

أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت

SCHS حجار السود - سكيكدة

The importance of the estimated budget in monitoring production costs in cement company SCHS Hadjar Soud- Skikda

لطفي بوناب، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة- الجزائر، l.bouneb@univ-skikda.dz

محمد بوناب، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، bouneb.mohammed@univ-guelma.dz

تاريخ إرسال المقال: 2022/01/01 تاريخ قبول المقال: 2022/05/01 تاريخ نشر المقال: 2022/06/06

الملخص:

هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية من خلال تحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمقدرة وتحديد أسباب هذه الانحرافات وتصحيحها. وقد أجريت الدراسة الميدانية على شركة الإسمنت حجار السود- سكيكدة للتعرف على مدى اعتماد الشركة على الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة على تكاليف الإنتاج داخل الشركة. خلصت الدراسة إلى وجود مساهمة فعالة للموازنات التقديرية في ضبط ومراقبة تكاليف الإنتاج حيث ساعدت الشركة على التحكم في التكاليف من خلال إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية واتخاذ القرارات التصحيحية .

الكلمات المفتاحية: الموازنة التقديرية، تحليل الانحراف، تكاليف الإنتاج.

Abstract:

This research aims to determine the role of the estimated budget in monitoring production costs within the company through analyzing the changes between the actual and estimated costs and specifying the reasons of any changes, and correcting them.

A field study was conducted in the company of Hadjar Soud- Skikda with the aim of identifying to what extent the company applies the estimated budget as a tool to plan and control production costs.

The study concluded that the estimated budget contributes effectively in controlling production costs within the company via comparison between the actual and estimated costs, and conducting the right corrective decisions which help in controlling all costs.

Key words: Estimated budget, Deviation analysis, Production costs

المقدمة:

تعد المؤسسة الاقتصادية بمثابة النواة الأساسية للنشاط الاقتصادي فقد حرصت على إيجاد وتطبيق وسائل وقائية لممارسة أعمالها وأنشطتها بكفاءة وفعالية بغرض تحقيق أكبر ربح ممكن وبأقل التكاليف والمحافظة على مواردها، لذا وجب على المؤسسة الاهتمام أكثر بوظائفها الإدارية التي تضمن تحقيق أهدافها خاصة وظيفتي التخطيط والرقابة كونهما يمثلان أساس العملية الإدارية، ومن بين الأساليب والطرق التي ظهرت كأداة للتحكم والرقابة نظام الموازنات التقديرية، فهي تهدف إلى القيام بالوظائف الأساسية كالتخطيط، التنسيق، الرقابة واتخاذ القرارات السليمة وفي الأوقات المناسبة.

بالرغم من أن تطبيق نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات اختياري إلا أنها أصبحت من الأولويات باعتبارها الوسيلة التي تمكن المؤسسة من التفكير في مشاكل المستقبل قبل حدوثها، وتستطيع من خلال تفعيل الرقابة على عدة عناصر كالبيعات والإنتاج والموارد والتكاليف بمتابعة ومقارنة الأداء الحقيقي بما هو مخطط وفق الموازنة وتسجيل الانحرافات والقيام بتحليلها حتى تتمكن من تصحيحها في المستقبل.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في عدم اعتماد أغلب المؤسسات الجزائرية على الموازنات التقديرية كأداة رقابية وانحصار دورها في الشق الإداري في المؤسسات العمومية، وهذا راجع إلى عدم معرفة أهمية الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية. من هنا تأتي إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما مدى فعالية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت حجار السود؟

فرضيات الدراسة: يمكن إجمالها في النقاط التالية:

- ✓ للموازنة التقديرية أهمية بالغة في المؤسسة حيث تعتبر أداة تخطيطية ورقابية ووسيلة للتنبؤ بالمستقبل.
- ✓ تقوم الموازنة التقديرية بمراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت حجار السود من خلال متابعة ومقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة وتسجيل وتحليل الانحرافات وتقديمها للمستويات الإدارية المسؤولة.

