشتريات

— موازنة الاستلام

— موازنة الاستهلاك

— موازنة المخزون

يتم استنتاج هذه الموازنات الأربعة انطلاقا من الطريقة البيانية أو المحاسبية. وبعد اختيار نمط التموين المناسب .

¹ . نعيمة بجاوي، زكية مقري ، مرجع سابق، ص: 258.

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

خلاصة الفصل الأول :

من خلال ما سبق نستخلص أن للموازنة التقديرية دورا هام في المؤسسات الاقتصادية ، حيث تعتبر أداة للرقابة والتقييم ، وتستدعي عملية نجاح الموازنات التقديرية تعاون جهود وخبرات مختلفة تعتمد على دقة التقدير ونجاعة الاسلوب العلمي المتبع في إعدادها و أساليب تنفيذها، حيث تمت دراسة الموازنة التقديرية للتمويل والتي تعتبر هي إعداد تقديرات كمية وأخرى بالقيمة للمواد واللوازم الضرورية لتنفيذ برنامج الانتاج وتسعى إلى التأكد من أن المواد واللوازم تشتري بالكميات المطلوبة في الأوقات المناسبة وبأقل تكلفة. كما أنها تقدم مجموعة من المزايا منها:

- وسيلة للتنبؤ للمستقبل وما يستجد من ظروف والتحوط لها ومواجهتها؛
 - كما أنها أداة تنسيقية مابين موازنة المبيعات و موازنة الإنتاج، فهي المصب النهائي لكلا الموازنتين :موازنة المبيعات والانتاج؛
 - وسيلة رقابية على المشتريات،رقابة على التغيير بالمقارنة بين ماتم شراؤه من المواد وما خطط له وما تحقق؛
 - ولإعداد الموازنة التقديرية للتمويل مجموعة من العوامل المتحكمة فيها والتي تتمثل في :
 - معدل الاستهلاك ؛
 - وتيرة التمويل ؛
 - فترة الانتظار والمخزون الادنى ؛
 - مستويات مخزون الامان .
 - ويتطلب إعداد الموازنة التقديرية للتمويل مايلي :
 - اختيار نمط التمويل؛
 - إتباع إحدى الطرق في إعداد الموازنة (الطريقة البيانية أو المحاسبية)؛
 - إعداد الموازنات الأربعة :موازنة الطلبيات، موازنة الاستلام ، موازنة الاستهلاك ، موازنة المخزون .
- فنظام الموازنة نظاما متكاملا يزود الادارة بالبيانات التي تمكنها من تخطيط ومتابعة و مراقبة عملياتها بكل كفاءة ، وإتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة.

الفصل الثاني:
الموازنة التقديرية
للتموين كأداة رقابية

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

تمهيد:

تعتبر وظيفة الرقابة على أنشطة المؤسسة إحدى الوظائف الأساسية والتي تعمل على التحقق من أن هذه الوحدة تعمل وفق ما خطط له. حيث يقصد بالرقابة بالموازنات التقديرية بأنها عملية تجري للكشف عما يؤدي فعلا ومقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية، والأساس الذي تقوم عليه عملية الرقابة هو حساب الانحرافات بين الأهداف والتحقيقات ، والبحث عن أسباب هذه الانحرافات حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الأول: الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية؛

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية .

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

المبحث الأول: الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية

للرقابة عدة طرق يمكن للمؤسسة استخدامها كأداة رقابية والتي من بينها الموازنة التقديرية وهذا ما سنتطرق له

في هذا المبحث

المطلب الأول: مفهوم وأنواع الرقابة

الفرع الأول: مفهوم الرقابة

تقوم الإدارة بوضع مجموعة من السياسات و الإجراءات التي تهدف إلى التأكد من الأهداف المخططة يجري تحقيقها حيث تشكل مجموع هذه السياسات والإجراءات نظاما قائما بذاته للرقابة وتتم الإدارة بهذا النظام حتى تضمن تنفيذ ما خطط له قصد ضمان تحقيق الأهداف المرجوة.

➤ وقد عرفت الرقابة بأنها خطة تنظيمية ، وكافة الطرق و الوسائل والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها ، و التأكد من دقة و إمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية ، وتنمية الكفاءة التشغيلية ، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.¹

➤ وقد عرفت الرقابة بأنها الخطة التنظيمية ، وجميع الإجراءات والوسائل التي تضعها الوحدة بهدف حماية أصولها ، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المقررة.²

➤ وتعرف كذلك هي العملية التي تتم من خلالها مقارنة المعايير بالأداء الفعلي والكشف عن الانحرافات و أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها.

➤ كما تعرف بأنها العملية التي تسعى إلى التأكد من أن الأهداف المحددة والسياسات المرسومة والخطط والتعليمات الموجهة، إنما تنفذ بدقة وعناية، كما تعني الرقابة أن النتائج المحققة تتطابق تماما مع ما توقعه الإدارة وتصبو إليه.

¹ علي الجوهري، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2012، القاهرة ، ص: 39.

² المرجع نفسه ، ص: 39.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

الفرع الثاني: أنواع الرقابة

تتمثل أنواع الرقابة في مايلي:¹

(1) الرقابة الوقائية (السابقة): تسمى الرقابة التي تتم قبل إنجاز العمل بالرقابة السابقة ، حيث تقوم إدارة الوحدة الإدارية بوضع السياسات والإجراءات والقوانين والأنظمة التي تهدف من ورائها إلى منع حدوث السلوك الذي يمكن أن يسبب نتائج عمل غير مقبولة ، وهذا يعني أن الرقابة الوقائية تركز على خلق الظروف التي تعمل على منع حدوث انحرافات عن المعايير المخططة ، لذلك يمكن القول بأن هذا النوع من الرقابة يعتبر على قدر عال من الأهمية لأنه يعمل على منع حدوث انحرافات والتأكد من أن التنفيذ سوف يتم وفق السياسات والمخطط المرسومة.

(2) الرقابة الجارية (أثناء التنفيذ): يقصد بهذا النوع من الرقابة مراقبة سير العمل أول بأول، فتنقيس الأداء الحالي وتقارنه مع المعايير الموضوعة لاكتشاف الانحراف أو الخطأ فور وقوعه والعمل على تصحيحه فوراً ، أي أنه يتم التركيز في هذه الرقابة على أعمال المرؤوسين للتأكد من تحقيق مستويات الأداء المستهدفة واكتشاف الانحرافات عن المعايير المحددة في جميع مراحل العمل المختلفة إن وجدت، ووضع نواحي الضعف والقصور تحت أنظار المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ويعتبر التوجيه والإشراف على تنفيذ الأعمال من الأمثلة على هذه الرقابة ، لا يمنع الانحرافات من الحدوث إلا انه يحددها ويكتشفها بعد حدوثها.

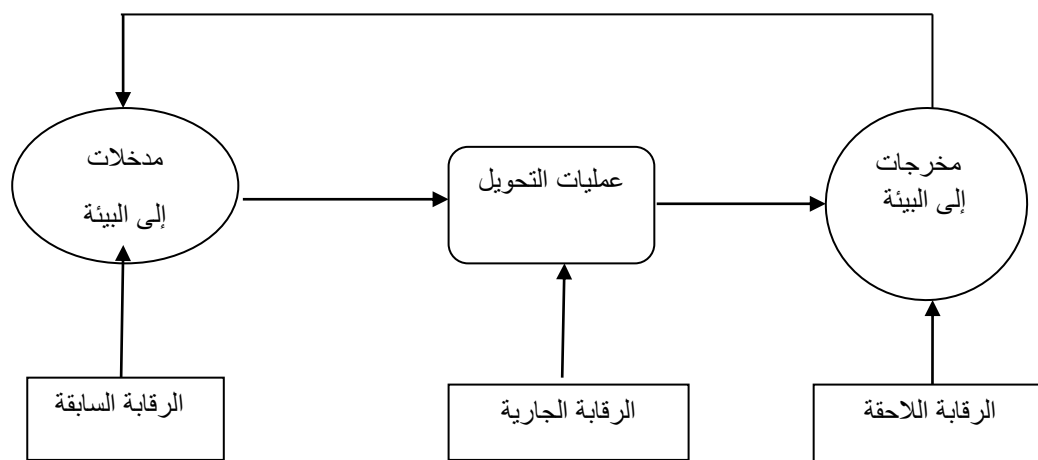
(3) الرقابة اللاحقة: تهدف هذه الرقابة إلى رصد الانحرافات والإبلاغ عنها لعلاجها ومنع تكرار حدوثها في المستقبل ، أي أن هذه الرقابة تركز على النتائج النهائية وما يتعلق بها من اتخاذ إجراءات تصحيحية أو علاجية في ضوء ماتفسر عنه النتائج الفعلية بهدف تحسين أداء الأنشطة في المستقبل وجعلها تتوافق مع المخطط المرسومة. وهكذا يمكن التعبير عن الأنواع السابقة للرقابة بالشكل التالي:

¹ شريف عثمان، أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية، حالة المديرية الجهوية لموليس ورقلة، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم التسيير،

جامعة ورقلة، 1015/2014، ص:17.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

شكل رقم (2): أنواع الرقابة من حيث تركيزها على الإجراء التصحيحي



المصدر: شريف عثمان، أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية، حالة المديرية الجهوية لموبليس ورقلة، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم التسيير، جامعة ورقلة، 1015/2014، ص: 17

المطلب الثاني : مراحل عملية الرقابة

تمر العملية الرقابية بأربع مراحل هي:¹

1) وضع المعايير الرقابية : تعرف المعايير الرقابية بأنها الأهداف التي على أساسها يتم تقييم الأداء ، أي أن المعايير الرقابية تمثل مقاييس يمكن من خلالها قياس نتائج الأداء الفعلي بما ينبغي أن يتم إنجازه، وهي بذلك تمثل نتائج مطلوب تحقيقها لذلك ينبغي أن تشتق المعايير من أهداف المؤسسة و أن تتوافق معها ، وفي هذا المجال يتم التمييز بين نوعين من المعايير الرقابية هما:²

- **معايير إدارية :** وتتركز هذه المعايير على نوع الأداء المطلوب للوصول إلى الأهداف المحددة، مثل التقارير و الأنظمة الإدارية المعمول بها في المؤسسة وتقييم الأداء لغرض التأكد من مدى تحقيق الأهداف المطلوبة.
- **معايير فنية:** وهي تحدد ما هي وكيف تكون الأعمال في داخل المؤسسة مثل معايير الجودة المقبولة للخدمة التي تقدمها تلك الوحدة. والمعايير الفنية فيتم تطبيقها على أساليب تقديم الخدمة للمستفيدين ، وكذلك يمكن أن تتخذ

¹علي عبد الله شاهين ، مذكرة ماجستير بعنوان ، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط و رقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة ، 2006 ، ص: 125.

²المرجع نفسه ، ص: 125.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتموين كأداة رقابية

مستويات جودة الخدمة في المؤسسة معيار المنافسة كمعيار في ينبغي الوصول إليه، وكذلك يمكن أن تمثل ملاحظات جمهور المستنفدين ومقترحاتهم بشأن التطوير والتحسين ، المعايير الفنية يمكن القياس عليها لمعرفة مدى الانحرافات عن المواصفات المطلوبة ومن ثم تصحيحها.

