

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

العنوان:

دور الموازنة التقديرية في مراقبة المبيعات في المؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة مؤسسة عياشي سعيد للبلاط -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير
تخصص: إدارة مالية

إشراف الأستاذ:
بن عمر مختار

إعداد الطالبتين:

جغفري رانية
سنطوح اكرام

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذ كعواش أمين
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	الأستاذ بن عمر مختار
مناقشا	جامعة جيجل	الأستاذة نجار حياة

السنة الجامعية 2021 / 2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

العنوان:

دور الموازنة التقديرية في مراقبة المبيعات في المؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة مؤسسة عياشي سعيد للبلاط -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير
تخصص: إدارة مالية

إشراف الأستاذ:
بن عمر مختار

إعداد الطالبتين:

☞ جعفري رانية
☞ سنطوح اكرام

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذ كعواش أمين
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	الأستاذ بن عمر مختار
مناقشا	جامعة جيجل	الأستاذة نجار حياة

السنة الجامعية 2021 / 2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة الشكر وتقدير

بسم الله نبدأ الكلام، ونأمل أن يكون الختام السلام الحمد لله، كما ينبغي لجلال وجهه وسلطانه، والصلاة والسلام على من أرسله رحمة للعالمين وعلى جميع الأنبياء المرسلين وآله وصحبه أجمعين.

الحمد لله والشكر لله سبحانه وتعالى له الفضل والمنة على توفيقه لإنجاز هذا العمل، شيء جميل أن يسعى الإنسان على النجاح والتفوق فيحققه لكن الأجل والأروع أن لا ينسى من كان السبب في ذلك.

سيكون علينا لازما وواجبا دينا وأخلاقيا أن نشكر من كان له الفضل الكبير في الإشراف على هذه الدراسة الأستاذ الفاضل "مختار بن عمر" من علمنا التفاؤل والمضي للأمام وأرشدنا للعلم والمثابرة ولم ييخل علينا بنصائحه القيمة من بداية هذا العمل حتى نهايته حيث وجهنا خير توجيهه فكان بذلك نعم المشرف ونعم الأستاذ.

الإهداء

اهدي هذا العمل المتواضع:

إلى مثلي الأعلى في الحياة ورمز الصمود إلي التي
ضحت ولازالت تضحي من اجلنا إلى فيض الحنان ومنبع
الدفاء

أمي الحنونة أطل الله في عمرها

إلى رمز الوفاء الذي علمني حرفا وصرت له عبدا إلى
الذي تعلمت منه الصبر والقوة و الالتزام

أبي الغالي أطل الله في عمره

إلي إخوتي وبراعم العائلة : *جواد ، رفيق ، جوري*
إلي نفسي وعائلي وأصدقائي المقربين، إلي سندي

وزميلاتي *جميلة و ميساء*

إلي كل أساتذتي الذين ساهموا في زيادة رصيدي العلمي
ولو بمعلومة أو نصيحة

لجميع المتخرجين قد تكون مجرد مذكرة لكنها جني

ومحصول سعي وتعب لسنوات، فمهما كان معدلك

وتخصصك وطبيعة دراستك، افتخر بكل مرحلة وصلت لها

بجهدك، لا تقلل من انجازاتك ولا تقارن نفسك بغيرك

. تمنياتي لنا ولكم التوفيق والنجاح .

رانية جعفري

الإهداء

إلى معلمنا وحبیبنا الأول سيدنا محمد
صلی الله علیه وسلم.

إلى من قال فیهما الرحمان "واخفض لهما
جناح الذل من الرحمة وقل ربی ارحمهما كما
ربیانی صغیراً" سورة الإسراء: الآیة 24.

من كانوا سبب وجودی فی هذه الحیاة أمی
الحنونة، وابی العزیز حفظهما الله اللذان لن أرد
لهم جمیلهم ما حییت

إلى أفراد عائلتی الذین قدموا لی الدعم المعنوی
والمادی: مونیة، بدر الدین، یسری، ابراهیم
وإلى رفیقات دربی اهدی لهم عملي.

سنطوح اكرام

فهرس المحتويات

1	كلمة الشكر وتقدير
2	الإهداء
4	فهرس المحتويات
9	قائمة الأشكال
11	قائمة الجداول
13	المقدمة
16	الفصل الأول: مفهوم الموازنة التقديرية وأنواعها
17	تمهيد
17	المبحث الأول: مفهوم الموازنة التقديرية
17	المطلب الأول: تعريف الموازنة التقديرية وخصائصها
17	1- تعريف الموازنة التقديرية
18	2- خصائص الموازنة التقديرية
19	المطلب الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية والعوامل المتحكمة فيها
19	1- طرق إعداد الموازنة التقديرية
220	2- العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية
21	المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة التقديرية وأهميتها
21	1- مراحل إعداد الموازنة التقديرية
24	2- أهمية الموازنة التقديرية
26	المبحث الثاني: أنواع الموازنات التقديرية
26	المطلب الأول: حسب معياري النشاط والفترة الزمنية
26	1- حسب معيار النشاط

27	2- حسب معيار الفترة الزمنية.....
27	المطلب الثاني: حسب معياري وحدة القياس ودرجة المرونة
27	1- حسب معيار وحدة القياس المستعملة
28	2- حسب معيار درجة المرونة.....
29	المطلب الثالث: ترتيب إعداد الموازنات التقديرية وموقعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
29	1- ترتيب إعداد الموازنات التقديرية
30	2- موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي
32	خلاصة الفصل الأول.....
33	الفصل الثاني: الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة المبيعات
34	المبحث الأول: مفهوم مراقبة المبيعات
34	المطلب الأول: تعريف المراقبة وخصائصها
34	1- تعريف المراقبة
35	2- خصائص المراقبة
37	المطلب الثاني: تعريف مراقبة المبيعات وأنواعها
37	1- تعريف مراقبة المبيعات
38	2- أنواع مراقبة المبيعات
39	المطلب الثالث: أدوات مراقبة المبيعات وأهميتها
39	1- أدوات مراقبة المبيعات
42	2- أهمية مراقبة المبيعات
43	المبحث الثاني: مراقبة المبيعات بواسطة الموازنة التقديرية
43	المطلب الأول: طريقة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي
43	1- المبدأ العام لقياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي
45	2- الطريقة الأولى لقياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي

48	3-	الطريقة الثانية لقياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي
50		المطلب الثاني: طريقة قياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة
50	1-	قياس الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة
50	2-	تحليل الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة
52		المطلب الثالث: طريقة قياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية
52	1-	قياس الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية
53	2-	تحليل الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية
55		خلاصة الفصل الثاني
56		الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة " عياشي سعيد للبلاط"
57		المبحث الأول: تقديم مؤسسة "عياشي سعيد للبلاط"
57		المطلب الأول: نشأة المؤسسة وموقعها
57	1-	نشأة المؤسسة
58	2-	موقع المؤسسة
58		المطلب الثاني: مجال نشاط المؤسسة وأهدافها
59	1-	مجال نشاط المؤسسة
61	2-	أهداف المؤسسة
61		المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وحجمها
60	1-	الهيكل التنظيمي للمؤسسة
63	2-	حجم المؤسسة
65		المبحث الثاني: آليات مراقبة المبيعات بطريقة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي
65		المطلب الأول: قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي
65	1-	عرض نتائج القياس

70	.....	التعليق على نتائج القياس	-2
70	.....	المطلب الثاني: تحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي تبعاً لمكوناته الأساسية	
70	.....	عرض نتائج التحليل	-1
73	.....	التعليق على نتائج التحليل	-2
74	.....	المطلب الثالث: تحليل الانحراف على الكمية تبعاً لمكوناته الأساسية	
74	.....	عرض نتائج التحليل	-1
77	.....	التعليق على النتائج	-2
78	.....	خلاصة الفصل الثالث	
80	.....	الخاتمة	
83	.....	قائمة المراجع	
87	.....	الملاحق	
90	.....	الملخص	



قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

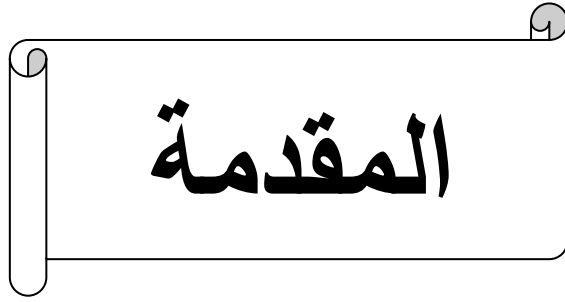
الصفحة	العنوان	الرقم
22	مراحل إعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية	01
29	ترتيب إعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية (الصناعية)	02
30	مصلحة الموازنة التقديرية تحت إشراف إدارة الشؤون الإدارية والمالية	03
31	مصلحة الموازنة التقديرية تحت إشراف الإدارة العامة	04
61	الهيكل التنظيمي لمؤسسة عياشي سعيد للبلات	05



قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
64	توزيع المستخدمين حسب الأقسام (الوظائف الرئيسية) في مؤسسة عياشي سعيد للبلات	01
66	نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للثلاثي الأول من السنة المالية 2021.	02
67	نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للثلاثي الثاني من السنة المالية 2021.	03
67	نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للثلاثي الثالث من السنة المالية 2021.	04
68	نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للثلاثي الرابع من السنة المالية 2021.	05
68	نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للسداسي الأول من السنة المالية 2021.	06
69	نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للسداسي الثاني من السنة المالية 2021.	07
69	نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للسنة المالية 2021.	08
71	نتائج الرقابة في نهاية كل ثلاثي من السنة المالية 2021 (حالة المنتج "أ")	09
72	نتائج الرقابة في نهاية كل ثلاثي من السنة المالية 2021 (حالة المنتج "ب")	10
75	الانحراف على تشكيلة المبيعات للمنتج (أ) والمنتج (ب)، خلال السنة المالية 2021	11
76	الانحراف على الحجم الكلي للمبيعات للمنتج (أ) والمنتج (ب) خلال السنة المالية 2021	12



المقدمة

تسعى المؤسسة الاقتصادية بطبيعتها إلى تحقيق أهداف معينة، ومن أجل ذلك تلجأ إلى استخدام الوسائل والأدوات العلمية المتاحة وتفاضل بينها طبقاً لمعايير معينة، فتختار ما يمكنها من تحقيق أهدافها بأقل التكاليف، وهذا يتطلب القيام بالتخطيط الجيد الذي يعتبر جزءاً هاماً من الوظيفة الإدارية وباديتها، ومن بين الخطط التي يتم إعدادها نجد الموازنة التقديرية للمبيعات، حيث أن بناء كل نظام الموازنات ينطلق في اقتصاد السوق، من إعداد هذه الأخيرة ويتأثر بها إلى حد كبير.

ويتطلب استعمال الموازنة التقديرية للمبيعات القيام أولاً بعملية إعدادها ثم الشروع في إجراءات مراقبة تنفيذها، حيث أن الفوائد التي توفرها تفوق بكثير تكاليف تطبيقها.

إشكالية البحث:

ففي هذا الإطار، قمنا بطرح إشكالية البحث في سؤال رئيسي على النحو التالي:

ما هو الدور الذي يمكن أن تؤديه الموازنة التقديرية في مراقبة المبيعات، في مؤسسة عياشي سعيد للبلاب ؟

بحيث اندرجت تحت هذا السؤال الرئيسي، التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم الموازنة التقديرية، بشكل عام، وما هي أنواعها ؟
- ما هو مفهوم مراقبة المبيعات وكيف يجب أن تتم هذه المراقبة بواسطة الموازنة التقديرية ؟
- ما هو واقع استخدام الموازنة التقديرية في المؤسسة موضوع الدراسة ؟
- وما هي طبيعة وأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه هذه الموازنة في مراقبة المبيعات على مستوى المؤسسة موضوع الدراسة ؟

فرضيات البحث:

وبالموازاة لإشكالية هذا البحث قمنا بطرح الفرضيتين التاليتين، بغرض اختبار مدى صحتها:

*إن المؤسسة موضوع الدراسة لا تستخدم الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة للتخطيط والمراقبة.

*بإمكان المؤسسة موضوع الدراسة، أن تقوم بإعداد موازنة تقديرية للمبيعات وتستفيد من الخدمات والمزايا التي ستقدمها لها في مجال مراقبة المبيعات، إذا توفرت لديها الوسائل اللازمة لذلك.

أهمية البحث:

تتجلى أهمية هذا البحث في كونه يسمح بتوضيح طبيعة وأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه الموازنة التقديرية في مراقبة المبيعات، في المؤسسات الاقتصادية عامة، وفي المؤسسة موضوع الدراسة خاصة.

أهداف البحث:

ويرمي هذا البحث إلى تحقيق عدة أهداف منها على الخصوص توضيح مفهوم الموازنة التقديرية وأنواعها، وكذا شرح آليات مراقبة المبيعات بواسطة الموازنة التقديرية للمبيعات، في المؤسسة الاقتصادية عامة، ثم الكشف عن واقع هذه المراقبة في المؤسسة موضوع الدراسة ومدى أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه هذه الموازنة في هذا المجال.

أسباب اختيار موضوع البحث:

ومن أهم الدوافع والأسباب، ذات الطابع الموضوعي والذاتي، التي رغبتنا في اختيار موضوع هذا البحث، نذكر ما يلي:

- الإحاطة بموضوع الرقابة على المبيعات بواسطة الموازنة التقديرية والطرق العلمية التي يمكن تطبيقها في هذا المجال.
- اتصال هذا الموضوع بتخصصنا الجامعي.
- إثراء معارفنا العلمية وكذلك وضع هذا البحث تحت تصرف زملائنا الطلبة والباحثين للاستفادة منه.
- والتعود على دراسة مثل هذه المواضيع بأساليب علمية وبموضوعية.

المناهج العلمية المستعملة في البحث:

وتبعاً لطبيعة موضوع هذا البحث، قمنا باستعمال المنهج الوصفي في جانبه النظري ومنهج دراسة حالة في جانبه التطبيقي، فشرعنا في جمع وترتيب المعلومات الضرورية، ثم عالجانها وفقاً لخطة عمل محددة وبالوسائل العلمية اللازمة، من أجل اختبار العلاقة السببية بين المتغير الأول (المستقل) وهو الموازنة

التقديرية (والطرق العلمية التي تسمح بتطبيقها)، والمتغير الثاني (التابع للأول) المتمثل في مراقبة المبيعات على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

خطة البحث:

أما خطة هذا البحث فقد قسمناها إلى ثلاثة فصول متكاملة فخصنا الأول لشرح مفهوم الموازنة التقديرية (بشكل عام) في محور أول من خلال التعريف بها وبخصائصها، ثم عرض طرق إعدادها وكذا العوامل المتحركة فيها قبل التطرق إلى مراحل إعدادها وأهميتها، وفي المحور الثاني من هذا الفصل قدمنا أهم أنواع الموازنات التقديرية تبعا لمعايير التصنيف المعمول بها في هذا المجال.

وفي الفصل الثاني تناولنا بالدراسة موضوع الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة المبيعات حيث قمنا في محور أول بتوضيح مفهوم مراقبة المبيعات بكل ما يتطلبه ذلك من تعريفها وذكر أنواعها وأدواتها ثم الكشف عن أهميتها، وبعد ذلك انتقلنا في المحور الثاني إلى شرح آليات مراقبة المبيعات بواسطة الموازنة التقديرية وبتطبيق الطرق العلمية المناسبة لذلك.

أما الفصل الثالث، فقد خصصناه لدراسة حالة المؤسسة "عياشي سعيد للبلاط"، حيث قمنا أولا بتقديمها ثم تعرضنا بالدراسة إلى واقع الموازنة التقديرية للمبيعات على مستوى هذه المؤسسة وشرح كيف يجب استعمالها في إطار مراقبة المبيعات، بتطبيق الطرق العلمية المناسبة، وبالتالي الكشف عن طبيعة وأهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه هذه الأداة الفعالة في هذا المجال.

ولقد امتدت فترة التريص الميداني الذي أجريناه في المؤسسة موضوع الدراسة من النصف الأخير لشهر ماي إلى الأسبوع الأول من شهر جوان، وواجهتنا عدة صعوبات في هذا الإطار، نذكر منها على الخصوص نقص المعلومات اللازمة لإنجاز الجانب التطبيقي من هذا البحث.

الفصل الأول: مفهوم الموازنة التقديرية وأنواعها

المبحث الأول: مفهوم الموازنة التقديرية

المطلب الأول: تعريف الموازنة التقديرية وخصائصها

المطلب الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية والعوامل المتحكمة فيها

المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة التقديرية وأهميتها

المبحث الثاني: أنواع الموازنات التقديرية

المطلب الأول: حسب معياري النشاط والفترة الزمنية

المطلب الثاني: حسب معياري وحدة القياس ودرجة المرونة

المطلب الثالث: ترتيب إعداد الموازنات التقديرية وموقعها في الهيكل

التنظيمي

خلاصة الفصل الأول

تمهيد:

تعتبر الموازنة التقديرية من أدوات التسيير الفعالة التي انتقل استعمالها إلى المستوى الاقتصادي الجزئي بعد نجاح فكرة استغلالها على المستوى الاقتصادي الكلي في الولايات المتحدة الأمريكية، ثم في أوروبا الغربية وباقي أنحاء العالم بعد ذلك خلال القرن العشرين الماضي.

فمهما توسع نشاط المؤسسة الاقتصادية ومهما زاد حجمها تبقى الموازنة التقديرية من أفضل الأدوات العلمية لتخطيط الأداء ومراقبة تنفيذه وتحقيق أهدافه المسطرة على أكمل وجه.

ويجدر بنا من الناحية الموضوعية، أن نستهل هذا البحث، بتوضيح مفهوم الموازنة التقديرية وشرح أنواعها في فصل أول كما هو مبين فيما يلي.

المبحث الأول: مفهوم الموازنة التقديرية

سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الموازنة التقديرية وخصائصها، ثم شرح طرق إعدادها والعوامل المتحكمة فيها، مع إبراز مراحل إعدادها وأهميتها.

المطلب الأول: تعريف الموازنة التقديرية وخصائصها

لقد قدمت للموازنة التقديرية عدة تعاريف كما أنها تمتاز بخصائص متنوعة، منها مايلي:

1- تعريف الموازنة التقديرية:

تعتبر الموازنة التقديرية " خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب فيها (أي تنفيذها)، وتوزع على كل المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في العمل"⁽¹⁾.

وتعرف أيضا على أنها " خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلية على المدى القريب أو المتوسط، حيث إن هذه الخطة توضع بعد قيام المؤسسة بدراسة كافة العوامل المحيطة بها والظروف الخارجية"⁽²⁾.

(1) ناصر دادي عدون وآخرون، "دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة"، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص ص 102 - 103.

(2) صافي صالح خالص، "رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، البلدة، 2010، ص 213.

كما يمكن تعريفها على أنها عبارة عن "وثيقة تلخص كل العمليات والأنشطة التي تنوي المؤسسة القيام بها لمدة زمنية محددة وتصبح هذه الوثيقة كبرنامج عمل خلال هذه الفترة، وهي ترجمة واضحة عن التخطيط والسياسات المستقبلية للمؤسسة"⁽¹⁾، وهي كذلك " تعبير كمي لخطة أعمال، تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة في المؤسسة الاقتصادية"⁽²⁾.

وبناء على التعريفات المذكورة يتضح لنا أن الموازنة التقديرية هي "أداة تخطيطية ذات توجه مستقبلي تهدف المؤسسات من خلالها إلى التنبؤ بمستوى النشاط الممكن تحقيقه، والنتائج المالية الممكن الوصول إليها عند مستوى النشاط المستقبلي المتوقع"⁽³⁾، حيث أن هذه الخطة تساعد إدارة المؤسسة في تحقيق التنسيق والرقابة على الأداء كذلك.

