



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم : علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير و علوم تجارية

الشعبة: علوم مالية و محاسبية

التخصص: محاسبة و جباية تدقيق

بعنوان

الموازنة التقديرية و دورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة

"دراسة حالة شركة الاسمنت و ملبنة جيبلي و لاية سعيدة "

تحت اشراف الدكتورة :

قدوري هدى سلطان

من إعداد الطالبتين:

- لعريبي سارة

- منقور ابتسام

- اعضاء لجنة المناقشة

- الاستاذ (ة) رئيسا

- الاستاذة قدوري هودة سلطان مشرفا

- الاستاذ (ة) عضوا

السنة الدراسية: 2018-2019

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب
اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برويتك
" الله جل جلاله "

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين

" سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم "

إلى من علمتني العطاء بدون انتظار ..

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني .. إلى

بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أعلى الجباب

أمي الحبيبة

إلى من رافقتني منذ أن حملنا حقائق صغيرة ومعك سرت الدرب خطوة بخطوة

وما تزال ترافقتني حتى الآن . إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي ..

أختي . إيمان و نوال و سيليا

إلى أخي ورفيق دربي في هذه الحياة ، معك أكون أنا و بدونك أكون مثل

أي شيء ، إلى من أرى التناؤل بعينه والسعادة في ضحكته .

أخي . يوسف أكسيل

إلى الذي لم يبخل يوما عني بنصائحه وتوجيهته الى من كان معي ورفيق دربي إلى من ساعدني كثيرا محمد

البشير

إلى الإخوة و الأخوات ، إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع

الصدق الصافي إلى من معهم سعدت ، و برقتهم في دروب الحياة الحلوة

والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم أصدقائي

لعريبي سارة

الإهداء

الشكر الكبير لأعظم شخصين أبي أمي شكراً لكم بحجم السما إليهم جميعاً
أهدي تخرجي راجياً من الله الإطالة بأعمارهم وأن يبارك فيهم ويحفظهم
رَبِّي بعينه التي لا تنام.أهدي تخرجي إلى من تمنوا لي النجاح والتوفيق.
إلى اخواتي والأعزاء وإلى كل من ساندني وإلى كل من تمنى لي الخير
والنجاح .

إلى كل عائلتي و خاصة عمتي صغيرة و اولادها.

إلى أصدقائي وزملائي الى كل من مد يد المساعدة من قريب او من بعيد
الى كل اساتذة الكرام

منقور ابتسام

تشكرات

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذه المذكرة وإرشادنا إلى طريق الخير والصلاح والسلام على الرسول الكريم.

أتقدم بالشكر والتقدير للأستاذة الدكتورة قدوري هدى سلطان الذي لم تبخل علينا بالمعلومات والنصائح القيمة لإنجاز هذا العمل.

وكل إحتراماتي وتقديري لأساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بسعيدة الذين كانوا مثلي الأعلى وتشرفت بهم كأساتذتي .

إلى كل عمال وعاملات مؤسستي الاسمنت و ملبنة الحليب و مشتقاته متمنية لهم
دوام النجاح والتوفيق

الملخص:

تأثر المؤسسة الاقتصادية بالمتغيرات البيئية المحيطة بها والتي تنعكس على استقرارها و تحقيقها لأداء مالي جيد ، مما يستوجب ضرورة اعتماد أساليب تسمح بتقييم هذا الأخير هدفت هذه الدراسة الى إبراز المفاهيم المرتبطة بالموازنة التقديرية بكافة إبعادها ، تحليل انحرافات و معرفة أسباب هذه الانحرافات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية بالإضافة إلى دورها في تقييم الأداء المالي و مدى الاعتماد عليها في ذلك، من خلال دراسة ميدانية بمؤسسة الاسمنت و ملبنة المنبع جبيلي بسعيدة من اجل معرفة مدى تطبيق و اعتماد المؤسستين على الموازنات التقديرية في تقييم أداءها المالي.

حيث بينت نتائج الدراسة نظرا لخصوصية المؤسستين محل الدراسة مدى التفاوت في الاعتماد على الموازنة التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي من حيث إعدادها و تحليل انحرافات في الوقت المناسب مما يُصعب اتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة

الكلمات الافتتاحية : الموازنة التقديرية ، تقييم الأداء المالي ، الانحرافات

Résumé

L'impact de l'institution économique sur les variables environnementales qui les entourent, qui se traduisent par leur stabilité et réalisent de bonnes performances financières, ce qui nécessite la nécessité d'adopter des méthodes permettant l'évaluation de ces dernières. Le but de cette étude est de mettre en évidence les concepts liés au budget estimé dans toutes ses dimensions, d'en analyser les écarts, de connaître les raisons de ces écarts et de prendre des mesures correctives s'ajoutant à son rôle dans l'évaluation des performances financières et à l'importance de leur confiance. Savoir dans quelle mesure les deux institutions ont appliqué les budgets estimés pour évaluer leurs performances financières.

Les résultats de l'étude ont montré qu'en raison de la spécificité des deux institutions étudiées, l'ampleur de la disparité dans la dépendance vis-à-vis du budget en tant qu'outil d'évaluation des performances financières en termes de préparation et d'analyse des écarts en temps voulu, rendant difficile la prise de mesures correctives appropriées. Mots d'ouverture: budget estimé. Évaluation de la performance financière, et des écarts.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

.....	الاهداء
8.....	الشكر
8.....	قائمة الجداول و قائمة الأشكال
8.....	المحتويات
8.....	ملخص
أ.....	مقدمة عامة

الفصل الأول: الاطار المفاهيمي لنظام الموازنات التقديرية.....

.....	المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية.....
.....	المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية.....
.....	المطلب الثاني: أهداف و أهمية و خصائص الموازنة التقديرية.....
.....	المطلب الثالث: أنواع الموازنة التقديرية ومبادئها ووظائفها.....
.....	المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية
.....	المطلب الأول: الموازنة التقديرية للمبيعات.....
.....	المطلب الثاني: الموازنة التقديرية للإنتاج و المخزون.....
.....	المطلب الثالث: الموازنات التقديرية المالية.....
.....	المبحث الثالث: الرقابة على الموازنة التقديرية.....
.....	المطلب الأول: أهمية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية.....
.....	المطلب الثاني: دور الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية.....
.....	المطلب الثالث: أساليب الرقابة على الموازنة التقديرية.....
.....	خلاصة.....

الفصل الثاني: تقييم الأداء المالي باستخدام الموازنة التقديرية.....

المبحث الأول: الأسس النظرية لتقييم الأداء المالي.....

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي و أهميته.....

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي.....

المطلب الثالث: خطوات عملية تقييم الأداء المالي و مؤشرات.....

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي بواسطة مراقبة الموازنة التقديرية....

المطلب الأول: مستويات الرقابة على الموازنات.....

المطلب الثاني : تحليل الانحرافات و اتخاذ الاجراءات الصحيحة.....

المطلب الثالث: دور الموازنات التقديرية في تحقيق الرقابة و تقييم الأداء..

المبحث الثالث: الفجوة في نظام الموازنات التقديرية.....

المطلب الأول: حدود الموازنات التقديرية التقليدية.....

المطلب الثاني: الموازنة على أساس الأنشطة.....

المطلب الثالث: التقديرات الجارية أو الزلقة.....

خلاصة.....

الفصل التطبيقي: الاطار التطبيقي للدراسة.....

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسستين.....

المبحث الثاني: حساب الانحرافات لموازنة المبيعات و تحليلها و حساب المؤشرات لأداء المالي لمؤسسة

الاسمنت

المبحث الثالث :تحليل انحرافات موازنتي الإنتاج و المبيعات لمؤسسة الملبنة جبيلي .

خلاصة.....

خاتمة.....

قائمة المراجع.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
45	طريقة حساب نسب السيولة و تفسيرها	1
45	طريقة حساب نسب المديونية و تفسيرها	2
47	التفسير المالي رأس المال العامل	3
48	التفسير المالي احتاجات رأس المال العامل	4
48	التفسير لحالات الخزينة	5
90	انحراف الكمية لسنة 2016	6
91	انحراف الكمية لسنة 2017.	8
91	انحراف السعر لسنة 2016	9
91	انحراف السعر و تحليله لسنة 2017	10
92	الانحراف المختلط لسنة 2016	11
92	الانحراف الإجمالي لسنة 2018	12
93	حساب رأس مال العامل	13
94	حساب احتياج رأس مال العامل	14
94	حساب الخزينة	15
95	تطور نسبة السيولة خلال سنتين	16
96	حساب نسبة المديونية	17
98	انتاج المؤسسة التقديري الشهري و السنوي 2013	18
	انتاج المؤسسة المحقق الشهري و السنوي 2013	19
99	حساب انحراف الانتاج	20
100		21

100		22
101	حساب انحراف الكمية	23
102	حساب انحراف السعر	24
102	حساب انحراف المختلط	25
103	حساب الانحراف الاجمالي	26

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان	الرقم
17	تحضير موازنة المبيعات	1
78	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت	2

المقدمة العامة:

تواجه المؤسسات الاقتصادية اليوم أكثر من أي وقت مضى تحديات متعددة مصدرها أساس اتساع البيئة الخارجية التي تمارس في ايطار نشاطها وسط العديد من التغيرات التي تمتاز بالتعقد و التداخل حيث تعمل هذه المتغيرات على تحديد مكانة و مستوى و قيمة المؤسسة في المجتمع و المؤسسات الجيدة هي التي تعتمد على إدارة جيدة تمكنها من مواجهة المشاكل و الصعوبات للوصول إلى تحقيق أهدافها و المتمثلة أساسا في أهداف الربح و البقاء و الاستمرار و للوصول إلى ذلك فإنها تستعمل مجموعة من الوظائف و العمليات الإدارية الهامة التي لا يمكن الاستغناء عنها مما يساعدها على تحقيق أهدافها و ضمان بقاءها و استمرارها و تحسين أداءها.

الظروف الحالية جعلت المؤسسات تواجه العديد من الضغوطات الناتجة عن التغيرات السريعة التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة، فهي تسعى بصورة مستمرة نحو التطور، ولتتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها أو لا فإنها بحاجة إلى تقييم أدائها.

أصبحت للموازنات التقديرية مكانة في المؤسسة باعتبارها الوسيلة التي تمكنها من التفكير في مشاكل المستقبل، بحيث تعتمد المؤسسة بشكل أساسي على الموازنة التخطيطية من أجل تقييم أدائها فهي تسمح لها بتحديد وضعيتها اتجاه الأهداف المسطرة حيث تقوم بمقارنة نتائجها الفعلية بما هو مخطط وفق الموازنة، حتى تتمكن من تصحيحها في المستقبل.

الاشكالية:

و بناءا على ما سبق تتجلى معالم الإشكالية البحث و التي يمكن بلورتها في سؤال التالي :

هل تعتمد المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على الموازنة التقديرية كأداة لتقييم ادائها المالي؟

حتى يتسنى لنا الإلمام بجوانب الموضوع لابد من تجزئة السؤال الرئيسي إلى أسئلة فرعية:

- ما المقصود بالموازنة التقديرية و كيف يتم اعدادها؟
- كيف يتم تقييم الأداء وما هي أهم مؤشراتته؟
- هل استخدام الموازنات التقديرية يساهم في تقييم الأداء المالي للمؤسسات محل الدراسة؟

فرضية البحث :

تساهم الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسات محل الدراسة من خلال المقارنة بين الأداء المخطط و المحقق و تحديد الانحرافات من اجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة

مبررات اختيار الموضوع:

- 1-ربط الجانب النظري المدروس في الجامعة بالواقع العلمي المطبق في المؤسسات
- 2-الأهمية البالغة لنظام الموازنات التقديرية في التخطيط و التنسيق و المراقبة.
- 3-إكتساب خبرة ميدانية لاعتمادها في السيرة الذاتية بعد التخرج في البحث عن الوظيفة

أهداف الدراسة

❖ إبراز أهمية إعداد الموازنة التقديرية



- ❖ إبراز أهمية تقييم وقياس الأداء المالي داخل المؤسسة
- ❖ إبراز العلاقة بين الأداء المالي و الموازنة التقديرية
- ❖ إبراز دور الموازنة التقديرية في تنبؤ في نشاط المؤسسة

أهمية الموضوع

تمكن أهمية الموضوع في تحديد دور الموازنة التقديرية في تقييم الأداء المالي

ابرز المزايا التي يقدمها.