(2) قياس الأداء الفعلي : يقصد بعملية قياس الأداء الفعلي قياس أداء العاملين للأعمال موضوع الرقابة. أو قياس درجة الكفاءة في إنجاز الأعمال في كل المجالات وهذا يعني قيام المسؤولين بالوقوف جيدا على ما تم تنفيذه بالفعل من أنشطة ثم وضعه في صورة تسمح بإجراء المقارنة مع المعايير المحددة مقدما، مما يتطلب بدوره الاستعانة بالبيانات والمعلومات التي تعكس نتائج الأداء الفعلية التي يمكن الحصول عليها من خلال التقارير الإدارية لمختلف المستويات و المؤسسات أو السجلات وما إلى ذلك من وسائل يمكن من خلالها الحصول على المعلومات المطلوبة .

(3) مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير : بعد أن تتم مرحلة قياس الأداء الفعلي فإنه يتم مقارنة هذا الأداء مع المعايير المحددة مقدما في خطط الأعمال التي تنوي المؤسسة القيام بها في الفترة المقبلة ومن ثم تقييم الإنجاز الفعلي لأداء العاملين ، وهذا يعني أنه بعد مرحلة قياس الأداء يصبح لدى المسؤولين في المؤسسة ما يكفي من المعلومات اللازمة والخاصة بالنتائج الفعلية مما يمكنهم من المقارنة وتقييم الأداء الفعلي في ضوء الأداء المخطط، ويمكن أن نستنتج من ذلك أن الهدف الأساسي من المقارنة وتقييم الأداء الفعلي هو التعرف على مدى قربيه أو بعده عن المعايير الرقابية المحددة، والتي تم تحديدها مسبقا بغرض الكشف عن نقاط القوة والضعف أو تحديد الانحرافات بينهما وتقدير ما إذا كانت تضمن الحدود المسموح بها أم أنها تحتاج إلى التدخل لتصحيح مسار تنفيذ الأعمال و الأنشطة .

(4) مرحلة تصحيح الانحرافات : لا تكتمل الرقابة إلا من خلال تصحيح الانحرافات وعودة الأحوال إلى مجراها الطبيعي من خلال إعادة تصحيح طريقة أداء العمل أو تشجيع الموظفين على العمل بشكل أدق ، وبذلك فإن مرحلة تصحيح الانحرافات تمثل الهدف الأساسي من العملية الرقابية، حيث أن الرقابة عرفت بأنها عملية قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات بينها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب لذلك فإنه لا تكون هناك فائدة من العملية الرقابية إذا اقتصر الأمر على تحديد معايير رقابية أو على مقارنة نتائج الأداء الفعلية بتلك المخططة فقط دون حصر الانحرافات الحاصلة بينها إن وجدت والوقوف على أسبابها ثم وضع الحلول العلاجية المناسبة.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

المطلب الثالث: دور وأهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية

الفرع الأول: أهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية، واستخدام الموازنات التقديرية كأداة للرقابة والتأكد من الالتزام بالأهداف والسياسات الموضوعية مقدما.¹

و مما لا شك أن الموازنات التقديرية التي تساهم في إعدادها كافة إدارات و أقسام المؤسسة لا تعتبر غاية في حد ذاتها ، ولم يتم تحضيرها لكي تستفيد منها الإدارة العليا فقط ، بل هي وسيلة و أداة تساعد على توجيه أداء المؤسسة صوب تحقيق أهدافها² وبما أن مراقبة الموازنات تركز أكثر على حساب الانحرافات فإن ذلك يسمح بما يلي³:

- التحفيز من خلال جعل مراقبة الموازنات ممكنة عن طريق إعداد تقديرات التكاليف ؛
- تقييم سريع للتدفقات المادية وبالتالي إعداد سريع للنتيجة التي نريد تقييمها في نهاية الشهر؛
- التحكم انطلاقا من تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية .

الفرع الثاني : أهداف الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية

تهدف الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية إلى تحقيق ما يلي⁴:

- ✓ التأكد من تحقيق الأهداف ، الإستراتيجيات و السياسات الموضوعية من قبل إدارة المؤسسة؛
- ✓ إقامة نقاط رقابة ذاتية داخل المؤسسة؛
- ✓ الرقابة على الإيرادات : على الرغم من صعوبة التحكم في الإيرادات بشكل كامل من قبل المؤسسة إلا أن إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة يمكن أن يوجه إنذارات منافسين جدد أو خسارة نقاط بيع وتوزيع..... الخ

¹ ناصر داداي عدون ، معزوي ليندة ، لحواسي هجيرة ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك) ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، طبعة 2003 ، ص: 49 .

² راضي محمد سامي ، وجدي حجازي حامد ، مرجع سابق ، ص: 281.

³ H .Loning et autres , Le Control de gestion organisation et mise en ouver , 2 eme ,édition , dunod ,Paris , 2003 , P 131 .

⁴ بوغابة كوثر ، مرجع سابق ، ص: 63

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

- ✓ الرقابة على المصاريف : عناصر المصاريف تعتبر أكثر عرضة للانحراف عن التقديرات الموضوعية مقارنة بغيرها من العناصر هذا فضلا على أنها قابلة للتحكم فيها بشكل كبير من داخل المؤسسة (عكس الإيرادات). فإن الموازنات تساعد على أحكام الرقابة على المصروفات
 - ✓ الرقابة على نتائج الأعمال: يلخص بيان نتائج الأعمال الإيرادات والمصاريف الفعلية للمؤسسة وعليه فإن أي مشاكل انحرافات في أي من عناصر الإيرادات والمصاريف ستعكس حتما على نتائج الأعمال ، ويمكن للموازنات من خلال تقارير الأداء التي تبرز الانحرافات و أسبابها وعلاقتها النسبية ببعضها البعض .
 - ✓ الرقابة على المركز المالي : إعداد موازنة المركز المالي بالشكل المفصل ، ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة ، يمكن المؤسسة من أن تكتشف العديد من المشاكل التي تواجهها و أسبابها ، ويوفر الأساس لاتخاذ القرارات التصحيحية في شأنها .
 - ✓ الرقابة على التدفق النقدي : يمكن أن تؤدي المشاكل والصعوبات التي تؤثر على التدفق النقدي على تطورات سلبية كالتالي في المبيعات مثلا .
- ومما لا شك أن مقارنة التدفق النقدي المقدر يحقق رقابة دائمة ومستمرة على معدل وتوقيت التدفقات النقدية، كما يؤدي إلى إيجاد إشارات تحذيرية باحتمالات معينة نتيجة قيام المؤسسة بممارسة نشاطات تفوق ما يسمح به التمويل المتاح لها..... الخ

الفرع الثالث: دور الموازنة التقديرية في تحقيق الرقابة

المؤسسة في حاجة دائمة إلى رقابة خاصة عند تنوع وتعدد مستوياتها الإدارية، وهذا ما يجعل من الصعب قيام شخص واحد بمزاولة كل الأنشطة وأداء كل العمليات التي تتطلبها مزاولة العملية الإنتاجية في المؤسسة.

و لكي تحقق المؤسسة عملية رقابة مثلى يجب إتباع الخطوات التالية:¹

- وضع معايير الأداء لكي تستطيع المؤسسة أداء الرقابة الفعالة على سير الإنتاج ولا بد من وضع معايير مناسبة لمستوى الأداء المطلوب والذي يسمح بتحقيق أهداف المؤسسة؛

¹ بوغابة كوثر، مرجع سابق ، ص: 63.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

➤ قياس الأداء الفعلي حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط، وهو ما يسمح للمؤسسة بتحديد دقيق لمدى الانحراف إن وجد، لتقوم بتصحيحه ومعالجته؛

➤ تصحيح الانحرافات قبل القيام بتصحيح الانحرافات الناتجة عن تقييم الأداء الفعلي بالأداء المخطط لابد من إجراء تحليل شامل ودقيق لأسباب وجود هذه الانحرافات وتحديداتها؛

يتضح لنا أن الموازنة التقديرية تؤدي دور كبير ومهم في الرقابة من خلال معايير الأداء المحددة مسبقا والتي يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي ل يتم استخراج الانحرافات وتحديد أسبابها وطرق تجنبها مستقبلا ، وكذلك تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة .

ولكي تستطيع المؤسسة تحقيق الرقابة المثلى بالاعتماد على الموازنات يجب مراعاة مايلي :

■ تقييم الهيكل المالي الإداري إلى مراكز المسؤولية و مراكز الموازنة .

■ وضع نظام دقيق للمعلومات يمكن إيصال نتائج التنفيذ الفعلي بشكل سريع عن طريق التقارير الدورية.

ويجب أيضا على المؤسسة قياس مايلي :

■ قياس النتائج الفعلية لكل مركز موازنة ومقارنة النتائج بمعايير الموازنة وتحديد الانحرافات

■ فحص الانحرافات الجوهرية وتحليلها لمعرفة أسبابها وإعداد تقرير عنها من التخطيط المستقبلي وفي الأخير اتخاذ الإجراء التصحيح المناسب.

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية وتحليل الانحرافات

تعمل الموازنة التقديرية للتمويلات إلى تحقيق الرقابة على المواد الضرورية لإنتاج المنتجات المقدره والتي تهدف إلى

تقدير سعر هذه المواد وكمياتها حيث تقوم عملية الرقابة على تحديد الانحرافات ومعالجتها.وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث .

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتموين كأداة رقابية

المطلب الأول: الرقابة على المواد الاولية و الدور الرقابي للموازنة التقديرية للتموين

الفرع الاول: الرقابة على المواد الاولية

يتم تحديد مواصفات السلعة المنتجة وبعدها يتم تحديد مواصفات المواد التي تدخل في إنتاج هذه السلعة والكميات اللازمة للإنتاج ثم إصدار أمر الشراء والحصول على أفضل الأسعار بالمواصفات والكميات المطلوبة وتتم مقارنة المواد المستلمة مع امر التوريد مع مراعاة تسجيل عملية الشراء في سجلات التكاليف من واقع المستندات التي تؤديها بهدف التوصيل بدقة على تحديد تكلفة المشتريات. من خلال ماسبق نرى أن دورة مشتريات المواد تتم وفق المراحل التالية:¹

1. طلب الشراء ويصدر عن إدارة المخازن أو الادارات الإنتاجية ويشمل معلومات وافية عن الصنف المراد شراؤه.
2. أمر الشراء يصدر عن إدارة المشتريات ويحتوي على امر التوريد ورقم طلب الشراء ، الأصناف والكميات والمواصفات شروط الدفع والتوريد.
3. محضر فحص واستلام المواد يتم فحص المواد التي تم توريدها إلى المخازن للتأكد من مطابقتها للمواصفات والكمية ومقارنتها مع أمر التوريد الصادر عن غدره المشتريات.
4. عند استلام المواد التي تم فحصها ومطابقتها يجرى تخزينها في المستودعات وإثباتها في بطاقة الصنف والسجلات المحاسبية الخاصة.

الفرع الثاني: الدور الرقابي للموازنة التقديرية للتموين

يظهر الدور الفعال للموازنة التقديرية للتموين في كون هذه الأخيرة تحقق العديد من الأهداف للمؤسسة تتمثل فيمايلي:²

❖ أهداف عامة :

- ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة للمصنع في الوقت المناسب وبأقل الأسعار وذلك من حتى تضمن استمرار الإنتاج بطريقة منتظمة و بدون انقطاعات؛
- ضمان الحماية الكاملة للمواد ضد الإهمال أو التناقص لأي سبب من الأسباب؛

¹ د- عبد الناصر ابراهيم نور وعلبان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دارالمسيرة للنشر والتوزيع ، عمان،2002،ص: 49-50.

