



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ألكلي محند أولحاج - البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



الموضوع

دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في

المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة المركب الصناعي التجاري "AGRODIV" - عين بسام -

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

الأستاذ المشرف:

يحياوي سمير

إعداد الطالبتين:

- حنان بوخشبة

- ليندة مريشة

لجنة المناقشة

د. منصر إلياس.....رئيسا

د. يحياوي سمير.....مشرفا

أ. بعيبي رابح.....ممتحا

السنة الجامعية 2017/2018

شكر و عرفان

يقول عز وجل من قائل في محكم تنزيله:

بسم الله الرحمن الرحيم

"فَادْكُرُونِي أَذْكُرْكُمْ وَاشْكُرُوا لِي وَلَا تَكْفُرُون"

سورة البقرة الآية 152

بعد فضل الله عز وجل يقتضي أن أتقدم بالشكر الجزيل والثناء الخالص للأستاذ المشرف الدكتور يحيى سمير على توجيهاته ونصائحه التي قدمها لنا طيلة إعداد هذا البحث فجزاه الله خيرا كما أتقدم بتشكراتي واحتراماتي لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة اكلي أمحمد أولحاج

والشكر الجزيل للجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تقويم وتثمين هذا العمل كما أشكر مدير المركب الصناعي والتجاري السيد نعاك بوبكر وموظفيه الكل بأسمائهم السيدة وريدة، خالد، بوعلام، سمير، عمي رابح، سعاد، نسيمة، عبد الرحمن، رشيد، مسعود، نورالدين، كريم

كما نتوجه بالشكر إلى كل من قدم يد المساعدة لإنجاز هذا البحث وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الاعمال وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به
ولله الحمد

إهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبه عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح
وغايته النجاح قال تعالى: "وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"
على ضوء هذه الآية أهدي ثمرة جهدي إلى التي رفع الله مقامها وجعل الجنة تحت أقدامها
أولى الناس بصحبتى إلى نبع الحنان الصافي ذلك القلب الكبير وتلك النعمة الغالية،
التي مهما فعلت وقلت وكتبت لن أوفيها حقها الأزلي ولن أرد لها فضلها الأبدي،
أمي العزيزة حفظها الله وأطال في عمرها، إلى من يعجز اللسان ويجف القلم عن وصف
جميله الذي أنبتني نباتا حسنا وكان لي سراجا منيرا إلى منبع العطاء والسعادة، مرشدي ومنير
دربي، إلى من رباني على طريقة الإسلام وأرشدني إلى طريق الصواب إلى أحلى كلمة يرددها
اللسان وأجمل كائن عرفت فيه الأمان، إلى من أفنى عمره ليوصلني إلى أعلى المراتب أبي الفاضل
أطال الله في عمره، إلى مهج القلب وصفائه أخواتي حور العين "محمد الأمين" و"أيوب"
إلى كل من عائلة أبي وعائلة أمي وخاصة كتكوت البيت "إسلام"
إلى كل صديقاتي ورفيقات دربي: أحلام، ليندة، أميرة، إلهام، خيرة، كريمة، أسماء، زهرة، عبلة،
سهام، وصديقتي وزميلتي في هذا الإنجاز "مريشة ليندة" وعائلتها وبأخص الخالة حميدة
وابنتها "رحيل".

إلى كل من لم اذكرهم من زميلات وزملاء في الحياة الشخصية ومشواري الدراسي.

إلى من سعى في دروب العلم صامدا ومجاهدا إلى رسل العلم وحاملي السلام

حنان

إهداء

إلى رمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء عند البلاء من قال فيها رسول الله عليه وسلم:

"الجنة تحت أقدام الأمهات" إلى من سهرت الليالي من اجل راحتي وأضاءت لي

الدرب بالشموع إلى أول ما تلفظت به شفتاي، إلى من أنارت دربي اعانتي بالصلوات

والدعوات، إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقها، ولا يمكن للأرقام أن تحصي فضلها،

إلى أغلي إنسانة في الوجود، أُمي الحبيبة حفظها الله وأطال عمرها، إلى الذي تعلمت

منه أبجدية القراءة وأبجدية الحياة ورافقتني رعايته الساهرة طوال مسار دربي في تحصيل

المعرفة وحتى ثمارها فتعلمت منه حب الله وحب الصدق والثبات على مبدأ إلى من

كافح وناضل من أجل نجاحي إلى الذي كان نجاحي له قبل أن يكون لي إلى مرشدي

ومنير دربي أبي الحبيب حفظه الله وجزاه الجزاء الأوفر وأطال في عمره.

إلى بلسم روحي وحياتي إلى من كانت بسمتهم ونظرتهم تبعث في نفسي القوة وحب الحياة

إخوتي الأعزاء أطال الله في عمرهم وأنار دريهم: إلياس، طاهر، أيمن.

إلى كل من عائلة أبي وعائلة أُمي.

إلى صديقات العمر ورفيقات الدرب: أسماء، عبلة، زهرة، أميرة، وزميلي في هذا الإنجاز "بوخشبة حنان".

وفي الختام أهديه إلى كل من قدم لي يد المساعدة سواء من قريب أو من بعيد.

ليندة





فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الشكر والتقدير
	الإهداء
II	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
أ - هـ	مقدمة
01	الفصل الأول: الموازنات التقديرية في المؤسسة
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية
03	المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية
03	أولاً: تعريف الموازنة التقديرية
05	ثانياً: التطور التاريخي للموازنة التقديرية
07	ثالثاً: خصائص الموازنة التقديرية
08	رابعاً: أهداف الموازنة التقديرية
09	المطلب الثاني: تصنيفات الموازنة التقديرية
11	المطلب الثالث: متطلبات نجاح الموازنة التقديرية
11	أولاً: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية
14	ثانياً: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية
14	ثالثاً: مراحل إعداد الموازنات التقديرية
17	المطلب الرابع: تقييم الموازنات التقديرية
17	أولاً: مزايا الموازنات التقديرية
18	ثانياً: عيوب الموازنات التقديرية
19	المبحث الثاني: طرق إعداد الموازنات التقديرية
19	المطلب الأول: طرق إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات
19	أولاً: مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات

21	ثانيا: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات
23	ثالثا: مراحل إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات
31	المطلب الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج
31	أولا: مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج
33	ثانيا: العوامل المؤثرة في الموازنة التقديرية للإنتاج
33	ثالثا: إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج
36	المطلب الثالث: طرق إعداد الموازنة التقديرية للتمويل
36	أولا: تعريف الموازنة التقديرية للتمويل
36	ثانيا: العوامل المتحكم في إعداد الموازنة التقديرية للتمويل
37	ثالثا: إعداد الموازنة التقديرية للتمويل
42	خلاصة
43	الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية لتحسين الأداء المالي
44	تمهيد
45	المبحث الأول: عموميات حول الأداء المالي
46	المطلب الأول: مفهوم الأداء
46	أولا: تعريف الأداء
47	ثانيا: أنواع الأداء
51	المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي
51	أولا: تعريف الأداء المالي
52	ثانيا: أهمية الأداء المالي
53	ثالثا: أهداف الأداء المالي
54	المطلب الثالث: معايير الأداء المالي والعوامل المؤثرة فيه
54	أولا: معايير الأداء المالي
54	ثانيا: العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على الأداء المالي
57	المبحث الثاني: مدخل إلى تقييم الأداء المالي
57	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي
57	أولا: تعريف تقييم الأداء المالي
59	ثانيا: أهمية تقييم الأداء المالي

59	ثالثا: أهداف تقييم الأداء المالي
60	المطلب الثاني: آلية سير تقييم الأداء المالي
61	أولا: معايير تقييم الأداء المالي
62	ثانيا: خطوات تقييم الأداء المالي
62	ثالثا: الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء المالي
65	المبحث الثالث: الموازنات التقديرية كألية فعالة لتحسين الأداء المالي
65	المطلب الأول: حساب الانحرافات وإعداد تقارير الأداء المالي
67	المطلب الثاني: مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها
68	المطلب الثالث: مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية
79	خلاصة
70	الفصل الثالث: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري "AGRODIV"
71	تمهيد
72	المبحث الأول: تقديم المركب الصناعي التجاري "AGRODIV"
73	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المركب الصناعي التجاري "AGRODIV"
75	المطلب الثاني: تعريف وأهداف المركب
77	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب
85	المبحث الثاني: أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق التنبؤ بها
85	المطلب الأول: الموازنات التي تعدها المؤسسة
86	المطلب الثاني: الطرق المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة الإنتاج
87	المطلب الثالث: الطرق المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة المبيعات
90	المبحث الثالث: استخدام الموازنة التقديرية لتحسين الأداء المالي للمركب
90	المطلب الأول: حساب الانحرافات للموازنة التقديرية للإنتاج وتحليلها
92	المطلب الثاني: حساب الانحرافات للموازنة التقديرية للمبيعات وتحليلها
100	خلاصة
101	خاتمة
104	قائمة المراجع



قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
07	التطور التاريخي للموازنات التقديرية	01
21	موازنة المبيعات وعلاقتها بالموازنات الأخرى	02
40	نموذج عن بطاقة المخزون	03
89	انحراف الإنتاج لسنة 2015	04
90	انحراف الإنتاج لسنة 2016	05
90	انحراف الإنتاج لسنة 2017	06
91	انحراف الكمية لسنة 2015	07
92	انحراف الكمية لسنة 2016	08
92	انحراف الكمية لسنة 2017	09
93	انحراف السعر لسنة 2015	10
94	انحراف السعر لسنة 2016	11
94	انحراف السعر لسنة 2017	12
95	الانحراف المختلط لسنة 2015	13
96	الانحراف المختلط لسنة 2016	14
96	الانحراف المختلط لسنة 2017	15
96	الانحراف الإجمالي لسنة 2015	16
97	الانحراف الإجمالي لسنة 2016	17
97	الانحراف الإجمالي لسنة 2017	18
98	انحراف رقم الأعمال لثلاثة سنوات	19



قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
16	مراحل إعداد الموازنات التقديرية	01
30	مراحل دراسة وتعديل وإقرار الأسعار	02
32	العلاقة بين موازنة المبيعات والموازنات الأخرى	03
39	الطريقة البيانية في حالة انتظام الاستهلاك	04
47	مثلث الأداء	05
48	الأداء الذاتي والأداء الخارجي	06
59	تصوير إيضاحي لتقييم الأداء المالي	07
84	الهيكلة التنظيمية لمركب الصناعي التجاري "AGRODIV"	08
90	منحنى بياني يوضح الانحراف على الإنتاج خلال السنوات 2015، 2016، 2017	09
93	منحنى بياني يوضح الانحراف على كمية المبيعات خلال السنوات 2015، 2016، 2017	10
95	منحنى بياني يوضح الانحراف على أسعار المبيعات خلال سنوات 2015، 2016، 2017	11
98	منحنى بياني يوضح الانحراف على رقم الأعمال (المبيعات) خلال السنوات 2015، 2016، 2017	12

مقدمة

عرفت البيئة المحيطة بالمؤسسة تغيرات هائلة، مست جميع المجالات الاقتصادية، فهي تؤثر فيه وتتأثر به. واهتمام المؤسسة لم يصبح الإنتاج فقط لتلبية الطلب الكمي المرتفع، بل توسيع نشاطها لمنافسة المؤسسات. لذلك أصبح البقاء مرهون بالأداء المالي، ويعد مصطلح الأداء المالي من المفاهيم التي حظيت باهتمام واسع من قبل المفكرين والباحثين في مجال إدارة الأعمال. ويعتمد المسيرين على أسلوب الموازنات التقديرية كأداة رقابية بشكل واسع في اتخاذ القرار الصائب، والموازنة التقديرية تمكن متحذي القرار من الحصول على صورة مستقبلية تجنبهم الخطأ إلى أدنى المستويات.

وفي هذا الإطار يهدف نظام الموازنة التقديرية إلى القيام بوظائف التخطيط، التنسيق، الرقابة، والتحفيز، ويعد نظاما متكاملًا يزود الإدارة بالبيانات والتقارير التي تمكنها من تخطيط ومراقبة عملياتها بكفاءة، واتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة. وقد أصبح من البديهي الآن أن إدارة المؤسسة تعمل على التنبؤ بالمستقبل وكل ما يخص نشاط المؤسسة للفترة القادمة، مع وضع خطة استراتيجية لتحسين أدائها ولمقابلة التغيرات الاقتصادية المستقبلية على أساس الواقع الفعلي للمؤسسات الاقتصادية والإمكانات والموارد المتاحة بهدف ضمان استمراريتها نحو التقدم والنمو.

ولتتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها، وهل حققتها بالوسائل المعقولة فإنها بحاجة إلى تقييم نتائجها، أو بالأحرى تقييم أدائها المالي، وإذا اعتبرنا المؤسسة على أنها مجموعة من الوظائف فإنها حتما بحاجة إلى تقييم أداء كل وظيفة من وظائفها، فهي إذن تقييم أدائها التجاري، أدائها المالي، أدائها الإنتاجي، وفي الأخير أدائها البشري. وعملية تقييم الأداء أحد أهم الطرق التي تلجأ إليها الإدارة المالية في المؤسسة لتقييم قراراتها الإدارية المالية المختلفة عن طريق الاعتماد على مجموعة من القوائم المالية.

وعليه نطرح الإشكالية التالية:

ما هو دور الموازنات التقديرية في تحسين مستوى الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بطرح التساؤلات التالية:

1. ما المقصود بتقييم الأداء المالي وما أهميته بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية؟
2. هل للمركب الصناعي التجاري القدرة على تحسين أدائه المالي باعتماد على الموازنة التقديرية؟

الفرضيات:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية، قمنا بوضع الفرضيات التالية:

1. عملية تقييم الأداء المالي عملية هامة لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة.
2. للمركب الصناعي التجاري القدرة على تحسين أدائه المالي باعتماد على الموازنة التقديرية من خلال حساب الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

منهج البحث:

لقد اقتضت طبيعة البحث التعامل مع عدة مناهج بطريقة متكاملة ومتناسقة من أجل الإلمام بمحاور الدراسة، فقد تم الاعتماد على المنهج التاريخي في تتبع تطور الظاهرة المدروسة، والمنهج الوصفي الذي اعتمدنا على أسلوب المسح في الجانب النظري وأسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

أدوات البحث:

لقد اعتمدنا في إعداد هذا البحث العلمي على مجموعة من الأدوات والمتمثلة في:

1. الكتب؛
2. الملتقيات؛
3. الرسائل والطروحات الجامعية.

أما أدوات البحث المستعملة في الجانب التطبيقي فتتمثل في:

1. الوثائق المقدمة من طرف المركب الصناعي التجاري؛
2. المقابلة الشخصية في بعض أقسام المركب الصناعي التجاري.

أسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيار الموضوع إلى عدة أسباب من بينها:

1. الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية؛
2. التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على الموازنات التقديرية في أداء مختلف نشاطاتها؛

3. معرفة مدى سعي المؤسسات الاقتصادية إلى الاهتمام بالأساليب المالية والعلمية في دراسة وتنفيذ مشاريعها؛
4. معرفة السبل التي تنتهجها المؤسسة لتقييم وتحسين أدائها المالي.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى محاولة توضيح ما يلي:

1. إبراز أهمية وضع الموازنة التقديرية في المؤسسة؛
2. توضيح العلاقة بين الموازنة التقديرية والأداء؛
3. معرفة مدى مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المالي؛
4. إبراز أهمية المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة.

أهمية البحث:

1. تنبع أهمية البحث من أهمية الدور الذي تلعبه الموازنة التقديرية في مساعدة إدارة المؤسسة للقيام بوظائفها وتحقيق أهدافها؛
2. تنفيذ نشاطها وتصحيح الانحرافات التي تحدث وهو ما يساهم في تحسين أداء المؤسسة.

صعوبات البحث:

1. ضيق فترة إعداد المذكرة؛
2. عدم مرونة النظام الداخلي للمكتبة الجامعية بحيث عدد الكتب المستعارة قليل، إضافة إلى ضيق الفترة المتحصل فيها على الكتب مما يستدعي إرجاعها فوراً، ينتج عنه عدم الحصول على كل المعلومات المتحصل عليها بالنسبة للطالب.

حدود البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود موضوعية، مكانية، وزمانية:

1. الحدود الموضوعية: تتمثل في البحث عن دور الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المالي.

2. **الحدود المكانية:** تمت الدراسة في المركب الصناعي التجاري "AGRODIV" بعين بسام -البويرة- بهدف التعرف عن دور الموازنة التقديرية في تحسين أدائه المالي.

3. **الحدود الزمانية:** تم الدراسة للدورة المالية (2015-2017) للمركب الصناعي التجاري "AGRODIV" بعين بسام -البويرة- بهدف معرفة وضعيتها المالية في هذه الفترة.

تقسيمات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومن أجل اختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

الفصل الأول: الموازنات التقديرية في المؤسسة.

تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك مبحثين شمل الأول: ماهية الموازنة التقديرية (مفهومها، تصنيفها، متطلبات نجاحها وتقييمها) أما المبحث الثاني فقد تناول طرق إعداد الموازنات التقديرية (الموازنة التقديرية للمبيعات، الموازنة التقديرية للإنتاج، والموازنة التقديرية للتمويل).

الفصل الثاني: تناول استخدام الموازنات التقديرية لتحسين الأداء المالي وهو بدوره قسم إلى ثلاثة مباحث تطرق المبحث الأول إلى عموميات حول الأداء المالي (مفهوم الأداء وماهية الأداء المالي) أما المبحث الثاني فشمل مدخل لتقييم الأداء المالي (مفهومه وألية سيره) وفيما يخص المبحث الثالث فلقد تناول الموازنة التقديرية كألية فعالة لتحسين الأداء المالي.

الفصل الثالث: والذي سيعرض فيه دراسة حالة لمركب الصناعي التجاري والذي تناول ثلاثة مباحث حيث شمل المبحث الأول تقديم المركب الصناعي التجاري (نبذة تاريخية عنه، تعريفه، وهيكله التنظيمي) والمبحث الثاني فقد تناول أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق التنبؤ بها أما المبحث الثالث فكان حول تحليل انحرافات موازنتي الإنتاج والمبيعات.

وأخيرا موضوعنا بخاتمة تتضمن حوصلة لأهم ما تحصلنا عليه من خلال هذه الدراسة.

الفصل الأول
الموازنة التقديرية
في المؤسسة

تمهيد:

الموازنة التقديرية تعتبر عنصر من العناصر الحديثة في النظام المحاسبي بالرغم من أن فكرة استخدامها ليست حديثة فقد استخدمت منذ الزمن البعيد بهدف إيجاد التوازن الحكومي والموارد العامة، ولكن بعد التطورات والمشاكل المعاصرة التي أدت إلى تغير دور الدولة وواجباتها أصبحت الموازنة التقديرية خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة، فتميز الموازنة التقديرية بأنها الأداة الأكثر توافقاً بين وظيفتي التخطيط والرقابة، فمهما توسعت أنشطة المؤسسة ومهما زاد حجمها فلن تجد أداة أفضل من الموازنة التقديرية لمتابعة أنشطتها وأدائها، وبعبارة أخرى هي التعبير عن أهداف وسياسات وخطط نتائج تعد مقدماً بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المؤسسة باعتبارها وحدة واحدة.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية.

المبحث الثاني: طرق إعداد الموازنات التقديرية.

المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية.

يرجع استخدام أسلوب الموازنات التقديرية إلى القدم، وقد عرف تطورات عديدة نتيجة لتطور الحياة الاقتصادية، إلا أنه أصبح في الوقت الحالي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الناجحة، فعن طريق وضع خطة مستقبلية وتنفيذها واستخراج الانحرافات وتحديد أسبابها تتمكن المؤسسة من اكتشاف نقاط ضعف نظامها التسييري وبالتالي تحاول أن تتفادها مستقبلا، وهذا ما يؤدي إلى رفع الكفاءة التسييرية والقدرة على التحكم في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة بصفة تتلاءم مع أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الموازنة التقديرية وتطورها التاريخي وكذا خصائصها وأهدافها.

أولا: تعريف الموازنة التقديرية: لقد تعددت التعاريف التي أعطيت للموازنة التقديرية، ومن الصعب إيجاد تعريف موحد لها بسبب تغير الظروف والمعطيات، وفيما يلي بعض التعاريف:

- تعتبر الموازنة التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير، وهي تدخل ضمن إطار التسيير الاستراتيجي لتغطية مدة تتراوح ما بين (05 إلى 10 سنوات)، ثم تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي لمدة 03 سنوات مثلا، وبناء على المخطط العملي يتم وضع الموازنة للمدى القصير (تقديرات لسنة مقبلة).¹
- وحسب معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا يعرف الموازنة على أنها: "خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو/والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين."²
- أما Horngren يعرف الموازنة التقديرية على أنها: "تعبير كمي عن خطة الأعمال والمساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة."³

1- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المخرميدة العامة، الجزائر، ص 127.

2- محمد فركوس، الموازنات التقديرية-أداة فعالة للتسيير-، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، الجزائر، 2001، ص 04.

3- محمد بوهالي، تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء-حالة المؤسسات الجزائرية-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر 03، الجزائر، 2013/2012، ص 18.

- الدليل الفرنسي للمحاسبة يعرف الموازنة التقديرية بأنها: "تقدير قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد."¹
- تعرف الموازنة التقديرية كذلك بأنها: "تكوين الخطط الخاصة لفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بأرقام وهذه الأرقام قد تكون في شكل مبالغ مالية، أو ساعات عمل أو وحدات إنتاج... الخ أو أي مقياس رقمي آخر."²

- ويمكن تعرفها بأنها: "خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلية على المدى القريب أو المتوسط."³

ونظام الموازنات التقديرية يقدم الخدمات الرئيسية وهي: التخطيط، التنسيق، الرقابة، والتحفيز كالاتي:

➤ **التخطيط:** تبدأ باتخاذ الإدارة لمجموعة من القرارات لتحديد الأهداف ووضع مجموعة من البرامج لتحقيق

هذه الأهداف ثم ترجمة هذه الأهداف ووضعها في صورة موازنات عينية ومالية.⁴

➤ **التنسيق:** ويعرف التنسيق بأنه: "توحيد الجهود بين الدوائر والأقسام المختلفة من أجل تحقيق الأهداف

المرسومة"، وهذا يعني أن حدوث أي تعديل أو تغيير في نشاط قسم معين سوف تمتد آثاره إلى أنشطة

أقسام أخرى بالمؤسسة، كما أن تعدد المدراء في المؤسسة يخلق وجهات نظر متنوعة حول اتجاهاتها، وهذا

التنوع ينبغي توحيد ليصبح متجانسا بما يخدم مصلحة المؤسسة، وهذا ما توفره الموازنة، حيث تخدم الدوائر

والأقسام المختلفة في أنها توحد الأعمال المتنوعة وتوجهها نحو مجموعة واحدة من الأهداف، ونتيجة لذلك

فإن استخدام أسلوب الموازنات التقديرية يساعد كثيرا على تنسيق أهداف كل إدارة فرعية من إدارات

المؤسسة، مما يمنع حدوث أي ازدواج في الوظائف، ويخلق نوعا من ضبط الجهود، وتوجهها لخدمة أهداف

المؤسسة.⁵

➤ **الرقابة:** التخطيط وحده لا يكفي لتحقيق الخطط ولهذا بلا بد من الرقابة والمتابعة، والرقابة هي إحدى

الوظائف الثلاث للإدارة، والموازنة التقديرية هي أداة للرقابة تستعملها الإدارة.

1- محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 04.

2- نعيمة بجاوي، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 171.

3- خالص صافي صالح، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1997، ص 15.

4- حميد قرومي، عبد القادر شلاي، اعداد وادارة الموازنة التقديرية، دروس وتمرين موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند والحاج بالبوية، الجزائر، 2017/2016، ص 06.

5- عبلة مراقبة، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة-دراسة حالة المديرية الجهوية للتوزيع للشركة الوطنية للكهرباء والغاز-، مآكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، المعهد الاقتصاد للمركز الجامعي العربي بن مهدي بأم البواقي، الجزائر، 2008/2007، ص 35.

تعتبر الموازنات التقديرية وسائل فعالة للرقابة على أوجه نشاط المشروع، والواقع أن إعداد الموازنة يتم في مرحلة التخطيط، حيث تعكس الموازنة التقديرية الخطة الموضوعية لوجه معين من أوجه نشاط المشروع والتي وضعت في ضوء التقدير بالظروف المستقبلية وضع وتحليل الافتراضات عن المستقبل. وهكذا تعد الموازنة التقديرية في صورة بيان رقمي بالنتائج المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية مقبلة على أن استخدام هذه الموازنات مرتبط بوظيفة الرقابة حيث تكون مؤشرات الخطة الواردة في هذه الموازنات بمثابة معايير رقابية يتم في ضوءها التحكم على مدى تنفيذ الخطط الموضوعية. وعلى هذا تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم كفاءة الأداء في كل وجه من أوجه نشاط المشروع.¹

➤ **التحفيز:** إن التحفيز يثير في نفوس الأفراد روح التعاون والإخلاص في العمل ويجعلهم أكثر أمنا واطمئنانا مما يدفعهم إلى زيادة الإنتاج والحوافز قد تكون معنوية أو مالية كمكافآت والعلاوات والترقيات التي يمكن ربطها بتحقيق الأهداف المخططة.²

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الموازنة التقديرية تعتبر أداة تخطيطية ورقابية فعالة، تسعى إلى التأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضوعية من قبل الإدارة، حيث تضع الإدارة العليا الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات قابلة للتطبيق، ويأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ ويتم تحقيق ذلك من خلال إعداد موازنات تقديرية تحدد مسبقاً أوجه النشاط المختلفة والأداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في المؤسسة.

ثانياً: التطور التاريخي للموازنات التقديرية

تعد الموازنة من أقدم الأدوات إذ تعود بدايتها الأولى إلى عصر سيدنا يوسف عليه السلام الذي قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في ذلك العصر (اعتماداً على رؤية الملك حسب ما أخبرنا به القرآن الكريم)، ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك بناءً على ذلك، وكانت فترة هذه الموازنة طويلة نسبياً 15 سنة سبع سنوات للإنتاج والاستهلاك وسبع سنوات للاستهلاك فقط وعام للرخاء.³

1- عبلة مراقبة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

2- فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 06.

3- نعيمة يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص 170.

وتعتبر المحاسبة الحكومية من خلال الدراسات المالية العامة الأساس التاريخي الذي انطلقت منه فكرة الموازنات التقديرية، وترجع كلمة Budget إلى الكلمة الفرنسية Bougette وتعني الحقيقية، حيث كان وزير المالية الإنجليزي يعد تقديرات الميزانية التي يقدمها إلى مجلس العلوم البريطاني في حقبة جلدية. وعلى هذا أصبحت هذه التقديرات معروفة باسم Budget وبتزايد حجم المشروعات، ويتعقد المشاكل المتعلقة بإدارتها، وبتزايد التطور التكنولوجي وبتزايد نسبة عدم التأكد في الحيلة التجارية، اضطر المسؤولون عن الشركات والمنشآت في جميع أنحاء العالم إلى استخدام الموازنات التقديرية الرقابية عن أوجه النشاط المختلفة في مشروعاتهم.

كما يعتبر المفكر DEGAZUEX أول من استخدم لفظ الموازنات التقديرية، حيث أدرج في سنة 1925م في كتابه فصلا عنها ووصفها بأنها عبارة عن جدول احتياجات وموارد.

بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م وظاهرة التضخم أعطت الولايات المتحدة اهتماما خاصا لهذا الأسلوب في عشرينات القرن العشرين، ثم انتشر تطبيقه في أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وخاصة فرنسا بعد بداية الخمسينات والجدول التالي يوضح باختصار أهم المراحل التاريخية التي مر بها تطور نظام الموازنات التقديرية وانتشارها كنظام.¹

1- علة مراقبة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

الجدول(01): التطور التاريخي للموازنات التقديرية.

محااور التطور	ميولات السنوات 80/70	ميولات السنوات 90/80
المال	- أداة تقدير، أهداف غير محددة وعدم تحديد مستويات المسؤولية.	- أداة استراتيجية، أهداف واضحة ومسؤوليات محددة.
الإجراء	- قلة تساهمية وكثرة المركزية.	- أكثر اللامركزية وأكثر تساهمية وذات أنشطة متبادلة.
الآلية	- استبدال أقطاب الماضي (extra polation)، تحليل السلاسل الزمنية. - إعادة التمرکز على الأداء الماضي والحاضر للمؤسسة.	- منفتحة على الاقتصاد والأسواق. - موجهة نحو المستقبل.
السيرورة الفعلية	- عمل ثقيل ومعقد لتصور واحد تعده وظيفة التخطيط بسرعة. - دورة تثير النفر، تنسى بسرعة وينظر إليها بسوء. - إهمال العناصر النوعية.	- عمل لامركزي وأبسط يؤدي إلى عدة تصورات يعدها مسؤول كل تركيبة من الخطة. - دورة تتسم بالتعامل المتبادل وإعلام موردي المعلومات الأولية (fe back) - أهمية البعد النوعي.

المصدر: عيلة مراقبة، مرجع سبق ذكره، ص28.

ثالثا: خصائص الموازنات التقديرية

للموازنات التقديرية عدة خصائص نذكر منها:¹

- 1- تعبير كمي حيث أن برامج قصيرة الأجل تستدعي ترجمة أهدافها إلى كميات وهذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلى في أشكال كمية ونوعية؛

1- ناصر داداي عدون، مرجع سبق ذكره، ص127.

2- تحديد لفترة معينة وقد تكون سنة واحدة أو أقل وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها، فالموازنة هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة والتي هي امتداد للمخططات المتوسطة وطويلة الأجل، كما أنها تعتبر من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات ومن ثم اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.

كما يمكن أن نذكر خصائص أخرى: ¹

- 1- تتميز الموازنة التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة؛
- 2- تقوم على مبدأ التقدير هذا الأخير يعتمد على معطيات إحصائية للفتريات الماضية وكذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل؛
- 3- مساهمة كل المستويات الإدارية في إعدادها باعتبارها المنفذ للموازنة التقديرية وحتى يساعد ذلك في تحقيق أهداف الموازنة؛
- 4- بمثابة المسار (الدليل) الذي يجب على الجميع احترامه عند التنفيذ؛
- 5- نظاما للمعلومات؛
- 6- وسيلة لاتخاذ القرارات؛
- 7- أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.

رابعاً: أهداف الموازنة التقديرية.

تتمثل الأهداف العامة من إعداد تلك الموازنات فيما يلي: ²

- 1- تساهم في تحديد الأهداف المطلوبة وذلك بشكل كمي، محدد وواضح؛
- 2- يستدعي إعداد الموازنات التقديرية التنبؤ بالمستقبل زمن ثم التعرف على احتمالات وجود أي تغيرات طارئة واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها؛
- 3- يؤدي إعداد تلك الموازنات إلى تحديد المسؤوليات الملقاة على عاتق العاملين ودور كل منهم في تحقيق أهدافها؛

1- نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 172-173.

2- محمد عبد الفتاح الصبري، إدارة البنوك، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 122.

- 4- يتطلب إعداد تلك الموازنات العديد من البيانات والتقارير من الإدارات الأخرى بالمؤسسة بما يؤدي في النهاية إلى أحداث التنسيق بين أنشطة مختلف الإدارات؛
- 5- يستلزم إعدادها اشتراك العاملين في توفير ما تحتاج إليه من بيانات مما يساهم في نهاية في زيادة شعورهم بالمسؤولية اتجاه تحقيق أهداف المؤسسة؛
- 6- تساهم تلك الموازنات في تحديد حجم الالتزامات المالية المطلوبة مستقبلا ومن ثم الإعداد في توفير تلك الأعباء؛
- 7- تعتبر الموازنات التقديرية أحد الوسائل المهمة التي تستخدم في تقييم كفاءة مختلف الإدارات في تنفيذ المهام المطلوب منها.

المطلب الثاني: تصنيف الموازنات التقديرية.

الموازنة هي التغيير المالي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في المؤسسة وتوجد في المؤسسة عدة أنواع مختلفة من الموازنات. وقد أحصى أحد الكتاب الأمريكيين ثمان وعشرون نوعا مختلفا للموازنات ويعتقد بأنها ضرورية في كل مؤسسة صناعية ذات حجم متوسط والتي ترغب أن يكون لها نظام كامل للموازنات، وسوف نتطرق هنا إلى الأنواع الأكثر استعمالا للموازنات ويمكن تقسيمها على النحو التالي:

أولا- تصنيفات الموازنات التقديرية من حيث الفترة الزمنية: وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى موازنات طويلة الأجل، متوسطة الأجل، وقصيرة الأجل، وهي ترتبط بأهداف المؤسسة واستراتيجياتها فهناك أهداف استراتيجية وأهداف تكتيكية وأهداف تشغيلية:¹

- 1- **موازنات طويلة الأجل:** تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وتغطي فترة تفوق خمسة سنوات وغالبا تخطط للاستثمارات المالية.
- 2- **موازنات متوسطة الأجل:** عادة ما تغطي أهداف ما بين مدة سنتين إلى أربعة سنوات وهي متعلقة بالأهداف التكتيكية.

1- يزيد تقررات، ليلي حليمي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني، مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة البلدة 02، الجزائر، 2017/04/25، ص ص 5-6.

3- موازنات قصيرة الأجل: ويطلق عليها الموازنات التقديرية السنوية أو العملية، وهي تغطي نشاط المؤسسة خلال دورة مالية قادمة.

ثانياً- تصنيفات الموازنات من حيث درجة المرونة: وفي هذا المجال نقسم الموازنات التقديرية إلى:¹

1- الموازنات الثابتة (الجامدة): وهي تلك الموازنات التي تبنى على حجم الإنتاج واحد وعادة ما تستخدم

في المجال الحكومي، حيث الإنفاق يحتاج عادة إلى فترة أطول من الفترة العادية من الموازنات التقديرية.

2- الموازنات المتغيرة (المرونة): يتم إعداد هذه الموازنات على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط،

فهي تسمح بالاختلاف في حجم المبيعات عن التقديرات مثلاً بما تقدمه من تعديلات، لذلك فهي ضرورية

للمؤسسة الاقتصادية التي تتمكنها من التحرك مع التغيرات الهامة في ظروفها التشغيلية.

ثالثاً- تصنيفات الموازنات التقديرية من حيث طبيعة الأعمال التي تغطيها: من حيث هذا المعيار تقسم الموازنات

التقديرية إلى:²

1- موازنات التشغيل (الاستغلال): وهذه الموازنات تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من شراء، إنتاج،

وبيع... الخ.

2- موازنات مالية: وتتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال بإضافة إلى ذلك فهي تختص

بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد أو توسيع

المصنع القديم فهي الموازنة تتكون من العناصر الآتية:

➤ الموازنة الاستثمارية؛

➤ الموازنة النقدية،

➤ جدول التمويل التقديري؛

➤ موازنة القدرة على التمويل الذاتي.

وتتكون الموازنة الشاملة من موازنة الاستغلال والموازنة المالية.

1- أحمد نور، المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات وبحوث العمليات)، دار الجامعية، مصر، 1997، ص23.

2- محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص08.

رابعاً- تصنيفات الموازنات التقديرية من حيث درجة التفاصيل التي تشمل عليها: وفقاً لهذا المعيار تقسم الموازنات التقديرية إلى موازنات المسؤولية وموازنات البرامج:¹

1- موازنة المسؤولية: إن المؤسسة تتكون من عدة أقسام ووحدات، وعلى كل رأس منها يوجد مسؤول، (قسم، ورشة) يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة، فموازنة المسؤولية هي إذن أداة فعالة للرقابة لأنها تزودها بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها يقيم أداء المسؤول الذي هو على رأس ذلك القسم والإجراءات المصححة الواجب القيام بها.

2- موازنة البرامج: وهذا الصنف يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية، وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي القيام بها كإجراء جديد، إنتاج منتج جديد، القيام بحملة للدعاية، فتح سوق جديد... الخ. ودور موازنة البرامج هو إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية الناجمة عن اختيارها لكل مشروع فهي تساعد على اتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: متطلبات نجاح الموازنات التقديرية.

إن الموازنة التقديرية هي أداة رقابية تستعملها المؤسسة في تقييم الأداء الحاضر فهي عبارة عن أداة لوضع الخطط الرئيسية للمؤسسة ونجاحها يتطلب مجموعة من المبادئ والقواعد، والعوامل التي يجب مراعاتها حتى تحقق أهدافها.

أولاً: مبادئ الموازنة التقديرية:

يعتمد نظام الموازنات التقديرية على مجموعة من المبادئ لتحقيق الأهداف الاستراتيجية المسطرة وتحقيق الأرباح وضمان استمرارية نشاط المؤسسة، وتوجد مجموعة من المبادئ نذكر منها:

1- مبدأ الشمول: تغطي الموازنة جميع أوجه النشاط في المؤسسة، وتلمس جميع العمليات وتمتد إلى جميع المستويات، كما تشمل الجوانب المالية والعينية، ففي مجال الإنتاج مثلاً يكون الاهتمام بتحديد حجم

1- محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 09.

الإنتاج والكميات الكافية من المواد الأولية، بالإضافة إلى التكاليف التي تغطي المشروع ويمتد الشمول أيضا إلى التنظيم والتسويق وغيرها من الوظائف فلا بد من جزء الموارد البشرية والمالية والفنية.

2- **مبدأ تحديد الأهداف:** إن وضع الأهداف مراد تحقيقها خلال فترة الموازنة يجب أن يتم بناء على دراسات جدية ودقيقة وأن يأخذ بعين الاعتبار التعارض الذي قد يكون بين أهداف الإدارة المختلفة وضرورة التوظيف بين الأهداف بما يكفل تحقيق الهدف الرئيسي للمشروع كوحدة اقتصادية متكاملة. قبل وضع الموازنات التقديرية لا بد من تحديد السياسة العامة للمؤسسة والتي تعبر عن أهدافها والاستراتيجيات المتبعة لتحقيق هذه الأهداف.

والأمثلة كثيرة على إمكانيات التعارض في الأهداف التي تقوم بين إدارات المشروع الواحدة المختلفة، فالإدارة المالية مثلا تسعى إلى تحقيق أكبر عدد من الربح، ولذلك فهي تسعى إلى تخفيض المخزون من السلع المصنعة ونصف المصنعة غير أن هذا يتعارض عادة مع رغبة الإدارة التجارية، بحيث تسعى إلى توفير مخزون كبير يساعدها على تأمين السلع عند كل طلب، وتسعى إلى متابعة الإنتاج بكامل الطاقة الإنتاجية المتاحة.¹

3- **مبدأ التوقيت:** عند إعداد الموازنة التقديرية لا بد من مراعاة مبدأ التوقيت حيث يتم تقسيم فترة الموازنة وهي سنة عادة إلى فترات جزئية سواء فصولا أو أشهراً، وتجدر الإشارة هنا إلى أن مبدأ التوقيت ليس معناه توزيع أرقام الموازنة توزيعاً مستويا على مجموع الفترات بل معناه توقيت العمليات خلال فترة الموازنة التقديرية ومن بين هذه العمليات:²

- التوزيع الزمني لبرنامج الإنتاج؛
- التوزيع الزمني للتدفقات النقدية؛
- ضبط وقت عمليات شراء مستلزمات الإنتاج؛
- ضبط وقت العمليات استبدال الأصول والصيانة.

1- عيلة مراقبة، مرجع سبق ذكره، ص41.

2- وهيبة بن زعيط وجرية موي، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، مقال منشور في موقع جامعة مستغانم، نقلا عن الموقع: <http://www.univ-mosta.dz/index.php?option=com-weblinks&cvview=category&tid=209&Itemid=583> تاريخ الاطلاع: 2018/04/14، على ساعة: 12:09، ص05.

4- مبدأ المرونة: تجد المؤسسة صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج وبالتالي المبيعات وذلك راجع لأسباب عدة منها:¹

- صعوبة استيراد بعض المواد من بعض المناطق مع عجز طارئ في العملات الأجنبية؛
- ندرة أحد المواد الأساسية من السوق؛
- تأخذ وصول مجموعة من الآلات المتفق على استلامها في وقت محدد؛
- إضرابات عمالية مفتوحة مما يؤدي إلى توقف الإنتاج وبالتالي تدهور المبيعات.

كل هذه الأسباب وأخرى قد تجعل الموازنة غير متماشية مع الواقع، والأمر الذي يدعو إلى تعديلها، لكن عملية التعديل هذه لن تتم في يوم أو يومين بل قد تمتد إلى أسابيع مما يترك المؤسسة في فراغ ووقت إضافي يحملها الكثير على صعيد التكلفة، لذلك يجب عند إعداد الموازنة التقديرية أن تجهز المؤسسة موازنات بديلة حتى يتم استخدامها في الحال ودون انتظار وربما اتخاذ قرارات قد تكون عصرية.

فالموازنة المرنة هي التي تساعد المؤسسة على التكيف مع تغير الظروف الداخلية والخارجية.

5- مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية: طالما أن الوظيفة الرئيسية لنظام الموازنات التقديرية هي الرقابة على أوجه النشاط بالمؤسسة يجب تبني الموازنة التقديرية على أساس مراكز المسؤولية. ومن الضروري أن يشترك المسؤولون عن التنفيذ في إعداد أرقام الموازنة التقديرية، والمقصود بربط التقديرية بمراكز المسؤولية هي توزيع التقديرات على كل جزء أو قسم من الأقسام الموجودة بالمؤسسة كل حسب احتياجاته وطاقته وكذلك يتم تقييم الأداء لكل مراكز المسؤولية مما يتطلب:²

- تجميع وتحليل النتائج الفعلية حسب مراكز المسؤولية؛
- إعداد وتقديم تقارير رقابية وذلك بالنسبة لكل مراكز مسؤولية، هذه التقارير تبين فيها الانحرافات بين النتائج الفعلية وتقديرات الموازنة، هذا المبدأ يسمح للميزانية التقديرية أن تكون أداة للرقابية على الأداء وتقتضي أسباب الانحرافات وهذا من خلال إدراكها لمواطن الضعف والقوة.

1- وهيبة بن زعيط وبحرية مواي، مرجع سبق ذكره، ص 06

2- أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 71.

ثانيا: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية

قبل أن نبدأ في إعداد الموازنة التقديرية لابد أن نحدد ماهي العوامل الأساسية التي تتحكم في السياسة العامة للمشروع وكيف تؤثر هذه العوامل في إعداد الموازنات التقديرية وهذه العوامل قد تكون:¹

1- حجم المبيعات: إذا كانت المؤسسة لديها طاقة إنتاجية تزيد عن كمية الإنتاج الممكن بيعه ففي هذه الحالة يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها وهي التي أقل من الطاقة المتاحة وبذلك يكون العامل المتحكم هنا هو حجم المبيعات.

2- الطاقة الإنتاجية المتاحة: إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة المؤسسة أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها في هذه الحالة نقول إن العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.

3- مستلزمات برنامج الإنتاج: إذا توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج إنتاج معين تستطيع تسويقه وبيعه ولكن هذا البرنامج يتطلب توفر مستلزمات الإنتاج وهي اليد العاملة والمواد الأولية واللوازم. فقد يصعب على المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات المهارة العالية لتنفيذ ذلك البرنامج، أو صعوبة في إيجاد المواد الأولية اللازمة لسبب من الأسباب ففي هذه الحالة نقول إن العامل المتحكم هو مستلزمات الإنتاج.

4- رأس المال العامل: إن أي زيادة في حجم الإنتاج يتطلب زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في مستلزمات الإنتاج اللازمة للإنتاج الزيادة في حجم الإنتاج وعدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرنامج ففي هذه الحالة نقول إن العامل المتحكم هو رأس المال العامل، وبعد أن تحدد المؤسسة العوامل المؤثرة أو المتحكمة نقوم بترتيبها حسب درجة الأهمية فالعوامل التي تكون درجة أهميتها عالية تعتبر عوامل رئيسية والتي تكون درجة أهميتها أقل تعتبر عوامل فرعية. مع الإشارة إلى أن العامل الرئيسي يختلف من مؤسسة لأخرى ومن فترة لأخرى حتى في نفس المؤسسة. وعلى الإدارة أن تبحث عن كيفية التقليل من العامل المتحكم وتخفيف أثاره حتى لا يكون عائق أمام تحقيق أهداف المؤسسة.

رابعا: مراحل إعداد الموازنات التقديرية

يمكن تلخيص مراحل إعداد الموازنات التقديرية فيما يلي:²

1- محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 12-13.
2- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 130.

- 1- تشكيل الأهداف طويلة الأجل للمؤسسة؛
 - 2- تشكيل الأهداف قصيرة الأجل؛
 - 3- إعداد السياسات والوسائل لأجل تحقيق الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل (سياسة البحث والتنمية، سياسة التوسع، سياسة التسعير... الخ)؛
 - 4- تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام؛
 - 5- تعيين لجنة الموازنة ويجب أن يكون دورها وظيفيا فقط، ومتكونا من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العالية، ويجب أن يكون من بينها المراقب المالي، كما يجب أن تكون المصالح ممثلة في هذه اللجنة؛
 - 6- إشعار كل الأشخاص الذين لهم مسؤولية على مركز تكلفة أو مركز ربح، بأهداف أو سياسات المؤسسة؛
 - 7- قبول أهداف وسياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها.
- ويمكن تمثيل مراحل إعداد الموازنات التقديرية من خلال المخطط (01) التالي:

الشكل (01): مراحل إعداد الموازنات التقديرية



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 131.

المطلب الرابع: تقييم الموازنات التقديرية

تلعب الموازنات التقديرية دورا هاما في مراقبة الأداء والتنفيذ في المؤسسة، رغم ذلك يوجد حدود للانتفاع بها، كما أنها قد تعاني نقائص تؤدي إلى إضعافها.

أولا: مزايا الموازنات التقديرية

يؤدي استخدام الموازنات التقديرية إلى البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية إلى جانب هذا فإن أسلوب الموازنات التقديرية يقدم أربعة خدمات رئيسية لإدارة: التخطيط، التنسيق، الرقابة، والتحفيز كما أوضحنا سابقا غير أن لهذا الأسلوب مزايا أخرى تتمثل فيما يلي:¹

- 1- إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس المال العامل؛
- 2- ينظم تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد من أفرادها وتحديد مراكز المسؤولية تبعا لذلك؛
- 3- إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى؛
- 4- إلزام الإدارة بدراسة أسواقها، منتجاتها، وأساليبها وهذا ما يساعد على اكتشاف الوسائل التي تثن وتوسع مجال نشاط المؤسسة؛
- 5- يمثل أسلوب الموازنات التقديرية قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينضم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات؛
- 6- يلزم الإدارة الدراسة والبرمجة من أجل الاستعمال الأكثر اقتصادا لليد العاملة والمواد الأولية وموارد المؤسسة؛
- 7- يلزم الإدارة على وضع نظام جيد للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية؛
- 8- يسهل الحصول على الائتمان من البنوك؛
- 9- الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدما المبالغ التمويلية اللازمة، ومتى يتم الحاجة إليها؛
- 10- المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما؛
- 11- إشراك جميع الإداريين في وضع الأهداف؛

1- محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-19.

- 12- يلزم المستويات الإدارية على المحافظة على المواعيد وعدم اتخاذ القرارات الإدارية قبل أخذ جميع العوامل بعين الاعتبار؛
- 13- الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعية؛
- 14- متابعة جميع النشاطات للبحث مدى تقدم في تطبيق الخطة.

ثانيا: عيوب الموازنات التقديرية

للموازنات التقديرية عيوب عديدة يمكن ذكر أهمها:¹

- 1- انعدام اليقين قد يفقد الموازنات التقديرية وثيقة صلتها؛
- 2- إعداد الموازنات التقديرية لا يمكن أن يحل محل الإدارة الجيدة أو يكون بديلا عنها، بل هو فقط يعتمد استخدامها على المهارات التي يحملها المديرون إلى وظائفهم؛
- 3- قد يعتبر بأنه لا يجوز للمؤسسة التقيد بالموازنة التقديرية لأنها تعمل ما يحتاج إليه وليس ما سبق تقديره.

ويمكن ذكر عيوب أخرى للموازنات التقديرية:²

- 1- أظهر نموذج الموازنات التقديرية عدم إمكانية التقدير بالتغيرات التي تطرأ على محيط المؤسسة لأن التقديرات ينقصها إطار أكثر شمولية يقترح الحلول والوسائل لتحقيقها مسبقا؛
- 2- تتطلب متابعة ودراسة مستمرة وتعديلات؛
- 3- لا يوجد طريقة موحدة لحساب وقياس الموازنات التقديرية فهناك التجارب الماضية ومع ما يحدث في الحاضر بالإضافة إلى دراسة ما يمكن توقع حدوثه في المستقبل؛
- 4- في حالة تعدد طرق إنتاج منتج معين لن تستطيع الموازنات التقديرية الإجابة على أفضل أسلوب.

كما أن للموازنة التقديرية عراقيل قد تواجهها نذكر منها:³

- 1- انعدام روح التعاون الذي ينبغي أن يسود المستويات الإدارية؛
- 2- عدم كفاية الدراسات الخاصة بالأسواق وحالة الطلب وأذواق المستهلكين؛

1- طارق عبد العال، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص420.

2- عبلة مراقبة، مرجع سبق ذكره، ص40.

3- حميد قرومي، عبد القادر شلال، مرجع سبق ذكره، ص15.

3- عدم القدرة على تحليل النتائج واستقصاء أسباب الاختلافات والانحرافات؛

4- عدم مراعاة المخزون السلعي والإنتاج.

المبحث الثاني: طرق إعداد الموازنات التقديرية

يعود استخدام أسلوب الموازنات التقديرية إلى عهود بعيدة وما حدث في قصة سيدنا يوسف عليه السلام من أبرز الأدلة على ذلك لو أخذنا بعين الاعتبار التقديرات أعدت آنذاك في الإنتاج واستهلاك القمح لتفادي سنوات الجفاف الذي جنب شر المجاعة لبلاد مصر.

كما أن المؤسسة الاقتصادية تتحكم في وظائف التسيير المتمثلة في التخطيط والتنسيق والرقابة والتحفيز من خلال استخدام أدوات مراقبة التسيير ومن بينها الموازنات التقديرية وإعطائها مكانة هامة في سياسة المؤسسة.

المطلب الأول: طرق إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات والعوامل المتحكمة في إعدادها وكيفية إعدادها.

أولاً: مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات:

تعتبر الموازنات التقديرية من عدة موازنات تقديرية مثل موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة التمويل... الخ، إلا أن بداية عملها هو الموازنة التقديرية للمبيعات، حيث تعتبر الركيزة الأساسية وسنحاول في هذا الفرع التعرف عليها.

1- تعريف الموازنة التقديرية للمبيعات: تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات حجر الزاوية لنظام المعلومات والقاعدة التي تبنى عليها باقي الموازنات، فهي المصدر الرئيسي للمقبوضات والموارد الأساسي الذي يمكن الاعتماد عليه في تمويل خطط المؤسسة، حيث تمثل الموازنة التقديرية للمبيعات ذلك الوضع المسبق والخاص بالكميات التي تتوقع المؤسسة بيعها من مختلف أصناف المنتجات وتوزيعها على فصول أو أشهر السنة وكذا المناطق الجغرافيا، وتقدير الأسعار الممكن البيع بها.

- يمكن تعريفها على أنها: "عملية التعبير الرقمي لمبيعات المؤسسة حسب أنواع المنتجات بالكمية والسعر".¹

- وتعرف أيضا بأنها: "وسيلة لتكامل الخطط الوظيفية والقدرات العلمية لمنظمة ما".²

ومنه نستنتج أن الموازنة التقديرية للمبيعات أنها خطة تفصيلية عن جميع المبيعات المتوقعة سواء بالوحدات أو بالقيم خلال فترة الموازنة، بحيث تعتبر الأساس والمنطلق الأول لإعداد باقي الموازنات.

2- أهمية الموازنة التقديرية للمبيعات

وتبرز أهمية الموازنة التقديرية للمبيعات في:³

- تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات حجر الزاوية في وضع الموازنة التشغيلية، فهي تشمل على المبيعات التقديرية لفترة الموازنة القادمة التي تعتبر المصدر الرئيسي لإيرادات المنشأة؛
- تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات أساس إعداد موازنة الإنتاج والموارد والمشتريات والأجور والمصروفات الصناعية ومصروفات البيع والتوزيع؛
- تعتبر أداة تخطيطية جيدة؛
- تمد الإدارة بأساس تخطيط إنتاج المنتجات والطاقة الإنتاجية؛
- تبين الموازنة التقديرية للمبيعات الإيرادات المنتظرة كما تبين موازنات المصروفات حدود المصروفات المتوقعة ويمثل الفرق بينهما الربح الذي ينتظر الحصول عليه؛
- تستخدم الموازنة التقديرية للمبيعات كهدف لإدارة المبيعات، فتكون مرشدا لها عند التنفيذ وفي نفس الوقت كمعيار لتقويم أدائها؛
- تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات المصدر الأساسي للمعلومات الضرورية لإعداد الموازنات الختامية (موازنة نتائج الأعمال، موازنة التدفق النقدي، موازنة المركز المالي)؛
- تسمح الموازنة التقديرية للمبيعات بتقدير حجم النشاط التجاري المتوقع عن طريق تحديد اهداف البيع (حجما أو أسعار) سواء بالنسبة للمبيعات أو المناطق.

1- نعيمة بجياوي، مرجع سبق ذكره، ص191.

2- طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص747.

3- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص77.

3- علاقة الموازنة التقديرية للمبيعات بالموازنات الأخرى: تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات هي العامل الحاكم أو المؤثر أو الحجر الزاوية التي تبنى عليه الموازنات الأخرى في منشأة الأعمال، لأنها القاعدة التي يرتكز عليها مدير الإنتاج لوضع خطة الإنتاج وتحديد الاحتياجات من القوى العاملة والمواد الأولية المباشرة ويمكن توضيح العلاقة بين الموازنة التقديرية للمبيعات والموازنات الأخرى من الجدول التالي:¹

الجدول رقم(02): موازنة المبيعات وعلاقتها بالموازنات الأخرى

مخرجات الموازنة	مدخلات الموازنة	الموازنة التقديرية للمبيعات
<ul style="list-style-type: none"> ➤ موازنة الإنتاج: - كمية المنتجات المقدر بيعها. ➤ موازنة نتائج الأعمال: - إيرادات أو قيمة المبيعات المقدرة. ➤ موازنة التدقيق النقدي - قيمة وتوقيت وتحصيلات المبيعات. ➤ موازنة المركز المالي: - الحركة المدينة للعملاء 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ خطة استراتيجية طويلة الاجل: - الأهداف التسويقية العامة. - اتجاهات السوق وحصص المنشأة منه. - سياسات المنتجات والاسعار. - استراتيجيات التسويق. - الانفاق الرأسمالي. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ الهدف: - تقدير كمية وقيمة المبيعات خلال فترة الموازنة، وذلك حسب المنتج والمنطقة الجغرافيا وفئة العملاء. ➤ المسؤول عن الإعداد: - مدير المبيعات.

