

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



عنوان المذكرة

دور نظام الموازنات التقديرية في تقييم الأداء
دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج
- الطاهير -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبتين:

أسماء بعداش

فاطمة الزهراء بوسطلة

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل		الأستاذ:.....
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل		الأستاذ: فريد زعرات
مناقشا	جامعة جيجل		الأستاذ:.....

السنة الجامعية: 2021 / 2020



شُكْرُ عَزْوَاجٍ

يقول عزوجل في محكم تنزيله:

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ومن شكر فإنما يشكر لنفسه ومن كفر فإن ربي غني كريم﴾

سورة النمل الآية: 40

بعد فضل الله عزوجل وتوفيقه لنا يقتضي أن أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف الدكتور: "فريد زعرات" 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 وخاصة أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة.

كما أشكر موظفي المؤسسة الافريقية للزجاج وأخصهم بالشكر الأستاذ: "أحسن سلولة" و"توهامي عباسي".

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 الأعمال وأن ينفع به كل من يلتمس طريقا للعلم. والحمد لله الذي لولاه لا تتم الصالحات.

الاهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من قاسماني الفرح والحزن وشجعاني على مواصلة العلم: من قال فيهما
المولى عزوجل: ﴿وبالوالدين احسانا﴾

إلى سندي وقوتي ونور دربي "أبي العزيز"، وإلى نبض القلب ونبع الحنان "أمي الغالية"

إلى قرة عيني أخي الحبيب "حسام الدين"، وإلى أخواتي أغلى ما أملك في حياتي "كنزة، مفيدة، فتيحة،
أمال".

إلى كل العائلة والأحباب فردا فردا، وإلى كل الزملاء والأصدقاء كل باسمه، وإلى من قاسمتني عناء هذا
العمل "فاطمة الزهرة بوسطة"

إلى من شاركني طفولتي واختار دار الخلد مقاما "فتح الدين بعداش" رحمه الله. أسماء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع:

إلى أعز الناس وأقربهم إلى قلبي والدتي العزيزة ووالدي العزيز اللذان كان عوننا وسندا لي، وكان لدعائهما
المبارك أعظم الأثر في تسيير سفينة البحث حتى ترسو على هذه الصورة.

إلى من ساندني وخطا مع خطواتي ويسر لي الصعاب إلى نصف الثاني زوجي الغالي أدامك الله لي "هارون
بعداش".

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي إلى أخواتي: نسيمة، جميلة، سعيدة، وأخوأي محمد،
نور الإسلام.

إلى كل أفراد عائلتي كلا باسمه، وإلى كل صديقاتي ورفيقات دربي: نصيرة، رشيدة، حبيبة، أسماء.

إلى التي قاسمتني جهد هذا العمل المتواضع "أسماء بعداش".

إلى كل من لهم وطأ على قلبي ولم يذكرهم فكري ولم يحفظهم قلبي إلى هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

فاطمة الزهرة "

الصفحة	البيان
I	شكر وعرهان
II	إهداء
III	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
أ - هـ	مقدمة
الفصل الأول: الموازنة التقديرية في المؤسسة	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: ماهية الموازانات التقديرية
8	المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية
12	المطلب الثاني: تصنيف الموازنة التقديرية
15	المطلب الثالث: متطلبات نجاح الموازانات التقديرية
18	المبحث الثاني: إعداد الموازانات التقديرية
18	المطلب الأول: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات
28	المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج
34	المطلب الثالث: إعداد الموازنة التقديرية للتموين
41	المطلب الرابع: إعداد الموازانات التقديرية المالية
47	خلاصة
الفصل الثاني: استخدام الموازانات التقديرية في تقييم الأداء	
49	تمهيد
50	المبحث الأول: عموميات حول تقييم الأداء
50	المطلب الأول: مفهوم الأداء
52	المطلب الثاني: مدخل إلى تقييم الأداء
56	المطلب الثالث: الأسس العامة في تقييم الأداء
58	المبحث الثاني: الموازنة التقديرية كألية لتقييم الأداء
58	المطلب الأول: الرقابة على المبيعات
63	المطلب الثاني: الرقابة على موازنة الإنتاج

74	المطلب الثالث: التكاليف القابلة للرقابة ومراكز المسؤولية
77	المطلب الرابع: تقارير الأداء
81	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج - الطاهير -	
83	تمهيد
84	المبحث الأول: تقييم المؤسسة الإفريقية للزجاج
84	المطلب الأول: نشأة المؤسسة ومجال نشاطها
85	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة
86	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
94	المبحث الثاني: تقييم الأداء بالمؤسسة الإفريقية للزجاج باستخدام الموازنات التقديرية
94	المطلب الأول: حساب الانحراف الإجمالي للنتيجة
95	المطلب الثاني: الانحراف الكلي على رقم الأعمال وتحليله
98	المطلب الثالث: الانحراف الكلي على الإنتاج وتحليله
101	المطلب الرابع: الرقابة على المواد الأولية
111	خلاصة
113	خاتمة
قائمة المراجع	
الملاحق	
الملخص	

قائمة الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
94	الانحراف الإجمالي النتيجة	1
95	الانحراف الكلي على رقم الأعمال	2
96	انحراف الكمية	(1-2)
97	انحراف السعر	(2-2)
98	الانحراف الكلي على الإنتاج	3
99	انحراف الكمية	(1-3)
100	انحراف السعر	(2-3)
102	الانحراف الإجمالي (carbonate de soude)	4
102	انحراف الكمية (carbonate de soude)	(1-4)
102	انحراف السعر (carbonate de soude)	(2-4)
104	الانحراف الإجمالي ل Sable traite	5
104	انحراف الكمية ل Sable traite	(1-5)
104	انحراف السعر ل Sable traite	(2-5)
105	الكمية المعيارية الكلية ل Verre float	6
106	انحراف الإجمالي ل Verre float	7
106	انحراف الكمية ل Verre float	(1-7)
107	انحراف السعر ل Verre float	(2-7)
108	الكمية المعيارية الكلية ل PVB	8
108	الانحراف الإجمالي ل PVB	9
109	انحراف الكمية ل PVB	(1-9)
109	انحراف السعر ل PVB	(2-9)

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
36	نموذج استهلاك المخزون بمعدل ثابت	1
38	الطريقة البيانية في حالة التمويل بكميات منتظمة	2
39	الطريقة البيانية في حالة التمويل بالمواعيد المنتظمة	3
55	عملية تقييم الأداء في المؤسسة	4
93	الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج	5

رقم الملحق	عنوان الملحق
1	جدول حسابات النتائج الحقيقي
2	جدول حسابات النتائج المقدر
3	جدول الإنتاج الحقيقي والمقدر وجدول رقم الأعمال الحقيقي والمقدر
4	جدول الاستهلاكات المقدرة للسداسي الأول
5	جدول الاستهلاكات المقدرة للسداسي الثاني
6	جدول الاستهلاكات الحقيقية
7	جداول الاستهلاكات من المادة الأولية لإنتاج كل وحدة

مقدمة

مقدمة:

استخدم الإنسان الموازنة منذ زمن بعيد في تنظيم حياته وترشيدها وتطويرها واستخدامها في المؤسسات لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية كما ارتبطت بالمفهوم الحديث للإدارة في المشروعات الاقتصادية، وبالرغم من حداثة العهد بها في الفكر المحاسبي إلا أنها ذات أصول فكرية وتطبيقية في الفكر الإسلامي حيث تعتبر الموازنة التي وضعها نبي الله يوسف - عليه السلام - في مصر الفرعونية لموازنة إنتاج واستهلاك القمح في سنوات القحط والرخاء من أقدم الموازنات.

جاءت فكرة إعداد الموازنات التقديرية للمشروعات الاقتصادية انطلاقاً من الموازنات التي تضعها الحكومات لنفقاتها وإيراداتها وقد تطورت الفكرة فيما بعد ووضعت لها أسس تساعد على تطبيقها في المشروعات الاقتصادية بالشكل الذي يتلاءم مع طبيعة هذه المشروعات. والموازنات التقديرية تعتبر أداة تخطيطية ورقابية تساعد المؤسسة على استغلال مواردها أفضل استغلال وتحقيق أهدافها.

طرح الإشكالية:

لكي تتمكن المؤسسة من معرفة مدى قدرتها على بلوغ أهدافها فإنها بحاجة إلى تقييم نتائجها وأداء أقسامها، وعلى هذا يمكن استخدام الموازنة التقديرية من خلال مقارنة ما هو مخطط مع ما هو منفذ فعلاً وتحليل الانحرافات.

وعليه قمنا بطرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم نظام الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؟

يتدرج تحت هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يسمح نظام الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة؟
- هل نظام الموازنات التقديرية لدى المؤسسة الإفريقية للزجاج كافي لتقييم أدائها؟
- هل تمكنت المؤسسة الإفريقية للزجاج من بلوغ النتائج المرغوب فيها؟

الفرضيات:

- يسمح نظام الموازنات التقديرية بتقييم أداء المؤسسة بحساب الانحرافات وتحليلها.
- نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة الإفريقية للزجاج كافي لتقييم أداء أقسامها.
- تمكنت المؤسسة الإفريقية للزجاج من بلوغ الأداء المخطط لسنة 2020.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى محاولة توضيح ما يلي:

- إبراز بعض المفاهيم المتعلقة بنظام الموازنات التقديرية.
- معرفة مدى مساهمة الموازنة التقديرية في تقييم الأداء.
- التعرف على واقع تطبيق نظام الموازنات التقديرية في الشركة الإفريقية للزجاج.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من خلال:

- إبراز أهمية الدور الذي تلعبه الموازنة التقديرية في مساعدة إدارة المؤسسة للقيام بوظائفها وتحقيق أهدافها.
- بيان أهمية الموازنة التقديرية باعتبارها أداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

من بين أسباب ودوافع اختيارنا لهذا الموضوع نذكر:

- اتصاله المباشر بتخصصنا.
- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع بغية تنمية وإثراء معارفنا.
- محاولة إضافة مرجع جديد للمكتبة الجامعية.

منهج الدراسة:

استخدمنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على الكتب والمقالات والمذكرات لنتناول الجانب النظري للموضوع مع الاعتماد على وثائق المؤسسة لنتناول الجانب التطبيقي.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية:

تمت دراستنا حول دور نظام الموازنات التقديرية في تقييم الأداء في المؤسسة الإفريقية للزجاج - الطاهير - .

الحدود الزمنية:

اعتمدنا في دراستنا على بعض بيانات المؤسسة الإفريقية للزجاج - الطاهير - لسنة 2020، لتقييم أداء أقسامها بحساب الانحرافات وتحليلها.

الدراسات السابقة:

1- زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي واعتماد الموازنات التقديرية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2012/ 2013.

حيث تناولت الباحثة من خلال دراستها عرض عملية التخطيط المالية بمختلف أبعادها إضافة إلى كيفية إعداد الميزانيات التقديرية التي تعد أهم عملية في التخطيط المالي حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- التخطيط المالي جزء من التخطيط الكلي للمؤسسة.
- تستعمل المؤسسة الموازنات التقديرية كترجمة رقمية لعملية التخطيط الكلي، وهي أداة للرقابة على السير الحسن للأهداف المقدر، من خلال الوثائق الرسمية المتمثلة في الموازنات التقديرية.

2- حاب الله شريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة - الحاج لخضر - باتنة، 2009.

حيث تناول الباحث دراسة طريقة التكاليف المعيارية ودورها في تحسين مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج نذكر منها:

- إتباع المؤسسة طرق علمية في ترشيد تكاليفها تمكنها من تحقيق تحسين الأداء الاقتصادي.
- للتكاليف المعيارية دور بارز في تحديد الانحرافات وتحديد المسؤوليات عنها بغرض التحكم في التكاليف وبالتالي تحقيق أكبر ربح ممكن.

هيكل الدراسة:

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

الفصل الأول: الموازنات التقديرية في المؤسسة والذي تضمن مبحثين شمل الأول: ماهية الموازنات التقديرية (مفهومها، تصنيفها، متطلبات نجاحها ...) أما المبحث الثاني فقد تناول إعداد الموازنات التقديرية (الموازنة التقديرية للمبيعات، الموازنة التقديرية للإنتاج، الموازنة التقديرية النقدية).

الفصل الثاني: تناولنا في هذا الفصل استخدام الموازنات التقديرية في تقييم الأداء والذي بدوره قسم إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول إلى عموميات حول تقييم الأداء (مفهوم الأداء، مدخل إلى تقييم الأداء، الأسس العامة في تقييم الأداء)، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى الموازنة التقديرية كآلية لتقييم الأداء.

الفصل الثالث: والذي سنعرض فيه دراسة المؤسسة افريقية للزجاج وقد تناولنا فيه مبحثين حيث شمل المبحث الأول تقديم المؤسسة الإفريقية للزجاج، أما المبحث الثاني فكان حول تحليل الانحرافات (انحراف النتيجة، انحراف المبيعات، انحراف الإنتاج) وتحديد المراكز المسؤولة عن هذه الانحرافات وأسبابها.

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

الفصل الأول: الموازنة التقديرية في
المؤسسة.

تمهيد.

➤ المبحث الأول: ماهية الموازنات
التقديرية.

➤ المبحث الثاني: إعداد الموازنات
التقديرية.

خلاصة.

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 توافقا 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 مسبقا بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المؤسسة باعتبارها وحدة واحدة.

وفي هذا الفصل سنحاول التطرق إلى :

➤ المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية.

➤ المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية.

المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية.

بدأ استخدام نظام الموازنات التقديرية منذ القدم، وقد عرف تطورات عديدة نتيجة للتطورات الحاصلة في المجالات الاقتصادية، حيث 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 التسيير 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.

أولاً: 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 الإستراتيجي لتغطية مدة تتراوح ما بين (05 و 10 سنوات)، ثم تقسم أهداف المخطط الإستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي لمدة 03 سنوات مثلاً، وبناءً على المخطط العملي يتم وضع الموازنة للمدى القصير (تقديرات لسنة مقبلة)"¹.
- وفي تعريف آخر للموازنات هي: "خطط تتعامل مع حيازة واستخدام الموارد على مدار فترة زمنية محددة"².
- وأيضاً: "هي ترجمة لأهداف المنظمة وسياستها وخططها في شكل رقمي وهي تعد بمعرفة لجنة من المديرين الذين تتأثر أعمالهم بها وتستخدم على نطاق واسع للأغراض الرقابية"³.

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

²- نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، عمان، 2013، ص 255.

³- محمد الصيرفي، العملية الإدارية، مؤسسة حورس الدولية، الإسكندرية، 2006، ص 149.

- وكذلك نجد أن: " الموازنة هي تعبير بالأرقام للخطط المستقبلية المقدمة لتنفيذها بواسطة الإدارة خلال فترة زمنية محددة"¹.
- وأيضاً عرف معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا الموازنة كما يلي: "خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط تحقيقه أو / والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين"².
- أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنات التقديرية بأنها: "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات"³.
- مما سبق نستخلص أن نظام الموازنات التقديرية يقدم الخدمات الرئيسية الآتية:⁴

التخطيط: تتخذ الإدارة مجموعة من القرارات لتحديد الأهداف ووضع البرامج والإجراءات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف. فالتخطيط يقوم على أساس الاختيار لبديل من بين البدائل المتاحة والذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية.

التنسيق: إن من أهم مهام التخطيط هو التنسيق للنشاطات المختلفة للمؤسسة ولأقسامها المتعددة من أجل تحقيق أهدافها.

الرقابة: التخطيط لوحده لا يكفي لتحقيق الخطط ولهذا فلا بد من الرقابة والمتابعة والموازنة التقديرية هي أداة للرقابة تستعملها الإدارة.

التحفيز: إن التحفيز يثير في نفوس الأفراد روح التعاون والإخلاص في العمل ويجعلهم أكثر أماناً وطمئناً مما يدفعهم على زيادة الإنتاج.

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 الإستراتيجية للمؤسسة، لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات قابلة للتطبيق، ويأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية

¹- فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الورق، عمان، 2000، ص 301.

²- محمد فركوس، الموازنات التقديرية، أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 4.

³- المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

⁴- المرجع نفسه، ص 4-6.

التنفيذ ويتم تحقيق ذلك من خلال إعداد موازنات تقديرية تحدد مسبقاً أوجه النشاط المختلفة والأداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة.

ثانياً: التطور التاريخي للموازنة التقديرية.

يعد أسلوب التخطيط والرقابة عن طريق الموازنات من أقدم الأساليب المستخدمة فقد قدم سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد موازنة القمح المتوقع إنتاجه في مصر الفرعونية إذ في ضوءها رسم اتجاهات وحجم الاستهلاك خلال سنين الرفاء والقحط، وفي الحقيقة أن المحاسبة الإدارية قد استعارت هذا المصطلح أي مصطلح الموازنات من دراسات المالية العامة، ففي الأصل كانت الموازنة تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ونفقاتها، ويرجع أصل مصطلح "Budget" إلى الكلمة الفرنسية "Bagutte" وتعني حقيبة، ففي المراحل الأولى لاستخدام الموازنات في الحكومة كان وزير المالية الإنكليزي يعد تقديرات الموازنة وتقديمها إلى مجلس العموم البريطاني في حقيبة جلدية، ولهذا أصبحت هذه التقديرات معروفة باسم "Budget" ومع كبر المنشآت ونتيجة تعقد مشاكل إدارتها ومع التطور التكنولوجي وزيادة حالة عدم التأكد البيئي، المسؤولين في المنشآت في مختلف أنحاء

العالم باستخدام الموازنات للتخطيط والرقابة على أوجه النشاطات المختلفة لمنشآتهم، وفي أول مراحل استخدام الموازنات كانت عبارة عن جداول تقديرية لما هو مطلوب من موارد لتنفيذ خطة معينة، وكانت هذه الجداول تعد على أساس الخبرة والنتائج المحققة في الماضي¹.

ويمكن أن نلخص المراحل التي مرت بها الموازنات على النحو التالي:²

المرحلة الأولى: كانت فيها الموازنة عبارة عن جميع الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين.

المرحلة الثانية: وتم في هذه المرحلة تحديد توقيت زمني لهذه الاحتياجات.

المرحلة الثالثة: وهي التي أصبحت فيها الموازنات تستخدم في التكاليف النمطية أو المعيارية لتحقيق الرقابة.

¹ - رمزي قراح، دور الموازنات التقديرية في تسيير المؤسسات الإستشفائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، جامعة أم البواقي، 2016 / 2017، ص3.

² - أحمد نور، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 222.

المرحلة الرابعة: وهي التي استخدمت فيها الموازنة كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري، الرقابة والتنسيق بين أعمال المؤسسة المختلفة ونجد مظهرًا لهذه المرحلة في معظم المؤسسات الناجحة في أغلب دول العالم.

ثالثًا: خصائص الموازنة التقديرية:

تتميز عملية وضع الموازنة بميزات عديدة منها:¹

- 1- تجبر عملية الموازنة الإدارة لكي تركز على المستقبل وألا تصرف انتباهها نتيجة الأزمات اليومية التي تقع داخل الهيئة أو المنظمة؛
- 2- تجبر عملية الموازنة على حدوث اتصال بين إدارات المنظمة على اختلاف مستوياتها؛
- 3- يمكن لعملية الموازنة أن تساعد الإدارة في التعامل مع الصعوبات أو المعوقات المحتملة قبل أن تصبح من العضلات الكبيرة؛
- 4- يمكن لعملية الموازنة أن تزيد من التنسيق فيما بين الأنشطة التنظيمية وتساعد على تسهيل تحقيق هدف الانسجام فيما بينها ويقصد بتحقيق هدف الانسجام التأكيد من الأهداف الشخصية للمدراء تتماشى عن قرب مع أهداف الهيئة أو المنظمة؛
- 5- يمكن لعملية وضع الموازنة تعريف الأهداف والغايات المحددة التي قد تصبح مقاييس أو معايير للأداء بالنسبة لتقييم الأداء المستقبلي.

رابعًا: أهداف الموازنة التقديرية:

إن الأهداف الرئيسية من وراء إعداد وتنفيذ الموازنة تتمثل في النقاط التالية:²

- 1- **التخطيط:** يعتبر التخطيط من الوظائف الأساسية للإدارة وتعتبر الموازنات التقديرية إحدى أهم أدوات التخطيط التي تستعملها المنشآت، فمن خلال وضع موازنة المبيعات للفترة القادمة تقوم بقية الإدارات في المنشأة بالتخطيط للوصول إلى حجم المبيعات المتوقع فعلى إدارة الإنتاج وضع الخطط اللازمة لضمان إنتاج الكمية المطلوبة للبيع وعلى إدارة القوة البشرية في المنشأة تدريب العاملين وتهيئهم لإنجاز العمل

¹ - نضال محمود الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص 229.

² - أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008، ص 397 - 399.

المطلوب، وعلى إدارة المشتريات وضع الخطط اللازمة لشراء ما تحتاجه المنشأة من موارد ومستلزمات إنتاج أخرى.

2- **الرقابة على الأرباح والعمليات:** تستخدم الموازنة وكما ذكرنا سابقاً، كأداة رقابية على أداء الأقسام المختلفة في المنشأة كما تستخدم كأداة للتحقق من وصول المنشأة إلى أهدافها المخطط لها، وبالتالي تحقق الأرباح التي تسعى لها، حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي للمنشأة مع الأداء المتوقع في الموازنة، ومن ثم يتم تحديد مدى كفاءة الإدارات المختلفة في إنجاز ما هو مخطط لها.

3- **تقييم الأداء ومنح الحوافز:** تستخدم الموازنات لدى العديد من المنشآت كأداة لتقييم الأفراد والأقسام المختلفة، وبالتالي تحديد الحوافز الواجب دفعها للعاملين، حيث أصبحت العديد من المنشآت تستخدم الموازنة كأداة حفز للأفراد عن طريق تحديد العمل المطلوب إنجازه من كل موظف في المنشأة وبالتالي فإن ما يصرف من مكافآت للعاملين يتحدد بمقدار وصول الموظف إلى المطلوب منه في الموازنة.

4- **تسهيل الاتصال والتنسيق بين الأقسام:** تساعد الموازنة على تسهيل وانسجام وترابط أداء الأقسام المختلفة فمن خلال تحديد حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة يستطيع كل قسم في المنشأة تحديد المطلوب منه للوصول بالمنشأة للهدف المحدد بالموازنة، فكما ذكرنا سابقاً، تحديد كمية الإنتاج المطلوبة من قسم الإنتاج من خلال الاعتماد على المبيعات المتوقعة من خلال الإنتاج المتوقع يحدد قسم الصيانة والإصلاح ما تحتاجه الآلات من صيانة أو قطع غيار.

5- **توزيع المصادر المتاحة على الأقسام المختلفة:** لكل منشأة مصادر تمويل وتشغيل محدودة ومن خلال الموازنة تستطيع المنشأة توزيع تلك المصادر على الأقسام المختلفة حسب حاجة وأهمية الدور الذي يقوم به كل قسم وبشكل يضمن حسن سير أعمال المنشأة وتحقيقها لأهدافها والوصول إلى أفضل الأرباح

المطلب الثاني: تصنيف الموازنات التقديرية.

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى تصنيفات الموازنات التقديرية وسوف نركز على الأكثر استعمالاً ويمكن تقسيمها على النحو التالي:

أولاً: تصنيفات الموازنات التقديرية من حيث الفترة الزمنية:

وفقاً لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى موازنات طويلة الأجل، متوسطة الأجل، وقصيرة الأجل، وهي ترتبط بأهداف المؤسسة وإستراتيجيتها فهناك أهداف إستراتيجية وأهداف تكتيكية وأهداف تشغيلية¹.

1- **موازنات طويلة الأجل:** تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها على المدى الطويل بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وتغطي فترة تفوق الخمس سنوات وغالباً تخطط للاستثمارات المالية.

2- **موازنات متوسطة الأجل:** عادة ما تغطي أهداف ما بين مدة سنتين إلى أربع سنوات وهي متعلقة بالأهداف التكتيكية.

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

ثانياً: تصنيفات الموازنات التقديرية من حيث درجة المرونة: وحسب هذا المعيار تقسم الموازنات التقديرية إلى:²

1- **الموازنات الثابتة (الجامدة):** وهي تلك الموازنات التي تبني 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 (المرنة):** 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 تمكنها 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:³

1- **موازنات تشغيلية (استغلال):** وهذه الموازنات تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من شراء وإنتاج وبيع... الخ.

¹ - يزيد تفرات، ليلي حلبي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 02، 25 / 04 / 2017، ص 5 - 6.

² - أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ - محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 8.

2- موازنات رأسمالية (استثمارية): وتختص بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها.

أما موازنة الخزينة (النقدية) فهي تتأثر بموازنات الاستغلال وموازنات الاستثمار فهي نوع خاص من الموازنات، ولكن نظر لكثرة ارتباطها بالموازنات التشغيلية لأنها تتأثر أكثر بهذا النوع من الموازنات أكثر من الموازنات الاستثمارية فهي تلحق بالموازنات التشغيلية.

رابعا: تصنيفات الموازنة التقديرية من حيث درجة التفاصيل التي تشتمل عليها:

وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى موازنات المسؤولية وموازنات البرامج:¹

1- موازنات المسؤولية: إن المؤسسة تتكون من عدة أقسام وورشات وعلى رأس كل منها يوجد مسؤول، وكل جزء (قسم، ورشة) يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة، فموازنة المسؤولية هي إذن أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها نقيم 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 آلة جديدة، إنتاج منتج جديد، القيام بحملة للدعاية، فتح سوق جديد... الخ، ودور موازنة البرامج هو إضافة 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.

¹ - المرجع السابق، ص 9.

المطلب الثالث: متطلبات نجاح الموازنات التقديرية:

أولاً: مبادئ إعداد الموازنات التقديرية:

يعتمد نظام الموازنات التقديرية على مجموعة من المبادئ لتحقيق الأهداف المسطرة ولضمان استمرارية نشاط المؤسسة، سنذكر منها ما يلي:

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

2- مبدأ التوقيت: عند إعداد الموازنة التقديرية لابد من مراعاة مبدأ التوقيت حيث يتم تقسيم فترة الموازنة وهي سنة عادة إلى فترات جزئية سواء فصولاً أو شهوراً، وتجدر الإشارة هنا إلى أن مبدأ التوقيت ليس معناه توزيع أرقام الموازنة توزيعاً مستويًا على مجموع الفترات بل معناه توقيت العمليات خلال فترة الموازنة التقديرية ومن بين هذه العمليات:

- التوزيع الزمني لبرامج الإنتاج.
- التوزيع الزمني للتدفقات النقدية.
- ضبط وقت عمليات شراء مستلزمات الإنتاج.
- ضبط وقت العمليات استبدال والصيانة.

3- 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 المسؤولين عن تنفيذ في إعداد أرقام الموازنة والمقصود بربط الموازنة التقديرية بمراكز المسؤولية هي توزيع التقديرات على كل جزء أو قسم من أقسام المؤسسة كل حسب احتياجاته وكذلك يتم تقييم من أقسام المؤسسة مما يتطلب:

- 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 للرقابة على الأداء وتقتضي أسباب الانحرافات وهذا من خلال إدراكها لمواطن الضعف والقوة¹.