² احمد نور ، محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر ، 1993 ، ص 335_336

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

- تخفيض الاستثمار في المخزون إلى أدنى حد ممكن بحيث لا يؤثر هذا مجال من الأحوال على استمرار الإنتاج بطريقة منظمة والأخذ بعين الاعتبار وقت التسليم وإمكانيات التخزين والأسعار؛
- تحديد الحجم الأمثل لأمر الشراء وذلك بهدف تخفيض تكاليف المخزون الكلية وفي الوقت نفسه الحصول على المخزون المطلوب للتشغيل باستمرار؛
- ضمان اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالتمويلات في أوقاتها المناسبة؛
- تنظيم الإجراءات المتعلقة بشراء واستلام وتخزين المواد وصرف جميع أنواع المواد.

❖ أهداف خاصة:¹

تتحقق هذه الأهداف من خلال ممارسة المؤسسة لعملية الرقابة على الموازنات التموينية المختلفة التي تعدها وتكون عملية الرقابة في متابعة ومقارنة المخزونات الفعلية بالكمية والقيمة مع التقديرات. ويمكن مراقبة وتقييم قسم التمويل بطريقتين:

- **طريقة النسب:** يمكن مراقبة المخزونات بحساب إحدى النسب الآتية :

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{المواد الاولية المستهلكة خلال الفترة}}{\text{متوسط المخزون للمواد الاولية خلال نفس الفترة}}$$

وتدل هذه النسبة على عدد المرات التي يتجدد فيها المخزون خلال الفترة

$$\text{المدة التي يغطيها المخزون المتوفر} = 360 \times \frac{\text{متوسط المخزون للمواد الاولية}}{\text{المواد الاولية المستهلكة خلال السنة}}$$

وتعتبر هذه النسبة على المدة التي يغطيها المخزون المتبقي والمتوفر لدى المؤسسة في تاريخ معين.

فالتسيير الفعال للمخزونات يهدف إلى جعل هذه النسب ترتفع أو على الأقل تبقى على حالتها. ولكن يجب أن لا يكون معدل دوران المخزون مرتفعا جدا لان هذا يدل على نقص الاستثمار في المخزون و بالتالي بطء التجديد و أن المؤسسة قد استثمرت مبالغ معتبرة في المخزون مما يؤدي إلى نقص كبير في النقدية الحاضرة و ارتفاع التكاليف .

¹ مُجَّد فركوس ، مرجع سابق ، ص 157_158.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

• طريقة تحليل البطاقات المحاسبية أو الرسوم البيانية: ¹

هذه الطريقة تتمثل في إجراء المقارنات بين التقديري والفعلي على مستوى الموازنات الأربعة : الطلبات ، التمويلات ، الإستهلاكات والمخزونات. ولتسهيل عملية الرقابة نبدأ أولاً بمراقبة الاستهلاكات ثم التمويلات وفي الأخير الطلبات إذا قارنا البيانات الفعلية الواردة في البطاقة المحاسبية مع التقديرات نستخلص العديد من الملاحظات :

أ_ بالنسبة للإستهلاكات : قد تكون الإستهلاكات المقدرة أكبر من الإستهلاكات الفعلية ، وهنا يمكن القول أن هناك تباطؤ في الإستهلاك ، أو طريقة التقدير غير ملائمة أو مبالغ فيها ، كما قد تكون الإستهلاكات الفعلية أكبر من الإستهلاكات التقديرية ، وفي هذه الحالة خطأ في التقدير ناتج عن ظروف طارئة أو أن هناك إستهلاك غير عقلائي للمواد الأولية (إفراط وتبذير)

ب_ بالنسبة للتمويلات : يمكن أن يلتزم المورد بتواريخ التمويل وهذا في صالح المؤسسة كما يمكن أن يلتزم بها أو يقوم بتمويل المؤسسة بكميات أقل من الكميات المطلوبة، هذا يعني إن الموازنات التقديرية أكبر من الفعلية ولهذا يتعين على المؤسسة البحث عن موردين آخرين إن أمكن ذلك .

وأيضاً قد يقوم المورد بتمويل المؤسسة بكميات أكبر من الكميات المطلوبة ، هذا ما يفسر أن التمويلات الفعلية أكبر من التقديرية ولهذا يتعين على المؤسسة مطالبة المورد بتقديم التوضيحات ومنحها خصماً أو تخفيضاً عن الزيادة في الكمية الممولة.

المطلب الثاني: حساب الانحرافات في الموازنة التقديرية للتمويل وتحليلها

أولاً: مفهوم الانحراف:

يقصد بالانحرافات الاختلافات التي قد تنجم عن عدم توافق النتائج الفعلية بالمعايير التي وضعت سابقاً.

✓ كما يعبر عن الفرق بين العملية التقديرية والفعلية، وهو وسيلة لإكتشاف وإظهار الخلل وتحديد مصدره. ²

¹ محمد فركوس، مرجع سابق ، ص : 157- 158.

² جبلي راضية، أثر التكامل بين الموازنات التقديرية وبطاقة الاداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، قسم علوم والتسيير، الجزائر، 2012، ص: 40.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

✓ كما يمكن تعريف الانحراف على أساس أنه : الفرق بين ما هو كائن وما يجب أن يكون ، سواء كان هذا الفرق قيمي أو كمي في متطلبات نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة .¹

وقد تكون الانحرافات موجبة أي انها في صالح المؤسسة أو سالبة في غير صالح المؤسسة ، وليس بالضرورة الانحراف الموجب شيء مرغوب فيه، والانحرافات السالبة على عكس ذلك. إن هذا التفسير يتم بعد التعرف على تحليل الانحرافات ومسبباتها .

ثانيا : تقدير المواد وأهمية التقدير

قبل التطرق الى تحليل الانحرافات يجب التعرف أولا على التقدير وما اهميته للوظيفة الرقابية

مسؤولية التقدير يجب أن يتقاسمها كل من المدراء القادرين على توفير البيانات والمعلومات الضرورية الخاصة بالمستوى المتوقع للكفاءة والسعر وتكاليف الصنع الاضافية. إلا أن دراستنا ستختصر على تقدير المواد باعتبارها العنصر الاساسي الذي تقوم عليه موازنة التموين.

✓ **تقدير تكلفة المواد:** تقدير المواد سوف يتم من قبل قسم المشتريات من خلال المعلومات الاتية:²

- عقود المشتريات التي تمت مع الموردين
- المناقشات التي تمت حول الاسعار مع الموردين
- التوقعات الخاصة بالتغيرات في أسعار السوق
- نوعية وجودة المواد المطلوبة من قبل كل قسم من أقسام الانتاج

❖ **تقدير كمية المواد:** يتم بناء تقدير كمية المواد بطريقتين هما :³

1. الطريقة الهندسية : ونقطة البدء في هذه الطريقة عادة هي المواصفات الهندسية للمنتج ويحتاج تفهم

ذلك إلى توافر خلفية فنية إلى حد كبير . ويتطلب تقدير كمية المواد اللازمة تحليلا دقيقا للنتائج والتالف

¹ مرجع نفسه، ص:40.

² عبد الحي عبد الحي مرعي و محمد عبد الحميد طاحون ، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة(دراسات نظرية وتطبيقية متعمقة) ،دارالمطبوعات الجامعية، الاسكندرية 2008، ص: 207-208.

³ عبد الحي عبد الحي مرعي و محمد عبد الحميد طاحون ، مرجع سابق ، ص:208.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

والانكماش والتبخر..... الخ. وعادة لا تغطي الكمية المعيارية خسائر المواد الناتجة من الإهمال في المناولة أو الكسر وغيرها من الظروف غير المرغوبة التي يجب منع حدوثها.

2. التقدير باستخدام الخبرات السابقة: أحيانا ما تكون البيانات التاريخية هي مجرد الخبرات المتراكمة

لأشخاص المتخصصين في هذا الصدد. ويتطلب الاعتماد على البيانات التاريخية الاحتفاظ بالسجلات الجيدة بما يمكن من تحديد العلاقة بين كمية المواد المستخدمة وكميات الانتاج المنتجة في عملية واحدة، أو خلال فترة زمنية معينة، مع ضرورة الاخذ في الاعتبار التغيرات في مواصفات المنتج أو مواصفات المواد الأولية أو الآلات أو اي ظروف استجدت، حيث تؤثر مثل هذه التغيرات في كمية المواد الأولية.

❖ تقدير سعر المواد: يعرف تقدير سعر المواد بأنه مقياس محدد مقدما على أساس نقدي للسعر الوحدة من

المواد. ويتم عادة تجميع الاسعار اللازمة لتحديد معيار سعر المواد من قوائم أسعار الموردين مع ضرورة اضافة مصاريف الشحن والنقل واستبعاد كل من خصم الكمية والخصم النقدي. ويمكن أن تؤثر العوامل الخارجية بدرجة كبيرة في أسعار المواد، وبالتالي فالتنبؤ الدقيق باتجاهات السعر يعتبر ذا أهمية عند وضع معايير السعر وتعديلها.¹

✓ أهمية تقدير المواد

تكمن أهمية التقدير فيمايلي:²

- التقدير الجيد يساعد على إعداد الموازنات التقديرية .
- تحديد أجود المواد ، وأفضل الطرق التي تقود إلى الإستخدام الامثل للموارد .
- يتم وضع هدف الكفاءة للعاملين للوصول إليه لزيادة شعورهم ووعيهم بقيمة تخفيض التكاليف كنوع من أنواع الحوافز.
- تحديد مايجب أن تكون عليه تكلفة المنتج فبالبدء التشغيل حتى يمكن على أساسها رسم السياسات الانتاجية والتسويقية.

ثالثا: تحليل الانحرافات

¹ مرجع نفسه ، ص: 209

² زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف، مدخل اتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات)، دار المريخ للنشر، الرياض ، 2013، ص : 209.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتموين كأداة رقابية

بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل موازنات لمختلف الوظائف يتم بعد ذلك متابعة الانجازات وذلك عن طريق مراقبة الموازنات ، وقد عرف M Gervais مراقبة الموازنة بأنها تتمثل في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية والتقديرية المحددة في الموازنات بغرض :

— البحث عن أسباب الانحرافات

— تزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات حول الانحرافات

— اتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة

— تقييم أداء المسؤولين

تعتبر عملية تحليل الانحرافات وسيلة لاكتشاف وإظهار الخلل وتحديد مصدره.¹

كما أن تحليل الانحرافات هو العملية التي تحدد إجمالي الاختلافات بين النتائج الفعلية والتقديرية ، وعندما تكون النتائج الفعلية أفضل من النتائج التقديرية، نحصل على انحراف مرغوب فيه ، وإذا كانت النتائج الفعلية أسوأ من النتائج التقديرية ، فسنحصل على انحراف غير مرغوب فيه.²

وحساب الانحرافات مؤسس على خوارزمية حسابية Algorithmme ، وتوجد ثلاثة طرق لذلك وتتمثل هذه الطرق فيما يلي:³

❖ الطريقة المحاسبية: والتي تميز بين انحراف المواد وانحراف اليد العاملة والتي تعد مصاريف مباشرة و انحراف المصاريف غير المباشرة.

❖ الطريقة الأمريكية المستوحاة: من المقاربات التحليلية والتي تميز بين انحراف المواد و انحراف اليد العاملة والتي تعد مصاريف متغيرة مباشرة و انحراف المصاريف الثابتة.

❖ طريقة مراقبة الموازنات : والتي تحسب عدد كبيراً من الانحرافات الضرورية لفهم الانحرافات بالنسبة للموازنة ، مع ضرورة تحليل وتفسير جميع الانحرافات (الحجم، المردودية، السعر و المزيج) وهذا ما سنعتمد عليه في بحثنا .

¹ Brigitte Diriath, **Control de Gestion**, 3eme edition, Donod ,Paris, 2002, p 71.

² د- زهير عمرو دردر، مرجع سابق، 2013، ص : 209.