المصدر: نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص193.

ثانيا: العوامل المتحركة في إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

نتيجة الأهمية التي تحتلها ميزانية المبيعات، حيث أن تأثير هذه الميزانية ليس فقط على المبيعات بل أكثر أو جهة الأنشطة التسويقية والإنتاجية للمؤسسة وتتعد ذلك بالتأثير على الميزانيات تلك الأنشطة إضافة إلى كون ميزانية

1- نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص193.

المبيعات هي المصدر الأساسي لإيرادات المؤسسة مما يجعل تلك الأهمية تأخذ مجالات أوسع في اهتمام الإدارة العليا والإدارات الأخرى.

على ضوء ذلك فإن هناك الكثير من العوامل التي تؤثر في عملية إعداد وتحضير الموازنة التقديرية للمبيعات ويمكن حصرها بثلاثة مجاميع أساسية من العوامل والقوى وهي:¹

1- العوامل الداخلية: وتتضمن العديد من العوامل التي تؤثر في عملية إعداد وتحضير موازنة المبيعات، ومن هذه العوامل:

- الإمكانات المادية والبشرية المتوفرة؛
- مؤشرات المبيعات السابقة للوقوف على التباين الذي قد يحدث بين فترة زمنية وأخرى؛
- توزيع المبيعات على نقاط البيع التابعة للمؤسسة، مستوى التباين في المبيعات حسب نقاط البيع؛
- توزيع نقاط البيع الجغرافي، محليا، دوليا، ومدى التباين في المبيعات على كل مستوى من هذه المستويات الثلاث؛
- الوسائل الترويجية المستخدمة للتأثير على المبيعات، ومستوى الإنفاق وتوزيعه، ومدى تأثير كل وسيلة؛
- توزيع قوى البيع على نقاط البيع، ومدى تناسبه مع حجم المبيعات في كل نقطة؛
- دراسة نمو المؤسسة ومعرفة مدى تطوره في الآجال القريب والبعيد.

2- العوامل الخارجية: وهي عبارة عن تلك العوامل أو القوى الخارجية ذات التأثير المباشر وغير المباشر على عملية البيع وتتضمن ما يلي:

- مؤشرات نمو الطلب خلال الفترات السابقة واحتماليته في المستقبل؛
- الظروف المؤثرة على طلب المستهلكين والتغيرات التي تحدث في حاجاتهم، رغباتهم، وأذواقهم، إضافة لمؤشرات السلوكية أخرى؛
- المؤشرات الاقتصادية المؤثرة على الطلب المبيعات والمتعلقة: بالحالة الاقتصادية، التضخم، النمو، الانتعاش، الكساد، الدخل القومي، دخول الأفراد وقدرتهم الشرائية، مستويات الأسعار السائدة؛
- التطورات التكنولوجية وأثارها على طرف الإنتاج، تطور المنتجات، المنتجات الجديدة، ووسائل الاتصال؛

1- محمد حاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، إدارة المبيعات، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، طبعة 2015، ص 337-339.

- حجم المنافسة وامكانياتها المادية والبشرية، نوع المنتجات المنافسة، نقاط البيع المنافسة وتوزيعها الجغرافي، أساليب ووسائل التأثير على الطلب والمبيعات المستخدمة، أسعار المنافسين؛
- دراسة مدى تطور الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة ومعرفة مدى تطور الإنتاج الصناعي وحصّة المؤسسة في السوق؛
- دراسة التطور التجاري للصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة، حجم الصادرات، حجم الواردات، وأثارها على الطلب والمبيعات والمنتجات المؤسسة؛
- طبيعة المنتج وتصنيفه سواء كان ضروري أو كمال.

3- العوامل الموسمية: هي عبارة عن تلك الظروف أو القوى التي تؤدي إلى خلق موسمية الطلب:

- تقلبات الطلب الموسمية وتأثيرها على المبيعات؛
- مدى ارتباط منتجات المؤسسة بالطلب الموسمي؛
- قدرة المؤسسة على مواجهة التقلبات الموسمية على المبيعات، من مجازاة الطلب والتكيف له من الارتفاع أو الانخفاض.

ثالثاً: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

بعدما تم التعرف على المفاهيم الأساسية للموازنة التقديرية للمبيعات في الفروع السابقة، وعليه سوف يتم من خلال هذا الفرع التعرف على كيفية إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، وأول ما يقوم به مسؤولو إعداد الموازنة التقديرية هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بحيث تعتبر الأساس الذي تستند عليه باقي الموازنات الأخرى (الإنتاج، التموينات، النقدية... الخ).

ونجاح مختلف الموازنات التقديرية يتوقف على حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات، ولهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات بإتباع الأساليب والطرق العلمية حتى تكون التقديرات على درجة كبيرة من الدقة.

1- تعريف التنبؤ بالمبيعات:

قبل تطرق إلى مفهوم التنبؤ بالمبيعات يجدر بنا أولاً التعرف على مفهوم التنبؤ الذي يعني توقع أحداث المستقبل من خلال دراسة إحصائية للماضي وكذا دراسة اتجاهات المستقبل. ومهما كانت الأساليب المستخدمة في

عملية التنبؤ دقيقة، إن هذا الأخير يبقى احتمالي إذ يحتوي على جزء هام من عدم اليقين، وهذا يستدعي إعداد موازنة مرنة يمكن تغييرها كلما دعت الحاجة إلى ذلك.¹

ومنه يمكن تعريف التنبؤ بالمبيعات بأنه: "تخمين أو تقدير كمية أو قيمة المبيعات في المستقبل والتي يمكن أن تحصل في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحتملة."²

ويعرف كذلك بأنه: "التوقع بالطلب الفعلي الموجه للمؤسسة لفترة زمنية مستقبلية محددة ويتم الحصول على هذا الطلب بشكل تقليدي من التوقع بالسوق من خلال الهدف المحدد بواسطة المؤسسة عن حصتها في السوق."³ ومنه نستنتج بأن التنبؤ بالمبيعات يمثل توقع لحادثة معينة أو لموقف معين، وذلك مثل التنبؤ بحجم مبيعات الصناعة في السنة القادمة.

2-العوامل المؤثرة في عملية التنبؤ بالمبيعات: تتأثر مبيعات المؤسسة بالعديد من العوامل والمتغيرات التي قد تخضع لسيطرتها وتنتج عن سياساتها واتجاهاتها، أو التي تخرج عن نطاق قدرتها على التحكم فيها. تنقسم العوامل المؤثرة في عملية التنبؤ بالمبيعات إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية وهي كالتالي:⁴

أ- العوامل الخارجية: تتمثل في تلك العوامل التي يصعب على المؤسسة السيطرة عليها والتي تؤثر على سوق الاستهلاك، نتيجة لتأثير سياسي أو اجتماعي أو حضاري أو اقتصادي أو نمو سكاني، بمعنى العوامل التي ليس للمؤسسة القدرة على السيطرة أو التحكم أو التأثير عليها وتتمثل في:

➤ **العوامل الاقتصادية:** كمستوى الدخل، القدرة الشرائية، حجم الاستثمارات، المنافسة القائمة بين المنتجات المماثلة لمنتجات المؤسسة، تشجيع بعض المنتجات من طرف الدولة، التغيير في الأذواق، التقلبات الموسمية والدورية للمبيعات، مستوى العمالة... الخ.

➤ **العوامل الاجتماعية:** كنمو الديمغرافي وتوزيعهم على المناطق الجغرافية والذي يؤثر على خطة المبيعات في المدى الطويل.

1- نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 197.

2- محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 281.

3- عبلة مراقة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

4- نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 200-201.

- العوامل الثقافية والعلمية: والمتمثلة في المستوى الثقافي والعلمي السائد في المجتمع.
- العوامل الطبيعية: والمتمثلة في المناخ السائد والتضاريس الأرضية.

ب- العوامل الداخلية: تتمثل في الظروف الداخلية للمؤسسة وإمكاناتها ومن بين هذه العوامل نذكر:

- سياسة الإعلان والترويج للمبيعات؛
 - الطاقة الإنتاجية؛
 - مدى الجودة في الإنتاج؛
 - سياسة تسعير المنتجات ومدى ارتباطها بقدرته المستهلك ودرجة الجودة؛
 - الموارد المالية للمؤسسة؛
 - السياسة الاستثمارية للمؤسسة؛
 - دراسة نمو المؤسسة خلال سنوات المقبلة؛
 - دراسة طبيعة السلع المنتجة والطلب عليها، مع ضرورة تحديد نوع السلعة هل هي ضرورية، وهذا يعني ثبات الطلب عليها أو كماله وبالتالي خضوع الطلب لتقلبات واضحة.
- 3- طرق وأساليب التنبؤ بالمبيعات وتحديد أسعار البيع:** بما أن التنبؤ بالمبيعات يلعب دورا فعالا في اتخاذ العديد من القرارات، يجب اختيار أفضل الطرق للتنبؤ وهذا لا يعني أن هناك طريقة وحيدة مثلى للتنبؤ، بل يتوقف ذلك على البيانات المتاحة، تكلفة التنبؤ وسرعة التنبؤ.

وعليه تنقسم أساليب وطرق التنبؤ بالمبيعات إلى نوعين: طرق كيفية (النوعية) وأخرى كمية.

أ- **طرق كيفية:** تتمثل هذه الأخيرة في استطلاع آراء الغير حول مستوى المبيعات المستقبلية، ويوجد أربعة طرق كيفية مستعملة في تقدير حجم المبيعات وهي:¹

- **الاعتماد على الخبرة والتقدير الشخصي:** يتم دراسة تقدير الطلب المتوقع على منتجات المؤسسة في هذه الحالة عن طريق حصر العوامل المؤثرة على الطلب، وتتبع التطور التاريخي للطلب ودراسة الأحوال الاقتصادية السائدة، والتحليل العام للسوق، ونتيجة لتلك الدراسات يتم التنبؤ بالمبيعات الصناعية وبعد ذلك تحديد نصيب المؤسسة منها وفقا للخبرة السابقة والتطورات المتوقعة ويعتبر هذا الأسلوب من أكثر

1- فريد شناف، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2002، ص ص 32-34.

الأساليب من أكثر الأساليب شيوعاً في تقدير المبيعات في الحياة العلمية نظراً لبساطته، وتجدر الإشارة إلى أن استخدام هذا الأسلوب في التنبؤ يعتمد على خبرة من يقومون به ويشترط لنجاحه في التقدير استقرار الظروف الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع الذي تعد فيه تلك التقديرات، ويعاب على هذا الأسلوب أنه يفتقد للأدلة الموضوعية التي يستند إليها.

➤ **طريقة رجال البيع:** تتبنى بعض المؤسسات الآراء لرجال البيع في تقدير مبيعاتها لأنهم يعتبرون "حلقة اتصال بين الجمهور من المستهلكين والمؤسسة وهم أقرب خلية للمشروع إلى المستهلكين وأكثرهم اتصالاً واحتكاكية" كما أنه يلاحظ بصفة عامة أن أقرب الناس للسوق هم أقدرهم على التنبؤات الخاصة بالمبيعات لذلك تلجأ إليهم إدارة معظم المؤسسات لوضع تقديرات المبيعات غير أن الاعتماد على رأي رجال البيع له أيضاً بعض العيوب، وبالرغم من أن هؤلاء الأشخاص هم أقرب أفراد المؤسسة إلى عملائها، إلا أنه ليس من الضروري أن يكونوا أقدرهم على التنبؤ السليم كما قد يكونوا بعيدي الصلة بالخطوط الاقتصادية العريضة للمؤسسة لبعدهم عن الإدارة العليا. كذلك هناك أهواء شخصية لهؤلاء الأشخاص، أهمها أنهم سيتم تقييم أدائهم على أساس الموازنات المعتمدة مما قد يدفعهم إلى وضع أهداف سهلة للبيع يمكن تحقيقها بسهولة ولكنها تقل عن الأهداف التي يمكنهم فعلاً تحقيقها.

➤ **طريقة اللجنة الاستشارية:** تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء (مسؤولين تنفيذيين، اقتصاديين، مستشارين) وبعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الخبراء يتفقون على تقديرات معينة، وتوضع تحت تصرفهم كل البيانات التي هم بحاجة إليها.

➤ **طريقة دلفي:** تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء، وبعد ذلك تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على الاستقصاء تحت تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها وترسل إليهم استقصاءات للإجابة عليها حتى التوصل إلى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.

ب- الطرق الكمية: يمكننا أن نقول بأن النماذج الرياضية تعتبر أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية وستعرض لبعض الأساليب الرياضية المستخدمة في تقدير المبيعات:¹

1- محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-33.

➤ تحليل السلاسل الزمنية: تحديد معادلة خط الاتجاه العام باستخدام طريقة المربعات الصغرى. تستعمل طريقة المربعات الصغرى لتحديد معادلة خط الاتجاه العام للمبيعات، وهذه الطريقة تعتبر أشهر طريقة لتحديد معادلة المستقيم، والخط المحدد في هذه الطريقة هو ذلك الخط الذي تكون عنده مربعات الانحرافات أقل ما يمكن وهو يعطي تقريبا مناسبا للاتجاه العام لدالة المبيعات التي تفترض

$$y = ax + b$$

أنها:

حيث أن:

Y: المبيعات القديرية.

X: الفترة الزمنية المرغوب تقدير مبيعاتها.

أما القيم a و b فإننا نستعمل المعادلتين الطبيعيين الآتيتين لتحديدهما:

$$\begin{aligned} \Sigma y &= nb + a \Sigma x \\ \Sigma xy &= n \Sigma x + a \Sigma x^2 \end{aligned}$$

n: تشير إلى عدد الفترات الزمنية.

➤ معامل الارتباط: يستخدم معامل الارتباط الذي يحدد قوة الارتباط بين مساعد المبيعات ومتغير آخر أو متغيرات أخرى في التنبؤ بكمية المبيعات المتوقعة وقانون معامل الارتباط هو:

$$r = \frac{\Sigma X_i Y_i - n \bar{X} \bar{Y}}{\sqrt{\Sigma (X_i - \bar{X})^2 \Sigma (Y_i - \bar{Y})^2}}$$

تبين قوة الارتباط بين متغيرين تبعا للحالات التالية:

+1: ارتباط قوي موجب.

-1: ارتباط قوي سلبي.

0.5: ارتباط متوسط.

0: لا يوجد ارتباط.

➤ طريقة المتوسطات المتحركة: وتستعمل هذه الطريقة للتخلص من التقلبات التي تشمل عليها السلسلة

الزمنية، وتستعمل كذلك في حالة التقلبات الفصلية.

كما تستخدم أساليب أخرى للتنبؤ بالمبيعات كالاتجاه الخطي المتعدد عند تواجد عدة متغيرات

مستقلة والمبيعات متغير مستقل وكذلك الانحدار غير الخطي في حالة وجود علاقة غير خطية بين المبيعات

والمتغيرات الأخرى.

ج- **وضع موازنة المبيعات:** إن وضع برنامج للمبيعات يجب أن تتبعه موازنات المبيعات، وتعد موازنة المبيعات إما على أساس موسمي أو على أساس المنتوجات أو الأقسام أو العملاء أو رجال البيع أو مناطق البيع أو على أساس بعض هذه الأسس سابقة الذكر مجتمعة، وفيما يلي نتعرض لبعض أسس التوزيع:¹

➤ **التوزيع الموسمي:** إن المبيعات لا تباع مرة واحدة خلال السنة ولكن تباع على فترات مختلفة، والعادات والتقاليد تؤثر على سلوك المستهلك بحيث تتفاوت الكمية المباعة من بضاعة معينة من موسم لآخر وهذا التفاوت والاختلاف في درجة بيع البضاعة من فترة لآخرى يدعى بالتغيرات الموسمية. ولهذا تحلل مبيعات الفترات السابقة لتحديد التغيرات الموسمية لمبيعات كل بضاعة على حدى، ويستخرج متوسط التغيرات الموسمية في شكل نسبة مئوية بحيث يمثل الموسم نسبة مئوية من مبيعات السنة.

➤ **التوزيع الجهوي للمبيعات:** من الواجب توزيع المبيعات جهويا أو على أساس المناطق لأن الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى نظرا للتوزيع السكاني المختلف والمستوى الاقتصادي والاجتماعي لكل منطقة. ولمعرفة ما يمكن أن يباع في كل منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتج في السنوات الماضية ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- نسبة توزيع السكان على المناطق والنمو الديمغرافي؛
- دراسة حركات انتقال السكان من منطقة لأخرى؛
- المستوى الاقتصادي والاجتماعي لسكان المناطق المختلفة؛
- بالنسبة للمنتجات الصناعية تؤخذ بعين الاعتبار عدد الشركات وحجمها والعاملين فيها... الخ.

❖ أهمية التوزيع الموسمي والجهوي:

- توفير احتياجات كل منطقة من السلع والمنتجات بالكميات المناسبة وفي الوقت المناسب؛
- تعتبر كأحد الأسس لتقييم أداء كل منطقة وكل فصل؛
- تمكين المؤسسة من تحديد إيرادات كل منطقة عن كل فصل وهذا يساعد الإدارة في تخطيط الإيرادات حتى تتجنب مشاكل نقص السيولة والاختناق.

1- محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-38.

➤ **التوزيع على أساس المنتوجات:** إن الهدف هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة وتقييم تطور مبيعات كل منتج. والطريقة المتبعة في هذا التوزيع هي إما توزيع حسب السنوات السابقة أو توزيع حسب أهمية هامش الربح بحيث ستعمل المؤسسة على بيع المنتوجات التي لها هامش ربح كبير وتشجيعها والتقليل من بيع المنتوجات التي لها هامش ربح ضعيف ويصعب تسويقها. كما أن التوزيع على أساس المنتوجات يساعد على معرفة مدى تأثير المنتوجات الجديدة على مبيعات المنتوجات القديمة.

➤ **موازنة المجموع:** يمكننا أن نقول أنه لا يوجد تصميم واحد يكون صالحا في كل المؤسسات ولذلك فإمكان كل مؤسسة أن تصمم الموازنة حسب ما تراه مناسبا. وعموما تحتوي موازنة المجموع على النقاط الرئيسية التالية:

- توزيع المبيعات حسب المنتوجات؛

- تقدير المبيعات بالكميات والقيمة، وسعر البيع؛

- توزيع مبيعات كل منتج توزيعا موسميا وحسب المناطق.

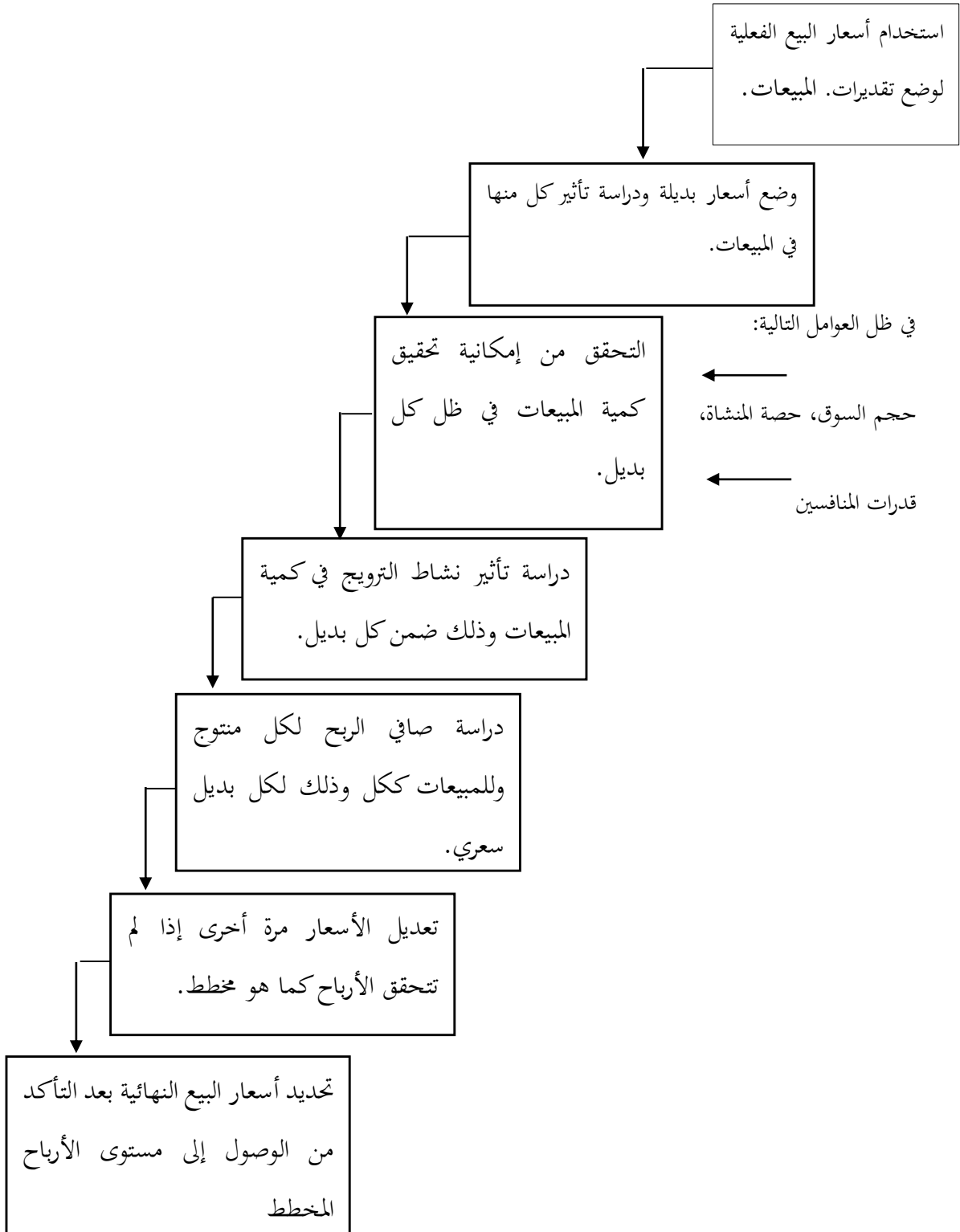
ح- تحديد أسعار البيع: تعتبر مرحلة تحديد أسعار البيع المرحلة الهامة والصعبة في عملية وضع موازنة المبيعات، وتعتبر دراسة وتحليل مدى تأثير أسعار البيع مرتبطة بثلاثة عوامل متداخلة وهي:¹

كمية وتكلفة المبيعات، نشاط الترويج، والظروف المنافسة.

وتمر عملية دراسة وتعديل وإقرار الأسعار بعدة مراحل يمكن إيضاحها من خلال الشكل التالي:

1- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 89.

الشكل رقم (02): مراحل دراسة وتعديل وإقرار الأسعار



المصدر: محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص90.

المطلب الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج

يعد إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، وتحديد حجم المبيعات المقدرة الخطوة الأولى في إعداد باقي الموازنات لهذا فإن الموازنة التالية هي موازنة الإنتاج إذ يصعب تقدير الإنتاج المطلوب دون معرفة المبيعات المقدرة بحيث تكون الإدارة قادرة على تلبية الطلب على منتجات المؤسسة في السوق.

أولاً: مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج

1-تعريف الموازنة التقديرية للإنتاج: هي موازنة تختص بتقدير الكميات التي ترغب المؤسسة في إنتاجها خلال فترة الموازنة بما يتلاءم مع المبيعات التقديرية التي تم تحديدها في الموازنة التقديرية للمبيعات.¹ ويمكن تعريفها أيضاً على أنها: "تحديد الكميات المطلوب إنتاجها من كل منتج خلال الفترة القادمة سواء كانت أسبوعاً أو شهراً أو يوماً أو سنة.² ويمكننا أن نعرفها كذلك على أنها: "خطة تقوم بإعداد التقديرات بالكمية والقيمة لمختلف عمليات الإنتاج للفترة المستقبلية، وهي بمثابة أداة معبرة عن الأهداف والسياسات والنتائج المتوقعة للإنتاج."³

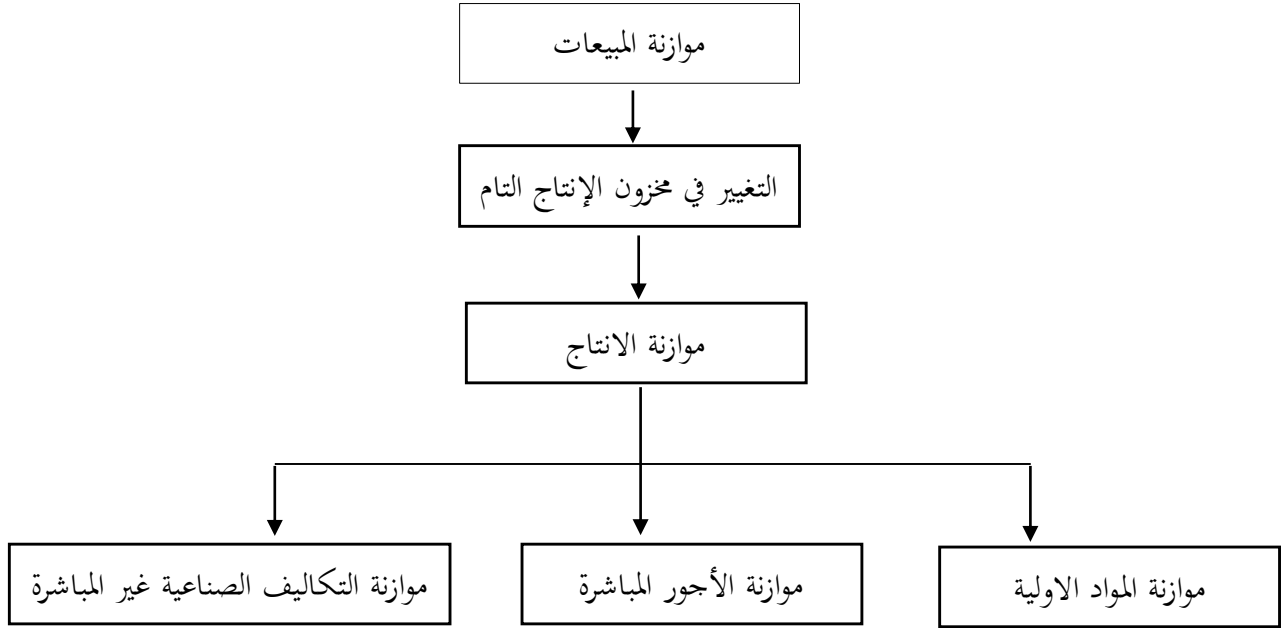
إذن هي تهدف إلى تقدير الكميات الواجب إنتاجها خلال الفترة القادمة من المنتجات المختلفة حتى تتمكن المؤسسة من الوفاء بالمبيعات المقدرة في الوقت المناسب مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون من المنتجات وبالتالي لا بد من إعداد خطة الإنتاج والمخزون تتفق وظروف الإنتاج والإمكانات المتاحة وعادة ما تحدد هذه الخطة بصفة إجمالية ثم يتم تفصيلها زمنياً على حسب طبيعة العمليات الإنتاجية وبالتالي تعتبر أداة من أدوات التخطيط والتنسيق والرقابة، ويوضح الشكل التالي العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى.

1- وهيبه بن زعيط، بحرية مواي، مرجع سبق ذكره، ص 07.

2- عبلة مراقبة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

3- نعيمة يحياوي، مرجع سبق ذكره، ص 224.

الشكل رقم (03): العلاقة بين موازنة المبيعات والموازنات الأخرى



المصدر: فريد شناف، مرجع سبق ذكره، ص30.

