

## المحاضرة رقم 04: الرقابة على الانحرافات

تمثل الموازنات التقديرية نشاط المؤسسة المستقبلي في شكل تنبؤات تتميز بالشمولية والواقعية إضافة إلى المرونة ، وهي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها في المدى القصير والمدى الطويل، ويمكن التعبير عن الموازنة على أنها مجموعة من الأدوات التي تستخدمها الإدارة في تحقيق أهدافها، فهي تمثل:

- وسيلة الرقابة؛

- وسيلة اتصال وتنسيق؛

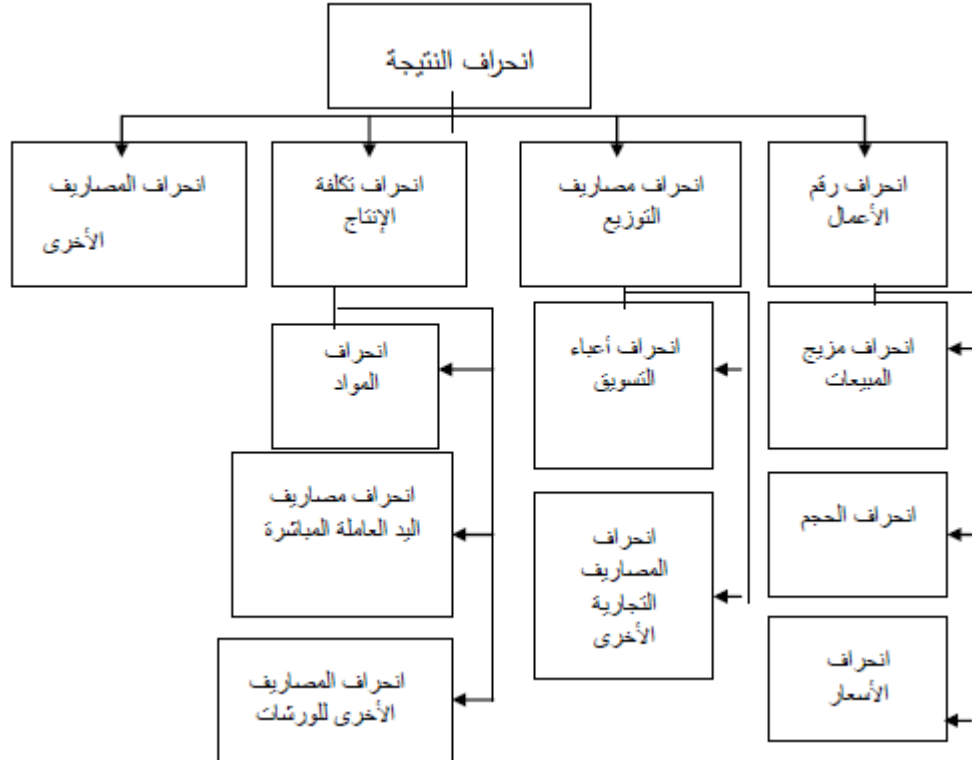
- وسيلة التخطيط؛

- وسيلة تحفيز؛

- وسيلة تقييم الأداء.

خلال عملية تنفيذ الموازنات التقديرية يجب متابعة ومراقبة هذه العملية للتعرف على النتائج المحققة ومدى تطابقها مع التقديرات وإعداد تقارير مفصلة (شهرية، فصلية، سنوية) لتوضيح مقدار الانحرافات وأسبابها وإجراءات معالجتها.

إن أول انحراف يحسب في المؤسسة هو انحراف النتيجة، ثم يجرأ إلى انحرافات جزئية كما يوضحه الشكل التالي:



Source: M.Gervais, contrôle de gestion par le système budgétaire, Vuibert, 1987, P.147

### 1- الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات (رقم الأعمال):

تعد الموازنات التقديرية للمبيعات الأساس الذي يركز عليه في إعداد الموازنات الأخرى، ونجاح العملية يتوقف على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات سواء عن طريق دراسة السوق بتوجيه عدد كبير من الأسئلة للزبائن الحاليين والمحتملين أو عن طريق الممثلين التجاريين بوضع التقديرات المتوقعة للمبيعات للفترة القادمة.