4- مبدأ تحديد الأهداف: فهدف الإدارة المالية هو الوصول إلى قدر ممكن من الربح لذلك تسعى لتخفيض التكاليف ومنها المخزون أما الإدارة التجارية تسعى إلى توفير مخزون كبير لتلبية طلبات الزبائن أما هدف الإنتاج هو استغلال كامل الطاقة الإنتاجية.

5- مبدأ المرونة: أي أن تكون الموازنة قابلة للتعديل خلال التنفيذ حسب تطورات الأسواق.

6- مبدأ الواقعية والاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة: ويقوم هذا المبدأ على أن تكون التعديلات في الموازنة عملية وواقعية أي تستند تلك التقديرات على أسس تواجهها الشركة فعلا وفق الظروف الداخلية والخارجية².

ثانيا: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية:

قبل أن نبدأ في إعداد الموازنة لابد أن نحدد ما هي العوامل الأساسية التي تتحكم في السياسة العامة للمشروع وكيف تؤثر هذه العوامل في إعداد الموازنة التقديرية وهذه العوامل المتحكمة قد تكون حجم المبيعات - الطاقة الإنتاجية- احتياجات برنامج الإنتاج- رأس المال العامل³.

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

2- الطاقة الإنتاجية المتاحة: إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة للمؤسسة أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.

3- مستلزمات الإنتاج: إذا توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج إنتاج معين تستطيع تسويقه وبيعه ولكن هذا البرنامج يتطلب توفر مستلزمات الإنتاج وهي اليد العاملة، المواد الأولية واللوازم، فقد يصعب على

¹ - حنان بوحشية، ليندة مريشة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة 'AGRODIV' المركب الصناعي

التجاري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الإدارة المالية، جامعة ألكلى محند أولجاح، البويرة، 2018 / 2017، ص 11- 13 "

² - فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، الدار المسيرة، عمان، 2007، ص 19.

³ - محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 12- 13.

المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات المهارة العالية لتنفيذ ذلك البرنامج أو صعوبة في إيجاد المواد الأولية اللازمة لسبب من الأسباب ففي هذه الحالة نقول أن 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 لإنتاج الزيادة في حجم الإنتاج وعدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرنامج ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو رأس المال العامل وبعد أن تحدد المؤسسة العوامل المؤثرة أو المتحكمة تقوم بترتيبها حسب درجة الأهمية للعوامل 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 إلى أخرى ومن فترة إلى أخرى حتى في نفس المؤسسة، وعلى الإدارة أن تبحث عن كيفية التقليل من العامل المتحكم وتخفيف آثاره حتى لا يكون عائقاً أمام تحقيق أهداف المؤسسة.

ثالثاً: خطوات إعداد الموازنات التقديرية: وتتمثل في ما يلي:¹

- 1- تحديد أهداف المنشأة وبضمنها تلك المالية في توجهاتها مثل الدخل المرغوب به وهامش الربح والعائد على الاستثمار والسيولة والحصة السوقية والمركز المالي لفترة الميزانية التقديرية؛
- 2- مشاركة مدراء الأقسام والفروع في وضع أجزاء الميزانية التقديرية الشاملة التي يكونوا مسؤولين عنها؛
- 3- التنبؤ بمبيعات فترة الميزانية التقديرية؛
- 4- جعل المدراء المسؤولين يقومون بتقدير (أ) تكاليف المنتج (ب) تكاليف الفترة التي سوف توضع على قائمة الدخل المقدر؛
- 5- تحديد أولويات الإنفاق الرأسمالي (الاستثمار في المعدات والتسهيلات) خلال فترة الميزانية التقديرية؛
- 6- تحويل المحاسبة على أساس الاستحقاق إلى المحاسبة على الأساس النقدي لغرض تحديد النقد المستلم والنقد المدفوع خلال فترة الميزانية التقديرية مع الأخذ بعين الاعتبار المصادر والاستخدامات غير التشغيلية للتقدير مثل (بيع الأسهم، إصدار السندات، دفع أرباح الأسهم، وتسديد الدين)؛
- 7- تحضير مجموعة القوائم المالية المقدر مبنية على النسخة الأصلية للإنجازات المالية المتوقعة؛
- 8- مقارنة نتائج الأداء المالي المقدر مع أهداف المنشأة وتتم المراجعة حسب الضرورة لجعل النسخة النهائية للميزانية التقديرية مطابقة إلى أهداف المنشأة الشاملة.

¹ - فداغ الفداغ، مرجع سبق ذكره، ص 308.

المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية:

تستعمل الموازنات التقديرية كأداة تخطيطية ورقابية فهي تمكن من ترجمة الأهداف والإستراتيجيات ترجمة مالية وتساعد على التنبؤ بالمستقبل، وفي هذا المبحث سوف نتناول إعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة انطلاقا من الموازنة التقديرية للمبيعات والتي تعتبر الأساس الذي تبني عليه باقي الموازنات التقديرية بالمؤسسة:

المطلب الأول: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات.

تعتبر الميزانية التقديرية للمبيعات هي أول ما يتم إعداده من الموازنات التقديرية لأنها تعتبر الأساس الذي يسند عليه إعداد الميزانيات الأخرى، ونجاح نظام الميزانيات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات.

أولاً: مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات:

تعرف الموازنة التقديرية للمبيعات على أنها: "خطة تفصيلية توضح المبيعات المتوقعة خلال فترة الموازنة معبر عنها بالوحدات المادية وبالقيم النقدية، ويعتبر إعداد موازنة المبيعات هي نقطة البداية للإعداد الموازنة الشاملة، ولذلك يعتمد مدى النجاح أو الفشل في إعداد موازنات الموازنة الشاملة على مدى الدقة في موازنة المبيعات لعل إعداد كل الموازنات الأخرى في الموازنة الشاملة سيعتمد في الأساس على موازنة المبيعات"¹.

كما عرفت أيضا "تعد موازنة المبيعات من أهم موازنات المنشأة، لأنه مهما كان نوعها (تجارية، صناعية أو خدمات) هو السعي لبيع منتجاتها أو خدماتها للآخرين للأجل تحقيق أعلى الأرباح الممكنة أو تقديم أعلى الخدمات الممكنة بالنسبة للمنشآت التي لا تبغي الربح"².

وأیضا: "هي وسيلة لتكامل الخطط الوظيفية والقدرات العملية لمنظمة ما"³.

¹ - أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013، ص 85.

² - يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 191.

³ - طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 747.

وتتلخص أهمية الموازنة التقديرية للمبيعات فيما يلي:¹

- تعتبر نقطة الأساس في إعداد كل الموازنات الأخرى في المؤسسة الاقتصادية؛
- تحقق الأهداف البيعية بأقل التكاليف وتسمح بالحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح؛
- تنسيق بين جهود مندوبي البيع والمناطق البيعية؛
- تسمح بوضع الخطة الشاملة للمؤسسة؛
- هي أداة للرقابة على تنفيذ نشاط البيع وتحديد نقاط القوة والضعف فيه؛
- وتسمح بتقييم جهود مندوبي البيع، وتحديد مسؤولية مديري الفروع والمناطق البيعية على النتائج التي توصل إليها؛
- كما تمكن أهمية موازنة المبيعات أيضا توضيح (وإن كان ذلك تخمينيا) الإيرادات المتوقعة للمؤسسة أو خدمتها، وتتعاطم أهمية ذلك إذا أدركنا أن بعض المؤسسات ليس لها موارد مالية أخرى غير المبيعات، وذلك فإن أهمية موازنة المبيعات لا تقتصر على وحدة أو قسم المبيعات فقط وإنما تطل كامل أقسام المؤسسة.

ثانيا: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية للمبيعات:

هناك عدة عوامل تؤثر في عملية إعداد وتحضير الموازنة التقديرية للمبيعات وهي:²

- 1- **العوامل الداخلية:** وتتضمن العديد من العوامل التي تؤثر في عملية إعداد وتحضير موازنة المبيعات، ومن بينها:
 - الإمكانيات 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؛

¹ - محمد إبراهيم عبيدات وآخرون، إدارة المبيعات والبيع الشخصي، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1999، ص 210.

² - محمد جاسم الصمدعي، ردينة عثمان يوسف، إدارة المبيعات، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2015، ص 337 - 339.

- 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 مجموعة العوامل الخارجية ذات التأثير المباشر وغير المباشر على عملية البيع وتتضمن ما يلي:

- مؤشرات نمو الطلب خلال الفترات السابقة واحتمالية في المستقبل؛
- الظروف المؤثرة على طلب المستهلكين والتغيرات التي تحدث في حاجاتهم، رغباتهم، وأذواقهم، إضافة لمؤشرات السلوكية أخرى؛
- المؤشرات الاقتصادية المؤثرة على طلب المبيعات والمتعلقة: بالحالة الاقتصادية، التضخم، النمو، الانتعاش، الكساد، الدخل القومي، دخول الأفراد وقدرتهم الشرائية، مستويات الأسعار السائدة؛
- التطورات التكنولوجية وآثارها على طرف الإنتاج، تطور المنتجات، المنتجات الجديدة، ووسائل الاتصال؛
- حجم المنافسة وإمكانيتها المادية والبشرية، نوع المنتجات 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 وآثارها على الطلب والمبيعات والمنتجات بالمؤسسة؛
- طبيعة المنتج وتصنيفه سواء كان ضروري أو كمال.

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

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

ثالثاً: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات:

سوف نتطرق في هذا العنصر إلى مفهوم التنبؤ بالمبيعات وتقنيات التنبؤ بالمبيعات ووضع موازنة المبيعات

1- مفهوم التنبؤ بالمبيعات:

1-1- تعريف التنبؤ بالمبيعات:

"إن التنبؤ بالطلب هو عملية تقدير أو توقع لما سيكون عليه الطلب في المستقبل، أي أنه يتضمن التنبؤ بالمبيعات من خلال تقدير ما يمكن تسويقه من سلع أو خدمات في السوق خلال الفترة اللاحقة"¹.

1-2- متطلبات التنبؤ بالمبيعات:

عملياً هنالك مجموعة من المتطلبات الواجبة توافرها لإنجاز عملية التنبؤ بشكلها الصحيح كما يلي:²

- 1- الاهتمام بمختلف السجلات التاريخية الماضية المتعلقة بعملية التنبؤ بالمبيعات والإلمام بها؛
- 2- حصر العوامل التي أثرت على حجم المبيعات في السابق مثل الدخل والدعاية وجودة السلعة والسعر؛
- 3- وضع تصور للنشاط المستقبلي للمبيعات؛
- 4- مراجعة وتصحيح التنبؤات والتقييم للتغذية العكسية في المستقبل؛
- 5- تحديد الطلب التابع والطلب المستقل حيث أنه إذا كان الطلب على سلعة معينة مرتبط بالطلب على سلعة أخرى سمي ذلك بالطلب التابع لأن الطلب عليه يتوقف أو يعتمد على الطلب على السلعة الأخرى؛
- 6- الاهتمام والمعرفة الكاملة بالسلع المنافسة والبديلة ومدى تطورها؛
- 7- مراعاة دورة حياة السلعة أثناء التنبؤ بالمبيعات وفي أي مرحلة من مراحل الدورة تكون السلعة، حيث تكون المبيعات في أوجها في مرحلة التشبع وتمتاز هذه المرحلة بدرجة ثبات نسبي للمبيعات، وفي هذه المرحلة لا بد من الاستعانة بالخبراء من أجل خلق منافع جديدة للسلعة لزيادة الطلب عليها وإلا ذهبت السلعة إلى مرحلة الانحدار.

¹- طارق الحاح، فليح حسن، الاقتصاد الإداري، صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 92.

²- محمد عبيدات وآخرون، غدارة المبيعات والبيع الشخصي، ط4، وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 189.

2/ تقنيات التنبؤ بالمبيعات:

2-1-1- تقنيات الكيفية: يتم بموجب هذه التقنية تخمين أو تقدير حجم الطلب باعتماد على الوسائل الشخصية مثل الخبرة والموهبة والتوقع يمكن أن يمكن في أربعة أنواع هي:¹

2-1-1-1- آراء كبار الموظفين: تعتبر هذه الطريقة من أكثر طرق التقدير شيوعا وانتشارا سواء الكمية أو الغير الكمية، ويتم بموجب هذه الطريقة أخذ آراء مجموعة صغيرة من المدراء في المستويات العليا للشركة، وغالبا ما تكون بالاشتراك مع متخصصين إحصائيين، وتضم هذه المجموعة المدير الفني، والمدير المالي ومدير التسويق وكبير المهندسين، ويتم تبادل الآراء والاقتراحات بشأن تقدير حجم المبيعات للفترة المقبلة، ويتخذ القرار فيما يعتقدون ما ستكون عليه عملية التقدير.

2-1-1-2- مراكز البيع: هذه الطريقة أيضا من الطرق واسعة الانتشار والقبول، حيث تكون مراكز البيع مصدرا للمعلومات المتعلقة بطلب المستهلكين على منتج معين أو تشكيلة من المنتجات، حيث يقوم رجل البيع بتخمين أو تقدير حجم المبيعات لمنطقته، وبعد وصول هذه المعلومات إلى الإدارة العامة للشركة يعاد النظر فيها للتأكيد بأنها واقعية وبعد ذلك تجمع على مستوى المناطق والمقاطعات وعلى مستوى البلد ككل.

2-1-1-3- المسح الميداني للمستهلك: في ضوء هذه الطريقة يتم الحصول على المعلومات من توزيع استمارة الاستبيان سواء بشكل مباشر أو بالبريد، أو يتم الاتصال بالمستهلك من خلال التلفون، أو من خلال المقابلة وجها لوجه.

هذه الطريقة لا تساعد فقط في تقدير حجم المبيعات لكن أيضا تساعد في تحسين تصميم المنتج، وكذلك وضع التصاميم للمنتجات الجديدة.

2-1-1-4- طريقة دلفي (Delphi Method): يسماع بموجب هذه الطريقة للخبراء الذين يعملون في أماكن مختلفة في الشركة القيام بتقدير حجم المبيعات المتوقع، وعملية التقدير هذه تحتاج إلى وقت كبير واشتراك عدد ليس بالقليل من الأفراد وهناك ثلاثة أنواع مختلفة من المشتركين في توقع حجم الطلب بموجب هذه الطريقة.

النوع الأول: متخذ والقرار وعادة يتكون عددهم خمسة إلى عشر خبراء وهم يقومون بعملية التقدير الحقيقي.

¹ - حسين عبد الله التميمي، إدارة الإنتاج والعمليات، ط2، دار، الفكر، عمان، 2014، ص 156-157.

النوع الثاني: المساعدون وهم الذين يقومون بمساعدة متخذي القرار، وذلك من خلال إعداد وتوزيع وجمع استمارة الاستبيان وتلخيص الإجابات والنتائج.

النوع الثالث: المستجوبون وهم الذين توجه إليهم الأسئلة وإجاباتهم تعتبر بمثابة مدخلات لمتخذي القرار قبل القيام بعملية التوقع.

2-2- التقنيات الكمية: يمكننا أن نقول بأن النماذج الرياضية تعتبر أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية وسنستعرض لبعض الأساليب الرياضية المستخدمة في تقرير المبيعات.

1/ تحليل السلاسل الزمنية: السلسلة الزمنية سلسلة إحصائية تمثل تطور متغير إحصائي بدلالة الزمن وغالبا ما يستعمل هذا النوع من السلاسل في تقرير المبيعات لسهولة الحصول عليها¹، ومن أشهر الطرق المستخدمة في تحليل السلاسل الزمنية طريقة المربعات الصغرى، وتستعمل هذه الطريقة في تحديد معادلة خط الاتجاه العام للمبيعات، والخط المحدد بهذه الطريقة هو ذلك الخط الذي تكون عنده مربعات الانحرافات عنه أقل ما يمكن أو أن مجموع مربعات الانحرافات ينقص عن مجموع مربعات الانحرافات في أي خط مستقيم آخر، والخط الذي نتوصل إلى تحديده بهذه الطريقة يعطي تقريبا مناسباً للاتجاه العام للدالة المربعات التي نفترض أنها: $y = ax + b$

$Y =$ مبيعات تقديرية.

$X =$ الفترة الزمنية المرغوبة تقدير مبيعاتها.

2- 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:

$$r = \frac{n \sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{(n \sum x^2 - (\sum x)^2)(n \sum y^2 - (\sum y)^2)}}$$

معامل الارتباط يكون محصور بين -1 و +1 والتي تبين قوة الارتباط بين متغيرين تبعاً للحالات الآتية:

$0,5 < r \leq 1$: ارتباط موجب قوي.

¹ إبراهيم علي إبراهيم عبد ربه، مقدمة في إحصاء الوصفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 85.

$0,5 \geq r > 0$: ارتباط موجب ضعيف.

$r = 0$: ارتباط منعدم.

$0 > r \geq -0,5$: ارتباط سالب ضعيف.

$-0,5 > r \geq -1$: ارتباط سالب قوي.

طريقة المتوسطات المتحركة: تستعمل هذه الطريقة لتخلص من التقلبات التي تشمل عليها السلسلة الزمنية وتستعمل كذلك في حالة التقلبات الدورية والتقلبات الفصلية، كما تستخدم أساليب أخرى للتنبؤ بالمبيعات كالانحدار الخطي المتعدد عند تواجد عدة متغيرات مستقلة والمبيعات متغير مستقل وكذلك الانحدار غير الخطي في حالة وجود علاقة غير خطية بين المبيعات والمتغيرات الأخرى¹.

3- وضع موازنة المبيعات:

إن وضع برنامج للمبيعات يجب أن تتبعه موازنات للمبيعات، وتعد موازنة المبيعات إما على أساس موسمي أو على أساس المنتجات أو الأقسام أو العملاء أو رجال البيع أو مناطق البيع أو على أساس بعض هذه الأسس السابقة الذكر مجتمعة، وفيما يلي نتعرض لبعض أسس التوزيع²:

3-1- 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 حدة، ويستخرج متوسط التغيرات الموسمية في شكل نسبة مئوية بحيث يمثل الموسم نسبة مئوية من مبيعات السنة.

¹ - محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 32-33.

² - المرجع نفسه، ص 34-38.

3-2- التوزيع الجهوي للمبيعات:

من الواجب توزيع المبيعات جهويا أو على أساس المناطق لأن الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى نظرا لتوزيع السكاني المختلف والمستوى الاقتصادي والاجتماعي لكل منطقة، ولمعرفة ما يمكن أن يباع في كل منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتوج في السنوات الماضية ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية:

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

3-3- التوزيع على أساس المنتجات:

إن هدف هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة وتقييم تطور مبيعات كل منتوج.

والطريقة المتبعة في التوزيع هي إما توزيع حسب السنوات السابقة أو توزيع حسب أهمية هامش الربح بحيث ستعمل المؤسسة على بيع المنتجات التي لها هامش ربح كبير وتشجيعها والتقليل من بيع المنتجات التي لها ربح ضعيف ويصعب تسويقها، كما أن التوزيع على أساس المنتجات يساعد على معرفة مدى تأثير المنتجات الجديدة على مبيعات المنتجات القديمة.

3-4- موازنة المجموع:

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

- توزيع المبيعات حسب المنتجات؛
- تقدير المبيعات بالكميات والقيمة وسعر البيع؛
- توزيع مبيعات كل منتوج توزيعا موسميا وحسب المناطق.

رابعاً: تخطيط السعر:

إن قرارات التسعير نادراً ما تتم عن طريق التحليل العلمي وغالباً ما تكون مرتبطة بسعر البيع المحدد على أساس التكلفة، والسعر من بين العوامل الثلاثة الرئيسية المؤثرة في الربح وهي: السعر والتكلفة وكمية المبيعات.

1- **تعريف السعر:** يمكن تعريف السعر بأنه: "القيمة النقدية للمنتج أو الخدمة التي يدفعها المستهلك، وبمعنى آخر فإن السعر يمثل مجموع قيم التبادل التي يحصل عليها المستهلك كحيازته أو امتلاكه أو استعماله للمنتج أو الخدمة"¹.

2- **خطوات التسعير:** هنالك عدة خطوات متعاقبة لاختيار السعر النهائي وإقراره وإجراء سلسلة من التحليلات المعمقة للمتغيرات المؤثرة في إقرار السعر وهذه الخطوات هي:²

2-1- اختيار أهداف التسعير:

إن أهداف التسعير تصب في تحقيق أهداف المنظمة التسويقية ويمكن أن تتمثل أهداف التسعير بالآتي:

أ/ **البقاء:** يعد هدف أساسي للشركة إذا كان نجاحها في السوق يعني بقاءها واستمرارها في العمل لذلك يعد هدف البقاء أكثر أهمية من تحقيقها الأرباح، ويكون ضمن تخطيط الشركة في هذا الجانب هو أن تعمل على تغطية القرارات السعرية للتكلفة المتغيرة والبعض من التكلفة الثابتة.

ب/ **تعظيم الأرباح:** تسعى الشركة عبر هذا الهدف إلى تعظيم الأرباح من خلال الأسعار التي تضعها لمنتجاتها مفترضة في ذلك تقديرها المسبق للطلب والكلف والبدائل السعرية المتاحة.

ج/ **تعظيم العائد الحالي:** بعض الشركات تصنع أسعارها لتعظيم العائد المتحقق من المبيعات وهذا الهدف يرتبط إلى حد كبير مع قدرة الشركة على تقدير حجم الطلب المتوقع على منتجاتها.

د/ **تعظيم نمو المبيعات:** ويمكن تسميته أحياناً بالحصة السوقية حيث أن بعض الشركات تسعى إلى أن تعظم عدد الوحدات المباعة، لأنها ترى بأن زيادة حجم المبيعات يمكن أن يمنحها فرصة في تخفيض كلفة الوحدة الواحدة مع

¹ - زكريا أحمد عزام، علي فلاح الزعبي، سياسات التسعير، دار المسيرة، عمان، 2011، ص 44.

² - تامر البكري، مرجع سبق ذكره، ص 362-367.

زيادة الأرباح على الأمد البعيد، مع إمكانية في تخفيض الأسعار لأنها تفترض ابتداءاً بأن السوق أكثر حساسية اتجاه التغيير الحاصل في الأسعار.

هـ/ قيادة نوعية المنتج: بعض الشركات تسعى لأن تكون القائمة في السوق من خلال نوعية المنتج الذي تتعامل به، وأن سياستها السعرية هنا تقوم على أساس الربط مع النوعية.

2-2- إقرار الطلب: اختلاف مستوى الطلب على المنتج ينعكس كمؤثر كبير على الشركة في تحديد أهدافها التسويقية، وهذا ما يتمثل بقانون العرض والطلب القائم في السوق لتحديد السعر، حيث تكون العلاقة عكسية بين السعر والطلب، إذ ينخفض الطلب بارتفاع الأسعار والعكس صحيح.

2-3- توقع الكلف: يتحدد السعر على قاعدة أساسية تتمثل في كونه قادر على تغطية التكاليف والمتعلقة بتكاليف الإنتاج والتسويق والتكاليف المترتبة على المخاطر في رأس المال.

2-4- تحليل المنافسين: لإقرار الإستراتيجية السعرية ومواجهة السوق يتوجب أن يتم تحليل المنافسين على أساس الكلف التي يتحملونها والأسعار التي يتعاملون بها، ويتم البدء أولاً بتحليل المنافسون القريبون للشركة أو المماثلين لها في ذات السوق، ومن ثم في الأسواق الأبعد، والغرض من تحليل المنافسون هو لتخفيض الأسعار بمستوى يمكنهم من التأثير عليهم في السوق وللحصول على فرص بيعية أفضل ولكن هذا الأمر يمكن أن يتم اعتماده أيضاً من قبل المنافسين في ذات الوقت.

2-5- اختيار طريقة التسعير: هنالك العديد من الطرق التي يمكن أن تعتمدها المنظمة في إقرار السعر الذي تتعامل به في السوق والتي لا مجال لذكرها تفصيلاً ويمكن الإشارة لأبرزها وهي:

- التسعير على أساس الكلفة الكاملة؛
- التسعير وفق تحليل نقطة التعادل؛
- التسعير على أساس المنطقة الجغرافية؛
- الخصم والسماحات؛
- أسعار العامل النفسي؛
- أسعار الإقتداء بقيادة السعر.

ولكل طريقة من هذه الطرق مزايا وعيوب ومبررات لاستخدامها تفرضها العوامل الداخلية والخارجية للمنظمة لاعتمادها، وبما يتوافق مع إستراتيجية التسعير والمنسجمة أساسا مع إستراتيجية التسويق.

3-6- اختيار السعر النهائي: هي الخطوة الأخيرة في إستراتيجية التسعير حيث يتم اختيار السعر النهائي والذي يتطلب قبل إقراره ملاحظة الجوانب التالية:

- تحديد فيما إذا كان المنتج جديد بذاته أو جديد على السوق؛
- تحديد مستوى الحاجة لدى المشتري لإقرار السعر على مختلف مراحل حياة المنتج؛
- وضع بدائل إستراتيجية للسعر المقرر على ضوء المتغيرات البيئية التي قد تنعكس على الأسعار المعتمدة حاليا.

المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج:

بعد إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات وتحديد حجم المبيعات المقدر وهو الأساس لإعداد باقي الموازنات يتم الانتقال لإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج وتقدير الإنتاج المطلوب لتلبية متطلبات السوق من منتجات المؤسسة.

مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج:

1- تعريف الموازنة التقديرية للإنتاج:

"إن هذه الموازنة توضح لمتخذ القرار في المنشأة عدد الوحدات أو الكميات من البضائع والسلع التي ينبغي إنتاجها خلال فترة الموازنة، وهذه الفترة عادة تجزأ إلى وحدات زمنية تتناسب وطبيعة الإنتاج في المنشأة (فصل، شهر، أسبوع... الخ)"¹

وتعرف أيضا: "أداة من أدوات التخطيط الرئيسية والتي عن طريقها يتم الإشراف وتوجيه الإنتاج وذلك بإعداد التقديرات الكمية والقيمية لمختلف عمليات الإنتاج للفترات المستقبلية"².

¹ - مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2007، ص 148.

² - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية: محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطبع والنشر، مصر، 2000، ص 194.

"إن الميزانية التقديرية للإنتاج لا تهدف إلى التنبؤ بدقة بالغة بكمية الإنتاج وإنما تهدف إلى تخطيط الكميات المنتجة والطاقات الإنتاجية المتاحة، والاحتياجات من المواد الأولية وأوقات شراءها، وكذلك الاحتياجات من اليد العاملة، بشكل منسق مع التقديرات الواردة في الميزانية التقديرية للمبيعات"¹.

2- أهمية موازنة الإنتاج: تتمثل فيما يلي:²

- تتضمن موازنة الإنتاج تقديرا لكمية الإنتاج التي ينتظر إنتاجها على ضوء تقديرات المبيعات خلال الفترة القادمة؛
- تستخدم موازنة الإنتاج كأساس لتنظيم وتنسيق برنامج الإنتاج بحيث تتمكن المنشأة من الحصول على المنتجات بالكميات المطلوبة في الوقت المناسب؛
- تعتبر موازنة الإنتاج حجر الزاوية في إعداد موازنات الاحتياجات من الموارد والمشتريات والأجور والمصروفات الصناعية.