2-أهداف الموازنة التقديرية للإنتاج

تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى:¹

- تقدير كميات الإنتاج التي تقابل بها حاجات الموازنة التقديرية للمبيعات من جهة وتواجه بها طلبات الزبائن في زمن وجيز من جهة ثانية، وهذا يستدعي تعديل مستويات المخزون السلعي الذي ينبغي توفره؛
- تقدير الاحتياجات من المواد الأولية ومواقيت شرائها؛
- تخطيط احتياجات من اليد العاملة المباشرة؛
- معرفة قيمة المصاريف الصناعية اللازمة لإنتاج الكميات الواجب إنجازها لمواجهة الطلب؛
- مراقبة الإنتاج والغرض من ذلك هو الاستعمال الأمثل للطاقة المتاحة للوصول إلى المستويات المخططة لجودة وكمية الإنتاج وفي الوقت المحدد وبأقل تكلفة.

1- نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 224-225.

ثانيا: العوامل المؤثرة في الموازنة التقديرية للإنتاج.

تختص موازنة الإنتاج بتخطيط العمليات الإنتاجية للمشروع، وتعد حصر الزاوية لموازنات المواد، العمالة، المصروفات الصناعية غير المباشرة. وتحدد موازنة الإنتاج بعوامل مؤثرة عديدة، أهمها ما يلي:¹

1- **المبيعات:** تتحدد خطة الإنتاج بصفة أساسية بالمبيعات المتنبأ بها، إذ تهدف موازنة الإنتاج إلى تخطيط العمليات الإنتاجية، والتنسيق بينها، بشكل يضمن تدفق الإنتاج بمعدل يتفق مع معدل طلبات العملاء للمنتج، وفي حالات التي يكون فيها التغير موسمي في الطلب على منتج كبير، قد تلجأ إدارة الوحدة، عند تخطيط الإنتاج إلى تشغيل الأنشطة الإنتاجية بكامل طاقتها خلال موسم ارتفاع الطلب، وتشغيلها بطاقة أقل خلال موسم انخفاض الطلب. وفي حالات أخرى قد تلجأ إدارة الوحدة في مواجهة التغيرات الموسمية في الطلب إلى تثبيت مستوى الإنتاج، مع زيادة حجم المخزون من المنتج خلال موسم انخفاض الطلب، لمواجهة الطلب الزائد في موسم ارتفاع الطلب.

2- **سياسة المخزون:** على الرغم من أن موازنة الإنتاج تتحدد بصفة أساسية بالمبيعات المتنبأ بها، فإنه يجب عند إعداد موازنة الإنتاج أخذ التغيرات في سياسة تخزين المنتج في الحسبان. فعلى سبيل المثال: إذا قررت إدارة الوحدة زيادة مستوى المخزون من المنتج في نهاية فترة الموازنة كما كان عليه في بدايتها، فإن موازنة الإنتاج مترتبة على ذلك القرار سوف يزيد من موازنة المبيعات.

3- **الطاقة الإنتاجية:** إن الطاقة الإنتاجية تفرض قيوداً أو حداً أعلى على موازنة الإنتاج (أي عدد الوحدات المنتجة)، خاصة إذا كانت الوحدة تعمل بكامل طاقتها.

ثالثاً: إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج

من أجل إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج لابد من معرفة عنصرين أساسيين هما: كيفية تقدير حجم الإنتاج ومختلف القيود المتعلقة بعملية الإنتاج.

1- مسؤولية وخطوات إعداد الموازنات، <http://www.moqatel.com/openshare/Mezania/seco09.doc-cut.htm>، 10:28، تاريخ الاطلاع: 15 ماي 2018، ص 06.

1- تقدير حجم الإنتاج:

بهدف إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج يجب علينا الإجابة على الأسئلة التالية:¹

- ما هي الكميات اللازم إنتاجها لمقابلة حاجات الموازنة التقديرية للمبيعات؟
- ما هي مستويات المخزون من منتجات التامة الصنع الواجب الاحتفاظ بها لمواجهة طلبات الزبائن في الوقت المناسب؟

وتعتبر هذه الميزانية أداة من أدوات التخطيط الرئيسية والتي عن طريقها يتم الاشراف وتوجيه الإنتاج، أي ان موازنة الإنتاج تقوم على المعادلة التالية:²

$$\text{كمية الانتاج} = \text{كمية المبيعات} + \text{كمية المخزون آخر المدة} - \text{كمية المخزون أول المدة}$$

ويلاحظ أم موازنة الإنتاج تعد عادة بالوحدات على أساس أن كمية الإنتاج تحسب تكلفتها في الموازنات التالية الخاصة بحساب تكلفة الإنتاج، أي موازنات المواد المباشرة المتغيرة المستخدمة في الإنتاج، والأجور المباشرة المتغيرة والمصروفات المباشرة المتغيرة.

ويلاحظ أن كمية المبيعات يتم الحصول عليها بالطبع من موازنة المبيعات السابقة، كما أن كمية مخزون الوحدات التامة أول المدة يتم الحصول عليها من واقع رصيد مخزون الوحدات التامة أول المدة يتم الحصول عليها من واقع رصيد المخزون أول المدة والمدرج بقائمة المركز المالي أو من واقع السجلات المحاسبية.

أما بالنسبة لكمية مخزون الوحدات التامة آخر المدة، فهو يقدر طبقاً لقرار من جانب الإدارة. وتحاول الإدارة عادة عند اتخاذها لمثل هذا القرار أن تخفض من ثلاث تكاليف إلى أقصى حد ممكن:

1- تكلفة احتفاظ بمخزون الوحدات التامة؛

2- تكلفة عجز المخزون أي تكلفة عدم وجود مخزون يغطي طلب العملاء؛

1- خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 43.

2- خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الإمارات، 2006، ص 164.

3- تكلفة أوامر المخزون أي تكلفة طلب المخزون أو مراكز البيع للمخزون من مراكز الإنتاج.

1- تحديد القيود الإنتاجية:

ونعني بها القيود التي تحد من الطاقة الإنتاجية للمؤسسة وتتمثل في:¹

أ- **القيود المتعلقة بالمعدات الإنتاجية:** يتعلق الأمر بتحديد الوقت المنتج الذي تسمح به طاقة الآلات

المتواجدة أو المتوقعة وتحديد نقاط الاحتناق في الورشات فمعرفة وقت النشاط العادي للآلة فهو عبارة عن الوقت الذي تكون فيه الآلة مشغلة، نقدر الوقت غير المنتج الذي يمثل في أوقات ضبط وتركيب المعدات، وقت الصيانة، وقت الاستراحة للعمال، أوقات التوقفات التقنية، أوقات التوقف لتموين الورشة بالمواد الأولية... الخ، فالوقت المنتج هو حاصل طرح الوقت المنتج عن وقت النشاط.

ب- **القيود المتعلقة باليد العاملة المباشرة:** نتحصل على الوقت المنتج لليد العاملة المباشرة من حاصل

طرح الوقت غير المنتج من مجموع عدد ساعات الحضور.

ت- **القيود الإنتاجية الأخرى:** ممكن ان تواجهنا قيود إنتاجية أخرى تتعلق بالمساحة المتاحة للتخزين أو

العرض، أو الوقت المتاح من اليد العاملة الماهرة (بعض الورشات تحتاج إلى مهارة عالية)، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار معدل الإنتاج غير القابل للتسويق نظرا لعدم توفره المواصفات المطلوبة من الجودة.

ونستعمل أسلوب البرمجة الخطية (طريقة سامبلاكس أو الطريقة البيانية) لإيجاد برنامج الإنتاج الذي يأخذ

بعين الاعتبار القيود الإنتاجية ويلبي المبيعات التقديرية.

ويتطلب إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج إعداد ثلاث موازنات أخرى وهي الموازنة التقديرية للمواد الأولية،

الموازنة التقديرية لليد العاملة المباشرة، والموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة، بحيث تقتضي الأولى تقدير كميات وأسعار المواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج كما تهدف إلى تحقيق الرقابة على المواد، أما الثانية فهي تتعلق بتقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتقدير الوقت المتاح حيث يتطلب هذا تحديد حجم الساعات المنتجة والساعات العاطلة إن أمكن بالإضافة إلى تقدير معدل الأجر الساعي بالساعات، وتتعلق الموازنة الثالثة

1- فريد شناف، مرجع سبق ذكره، ص 39-40.

بتقدير المصاريف الصناعية غير المباشرة كالاكتلافات، القوة المحركة للصيانة، الإيجار وغيرها من المصاريف التي تمكن من تحسي الإنتاج.¹

المطلب الثالث: طرق إعداد الموازنة التقديرية للتمويل

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

أولاً: تعريف الموازنة التقديرية للتمويل

عرفت الموازنة التقديرية للتمويل على أنها: "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، أخذين بعين الاعتبار ما يستجد من أمور مستقبلا. كما تمثل الانفاق الذي سيصرف على المشتريات خلال تلك الفترة."²

ويمكن تعريفها أيضا على أنها: "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.

ثانياً: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية للتمويل

لإعداد الموازنة التقديرية للتمويل عوامل تتحكم فيها وهي:³

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

1- وهيبه بن زعيط، بحرية موي، مرجع سبق ذكره، ص 08.

2- مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 120.

3- محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص ص 142-143.

- فترة الانتظار والمخزون الأدنى: 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:

$$\text{المخزون الأدنى} = \text{كمية الاستهلاك لوحدة زمنية} \times \text{فترة الانتظار}$$

- مستوى مخزون الأمان: إن التنظيم بين الطلب وأجل التمويل 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 إضافي يسمى بمخزون الأمان.

ثالثاً: إعداد الموازنة التقديرية للتمويل

يتطلب إعداد الموازنة التقديرية للتمويلات ما يلي:

- 1- اختيار نمط التمويل: يقصد بنمط التمويل، التمويل بكميات ثابتة وعلى فترات متغيرة أو التمويل على فترات ثابتة وبكميات متغيرة. وهذا يتطلب بدوره التمييز بين حالة انتظام الاستهلاك وحالة عدم انتظام الاستهلاك:¹

❖ حالة انتظام الاستهلاك: عندما يكون الاستهلاك منتظم فإن تحديد وتيرة التمويل المثلى N يؤدي إلى طلب حصص متساوية كميتها تساوي إلى K/N (حيث K يمثل الكمية المستهلكة سنوياً) وعلى فترات زمنية ثابتة مساوية لي $N/12$. فانتظام الاستهلاك يعني ثبات فترات التمويل والكميات المطلوبة.

❖ حالة عدم انتظام الاستهلاك: عندما يكون الاستهلاك غير منتظم يجب اختيار بين نمط تمويل بكميات ثابتة أو التمويل على فترات متغيرة.

➤ نمط التمويل بكميات ثابتة: حسب هذا النمط يجب طلب كميات بحصص ثابتة عندما يصل المخزون قيمته الحاسمة (مخزون أدنى + مخزون الأمان) وبما أن الاستهلاك غير منتظم فإن الفترة التي تفصل بين طلبيتين

1- محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 143.

متتالين يمكن أن تتغير، وهذا يفرض التحقق في جميع الأوقات من حالة المخزون بالنسبة لقيمته الحاسمة، ومراقبة دائمة في مستويات هذا المخزون لتفادي انقطاعه ويمكن استعمال النموذج ولسن لتحديد الكمية المثلى.

➤ **نمط التمويل بفترات ثابتة:** بما أن الفترات ثابتة وتحسب انطلاقا من وتيرة التمويل المثلى $12/N$ ، فإن فحص ومراقبة المخزون يتم في تاريخ محدد وثابت. وهذا يسهل العمل الإداري حيث يصبح أكثر انتظاما وبالتالي يمكن برمجته مسبقا.

وإذا كان نموذج ولسن يسمح بتحديد عدد الطلبات السنوي فإنه لا يسمح بحساب الكميات المطلوبة باعتبارها متغيرة من فترة إلى أخرى وتحسب بالعلاقة التالية:

$$Q=B(Dc+Da+Ds)-(Qs+Qc)+R$$

حيث يمثل:

Q: الكمية المطلوبة.

B: الاستهلاك المتوقع لوحدة زمنية.

Dc: الفترة الفاصلة بين الطلبتين.

Da: فترة الانتظار.

Ds: مخزون الأمان معبرا عنه بوحدات زمنية.

Qs: كمية المخزون.

Qc: الكمية المطلوبة ولم تصل بعد إلى المخزن.

R: الكمية المخصصة للطلب أو البرنامج.

2- اختيار طريقة اعداد الموازنة: يوجد طريقتين لإعداد الموازنة، الطريقة البيانية والطريقة المحاسبية:¹

❖ **الطريقة البيانية لإعداد الموازنة:** تتمثل هذه الطريقة في رسم منحني بياني يحتوي على نقاط تبين تواريخ

تقديم الطلبات وتاريخ الاستلام وتتلخص الطريقة في النقاط التالية:

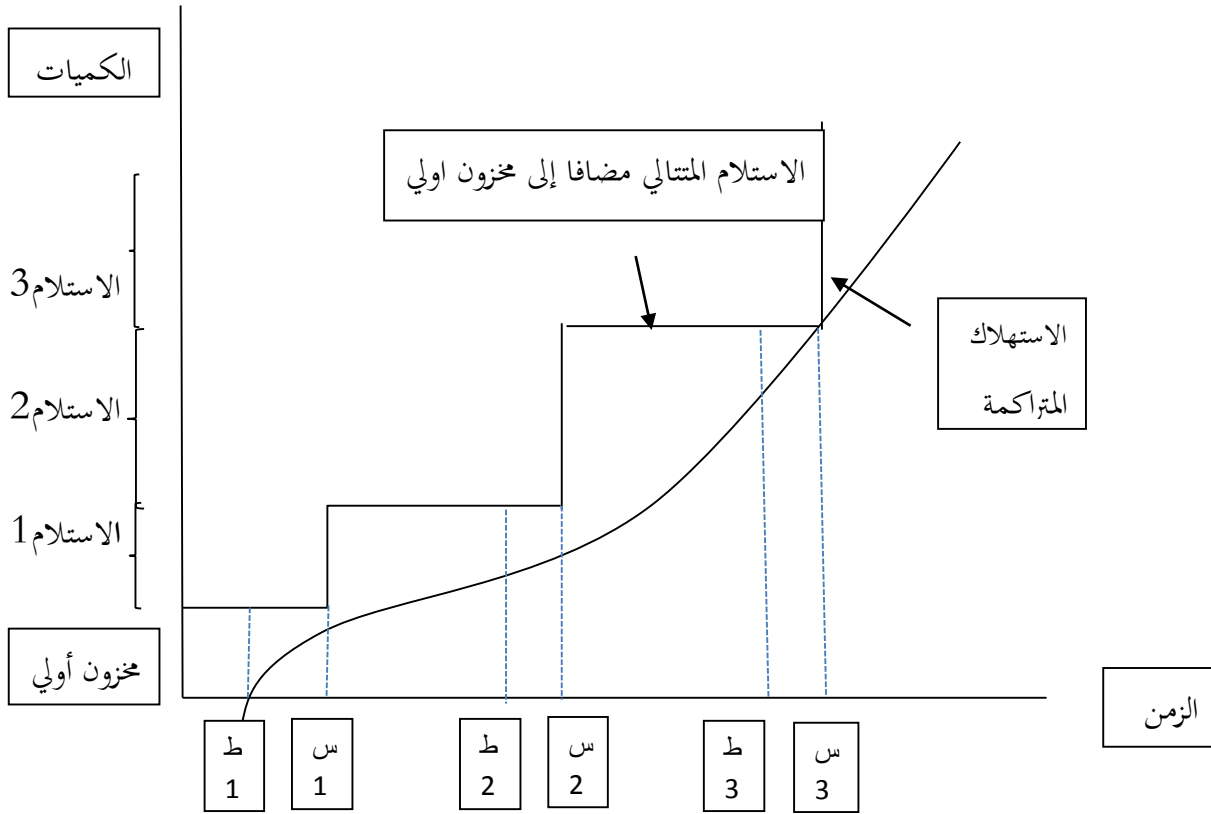
- وضع على المحور الأفقي الزمن.
- وضع على المحور العمودي الاستهلاك المتراكم ثم الاستلام المتتالي مضافا إلى المخزون الابتدائي.

1-نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص256.

- عندما يكون الاستهلاك مؤكد ومنتظم فإن نقاط تقاطع محور الاستهلاك المتراكم مع منحنى الاستلام المتتالي تمثل تواريخ الاستلام (س1، س2، س3) وإلى انحرافنا انطلاقاً من هذه النقاط نحو اليسار بمسافة تعادل فترة الانتظام فإننا سنحصل على نقاط تبين تواريخ تقديم الطلبات (ط1، ط2، ط3) كما يمثله الشكل رقم (04).

- أما إذا كان الاستهلاك غير منتظم أو آجل للاستلام غير مؤكد فإن النقاط (س1، س2، س3) و (ط1، ط2، ط3) ستتحرف نحو اليسار بمسافة إضافية تعادل مخزون الأمان.

شكل رقم (04): الطريقة البيانية في حالة انتظام الاستهلاك



المصدر: نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 257

❖ الطريقة المحاسبية: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل كل التحركات المتوقعة في بطاقة المخزون بشكل

يسمح بتحديد نقاط الانقطاع، ثم إيجاد تواريخ تقديم الطلبات لتفادي هذا الانقطاع والجدول رقم

(03) يبين نموذج عن هذه البطاقة.

جدول رقم (03): نموذج عن بطاقة المخزون

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

مصدر: نعيمة يجاوي، مرجع سبق ذكره، ص 258.

3- إعداد الموازنات الأربعة للتموين: تعطينا موازنة التموينات معلومات حول الطلبات، المدخلات إلى

المخزن، المخرجات منه ومستويات المخزون، وهذا يعني اعداد أربعة موازنات:¹

- موازنة الطلبات (المشتريات).

- موازنة الاستلام.

- موازنة الاستهلاك.

- موازنة المخزون.

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

1- محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 143.

4- تقييم الكميات المقدرة: يتم في بداية الأمر التعبير عن موازنة المواد بوحدة كمية، أما عند اعداد الموازنة الاجمالية فالأمر يتطلب التعبير عنها بوحدات نقدية، لأنها تسمح بتجميع المواد من جهة ومن جهة ثانية تسمح بحصر التأثيرات المالية لمشاكل التمويل.

نظريا يمكن تقييم الموازنات الأربعة بأسعار مختلفة، فتكلفة الطلبية ليس بضرورة هي نفسها تكلفة الاستلام، كما يوجد عدة طرق لتقييم الاستهلاك وكذا المخزون، أما إذا أردنا التنسيق بين مختلف الموازنات فإنه من الأفضل التقييم بسعر موحد. هذا الأخير هو السعر المعياري الذي يأخذ بيع الاعتبار التطورات المحتملة للأسعار بنسبة للفترة المعتمدة.¹

1- نعمون محمد عز الدين، الموازنات التقديرية كأداة لقيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع الدراسات المحاسبية والجبائية والتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2013/2014، ص101.

خلاصة:

تعد الموازنة التقديرية من أهم الأدوات المستخدمة في المؤسسة، حيث تمثل خطة تفصيلية مستقبلية تشمل كافة جوانب نشاط المؤسسة لفترة زمنية محددة، وهي تستند في إعدادها على العديد من الأسس والمبادئ العلمية كما أن للموازنة التقديرية أنواع مختلفة وهذا حسب المعايير المعتمدة في التصنيف، والموازنة التقديرية يجب أن تتميز ببعض المميزات كدقة التقديرات ومشاركة جميع المستويات في المؤسسة في إعدادها حتى تكون ذات فعالية إلا أن هناك بعض المشاكل التي يمكن أن تصادفها مثل المبالغة في التقديرات واستغراقها وقت طويل، ويمر إعداد الموازنة التقديرية بعدة مراحل بدءاً بالموازنة التقديرية للمبيعات التي تعتبر حجر الأساس الذي تبنى عليه سائر الموازنات التقديرية (الإنتاج، التمويل...) وهي تساعد المؤسسة من اتخاذ قرارات جد هامة تتعلق أساساً بتحسين الأداء المالي للمؤسسة وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

استخدام الموازنات

التقديرية لتحسين

الأداء المالي

تمهيد:

يعد الأداء المالي من أهم المواضيع التي تكتسي أهمية بالغة في المؤسسات الاقتصادية لمل يحظى به من مكانة متميزة في بيئة الأعمال، وهذا من منطلق تداخل المتغيرات وتسارعها سرعة انتشار المعلومات من جهة، وكذا لدور عملية تقييم الأداء المالي الهادفة إلى تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد المتاحة، والحكم على مدى نجاحه في تحقيق الأهداف المخططة من جهة أخرى، لذلك تسعى معظم المؤسسات إلى تحقيق النجاح في عملياتها وانشطتها باستمرار، واطلاقاً من هذه الأهمية الكبيرة للأداء المالي سوف نوضح الدور الذي تلعبه الموازنة التقديرية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول الأداء المالي

المبحث الثاني: مدخل لتقييم الأداء المالي

المبحث الثالث: تحسين الأداء المالي بواسطة الموازنات التقديرية

المبحث الأول: عموميات حول الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المرآة العاكسة لكيفية استخدام المؤسسة لمواردها، ما جعله في مقدمة الدراسات التي أجراها الكثير من الباحثين، ويمكن الحكم على الأداء المالي لأية مؤسسة من خلال عملية تقييم باستخدام بعض الأساليب التي تسمح بذلك.

المطلب الأول: تعريف الأداء وأنواعه

يعتبر الأداء من أبرز المفاهيم التي تحظى بالاهتمام من طرف الباحثين والمفكرين نظرا لأهميته في تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة كالبقاء والاستمرارية، وعليه سنتطرق إلى مفاهيم الأداء في المؤسسة من حيث التعريف والأنواع.

أولا-تعريف الأداء: للأداء عدة تعاريف نذكر منها:

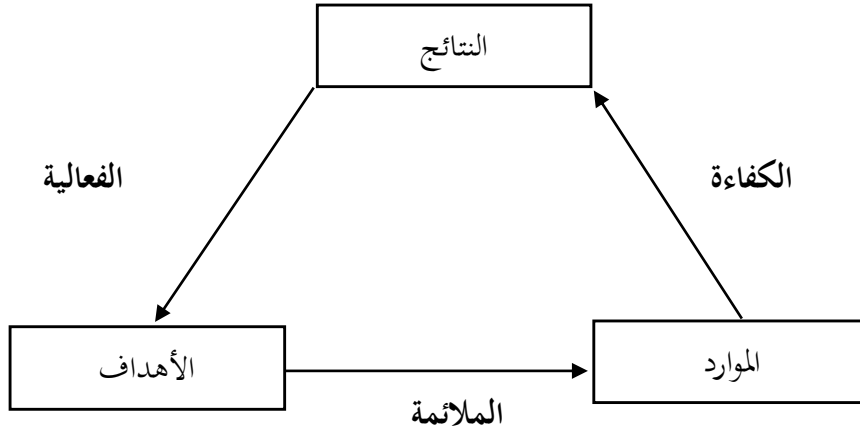
- يشغل موضوع الأداء اهتمام الباحثين في المؤسسة، وهي النقطة الأساسية التي يركز عليها مراقبة التسيير، حيث يستخدم مفهوم الأداء على نطاق واسع في ميدان الأعمال، ولكن يبقى من الصعب إعطاء تعريف مبسط له، وذلك راجع لتعدد الأبعاد التي يتكون منها الأداء، إذ غالبا ما نتحدث عن الأداء الاقتصادي (المردودية والنتائج المالية) والذي غالبا ما يتم قياسه بمجموعة من النسب تسمح لنا بمقارنة المؤسسات فيما بينها.¹
- عرف الأداء على أنه انعكاس للطريقة التي تم فيها استخدام المنشأة لمواردها البشرية والمادية وبالشكل الذي يجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.²
- بينما يرى Bartoli: بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين عناصر: نتائج - موارد - لأهداف والأبعاد: الكفاءة، الفعالية، والموازنة كما يوضحه الشكل الموالي:³

1- نعمون محمد عز الدين، مرجع سبق ذكره، ص16.

2- فلاح حسن عداي الحسيني، مؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، طبعة 04، دار وائل للنشر، 2008، ص221.

3- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص13.

الشكل رقم (05): مثلث الأداء



المصدر: محمد بوهالي، مرجع سبق ذكره، ص62.

وهذه العناصر ليس لها أثر بمعزل عن بعضها، إلا إذا تم التوفيق فيما بينها، وأن اخذ كل منها بمعزل عن بعضها من شأنه أن يسمح بالوقوع في مخاطر وانزلاقات لا يتم التحكم فيها أو تتبعها.

ثانياً-أنواع الأداء:

بعدما تم التعرض على تعريف الأداء نتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة، وتحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي: معيار مصدر الأداء، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي، ومعيار الطبيعة. كل معيار على حدى يقدم مجموعة من أنواع الأداء في المؤسسة.

1. حسب معيار المصدر: وفقاً لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعان، الأداء الذاتي أو الداخلي

والأداء الخارجي:¹

➤ **الأداء الداخلي:** كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو

ينتج أساساً من التوليفة التالية:

- **الأداء البشري:** وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.

1- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم -دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بيسكرة 2000-2002، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بيسكرة، الجزائر، 2001/2000، ص17.

- الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.
- الأداء المالي: ويمكن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

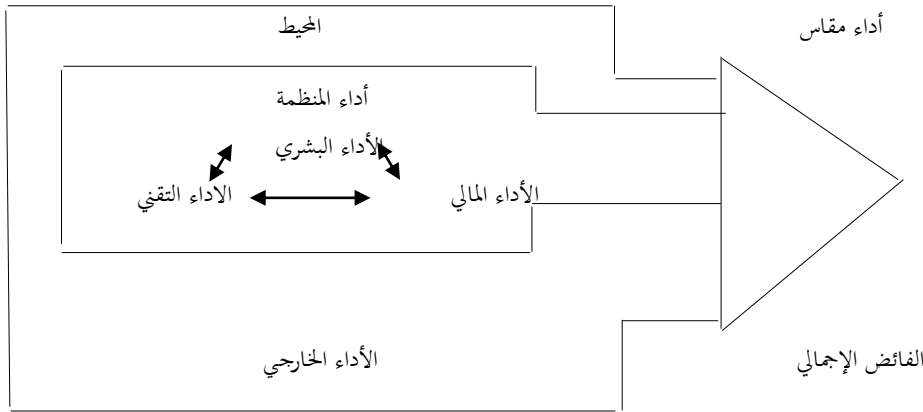
فالأداء الداخلي هو أداء متأني من مواردها الضرورية لسير نشاطها من موارد بشرية، موارد مالية، موارد مادية.

➤ **الأداء الخارجي:** هو الأداء الناتج عن التغييرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة.

فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد واللوازم والخدمات. وكل هذه التغييرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب.

إن هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها وهذا سهل إذا تعلق الأمر بتغييرات الكمية أين يمكن قياسها وتحديد أثارها ولعل من أهم الطرق تحديد الظواهر طريقة الإحلال المتسلسل ويمكن توضيح النوعين السابقين في الشكل التالي:

شكل رقم (06): الأداء الذاتي والأداء الخارجي



المصدر: عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص18.

2. حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي¹:

1- جلييلة بن خروف، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة واتخاذ القرارات -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات KANAGHAZ 2005-2008، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بيومرداس، الجزائر، 2009/2008، ص60.

➤ **الأداء الكلي:** يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون إنفراد جزء أو عنصر لوحده لتحقيقها. فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة. ومثال الأهداف الرئيسية الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك بل تتطلب تظافر جميع المصالح أو الوظائف. فالمصلحة المالية يجب أن توفر الأموال الضرورية بأقل التكاليف وأقل مخاطرة. ومصلحة الإنتاج يجب أن تقدم منتوجات بأقل تكاليف وأحسن جودة، ومصلحة الأفراد يجب أن تحقق أفضل مردود، والمصلحة التجارية يجب عليها تسويق أقصى ما يمكن تسويقه وتوفير مواد لعملية التصنيع بأقل تكلفة وأحسن جودة.