تتم الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات بحساب الفرق بين النتائج الفعلية والتقديرية من خلال العلاقة التالية:

$$\text{رقم الأعمال المقدر } CA_m - \text{رقم الأعمال المحقق } CA_r = \text{انحراف رقم الأعمال } E(CA)$$

$$\text{انحراف رقم الأعمال } E(CA) = (Q_r \cdot P_r) - (Q_p \cdot P_p)$$

حيث:

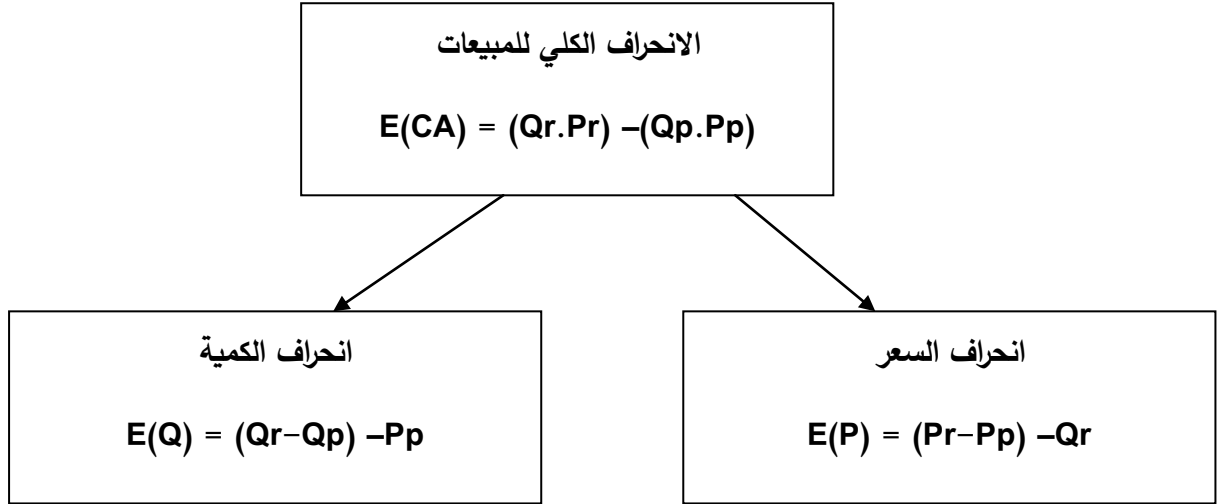
$Q_r$ : الكمية الحقيقية المباعة

$Q_p$ : الكمية المقدرة المباعة

$P_r$ : السعر الحقيقي

$P_p$ : السعر المقدر أو المعياري.

يتم تجزئة الانحراف الكلي للمبيعات كالآتي:



مثال: لديك المعلومات التالية حول المبيعات الفعلية والتقديرية للمؤسسة "ص":

المنتج	المعطيات التقديرية		المعطيات الفعلية	
	$Q_p$	$P_p$	$Q_r$	$P_r$
A	4000	300	5000	150
B	8000	200	4000	300

المطلوب: حساب الانحراف الكلي ثم تحليله إلى انحراف الكمية والسعر.

الحل:

	Qr.Pr	Qp.Pp	E الانحراف
A	750000	1200000	-450000 DEF
B	1200000	1600000	-400000 DEF
E(CA)	<b>-850000 DEF (غير ملانم)</b>		
	Pr-Pp	Qr	E الانحراف
A	-150	5000	-750000 DEF
B	100	4000	400000 FAV
E(P)	<b>-350000 DEF (غير ملانم)</b>		
	Qr-Qp	Pp	E الانحراف
A	1000	300	300000 FAV
B	-4000	200	-800000 DEV
E(Q)	<b>-500000 DEF (غير ملانم)</b>		

كما يمكن تحليل الانحراف الكلي للمبيعات إلى انحراف الكمية والسعر والمزيج (المركب) كالاتي:

المنتج A		الانحراف	نوع الانحراف
E(P)	(Pr-Pp).Qr=(150-300).5000	-750000	DEF
E(comp)	(Qr-Qm).Pp= (5000-3000 ).300	600000	FAV
E(Q)	(Qm-Qp). Pp = (3000-4000).300	-300000	DEF
المنتج B		الانحراف	نوع الانحراف
E(P)	(Pr-Pp).Qr=(300-200).4000	400000	FAV
E(comp)	(Qr-Qm).Pp= (4000-6000 ).200	-400000	DEF
E(Q)	(Qm-Qp). Pp = (6000-8000).200	-400000	DEF

$$Q_{m_A} = Q_{p_A} \times \left( \frac{\sum Q_{ri}}{\sum Q_{pi}} \right) = 4000 \cdot (9000/12000) = 3000$$

$$Q_{m_B} = Q_{p_B} \times \left( \frac{\sum Q_{ri}}{\sum Q_{pi}} \right) = 8000 \cdot (9000/12000) = 6000$$

## تفسير النتائج:

### بالنسبة للمنتج A:

يعود الانحراف السلبي في الأساس إلى الانحراف غير ملائم في السعر (-750000)، إذ باعت المؤسسة المنتج A بسعر أقل مما كان متوقع، كما لا يغطي الارتفاع في الحجم الانحراف السلبي في السعر (تشكل الكمية المباعة الفعلية من A نسبة 55,55%).