أهمية الدراسة:

- ✓ يكتسب البحث أهمية بالغة يستمد منها من خلال تسليط الضوء على الموازنة التقديرية ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية ودورها في الرقابة على تكاليف الإنتاج، وذلك باعتبارها من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة على نشاط المؤسسة وعلى تكاليف الإنتاج وقدرتها على تحديد أسباب الانحراف وتصحيحها.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ التعرف على العلاقة التي تربط بين الرقابة على تكاليف الإنتاج والموازنة التقديرية.
- ✓ إبراز أهمية الرقابة من خلال عملية قياس الانحرافات ما بين النتائج الفعلية والمقدرة.

المبحث الأول: الموازنة التقديرية كأداة للرقابة

مع التطور الحاصل في العلاقات الاقتصادية وزيادة استخدام الأساليب الكمية الحديثة أصبح التنبؤ أداة فعالة في توقع الأحداث المستقبلية، وتعتمد المؤسسة على الموازنات التقديرية على أساس من التوقع للقيام بوظيفتي الرقابة والتخطيط.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية

العديد من الباحثين تناولوا تعريف الموازنات التقديرية كل حسب اهتماماته وأهدافه، ولكن تتفق مختلف هذه التعاريف على أنها أداة للتخطيط، التنسيق والرقابة لجميع أوجه نشاط المؤسسة، وفيما يلي بعض هذه التعاريف:

- عرفها Horngren على أنها تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة.¹

- أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة على أنها تقدير قيم كل العناصر المرافقة لبرنامج محدد.²

أو هي الترجمة الرقمية لمخططات العمل في الأمد القصير، لكن قلة فقط من الدراسات تساءلت عن العلاقة بين مخططات العمل والموازنات، ففي غالب الأحيان تتعلق المناقشات الموازنية جزئياً أو ربما كلياً بالعناصر المالية دون الحديث عن مخططات العمل.³

كما أنه لا يندرج ضمن نطاق التسيير الموازني إعداد تقديرات النشاط غير المتبوعة بالرقابة البعدية وكذلك التقديرات التي لا يتم إرفاقها بتحليل الانحرافات.⁴

من خلال التعاريف السابقة يمكن التأكيد على أن الموازنة التقديرية هي خطة مفصلة لنشاط المؤسسة المستقبلية لتحقيق أهدافها على المدى القريب والمتوسط.

المطلب الثاني: مفهوم ومزايا الرقابة بالموازنات التقديرية

إن الرقابة عن طريق الميزانيات تعني تنظيم الفعاليات في المؤسسة ومواكبتها لتسييرها ضمن خطة للوصول إلى الأهداف المسطرة، أي أن الرقابة هي متابعة الخطط وتحفيز العاملين في المؤسسة لتنفيذ ما تم رسمه وتحقيق مستويات الأداء المطلوبة، ومنع الانحرافات ومعالجتها، وذلك من خلال دراسة وتحليل النتائج المحققة ومقارنتها مع ما خطط له في الميزانيات التقديرية وتحديد مواقع الانحرافات وأسبابها وكيفية معالجتها،

¹ Alain Mario, *Analyse financière: Concepts et méthodes*, Dunod, Paris, 1998, p1.

² محمد فركوس، *الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير*، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2017، ص4.

³ Samuel Sponem, Caroline Lambert, *Pratique budgétaires" Rôle et critique du budget perception des DAF et des contrôleurs des gestion"*, revue « comptabilité, contrôle, audit », 2010, pp(159-160).

⁴ Simon Alcouffé, Nicolos Berland, Yves Levant; *Les facteurs des diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôles de gestion*, revue « comptabilité, contrôle, audit », 2010, p7.

وإعداد تقارير دورية ترفع للجهات المختصة لاتخاذ القرارات اللازمة والتي تضمن معالجتها ومحاولة منع حدوثها مستقبلاً.⁵

وتتمثل مزايا استخدام الموازنة التقديرية كأداة رقابة فيما يلي:⁶

- تقييم نجاح الموازنة كخطة مالية وقياس مدى ما تحققه منها.
- التنسيق بين أقسام ومجموعات العمل ومتابعته وفقاً للخطة الموضوعية.
- المساهمة في رسم الخطة المالية المستقبلية على ضوء ما تحقق من خطط الفترات السابقة.
- تقييم أداء العاملين من خلال ما تم تنفيذه من الموازنة.
- تحديد نقاط الضعف في الخطة الموضوعية وإمكانية تفاديها مستقبلاً.