➤ **الأداء الجزئي:** على خلاف الأداء الكلي، فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى تكاليف ممكنة.

فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق الأهداف الخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى. وتحقيق مجموعة أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الإشارة إليه، أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة تشكل فيما بينها شبكة.

3. حسب المعيار الوظيفي: يرتبط هذا المعيار وبشدة بالتنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة. إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف الخمس التالية: وظيفة المالية، ووظيفة الإنتاج، ووظيفة الأفراد، ووظيفة التسويق، ووظيفة التمويل، ويضيف البعض الآخر وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية:¹

➤ **أداء الوظيفة المالية:** يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة.

➤ **أداء وظيفة الإنتاج:** يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي ينتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية وتكاليف منخفضة تسمح لها مزاحمة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات.

1- محمد سليمان، الابتكار التسويقي وأثره على أداء المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسويق، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر، 2007/2008، ص 117-118.

➤ **أداء وظيفة الأفراد:** قبل تحديد ماهية هذا الأداء، يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة، فتكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة. فضمن استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد. كذلك وجود المؤسسة واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم المؤسسة فلكي تضمن المؤسسة بقاؤها يجب ان توظف الأكفاء وذوي المهارات العالية وتسيرهم تسييرا فعالا، وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب لإنجاز عمله.

➤ **أداء وظيفة التموين:** يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

➤ **أداء وظيفة البحث والتطوير:** يمكن دراسة أداء وظيفة البحث والتطوير بدراسة المؤشرات التالية:

- الجوائز الملائمة للاختراع والابتكار والتجديد؛

- وتيرة التجديد مقارنة بالمنافسين؛

- نسبة وسرعة تحويل الابتكارات إلى المؤسسة؛

- التنوع وقدرة المؤسسة على إرسال منتوجات جديدة؛

- درجة التحديث ومواكبة التطور.

➤ **أداء وظيفة التسويق:** يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة. هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق التي يمكن ذكر منها المجموعة التالية: حصة السوق، إرضاء العملاء، مردودية كل منتج.

➤ **أداء وظيفة العلاقات العمومية:** في هذه الوظيفة يمكن أن يتجسد بعض أبعاد مفهوم الأداء فالأداء في

هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين وأخيرا الدولة. بالنسبة للمساهمين، يتحقق الأداء عندما يتحصلوا على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة. أما الموظفين، الأداء هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة، أما الموردين، الأداء هو احترام المؤسسة آجال التسديد والاستمرار في التعامل في حين الأداء من وجهة نظر العملاء هو الحصول على مدد تسديد ما عليهم طويلا ومنتوجات في الآجال المناسبة والجودة العالية.

4. حسب معيار الطبيعة: تبعا لهذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية،

أهداف اجتماعية، أهداف تكنولوجية... يمكن تصنيف الأداء إلى أداء اقتصادي، أداء تكنولوجي:¹

➤ **الأداء الاقتصادي:** يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية...) وتدنية استخدام مواردها (رأس المال، العمل، المواد الأولية...)،

➤ **الأداء الاجتماعي:** في حقيقة الأمر، الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيودا أو شروطا فرضها عليها أفراد المؤسسة أولا، وأراء المجتمع الخارجي ثانيا. وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية كما يقول أحد الباحثين " الاجتماع مشروط بالاقتصاد". وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا بتحقيق الأداء الاجتماعي.

➤ **الأداء التكنولوجي:** يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافا تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين، وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافا استراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا.

المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي محور أساسي لمعرفة نجاح أو فشل المؤسسة الاقتصادية في قراراتها وخططها، كما يحدد مستوى إنجازها ومدى استغلالها لمواردها وامكانياتها وقدرتها على تحقيق أهدافها.

أولا-تعريف الأداء المالي:

لا يختلف مفهوم الأداء على الأداء المالي فيعتبر الأداء المالي نوع من أنواع الأداء الذي تسعى المؤسسات للوصول إليه وتحقيقه حيث يعرف على أنه: "مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الآجال الطويل والقصير من أجل تشكيل ثروة."²

1- عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص22.

2- محمد قدرى حسن، إدارة الأداء المتميز قياس الأداء-تقييم الأداء-تحسين الأداء مؤسسيا وفرديا، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2015/2014، ص329.

- يمكن تعريفه على أنه: "مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل والقصير من أجل تشكيل ثروة (قيمة اقتصادية)".¹
 - الأداء المالي هو أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة المؤسسة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر، وإذا كانت المؤسسة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو كثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنذر إدارتها للعمل لمعالجة الخلل.²
 - ويمكن تعرفه على أنه: "وجه من أوجه الأداء المهمة التي يعتمد عليها في تقييم نشاط المؤسسة".³
- من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف للأداء المالي والمتمثل في أنه مدى نجاح المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة لديها من موارد مادية ومعنوية أحسن استغلال وتحقيق الأهداف المحددة مسبقا من طرف الإدارة.

ثانيا- أهمية الأداء المالي:

تتبع أهمية الأداء المالي في عملية متابعة أعمال المؤسسة وتفحص سلوكها مراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح الإجراءات التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للمؤسسة والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرارية وبقاء المؤسسة.⁴

ويمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب التالية:⁵

- ✓ تقييم ربحية المؤسسة وتحسينها لتعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهم؛
- ✓ تقييم سيولة المؤسسة لتحسين قدرة المؤسسات على الوفاء بالتزامات؛

1- نبيلة شطارة، فعالية تقييم الأداء المالي للمؤسسة العمومية الاقتصادية حسب مقارنة -المفتشية العامة للمالية (IGF)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة مالية للمؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2013/2014، ص66.

2- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص45.

3- حمزة كبلوتي، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية -دراسة استبائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015/2016، ص78.

4- مريم تواتي وآخرون، لوحة القيادة كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء، ملتقى وطني، مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة البليدة 02، يوم 25/05/2017، ص08.

5- حمزة كبلوتي، مرجع سبق ذكره، ص ص79-80.

- ✓ تقييم تطور نشاط المؤسسة لمعرفة كيفية توزيع المؤسسة لمصادرهما المالية واستثمارها؛
- ✓ تقييم مديونية لمعرفة مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي؛
- ✓ تقييم تطور حجم المؤسسة لتزويد مستخدمي البيانات المالية لمجموعة من الميزات ذات الأبعاد الاقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للمؤسسة.

ثالثاً: أهداف الأداء المالي:

يمكن حصرها فيما يلي:¹

1. **التوازن المالي:** وهو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي وهو يمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به، وعبر الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات (استخدامات الأموال ومصادرهما).
2. **نمو المؤسسة:** يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات استراتيجية، فالنمو وظيفة استراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح ونجاعة استراتيجياتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء، الاستمرار.
3. **الربحية والمردودية:** تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفاعلية إدارة الشركة في توليد الأرباح. فهي تعبر عن العلاقة التي تربط الأرباح برقم الأعمال في المؤسسة الاقتصادية، وتهدف المؤسسة من قياس الربحية إلى تقدير قدرة المشروع على الكسب ومدى كفايته في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه.
4. **السيولة وتوازن الهيكل المالي:** تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة، قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل، أي قدرتها على تحويل الأصول المتداولة (المخزونات والقيم القابلة للتحقيق) إلى أموال متاحة بسرعة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات. ويقيس هذا المتغير قدرة أصول الشركة المتداولة على تغطية الخصوم المتداولة.

1- محمد طرشي، صفة بخلف، أهمية مراقبة التسيير كألية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ملتقى وطني، مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة البليدة 02، يوم 25/04/2017، ص ص 09-10.

أما توازن الهيكل المالي للمؤسسة يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي، أي أن التكلفة المالية تلعب دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد المالية.

المطلب الثالث: معايير الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه

أولا: **معايير الأداء المالي:** هناك أربعة معايير رئيسية للأداء المالي كما هي موضحة أدناه:¹

1. **المعايير التاريخية:** وتكون مستمدة من فعاليات المؤسسة ذاتها، إذ تمكن المحلل المالي الداخلي فيها من

حساب النسب المالية من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة العليا والمالية، والكشف عن مواطن الضعف في المؤسسة لكي تتم معالجتها، وعن مواطن القوة لكي يتم دعمها وإسنادها. وكذلك يمكن أن يستفيد منها المحلل المال.

2. **المعايير القطاعية (الصناعية):** يستفيد المحلل المالي بدرجة أكبر من المعايير القطاعية في رقابة الأداء. وتمثل

هذه المعايير أساسا جيدا لمقارنة أداء المؤسسة ومتابعته دوريا، خاصة وأن المؤسسة المعنية تتشابه في العديد من خصائصها مع النشاط القطاعي الذي تقارن به على الرغم من وجود اختلافات عديدة بين المؤسسات في موضوع المقارنة في القطاع الواحد، من حيث مجموعة المنتوجات، نسب استخدام الطاقة الإنتاجية، درجة التباعد الجغرافي... الخ.

3. **المعايير المطلقة:** وهي تعني وجود خاصية متأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة بنسب معينة مشتركة بين جميع

المؤسسات تقاس بها النسبة ذات العلاقة في مؤسسة معينة.

4. **المعايير المستهدفة:** وهي نسب تستهدف إدارة المؤسسة تحقيقها من خلال تنفيذ موازنة أو خطة، وبالتالي

فإن مقارنة النسب المتحققة بالفعل بتلك المستهدفة تبرز وجه الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لمؤسسة معينة، وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ثانيا: العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على الأداء المالي

يتأثر الأداء المالي بعدة عوامل منها خارجية وأخرى داخلية تتمثل في:

1- فلاح حسن عداي الحسيني، مؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري، مرجع سبق ذكره، ص 238-239.

1- العوامل الخارجية: تتمثل هذه العوامل في مجموعة من المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق تحكم المؤسسة وعن رقابتها وتعبر عن كل ما هو خارج عن المؤسسة (المحيط) بمختلف أبعاده، مما تؤثر على أدائها وخاصة أدائها المالي إما في شكل فرص يسمح لها بتحسين أدائها أو قد تكون خطرا يؤثر سلبا عليها مما يستدعي ضرورة التكيف معها لتخفيف أثارها، وبالأحرى رفع مستوى المؤسسة لأدائها يرجع لقدرتها على التكيف ومسايرة هذه المتغيرات إما فرص كانت أو مخاطر، وتتمثل هذه العوامل في: ¹

➤ **العوامل الاقتصادية:** التي تشكل أكثر العوامل تأثيرا على المؤسسة الاقتصادية لكون المحيط الاقتصادي هو مصدر مختلف الموارد والمستقبل لمختلف منتجاتها، ومن بين هذه العوامل الفلسفة الاقتصادية للدولة، سياسة التجارة الخارجية، معدلات التضخم، وأسعار الفائدة... وهي عوامل اقتصادية عامة وهناك عوامل أخرى اقتصادية قطاعية تتمثل في المواد الأولية، الطاقة، درجة المنافسين، هيكل السوق... الخ.

➤ **العوامل الاجتماعية والثقافية:** حيث أن البعد الاجتماعي والثقافي قد يكون عائقا أمام تحسين الأداء المالي للمؤسسة نظرا للوزن الذي تحتله في محيط المؤسسة وقوة تأثيره، فمثلا ثقافة المجتمع قد تمنع من منتوجات المؤسسة مما ينعكس سلبا على أدائها المالي.

➤ **العوامل السياسية والقانونية:** التي تتمثل في الاستقرار السياسي والأمني للبلاد، وطبيعة القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة بالإضافة إلى قوانين السوق، والسياسات المالية والنقدية والاقتصادية للدولة كل هذا له أثر على أداء المؤسسة.

➤ **العوامل التكنولوجية:** فالتغيير في المعارف العلمية والتكنولوجيا يؤثر في الأداء المالي للمؤسسة خاصة من خلال مساهمتها في تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات، لهذا يجب التشجيع على أعمال البحث والتطوير التي تنعكس بالإيجاب على نشاط المؤسسة وبالتالي على أداءها.

2- العوامل الداخلية: تتمثل في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها المالي وربحيتها، حيث يمكن للمؤسسة التحكم فيها لحد ما والسيطرة عليها بشكل يسمح بزيادة آثارها الإيجابية أو التقليل من آثارها السلبية إذا ما أحكمت المؤسسة تنظيمها وأهلت عمالها... ويمكن تلخيص أهمها في: ²

1- نبيلة شطارة، مرجع سبق ذكره، ص 66-67.

2- محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 48-51.

➤ **الهيكل التنظيمي:** هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية هي الوظائف الإدارية في المؤسسات والتمايز الرأسي هو عدد المستويات الإدارية في الشركات أما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل والانتشار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في المؤسسات والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسات اتخاذ القرار بأكثر فاعلية.

➤ **المناخ التنظيمي:** هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين مهام المؤسسة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، وأما اتخاذ القرار هو أخذه بطريقة عقلانية وتقييمها ومدى ملائمة المعلومات لاتخاذها، وأسلوب الإدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، أما توجيه الأداء من مدى تأكد العامل من أدائه وتحقيق مستويات عليا من الأداء.

حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال المؤسسات.

➤ **التكنولوجيا:** هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، ويندرج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكون وفقا للمواصفات التي يطلبها المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة.

وعلى المؤسسات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لا بد لهذه المؤسسات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموائمة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا

على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنوع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية.

➤ **الحجم:** يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث وجد عدة مقاييس لحجم المؤسسة منها: إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع أو إجمالي المبيعات أو إجمالي القيمة الدفترية.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات سلبيًا فقد يشكل الحجم عائقًا لأداء المؤسسات حيث أن بزيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيدًا ومنه يصبح أداءها أقل فعالية، وإيجابًا من حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسات، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات وبينت أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.

المبحث الثاني: مدخل لتقييم الأداء المالي

الأداء المالي هو أحد الأنواع الأساسية للأداء في المؤسسة الذي له أهمية بالغة في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وذلك من أجل معرفة مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، ولأهمية تقييم الأداء المالي في المؤسسة سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى تقييم الأداء المالي في المؤسسة من خلال بعض التعاريف وتحديد أهميته وأهدافه، وكذلك معايير تقييمه وأهم خطواته والأطراف المستفيدة منه.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي

يعمل تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية على إيجاد كافة الانحرافات والنقائص بالمؤسسة، وتحديد الحلول اللازمة لعلاجها.

أولاً-تعريف تقييم الأداء المالي

تعددت تعريفات تقييم الأداء المالي حيث أنه لا يوجد تعريف موحد، وسوف نذكر بعض التعاريف:

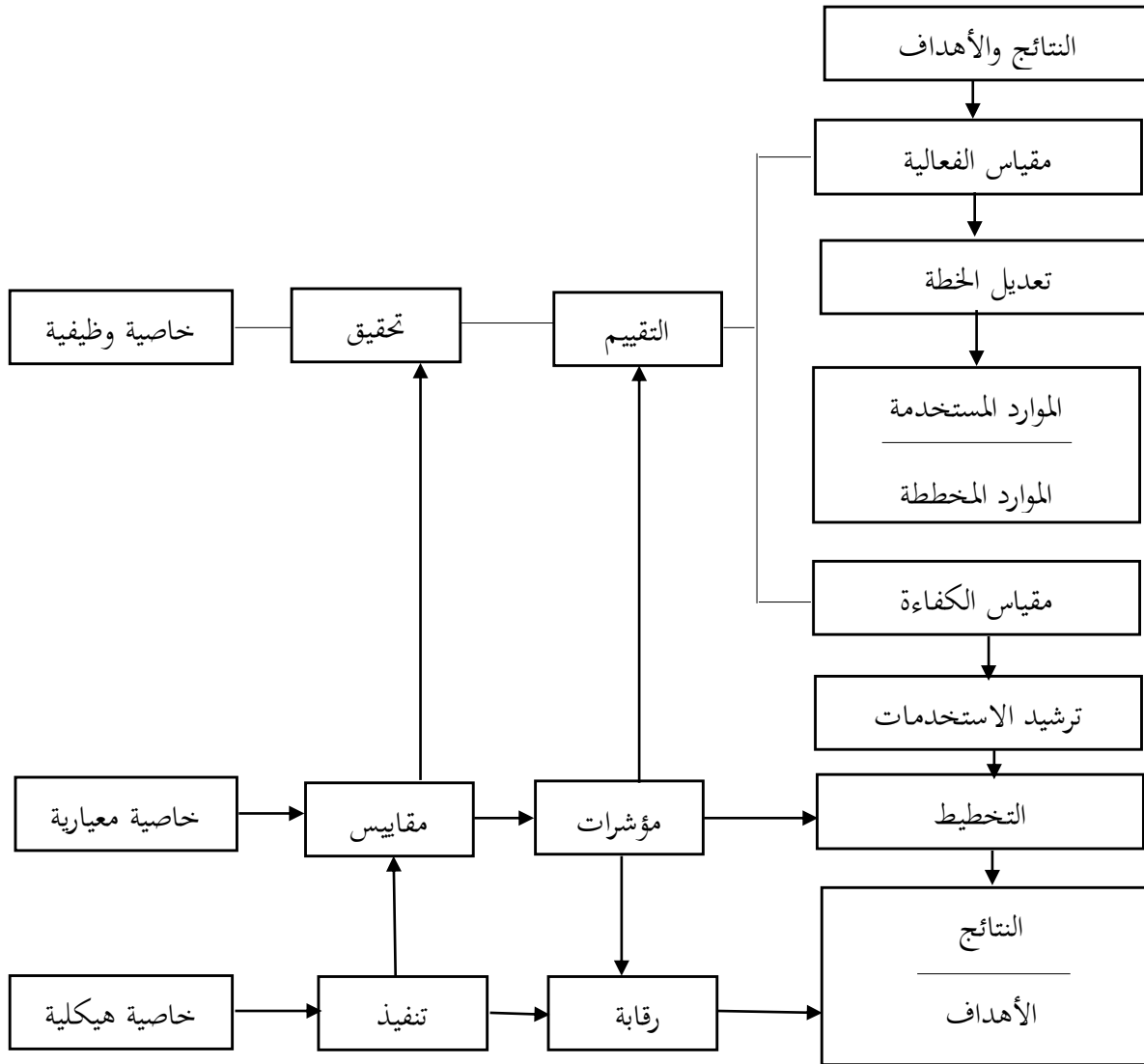
- كما يمكن تعريف تقييم الأداء المالي على أنه: " قياس العلاقة بين العناصر المكونة للمركز المالي للمشروع (الأصول، الخصوم، رأس المال/ النشاط التشغيلي) للوقوف على درجة التوازن بين هذه العناصر، وبالتالي تحديد مدى متانة المركز المالي للمؤسسة، ومنه يمكن قياس التنبؤ بالفشل."¹
 - ويمكن تعريفه على أنه: " التقييم الكلي أو الجزئي للمؤسسة، وكذا لرؤوس أموالها الخاصة باستخدام الوسائل والنماذج القادرة على إعطائها قيمة مرجعية."²
 - يمكن تعريف تقييم الأداء المالي بأنه: " قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقا وتقديم حكم على إدارة الموارد الطبيعية والمالية للمؤسسة وهذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة."³
- وبالتالي يعتبر تعريف تقييم الأداء المالي انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة لمواردها المالية والمادية والبشرية، واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.
- ولتوضيح عملية تقييم الأداء المالي يمكن عرض الشكل الآتي:

1- ليندة وهي، دور الحكومة المالية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مؤسسة NCA روية-مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الإدارة المالية للمؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2016/2015، ص48.

2- نصر الدين نمري، تحليل النمو وخلق القيمة في المؤسسة الاقتصادية ودوره في تقييم وقيادة الأداء المالي-دراسة حالة ثلاث شركات تامين ناشطة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015/2014، ص33.

3- محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، أثار تطبيق النظام المالي على ممارسة المحاسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، ملتقى وطني، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، جامعة الوادي، يومي 05-06/05/2013، ص07.

الشكل رقم (07): تصوير ايضاحي لتقييم الأداء المالي



المصدر: مريم تواتي، مرجع سبق ذكره، ص 07.

من خلال الشكل يتضح أن تقييم الأداء المالي تعتبر عملية رقابية يتم من خلالها مقارنة ما تم تحقق المؤسسة لأهدافها المالية وما هو مخطط له وبالتالي توضيح وضعية المؤسسة.

ثانياً- أهمية تقييم الأداء المالي:

حظيت عملية تقييم الأداء المالي بأهمية بالغة في مختلف الدراسات والأبحاث، لأنه يخص قطاعين حساسين في المؤسسة، فهو من جهة يساهم في التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة، ومن جهة أخرى يساهم في التحقق

من تنفيذ الأهداف المسطرة، ناهيك عن ذلك فهو يتناول مختلف الأنشطة في المؤسسة والتأكد من سيرها، وترجع أهمية الأداء المالي إلى الفوائد الذي يقدمها للمؤسسة الاقتصادية والمتمثلة في:¹

- يوفر للإدارة مختلف المعلومات المالية التي من شأنها أن تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، سواء كانت قرارات استثمارية أو تطويرية أو متعلقة بتغيير السياسات؛
- المساهمة الفعالة في التسيير الجيد للمؤسسة الاقتصادية من خلال تعزيز تحسين القيمة والمساهمة في تدنية التكاليف؛
- يعتبر من أهم الركائز لتسطير السياسات العامة سواء بالنسبة للمؤسسة أو بالنسبة للهيئات القائمة عليها؛
- توصيل أهداف المؤسسة إلى جميع الأنشطة والمستويات؛
- تفيد في التقييم الشامل طويل الأجل بالاعتماد على التقييم قصير المدى الذي ساهم في رسم السياسات والاستراتيجيات؛
- تعزيز الاتصالات بين مختلف المستويات والمصالح وتسهيل التنسيق فيما بينها.

ثالثاً- أهداف تقييم الأداء المالي :

بشكل عام إن الهدف الرئيسي من عملية التقييم هو تحسين الأداء وتطويره، ويمكن لعملية التقييم أن تحقق هدفها الرئيسي من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية المتعلقة أساساً بتزويد الوظيفة التخطيطية والإشرافية بالبيانات والمعلومات اللازمة، والتي تمكنها من حسن التخطيط والإشراف والتوجيه، ومساءلة الإدارة التنفيذية على مستوى أدائها للنشاط.

وهذه الأهداف الفرعية هي:²

1. التزويد بالمعلومات: إن عملية التقييم تزود الإدارة بالمعلومات الموضوعية على النتائج التي حققتها الإدارة

التنفيذية، وكذلك تزويدها بالمعلومات الضرورية لوضع السياسات المستقبلية المالية.

1- نجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التجارية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بيسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص91.

2- حمزة كبلوني، مرجع سبق ذكره، ص ص83-84.

2. **ترشيد عملية التخطيط:** ويتم ذلك من خلال تزويد عملية التخطيط والجهات القائمة عليها بالبيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ ومستوى كفاءة التنفيذ، معوقات عملية التنفيذ وسبل علاجها على نحو يضمن تطوير وتحسين مستوى أداء الوظيفة التخطيطية المالية نفسها، وفي نفس الوقت يضمن تحديد الأهداف المستقبلية على نحو أفضل وأكثر دقة.
3. **ترشيد القرارات المالية:** يتم ذلك من خلال توفير للإدارة البيانات اللازمة التي تمكنها من متابعة تنفيذ القرارات.
4. **تشجيع تقييم الأداء الداخلي:** إن عملية التقييم التي تقوم بها هيئات الرقابة الخارجية لها دورا كبيرا في تشجيع إدارة المؤسسات على ممارسة تقييم الأداء الذاتي أو الداخلي، وبالتالي فإن عملية التقييم هذه تساعد إدراك نقاط القوة والضعف، ومعرفة كيفية تطوير الأداء.
5. **بيان الأهمية الاقتصادية:** إن عملية التقييم تساعد في معرفة أهمية النشاط أو قطاع موضوع التقييم، وتبين مدى مساهمة هذا القطاع في تحقيق أهداف التنمية على الصعيد الوطني.
6. **إرساء مبدأ المساءلة:** إن عملية التقييم الأداء المالي تعد الأساس الذي يبنى عليه مبدأ المساءلة، ومما لا شك أن المساءلة لها أهمية كبيرة على اعتبار أن هناك علاقة بين المساءلة والفساد المالي، ففي الحالات التي يغيب فيها نظام المساءلة أو يكون غير فعال، تزداد فرص حدوث الفساد، بل إن غياب المساءلة يشجع على حدوث الفساد.

المطلب الثاني: آلية سير تقييم الأداء المالي

لا يمكن لعملية تقييم الأداء المالي أن تتم إلا بتوفر مجموعة من المعايير والتي تسمح بمعرفة مدى كفاءة وفعالية استخدام الموارد في المؤسسة، كما تلجأ عدة أطراف إلى تقييم الأداء المالي لمؤسسة ما بغية اتخاذ قرارات سليمة.

أولا- معايير تقييم الأداء المالي

يستخدم المحلل المالي مجموعة من المعايير لتعبير عن مستوى الأداء المالي الإيجابي منها أو السلبي منها وأهم هذه

المعايير:¹

1- حمزة كبلوني، مرجع سبق ذكره، ص ص84-85.

1. **المعايير التاريخية:** تعتمد هذه المعايير على مجموعة المؤشرات التاريخية لسنوات سابقة لنفس المؤسسة ومقارنتها مع النتائج الحالية مثلا تتم مقارنة نسبة العائد على الاستثمار أو نسبة السيولة الحالية وإعادة تقييمها مع السنوات السابقة وملاحظة مدى تطور هذه النسب نحو الأحسن أو الأسوأ. وهي تعبر عن مجموعة المعايير المتولدة داخل المؤسسة والمقبولة من قبل المحلل للمقارنة.
2. **المعايير المستهدفة:** عبارة عن المعايير التي تعتمد على الخطط المستقبلية للمؤسسة والبيانات التي ترد فيها ويمكن للمحلل أن يقارن بين المعايير التخطيطية مع المعايير المتحققة فعلا لفترة زمنية ماضية، ويعبر تطبيق هذه المعايير عن مدى تنفيذ الخطط الموضوعة مسبقا.
3. **المعايير الصناعية:** وهي عبارة عن معايير نمطية موضوعة في ضوء الظروف الطبيعية الجيدة والمقبولة لنشاط المؤسسة وقد تكون هذه المعايير ضمن الصناعة الواحدة محليا أو إقليميا أو دوليا تعبر من خلال مقارنتها مع ما تحقق في المؤسسة عن الأداء المالي المقبول للمؤسسة محليا أو إقليميا أو دوليا في ضوء مؤشرات واضحة معيارية محددة.
4. **المعايير المطلقة:** وتأخذ هذه المعايير أشكال قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المؤسسات، وتقاس بها النسبة ذات العلاقة في مؤسسة معينة.¹

ثانيا- خطوات تقييم الأداء المالي

إن تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية يعد وسيلة ضرورية لتحسينه، من خلال مختلف المعلومات التي يقوم بتوفيرها حول تحليل الأداء والانحرافات المنبثقة منه وكيفية تصحيحها وتجنبها مستقبلا، وحتى يتسنى للمؤسسة الاستفادة من فوائده لا بد لها أن تقوم بعملية تقييم الأداء وفق منهجية محددة لتضمن فعالته، وعلى العموم فإنه يوجد اتفاق ملحوظ بين الكثير من الأبحاث حول خطوات التقييم كما يلي:²

1. **تحديد معايير الأداء:** ويقصد بتحديد معايير الأداء تحديد أداء معياري (مقدر) يمثل الهدف المرجو تحقيقه، حيث يمكن من المقارنة بالأداء الفعلي وتحديد الانحرافات الموجودة، هذه الخطوة تعد بمثابة الحجر الأساس في عملية تقييم الأداء المالي، فغيابها يجعل من عملية التقييم لا معنى لها.