حدود الدراسة :

للإجابة على الاشكالية المطروحة و التوصل إلى نتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية و
زمانية

الحدود المكانية: تمت الدراسة في شركة الاسمنت و ملبنة " الحليب و مشتقاته لولاية سعيدة

الحدود الزمنية: تم إجراء الدراسة لشركة الاسمنت 20 افريل 2019

و لملبنة الحليب و مشتقاته 11 افريل 2019

منهج الدراسة

من خلال الدراسة المعمقة و التحليل الشامل لمختلف عناصر و متغيرات البحث
سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على الموازنة التقديرية في تقييم
الاداء المالي حيث يمكن المنهج من وصف و تحليل الموضوع المراد دراسته من خلال
عملية صحيحة كما يساعد على تجميع الحقائق وتبويبها و تحليلها و منهج دراسة حلاة الذي
يمكن من التعمق في مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاد و يساعد على تجميع الحقائق

و تبويبها من خلال الزيارات الميدانية لمؤسسة الحليب ومشتقاته ومؤسسة الاسمنت للوحدة
تجارية لولاية سعيدة

الدراسات السابقة

1- بن أحمد سعيدة، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة
ماجستير - تدقيق ومراقبة التسيير - جامعة بلعباس، 2011.

هدفت دراسة البحث إلى إبراز أهمية الموازنة التقديرية كوسيلة للتخطيط لأعمال
المؤسسة، بالإضافة إلى إبراز أهميتها كوسيلة لتقييم أداء المؤسسة عن طريق توفيرها
لمعايير مالية تساعد في الحكم على كفاءة أداء مختلف وظائفها، وبالتالي الحكم على
الأداء الكلي لها.

وكانت نتائج الدراسة على النحو التالي:

- 1- تعتبر الموازنة التقديرية آخر مرحلة ضمن مراحل التخطيط بأفق زمني لا يتجاوز السنة.
- 2- تمثل تعبير مالي للأهداف المرغوب الوصول إليها، من أهم أهدافها: التخطيط، الرقابة
والتقييم، التحفيز والاتصال... الخ، وهي تقوم على مجموعة من المبادئ ، أهمها ضرورة:
شمولها على جميع أوجه نشاط المؤسسة، ارتباطها بالهيكل التنظيمي، مشاركة المسؤولين
عن تنفيذها في الإعداد واحتوائها على أرقام قابلة للتحقيق... الخ.
- 3- تبدأ إجراءات إعداد نظام الموازنات التقديرية بعملية إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات،
وصحة هذا النظام تتوقف على الإعداد الجيد لهذه الأخيرة، ومن خلالها يمكن استخراج
الموازنات التقديرية الأخرى، ويتم في الغالب بناء هذا النظام على أساس كل من
معلومات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة ومعلومات السنوات السابقة .
- 4- يساعد هذا النظام على تقييم الأداء من خلال توفيره لمعايير مالية تساهم في الحكم على
أداء المؤسسة في الأمد القصير، فاعتبار الموازنة التقديرية أهداف تم وضعها مسبقا لكل

5- مركز مسؤولية يسمح باستخدامها لتقييم أداء هذه المراكز من خلال مقارنتها بالتحقيقات والكشف عن مدى الانحراف عن هذه الأهداف وتحديد مسؤولية كل مدير مركز.

2- ايمان حميدات، دور الموازنة التقديرية في الرقابة على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة 2013-2014.

هدفت الدراسة إلى إبراز و تقييم وقياس الأداء داخل المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى أهمية وضع الموازنات التقديرية للمؤسسة، وإبراز دور الرقابة على الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة.

هيكل الدراسة

قمنا بدراسة موضوعنا من خلال ثلاثة فصول حيث تعرضنا في الفصل الأول الى الإطار المفاهيمي لنظام الموازنة التقديرية حيث قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول المفاهيمي لنظم الموازنات التقديرية ، المبحث الثاني إعداد الموازنة التقديرية و المبحث الثالث الرقابة على الموازنة التقديرية ، أما الفصل الثاني فقد قسمناه إلى ثلاث مباحث حيث كان المبحث الأول الأسس النظرية لتقييم الأداء المالي و المبحث الثاني تحليل الانحرافات و إتخاذ الإجراءات التصحيحية و المبحث الثالث الفجوة في نظام الموازنات التقديرية أما الفصل الثالث دراسة حالة لمؤسسة الاسمنت و الحليب و مشتقاته سعيدة وقسمناه إلى ثلاث مباحث.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لنظام الموازنات

التقديرية

تمهيد :

لا يعلم أي منا ماذا سيحدث في المستقبل ، و لو كنا نعلم لا انطلقنا جميعا إلى جزرنا الخاصة لهذا فان الميزانية التقديرية ما هي إلا خطة و بيان مالي للمؤسسة يتضمن الحصول على أموال و كيفية إنفاقها و يتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة معينة ، و بعبارة أخرى تعتبر أداة تساعد على تحقيق الأهداف تحسين الأداء و تساعدنا في التوقع التغيرات و تجنب الوقوع فيها.

و سنحاول من هذا الفصل التطرق ومعرفة مايلي :

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية.

المبحث الثاني :إعداد الموازنة التقديرية .

المبحث الثالث : الرقابة على الموازنة التقديرية .

➤ المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية.

بيننا خلال هذا المبحث تعريف الموازنة التقديرية، ونشأة ميزانية التقديرية و تطورها في المطلب الأول، وتطرقنا في المبحث الثاني إلى الأهداف وحاولنا إلقاء الضوء على الخصائص والوظائف، وفي الأخير بيننا أنواع الموازنات التقديرية ووضحنا مبادئها.

✓ المطلب الأول:نشأة ومفهوم الموازنة التقديرية .

1. نشأة و تطور الموازنة التقديرية¹:

تعتبر الموازنة التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة في الرقابة والتنبؤ بالمستقبل إذ أن أول من استعمل هذه التقنية هو سيدنا يوسف عليه السلام، بحيث قام بإعداد مايشبه موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في مصر خلال سبع سنوات المقبلة كما حدد حجم الانفاق وخطط الاستهلاك خلال هذه الفترة.

وقد نبعت فكرة الموازنة التقديرية من المحاسبة الحكومية لإنجلترا سنة 1712 وقد كان المفكر الأمريكي Degazeux أول من تطرق إلى هذا الموضوع في كتابه "التطور التاريخي للتكاليف" سنة 1825 حيث خصص له فصلا كاملا.

وتعتبر الولايات المتحدة الامريكية هي السباقة في استعمال الموازنة التقديرية لتسيير أوجه النشاط داخل المؤسسة خاصة بعد الأزمة الاقتصادية 1929 PPBS (planning programming Budgeting System) و تلاهم في ذلك الفرنسيين سنة 1950 (Budgétaire) RCB(Rationalisation des Choix

¹ : بن زعيط وهيبه،مواي بحرية، مداخلة بعنوان "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار،جامعة مستغانم،ص02

و فكرة الموازنات التقديرية تقوم على أساس وضع تقديرات في المستقبل، ويرجع أصل لفظ الموازنة إلى الكلمة الفرنسية (**Budget**) حيث كانت الموازنة تطلق على الكشوفات التي يتم إعدادها من طرف الدولة لتقدير الإيرادات والمحروقات، كما توسع استخدام الموازنات التقديرية في الآونة الأخيرة بمختلف المؤسسات الاقتصادية ويرجع ذلك إلى ما يلي²:

- ✓ الرغبة في استخدام الموارد الاقتصادية أفضل استخدام ممكن.
- ✓ الرغبة في مواجهة المخاطر المحتملة حيث إعداد الموازنات التقديرية يساعد في دراسة المشاكل المحتملة قبل وقوعها و إيجاد الحلول المناسبة في حالة حدوث مشاكل.
- ✓ الرغبة في خلق حوافز للعمال من خلال مشاركة العاملين في إعداد الموازنات التقديرية، وما يترتب عن ذلك من دافعية ورضا عن العمل ورفع مستوى الأداء و تقوية روح العمل الجماعي.
- ✓ الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.
- ويمكن تلخص المراحل التي مر بها أسلوب الموازنة التقديرية كأداة للرقابة وتجميع الموارد الاقتصادية على النحو التالي³:

- **المرحلة الأولى:** وكانت فيها الموازنة التقديرية عبارة عن تجميع الموارد المطلوبة لتنفيذ برامج معينة.
- **المرحلة الثانية:** وتم في هذه المرحلة تحديد توقيت زمني لهذه الاحتياجات.
- **المرحلة الثالثة:** وهي التي أصبحت فيها الموازنات التقديرية تستخدم مع التكاليف النمطية أو المعيارية لتحقيق الرقابة.

² :تقرارت يزيد، حلبي ليلي، ملتقى بعنوان "استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية"، جامعة بليدة، ص04 .

³ :بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير- تدقيق ومراقبة التسيير - جامعة بلعباس، 2011، ص 25

● المرحلة الرابعة: وهي التي أصبحت فيها الموازنة التقديرية تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم أداء أعمال المؤسسات، كما هو الحال في معظم المؤسسات الناجحة في أغلب دول العالم.

2. مفهوم الموازنة التقديرية :

لقد تعددت تعريفات الميزانية التقديرية:

● التعريف الأول :

عندما يتم التعبير عن المخطط أو الأهداف التنظيمية بشكل كمي (عدد، مستويات نقدية أو كمية...الخ) فيعرف ما يسمى بالموازنة (budget)، فيرجع أصل المصطلح إلى الكلمة الفرنسية (bougette)، وتعني حقيبة، ففي المراحل الأولى لاستخدامها في الحكومة كانت تقدم على شكل كشوف داخل حقيبة جلدية⁴.

● **التعريف الثاني** إن الميزانيات التقديرية تمثل خطة شاملة لجميع عمليات المشروع خلال مدة معينة محددة مقدما. فهي عرض معين وتعبير عن سياسات المنظمة وخططها وأغراض ووسائل تنفيذها⁵.

● التعريف الثالث:

كما تعرف الموازنات التقديرية حسب الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات"⁶.

من خلال هذه التعاريف يمكن استخراج أهم الخصائص التي تتسم بها الموازنة التقديرية⁷:

4 : سعاد وداء، أثر نظام الموازنات التقديرية على سلوك المسيرين في المؤسسات الاقتصادية، شهادة لنيل دكتوراه، جامعة مسيلة، 2016-2017، ص 50.

5 : د:محمود جاسم الصميدعي، د:ردينة عثمان يوسف، مدخل في الاقتصاد الإداري، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى 2006، ص257.

6:فركوس أحمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة لتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2001، بن عكنون الجزائر، ص 4⁶

- هي أداة للتنبؤ بالنتائج المتوقعة
- هي أداة تترجم أهداف المؤسسة في شكل أرقام، سواء كانت هذه الأرقام مبالغ مالية أو ساعات عمل أو وحدات إنتاج...الخ.
- هي أداة تنظم وتنسق بين موارد واستخدامات المؤسسة
- هي أداة للرقابة، فتحدد موازنة لكل مركز مسؤولية يسمح برقابة وتقييم أداء هذه المراكز.
- **المطلب الثاني: أهداف وخصائص ووظائف الموازنة التقديرية.**

1. أهداف الموازنة التقديرية:

- إن قيام المؤسسة باعتماد الموازنات التقديرية يحقق مجموعة من الأهداف أهمها⁸:
- ✓ توفر الموازنات التقديرية حلقة الوصول بين خطط الإدارات المختلفة داخل المؤسسة.
- ✓ تشجع الموازنات المديرين للتفكير والتخطيط للمستقبل بدلا من الاهتمام بالأمر المستجدة ومتابعتها وإيجاد حلول لها.
- ✓ تساعد الموازنات التقديرية على التخصيص الرشيد للموارد داخل المؤسسة لاستغلالها الأمثل في الأقسام المختلفة.
- ✓ تساعد الموازنات التقديرية الإدارة على تقييم الأداء من خلال تحقيق الأهداف الموضوعة.

7 : بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 26
 8 : تفرات يزيد، حلبي ليلي، ملتقى بعنوان "استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية"، مرجع سبق ذكره، ص 05

✓ تساعد الموازنات على التنسيق بين أقسام المؤسسة من أجل ترابط أداء الأقسام وعدم وجود فجوة بين أداء الأقسام المختلفة.

2. خصائص الموازنة التقديرية:

وتتمثل خصائص الموازنة التقديرية فيما يلي⁹:

2-1- تعبير كمي: يعني 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- تحديد في شكل برنامج عمل: الموازنة التقديرية لا تعد فقط تقديرا للأهداف والموارد الضرورية

لتحقيقها وإنما لا بد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس عرفة وتنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط.

2-3- تحديد لفترة معينة: الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة على الأقل و هذا

باختلاف نشاط المؤسسة و أهدافها.