3- أنظمة الإنتاج:

3-1- الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة (الطلبات): في هذه الحالة تقوم المؤسسة بصناعة أنواع خاصة من المنتجات لتنفيذ طلبات الزبائن، وفي هذه الحالة لا تنتج المؤسسة منتجات لأجل التخزين، فمن واجبها إذن وضع النظام الذي يمكنها من إنتاج وتسليم المنتجات في أقرب وقت ممكن، ونظرا أن التنبؤ بالمبيعات ليس سهلا في هذا النموذج من الإنتاج فإنه من الصعب إنتاج كميات مقدما قبل الحصول على الطلبات، رغم هذا فيمكن للمؤسسة أن تبدأ في إنتاج بعض الأجزاء مقدما حتى تلبى طلبات الزبائن في الأوقات المحددة.

3-2- الإنتاج بالسلسلة أو الإنتاج المستمر: يتضمن هذا النوع:³

- المعدات المنتجة بالسلسلة (الشاحنات، الآلات، بعض معدات مكتب وغيرها)؛
- المنتجات الصناعية (الإسمنت، الزجاج وغيرها)؛
- يمكن التنبؤ بالمبيعات؛

¹ - خالص صافي خالص، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 43.

² - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 119.

³ - محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 94 - 95.

- دورة الإنتاج تكون قصيرة على العموم (بعض الأسابيع على الأكثر)؛
- يستوجب على المؤسسة تخزين كميات معتبرة وبصفة دائمة من المنتجات التامة الصنع لمقابلة الطلب.

ثانياً: العوامل المؤثرة في الموازنة التقديرية للإنتاج:

هناك عدة عوامل تؤثر على الموازنة التقديرية للإنتاج أهمها ما يلي:

- 1- فترة موازنة الإنتاج: إن المتخصصين في علوم إدارة الإنتاج والعمليات يأخذون بنظر الاعتبار عدة عوامل ممكن أن تؤثر على طول فترة موازنة الإنتاج ومنها ما يلي:

أ/ العوامل الداخلية: ومنها:

- المدة الزمنية اللازمة لتهيئة المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الأخرى؛
- الصعوبات المتعلقة بتهيئة الكادر الفني؛
- دوران العمل والآثار المترتبة عليه؛
- التذبذبات في مستوى المخزون.

ب/ العوامل الخارجية: وترتبط هذه العوامل بمؤثرات خارجة عن سيطرة إدارة الإنتاج ومن أهمها ما يلي:

- الاضطرابات ودعم الاستقرار؛
- العوامل الاجتماعية؛
- الظروف البيئية والمناخية؛
- العوامل الاقتصادية وما شابه ذلك.

- 2- كمية الإنتاج المطلوب: إن القاعدة الأساسية لبناء الموازنة التقديرية للإنتاج هو كمية الوحدات المطلوبة في موازنة المبيعات، هذا بالإضافة إلى ما هو متوفر أو متاح من المخزون المتبقي من الإنتاج الجاهز في آخر المدة وفي أول المدة.

3- السقف الزمني للإنتاج: بالرجوع إلى طبيعة عمل المنشأة وطبيعة إنتاجها يتم تقسيم وتجزئة الموازنة التقديرية للإنتاج إلى خطط شهرية أو فصيلة أو نصف سنوية، حيث يؤخذ بنظر الاعتبار من هذه الحالة عدة عوامل أهمها ما يلي:

- طبيعة الطلب على الإنتاجية الجاهز في الأسواق الداخلية والخارجية؛
- طبيعة تجهيز المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الأخرى.¹

4- الطاقة الإنتاجية: إن الطاقة الإنتاجية تفرض قيودا واحدا أعلى على موازنة الإنتاج أي الوحدات المنتجة، خاصة إذا كانت الوحدة تعمل بكامل طاقتها.²

ثالثا: إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج:³

الموازنة التقديرية للإنتاج كبقية أنواع الموازنات التقديرية تخضع لبعض الخطوات التحضيرية لحين إنجازها، هذه الخطوات هي:

- 1- تحديد الكميات الواجب توافرها من السلع تامة الصنع في بداية ونهاية كل فترة؛
- 2- تحديد كمية البضاعة الواجب إنتاجها خلال الفترة؛
- 3- تحديد كمية المخزون السلعي للبضاعة تحت التشغيل الواجب توافرها في أول كل فترة من المرحلة الإنتاجية الأخيرة ذلك عن طريق المعادلة الآتية:
المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل في أول الفترة = البضاعة الواجب تسليمها إلى مخازن المنتجات الجاهزة ...
- 4- تحديد الكميات الواجب إنتاجها في مرحلة الإنتاج الأخيرة، ويكون ذلك عن طريق المعادلة الآتية:
الكميات الواجب إنتاجها = البضاعة الواجب تسليمها إلى مخازن المنتجات الجاهزة × الإنتاج تحت التشغيل في آخر الفترة - إنتاج تحت التشغيل في أول الفترة.

¹ - مؤيد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 153 - 154.

² - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 136.

³ - وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدمانمارك، 1991، ص 102 - 103.

إذا كانت الحلول التي نتوصل إليها غير مرضية كعدم تلبية المبيعات التقديرية أو أن القيود الإنتاجية لم تشبع بما فيه الكفاية، فيجب إجراء بعض التعديلات على مستوى الإنتاج والمتغيرات التي يمكن تعديلها هي:

- 1- تغيير حجم عوامل الإنتاج التي من الممكن التأثير عليها في المدى القصير؛
- 2- التأثير على شروط الاستعمال لعوامل الإنتاج بحيث تشغل العمال ساعات إضافية أو تشغل الآلات بأكثر من فترة واحدة، أو نحول اليد العاملة غير المشغلة بقدر الكفاية نحو الورشات المتقلة بالعمل وإذا لم تأت التعديلات السابقة الذكر بثمارها فيمكن إجراء تعديلات أخرى وهي تتمثل فيما يلي:
أ/ محاولة جعل الطلب على المنتجات مستقرا قدر الإمكان وهذا يعني أن برنامج الإنتاج يصبح هو المتحكم في برنامج المبيعات، نصادف هذه الحالة عندما يقوم الزبائن بتمديد فترة الانتظار، مما يدل على أن الطلب هو أكبر من العرض؛
ب/ ترك برنامج المبيعات وبرنامج الإنتاج يسيران وفق قوانينها الخاصة مع انتهاز سياسة التخزين التي تسمح بالتعديل عند حدوث التغيرات، وعيب هذه الحالة يمكن في ارتفاع مستوى المخزون مما ينجم عنه تكاليف مرتفعة؛
ج/ اللجوء إلى التعاقد الباطني: أي تتعاقد مع مؤسسة أخرى، للقيام ببعض الأعمال لأننا لا نستطيع إنجازها.

إذا أنتت هذه التعديلات بثمارها فسنقوم بإعداد الموازنة على أساس الحلول المتوصل إليها وفي حالة العكس يجب أن نعيد النظر في برنامج المبيعات.

رابعا: الموازنة التقديرية لمستلزمات الإنتاج:

من أجل إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج لا بد من إعداد موازنات أخرى متعلقة بموازنة الإنتاج وهي الموازنة التقديرية لليد العاملة المباشرة والموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة.

1- الموازنة التقديرية للمواد الأولية: تبين هذه الميزانية التقديرية المواد المباشرة التي يجب شراؤها لمواجهة احتياجات الإنتاج والمحافظة على مستوى المخزون، ويمكن حساب وحدات المواد المباشرة والواجب شراؤها كالآتي:¹

المشتريات المقدرة = المواد المباشرة + مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة بالوحدات.

2- الموازنة التقديرية لليد العاملة المباشرة: بعد إعداد موازنة المواد المباشرة التي يحتاجها برنامج الإنتاج تكون الخطوة التالية هي إعداد موازنة الأجور المباشرة، توضع هذه الموازنة العمالة المطلوبة لإنتاج كل سلعة من السلع المختلفة بالكميات المحددة في موازنة الإنتاج، يجب أن تحدد قيمة العمالة المطلوبة بالنسبة لكل نوع من أنواع العمالة وأن يكون ذلك بالساعات وفئات الأجور المختلفة، وتعد تلك الموازنة أساسا لتخطيط القوى العاملة في المؤسسة، كذلك وضع خطة التدريب كما أنها تستخدم في تحديد الاحتياجات النقدية للأجور في مؤسسة وتحدد موازنة الأجور المباشرة بالمعادلة التالية:²

إجمالي تكلفة العمل المباشر = الوحدات الواجب إنتاجها (موازنة الإنتاج) × الساعات التي تحتاجها الوحدة × معدل أجر الساعة.

3- الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة:

تغطي الموازنة التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة كافة تكاليف الإنتاج بخلاف المواد المباشرة والعمل المباشر، حيث تشمل تلك التكاليف على تكلفة المواد والعمل غير المباشر وتكلفة خدمات الصيانة بالإضافة إلى مرتبات المشرفين وأقساط الاهتلاك الصناعية، وغيرها يجب أن يراعى عند تقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة، التمييز بين الشق المتغير والثابت على أساس علاقة التكلفة بحجم النشاط، ويمكن أن يتم تقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة في صورة معادلة موازنة بالشكل الآتي:³

$$Y = a + b y$$

¹ - فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص 318.

² - زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة - دراسة حالة-مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، 2012/2013، ص 73.

³ - أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 255.

$Y =$ التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة .

$a =$ تمثل الجزء الثابت من التكاليف الصناعية غير المباشرة.

$b =$ تمثل المعدل المتغير من التكاليف غير المباشر لكل وحدة.

$x =$ تمثل مستوى النشاط (الإنتاج).

المطلب الثالث: إعداد الموازنة التقديرية للتمويل:

أولاً: ما مفهوم الموازنة التقديرية للتمويل:

1- تعريف الموازنة التقديرية للتمويل:

موازنة المشتريات تعتبر إحدى الأدوات التي تعتبر عنها الإدارة عن الأهداف التي تسعى إليها من خلال المشتريات، وهي أداة لمراقبة التنفيذ وقياس الكفاءة في تحقيق تلك الأهداف من خلال مقارنة النتائج المحققة مع النتائج المتوقعة، وهذا ما يؤكد أهمية دور موازنة المشتريات في عملية التخطيط ومراقبة الأعمال في إدارة المشتريات وتنسيق نشاطات إدارة المشتريات مع الأنشطة التي تتولى الإدارات الأخرى تنفيذها¹.

يعرف (jeam meym) التمويل على أنه تزويد المؤسسة بالمواد الأولية الاستهلاكية، المنتجات النصف المصنعة والمنتجات التامة بالكميات والنوعية المناسبة وفي الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة².

2- الهدف من الموازنة التقديرية للتمويلات:

إن الهدف من وراء إعداد الموازنة التقديرية للتمويلات هو ضمان كمية الموارد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شرائها بالكميات المطلوبة وبأقل التكاليف فكمية المواد الأولية تحدد بواسطة حجم الكميات المنتجة: **فالتموين = الشراء + التخزين.**

¹ - غانم فيجان موسى، محمد حسن، إدارة المشتريات، دار اليازوري العلمية، عمان، 2008، ص 268.

² - ستره العلجة، الموازنة التقديرية، مطبوعة جامعة فرحات عباس، سطيف، ص 50.

وعليه فموازنة التموينات تقوم على توفير السلع والمواد الأولية بالكم والكيف في الوقت المناسب وبأقل تكلفة أي في الأوقات المناسبة وبالأسعار المناسبة، وبالجودة المناسبة، والأهم في هذه الموازنة هو التحكم في التكاليف المتعلقة بتسيير المخزون فالتقدير الجيد لهذه التكاليف سيعود على المؤسسة بفوائد كثيرة وتقتضي الموازنة التقديرية للتموينات تقدير الحجم الأمثل للطلبية وذلك عن طريق نموذج ويلسون، تحديد الحد الأدنى والحد الأعلى للمخزون، تقدير نقطة إعادة الطلب، تقدير مخزون الأمان... الخ، ذلك أن زيادة حجم المخزون عن حجم الأمثل يترتب عليه تكاليف منها:

- ارتفاع أعباء التخزين مثل أعباء التأمينات على المخزون؛
- ضياع الفرصة البديلة نظرا لتجميد الأموال في المخزون؛
- ارتفاع التكاليف الإدارية المتعلقة بتسيير المخزون مثل تكاليف الاحتفاظ.

كما أن نقصان المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عنه خطر النفاذ والذي يؤدي بدوره إلى تكاليف وأخطار منها:

- تعطيل الإنتاج نظرا لانقطاع الإنتاج وهذا ما يؤدي إلى زيادة التكاليف؛
- فقدان نسبة المبيعات نظرا لعدم تلبية المؤسسة لطلبات الزبائن في الوقت المناسب؛
- عدم الحصول على خصومات نظرا للشراء بكميات صغيرة.¹

ثالثا: نموذج ويلسون (willson) إدارة المخزون:²

يهدف نموذج ويلسون إلى تحديد الكمية المثلى أو الاقتصادية للطلبية (ecomomqu a commander) (quantitéq) التي تساهم في تحقيق أقل تكلفة ممكنة لمجموع إعداد الطلبية والاحتفاظ بالمخزون.

فرضيات النموذج:

- تكلفة الشراء للوحدة الواحدة ثابتة؛

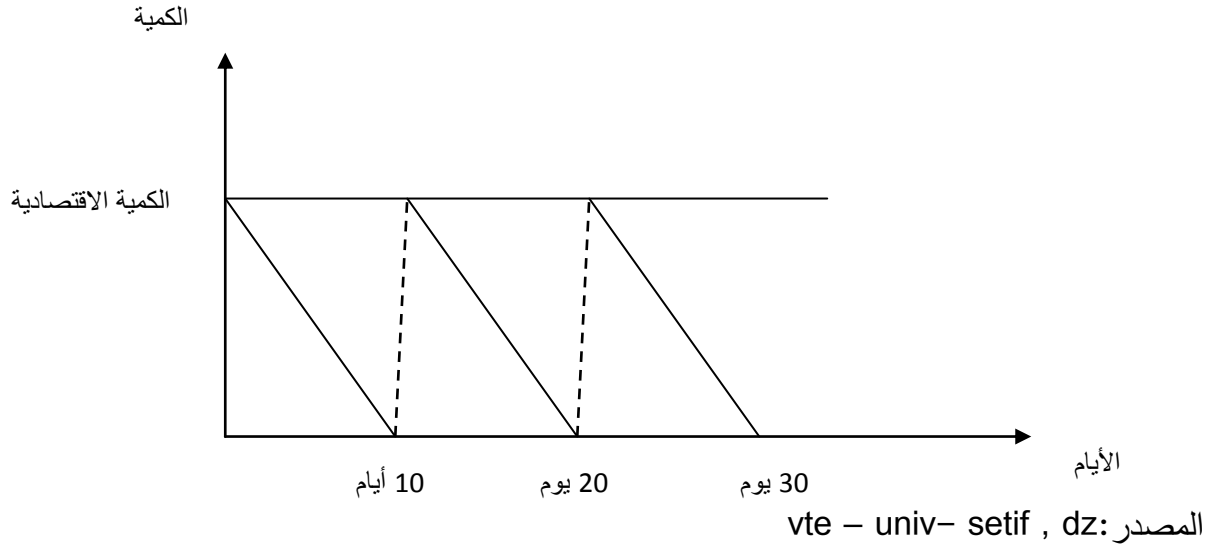
¹ - شكري معمر سعاد، محاضرات في الموازنات التقديرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2020/2019، ص 33، 34.

² - Htt : zehi, yolasite, com

- الاستهلاك منتظم وقابل للتوقع؛
- لم يقع نفاذ المخزون، أي لا توجد تكلفة نفاذ المخزون؛
- مهلة الاستلام عادية، أي تسلم الطلبية في الأجل المحدد.

ثانيا: تحديد تكلفة الاحتفاظ بالمخزون:¹

يمكن رسم نموذج استهلاك المخزون بمعدل ثابت كما يلي:



لتحديد تكلفة الاحتفاظ بالمخزون نستخدم متوسط المخزون والذي يساوي $\frac{C}{2}$

إذا رمزنا ب: C لحجم الاستهلاك السنوي (بالكميات)

C لقيمة الاستهلاك السنوي.

Q لحجم الطلبية: $\frac{C}{N}$

N عدد الطلبيات

P معدل تكلفة الاحتفاظ بالمخزونة

¹-Cte, vniv – sefif, dz, consulté le :21 /04/ 2021

التكلفة الاحتفاظ بالمخزون كنسبة مئوية من قيمة المخزون فيمكن التعبير عن تكلفة الاحتفاظ بالمخزون بالعلاقة التالية:

$$Cs = I \times P \times \frac{Q}{2} = I \times P \times \frac{C}{2N}$$

أي أن ت . إ . بالمخزون = قيمة متوسط المخزون × تكلفة الاحتياط بالمخزون كنسبة مئوية.

ثالثا: تكلفة إصدار الطلبات:

إذا رمزنا ب N لعدد الطلبات و f لتكلفة الإصدار الثابتة، فيمكن صياغة تكلفة إصدار الطلبات كما يلي:

$$C_0 = F \times N \quad \text{Tel qwe} \quad N = \frac{C}{Q} = \frac{C}{PQ}$$

وتكون هذه التكلفة عند أدنى حد لها عند ما ينعدم المشتق الأول: أي:

$$(CT) = 0 \rightarrow \frac{-CI}{2N^2} + F = 0 \rightarrow N^2 = \frac{CI}{2F}$$

$$N^* = \sqrt{\frac{CI}{2F}}$$

(N*) العدد الأمثل من الطلبات.

ثالثا: إعداد الموازنة التقديرية للتموينات:

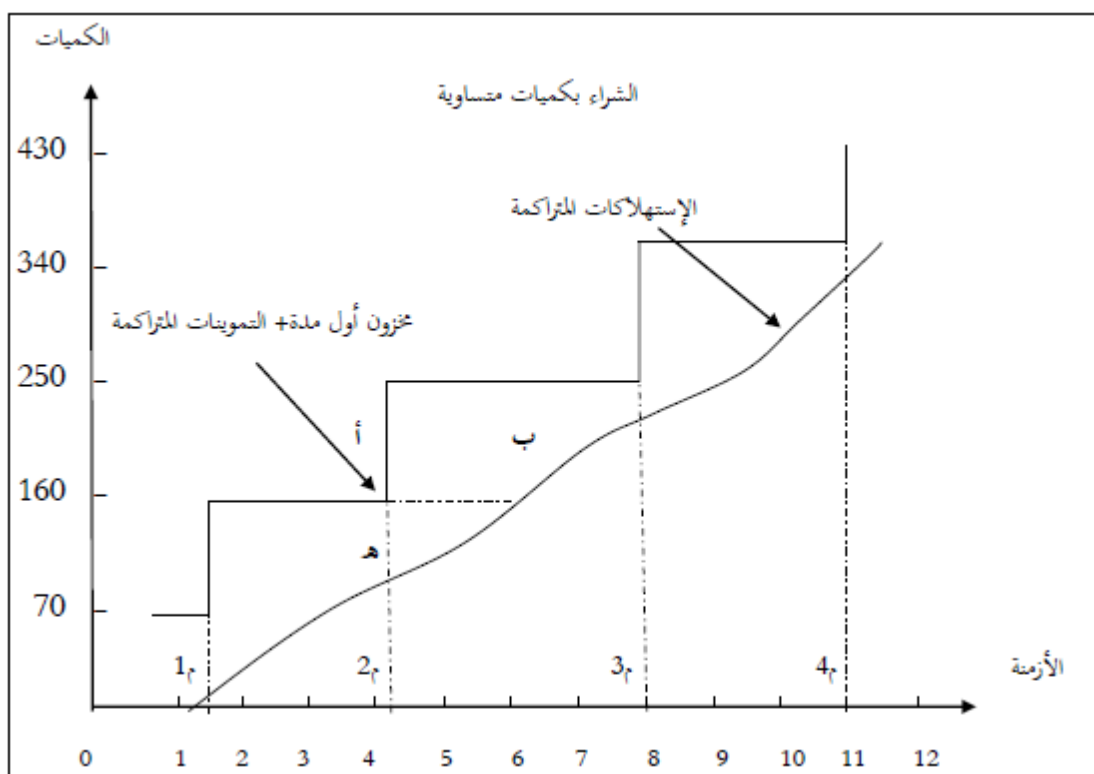
لإعداد موازنة التموينات يتم الاعتماد إما على الطريقة البيانية أو على الطريقة المحاسبية:

1- الطريقة البيانية:

نقوم بالتحديد على المحور الأفقي الأزمنة وعلى المحور العمودي الاستهلاكات المتراكمة ثم التموينات المتتالية المضافة للمخزون الابتدائي، وعندما يكون الاستهلاك مؤكدا فإن نقاط تقاطع المنحنيين (منحى الاستهلاكات المتراكمة مع منحى التموينات والمخزون الابتدائي)، تعطى لنا تواريخ التموينات م1، م2، م3، م4.

وعندما نتراجع إلى الجهة اليسرى انطلاقاً من هذه النقاط بمسافة تعادل فترة الانتظار فإننا سنحصل على نقاط تبين تواريخ تقديم الطلبات ط1، ط2، ط3، ط4.

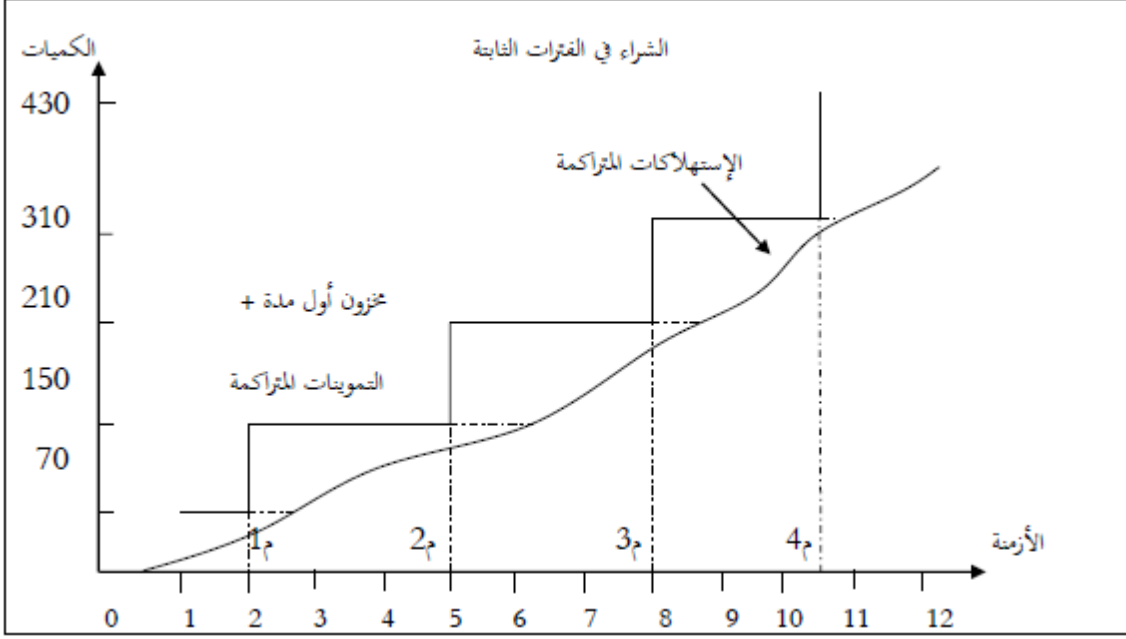
إذا كانت الاستهلاكات وفترة الانتظار كلتاهما غير مؤكدتين أو إحداهما فقط غير مؤكدة فإن نقاط تواريخ استلام التموينات وتواريخ تقديم الطلبات ستتراجع إلى الجهة اليسرى بمسافة إضافية تكون معادلة لمخزون الأمان¹.
الشكل رقم (02): الطريقة البيانية في حالة التموين بكميات المنتظمة.



المصدر: فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص152.

¹ - محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 146.

الشكل رقم (03): الكمية الاقتصادية Q في حالة التموين بالمواعيد المنتظمة.



المصدر: محمد فوكوس، مرجع سبق ذكره، ص 156.

1-2- الطريقة المحاسبية:

إن عملية تقدير حجم التموينات يتوقف على عاملين أساسيين هما:

مستويات المخزون: وتوجد ثلاث مستويات من المخزون:

أ/ **الحد الأعلى:** هو أكبر كمية ممكنة من مادة معينة يمكن أن تتوفر في المخازن في لحظة معينة، أو أنه أقصى ما يصل إليه المخزون من حيث الكمية في أي لحظة معينة أو أنه أقصى ما يصل إليه المخزون من حيث الكمية في أي لحظة من الزمن.

ب/ **المخزون الأدنى:** هو ذلك المخزون المقابل لفترة الانتظار، وفترة الانتظار هي تلك الفترة التي تكون ما بين تاريخ الطلب وتاريخ التموين.

ج/ مخزون الأمان: هو ذلك المخزون الذي تلجأ المؤسسة إلى تكوينه كي تتجنب الانقطاع في المخزون الذي ينتج عن عوامل عديدة كتأخر الموردين في آجال الطلبات أو التلف المفاجئ للمخزون... إلخ، ويتحدد مستوى مخزون الأمان استناداً إلى تجارب وحكم مسيري المخازن ويمكن أن يكون مخزون الأمان جزءاً من المخزون الأدنى.

اختيار سياسة التمويل: يعني أن المؤسسة تقوم بتحديد سياستها على أساس طبيعة حركة مخزوناتا من حيث الاستعمال والأهمية والقيمة وفي هذا النحو نجد طريقتين هامتين هما.

أ/ طريقة 80/20: وهي للاقتصادي الإيطالي باريتو (pareto) وتقسّم المخزون إلى قسمين:

القسم الأول: يمثل 80% من المواد والتي قيمتها 20% وتمثل المواد التي لا يمكن استعمالها بكميات كبيرة أي (العدد 80 والقيمة 20) وتقوم المؤسسة بتسييرها بصفة إجمالية.¹

طريقة ABC: يطلق عليها هذا الاسم لأن كل عنصر أو جزء مستعمل في الإنتاج يعطي تسمية (A) أو (B) أو (C) وذلك وقف لمجموع ما أنفق على هذا الجزء خلال العام، وذلك كما يلي:

الأجزاء (A): عدد هذه الأجزاء عادة صغير، وذلك فهي تمثل نسبة مئوية صغيرة من مجموع الأجزاء، ومع ذلك فقيمتها تمثل نسبة كبيرة من مصاريف المؤسسة على المواد (فقد يمثل عددها 10% من مجموع القطع أو المواد الخام وتمثل قيمتها 75% من مصاريف المؤسسة).

وعلى ذلك يجب مقابلة هذه الأجزاء بما تستحقه من اهتمام من إدارة مراقبة المخزون من حيث طلبها وجدولة استخدامها، كما يجب أن تعطي لها الأسبقية في التحرك في المخازن أو الأقسام الإنتاجية.

الأجزاء (B):

وهي الأجزاء التي تلي السابقة من حيث الأهمية حيث لا تتطلب اهتماماً كبيراً كما هو الحال في أجزاء (A) ولكنها مع ذلك تتطلب اهتماماً ورعاية أكبر من الأجزاء (C) فهي أجزاء متوسطة يمثل عددها 20% من

المجموعة المواد وتمثل قيمتها من 15-25% من قيمة المخزون.²

¹ - أحمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار زهوان للنشر، عمان 1997، ص 31.