2- خصائص الموازنة التقديرية:

تتميز الموازنة التقديرية بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبير كمي ومالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة من نشاط المؤسسة الاقتصادية.

ويمكن تبيان هذه الخصائص في النقاط التالية⁽⁴⁾:

2-1- تعبير كمي:

إن تحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.

2-2- تحدد في شكل برنامج عمل:

الموازنة ليست فقط تقدير للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها، وإنما لابد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة، وليس إلى كل معرفة المستقبل من أجل المعرفة فقط.

(1) محمد لمين علون وآخرون، "أهمية الموازنة التقديرية في تسيير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 01، (دار النشر غير محددة)، (سنة النشر غير محددة)، ص 247.

(2) CT.HORNGREN : Costaconling, sixth Edition, prentice Hall, London, 1986, p 138.

(3) مفلح محمد عقل، "مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي"، دار أجنادين للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 424.

(4) ناصر دادي عدون وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية -حالة البنوك-"، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 48.

2-3- تحدد لفترة معينة:

الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة أو أقل أو أكثر، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها.

المطلب الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية والعوامل المتحركة فيها

إن نظام الموازنات التقديرية كغيره من الأنظمة الأخرى، يعتمد في إعدادها على مجموعة من الطرق لضمان نجاحها، وتتحكم فيه مجموعة من العوامل يجب مراعاتها، وذلك كما هو موضح فيما يلي⁽¹⁾:

1- طرق إعداد الموازنة التقديرية:

ترتبط عملية إعداد الموازنة في الواقع بنظام أو طريقة التسيير في المؤسسة وطبيعة نشاطها ومستوى تعقده وتفرعها وحجمها، حيث يمكن تلخيص طرق إعداد الموازنات التقديرية على النحو التالي:

1-1- طريقة الموازنة المفروضة:

وتسمى بالموازنة من الأعلى إلى الأسفل، لأن الإدارة العليا هي التي تقوم بإعداد تقديراتها ثم ترسلها إلى الإدارة الدنيا التي تتولى مسؤولية التنفيذ فقط، ومن مميزات هذه الطريقة هي أن الإدارة العليا لها مسؤولية التنبؤ بعمليات المؤسسة والعلاقات بين الأنشطة المساعدة وحريصة على توزيع الموارد المتاحة بدون تحيز، كما أن هذه الطريقة غير مكلفة لأن عددا قليلا من الأشخاص يعدون التقديرات، ويعاب عليها أنها تقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسئولياتها.

1-2- طريقة الموازنة الاسهامية:

وتسمى بالموازنات من الأسفل إلى الأعلى لأن الإدارة الدنيا هي التي تتولى مسؤولية إعداد التقديرات ثم تقوم بعملية التنسيق بين التقديرات وبعد ذلك ترسل للإدارة العليا، ونتيجة لذلك فإن أهداف المؤسسة ممكن تحقيقها نظرا للدور النشط للإدارة الدنيا في إعداد التقديرات. ويعاب على هذه الطريقة بأن مسؤولي الأقسام يبالغون في أهمية أقسامهم وفي الاحتياجات للموارد ووضع أهداف سهلة التحقيق.

(1) محمد فركوس، " الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير-"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص ص 11-12.

1-3- طريقة الموازنة التفاوضية:

هنا يكون الاتصال في عملية إعداد الموازنة بأخذ الاتجاهين، من الأعلى إلى الأسفل ومن الأسفل إلى الأعلى، ويكون إصدار القرارات المتعلقة بالأهداف العامة للمؤسسة من طرف الإدارة العليا، ويتم مناقشتها من طرف الإدارة السفلى، وتحديد أهداف جزئية وفقا للهدف العام، وعلى أساسه يتم إعداد التقديرات، وفي هذه الطريقة يشعر المسؤولون في الإدارة الوسطى والسفلى، بأهميتهم في المشاركة في تحديد إستراتيجية المؤسسة وأهدافها، وهو ما يؤدي إلى التحفيز المطلوب في تحسين الأداء وتنفيذ الخطة أو الموازنة الموضوعية.

2- العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية:

يعتمد إعداد الموازنة التقديرية على " دراسة العوامل الأساسية المتحكمة التي تؤثر على السياسة العامة للمؤسسة وقد يكون في كل مؤسسة عدد من العوامل المتحكمة فالعامل المتحكم في منتج معين، وقد يختلف عن العامل المتحكم في منتج آخر، وقد يختلف هذا الأخير من فترة إلى أخرى"⁽¹⁾، وتتمثل هذه العوامل المتحكمة عموما فيما يلي⁽²⁾:

1-2- حجم المبيعات المتوقعة:

إذا كانت المؤسسة لديها طاقة إنتاجية 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 المتوقعة، وهذه الحالة هي الأكثر شيوعا في الواقع.

2-2- الطاقة الإنتاجية المتاحة:

إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة للمؤسسة أقل من حجم المبيعات الممكنة ففي هذه الحالة يكون العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.

3-2- مستلزمات برنامج الإنتاج:

إذا توفرت للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج إنتاج معين وتستطيع بيعه، ولكن هذا البرنامج يتطلب توفر مستلزمات الإنتاج وهي اليد العاملة والمواد الأولية واللوازم، فقد يصعب على المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات

⁽¹⁾ خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية: " الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة"، الطبعة الثانية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2007، ص144.

⁽²⁾ محمد فركوس، مرجع سابق، ص12.

المهارة المطلوبة لتنفيذ ذلك البرنامج، أو صعوبة في إيجاد المواد الأولية اللازمة لسبب من الأسباب ففي هذه الحالة يصبح العامل المتحكم هو مستلزمات الإنتاج.

2-4 - رأس المال العامل:

إن أي زيادة في حجم الإنتاج تتطلب زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في مستلزمات الإنتاج اللازمة لتحقيق الزيادة في حجم الإنتاج وعدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرنامج، ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو رأس المال العامل.

المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة التقديرية وأهميتها:

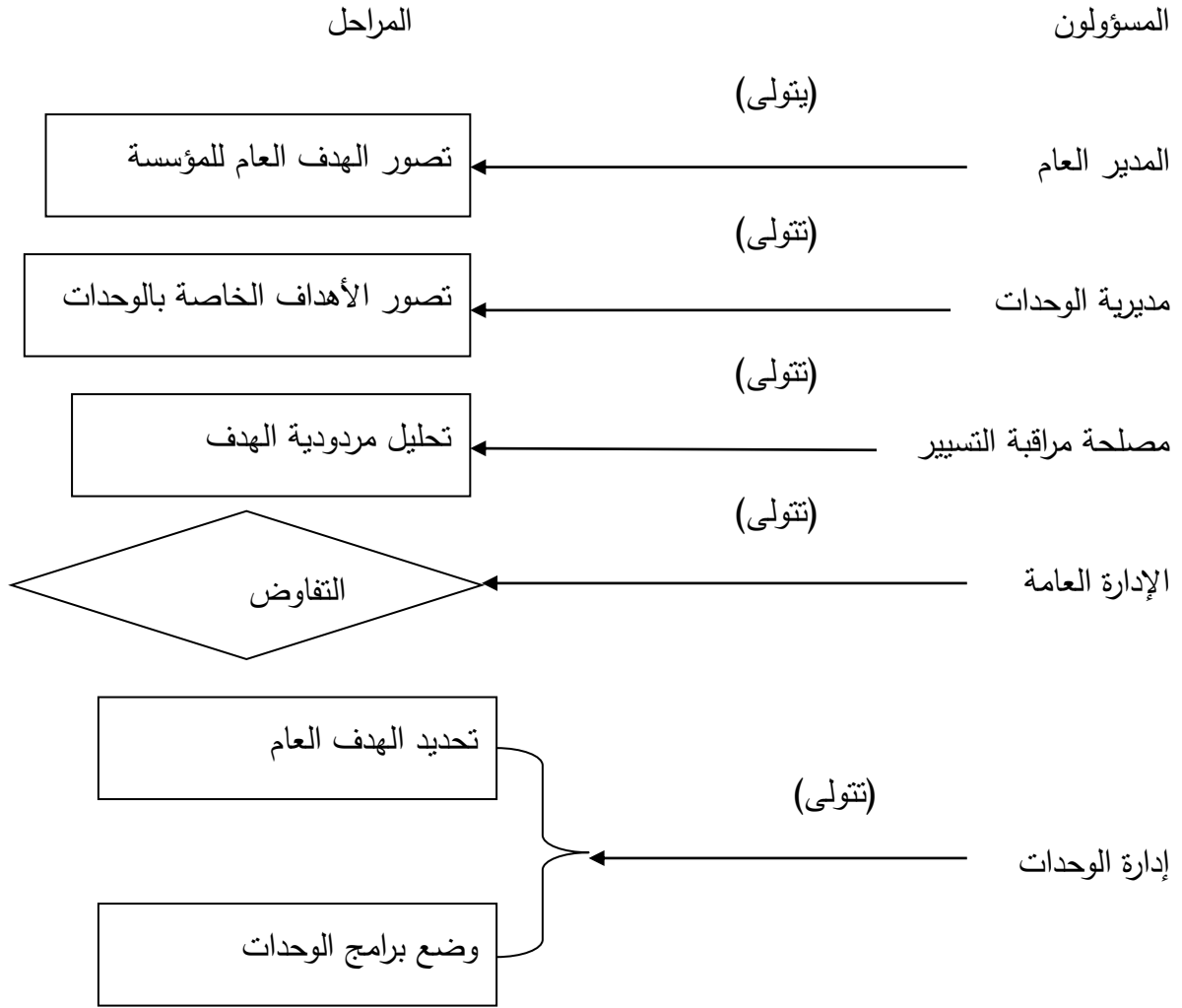
سنتطرق في هذا المطلب إلى المراحل التي تمر بها عملية إعداد الموازنة التقديرية مع إبراز أهمية هذه الأخيرة.

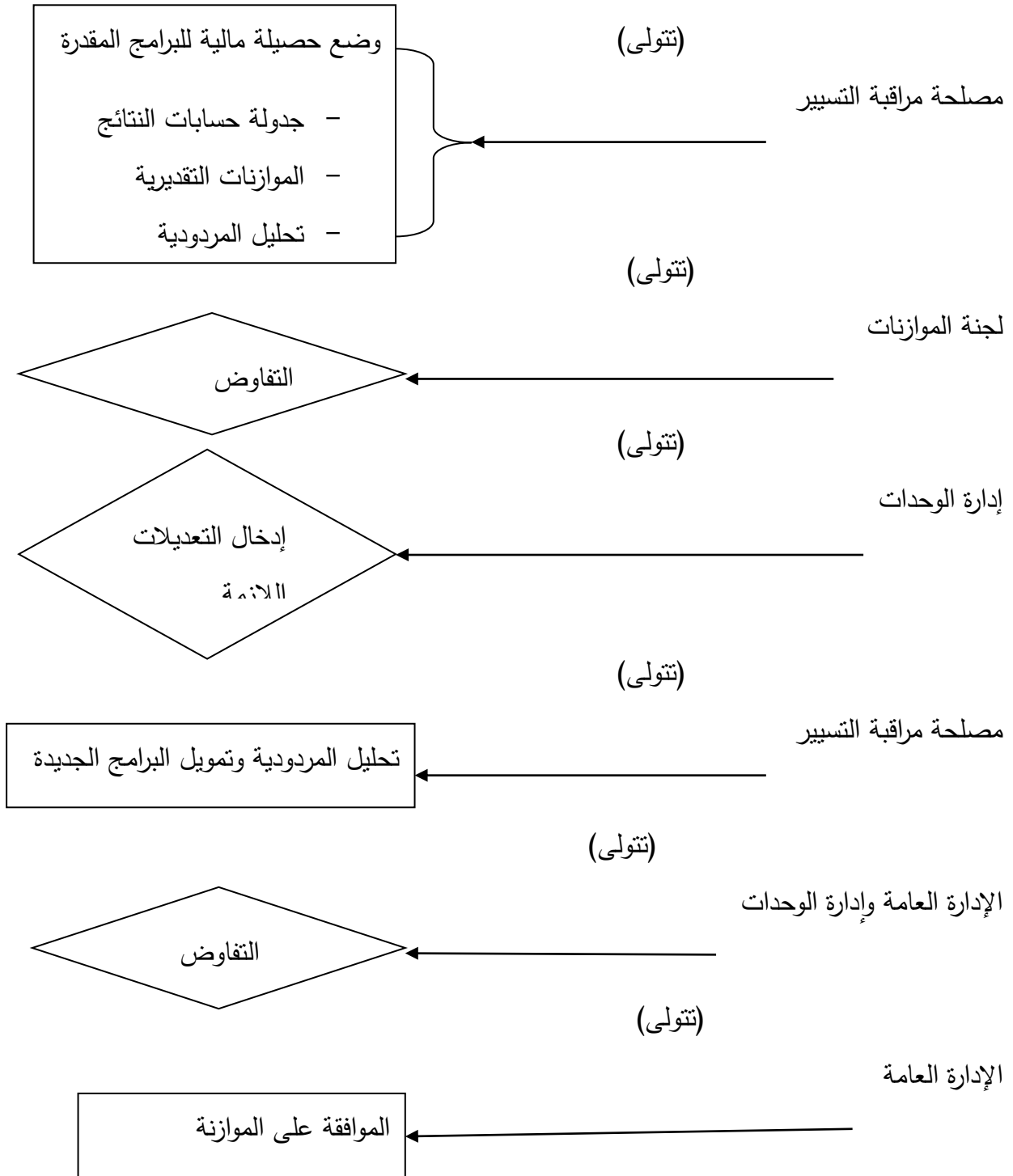
1- مراحل إعداد الموازنة التقديرية:

لابد من " وضع جدول زمني ملزم لجميع الإدارات ابتداء من الإدارة العليا صاحبة القرار في وضع الموازنة موضع التنفيذ وانتهاء بالإدارات الفرعية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة. وهذا الجدول يوضح المراحل التي يمر بها إعداد الموازنة والغاية منه هو الوضوح والدقة والالتزام بالعمل"⁽¹⁾. ويمكن تلخيص المراحل الرئيسية لعملية إعداد الموازنة التقديرية وكذلك الجهات المسؤولة عن الإشراف على كل مرحلة، حسب الشكل التالي:

(1) عدنان هاشم السامرائي، "الإدارة المالية (المدخل الكمي)"، دار زهران للنشر، عمان، 1997، ص132.

الشكل رقم (01): مراحل إعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية:





المصدر: حنان بوخشبة ولينده مريشة، " دور الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماستر، إدارة مالية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2018/2017، ص16.

2- أهمية الموازنة التقديرية:

تكمن أهمية الموازنة التقديرية في أنها " أداة تستخدم في التعبير عن الأهداف والسياسات التي تم وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للإدارات والأقسام فيها كلاً على حدٍ " (1)، ويمكن إيجاز هذه الأهمية كالتالي (2):

2-1- التخطيط:

يقصد بالتخطيط رسم الأهداف التي ترغب الإدارة في تحقيقها، وتحديد البدائل الممكنة لبلوغ هذه الأهداف، وتساعد الموازنات التقديرية الإدارة في هذه العملية من خلال تنفيذ ثلاث خطوات رئيسية هي:

أولاً: تحديد الأهداف الرئيسية ثم الفرعية.

ثانياً: تحديد الفرضيات الرئيسية التي على أساسها يتم وضع الخطط، والمتضمنة للبيئة الاقتصادية العامة.

ثالثاً: وضع البرامج الزمنية للتنفيذ.

2-2- التنظيم:

الموازنات تساعد في:

- وضع الموارد الاقتصادية والإنسانية في المواضع الأكثر مردودية.
- جعل من مختلف المدراء مدركين لقدرة تلك الموارد على خلق الثروة.

2-3- الرقابة:

الموازنات توفر للمدراء أهداف واقعية والتي يمكن مطابقتها مع النتائج الفعلية، والإدارة بالاستثناء يمكن القيام بها عن طريق تحديد الانحرافات المهمة (الفرق بين الأداء الفعلي والمقدر) والتي تتطلب إجراءات تصحيحية إذا ما أرادت المؤسسة أن تحقق أهدافها.

(1) محمد لمين علون وآخرون، مرجع سابق، ص 248.

(2) فداغ الفداغ، " المحاسبة الإدارية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص ص 304، 305.

2-4- التنسيق:

الموازنات تتسق بين مختلف أقسام المؤسسة وتجعل من كل مدير مطلعاً على كيفية تناسق النشاطات مع بعضها البعض وأن تناسق الأهداف يمكن تحقيقه عن طريق الموازنات الموحدة، وخصوصاً عندما يتم جمعها مع محاسبة المسؤولية.

2-5- الاتصال:

تستعمل الموازنات كأداة اتصال بين مختلف المدراء وذلك في تبادل المعلومات فيما يتعلق بالأهداف والأفكار، والأداء والتفاعل وتطوير الإدراك عن كيفية مساهمة أنشطتهم في عمليات المؤسسة ككل.

2-6- التحفيز:

إن الموازنات توفر التحفيز للإداريين على شكل أهداف، فمعظمهم يحتاج إلى نوع من الحوافز للقيام بعملهم بشكل جدي والاحتفاظ بالاندفاع نحو الوظيفة وأهدافها.

وعند نجاح الإداري في تحقيق تلك الأهداف (الموضوعة في الموازنة التقديرية) سيتحصل على المكافأة المقابلة لذلك النجاح، أما إذا فشل فقد يعاقب إذا كان سبب ذلك موضوعياً ونتاجاً عن أخطاء في القرارات التي قام باتخاذها.

المبحث الثاني: أنواع الموازنات التقديرية

لبناء نظام متكامل للموازنات يتطلب ترتيبها وفقاً لمنهجية محددة، في ظل اقتصاد السوق مع إبراز موقفها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وذلك ما سيتم التطرق إليه فيما يلي:

المطلب الأول: حسب معياري النشاط والفترة الزمنية

تنقسم الموازنات التقديرية حسب هذين المعيارين كما يلي:

1- حسب معيار النشاط:

في هذه الحالة نجد الموازنات التالية⁽¹⁾:

1-1- موازنات العمليات الجارية:

تختص هذه الموازنات بتخطيط أنشطة العمليات الجارية (الاستغلال) وتتناول جميع جوانب هذه الأنشطة من حيث الموارد الناتجة والمتاحة والاستخدامات اللازمة لها، ومن ثم الرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة وفعالية استغلالها وأدائها.

وبذلك تتكون موازنات العمليات الجارية من: موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج وموازنة التموينات، على الخصوص.

1-2- موازنات العمليات الرأسمالية:

تختص هذه الموازنات بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية وتتضمن تكاليف التكوين الرأسمالي مثل تكاليف شراء وتجديد وصيانة الأصول الثابتة وتعكس هذه الموازنة العديد من القرارات الإدارية الرأسمالية الهامة والخطيرة بالنسبة للمؤسسة والتي تؤثر في تحقيق أهدافها لفترة طويلة.

1-3- موازنات العمليات النقدية:

وتختص هذه الموازنات بتخطيط العمليات النقدية وتبين كلا من التدفقات النقدية الواردة إلى المؤسسة من مصادر إيراداتها المختلفة والتدفقات النقدية الصادرة منها لحصولها على مختلف عوامل الإنتاج.

(1) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، "المحاسبة الإدارية (مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء)"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 47 - 48.

2- حسب معيار الفترة الزمنية:

وحسب معيار الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة نجد⁽¹⁾:

2-1- الموازنات طويلة الأجل:

تغطي عادة مدة أطول من سنة مالية وغالبا ما تزيد هذه المدة عن خمس سنوات، وتخص المشروعات الاستثمارية أو الرأسمالية، وعادة ما يشار إليها باسم الموازنات الرأسمالية أو الاستثمارية.