1- أسعد حميد العلي، الإدارة المالية الأسس العلمية والتطبيقية، دار وائل للنشر، الأردن، 2010، ص78.

2- نبيلة شطارة، مرجع سبق ذكره، ص74.

2. قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات: بعد تحديد معايير الأداء المتوقع، تأتي هذه الخطوة والتي تتجلى في الحصول على مختلف المعلومات المالية من الكشوف المالية والتقارير السنوية المتعلقة بالأداء للمؤسسة، ثم قياس الأداء المالي الفعلي من خلالها وفق مؤشرات ومقاييس محددة سلفاً، ومن ثم مقارنة الأداء المالي بالأداء الفعلي وتحديد مختلف الانحرافات والفروقات إن وجدت.

3. تقييم الأداء وتحليل الانحرافات: يقصد بتقييم الأداء إجراء عملية تحليل دقيق له، وعليه يتم بهذه الخطوة تحليل دقيق لمخرجات القياس والبحث في مسببات الانحرافات هل كن سببها قصور من طرف العمال، الموردین، أو القصور في القياس وقد يكون القصور في تحديد الأداء المعياري الذي يكون غير واقعي... الخ، وتحديد درجة الانحراف (انحراف خطير أو انحراف سطحي... الخ).

4. تصحيح الانحرافات: في الأخير تأتي هذه الخطوة على ضوء ما تم في الخطوات السابقة، هنا يتم وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات، وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لأهداف المؤسسة وخططها من أجل القضاء على هذه الفروقات، وهنا يتجلى الدور الكبير والفعال لعملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الأهداف المرسومة لها.

ثالثاً- الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء المالي

هناك مجموعة من الأطراف تقوم أو تطلب تقييم الأداء المالي وذلك لاستعماله في أغراض مختلفة ولاتخاذ قرارات مختلفة مبنية على تلك المعلومات، ومن هذه الأطراف نذكر ما يلي:

- 1- **المستثمرون:** يهتم المساهم أو صاحب المؤسسة الفردية كثيراً بالعائد على رأس المال المستثمر، القيمة المضافة والمخاطر المتعلقة بالاستثمار في المؤسسة، ومن خلال تقييم تلك الجوانب يتخذ قراره بشأن الاحتفاظ أو التخلي عن الأسهم التي يمتلكها.¹
- 2- **إدارة المؤسسة:** يظهر التقييم من خلال التأكد من مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وقدرتها على تحقيق مصالح المالكين والمساهمين، ومن أجل ذلك تحاول إدارة المؤسسة من خلال تقييم الأداء المالي الحصول على المعلومات التالية:²

1- محمد مطر، التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 07.

2- أيمن فريد، استخدام أدوات التحليل المالي للتنبؤ بالفشل المالي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2013/2012، ص 23.

- ربحية المؤسسة والعائد على الاستثمار؛
- تقييم شامل للوضع الحالية والمستقبلية؛
- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة؛
- معرفة مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الربحية والسيولة؛
- تشخيص المشاكل الحالية.

ويتميز تقييم إدارة المؤسسة لأنه تقييم شامل ودقيق ومتعمق لكل الوظائف المالية والتشغيلية لإظهار مجالات الضعف والقوة داخل المؤسسة.

3- العملاء: يتطلع العملاء للحصول على أفضل الشروط لأداء التزاماتهم اتجاه الموردين، ومن خلال المعلومات التي ينشرها المورد يمكن للعميل معرفة ما إن كانت الآجال التي يحصل عليها مماثلة أو أفضل مما يحصل الآخرون، ويتم معرفة ذلك من خلال حساب متوسط آجال الموردين باستخدام القوائم المالية.

4- الدائنون: الدائن هو الشخص المكتتب في سندات المؤسسة أو المحتمل شراؤه للسندات المصدرة أو الاكتتاب في القرض الجديد أو بصدد إقراض المؤسسة، وقد يكون الدائن بنكا أو مؤسسة مالية، وتختلف وجهة نظر الدائنين باختلاف مدة القرض، ومن هنا اهتمامهم بتقييم الأداء المالي سيركز على معرفة القيمة الحالية للأصول الثابتة، الربحية وكفائتها في تغطية الفوائد السنوية، أي أن اهتمامهم بالأداء المالي سيركز على رأس المال العامل والمركز النقدي والسيولة في المؤسسة.¹

5- الموردون: يمنح الموردون آجالا لاستفاء حقوقهم من عملائهم، ولكن قبل ذلك يتم التأكد من استقرار الأوضاع المالية وسلامة المركز المالي عندهم، ويتم اتخاذ قرار المنح من عدمه أو التخفيض فيه على ضوء ذلك، ويستفيد الموردون من البيانات التي ينشرها العملاء في التحقق ما إذا كانت الآجال التي يمنحها لعملائه مماثلة لتلك التي يمنحها المنافسون الآخرون.²

6- الجهات الحكومية: وتمثل هذه الجهات ما يعرف بهيئات الإشراف والرقابة مثل الهيئة العامة لسوق المال أو مصلحة الضرائب أو مصلحة الشركات وأجهزة التخطيط أو جهات الوصية (وزارة الوصية) كوزارة التجارة والصناعة والبنك المركزي...، التي تلجأ لأغراض مختلفة:³

1- محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 07.

2- نبيلة شطارة، مرجع سبق ذكره، ص 73.

3- محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 07.

- التأكد من التقييد بالأنظمة والقوانين المعمول بها؛
- التأكد من درجة صدق الحسابات؛
- لأغراض التخطيط والرقابة؛
- لمعرفة الوعاء الضريبي وتحديد الأسعار.

وتوجد جهات أخرى مهتمة بتقييم الأداء المالي مثل الأفراد والجهات المتعاملة في سوق الأوراق المالية حيث تقوم بدراسة وتحليل التغيرات السريعة في الأسعار، من أجل متابعة توظيفاتها في السوق المالية.

المبحث الثالث: الموازنة التقديرية كألية فعالة لتحسين الأداء المالي

تساهم الموازنة التقديرية في تحسين أداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال الاستعانة بها كأداة للتخطيط، والرقابة عن طريق مقارنة ما تم التخطيط له بما تحقق فعلا حيث تعرف الرقابة بأنها: " تتمثل في مجموعة الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة، وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف، ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف".¹

وسوف نوضح من خلال هذا المبحث مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وذلك لعرض المراحل الثلاثة الرئيسية للرقابة على الأداء المالي باستخدام الموازنات التقديرية.

المطلب الأول: حساب الانحرافات وإعداد تقارير الأداء المالي

تنطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة الظاهرة في الموازنات التقديرية المختلفة، وانساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء أكانت إيجابية أو سلبية وذلك وفقا للمعادلة التالية:²

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

في هذه المرحلة يتم إعداد تقارير الأداء المالي، وهي الأداة يتم استخدامها لحصر الانحرافات، على أساس شهري وبتابع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة، ويختلف تصميم تقارير الأداء المالي

1- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص12.

2- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص287.

باختلاف المؤسسات وأنشطة وأساليب الإدارة فيها. غير أنه يمكن الارتكاز إلى مجموعة من الضوابط الواجب توافرها في تقارير الأداء المالي وهي:¹

- أن تتبع هيكل التنظيم الإداري للمؤسسة ومستوى الرقابة المطلوب فيها. وهذا يعني أن يكون هناك تقرير الأداء المالي مفصل لكل مركز مسؤولية على حدى، بدءاً بالمستويات الدنيا، إلى أن يصب في تقارير ملخصة ترفع إلى المستويات العليا؛
- أن تغطي كافة أوجه النشاط في المؤسسة؛
- أن تتضمن مقارنة بين النتائج الفعلية المحققة وتلك في الموازنة، مع احتساب الانحرافات، وذلك لكل شهر ومن بداية السنة ولتاريخه؛
- أن تتلاءم طريقة عرض المعلومات فيها وتفصيلها مع متطلبات المستخدم الرئيسي، الأمر الذي يعني أن يلي التقرير احتياجات مستخدمة على صعيد التقييم واتخاذ القرارات، والتي تختلف باختلاف المستوى الإداري للمستخدم وطبيعة مسؤوليته عن النشاط موضوع التقرير؛
- أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة (شهر كحد أدنى)، علماً بأن وجود بعض المشاكل قد يتطلب إعداد تقارير أسبوعية، وأحياناً يومية؛
- أن يتم إعدادها في الأوقات المقررة لها وفي الوقت المناسب، وذلك لتكمن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية. بما أنه من خلال الموازنة التقديرية للمبيعات تكمننا من تحليل انحراف المبيعات وانحراف الإنتاج.

أولاً-تحليل انحراف المبيعات: يقصد بانحراف المبيعات الفرق بين قيمة المبيعات المخططة المدرجة بالموازنة التقديرية وقيمة المبيعات الفعلية، وهذا الفرق يرجع إلى:²

- اختلاف كمية المبيعات الفعلية عن كمية المبيعات المخططة؛
 - أو/واختلاف سعر بيع الوحدة الفعلي عن سعر بيعها المخطط.
- يطلق على السبب الأول انحراف كمية المبيعات.
- كما يطلق على السبب الثاني انحراف سعر البيع.

1- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، 288

2- عبد الرحمن توفيق، التخطيط المالي وإعداد الموازنات، دار وائل للنشر، مصر، 2007، ص 62.

ويتم حساب هذين الانحرافين كما يلي:¹

1- انحراف الكمية:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{كمية الفعلية} - \text{كمية المقدرة}) \times \text{السعر المقدر} = \Delta \text{ الكمية} \times \text{السعر المقدر}$$

2- انحراف السعر:

$$\text{انحراف السعر} = (\text{سعر الفعلي} - \text{سعر المقدر}) \times \text{الكمية الفعلية} = \Delta \text{ السعر} \times \text{الكمية الفعلية}$$

المطلب الثاني: مرحلة تحليل الانحرافات

يقصد بتحليل الانحرافات تحديد الفروق والاختلافات بين تقديرات الموازنة والبيانات الفعلية عن نفس الفترة والتعرف على أسباب هذه الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.²

والانحرافات بصفة عامة تنقسم إلى قسمين:³

أولاً- انحرافات بسيطة: وهي التي يمكن تجاهلها وإهمالها نظراً لأن الوقت المستغرق في تحليلها ومعرفة مسبباتها ثم البحث عن كيفية اتلافها مستقبلاً يمكن أن تكون تكلفته عالية، والتالي من الاحسن تجنب تحليلها وعدم التركيز عليها.

ثانياً- انحرافات كبيرة: وهي التي تؤثر على الأداء المؤسسة، وبالتالي لا يمكن إغفالها، بل يجب تحليلها ومعرفة مسبباتها للتعرف على طرق علاجها ومحاولة تفادي سلباتها مستقبلاً، وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم واقعية الخطة أو عدم كفاءة التنفيذ، فعدم واقعية الخطة سببه:

1- فريد شناف، مرجع سبق ذكره، ص58.

2- يحي محمد أبو صالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، دار الأمين، مصر، 2002، ص183.

3- أحمد ماهر، الخطط والسياسات والاستراتيجيات، مركز التنمية الإدارية، مصر، ص327.

1- تنبؤ غير دقيق بالمستقبل؛

2- عدم التقدير السليم للإمكانيات؛

3- تغيرات غير متوقعة الظروف.

ويمكن معالجتها عن طريق:

1- إدخال تعديلات جزئية سريعة في الموازنة الحالية؛

2- تعديل أنظمة التنبؤ وأنظمة التخطيط.

وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم كفاءة التنفيذ والتي أسبابها ما يلي:

1- قصور في بعض الأقسام؛

2- قصور في بعض الفروع؛

3- قصور في بعض الأفراد؛

4- عدم توفر الموارد.

ويمكن معالمتها عن طريق:

1- التحفيز أو العقاب؛

2- تغيير في المناصب أو الأفراد؛

3- تغيير في أنظمة وساعات العمل؛

4- تغيير في سياسات المشروع مثل الأسعار.

المطلب الثالث: مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية

إن تحديد معايير ومؤشرات الأداء المالي ثم تقييمها وحساب الانحرافات من خلال مقارنتها بالانحرافات قد

تعطينا نتائج تؤدي في غالب الأحيان إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية

وتمثل الإجراءات التصحيحية المرحلة الأخيرة حيث تقوم الإدارة ببعض التصرفات التي تؤدي إلى تصحيح

الانحرافات المؤثرة في الأداء الفعلي وجعله يتباين عن المعايير الموضوعية، وقد تتضمن هذه الإجراءات بتعديل المعايير

أو القيام بتغيير الاستراتيجيات لذلك إن هذه العملية تشمل على مرحلتين هما تحديد أسباب الانحرافات والقيام بالتصرفات اللازمة لمعالجة تلك الانحرافات.¹

حيث يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف، واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكراره، ويتطلب ذلك:²

- مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين سواء كان من خلال مطالباتهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الاجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الانحرافات، سواء كانت انحرافات إيجابية أو سلبية؛
- اتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات؛
- متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية، وقد يشمل ذلك:
 - ❖ القيام بدراسة وأبحاث تفصيلية لتحديد مجالات تطوير وتحسين الأوضاع؛
 - ❖ التأكد من مدى واقعية الأهداف الموضوعية سابقاً؛
 - ❖ تعديل الاستراتيجيات والأنظمة والإجراءات إذا ما تطلب الأمر ذلك؛
 - ❖ إعادة النظر في الموازنات الموضوعية إذا ما كانت هناك ضرورة ذلك.

1- فلاح حسن عداي الحسيني، مؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري، مرجع سبق ذكره، ص 216-217.

2- محمد سامي راضي، وجدي حامد الحجازي، مرجع سبق ذكره، ص 288.

خلاصة:

الأداء المالي هو المستوى الذي تسعى المؤسسة إلى الوصول إليه من خلال استغلال كافة مواردها وامكانياتها واستخدامها بشكل فعال وكفاء، فعملية تقييم الأداء المالي تعتبر عنصر أساسي وخطوة هامة تمكن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وتشخيصها وذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتقليص الفجوة بينهما.

ومن الواضح أن الموازنات التقديرية لها أهمية بالغة في تقييم الأداء المالي من خلال مقارنة الإنجازات بما تم التخطيط لتنفيذه، وإعطاء فرصة اتخاذ الإجراءات الضرورية في الوقت المناسب والقيام بالتصحيحات اللازمة وذلك يساهم في تحسين الأداء المالي.

وفي الفصل الموالي سنحاول اسقاط ما تطرقنا إليه في هذا الفصل على الجانب التطبيقي من خلال توضيح دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي

الفصل الثالث

دراسة حالة

المركب الصناعي

"التجاري" "AGRODIV"

الفصل الثالث: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري "AGRODIV"

بعد القيام بالدراسة النظرية للموضوع والتي تضمنت فصلين تطرقنا فيهما للموازنات التقديرية وكيفية تقييم الأداء المالي في المؤسسة، وسنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على التطبيقي من خلال تتبع عملية إعداد الموازنات التقديرية في المركب الصناعي التجاري "AGRODIV"، التي تعتبر من بين أهم المؤسسات التي تنشط في القطاع الصناعي والتجاري، وسنحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

المبحث الأول: تقديم المركب الصناعي التجاري "AGRODIV".

المبحث الثاني: أهم الموازنات التي يعدها المركب الصناعي التجاري "AGRODIV".

المبحث الثالث: استخدام الموازنة التقديرية لتحسين الأداء المالي للمركب.

المبحث الأول: تقديم المركب الصناعي التجاري "AGRODIV"

يعتبر المركب الصناعي التجاري "AGRODIV" مؤسسة اقتصادية ذات طبيعة صناعية تجارية خاضعة لوزارة الصناعة، وقد تأسس المركب الصناعي التجاري "AGRODIV" لعين بسام سنة 1965م، ومن خلال هذا المبحث سنتعرف أكثر على هذا المركب.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المركب الصناعي التجاري "AGRODIV"

كانت شركة مطاحن عين بسام تسمى SNSOMPAC انشأت بموجب قرار رقم 89/65 المؤرخ في 25 مارس 1965م وكان نشاطها على مستوى الولاية في بلدية عين بسام التي تقع في حي الحدائق، والأخرى في بلدية البويرة أمام محطة السكة الحديدية لنقل المسافرين.

تم بناء وحدة البويرة سنة 1969م واكتملت الأشغال في 1973م وتم تجهيزها بمطحنتين للقمح الصلب قدرة الأولى لمعالجة المادة الأولية 300 ق/ اليوم والثانية بقدرة 1500 ق/ اليوم وهي من نوع Buhler (سويسرية الصنع).

أما بالنسبة لوحدة عين بسام تم بناءها سنة 1976م واستغرقت ثلاثة سنوات للانتهاء من الأشغال، وكان الافتتاح الرسمي لوحدة عين بسام سنة 1979م وقد تم تجهيزها بمطحنة واحدة من نوع Sangtti (إيطالية الصنع) للقمح اللين بقدرة معالجة للمادة الأولية 2000 ق/ اليوم.

لأسباب اقتصادية عديدة وغير عادلة في السوق المحلية بمنح رخص بناء مطاحن خاصة من طرف رجال الأعمال ودخول السوق بآلات متطورة وحديثة الصنع مقارنة مع آلات قديمة الصنع وغير متطورة وبالتالي احتكار السوق من طرف الخواص بسبب المنافسة غير العادلة لعدم احترامهم معايير البيع وجدول الأسعار ونقص المراقبة من طرف الدولة، وكل هذه العوامل أدت إلى تراجع في النشاط التجاري، مما أدى إلى إعادة هيكلة القطاع إلى خمسة مؤسسات جهوية للصناعات الغذائية بموجب قرار معدل ومكمل لسابقه رقم 68/99 تحت إشراف وزارة الصناعات الحقيقية وهي التالي:¹

- الرياض ERIAD سطيف بموجب قرار 775/82 بتاريخ 11/27/1982م.

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

- الرياض ERIAD قسنطينة بموجب قرار 776/82 بتاريخ 1982/11/27م.
 - الرياض ERIAD الجزائر العاصمة بموجب قرار 377/82 بتاريخ 1982/11/27م.
 - الرياض ERIAD سيدي بلعباس بموجب قرار 778/82 بتاريخ 1982/11/27م.
 - الرياض ERIAD تيارت بموجب قرار 779/82 بتاريخ 1982/11/27م.
- إن الرياض ERIAD بالجزائر العاصمة تضم كل وحدات SNSOMPAC سابقا المتواجدة بالولايات

التالية:¹

- الجزائر العاصمة.
- البلدية.
- تيزي وزو.
- البويرة.

والجدير بالذكر أن مؤسسة الرياض ERIAD لولاية البويرة كانت تابعة لولاية سطيف إلى غاية جويلية 1999م، حيث ألحقت بمؤسسة الرياض ERIAD بالجزائر العاصمة.

وبعد مدة نشاط دام أكثر من سبعة سنوات اضطرت المؤسسة لتصفية ديونها ومن بين العوامل التي أدت إلى تصفية الفرع (البويرة، عين بسام) هما عاملين أساسيين:

العامل الأول: تنافسية القطاع العام والخاص: وذلك بفتح عديد من المطاحن الخاصة في المنطقة حيث أنها استخدمت آلات متطورة أدت إلى زيادة التنافسية في الأسعار والجودة، فالقطاع الخاص كانت له الحرية في التعامل عكس المؤسسات العمومية التابعة للدولة التي كانت تتعامل وفق قوانين مسطرة.

العامل الثاني: سوء التسيير: كان العامل الأول سبب في ركود سلع القطاع العام لأسباب سابقة الذكر، وهذا أدى إلى اتخاذ قرار غير مدروس وهو البيع بأجل وكان هذا الأخير سبب الإفلاس وبالتالي غلق المؤسسة ومنه التصفية. ولقد دامت فترة التصفية فترة ممتدة من 2006م إلى غاية 2012م.

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

بعد عامين من توقف النشاط جاء قرار وزاري بإعادة النشاط في المؤسسة وذلك في 2014/01/01م، حيث أنه تمت إعادة هيكلة مؤسسة الرياض إلى مؤسسة AGRODIV وتم الاندماج عن طريق امتصاص الفروع لتصبح مركبات وأصبحت تابعة للهضاب العليا بسطيف، وهذه الأخيرة أصبح لها خمسة فروع وهي:

- سطيف.
- برج بوعرييج.
- سيدي عيش.
- سيدي عيسى.
- عين بسام.

المطلب الثاني: تعريف وأهداف المركب

أولاً: تعريف المركب:

إن وحدة عين بسام للصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاته "AGRODIV" هي وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى فهي تقوم بتحويل المادة الأولية الموردة من المؤسسة الوطنية للحبوب الجافة والتي تتمثل في القمح اللين إلى منتج تام الصنع والمتمثل في:¹

- الفرينة العادية.
- النخالة.

ويتم هذا التحويل بواسطة مطحنة عصرية ستذكر كل النشاطات التي تقوم بها عند ذكر مهام مصلحة الإنتاج.

ثانياً: أهداف المركب:

تتمثل عملية وضع الأهداف أول خطوة من خطوات عملية التخطيط للمستقبل. حيث تقوم الإدارة بتحديد أهداف المؤسسة المختلفة حتى يمكن الوقوف على مدى مساهمة كل أوجه النشاط في تحقيق ذلك الهدف

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

أو عدم تحقيقه ويشترط في الأهداف أن تكون محددة وواضحة، واقعية ومفهومة ويمكن قياسها بدقة معقولة فالهدف يعبر عن أمل يسعى الجميع لتحقيقه بالاسترشاد بالسياسات الموضوعية، ويمكن تقسيم أهداف الوحدة إلى:¹

- أهداف رئيسية؛

- أهداف فرعية.

أ- أهداف رئيسية:

تتمثل الأهداف الرئيسية في تلك التي قامت الوحدة من أجلها ومن هذه الأهداف:

- تحقيق أقصى إنتاجية وهي تعكس لنا درجة تشغيل القوة العاملة. كما أنها تعكس لنا درجة حسن أو سوء استغلال تلك العوامل من الناحية الثانية، وترتفع الإنتاجية عن طريق ترشيد الانفاق ومحاولة تحويل بعض مدخلات الإنتاج من عنصر تكلفة إلى عنصر أيراد مثلاً؛
- تحقيق الخطة فالخطة هي مجموعة من التنظيمات والإجراءات المحددة مقدماً والتي تستهدف تحقيق هدف معين وهذا يعني أن لكل خطة هدف تسعى لتحقيقه فهي تشمل على برنامج الإنتاج الذي يتضمن أنواع السلع وكمياتها وأصنافها والذي يبنى على مقدرة الوحدة، خطة الإمداد والتموين، خطة العمال والأجور وتكاليف، والخطة النقدية توضح المقبوضات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية وما يترتب عن تلك الخطة من مدفوعاتها ومقبوضات من فائض أو عجز نقدي مما يساعد على دراسة الوضع التمويلي؛
- الاستمرارية والبقاء وذلك عن طريق الاقتصاد في نفقات الإنتاج إلى أقصى حد ممكن والوصول إلى أحسن النتائج.

ب- أهداف فرعية:

توجد بجانب الأهداف الرئيسية السابقة أهداف فرعية تتغير من سنة لأخرى وفقاً للظروف التي تحيط بالمؤسسة ومن أمثلة تلك الأهداف ما يلي:

- تخفيض نسب الإنتاج التالف، وذلك باستخدام أساليب إنتاجية جديدة تؤدي إلى تحسين نوع الإنتاج وزيادة جودته؛

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

- تصنيع قطاع الغيار إذا أمكن بدلا من شرائها بأثمان باهضة؛
- تحسين الوضعية الاجتماعية للعمال؛
- كسب ثقة العملاء وتلبية طلباتهم؛
- البحث عن أسواق جديدة؛
- توفير المنتج بالكميات والجودة اللازمة في السوق.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب

إن الأهمية البالغة لتنظيم الهيكل في المؤسسات هو أداة رئيسية لبناء أي نموذج اقتصادي ناجح وعلى هذا الأساس قام المركب الصناعي التجاري "AGRODIV" بإنشاء عدة مصالح تقوم بالتنسيق فيما بينها وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة للوحدة وسنحاول شرح مختلف المصالح الموجودة في المركب:

1- مدير المركب:

يعد المسؤول الأول عن الأعمال القائمة حيث يتولى مسؤولية تحقيق الأهداف المرسومة للمؤسسة وتحقيق الأغراض التي أنشأت لأجلها، وذلك بواسطة مساعديه وذلك كله في إطار القوانين الرسمية والنظامية. ويمكن تلخيص مهام المدير العام في الأدوار الذي يقوم بها حيث تنقسم هذه الأدوار إلى:¹

أ- الدور الأول: دور لائقي: الهدف من وراء هذا الدور هو تأمين سير العمل بصورة منتظمة وذلك:

- ✓ إفهام الآخرين بأنه هو صاحب الأمر في الوحدة؛
- ✓ توجيه المرؤوسين ونصحهم وتدريبهم؛
- ✓ الرابطة حيث يمثل همزة وصل بين وحدته وبين المسيرين والمسؤولين الآخرين من داخل التنظيم وخارجه.

ب- الدور الثاني: دور إعلامي: يستهدف إلى الحصول على المعلومات وايصالها إلى الجهات المعنية:

- ✓ الوصل لتعريف المرؤوسين عن مجريات الأمور؛
- ✓ التحدث عن الجهات الرسمية أو صاحب النفوذ في الداخل والخارج.

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

ج- الدور الثالث: دور تقريبي: ويتمثل هذا الدور في اتخاذ القرارات:

- ✓ المستحدث حيث يقوم المسير بالمبادرات اللازمة لتكييف وتطوير وزيادة الإنتاجية؛
- ✓ معالج المشاكل بتفادي المشاكل قبل حدوثها ويقوم بمعالجتها عند حدوثها؛
- ✓ موزع الموارد فهو الذي يوزع المهام والوسائل ويحدد الأشخاص المعنية بأداء المهام وباستعمال الوسائل؛
- ✓ المفاوض فهو الذي يبرم العقود أو يقبل الالتزام ويقدم التنازلات.

2- **السكرتاريه:** هي بمثابة القلب النابض للمؤسسة إذ أنها همزة وصل بين المدير العام وكل أقسام المؤسسة، ومن بين مهامها:¹

- ✓ التسجيل اليومي للوسائل التي تصل الوحدة والسهر على توزيعها إلى المصالح المعنية بالأمر؛
- ✓ التكفل بطبع رسائل المدير؛
- ✓ الاهتمام بترتيب وتصنيف إدارة الوحدة؛
- ✓ ترشيح جميع الاتصالات الداخلية والخارجية الموجهة لمدير الوحدة.

3- **مراقبة التسيير:** من مهام هذه المديرية مراقبة نقاط البيع وأسعار المنتجات وتسيير الخدمات الاجتماعية بصفة عامة تضمن السير الحسن لنشاط المؤسسة

4- **المخبر:** يلعب المخبر دور رئيسي وأساسي على مستوى الوحدة وهو مرتبط بالمديرية، فالمخبر يضمن رقابة المادة الأولية عند الاستقبال وعلى مستوى التنظيف والمنتجات النهائية فمهمته تنحصر في إجراء تحاليل يومية على هذه المادة والمنتوج.

فبعد الحصول على نتائج التحليل يمد المخبر مصلحة الإنتاج بالمعلومات الضرورية حتى تقوم بتعديل الآلات على الوجه الصحيح ليقضي على عيوب المنتج ومن جهة أخرى يقوم المخبر بإرسال وثيقة إلى المديرية لإعلامها، هذا إضافة إلى إرسال وثائق إلى المبيعات تحمل وصفات المنتج.