² - بن سعيد خالد بن سعيد، إدارة الجودة الشاملة تطبيقات على القطاع الصحي، مكتبة الشقري للنشر والتوزيع، الرياض، 1997، ص 52.

الأجزاء (C): وهذه هي الأجزاء أو العناصر أو المواد المتكررة والتي قد تمثل عددها حوالي 70% من حجم المخزون في حين لا تمثل قيمتها أكثر من حوالي 5-15% من قيمة المخزون إلا أنها قد تكون ذات قيمة في الإنتاج وقد يتعطل الإنتاج لغيابها.

وتعامل هذه الأجزاء بطريقة عن النوعين السابقين، حيث يمكن شراء كميات كبيرة منها، لأن زيادة المخزون منها لا يتمثل عبئاً رأسمالياً على المؤسسة.

وطبقاً لهذا التقسيم فإن كمية المخزون من كل مجموعة تختلف باختلاف أهمية وقيمة الجزء الداخل فيها.¹

المطلب الرابع: إعداد الموازنات التقديرية المالية

الموازنات المالية هي عبارة عن عملية إعداد بيانات مالية مفصلة تغطي فترة زمنية معينة في المستقبل، وتتكون من الموازنات الرأسمالية والموازنات النقدية.

أولاً: الموازنات التقديرية الرأسمالية:

1- مفهوم الموازنات التقديرية الرأسمالية:

1-1- تعريف الموازنات الرأسمالية:

إن الموازنات الرأسمالية تعبر عن ارتباطات طويلة الأجل وتتم في إطار تخطيط طويل الأجل وتمثل التزامات مالية كبيرة.²

وتعرف أيضاً: "إن الموازنة الرأسمالية هي النتيجة النهائية بقرارات الإدارة المتعلقة بالاستثمارات الرأسمالية، وذلك بغض النظر عن شكل وأسلوب إعداد هذه الموازنة"³

¹ - علي الشرقاوي، إدارة المخازن، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص 26.

² - فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، تخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 35.

³ - جيرابيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 159.

وأيضاً: " تعد الموازنة الرأسمالية لغرض وضع خطة رقمية لاستبدال الأصول أو الحصول على معدات مستحدثة أو التوسع في خطوط توضع لأجل تنفيذها على فترات قصيرة أقصاها سنة ولا بد أن يحسب المبالغ اللازمة لتشغيل المعدات المستخدمة أو التوسع المحتمل وتأثير كل ذلك على الربح المقدر"¹.

1-2- خصائص الموازنات الرأسمالية: تتميز الموازنة الرأسمالية بعدة خصائص أهمها:

- إن القرارات الرأسمالية التي يتم اتخاذها في الوقت الحالي، تحدد مدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها المستقبلية لعدة سنوات قادمة بمعنى أن قرارات الإنفاق الرأسمالي تلعب دوراً حيوياً في النجاح طويل الأجل لكثير من الوحدات الاقتصادية؛
- تتطلب تعهدات أو ارتباطات بقيمة مالية ضخمة من الموارد، وبذلك فهي تختلف عن تلك المشتريات ذات الأهمية النسبية القليلة والتي يتم عادة معالجتها كمصروفات فترة جارية ويتم إقفالها في نهاية الفترة المالية في ملخص الدخل؛
- يتم إعداد الموازنة الرأسمالية في ظل السياسات طويلة الأجل للمنشأة، فمعظم قرارات الإنفاق الرأسمالي يتم الاستفادة منها لأكثر من سنة واحدة.²

2- مراحل إعداد الموازنات الرأسمالية: يمكن إيجاز إعداد الموازنة الرأسمالية بالمراحل التالية:

- 1- مرحلة التعرف على المشاريع: إن الغاية من هذه المرحلة الأولى هي التعرف على مشاريع الاستثمارات الرأسمالية المختلفة والتمييز بينها لمعرفة تلك المشاريع التي تخدم أهداف المنشأة واستراتيجيتها.
- 2- مرحلة البحث: الغاية من هذه المرحلة هي الدراسة الأولية للبدائل المختلفة للاستثمارات الرأسمالية التي يمكن من خلالها تحقيق أهداف المنشأة، حيث يتم التقييم الأولي لهذه البدائل من خلال التعرف على ما تحتاجه من آلات ومهارات وتشابهه، وبناءاً عليه فقد يتم رفض جزء من هذه البدائل في هذه المرحلة بينما يتم تقييم بقية البدائل بصورة أعمق في مراحل لاحقة.
- 3- مرحلة تجميع المعلومات: إن الغاية من هذه المرحلة هي تجميع المعلومات المتعلقة بالاستثمارات الرأسمالية المختلفة، حيث يتم تجميع معلومات عن التكاليف المتوقعة والنتائج المتوقعة للبدائل المختلفة، ومن المعلوم

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 119.

² - أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 333-334.

أن الموازنة الرأسمالية تركز عادة على العوامل المالية، في حين أنه قد تكون هناك عوامل غير مالية يمكن أن تأخذها الإدارة بعين الاعتبار في حال كونها ذات أهمية.

4- **مرحلة الاختيار بين المشاريع:** يتم في هذه المرحلة المقارنة بين المشاريع المختلفة للاستثمارات الرأسمالية واختيار المشروع الذي يكون فيه الفرق بين المنافع والتكاليف أكبر ما يمكن.

5- **مرحلة التمويل:** يتم في هذه المرحلة مناقشة إمكانية التمويل الداخلي أو الخارجي للمشروع الذي تم اختياره في المرحلة السابقة ومعرفة الطريقة الأفضل للتمويل وإتباعها.

6- **مرحلة التنفيذ والرقابة:** يتم في هذه المرحلة تنفيذ المشروع الاستثماري الذي تم اختياره وتحديد كيفية تمويله، كما يتم أيضا مراقبة وتقييم تنفيذ الاستثمارات الرأسمالية بالمقارنة الفعلية للنتائج مع ما هو مخطط له في الموازنة.¹

ثانيا: **الموازنة التقديرية النقدية:**

1- **مفهوم الموازنة النقدية:**

1-1- **تعريف الموازنة النقدية:**

"الموازنة النقدية هي كشف بالأرقام للتوقعات المستقبلية والمتعلقة بالتدفقات النقدية الداخلة للمنشأة (cash in flow) من مختلف المصادر والتدفقات النقدية الخارجة من المنشأة (cash out flow) لمختلف الاستخدامات ثم مقارنة هذين المتدفقين بالشكل الذي يحدد مستوى نقدية المنشأة المطلوب في كل فترة من فترات إعداد الموازنة النقدية".²

كما تعرف: "الميزانية النقدية التقديرية عبارة عن كشف يحتوي على المدفوعات النقدية المتدفقة خلال فترة معينة وبيان فائض أو عجز الإيرادات عن المدفوعات".³

¹ - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 150-151.

² - أسعد حميد العلي، الإدارة المالية (الأسس العلمية والتطبيقية)، وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 113.

³ - عبد الحليم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات)، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 267.

1-2- أهمية الموازنة النقدية: يمكن تلخيص أهمية إعداد الموازنة النقدية في النقاط التالية:

- الاستعداد المسبق لاتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على النقد لغرض سد العجز المحتمل من خلال المفاضلة بين المصادر المتاحة للتمويل وضمان أدنى التكاليف الممكنة في ظل شروط اقتراض ملائمة لطبيعة المنشأة؛
- الاستعداد المسبق لاستثمار النقدية الفائضة (في حالة وجودها)، والناجمة من الزيادة الكبيرة في التدفقات النقدية الداخلة عن التدفقات النقدية الخارجة من الشركة، وذلك من خلال البحث عن الفرص الاستثمارية المرحة سواء داخل المنشأة أو خارجها مع تحديد أمر الاستثمار والعائد المتوقع فضلا عن المخاطر المصاحبة لها؛
- الاستعداد المسبق للتقلبات الموسمية التي قد تتعرض لها أنشطة المنشأة كزيادة الاستثمار بالمخزون والمواد الأولية؛
- زيادة ثقة المقرضين في إدارة المنشأة، إذ يكون هؤلاء المقرضون سواء كانوا مؤسسات مالية أم أفراد على استعداد أكبر لإقراض المنشأة عندما تتوفر لديها خطة (موازنة نقدية) توضح فيها حجم احتياجاتها النقدية وأسباب حاجتها للنقدية وتوقيتاتها؛
- تبيين الحاجة إلى تغيير سياسة الائتمان التجاري الذي تمنحه المنشأة لزيائنها، كما تبيين الموازنة النقدية حاجة المنشأة إلى تغيير سياسة الائتمان المصرفي.¹

2- طرق إعداد الميزانية النقدية التقديرية:

هناك عدة طرق يتم إتباعها في إعداد الميزانية النقدية التقديرية وهي:

1-2- تقدير المقبوضات النقدية المتوقعة (التدفق النقدي الداخلي): وتتكون التدفقات النقدية من عدة مصادر:

- المبيعات التقديرية وتعتبر على رأس هذه المصادر وهناك عاملين يجب أخذهما بعين الاعتبار وهما:
أ/ مقدار المبيعات المتوقعة خلال فترة.
ب/ السياسة المتبعة في تحصيل قيمتها.

¹ - أسعد حميد العلي، مرجع سبق ذكره، ص 114 - 115.

فقد تتبع الشركة سياسة البيع النقدي بمعنى أنها تطلب من المشتري أن يسدد جزء من قيمة البضاعة نقدا وسداد الجزء الأخير بعد فترة تحددها الشركة.

- المقبوضات المتوقع تحصيلها من الذمم المدينة والتي تتمثل بما تبقى من المبيعات الآجلة؛
- المقبوضات النقدية المتوقعة من مصادر أخرى مثل بيع بعض الأصول وإيجار العقارات المؤجرة للغير والفوائد الدائنة وأرباح الأسهم والإعانات؛
- المقبوضات النقدية المتوقع تحصيلها من بيع الفضلات المتبقية من المواد الأولية.¹

2-2- تقدير المدفوعات النقدية المتوقعة (التدفق النقدي للخارج):

وتتكون المدفوعات التقديرية من الالتزامات المطلوبة من الشركة خلال فترة إعداد الميزانية:

- المدفوعات المتوقعة ثمنا لقيمة المشتريات المتوقعة: وتعتمد هذه المدفوعات على عاملين هامين هما:
أ/ حجم المشتريات المتوقعة خلال الفترة.
ب/ المهلة الممنوحة من الموردين لسداد قيمة المشتريات.
- المدفوع للذمم الدائنة الموردين لسداد قيمة المشتريات؛
- المدفوعات النقدية سدادا للقروض وفوائدها؛
- المدفوعات النقدية لسداد أصول جديدة أو بدل استئجار أصول؛
- المدفوعات النقدية للمصاريف العامة (رواتب وأجور ومكافآت وبدل صيانة ومصاريف ضيافة ونظافة ومحروقات وكهرباء وغيرها...)
- المدفوعات النقدية للضرائب المستحقة على الشركة.²

2-3- تقدير صافي التدفقات النقدية:

يمثل صافي التدفقات النقدية الفرق بين التدفقات النقدية الداخلية وبين التدفقات النقدية الخارجة، وقد يكون صافي التدفق النقدي موجبا أو سالبا، ويكون صافي التدفق النقدي موجبا إذا زادت التدفقات النقدية الداخلة عن

¹ - عبد الحليم كراجه وآخرون، مرجع سبق ذكره ص 269 - 270.

² - المرجع السابق، ص 271.

التدفقات النقدية الخارجة، بينما يكون صافي التدفق النقدي سالبا إذا زادت التدفقات النقدية الخارجة عن التدفقات النقدية الداخلية.

إن زيادة التدفقات النقدية الخارجة عن التدفقات النقدية الداخلة خلال فترة معينة، وإن كان يعني عدم كفاية التدفقات النقدية الداخلة لتمويل التدفقات النقدية الخارجة، إلا أنه لا يعني أن المنشأة تعاني عجزا فعليا في النقدية، فقد تتوافر بعض النقدية في الخزينة في بداية الفترة، بحيث يمكن استخدامها لتعويض عدم كفاية التدفقات النقدية الداخلة لتغطية التدفقات النقدية الخارجة خلال نفس الفترة بعبارة أخرى ينبغي أن يضاف رصيد النقدية في الخزينة أو الفترة إلى التدفقات النقدية الداخلة خلال الفترة حتى يمكن أن نحدد ما إذا كان هناك عجز أم فائض في النقدية.

وفي حالة المنشآت التي تعاني من تذبذب شديد في تدفقاتها النقدية، فيمكنها وضع حد أدنى لرصيد النقدية ينبغي توافره على الدوام لمواجهة ذلك التذبذب، فإذا انخفض الرصيد الفعلي للنقدية عن الحد الأدنى المقرر، فإنه يصبح من الضروري الحصول على ما يكفي من الأموال من مصادر خارجية بما يضمن توفير الحد الأدنى المقرر للرصيد النقدي.¹

¹ - منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية: مدخل تحليلي معاصر، ط4، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1999، ص 179-180.

خلاصة الفصل:

إن الموازنات التقديرية تمثل خطة تفصيلية مستقبلية تشمل كافة جوانب نشاط المؤسسة لفترة زمنية محددة، وهي تعد من أهم الأدوات المستخدمة في المؤسسة، حيث تستند في إعدادها على العديد من الأسس والمبادئ العلمية، وللموازنة التقديرية أنواع مختلفة وهذا الاختلاف راجع لاختلاف المعايير المعتمدة في تصنيفها، ويجب أن تتميز الموازنة التقديرية ببعض المميزات مثل: الدقة في التقديرات ومشاركة كل المستويات والفروع بالمؤسسة في إعدادها حتى تكون ذات فعالية، ولكن هناك بعض المشاكل التي يمكن أن تصادفها مثل المبالغة في التقديرات واستغراقها وقت طويل، ويمر إعداد الموازنة التقديرية بعدة مراحل بدءاً من الموازنات التقديرية للمبيعات وهي الأساس الذي تبنى عليه سائر الموازنات التقديرية (الإنتاج، التمويل، ...)، كما أنها تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات

التقديرية في تقييم الأداء

تمهيد.

➤ المبحث الأول: عموميات حول

تقييم الأداء.

➤ المبحث الثاني: الموازنة التقديرية

كآلية في تقييم الأداء.

خلاصة.

تمهيد:

إن استمرارية المنظمة وقدرتها على مواجهة مفاجآت المحيط لا يتوقف عند الأعداد الجيد للمخططات والموازنات فحسب، إن لم يصاحبه متابعة مستمرة لتنفيذ وتكييف هذه المخططات بما يحقق النتائج والأهداف المرغوبة، وتشكل هذه العملية المرحلة الثانية من مراقبة التسيير وتعرف باسم متابعة وتقييم الأداء، ولقد حظي هذا الأخير باهتمام الباحثين لمدة طويلة وفي مختلف الاتجاهات الفكرية من أجل تحسين الأداء من جهة ومن أجل تطوير أدوات للقياس تتناسب والظروف السائدة من جهة أخرى، ولقد سمح هذا التطور بنقل الأداء وأدوات تقييمه من البعد العملي إلى البعد الإستراتيجي، وفي هذا الفصل سوف نتناول:

➤ **المبحث الأول: عموميات حول تقييم الأداء.**

➤ **المبحث الثاني: الموازنة التقديرية كآلية لتقييم الأداء.**

المبحث الأول: عموميات حول تقييم الأداء.

يمثل الأداء المرآة العاكسة كيفية استخدام المؤسسة لمواردها، ما جعله في مقدمة الدراسات التي أجراها الباحثين، ويمكن الحكم على أداء المؤسسة من خلال عملية تقييم الأداء.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

أول: تعريف الأداء:

يعرف الأداء على أنه: "القدرة على تحقيق الأهداف باستخدام الموارد المتاحة بأسلوب يتصف بالكفاءة والفعالية"¹.

ثانيا: محددات الأداء:

وتنقسم هذه المحددات إلى محددات داخلية ومحددات خارجية:²

1- المحددات الداخلية: وتتمثل فيما يلي:

الجهد: وهو الجهد الناتج من حصول العامل على الدعم والحافز والذي يترجم إلى الطاقات الجسمية والحركية والعقلية التي يبذلها العامل لأداء مهمته.

القدرات: ونعني بها تلك الخصائص والمهارات الشخصية اللازمة لأداء الوظيفة وتسمى أحيانا بالكفايات أو بالسمات.

إدراك الدور: ويشير إلى الاتجاه الذي يعتقد العامل أنه من الضروري توجيه جهوده في العمل، بمعنى أن أداء العامل يتحدد بمدى فهمه للدور الذي يقوم به أو يمارسه من خلال الوظيفة التي يعمل بها.

2- المحددات الخارجية: هناك عناصر أو محددات تخرج عن سيطرة العامل وتؤثر في الأداء وتتمثل فيما يلي:

¹ - هاشم حمدي رضا، الإصلاح الإداري، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 134.

² - إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة وتقييم الأداء الوظيفي (بين النظرية والتطبيق)، دار جرير للنشر والتوزيع، البحرين، 2013، ص 113 - 114.

متطلبات العمل: وتتعلق بكل من الواجبات والمسؤوليات والأدوات والتوقعات المأمولة من العامل إضافة إلى الطرق والأساليب والأدوات والمعدات المستخدمة في ممارسة العامل لمهامه وأعماله.

البيئة التنظيمية: وتشير إلى البيئة التنظيمية السائدة في المؤسسة التي تؤدي الوظيفة فيها وتشمل عادة كل من مناخ العمل، الإشراف، توفر الموارد، الأنظمة الإدارية...

البيئة الخارجية: تؤثر البيئة الخارجية للتنظيم الذي يعمل به العامل على أدائه، حيث تتأثر كل متطلبات العمل والكفاءات أو المهارات وبيئة التنظيم بالعوامل الخارجية سلباً أو إيجاباً ويصب هذا التأثير في النهاية على أداء الموظف.

ثالثاً: أنواع الأداء.

هناك عدة معايير على أساسها يتم تصنيف الأداء ومن بين هذه المعايير هناك معيارين أكثر استعمالاً في تصنيف الأداء هما معيار الشمولية ومعيار الطبيعة¹

1- **حسب معيار الشمولية:** يمكن تقييم الأداء إلى:

- **الأداء الكلي:** وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية، الشمولية، الأرباح، النمو،... الخ.

- **الأداء الجزئي:** وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن ينقسم حسب المعيار الوظيفي إلى: أداء وظيفة المالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة التموين، أداء وظيفة الإنتاج وأداء وظيفة التسويق.

ونشير إلى أن الأداء الكلي للمؤسسة في الحقيقة هو نتيجة تفاعل أداء أنظمتها الفرعية كما يؤكد ذلك أحد الباحثين، يرى أن دراسة الأداء الشامل للمؤسسة يفرض أيضاً دراسة الأداء على مستوى مختلف وظائفها.

¹ - عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية (مفهوم وتقييم)، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة خيضر بسكرة، العدد 01، نوفمبر 2001، ص 89.

2- حسب معيار الطبيعة: ويصنف الأداء وفق هذا المعيار إلى:

- الأداء الاقتصادي: يقترن بوجود أهداف اقتصادية تسعى المؤسسة لبلوغها، والمتجسدة في الفوائد التي تحققها جراء تعظيم نتائجها مع تخفيض مستوى استخدام مواردها.
- الأداء الاجتماعي: وهو مرتبط بالأداء الاقتصادي، الذي يرافقه التزام اجتماعي داخلي وخارجي نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها، وهذا الأداء له أهمية كبيرة في التأثير على صورة المؤسسة في المحيط الذي تنشأ فيه.
- الأداء التقني: وهو يمثل قدرة التجهيزات التقنية على القيام بمهمتها على أحسن حال، سواء تعلق الأمر بدقة المعلومات، توفيرها في الوقت المناسب.
- الأداء السياسي: وهو يعبر عن محاولات المؤسسة للتأثير على النظام السياسي الذي تتواجد فيه وفق القوانين والتشريعات المفروضة عليها لإصدار امتياز لصالحها يدعم تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: مدخل إلى تقييم الأداء.

أولاً: تعريف تقييم الأداء:

تعني عملية تقييم الأداء بالنسبة للمنشأة دراسة وتقييم نشاط المنشأة لقياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة مسبقاً للوقوف على واقع أداء المنشأة والانحرافات التي قد تحصل بهدف اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجتها، وعليه فإن العملية تستخدم للحكم على كفاءة أداء المنشأة في استغلال الموارد الاقتصادية وفي تحقيق الأهداف التي أقيمت من أجلها المنشأة.¹

وتقييم الأداء ليس هو النهاية بذاتها، إنما هو مطلوب لتقديم المعلومات الضرورية لإعداد التوصيات الإدارية الملائمة، وإجراء مناقشات التغذية الراجعة المفيدة للعاملين، ويحدد المواقع التي تتطلب إجراء تعديل أو تحسين في الأداء، ويوفر التقييم سجلات مكتوبة تعزز أي إجراء قد يتخذ للتطوير أو للتمييز بين العاملين.²

¹ - مدحت كاظم القريشي، الاقتصاد الصناعي، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص 232.

² - محمد قدرى حسن، إدارة الأداء المتميز، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص 167.

ثانيا: مبادئ تقييم الأداء:

هناك مجموعة من المبادئ يجب مراعاتها عند ممارسة عملية التقييم نذكر منها:¹

- ارتباط تقييم الأداء المؤسسي بالنشاط أو الوحدة موضوع التقييم، ويجد ذلك نابعا من اختلاف الأنشطة، مما يؤدي إلى واقعية نتائج التقييم وتحقيقه لأهدافه؛
- أن تكون نتائج التقييم إيجابية، بمعنى أن يؤدي إلى تحسين الأداء ورفع الكفاءة، وتحقيق الأهداف المرجوة؛
- الاستمرار في عملية تقييم الأداء، فلا تقتصر عملية تقييم الأداء على فترة محدودة، وإنما يجب أن تتم بصفة دورية ومنظمة على فترات، حتى يمكن الكشف عن الانحرافات ومواجهتها قبل تشعبها داخل المنظمة.

ثالثا: فوائد تقييم الأداء:

يمكن لتقييم الأداء أن يفيد فيما يلي:

- زيادة ولاء الموظف للشركة؛
- حماية الشركة أو المشروع ضد قضايا التمييز؛
- إرشاد المسؤول وإرشاد الموظف لما يجب أدائه لتحسين مهارات العمل؛²
- تنفيذ العاملين أعمالهم بدقة، أي عندما يشعر العامل أن هناك تقييم للأعمال فإنه يحاول أن يقوم بأداء عمله بأفضل صورة لديه؛
- رفع الروح المعنوية وتعزيزها من خلال رضا المسؤولين عن العاملين؛
- إن تقييم الأداء وفق معايير معتمدة تضمن عدم التحيز بين العاملين لاعتمادها على أسس علمية، وبالتالي يشعر العاملون بالعدالة في توزيع الحوافز.³

¹- المرجع السابق، ص 186.

²- يورك برس، تقييم الأداء، مكتبة لبنان ناشرون، بيروت، 2007، ص 16

³- حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية (المفهوم والممارسة)، دار الحامد، عمان، 2011، ص 57.

رابعاً: خطوات تقييم الأداء:

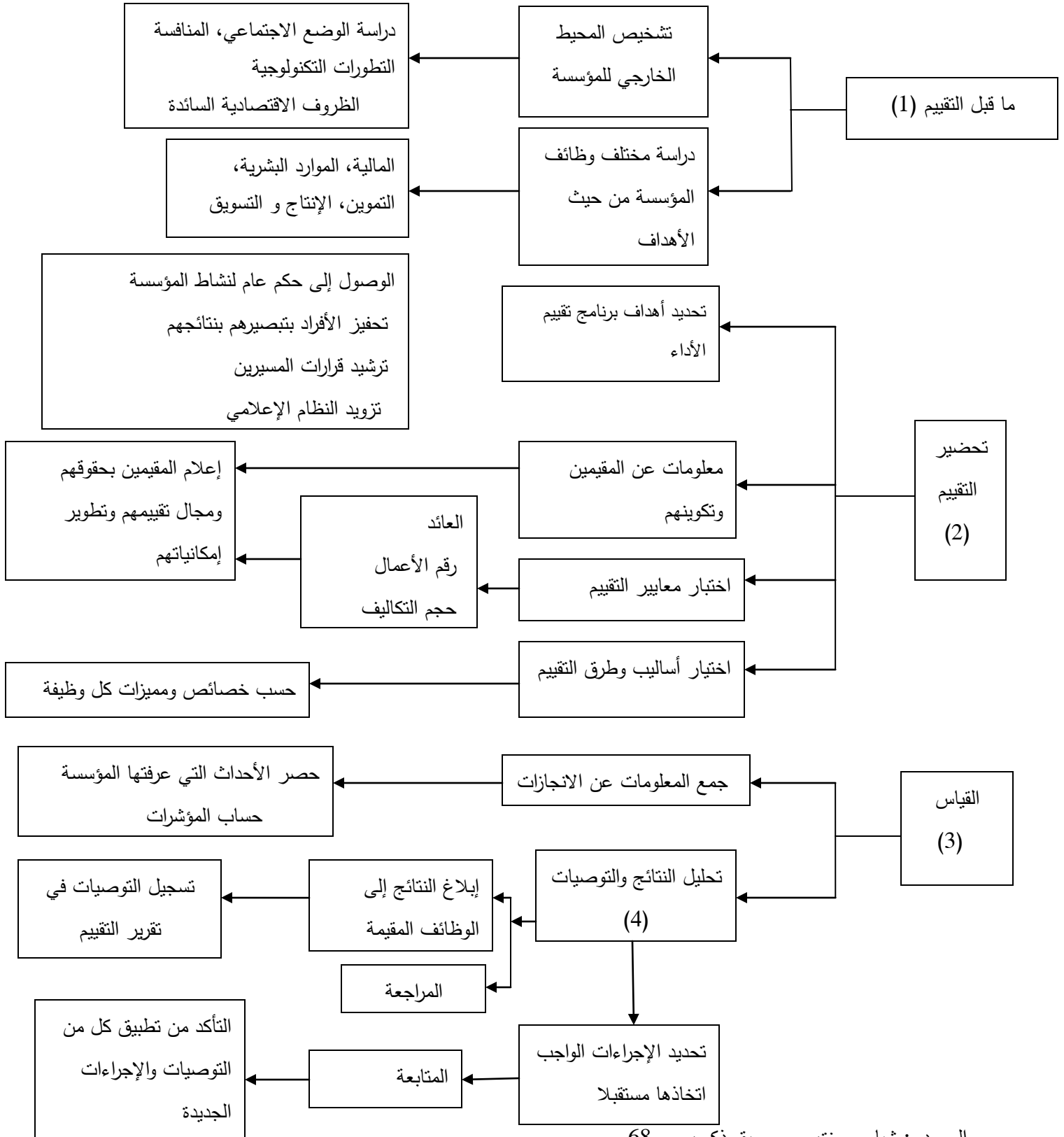
تمر عملية تقييم الأداء بأربع مراحل رئيسية وهي:¹

- **مرحلة ما قبل التقييم:** ويتم في هذه المرحلة تشخيص المحيط الخارجي للمؤسسة من حجم المنافسة ودرجة التعقيد التكنولوجي المستخدم بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية السائدة، كما يتم أيضاً دراسة مختلف وظائف المؤسسة من حيث الأهداف المسطرة على مستوياتها؛
- **مرحلة تحضير التقييم:** وهنا يتم تحديد الأهداف من عملية تقييم الأداء بالإضافة إلى جمع المعلومات عن المقيمين وتحديد نوعية المعايير المستخدمة في عملية تقييم الأداء، ومن ثم اختيار الأساليب والطرق المناسبة للتقييم؛
- **مرحلة القياس:** في هذه المرحلة يتم جمع المعلومات عن الإنجازات المحققة من قبل العاملين أو الوحدات الوظيفية داخل المؤسسة وذلك لغرض حساب مختلف المؤشرات والنسب المساعدة لعملية التقييم، ومخرجات هذه المرحلة هي مدخلات المرحلة اللاحقة؛
- **مرحلة تحليل النتائج وتوجيه التوصيات:** وهي المرحلة الأخيرة من عملية تقييم الأداء، ويتم فيها تحليل مختلف النتائج التي توصلت إليها مرحلة القياس وإبلاغ النتائج إلى مختلف الوظائف المقيمة، كما تتضمن هذه المرحلة أيضاً تحديد الإجراءات والتوجيهات الضرورية لتفادي الأخطاء السابقة مع متابعة عملية تطبيقها من طرف الجهات المعنية.