2-2- الموازنات قصيرة الأجل:

وهي تغطي سنة مالية واحدة أو أقل، إذ تقسم الموازنة السنوية إلى موازنات ربع سنوية، ثم موازنات شهرية، وربما لفترات أقصر، ويشار إليها عادة باسم الموازنات الجارية.

المطلب الثاني: حسب معياري وحدة القياس ودرجة المرونة

أما وفقا لهذين المعيارين فنجد الموازنات التالية:

1- حسب معيار وحدة القياس المستعملة:

بموجب هذا المعيار يتم التفرقة بين نوعين من الموازنات هما⁽²⁾:

1-1- الموازنات العينية:

وتقوم الموازنة العينية على وحدات القياس العينية، كأن يتم قياس الإنتاج بوحدة المنتج وقياس الطاقة الإنتاجية بساعات العمل للآلة أو العامل وهكذا.

هذا ويمكن أن تكون الموازنة العينية قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، كما يمكن أن تعد الموازنة العينية للعمليات التشغيلية أو للإنفاق الاستثماري.

(1) خليل عواد حشيش: "المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 398.

(2) محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي: "المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 37.

1-2- الموازنات المالية:

الموازنة المالية في واقع الأمر هي الترجمة المالية للموازنة العينية، أي أنها الموازنة العينية بعد تحويل قيمها العينية إلى قيم نقدية. وبالتالي فوحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود.

أغلب الموازنات يعبر عنها على أساس نقدي نظرا لاعتمادها على المعلومات المستقاة من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، حيث لا يمكن الجمع بين الموازنات المختلفة نظرا لاختلاف أساس القياس في كل منها، فحتى نوحدها هذا الأخير نستعمل التعبير النقدي الذي يمثل القاسم المشترك.

2- حسب معيار درجة المرونة:

وحسب هذا المعيار نجد⁽¹⁾:

2-1- الموازنة الثابتة:

تعد الموازنة الثابتة لمستوى واحد من مستويات النشاط، ومن ثم فهي ترتبط بالمستوى المخطط لكل من النشاط الإنتاجي والتسويقي. ويمثل هذا النشاط المخطط غالبا حجم الطاقة المتاحة.

وتعتبر الموازنة الثابتة ذات فائدة محدودة في أغراض الرقابة وتقييم الأداء كما تستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ فيه بدقة كبير بحجم نشاط الفترة القادمة.

2-2- الموازنة المرنة:

تعد الموازنة المرنة لعدة مستويات من النشاط يتم تحديدها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة.

وتعتبر هذه الموازنة أكثر واقعية من الموازنة الثابتة، نظرا لأن معظم العمليات الجارية في المؤسسة تتميز بالحركة والتغير.

(1) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص ص 48، 49.

المطلب الثالث: ترتيب إعداد الموازنات التقديرية وموقعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

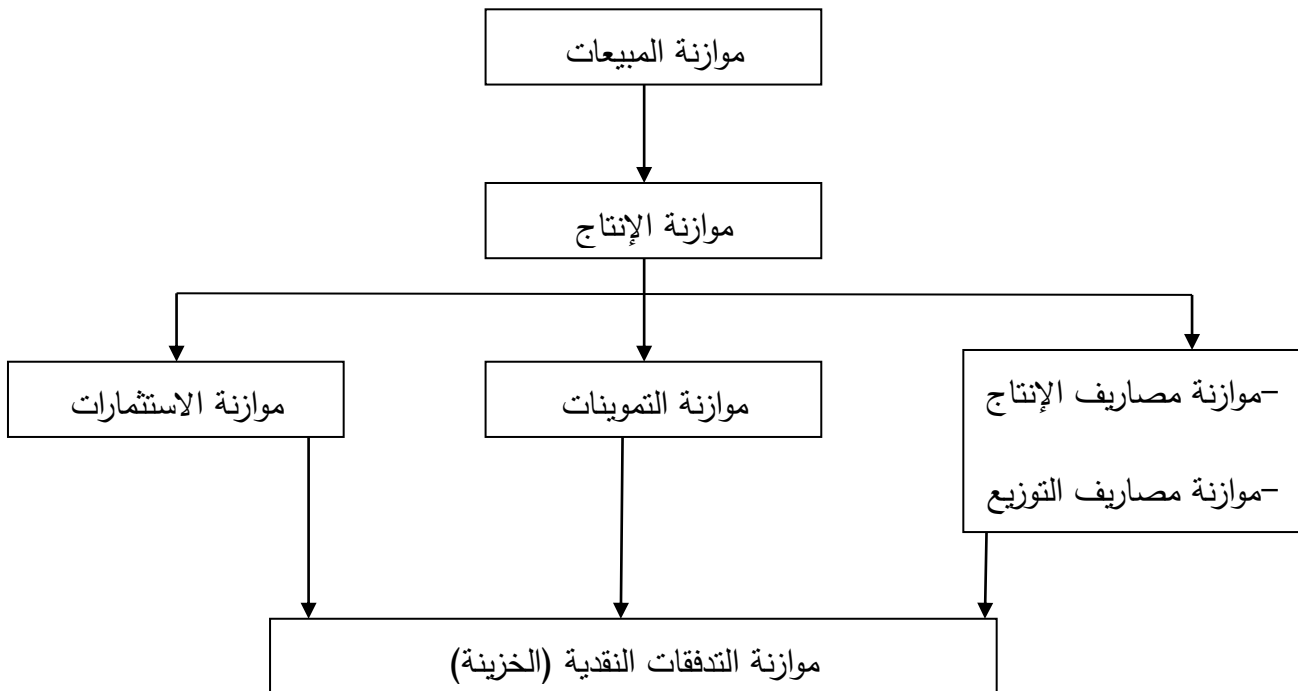
يخضع بناء نظام الموازنات التقديرية لمنهجية معينة، بحيث يتم ترتيب إعداد هذه الموازنات وفقا لتسلسل منطقي، كما أن موقعها في الهيكل التنظيمي يختلف في الواقع من المؤسسة الكبيرة إلى المؤسسة الصغيرة، وذلك كما هو موضح فيما يلي:

1- ترتيب إعداد الموازنات التقديرية:

إن أول موازنة تقديرية يتم إعدادها، في الواقع هي موازنة المبيعات، لأن العامل المتحكم في ذلك هو عادة (في اقتصاد السوق) حجم المبيعات المتوقعة، وبعدها يتم إعداد موازنات التشغيل (أي الاستغلال أو العمليات الجارية) وهي على التوالي موازنة الإنتاج وموازنة التموينات، أما باقي الموازنات فيتم إعدادها بعد الانتهاء من هذه الأخيرة، وذلك إلى غاية آخر موازنة وهي موازنة التدفقات النقدية (أو الخزينة).

والشكل الموالي يوضح لنا ذلك:

الشكل رقم (02): ترتيب إعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية (الصناعية)



المصدر:

Catherine ;Deshayes : "contrôle de gestion : gestion prévisionnelle et contrôle budgétaire"; deuxième édition ; A ,E,N,G,D,E : Paris,1991, p14.

وللإشارة يحصي المختصون في هذا المجال، 28 موازنة تقديرية تستعمل حاليا على مستوى المؤسسة الاقتصادية الحديثة.

2- موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي:

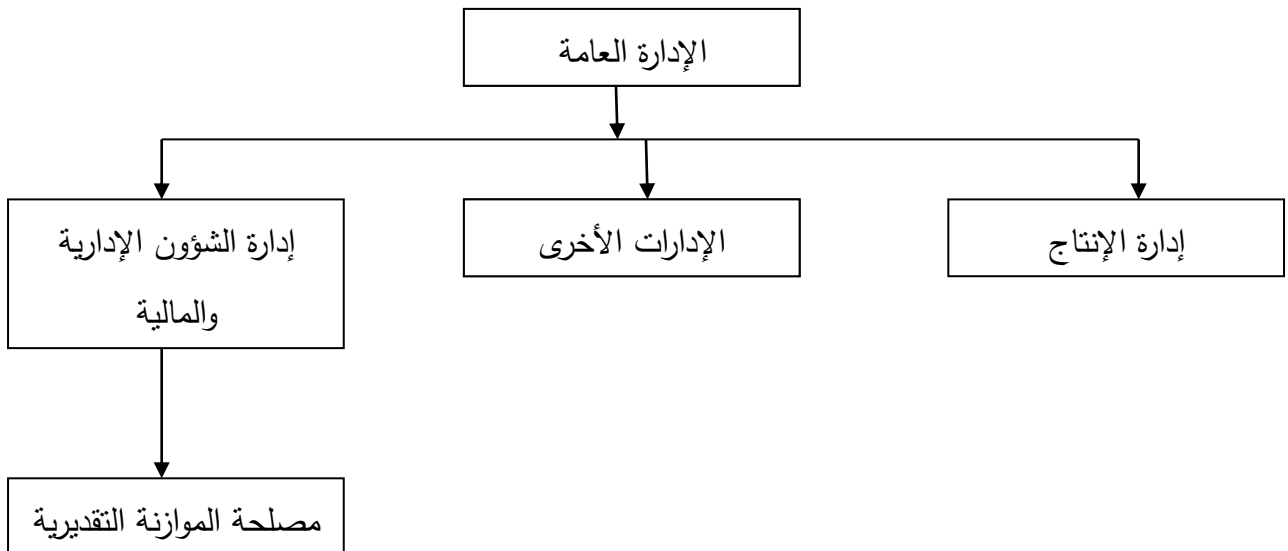
يختلف موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية تبعا لحجم هذه الأخيرة، وذلك كما يلي:

2-1- في المؤسسات الكبيرة:

إن مهام الموازنات التقديرية يتكفل بها أشخاص في مصلحة الموازنات التقديرية التي يمكن أن تكون تحت إشراف إدارة الشؤون الإدارية والمالية وبالتالي فهي ستكون تابعة في نفس الوقت للإدارة العامة، ويكون الأشخاص المكلفين بهذه المهام يتمتعون بسلطة استشارية (وليس بسلطة أمر) فيعملون على مساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات السلمية من خلال إشرافهم على إعداد الموازنات التقديرية ومراقبة تنفيذها.

والشكل الموالي يوضح موقع مصلحة الموازنة في هذه الحالة:

الشكل رقم (03): مصلحة الموازنة التقديرية تحت إشراف إدارة الشؤون الإدارية والمالية:

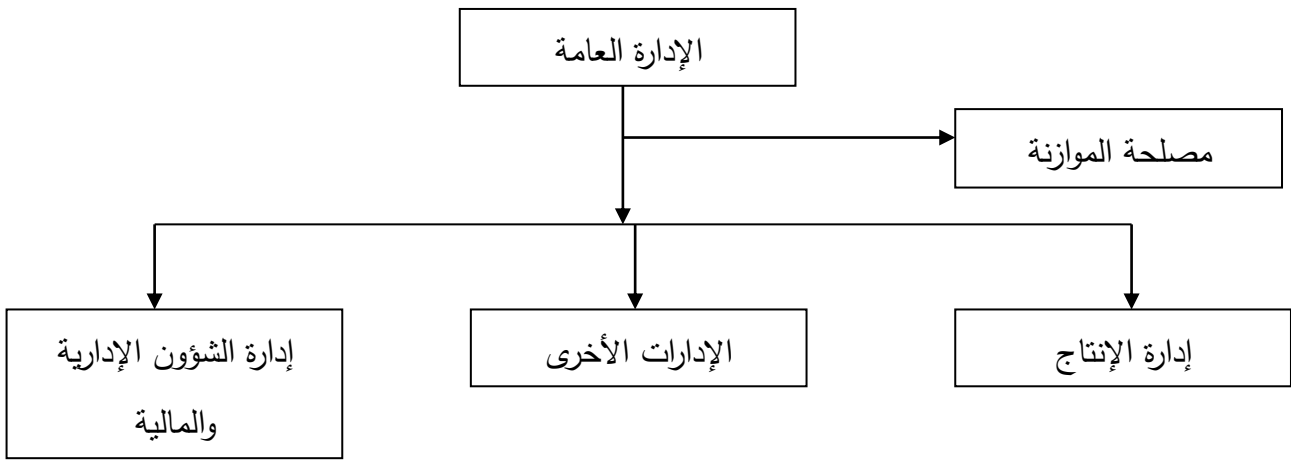


المصدر: محمد فركوس، مرجع سابق، ص 15.

2-2- في المؤسسات الصغيرة:

في هذه المؤسسات تستند مهمة الموازنات التقديرية إلى المسؤول المكلف بالمهام المالية نظرا لأن تكوينه يؤهله للقيام بهذه المهمة. ففي أغلب الأحيان يراقب هذا الشخص من طرف مدير المؤسسة وقليلًا ما يراقب من طرف الغير وبذلك تكون مصلحة الموازنة تحت السلطة المباشرة للإدارة العامة، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): مصلحة الموازنة التقديرية تحت إشراف الإدارة العامة



المصدر: نفس المرجع الآنف الذكر، ص 16.

وللاشارة فإن الشخص أو الأشخاص المكلفين بمهام الموازنات التقديرية يظنون يتمتعون بصفة مستشارين ومساعدین في إدارة المؤسسة الاقتصادية.

خلاصة الفصل الأول:

تعتبر الموازنات التقديرية من أبرز الأدوات العلمية المستعملة في تسيير المؤسسة الاقتصادية بحيث تمثل خطة أعمال وتساعد على القيام بمهام التنسيق والرقابة وغير ذلك.

ويعتمد إعداد الموازنات التقديرية على مبادئ أساسية حيث تتحكم في ذلك قواعد معينة مثل قاعدة الشمولية وقاعدة المشاركة، وغيرها وتخضع لعدة عوامل كحجم المبيعات المتوقعة أو الطاقة الإنتاجية أو مستلزمات الإنتاج....الخ.

كما تمر عملية إعداد الموازنة التقديرية بعدة مراحل، تبدأ عموماً بالتوقع (أو التنبؤ) ثم تتواصل بوضعها في شكل كتابي قبل أن يتم تنفيذها ومراقبة الأداء بواسطتها.

ويتطلب بناء نظام الموازنات التقديرية البدء عادة بإعداد موازنة المبيعات ثم موازنة الإنتاج فموازنة التموينات (أي موازنات التشغيل أو الاستغلال) وبعدها يتم إعداد باقي الموازنات الأخرى إلى غاية آخرها وهي موازنة التدفقات النقدية (أو الخزينة) وفي الغالب تخصص لها مصلحة للإشراف عليها تكون تابعة لإدارة الشؤون الإدارية والمالية (في المؤسسات الكبيرة) أو تابعة مباشرة للإدارة العامة (مدير المؤسسة) في المؤسسات الصغيرة.

أما تصنيف الموازنات التقديرية فيكون تبعاً لعدة معايير في آن واحد هي أساساً معيار النشاط الذي تغطية معيار الفترة الزمنية التي تغطيها، معيار وحدة القياس المستعملة فيها ومعيار درجة مرونتها.

الفصل الثاني: الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة

المبيعات

المبحث الأول: مفهوم مراقبة المبيعات

المطلب الأول: تعريف المراقبة وخصائصها

المطلب الثاني: تعريف مراقبة المبيعات وأنواعها

المطلب الثالث: أدوات مراقبة المبيعات وأهميتها

المبحث الثاني: مراقبة المبيعات بواسطة الموازنة التقديرية

المطلب الأول: طريقة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي

المطلب الثاني: طريقة قياس وتحليل الانحراف على الهامش على

التكاليف المتغيرة

المطلب الثالث: طريقة قياس وتحليل الانحراف على الهامش على

التكاليف التقديرية

خلاصة الفصل الثاني

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل السابق إلى مفهوم الموازنة التقديرية وكذا أبرز أنواعها المستعملة في المؤسسات الاقتصادية الحديثة كأدوات للتخطيط والرقابة بغرض ترشيد الأداء وتوجيهه نحو بلوغ أعلى درجات الكفاءة والفعالية، سننتقل في هذا الفصل إلى توضيح طبيعة ومدى أهمية الدور الذي تؤديه الموازنة التقديرية في مراقبة المبيعات.

ومن أجل ذلك سنستهل هذا الفصل بتوضيح مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات ثم سنقوم بعد ذلك، بتوضيح آليات إجراء الرقابة على المبيعات باستعمال هذه الموازنة وابتاع الطرق العلمية الأكثر شيوعاً في هذا المجال.

المبحث الأول: مفهوم مراقبة المبيعات

من أجل توضيح مفهوم مراقبة المبيعات، يجدر بنا من الناحية الموضوعية أن نبدأ بتعريف المراقبة بشكل عام وكذا التطرق إلى خصائصها قبل أن ننتقل إلى تعريف مراقبة المبيعات بشكل خاص وعرض أنواعها وأدواتها ثم شرح أهميتها الخاصة.

المطلب الأول: تعريف المراقبة وخصائصها

لقد قدمت للرقابة في المؤسسة الاقتصادية عدة تعاريف، كما أنها تتميز بمجموعة من الخصائص، كما هو موضح فيما يلي:

1- تعريف المراقبة:

تعرف الرقابة بشكل عام، بأنها " تعني التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطط الموضوعية والتعليمات المحددة والمبادئ المقررة وتهدف إلى كشف نقاط الضعف أو الأخطاء وتحديدتها من أجل تصحيحها ومنع تكرارها، وتشمل عملية الرقابة كل شيء، الأشخاص والتصرفات والأشياء"⁽¹⁾.

(1) عبد المعطي محمد عساف، " مبادئ الإدارة (المفاهيم والاتجاهات الحديثة)"، مكتبة المحتسب، عمان، 1993، ص 272.

وتعرف أيضا بأنها: " عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا"⁽¹⁾.

ومن التعاريف التي قدمت في هذا الصدد أن الرقابة هي " عبارة عن مجهود إنساني يتم وفق خطوات معينة، للوقوف على مدى التنفيذ مع ما تم التخطيط له من أهداف، وتصحيح مسار هذا التنفيذ (إذا كان هناك انحراف) بأسلوب يحقق من ناحية التكيف والتلائم مع ظروف وعوامل الموقف، ومن ناحية أخرى التعادل أو التوازن بين كفاءة وفعالية الأداء وبين الاعتبارات السلوكية والإنسانية للقائمين على هذا الأداء"⁽²⁾.

2- خصائص المراقبة:

لكي يكون نظام الرقابة فعالا ومحققا للأهداف التي صمم من أجلها فإنه يجب أن يتميز بالخصائص التالية:

2-1- المرونة:

إن النظام الرقابي الجيد والفعال والقادر على الاستمرار " هو النظام الذي يمكن تعديله، ليس فقط لمواجهة الخطط المتغيرة والظروف غير المتوقعة وإنما هو ذلك النظام الرقابي القادر على انتهاز أي فرصة جديدة دون تغيير جذري في معالمه الأساسية"⁽³⁾.

2-2- سرعة الإبلاغ عن الانحرافات:

كلما كان النظام الرقابي قادرا على تحقيق السرعة في اكتشاف الانحرافات أو منع حدوثها، أصبح ذلك النظام أكثر كفاية في تلافي أكبر قدر ممكن من الآثار السلبية الخطيرة لتلك الانحرافات، و " لاشك أن النظام الرقابي الأمثل هو الذي يكتشف الأخطاء ليس فور وقوعها فحسب بل قبل وقوعها إن أمكن ذلك"⁽⁴⁾.

2-3- الملائمة:

من الضروري أن يتلائم النظام الرقابي مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وأهدافها وتطلعاتها المستقبلية ونوع الصناعة التي فيها ونوع العملاء وطبيعة السلع أو الخدمات المقدمة وغيرها، " فالمؤسسة

(1) زاهد محمد دبيري، "الرقابة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص 35.

(2) سعيد السيد علي، " العملية الإدارية"، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2007، ص ص 377 - 378.

(3) حسين أحمد الطروانة، توفيق صالح عبد الهادي، " الرقابة الإدارية - المفهوم والممارسة"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 135.