حيث تعد الموازنة ترجمة كمية لبرنامج العمل المحدد، والتي هي جزء تنفيذي للمخططات

المتوسطة وطويلة الأجل وهي من المعايير التي على أساسها يتم مقارنة النتائج المحققة و استخلاص

الفروقات واتخاذ التدابير الملائمة لتحسين

وفي الأخير يمكن القول بأن الموازنة التقديرية تعتبر أداة للتخطيط و التنسيق و المراقبة وهي أهم

أداة داخل المؤسسة.

3. وظائف الميزانية التقديرية:

:خيرة الضيف، الموازنة النقدية، دار النهضة العربية والنشر، القاهرة مصر، 1966، ص 13⁹

تختلف الوظيفة التي تؤديها الموازنة التقديرية تبعاً لاستعمال هذه الأخيرة في المؤسسة، ويمكن التعبير عن الموازنة التقديرية على أنها مجموعة من الوظائف التي تستخدمها الإدارة في تحقيق أهدافها.

يمكن استخلاص الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية فيما يلي¹⁰:

➤ أولاً: التخطيط:

تتمثل وظيفة التخطيط في وضع وتحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة الإمكانيات المتاحة عند التنفيذ وكذلك العوامل الداخلية و الخارجية للمؤسسة، كما يتم وضع خطط تفصيلية لكل قسم . ولا تتحقق عملية التخطيط إلا من خلال الموازنات، التي تدفع بالمؤسسة على ممارسة عملية التخطيط باستمرار، ويتم ذلك من خلال التفكير والتحضير لمواجهة التغير في الظروف المحيطة بها، ودفع الإدارة على وضع وتحديد أهداف واضحة يتم السعي لتحقيقها.

➤ ثانياً: التنسيق:

من أجل خطة شاملة و ناجحة من قبل الإدارة لابد من التنسيق بين كافة الأهداف والأنشطة لمختلف أقسام المؤسسة، حيث يعمل الجميع على تحقيق الأهداف المسطرة، من خلال التوافق بين مختلف الأقسام وأن يكون الكل على علم و إمام تام بالتوقعات، والنتائج كل في حدود مسؤوليته، وعلاقته ببقية الأقسام وبذلك ضمان توصيل الخطة من المستويات الإدارية العليا إلى مختلف الأقسام المسؤولة عن التنفيذ، وكذلك عملية استرجاع النتائج عكسياً للتقييم وتحديد الانحرافات وتصحيحها.

¹⁰ : زينب لعوبي، مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الاساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2018-2017، ص 9،10، 11

وبين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية في المؤسسة، فعلى سبيل المثال: الموازنة تسمح بالتنسيق بين أهداف وظيفة الإنتاج والمبيعات¹¹

➤ ثالثاً: الرقابة

الرقابة في عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية واستخدام الموازنة، يتم للتأكد من مدى تنفيذ المؤسسة للأهداف المخططة إذ تشمل عملية الرقابة مقارنة النتائج المحققة في نهاية الفترة بالأهداف المحددة مسبقاً لهذه الفترة، ومن ثم تحليل النتائج للكشف عن الأسباب التي أدت لحدوث الانحرافات والعمل على تصحيحها.

الموازنة تحدد لكل قسم، وبالتالي الرقابة تصل إلى كل الأقسام هذا ما يؤدي بالمؤسسة إلى تطبيق أسلوب الإدارة باستثناء، من خلال الدور الذي تقوم به الموازنة في متابعة الأداء الفعلي للأنشطة، ومقارنة نتائج هذا الأداء مع ما هو مخطط بالموازنة، وتحديد الانحرافات الحاصلة بينهما، وتوجيه نظر المنفذين إليها وبذلك تركز الإدارة جهودها على ما هو خارج عن المخطط فقط، تاركة بذلك الأمور تسير بشكل طبيعي دون أن يضيع وقتها في متابعتها.

➤ رابعاً: التحفيز

تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة تحفيز للأفراد داخل المؤسسة من خلال المشاركة في إعدادها و الأخذ بعين الاعتبار مختلف الجوانب السلوكية لذلك وحثهم على تحقيق الأهداف المسطرة في الموازنة، على أن تكون هذه الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد.

➤ خامساً: التأثير على سلوكيات الأفراد

¹¹ : بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 28

التأثير على الموظفين هو التأكد من أن يقظتهم وسلوكهم تذهب في الاتجاه المطلوب. وهذا لا يعني بالضرورة أن التحفيز وحده هو المؤثر، لأن التأثير يمكن أن يتم عن طريق القمع، ولكن إن كان الموظفون متحمسين وتوجه إرادتهم نحو الأهداف المرجوة يتم تأثير عليهم. تعمل الموازنات على التأثير على الموظفين من خلال:

- أن تكون أهداف الموازنة واقعية ومتماسكة بين مراكز المسؤولية وعلى المدى الطويل والمتوسط.
- رصد الموازنات يحدد التجاوزات مع التأخير ذي الصلة، أي عندما يستدعون القرارات التي تبقى من الأحداث الجارية، إذ لم يفت الأوان للتصرف، ووضع المسؤوليات، يؤدي إلى إجراءات تصحيحية يفهمها الموظفون، وبعبارة أخرى، تقبل الموازنة إذ قبلت و فهمت، وإذا كانت بمثابة مرجع دائم للقرار والاجراءات. فمن ثم أداة لتوجيه السلوكيات التنظيمية التي يشكلها، و التي تعطي معنى و الغرض، وغرفة للمناورة، والعناصر المرجعية.

➤ سادسا:الإتصال

الإتصال هو عنصر رئيسي في عملية التسيير الموازني لأنه يحمل أدوارا أخرى، بل هو أداة للتأثير والدافع، أداة للتنسيق والسيطرة ونظام المراجع.ودور الاتصالات في التسيير الموازني موجه أساسا نحو التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث يجعل من الممكن تنسيق أفضل كيانات المجتمع و الاتحادات وتحفيز الأفراد على الأهداف المشتركة.غير أن تأثير الموازنة قد يتجاوز المؤسسة وحدها، وقد سلطت بعض البحوث الضوء على استخدامات الموازنة عندما تلبى الأداة التوقعات الخارجية ولكن ايضا في سياق مجموعة ما.

➤ سابعا:تسيير المواد

تساعد الموازنات التقديرية على تسيير موارد المؤسسة، وهذا من خلال العمل على التخصيص الرشيد للموارد و الاستغلال الأمثل لها، حيث تسمح الموازنات التقديرية للمؤسسة بتحديد الوحدات التي تحتاج موارد أكثر من وحدات أخرى، مما يعني أن المؤسسة يمكن أن تواجه الشح و التبذير في مواردها أي من خلال الموازنات فهي تسيير مواردها حسب احتياجات مختلف وحداتها وكيفية استغلالهم للموارد المتاحة لكل وحدة.

وظائف الموازنة تتعدد و تختلف حسب استخدامها من قبل المؤسسة، أي يمكن للموازنة أن لا تؤدي كل هذه الوظائف، وهذا ما أكدته كل من :

Stephen C.Hansen and Wim A. Vna der stede فحسب الدراسة التي قاما بها حول مختلف أسباب الموازنة ترجع للمؤسسة من حيث حجمها، نظام المعلومات المستخدم، كيفية استخدامها لنظام التسيير الموازني، خاصة وأن جل المؤسسات ترى في الموازنات وظيفة تقييم الأداء فقط وهذا راجع لغرض استخدامها من قبل المؤسسة¹².

✓ المطلب الثالث: انواع و مبادئ الموازنات التقديرية

1. أنواع الموازنات التقديرية:

¹²:زينب لعويبي، مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الاساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 11

1-1 من ناحية الفترة الزمنية: تنقسم الموازنات التقديرية من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها إلى موازنات قصيرة الأجل و موازنات طويلة الأجل¹³.

1-1-1 الموازنات قصيرة الأجل Short term Budget: تغطي الموازنات قصيرة الأجل عادة

دورة التشغيل، أي أنها تغطي نشاط المؤسسة لفترة محاسبية عادة تكون سنة، ويكون الهدف منها أساساً رسم برنامج العمل خلال الفترة، والرقابة على كفاءة تنفيذه. فقد تقسم الموازنة السنوية إلى موازنات شهرية، أو ربع سنوية حيث يساعد هذا التقسيم إلى فترات قصيرة من زيادة دقة التنبؤ، والتقدير بين الأداء الفعلي والمخطط على فترات قصيرة، مع اجراء التعديلات اللازمة بدلا من الانتظار حتى نهاية السنة.

2-1-1 الموازنات طويلة الاجل Long term Budget: وهي الموازنات التي تغطي فترة زمنية

تزيد عن سنة والتي قد تتراوح بين خمسة و عشر سنوات، ويطلق على هذه الموازنات عادة اسم الموازنات الإستراتيجية لأنها تغطي الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة. ينحصر هدف هذه الموازنات طويلة الأجل في توضيح الاتجاه العام الذي ستتجهه المؤسسة في المستقبل من حيث التوسع واستحداث سلع جديدة.

2-1 من حيث طبيعة المجال الذي تغطيه الموازنة: ويتم تقسيمها حسب هذا المعيار إلى¹⁴:

¹³ زينب لعوي، مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الاساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، نفس المرجع ، ص 13
: بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع مذكور مسبقا، ص 31¹⁴

1-2-1 الموازنات المالية: وتشتمل على:

أ- الموازنة الرأسمالية **Budget Capital**: والتي تتضمن التخطيط الرأسمالي للاستثمارات التي

تود المؤسسة إنجازها وكيفية الإنفاق عليها.

ب- الموازنة النقدية: وتتضمن الكيفية التي سيتم بها تمويل نشاطات الاستغلال (النشاطات قصيرة

الأجل).

1-2-2 الموازنات التشغيلية **Budget Opérationel**: ويتم فيها التخطيط للنشاطات العادية

للمؤسسة أي نشاطات الاستغلال من شراء، إنتاج وبيع... الخ.

1-3 من حيث المرونة: حسب هذا المعيار تقسم الموازنات إلى قسمين¹⁵:

أ- الموازنة الثابتة: تبنى الموازنة الثابتة على حجم الإنتاج واحد وتستعمل في المؤسسات التي لها

القدرة على التنبؤ بصفة حقيقية بحجم النشاط للفترة القادمة، حيث تتميز هذه الموازنة بالثبات نسبيا إلى

مستوى حجم النشاط.

ب- الموازنة المرنة (المتغيرة): ويطلق عليها كذلك المتغيرة وتعد على أساس مجموعة متعددة من

مستويات النشاط، لغرض المراقبة وتقييم الأداء، حيث تعتبر هذه الموازنة كأداة فعالة في ذلك و تتميز

¹⁵ : تفرات يزي، حلمي ليلي، ملتقى بعنوان "استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية"، مرجع سبق ذكره، ص 06

بالمرونة إذ أن هناك تغيرات تحدث في محيط المؤسسة سواء الداخلي أو الخارجي، ولذا يجب أن تستجيب لهذه المتغيرات.

4-1 من حيث موضوع المعاملات **Budget Physique**: حسب هذا التقسيم يوجد¹⁶:

1-4-1 الموازنات العينية: تعتمد على وحدات القياس العينية، مثلاً يتم قياس الإنتاج بوحدة

المنتج بوحدة المنتج وقياس الطاقة الإنتاجية بوحدة المنتج أو ساعات العمل.

2-4-1 الموازنات المالية: تتمثل في الترجمة المالية للموازنة العينية، أي هي الموازنة العينية

ولكل تقييم نقدي، وبالتالي وحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود.

3-4-1 الموازنات النقدية: تمثل برنامج الإيرادات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة

والتي تنتج أساساً على الآثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة.

5-1 من ناحية درجة التفصيل التي تتضمنها الموازنة¹⁷:

تنقسم الموازنات في هذه الناحية إلى برنامج وموازنات المسؤولية وتجدد البرامج والخطط

الرئيسية التي تنوي المنشأة القيام بها، أما الموازنات الخاصة بالمسؤولية فإنها تحدد الخطط من الناحية

المسؤولين عن التنفيذ.

6-1 حيث مستوى النشاط: يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً لمستوى التشغيل أو

مستويات النشاط تتمثل في¹⁸:

¹⁶، ³: زينب لعوبي، مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الأساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 15، 14.
¹⁷ د: مؤيد محمد الفضل، عيد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مالك الراوي، محاسبة إدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، 2010، ص 238.

أ. الموازنة الثابتة: تعد الموازنة لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة

ومن ثم فهي ترتبط بحجم تقديري واحد من النشاط الانتاجي أو البيع.

ب. الموازنة المرنة: تعد الموازنة المرنة على أساس مجموعة من مستويات النشاط، أي أحجام مختلفة من

الانتاج و المبيعات، يتم تحديدها طبقاً لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة.

❖ ومما يجدر الإشارة إليه في هذا الخصوص أن أنواع الموازنات وعددها يختلف من منشأة

إلى أخرى تبعاً لمجموعة عوامل عرفت بالفكر المحاسبي الإداري¹⁹.