¹ - شباح حمزة، تطبيق مبدأ التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، جامعة جيجل، 2013/ ص 69.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية في تقييم الأداء

شكل رقم (04): عملية تقييم الأداء في المؤسسة.



المصدر: شباح حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

المطلب الثالث: الأسس العامة في تقييم الأداء:

هناك مجموعة من الأسس العامة التي يجب اعتمادها في تقييم الأداء وهي:¹

تحديد أهداف المشروع: إن الغاية الأساسية لأي مؤسسة هي تحقيق هدف رئيسي وجملة من الأهداف الثانوية الأخرى.

وقد تعارف الباحثون في مجال تحديد الأهداف على عدد من المجالات وأوجه نشاط المشروع التي يجب أن تحدد الأهداف بالنسبة لها، كما يلي:

- المجال التسويقي؛
- مجال التجديد والابتكار أو زيادة الإنتاجية؛
- القيمة المضافة؛
- الموارد الأولية والمادية الخاصة بالتمويل؛
- الربحية؛
- أداء العاملين وتطويرهم؛
- المسؤولية اتجاه المجتمع؛
- الموازنة بين الأهداف القصيرة، المتوسطة والطويلة المدى.

تحديد الخطط التفصيلية لإنجاز الفعاليات التي تمارسها المؤسسة:

إن استمرار العملية الإنتاجية بالصورة المطلوبة يتطلب وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات الوحدة الإنتاجية، يقتضي أن تحدد الخطط التفصيلية في ضوء ما يلي:

- وضوح الرؤيا بالنسبة لتلك الأهداف بحيث تكون محدودة ويمكن الوصول إليها بعيدا عن الغموض والاجتهاد والحكم الشخصي؛
- أن تغطي الأهداف جميع أوجه النشاط الاقتصادي المرتبط بعمل المؤسسة؛
- ضرورة التنسيق بين أهداف النشاطات المختلفة للمؤسس؛

¹ - عقيل جاسم عبد الله، تقييم المشروعات (إطار نظري وتطبيقي)، ط2، دار مجدلاوي للنشر، عمان، 1999، ص 194-196.

- أن يشترك في صياغة الأهداف واستيعابها وقبولها، الأفراد الذين سوف يساهمون في تحقيقها ضمن حدود مسؤولياتهم؛
- أن تكون الأهداف قابلة للتكيف مع تغير الظروف إلى جانب الالتزام في تنفيذها عندها لا تستجد ظروف تحقيق هذا التنفيذ.

تحديد مراكز المسؤولية:

إن عملية تقييم الأداء لا تقتصر على معرفة مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، بل يتعدى ذلك إلى تفسير الانحرافات وتحليلها وتشخيص أسبابها ومن ثم ردها إلى الجهات المسؤولة عنها، مما يستدعي تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتحديد بوضوح ولكل مركز من المراكز، لكي يتم ربط الانحرافات بالمراكز التي أخطت في إنجازها بالمستوى والكفاءة المطلوبة منها ومن ثم مساهمة تلك المراكز في وضع الحلول العملية الناجحة للتغلب عليها أو الحد منها.

تحديد معايير الأداء الاقتصادي:

إن عملية تحديد المعايير تعتبر من الخطوات الأساسية في عملية التقييم، ولكن تعدد هذه المعايير أصبح يمثل مشكلة صعبة في الوقت الحاضر، بحيث أصبحت هناك استحالة تطبيقية في استخدام كافة المعايير سواء التجارية منها أو الاجتماعية.

فهناك عدة أمور تؤخذ بعين الاعتبار عند اختيار المعيار أو المعايير المناسبة لدراسة كفاءة الأداء الاقتصادي، وتختلف هذه المعايير من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة العملية الإنتاجية التي تؤديها، وبإختلاف الأهداف المرسومة لها من فترة زمنية لأخرى.

وجود جهاز مناسب للقيام بتقييم الأداء:

إن عملية تقييم الأداء تستلزم وجود جهاز مناسب للرقابة يختص بمتابعة ومراقبة التنفيذ الفعلي لنشاط الوحدة الإنتاجية من جوانبه، ويقوم بتسجيل النتائج التي يتمخض عنها التنفيذ.

ونظرا للصلة الوثيقة بين فاعلية الرقابة ومدى دقة وصحة البيانات والمعلومات المسجلة، فإن تطوير أجهزة الاتصال في المشروع يعتبر أمرا ضروريا بغية الحصول على المعلومات المطلوبة لمختلف الأغراض وبالذقة اللازمة.

المراحل الأساسية لتقييم الأداء:

يمكن تلخيص المراحل الأساسية لتقييم الأداء بما يلي:

- التعرف على البرامج خطة التنفيذ؛
- التعرف على معايير ومقاييس الأداء؛
- قياس الأداء الفعلي للنتائج؛
- مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط؛
- تحديد الانحرافات والاختلافات والفروقات مع تحديد مراكز المسؤولية؛
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للحفاظ على الهدف المخطط.

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية كألية لتقييم الأداء.

تلعب الموازنات التقديرية دورا هاما في عملية تقييم الأداء وهذا من خلال مقارنة ما هو مخطط مع ما تم تنفيذه فعلا، وتحديد الانحرافات وتحليلها، مع تحديد المراكز المسؤولة عن هذه الانحرافات.

المطلب الأول: الرقابة على المبيعات.

أولا: انحراف النتيجة:

إن أول انحراف يحسب في المؤسسة هو انحراف النتيجة التي تمثل الهدف العام، تم تجزأ إلى انحرافات جزئية لتحديد العوامل المؤثرة على هذا الهدف.

ويحسب الانحراف الإجمالي بالفرق بين النتيجة الفعلية والنتيجة التقديرية وفق للعلاقة التالية:¹

¹ - السعيد بريش، نعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة عنابة، جامعة باتنة، العدد 01، 2011، 2012، ص 35، 36.

$$EG/R = RR - RP$$

حيث تمثل:

$$EG/R = \text{الانحراف الإجمالي للنتيجة.}$$

$$RR = \text{النتيجة الحقيقية.}$$

$$RP = \text{النتيجة التقديرية.}$$

تتكون النتيجة من العناصر التالية:

$$RR = VR - CDR - CPR - CAR$$

$$= (QR \times PR) - CDR - (QR \times CR) - CAR$$

حيث تمثل:

$$VR = \text{المبيعات الفعلية أو رقم الأعمال الفعلي}$$

$$QR = \text{كمية المبيعات الفعلية}$$

$$PR = \text{سعر البيع الحقيقي}$$

$$CDR = \text{مصاريف التوزيع الحقيقية}$$

$$CPR = \text{تكلفة الإنتاج الحقيقية للوحدات المباعة}$$

$$CR = \text{تكلفة الإنتاج الحقيقية للوحدة المباعة}$$

$$CAR = \text{التكاليف الحقيقية للإدارة.}$$

وتتكون النتيجة التقديرية من نفس العناصر والمستويات تقديرية وعند ربط هذه المكونات بالانحرافات

السابقة نجد العلاقة التالية:

$$EG/R = [(QR \times PR) - (QP \times PP)] + [(CDP - CDR)] + [(QP \times CR) - (QR \times CR)] + [CAP - CAR]$$

نلاحظ أن انحرافات النتيجة يتكون من ثلاث عناصر (مكونات) أساسية هي:

- انحرافات مرتبطة بوظيفة البيع؛
- انحرافات مرتبطة بوظيفة الإنتاج؛
- انحرافات مرتبطة بوظيفة الإدارة.

وكل انحراف من هذه الانحرافات سيتم تجزئته بالشكل الذي يكيه مع بنية المسؤوليات اللامركزية من جهة ومن جهة ثانية بما يسمح بتحديد طبيعة الأسباب.

ثانيا: انحراف المبيعات:

يقصد بها عملية مقارنة المبيعات الفعلية بالمبيعات التقديرية لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة، وفي حالة العكس نبحث عن الانحرافات وأسبابها والمتسببين فيها والإجراءات التصحيحية، وهناك أسلوبان للرقابة الأسلوب التحليلي والأسلوب المقارن:

أولا: الأسلوب التحليلي:

إن مبدأ تحليل الانحراف يمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة، وبافتراض أن هناك عنصران فقط وهما الكمية والسعر فالتحليل يكون بالشكل التالي:¹

الانحراف الكلي على رقم الأعمال = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المتوقع.

فإذا رمزنا كما يلي إلى كل من:

- الكمية الفعلية: Qr
- الكمية المتوقعة: Qp

¹ -Patrick boisselier :«contrôle de gestion, cours et applications», librairie vuibert, paris, 1999, pp 325 ,327

- سعر البيع الوحدوي المحقق (المطبق فعلا): Pr
- رقم البيع الوحدوي المتوقع: Pp
- رقم الأعمال المتوقع: CAp
- رقم الأعمال المحقق: CAr
- E/CA الانحراف على رقم الأعمال بحيث:

$$E/CA = CAr - CAp$$

$$CAr = Qr . Pr$$

$$CAp = Qp . Pp$$

ومنه فإن:

$$E/CA = (Qr . Pr) - (Qp . Pp) \dots\dots\dots(\times)$$

وإذا وضعنا ما يلي:

$$\Delta Q = Qr - Qp$$

$$\Delta P = Pr - Pp$$

فإن:

$$Qr = \Delta Q + Qp \dots\dots\dots 1$$

$$Pr = \Delta P + Pp \dots\dots\dots 2$$

وبعويض 1 في (×) نحصل على:

$$\begin{aligned} E/CA &= [(\Delta Q + Qp) \times (\Delta P + Pp) - (Qp . Pp)] \\ &= [(\Delta Q . \Delta P) + (\Delta Q . Pp) + (Qp . Pp)] - (Qp . Pp) \end{aligned}$$

$$= (\Delta Q. \Delta P) + (\Delta Q. Pp) + (\Delta P. Qp)$$

بحيث:

($\Delta Q. \Delta P$): يمثل الانحراف المختلط (سببه الكمية والسعر في آن واحد).

($\Delta Q.Pp$): يمثل الانحراف على الكمية (سببه الكمية فقط).

($P.Qp$) Δ : يمثل الانحراف على السعر (سببه السعر فقط)

1- حسب الافتراض الأول: (الانحراف المختلط سببه الكمية):

إذا افترضنا أن سبب الانحراف المختلط يقع على عاتق الجهة المسؤولة عن انحراف الكمية نجد:

$$E/CA= (\Delta Q. \Delta P) + (\Delta Q . Pp) + (\Delta P. Qp)$$

$$= [\Delta Q. (\Delta P + Pp)] + (\Delta P . Qp)$$

$$= (Qr - Qp)Pr + (Pr - Pp) Qp$$

بحيث:

($Qr - Qp$) Pr: يمثل الانحراف على الكمية (سببه الكمية بالدرجة الأولى).

($Pr + Pp$) qp: يمثل الانحراف على السعر (سببه السعر فقط).

2- حسب الافتراض الثاني (الانحراف المختلط سببه السعر):

إذا افترضنا أن سبب الانحراف المختلط يقع على عاتق الجهة المسؤولة على انحراف السعر، في هذه

الحالة نجد:

$$E/CA= [(\Delta Q. \Delta P) + (\Delta P . Qp)] + (\Delta Q. Pp)$$

$$= [\Delta P \times (Qr + \Delta Q)] + (\Delta Q . Pp)$$

$$=(Pr - Pp) Qr + (Qr - Qp) Pp$$

بحيث:

$(Pr - Pp)Qr$: يمثل الانحراف على السعر (سببه السعر بالدرجة الأول)

$(Qr - Qp) Pp$: يمثل الانحراف على الكمية (سببه الكمية فقط).

ثانياً: الأسلوب المقارن:

يقوم هذا الأسلوب على مقارنة مبيعات المؤسسة على مبيعات مؤسسات مماثلة تنتمي لنفس قطاع النشاط، مقارنة بعض النسب الخاصة بالمبيعات كالربح الصافي على المبيعات، نسب تطور المبيعات، الحصة السوقية ... في المؤسسة مقارنة مع النسب المحققة في المؤسسة المماثلة، والذي من شأنه إظهار مدى فعالية تسيير المبيعات في المؤسسة وتقييم جهودات مديرية المبيعات، وبالتالي فإن هذا الأسلوب يسمح بالمقارنة الإجمالية ولا يسمح بتقييم تسيير مبيعات كل منتج على حدى كما هو الحال في الأسلوب التحليلي.¹

المطلب الثاني: الرقابة على موازنة الإنتاج.

في هذا المطلب سوف نتناول تحليل الانحراف في موازنة الإنتاج وتحليل الانحراف في تكاليف الإنتاج

أولاً: تحليل الانحراف في موازنة الإنتاج.

الانحراف هو الفرق بين العملية التقديرية والعملية الفعلية وهو يساعد على اكتشاف الأخطاء ومصدرها وتحديد أسبابها.

يمكن إيجاد انحراف موازنة الإنتاج الفعلية بالنسبة للإنتاج المقدر وفق العلاقة التالية:²

انحراف الإنتاج = مقدار الإنتاج المقدر - مقدار الإنتاج الفعلي.

¹ - سترة العجلة، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² - سعاد شدرى معمر، محاضرات في الموازنات التقديرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، ص 27

إذا كان الناتج موجبا فذلك يعني وجود إضرابات (انحراف غير ملائم) وقد تفسر هذه الإضرابات ب:

- التقدير الخاطئ للمبيعات؛
- تأخر المادة الأولية أو التموينات مما يستدعي دراسة وتحليل موازنة التموينات؛
- تغيير مصادر توريد الخدمات لأسباب إدارية وأسباب غير إدارية؛
- التأخير بكميات غير مطابقة للمواصفات أو تالفة؛
- التأخر في التمويل.

وهناك عدة أسباب تؤدي إلى انحراف موازنة الإنتاج ومن بينها ما يلي:

- انحراف الأجور؛
- انحراف عوامل الإنتاج والناتج عن عدم التحكم في عملية الإنتاج (البيئة، المخزون)؛
- انحراف المادة الأولية والناتج عن عدم الفاعلية في استغلال الموارد؛
- انحراف الزمن؛
- عدم التوافق بين الأهداف والوسائل.

ثانيا: تحليل الانحراف على تكاليف الإنتاج:

قبل التطرق إلى تحليل الانحراف في تكاليف الإنتاج سوف نقوم بضبط تعاريف لبعض المصطلحات

المستخدمة في هذا العنصر والذي يتوجب علينا شرحها:

المعيار: وهو المقدار الأعظمي المسموح به لعناصر التكاليف اللازمة لإنتاج وحدة منتج لها مواصفات محددة، يراد إنتاجها وفقا لمستوى مخطط للطاقة الإنتاجية في ظل ظروف إنتاجية محددة، وهو يحدد على أساس علمي في ظل الكفاية الجيدة لاستخدام عوامل الإنتاج، ويقام على قاعدة العلاقة النموذجية التي تربط بين عناصر التكاليف وبين وحدة النشاط أو الإنجاز، ويعتبر أداة هامة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.¹

التكاليف المعيارية: هي تكاليف محددة مقدما (قبل البدء بالعملية الإنتاجية) ويقاس هذا التقدير على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية وتعتبر أساسا لفرض الرقابة الفعالة الناجمة

¹ - نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية، عمان، 2003، ص 237.

عن تحديد الانحرافات سواء كانت انحرافات ملائمة (عندما تكون الكلف الفعلية أقل من الكلف المعيارية) أو انحرافات غير ملائمة (عندما تكون الكلف الفعلية أكثر من الكلف المعيارية).¹

1- انحراف تكلفة المواد الأولية:

الانحراف الإجمالي يساوي الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية ويحسب الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة كالتالي:²

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

حيث أن:

التكلفة الفعلية للمواد = الكمية الفعلية المستخدمة من المواد × السعر الفعلي.

الكمية الفعلية المستخدمة من المواد = وحدات الإنتاج الفعلي × الكمية الفعلية للوحدة.

و:

التكلفة المعيارية للمادة = الكمية المعيارية من المواد اللازمة للإنتاج الفعلي × السعر المعياري.

الكمية المعيارية من المواد = وحدات الإنتاج الفعلي × الكمية المعيارية للوحدة اللازمة للإنتاج الفعلي.

ويتم تحليل الانحراف الإجمالي للمواد إلى انحراف الكمية وانحراف السعر:³

انحراف كمية المواد = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) × السعر المعياري.

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

وكمية المواد وسعر المواد هما أيضا بدورهما يتم تحليلهما كما يلي:

¹ - إسماعيل يحيى التكري، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 215.

² - عبد الحي عبد الحي مرعي، محمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص

237 - 238.

³ - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 347، 348.

أ/ تحليل انحراف الكمية:

قد يتطلب إنتاج المنتج استعمال أنواع متعددة من المواد تستعمل في الإنتاج بنسب محددة في مواصفات المنتج، ولكن قد تختلف نسب مزج المواد الفعلية عن نسب المزج المعيارية، إن تغير نسب المزج قد تؤدي إلى تغير الكمية الفعلية المستعملة عن الكمية المعيارية وهذا ما يسمى بانحراف المزيج (أو التشكيلة)، في كثير من الأحيان لا تساوي وحدات سلع تامة الصنع نفس الوحدات المستعملة من المواد المباشرة لما ينتج عنه ما يسمى بانحراف الغلة الإنتاجية (أو المردود) والمجموع الجبري لهذين الانحرافين يمثل صافي انحراف كمية المواد.¹

انحراف المزيج:

يحسب انحراف المزيج لكل صنف من المواد الأولية كما يلي:²

انحراف المزيج: [(الكمية الفعلية لمجموع المواد الأولية المستخدمة × نسب المزج المعيارية للصنف) - (الكمية الفعلية المستخدمة من الصنف)] × السعر المعياري للصنف.

انحراف الغلة (المردود):

ويقيس الكفاءة التي على أساسها يتم استخدام إجمالي (أو مجموع) الكمية المادية من المواد كلها

بصرف النظر عن نوعها وبافتراض ثبات نسب مزجها.³

ويتم حساب انحراف الغلة كما يلي:⁴

انحراف الغلة = (مجموع الكميات الفعلية - مجموع الكميات المعيارية) × متوسط السعر المعياري.

حيث أن:

¹ - <https://accdicussion.com/acc143.html>. 27/ 03/ 2021

² - علي أحمد أبو حسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، القاهرة، 1997، ص 124.

³ - محمود علي الحياي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص 252.

⁴ - حاب الله شريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة،

2009/2008، ص 92.

$$\text{متوسط السعر المعياري} = \frac{\text{مجموع التكلفة المعيارية للمواد}}{\text{مجموع الكميات المعيارية للمواد}}$$

ب/ تحليل انحراف السعر:

وينشأ هذا الانحراف نتيجة اختلاف السعر الفعلي عن السعر المعياري وهناك نوعان من انحراف السعر وهما: انحراف سعر المواد المستعملة، انحراف سعر المواد المشتراة.¹

انحراف سعر المواد المستعملة:

عندما تسجل المواد المشتراة في الدفاتر فإنها تسجل بالسعر الفعلي وبما أن انحراف سعر المواد المستعملة يحتسب عن صرف المواد من المخازن إلى المراكز الإنتاجية فإنه يمثل الفرق بين السعر المعياري والسعر الفعلي للوحدة الواحدة مضروباً في الكمية المستعملة وبذلك فإن:

$$\text{انحراف سعر المواد المستعملة} = (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي}) \times \text{الكمية الفعلية المستخدمة.}^2$$

انحراف سعر المواد المشتراة:

هو الفرق بين السعر المعياري والسعر الفعلي للوحدة الواحدة من المواد مضروباً في الكمية المشتراة أي أن هذا الانحراف يظهر عندما تسجل المواد المشتراة في الدفاتر بالسعر المعياري ويكون حساب الموردين دائن بقيمة (كمية المشتريات بالسعر الفعلي) وبذلك فإن انحراف سعر المواد المشتراة يحتسب وقت إثبات القيد الخاص بالمواد المشتراة، ولا نحتاج إلى حساب انحراف السعر عند صرف المواد من المخازن إلى مراكز الإنتاجية.

ويتم حساب سعر المواد المشتراة على النحو التالي:

$$\text{انحراف سعر المواد المشتراة} = (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي}) \times \text{الكمية المشتراة.}^3$$

¹ -نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص 264.

² - المرجع نفسه، ص 265.

³ - المرجع السابق، ص 266.

2- أسباب انحراف تكلفة المواد الأولية: ويتم تقسيمها إلى أسباب انحراف الكمية وأسباب انحراف

السعر:

أ/ أسباب انحراف الكمية: هناك عدة أسباب قد تؤدي إلى انحراف الكمية أهمها ما يلي:

- عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج؛
- الاعتماد على معايير متشددة يصعب أو يستحيل تحقيقها؛
- عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد؛
- اختلاف نسب المزيج الفعلية عن نسب المزيج المعيارية؛
- رداءة المادة المستلمة؛¹
- سوء استخدام المواد في الأقسام الإنتاجية؛
- عدم ملائمة المعادلة الفنية للإنتاج وعدم الالتزام بها؛
- ضعف كفاءة ومهارة العاملين؛
- كثرة العطلات في المكين وقدمها.²

ب- أسباب انحراف السعر: يمكن أن ترجع الانحرافات في السعر إلى عدة أسباب أهمها:

- عدم الدقة في معايرة سعر المواد المباشرة، سواء كان ذلك لعدم إجراء أبحاث السوق بصورة سليمة أو عدم مراعاة تغير الظروف الاقتصادية وظروف العرض والطلب في الأسواق؛
- الخطأ في تسليم المواد من المخازن: وذلك من خلال قيام مسؤول المخازن بتسليم مواد أولية بمواصفات وأسعار مختلفة عن تلك المحددة في المعايير؛
- أسباب تتعلق بقرارات الإدارة: وهذه القرارات تكون مرتبطة بسياسة المنشأة ومدى توافر السيولة؛

¹ - زعيمش عايدة، ركيمة زينب، دور التكاليف المعيارية في تفعيل الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، جيجل، 2018/2019، ص 56.

² - زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العدد 22، 2009، ص 232.

- التقلبات الغير متوقعة في أسعار المواد: وتحدث هذه التقلبات في فترات قصيرة نتيجة عوامل أو ظروف خارجة عن سيطرة إدارة الشركة.¹

3- انحراف تكلفة اليد العاملة:

تتشابه انحرافات تكلفة المواد الولية مع انحرافات تكلفة الأجور المباشرة من حيث أنواع الانحرافات وعناصر التكلفة، فكما هو الحال في تكلفة المواد المباشرة تتطوي تكلفة الأجور المباشرة على كل من عامل الزمن وعامل معدل الأجر كالتالي:²

الانحراف الإجمالي للأجور = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية.

وتتكون هاتان التكلفتان كما يلي:

التكلفة المعيارية للأجور = الزمن المعياري × المعدل المعياري

التكلفة الفعلية للأجور = الزمن الفعلي × المعدل الفعلي

وينقسم الانحراف الإجمالي للأجور إلى انحرافين هما: انحراف زمن العمل وانحراف المعدل أي أن

الانحراف الإجمالي للأجور هو:

الانحراف الإجمالي للأجور = انحراف زمن الأجر + انحراف معدل الأجر

حيث:

انحراف زمن الأجر (الوقت)³: (عدد ساعات العمل الفعلية - عدد الساعات المعيارية المسموح بها

للإنتاج الفعلي) × معدل الأجر المعياري للساعة.

و:

¹ - عبد الله جميل عبد الله ابو معيلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، رسالة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص 106، 107.

² - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 154.

³ - هدية علي محمد الحشاش، محمد محمود أحمد صابر، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة، القاهرة، 2005، ص 110.

انحراف معدل الأجر¹ = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × ساعات العمل الفعلية

تحليل انحراف الزمن (الوقت) العمل:

تتطلب عمليات الإنتاج أحيانا استخدام عمال مختلفي المؤهلات والمهارات والأجور، وقد يلجأ قسم الإنتاج في أحيان أخرى إلى إحلال عمال من فئة ذات مهارة معينة مكان عمال من فئة ذات مهارة أخرى بسبب تغيب بعض العمال مثلا، أو نتيجة لتعيين عمال في أماكن لا تتناسب مع مؤهلاتهم، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء انحراف في نسبة تركيبة (مزيج) العمال المنفذين.

ومن جهة أخرى، قد يختلف الزمن الفعلي للإنتاج عن الزمن المعياري المحدد لهذا الإنتاج الأمر الذي يؤدي إلى نشوء انحراف الكفاءة ويتضح نتيجة لذلك أن انحراف الزمن تجزئه إلى انحراف مزيج العمل وانحراف إنتاجية العمل.²

انحراف مزيج العمل (نسبة تركيبة العمل): يقيس انحراف نسبة التركيبة أثر التغير في نسبة هذه التركيبة، أي أثر الانتقال من النسبة المعيارية لتركيبية اليد العاملة إلى النسبة الفعلية لهذه التركيبة يحسب بالشكل التالي:³

انحراف المزيج = التكلفة وفق نسبة التركيبة الفعلية - التكلفة وفق نسبة التركيبة المعيارية.

انحراف الإنتاجية (الكفاءة): إن انحراف الكفاءة هو نوع من انحراف زمن العمل لمجموعة فئات العمال وليس لكل فئة على حدة لذلك يجب تحديد متوسط المعدل المعياري المرجح لمجموعة فئات العمال.

يحسب وفق المعادلة التالية:⁴

انحراف الكفاءة = (مجموع الزمن الفعلية - مجموع الزمن المعيارية) × متوسط المعدل المعياري.

حيث أن:

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 244.

² - حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 95.

³ - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة خان، مرجع سبق ذكره، ص 167.

⁴ - المرجع نفسه، ص 168.

$$\text{متوسط المعدل المعياري} = \frac{\text{مجموع التكلفة المعيارية للأجور}}{\text{مجموع الزمن المعياري}}$$

4- أسباب انحراف تكلفة اليد العاملة: يمكن تقسيم أسباب انحراف تكلفة اليد العاملة إلى أسباب انحراف وقت العمل وأسباب انحراف معدلات الأجور.