(4) بشير العلاق، " تنظيم وإدارة العلاقات العامة"، دار اليازوري، عمان، 2014، ص ص 158 - 159.

كبيرة الحجم ومعقدة النشاط تحتاج بالتأكيد إلى نظام رقابي معقد وشامل، بينما قد لا تحتاج المؤسسة الصغيرة إلا إلى نظام رقابي مبسط⁽¹⁾.

2-4- الاقتصاد:

إذ أي نظام رقابي فعال يجب أن يكون اقتصاديا بمعنى أن يساوي النظام الرقابي تكلفته فالهدف الأساسي من وجوده هو ضبط العمليات والنشاطات المختلفة في المؤسسة للحد قدر الإمكان من إهدار التكاليف، " فإذا كانت تكلفة النظام الرقابي المستخدم تفوق الفوائد المتحققة منه فهذا قد يعني أن هناك انحرافا أدى إلى زيادة التكلفة عما هو مقرر، وبالتالي ستصبح العملية الرقابية انحرافا بحد ذاتها. ومن هنا لابد من التركيز على عملية التوازن الاقتصادي بين عائد الرقابة وتكلفتها"⁽²⁾.

2-5- تعدد الطرق المستخدمة في النظام:

من خصائص النظام الرقابي الفعال أن " تتعدد بداخله الطرق والأساليب المستخدمة وعدم الاعتماد على أسلوب واحد، فيمكن استخدام معايير غير مباشرة وطرق كمية وغير كمية داخل النظام الرقابي الفعال"⁽³⁾.

2-6- التنبؤ بالمستقبل:

يجب أن لا تقتصر النظم الرقابية المستخدمة على اكتشاف الانحرافات الحالية أو المتزامنة مع العملية الإنتاجية وإنما " على المدير أن يسعى جاهدا للحصول على أساليب رقابية تمكنه من التنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي من شأنها تفادي إهدار التكاليف التي قد تكون جسيمة"⁽⁴⁾.

2-7- الأعمال التصحيحية:

إن أي نظام رقابي فعال هو ذلك النظام الذي لا يشير فقط إلى الانحرافات الجوهرية عن المعايير الموضوعية ولكنه ذلك " النظام الذي يوضح ويقترح مجموعة من الخطوات والأعمال أو الإجراءات لتصحيح الانحرافات"⁽⁵⁾، وهذا يعني أن النظام الرقابي يجب أن يشير إلى المشكلة و حلولها.

(1) نفس المرجع الآنف الذكر، ص 158.

(2) حسين أحمد الطراونة، مرجع سابق، ص 133، 134.

(3) منال طلعت محمود، "أساسيات في علم الإدارة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص 206.

(4) حسين أحمد الطراونة، مرجع سابق، ص 135.

(5) نفس المرجع الآنف الذكر، ص 136.

2-8- الموضوعية:

" يجب أن تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية، والمعايير الموضوعية قد تكون معايير كمية مثل التكاليف أو ساعات العمل وقد تكون نوعية مثل برامج أفضل تدريب أو تحقيق نوع محدد من التحسين في جودة ونوعية الأفراد"⁽¹⁾.

المطلب الثاني: تعريف مراقبة المبيعات وأنواعها

لقد قدمت لمراقبة المبيعات تعاريف عديدة كذلك، كما أن لها أنواعا مختلفة، وذلك ما هو موضح فيما يلي:

1- تعريف مراقبة المبيعات:

الرقابة على المبيعات هي عبارة عن " العملية التي يتم من خلالها التأكد من أن الأنشطة البيعية تنفذ حسب المخطط لها وفقا لمعايير محددة لإنجازها وكذلك تشخيص الانحرافات والمعوقات التي تحول دون الوصول للأهداف المحددة لعملية التنفيذ، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لضمان استمرارية العمل بالاتجاه الصحيح والمرغوب"⁽²⁾.

وبطبيعتها تتناول الرقابة على المبيعات " متابعة الأرقام الفعلية ومقارنتها بالتقديرية، وقياس الانحرافات الإيجابية والسلبية وتحليل أسبابها. ويتم ذلك بالنسبة لأرقام المبيعات الكلية، وبالنسبة لمختلف المنتجات والمناطق وقد ترجع أسباب الانحرافات السلبية في أرقام المبيعات إلى قصور في التنبؤ والتقدير أو إلى قصور في الأداء التسويقي"⁽³⁾.

(1) نفس المرجع الآنف الذكر، ص 137.

(2) محمود جاسم الصمدعي، ردينة عثمان يوسف، " إدارة المبيعات"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2010، ص 141.

(3) عصام الدين أمين أبو علقه، " التسويق (المفاهيم، الاستراتيجيات، النظرية والتطبيق)" ، الجزء الأول، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 446.

2-أنواع مراقبة المبيعات:

هناك عدة أنواع للمراقبة على المبيعات وأهمها يتمثل فيما يلي⁽¹⁾:

2-1- الرقابة الجهوية:

إذا كان الاتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة يختلف عن الاتجاه العام للمبيعات في المناطق الأخرى فإنه يستوجب البحث عن أسباب هذا الاختلاف لتصحيحه وتجنب وقوعه في المستقبل، وتتصب عملية الرقابة على وكلاء البيع، والأسباب من الممكن أن تكون خارجية مثل دخول منافسين جدد، تغير أذواق المستهلكين، وقد تكون داخلية مثل: السعر غير مناسب، عدم كفاءة رجال البيع...الخ، وتقوم هذه الرقابة بتحليل الانحرافات والتي بدورها تكون إما انحرافات راجعة لعوامل خارجية مثل التغير في السوق المنافسة، وقد تكون انحرافات راجعة لعوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة.

2-2- الرقابة الموسمية:

إذا تبين في فترة معينة أن حجم المبيعات كان ضعيفا في منطقة معينة أو في جميع مناطق البيع فيمكن إرجاع هذا إلى سبب الركود في تلك المنطقة، أو في جميع المناطق. ولكن إذا كان حجم المبيعات ضعيفا خلال فترة معينة من الزمن وعلى مستوى وكيل أو ممثل بيع واحد أو عدة ممثلين (وكلاء)، ففي هذه الحالة على الإدارة أن تراقب الممثلين وذلك برقابة المسافات المقطوعة وعدد الزيارات التي قاموا بها...الخ.

2-3- الرقابة على المنتوجات:

إذا كانت مبيعات منتج معين ضعيفة أو بدأت بالانخفاض، فإن على المؤسسة أن تغير من السياسة البيعية التي تنتهجها إزاء هذا المنتج بأن توقف تسويقه تماما أو تعويضه أو تغير سعر بيعه إذا كانت هناك منافسة، أو القيام بعملية الدعاية والإشهار، أو تغير شكله، كما يجب استبعاد الأسباب الأخرى كالركود وضعف أداء رجال البيع وغير ذلك.

(1) Jean Meyer; "Gestion budgétaire"; 9^{ème} édition, dunod: Paris; 1984 ; pp 66 , 68.

المطلب الثالث: أدوات مراقبة المبيعات وأهميتها

يمكن حصر أهم أدوات مراقبة المبيعات وأهميتها فيما يلي:

1- أدوات مراقبة المبيعات:

هناك العديد من الأدوات التي يمكن استخدامها للقيام بالمراقبة على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية، ومن أهمها ما يلي:

1-1- التقارير البيعية والمراجعة الداخلية:

تعتبر التقارير البيعية والمراجعة الداخلية من الأدوات الشائعة الاستعمال في إطار الرقابة على المبيعات كما هو موضح فيما يلي⁽¹⁾:

1-1-1- التقارير البيعية:

يتعين على إدارة المبيعات القيام بإعداد التقارير الدورية عن المبيعات المحققة مقارنة بالمبيعات التقديرية وحفظها في سجلات إحصائية وتفصيلية بحيث يتم تصحيحها بطريقة تغطي فيه كافة البيانات الأساسية.

1-1-2- المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية في مفهومها الواسع عن التقييم المنظم والمستقل الذي تقوم به هيئة المراجعين الداخليين. وفي الماضي اقتصرت مهام المراجعة الداخلية على الحسابات والسجلات، إلا أن مفهومها الجديد يشمل تقييم أداء العمليات بصفة عامة، ومن ثم فإن المراجع الداخلي بالإضافة إلى تأكده من أن الحسابات تمثل الحقيقة تمثيلاً صادقاً، يقوم أيضاً بتقييم فاعلية السياسات والإجراءات وفاعلية طرق ونظم العمل، كما يقوم بتقييم فاعلية استخدام السلطة ومدى نجاح الإدارة.

(1) علي عباس، " الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال "، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 171.

1-2-1- الطرق الإحصائية والموازنة التقديرية:

هناك عدد آخر من الأدوات الرقابية وتتمثل في الطرق الإحصائية والموازنة التقديرية وهي من أكثر الأدوات استعمالاً في مجال الرقابة على المبيعات.

1-2-1- الطرق الإحصائية:

"إن القيام بالتحليل الإحصائي للكثير من أنشطة المؤسسة وأعمالها يعد من الأمور الهامة للعملية الرقابية بل ومن أهم الأدوات التي تستخدم في الرقابة وخاصة إذا تم عرضها على هيئة رسوم بيانية أو أشكال أو خرائط، حيث يمكن إجراء المقارنات بين مختلف النتائج بصورة سريعة، كما يساعد ذلك على معرفة دقائق سير الأعمال والعمل على تتميتها ومعالجة أي انحرافات قد يتم اكتشافها"⁽¹⁾.

1-2-2- الموازنة التقديرية:

تعد الموازنات لكل قسم من الأقسام ولكل نشاط من الأنشطة، ونتيجة لطبيعتها الكمية فإنها تعطي للمؤسسة القدرة على قياس الأداء بسهولة ومقارنته على صعيد الأقسام أو المستويات الإدارية المختلفة من فترة إلى أخرى، والموازنات تخدم المؤسسة الاقتصادية في أربع قضايا أساسية هي⁽²⁾:

- الأولى: مساعدة المدراء على تنسيق الموارد واستخداماتها في إطار مختلف البرامج والمشروعات.
- الثانية: مساعدة الإدارة في تحديد المعايير الخاصة بالرقابة.
- الثالثة: تمثل دليل عمل لاستخدام موارد المؤسسة وتوقع النتائج من هذا الاستخدام.
- وأخيراً: فإن الموازنات تسهل عملية تقييم الأداء للمدراء.

وتعتبر موازنة المبيعات تحديداً حجر الأساس في نظام الموازنات في المؤسسة الاقتصادية وهي " أداة تخطيطية رئيسية هدفها بيان مدى تنفيذ أهداف المبيعات والإجراءات اللازمة لبلوغ هذه الأهداف"⁽³⁾.

(1) السيد محمد، " المراجعة والرقابة المالية (المعايير والقواعد) "، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص ص 312، 313.

(2) صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبي، " الإدارة والأعمال "، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص 235.

(3) محمد إبراهيم عبيدات، " إدارة المبيعات (مدخل سلوكي) "، الطبعة الثالثة، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1995،

1-3-3- الملاحظة الشخصية وتحليل التعادل:

ويتم باستخدام هاتين الوسيلتين في إطار مراقبة المبيعات، كما يلي:

1-3-1- الملاحظة الشخصية:

وهي من أقدم أدوات الرقابة، ويطلق عليها أحيانا التفتيش إذا استخدمها شخص مختص بهذا العمل، ولا يمكن لأحد أن يغفل أهمية الملاحظة الشخصية كأداة رقابية، فتجوال المدير في أروقة المؤسسة وتبادلته الحديث مع الموظفين وتشجيعهم على التقدم إليه لإبداء الملاحظات والآراء، تمثل وسائل نافعة تزود المدير بالكثير من المعلومات عن أداء وسير العمل وتنبهه في حالة وجود انحرافات.

" وعلى الرغم من أهمية الملاحظة الشخصية كأداة رقابية إلا أنه لا يجب نسيان أنها لا تتسم بالموضوعية. لذا لا يجب استخدامها بشكل منفرد ولكن يجب أن تكون مكملة للأدوات الرقابية الأخرى الأكثر موضوعية كالميزانيات وخرائط التعادل وتقارير المراجعين" (1).

1-3-2- تحليل التعادل:

يقصد بنقطة التعادل تلك " النقطة التي تساوي عندها الإيرادات (المبيعات) مع التكاليف الإجمالية، وبالتالي فإن الأرباح عند هذه النقطة تساوي صفر. حيث أنه عند هذه الأخيرة لا تحقق المؤسسة أرباحا وبنفس الوقت لا تحقق خسائر، وقبل الوصول إلى نقطة التعادل تكون المؤسسة بصدد تغطية المصاريف إلى حين تغطيتها بالكامل فنصل إلى نقطة التعادل، وبعد ذلك تبدأ مرحلة تحقيق الأرباح وهي المرحلة التي تتجاوز نقطة التعادل" (2).

لذلك يمكن ومن خلال هذه النقطة أن تخطط المؤسسة لحجم الإنتاج أو المبيعات الذي يحقق لها أرباحا مجزية، ومن خلال نقطة التعادل يمكن تحديد أقل كمية من الإنتاج أو المبيعات أو تحديد حجم الإنتاج والمبيعات اللازم للوصول إلى مقدار الربح المراد تحقيقه.

(1) ثابت عبد الرحمن إدريس، " إدارة الأعمال (نظريات ونماذج تطبيقية)"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 560.

(2) ضرار العتيبي وآخرون، " العملية الإدارية (مبادئ وأصول وعلم وفن)"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 256.

2- أهمية مراقبة المبيعات:

تعتبر عملية مراقبة المبيعات في المؤسسة الاقتصادية عملية هامة جدا، لكل من⁽¹⁾:

- المسؤولين الماليين الذين يجب أن تكون لديهم أرقام بالقيمة.
- المسيرين الذين يحتاجون إلى عرض مختلف أنشطتهم.
- العاملين الذين يلتزمون بأهداف المبيعات ومهمة الاستعمال الأفضل للموارد المالية.

كما " تكمن أهميتها في تلافي موضوع الأخطاء مما يجنب المؤسسة تكاليف باهضة وضياح وقت وجهود كبيرة في معالجة الأخطاء والانحرافات "⁽²⁾.

أي أنها تعمل على " تنفيذ الخطط ومعرفة نقاط الضعف والعمل على علاجها في الوقت المناسب، كما تقدم جهود مندوبي البيع وتحدد مسؤولية مديري الفروع والمناطق البيعية عن النتائج التي توصلوا إليها "⁽³⁾.

⁽¹⁾ناصر دادي عدون، " مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، مرجع سابق، ص 49.

⁽²⁾ ضرار العتيبي، مرجع سابق، ص 244.

⁽³⁾أحمد قايد نور الدين، بروبة إلهام، " استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات داخل المؤسسة"، مجلة البحوث والدراسات، العدد 20، جامعة محمد خبضر، بسكرة، 2015، ص 308.

المبحث الثاني: مراقبة المبيعات بواسطة الموازنة التقديرية:

عند الانتهاء من إعداد موازنة المبيعات يتم رفعها للإدارة العليا للتصديق عليها بموعد محدد متفق عليه، وعندها يتم تبليغ الإدارات الفرعية للمؤسسة للمباشرة بالتنفيذ.

وخلال تنفيذ الموازنة من بداية الفترة التي تغطيها إلى نهايتها، تتم مراقبة هذه العملية حيث تتطلب هذه المراقبة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي، ويمكن تدعيم النتائج المتوصل إليها بطرق أخرى للرقابة على المبيعات مثل:

- قياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة.
- وقياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية.

المطلب الأول: طريقة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي:

يعد قياس وتحليل الانحراف الحاصل في رقم الأعمال الطريقة(*) الرئيسية المتبعة في مراقبة تنفيذ الموازنة التقديرية للمبيعات، باعتبارها الأكثر أهمية واستعمالا في المؤسسة الاقتصادية. وسنتطرق فيما يلي إلى المبدأ العام الذي تقوم على أساسه هذه الطريقة ثم سنوضح آلات تطبيقها.

1- المبدأ العام لقياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي:

تفترض هذه الطريقة أن هناك عنصران فقط وهما الكمية والسعر يتسببان في حدوث الانحرافات على رقم الأعمال، وفي هذه الحالة يكون قياس هذه الانحرافات كما يلي⁽¹⁾:

$$\text{الانحراف على رقم الأعمال الكلي} = \text{رقم الأعمال المحقق} - \text{رقم الأعمال المتوقع... (1)}$$

أي:

$$E/CA = CA_r - Cap....(1)$$

(*) هذه الطريقة مقترحة من قبل الدليل الفرنسي للمحاسبة، وهي شائعة الاستعمال في العالم، وتسمح بممارسة الرقابة على المبيعات بشكل فعال.

(1) Patrick Boisselier; "Contrôle de gestion ; Cours et applications" ; Librairie Vuibert ; Paris ; 1999 ;

$$CAr = Qr \times Pr$$

$$CAp = Qp \times Pp$$

E/CA: الانحراف على رقم الأعمال الكلي.

CAr: رقم الأعمال المحقق من سلعة معينة.

CAp: رقم الأعمال المتوقع (المتوقع تحقيقه) من نفس السلعة.

Qr: الكمية المباعة (المحقة) من نفس السلعة.

Qp: الكمية المتوقعة (المتوقع بيعها) من نفس السلعة.

Pr: سعر البيع الوحدوي المحقق (المطبق فعلا) لنفس السلعة.

Pp: سعر البيع الوحدوي المتوقع لنفس السلعة.

ومنه فإن:

$$E/CA = (Qr \times Pr) - (Qp \times Pp) \dots (2)$$

إذا وضعنا ما يلي:

$$\Delta Q = Qr - Qp$$

$$\Delta P = Pr - Pp$$

فإننا نحصل على:

$$Qr = \Delta Q + Qp \dots (3)$$

$$Pr = \Delta P + Pp \dots (4)$$

وبتعويض (3) و(4) في (2) السابقة نحصل على:

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

$$= [(\Delta Q \times \Delta P) + (\Delta Q \times P_p) + (Q_p \times \Delta P) + (Q_p \times P_p)] - (Q_p \times P_p)$$

$$= (\Delta Q \times \Delta P) + (\Delta Q \times P_p) + (Q_p \times \Delta P) \dots (I)$$

بحيث:

$(\Delta Q \times \Delta P)$: يمثل الانحراف المختلط (والذي سببه الكمية والسعر في آن واحد) وهو يحسب بالقيمة.

$(\Delta Q \times P_p)$: يمثل الانحراف على الكمية (والذي سببه الكمية) وهو يحسب بالقيمة.

$(Q_p \times \Delta P)$: يمثل الانحراف على السعر (والذي سببه السعر) وهو يحسب بالقيمة.

ولكن الصيغة الرياضية السابقة (I) للانحراف على رقم الأعمال الكلي لا تسمح في الواقع بتحديد الأسباب الرئيسية للانحراف المختلط بدقة، أي هل أنه يعود أكثر إلى الكمية، أو أنه يعود أكثر إلى السعر.

وعدم القدرة على تحديد الأسباب الرئيسية لهذا الانحراف المختلط لا تسمح بدورها باتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة أسباب الانحرافات غير الملائمة وتفاذي تكرارها في المستقبل، وهذا العائق يرجع إلى طبيعة الانحراف المختلط الذي يصعب في الواقع تحديد أسبابه الرئيسية بدقة، ومن أجل تخطي هذه الصعوبة التي تعيق تحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي يمكن مواصلة العملية الرقابية، بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين:

2- الطريقة الأولى(*) لقياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي:

نفترض أن الانحراف المختلط، سببه بالدرجة الأولى عنصر الكمية (أي أكثر من عنصر السعر الذي ترجع أسبابه إلى عوامل خارجية تصعب معالجتها)، فإن التحليل يكون على النحو التالي⁽¹⁾:

- يتم دمج الانحراف المختلط (الذي يعود أكثر إلى عنصر الكمية) ضمن الانحراف على الكمية ونحصل على:

(*) هذه الطريقة مقترحة من قبل الدليل الفرنسي للمحاسبة ويفضل إتباع فرضيتها، لأن أسباب الانحراف التي تعود إلى عنصر الكمية، تكون في أغلبيتها نابعة من داخل المؤسسة ومنه تسهل معالجتها.