2. مبادئ الموازنة التقديرية:

أولاً: مبدأ الشمول:

ويقصد بمبدأ الشمول، هو أن تكون الموازنة شاملة لجميع أوجه نشاط المؤسسة، بمعنى جميع

إداراتها ومراكز مسؤوليتها، وذلك لكي يمكن تحقيق هدف التنسيق للموازنة التقديرية²⁰.

ثانياً: وحدة الموازنة:

الموازنة التقديرية هي في النهاية مجموعة من الموازنات الفرعية لعدة أنشطة اقتصادية و تشكل

بمجموعها ميزانية واحدة. يجب عند إعداد الموازنة التقديرية (الكلية) أن تراعي الانسجام والتناسق و

الترابط بين الموازنات الفرعية بحيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر من ويؤثر في أجزاء الموازنات

الأخرى والموازنة التقديرية الكلية²¹.

³، ²: زينب لعوي، مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الأساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 15، 14.

²⁰: بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 31

²¹: د: قرومي أحمد، شلالى عبد القادر، مطبوعة إعداد وإدارة الموازنة التقديرية، جامعة البويرة، 2016-2017، ص 19.

ثالثا: مبدأ التوقيت:

عند إعداد الموازنة التقديرية لابد من مراعاة مبدأ التوقيت حيث يتم تقسيم فترة الموازنة وهي سنة عادة إلى فترات جزئية سواء فصولا أو أشهراً، وتجدر الإشارة هنا إلى أن مبدأ التوقيت ليس معناه توزيع أرقام الموازنة توزيعاً متساوياً على مجموع الفترات بل معناه توقيت العمليات خلال فترة الموازنة التقديرية ومن بين هذه العمليات²²:

- التوزيع الزمني لبرنامج الإنتاج.
- التوزيع الزمني للتدفقات النقدية.
- ضبط وقت عمليات شراء مستلزمات الإنتاج.
- ضبط وقت عمليات شراء استبدال أصول الصيانة.

رابعا: مبدأ المشاركة:

في الواقع يعتبر إعداد الموازنة عملية تعاونية تشترك فيها جميع المستويات من إدارات وأقسام ومراكز مسؤولية، حيث يقوم كل منها بالمشاركة في رسم خطط وسياساته التفصيلية، وفي ترجمة هذه الخطط والسياسات إلى معايير كمية ونوعية ونقدية، وتؤدي مشاركة جميع المستويات الإدارية المسؤولة في إعداد

²² : بن زعيط وهيبية، مواي بحرية، مداخلة بعنوان "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، مرجع سبق ذكره، ص 06

الموازنة إلى زيادة درجة تقبل الأفراد لها حين التنفيذ، وإلى محاولتهم العمل على إنجاحها بكل السبل على اعتبار أن معايير الموازنة نابعة منهم أولاً، ولأنهم شاركوا في إعدادها ثانياً، ولأن هذه المعايير تتسم بالواقعية باعتبارهم أقدر الأفراد معرفة بالتفاصيل الدقيقة لشؤون مراكزهم وأقسامهم وإداراتهم²³.

خامساً: اعتماد الموازنة على التنبؤ:

يمثل التنبؤ توقع أحداث في المستقبل، وتشمل عملية التنبؤ دراسات إحصائية للفترات الماضية، وكذلك دراسة الاتجاهات في المستقبل. فعلى ضوء هذه الدراسات نضع افتراضات الفترة القادمة لكل بند من بنود الموازنة. ويجب أن تأخذ في الحسبان ظاهرة الخطر وعدم التأكد²⁴.

سادساً: مبدأ قياس الأداء.

إذ تعتبر الموازنة التقديرية كقياس أو كمؤشر لقياس الأداء، وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمراجع للاسترداد بها عند التنفيذ²⁵.

²³ : تفرات يزي، حليمي ليلي، ملتقى بعنوان "استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية"، مرجع ذكره، ص 07

²⁴ : بن أحمد سعدي، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 32

²⁵ : بن زعيط وهيبية، مواي بحرية، مداخلة بعنوان "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، مرجع سبق ذكره، ص 08

➤ المبحث الثاني: اعداد الموازنة التقديرية.

خلال هذا المبحث قمنا بتوضيح الموازنة التقديرية للمبيعات من خلال توضيح التوزيعات والموازنات ثم تناولنا في المطلب الثاني في الشق الأول استخدمنا التنبؤ لمعرفة الوحدات الواجب انتاجها، أما في الشق الثاني فهي عن موازنة تقديرية للمخزن، و في الشق الأخير تطرقنا إلى الموازنة المالية و التي هي عبارة عن موازنة تقديرية نقدية و أخرى رأسمالية.

✓ المطلب الأول: الموازنة التقديرية للمبيعات.

1. الموازنة التقديرية للمبيعات:

تعني الرقابة على المبيعات إقامة مقاييس أو مستويات للتنفيذ يتم على أساسها مقارنة نتائج أعمال البيع مع تلك المستويات التي تتضمنها الخطط البعيدة واتخاذ الإجراءات لتصحيح الانحرافات. ولذا فهي لا تخرج عن المعنى العام للرقابة. ولكنها رقابة متخصصة بميدان المبيعات .وهي لا تقتصر على رقابة جهود الباعة، بل تتعداه إلى كل نشاطات البيع²⁶.

1-1 مسؤولية إعداد موازنة المبيعات:

تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد موازنة المبيعات على عاتق مدير المبيعات. ومن مسؤوليات هذا المدير وضع ما يلي:

د:محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، مدخل في الاقتصاد الإداري، مرجع سبق ذكره²⁶ 259

أ- الأهداف التفصيلية للمبيعات

ب- تحديد عدد ونوع المنتجات وتشكيلتها وتصنيفها

ج- وضع موازنة المبيعات بالكمية والقيمة

د- وضع البرامج التسويقية (الترويج، البيع والتوزيع والأبحاث والدراسات التسويقية)

هـ- توفير المعلومات التي يحتاج إليها مدير الإنتاج لإعداد موازنة الإنتاج²⁷.

1- 2 أهداف الرقابة على المبيعات:

والهدف من الرقابة على المبيعات²⁸:

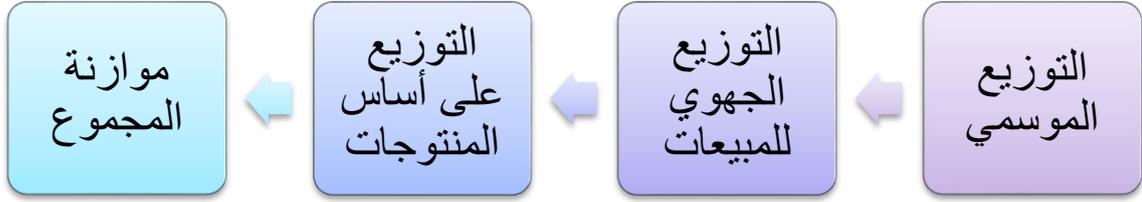
- ضمان سلامة تطبيق السياسة البيعية وتعديل الانحرافات.
- تحقيق التوازن بين السياسات البيعية وبين الإجراءات المختلفة التي تتخذها الإدارة الخاصة بالمبيعات بطريقة تتفق مع احتياجات المستهلكين. إذ يعتمد بنجاح إدارة المبيعات على نجاحها في تحقيق هذا التوازن.
- تحقيق الأداء الأمثل لرجال البيع الرقابة من أثر واضح على تنمية المبيعات بتحفيز رجال البيع للوصول إلى الأهداف التي سيطرتها الخطط البيعية.
- الرقابة على منافذ التوزيع و الإعلام وكافة الخدمات التسويقية.

2- تحضير موازنة المبيعات:

شكل رقم: (1-1) تحضير موازنة المبيعات

²⁷ : بن أحمد سعدية، مرجع مذكور أعلاه، ص 36

²⁸ : د:محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، مدخل في الاقتصاد الإداري، مرجع سبق ذكره 259



المصدر: من إعداد الطالبتين

أ- التوزيع الموسمي²⁹:

إن المنتجات لا تباع مرة واحدة خلال السنة ولكن تباع على فترات مختلفة والعادات والتقاليد تؤثر على سلوك المستهلك بحيث تتفاوت الكمية المباعة من البضاعة معينة من موسم لآخر وهذا التفاوت والاختلاف يدعى بالتغيرات الموسمية، ولهذا تحلل مبيعات الفترات السابقة لتحديد التغيرات الموسمية في شكل نسبة مئوية من المبيعات السنة.

ب- التوزيع الجهوي للمبيعات³⁰:

من الواجب توزيع المنتجات الجهوية أو على أساس المناطق لأن الاستهلاك يختلف من منطقة إلى أخرى نظرا لتوزيع السكاني المختلف والمستوى الاقتصادي والاجتماعي لكل منطقة ولمعرفة مايمكن أن يباع في كل منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتج في السنوات الماضية .

²⁹: فركوس محمد، الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، طبعة 2001، ديوان المطبوعات الجامعية،ساحة المركزية،بن عكنون-الجزائر، ص

ت- التوزيع على أساس المنتجات³¹:

إن الهدف من هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة وتقييم وتطور مبيعات لكل منتج، والطريقة المتبعة في توزيع على أساس المنتجات إما حسب سنوات السابقة أو حسب أهمية هامش الربح بحيث تعمل المؤسسة على بيع المنتجات التي لها هامش ربح كبير وتقلل من بيع المنتجات التي لها هامش ربح ضعيف.

ب- موازنة المجموع

لا يوجد تصميم واحد صالح لكل المؤسسات ولذلك فإمكان كل مؤسسة أن تصمم الموازنة

المجموع على نقاط الرئيسية التالية:

- توزيع المبيعات حسب المنتجات.
 - تقدير المبيعات بالكميات والقيمة وسعر البيع.
 - توزيع المبيعات كل منتج توزيعاً موسمياً وحسب المناطق.
- ✓ **المطلب الثاني : الموازنة التديرية للإنتاج والموازنة التقديرية للمخزون.**

1. الموازنة التقديرية للإنتاج:

³¹ : فرانسوا أحمد، الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، مرجع سبق ذكره، ص 210

تعرف الموازنة التقديرية للإنتاج أنها خطة تحدد كمية الإنتاج اللازمة خلال الفترة القادمة لمقابلة المبيعات المتوقعة والاحتياجات من المخزون والمنتجات تامة الصنع، وتعتبر هذه الموازنة الأساس الذي يستخدم لتخطيط الإنتاج خلال الفترة القادمة لضمان عدم إنتاج كميات تزيد عن حاجة المبيعات والمخزون أو تعرض المؤسسة لخطر ضياع الصفقات (المبيعات) بسبب عدم توفر الإنتاج³².

وتهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة أن تنتجها، خلال فترة الموازنة حتى تلبي إحتياجات الموازنة التقديرية للمبيعات في وقت المناسب حيث أن عملية تقدير ومراقبة عملية الإنتاج تقوم بها الأقسام الأتية : مكتب الدراسات، مصلحة المستخدمين، مصلحة مراقبة التسيير.

تحديد برنامج الإنتاج التقديري³³:

إستنادا إلى الميزانية التقديرية للمبيعات والأخذ بالنظر كمية "المنتجات" تامة الصنع الموجودة في المخازن وكذلك ما يجب احتفاظ به من هذه المنتجات في نهاية الفترة فإن الكمية الواجب انتاجها خلال فترة الميزانية تتحدد كما يلي:

1- كمية الواجب انتاجها:

مبيعات المقدرة + مخزون ثاني نهاية الفترة - مخزون الأول من المنتوجات الوجودية في أول فترة.

ونأخذ بعين الاعتبار مستويات المخزون من منتجات تامة الصنع الواجب الاحتفاظ بها لغرض مواجهة طلبات الزبائن للوقت المناسب.

³² : بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع مذكور سبفا، ص 53
³³ : حرمل سليمة، محاضرات الموازنة التقديرية،

2- تخطيط الإنتاج:

عند تخطيط الإنتاج يجب الأخذ بعين الاعتبار المنتجات تحت الصنع فإذا كانت التغيرات فيها طفيفة وليس لها أثر كبير على الإنتاج ففي هذه الحالة يمكن تجاهل هذه المنتجات التي تحت الصنع، أما إذا كانت المنتجات التي تحت الصنع ذات أهمية كبيرة بكمياتها المعتبرة هنا يتم تحديد درجة التصنيع الذي وصلت إليه وهنا يتم ترجيحها بعدها، وإن تتطرق بكميات أول وآخر فترة.

2. الموازنة التقديرية للمخزون³⁴:

المخزون هو عبارة عن: «مجموع الكميات المحتفظ بها من المواد الأولية والمواد الوسيطة والأجزاء والأدوات الاحتياطية، وكذلك الأجزاء نصف المصنعة والسلع النهائية (التامة) التي قامت المؤسسة بشرائها أو إنتاجها.