أ/ أسباب انحراف وقت العمل: هناك عدة أسباب نذكر منها:

- التدريب الضعيف للعاملين وأعمال الماكينات واستخدام مواد الخام رديئة الجودة التي ينتج عنها قضاء وقت أطول في تنفيذ العملية الإنتاجية؛
- اختلاف مهارة العاملين؛¹
- عدم استقرار العمالة وكثرة دورات العمال؛
- عدم تطوير وتحسين نظم الإنتاج؛
- أخطاء في تحليل الأجور وقت الإنتاج؛
- عدم واقعية المعيار.²

ب/ أسباب انحراف معدلات الأجور: ينجم انحراف معدلات الأجور عن الأسباب الآتية:³

- عدم الدقة في معايرة المعدلات: قد ينتج هذا الأمر لعدم مراعاة الدقة في تصنيف العاملين عند حساب معدلات معيارية لأجورهم أو عدم استقاء لجنة إعداد المعايير للدراسات الكافية لحساب المعدلات، وعلى لجنة إعداد المعايير تعديل معدلات الأجور المعيارية لجعلها واقعية؛
- الارتفاع غير المتوقع في معدلات الأجور: وهذا الارتفاع قد يكون مرده إلى ضغوط من نقابات العمال أو بصدور تشريعات حكومية تحدد حد أدنى للأجور أو نتيجة التضخم الاقتصادي، الأمر الذي يجعل المعدلات المعيارية غير ملائمة ويتوجب إعادة النظر فيها وإعداد معدلات معيارية جديدة ويتوجب إعادة النظر فيها وإعداد معدلات معيارية جديدة ملائمة؛
- عدم تعديل معدلات أجور بعض العاملين نتيجة العلاوات الدورية والترقيات؛

¹- نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 275.

²- زهير خضر ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 08.

³- عبد الله جميل أبو معلق، مرجع سبق ذكره، ص 117.

- عدم تناسب مؤهلات وكفاية العاملين المستخدمين مع المعدلات المطلوبة أو زيادة عدد العاملين عن العدد المطلوب أو عدم تناسب كفاءة العاملين مع الأعمال الموكولة إليهم.

5- انحراف التكاليف غير المباشرة:

تتكون التكلفة المعيارية للمصاريف غير المباشرة للقسم من المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة.

أ/ انحراف التكاليف الإضافية الثابتة:

يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف الإضافية الثابتة كالتالي:¹

الانحراف الإجمالي = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المحملة معياريا.

حيث أن:

التكاليف الثابتة المحملة معياريا = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي.

يحلل الانحراف الإجمالي إلى انحراف خطة وانحراف طاقة كما يلي:²

انحراف الخطة = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي.

حيث أن:

التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط الفعلي.

انحراف الطاقة = التكاليف المعيارية لمستوى النشاط الفعلي - التكاليف الثابتة المحملة معياريا.

¹ - زعيمش عابدة: ركيمة زينب، مرجع سبق ذكره، ص 67.

² - المرجع نفسه، ص 68.

أسباب انحراف الطاقة: هناك عدة أسباب نذكر منها:¹

- انخفاض الطلب على المنتجات بسبب ارتفاع الأسعار أو عدم وجود حملات إعلانية؛
- استخدام عمالة غير ماهرة وغير مدربة مما يؤدي إلى حدوث أعطال بالآلات؛
- عدم وجود صيانة منتظمة للآلات؛
- عدم الانسيابية في تدفق مستلزمات الإنتاج السلعية أو الخدمية؛
- وضع قيود جديدة على استيراد المواد الأولية أو قطع الغيار.

ب/ انحراف التكاليف الإضافية المتغيرة:

يحلل انحراف التكاليف الإضافية المتغيرة إلى انحراف إنفاق وانحراف كفاءة كما يلي:²

انحراف الإنفاق = التكلفة المتغيرة الفعلية - التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي.

حيث أن:

التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × مستوى النشاط الفعلي.

انحراف الكفاءة = التكلفة المتغيرة لمستوى النشاط الفعلي - التكاليف المتغيرة المحملة معياريا

أو بعبارة أخرى:

انحراف الكفاءة = معامل التحميل المعيارية للتكاليف المتغيرة × (مستوى النشاط الفعلي - مستوى

النشاط المعياري للإنتاج الفعلي)

¹ - عبد الله جميل أبو معلى، مرجع سبق ذكره، ص 129.

² - زعيمش عابدة، ركيمة زينب، مرجع سبق ذكره، ص 68.

أسباب انحراف التكاليف الإضافية المتغيرة:

وتقسم إلى قسمين:¹

أسباب انحراف الإنفاق: نذكر أهمها:

- ارتفاع في أسعار معدلات عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛
- حجم الخطأ في إعداد تقديرات هذه العناصر في الموازنة؛
- الضياع والإسراف في استخدام هذه العناصر بمعنى المبالغ التي تم إنفاقها على هذه البنود ومدى حاجة تلك البنود لها.

أسباب انحراف الكفاءة: تتمثل فيما يلي:

هذا انحراف يعبر عن مدى الكفاءة في استخدام الطاقة المتاحة، وحتى يمكن حساب الخسارة في التكاليف الثابتة الناتجة عن سوء استخدامها، ويرجع أسباب هذا الانحراف إلى نفس أسباب انحراف الطاقة (الكفاءة) في استخدام عنصر العمل المباشر والتي سبق الإشارة إليها في العنصر السابق لانحراف التكاليف الثابتة.

المطلب الثالث: التكاليف القابلة للرقابة ومراكز المسؤولية.

لنجاح نظام محاسبة المسؤولية يجب إعداد تقرير لكل مركز مسؤولية، وأن يتم إعداد هذا التقرير بصورة دورية، وأن يركز على البنود القابلة للرقابة ولزيادة فاعليته يجب أن يحتوي التقرير على مقارنة بين الأرقام الفعلية والمتوقعة وتحديد الانحراف بينهما، وفي هذا المجال قد يثور التساؤل حل ضرورة وضع البنود غير القابلة للرقابة في تقرير مركز المسؤولية، هنا نجد اختلاف في الآراء، فالبعض يفضل أن تركز التقارير على البنود التي يكون الشخص مسؤولاً عنها وبالتالي ترى هذه الفئة أنه لا داعي لوجود هذه العناصر غير قابلة في تقرير الأداء. وعلى الجانب الآخر يرى فريق آخر ضرورة إدراج التكاليف غير القابلة للرقابة في تقارير الأداء لأن ذلك يساعد في مزولة رقابة غير مباشرة على هذه البنود لأن الشخص الذي يعرف بأن نفقاته تعرض على الآخرين يحاول تقليصها حتى لا يتم انتقاده من قبلهم وخاصة من قبل رؤوسيه لذلك

¹ - عبد الله جميل أبو معيق، مرجع سبق ذكره، ص 128.

يجب على مصمم النظام اتخاذ موقف محدد بخصوص هذه البنود، وإذ تقرر إدراجها أن يتم التمييز بينها وبين البنود القابلة للرقابة بصورة واضحة.

شكل مراكز المسؤولية:

لأغراض تقييم الداء يمكن تقسيم مركز المسؤولية إلى أربع مجموعات هي:

1- مراكز التكاليف

2- مراكز المبيعات

3- مراكز الربحية

4- مراكز الاستثمار

مراكز التكاليف:

تعد مراكز التكاليف أصغر مراكز المسؤولية حجماً في المنشأة، وتقتصر مسؤوليتها على استخدام عناصر التكاليف لإنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات، وتختلف عن بعضها من حيث القدرة على ربط عناصر التكاليف بالمخرجات، ففي بعض هذه المراكز التي يمكن عمل ذلك، ويمكن استخدام التكاليف المعيارية في رقابة تكاليف هذه المراكز، أما في مراكز التكاليف التي يصعب فيها الربط بين المدخلات والمخرجات، كما هو الحال في مراكز الصيانة والمحاسبة، ومركز النقل ومناولة المواد والقسم القانوني يمكن استخدام الموازنات التخطيطية لرقابة إنفاقها وهذا يجب عدم السماح لها بتجاوز مخصصاتها الواردة في الموازنات.¹

مراكز المبيعات:²

إن الأقسام بها تضعه من سياسات سعرية، وما تحدده برامج تسويقية تكون مسؤولية عما يتحقق للمنشأة من إيرادات تكون معياراً لتقييم أداء المسؤولين فيها، وما يعطي هذا القياس فاعلية أكبر شمولية - إلى جانب الإيرادات كمعيار للتقييم - عناصر التكاليف التسويق والربحية التي تستخدم بطرح التكاليف من الإيرادات.

¹ - محمد تيسير عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص 330، 331.

² - سعد صادق بحيري، إدارة توازن الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 192.

مراكز الربحية:¹

يعرف مركز الأرباح على أنه وحدة إدارية يتم تفويض مديرها سلطة الرقابة على إيراداتها، وهذا يتطلب منحه سلطة تحديد المنتجات التي سيتعامل بها، وأسعار بيعها والمناطق الجغرافية التي تغطيها نشاطات المبيعات، وبذلك يقاس نجاح مدير هذا المركز بمدى تحقيقه لموازنة الأرباح المخططة يتم قياس ذلك باستخدام رقم انحراف الأرباح وهذا ينتج عن اختلاف الأسعار الفعلية عن المخططة وحجم المبيعات الفعلية عن تلك الواردة في الموازنة لذلك فإن تحليل انحرافات الإيرادات من العوامل الهامة في الرقابة على الأداء في مراكز الأرباح ومن الأشياء التي تؤثر على انحراف الأرباح أسعار التحويل بين الأقسام ولهذا إذا رغبت الإدارة في قياس أداء المدير باستخدام رقم الأرباح فإن هذا المدير يجب أن يكون له سلطة قبول أسعار التحويل أو رفضها، وأن تترك له حرية تحديد الجهة التي تستطيع الشراء منها إذا كان ذلك لا يؤثر سلباً على مصلحة المنشأة النهائية.

مراكز الاستثمار:²

يعتبر مركز الاستثمار أوسع نطاقاً من مركز الربحية لأنه يتم تعويض رئيس سلطة الرقابة على الإيرادات والمصروفات، واقتراح مشروعات الاتفاق الرأسمالي، لذلك فإن على رئيس هذا المركز العمل على الموازنة بين الموارد الاقتصادية من أجل الحصول على أعلى معدل عائد على استثماراته، ويمكن التعبير عن معدل العائد على الاستثمار باستخدام المعادلة الآتية:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{الربح التشغيلي}}{\text{المبيعات}} \times \frac{\text{المبيعات}}{\text{الأصول العاملة}}$$

$$= \text{نسبة الربح} \times \text{معدل دوران الأصول}$$

وتشمل الأصول العامة جميع الأصول الثابتة التي تحت تصرف رئيس قسم الاستثمار وفي هذا المركز يتم محاسبة المسؤول عنه بمقدار العائد المحقق عن ما تم استثماره من موارد.

$$\text{العائد على الاستثمار} = \text{صافي الدخل} \div \text{المبالغ المستثمرة}$$

¹ - محمد تيسير عبد الحكيم لزجبيي، مرجع سبق ذكره، ص 334.

² - المرجع سابق، ص 336.

المطلب الرابع: تقارير الأداء.

أولاً: مفهوم تقارير الأداء:

1- تعريف تقارير الأداء: تمثل تقارير الأداء وسيلة للاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في الهيكل التنظيمي، وتتضمن هذه التقارير وصفا للأداء الفعلي لمراكز المسؤولية مقارنة بالأداء المرغوب أو الأداء الذي يجب أن يكون، ويتضمن أي نظام للتغذية العكسية سلسلة من تقارير الأداء تبدأ بالمستوى الأدنى من التنظيم وتندرج إلى أن تصل إلى المستويات العليا منه.¹

2- خصائص تقارير الأداء:

هناك خصائص معينة يجب أن تتوفر في تقارير الأداء خاصة في مجال التكلفة بما يحقق الهدف منها وتتضمن هذه الخصائص ما يلي:

- 1- يجب أن يستبعد من تقارير الأداء أي بيانات عن عناصر غير الخاضعة لرقابة من مركز المسؤولية، ويتم التركيز فقط على تلك العناصر التي يمكن لمراكز المسؤولية التأثير عليها، وذلك يمكن من قياس كفاءة الأداء وفاعليته بالصورة المرجوة؛
- 2- من الأفضل أن تتضمن تقارير الأداء بيانات التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة وكميات المدخلات والمخرجات إن أمكن ذلك، ويجب أن تعرض هذه البيانات بصورة واضحة ومبسطة؛
- 3- يجب استخدام المصطلحات الفنية بطريقة ثابتة، وأن تقدم التقارير في مواعيد منتظمة وذلك حتى يمكن إجراء مقارنة للأداء الفعلي بالمخطط خلال الفترة المعنية وكذلك أداء الفترة الحالية بأداء الفترة الماضية.²

¹ - صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 177.

² - المرجع السابق، ص 179.

ثانياً: إعداد تقارير الأداء:

تعتبر تقارير الأداء أو كما تسمى أحياناً التقارير الرقابية، من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية فبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه، والواقع أن تقارير الأداء هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنظمة الاقتصادية.

ولعرض نظام التقارير الرقابة أو تقارير الأداء بشكل متكامل نشرح النقاط الثلاث التالية:¹

1- قواعد إعداد وتقديم التقارير.

2- الانحرافات عن الخطة ومعدلات السماح.

3- تدفق معلومات التقارير بين المستويات الإدارية.

1- قواعد إعداد وتقديم التقارير:

1- التقرير وفق المستويات الإدارية:

يجب إعداد التقارير وفق للمستويات الإدارية المنبثقة عن الهيكل التنظيمي للمنشأة، أي وفق لخطوط السلطة والمسئولة بحيث تغطي التقارير البيانات والمعلومات الخاصة بنشاط كل مركز من مراكز المسؤولة.

2- ملائمة التقرير للمستوى الإداري:

يجب أن يكون مضمون التقارير ومستوى التفاصيل الواردة فيها ملائمة للمستوى الإداري المقدمة إليه هذه التقارير بحيث لا تقوم تفاصيل غير ملائمة أو غير ضرورية لاحتياجات المستوى الإداري المعني باتخاذ القرارات.

3- التكاليف والإيرادات القابلة للتحكم:

حتى تكون محاسبة مدير المركز المسؤول موضوعاً ينبغي اقتصار التقرير على التكاليف والإيرادات الخاضعة لرقابته وتحكمه، أي عرض العناصر التي يمكن أن تتأثر بقرارات مدير المركز نفسه وسلوك وتصرفات مرؤوسيه العاملين لديه والمسؤول هو عن محاسبتهم.

¹ - جيرائيل جوزيف لكحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 441 - 448.

4- المقارنات والمعايير:

يجب أن تعتمد التقارير على المقارنات والأساليب التوضيحية والتحليلية لرفع كفاءة وفاعلية عملية التقييم، وقد تجري المقاربة دون توافر موازنة تخطيطية أو معايير محددة مقدمة وفق أسلوب الضبط المنهجي العلمي، في مثل تلك الحالات تتم المقارنة بين النتائج الفعلية للفترة الجارية وبين النتائج الفعلية لفترة أو لعدة فترات سابقة.

5- ثبات شكل وعناصر التقرير:

يتطلب الثبات تصميم نموذج ثابت لشكل التقرير وما يجب أن يتضمنه من بيانات بما يلائم نشاط مركز المسؤولية، ويسمح ثبات شكل التقرير ومجموعة العناصر التي يتم التقرير عنها بعقد مقارنات سليمة بين الدورات المتتالية، فالثبات يؤدي إلى الحصول على البيانات المالية والتكاليفية بطريقة واحدة منتظمة من فترة لأخرى، الأمر الذي يجعل هذه البيانات قابلة للمقارنة والمتابعة الفعالية والتقييم السليم

6- السرعة في تقديم التقرير:

السرعة والدقة في تقديم المعلومات هما مطلبان أساسيان ليتمكن متخذ القرار من ممارسة الرقابة وإتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق الهدف الموضوع، إذ كلما تأخر تقديم البيانات والمعلومات كلما قلت أوضاعها منفعتها.

2- الانحرافات عن الخطة ومعدلات السماح:

لا يكفي تحديد حجم الانحراف في صورة رقم مطلق بعقد المقارنة بين رقم الخطة الموضوعية ورقم الأداء الفعلي فليس كل انحراف عن الخطة يمثل "خطرا" يستدعي تدخل الإدارة وتطبيق مبدأ الإدارة باستثناء فتقرير الأداء يجب أن يعكس الانحرافات الجوهرية المهدمة ويوضح المشكلات الرئيسية التي تظهر أثناء التنفيذ وتتطلب تدخل الإدارة واتخاذ القرارات التصحيحية.

3- تدفق معلومات التقارير بين المستويات الإدارية:

يرتبط نظام تقارير الأداء أو التقارير الرقابية ارتباطا وثيقا بالتنظيم الإداري للمشروع ويعتمد على المستويات المسؤولة التي تختلف باختلاف نظام الإداري المتبع بصورة عامة تتعدد مستويات المسؤولية في النظام الإدارة اللامركزية، أكثر من نظام الإدارة لامركزية، مهما اختلفت مستويات المسؤولية فلا بد من وجود إدارة عليا وإدارة وسطى وإدارة تنفيذية.

وعموما تتدفق تقارير الأداء في اتجاهين:

- من المستوى الإداري الأعلى إلى المستوى الإداري الأدنى: وذلك في مرحلة تحديد الأهداف الإجرائية ووضع الخطط وإعداد الموازنات التخطيطية، أي بصورة عامة تحديد الأداء المستهدف أو ما هو مطلوب من الإدارات التنفيذية الأدنى.
- من المستوى الإداري الأدنى إلى المستوى الإداري الأعلى: أي في اتجاه معاكس للتدفق السابق، وذلك في مرحلة التنفيذ بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المستهدف لتحديد الانحرافات الطارئة ومدى جوهريتها.

خلاصة:

عملية تقييم الأداء عنصر أساسي وخطوة هامة يجب أن تقوم بها المؤسسة وهي تعني قياس النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة مسبقا للحكم على أداء المنشأة في استغلال الموارد الاقتصادية وفي تحقيق الأهداف التي أقيمت من أجلها، وللموازنات التقديرية أهمية بالغة في تقييم الأداء من خلال تحليل الانحرافات (أي الفرق بين ما هو مقدر وما هو محقق فعلا) وأسبابها، وتحديد المراكز المسؤولة عن هذه الانحرافات وإعداد تقارير الأداء والتي تتضمن وصفا للأداء الفعلي لمراكز المسؤولية مقارنة بالأداء الذي يجب أن يكون حيث تتدرج هذه التقارير من المستوى الأدنى إلى أن تصل إلى المستويات العليا.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الإفريقية

للزجاج - الطاهير -

تمهيد

➤ المبحث الأول: تقديم المؤسسة الإفريقية

للزجاج

➤ المبحث الثاني: تقييم الأداء بالمؤسسة

الإفريقية للزجاج باستخدام الموازنات

التقديرية

خلاصة

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصول النظرية السابقة إلى دور نظام الموازنات التقديرية في تقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية سنتطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج – الطاهير -

حيث شملت هذه الدراسة مبحثين:

Ø المبحث الأول: تقديم المؤسسة الإفريقية للزجاج.

Ø المبحث الثاني: تقييم الأداء بالمؤسسة الإفريقية للزجاج باستخدام الموازنات التقديرية.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الإفريقية للزجاج

تمهيد:

في هذا المبحث تم تقديم الإطار النظري للمؤسسة محل الدراسة، من خلال إبراز مراحل تطورها ونشأتها وعرض مختلف أهدافها المسطرة مع إعطاء شرح مفصل عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإفريقية للزجاج.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة ومجال نشاطها

يعتبر تأسيس المؤسسة الإفريقية للزجاج المتفرعة عن المؤسسة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة في إطار سياسة التطور المحلي سنة 1982 بقرار وزاري رقم 418/82 المؤرخ في ديسمبر 1982، لقد بدأت هذه المؤسسة بوحدة الزجاج المبسط سنة 1987 بقدرة إنتاجية سنوية بلغت 20 ألف طن من الزجاج المسطح و 44 ألف طن من الزجاج الأمني للسيارات (الواقي)، وتقع المؤسسة شمال شرق ولاية جيجل بالمنطقة الصناعية -أولاد صالح الطاهير -، وتبعد 17 كلم عن مقر الولاية، و05 كلم من ميناء جن جن و 2.5 كلم عن مطار فرحات عباس وتتربع على مساحة قدرها 17 هكتار.

وتعد المؤسسة فرع تابع لمجمع إينافا أو الشركة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة التي يوجد مقرها بوهران.

وتبني المؤسسة استراتيجياتها وسياستها على محورين هما : تحسين وتطوير منتجات المؤسسة وتوسيع شبكة التوزيع، أما المحور الثاني فهو البحث عن المؤسسة مع صناعيين وطنيين أو أجانب في إطار ما يسمى ببرنامج الخصخصة من هنا نستنتج أن هذان المحوران يشكلان في نفس الوقت الأهداف الأساسية على المدى القريب والمتوسط ويجعلان من المؤسسة تطلبا لصناعة الزجاج وتسويقه على المستوى الوطني والإقليمي.

المطلب الثاني : أهمية وأهداف المؤسسة

*أهمية المؤسسة :

تلعب صناعة الزجاج الدور الفعال في تطور اقتصاديات الدول بسبب الاستعمالات المتعددة لهذه المادة التي تدخل في عدة نشاطات صناعية وتجارية منها كقطاع البناء، صناعة زجاج السيارات، الصناعات الكهرومنزلية، تبرز أهمية المؤسسة بصفة عامة وأهمية الزجاج بصفة خاصة.

تلعب دورا اجتماعيا واقتصاديا هاما لما لها من أثر فعال في بعض النشاطات التجارية والصناعية، إذ تعتبر مجالا خصبا للتشغيل خاصة في القطاع الجغرافي، لها نفس الأهمية في المجال الصناعي حيث أن مادة الزجاج بمختلف أنواعه تدخل كمادة أولية مكملة لبعض الصناعات الأخرى .

تشكيلة المؤسسة الإفريقية للزجاج، تبرز أهمية المؤسسة في المجال الاقتصادي الوطني وذلك باعتبارها الممول الرئيسي لعدة شركات أخرى ذات أهمية بالغة مثل: الشركة الوطنية للسيارات الصناعية (روبية)، المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية (قسنطينة)، شركات التنظيف (هنكل).

*أهداف المؤسسة:

تهدف المؤسسة الإفريقية للزجاج إلى مايلي :

- تحقيق أعلى رقم أعمال لتغطية المصاريف عبر مخطط القرينة بتباين المصاريف والمدخل؛
- تحقيق ربحية معتبرة لتجنب المشاكل كالإفلاس، التسديد في الوقت؛
- متابعة الجانب المالي بغية الحرص على تنفيذ الإستراتيجية العامة للمؤسسات؛
- تحسين رأسمال المؤسسة؛
- تغيير قيمة ومستوى مكون من مكونات الميزانية كتخفيض مستوى الاستدانة مثلا في آجال محددة؛
- التعريف بمصادر التمويل المختارة والمخاطر التي ترتبط بها وقيمة آجال تحصيل المبالغ المالية؛
- رسم اختيارات المؤسسة فيما يخص مصادر التمويل المتاحة الأكثر فعالية وبأقل تكلفة؛
- العمل على تصدير المنتجات وإدخالها السوق الدولية والوطنية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

1. **المدير العام:** هو الذي يشرف على جميع المصالح المشكلة للمؤسسة ويترأسها في المجلس الإداري، كما يقوم بوضع الأهداف والسياسات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مستقبلا، وتتجلى مهامه في:

- إبرام الصفقات مع الموردين المحليين والأجانب؛
- تمثيل المؤسسة في المحافل والمناسبات الدولية؛
- إصدار القرارات و الأوامر الضرورية التي تخدم مصالح المؤسسة؛
- إمضاء جميع الوثائق الخاصة بالمؤسسة؛
- تطبيق إستراتيجية المؤسسة وسياستها.

أ. **السكريتاريا:** هي المسؤولة عن ضمان خدمات إدارة المديرية، وتتولى المهام التالية:

- استقبال البريد الخاص بالمدير العام؛
- ترتيب الوثائق في خزائن الأرشيف؛
- تحرير المراسلات؛
- استقبال وإرسال الفاكس؛
- استقبال وتحويل المكالمات الهاتفية الخاصة بالمدير العام.

ب. **مساعد المدير العام مكلف بالتدقيق والتسيير والمراقبة:** يشارك ويساعد في تحسين وتسيير مختلف العمال داخل المؤسسة، يتولى المهام التالية.

- مساعدة مسؤولي الوحدات في طرق التسيير و التنظيم؛
- الحضور مع المدير العام في مختلف اللقاءات الدورية بين المديرية؛
- الحرص على اللقاءات المبرمجة بين المدير العام ومختلف الهيئات الأخرى؛
- القيام بعمليات المراقبة عند طلب من الإدارة العامة؛
- إنجاز مختلف التقارير؛
- تحضير مخططات المالية؛

- إنجاز تقارير النشاطات اليومية، الشهرية، الثلاثية، والسنوية؛
- تسطير السياسة العامة للمؤسسة مع المدير العام.
- ت. مساعد التموين العام مكلف بالبيئة والأمن والجودة : يهتم بالدراسات المتعلقة بالمنتوج و النمو وتتمثل مهامه في :
 - تطبيق سياسة الجودة بالمؤسسة؛
 - تسهيل عمل مختلف الأقسام من خلال تقديم المعلومات التقنية الخاصة ببرنامج تأهيل المؤسسة للحصول على شهادة ISO؛
 - تطبيق مقاييس المطابقة الدولية لمنتجات الزجاج الأمني المتمثلة في معيار R43؛
 - إعداد الدراسات والوضعيات المتعلقة بالتخطيط لمشاريع جديدة، وتشرف على المكاتب التالية :
 - البحث والتطور؛
 - التخطيط والمشاريع؛
 - الأمن والرقابة؛
 - التحاليل والمراقبة؛
 - المقاييس والدراسات التقنية.

ث . مسؤول إدارة الجودة: هو المسؤول عن تطبيق نظام الجودة والنوعية، يتولى المهام التالية:

- إيجاد الوسائل لضمان المراقبة التقنية للجودة؛
- التعريف بالمشاكل المتعلقة بالإنتاج وطرق نظام الجودة؛
- العلم بجميع التغيرات وتطبيقها في مجال ضمان الجودة؛
- برمجة وتوجيه ومراقبة كل الأعمال في إطار مخطط الجودة؛
- السهر على الإجراءات المتعلقة بالشهادة وتجديد الدوري .

ج.مدقق داخلي:هو المسؤول عن تعليمات التسيير ومدى تطبيقها باستمرار، يتولى المهام التالية:

- مراقبة وتطبيق طرق وقواعد التسيير؛
- تقديم التقرير للمسؤول المعني عن كل الأخطاء والعيوب الموجودة؛

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج – الطاهير-

- إنشاء برامج التدقيق لنظام المراقبة الداخلية؛
- تنفيذ كل التدقيقات المطلوبة من طرف المدير العام.