³ J.Meyer **gestion budgeétaire**, 7^e edition ,dunod , Paris ,1978 ,P 32

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

الانحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة أي في صالح المؤسسة أو غير ملائمة أي في غير صالحها تنقسم الى قسمين:¹

✓ انحرافات ترجع الى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفاعلية وهي انحرافات خاضعة للرقابة.

✓ انحرافات ترجع الى عوامل خارجية وهي انحرافات غير خاضعة للرقابة.

عند تحليل الانحرافات يجب ان يركز الاهتمام على الانحرافات غير العادية أي على تلك العناصر التي يختلف فيها الأداء الفعلي عن الأداء التقديري بدرجة كبيرة (سواء كانت ملائمة او غير ملائمة). ومزاولة أسلوب الإدارة بالاستثناء تمكنا من الاستقصاء فقط عن أسباب الانحرافات التي تجاوزت المستوى المقبول أو المسموح به أو المحدد مسبقا، وعدم تحليل جميع الانحرافات. وينجم هذا الاجراء ربح كبير في الوقت المستغرق في تحليل الانحرافات والاستقصاء عنها وبالتالي توفير في التكاليف. وعند تحديد المستويات المقبولة يجب ان نأخذ بعين الاعتبار تكلفة الاستقصاء عن أسباب الانحرافات ونقارنها بقيمة المعلومات الناتجة من الاستقصاء، كما يجب أن نستبعد من الدراسة والتحليل الانحرافات العشوائية أو الغير الخاضعة للرقابة في المدى القصير.

إن مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض ان العناصر الأخرى تبقى ثابتة. ويفترض بأن هناك عنصرا فقط وهما الكمية والسعر فالتحليل يكون بالشكل التالي:

الانحراف الكلي = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

إذا رمزنا لكل من:

Q_r : الكمية الفعلية

Q_s : الكمية المعيارية

P_r : السعر الفعلي

P_s : السعر المعياري

الانحراف الكلي: $(Q_s \cdot P_s) - (Q_r \cdot P_r)$

رابعا: الانحراف على التكاليف المباشرة: الأعباء المباشرة هي أساسا المواد واليد العاملة المباشرة، حيث نفترض أنها تتناسب مع الكميات المنتجة، الانحرافات يمكن أن تنتج عن اختلاف:¹

¹ محمد فركوس، مرجع سابق، ص: 41-44.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتموين كأداة رقابية

- الكميات من المواد ، أو ساعات اليد العاملة المباشرة؛
 - التكاليف الوحديّة، سعر المواد، تكلفة ساعة اليد العاملة؛
- إلا أن دراستنا سوف تتمحور على دراسة انحراف المواد لأنها تمس موضوعنا.

❖ انحراف المواد الأولية :

يتحدد الانحراف في تكلفة المواد بالفرق بين التكلفة المعيارية للمواد وبين التكلفة الفعلية

ويتم تحليل انحراف المواد بثلاث طرق هي:²

1. التحليل الثنائي لانحرافات المواد (انحرافين : سعر وكمية)؛
2. التحليل الثلاثي لانحرافات المواد (ثلاثة انحرافات : كمية ، سعر و مشترك)؛
3. التحليل الرباعي لانحرافات المواد (أربعة انحرافات : سعر ، مشترك ، مزج و ناتج).

وسوف نتناول في بحثنا التحليل الثلاثي .

التحليل الثلاثي لانحرافات المواد : في ظل التحليل الثنائي لانحرافات المواد يقسم الانحراف الاجمالي إلى ثلاث انحرافات :

أ. **انحراف الكمية:** ويرجع الى اختلاف الكمية الفعلية المستخدمة عن الكمية المعيارية المسموح بها.

وتحسب وفق النموذج التالي:³

انحراف الكمية = (الكمية الحقيقية - الكمية المعيارية) . السعر المعياري

وترجع أسباب انحراف كمية المواد إلى تشغيل عمالة غير فنية أو غير مدربة، فضلا عن وجود تلف قي هذه المواد أو مخالفة المواد للمواصفات المقررة مسبقا أو وجود أعطال في الآلات وغير ذلك من الأسباب، ومن الضروري التنبيه أن مسؤولية انحراف كمية المواد المباشرة تقع على عاتق إدارة الإنتاج.⁴

¹ لخضاري صالح ، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق أطرو سكيكدة ، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2007، ص ص 112_ 116.

² عبد الحفي عبد الحفي مرعي و مُجّد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص: 235.

³ أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية)، دارصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2011، ص: 148

⁴ مُجّد عبد الفتاح العشموي، نظام التكاليف الصناعية (لأغراض القياس والرقابة)، دار البيازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011، عمان، ص: 311.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتموين كأداة رقابية

ب. انحراف السعر: ويرجع إلى اختلاف السعر الفعلي للمواد عن سعرها المعياري. ويحسب وفق النموذج التالي:¹

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

يساعدنا حساب هذا الانحراف في تحديد مدى كفاءة قسم التموين، وكذا معرفة مدى تقلبات الأسعار في السوق.

ويرجع أسباب انحراف سعر المواد إلى تقلبات أسعار المواد بسبب اختلاف مصادر التوريد وشروط الدفع والتسليم أو قد ترجع إلى اختلاف المواصفات الفعلية عن المواصفات المخططة مسبقاً، ومن الضروري التنبيه على أن مسؤولية انحراف سعر المواد تقع على عاتق إدارة لمشتريات.²

ت. الانحراف المشترك: (الكفاءة) هو ناتج عن حاصل ضرب الفرق بين السعر الفعلي والسعر المعياري في الفرق بين

الكمية الفعلية والكمية المعيارية. ويحسب وفق النموذج التالي:

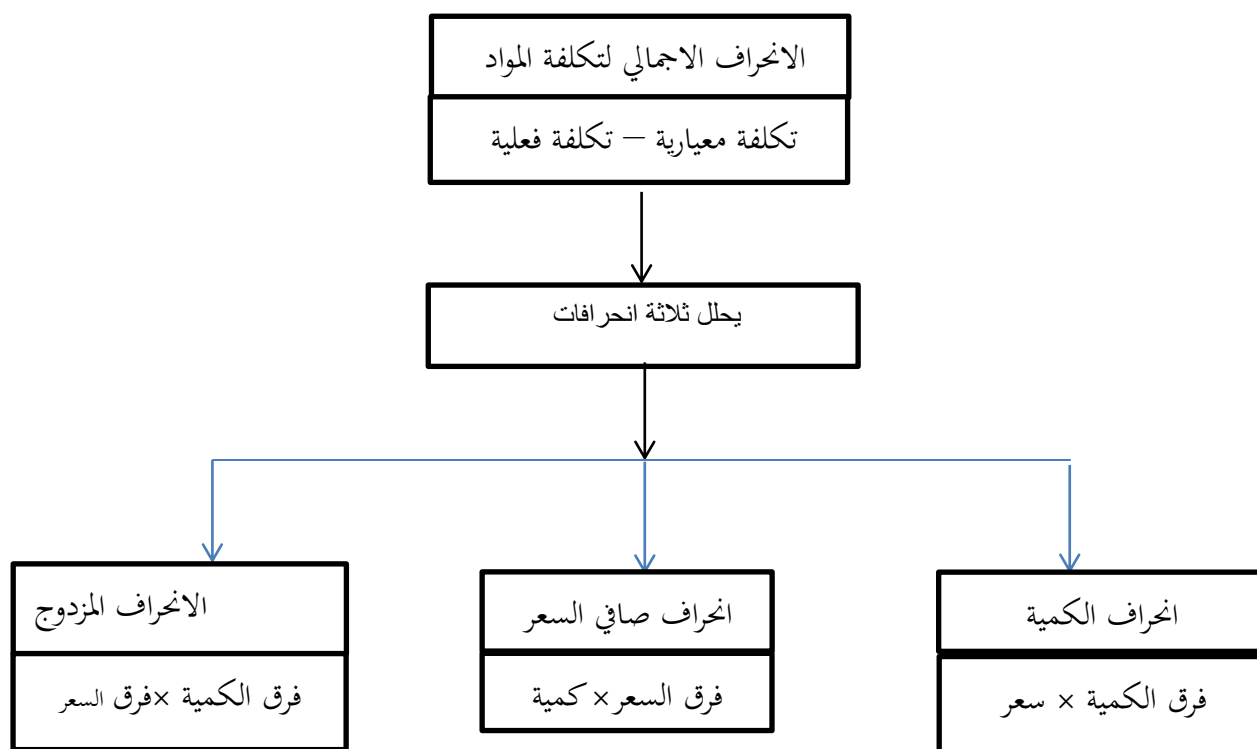
$$\text{الانحراف المشترك} = (\text{الكمية الحقيقية} - \text{الكمية المعيارية}) \times (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي})$$

مسؤولية الانحرافين السابقين معا .

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 149

² محمد عبد الفتاح العشاوي، مرجع سابق، ص: 311

شكل رقم (3) : التحليل الثلاثي لانحرافات المواد



المصدر : مُجَّد عبد الفتاح العشماوي، ، نظام التكاليف الصناعية (لأغراض القياس والرقابة)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011، عمان، ض: 313.

المطلب الثالث: اتخاذ الإجراءات التصحيحية

من البديهي أن تحليل الانحرافات وتقصي أسبابها يكونان عديمي الجدوى إذا لم يقترنا باتخاذ الخطوات المؤدية إلى تصحيح الوضع السليم ، وهنا لابد من دراسة مختلف الخطوات والإجراءات التي يمكن إتباعها واختيار الأفضل و الأنسب منها لاتخاذ الإجراء التصحيحي إذا لزم الأمر .¹

وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف ، واتخاذ القرارات لمعالجة هذه الانحرافات ومنع تكرارها مستقبلا ، وهو ما يتطلب :²

¹ لخضاري صالح ، مرجع سابق، ص: 112-116.

² أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق، ص: 153-154.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

- مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عنها ، سواء كان ذلك من خلال المطالبة بتقديم تفسيرات خطية عن هذه الانحرافات ، أو الاجتماع بهم ومناقشة هذه الانحرافات سواء كانت ايجابية أو سلبية .
- اتخاذ القرارات بخصوص الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة هذه الانحرافات وتحديد الطرق والوسائل التي يتم من خلالها معالجة وتصحيح الأوضاع غير الايجابية وتفادي تكرارها مستقبلا.
- متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية من خلال :

- إجراءات دراسات وأبحاث لتحسين وضعية المؤسسة
- التأكد من مدى واقعية الأهداف المخططة مسبقا ومدى قابليتها للتحقيق وقدرة المؤسسة على بلوغها .
- تعديل الأهداف المخططة و إعادة برمجة الموازنات التقديرية وفقها .
- نقل الأساليب والتقنيات التي ساهمت في تحقيق نتائج إيجابية في قسم من الأقسام الأخرى في المؤسسة.
- تحفيز المسؤولين والرفع من أدائهم.

ويتوقف علاج الانحرافات على العوامل التالية:¹

بالنسبة للمواد :

- التدريب ونوعية العاملين ؛
- البحث عن موردين جدد؛
- شراء المعدات الالكترونية ؛
- الاشراف المستمر وإعطاء التعليمات بدقة؛
- البحث عن مواد أفضل (الشركات الحاصلة على الايزو).
- اجراء الصيانة وإصلاح الالات بانتظام
- شراء الالات جديدة والادوات اللازمة
- مراعاة الدقة عند وضع المعيار

¹ محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص: 288.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتموين كأداة رقابية

بالنسبة للسعر:

وهي كالتالي:¹

- تعديل المعيار؛
- التفاوض مع المودين؛
- الدقة في توقيت الشراء؛
- تنمية المهارات الشرائية لدى إدارة المشتريات؛
- مراعاة الدقة في تحديد إجراءات لشراء؛
- ضرورة الاهتمام بدراسة السوق للمواد المختلفة.