⁽¹⁾Ibid ; pp 326-327.

$$\begin{aligned}
 E/CA &= [(\Delta Q \times \Delta P) + (\Delta Q \times P_p)] + (Q_p \times \Delta p) \\
 &= [(الانحراف / السعر) + (الانحراف / الكمية)] + (الانحراف المختلط) \\
 &= [(\Delta Q \times (\Delta P + P_p)] + (\Delta Q \times Q_p) \\
 &= [(Q_r - Q_p) \cdot P_r] + (P_r - P_p) \cdot Q_p \dots (II)
 \end{aligned}$$

بحيث:

$(Q_r - Q_p) \cdot P_r$: يمثل الانحراف على الكمية (سببه الكمية بالدرجة الأولى).

$(P_r - P_p) \cdot Q_p$: يمثل الانحراف على السعر (سببه السعر فقط).

ملاحظة: وحدة قياس كل انحراف هي الوحدة النقدية (أي بالقيمة).

حيث يمكن مواصلة هذا التحليل، بتفكيك الانحراف على الكمية حسب مكوناته وبالتالي تحديد أسبابه الرئيسية، وذلك كالاتي:

لدينا الصيغة (II) للانحراف على رقم الأعمال الكلي:

$$\begin{aligned}
 E/CA &= \underbrace{(Q_r - Q_p) \cdot P_r + (P_r - P_p) \cdot Q_p}_{\text{الانحراف / السعر} + \text{الانحراف / الكمية}} \\
 &= \text{الانحراف / السعر} + \text{الانحراف / الكمية}
 \end{aligned}$$

حيث أن للانحراف على الكمية، لمجموع السلع يساوي ما يلي⁽¹⁾:

الانحراف على الكمية = الانحراف على تشكيلة المبيعات + الانحراف على الحجم الكلي للمبيعات.

أولاً: الانحراف / تشكيلة المبيعات:

يسمح هذا الانحراف بمقارنة المبيعات الفعلية (المحققة) بالمبيعات التي كان من المفروض تحقيقها لو أن تشكيلة المبيعات لم تتغير، وهو يحسب لكل سلعة ثم لمجموع السلع كما يلي:

⁽¹⁾Bernard Augé ; Gerald NARO ; «Mini-manuel de contrôle de gestion ; cours et exercices» ; Dunod : Paris ; 2011 ; p p 172, 173.

$$(Q_r - Q_m)P_r = \text{الانحراف} / \text{تشكيلة المبيعات (سلعة معينة)}.$$

حيث أن:

Q_r : الكمية المحققة من السلعة المعنية.

Q_m : الكمية التي كان من المفروض بيعها (تحقيقها) لو أن تشكيلة المبيعات المتوقعة لم تتغير.

بحيث:

$$Q_m (\text{سلعة معينة}) = Q_r (\text{للسلعة المعنية}) \times \frac{\text{مجموع الكميات المتوقعة (لكل السلع)}}{\text{مجموع الكميات المحققة (لكل السلع)}}$$

P_r : سعر البيع الوحدوي المحقق لنفس السلعة.

وعلى هذا الأساس يصبح:

الانحراف / تشكيلة المبيعات (لمجموع السلع) = الانحراف / تشكيلة المبيعات للسلعة الأولى + / ت.م للسلعة الثانية + ... + / ت.م للسلعة الأخيرة.

ثانيا: الانحراف / الحجم الكلي للمبيعات:

يعبر هذا الانحراف عن بيع (تحقيق) كميات من السلع، قد تزيد أو تقل عن الكميات المتوقعة، وهو يحسب لكل سلعة ثم لمجموع السلع كما يلي:

$$(Q_m - Q_p)P_r = \text{الانحراف} / \text{الحجم الكلي للمبيعات (سلعة معينة)}.$$

حيث أن:

Q_m : تم التطرق إليها سابقا وتحسب بنفس الطريقة.

Q_p : الكمية المتوقع بيعها من السلعة المعنية.

P_r : سعر البيع الوحدوي المحقق لنفس السلعة.

وعلى هذا الأساس يصبح:

الانحراف/ الحجم الكلي على المبيعات = إ/ ح.ك.م للسلعة الأولى +...+ إ/ ح.ك.م للسلعة الأخيرة.

3- الطريقة الثانية لقياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي:

نفترض أن الانحراف المختلط سببه عنصر السعر (أي أكثر من عنصر الكمية)، فإن التحليل يكون في هذه الحالة كما يلي⁽¹⁾:

- يتم دمج الانحراف المختلط (الذي يعود أكثر إلى عنصر السعر) ضمن الانحراف على السعر، ونحصل على:

$$\begin{aligned} E/CA &= [(\Delta Q \times \Delta P) + (\Delta P \times Q_p)] + (\Delta Q \times P_p) - \\ &= [(الانحراف المختلط) + (الانحراف/ السعر)] + (الانحراف/ الكمية) \\ &= [\Delta P \times (\Delta Q + Q_p)] + (\Delta Q \times P_p) \\ &= [(P_r - P_p) \cdot Q_r] + (Q_r - Q_p) \cdot P_p \dots (III) \end{aligned}$$

بحيث:

$(P_r - P_p) \cdot Q_r$: يمثل الانحراف على السعر (سببه السعر بالدرجة الأولى).

$(Q_r - Q_p) \cdot P_p$: يمثل الانحراف على الكمية (سببه الكمية فقط).

ملاحظة: وحدة قياس كل انحراف هي الوحدة النقدية (أي بالقيمة)

كذلك يمكن مواصلة التحليل حسب هذه الطريقة كما يلي:

حيث لدينا الصيغة (III) للانحراف على رقم الأعمال الكلي.

$$\begin{aligned} E/CA &= (P_r - P_p) \cdot Q_r + (Q_r - Q_p) \cdot P_p \\ &= الانحراف/ الكمية + الانحراف/ السعر \end{aligned}$$

يفكك الانحراف على الكمية (لمجموع السلع) حسب مكوناته كما يلي⁽²⁾:

الانحراف/ الكمية = الانحراف على تشكيلة المبيعات + الانحراف على الحجم الكلي للمبيعات.

⁽¹⁾Patrick boisselier ; op.cit; p p 326 – 327.

⁽²⁾Bernard Augé ; Gerald NARO ; op.cit ; p173.

أولاً: الانحراف/ تشكيلة المبيعات:

بحسب هذا الانحراف لكل سلعة، ثم لمجموع السلع كما يلي:

$$(Q_r - Q_m)P_p = \text{الانحراف/ تشكيلة المبيعات (لسلعة معينة)}.$$

حيث أن:

Q_r : الكمية المحققة من السلعة المعنية.

Q_m : تحتفظ بنفس المعنى السابق لكنها في هذه الحالة تحسب كما يلي:

$$Q_m = (\text{السلعة المعنية}) Q_p = \frac{\text{مجموع الكميات المحققة}}{\text{مجموع الكميات المتوقعة}} \times (\text{السلعة المعنية})$$

P_p : سعر البيع الحدودي المتوقع للسلعة المعنية.

فيصبح:

الانحراف / تشكيلة المبيعات (لمجموع السلع) = الانحراف / تشكيلة المبيعات للسلعة الأولى + الانحراف / تشكيلة المبيعات للسلعة الثانية + ... + الانحراف / تشكيلة المبيعات للسلعة الأخيرة.

ثانياً: الانحراف / الحجم الكلي للمبيعات:

يمكن حسابه لمجموع السلع كما يلي:

$$(Q_r - Q_p) P'_p = \text{الانحراف / تشكيلة المبيعات (لمجموع السلع)}.$$

حيث أن:

Q_r : مجموع الكميات المحققة (لمجموع السلع).

Q_p : مجموع الكميات المتوقعة (لمجموع السلع).

P'_p : متوسط سعر البيع الحدودي المتوقع، وهو يساوي:

$$P'_p = \frac{\text{رقم الأعمال الكلي المتوقع}}{\text{مجموع الكميات المتوقعة}}$$

المطلب الثاني: طريقة قياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة

إن طريقة قياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة من الطرق المستعملة لمراقبة المبيعات حيث أن نتائجها تدعم نتائج الرقابة بواسطة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي، وهي تساعد على الإجابة على الأسئلة التالية⁽¹⁾:

- هل أن الهامش أعلى أو أقل من المتوقع؟
- هل كمية المبيعات أكبر أو أقل من الكمية لمقدرة؟
- هل كان مزيج البيع الفعلي أفضل أو أسوأ من مزيج البيع التقديري؟

1- قياس الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة:

يقاس الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة (لمجموع السلع) كما يلي⁽²⁾:

الانحراف الكلي على الهامش = [الكمية الفعلية بالمزيج لفعلي^(*) × الهامش الفعلي (للوحة الواحدة)] - [الكمية الكلية بالمزيج المعياري × الهامش المرجح المعياري (للوحة الواحدة)].

بحيث إذا كان هذا الانحراف موجبا (ملائما) فإنه يعتبر في صالح المؤسسة والعكس صحيح إذا كان سالبا (غير ملائم)

2- تحليل الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة:

يمكن تفكيك الانحراف الكلي على الهامش (على التكاليف المتغيرة) حسب مكوناته بغرض تحليله وبالتالي الكشف عن أسبابه ومعالجتها، كما يلي⁽³⁾:

الانحراف الكلي على الهامش = الانحراف على السعر + الانحراف على الحجم + الانحراف على المزيج البيعي.

(1) محمد فركوس، مرجع سابق، ص 45

(2) نفس المرجع الأنف الذكر، ص 46

(*) يجب أن تكون وحدات قياس الكميات متجانسة.

(3) نفس المرجع الأنف الذكر، ص 46، 48.

أولاً: الانحراف/ السعر:

يحسب الانحراف الحاصل في السعر، لكل سلعة كما يلي:

$$\text{الانحراف / السعر (لسلعة معينة)} = (MU_r - MU_p) \times Q_r$$

بحيث:

MU_r : الهامش الوحدوي الفعلي (المحقق) لسلعة معينة، وهو يساوي:

MU_r : سعر البيع الوحدوي الفعلي (للسلعة المعنية) - التكلفة المتغيرة الوحدوية الفعلية (للسلعة المعنية).

MU_p : الهامش الوحدوي المعياري (المتوقع) للسلعة المعنية وهو يساوي:

MU_p : سعر البيع المعياري الوحدوي - التكلفة المتغيرة الوحدوية المعيارية.

Q_r : الكمية المحققة من السلعة المعنية.

حيث يحسب:

الانحراف على السعر (لمجموع السلع) = الانحراف / السعر للسلعة الأولى + ... + الانحراف / السعر للسلعة الأخيرة.

ثانياً: الانحراف / الحجم:

يحسب الانحراف الحاصل في الحجم لكل سلعة كما يلي:

$$\text{الانحراف / الحجم (لسلعة معينة)} = (Q_r - Q_p) \times M'U_p$$

بحيث:

Q_r : الكمية المحققة من السلعة المعنية.

Q_p : الكمية المتوقعة من السلعة المعنية.

$M'U_p$: الهامش الوحدوي للمزيج المعياري (لمجموع السلع) ويحسب:

$$\left[\frac{Q_p \text{ للسلعة الأولى} \times MU_p \text{ للسلعة الأولى} + \dots + Q_p \text{ للسلعة الأخيرة} \times MU_p \text{ للسلعة الأخير}}{\sum Q_p \text{ (مجموع السلع)}} \right] = M'U_p$$

علماً أن:

$\sum Q_p$: مجموع الكميات المتوقعة (المقدر بيعها) من كل سلعة.

ويحسب:

الانحراف / الحجم (لمجموع السلع) = الانحراف / الحجم للسلعة الأولى + ... + الانحراف / الحجم للسلعة الأخيرة.

ثالثاً: الانحراف / المزيج البيعي:

ويحسب من جهته الانحراف الحاصل في المزيج البيعي لكل سلعة كآتي:

$$\text{الانحراف / المزيج البيعي (لسلعة معينة)} = (Q_r - Q'_r) \times MU_p$$

حيث:

Q_r : الكمية المحققة بالمزيج الفعلي للسلعة المعنية.

Q'_r : الكمية المحققة بالمزيج المعياري للسلعة المعنية.

MU_p : الهامش الوحدوي المعياري للسلعة المعنية.

ومنه يحسب الانحراف على المزيج لمجموع السلع كالتالي:

الانحراف / المزيج (لمجموع السلع) = الانحراف / المزيج للوحدة الأولى + ... + الانحراف / المزيج للسلعة الأخيرة.

المطلب الثالث: طريقة قياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية

إن الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية هو "ذلك الفرق بين الهامش الفعلي على التكاليف

التقديرية والهامش التقديري على التكاليف التقديرية"⁽¹⁾.

1- قياس الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية:

يمكن قياس هذا الانحراف لكل وحدة من سلعة معينة كما يلي⁽²⁾:

$$E/M = M_r - M_p$$

علماً أن:

M_r : الهامش الفعلي الوحدوي للسلعة المعنية.

M_p : الهامش التقديري الوحدوي لنفس السلعة.

⁽¹⁾Valerie Buffet ; « Exercices de contrôle de gestion » ; Dunod : Paris ; 2005 ; P 81.

⁽²⁾BrigitteDoriat ; « contrôle de gestion » ; 4éme édition ; Dunod : Paris ; 2005 ; P 77.

حيث:

$$M_r = P_r - CU_p$$

$$M_p = P_p - CU_p$$

و:

P_r : سعر البيع الفعلي الوحدوي (المحقق).

P_p : سعر البيع التقديري الوحدوي (المتوقع).

CU_p : التكلفة التقديرية الوحدوية (المتوقعة).

فإذا كانت:

Q_r : الكمية الفعلية من السلعة المعينة.

Q_p : الكمية المتوقعة من نفس السلعة.

فإن الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية لمجموع الوحدات من السلعة المعينة يساوي:

$$(M_r - Q_r) - (M_p - Q_p) = \text{الانحراف على الهامش (لمجموع الوحدات)}$$

الانحراف على الهامش = الهامش المتوقع (لمجموع الوحدات) - الهامش الفعلي (لمجموع الوحدات).

2- تحليل الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية:

يمكن تفكيك الانحراف على الهامش (لمجموع الوحدات) حسب مكوناته لتحديد أسبابه الرئيسية كما

يلي⁽¹⁾:

الانحراف على الهامش = الانحراف على الكمية + الانحراف على السعر.

حيث أن:

$$\text{انحراف الكمية (لمجموع الوحدات)} = (Q_r - Q_p) \times M_p$$

⁽¹⁾ Ibid. ; PP77,78.

$$\text{انحراف السعر (لمجموع الوحدات)} = (M_r - M_p) \times Q_p$$

كما يمكن تفكيك الانحراف على الكمية بدوره إلى:

$$\text{الانحراف / الكمية} = \text{الانحراف / تشكيلة المبيعات} + \text{الانحراف / الحجم الكلي للمبيعات.}$$

علما أن:

$$\text{الانحراف على التشكيلة} = (Q_r - Q_m) \times M_p$$

$$\text{الانحراف على الحجم الكلي} = (Q_m - Q_p) \times M_p$$

وللعلم أن:

Q_m هي الكمية التي كان من المفروض بيعها من السلعة المعنية لو أن تشكيلة المبيعات لم تتغير، وتحسب اعتمادا على المزيج البيعي المتوقع كما يلي:

$$m = \sum Q_r \times \frac{Q_p}{\sum Q_p} \quad (\text{للسلعة المعنية})$$

بحيث:

$$\sum Q_r : \text{مجموع الكميات الفعلية لمجموع السلع.}$$

$$Q_p : \text{الكمية المتوقعة من السلعة المعنية.}$$

$$\sum Q_p : \text{مجموع الكميات المتوقعة لمجموع السلع.}$$

ومعنى ذلك أن الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية لمجموع وحدات سلعة معينة يساوي:

$$\text{الانحراف على الهامش} = \text{الانحراف على التشكيلة} + \text{الانحراف على الحجم} + \text{الانحراف على السعر}$$

$$(M_r - M_p)Q_r + (Q_m - Q_p)M_p + (Q_r - Q_m)M_p =$$

وأخيرا بجمع الانحرافات على الهوامش لمجموع السلع نحصل على الانحراف على الهامش الكلي

للتكاليف التقديرية.

خلاصة الفصل الثاني :

تشمل المراقبة متابعة الأعمال التي تتم أولاً بأول للتعرف على مدى مطابقتها للخطة الموضوعة وحتى إذا ما اكتشفت الإدارة فيها انحرافاً عما هو مقرر انجازه أمكنها أن تقوم أو تصحح ذلك الانحراف قبل أن يستفحل أمره. وهذا يقتضي وضع معايير رقابية محددة وواضحة لكي يقاس عليها تنفيذ الأعمال، وتقرير أساليب تصحيح الانحرافات في حالة حصولها.

أن نظام الرقابة لكي يكون فعالاً ومحققاً للأهداف التي صمم من أجلها فإنه يجب أن يتميز بمجموعة من الخصائص كالمرونة والموضوعية والسرعة في الكشف عن الأخطاء والملائمة وغيرها.

وتعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات من أهم الموازنات في المؤسسة الاقتصادية، حيث تعد مراقبة المبيعات بواسطتها بمثابة العملية التي من خلالها يتم مقارنة المبيعات الفعلية بالمبيعات التقديرية لمعرفة مدى تحقق الأهداف المسطرة وفقاً للمعايير المحددة. ولمراقبة المبيعات عدة أنواع منها الموسمية، الجهوية، أو الرقابية على المنتجات ونوعيتها، وهناك العديد من الأدوات الأخرى التي يمكن استخدامها للرقابة على المبيعات نجد منها: التقارير البيعية والمراجعة الداخلية، الملاحظة الشخصية وتحليل التعادل وغير ذلك.

أما عملية مراقبة المبيعات بواسطة الموازنة التقديرية تحديداً، فتستدعي استعمال الطريقة المناسبة لحساب الانحرافات سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة وهي تنقسم إلى قسمين انحرافات ترجع إلى عوامل داخلية (مثل الكمية) انحرافات ترجع إلى عوامل خارجية (مثل السعر) ، وأهم طرق حساب تلك الانحرافات مايلي:

*طريقة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي، وهي الطريقة الرئيسية المعتمدة في هذا المجال، ويمكن تدعيم نتائجها باستعمال طرق أخرى، مثل:

- طريقة قياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة.
- طريقة قياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية.

مع العلم أن هاتين الطريقتين تتطلبان استغلال معلومات مستمدة من المحاسبة التحليلية.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة " عياشي سعيد

للبلاط"

المبحث الأول: "تقديم مؤسسة "عياشي سعيد للبلاط"

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وموقعها

المطلب الثاني: مجال نشاط المؤسسة وأهدافها

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وحجمها

المبحث الثاني: آليات مراقبة المبيعات بطريقة قياس وتحليل الانحراف على

رقم الأعمال الكلي

المطلب الأول: قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي

المطلب الثاني: تحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي تبعا لمكوناته

الأساسية

المطلب الثالث: تحليل الانحراف على الكمية تبعا لمكوناته الأساسية

خلاصة الفصل الثالث.