ح. نائب المدير العام: وهو المسؤول عن تسيير شؤون المؤسسة بالتنسيق مع المدير العام، ويتولى المهام التالية:

- إمضاء الوثائق الخاصة بالموظفين؛
- العمل بالتنسيق مع جميع المديریات؛
- السهر على ضمان الانضباط العام داخل المؤسسة؛
- إصدار القرارات المتعلقة بمصالح الشركة.

خ. المكلف بالمنازعات: هو المسؤول عن تسيير ملفات المنازعات يتولى المهام التالية :

- تحويل الملفات إلى المحامي المستشار للشركة؛
- متابعة مختلف القضايا الخاصة بالمنازعات؛
- تكوين ملف المنازعات و تحويل عريضة من أجل الدفاع عن المؤسسة؛
- تمثيل المؤسسة أمام مختلف الجهات الإدارية؛
- تكوين ملفات خاصة بديون المؤسسة من أجل استرجاعها مثل كإرسال إعدرات.

د. مسؤول التجاري:

- يعمل تحت الإشراف المباشر للمديرية العامة بحيث يضع مخططات البيع والتسويق ويضع الإستراتيجية الخاصة بهما وذلك بالتنسيق مع باقي المديریات كما يمثل الشركة مع باقي المتعاملين التجاريين والزبائن ويتفاوض معهم بخصوص الاتفاقيات التجارية ويحرص على تنفيذها من خلال مجموعة من الأعوان الذي يشرف عليهم .
- ذ. مسؤول التسويق: هذا الأخير يقوم بإعداد المخططات التسويقية بحيث يقوم بدراسة السوق, المنافسة والأسعار الجودة طرق التوزيع, وهنا يقوم برفع تقارير في ذلك إلى المديرية العامة, كما يحضر مختلف التظاهرات التجارية والمعرض والملتقيات وذلك من أجل التعريف بمنتجات الشركة وكسب زبائن جدد ويقوم بإعداد تحقيقات عن المنتجات المشابهة والزبائن.

2. نائب المدير العام:

مشكلة من قسم الإسناد والمشتريات وقسم الصيانة.

أ. بالنسبة للقسم الأول: تقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار الصناعية من السوق المحلية أو الدولية وضمان الخدمات المرتبطة بها كتأمين والجمركة والنقل .

ب. بالنسبة للقسم الثاني: فهو ينقسم إلى فرعين هما: فرع الصيانة الميكانيكية وفرع الصيانة الكهربائية وهذان الفرعان يتداخلان لإصلاح الأعطاب المختلفة في المصنع زيادة على ذلك الصيانة العادية للتجهيزات والعتاد. إضافة إلى تسيير المخزونات قطع الغيار والمواد الأولية المختلفة.

2. مديرية المالية والمحاسبة:

تهتم بمتابعة نشاط المحاسبين، الميزانية المالية وأيضاً مراقبة التسيير وتمثل مهامها في:

- الإشراف على تطبيق السياسة المالية للشركة؛
- توفير اللوازم المالية والإدارية كالورق؛
- الإشراف على عمليات المحاسبة وإعداد التقارير الشهرية وتحليلها؛
- تسيير مختلف مداخل الشركة وتكاليف الإنتاج.

و تشرف على:

Ø مصلحة المالية والمحاسبة.

Ø مصلحة المحاسبة التحليلية.

3. مديرية الاستغلال:

وهي مديرية تنقسم إلى ثلاث وحدات رئيسية كما يلي:

أ. وحدة الزجاج السائل: وينتج بها الزجاج المطبوع الموجه للبناء ووكلاء معتمدين وخواص بطاقة نظرية سنوية تقدر ب: 15000 دج.

سيليكات الصودا الصلب بطاقة إنتاج 12000 طن سنويا.

سيليكات الصودا السائل بطاقة إنتاج 12000 طن سنويا.

ب. وحدة الزجاج الأمني: تتشكل من فرعين:

- فرع الزجاج المورق: بطاقة إنتاج 80000 م² سنويا و 45000 من الزجاج الأمامي للسيارات.

- فرع الزجاج المنقوع: بطاقة إنتاج 15000 م² سنويا و 20000 وحدة من زجاج السيارات الجانبي والخلفي.

جهديرية معالجة وإنتاج المواد الأولية: وهي وحدة تقوم باستغلال الرمل ومعالجته بالغسل والتصفية وكذا باقي المواد التي تدخل في صناعة الزجاج والسيليكات كالكاكير، الفلدسباط والدلومي... إلخ بطاقة إنتاج 60000 طن سنويا من مختلف المواد.

5. مديرية الموارد البشرية:

تهتم بإنجاز سياسة الشركة بخصوص شؤون الموظفين والعمال، وتتمثل مهامها في:

- الإشراف على تطبيق سياسة الشركة الخاصة بالموارد البشرية والمتمثلة في التوظيف، التكوين، الأجور، تسيير المستخدمين؛ وتتمثل وظيفتها في:
- متابعة وتسيير كل ماله صلة بالجانب البشري والمهني للشركة هذه الجوانب تتمثل أساسا في تسيير المستخدمين وتسيير وضعيتهم المهنية من التوظيف والترقية إلى التسريح من جهة ومن جهة أخرى إعداد الأجور وتصنيف مناصب العمل وفقا للاتفاقية الداخلية والتشريعات المعمول بها؛
- إعداد مخططات التكوين ومتابعتها وهناك وظائف أخرى مرتبطة بالوسائل العامة كتكوين الشركة بالوسائل المكتبية الضرورية وصيانة المقر والحفاظ على محيطه وتتشكل موارد الموارد البشرية بالمؤسسة من:

• رئيس الإدارة والمستخدمين.

• مسير المستخدمين.

• مسؤول الأجور والخدمات الاجتماعية.

مديرية الموارد البشرية: وهي المديرية محل الدراسة وتعتبر قطاع هاما في الشركة إذ تسهر على متابعة الموارد البشرية وحركتها في مكان العمل ومتابعة وضعيتهم من يوم توظيفهم وتعيينهم إلى يوم استقبالهم أو تقاعدهم وتندرج هذه المديرية تحت مصلحة واحدة وهي:

مصلحة الموارد البشرية: ويمكنحصر مهامها في:

- القيام بمهام التوظيف, النقل, التقاعد أي متابعة حركة وتطوير الموارد البشرية؛
- مراقبة العطل السنوية الاستثنائية و الغيابات وتطبيق العقوبات القانونية في حالة حدوث أي مخالفة؛
- كما تشارك مع مدير الموارد البشرية وكذا يمكن اقتراح أي مشروع لنظام داخلي للمؤسسة حسب التغيرات التي تحدث؛
- عدد من المسؤولين تحت سلطة رئيس مصلحة الموارد البشرية يسهرون على مراقبة العمال في المؤسسة وتسيير شؤونهم في العمل وهم كالاتي:

مسؤول الموارد والمستخدمين: تتمثل مهمته الرئيسية في تسيير الموارد البشرية بالمؤسسة بالتنسيق بينه وبين رئيس المصلحة والعمال وذلك بالاتصال مع العمال ومع الرئيس.

- تسيير ملفات الموارد البشرية ومتابعة مساهم الوظيفي والاجتماعي؛
- مراقبة حركية الموارد البشرية من ترقية النقل والاستقبالات وغيرها وذلك لوضع مخططات لتغطية هذه المناصب وضمان سير الأعمال؛
- متابعة وحفظ الملفات الإدارية للمستخدمين؛
- تحويل التقارير المتعلقة بالعمل, وعرضها على المسؤول المباشر؛
- متابعة الحضور اليومي للعمال؛
- الحصول على استفسارات عن الغيابات وعند وقوع الحوادث وإعداد تقارير عنها للمسؤول المباشر وتطبيق مختلف القوانين الخاصة بالعمال.

مسير المستخدمين: يعمل تحت إشراف رئيس مصلحة الموارد البشرية مكلف بالمهام التالية.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج – الطاهير-

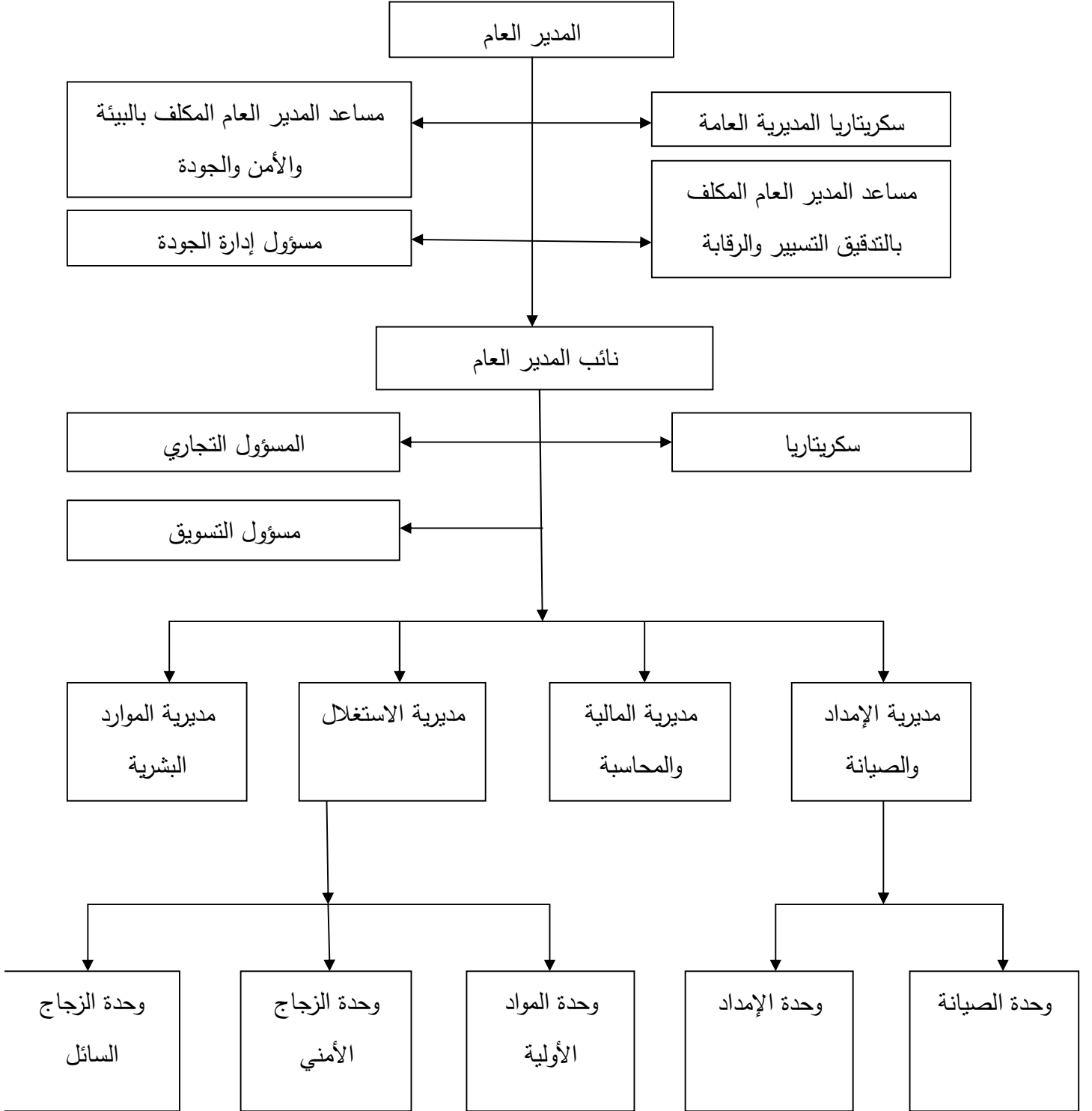
- متابعة وتنظيم الملفات الإدارية الخاصة بالمستخدمين؛
- متابعة حفظ كل الوثائق الخاصة بتسيير ملفات المستخدمين؛
- المتابعة اليومية للمستخدمين الذين هم في حالة غياب, كالعطل السنوية,....إلخ؛
- متابعة عملية التقيط اليومية؛
- متابعة كل السجلات الخاصة بالمستخدمين:كسجل العطل السنوية.

مسؤول الأجور والخدمات الاجتماعية:

يقوم هذا بالسهر على تطبيق القوانين وإعداد بعض الخدمات الاجتماعية إذ هو مكلف بحساب أجور الموارد البشرية وإعداد تصريحات لصندوق الاجتماعي والضرائب وكل ذلك من خلال:

- جمع المعطيات اللازمة لحساب الأجور؛
- استقبال ومعالجة جدول المعطيات السنوية؛
- تسجيل المعلومات عن الشهادات التصريح للضرائب والضمان الاجتماعي للأجور؛
- إعداد تقارير التصريح عند وقوع أي حادث للضمان الاجتماعي.

والشكل رقم(05): يوضح الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

المبحث الثاني: تقييم الأداء بالمؤسسة الإفريقية للزجاج باستخدام الموازنات التقديرية.

في هذا المبحث سوف نقوم بحساب الانحرافات الكلية وتحليلها وتحديد الأقسام المسؤولة عن هذه الانحرافات من أجل تقييم أداء المؤسسة:

المطلب الأول: حساب الانحراف الإجمالي للنتيجة:

الانحراف الإجمالي للنتيجة:

$$\Delta EQ/R = RR - RP$$

حيث أن:

$$EG/R = \text{النتيجة الإجمالية}$$

$$RR = \text{النتيجة الحقيقية}$$

$$RP = \text{النتيجة المقدرة}$$

الجدول رقم (1): الانحراف الإجمالي للنتيجة

الملاحظة	$\Delta EG/ R$	RP	RR	البيان
غير ملائم	- 81033933	2320000	- 104233933	الانحراف الإجمالي للنتيجة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحقين رقم 01 و 02)

التعليق:

بمقارنة جدول النتائج الحقيقي مع المقدر لسنة 2020 (الملحقين 1 و 2) تبين لنا الأسباب التي أدت إلى عدم ملائمة الانحراف الكلي على النتيجة ومن أهمها مايلي:

- انخفاض الإيرادات لسنة 2020 الحقيقية عن المقدرة بمبلغ 306934240 دج.

- ارتفاع أعباء المستخدمين بمبلغ 1095148 دج.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج – الطاهير-

مما سبق نلاحظ أن السبب الرئيسي الذي أدى إلى عدم تحقيق النتيجة المستهدفة يعود إلى انخفاض الإيرادات مما يدل على ضعف الأداء بالمصلحة التجارية والتسويق.

المطلب الثاني: الانحراف الكلي على رقم الأعمال وتحليله.

1 - حساب الانحراف على رقم الأعمال:

$$\Delta E/CA = CA_r - CA_p$$

$$\Delta E/CA = \text{انحراف على رقم الأعمال}$$

$$CA_r = \text{رقم الأعمال الحقيقي}$$

$$CA_p = \text{رقم الأعمال المقدر}$$

الجدول رقم (2) : الانحراف على رقم الأعمال

الملاحظة	$\Delta E/CA$	Cap	Car	البيان
غير ملائم	- 388989000	466665000	77676000	الانحراف على رقم الأعمال

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحق رقم 03)

2 - تحليل الانحراف على رقم الأعمال:

أ/ حساب انحراف الكمية:

$$\Delta Q = (Q_r - Q_p) \times P_r$$

$$P = \frac{V}{Q}$$

$$\Delta Q = \text{انحراف الكمية}$$

$$Q_r = \text{الكمية الحقيقية}$$

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج – الطاهير-

الكمية المقدرة = Qp

السعر الحقيقي = Pr

القيمة = V

الجدول رقم (2-1): انحراف الكمية

الملاحظة	ΔQ	Pr	Qp	Qr	البيان
غير ملائم	- 96192884	8582,52	13050	1842	Pare- brise
غير ملائم	- 106176519	4341	26400	1941	Vitres la térales
غير ملائم	- 85221360	9324	9600	460	Verrefeuilleté
ملائم	- 90858000	19000	4800	18	Verretrempé
غير ملائم	4000	1333,33	0	3	Verreimprimé
غير ملائم	- 20535161,2	44352,40	900	437	Silicate de soudevidreux
غير ملائم	- 177560000	22987,5	9000	1280	Silicate de soude liquid
-	-	-	0	0	Prestationfournie
-	-	-	0	0	Autres (BV.sable)
غير ملائم	- 576443424,4	/	/	/	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (ملحق رقم 03)

2- حساب انحراف السعر

$$\Delta P = (Pr - Pp) Qp$$

حيث:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج – الطاهير-

$$\Delta P = \text{انحراف السعر}$$

$$Pr = \text{السعر الحقيقي}$$

$$Pp = \text{السعر المقدر}$$

$$Qp = \text{الكمية المقدرة}$$

الجدول رقم رقم (2-2): انحراف السعر

الملاحظة	ΔP	Qp	Pp	Pr	البيان
ملائم	27170100	13050	6500	8582	Pare- brise
ملائم	22202400	26400	3500	4341	Vitres la térales
ملائم	56870400	9600	3400	9324	Verrefeuilleté
ملائم	79200000	4800	2500	19000	Verretrempé
-	-	0	-	1333,33	Verreimprimé
ملائم	2117600	900	42000	44352,40	Silicate de soudevidreux
غير ملائم	- 112500	9000	23000	22987,5	Silicate de soude liquid
-	-	0	-	-	Prestationfournie
-	-	0	-	-	Autres (BV.sable)
غير ملائم	187448000	/	/	/	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحق رقم: 03)

التعليق:

نلاحظ أن الانحراف الكلي على رقم الأعمال غير ملائم ويعود ذلك إلى عدم ملائمة لحواف الكمية على جميع منتجات المؤسسة ما عدا المنتج " Verreimprimé " (الجدول رقم 3)، أما بالنسبة لانحراف السعر (الجدول رقم 4) فهو ملائم على جميع منتجات المؤسسة ما عدا المنتج "Silicate de soude liquide"، ومن بين الأسباب التي أدت إلى انخفاض كمية المبيعات الحقيقية عن المقدرة ما يلي:¹

- نقص الطلبات خلال فترة الوباء (سنة 2020)؛
 - توقف تام لنشاط السيليكات منذ الثلاثي الأول لسنة 2020؛
 - نقص الموارد المالية لشراء المواد الأولية و المواد الداخلة في عملية الإنتاج؛
 - نقص فعالية الإدارة التجارية والتسويق؛
 - ضعف وسائل ومعدات التوزيع.
- والأقسام المسؤولة عن هذا الانحراف هي: قسم التسويق - وقسم الإدارة التجارية.

المطلب الثالث: الانحراف الكلي على الإنتاج وتحليله.

1 - حساب الانحراف الكلي على الإنتاج:

انحراف الإنتاج = الإنتاج المحقق - الإنتاج المقدر

الجدول رقم (3): الانحراف الكلي على الإنتاج

البيان	الإنتاج المحقق	الإنتاج المقدر	انحراف الإنتاج	الملاحظة
الانحراف الكلي على الإنتاج	65057000	356340000	-291283000	غير ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحق رقم 03)

¹ - مسؤول مراقبة التسيير

2- تحليل الانحراف على الإنتاج:

أ/ حساب انحراف الكمية:

$$\Delta Q = (Q_r - Q_p) \times P_p$$

حيث:

Q_r = كمية الإنتاج الحقيقي

Q_p = كمية الإنتاج المقدر

P_r = تكلفة الإنتاج الحقيقية

الجدول رقم (3-1): انحراف الكمية

الملاحظة	ΔQ	P_r	Q_p	Q_r	البيان
غير ملائم	- 62002656	5532	13050	1842	Pare- brise
غير ملائم	- 41132520	1716	26400	2430	Vitres la térales
غير ملائم	- 43568528 ,64	4775	9600	477	Verrefeuilleté
غير ملائم	- 5540073,3	1239	4800	330	Verretrempé
-	-	0	0	0	Verreimprimé
غير ملائم	- 5670000	35000	900	738	Silicate de soudesolid
غير ملائم	- 157820000	20000	9000	1109	Silicate de soude liquid
غير ملائم	- 310063777,9	/	/	/	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحق رقم 03)

ب/ انحراف السعر:

$$\Delta P = (Pr - Pp)Qp$$

حيث:

التكلفة الحقيقية = Pr

التكلفة المقدرة = Pp

الكمية المقدرة = Qp

الجدول رقم (3-2): انحراف السعر

الملاحظة	ΔP	Qp	Pp	Pr	البيان
ملائم	19992600	13050		5532	Pare- brise
غير ملائم	- 12777600	26400	2200	1716	Vitres la térales
ملائم	20886528	9600	2600	4775,68	Verrefeuilleté
غير ملائم	- 3650928	4800	2000	1239,39	Verretrempé
-	-	0	0	0	Verreimprimé
ملائم	0	900	35000	35000	Silicate de soudesolid
ملائم	0	9000	20000	20000	Silicate de soude liquid
ملائم	24450600	/	/	/	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحق رقم 03)

التعليق:

نلاحظ أن الانحراف الكلي على الإنتاج غير ملائم ويعود ذلك إلى عدم ملائمة انحراف الكمية على جميع

منتجات المؤسسة، أما بالنسبة لانحراف السعر فهو ملائم على جميع المنتجات باستثناء المنتجين " vitres la "

"véralés" و "verretrempé" (الجدول رقم 07)، ومن بين الأسباب التي أدت إلى انخفاض كمية الإنتاج الحقيقية عن المقدرة ما يلي:¹

- نقص المواد الأولية الداخلة في عملية الإنتاج وهذا نتيجة لنقص الموارد المالية؛
- عدم اكتمال أشغال إعادة تأهيل وتجديد عتاد إنتاج الزجاج المنمي للسيارات وزجاج المباني؛
- نقص كفاءة اليد العاملة؛
- توقف خط إنتاج مادة السيليكات منذ مارس 2020.

وبناء على الأسباب السابقة الذكر فإن المسؤولية مشتركة بين الأقسام التالية: قسم المالية والمحاسبة، قسم الصيانة، قسم الإنتاج وقسم الموارد البشري

المطلب الرابع: الرقابة على المواد الأولية.

حساب الانحراف الإجمالي (carbonate de soude)

$$\text{أ/ الانحراف الإجمالي} = \text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة المعيارية}$$
$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{الكمية المعيارية الكلية} \times \text{السعر المعياري}$$

$$\text{السعر المعياري} = \frac{\text{المقدرة القيمة}}{\text{المقدرة الكمية}}$$

$$\text{السعر المعياري} = \frac{14040000}{390} = 36000 \text{ دج}$$

$$\text{الكمية المعيارية الكلية} = \text{الكمية المعيارية لإنتاج كل وحدة} \times \text{كمية الإنتاج الحقيقي}$$

$$738 \times 0.6 =$$

$$443 = \text{وحدة}$$

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{الكمية المعيارية الكلية} \times \text{السعر المعياري}$$

¹ - مسؤول مراقبة التسيير

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج – الطاهير-

$$36000 \times 443 =$$

$$= 15948000 \text{ دج}$$

الجدول رقم (4): الانحراف الإجمالي ل carbonate de soude

البيان	التكلفة الحقيقية	التكلفة المعيارية	الانحراف	الملاحظة
الانحراف الإجمالي carbonate de soude	17976000	15948000	2028000	غير ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملاحق رقم 03، 04، 05، 06، 07)

ب/ تحليل الانحراف الإجمالي ل carbonate de soude

يتم تحليل الانحراف الإجمالي إلى انحراف الكمية وانحراف السعر

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الحقيقية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

الجدول رقم (4-1): انحراف الكمية

البيان	الكمية الحقيقية	الكمية المعيارية	السعر المعياري	انحراف الكمية	الملاحظة
	422	443	36000	-756000	ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحق رقم 06)

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الحقيقي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الحقيقية}$$

الجدول رقم (4-2): انحراف السعر

البيان	السعر الحقيقي	السعر المعياري	الكمية الحقيقية	انحراف السعر	الملاحظة
	42600	36000	422	2785000	غير ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحق رقم 06)

التعليق:

نلاحظ أن الانحراف الكلي على المادة الأولية "carbonate de soude" غير ملائم ويعود ذلك إلى عدم ملائمة انحراف السعر (الجدول رقم 10)، أما بالنسبة لانحراف الكمية فهو ملائم (جدول رقم 09)، ومن بين الأسباب التي أدت إلى ارتفاع السعر الحقيقي عن السعر المعياري ما يلي:¹

- ارتفاع تكلفة شراء مادة "carbonate" يعود ذلك ل:

✓ الشراء بكميات قليلة؛

✓ عدم الشراء من المورد الأصلي؛

- ارتفاع تكاليف النقل البحري والتأمين على المادة الأولية؛

- عدم القيام بعملية الاستيراد لمادة الكربونات (انعدام مادة الكربونات على المستوى المحلي).

والمسؤولية هنا تقع على قسم التموين.

✓ حساب الانحراف الإجمالي لSable traité

أ/ الانحراف الإجمالي = التكلفة الحقيقية - التكلفة المعيارية.

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية الكلية × السعر المعياري

$$\frac{\text{القيمة المقدرة}}{\text{الكمية المقدرة}} = \text{التكلفة المعياري}$$

$$\text{السعر المعياري} = \frac{99400}{432} = 2300 \text{ دج}$$

الكمية المعيارية الكلية = الكمية المعيارية لإنتاج كل وحدة × كمية الإنتاج الحقيقي

$$= 738 \times 0.7$$

$$= 517 \text{ وحدة}$$

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية الكلية × السعر المعياري

¹ - مسؤول مراقبة التسيير.

$$2300 \times 517 =$$

$$= 1189100 \text{ دج}$$

الجدول رقم (5): الانحراف الإجمالي ل Sable traité

الملاحظة	الانحراف	التكلفة المعيارية	التكلفة الحقيقية	البيان
ملائم	- 676100	1189100	513000	الانحراف الإجمالي Sable traité

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملاحق رقم 03، 04، 05، 06، 07)

ب/ تحليل الانحراف الإجمالي Sable traité

يتم تحليل الانحراف الإجمالي إلى انحراف الكمية وانحراف السعر:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الحقيقية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

الجدول رقم (5-1): انحراف الكمية

الملاحظة	انحراف الكمية	السعر المعياري	الكمية المعيارية	الكمية الحقيقية	البيان
ملائم	- 434700	2300	517	328	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحق رقم 06)

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الحقيقي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الحقيقية}$$

الجدول رقم (5-2): انحراف السعر

الملاحظة	انحراف السعر	الكمية الحقيقية	السعر المعياري	السعر الحقيقي	البيان
ملائم	- 242720	328	2300	1560	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحق رقم 06)

التعليق:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج – الطاهير -

نلاحظ أن الانحراف الكلي على المادة الأولية "Sable traité" ملائم وهذا يعود إلى ملائمة انحراف الكمية

(الجدول رقم 12) وانحراف السعر (الجدول رقم 13)، ومن الأسباب التي أدت إلى ملائمة هذا الانحراف ما يلي:¹

- وجود محجرة لاستخراج مادة الرمل؛
- وجود معدات وتجهيزات بصورة كافية؛
- كفاءة اليد العاملة التي تساهم في إنتاج هذه المادة.

وهذا يفسر حسن أداء الأقسام المعنية المتمثلة في قسم التموين وقسم الإنتاج.