¹ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق، ص: 153-154.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية للتمويل كأداة رقابية

خلاصة الفصل الثاني:

على ضوء ما سبق نستنتج أن للموازنة التقديرية للتمويل دور كبير في المؤسسة ، حيث تعتبر أداة فعالة من أدوات الرقابة في التسيير . إذ يتوقف نجاح نظام الموازنات التقديرية على حد كبير إلى الدقة في التقدير، و أن الهدف الأساسي من إعدادها هو تحديد الانحرافات لمعرفة مصادر الخلل و إكتشافها من أجل تفاديها والقيام بالإجراءات التصحيحية. حيث أن الهدف من الرقابة على الموازنة التقديرية للتمويل هو:

- ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة في الوقت المناسب وبأقل تكلفة؛
- ضمان إتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالتمويلات في أوقاتها المناسبة؛
- إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة ؛
- تحديد الانحرافات ومعالجتها .
- ويتم معالجة الانحرافات عند معرفة الأسباب المؤدية لها والتي من بينها :
- القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفاعلية
- نقص التدريب والكفاءة للعاملين
- الدراسة الغير الكافية للسوق
- ويتطلب معرفة الأسباب إجراء تصحيحات لتفادي الوقوع فيها مستقبلا والتي من بينها :
- ضرورة الاهتمام بدراسة السوق للمواد المختلفة ؛
- تعديل الأهداف المخططة وإعادة برمجة الموازنات التقديرية وفقها ؛
- البحث عن موردين أفضل؛
- مراعاة الدقة في التقدير .

**الفصل الثالث: دراسة
حالة مؤسسة الاسمنت
عين التوتة فرع تقرت**

تمهيد

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث والمتمثلة في الفصلين السابقين ، نقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع وذلك بإجراء دراسة ميدانية على شركة الاسمنت عين التوتة فرع تقرت محاولين إبراز الجوانب المتعلقة بدراستنا.

بالرغم من إعتبار نظام الموازنات نظام اختياري إلا أن بعض المؤسسات تهتم به لأهميته العلمية كأداة رقابية. سنحاول من خلال هذا الفصل دراسة هذه الاداة واستخدامها في المؤسسة، و ما إذا كانت تراقب بها فعلا ام لا . حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

المبحث الاول : تقديم عام حول مؤسسة الاسمنت عين توتة - فرع تقرت -

المبحث الثاني :حساب انحرافات الموازنة التقديرية للتمويل وتحليلها في مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

المبحث الأول :تقديم عام حول مؤسسة الاسمنت عين توتة - فرع تقرت -

بعد إختيار مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت- بإعتبارها احد المؤسسات التي تنشط في الاقتصاد الوطني وتمس دراستنا، لهذا سوف نعرض تقديم عام حول المؤسسة ودراسة نشاطها من خلال هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول : نبذة تاريخية عن نشأة مؤسسة الاسمنت عين التوتة-فرع تقرت-

تأسست الشركة الوطنية لمواد البناء (SCNMCE) بأمر رقم 280/67 المؤرخ في 1967/12/20 من أجل تصنيع وتسويق مواد البناء نتيجة الاندماج المتزايد للأسواق الوطنية في إطار عوملة الاقتصاد وتسارع التجديد التكنولوجي ثم لإعادة هيكلة (SCNMCE) بالمرسوم رقم 322/82 المؤرخ في 1980/10/30 التي صنت الى ثلاث شركات جمهورية متمثلة في (ERCE/ERCC/ERCDE)¹:

➤ ERCE المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالشرق (قسنطينة).

➤ ERCC المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالوسط (الجزائر العاصمة).

➤ ERCDE المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالغرب (وهران).

ذكرنا سابقا كيف تأسست الشركة الوطنية لمواد البناء كما ذكرنا أن أحد فروع المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته للشرق (قسنطينة) :يرتكز المفهوم الجديد لهذه المؤسسة على وحدات أساسية للحياة الاقتصادية ترتبط بين مختلف عوامل إنتاج البناء (من عوامل ورأس مال) فهي تضم مجموعة من المصانع و الشركات التجارية فهي تعمل قصد التسويق وتحقيق الأرباح موزعة كما يلي:

● مصنع عين توتة(AT) ولاية باتنة.

● مصنع (AH) ولاية سكيكدة.

● مصنع (AK) ولاية سطيف.

● مصنع(AB) ولاية قسنطينة .

¹ وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

الوحدة التجارية تقرت وحدة من بين وحدات عين توتة حيث تقع هذه الشركة (عين توتة) على الطريق الوطني رقم 28 الرابط بين بركة وتمر بها خط السكة الحديدية العابر على المضاب العليا (عين توتة- مسيلة) وتبعد عن مقر الدائرة 15 كلم وتقع على ارتفاع قدره 870م مع العلم أن الشركة مزودة بخطين كهربائيين وكذا بأنبوب الغاز الطبيعي, تقوم هذه الشركة بإنتاج الإسمنت بكافة أنواعه وتقوم بصرفه الى الوحدات التابعة لها التي منها الوحدة التجارية تقرت حيث تقوم هذه الأخيرة ببيع الإسمنت على مستوى المؤسسات والشعب عبر الولايات.

المطلب الثاني : تقديم المؤسسة محل الدراسة:

1. التعريف بالمؤسسة:

تعتبر الوحدة التجارية للإسمنت - تقرت- فرع من فروع شركة التسويق لمواد البناء بالشرق وتحديد لشركة عين التوتة (كما ذكرنا سابقا) حيث في الآونة الأخيرة حدث تقسيم من طرف المجمع وهذا لسبب خصوصية مصنع حجر السود فأراد المدير العام للمجتمع (ERCE) إيجاد قبل تشتت باقي المصانع و الوحدات التجارية فتخلص من الشركة الإنتاجية بضم وحداتها الى اقرب مصنع لها وهذا هو الحل الذي رآه مناسب وكانت الوحدة التجارية لتقرت منتسبة الى مصنع عين التوتة وهذا لكونها أقرب مصنع لها ,حيث تعتبر هذه الوحدة وحدة نشيطة لسير عملية التسويق من بدايته الى نهايته, فقد كانت تسير في الفترة الاستعمارية من طرف معمر الى غاية 1967, حيث تأسست سنة 1970, تقع في تراب تقرت بولاية ورقلة يحدها شمالا المنطقة الصناعية وجنوبا مصلحة الضمان الاجتماعي وشرقا مؤسسة النقل بالسكة الحديدية وغربا مؤسسة النقل البري للحافلات .

تبلغ مساحتها 16000م وتضم يد عاملة قدر ب 74 عامل موزعين على مهام مختلف التوزيع والتسويق. في 1 جويلية 2008 اصبحت شركة تسويق مواد البناء للشرق تحت التصفية والوحدة التجارية تقرت تابعة للتصرف والتسمية الجديدة شركة الإسمنت عين التوتة -الوحدة التجارية -تقرت - وبقي المقر والسير الإداري على حاله وحدث تغيير طفيف في بعض المواد القانونية أي القانون الداخلي للشركة . تشرف الوحدة على التسيير و المراقبة الداخلية بالإضافة الى إدارة ثلاث نقاط بيع متمركزة في كل من ورقلة , ايليزي, الوادي وتستقبل الوحدة الإسمنت إضافة الى عين التوتة من: عين الكبير(سطيف), حجر السود (سكيكدة), حامد بوزيان (قسنطينة) ووحدة تبسة, وذلك عند حصول مشكل ما أو تأخير من شركة عين التوتة .

تستقبل هذه الوحدة الإسمنت إما عن طريق السكة الحديدية أو بواسطة وسائل النقل الخاصة التي تتعامل معها الوحدة.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

تقوم هذه المؤسسة بتعبئة وتوزيع عدة أنواع من الإسمنت نظرا للحاجة الماسة إليها وهي :
الإسمنت العادي, الإسمنت المائي, الجير المائي, الإسمنت الأبيض, وهكذا تقوم بتلبية احتياجات المواطنين والمؤسسات وكذا طلبات السوق الوطني.¹

➤ **الإسمنت العادي**: هذا النوع يعرف طلبا كثيرا في الأسواق لذا فإن المؤسسة تبدل كل ما بوسعها لتوفير الكميات المناسبة وفي الوقت المناسب هذه الكميات التي تكون مبرمجة مسبقا ولكن في بعض الأحيان لا تستطيع المؤسسة تلبية كل الطلبات وذلك لأسباب خارجية عن نطاقها كتوقف التموين من أحد المصانع المنتجة , وأحيانا يكون العكس أي وجد فائض في السلعة لدرجة تراكم الإنتاج .

➤ **الإسمنت المائي**: وهو منتج نادر نوعا, حيث يزيد الطلب عليه في الصحراء وذلك يعود لطبيعة البيئة الصحراوية و التي يلائمها هذا النوع من الإسمنت ولكن عرضه وتلبية طلباته تبقى ضعيفة من طرف المؤسسة وهذا لمحدودية إنتاج هذه السلعة على مستوى المؤسسة الإنتاجية.

➤ **حجر السود**: فهو منتج متوفر نظرا لقلّة الطلب عليه من جهة أخرى وفرة الشيء يقال عن الإسمنت الأبيض فهو يعتبر جد متوفر و بإمكان المؤسسة توفير الكميات المطلوبة منه.

2. أهداف المؤسسة محل الدراسة وأهميتها من الناحية الاجتماعية و الاقتصادية:

2-1- أهداف المؤسسة محل الدراسة:

يعتبر الإسمنت مادة أساسية ذات استهلاك واسع لذلك نجد للوحدة أهداف رئيسية تسعى جاهدة الى تحقيقها وهذا تلبية حاجات المواطنين ومن هذه الأهداف :

- محاولة توفير مادة الإسمنت لكل المواطنين.
- توفير المنتج بالكميات و الجودة اللازمة في السوق.
- تأمل الى تحسين نوعي للمنتج.
- محاولة تقليص من تكاليف الإنتاج.
- تهدف الوحدة الى وضع خطة إنتاج حسنة تهدف خاصة الى الاستغلال العقلاني و الأمثل لوسائل الإنتاج.
- محاولة المتنبئ والقيام بالتوقعات في مجال التسويق.

¹ وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

- كسب الثقة بين العملاء وتلبية طلباتهم مع الطلب وأهداف المؤسسة.
- البحث عن أسواق جديدة.
- تحقيق الأهداف المبرمجة للشركة والمسيطرة بأقل تكلفة.
- تحسين الوضعية الاجتماعية للعمال.
- تحقيق المنفعة الاقتصادية للوطن.