أولاً: أسباب الاحتفاظ بالمخزون:

أهم الأسباب التي تؤدي بالمؤسسة إلى الاحتفاظ بالمخزون هي:

- موسمية توافر المواد الخام أو السلع
- موسمية الطلب على السلعة.. فالمشروبات مثلاً يزداد الطلب عليها في الصيف ويتم إنتاجها على مدار العام
- الإستفادة من فروق الأسعار... إذا كان هناك توقع لارتفاع الأسعار وكانت السلعة قابلة للتخزين، قد يكون ذلك سبباً في تخزينها لبيعها في حالة ارتفاع الأسعار
- قد يؤدي التخزين ذاته إلى تحسين السلعة وبالتالي: زيادة قيمتها، ومثال ذلك بعض أصناف الجبن

: بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، 68³⁴

ثانياً: التكاليف المرتبطة بالمخزون:

ويمكننا تقسيم التكاليف المرتبطة بالمخزون في ثلاثة مجموعة هي:

- **المجموعة الأولى:** وتسمى بتكاليف الأمر بالشراء (تكاليف الطلبية) وتحدد هذه التكلفة بعدد أوامر الشراء وليس بحجم هذه الأوامر ومن أمثلتها: تكلفة الأعمال الكتابية الخاصة بإصدار أوامر الشراء وما يتبع ذلك.
- **المجموعة الثانية:** وتسمى بتكاليف الإحتفاظ بالمخزون، وتحدد بمقدار المخزون المحتفظ به، ومن أمثلتها: تكاليف التخزين وتكاليف المناولة والضرائب العقارية والتأمين والفائدة على رأس المال المستثمر في المخزون.
- **المجموعة الثالثة:** وتسمى بتكلفة عدم الإحتفاظ بالمخزون الكافي (نفاذ المخزون)، وتتكون من التكاليف الناتجة عن الإحتفاظ بمخزون غير كافي لمقابلة الاحتياجات المختلفة، وقد تكون غير ملموسة في المؤسسات الخدمية، وتشمل تكلفة المبيعات الضائعة واستياء الزبائن، وتشمل أيضا تكلفة الأوامر العاجلة للمواد والسلع غير الموجودة بالمخازن...

وتبقى على الإدارة أن توازن بين عملية تخفيض هذه التكاليف من جهة وعملية توفير المخزون بالكميات المناسبة في الأوقات المناسبة من جهة أخرى. وفي هذا الإطار سندرس نقطتين³⁵:

الأولى: تحديد كمية الإنتاج (أو الاستخدام) الاقتصادية

الثانية: تحديد نقطة إعادة الطلب ومخزون الأمان.

تحديد الكمية الاقتصادية للشراء:

إن تحديد الكمية الاقتصادية بشكل علمي للشراء يؤدي إلى تخفيض تكاليف المجموعتين الأولى والثانية من المجموعات الثلاثة السابقة، ويمكن احتساب الكمية الاقتصادية للشراء بطريقتين هما: طريقة الجدول وطريقة المعادلة.

أ- **طريقة الجدول:** في ضوء استهلاك سنوي معين من عنصر ما من العناصر المخزونة يمكن للإدارة أن تصدر عدد قليل من أوامر الشراء بكميات كبيرة لكل أمر أو تقوم بإصدار عدد أكبر من أوامر

: بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 70³⁵

الشراء وبكميات أقل لكل أمر، وقد يؤدي إصدار عدد قليل إلى تخفيض تكاليف الأمر بالشراء، ولكن يؤدي إلى زيادة في تكاليف التخزين، حيث سيكون متوسط المخزون مرتفعاً، ومن ناحية أخرى فإن إصدار عدد أكبر من أوامر الشراء قد يؤدي إلى زيادة تكاليف الأمر بالشراء مع تخفيض تكاليف التخزين لأن المخزون سيكون قليلاً، والحجم الاقتصادي للأمر (الشراء) هو الذي يوازن بين هتين المجموعتين.

ب- طريقة المعادلة: إن الطريقة الأكثر دقة واعتماداً في تحديد الكمية الاقتصادية للشراء هي طريقة المعادلة، والتي تحدد كما يلي:

بافتراض الرموز التالية:

Q : الكمية المطلوبة سنوياً (حجم الطلب السنوي)

V : الحجم الاقتصادي للطلبية (أمر الشراء)

A : تكلفة إصدار أمر الشراء (الطلب) الواحد

B : تكلفة تخزين الوحدة الواحدة

تكلفة الطلب للمواد المخزونة = تكلفة إصدار الشراء أمر
 $\frac{\text{الكمية المطلوبة سنوياً}}{\text{الحجم الاقتصادي للطلبية}}$

بالتعويض بالرموز: $A \times \frac{Q}{V}$

تكاليف الاحتفاظ بالمخزون = تكلفة تخزين الوحدة الواحدة \times متوسط الحجم الاقتصادي للشراء

$$B \times \frac{V}{2} =$$

ويتم تحديد الكمية الاقتصادية للشراء في النقطة التي تتساوى فيها تكاليف الطلب على المخزون

مع تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، أي:

$$A \times \frac{Q}{V} = B \times \frac{V}{2} \Leftrightarrow 2 \times A \times Q = B \times V^2$$

$$\Rightarrow V^2 = \frac{2 \times A \times Q}{B}$$

$$\Rightarrow V = \sqrt{\frac{2 \times A \times Q}{B}}$$

أي أن:

$$\frac{2 \times \text{تكلفة أمر الشراء} \times \text{الكمية المطلوبة سنويا}}{\text{تكلفة تخزين الوحدة}} = \text{الكمية (الحجم) الاقتصادية للشراء}$$

1- تحديد نقطة إعادة الطلب ومخزون الأمان:

تساعد الخبرة السابقة والتنبؤ بالمبيعات وإعادة خطط الإنتاج الملائمة في تحديد حجم مخزون الأمان ونقطة إعادة الطلب. فإذا كانت الخبرة السابقة توضح تقلبات كبيرة وواضحة في المبيعات وعززتها في ذلك تنبؤات المبيعات، فإن هذه البيانات تمكن برصد توزيعها الإحصائي من التعرف على حجم مخزون الأمان ونقطة إعادة الطلب المناسبة

أ- تحديد مستوى إعادة الطلب:

إذا كان من المفترض أن الطلبية سوف تصل عند نفاذ المخزون تماما، فإن مستوى إعادة الطلب يجب أن يكون عبارة عن الكمية من المخزون التي تكفي للاستخدام خلال فترة التوريد. وفترة التوريد هي الفترة التي تتقضي بين إصدار الأمر واستلام الطلبية.

إذا كانت فترة التوريد مؤكدة ومعدل الاستخدام الصنف معروف وثابت خلال فترة التوريد فإن:

$$\text{مستوى إعادة الطلب} = \text{فترة التوريد} \times \text{معدل الاستخدام}$$

ب- مخزون الأمان:

ويعرف مخزون الأمان على أنه الاحتياطي الذي يتم استخدامه في حالات تأخر التوريد أو زيادة معدل الاستخدام عن المتوسطات المتوقعة والوظيفة الأساسية له الحفاظ على مستوى خدمة معين وتقليل احتمال نفاذ المخزون لتفادي أثره على المستهلك أو عدم انتظام العملية الإنتاجية.

ويحسب مخزون الأمان بالعلاقة التالية:

$$\text{مخزون الأمان} = \text{الزيادة في الاستخدام اليومي} \times \text{فترة التوريد}$$

$$\text{الزيادة في الاستخدام اليومي} = \text{أقصى استخدام يومي} - \text{متوسط الاستخدام اليومي}$$

✓ المطلب الثالث: الموازنات التقديرية المالية .

1. إعداد الموازنة النقدية:

تشمل موازنة النقدية ما تتوقع المنشأة استلامه من نقدية وما تتوقع دفعه خلال فترة التي تغطيها

الموازنة.

وهذه الموازنة تتكون من ثلاث جداول³⁶:

1- جدول المقبوضات النقدية:

وتظهر بهذه الموازنة النقدية المتوقع استلامها من قبل المنشأة من مصادر دخلها التشغيلية،

مثل المبيعات البضاعة وإيرادات الخدمات التي تقدسها المؤسسة، ويتطلب إعداد هذه الموازنة

³⁶ دأحمد طاهر، محمد أبو نصار، محاسبة إدارية، دار النشر شركة العربية المتحدة لتسويق والنوريات، طبعة الأولى، 2013، ص 420.

الحصول على معلومات عن المبيعات المتوقعة (موازنة المبيعات) أو إيرادات الخدمات وتقدير كيفية تحصيل هذه الإيرادات.

2- جدول المدفوعات النقدية³⁷:

إن هذه المدفوعات تكون متعلقة بالتزامات مستحقة في نهاية الفترة السابقة أو في الفترات كتسديد الديون المتتالية المترتبة عن المشتريات تمت في فترات سابقة، وكذلك متعلقة بالتزامات ناتجة عن عملية وقعت في الفترة تحت الدراسة ويجب أن تسدد في نفس الفترة ويمكننا ملاحظة مايلي:

1- يجب أن نتجنب الخلط بين الجداول الأعباء بجدول المدفوعات النقدية .

2- أن الأعباء الناتجة خلال الفترة ولكن غير مسددة لا علاقة لها بجدول المدفوعات

3- ملخص موازنة النقدية:

يظهر ملخص الموازنة "الموازنة التقديرية للمدفوعات"، النقدية نتيجة العمليات التشغيلية، كما يظهر بملخص الموازنة النقدية للمدفوعات والمقبوضات النقدية أخرى مثل شراء وبيع الأسهم والسندات لدى المنشأة والاقتراض وزيادة رأس المال.

فإن إعداد ملخص الموازنة النقدية يتطلب توفر البيانات التالية:

³⁷ فركوس أحمد، الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، مرجع سبق ذكره، ص 220.

- مجموع المقبوضات النقدية التشغيلية.
- مجموع المدفوعات النقدية التشغيلية.
- المبالغ النقدية الأخرى المتوقع استلامها خلال فترة الموازنة مثل بيع أصول ثابتة وخلافه .
- المبالغ النقدية الأخرى المتوقع استلامها خلال فترة الموازنة مثل بيع أصول ثابتة أو الحصول على إيرادات عقارات مؤجرة.
- مصادر التمويل الأخرى مثل الاقتراض وطرح سندات وزيادة رأس المال والحد الأدنى من النقدية الواجب الاحتفاظ بها لكل فترة مالية³⁸.
- ويظهر في هذا الجدول الذي يتم تجزئته على عدة فترات، المقبوضات والمدفوعات والرصيد النقدي في بداية الفترة والرصيد النقدي النهائي لكل شهر أو أسبوع، ويجب أن تكون هذه الأرصدة موجبة³⁹.

4- مشكلة مراجعة الموازنة:

- تطور الموازنة النقدية نابعة من الموازنات الأخرى فهي تتأثر بجميع التغيرات التي تطرأ على هذه الموازنات، ومن العوامل التي تؤثر في الموازنة النقدية نذكر مايلي:
- سرعة أو بطئ المبيعات، سرعة أو بطئ في تحصيل، ارتفاع الأجر، تغيير أسعار المواد الأولية، تغيير سياسة الضرائب....إلخ.

2. الموازنة الرأسمالية⁴⁰:

³⁸: أحمد طاهر، محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 424
³⁹: فركوس محمد، الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، مرجع سبق ذكره، ص 221-225

الموازنة الرأسمالية هي خطة كمية ومالية للأنشطة الاستثمارية في الفترة القادمة، ولها مجموعة من الصفات يمكن إيجازها فيما يلي:

- قدرتها في تحديد العوائد
- ارتفاع درجة الخطر فيها
- هناك فترة طويلة نسبياً بين الإنفاق الاستثماري والعائد المتوقع

وتواجه هذه الموازنة جملة من الصعوبات أهمها:

- المنافع المتأتية عن الاستثمار تستلم في فترات مستقبلية، وبما أن المستقبل غير مؤكد لذلك فإن هناك درجة من الخطر
 - إن تكلفة الاستثمار وعوائد ذلك الإنفاق تحدث خلال فترات مختلفة ولهذا لا يوجد منطق للمقارنة بينهما بسبب القيمة الزمنية للنقود
- هناك صعوبة وتعقيد واضح في حساب كل المنافع أو النفقات المرتبطة بقرارات الموازنة.