المطلب الثالث: دورة الرقابة باستخدام الموازنات

تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاث مراحل رئيسية وهي على النحو التالي:

أولاً- مرحلة تحديد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات: يتم مقارنة النتائج الفعلية بتلك الظاهرة في

الموازنات واحتساب الانحرافات لكل عنصر، حيث أن: **الانحراف = النتائج المقدرة - النتائج الفعلية**

ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء

ثانياً- مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها: يتم دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه

والمسؤولية عنه اعتماداً على قدرة المسؤولية على الرقابة والتحكم في النتائج.

ثالثاً- مرحلة اتخاذ القرارات التصحيحية: في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود

الانحراف واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكراره، ثم يتم متابعة تنفيذ القرارات

المتخذة والإجراءات التصحيحية.⁷

⁵ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 215

⁶ عطا محمد العمري، مدى فعالية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين، رسالة

ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص37.

⁷ حمد سامي راضي، وجدي حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص

المبحث الثاني: تحليل انحراف التكاليف

يعرف الانحراف على أنه هو الفرق بين معطية مرجعية ومعطية ملاحظة، مثلاً: الانحراف بين التكلفة المقدره والتكلفة الحقيقية، أو بين الكمية المخصصة والكمية المستهلكة... الخ.⁸ أما عن أسباب حدوث انحرافات التكاليف فترجع إلى انحراف في تكاليف ما يلي:

المطلب الأول: تحليل انحراف المواد الأولية المباشرة

يتمثل انحراف تكاليف المواد المباشرة في الفرق بين تكاليف المواد الفعلية وتكلفتها المعيارية، فإذا كانت التكلفة الفعلية للمادة تفوق التكلفة المعيارية يعتبر الانحراف الإجمالي غير مرغوب فيه ويمثل هدراً أو إسرافاً، أما إذا نقصت التكلفة الفعلية للمادة عن التكلفة المعيارية فيشار إلى الانحراف الناتج إلى أنه مرغوب ويمثل وفراً.⁹

أولاً: تحليل الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة: يرجع انحراف التكلفة المعيارية للمواد الصناعية المباشرة إلى استخدام كمية أقل أو أكثر من الكمية المعيارية أو استخدام أسعار أقل أو أعلى من الأسعار المعيارية ويتم حسابه وفقاً للنموذج التالي:¹⁰

الانحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية للمواد المباشرة - التكلفة المعيارية للمواد المباشرة

يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى انحراف الكمية وانحراف السعر ويحسب كما يلي:

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

انحراف السعر الصافي = (السعر الفعلي - السعر المعياري) × الكمية المعيارية

ثانياً: تحليل انحراف الكمية: يمكن التمييز هنا بين انحرافين:¹¹

1- انحراف نسب المزيج: يظهر عندما تختلف نسبة المزج الفعلية لإنتاج المنتج عن نسب المزج المعيارية المحددة قبل البدء في الإنتاج وهذا بدوره يؤدي إلى انحراف في كمية المواد المستخدمة في الإنتاج بأكثر أو بأقل من اللازم.

⁸ نور دين زعبيط، مراقبة التسيير، دار اقرأ للطباعة والنشر، الجزائر، 2006، ص 67.

⁹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف "تخطيط ورقابة"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2012، ص 170.

¹⁰ عطية عبد الحي مرعى، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2002، ص 417.

¹¹ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 186.

2- انحراف الغلة الإنتاجية: هو النقص الذي يحدث في المواد المستخدمة أثناء العملية الإنتاجية وينتج عن ذلك نقص في وحدات المنتج النهائي.