حساب الانحراف الإجمالي ل(Verre float)

أ/ الانحراف الإجمالي = التكلفة الحقيقية - التكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية الكلية × السعر المعياري

$$\text{السعر المعياري} = \frac{\text{القيمة المقدرة}}{\text{الكمية المقدرة}}$$

$$\text{السعر المعياري} = \frac{5185000}{10370} = 500 \text{ دج}$$

الكمية المعيارية الكلية = الكمية المعيارية لإنتاج كل وحدة × كمية الإنتاج الحقيقي

الجدول رقم (6): الكمية المعيارية الكلية

المادة الأولية (Verre float)			
البيان	الكمية المعيارية للوحدة	الإنتاج الحقيقي	الكمية المعيارية الكلية
Pare brise	6	1842	11052
Vitres la térales	0,8	2430	1944
Verrefeuilleté	1,3	477	620

¹ - مسؤول مراقبة التسيير

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج – الطاهير-

429	330	1,3	Verretremp
14045	/	/	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحقين 03 و 07)

- التكلفة المعيارية الكلية = كمية المعيارية الكلية × السعر المعياري

$$= 7022500 \text{ دج} = 500 \times 14045$$

- الانحراف الإجمالي = تكلفة الحقيقية - تكلفة المعيارية.

جدول رقم (7): الانحراف الإجمالي ل (Verre float)

البيان	تكلفة الحقيقية	تكلفة المعيارية	الانحراف	الملاحظة
الانحراف الإجمالي (Verre float)	5620000	7022500	- 1402500	ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الملاحق (03، 04، 05، 06، 07)

ب/ تحليل الانحراف الإجمالي ل Verre float

يتم تحليل الانحراف الإجمالي إلى انحراف الكمية وانحراف السعر

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

الجدول رقم (7-1): انحراف الكمية

البيان	الكمية الحقيقية	الكمية المعيارية	السعر المعياري	انحراف الكمية	الملاحظة
	11789	14045	500	- 1128000	ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملاحق (04، 05، 06)

- انحراف السعر = (السعر الحقيقي - السعر المعياري) × الكمية الحقيقية

الجدول رقم (7-2) : انحراف السعر

البيان	السعر الحقيقي	السعر المعياري	الكمية الحقيقية	انحراف السعر	الملاحظة
	480	500	11789	-235780	ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 06

التعليق:

نلاحظ أن الانحراف الكلي على المادة الأولية " Verre float " ملائم وهذا يعود إلى ملائمة انحراف الكمية (الجدول رقم 16) وانحراف السعر (الجدول رقم 17) ومن بين الأسباب التي أدت إلى ملائمة هذا الانحراف ما يلي:¹

- وفرة مادة "Verre float" على المستوى المحلي؛
- ملائمة سعر مادة "Verre float"؛
- نقص نسبة تلف مادة "Verre float".

وهذا يفسر حسن أداء الأقسام المعنية والمتمثلة في قسم التموين وقسم الإنتاج.

حساب الانحراف الإجمالي ل PVB

أ/ الانحراف الإجمالي = التكلفة الحقيقية - التكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية الكلية × السعر المعياري

$$\frac{\text{القيمة المقدره}}{\text{الكمية المقدره}} = \text{السعر المعياري}$$

$$\text{السعر المعياري} = \frac{2760000}{4600} = 600 \text{ دج}$$

الكمية المعيارية الكلية = الكمية المعيارية لإنتاج كل وحدة × كمية الإنتاج الحقيقي

¹ - مسؤول مراقبة التسيير

الجدول رقم(8): الكمية المعيارية الكلية

المادة الأولية PVB			
البيان	الكمية المعيارية للوحدة	الإنتاج الحقيقي	الكمية المعيارية الكلية
Pare brise	3	1841	5526
Verre feuilleté	1,3	477	620
المجموع	/	/	6146

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الملحقين رقم 03 و 07)

التكلفة المعيارية الكلية = الكمية المعيارية الكلية × السعر المعياري

$$600 \times 6146 =$$

$$3687600 \text{ دج} =$$

الانحراف الإجمالي = التكلفة الحقيقية - التكلفة المعيارية.

جدول رقم(9): الانحراف الإجمالي لـ PVB

البيان	التكلفة الحقيقية	التكلفة المعيارية	الانحراف	الملاحظة
الانحراف الإجمالي PVB	1395000	3687600	-2292600	ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق (رقم 03، 04، 05، 06، 07)

ب/ تحليل الانحراف الإجمالي لـ PVB

يتم تحليل الانحراف الإجمالي إلى انحراف الكمية وانحراف السعر

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

الجدول رقم (9-1): انحراف الكمية.

البيان	الكمية الحقيقية	الكمية المعيارية	السعر المعياري	انحراف الكمية	الملاحظة
	3270	6146	600	- 1725600	ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 06

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الحقيقي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الحقيقية}$$

الجدول رقم (9-2): انحراف السعر

البيان	السعر الحقيقي	السعر المعياري	الكمية الحقيقية	انحراف السعر	الملاحظة
	430	600	3270	- 555900	ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 06

التعليق:

نلاحظ أن الانحراف الكلي على المادة الأولية "PVB" ملائم وهذا يعود إلى ملائمة انحراف الكمية (الجدول

رقم 20) وانحراف السعر (الجدول رقم 21)، ومن بين الأسباب التي أدت إلى ملائمة هذا الانحراف ما يلي:¹

- القيام بعمليات استيراد مادة PVB من المصنع مباشرة وبأسعار مناسبة؛
 - نقص معدل تلف المادة خلال عملية الإنتاج.
- وهذا يفسر حسن أداء الأقسام المعنية والمتمثلة في قسم التموين وقسم الإنتاج.

¹ - مسؤول مراقبة التشغيل

خلاصة:

تعتبر المؤسسة الإفريقية للزجاج – الطاهير – المؤسسة الوحيدة في هذا المجال على المستوى الجهوي والتابعة للشركة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة بوهران.

وقد تطرقنا في هذا الفصل إلى حساب الانحرافات وتحليلها وتحديد أسباب هذه الانحرافات والأقسام والمراكز المسؤولة عنها، وقد تبين لنا أن المؤسسة في وضعية حرجة حيث أنها لم تستطع تحقيق النتائج المرغوب فيها، ويعود ذلك بالدرجة الأولى إلى انخفاض مبيعات المؤسسة وإنتاجها بما يفسر نقص أداء مديرية التجارة والتسويق بالإضافة إلى نقص أداء قسم الإنتاج.

حائمه

الخاتمة:

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.

ومن خلال عرضنا للموضوع بشقيه النظري والتطبيقي توصلنا إلى مجموعة من النتائج تؤكد أو تنفي ما اقترحناه من فرضيات في بداية الدراسة، كما توصلنا إلى بعض النتائج المرتبطة بموضوعنا، وعلى أساس ذلك قمنا ببعض الاقتراحات التي رأينا أنها مهمة.

أولاً: اختيار صحة الفرضيات

بعد الدراسة النظرية والميدانية التي قمنا بها يمكن اختيار صحة الفرضيات كما يلي:

الفرضية الأولى: "يسمح نظام الموازنات التقديرية بتقييم أداء المؤسسة بحساب الانحرافات وتحليلها".

من خلال الدراسة وجدنا أن نظام الموازنات التقديرية بعد مقارنة ما هو مقدر مع ما هو محقق فعلا وحساب الانحرافات وتحليلها يساعد على تقييم أداء المؤسسة وتحديد المراكز المسؤولة عن الانحرافات إن وجدت وهذا ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

الفرضية الثانية: "نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة الإفريقية للزجاج كافي لتقييم أداء أقسامها"

بعد الدراسة الميدانية للمؤسسة الإفريقية للزجاج وجدنا أن نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة الإفريقية للزجاج غير كافي لتقييم أداء أقسامها لعدم وجود نظام كامل للتكاليف التقديرية والمعيارية (خاصة غير المباشرة منها) بما لا يسمح بحساب الانحرافات على التكاليف وتقييم أداء مراكز التكاليف وهذا ما يؤكد عدم صحة هذه الفرضية.

الفرضية الثالثة: "تمكنت المؤسسة الإفريقية للزجاج من بلوغ الأداء المخطط لسنة 2020"

بعد الدراسة الميدانية للمؤسسة الإفريقية للزجاج تبين لنا أن المؤسسة لم تتمكن من بلوغ الأداء المخطط لسنة 2020 لأن معظم الانحرافات التي قمنا بحسابها غير ملائمة وهذا ما ينفى صحة هذه الفرضية.

ثانيا: نتائج الدراسة

- تعتبر الموازنة التقديرية المنحني الذي تسلكه المؤسسة في استغلال مواردها المتاحة وفق لمعايير واعتبارات متعلقة بأهدافها في ظل مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية.
- الموازنة التقديرية شاملة لأنها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة.
- الموازنة التقديرية أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.
- الموازنات التقديرية أحد الوسائل المهمة التي تستخدم في تقييم كفاءة مختلف الإدارات في تنفيذ المهام المطلوب منها.
- من خلال تقييمنا لمستوى تطبيق أدوات الموازنة التقديرية نجد أن المؤسسة الإفريقية للزجاج تركز أكثر على موازنة الإنتاج والمبيعات.
- تهدف الموازنة التقديرية في المؤسسة الإفريقية للزجاج بالدرجة الأولى إلى تقييم الأداء كون المؤسسة تهدف إلى تحقيق التوازن المالي وتحسين المردودية المالية والاقتصادية.
- المؤسسة الإفريقية للزجاج لا تقوم بحساب الانحرافات بشكل مفصل ودقيق.
- عدم ملائمة معظم الانحرافات في المؤسسة بما يدل على عدم تحقيق الأداء المطلوب.
- المؤسسة الإفريقية للزجاج تعاني من ركود اقتصادي بسبب جائحة كورونا.

ثالثا: الاقتراحات

- وضع نظام كامل للموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية بما يسمح بالتقييم الجيد لأداء مختلف أقسام المؤسسة.
- تشكيل لجنة لإعداد الموازنات بدلا من الاعتماد على القسم أو المصلحة أو مسؤول واحد في إعدادها.
- الاهتمام أكثر بعملية الإنتاج والقيام بالإصلاحات اللازمة للورشات في الوقت المناسب.
- العمل على تحسين أداء مديرية التجارة والتسويق من أجل الرفع من مبيعات المؤسسة.

رابعاً: آفاق البحث

من خلال دراستنا لهذا الموضوع وجدنا نقاط أخرى يمكن أن تكون مواضيع بحث أخرى يمكن معالجتها والتي نذكر منها:

- دور الموازنة التقديرية في الرقابة على التكاليف.
- دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- الموازنات التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرارات المالية.
- الموازنات التقديرية أداة في تحديد الخيار الإستراتيجي.

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب:

- 1- إبراهيم علي إبراهيم عبد ربه، مقدمة في إحصاء الوصفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 2- إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة وتقييم الأداء الوظيفي (بين النظرية والتطبيق)، دار جرير للنشر والتوزيع، البحرين، 2013.
- 3- أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008.
- 4- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 5- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
- 6- أحمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار زهوان للنشر، عمان 1997.
- 7- أحمد نور، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 8- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 9- أسعد حميد العلي، الإدارة المالية (الأسس العلمية والتطبيقية)، وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 10- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 11- بن سعيد خالد بن سعيد، إدارة الجودة الشاملة تطبيقات على القطاع الصحي، مكتبة الشقري للنشر والتوزيع، الرياض، 1997.
- 12- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 13- حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية (المفهوم والممارسة)، دار الحامد، عمان، 2011.
- 14- حسين عبد الله التميمي، إدارة الإنتاج والعمليات، ط2، دار، الفكر، عمان، 2014.
- 15- خالص صافي خالص، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 16- زكريا أحمد عزام، علي فلاح الزعبي، سياسات التسعير، دار المسيرة، عمان، 2011.
- 17- سعد صادق بحيري، إدارة توازن الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

- 18-صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
- 19-طارق الحاج، فليح حسن، الاقتصاد الإداري، صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010
- 20-طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 21-عبد الحليم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات)، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 22-عبد الحي عبد الحي مرعى، محمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 23-عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 24-عقيل جاسم عبد الله، تقييم المشروعات (إطار نظري وتطبيقي)، ط2، دار مجدلاوي للنشر، عمان، 1999.
- 25-علي أحمد أبو حسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، القاهرة، 1997.
- 26-علي الشرقاوي، إدارة المخازن، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995.
- 27-غانم فيجان موسى، محمد حسن، إدارة المشتريات، دار اليازوري العلمية، عمان، 2008.
- 28-فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.
- 29-فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية- تخصص نظم المعلومات المحاسبية-، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 30-محمد إبراهيم عبيدات وآخرون، إدارة المبيعات والبيع الشخصي، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1999.
- 31-محمد الصيرفي، العملية الإدارية، مؤسسة حورس الدولية، الإسكندرية، 2006.
- 32-محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 33-محمد جاسم الصمدعي، ردينة عثمان يوسف، إدارة المبيعات، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2015.
- 34-محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

- 35- محمد عبيدات وآخرون، إدارة المبيعات والبيع الشخصي، ط4، وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- 36- محمد فركوس، الموازنات التقديرية، أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 37- محمد قدرى حسن، إدارة الأداء المتميز، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015.
- 38- محمود علي الحيايلى، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000.
- 39- مدحت كاظم القرشي، الاقتصاد الصناعي، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000.
- 40- منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية: مدخل تحليلي معاصر، ط4، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1999.
- 41- مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2007.
- 42- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر.
- 43- نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 44- نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية، عمان، 2003.
- 45- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية: محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطبع والنشر، مصر، 2000.
- 46- هاشم حمدي رضا، الإصلاح الإداري، دار الرياءة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 47- هدية علي محمد الحشاش، محمد محمود أحمد صابر، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة، القاهرة، 2005.
- 48- وليد ناجي الحيايلى، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 1991.
- 49- يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، ط2، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 50- بيورك برس، تقييم الأداء، مكتبة لبنان ناشرون، بيروت، 2007.

ثانياً: المقالات

- 1- زهير خضر ياسين، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العدد 22، 2009.

- 2- السعيد بريش، نعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة عنابة، جامعة باتنة، العدد 01، 2011، 2012.
- 3- عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية (مفهوم وتقييم)، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة خيضر بسكرة، العدد 01، نوفمبر 2001.

ثالثا: الرسائل الجامعية

- 1- حاب الله شريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، 2009/2008.
- 2- حنان بوخشبة، ليندة مريشة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة AGRODIV المركب الصناعي التجاري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الإدارة المالية، جامعة أكلى محند أولجاح، البويرة، 2018 / 2017.
- 3- رمزي قراح، دور الموازنات التقديرية في تسيير المؤسسات الإستشفائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، جامعة أم البواقي، 2017 / 2016.
- 4- زعيمش عابدة، ركيمة زينب، دور التكاليف المعيارية في تفعيل الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، جيجل، 2019 / 2018.
- 5- زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة - دراسة حالة-مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة2، 2013/2012.
- 6- شباح حمزة، تطبيق مبدأ التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة جيجل، 2014 / 2013.

رابعا: الملتقيات

- 1- يزيد تفرات، ليلي حليمي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 02، 2017 / 04 / 25.

خامسا: المحاضرات

- 1- شكري معمر سعاد، محاضرات في الموازنات التقديرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلى محند أولجاح، البويرة، 2020/2019.

2- سترة العلجة، الموازنة التقديرية، مطبوعة جامعة فرحات عباس، سطيف.

سادسا: المواقع الالكترونية

- 1- <https://accdicussion.com/acc/143.html>. 27/ 03/ 2021
- 2- Htt : zehi, yolasite, com
- 3- Cte, vniv – sefif, dz, consulté le :24/ 04/ 2021

سابعا: الكتب الأجنبية

- 1- Patrick boisselier :«contrôle de gestion, cours et applications»,
librairie vuibert, paris, 1999, pp 325 ,327

3/ Comptes de Résultats

المحاسبة رقم (01)

Comptes de Résultats

LIBELLES	N Net	N-1 Net
Chiffre d'affaire	82 039 151,32	195 303 357,58
Variation stocks produits finis et en-cours	-8 887 126,66	1 173 917,45
Production immobilisée	57 769 736,23	3 455 882,80
Subventions d'exploitation	0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	130 921 760,89	199 933 157,83
Achats consommés	-46 390 978,21	-109 689 505,53
Services extérieurs et autres consommations	-24 542 320,54	-34 456 529,07
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-70 933 298,75	-144 146 034,60
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	59 988 462,14	55 787 123,23
Charges de personnel	-119 295 148,31	-116 305 836,01
Impôts, taxes et versements assimilés	-1 041 699,13	-3 238 837,45
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-60 348 385,30	-63 757 550,23
Autres produits opérationnels	473 399,69	401 092,74
Autres charges opérationnelles	-1 778 611,73	-3 623 445,03
Dotations aux amortissements et aux provisions	-42 580 335,96	-42 592 458,96
Reprise sur pertes de valeur et provisions	0,00	0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL	-104 233 933,30	-109 572 361,48
Produits financiers	0,00	0,00
Charges financières	0,00	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER	0,00	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(V - VI)	-104 233 933,30	-109 572 361,48
Impôts exigibles sur résultat ordinaires	0,00	-10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	0,00	0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	131 395 160,58	200 334 250,57
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-235 629 093,88	-309 916 612,05
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-104 233 933,30	-109 582 361,48
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-104 233 933,30	-109 582 361,48

AFRICAVER
P. C. G.
خليفة المصطفى و المراقبة

7 - T.C.R PREVISION ANNEE 2020

AFRICAVER		u: kda
Désignations	TOTAL	
vente et produits annexes Dont:	473 865	
ventes de marchandises	2 400	
ventes de produits finis et intermédiaires	469 065	
vente de travaux	0	
vente d'études	0	
Autres	2 400	
Variation stocks produits finis et en cours	0	
Production immobilisée	0	
Subvention d'exploitation	0	
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE	473 865	
Achats consommés Dont:	264 892	
Achat de marchandises vendues	1 846	
Matière premières	263 045	
Achats d'études et de prestations de services	0	
Service extérieurs	7 704	
Autres service extérieurs	18 297	
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	290 893	
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	182 972	
Charges du personnel	118 200	
Impôt , taxes et versements assimilés	6 635	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	58 138	
Autres produits opérationnels	6 000	
Autres charges opérationnelles	1 800	
Dotations aux amortissement et aux provisions et pertes valeur	73 500	
Reprise sur pertes de valeur et provision	18 000	
V - RESULTAT OPERATIONNEL	6 838	
Produit financiers	0	
Charges financières	4 518	
VI- RESULTAT FINANCIER	-4 518	
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	2 320	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	0	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	0	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	497 865	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	495 545	
VIII -RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 320	
Elements extraordinaires (produits)	0	
Elements extraordinaires (charges)	0	
IX -RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0	
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 320	

الملاحق رقم (03)

1.1 Production en quantité et Valeur :

Produits	UM	Réalizations 2019		Prévisions 2020		Réalizations 2020		Taux Réali.%		Evolution % 20/19	
		Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V
Pare-brise	U	2 960	23 519	13 050	52 200	1 842	10 190	14 %	20 %	-38%	-57%
Vitres latérales	U	4 517	6 571	26 400	58 080	2 430	4 170	9%	7%	-46%	-37%
Verre feuilleté	M ²	1 453	3 478	9 600	24 960	477	2 278	5%	9%	-67%	-35%
Verre trempé	M ²	79	95	4 800	9 600	330	409	7%	4%	318 %	331 %
Total 1	KD A		33 663		144 840		17 047		12 %		- 49%
Verre imprimé	T	0	0	0	0	0	0	--	--	0%	0%
Silicate de soude solide	T	814	28 385	900	31 500	738	25 830	82 %	82 %	-9%	-9%
Silicate de soude liquide	T	4 479	87 837	9 000	180 000	1 109	22 180	12 %	12 %	-75%	-75%
Total 2	KD A		116 222		211 500		48 010		23 %		- 59%
Total Général	KD A		149 885		356 340		65 057		18 %		- 57%

2 - Chiffre d'Affaires :

PRODUITS	UM	Rapp 2019		Prévu 2020		Réal 2020		Taux %		Evol %	
		Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V
Pare-brise	U	2 651	34 775	13 050	84 825	1 842	15 809	14	19	-31	-55
Vitres latérales	U	6 171	18 904	26 400	92 400	1 941	8 426	7	9	-69	-55
Verre feuilleté	M ²	879	4 456	9 600	32 640	460	4 289	5	13	-48	-4
Verre trempé	M ²	16	51	4 800	12 000	18	342	0	3	13	571
TOTAL (1)			58 186		221 865		28 866		13		-50
Verre imprimé	T	2	51	0	0	3	4			50	-92
Silicate de soude vitreux	T	558	20 886	900	37 800	437	19 382	49	51	-22	-7
Silicate de soude liquide	T	4 526	107 236	9 000	207 000	1 280	29 424	14	14	-72	-73
Prestation fournie	KDA		2 410	0	2 400	0	2 197		92		-9
Autres (BV, sable,)	KDA		374	0	2 400	0	294		12		-21
TOTAL (2)			130 957		249 600		51 301		21		-61
Marchandises	KDA		6 161		2 400		1 872		78		-70
TOTAL (3)			6 161		2 400		1 872		78		-70
TOTAL H.T	KDA		195 304		473 865		82 039		17		-58

AFRICAVER
P. C. O.
خلية التخطيط والمراقبة

الموافق رقم (04)

PREVISIONS DE CONSOMMATIONS DETAILLEES
ANNEE 2020

1er SEMESTRE 2020

V = KDA

DESIGNATION	JANVIER		FEVRIER		MARS		AVRIL		MAI		JUIN	
	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL
Mat. et fournitures Cons												
- Verre float	6 870	3 435	6 870	3 435	6 870	3 435	9 265	4 633	9 265	4 633	9 265	4 633
- PVB, polycarbonate	3 000	1 800	3 000	1 800	3 000	1 800	3 110	1 866	3 110	1 866	3 110	1 866
- Sable Traité	432	994	432	994	432	994	432	994	432	994	432	994
- Dolomie traitée												
- Calcaire traité												
- sulfate de soude												
- carbonate de soude	390	14 040	390	14 040	390	14 040	390	14 040	390	14 040	390	14 040
- fluides&utilités (mazout, eau ...)		300		300		300		300		300		300
- Consommables		800		800		800		800		800		800
- Pièces de rechange		700		700		700		800		800		800
- Energie (élec + gaz nat)		1 900		1 900		1 900		2 100		2 100		2 100
TOTAL		23 969		23 969		23 969		25 532		25 532		25 532

NB: le stock de securité du carbonate de soude est de 2 mois

7200 tonnes de silicate solide seront utilisés pour la dissolution en silicate liquide

* 600 tonnes de silicate consommé 420 tonnes de sable (0,7 tonnes de sable pour une tonnes de silicate)

* 600 tonnes de silicate consommé 360 tonnes de carbonate(0,6 tonnes de carbonate pour une tonnes de silicate)

AFRICAVER
P. C. O.
خلية التخطيط و المراقبة

الملاحق رقم (١٥٥)

PREVISIONS DE CONSOMMATIONS DETAILLEES
ANNEE 2020

2e SEMESTRE 2020

DESIGNATION	JUILLET		AOÛT		SEPTEMBRE		OCTOBRE		NOVEMBRE		DECEMBRE		TOTAL GENERAL	
	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL
Mat et fournitures Cons														
- Verre float	10 370	5 185	10 370	5 185	10 370	5 185	11 825	5 913	11 825	5 913	11 825	5 913	114 990	57 495
- PVB, polycarbonate	4 600	2 760	4 600	2 760	4 600	2 760	5 150	3 090	5 150	3 090	5 150	3 090	47 580	28 548
- Sable Traité	432	994	432	994	432	994	0	0	0	0	0	0	3 888	8 942
- Dolomie													0	0
- Calcaire													0	0
- sulfate de soude													0	0
- carbonate de soude	390	14 040	390	14 040	390	14 040	0	0	0	0	0	0	3 510	126 360
- fluides&utilités (mazout, eau ...)		300		300		300		100		100		100		3 000
- Consommables		600		600		600		200		200		200		7 200
- Pièces de rechange		1 000		1 000		1 000		300		300		300		8 400
- Energie		2 200		2 200		2 200		1 500		1 500		1 500		23 100
TOTAL		27 079		27 079		27 079		11 103		11 103		11 103		263 045

matières et fournitures 221 345
pièces de rechanges
consommables 26 100
marchandises consommées

AFRICAVER
P. C. O.
خلية التخطيط والمراقبة

الملاحق رقم (06)

Consommation matieres premiere année 2020

	u	Q	V	u:kda prix unitaire
Sable traité	t	328	513	1,56
Verre float	m ²	11 789	5 620	0,48
PVB	m ²	3 270	1 395	0,43
Carbonate de soude	t	422	17 976	42,60
TOTAL			25 504	

AFRICAVER
P. C. O.
خلية التخطيط و المراقبة

الملاحق رقم (07)

Matieres premieres au production

	matieres consommé	
	verre float	film PVB
Pare brise	0,8 m ²	1,3 m ²

	matieres consommé	
	verre float	
vitre latérale	0,8 m ²	

	matieres consommé	
	verre float	film PVB
Verre feuilleté	1,3 m ²	1,3m ²

	matieres consommé	
	verre float	
verre trempé	1,3 m ²	

	matieres consommé	
	carbonate de soude	sable traité
silicate de soude vitreux	0,5 T -0,7 T	0,7 T

AFRICAVER
P. C. O.
خلية التخطيط و المراقبة

الملخص:

يعتبر نظام الموازنات التقديرية من أهم الأنظمة المستخدمة في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية،

حيث تطرقنا في هذه الدراسة إلى ماهية الموازنات التقديرية وطرق إعدادها إضافة إلى استخدامها كأداة لتقييم الأداء، والهدف من هذه الدراسة هو بيان دور نظام الموازنات التقديرية في تقييم الأداء من خلال حساب

الانحرافات وتحليلها وتحديد مراكز المسؤولية، ولقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسة الإفريقية للزجاج بالاطلاع على الوثائق و المعلومات المتعلقة بالموازنات التقديرية في المؤسسة و تحليلها ومن خلال ذلك توصلنا إلى النتائج التالية:

- ü المؤسسة الإفريقية للزجاج تركز بالدرجة الأولى على موازنة الإنتاج والمبيعات.
- ü المؤسسة الإفريقية للزجاج لا تقوم بحساب الانحرافات بشكل مفصل ودقيق.
- ü عدم ملائمة معظم الانحرافات في المؤسسة وهذا يدل على عدم تحقيق الأداء المطلوب.

الكلمات المفتاحية : الموازنات التقديرية، الأداء، تقييم الأداء، الانحرافات، مراكز المسؤولية.

Summary :

Budget estimates system is considered one of the most useful systems in evaluating performance in economic companies. In this paper we dealt with the notion of budget estimates and the way it is prepared.

In addition to being used as a tool to evaluate the performance and the purpose of this study is demonstrating the role of budget estimates to evaluate the performance, true counting deviations and analysing and identifying responsibility. In this study we relied on the descriptive analytical method in conducting the practical study in the African Glass Company by looking at different documents and information. The concern budget estimates in the company and analysing it and the way we reached the following results:

1. The African Glass Company focuses mainly on productivity and sales.
2. The African Glass Company doesn't count deviations in a detailed and minute way.
3. The majority of deviations in the company are inadequate and this proves that the required performance is unachievable.

The key words:

Budget estimates - The performance - Evaluate performance - Deviations - Responsibility center.