### بالنسبة للمنتج B:

يعود الانحراف السلبي في جزء منه إلى الانحراف غير ملائم في الكمية، إذ باعت المؤسسة المنتج B بكمية أقل مما كان متوقع، ويعود في جزئه الآخر إلى انحراف غير ملائم في المزيج حيث كان من المتوقع أن تشكل الكمية المباعة من B نسبة 66,67% غير أنها تمثل نسبة 44,44%.

## 2- الرقابة الميزانية التقديرية لمصاريف التوزيع:

الميزانية التقديرية لمصاريف التوزيع هي الوضع المسبق للمصاريف التي يتحملها قسم التوزيع خلال الدورة القادمة وهذا لتحقيق رقم الأعمال المقدر، وعليه تحديد ميزانية التوزيع تعتبر الخطوة الموالية بعد إعداد ميزانية المبيعات، حيث تهدف أساساً إلى:

- اختيار طرق التوزيع الجيدة؛
- التنسيق بين القدرة المالية للمؤسسة وجهودها في مجال التوزيع؛
- الرقابة على مصاريف التوزيع.

## 2-1 تصنيف تكاليف التوزيع:

تصنف تكاليف التوزيع إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة.

- **التكاليف المباشرة:** هي التكاليف التي لها علاقة مباشرة بقسم التوزيع وتقسّم إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.

التكاليف المباشرة للتوزيع = التكلفة المعيارية للوحدة المباعة (التكلفة المتغيرة + التكلفة

الثابتة) × حجم المبيعات

- **التكاليف غير المباشرة:** هي التي لا ترتبط مباشرة بقسم التوزيع (ثابتة ومتغيرة).

التكاليف غير المباشرة = (التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط × حجم النشاط العادي) + تكلفة ثابتة

## 2-2 مراحل تحديد التكاليف:

- تقسيم قسم التوزيع إلى مراكز نشاط أو مصالح: مصلحة البيع، مصلحة النقل والإرسال، مصلحة خدمات ما بعد البيع...
- تحديد لكل مصلحة حجم النشاط العادي (المعياري، التقديري).
- تحديد وحدة قياس النشاط، فمثلا قسم البيع يتم قياسه برقم الأعمال المحقق، نشاط قسم النقل بالمسافة والأوزان المنقولة، نشاط قسم التعبئة والتغليف بساعات العمل.
- تحديد العلاقة بين وحدة قياس النشاط ومصاريف التوزيع.

**مثال:** إليك التنبؤات الشهرية لقسم النقل لمؤسسة بدر:

- عدد وحدات النشاط 5000 كم (نشاط عادي)
- التكاليف الثابتة الشهرية 20000 دج، التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط 3 دج.

المطلوب:

- أحسب الميزانية التقديرية الشهرية.
- تحديد معادلة الميزانية التقديرية المرنة.
- حساب الميزانية التقديرية لمستويات النشاط 7000 كم، 5000 كم، ثم حساب التكلفة الثابتة والمتغيرة لوحدة النشاط.
- تحديد التكلفة المعيارية لوحدة النشاط.

الحل:

$$\text{الميزانية التقديرية الشهرية} = \text{التكلفة المتغيرة} + \text{التكلفة الثابتة} = (5000 \times 3) + 20000 = 35000 \text{ دج}$$

$$\text{الميزانية المرنة: } C = VN + F \text{ ومنه: } C = 3N + 20000$$

النشاط	5000	7000
تكاليف متغيرة	15000	21000
تكاليف ثابتة	20000	20000
الميزانية التقديرية	35000	41000
تكلفة متغيرة لوحدة النشاط	3	3