1- مسؤولية إعداد الموازنة الرأسمالية:

نظراً لأهمية هذه الموازنة باعتبار أن القرارات المتعلقة بها تؤثر على المؤسسة وعلى كل إدارة من إداراتها، كان من الضروري أن يقوم جميع مديري الإدارات في المؤسسة بالمشاركة الفعالة في إعداد هذه الموازنة من خلال تقديم الاقتراحات البديلة وعروض المشروعات الرأسمالية، والتي تفاضل بينها الإدارة العليا للمؤسسة وتقوم باختيار أفضل تلك البدائل هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تقع على عاتق المدير المالي المسؤولية التنفيذية لإعداد الجوانب المالية من هذه الموازنة.

2- عملية إعداد الموازنة الرأسمالية:

يستند إعداد الموازنة الرأسمالية على المفهوم الأساسي للنظرية الاقتصادية للمشروع الفردي وهو «ضرورة أن تعمل المؤسسة عند النقطة التي تتساوى عندها إيراداتها الحدي مع تكلفتها الحدية»

40: بين أمد سعيدة ، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 76

وفي تطبيق هذا المفهوم على قرارات الموازنة الرأسمالية فإننا نعبر عن الإيراد الحدي بمعدل العائد على الاستثمارات المختلفة، كما نعبر عن التكلفة الحدية بتكلفة الأموال الحدية.

المبحث الثالث: الرقابة على الموازنة التقديرية.

خلال هذا المبحث نتطرق إلى أهمية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية وفي المطلب الثاني سنوضح دورها ثم نعدد أساليب الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية، و هذا ماسنبينه فيما يلي:

✓ المطلب الأول: أهمية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية.

أهمية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية:

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعه، واستخدام الميزانيات التقديرية كأداة للرقابة والتأكد من الالتزام بالأهداف والسياسات الموضوعه مقدما.

تعتبر عملية مراقبة الموازنات جد مهمة داخل المؤسسة لأنها توفر المعلومات الضرورية لكل من:

- المسؤولين الماليين الذين يجب أن تكون لديهم أرقام بالقيمة.
 - المسيرين الذين يحتاجون إلى عرض مختلف أنشطتهم.
 - العاملين الذين يلتزمون بأهداف المبيعات ومهمة الإستعمال الأفضل للمواد المالية، ونتيجة لإستعمال أداة الموازنات فهم مضطرين لتفهم الآثار المالية الاختيارات التقنية وتوفير لغة مشتركة أساسية من أجل أداء وحياء المؤسسة.
 - الرقابة على الموازنة تعتبر آلية تحفيز المديرين من منظور تقييم أدائهم، ومن بين الحوافز المقدمة للقادة، يشير **Holmstrom** إلى استخدام واحد أو أكثر من مقاييس الأداء التنظيمي وربط جزء من تعويض لهذا الأداء. بالإشارة إلى **Smith et watts** يحددان ثلاث فئات من أنظمة التعويض التنفيذي⁴¹:
 - مكافأة ثابتة مستقلة عن أداء الشركة أو المدير.
 - المكافأة المتعلقة بالأداء المحاسبي للمؤسسة، ويساعد هذا النوع من التعويض نظريا في حل النزاعات بين أصحاب المصلحة، ومع ذلك، فهي عرضة لمشكلة التلاعب بالمعلومات المحاسبية من قبل المديرين.
 - الأجور المرتبطة بالقيمة السوقية للأوراق المالية، الذي يعتمد هذا النوع من المكافآت على أداء سوق الأوراق المالية للمؤسسات.
 - التحكم من خلال تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها لاتخاذ الاجراءات اللازمة.
- وتبقى أهمية مراقبة الموازنات محدودة ما لم تحترم الشروط التالية:

1- إلتقاط وإظهار الانحرافات بمجرد وجودها.

⁴¹: زينب لعوي، مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الاساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره 40.

2- إظهار أو إنتقاط الانحرافات بمجرد وجودها، وهذا من أجل تحقيق النزاهة والشفافية قي نقل المعلومات بين مختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة⁴².

3- التعرف على أسباب الانحرافات، وهذا يتطلب وجود عددا من الانحرافات يعدد الفرضيات المقدره، فمثلا إذا استندت موازنة المبيعات إلى أهداف سعر البيع، الخصومات، آجال الاستحقاق، الكميات، المزيج بين المنتوجات والأسواق والزيائن، فإن متابعة الانحرافات يجب أن تكون على اساس كل هذه المؤشرات⁴³.

4- إظار الانحرافات في المكان الذي تكون فيه المسؤولية حق يستطيع المسؤول المخطط المحاسبي يتماشى وطبيعة المنظمة فتشغل النظام المحاسبي يؤدي في حد ذاته إلى إجراءات صلبة معقدة وبالتالي إحتمال ظهور من وقت غلى آخر انحرافات ليس لها مسؤولين، وهذا يستدعي وضع مبادئ المناقشة المستمرة والمنظمة لإنحرافات بين المسؤولين العاملين والمستويات العليا وبحضور مراقب التسيير ويجب أن تتضمن هذه المناقشات الإستعمال الفعلي لأنظمة المتابعة وإلغاء الآثار السلبية للتقييم الميكانيكي للأداء كما يجب الخروج ب:

- قرارات تصحيحية
- تعبير رقمي عن النتائج المنتظرة بشكل يسمح بالرقابة اللاحقة.

✓ المطلب الثاني: دورة الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية⁴⁴.

تعتبر عملية استخدام الموازنة في الرقابة تجسيدا عمليا لمراحل العملية الرقابية، وهذا يعني أنه لا تختلف خطوات الرقابة بالموازنات التقديرية عنها في الخطوات المشار إليها آنفا والمتعلقة ببناء النظام الرقابي، فالموازنة التقديرية تمثل بعد إعتماها من الإدارة العليا في الوحدة معيارا أو نمطا للأداء يتم

⁴²، 2: زينب لعوبي، مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الاساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 41.

⁴⁴ : زينب لعوبي، مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الاساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص92

بموجبه تحقيق الرقابة على جميع أوجه النشاط في الوحدة الإدارية حيث تتم مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام الفعلية بالأرقام المحددة بالموازنة التقديرية، وبالتالي فإنه يمكن إستنتاج خطوات الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية وتمثيلها فيما الآتي:

1. إعداد الموازنة التقديرية الشاملة: وتتم هذه الخطوة عن طريق إعداد الموازنات الفرعية والتي هي

ترجمة لأهداف الوحدة الإدارية المطلوب تحقيقها من قبل الإدارات والوحدات التنظيمية المختلفة في إطار موازنة شاملة منسقة لمختلف الأنشطة المطلوب تنفيذها وتقابل هذه الخطوة مرحلة إعداد المعايير الرقابية في عملية بناء النظام الرقابي.

2. قياس الأداء الفعلي: وتتم هذه الخطوة عن طريق قيام الأقسام المختصة بتسجيل وقائع التنفيذ

الفعلي أولاً بأول وهذا ما يوفر باستمرار المعلومات اللازمة عن الأداء الفعلي ويعكس طبيعة سير العمل في تلك الوحدة.

3. المقارنة وتقييم الأداء: بعد القيام بتنفيذ الموازنة وتسجيل نتائج التنفيذ الفعلية، تتم مقارنة نتائج

التنفيذ الفعلية مع النتائج المحددة مسبقاً في الموازنة، عن طريق تقارير الأداء التي تبين حجم الانحرافات ثم ترفع هذه التقارير للمسؤولين لتوجيه أنظارهم إلى الانحرافات المهمة.

4. إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة: بعد تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها تأتي

المرحلة الأخيرة لعملية الرقابة بالموازنات والتي تتمثل في تحديد الإجراءات اللازمة لتصحيح الأداء ومعالجة الانحرافات ومحاولة منع حدوثها مستقبلاً، وتعتبر هذه الخطوة على درجة عالية من الأهمية حيث لا يمكن أن تحقق الرقابة بالموازنات دون إتخاذ ما يلزم من إجراءات مصححة للأداء.

✓ **المطلب الثالث: أساليب الرقابة على الموازنة التقديرية.**

للتنبؤ طرق كمية مختلفة، ويتفرع عن كل من أساليب فرعية، ومنها ومايلي⁴⁵:

أ- نماذج السلاسل الزمنية: تقوم نماذج السلاسل الزمنية على تحليل البيانات التاريخية، وتعتبر هذه النماذج من أساليب التنبؤ المشهورة، ويقتضي استخدامها توافر بيانات تاريخية منتظمة، وتعكس هذه النماذج الأحداث الماضية فقط، وتشمل هذه النماذج عدة أساليب منها:

1. نموذج المتوسطات المتحركة: تقوم فكرة هذا الأسلوب على افتراض أن المستقبل سوف يكون في حدود متوسط الأداء الماضي، وهذا يعني أنه يتم قيمة بند ما من بنود الموازنة على أساس الوسط الحسابي لقيمة هذا البند في فترات متتالية سابقة. ولعل هذا الأسلوب يصلح في تقدير بنود معينة في موازنات الجهات الخدمية كالجامعات، ولكن هناك بنود أخرى في الموازنة تحتاج في تقديرها إلى طرق أكثر دقة

2. نماذج التنعيم الأسي: تعتبر هذه الطريقة من الطرق التي يمكن استخدامها بسهولة في التنبؤ، كما يمكن استخدامها بكفاءة بواسطة الحاسب الآلي، وتحتاج إلى بيانات تاريخية قليلة، ويجري استخدام هذه الطريقة في التنبؤ عن طريق معادلة رياضية تضمن قيمة ثابتة تسمى ألفا، يجري احتسابها بطرق مختلفة، وتعمل هذه القيمة على جسر الخطأ في التنبؤ، وتقليل الفجوة بين الأرقام الفعلية، والأرقام التقديرية للموازنة، وهذا يعني أنه كلما كان تقدير قيمة ألفا سليما كلما ساعدنا ذلك في التنبؤ بدقة أكبر.

ويتضح مما سبق أن هذه الطريقة تعتبر أكثر دقة، وموضوعية، لما لها من دور في تقليل الفجوة بين أرقام الأداء الفعلية، والأرقام المقدره في الموازنة.

3. نماذج تحليل الاتجاه: تستند هذه الطريقة إلى فكرة الربط بين عامل الزمن والإيرادات أو المصروفات، حيث تستخدم في الحالات التي يتوافر فيها لدى الوحدة الاقتصادية قدر كبير من البيانات التاريخية لإيرادات ومصروفات السنوات السابقة، وهذا يعني أنه يمكن التوصل من خلال هذه الطريقة إلى نتائج أكثر دقة، كلما كانت هناك فترات زمنية طويلة يتم الحصول منها على المعلومات اللازمة للتحليل.

ب- النماذج السببية: تقوم هذه النماذج بدراسة أثر مجموعة من المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع كالإيرادات، وهذا يعني أنه وفقاً لهذه الطريقة يتم بناء نموذج إحصائي يبين أثر تلك المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، لذلك تعتبر هذه النماذج أكثر دقة من نماذج السلاسل الزمنية القائمة على استخدام فقط في التنبؤ.

ومن أساليب النماذج السببية مايلي:

1. أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط: يمكن استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط

في التنبؤ، من خلال دراسة العلاقة بين المتغير التابع، وبين أحد العوامل المستقلة المؤثرة عليه.

حيث يمكن دراسة العلاقة بين الإيرادات كمتغير تابع، وبين أحد العوامل المستقلة المؤثرة عليه، حيث تكون قيمة المتغير المستقل معروفة مثل أعداد الطلبة المتوقع تسجيلهم في الجامعة خلال العام المقبل، وتستخدم للتنبؤ بقيمة المتغير التابع غير المعروفة (الإيرادات) من خلال معادلة الخط المستقيم.

2. أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد: في هذا النموذج الخطي، يتم دراسة أثر متغيرين أو

أكثر، من المتغيرات المستقلة، على المتغير التابع، وهذا يمكن من بناء نموذج إحصائي يتضمن مجموعة من المتغيرات المستقلة ليدرس أثرها على المتغير التابع.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل الذي تطرقنا فيه إلى دراسة حول نظام الموازنة التقديرية، وقد اتضح لنا أن للموازنة التقديرية دور هام في المؤسسة، حيث تهدف إلى تنظيم و تنسيق النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

مما يجعل الاستغناء عن الموازنة أمر سئ ، ويستدعي القيام بها تضاعف كل الجهود و الخبرات المختلفة لترجمة الأهداف المسطرة على شكل رقمي أو كمي في حدود الموارد و الامكانيات المتاحة.