تمهيد:

بعد أن قمنا في الفصلين السابقين بتقديم الإطار النظري لموضوع هذا البحث سننتقل في هذا الفصل (التطبيقي) إلى دراسة حالة مؤسسة " عياشي سعيد للبلاط"، وذلك للوقوف على طبيعة وأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه الموازنة التقديرية كأداة للرقابة على المبيعات في هذه المؤسسة (خلال السنة المالية 2021)، وسنحاول على إثر ذلك أن نجيب على الأسئلة الفرعية الإشكالية التي تخص هذا الفصل (التطبيقي) وكذلك تأكيد أو نفي صحة الفرضيات المطروحة بخصوص المؤسسة موضوع الدراسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة "عياشي سعيد للبلاط"

يجدر بنا من الناحية الموضوعية أن نستهل هذا الفصل بتقديم المؤسسة موضوع الدراسة، وذلك من خلال التطرق إلى نشأتها ومراحل تطورها ثم موقعها الجغرافي، بالإضافة إلى التعريف بمجال نشاطها ثم شرح هيكلها التنظيمي وأهدافها.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وموقعها

عرفت مؤسسة "عياشي سعيد للبلاط" عدة تطورات منذ نشأتها وهي تحتل موقعا جغرافيا مميز كما هو موضح فيما يلي:

1- نشأة المؤسسة:

تم إنجاز المؤسسة موضوع الدراسة في سنة 1997 وكانت في بداية نشاطها تعتمد على استعمال آلة صغيرة (طاقتها الإنتاجية تقدر بـ 300 متر مربع يوميا) ثم تم استبدال هذه الآلة بأخرى جديدة سنة 2000، وهي ذات طاقة إنتاجية أكبر تقدر بـ 800 متر مربع يوميا، وفي سنة 2011 تم تنويع النشاط عن طريق اقتناء آلة جديدة مختصة في إنتاج نوع جديد^(*) من البلاط، وفي جانفي من سنة 2013 تم استبدال كلا من الآلتين بأخريتين أكثر تطورا لإنتاج النوع الأول والثاني من البلاط، وتعتبر المؤسسة من شركات الأشخاص التابعة للقطاع الخاص، حيث أن شكلها القانوني هو تحديدا: "شركة تضامن (SNC)"، يملك الجزء الأكبر^(**) من حصصها الاجتماعية السيد عياشي سعيد وبذلك فإنه يعد المساهم

^(*) هو النوع الثاني من البلاط (Le monocouche)، والذي أصبح ينتج إلى جانب النوع الأول (Le bicouche).

^(**) يملك هذا المستثمر أكثر من 50% من رأس المال الاجتماعي الذي يقدر حاليا بـ 15.000.000.00 دج.

ذو الأغلبية في هذه المؤسسة التي تحمل اسمه في عنوانها الرئيسي الرسمي: "مؤسسة عياشي سعيد لإنتاج البلاط SNC" حيث يقدر رأسمالها الاجمالي حاليا بـ 15.000.000.00 دج.

2- موقع المؤسسة:

يتواجد الموقع الاجتماعي للمؤسسة موضوع الدراسة (وكذا وحدتها الإنتاجية) بالمنطقة الصناعية "أولاد صالح" التابعة إقليميا لبلدية الأمير عبد القادر، وهي تقع جنوب شرق مدينة جيجل، والتي تبعد عنها بحوالي 15 كلم، وشمال غرب مدينة الطاهير التي لا تفصلها عنها سوى مسافة 2,5 كلم، كما أنها لا تبعد عن مطار فرحات عباس إلا بـ 2 كلم، وعن الطريق الوطني رقم 27 (الرابط بين مدينتي جيجل وقسنطينة، مروراً بولاية ميلة) وكذا ميناء جن جن لا تفصلها إلا مسافة 3 كلم فقط، أما محطة السكة الحديدية ببازول فهي لا تبعد عنها غلا بحوالي 5 كلم.

وهذا الموقع الجغرافي المميز بالقرب من التجمعات السكانية (المدن)، الهامة بولاية جيجل، وبالقرب أيضا من طرق المواصلات الرئيسية (البرية، السكة الحديدية، الجوية والبحرية)، يسهل كثيرا اتصال المؤسسة بمختلف أسواقها (أسواق عوامل الإنتاج، من رأس مال وأيدي عاملة، وتجهيزات إنتاجية ومواد أولية، وكذلك أسواق تصريف المنتجات) مما يعتبر عاملا مشجعا على تحقيق النتائج الإنتاجية.

وللعلم فإن المؤسسة تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ 9624 كلم² موزعة على النحو التالي:

- 3200م² مغطاة، وهي تتكون من مباني صناعية وتجارية وإدارية واجتماعية.
- والباقي: هي مساحة غير مغطاة وتضم طرقا وممرات معبدة، وكذلك حظائر لتوقف المركبات بمختلف أنواعها وقطع أرضية تستخدم كمخازن للمواد الأولية وكذا المنتجات (في الهواء الطلق).

المطلب الثاني: مجال نشاط المؤسسة وأهدافها

تتنتمي المؤسسة موضوع الدراسة إلى القطاع الثاني (الصناعة)، وتحديدًا إلى فرع "إنتاج وتسويق مواد البناء"، كما أنها ترمي إلى تحقيق عدة أهداف في مجال نشاطها، كما هو موضح فيما يلي:

1- مجال نشاط المؤسسة:

تشمل أهم مدخلات المؤسسة في عملية الإنتاج (موادها الأولية) وأهم مخرجاتها (منتجاتها) ما يلي:

1-1- أهم المواد الأولية:

وتتمثل خصوصا في:

✦ الرمل: تمونها به المؤسسة "EURLCARRIERE GHOBANE" من ولاية قسنطينة وأحيانا مموين من ولاية أخرى (كسطين).

✦ الحصى العادي بأنواعه:

" SARLADRAR AMELAL"، " " (3/5، 3/8، ... الخ) تمونها به المؤسسات "CARRIERE D'OR"، "ENG"، "EURLCARRIERE GHOBANE" من ولايات قسنطينة، البويرة، وهران وتلمسان.

✦ الحصى الرخامي بأنواعه: (1/5، 3/8، 8/15) وبعض المواد الكيميائية تمونها بها المؤسسة "ENA MARBRE" من ولاية سكيكدة وكذلك "FILIPPIDES.SA" من خارج الوطن "اليونان".

1-2- أهم المنتجات:

تتمثل المنتجات الرئيسية في الصنفين التاليين من البلاط:

✦ الصنف الأول (Le Bicouche):

وهو قياس 33,33 سم² موجه إلى الزبائن لتبليط البنايات والأرصعة وغيرها، وهو يشمل النماذج

التالية:

$$G_2, G_3, G_4, G_5, G_6, G_7, G_8, G_{12}, G_{22}, G_{25}, G_{27}, G_{23}, G_{34}$$

✦ الصنف الثاني (Le Monocouche):

وهو كذلك قياس 33,33 سم²، إلا انه لا يتكون إلا من طبقة واحدة (خلافا للصنف الأول الذي يتكون من طبقتين)، واستعمالاته متعددة مثل الصنف الأول، إلا أنه يعتبر أكثر جودة وأكثر تطورا منه،

ويتم تصريف كل منتجات المؤسسة على مستوى الأسواق المحلية والجهوية كذلك (أي ولايات جيجل، ميله، بجاية، سكيكدة، قسنطينة، سطيف.....الخ).

2- أهداف المؤسسة:

يمكن حصر أهداف المؤسسة فيما يلي:

- **تغطية السوق المحلية والجهوية:** تغطي المؤسسة حصة سوقية كبيرة في السوق المحلية وكذا الجهوية، إذ اكتسحت منتجاتها العديد من الولايات في الجهة الشرقية (كقسنطينة، ميله، سكيكدة.....الخ) إلى جانب سوقها الرئيسي المحلي (ولاية جيجل).
- **تلبية حاجيات الزبائن:** وذلك من خلال تقديم المنتجات ذات مستوى عال من الجودة، كما تعمل على إشباع رغباتهم انطلاقا من قاعدة أن الزبون لا يشتري السلعة فقط بقدر ما يبحث عنه الرضا والإشباع والثقة في المؤسسة كذلك.
- **التكيف على التحولات التي يعرفها المحيط:** ويكون ذلك عن طريق عملها على تطوير منتجاتها وإبداع منتجات جديدة انطلاقا من رغبات الزبائن.
- **المساهمة في التنمية المحلية:** من خلال اليد العاملة المشغلة وعوامل الإنتاج المستغلة وتقديم صورة جيدة عن الاقتصاد المحلي (لولاية جيجل).
- **تحقيق الربح وتعظيمه:** وذلك لضمان الاستمرار في الوجود والنمو والتوسع أكثر، ومن وراء ذلك تأدية كافة الأدوار الاقتصادية الأخرى وكذلك الاجتماعية والثقافية المتوسطة بالمؤسسة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وحجمها

تعتمد المؤسسة موضوع الدراسة، حاليا هيكلًا تنظيميًا يتماشى مع حجمها كما هو موضح في ما

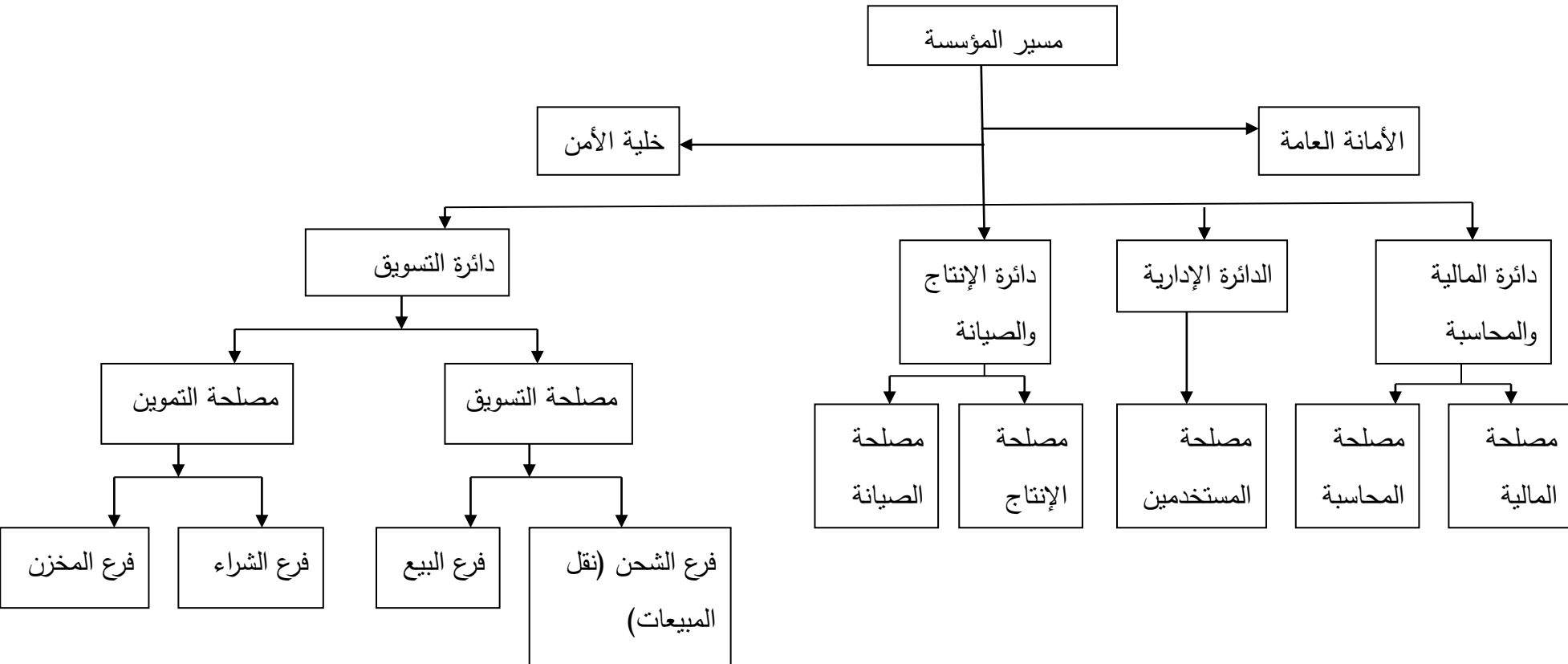
يلي:

1- الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يأخذ الهيكل التنظيمي (الوظيفي^(*)) للمؤسسة الشكل التالي:

(*) مقسم على أساس الوظائف في هذه المؤسسة.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي " لمؤسسة عياشي سعيد للبلاب "



المصدر: الدائرة الإدارية للمؤسسة.

نلاحظ من الشكل أعلاه ما يلي:

1-1- مسير المؤسسة: يعتبر المسؤول الأول عن إدارة وتسيير المؤسسة بكافة أقسامها وتساعده في بعض مهامه الأمانة العامة.

• **الأمانة العامة:** تنحصر مهامها الرئيسية فيما يلي:

- تسجيل المراسلات الصادرة والواردة إلى الإدارة العليا.
- استقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها إلى المصالح المعنية.
- تبليغ الأوامر الصادرة عن المسير لمراكز المسؤولية المعنية... الخ.

1-2- خلية الأمن: يتمثل دورها في السهر على أمن الأفراد والممتلكات بالمؤسسة، وهي تابعة مباشرة لسلطة المسير.

1-3- دائرة المالية والمحاسبة: وتضم ما يلي:

- **مصلحة المحاسبة:** ولها مهام تتمثل في:
 - مسك السجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الأستاذ، ... الخ).
 - إعداد الميزانية المحاسبية - المالية وجداول حسابات النتائج والوثائق الملحقة الأخرى.
 - القيام بعمليات الجرد الدائم للمخزونات (والموجودات الأخرى).
- **مصلحة المالية:** وتقوم بـ:
 - دفع فواتير الشراء للموردين.
 - إعداد الميزانية اليومية الخاصة بالمدخلات والمخرجات.
 - متابعة ديون الزبائن قصد تحصيلها في أسرع الأوقات.
 - البحث عن مصادر التمويل المختلفة وتسييرها بأفضل الطرق الممكنة.
 - تسديد الديون لفائدة المقرضين في آجالها ... الخ.

1-4- دائرة التسويق والتمويل: تشرف على كافة عمليات البيع والشراء وتتكون من:

• **مصلحة التسويق:** وتتولى خصوصا ما يلي:

- استقبال الطلبات من الزبائن.
- إعلام الزبائن.
- القيام بعمليات البيع والشحن (نقل المبيعات إلى الزبائن).
- تسيير مخزون المؤسسة من المنتجات.

• **مصلحة التموين:** وتقوم أساسا بما يلي:

- شراء المواد الأولية وقطع الغيار وكل اللوازم القابلة للاستهلاك.
- مراقبة جودة المواد الأولية... الخ.
- تخزين المواد الأولية واللوازم وتسيير مخزوناتها.

1-5- دائرة الإنتاج والصيانة: وتشمل على:

- **مصلحة الإنتاج:** وتتولى الإشراف على كل عمليات الإنتاج.
- **مصلحة الصيانة:** وتهتم بإجراء الفحوصات الدورية للتجهيزات الإنتاجية بمختلف أنواعها، بالإضافة إلى التدخل عند وقوع أعطاب بها قصد إصلاحها وضمان السير العادي لعمليات الإنتاج والنشاط عامة في المؤسسة.

1-6- الدائرة الإدارية:

وتضم مصلحة واحدة هي مصلحة المستخدمين، التي تشرف على تسيير شؤون كل الأجراء العاملين بالمؤسسة، وتسهر على تكوينهم وتحفيزهم (بواسطة المكافآت المادية والمعنوية) وكذا ترقيةهم وتوظيف الأعداد الكافية منهم وغير ذلك.

2- حجم المؤسسة:

يمكن القول أن المؤسسة موضوع الدراسة صغيرة الحجم^(*) باعتبار أنها تستخدم، حاليا 81 أجيورا، وهم يتوزعون على أهم أقسامها (وظائفها الرئيسية) على النحو التالي:

(*) استنادا إلى التصنيف التالي:

إلى 199 مستخدم: المؤسسة صغيرة الحجم
من 200 إلى 499 مستخدم: مؤسسة متوسطة الحجم
من 500 مستخدم فما فوق: المؤسسة كبيرة الحجم.

الجدول رقم (01): توزيع المستخدمين حسب الأقسام (الوظائف الرئيسية) في مؤسسة عياشي سعيد للبلاب.

عدد المستخدمين	الأقسام (الوظائف الرئيسية)
02	- الإدارة العليا.
03	- دائرة المالية والمحاسبة.
04	- الدائرة الإدارية.
52	- دائرة الإنتاج والصيانة.
16	- دائرة التسويق والتمويل.
04	- خلية الأمن.
81	المجموع

المصدر: مصلحة المستخدمين.

نلاحظ أن أغلب المستخدمين في المؤسسة (64,20%) يتمركزون على مستوى دائرة الإنتاج والصيانة وذلك يدل على المستوى الضعيف نسبيا لدرجة المكننة فيها، حيث أنها تعتمد على عنصر العمل أكثر من اعتمادها على عنصر رأس المال التقني.

المبحث الثاني: آليات مراقبة المبيعات بطريقة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي

لقد تأكدنا بعد اللقاءات العديدة التي أجريناها مع المسؤولين على مستوى مصلحة التسويق (فرع البيع) أن المؤسسة موضوع الدراسة لا تستخدم أصلاً نظاماً للموازنات التقديرية، بما فيها الموازنة التقديرية للمبيعات، وبالتالي لا يمكن لها أن تستفيد من الخدمات التي يمكن أن تقدمها لها هذه الأداة الفعالة في مجالات التخطيط والرقابة على المبيعات.

ولقد لاحظنا أن المؤسسة تعتمد، في المقام الأول، إلى التخطيط للإنتاج (إعداد برنامج سنوي للإنتاج موزع حسب المنتجات والشهور أو الثلاثيات) وذلك استناداً إلى الطاقة الإنتاجية المتاحة لديها، ثم تعتبر الأرقام المتوقعة إنتاجاً والمقدرة بالوحدات العينية كأرقام للمبيعات المتوقعة (مقدرة بالوحدات العينية)، أي أنها تتوقع بيع ما يمكن إنتاجه، بحيث يتم الحصول على أرقام الأعمال المتوقعة بضرب الكميات المتوقعة في أسعار البيع الوحودية المتوقعة تطبيقاً، حسب كل منتج وفي كل فترة (شهر أو ثلاثي) من السنة المالية القادمة.

فعلى هذا الأساس وفي ظل عدم توفر موازنة تقديرية للمبيعات، سنقوم خلال هذا المبحث باستخدام الأرقام الخاصة بالمبيعات المتوقعة، المتوفرة على مستوى مصلحة التسويق (فرع البيع) وسنحاول على إثر ذلك توضيح آليات تطبيق طريقة (*) قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي، والكشف عن مدى أهمية ذلك في مراقبة المبيعات خلال السنة المالية 2021.

المطلب الأول: قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي

قبل الانتقال إلى تحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي، سنبدأ بقياس هذا الانحراف، حيث يتلخص ذلك في مقارنة الأرقام الفعلية المحققة بالأرقام المتوقعة وحساب الانحرافات الحاصلة بينهما، وذلك كما هو موضح فيما يلي:

1- عرض نتائج القياس:

لقد رأينا سابقاً أن:

$$E/CA = CA_r - CA_p$$

حيث:

(*) لا يمكن تطبيق سوى هذه الطريقة الرئيسية لمراقبة المبيعات لأن الطرق الأخرى المكتملة لها تتطلب استعمال معلومات المحاسبة التحليلية، وهذه الأخيرة غير متوفرة على مستوى المؤسسة موضوع الدراسة.

E/CA: هو الانحراف على رقم الأعمال الكلي.

CA_r: هو رقم الأعمال المحقق.

CA_p: هو رقم الأعمال المتوقع.

فإذا كان:

$$CA_r = Q_r \times P_r$$

$$CA_p = Q_p \times P_p$$

حيث أن:

Q_r: هي الكمية المحققة (المباعة فعلا).

P_r: هو سعر البيع الوحدوي المحقق (المطبق فعلا).

Q_p: هي الكمية المتوقعة (المتوقع بيعها).