3- أهمية المؤسسة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية:

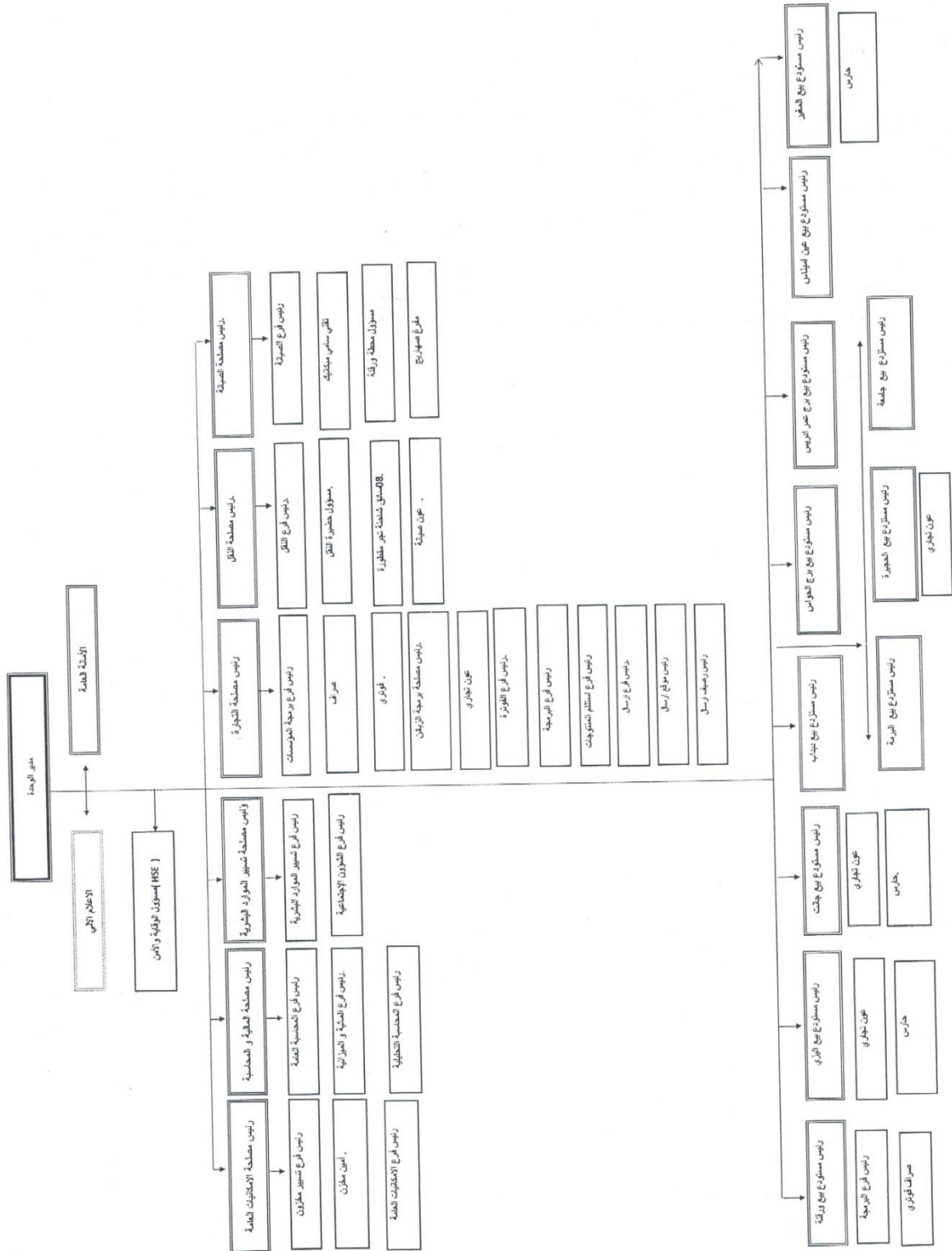
تكتسي هذه الوحدة أهمية بالغة سواء من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية في, فالوحدة تلعب دورا هاما على المستوى الوطني إذ أنها تلبي جزء كبير احتياجات المؤسسات و المواطنين من مادة الإسمنت بأنواعها لهذا فالوحدة تغطي جزء كبير من احتياجات الجنوب.

بالإضافة الى الدور الاقتصادي, فالوحدة تلعب دور اجتماعي هام إذ أنها تساهم في النهضة والتطور الحضاري حيث تقوم أولا بالتقليل من ظاهرة البطالة, وكذا تحسين المستوى المعيشي خاصة في ظل المشاريع في المنطقة.¹

¹ وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

الشكل رقم(4): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت عين التوتة فرع-تقرت-



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

المطلب الثالث: الدراسة التحليلية للهيكل التنظيمي:

يعتبر الهيكل التنظيمي بصفة عامة عبارة عن تحديد وتوزيع المسؤوليات التي يتم توزيع نشاط المؤسسة على الأفراد العاملين بها سواء كانوا معتمدين أو مشرفين ثم هؤلاء الأفراد بناء على المسؤوليات.

كما أن الهياكل التنظيمية ليست هيكل نموذجي وإنما تختلف باختلاف المؤسسة لحجمها وطبيعة عملها. وهي كالتالي:¹
أولاً: التعريف بمصلحة المستخدمين:

وهي المصلحة الخاصة بالتنشيط وتسيير العمال وهي المنسق الوحيد بين العلاقات العالمية كما تحتوي على ملفات المستخدمين والمكلف بالشؤون الاجتماعية كحوادث العمل, تهتم بمراقبة كشف الأجور وكذا الاتصال المباشر بالمصالح الأخرى وهذا المعرفة الغيابات و الحضور و الانضباط في العمل وتتكون هذه المصلحة من:

أ. رئيس مصلحة تسيير المستخدمين: هو الشخص المكلف بتسيير شؤون الموارد البشرية في المنطقة.

ب. رئيس فرع تسيير المستخدمين: يتمثل نشاطه في مساعدة رئيس المصلحة في تسيير ومتابعة المنظمة.

ج. مراسل اجتماعي: هو الشخص الذي يقوم بالمراسلات الاجتماعية للعمال مثل الاتصال بمركز الضمان

الاجتماعي لتعويض مصاريف الأدوية للعمال وغيرها من المراسلات الاجتماعية .

ثانياً: التعريف بمختلف المصالح

أ. المدير العام: هو الذي يشرف على مراقبة وتسيير و إدارة وحدة تقرت بالإضافة الى ستة نقاط بيع أخرى لأنه هو المسؤول الأول على هذه الوحدة ولا بد أن يكون حرص في متابعة كل الأعمال, فعليه معرفة كل كبيرة أو صغيرة في المؤسسة فلا يتصرف أي عامل في مهنته دون الاسترشاد به.

ب. الأمانة العامة: وتقوم هذه الأخيرة بربط علاقات العمل مع المدير سواء كانت داخلية أو خارجية, بالإضافة الى الأعمال الخاصة والسرية وتسجيل مختلف الاتصالات واستقبال الزوار.

ج. مصلحة الإمكانيات العامة: وهي مصلحة مكلفة بتسيير حاجيات العمل وملتزماتهم أثناء العمل كما تتكلف بتسيير عتاد المكاتب.

د. مصلحة التجارة: تلعب هذه المصلحة دوراً أساسياً في مهام الوحدة حيث تقوم باستعمال وتوجيه الزبائن كل حسب طلبه, وتقوم بتوزيع المواد عبر مراكز البيع والمستودعات التابعة لها وتنظيمها وتقسيم هذه المصلحة الى أربع فروع:

¹ وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

1) فرع البرمجة: ويقوم هذا الفرع ببرمجة الكميات المطلوبة من مكان الشراء وبرمجة المواد المباعة من حيث (الكمية, النوعية, تاريخ الاستلام).

2) فرع الإرسال: هذا الفرع يستلم البضائع بناء على فاتورة كل من زبون وهي وثيقة يومية من طرف هذا الفرع فيها جميع الكلمات المسلمة و من أهم الوثائق وثيقة الخروج.

3) فرع الفوترة: هذا الفرع بمحاسبة المبيعات المالية للزبائن, وإعداد التقارير التجارية و التمويل من حيث الكمية التي دخلت و المبيعات المتبقية ويكون ذلك(شهريا, ثلاثيا, سداسيا, سنويا) وهذا نظرا لحجم المبيعات الضخمة وإعداد وكشف خاص بالعملاء الذين يمتلكون سجلا تجاريا ورقميا وإحصائيا ورقم بطاقة الحرفي وتقديمه الى مفتشية الضرائب.

هـ- مصلحة المحاسبة والمالية: وتلعب هذه المصلحة دورا هاما وأساسيا في المؤسسة حيث تقوم بتحديد كل حركة في المؤسسة وتقوم بدراسة الميزانية و التوقعات المؤسسات من دخول ومصاريف و الإشراف على الشؤون المالية للمؤسسة تضم المصلحة فرعين:

01 فرع المحاسبة: يقوم الفرع بإدخال كل حركة مالية في الجريدة المالية ومتابعة الحالة المالية للمؤسسة ومن أهم مهامها أنها تقوم بحساب أجر العمال شهريا و الوثائق المستعملة في هذا الفرع: بطاقة الضرائب.

02 فرع الميزانية المالية: يقوم هذا الفرع بإعداد الميزانية التقديرية كما يعمل على متابعة حركة الأموال بين الشركة والبنك لمعرفة ما لهم وما عليهم وكذلك يعمل على تجسيد ديون الموردين

و- مصلحة النقل والصيانة: وتنقسم إلى قسمين:

1) فرع النقل: يتكلف هذا الفرع بتسيير النقل داخل الوحدة كما يسير الناقل الخاص بالوحدة لما في ذلك من توفير

النقل للتموين والتوزيع, يلعب النقل دورا هاما وكبير و خاص بالنسبة لمصلحة التجارة, كما لها علاقة مع شركة النقل بالسكك الحديدية وشركة النقل البري.

2) فرع الصيانة: يلعب دورا هاما في هذه المصلحة وخاصة فرع النقل كما تعمل صيانة عتاد والآت الشركة بمختلف أنواعها كما أنها تقوم بإصلاح ومراقبة الآلات ولديها قسمين:

أ. فرع الصيانة: ويهتم بتصليح وصيانة الشاحنات كما يعمل على تشحيمها وتنظيمها.

ب. مصلحة الميكانيك الصناعية: ويشرف على تصليح وصيانة آلات مركز التوزيع.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

3) مصلحة تموين وتسيير المخزون: تعتبر هذه المصلحة للعرض و الطلب وهذه الوحدة ويكتمل دورها في استقبال السلع و مواد البناء من طرف المومنين وذلك بمساهمة مصلحة النقل ثم تخزين هذه البضائع في المخزن لكي يتم توزيعها فيما بعد.

وتنقسم هذه المصلحة إلى فرعين:¹

أ. فرع التموين: مهمتها هي تموين الوحدة ويكتمل دورها بتزويدها بالمواد الأولية.

ب. فرع تسيير المخزون: مهمته هو تخزين المواد الحفوظة عليها من التلف كما يقوم بمراقبة ومتابعة حركة دخول وخروج الأنواع المختلفة من المخزون الخاص كما يقوم بإعداد قيم وكمية الدخول و الخروج والمتبقي للمخزن , شهريا , ثلاثيا , سداسيا , سنويا.

المبحث الثاني : حساب انحرافات الموازنة التقديرية للتموين وتحليلها لمؤسسة الاسمنت عين التوتة- فرع

تقرت-

تعتبر موازنة التموينات أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث الرقابة حيث يتم إعدادها من طرف مسؤول (رئيس مصلحة المالية والمحاسبة) بإعتماده على المعلومات التي يتحصل عليها من مصادر مختلفة داخل المؤسسة عن الاداء الفعلي ومقارنته بالأداء المحدد في الموازنة للمؤسسة وتعتبر هذه المعلومات الأساس للقيام بممارسة وظيفة الرقابة. وسنحاول في هذا المبحث حساب وتحليل انحرافات موازنة التموين لسنتي 2015-2016 وذلك اعتمادا على معطيات مدير مصلحة المالية والمحاسبة.

الاطار المكاني: مؤسسة الاسمنت عين التوتة فرع تقرت.

الاطار الزمني: دراسة تحليلية لانحرافات موازنة التموين لسنة 2015/2016.

المطلب الاول: أدوات جمع المعلومات وتحليل النتائج

من أجل جمع المعلومات موضوع هذه الدراسة إعتمدنا على أداتين متمثلتان هما:

* الوثائق(الموازنات):

¹ وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

بالاعتماد على الموازنات التقديرية نستطيع من خلال دراستها وتحليلها التوصل إلى نتائج مهمة ومفيدة وكذلك هذه النتائج ستساهم في إيجاد إستنتاجات حول القضية المطروحة.