الفصل الثاني

تقييم الأداء المالى باستخدام الموازنة التقديرية

تمهيد:

إن استمرارية المؤسسة على مواجهة المفاجأة لا يتوقف فقط على إعداد الجيد لموازنات فقط إنما أيضا يحظى الأداء المالى في المؤسسات الاقتصادية على اهتمام كبير لأنه هو السبيل الأمثل للحفاظ على البقاء و استمرار المؤسسة لأنه يعمل على إيجاد كافة الثغرات و النقائص الموجودة في المؤسسة و تحديد طرق علاجها و متابعة الموجودة في المؤسسة. في تنفيذ المقترحات و توصيات العلاج حتى تتم تحقيق الأهداف المسطرة . و لقد تطور نظام الموازنات التقديرية نظرا لاتساع حجم الوحدات الاقتصادية و نطاق نشاطها مما يحتم عليها ضرورة اعتماد على طرق جديدة و حديثة التي تساعد المؤسسة . لهذا سوف نحاول في هذا الفصل التطرق و التوضيح في ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الأسس النظرية لتقييم أداء المالى.

المبحث الثاني: تقييم أداء المالى بواسطة الموازنات التقديرية

المبحث الثالث : الفجوة في نظام الموازنات التقديرية

➤ المبحث الأول: الأسس النظرية لتقييم الأداء المالي .

يعتبر الاداء من أبرز المفاهيم التي تحظى بالاهتمام من طرف المفكرين نظرا لأهميته لتحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى : مفهوم تقييم الأداء المالي و أهميته، العوامل المؤثرة على الأداء المالي، خطوات عملية تقييم الأداء المالي ومؤشراته

✓ المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي و أهميته.

1. مفهوم تقييم الاداء المالي:

لكي نتمكن من تعريف تقييم الأداء المالي يجب أولاً أن نقدم تعريف للأداء المالي

1.1. مفهوم الأداء المالي⁴⁶:

1- يعد الأداء المالي من الجوانب الهامة في تقييم أداء المؤسسات عموماً، وتزداد تلك الأهمية إذا انطلقنا من فكرة غياب مفهوم تام للأداء المالي ومحدداته، فكل طرف يفرضه بما يخدم مصالحه، فالمساهم يسعى لتعظيم ثروته فيما تهدف المؤسسة إلى الاستمرار والبقاء، والموظف يعزف على وتر رفع الأجور والحوافز، و الجهاز الحكومي يهدف إلى إنماء حصيلة الضرائب، والمجتمع يود وينتظر الرخاء الاقتصادي ورفاهية الأفراد وتحقيق العدالة الإجتماعية، كما يعد استخدام الأداء المالي القاسم المشترك بين الكتاب والباحثين والمديرين في عمليات تقييم الأداء في مختلف المؤسسات .

2- إن الأداء المالي الصادر من نفس السنة يختلف وفقاً للفترة الملاحظة والمكان الملاحظ، ويهتم كثيراً بالأرباح والمنافع المنشأة من طرف المؤسسة، كما أنه ليس مفهوم عالمي موحد.

• من خلال هذه تعاريف يمكننا تعريف الأداء المالي على أنه قدرة المؤسسة على استغلال جميع الموارد المتاحة لها استغلالاً أمثل لتحقيق الأهداف المرجوة و المسطرة.

1.2. مفهوم التقييم الأداء المالي:

46، 2: د:بن نذير نصر الدين و شلال أيوب،مداخلة بعنوان "الوحدة القيادية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، المؤتمر الوطني الأول حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع،جامعة بليدة 2، 25 افريل 2017، ص 4،5

1- يعرف تقييم الأداء المالي على أنه قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقا وتقديم حكما على إدارة الموارد البشرية والمالية المتاحة للمؤسسة وهذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة⁴⁷.

2- تقييم الأداء حكما ذو قيمة و قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير آخر يتمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة مسبقا⁴⁸.

3- تعريف BEACH تقييم الأداء المالي هو التقييم المنظم للفرد مع احترام أدائه في العمل وكرامته في التطور⁴⁹.

2. أهمية تقييم الأداء المالي⁵⁰: يحتل تقييم الأداء أهمية خاصة في كل المجتمعات والنظم الاقتصادية نظرا لندرة الموارد وعدم كفايتها لمقابلة الاحتياجات الكبيرة المتنافس عليها لغرض الحصول على أقصى العوائد من هذه الموارد لذا أصبح مسألة ضرورية وملحة في الجوانب المختلفة في الحياة الاقتصادية، وتتمثل أهميته في:

- أنه يساعد توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف.
- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام و الإدارات والمؤسسات المختلفة مما يؤدي إلى تحسين أدائها، ومساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم.
- يوفر قياسا لمدى نجاح المؤسسة فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفعالية و الكفاءة في تعزيز أداء المؤسسة لمواصلة البقاء والاستمرار.
- على المستوى المالي، فإن تقييم الأداء ينصب على التأكد من توفر السيولة ومستوى الربحية في ظل كل من قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبهما من مخاطر، بالإضافة إلى توزيعات الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة الحالية للمؤسسة، باعتبار أن أهداف الإدارة المالية هو تعظيم القيمة الحالية للمؤسسة والمحافظة على سيولة المؤسسة لحمايتها من خطر الافلاس والتصفية، وتحقيق العائد المناسب على الاستثمار.

: عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مقياس وتقييم، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، 2001-2002، ص 14⁴⁸
 49 : السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المالي المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة قسنطينة، ص48
 50 : حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات و الاتصال على الأداء المالي، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016-2017، ص 18

- يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف و التخلص من عوامل الضياع في الوقت و الجهد والمال مما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات، ومن ثم تنشيط القدرة الشرائية وزيادة الدخل القومي.
- الكشف عن التطور الذي حققته المؤسسة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوء، وذلك عن طريق نتائج الأداء الفعلي زمنيا في المؤسسة من مدة الأخرى، ومكانيا بالمؤسسات المماثلة الأخرى.

✓ المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي.

تواجه المؤسسة خلال القيام بنشاطاتها عدة مشاكل وصعوبات قد تعوقها في أداء وظائفها مما يدفع بالمسيرين إلى البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها ومن أهم العوامل المؤثرة على الأداء المؤثرة على الأداء المالي:

1- العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة⁵¹:

هي تلك العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسة والتي يمكن للمؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن أهم هذه العوامل :

- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة

- الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال.

بالإضافة إلى تأثير مؤشرات خاصة بالرقابة حيث تهدف إلى رقابة اتجاه المصروفات خلال الفترات المالية المختلفة وتحليل مدى أهميتها النسبية للمؤسسة ومحاولة ترشيدها وتصحيحها، ومن أهم هذه المؤشرات نجد:

• نسبة الفوائد المدفوعة للأصول المنتجة:

•

وتحسب بالعلاقة:

⁵¹ : بن خروف جلييلة، دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالى للمؤسسة و اتخاذ القرارات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بومرداس، 2009-2008، ص 78-79

(إجمالي الفوائد + إجمالي الأصول المنتجة) * 100

حيث:

اجمالي أصول المنتجة = إجمالي القروض + الاستثمارات في الأوراق المالية والسندات الحكومية

وتبرز هذه النسبة قدره المؤسسة على رقابة سلوك هذه الفوائد المدفوعة وقدرتها على زيادة الأصول المنتجة.

نسبة الفوائد المدفوعة على الودائع تحسب كما يلي:

(اجمالي الفوائد المدفوعة + اجمالي ودائع العملاء و المستحق المصاريف) * 100

حيث توضح هذه النسبة أهمية هذه الفوائد المدفوعة إلى جملة الأموال التي تحصل عليها المؤسسة من مصادر الخارجية (الودائع من عملاء و مستحقات) ويعتبر نقص هذه النسبة على الربحية المؤسسة.

2- العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المالى للمؤسسة:

تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالى حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها، وإنما يمكنها فقط توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات، محاولة إعطاء خطط لمواجهةها و التقليل من تأثيرها و تشمل هذه العوامل⁵²:

- التغيرات العلمية و التكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات.
- القوانين و التعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة و قوانين السوق.
- السياسات المالية و الاقتصادية للدولة

و بصفة عامة يمكن القول أن أداء المؤسسة يتوافق بين كفاءتها وفاعلية استخدام مواردها يتأثر بعوامل كثيرة جدا منها ما يمكن التحكم فيه ومنها ما يصعب أو يتعذر التحكم فيه، ونشير إلى أن معيار الفصل بين العوامل حسب التحكم فيها يبقى بدوره صعب الضبط و التدقيق وهو ما يجعل بعض العوامل يصعب إدراجها ضمن هذه المجموعة أو تلك، والتي من بينها حجم المؤسسة الذي يؤثر على أدائها بمختلف أنواعه.

52 : حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات و الاتصال على الأداء المالى، مرجع سبق ذكره، ص 16-17

2-1. عوامل داخلية:

- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد و الإدارات والأقسام.
- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.
- مدى تؤثر موارد مالية وبشرية للمؤسسة .

كل هذه العوامل لها تأثير على متخذ القرار في تحديد قراره ومنه على المؤسسة تحديد الهدف من القرار المتخذ وتوفير البيئة والجو المناسب داخل المؤسسة لتطبيقه لكي يتحقق نجاح القرار المتخذ.

2-2. أهمية القرار: كلما زادت أهمية القرار كان على متخذة أن يجمع معلومات كافية و تتعلق الأهمية النسبية للقرار بالعناصر التالية :

- عدد الأفراد الذين يتأثرون بهذا القرار، ودرجة تأثرهم، تكلفة القرار و العائد، حيث تزداد أهمية القرار كلما مانت التكاليف الناشئة عنه منخفضة، أو العائد المتوقع من تنفيذه مرتفعا.

2.3. ظروف القرار: هي العوامل و الظروف المحيطة بالمشكلة، أو مدة شمولية ودقة المعلومات المتوفرة وهذا ما يؤدي إلى إتخاذ القرار فيظروف عدم التأكد أو ظروف التأكد أو درجة كبيرة من المخاطرة.

2.4. عامل الزمني: يشكل عنصر الزمني ضغطا كبيرا على متخذ القرار، فكلما زادت المدة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كانت دراسة للبدائل المطروحة أفضل وإمكانية تحليل المعلومات المتاحة و يؤدي ذلك إلى إتخاذ القرار أقرب أو أكثر إلى الصواب المنطقي.

3- الصعوبات التي تتعرض لها عملية اتخاذ القرارات:

من الصعوبات التي تعترض أي قرار هو دعم وجود قرار يرضي الجميع بشكل كامل، ولكنه على الأقل يمثل أحسن الحلول في ظل الظروف والمؤثرات الموجودة، فكثيرا ما نجد متخذ القرار نفسه معرضا لكثير من العوائق التي تصعب عملية الوصول إلى القرار المناسب ويمكن حصرها فيما يلي:

1.3. عدم إدراك المشكلة و تحديدها: يلقي متخذ القرار وصعوبة في تحديد المشكلة، مما يتعسر عليه عدم القدرة على تمييزها بدقة.

2.3. عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن أن تتحقق باتخاذ القرار:

إن القرارات تسعى دائما إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، وهذه الأخيرة قد تتعارض مع أهداف بعض الإدارات و الأقسام كما تختلف في أهميتها مما يتطلب من متخذ القرار أولا التمييز بين أقل الأهداف أهمية، ثم توجيه الجهود لتحقيق الأهداف أكثر أهمية.

✓ **المطلب الثالث: خطوات عملية تقييم الأداء المالي و مؤشراتته المالية .**

1- خطوات عملية تقييم الأداء المالي⁵³:

يتطلب تنفيذ الخطة الاستراتيجية وجود نظام فعال للرقابة يقوم بمقارنة الأداء الفعلي بالنتائج المرغوب بتحقيقها، واتخاذ الاجراءات المناسبة لتحقيق رسالة المنظمة، مع توفير تغذية عكسية مرتدة من المعلومات الضرورية للإدارة العليا لتقييم النتائج واتخاذ القرارات التصحيحية، وهذا يتطلب إتباع مراحل متتابعة و متسلسلة بشكل منطقي يحقق الهدف من الرقابة.

1.1. تحديد النشاط المراد تقييمه:

تحتاج الادارة العليا وكذلك التنفيذية إلى تحديد الأنشطة والعمليات والنتائج المتحققة من التنفيذ الفعلي للإستراتيجيات والسياسيات والخطط والبرامج المطلوب متابعتها وتقييمها، والتركيز هنا يجب أن يكون على العناصر الأكثر أهمية في كل نشاط يتم إخضاعه للقياس، حيث إن تنفيذ رسالة المنظمة وأهدافها و غاياتها يستدعي القيام بالعديد من الأنشطة المتكاملة، ولابد من تحديد أهداف الأداء والتركيز على أكثر عناصر دلالة في كل عملية، ويجب قياسها بشكل ثابت وموضوعي، بعد ذلك ننتقل إلى وضع معايير الأداء

2.1. وضع معايير الأداء:

انطلاقا من رسالة المنظمة وأهدافها وغاياتها يتم وضع معايير للأداء لاستخدامها في قياس الأداء، ومعايير **standard** هي المستوى المحدد من قبل الادارة كنموذج لتقييم الأداء، وتستخدم كنقاط يمكن أن يقارن بها الأداء الفعلي، ويمكن تعبير عنها بالأهداف المخططة من قبل والمطلوب تحقيقها خلال مدة زمنية معينة. وتعتبر معايير الأداء عن تفاصيل الأهداف الإستراتيجية وعن مدى تحقيقها بالشكل الملائم، ولابد أن تحتوي المعايير على حدود للسماح بحيث تقبل بالانحرافات الواقعة ضمن هذه الحدود.