P_p: هو سعر البيع الوحدوي المتوقع تطبيقه.

فإن E/CA، في حالة المنتج (*) (أ) والمنتج (*) (ب)، بلغ في نهاية كل ثلاثي وكل سداسي من السنة

المالية (2021) ما يلي:

الجدول رقم (02): نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للثلاثي الأول من السنة المالية

و.ق:دج

2021.

الانحراف	المتوقع			المحقق			البيان	
	CA _p = Q _p X P _p (3)	p _p (2)	Q _p (1)	CA _r = (3) Q _r X P _r	P _r (2)	Q _r (1)	أصناف المنتجات	الثلاثي الأول
E/CA (3) = CA _r - CA _p	37022400	462.78	80000	30960907.56	462.78	66902	أ	
-6061492.44	7010000	350.50	20000	4960626.5	350.50	14153	ب	
-2049373.5	44032400	(المتوسط)	100000	35921534.06	(المتوسط)	81055	أ + ب	
-8110865.94								

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى المعلومات المقدمة من قبل مصلحة التسويق.

(*) المنتج "أ" هو المنتج الرئيسي الأول من النوع Monocouche.

(*)المنتج " ب" هو المنتج الرئيسي الثاني من النوع bicouche.

(1) وحدة قياس Q_r و Q_p، ألف م³.

(2)وحدة قياس P_r و P_p، هي ألف دج.

(3)وحدة قياس CA_r، CA_p و E/CA هي ألف دج.

الجدول رقم (03): نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للثلاثي الثاني من السنة المالية

و.ق:دج

2021.

الانحراف	المتوقع			المحقق			البيان	
	${}^3CA_p =$ $Q_p \times P_p$	${}^{(2)}p_p$	${}^{(1)}Q_p$	$CA_r {}^{(3)}$ $= Q_r \times P_r$	${}^{(2)}P_r$	${}^{(1)}Q_r$	أصناف المنتجات	الثلاثي الثاني
${}^3E/CA =$ $CA_r - CA_p$	${}^3CA_p =$ $Q_p \times P_p$	${}^{(2)}p_p$	${}^{(1)}Q_p$	$CA_r {}^{(3)}$ $= Q_r \times P_r$	${}^{(2)}P_r$	${}^{(1)}Q_r$	أ	
-4468140.8	46278000	462.78	100000	41809859.1	462.78	90345	أ	
-2239695	8762500	350.50	25000	6522805	350.50	18610	ب	
-6707835.9	55040500	(المتوسط)	125000	48332664.1	(المتوسط)	108955	أ+ ب	

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى المعلومات المقدمة من قبل مصلحة التسويق.

الجدول رقم(4): نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للثلاثي الثالث من السنة المالية

و.ق:دج

2021.

الانحراف	المتوقع			المحقق			البيان	
	$CA_p {}^{(3)}$ $= Q_p \times P_p$	${}^{(2)}p_p$	${}^{(1)}Q_p$	$CA_r = {}^{(3)}$ $Q_r \times P_r$	${}^{(2)}P_r$	${}^{(1)}Q_r$	أصناف المنتجات	الثلاثي الثالث
$E/CA = {}^{(3)}$ $CA_r - CA_p$	$CA_p {}^{(3)}$ $= Q_p \times P_p$	${}^{(2)}p_p$	${}^{(1)}Q_p$	$CA_r = {}^{(3)}$ $Q_r \times P_r$	${}^{(2)}P_r$	${}^{(1)}Q_r$	أ	
-8773846,02	41650200	462,78	90000	32876353,98	462,78	71041	أ	
-2126483,5	5257500	350,50	15000	3131016,5	350,50	8933	ب	
-10900329,52	46907700	(المتوسط)	105000	36007370,48	(المتوسط)	79974	أ+ ب	

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى المعلومات المقدمة من قبل مصلحة التسويق.

(1) وحدة قياس Q_p و Q_r ، ألف م³.

(2) وحدة قياس P_p و P_r ، هي ألف دج.

(3) وحدة قياس CA_p ، CA_r و E/CA هي ألف دج.

الجدول رقم (5): نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للثلاثي الرابع من السنة المالية

و.ق:دج

2021.

الانحراف	المتوقع			المحقق			البيان		
	$E/CA^{(3)}$ $= CA_r - CA_p$	$CA_p^{(3)}$ $= Q_p \times P_p$	$p_p^{(2)}$	$Q_p^{(1)}$	$CA_r =^{(3)}$ $Q_r \times P_r$	$P_r^{(2)}$	$Q_r^{(1)}$	أصناف المنتجات	الثلاثي الرابع
-2958522,54	37022400	462,78	80000	34063847,46	462,78	73607	أ		
-394312,5	3505000	350,50	10000	3110687,5	350,50	8875	ب		
-3352865,04	40527400	(المتوسط)	90000	37174534,96	(المتوسط)	82482	أ+ ب		

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى المعلومات المقدمة من قبل مصلحة التسويق.

الجدول رقم (6): نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للسداسي الأول من السنة المالية

و.ق:دج

2021.

الانحراف	المتوقع			المحقق			البيان		
	$E/CA =$ $CA_r - CA_p$	$CA_p =$ $Q_p \times P_p$	p_p	Q_p	$CA_r =$ $Q_r \times P_r$	P_r	Q_r	أصناف المنتجات	السداسي الأول
-10529633,34	83300400	462,78	180000	72770766,66	462,78	157247	أ		
-4289068,5	15772500	350,50	45000	11483431,5	350,50	32763	ب		
-14818701,84	99072900	(المتوسط)	225000	84254198,16	(المتوسط)	190010	أ+ ب		

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى المعلومات المقدمة من قبل مصلحة التسويق.

الجدول رقم (7): نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للسداسي الثاني من السنة المالية

و.ق:دج

2021.

الانحراف	المتوقع			المحقق			البيان	
	$CA_p =$ $Q_p \times P_p$	p_p	Q_p	$CA_r =$ $Q_r \times P_r$	P_r	Q_r	أصناف المنتجات	السداسي الثاني
$E/CA =$ $CA_r - CA_p$								
-11732398,56	78672600	462,78	170000	66940201,44	462,78	144648	أ	
-2520796	8762500	350,50	25000	6241704	350,50	17808	ب	
-14253194,56	87435100	(المتوسط)	195000	73181905,44	(المتوسط)	162456	أ+ ب	

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التسويق.

الجدول رقم (8): نتائج قياس الانحراف على رقم الأعمال الكلي للسنة المالية 2021.

و.ق:دج

الانحراف	المتوقع			المحقق			البيان	
	$CA_p =$ $Q_p \times P_p$	p_p	Q_p	$CA_r =$ $Q_r \times P_r$	P_r	Q_r	أصناف المنتجات	المجموع السنوي
$E/CA =$ $CA_r - CA_p$								
-22262031,9	161973000	462,78	350000	139710968,1	462,78	301895	أ	
-6809864,5	24535000	350,50	70000	17725135,5	350,50	50571	ب	
-29071896,4	186508000	(المتوسط)	420000	157436103,6	(المتوسط)	352466	أ+ ب	

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التسويق.

2- التعليق على نتائج القياس:

نلاحظ أن الانحراف على رقم الأعمال للسداسي الأول كان سالبا (غير ملائم) ب (14818701,84 دج) وكذلك الانحراف على رقم الأعمال للسداسي الثاني كان سالبا (غير ملائم) وذلك ب (14253194,56 دج) وبطبيعة الحال نلاحظ أن الانحراف على رقم الأعمال السنوية كان سالبا أي غير ملائم ب (29071896,4 دج) مما يؤكد أن المؤسسة لم تكن فعالة في نشاط البيع خلال السنة المالية 2021 أي أنها فشلت في تحقيق أهداف هذا النشاط وسبب ذلك يعود أولا إلى الفشل الملاحظ في حالة المنتج "أ" ثم وبدرجة أقل إلى الفشل الملاحظ كذلك في حالة المنتج "ب".

وبطبيعة الحال، فإن هذا القياس لا يسمح بالكشف عن أسباب الانحرافات غير الملائمة، وبالتالي لا يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها وتفادي تكرارها في المستقبل، ولذلك يجب تفكيك، E/CA تبعا لمكوناته وتحليله من أجل الكشف عن أسباب الفشل بدقة أكبر.

المطلب الثاني: تحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي تبعا لمكوناته الأساسية:

يجب أن يمتد العمل الرقابي على حساب الانحرافات وتحليلها على أساس العناصر المكونة لـ E/CA كالآتي:

1- عرض نتائج التحليل:

إذا افترضنا أن الانحراف المختلط تقع مسؤوليته على عاتق الجهات المسؤولة عن الكمية^(*) ففي هذه الحالة يكون:

$$E/CA = CA_r - CA$$

$$E/CA = \underbrace{(Pr - Pp)XQp}_{\text{الانحراف/الكمية}} + \underbrace{(Qr - Qp)X Pr}_{\text{الانحراف/السعر}}$$

$$= \text{الانحراف/الكمية} + \text{الانحراف/السعر}$$

(*) لقد رأينا في الفصل السابق (الثاني) أن الدليل الفرنسي للمحاسبة (صاحب طريقة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي) يفضل اعتبار أسباب الانحراف المختلط (في حالة ما إذا كانت غير مؤكدة المصدر) تعود إلى الكمية (بدلا من السعر)، لأن أسباب الفشل التي يكون مصدرها عنصر الكمية تكون في أغلبيتها نابعة من المؤسسة وبالتالي يسهل التحكم فيها ومعالجتها.

والجدول التالي يسمح بحساب E/CA تبعا لمكوناته الأساسية:

الجدول رقم (9): نتائج الرقابة في نهاية كل ثلاثي من السنة المالية 2021 (حالة المنتج " أ ")

و.ق:دج

البيان	(1) الانحراف على السعر (*)	(2) الانحراف على الكمية	الانحراف الكلي على رقم الأعمال
	$(Pr - Pp) \times Qp$	$(Qr - Qp) \times Pr$	$E/CA = (1) + (2)$
الثلاثي الأول	$(462,78 - 462,78) \times 80000 = 0$ لا يوجد انحراف	$(66902 - 80000) \times 462,78 = -6061492,44$ غير ملائم	-6061492,44
الثلاثي الثاني	$(462,78 - 462,78) \times 100000 = 0$ لا يوجد انحراف	$(90345 - 100000) \times 462,78 = -4468140,09$ غير ملائم	-4468140,09
الثالث	$(462,78 - 462,78) \times 90000 = 0$ لا يوجد انحراف	$(71041 - 90000) \times 462,78 = -8773846,02$ غير ملائم	-8773846,02
الثلاثي الرابع	$(462,78 - 462,78) \times 80000 = 0$ لا يوجد انحراف	$(73607 - 80000) \times 462,78 = -2958552,54$ غير ملائم	-2958552,54
المجموع	0 لا يوجد انحراف	-22262031,9 غير ملائم	-22262031,9 غير ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعلومات المقدمة من قبل مصلحة التسويق.

نلاحظ عدم فعالية المؤسسة في بيع المنتج " أ"، وذلك لأن الانحراف على رقم الأعمال في حالة هذا المنتج غير ملائم (سالِب).

(*) لا يوجد انحراف على السعر، لأن المؤسسة طبقت سعر بيع وحدوي (Pr) يساوي سعر البيع الوحدوي المتوقع (Pp) في حالة المنتج - أ -

الجدول رقم (10): نتائج الرقابة في نهاية كل ثلاثي من السنة المالية 2021 (حالة المنتج "ب")

و.ق:دج

البيان	(1) الانحراف على السعر (*)	(2) الانحراف على الكمية	الانحراف الكلي على رقم الأعمال
	$(Pr - Pp) \times Qp$	$(Qr - Qp) \times Pr$	$E/CA = (1) + (2)$
الثلاثي الأول	$(350,50 - 350,50) \times 20000 = 0$ لا يوجد انحراف	$(14153 - 20000) \times 350,50 = -2049373,5$ غير ملائم	-2049373,5
الثلاثي الثاني	$(350,50 - 350,50) \times 25000 = 0$ لا يوجد انحراف	$(18610 - 25000) \times 350,50 = -2239695$ غير ملائم	-2239695
الثلاثي الثالث	$(350,50 - 350,50) \times 15000 = 0$ لا يوجد انحراف	$(8933 - 15000) \times 350,50 = -2126483,5$ غير ملائم	-2126483,5
الثلاثي الرابع	$(350,50 - 350,50) \times 10000 = 0$ لا يوجد انحراف	$(8875 - 10000) \times 350,50 = -394312,5$ غير ملائم	-394312,5
المجموع	0 لا يوجد انحراف	-6809864,5 غير ملائم	-6809864,5 غير ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المعلومات المقدمة من قبل مصلحة التسويق.

من الجدول أعلاه يتأكد لنا عدم فعالية المؤسسة في بيع المنتج "ب"، وذلك لأن الانحراف على رقم الأعمال لهذا المنتج غير ملائم (سالِب).

(*) لا يوجد انحراف على السعر، لأن المؤسسة طبقت سعر بيع وحدوي (Pr) يساوي سعر البيع الوحدوي المتوقع (Pp) في حالة المنتج - ب -

2- التعليق على نتائج التحليل:

نلاحظ أن الانحراف على رقم الأعمال غير ملائم ويعود على عدم القدرة على بيع الكميات المتوقع بيعها من المنتوجين (أ) و(ب) مما أدى إلى حدوث الانحراف السلبي وغير الملائم على الكمية (للمنتوجين معا) ب (4,29071896 دج).

ولقد كان الفشل أولاً في بيع المنتج - أ - وخاصة خلال الثلاثي الأول والثالث والرابع من السنة المالية 2021.

ومن هنا يجب على مراقب التسيير أن يبحث بالتنسيق مع كل المسؤولين الإداريين المكلفين بتسيير الكميات (في وظائف التموين، الإنتاج والتسويق) عن تفاصيل الأسباب التي أدت إلى حدوث الانحراف غير الملائم على الكمية في نهاية السنة المالية 2021.

وهذه الأسباب العديدة والمتنوعة قد تكون ما يلي:

*** أسباب صحية عامة:**

وهي تداعيات جائحة كورونا على نشاط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ولعل مؤسسة عياشي سعيد للبلاط من المؤسسات المتضررة على مستوى ولاية جيجل، فقد تم توقيف (*) نشاطها نتيجة للحجر المنزلي الجزئي الذي أدى كذلك إلى غلق نشاط النقل ونشاطات أخرى بموجب قرارات من الوالي المختص إقليمياً مما أثر سلباً على نشاط المؤسسة وأدى إلى تراجع مبيعاتها بشكل ملحوظ.

- على مستوى وظيفة التموين:

- سوء ظروف تخزين المواد الأولية وتدهور جودتها مما أدى إلى تلف كميات منها.
- عدم استلام المواد الأولية في الأوقات الأزمنة بالكميات والمواصفات والتكلفة المناسبة.
- عدم وفاء بعض الموردين وعدم احترامهم لالتزاماتهم اتجاه المؤسسة مما أدى إلى انقطاع مخزونات المواد الأولية واللوازم في بعض الفترات.

- على مستوى وظيفة الإنتاج:

- عدم احترام المعايير المحددة لضمان جودة الإنتاج.

(*) حدث هذا عدة مرات خاصة خلال الثلاثي الأول والثالث والرابع من السنة المالية 2021.

- انقطاع الكهرباء والماء ولوازم أخرى وبالتالي توقف تجهيزات الإنتاج عن العمل من حين إلى آخر.
 - سوء التنظيم على مستوى ورشات الإنتاج وسوء إدارتها عموماً.
 - تقادم تجهيزات الإنتاج وارتفاع معدلات الهدر (الفضلات والمهملات).
 - حدوث أعطاب متكررة بتجهيزات الإنتاج مما أدى إلى توقفها أحياناً.
- على مستوى وظيفة التسويق:

- عدم الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يكون لها تأثير على أرقام المبيعات كالأسعار والتعديلات في التصميم وتحسين الجودة وعدد الزبائن وأذواقهم وكذا أنواع المنتجات المصنعة في المؤسسة وغير ذلك.
 - عدم القيام بدراسة السوق (المنافسة والأسعار وطرق التوزيع، ...إلخ).
 - عدم بدل رجال البيع للمجهود اللازم لتسويق المنتجات.
 - ضياع كميات من المنتجات أثناء توزيعها على الزبائن بسبب حوادث المرور أو سوء ظروف نقلها بواسطة شبكات التوزيع المادي المتوفرة.
 - سوء ظروف تخزين المنتجات وتلف كميات معتبرة منها.
 - عدم استعمال الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط للمبيعات.
- المطلب الثالث: تحليل الانحراف على الكمية تبعاً لمكوناته الأساسية:

ومن أجل اكتشاف أسباب الانحراف الحاصل في الكمية، يمكن مواصلة التحليل بتفكيك هذا الانحراف حسب مكوناته، وذلك كما موضح فيما يلي:

1- عرض نتائج التحليل :

لقد رأينا سابقاً أن الانحراف على الكمية^(*) يساوي، في هذه الحالة، مايلي:

الانحراف على الكمية (المجموع المنتجات) = الانحراف على تشكيلة المبيعات + الانحراف على الحجم الكلي للمبيعات.

1-1- الانحراف على تشكيلة المبيعات:

يمكن حسابه لكل منتج على حدى ثم لمجموع المنتجات معا كالتالي:

$$\text{الانحراف على تشكيلة المبيعات (لمنتج واحد)} = (Q_r - Q_m) \cdot Pr$$

بحيث:

(*) وهو المتحصل عليه سابقاً، بالنسبة للمنتجين (أوب) خلال السنة المالية 2021.

Qr : الكمية المحققة (للمنتوج معين) .

Pr : سعر البيع الودوي المحقق (للمنتوج المعني) .

Qm : الكمية التي كان من المفروض بيعها من المنتوج المعني لو ان تشكيلة (**) المبيعات المتوقعة لم تتغير، بحيث :

$$Qm = Qr \cdot \sum Q_p \times \frac{\sum Q_p \text{ (مجموع الكميات المتوقعة)}}{\sum Q_r \text{ (مجموع الكميات المحققة)}}$$

وبالتالي:

● بالنسبة للمنتوج (أ) :

$$Qm = 301895 \times \frac{420000}{352466} \\ = 359739,37912 \text{ m}^2$$

● بالنسبة للمنتوج (ب) :

$$Qm = 50571 \times \frac{420000}{352466} \\ = 60260,62088 \text{ m}^2$$

ومنه:

الجدول رقم (11) : الانحراف على تشكيلة المبيعات للمنتوج (أ) والمنتوج (ب)، خلال السنة المالية 2021 :
و.ق:دج

أصناف المنتجات	
المنتوج (أ)	$(301895 - 359739.37912) \cdot 462.78 = -26769221.769$
المنتوج (ب)	$(50571 - 60260.62088) \cdot 350.50 = -3396212,118$
المجموع (أ)+(ب)	-30165433.8874 غير ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى المعلومات المقدمة من قبل مصلحة التسويق.

(**) تضم تشكيلة المبيعات عدة عناصر، أهمها أصناف المنتجات، أسعار البيع الودوية، درجة جودة كل منتج، مواصفات كل منتج، ... الخ. واي تغيير يحدث في هذه العناصر ← يؤدي إلى تغيير تشكيلة المبيعات.

نلاحظ أن هذا الانحراف غير ملائم بالنسبة للمنتوجين، وهو أسوأ في حالة المنتج - أ-.

1-2 الانحراف على الحجم الكلي للمبيعات.

يتم حسابه كالآتي:

$$\text{Pr} \cdot (Q_m - Q_p) = \text{الانحراف على الحجم الكلي للمبيعات (منتج واحد)}$$

بحيث:

Q_m : الكمية التي كان من المفروض بيعها من المنتج المعني لو أن تشكيلة المبيعات المتوقعة لم تتغير

Q_p : الكمية المتوقعة بيعها من المنتج المعني.