* المقابلة الشخصية:

تفيد المقابلة التي أجريت مع الوحدة في التأكد من الحقائق والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، كما توتيح لنا هاته الأداة بمناقشتها، كما تسمح بتكوين صورة واقعية عن الإشكالية.

* تحليل المقابلة

تم التوصل من خلال المقابلة إلى النتائج التالية:¹

تقوم مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت - بإعداد موازنة التموينات من طرف رئيس مصلحة المالية والمحاسبة حيث يتم التقدير لجميع المواد بالكم والسعر والتي تسعى المؤسسة من خلاله بتحقيق مجموعة من الاهداف:

- عقلانية التسيير
- تخفيض التكاليف التي تتكبدها المؤسسة في حالة عدم استخدام التقديرات، التقليل من المخزون إلى أقصى درجة.

تعتمد المؤسسة في عملية التقدير على السنة الماضية و على الظروف الطبيعية كعامل الحرارة مثلا في تقدير الكميات لبعض المواد.

تعمل المؤسسة على حساب الانحرافات للتأكد ما إذا كان نظام الموازنات نظاما فعالا أم لا. حيث يسمح لها معرفة أسباب تلك الانحرافات ومعالجتها بإتخاذ الاجراءات اللازمة من طرف المؤسسة الام.

المطلب الثاني : حساب وتحليل انحرافات موازنة التموينات لسنة 2015

تقوم المؤسسة محل الدراسة بإعداد الموازنة لمجموعة من المواد (أكياس الاسمنت، الكربونات، الكهرباء، الماء، بطاريات، هواء مضغوط، الشحوم، غاز صناعي) إلا أن التقدير يقتصر على بعض المواد التي تحصلنا فيها على المعلومات.

¹ ملحق رقم (1).

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

سنلخص الانحرافات الخاصة بموازنة التموين بالجدول التالية :

قبل التطرق إلى حساب الانحرافات سنقوم بعرض المعطيات التي تساعدنا في حساب الانحرافات في الجدول التالي:

الجدول رقم(2): يوضح معطيات التكاليف للمواد محل الدراسة

المواد	الكمية التقديرية	السعر التقديري	التكلفة التقديرية	الكمية الفعلية	السعر الفعلي	التكلفة الفعلية
أكياس الاسمنت	2280000	0.0190	43320	1599989	0.0190	30400
الكهرباء	600000	0.0040	2400	599500	0.0040	2398
الكربونات	1200000	0.0137	16440	338232	0.0082	2773.50

المصدر: من إعداد الطالبة إيمادا على الملاحق رقم(1,2,3,4,5,6)

أولاً: حساب الانحراف الاجمالي

الانحراف الاجمالي = التكاليف التقديرية - التكاليف الفعلية

$$\Delta = (QsPs) - (QrPr)$$

جدول رقم (3): الانحراف الاجمالي لسنة 2015

المواد	التكاليف التقديرية	التكاليف الفعلية	الانحراف الاجمالي
أكياس الاسمنت	43320	30400	12920
الكهرباء	2400	2398	2
الكربونات	16440	2773.50	13666.49

المصدر: من إعداد الطالبة إيمادا على الملاحق(5,6)

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

❖ تحليل الانحراف الاجمالي:

نلاحظ خلال هذه السنة أن الانحراف الاجمالي موجب ملائم بالنسبة للكهرباء غير أنها حققت انحراف موجب لكل من أكياس الاسمنت،الكربونات،إلا أنه غير ملائم بالنسبة للمؤسسة ويعود هذا إلى الاسباب التالية:

✓ سوء تقدير مدير مصلحة المالية والمحاسبة وإعتماده على سنة 2014 كأساس.

✓ وفرة مخزون آخر المدة لسنة 2014 والذي غطى احتياجات المؤسسة.

ثانيا: حساب انحراف الكمية وتحليله :

انحراف الكمية = (الكمية التقديرية - الكمية الفعلية) × السعر المقدر

$$\Delta Q = (Q_s - Q_r) \cdot P_s$$

جدول رقم (4) : انحراف الكمية لسنة 2015

المواد	الكمية التقديرية	الكمية الفعلية	السعر المقدر	الانحراف
أكياس الاسمنت	2280000	1599989	0.0190	12920.209
الكهرباء	600000	599500	0.0040	2
كربونات	1200000	338232	0.0137	11806.2216

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الملاحق رقم (2،5،3)

❖ تحليل الانحراف :

نلاحظ بأن انحراف الكمية خلال هذه السنة موجب ، وذلك لأن تقديرات المؤسسة للكمية كانت أعلى من الكمية الفعلية ، وهذا ما تسعى إليه المؤسسة وضع تقديرات تفوق الفعلية لكي تتمكن من تلبية طلباتها للمواد، إلا ان كان هناك تفاوت كبير بين الكمية المقدره والفعلية لكل من أكياس الاسمنت و الكربونات والذي يعود سببه إلى سوء التقدير ونقص الاساليب العلمية في عملية التقدير. على عكس الكهرباء كان تقديرا جيدا ولم يكون هناك فرق كبير بين المقدر والفعلي.

ثالثا: حساب انحراف السعر وتحليله:

انحراف السعر = (السعر التقديري - السعر الفعلي) × الكمية الفعلية

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

$$\Delta P = (P_s - P_r) \cdot Q_r$$

جدول رقم (5) : انحراف السعر لسنة 2015

المواد	السعر المقدر	السعر الفعلي	الكمية الفعلية	الانحراف
اكياس الاسمنت	0.0190	0.0190	1599989	0
الكهرباء	0.0040	0.0040	599500	0
كربونات	0.0137	0.0082	338232	1860.276

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الملاحق رقم (2،4،6)

❖ تحليل الانحراف :

نلاحظ خلال هذه السنة انحراف السعر موجب بالنسبة لمادة الكربونات وذلك لان تقديرات المؤسسة للسعر فاقت الفعلية ، إلا أننا لاحظنا انحراف معدوم بالنسبة لأكياس الاسمنت و الكهرباء وهي حالة مثالية، ويعود هذا إلى التقدير الجيد من طرف المؤسسة للأسعار وهو ماتسعى إليه المؤسسة دائما .

رابعا: حساب الانحراف المزيج وتحليله :

الانحراف المزيج = (الكمية التقديرية - الكمية الفعلية) (السعر التقديري - السعر الفعلي)

جدول رقم (6) : انحراف المزيج لسنة 2015

المواد	التغير في الكمية	التغير في السعر	الانحراف
أكياس الاسمنت	680011	0	0
الكهرباء	500	0	0
الكربونات	861768	0.0055	4739.724

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الملاحق رقم : (2،3،4،5،6)

❖ تحليل الانحراف :

نلاحظ الانحراف المزيج لهذه السنة معدوم بالنسبة لمادة الكهرباء و أكياس الاسمنت وهي حالة مثالية تسعى لها المؤسسة، غير أنه ظهر الانحراف المزيج للكربونات موجب. وهو ماتسعى إليه المؤسسة فهو يدل على التقدير الجيد للمؤسسة والتسيير العقلاني.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

المطلب الثالث: حساب وتحليل الموازنة التقديرية للتموينات لسنة 2016

سنلخص الانحرافات في الجداول التالية:

الجدول رقم(7): يوضح معطيات التكاليف للمواد محل الدراسة

المواد	الكمية التقديرية	السعر التقديري	التكلفة التقديرية	الكمية الفعلية	السعر الفعلي	التكلفة الفعلية
أكياس الاسمنت	2040000	0.0185	37740	1332526	0.0190	25318
الكهرباء	600000	0.0040	2400	77500	0.0040	3100
الكربونات	1200000	0.0140	16800	993948	0.0140	13915

المصدر: من إعداد اطالبة إعمتادا على: الملاحق رقم(7,10,11)

أولا: حساب الانحراف الاجمالي:

جدول رقم (8): الانحراف الاجمالي لسنة 2016

المواد	التكاليف التقديرية	التكاليف الفعلية	الانحراف
أكياس الاسمنت	37740	25318	12422
الكهرباء	2400	2265	3100
الكربونات	16800	13915	2885

المصدر من إعداد الطالبة إعمتادا على الملاحق(7,8,9,10)

❖ تحليل الانحراف

نلاحظ خلال هذا السنة الانحراف الاجمالي موجبا بالنسبة لكل من أكياس الاسمنت والكهرباء والكربونات غير ملائم. وهذا يعود أساسا إلى التقدير الغير دقيق لأساس الموازنات وهي موازنة المبيعات وأيضا إلى تأخر وصول المواد الأولية و التموينات عن موعد حضورها المحدد فهذا التأخير سيؤدي إلى تؤخر الإنتاج وبالتالي إنتاج كمية أقل من الكمية المخطط لها في الوقت المحدد. الملاحظ أن المؤسسة لم تستفيد من العام الماضي ولم تتخذ الاجراءات اللازمة في عملية التقدير.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة – فرع تقرت-

ثانيا: حساب انحراف الكمية وتحليله

جدول رقم (9) : انحراف الكمية لسنة 2016

المواد	الكمية التقديرية	الكمية الفعلية	السعر المقدر	الانحراف
اكياس الاسمنت	2040000	1332526	0.0185	13088.269
الكهرباء	600000	775000	0.0040	-700
الكربونات	1200000	993948	0.0140	2884.728

المصدر من إعداد الطالبة اعتمادا على الملاحق رقم (7،8،10).

❖ تحليل الانحراف:

نلاحظ إنحراف الكمية لسنة 2016 موجب بالنسبة لأكياس الاسمنت و الكربونات وهذا ماتسعى إليه المؤسسة وهو التقدير في الكمية بأكثر من الكمية الفعلية كي لا تقع في عدم القدرة على تلبية الطلبية. غير أنه ظهر الانحراف للكهرباء سالب وهو أن الكمية المقدره فاقت الكمية الفعلية وهذا يعود إلى سوء التقدير مما جعل سبب الانحراف في كمية الكهرباء يعود إلى قسم الانتاج.

ثالثا : حساب انحراف السعر وتحليله

جدول رقم (10) انحراف السعر لسنة 2016

المواد	السعر التقديري	السعر الفعلي	الكمية الفعلية	الانحراف
أكياس الاسمنت	0.0185	0.0190	1332526	-666.263
الكهرباء	0.0040	0.0040	775000	0
الكربونات	0.0140	0.0140	993948	0

المصدر من إعداد الطالبة اعتمادا على ملاحق رقم (7،9،11)

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

❖ تحليل الانحراف :

نلاحظ خلال هذه السنة إنحراف السعر موجب بالنسبة للكهرباء يعود إلى سوء التقدير وإعتمادها على السنة الماضية ، وسالبا لكل من أكياس الاسمنت و الكربونات وهذا يعود إلى قسم التموين وذلك راجع إلى سوء التقدير وعدم دراسة العوامل التي تم التقدير على أساسها بطريقة جيدة.

رابعا : حساب الانحراف المزيج وتحليله

جدول رقم (11) انحراف المزيج لسنة 2016

المواد	الكمية	السعر	الانحراف
أكياس الاسمنت	707474	-0.0005	-353.737
الكهرباء	-175000	0	0
الكربونات	206052	0	0

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على ملاحق رقم (9,10,11)

❖ تحليل الانحراف :

نلاحظ خلال هذه السنة انحراف سالبا لكل من أكياس الاسمنت وذلك بسبب سوء التقدير في السعر والكمية معا ، وهذا راجع إلى قسم التموين والانتاج معا. أما بالنسبة لكل من الكهرباء والكربونات فكان الانحراف معدوم وهي الحالة المثالية التي تسعى المؤسسة الوصول لها.