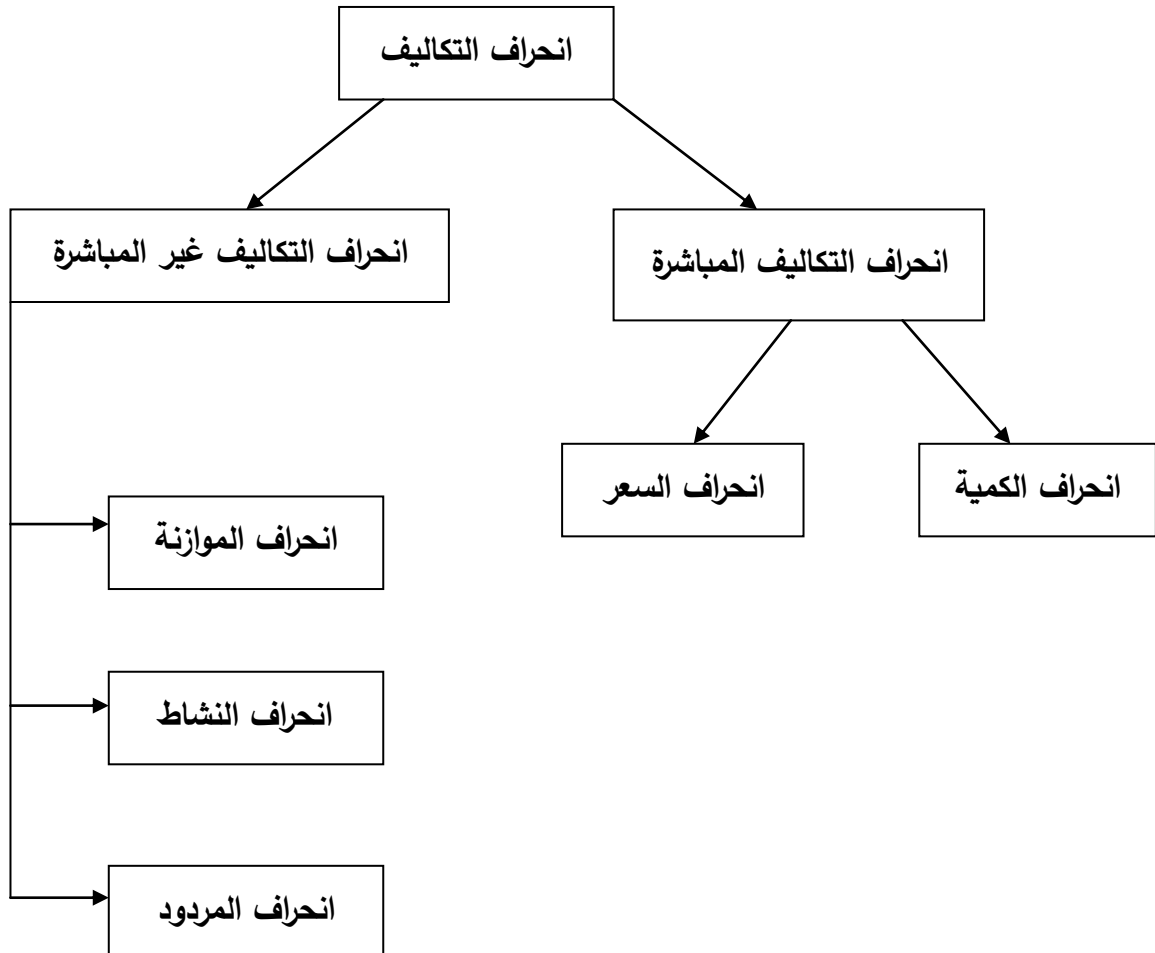
تكلفة ثابتة لوحدة النشاط	4	2,86
تكلفة كلية لوحدة النشاط	7	5,86

التكلفة المعيارية لوحدة النشاط هي 7 دج لأنها هي المبنية على أساس النشاط العادي ( 5000 كم)

### 3-2 الرقابة على ميزانية مصاريف التوزيع:

تعتمد الرقابة على ميزانية مصاريف التوزيع وفق الأسلوب التحليلي على تحليل الانحرافات الخاصة بالتكاليف الفعلية والتقديرية والشكل التالي يوضح ذلك:

#### الشكل رقم 01: تحليل انحرافات مصاريف التوزيع



يعتمد الأسلوب التحليلي على تقسيم الانحراف الكلي إلى انحراف التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشر، هذه الأخيرة التي يتم معالجتها كالاتي:

$$\text{❖ انحراف التكاليف غير المباشرة} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي} \dots\dots (1)$$

التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي = (التكلفة المعيارية الإجمالية/الإنتاج العادي) × الإنتاج الفعلي

$$\text{❖ انحراف الموازنة} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{الموازنة التقديرية للنشاط الفعلي} \dots\dots (2)$$

❖ انحراف النشاط:

$$\text{- الأسلوب الفرنسي (المحاسبي)} = \text{الميزانية التقديرية للنشاط الحقيقي} - \text{التكلفة المعيارية للنشاط الفعلي} \dots\dots\dots (3)$$