Pr : سعر البيع الوحدوي للمنتج المعني.

الجدول رقم (12): الانحراف على الحجم الكلي للمبيعات للمنتج (أ) والمنتج (ب) خلال السنة المالية

وحدة القياس: دج

2021.

أصناف المنتجات	$(Q_m - Q_p)Pr = \text{الانحراف على الحجم الكلي للمبيعات}$
المنتج (أ)	$4507189,8692 = 462,78 \times (259739,37912 - 350000)$
المنتج (ب)	$-3413652,381 = 350,50 \times (60260,62088 - 70000)$
المجموع (أ) + (ب)	1093537,4882
	ملائم

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى المعلومات المقدمة من قبل مصلحة التسويق.

نلاحظ أن الانحراف على الحجم الكلي للمبيعات كان ملائما (للمنتجين معا)، وذلك لأنه ملائم في حالة المنتج "أ"، وقيمه المطلقة أكبر من القيمة المطلقة للانحراف غير الملائم المسجل في حالة المنتج "ب".

وإذا قمنا بجمع هذا الانحراف مع الانحراف على تشكيلة المبيعات فإننا نتحصل على الانحراف على الكمية (للمنتجين معا) الذي تحصلنا عليه سابقا (بالنسبة للسنة المالية 2021):

$$\text{الانحراف / الكمية} = \underbrace{\text{الانحراف على تشكيلة المبيعات}}_{1093537,4882} + \underbrace{\text{الانحراف على الحجم الكلي للمبيعات}}_{30165433,8874 -} = -29071896,40$$

مما يؤكد صحة الحسابات المنجزة.

3- التعليق على النتائج:

استنادا إلى النتائج المتوصل إليها، يمكن القول أن الانحراف غير الملائم على الكمية (للمنتجين معا) يعود إلى الأسباب التالية:

أولاً: الانحراف على الملائم على تشكيلة المبيعات الملاحظ في حالة المنتج "أ" ثم في حالة المنتج "ب"، وذلك بسبب:

- تغيير حجم الطلب المتوقع على المنتجات (أ و ب)، وذلك نتيجة للأسباب المذكورة سابقا (أنظر التعليق على نتائج التحليل في المطلب (الثاني) الخاص بتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي تبعا لمكوناته الأساسية).
- تغيير مواصفات المنتجات، مما أدى إلى تراجع الكميات المباعة منها.
- تغيير جودة المنتجات وتدهورها مما أدى إلى تراجع الكميات المباعة منها.
- اللجوء بكثرة إلى منح تخفيضات تجارية بسبب تغيير المواصفات وتدني الجودة، مما أدى في الواقع إلى تغيير أسعار البيع في العديد من المرات.

ثانياً: الانحراف غير الملائم على الحجم الكلي للمبيعات الملاحظ في حالة المنتج "ب"، حيث أن هذا الانحراف ساهم في الواقع، في زيادة حدة الانحراف غير الملائم على الكمية (للمنتجين معا)، وهو يعود إلى نفس الأسباب المذكورة سابقا (أنظر كذلك التعليق على نتائج التحليل في المطلب (الثاني) الخاص بتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي تبعا لمكوناته الأساسية).

خلاصة الفصل الثالث:

على اثر الدراسة الميدانية التي أجريناها على مستوى مؤسسة "عياشي سعيد للبلاط"، اتضح لنا مايلي:

- إن هذه المؤسسة لا تستخدم أصلا نظام الموازنات التقديرية، بما في ذلك الموازنة التقديرية للمبيعات، وهي بذلك لا تستطيع أن تستفيد من الخدمات التي يمكن ان توفرها لها هذه الأخيرة، خاصة في مجالات التخطيط و الرقابة. وسبب ذلك يرجع إلى مايلي:

- * عدم توفر الموارد البشرية المؤهلة للإشراف على التخطيط و الرقابة بواسطة الموازنات التقديرية.
- * نقص الوسائل التكنولوجية و المادية اللازمة لبناء نظام للموازنات التقديرية، مثل نظام المعلومات.
- * عدم استعمال بعض التقنيات الكمية للتسيير، مثل المحاسبة التحليلية التي تعتبر مصدرا هاما للمعلومات التي توظف كمدخلات لإعداد الكثير من الموازنات التقديرية.

- وبدلا من الاعتماد على الموازنة التقديرية للمبيعات، تلجأ هذه المؤسسة إلى وضع تقديرات لمبيعاتها بطريقة أخرى، حيث أنها لا تستخدم أي تقنية علمية للحصول على تلك التقديرات، وإنما تكتفي بالتخطيط لبيع ما يمكن إنتاجه، والأرقام المتوقعة للمبيعات، المتحصل عليها بهذه الطريقة لا ترقى في الواقع الى نفس مستوى الدقة و المصادقية التي تتميز بها التقديرات التي توفرها الموازنة التقديرية.

- وبالرغم من هذه النقائص يمكن لنا اعتماد الأرقام المتوقعة للمبيعات، التي تتوفر على مستوى هذه المؤسسة، كبديل للأرقام المتوقعة للمبيعات التي من المفروض أن توفرها الموازنة التقديرية، ويمكن لنا بالتالي شرح آليات تطبيق الطرق العلمية التي تسمح بمراقبة المبيعات، وذلك للكشف عن أهمية الدور الذي من المفروض أن تلعبه الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة المبيعات.

- ولقد قمنا، في هذا الصدد بتطبيق طريقة قياس و تحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي، لأنها الطريقة الرئيسية المتبعة، في هذا المجال، وهي سهلة التنفيذ لان المعلومات التي تتطلبها متوفرة على مستوى المؤسسة، (ومصادرها الأساسية هي المحاسبة العامة، ومحاسبة المخزون و غير ذلك).

- ولقد سمحت لنا مراقبة المبيعات (للسنة المالية 2021) باكتشاف مايلي:

* حققت المؤسسة انحرافا غير ملائم على رقم الأعمال الكلي، مما يدل على عدم فعاليتها و فشلها في تحقيق أهداف البيع.

*أسباب هذا الفشل تعود الى الانحراف غير الملائم على الكمية (للمنتوجين معا)

*وهذا الانحراف يؤكد أن فشل المؤسسة يعود إلى عنصر الكمية و ليس الى عنصر السعر .

*وتتلخص أسباب الانحراف غير الملائم، على الكمية فيما يلي:

- تحقيق انحراف غير ملائم على تشكيلة المبيعات في حالة المنتج "ا" ثم في حالة المنتج "ب"، وذلك بسبب تغير حجم الطلب المتوقع على المنتجات (من "ا" و "ب") و كذلك تغير مواصفات المنتجات و تدني جودتها و اللجوء بكثرة إلى منح تخفيضات تجارية، مما أدى إلى تراجع المبيعات بشدة.
- وتحقيق انحراف غير ملائم على الحجم الكلي للمبيعات، في حالة المنتج "ب"، مما زاد من حدة الانحراف غير الملائم على الكمية (للمنتوجين معا)، وأسباب ذلك تتحملها الجهات المسؤولة عن تسيير الكميات في وظائف التموين، الإنتاج و التسويق، بالإضافة إلى التداعيات السلبية لجائحة كورونا، التي أثرت على النشاط الاقتصادي عامة و أدت إلى تراجعته بالنسبة لأغلب المؤسسات الاقتصادية، في ولاية جيجل، خلال السنة المالية 2021.



الخاتمة

الخاتمة

اتضح لنا في هذا البحث أن الموازنة التقديرية للمبيعات هي إحدى الأنواع الهامة للموازنات التقديرية، وهي خطة تساعد على القيام بمهام التنسيق والرقابة على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية. ويعتبر إعداد هذه الموازنة بداية لإعداد كل نظام الموازنات التقديرية مروراً بموازنات الاستغلال (موازنة الإنتاج ثم موازنة التموينات) وكل الموازنات الأخرى إلى غاية أخذ موازنة وهي موازنة التدفقات النقدية.

وتشمل مراقبة المبيعات متابعة عمليات البيع وقياس المنجزة منها، أولاً بأول، للتعرف على مدى مطابقتها للخطة الموضوعية، فإذا اكتشفت إدارة المبيعات انحراف فيها عن ما تم التخطيط له، أمكنها أن تصحح ذلك الانحراف قبل أن يستفحل خطره، وهذه العملية تقتضي إتباع طرق علمية تسمح بتطبيقها الموازنة التقديرية للمبيعات، مثل طريقة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي، التي تعتبر أهم هذه الطرق في هذا المجال.

وعلى إثر دراسة حالة مؤسسة "عياشي سعيد للبلاط"، (الفترة السنة المالية 2021)، تمكنا من الوصول إلى النتائج التالية:

النتائج:

• إن المؤسسة موضوع الدراسة لا تستخدم نظام الموازنات التقديرية بما في ذلك الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة للتخطيط والرقابة.

وسبب ذلك يعود أساساً إلى:

✓ عدم توظيف الموارد البشرية المؤهلة للإشراف على التخطيط بواسطة الموازنات التقديرية عامة والموازنة التقديرية للمبيعات خاصة.

✓ عدم توفر الوسائل التكنولوجية والمادية لبناء نظام الموازنات التقديرية مثل نظام المعلومات.

✓ عدم استعمال بعض التقنيات الكمية للتسيير، مثل المحاسبة التحليلية (وهي مصدر هام للمعلومات اللازمة للعديد من الموازنات)

• اللجوء إلى التخطيط للمبيعات بطريقة أخرى (بدلاً من استعمال الموازنة التقديرية) وهذه الطريقة تتمثل في الاستناد إلى الطاقة الإنتاجية المتاحة وتقدير حجم المبيعات المتوقعة تبعاً لهذه الطاقة.

وبالرغم من نفاص هذه الطريقة يمكن لنا اعتبار التقديرات التي تترتب عنها كتقديرات بديلة عن التقديرات التي كان من المفروض أن توفرها الموازنة التقديرية.

• وبعد تطبيق طريقة قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي في عملية مراقبة المبيعات توصلنا إلى ما يلي:

➤ المؤسسة لم تكن فعالة في نشاط البيع، حيث أنها فشلت في تحقيق أهدافها، وتحصلت على انحراف غير ملائم على رقم الأعمال الكلي، وأسباب هذا الفشل تعود إلى الانحراف غير الملائم على الكمية (للمنتوجين معا) (وليس إلى الانحراف على السعر)، أي أن عدم الفعالية مرتبط بعنصر الكمية وتتمثل أسباب ذلك في تحقيق انحراف غير ملائم على تشكيلة المبيعات في حالة المنتج "أ" ثم في حالة المنتج "ب" نتيجة لتغير حجم الطلب المتوقع وكذلك تغير مواصفات المنتجات ومنح تخفيضات تجارية بكثرة للزبائن، وإضافة إلى ذلك ترجع عدم الفعالية إلى تحقيق انحراف غير ملائم على الحجم الكلي للمبيعات في حالة المنتج "ب" بسبب عدة نفاص مسجلة في تسيير الكميات على مستوى وظائف التموين، الإنتاج والتسويق، وكذلك بسبب الانعكاسات السلبية لجائحة كورونا على نشاط المؤسسة.

وهذه الاستنتاجات تؤكد لنا صحة الفرضيتين المطروحتين في مقدمة البحث.

الاقتراحات:

- ومن أجل أن تتمكن المؤسسة موضوع الدراسة من مراقبة مبيعاتها، على أكمل وجه بواسطة الموازنة التقديرية للمبيعات يجب عليها أن تعمل على ما يلي:
- توظيف الموارد البشرية المؤهلة للإشراف على نظام الموازنات التقديرية بما في ذلك إعداد موازنة تقديرية للمبيعات.
- توفير كل الوسائل اللازمة لبناء نظام الموازنات التقديرية ومنها نظام متكامل للمعلومات وتقنية المحاسبة التحليلية.
- تطبيق الطرق العلمية المناسبة لمراقبة المبيعات مثل قياس وتحليل الانحراف على رقم الأعمال الكلي، إلى جانب قياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف المتغيرة وقياس وتحليل الانحراف على الهامش على التكاليف التقديرية، وغير ذلك.

الخاتمة

➤ معالجة وتصحيح أسباب الانحراف غير الملائم على الكمية، التي تعيق نجاح المؤسسة في نشاط البيع، لتفادي تكرارها في المستقبل.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

ا باللغة العربية

1. بشير العلق، "تنظيم وإدارة العلاقات العامة"، دار البازوري، عمان، 2014.
2. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان: المحاسبة الإدارية (مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء)، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. دادى عدون ناصر وآخرون، "دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة"، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
4. دادى عدون ناصر وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية حالة البنوك"، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
5. زاهد محمد ديري، "الرقابة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.
6. حسين احمد الطروانة، توفيق صالح عبد الهادي، "الرقابة الادارية- المفهوم والممارسة"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
7. محمد ابراهيم عبيدات، "ادارة المبيعات (مدخل سلوكي)"، الطبعة الثالثة، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1995.
8. محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، "المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
9. محمود جاسم الصمدعي، ردينة عثمان يوسف، "ادارة المبيعات"، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2010.
10. منال طلعت محمود، "اساسيات في علم الادارة"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2003.
11. السيد محمد، "المراجعة والرقابة المالية (المعايير والقواعد)"، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
12. سعيد السيد علي، "العملية الادارية"، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2007.
13. عبد المعطي محمد عساف، "مبادئ الادارة (المفاهيم والاتجاهات الحديثة)"، مكتبة المحتسب، عمان، 1993.
14. عدنان هاشم السامرائي، "الادارة المالية(المدخل الكمي)"، دار زهران للنشر، عمان، 1997.

15. علي عباس، " الرقابة الادارية في منظمات الاعمال"، الطبعة الاولى، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
16. عصام الدين امين ابو علقه، " التسويق(المفاهيم، الاستراتيجيات، النظرية والتطبيق)"، الجزء الاول، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2002.
17. عقل مفلح محمد، "مقدمة في الادارة المالية والتحليل المالي"، دار اجنادين للنشر والتوزيع، عمان.
18. فداغ الفداغ، " المحاسبة الادارية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
19. فركوس محمد، " الموازنات التقديرية- اداة فعالة للتسيير"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.
20. صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبي، " الادارة والاعمال"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، 2007.
21. ثابت عبد الرحمن ادريس، " ادارة الاعمال (نظريات ونماذج تطبيقية)"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
22. خالص صافي صالح، " رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة، 2010.
23. خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الادارية، "الاساليب الحديثة للتحليل المالي و اعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة"، الطبعة الثانية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2007.
24. خليل عواد حشيش، " المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
25. ضرار العنبي واخرون، "العملية الادارية (مبادئ واصول وعلم وفن)"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

II باللغة الأجنبية

II-1 باللغة الفرنسية

26. Augé Bernard ; Naro Gerald ; «Mini-manuel de contrôle de gestion ; cours et exercices» ; Dunod : Paris ; 2011.
27. Boisselier Patrick ; « Contrôle de gestion ; Cours et application » ; Librairie Vuibert ; Paris ; 1999.
28. Buffet Valerie ; « Exercices de contrôle de gestion » ; Dunod : Paris, 2005.
29. Doriat Brigitte ; « contrôle de gestion » ; 4^{émé} édition ; Dunod ; paris, 2005.
30. Meyer Jean ; « gestion budgétaire » ; 9^{émé} édition ; Dunod ; paris, 1984.

31. HORNGREN : Costaconling, sixth Edition, prentice Hall, London, 1986.

ثانيا: الرسائل الجامعية

32. بوخشبة حنان ومريشة ليندة، " دور الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماستر، إدارة مالية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2018/2017

ثالثا: المجلات العلمية:

33. أحمد قايد نور الدين، بروية إلهام، " استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات داخل المؤسسة"، مجلة البحوث والدراسات، العدد 20، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

34. محمد لمين علون وآخرون، "أهمية الموازنة التقديرية في تسيير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 01، (دار النشر غير محددة)، (سنة النشر غير محددة).



الملاحق رقم 01 :

DIVERS FOURNISSEURS LOCAL

Programme des Ventes monocouche 2021

Trimestre	Quantité (m ²)	C.A HT	Prix moyen HT
1 er Trimestre	80000	34.482.400.00	431.03
2 em Trimestre	100000	46.377.000.00	463.77
3 em Trimestre	90000	42.867.000.00	476.30
4 em Trimestre	80000	38.402.400.00	480.03

Programme des Ventes Bicouche 2021

Trimestre	Quantité (m ²)	C.A HT	Prix moyen HT
1 er Trimestre	20000	6.819.400.00	340.97
2 em Trimestre	25000	9.467.500.00	378.70
3 em Trimestre	15000	5.231.550.00	348.77
4 em Trimestre	10000	3.335.700.00	333.57



للاحق رقم 02 :

DIVERS FOURNISSEURS LOCAL

Ventes monocouche 2021

Trimestre	Quantité (m ²)	C.A HT	Prix moyen HT
1 er Trimestre	66902	28.837.204.00	431.03
2 em Trimestre	90345	41.899.400.00	463.77
3 em Trimestre	71041	33.836.640.00	476.30
4 em Trimestre	73607	35.334.224.00	480.03

Ventes Bicouche 2021

Trimestre	Quantité (m ²)	C.A HT	Prix moyen HT
1 er Trimestre	14153	4.825.743.00	340.97
2 em Trimestre	18610	7.047.606.00	378.70
3 em Trimestre	8933	3.115.572.00	348.77
4 em Trimestre	8875	2.960.422.00	333.57



الملخص:

تتطلب اجراءات مراقبة المبيعات في المؤسسة الاقتصادية، قياس و تحليل الانحرافات المسجلة خلال فترة معينة، وهذه الانحرافات تمثل الفروقات بين معطيات مرجعية (المبيعات المتوقعة) ومعطيات مسجلة (المبيعات المحققة)، بحيث يرمي تحليلها الى تحقيق عدة اهداف منها على الخصوص:

- تحديد اسباب هذه الانحرافات وقياس مدى تأثيرها.
- تحديد المسؤولين (الداخليين و/أو الخارجيين) عن هذه الانحرافات.
- اعلام كل المسؤولين عن هذه الانحرافات، وخاصة على مستوى نشاط التسويق (المبيعات) حتى يتمكنوا من اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة.

وتهدف هذه الدراسة الى توضيح مكانة الموازنة التقديرية للمبيعات واهمية الدور الذي تؤديه ضمن عملية مراقبة المبيعات، وذلك باعتبارها مصدرا موثوقا للمعطيات المرجعية (المبيعات المتوقعة) الضرورية لقياس وتحليل الانحرافات مما سيمكن المؤسسة من تصحيح الاخطاء المرتكبة في تسيير المبيعات وتفاذي اعادة انتاجها في المستقبل.

الكلمات المفتاحية: الموازنة التقديرية للمبيعات، مراقبة المبيعات، الانحرافات.

Résumé.

La procédure de contrôle des ventes dans l'entreprise économique nécessite que soient mesurés et analysés les écarts constatés au cours d'une période donnée ; et ces écarts représentent les différences entre les données de référence (les ventes prévues) et les données constatées (les ventes réalisées) et leur analyse vise à réaliser plusieurs buts, dont essentiellement :

- identifier les causes de ces écarts et mesurer leur impact ;
- identifier les responsables (internes et/ou externes) de ces écarts.
- informer tous les responsables concernés par ces écarts, et surtout au niveau de l'activité de marketing(les ventes) afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.

Et cette étude vise à démontrer que dans cette procédure de contrôle des ventes, le budget prévisionnel (des ventes) occupe et joue un rôle très important en fournissant les données de référence (les ventes prévues) nécessaire pour que soient mesurés et analysés les écarts, et ainsi l'entreprise pourra corriger ses erreurs de gestion des ventes et éviter leur reproduction à l'avenir.

Les mots clés. Budget prévisionnel des ventes ; contrôle des ventes ; les écarts.