❖ الاجراءات التصحيحية المتخذة للمؤسسة محل الدراسة خلال سنتي 2015-2016:

- ✓ استعمال طرق علمية وأساليب حديثة للوصول إلى تقديرات أكثر دقة، لأن الاعتماد على سنة الأساس في تقدير الموازنات يعتبر أسلوب قديم؛
- ✓ دراسة متغيرات السوق من السلع والخدمات والنظر كذلك إلى مخزون نهاية المدة إن كان كافي لتغطية بعض المشتريات؛
- ✓ إبرام اتفاقيات مع بعض المؤسسات والتي تضمن تكاليف المشتريات من نقل وتخزين إلى غاية وصولها إلى المؤسسة وذلك نظرا للتكاليف الباهظة التي كانت تتحملها المؤسسة.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت-

❖ تحليل النتائج:

من خلال المقابلة الشخصية والاسئلة المطروحة ومن خلال الدراسة المعتمدة على البيانات والوثائق المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة، يمكن توضيح الدور الرقابي للموازنة التقديرية للتمويل فيما يلي:

➤ من طرف المؤسسة:

- ✓ اعتمدت المؤسسة في عملية التقدير السنة السابقة كمرجع اساسي؛
- ✓ عملت المؤسسة دائما على ان يكون تقديركمية المواد أكبر من الكمية الفعلية؛
- ✓ تستخدم المؤسسة الموازنة كأداة رقابية تعتمد عليها المؤسسة الأم في معرفة اداء المؤسسة من سنة إلى أخرى .

➤ حسب تحليل النتائج:

ظهرت انحرافات المؤسسة كالتالي:

- ✓ بالنسبة لانحراف الكمية: ظهر الانحراف موجب فكانت الكمية التقديرية أكبر من الكمية الفعلية لم تستطع المؤسسة التقليل منه في سنة 2016 رغم ان تقديراتها لكمية المواد كانت أقل من السنة الماضية. فهو يعكس سوء التقدير من طرف المؤسسة.
 - ✓ بالنسبة لانحراف السعر: ظهر الانحراف مثالي في أغلب الاحيان لسنتي 2016/2015.
 - ✓ بالنسبة لانحراف المزيج: ظهر الانحراف مثالي في أغلب الاحيان.
- ومن هنا يمكن القول أن المؤسسة كانت تقديراتها مثالية في الاسعار إلا أن التقدير في الكميات كان ايجابي في غير صالحها عليها وذلك لسوء التقدير الراجع إلى الاساليب المعتمدة في التقدير.

خلاصة الفصل الثالث :

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى دراسة الموازنة التقديرية للتمويلات لمؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت - حيث تعتبر من أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة باعتبارها وسيلة فعالة من وسائل الرقابة حيث تستطيع المؤسسة عمل مقارنات بين ما هو مخطط له وما حقق فعلا، وتحديد الانحرافات واتخاذ الاجراءات التصحيحية من طرف المؤسسة الام.

من خلال الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى مؤسسة الاسمنت عين التوتة - فرع تقرت - على قسم المحاسبة والمالية اتضح أن في إعداد الموازنة التقديرية للتمويلات تعتمد المؤسسة على:

✓ السنة الماضية في تقديراتها؛

✓ دراسة المورد؛

✓ مراعاة العوامل الخارجية كالحرارة، الأمطار، في إعداد الموازنة التقديرية للتمويل.

غير أنها لا تتخذ إجراءات فعالة في تصحيح تلك الانحرافات ولا تعتمد على أساليب علمية في ذلك.

الخاتمة

إن دراسة الموازنة التقديرية من المواضيع التي تحظى بإهتمام العديد من الباحثين ، حيث أن هذه القائمة تعبر عن ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المؤسسة مستقبلياً، وتسمح لها بإتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيح ومعالجة الانحرافات والوصول إلى الاهداف المسطرة ، وبالتالي بيان أهمية إعداد الموازنة التقديرية من قبل المؤسسة .

تم من خلال هذه الدراسة تحليل دور الموازنة التقديرية للتمويل في الرقابة على المؤسسة، من خلال حل الإشكال حول معرفة مدى مساهمة موازنة التمويل التقديرية في عملية الرقابة في المؤسسة .

بعد فهم أهم الجوانب النظرية للموازنة التقديرية للتمويل ومدى أهمية إعدادها بالنسبة لمؤسسة الإسمنت عين التوتة – فرع تقرت – تحصلنا على النتائج التالية :

نتائج البحث واختبار الفرضيات

بعد الدراسة الميدانية التي تم القيام بها يمكن إختبار صحة الفرضيات كما يلي :

* **حسب الفرضية الأولى:** تعد الموازنة التقديرية للتمويل من أهم أدوات الرقابة في المؤسسة لأنها تمكنها من التقدير الصحيح من خلال إعداد الموازنة التقديرية للتمويل. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

* **حسب الفرضية الثانية:** تعمل الموازنة التقديرية للتمويل على التقليل من تكاليف المؤسسة إذا تمكنت من إعدادها بطريقة صحيحة وفق أساليب علمية . وحساب تلك الانحرافات كأداة تعرف من خلاله المؤسسة ما إذا كانت تقديراتها صحيحة أم لا والعمل على تقليلها من سنة إلى أخرى بإتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

* **حسب الفرضية الثالثة:** تكمن أهمية الموازنة التقديرية للتمويل في تحقيق كمية إقتصادية مثلى مما تمكنها من الوصول إلى حجم مخزون أمثل يجعل المؤسسة تستغني عن عملية التخزين. وهذا ما يثبت الفرضية الثالثة.

توصلنا من خلال الدراسة إلى مجموعة من النتائج :

- ✓ للموازنة التقديرية للتمويل دور كبير في تحقيق الرقابة داخل المؤسسة.
- ✓ تعتمد مؤسسة الإسمنت على أساليب بسيطة في عملية إختيار نمط التمويل ودراسة مورديها ودراسة السوق.
- ✓ عملية تقدير موازنة التمويل تقوم بها مصلحة المالية والمحاسبة،.
- ✓ تعتمد مؤسسة الإسمنت على الأساليب التاريخية كنشاط السنوات السابقة.

- ✓ إقتصار إعداد الموازنة التقديرية على مسؤول مصلحة المالية والمحاسبة .
- ✓ تقوم مؤسسة الاسمنت بإعداد الموازنة التقديرية بطلب من المؤسسة الأم. ولم تستفيد منها كأداة رقابية في المؤسسة ولم تعمل على تصحيح تلك الانحرافات لتفاديها. ويبقى هذا الإجراء مهمة المؤسسة الام.

الاقتراحات :

بعد هذه الدراسة البسيطة يمكن تقديم الإقتراحات التالية :

- نقتراح على المؤسسة بضرورة إستخدام طرق حديثة لتقدير مشترياتها.
- يجب على المؤسسة الإعتماد على أساليب علمية في إعداد الموازنات للوصول إلى أهدافها المسطرة بشكل أفضل .
- على المؤسسات الإهتمام الكبير لنظام الموازنات داخل المؤسسة بإعتبارها أداة فعالة من بين أدوات مراقبة التسيير.

آفاق الدراسة :

رغم ماتوصل إليه من نتائج إلا أن هذه الدراسة تفتح آفاق جديدة للبحث نذكر منها :

- نظام الموازنات وعلاقتها بالوظائف الأخرى : التخطيط، التوجيه ، التنسيق.
- دراسة مقارنة بين مؤسسات تستخدم نظام الموازنات ومؤسسات لا تعمل بنظام الموازنات. لمعرفة الاضافات التي يقدمها نظام الموازنات.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية:

أ. الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية)، دارصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
2. احمد نور، محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
3. أحمد نور، المحاسبة الإدارية، ط 2، دار النهضة العربية، مصر، 1999.
4. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
5. خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الاسكندرية.
6. زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف، مدخل اتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2013.
7. عبد الحي عبد الحي مرعي و مُجَّد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة (دراسات نظرية وتطبيقية متعمقة)، 2008.
8. عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، مصر، 1997.
9. عبد الناصر ابراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دارالمسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
10. علي الجوهر، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2012.
11. فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات الحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
12. كمال خليف أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
13. مُجَّد سامي راضي، ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعادة واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.

14. مُجّد عبد الفتاح العشماوي، نظام التكاليف الصناعية (لأغراض القياس والرقابة)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
15. مُجّد فركوس ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجزائرية ، 1995 .
16. مهدي حسن زويلف ، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث ، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان ، 2002.
17. ناصر داداي عدون ، معزوي ليندة ، لهواسي هجيرة ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة ، الجزائر. 2003-2004.
18. نعيمة يحياوي ، أ. زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، الراية، باتنة الجزائر، 2015 .
19. هاشم أحمد عطية مُجّد محمود عبد ربه مُجّد، دراسات في المحاسبة المالية ، محاسبة التكاليف ، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطباعة و النشر والتوزيع الإسكندرية ، 2000.
20. وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الادارية ،الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، مؤسسة مي للطباعة .

ب. الرسائل والمذكرات

1. جيلي راضية، أثر التكامل بين الموازنات التقديرية وبطاقة الاداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2012.
2. شريف عثمان، أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية، حالة المديرية الجهوية لموبليس ورقلة، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم التسيير، جامعة ورقلة، 1015/2014.
3. علي عبد الله شاهين ، مذكرة ماجستير بعنوان ، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط و رقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة.
4. كوثر بوغابة ، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية _دراسة ليندغاز الجزائر وحدة ورقلة ، مذكرة ماستر، تخصص مالية مؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية ، علوم التسيير ، جامعة ورقلة ، سنة 2011-2012.
5. لخضاري صالح ، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق أطر و سكيكدة ، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2007.

ت. محاضرات

1. شرون رقية ، محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، لطلبة سنة أولى ماستر ، تخصص مقاولاتية ، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2016.

ثانيا: باللغة الأجنبية

Ouvrages

1. .Meyer, gestion budgétaire ,7e édition, dunod, Paris.
2. Brigitte Diriath, Control de Gestion, 3eme édition, Donod ,Paris, 2002.
3. C .Homger, Cost Accounting a mangerial emphasis, Sixth edition, Prentice Hall, 1986.
4. C .Pérochon and Jleurion, Analyse comptable gestion prévisionnelle, Ed Foucher, 1982, Paris.
5. D.Leclère, Gestion Budgétaire, Eyrolles université, Paris, 1994.
6. H .Loning et autres , Le Control de gestion organisation et mise en ouver, 2 eme ,édition , dunod ,Paris , 2003 .
7. T.Vijaya Kumar,(2010). Accounting for management .Tata Me Grow _Hille education, New Delhi.
8. W. C. Benton,Jr,(2014),Supply chain Focused Manufacturing Planning and Control. Cengage Learning, USA.

الملاحق

ملحق رقم 01 : اسئلة المقابلة

- س1 : على اي مستوى يتم اعداد الموازنة التقديرية للتمويل في مؤسستكم ؟
- س2 : هل يتم تقدير كل المواد؟
- س3 : هل التقدير يكون كمي او بالسعر ايضا؟
- س4 : ماالفائدة من هذه التقديرات؟
- س5 : ماهو الهدف من حساب الانحرافات ؟
- س6 : كيف يمكن تحديد ما اذا كان الانحراف في صالح المؤسسة ام لا ؟
- س7 : ماهي التصحيحات المتخذة في حالة وجود انحرافات في غير صالح المؤسسة ؟