التكلفة المعيارية للنشاط الحقيقي = (التكلفة المعيارية الإجمالية/النشاط العادي) × النشاط الفعلي

$$\text{❖ انحراف المردود:}$$

$$\text{- الأسلوب الفرنسي (المحاسبي)} = \text{التكلفة المعيارية للنشاط الفعلي} - \text{التكلفة المعيارية للإنتاج الفعلي} \dots\dots\dots (4)$$

بعد تحليل انحراف التكاليف غير المباشر يجب الأخذ بعين الاعتبار عند تفسير الانحرافات طبيعة الانحراف وليس الإشارة، فبالنسبة للتكاليف فإن الإشارة الإيجابية تمثل انحراف غير ملائم (سلبى) عكس الرقابة على ميزانية المبيعات.

يرجع انحراف الموازنة السلبى إلى التكاليف المتغيرة بما أن التكاليف الثابتة هي نفسها في الحالتين الفعلية والعادية (التقديرية)، كما يرجع انحراف النشاط السلبى إلى التغير في النشاط مما



يؤدي إلى تحمل تكاليف ثابتة إضافية، في النهاية يقيس انحراف المردود مدى ملائمة النشاط المحقق (مدخلات) مع الإنتاج المحقق (مخرجات).

يجب تساوي مجموع الانحرافات الثلاثة (الموازنة، النشاط، المردود) مع انحراف التكاليف

$$\text{غير المباشرة بمعنى: } (1) = (2) + (3) + (4)$$

يمكن الرقابة على ميزانية مصاريف التوزيع من خلال اعتماد الأسلوب المقارن، الذي يهدف

إلى تقييم مدى فعالية قسم التوزيع مقارنة مع شركات مماثلة، مثل مقارنة نسبة مصاريف التوزيع إلى رقم الأعمال.

مثال:

تقوم مصلحة النقل بقسم التوزيع بنقل المنتج (أ) وكانت التقديرات للفترة (ن) كما يلي:

النشاط العادي لمصلحة النقل هو 2000 كم موافق لإنتاج منقول 5000 وحدة، وكانت معادلة

$$\text{الميزانية المرنة كما يلي: } C=30N+15000$$

بعد النشاط الفعلي تبين أن هذه المصلحة قامت بنقل 4500 وحدة عند مستوى نشاط قدره 1700

كم بتكلفة كلية 70000 دج منها 15000 دج تكاليف ثابتة.

المطلوب:

- حساب الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة.

- تحليل الانحراف الكلي على التكاليف غير المباشرة إلى الانحراف على الموازنة، النشاط

والمردود مع التعليق على النتائج باختصار.

الحل:

التكلفة المعيارية الإجمالية = 30 × (النشاط العادي) + ت ثابتة = 75000 دج	
النشاط العادي = 2000 كم	الإنتاج العادي = 5000 وحدة
التكلفة المعيارية لوحدة النشاط = 37,5 دج	التكلفة المعيارية لوحدة الإنتاج = 15 دج

### 1. الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية للإنتاج

#### الفعلي

الانحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة =  $70000 - (4500 \times 15) = 2500$  دج (انحراف سلبي غير ملائم)

### 2. انحراف الموازنة = التكاليف الفعلية - الموازنة التقديرية للنشاط الفعلي

انحراف الموازنة =  $70000 - (15000 + (1700)30) = 4000$  دج (انحراف سلبي غير ملائم)  
التعليق: بما أن التكاليف الثابتة هي نفسها في الحالتين الفعلية والتقديرية فإن الانحراف السلبي راجع للتكاليف المتغيرة.

حيث أن التكلفة المتغيرة للنشاط الفعلي = إجمالي التكاليف المتغيرة الفعلية ÷ النشاط الفعلي =  
 $32,35 > 30 = (1700 \div (15000 - 70000))$

### 3. انحراف النشاط = الميزانية التقديرية للنشاط الحقيقي - التكلفة المعيارية للنشاط الفعلي

انحراف النشاط =  $(15000 + (1700)30) - (1700 \times 37,5) = 2250$  دج (انحراف سلبي غير ملائم)

التعليق: انحراف النشاط السلبي راجع إلى تحقيق المؤسسة لنشاط أقل من العادي مما أدى إلى تحمل تكاليف ثابتة إضافية تقدر ب 2250 دج

### 4. انحراف المردود = التكلفة المعيارية للنشاط الفعلي - التكلفة المعيارية للإنتاج الفعلي

انحراف المردود =  $(1700 \times 37,5) - (4500 \times 15) = -3750$  دج (انحراف ايجابي ملائم)