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

فمن بين التحاليل التي يجريها المخبر:¹

- ✓ الوزن الخاص؛
- ✓ تحديد نسبة الرطوبة؛
- ✓ تحديد نسبة الاحتكاك؛
- ✓ البحث عن النفايات؛
- ✓ تحديد قوة المخبزة.

كل التحاليل السابقة يقوم بها المخبر باستمرار وفي بعض الأحيان يقوم بتحليل أخرى مثل مراقبة نظام الطحن.

5- مصلحة الأمن: تهتم بالأمن داخل الوحدة تتكون من فرق، يقوم الأول بالحراسة أمام الباب حتى يراقب دخول وخروج الأشخاص من الوحدة، أما الثاني فيقوم بجولات تكرارية داخل الوحدة، على رأس هذه الفرق نجد رئيس المصلحة التي تتمثل مهمته في الإشراف ومتابعة أعمال هذه الفرق وللمصلحة اتصال مباشر مع المدير لتقوم باطلاعه بأي مستجدات قد تحدث داخل الوحدة.

6- مديرية الاستغلال: تكون تحت سلطة مدير الوحدة وبالتنسيق العملي مع مديرية الإنتاج، وتضم ما يلي:

أ- **رئيس المطحنة:** يتمثل مهامه الرئيسي في السهر على نشاط المطحنة.

❖ **مصلحة الإنتاج:** تتلخص وظيفة هذه المصلحة في متابعة تحقيق البرنامج الإنتاجي للوحدة، والذي

يتمثل في تحويل المادة الأولية المتمثلة في القمح اللين إلى منتجات قابلة للاستهلاك: الفرينة العادية والنخالة.

إن مصلحة الإنتاج في الوحدة تتمثل في ثلاثة مراحل متسلسلة بدءًا من استقبال المادة الأولية إلى أن تصل إلى مرحلتها النهائية كمنتوج تام بعد أن تطرأ عليه عمليات التحويل.

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

- المرحلة الأولى:

بعد استقبال القمح الوارد من المؤسسة ومعاينته من طرف المخبر، تقوم مصلحة الإنتاج بتخزين هذه المادة الأولية في صوامع وعلى مستوى هذه الصوامع يتم تصفية وتنظيف المادة الأولية كمرحلة أولى من الإنتاج.

- المرحلة الثانية:

في هذه المرحلة يتم تصفية القمح مرة أخرى من الشوائب (كالحجارة، الحديد، الشعير... الخ) مع إضافة الماء لغرض التنظيف ولأغراض تقنية عند الطحن. ثم يترك القمح مدة من الزمن قصد التجفيف (24 ساعة قبل دخوله للمطحنة).

- المرحلة الثالثة:

في هذه المرحلة يتم ادخال المادة الأولية -القمح- إلى المطحنة كمرحلة أخيرة ليخرج كمنتج نهائي. كما أن مصلحة الإنتاج تعمل 24/24 ساعة دون انقطاع كما أنها تضمن طحن 1000 ق/اليوم من القمح اللين.

إن رئيس المصلحة هو المنسق بين المصلحة والمصالح الأخرى خاصة التي لها علاقة مباشرة بالإنتاج كمصالحتي التموين والصيانة والمخبر والمدير.

حيث يقوم رئيس المصلحة بزيارة تفقدية كل صباح ويلاحظ المشاكل المختلفة التي حدثت والتي يمكن أن تحدث ويقوم بتقديم تقرير إلى المصالح المعنية كأن يقدم تقرير بحدوث عطب أو احتمال حدوثه إلى مصلحة الصيانة إذا كان العطب ميكانيكي أو الكتروني.

ب-مصلحة الصيانة: إن هذه المصلحة مكلفة بصيانة ومراقبة وسائل الإنتاج كما تقوم بإجراز وإعادة، اصلاح بعض قطاع الغيار، ومن أجل المراقبة والمتابعة الحسنة للآلات قامت المصلحة بمسك بعض الوثائق لمعرفة كل التغيرات التي طرأت عليها وهذه الوثائق هي:

✓ ملف تاريخي للمعدات والأدوات؛

✓ ملف تقني للآلات؛

✓ المخطط اليومي للعمل؛

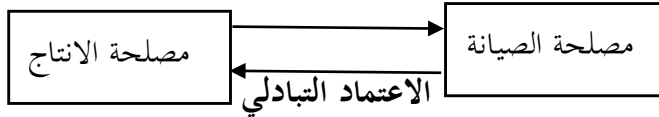
✓ سجل الصيانة؛

✓ كشف استهلاك الكهرباء.

كما تقوم المصلحة بتوزيع مهامها على فرع الورشة.

❖ فرع الورشة: يقوم بإصلاح قطع الغيار لوسائل الإنتاج، وإنتاج بعض المتطلبات البسيطة للوحدة.

إن هذه المصلحة كسائر المصالح الأخرى تقوم بالتنسيق مع المصالح الأخرى لأجل الوصول إلى الأهداف المرغوب فيها، ولعل أهم التنسيق بين المصلحة والمصالح الأخرى هو ذلك التنسيق بين مصلحة الإنتاج والصيانة باعتبار أن الإنتاج هو أهم نشاط بالوحدة.



ج- مصلحة الشراء والتموين: تقوم هذه المصلحة بشراء المادة الأولية وقطع الغيار المختلفة لتزويد الوحدة بجميع المواد التي تحتاجها وذلك بناء على طلب برنامج الإنتاج المقدر، بحيث أي عطل في هذه العملية -عملية التموين- سوف يؤدي حتما إلى توقيف الإنتاج خصوصا إذا لم يكن هناك مخزون الأمان.

❖ تسيير المخزون: مهمته هو تخزين المواد والحفاظ عليها من التلف كما يقوم بمراقبة ومتابعة حركة دخول وخروج الأنواع المختلفة من المخزون الخاص كما يقوم بإعداد قيم وكمية الدخول والخروج والمتبقي للمخزن، شهريا، ثلاثيا، سداسيا، سنويا.

7- مديرية التجارة والتسويق: وتتمثل في مصلحتين رئيسيتين هما:

- أ- مصلحة التجارة: تلعب هذه المصلحة دورا أساسيا في مهام الوحدة حيث تقوم باستقبال وتوجيه الزبائن كل حسب طلبه، حيث تقوم بإعداد فواتير التي تتعلق بعملية البيع للزبائن
- ب- مصلحة التوزيع: تقوم بتوزيع المواد عبر مراكز البيع التابعة لها وتنظيمها.

8- مديرية الإدارة والمالية: وتضم كل من:¹

أ- فرع المحاسبة العامة: وتتمحور مهامها في:

- ✓ إعداد الموازنة التقديرية ومراقبة تنفيذها؛
- ✓ مسك الدفاتر المحاسبية وفقا للقواعد المعمول بها لدى المركب واستكمالها وتحديثها؛
- ✓ إعداد الوثائق المالية والمحاسبية المتعلقة بنشاط المركب؛
- ✓ إعداد قوائم الجرد وحساب قيمة الاهتلاك الخاصة بها؛
- ✓ تسجيل المبيعات والأعباء والتكاليف.

ب- فرع المالية: ويهتم هذا الفرع بما يلي:

- ✓ ضمان المتابعة المنتظمة لمواقع الخزينة والحركات المالية؛
- ✓ الضريبة المتعلقة بنشاط المركب؛
- ✓ مراقبة العمليات المتعلقة بالتسيير المالي للحسابات.

ج- فرع محاسبة الاستثمارات: وتهتم بما يلي:

- ✓ إعداد ومتابعة برامج الاستثمار السنوية؛
- ✓ تسخير كل الوسائل وإجراءات تنفيذ برامج الاستثمار.

د- مصلحة الإدارة العامة: وتتلخص مهامها فيما يلي:

- ✓ تسيير حضيرة النقل من الناحية الإدارية بما فيها عقود التأمين، ملفات النقل؛
 - ✓ مسؤولية على تسيير المخزون الخاص بلوازم المكاتب وقطع الغيار؛
 - ✓ تعمل على تسيير مصاريف الوحدة تسييرا عقلانيا (مصاريف البنزين، مصاريف الكهرباء... الخ).
- وتنقسم هذه المصلحة إلى:

❖ فرع المستخدمين: للعنصر البشري أهمية كبيرة في إدارة المشاريع ويعتبر العنصر الأساسي الذي

تحاول بفضله تحقيق أهدافها ذلك بعد تهيئة مختلف الوسائل المادية. فالوحدة بطبيعة الحال تحاول جاهدة في جعل اهتمامات المستخدمين تتماشى وأهداف الوحدة كما ينصب اهتمامها بإيجاد السبل الكفيلة لترقية مستوى المستخدمين من كل الجوانب (الاجتماعي، المهني، العلمي... الخ)

ذلك لأجل رفع مستوى الأداء لديهم، ويقوم هذا الفرع بالتسيير الإداري للمستخدمين وذلك بمتابعة ودراسة ملفات خاصة بهم لأجل تتبع الحياة المهنية للعامل.

❖ **الوسائل العامة:** هو الفرع الذي يتكلف بكراء المحلات لاستعمالها كنقطة بيع للمركب.

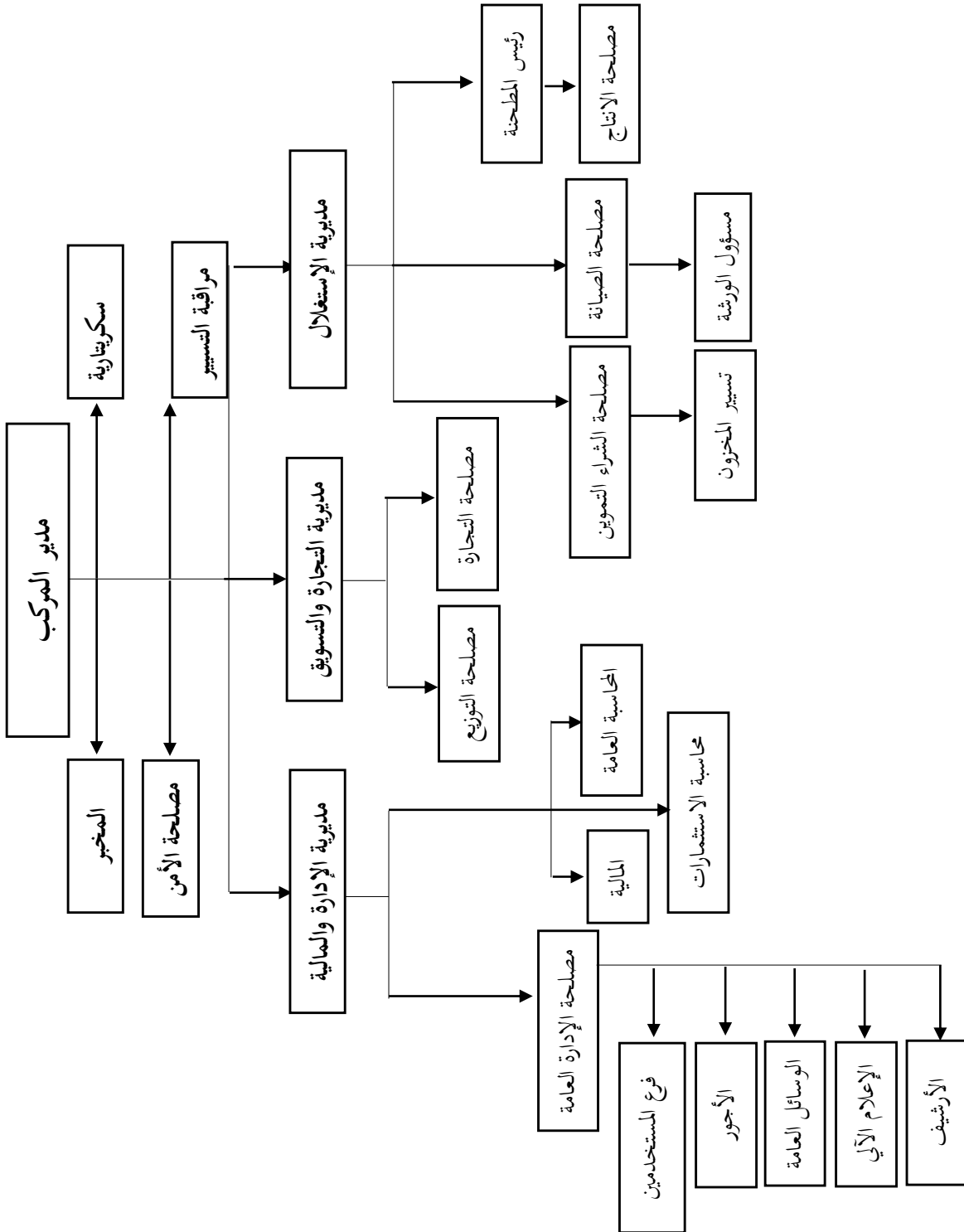
❖ **الأجور:** فرع تقني يقوم بدراسة المعلومات الخاصة بالعمال ويحدد وفقا لذلك أجور العمال النهائية، فهو يهتم بمراقبة كشف الأجور.

❖ **الأرشفيف:** وهو المكان الذي يحفظ فيه وثائق وبيانات المؤسسة، وتكون مدة الحفظ فيه عشرة سنوات.

❖ **الإعلام الآلي:** هو فرع يهدف إلى مراقبة التسيير وتسهيل العمل، فهو يقوم بنقل المعلومات فيما بين الأقسام، ويقوم بإدخال إضافات فيما يخص شبكة الإعلام الآلي والمعلوماتية.

إن رئيس المصلحة هو الذي يقوم بالتنسيق بين أقسام المصلحة غرض إنجاز مهامها على أحسن وجه، والتنسيق بين أقسام المصلحة والمصالح الأخرى.

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمركب الصناعي التجاري "AGRODIV"



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

المبحث الثاني: أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق التنبؤ بها.

تتحقق فعالية من خلال المنظور الاستراتيجي للمؤسسة، حيث تلتزم المؤسسة بوضع خطة محل التطبيق وتتخذ الإجراءات الرقابية السليمة والتي تتضمن تحديد المهام، وتحديد من الذي يقوم بذلك وتوقيت القيام به، وكذلك تحديد الضوابط والتي تعتبر الموازنات من أهمها، وهذا لتأكد أن النتائج المتوقعة يتم تحقيقها.

المطلب الأول: الموازنات التي تعدها المؤسسة.

تعد المؤسسة أربعة أنواع من الموازنات هي: موازنة الموارد البشرية، موازنة الجودة، موازنة الإنتاج، وموازنة المبيعات:¹

1) موازنة الموارد البشرية: وهي موازنة تختص بتقدير عدد العمال المشاركين في عملية الإنتاج وكم ستوظف المؤسسة من عمال خلال العام القادم، تقدير عدد العمال الذين سيستقلون، تقدير الأجور، تقدير تكلفة التكوين والبرامج المخصصة له، ساعات العمل، الساعات الإضافية، وظائف العمال، المنح والاقطاعات... الخ. بمعنى أن هذه الموازنة تهتم بكل ما يتعلق بالجانب البشري في المؤسسة حسب الفروع والمصالح.

2) موازنة الجودة: وتعلق بجودة المنتج الذي تنتجه المؤسسة وقدرتها على منافسة المنتجات المماثلة لمنتجها في السوق.

3) موازنة الإنتاج: النشاط الأساسي للمؤسسة هو الإنتاج (المنتجات الغذائية) وهما: الفرينة والنخالة، ومن أجل تلبية الطلب على المؤسسة تتطلب وجود مستمر وتوافر المادة الأولية للتصنيع والبضائع التامة الصنع، ويجب أن تحاول دورة الصنع تخطيط الإنتاج لضمان الكميات المطلوبة، وكذا توفر الحد الأدنى من المخزون البضائع تامة الصنع والمواد الأولية في أي نقطة زمنية أي في كل وقت، هذا ليس فقط لتلبية المبيعات بل أيضا لتلبية الطلبات غير المتوقعة وللتخفيف من الصعوبات الممكنة في تلبية الطلبات القائمة إذا حدث هبوط في الإنتاج بسبب تعطل الآلة أو إصابة العمال أو نقص في عددهم أو لنقص المادة الأولية في السوق أو لأي سبب ما من شأنه أن يتسبب في تعطيل سيرورة عمل المؤسسة.

لذا تكتسب تخطيط موازنة الإنتاج لدى المؤسسة أهمية أكبر من باقي الموازنات داخل المؤسسة

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

ويتم الأخذ بعين الاعتبار عند تقرير الإنتاج طلبيات المبيعات، الخبرة، استطاعة الآلة وكذا احتياج السوق.

4) موازنة المبيعات: تعد الموازنة التقديرية للمبيعات أيضا من أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة حيث تستند عليها في إعداد الموازنات الأخرى، لذا تراعي المؤسسة إعداد تقديرات موازنة المبيعات بشكل دقيق حتى لا تؤثر على باقي الموازنات.

وبالإضافة إلى المنتجات المصنعة داخل المؤسسة تقوم المؤسسة ببيع منتجات أخرى غير مصنعة داخل المؤسسة وتمثل هذه المبيعات في السميد، البقوليات، العجائن، المياه المعدنية... الخ.

بما أن النشاط الرئيسي للمؤسسة هو الإنتاج وهدفها الأساسي هو تحقيق أكبر قدر ممكن من المبيعات فمن أهم الموازنة التي تعدها المؤسسة وتركز عليها هي موازنتي الإنتاج والمبيعات، لذا سنركز على دراسة كل من موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات الخاصة بالمؤسسة.

المطلب الثاني: الطرق المتبعة في المؤسسة للتعقب بموازنة الإنتاج.

تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد موازنة الإنتاج في المؤسسة على عاتق مدير مصلحة الإنتاج والجودة الذي يحظى بخبرة علمية وعملية في إعداد هذا النوع من الموازنات ويجب أن تكون موازنة الإنتاج شاملة ومتكاملة ومرتكزة على الخطة الاستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة. كما أن موازنة الإنتاج يجب أن تأخذ في الاعتبار أوضاع السوق وخطط الترويج، عدد الآلات، عدد العمال، ساعات العمل، مدى إنتاجية الآلة، مدى قدرة الآلة على التحمل وقدرتها على إنتاج كميات كبرى من المنتجات داخل المؤسسة... الخ ومن شأنها التي تؤثر تأثيرا مباشرا في تقدير الإنتاجية.

ويتم إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج على مستوى المديرية العامة التي يقع مركزها بولاية سطيف ثم يتم إرسال الموازنات المقدرة المتعلقة بتخطيط الإنتاج للسنة القادمة إلى المؤسسات الفرعية.

ودائما يكون الإنتاج المخطط أكبر من التقدير المحقق، هذا لأن مصلحة الإنتاج تسعى إلى وضع تقديرات أكبر من طاقتها الإنتاجية وأكبر من حجم الطلبات، ذلك تفاديا للوقوع في حالة عدم القدرة على تلبية طلبات زبائنهم

واحتياطا منها إذا ما ارتفع الطلب، وهذا يسمح لها بالاحتفاظ بمستوى معين من المخزون يمنحها القدرة على مواجهة ارتفاع الطلب في الفترات القادمة.¹

ويأخذ مدير مصلحة الإنتاج في عين الاعتبار عند التنبؤ بالإنتاجية للعام القادم ما يلي:²

- أكبر شيء يعتمد عليه مدير مصلحة الإنتاج هو الخبرة التي يحظى بها بحكم أنه المسؤول عن قسم الإنتاج في المؤسسة فهو أدري باحتياجات الإنتاج وما يتعلق به.

- ✓ عدد العمال.
- ✓ عدد ساعات العمل.
- ✓ عدد الأيام والزمن.
- ✓ طول الفترة اللازمة للإنتاج.
- ✓ إمكانية التخزين.
- ✓ تكلفة الإنتاج.
- ✓ القدرة الإنتاجية للآلة.
- ✓ المخزون المتبقي من السنة الماضية.
- ✓ الكفاءات والإطارات الموجودة في المؤسسة.
- ✓ الحالة المالية للمؤسسة (القدرة المالية).
- ✓ احتياجات السوق.
- ✓ المنتج الأكثر طلبا في السوق... إلخ.

وتعتمد المؤسسة في تخطيط موازنة الإنتاج على الموازنة التقديرية للمبيعات فتخطيط الإنتاج يأتي بعد تخطيط المبيعات. والعلاقة التالية توضح طريقة التنبؤ بإنتاجية المؤسسة للسنة المقبلة.

الكميات الواجب انتاجها = المبيعات التقديرية + مخزون نهائي من المنتجات التامة الصنع - مخزون أولي من المنتجات التامة الصنع + المنتجات قيد الإنجاز في نهاية الفترة - المنتجات قيد الإنجاز.

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

2- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الثالث: الطرق المتبعة في المؤسسة للتعقب بموازنة المبيعات.

تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد موازنة المبيعات على عاتق مدير المبيعات ويجب أن تكون موازنة المبيعات شاملة ومتكاملة ومرتكزة على الخطة الاستراتيجية طويلة الأجل.¹

فالموازنة التخطيطية للمبيعات تعد من أهم الموازنات في المؤسسة حيث تستند عليها الموازنات الأخرى، لذا يجب إعداد تقديراتها بشكل دقيق حتى لا تؤثر على الموازنات الأخرى.

وفي هذه الدراسة تم الاعتماد على الموازنة التقديرية للمبيعات في فرع حبوب الهضاب العليا "المركب الصناعي التجاري" - عين بسام- والتي تمثل إيرادات المؤسسة، حيث تهتم المؤسسة بإنتاج المنتوجات الغذائية.

ولإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات يقوم "المركب الصناعي التجاري" - عين بسام- بتقدير مبيعاتها مستقبلا أو بالأحرى بتحديد حجم المبيعات التي تريد الوصول إليها في السنة المقبلة، وهي مهمة تتولى القيام بها المديرية العامة التي تقع في سطيف والتي تقدم للمركب الصناعي التجاري - عين بسام- تقديراتها السنوية المتعلقة بكمية المبيعات والمشترىات والأسعار.

وقبل القيام بعملية تقدير الطلب المستقبلي على إنتاج المؤسسة فإنه يجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:²

- استطاعة المؤسسة على إنتاج السلع المقترحة؛
- تحديد إمكانيات الإنتاج المتاحة للمؤسسة من حيث مدى توفر الآلات واستطاعتها وتوفر التجهيزات والمعدات المختلفة التي تؤثر على التصنيع وإنتاجية المؤسسة، ومدى قدرتها على إنتاج السلع المقترحة؛
- ساعات العمل؛
- عدد اليد العاملة وقدرتها.
- دراسة الطلب في السوق وذلك اعتمادا على ما يلي:
 - دراسة أذواق ورغبات المستهلكين؛
 - دراسة مستويات الدخل وتفاوتها.

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

2- خليف خالد، محاسب، محاسبة عامة، تاريخ: 2018/05/16.

➤ تحليل المركز التنافسي للمؤسسة في السوق بالنسبة للمؤسسات المنافسة والتي تنتج نفس النوع من المنتج.

وبعد الحصول على كل المعطيات التي تحتاجها مصلحة المبيعات تشرع اللجنة المختصة بإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بتخطيط المبيعات للسنة القادمة وذلك بإتباع الطرق الآتية:

تقدير المبيعات بواسطة الخبرة والتجربة المكتسبتان لدى مدير مصلحة التجارة، مع الأخذ بعين الاعتبار آراء وكلاء البيع والوسطاء في كلا المصالح الموجودة على مستوى الوحدات الفرعية لكي تكون موازنة المبيعات شاملة لكل مناطق البيع بحكم أن المؤسسة تملك فروع في عدة ولايات من الوطن.

والأخذ بعين الاعتبار أيضا العوامل التي قد تكون لها تأثير على أرقام المبيعات مستقبلا كالأسعار والتعديلات في التصميم وتحسين الجودة وعدد الزبائن وأذواقهم وكذا أنواع المنتجات المصنعة داخل المؤسسة والمشتريات بغرض البيع لأن المؤسسة تقوم بتصنيع بعض المنتجات وبيعها والبعض تقوم بشرائه وإعادة بيعه.

حيث يقوم مدير مصلحة المبيعات بتقدير المبيعات للسنة المقبلة.

تعتبر الخبرة المكتسبة أهم طريقة يعتمد عليها مدير مصلحة المبيعات لتخطيط الإنتاج، لكن هذا لا يمنع من استعمال الطرق العلمية للتأكد من صحة تقديراته.

الطريقة العلمية المستعملة هي: ¹

طريقة تقدير المبيعات بواسطة الوسط الحسابي ونستعين بالمعادلة التالية للوصول إلى تقدير مبيعات السنة القادمة:

$$\Delta QD = (Qdn - Qo) / n - 1$$

QD: يمثل التغير المرتقب حدوثه في الكمية المطلوبة من إنتاج المؤسسة.

Qdn: تمثل الكمية المطلوبة في سنة معينة (آخر السنة).

Qo: تمثل مبيعات المؤسسة في سنة الأساس (أو سنة المقارنة).

1- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

n: تمثل عدد السنوات.

المبحث الثالث: تحليل انحرافات موازنتي الإنتاج والمبيعات.

تعتبر موازنتي الإنتاج والمبيعات أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث الرقابة، وكأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة عن طريق المرور بعدة مراحل مختلفة بدءاً من إعداد تقارير الأداء والمتمثلة في تنفيذ الخطط الواردة في الموازنات لكل مركز مسؤولية على حدا، حيث يتم إعدادها من طرف مسؤول الوحدة باعتماد على المعلومات التي يحصل عليها من مصادر مختلفة داخل المؤسسة عن الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المحدد في الموازنة الشاملة للمؤسسة، وتعتبر هذه المعلومات الأساس لقيام الإدارة العليا بممارسة وظيفة الرقابة وتقييم الأداء لكافة الأنشطة داخل المؤسسة.

المطلب الأول: تحليل انحراف موازنة الإنتاج:

خلال الدراسة التي تمت تبين أن فرع الحبوب الهضاب العليا "سطيف" -مركب عين بسام- تقدر حجم الإنتاج سنويا وليس شهريا وذلك بالاعتماد على الإنتاج المحقق في السنوات الماضية خاصة الثلاثة سنوات الأخيرة وعدد الطلبات التي تقدم بها الزبائن (الطلبات الجديدة). وسنحاول في هذا المبحث تحليل انحراف الإنتاج للمؤسسة خلال ثلاثة سنوات (2015، 2016، 2017) وذلك اعتمادا على معطيات مدير مصلحة الإنتاج.

انحراف الإنتاج = الإنتاج المحقق - الإنتاج المقدر

الجدول رقم (04): انحراف الإنتاج لسنة 2015

المنتجات	الإنتاج المحقق	الإنتاج المقدر	النسبة المئوية	انحراف الإنتاج
فريسة	133.568 قنطار	121.275 قنطار	110%	12.293
نخالة	50.726 قنطار	40.425 قنطار	125%	10.301
المجموع	184.294 قنطار	161.700 قنطار		22.594

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معطيات مقدمة من طرف المؤسسة.

الجدول رقم(05): انحراف الإنتاج لسنة 2016

المنتجات	الإنتاج المحقق	الإنتاج المقدر	النسبة المئوية	انحراف الإنتاج
فريضة	164.119 قنطار	138.600 قنطار	118%	25.519
نخالة	58.418 قنطار	46.200 قنطار	126%	12.218
المجموع	222.537 قنطار	184.800 قنطار		37.737

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات مقدمة من طرف المؤسسة.