ثالثاً: تحليل انحراف السعر: يقسم إلى:¹²

1- انحراف سعر المواد المستعملة: ويتم حسابه كما يلي:

انحراف سعر المواد المستعملة = (السعر المعياري - السعر الفعلي) × الكمية المستعملة

2- انحراف سعر المواد المشتريات: ويتم حسابه كما يلي:

انحراف سعر المواد المشتريات = (السعر المعياري - السعر الفعلي) × الكمية المشتريات

المطلب الثاني: تحليل انحرافات اليد العاملة المباشرة

إن التكاليف المعيارية لليد العاملة يتم تحديدها على أساس عاملين رئيسيين هما الوقت المبذول في إنتاج وحدة المنتج والأجر المدفوع لقاء هذا العمل المبذول.¹³

ويكمن الانحراف في:

أولاً: انحراف الزمن (الكفاءة): يكون الانحراف ملائم عندما تكون ساعات العمل الفعلية اقل من ساعات

العمل المعيارية ويكون الانحراف غير ملائم في حالة العكس ويحسب بالعلاقة التالية:¹⁴

الزمن = (الزمن المعياري - الزمن الفعلي) × معدل الأجر المعياري

ثانياً: انحراف معدل الأجر: يكون الانحراف مفضلاً إذا كان المعدل المعياري أكثر من المعدل الفعلي

وغير مفضل في الحالة العكسية ويحسب كما يلي:¹⁵

انحراف معدل الأجر = (معدل الأجر المعياري - معدل الأجر الفعلي) × الزمن الفعلي

المطلب الثالث: تحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة

يتم تحليل انحرافات كما يلي:¹⁶

¹² فخر نواف، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص265.

¹³ خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص201.

¹⁴ فخر نواف، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص318.

¹⁵ إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية "قضايا معاصرة"، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص225.

¹⁶ محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص126.

أولاً: تحليل الانحراف وفق الموازنة المرنة: يشترط في الرقابة عن طريق الموازنات المرنة أن تكون العلاقة بين المصاريف المتغيرة والنشاط علاقة مباشرة وتتعلق بالمدى القصير مع إمكانية قياس النشاط، وبحسب كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{المصاريف الفعلية المتغيرة} - \text{المصاريف المعيارية المتغيرة}$$

ثانياً: تحليل الانحراف وفق الموازنة الثابتة: تنقسم المصاريف إلى مصاريف ثابتة ملزمة وإلى مصاريف ثابتة غير ملزمة، فعناصر التكاليف الثابتة الملزمة لا يمكن إعادة النظر فيها إلا بعد انتهاء الفترة اللازمة لتنفيذ الخطة، بينما عناصر المصاريف الثابتة غير الملزمة فيمكن إعادة النظر في الخطة المتعلقة بها في الفترة القصيرة، وهذا يعني أنه من المحتمل أن يكون مستوى التنفيذ هذه المصاريف يختلف عن المستوى المحدد في الخطة الأصلية، وهذا يؤدي إما إلى ارتفاع أو انخفاض التكلفة. وبحسب كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{المصاريف الثابتة الفعلية} - \text{المصاريف الثابتة المستوعبة}$$

المبحث الثالث: عرض وتحليل موازنة التكاليف الشركة خلال سنوات 2018، 2019، 2020

تقوم شركة حجار السود بإعداد الموازنة التقديرية حسب نظام ABB وذلك على أساس شهري، وللاختصار سنقوم بعرض نموذج الموازنة التقديرية بالمجموع السنوي لكل نشاط. يتم تحليل الانحرافات في الموازنة التقديرية وفق العلاقة التالية:

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

وقد تم الاعتماد في الدراسة على الموازنات التقديرية والفعلية لشركة الإسمنت حجار السود سكيكدة لسنوات 2018، 2019، 2020.¹⁷

المطلب الأول: عرض وتحليل انحراف موازنة تكاليف الإنتاج لسنة 2018

يمثل الجدول الموالي الموازنة التقديرية لتكاليف الإنتاج لسنة 2018.

الجدول رقم (01): الموازنة التقديرية والفعلية لتكاليف الشركة لسنة 2018.

الوحدة: دج

المبلغ الفعلي لسنة 2018	المبلغ المقدر لسنة 2018	الأعباء
1877623547,50	1824623000	المشتريات المستهلكة
608892357,43	634754000	أعباء الخدمات الخارجية
141458041,48	112843000	أعباء أخرى

¹⁷ الموازنات التقديرية والفعلية لشركة الإسمنت حجار السود سكيكدة لسنوات 2018، 2019، 2020.

أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود - سكيكدة

766616630,09	783588000	أعباء المستخدمين
119307083,37	110700000	ضرائب ورسوم
2216605	104720000	الأعباء العملياتية الأخرى
3489561,92	3000000	الأعباء المالية
719039733,99	713496000	الاهتلاكات
4238643560,78	4287724000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على موازنات الشركة لسنة 2018.

من خلال الجدول نلاحظ أن الشركة قدرت قيمة تكاليف الإنتاج لسنة 2018 بمبلغ 4287724000 دج بينما صرفت تكاليف فعلية مبلغ قدره 4238643560,78 دج.

أولاً: تحليل انحرافات التكاليف المباشرة لسنة 2018

الجدول رقم (02): تحليل انحرافات التكاليف المباشرة لسنة 2018.

الوحدة: دج

الانحراف	المبلغ الفعلي	المبلغ التقديري	الأعباء
-53000547,50	1877623547,50	1824623000	المشتريات المستهلكة
16971369,91	766616630,09	783588000	أعباء المستخدمين
102503395	2216605	104720000	أعباء عملياتية أخرى

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 01.

نلاحظ من خلال الجدول أن انحراف التكاليف المباشرة كانت سالبة بالنسبة للمشتريات المستهلكة وذلك راجع إلى استهلاك كميات أقل من المواد وانخفاض في أسعار قطع الغيار مع وجود تخفيضات ، أما أعباء المستخدمين والأعباء العملياتية فكانت موجبة وفسر انحراف أعباء المستخدمين إلى زيادة ساعات العمل وكذلك ضياع الوقت وعدم تدفق المواد للأقسام الإنتاجية في الوقت، أما انحراف الأعباء العملياتية فبسبب وجود غرامات ومخالفات ضد الشركة.

ثانياً: تحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة لسنة 2018

الجدول رقم (03): تحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة لسنة 2018

الوحدة: دج

الانحراف	المبلغ الفعلي	المبلغ التقديري	النشاط
25861642,57	608892357,43	634754000	أعباء الخدمات الخارجية

أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود - سكيكدة

أعباء أخرى	112843000	141458041,48	-28615041,48
ضرائب ورسوم	110700000	119307083,37	-8607083,37
أعباء مالية	3000000	3489561,92	-489561,92
اهتلاكات	713496000	719039733,99	-5543733,99

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 01.

من خلال الجدول نلاحظ أن الشركة أنفقت قيم من التكاليف الغير مباشرة أقل مما قدرت إلا أعباء الخدمات الخارجية كان انحرافها موجب ويرجع ذلك إلى زيادة تكاليف الصيانة بسبب تعطل الآلات ونفسر سبب انحراف الضرائب والرسوم بانخفاض قيمة الرسوم الجمركية، كذلك نفسر انحراف قيمة الأعباء المالية إلى قلة الفوائد على القروض أو انخفاض في الأعباء المالية الأخرى. أما سبب انحراف الاهتلاكات راجع إلى حسن تسيير الآلات واستمرار تشغيلها في الورشات وعدم حدوث أي تأخير.

المطلب الثاني: عرض وتحليل انحراف موازنة التكاليف لسنة 2019

يمثل الجدول الموالي الموازنة التقديرية لتكاليف الإنتاج لسنة 2019.

الجدول رقم (04): الموازنة التقديرية والفعلية لتكاليف الشركة لسنة 2019.

الوحدة: دج

الأعباء	المبلغ المقدر لسنة 2019	المبلغ الفعلي لسنة 2019
المشتريات المستهلكة	1931146000	2035062366,80
أعباء الخدمات الخارجية	776888000	722901840,62
أعباء أخرى	120246000	128273789,48
أعباء المستخدمين	815212000	610260422,78
ضرائب ورسوم	103468000	119279021,97
الأعباء العملياتية الأخرى	55520000	3049879,97
الأعباء المالية	3300000	749418,90
الاهتلاكات	751752000	761892367,87
المجموع	4557532000	4381469108,39

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على موازنات الشركة لسنة 2019.

أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود- سكيكدة

من خلال الجدول نلاحظ أن الشركة قدرت قيمة التكاليف لسنة 2019 بمبلغ 4557532000 دج بينما صرفت فعلا مبلغ قدره 4381469108,39 دج.

أولاً: تحليل انحراف التكاليف المباشرة لسنة 2019

الجدول رقم (05): تحليل انحرافات التكاليف المباشرة لسنة 2019.

الوحدة: دج

الانحراف	المبلغ الفعلي	المبلغ التقديري	الأعباء
-103916366,8	2035062366,80	1931146000	المشتريات المستهلكة
204951577,22	610260422,78	815212000	أعباء المستخدمين
52470120,03	3049879,97	55520000	أعباء عملياتية أخرى

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم (04).

من خلال الجدول نلاحظ أن انحراف المشتريات المستهلكة سالب ويرجع إلى استغلال كمية أقل من المواد، وكذلك انخفاض في الأسعار مع وجود تخفيضات وتنزيلات، أما أعباء المستخدمين والأعباء العملياتية كان انحرافها موجب ويرجع سبب انحراف أعباء المستخدمين إلى زيادة ساعات العمل والساعات الإضافية أما انحراف الأعباء العملياتية يفسر بوجود غرامات ومخالفات ضد الشركة.

ثانياً: تحليل انحرافات التكاليف الغير مباشرة لسنة 2019

الجدول رقم (06): تحليل انحرافات التكاليف الغير مباشرة لسنة 2019.

الوحدة: دج

الانحراف	المبلغ الفعلي	المبلغ التقديري	الأعباء
53986159,38	722901840,62	776888000	أعباء الخدمات الخارجية
-8027789,48	128273789,48	120246000	أعباء أخرى
-15811021,97	119279021,97	103468000	ضرائب ورسوم
2550581,1	749418,90	3300000	أعباء مالية
-10140367,87	761892367,87	751752000	اهتلاكات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم (04).

نلاحظ من خلال الجدول أن انحراف التكاليف الغير مباشرة كان سالب ماعدا انحراف أعباء الخدمات الخارجية وانحراف الأعباء المالية الذي كان موجب، ويرجع السبب في انحراف أعباء الخدمات إلى زيادة

أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود- سكيكدة

تكاليف الصيانة أكثر مما قدرت بسبب تعطل الآلات وتوقف العمل، وسبب انحراف الأعباء المالية إلى زيادة الفوائد على القروض وزيادة الأعباء المالية الأخرى، أما انحراف الضرائب والرسوم يفسر بانخفاض في قيمة الرسوم الجمركية، كذلك نفسر انحراف الاهتلاكات باستمرار تشغيل الآلات في الورشات.

المطلب الثالث: عرض وتحليل انحراف موازنة التكاليف لسنة 2020

يمثل الجدول التالي الموازنة التقديرية لتكاليف الإنتاج لسنة 2020.

الجدول رقم (07): الموازنة التقديرية والفعلية لتكاليف الشركة لسنة 2020.

الوحدة: دج

الأعباء	المبلغ المقدر لسنة 2020	المبلغ الفعلي لسنة 2020
المشتريات المستهلكة	2074474000	1564465437,18
أعباء الخدمات الخارجية	955746000	637139576,36
أعباء أخرى	117657000	114912305,02
أعباء المستخدمين	666960000	649412005,90
ضرائب ورسوم	108544000	119240346,85
الأعباء العملياتية الأخرى	55520000	4169601,01
الأعباء المالية	3600000	1998847,25
الاهتلاكات	803067000	767500462,69
المجموع	4785568000	3858838582,26

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على موازنات الشركة لسنة 2020.

من خلال الجدول نلاحظ أن الشركة قدرت قيمة التكاليف لسنة 2020 بمبلغ 4785568000 دج، بينما صرفت فعلا مبلغ قدره 3858838582,26 دج.

أولا: تحليل انحراف التكاليف المباشرة لسنة 2020

الجدول رقم (08): تحليل انحراف التكاليف المباشرة لسنة 2020.