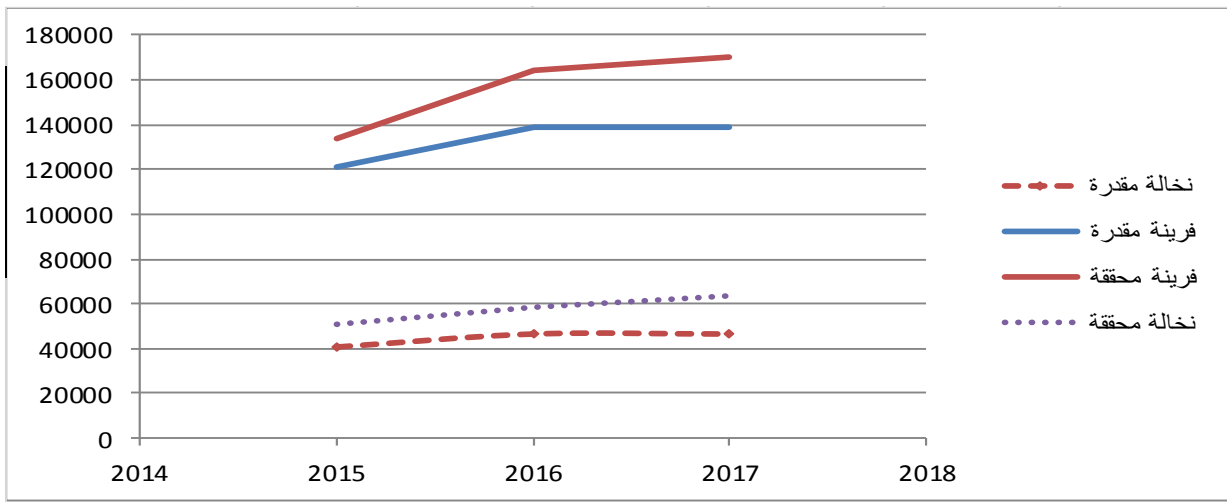
الجدول رقم(06): انحراف الإنتاج لسنة 2017

المنتجات	الإنتاج المحقق	الإنتاج المقدر	النسبة المئوية	انحراف الإنتاج
فريضة	169.715 قنطار	138.600 قنطار	122%	31115
نخالة	63.765 قنطار	46.200 قنطار	138%	17565
المجموع	233.480 قنطار	184.800 قنطار		48680

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات المؤسسة.

ويمكن توضيح الانحراف على الإنتاج بالشكل المنحني التالي:

الشكل رقم(09): منحني بياني يوضح الانحراف على الإنتاج خلال السنوات 2015، 2016، 2017



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم (04)، (05)، و(06).

تحليل الانحراف على الإنتاج:

نلاحظ بأن الانحراف في الإنتاج موجب خلال ثلاثة سنوات (2015،2016،2017)، وذلك لأن إنتاج المؤسسة خلال ثلاثة سنوات كانت أعلى من تقديرات الإنتاج خلال هذه السنوات، وهذا ما يبين بأن المؤسسة تسعى إلى وضع إنتاج أكثر من المقدر وذلك لتلبية طلبيات زبائنها وللاحتياط لمواجهة الطلبات بحكم أنها المؤسسة الوحيدة على المستوى الجهوي، وهذا ما يجعل المؤسسة مصدر ثقة لزبائنها وعدم وقوعها في حالة عدم تلبية طلبيات الزبائن.

المطلب الثاني: تحليل انحرافات ميزانية المبيعات:

أولاً: حساب انحراف الكمية:

انحراف الكمية = (ك الفعلية - ك المقدرة) × السعر المقدر = Δ الكمية × السعر المقدر

الجدول رقم (07): انحراف الكمية لسنة 2015

المنتجات	Δ الكمية	السعر المخطط	انحراف الكمية
فريضة	27.480	1.940	53.311.200
نخالة	20	1.500	30.000
المجموع	27.500		53.341.200

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على معطيات المقدمة من طرف المؤسسة.

التحليل:

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال هذه السنة موجب بالرغم من ارتفاع كمية المبيعات كل من الفريضة والنخالة، إلا أن ارتفاع في مقدار المبيعات المحققة لهذا المنتوجين عما هو مقدر لم يؤثر على حجم كمية المنتوجين لسنة 2015 لأن الزيادة في كمية مبيعات المنتوجين كانت أكبر من الكميات المقدرة أو المتوقعة.

الجدول رقم(08): انحراف الكمية لسنة 2016.

المنتجات	Δ الكمية	السعر المخطط	انحراف الكمية
----------	-----------------	--------------	---------------

48.496.120	1.940	24.998	فرينة
11.229.000	1.500	7.486	نخالة
59.725.120		32.484	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات المقدمة من طرف المؤسسة.

التحليل:

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال هذه السنة موجب نظرا لارتفاع في الكمية المحققة من الإنتاج عن الكمية المقدرة، وهذا يوضح بأن المؤسسة وصلت إلى الهدف المنشود، وقامت بالتقدير بشكل جيد لميزانية المبيعات، وهذا راجع لزيادة الطلبات من طرف الزبائن.

الجدول رقم(09): انحراف الكمية لسنة 2017.

المنتجات	Δ الكمية	السعر المخطط	انحراف الكمية
فرينة	31.990	1.940	62.060.600
نخالة	13.485	1.500	20.227.500
المجموع	45.475		82.288.100

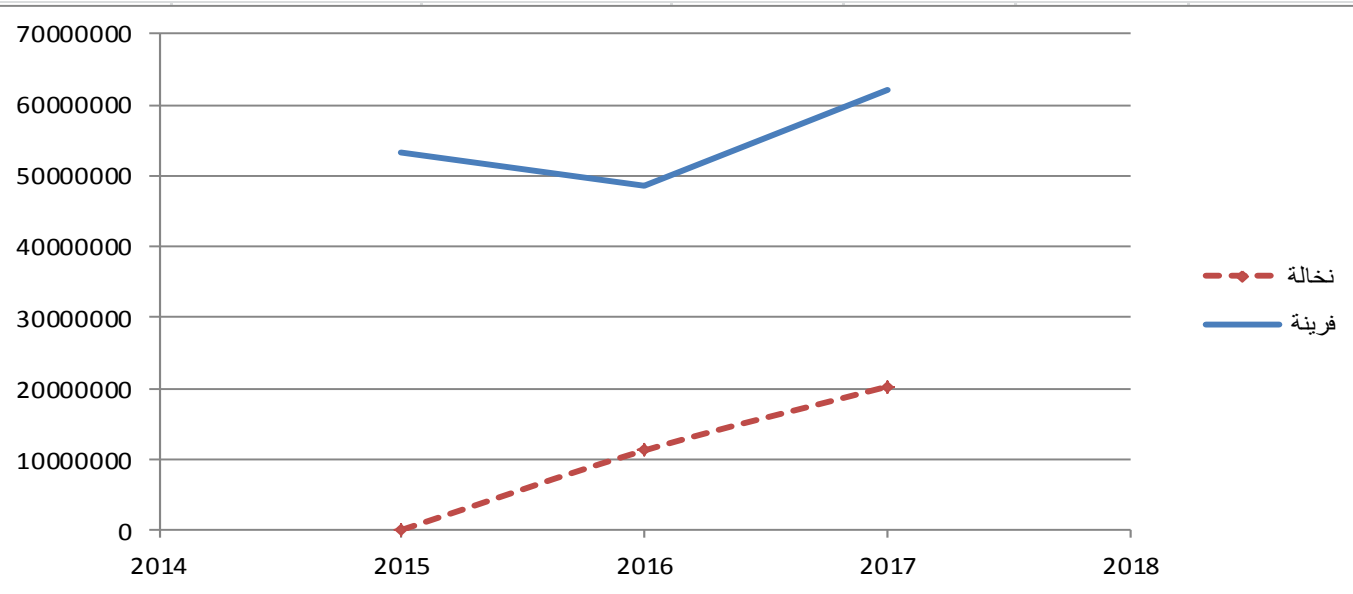
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات المقدمة من طرف المؤسسة.

التحليل:

نلاحظ انحراف الكمية لهذه السنة موجب نظرا لارتفاع في الكمية المحققة من الفرينة ونخالة.

ويمكن تمثيل الانحراف في الكميات لثلاثة سنوات بالمنحنى التالي:

الشكل رقم (10): منحني بياني يوضح الانحراف على كمية المبيعات خلال السنوات 2015، 2016، 2017



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجداول رقم (07)، (08)، و(09).

ثانيا: حساب انحراف السعر:

انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المخطط) × الكمية الفعلية = Δ السعر × الكمية الفعلية.

الجدول رقم (10): انحراف السعر لسنة 2015

المنتجات	Δ السعر	الكمية الفعلية	انحراف السعر
فريفة	10	136.628	1.366.280
نخالة	30	51.995	1.559.850

الفصل الثالث دراسة حالة مركب الصناعي التجاري "AGRODIV"

المجموع	40	188.623	2.926.130
---------	----	---------	-----------

المصدر: من

إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التحليل:

نلاحظ أن انحراف السعر خلال هذه السنة موجب، وهذا نظرا للبيع بسعر أكبر من السعر المقدر أو المراد البيع به، وهذا لسبب التقدير الجيد لأسعار المبيعات، وكثرة الطلب من الزبائن.

الجدول رقم(11): انحراف السعر لسنة 2016

المنتجات	Δالسعر	الكمية الفعلية	انحراف السعر
فريضة	10	163.598	1.635.980
نخالة	30	58.086	1.742.580
المجموع	40	221.684	3.378.560

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة.

التحليل:

خلال هذه السنة نلاحظ أن انحراف السعر موجب، ولكن أكبر من السنة الماضية، وهذا يدل على أن المؤسسة دائما تتخذ إجراءات تصحيحية وبشكل جيد.

الجدول رقم(12): انحراف السعر لسنة 2017.

المنتجات	Δالسعر	الكمية الفعلية	انحراف السعر
فريضة	10	170.590	1.705.900
نخالة	30	64.085	1.922.550

الفصل الثالث دراسة حالة مركب الصناعي التجاري "AGRODIV"

المجموع	40	234.675	3.628.450
---------	----	---------	-----------

المصدر: من

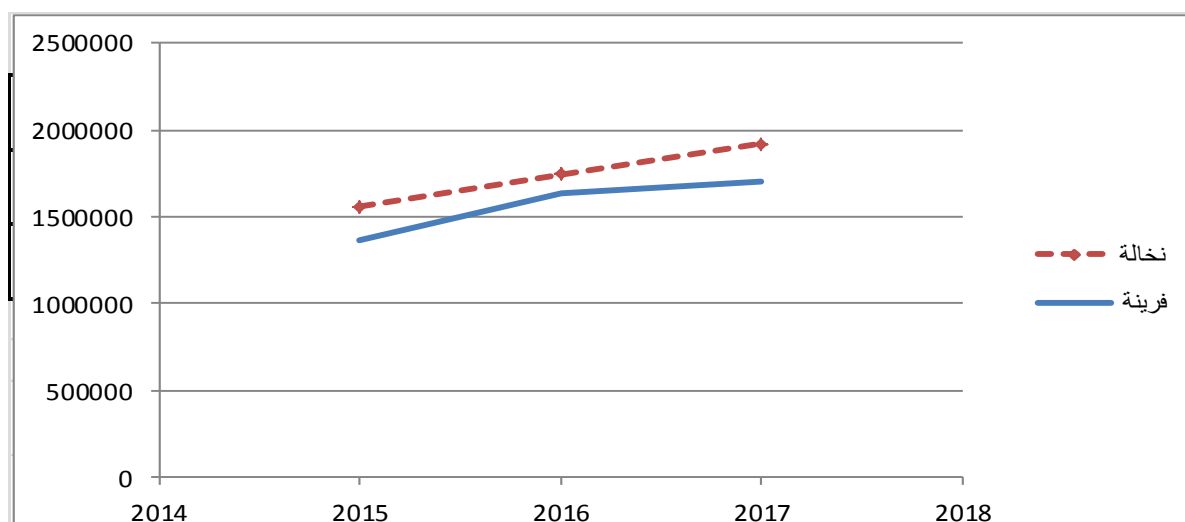
إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة.

تحليل:

خلال هذه السنة نلاحظ أن انحراف السعر موجب، ويكون كل سنة في ارتفاع من السنة الماضية، وهذا ما يدل على أن المؤسسة تسعى الى تصحيح الانحرافات من أجل تحقيق الأهداف.

ويمكن تمثيل الانحراف في الأسعار لثلاثة سنوات بالمنحنى التالي:

الشكل رقم(11): منحنى بياني يوضح الانحراف على أسعار المبيعات خلال سنوات 2015، 2016، 2017



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم (10)، (11)، و(12).

ثالثا: حساب الانحراف المختلط:

الانحراف المختلط = (الكمية الفعلية - الكمية المخططة) × (السعر الفعلي - السعر المخطط).

الجدول رقم(13): الانحراف المختلط لسنة 2015

المنتجات	Δ ك	Δ س	الانحراف المختلط
فريئة	27.480	10	274.800

نخالة	20	30	600
المجموع	27.500	40	275.400

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدولين رقم (07) و(10).

الجدول رقم(14): الانحراف المختلط لسنة 2016.

المنتجات	Δ ك	Δ س	الانحراف المختلط
فريضة	24.998	10	249.980
نخالة	7.486	30	224.580
المجموع	32.484	50	474.560

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدولين رقم (08) و(11).

الجدول رقم (15): الانحراف المختلط لسنة 2017.

المنتجات	Δ ك	Δ س	الانحراف المختلط
فريضة	31.990	10	319.900
نخالة	13.485	30	404.550
المجموع	45.475	50	724.450

مصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدولين رقم (09) و(12).

تحليل:

نلاحظ ان الانحراف المختلط خلال السنوات الثلاث مرتفع وفي تزايد مستمر حيث أن الانحراف المختلط لسنة 2015 أقل من الانحراف المختلط لسنة 2016 وهذا الأخير أقل من الانحراف المختلط 2017 وهذا ما يدل ان المؤسسة استطاعت الوصول إلى تحقيق أهدافها.

رابعاً: حساب الانحراف الإجمالي.

الانحراف الإجمالي: انحراف الكمية + انحراف السعر + الانحراف المختلط.

الجدول رقم(16): الانحراف الإجمالي لسنة 2015

المنتجات	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف المختلط	الانحراف الإجمالي
فريضة	53.311.200	1.366.280	274.800	54.952.280
نخالة	30.000	1.559.850	600	1.590.450
المجموع	53.341.200	2.926.130	550.200	56.542.730

مصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على الجداول رقم (07)، (10) و(13).

الجدول رقم(17): الانحراف الإجمالي لسنة 2016

المنتجات	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف المختلط	الانحراف الإجمالي
فريضة	48.496.120	1.635.980	249.980	50.382.080
نخالة	11.229.000	1.742.580	224.580	13.196.160
المجموع	59.725.120	3.378.560	724.540	63.578.240

مصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على الجداول رقم (08)، (11) و(14).

الجدول رقم(18): الانحراف الإجمالي لسنة 2017

المنتجات	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف المختلط	الانحراف الإجمالي
فريضة	62.060.600	1.705.900	319.900	64.086.400

22.150.050	404.550	1.518.000	20.227.500	نخالة
86.236.450	1.044.350	3.223.900	82.288.100	المجموع

مصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجداول رقم (09)، (12) و(15).

تحليل:

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي للمركب الصناعي التجاري موجب خلال السنوات الثلاث 2015، 2016، 2017 وهذا ما يدل على تحسن الوضعية المالية له.

خامسا: انحراف رقم الأعمال:

انحراف رقم الأعمال = المبيعات الفعلية - المبيعات المقدرة = (الكمية الفعلية × السعر الفعلي) - (الكمية المقدرة × السعر المقدر).

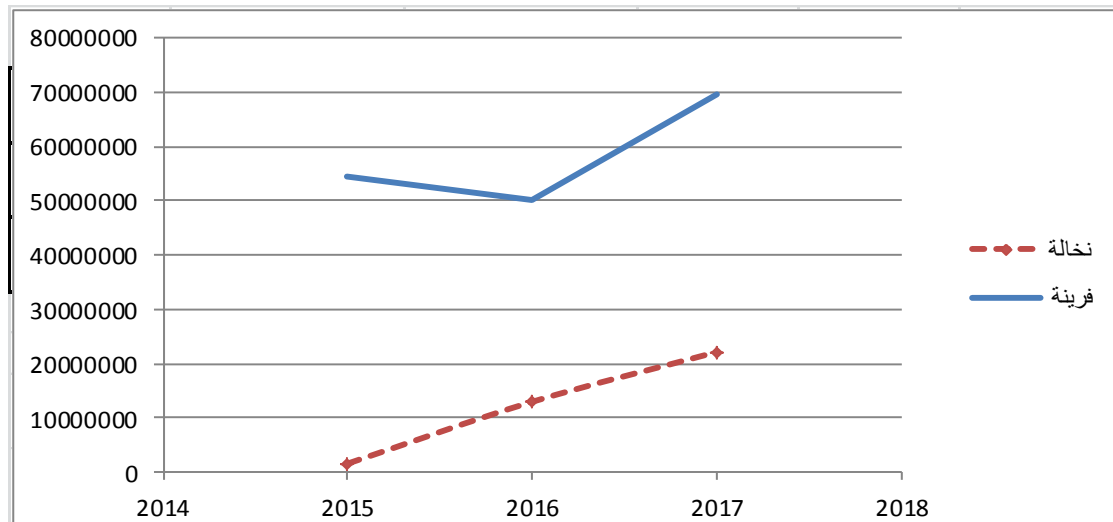
الجدول رقم(19): انحراف رقم الأعمال لثلاثة سنوات

المنتجات	انحراف رقم الأعمال لسنة 2015	انحراف رقم الأعمال لسنة 2016	انحراف رقم الأعمال لسنة 2017
فريضة	54.677.480	50.132.100	69.586.500
نخالة	1.589.850	12.971.580	22.150.050
المجموع	54.836.430	63.103.680	91.736.550

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة.

ويمكن تمثيل الانحراف في رقم الأعمال لثلاثة سنوات بالمنحنى التالي:

الشكل رقم (12): منحني بياني يوضح الانحراف على رقم الأعمال (المبيعات) خلال السنوات 2015، 2016، 2017



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (19).

تحليل الانحرافات:

سنة 2015:

نلاحظ خلال هذه السنة بأن انحراف رقم الأعمال موجب وهذا يعود إلى نتيجة الارتفاع في الكميات المباعة من الفريينة والنخالة.

سنة 2016:

نلاحظ أن هناك انحراف موجب في رقم الأعمال يعود إلى زيادة في الكميات المباعة من الفريينة والنخالة.

سنة 2017:

هناك انحراف موجب في رقم الأعمال نتيجة ارتفاع في الكميات المباعة من المنتوجين فرينة ونخاله، ونلاحظ أن انحراف رقم الأعمال خلال سنة 2017 أكبر من السنتين 2015 و 2016، هذا نتيجة الارتفاع في الكميات المباعة من المنتوجين، وهذا ما يدل بأن اتخذت إجراءات محكمة متفاديا الوقوع في انحراف سالب لرقم الأعمال.

خلاصة:

تعتبر مؤسسة فرع مطاحن المضاب العليا -مركب عين بسام- من المؤسسات التي تهتم بإنتاج الفرينة على المستوى الولائي، حيث أنها تمكنت من فرض وجودها في هذا المجال.

وقد تطرقنا في هذا الفصل التطبيقي إلى الموازنات التي تعدها المؤسسة لمختلف نشاطاتها ومنتجاتها، حيث أن أهم الموازنات التي تركز عليها هي موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج كونها مؤسسة إنتاجية من الدرجة الأولى.

ومن خلال دراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية تبين أنه ليس للمؤسسة القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها وكمية الإنتاج، إلا أنها حققت نتائج مرغوب فيها.

خاتمة

خاتمة

يعتبر موضوع الموازنة التقديرية ذو أهمية بالغة بالنسبة لكافة المؤسسات وهذا نظرا لمتطلبات التحول والتكيف مع معطيات اقتصاد السوق، حيث صار من اللازم والضروري الاهتمام بنظام الموازنات التقديرية لكونه أداة رقابية فعالة، هذه الأداة تعمل على التحقق من الخطط والوصول إلى الأهداف وقياس مدى إنجاز الأعمال ومراجعة الانحرافات كي تقدم لمتخذي القرارات مختلف المعلومات والبيانات والنتائج التي تساعدهم في تحديد أهدافهم بدقة، بالإضافة إلى مراقبة التنفيذ للوصول إلى الهدف المنشود.

اختبار صحة الفرضيات:

وبعد الدراسة النظرية والميدانية التي تم القيام بها يمكن اختبار صحة الفرضيات كما يلي:

حسب الفرضية الأول: عملية تقييم الأداء المالي عملية هامة وفعالة لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة من خلال البحث وجدنا أن تقييم الأداء المالي هو عملية قياس الأعمال المنجزة ومقارنتها بما كان يجب أن يتم وفقا لما هو مخطط له مسبقا على أمل اكتشاف جوانب القوة لاستغلالها أو تحديد نقاط الضعف لتجنبها، وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

حسب الفرضية الثانية: للمركب الصناعي التجاري القدرة على تحسين أدائه المالي باعتماد على الموازنة التقديرية من خلال حساب الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة

بعد الدراسة الميدانية للمركب الصناعي التجاري وحساب انحرافاته وتحليلها لاحظنا أن المؤسسة تقوم بمعالجة الانحراف واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، حيث أن أدائه المالي مقبول خلال فترة الدراسة وهذا يبين أن المركب له القدرة على تحسين أدائه المالي وذلك بالاعتماد على الموازنة التقديرية، وهذا ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

نتائج البحث:

- تعتبر الموازنة التقديرية المنحى الذي تسلكه المؤسسة في استغلال مواردها المتاحة وفقا لمعايير واعتبارات متعلقة بأهدافها في ظل مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية؛
- يعد الأداء المالي أداة للتعرف عن الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة؛

- عملية تقدير موازنة الإنتاج والمبيعات يقوم بها المركب الصناعي التجاري وتصادق عليه الوحدة المركزية الموجودة على مستوى ولاية سطيف؛
- من خلال تقييمنا لمستوى تطبيق أدوات الموازنة التقديرية نجد أن المركب الصناعي التجاري يركز أكثر على موازنة الإنتاج والمبيعات؛
- يعتمد المركب الصناعي التجاري على الأساليب التاريخية كنشاط السنوات السابقة؛
- تهدف الموازنة التقديرية في المركب الصناعي التجاري بالدرجة الأولى إلى مراقبة الأداء المالي كون المؤسسة تهدف إلى تحقيق التوازن المالي وتحسين المردودية المالية والاقتصادية، وهذا راجع في الأصل إلى طبيعة المؤسسة التي تهدف إلى تعظيم الأرباح.

الاقتراحات:

- ضرورة تشكيل لجنة لإعداد الموازنات بدلا من الاعتماد على القسم أو المصلحة أو مسؤول واحد في إعدادها؛
- ضرورة السرعة في التحرك عند وجود الانحرافات غير المقبولة؛
- زيادة الاهتمام بالأداء المالي في المؤسسة؛ واعتماد الأساليب الحديثة في تقييمه؛
- ضرورة اعتماد المؤسسة على الأساليب الإحصائية للوصول إلى توقعات أكثر دقة.

أفاق البحث:

- من خلال دراستنا لهذا الموضوع وجدنا نقاط أخرى يمكن أن تكون مواضيع بحث أخرى واشكاليات يمكن معالجتها والتي نذكر منها:
- دور الموازنة التقديرية في الرقابة على التكاليف.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

- 1- أحمد ماهر، الخطط والسياسات والاستراتيجيات، مركز التنمية الإدارية، مصر.
- 2- أحمد نور، المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات وبحوث العمليات)، دار الجامعية، مصر، 1997.
- 3- أسعد حميد العلي، الإدارة المالية الأسس العلمية والتطبيقية، دار وائل للنشر، الأردن، 2010.
- 4- خالص صافي صالح، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1997.
- 5- خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة لتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الإمارات، 2006.
- 6- طارق عبد العال، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 7- فريد شناف، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2002.
- 8- فلاح حسن عداي الحسيني، مؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، طبعة 04، دار وائل للنشر، 2008.
- 9- عبد الرحمان توفيق، التخطيط المالي وإعداد الموازنات، دار وائل للنشر، مصر، 2007.
- 10- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 1998.
- 11- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر.
- 12- نعيمة يحيوي، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- 13- محمد جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، إدارة المبيعات، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، طبعة 02، 2015.
- 14- محمد فركوس، الموازنات التقديرية-أداة فعالة للتسيير-، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، الجزائر، 2001.

- 15- محمد قدرى حسن، إدارة الأداء المتميز قياس الأداء-تقييم الأداء-تحسين الأداء مؤسسيا وفرديا، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2015/2014.
- 16- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 17- محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة البنوك، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 18- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 19- محمد مطر، التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
- 20- مهدي حسن زويلف، إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- 21- يحي محمد أبو صالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، دار الأمين، مصر، 2002.

مذكرات تخرج:

- 1- أيمن فريد، استخدام أدوات التحليل المالي للتنبؤ بالفشل المالي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2013/2012.
- 2- جلييلة بن خروف، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة واتخاذ القرارات -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات KANAGHAZ 2005-2008، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2009/2008.
- 3- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم -دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة 2000-2002، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2001/2000.

- 4- عبله مراقبة، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة-دراسة حالة المديرية الجهوية للتوزيع للشركة الوطنية للكهرباء والغاز-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، المعهد الاقتصاد للمركز الجامعي العربي بن مهدي بأم البواقي، الجزائر، 2008/2007.
- 5- محمد بوهالي، تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء-حالة المؤسسات الجزائرية-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر03، الجزائر، 2013/2012.
- 6- محمد سليمان، الابتكار التسويقي وأثره على أداء المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسويق، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر، 2008/2007.
- 7- نبيلة شطارة، فعالية تقييم الأداء المالي للمؤسسة العمومية الاقتصادية حسب مقارنة -المفتشية العامة للمالية (IGF)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة مالية للمؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2014/2013.
- 8- نجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التجارية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بيسكرة، الجزائر، 2015/2014.
- 9- نعمون محمد عز الدين، الموازنات التقديرية كأداة لقيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع الدراسات الحاسوبية والجباية والتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2014/2013.
- 10- نصر الدين نمري، تحليل النمو وخلق القيمة في المؤسسة الاقتصادية ودوره في تقييم وقيادة الأداء المالي-دراسة حالة ثلاث شركات تامين ناشطة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015/2014.

- 11- حمزة كبلوتي، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية -دراسة استبائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2016/2015.
- 12- وهي ليندة، دور الحكومة المالية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة مؤسسة NCA روية-مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الإدارة المالية للمؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2016/2015.

مطبوعات:

- 1- حميد قرومي، عبد القادر شلاي، اعداد وادارة الموازنة التقديرية، دروس وتمارين موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند اولحاج بالبوية، الجزائر، 2016/2017.

مدخلات:

- 1- مريم تواتي وآخرون، لوحة القيادة كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء، ملتقى وطني، مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة البليدة 02، يوم 2017/05/25.
- 2- يزيد تفرات، ليلي حليمي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني، مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2017/04/25.
- 3- محمد طرشي، صفية يخلف، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ملتقى وطني، مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة البليدة 02، يوم 2017/04/25.

4- محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، أثار تطبيق النظام المالي على ممارسة المحاسبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، ملتقى وطني، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، جامعة الوادي، يومي 05-06/05/2013.

مواقع الانترنت:

- 1- <http://www.univ-mosta.dz/index.php?option=com-weblinks&cvview=category&id=209&Itemid=583>
.12:09 ،2018/04/14
- 2- <http://www.moqatel.com/openshare/Mezania/seco09.doc-cut.htm>.10:28 ،2018/05/15