الوحدة: دج

الأعباء	المبلغ التقديري لسنة 2020	المبلغ الفعلي لسنة 2020	الانحراف
المشتريات المستهلكة	2074474000	1564465437,18	510008562,82
أعباء المستخدمين	666960000	649412005,90	17547994,1

أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود - سكيكدة

51350398,99	4169601,01	55520000	أعباء عملياتية أخرى
-------------	------------	----------	---------------------

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم (07).

من خلال الجدول نلاحظ أن قيم الانحراف كانت موجبة وهو انحراف غير ملائم للشركة وذلك لأن الشركة صرفت قيمة من التكاليف المباشرة أقل من القيمة المقدرة وسبب ذلك راجع إلى الوضع الطارئ وهو covid 19 الذي أدى إلى التوقف عن العمل لفترة، وبالتالي استهلاك مواد أقل.

ثانياً: تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة لسنة 2020

الجدول رقم (09): تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة لسنة 2020.

الانحراف	المبلغ الفعلي لسنة 2020	المبلغ التقديري لسنة 2020	الأعباء
318606423,64	637139576,36	955746000	أعباء الخدمات الخارجية
2744694,98	114912305,02	117657000	أعباء أخرى
-10696346,85	119240346,85	108544000	ضرائب ورسوم
1601152,75	1998847,25	3600000	أعباء مالية
35566537,31	767500462,69	803067000	اهتلاكات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم (07). الوحدة: دج

نلاحظ من خلال الجدول أن الانحراف موجب ما عدا الضرائب والرسوم الذي كان سالب وذلك لأن الشركة صرفت قيمة من التكاليف الغير مباشرة أقل من القيمة المقدرة ويرجع سبب هذا الانحراف الغير مقبول إلى التوقف عن العمل لفترة بسبب الظرف الطارئ وهو covid 19.

المطلب الرابع: مقارنة الانحرافات

بعد أن تم حساب وتحليل انحراف التكاليف لسنوات 2018، 2019، 2020 على حدا وتحديد أسبابها، نقوم بالمقارنة بين الانحرافات.

الجدول رقم (10): مقارنة انحراف تكاليف الإنتاج لسنوات 2018، 2019، 2020.

الوحدة: دج

الانحراف	الأعباء		
	سنة 2018	سنة 2019	سنة 2020
المشتريات المستهلكة	-53000547,50	-103916366,8	510008562,82
أعباء الخدمات الخارجية	25861642,57	53986159,38	318606423,64
الأعباء الأخرى	-28615041,48	-8027789,48	2744694,98
أعباء المستخدمين	16971369,91	204951577,22	17547994,1

أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود - سكيكدة

ضرائب ورسوم	-8607083,37	-15811021,97	-10696346,85
أعباء عملياتية	102503395	52470120,03	51350398,99
أعباء مالية	-489561,92	2550581,1	1601152,75
اهتلاكات	-5543733,99	-10140367,87	35566537,31

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجداول 01، 04، 07.

من خلال الجدول نلاحظ أن انحراف تكاليف الإنتاج لسنوات 2018، 2019 كانت قيم سالبة وأخرى موجبة ويرجع سبب هذه الانحرافات إلى ضعف قدرة الشركة على التنبؤ والتقدير الصائب لذلك حدث تغير جعلها تتحرف عما كان مخطط له، أما انحراف التكاليف لسنة 2020 الذي كانت قيمه موجبة وهو غير ملائم للشركة وذلك راجع للحجر الصحي بسبب covid 19 الذي أدى إلى التوقف عن العمل لفترة مما جعل الشركة تصرف قيمة من التكاليف أقل من القيمة المقدرة.

الخاتمة:

من خلال دراسة أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج اتضح بأن المؤسسة تسعى للرقابة على تكاليف الإنتاج والتخطيط الأمثل لاستخدام موارد الإنتاج المتاحة لتحقيق أكبر إنتاج ممكن وبأقل تكاليف وذلك بوضع تقديرات لمختلف نشاطات المؤسسة للفترة اللاحقة، حيث تعتبر الموازنة التقديرية من أهم أدوات الرقابة، إذ أنه استنادا على تقدير الإنتاج والمبيعات يتم وضع تقدير الكميات الواجب شراءها من السلع والمواد الأولية وكذلك تقدير التكاليف والحاجة من اليد العاملة والأجور الواجب دفعها. ولهذا فإن حسن إعداد الموازنة التقديرية وتطبيقها بصورة صحيحة تساهم بفعالية في تحقيق أهداف المؤسسة وهو ما يسمح لها بقياس وتحليل الانحرافات التي قد تحصل لتحديد أسبابها حتى تتمكن من تصحيحها في الوقت المناسب.

وبعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها حول مدى فعالية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في المؤسسة فقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نذكرها كما يلي:

- للموازنة التقديرية أهمية في عملية الرقابة والتخطيط الشامل لكافة أنشطة المؤسسة والتنسيق بينها.
- للموازنة التقديرية فعالية في الرقابة على تكاليف الإنتاج وذلك من خلال تتبع التكاليف على المنتجات والتعرف على مسببات أي زيادة في التكاليف وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية المسؤولة في الوقت المناسب.

أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود - سكيكدة

- تساهم الموازنات التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج لشركة الاسمنت من خلال إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية واتخاذ القرارات التصحيحية التي تساعد على التحكم في التكاليف.
 - إن شركة الاسمنت فرع حجار السود تقوم بتحليل الانحرافات وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف التقديرية لتحديد أسبابها لتفادي وقوعها في المستقبل مما ساعد على خفض التكاليف.
 - الاهتمام بإعداد الموازنة التقديرية للتكاليف داخل الشركة وبالتالي استفادت منها كوسيلة رقابية.
 - شركة الاسمنت يقتصر اهتمامها على كل من موازنة الإنتاج والمبيعات باعتبارها شركة ذات طابع إنتاجي.
 - انحرافات الموازنة التقديرية لشركة الاسمنت كانت كبيرة مما يؤثر بالسلب على تكاليف الإنتاج.
- في ختام هذه الدراسة نقترح الإجراءات التالية:
- لابد من إعطاء الأهمية اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية وإعدادها طبقا للأهداف المحددة في برنامج العمل التي هي امتداد للمخططات المتوسطة وطويلة الأجل.
 - يجب على شركة الاسمنت الاهتمام بمختلف الموازنات وعدم الاقتصار على موازنة الإنتاج والمبيعات فقط.
 - يجب على شركة الاسمنت الاعتماد على الأساليب والتقنيات العلمية في تقدير قيم الموازنات التقديرية وهو ما يسمح لها ببلوغ الأهداف المسطرة بشكل أفضل.
 - يجب الاهتمام بدراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة ومعرفة أسبابها لتفادي وقوعها مرة أخرى.
 - التخلص من مركزية اتخاذ القرارات والحصول على فرصة المشاركة في القرارات.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: الكتب

- إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية "قضايا معاصرة"، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف "تخطيط ورقابة"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2012.

- عطية عبد الحي مرعى، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2002.
- فخر نواف، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- محمد سامي راضي، وجدي حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- محمد فرкос، الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2017.
- نور دين زعبيط، مراقبة التسيير، دار اقرأ للطباعة والنشر، الجزائر، 2006.
- ثانيا: الرسائل والمذكرات
- عطا محمد العمري، مدى فعالية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.
- ثالثا: الموازنات
- الموازنات التقديرية والفعالية لشركة الإسمنت حجار السود سكيكدة لسنوات 2018، 2019، 2020.
- رابعا: المراجع باللغة الأجنبية
- Alain Mario, Analyse financière: Concepts et méthodes, Dunod, Paris, 1998 .
- Samuel Sponem, Caroline Lambert, Pratique budgétaires" Rôle et critique du budget perception des DAF et des contrôleurs des gestion", revue « comptabilité, contrôle, audit », 2010, pp(159-194).
- Simon Alcouffé, Nicolos Berland, Yves Levant ; Les facteurs des diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôles de gestion, revue « comptabilité, contrôle, audit », 2010.