3.1. قياس الأداء:

بن خروف جليبة، دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 53⁵³

بعد تحديد المعايير التي سيتم بها قياس الأهداف تأتي مرحلة قياس الأداء، وجوهر خطوة القياس في عملية جمع المعلومات التي تمثل الأداء الفعلي للنشاط أو للأفراد، وقياس الأداء الفعلي لا بد أن يشمل كلا الجانبين الكمي و النوعي، حيث إن مقياس الأداء يتألف من رقم ووحدة قياس، فالرقم يبين الجانب الكمي، أما وحدة القياس فتعطي ذلك الرقم معنى معين، ويمكن تمثيل مقاييس الأداء بوحدات كالساعات، والأمتار، وعدد التقارير، وعدد الأخطاء، وعدد العاملين المؤهلين، وما إلى ذلك. حيث يمكن لهذه المقاييس أن تبيّن الانحراف في العملية أو الانحراف المواصفات التصميمية.

4.1. مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية (تقييم الأداء الحالي):

في هذه الخطوة نقوم بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المرغوب لتحديد فيما إذا كان هناك تطابق بينهما أم هناك اختلاف، وهل هذا الاختلاف مقبول أو غير مقبول؟ فمن خلال المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المرغوب نستطيع تحديد الفجوة بينهما ونحاول العمل على إغلاقها بمعرفة التغيرات الداخلية و الخارجية للمنظمة.

إذا في هذه الخطوة يتم التعرف على الاختلاف بين الأداء الفعلي والمخطط وهل هذا الاختلاف ذو أهمية و يجب تصحيحه أو يمكن قبوله؟ وتبني المقارنة على التغذية العكسية أعلى نتائج الأداء الفعلي.

5.1 . اتخاذ الاجراءات التصحيحية:

وهي الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة الإستراتيجية وفيها نصل إلى خيارين:

- تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في هذه الحالة نتابع عملية الرقابة.
- وجود انحراف عن الأداء المخطط في هذه الحالة لا بد من اتخاذ القرارات الصحيحة

2- مؤشرات المالية

و هي تنقسم إلى قسمين:

1- المؤشرات التقليدية:

1.1 الميزانية⁵⁴ : تقدم مصلحة المحاسبة العامة بإجراء عملية تقييم الأداء المالى وثيقة محاسبية ختامية هي الميزانية المحاسبية ومجموعة من المعلومات التي تمكنهم من إعداد الميزانية المالية التي يمكن الاعتماد عليها كمعلومات مالية مساعدة على تقييم الأداء.

وتعبر الميزانية عن مجموعة من مصادر أموال المؤسسة وتدعى الخصوم، وأوجه استخدامات هذه الأموال وتسمى بالأصول، وذلك بزمان تاريخي معين عادة ما يكون في نهاية السنة.

وترتب الأصول المحاسبية تبعا لمدة استعمالها فنجد على رأس عناصر الأصول الاستثمارات بنوعها المعنوية و المالية وتليها المخزونات (بضائع، مواد أولية، منتجات تامة) وفي أسفل الأصول نجد الحقوق (القابلة للتحقيق، عملاء، أوراق القبض، سندات مساهمة والأموال الجاهزة) .

أما الخصوم فتشكل من مجموعة من العناصر يكون ترتيبها تنازليا حسب درجة الاستحقاق، أي ابتداء من الأموال التي تستغرق مدة طويلة جدا لإعادتها إلى أصحابها في أدنى الأجل، فنجد الأموال الخاصة ثم الديون الأقصر مدة بوجودها في المؤسسة.

وتكمن قيمة الميزانية المحاسبية في اعتبارها وسيلة كمية وقانونية تظهر التزامات المؤسسة نحو الغير من جهة، واستعمالات مواردها المالية وحقوقها على الغير من جهة أخرى.

1.2 النسب المالية⁵⁵:

1-1-3نسب حسابات التسيير: تهدف دراسة ربحية المبيعات لمعرفة مقدرة المؤسسة على توليد الأرباح من خلال المبيعات، وتتمثل هذه النسب في الآتي:

- نسبة هامش القيمة المضافة: وتبين هذه النسبة مقدرة واحد من رقم الأعمال على توليد هامش من القيمة المضافة.و يحسب بالعلاقة التالية:

نسبة هامش القيمة المضافة= القيمة المضافة/ رقم الأعمال

- نسبة هامش الربح الصافي: تبين هذه النسبة مقدرة دينار واحد من رقم الأعمال على

توليد هامش من النتيجة الصافية، ويحسب بالعلاقة التالية:

⁵⁴: عادل عشي، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالى للمؤسسة و اتخاذ القرارات ،مرجع سبق ذكره، ص 40
⁵⁵ : حجاج نفيسة، الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات و الاتصال على الأداء المالى، مرجع سبق ذكره، 20

نسبة هامش الربح الصافي = نتيجة الصافية / رقم الأعمال

- معدل نمو المبيعات: وتحسب من خلال قسمة (المبيعات الصافية للسنة الحالية - المبيعات الصافية للسنة السابقة) على المبيعات الصافية للسنة السابقة مضروباً في %100.
- 2.2. نسب الربحية⁵⁶: وتقيس هذه النسب مدى قدرة الشركة على توليد الأرباح من المبيعات، والموجودات و حق الملكية ، ومن اهم نسب هذه المجموعة و أكثرها شيوعا هي:
 - 1.2.2 نسبة هامش الربح الاجمالي (مجل الربح): وتدل هذه النسبة على كفاءة الادارة في التسعير، وتوليد المبيعات، و السيطرة على الكلف، وتحسب:

قسمة الربح الاجمالي (المبيعات-كلفة البضاعة المتاحة للبيع) على صافي المبيعات

- 2.2.2 نسبة هامش الربح التشغيلي: وتقيس هذه النسبة الكفاءة التشغيلية الشاملة للشركة، وتحسب ب:

قسمة الربح التشغيلي على صافي المبيعات

. وكلما زادت النسبة كلما كان ذلك أفضل.

- 3.2.2 نسبة صافي الدخل: وتقيس هذه النسبة القدرة على توليد صافي الدخل، ويتم احتسابها عن طريق:

قسمة صافي الدخل على صافي المبيعات

وكلما زاد

- 4.2.2 معدل العائد على حق الملكية⁵⁷: ويتم احتسابها عن طريق

قسمة صافي الدخل على حق الملكية (رأس المال المرفوع + علاوات اصدار + الأرباح المحتجزة).

⁵⁶ حجاج نفيسة، مرجع مذكور أعلاه، ص 20
⁵⁷ د: زهرة العامري و السيد خلف الركابي، أهمية النسب المالية في تقييم الأداء (دراسة ميدانية في شركة المشاريع النفطية)، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد الثالث و الستون، الجامعة المستنصرية، 2007 ، ص 117

وارتفاع هذا المعدل هو دليل الادارة الكفوءة والذي عادة ما يفضله المالكون.

1.1.3 نسب السيولة⁵⁸.

السيولة لا تعني فقط تحويل الأصل إلى نقد، وإنما تحويله إلى نقد دون أي خسارة، لأن السيولة ينبغي أن ترتبط بالربحية، وتقاس سيولة الشركة بمدى قدرتها على تسديد التزاماتها القصيرة الأجل في الوقت المناسب و تشير إلى الملاءة المالية للمؤسسة، والملاءة المالية للمؤسسة في الأمد القصير تبين مدى تغطية الخصوم المتداولة بالأصول المتداولة، ويمكن لهذه المؤسسة تحويل هذه الأصول إلى نقد في فترة زمنية مساوية لاستحقاق الخصوم المتداولة، وأن عدم توفر السيولة الكافية لدى المؤسسة يعني احتمال الخطر التمويلي وبالتالي تدهور ترتيبها الائتماني، وتشمل هذه النسب مايلي:

جدول (1-2) طريقة حساب نسب السيولة و تفسيرها

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسب
نسبة التداول	الأصول المتداولة/الخصوم المتداولة	تظهر هذه النسبة درجة تغطية الأصول المتداولة للخصوم المتداولة
نسبة التداول السريعة	(الأصول المتداولة - المخزون) / (الخصوم المتداولة)	تقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على مواجهة الخصوم المتداولة ودون اللجوء إلى مخزون.

المصدر:حجاج نفيسة، مرجع سبق ذكره، ص 21

1.1.4 نسب المديونية:

تقيس هذه النسب درجة المديونية، ويترتب على هذا النوع من التمويل اعباء مالية، لا بد من أدائها عند أجل الاستحقاقها قبل دفع أي توزيعات على الملاك والتوقف عن دفع هذه الأعباء له تأثير اعلى مركز الشركة، لذلك تهتم الإدارة و الملاك وغيرهم بالتعرف على درجة التمويل بالمديونية والمخاطر المترتبة على استخدام التمويل بالمديونية، وأهم هذه النسب مايلي:

جدول رقم: (2-2) طريقة حساب نسب المديونية و تفسيرها

⁵⁸ ، : حجاج نفيسة، الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات و الاتصال على الأداء المالى ،مرجع سبق ذكره، ص 21

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسب
نسبة التمويل الخارجي للاصول	(الخصوم المتداولة+الخصوم المتداولة)/اجمالي الأصول	تعتبر هذه النسبة عن مدى الذي ذهبت اليه المؤسسة في تمويل أصولها
نسبة التمويل الداخلي للأصول	الأموال الخاصة/اجمالي الأصول	تستخدم هذه النسبة كدليل على مدى استقرار وسلامة المركز المالي من منظور الأجل الطويل
نسبة المديونية الكاملة	(الخصوم المتداولة+الخصوم الثابتة)/الأموال الخاصة	تستخدم هذه النسبة كمؤشر على مدى المخاطرة التي يغامر بها المقرضون

1.3 مؤشرات التوازن المالي⁵⁹:

هناك ثلاث توازنات من طرف المحلل المالي، و تتمثل أساسا في رأس المال العامل، احتياجات رأس المال، والخزينة.

1.1.3 رأس المال العامل: هو من أهم مؤشرات التوازن المالي، ويسمى أيضا هامش الأمان، نجد له هذة تعاريف أهمها:

يعرف بأنه فائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة، بمعنى الحصة من الأموال الدائمة التي يمكن توجيهها لتمويل الأصول المتداولة.

و يمكن حساب رأس المال بطريقتين:

من أعلى الميزانية:

رأس المال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة.

من اسفل الميزانية

رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل.

⁵⁹: بن خروف جلييلة، دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالى للمؤسسة و اتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 89-93

جدول رقم: (2-3) التفسير المالى رأس المال العامل

التعليق	رأس المال العامل
<p>في هذه الحالة يمكن ملاحظة أن هناك زيادة في السيولة قصيرة الأجل على الالتزامات قصيرة الأجل، تدل على وجود هامش أمان لدى المؤسسة، وهذه الوضعية يمكن وصفها بأنها ملائمة بالنسبة للمقدرة على السداد، لأن المؤسسة يمكن أن تواجه في أي وقت الدفع لتسديد ديونها</p> <p>• هو يدل على أن المؤسسة تمول كل استثماراتها بالأموال الدائمة.</p>	موجب
<p>في هذه الحالة لا تغطي السيولة بصفة اجمالية الاستحقاقات، وهنا المؤسسة يمكن أن تواجه مشاكل من جانب التوازن المالى، وخاصة بالنسبة للقدرة على الدفع و الاستدانة</p> <p>• أما أن يكون سالب من اسفل الميزانية يكون أفضل لأنه يسمح لنا تحليله باظهار بعض القواعد للحكم على سلامة تسيير المؤسسة</p>	سالب
<p>يستعمل في بعض الحالات المثلى للمؤسسة، ويكون هذا عن طريق ربط الالتزامات مع الاستحقاقات بصفة دقيقة.</p>	معدوم

المصدر: من إعداد الطالبتين

احتياجات رأس المال العامل:

ندرس احتياجات رأس المال العامل في الأجل القصير، وتصبح الديون قصيرة الأجل ما لم يصل موعد تسديدها، موردا وتسمى موارد الدورة، بينما الأصول المتداولة التي لم تتحول بعد إلى سيولة فتسمى احتياجات دورة الاستغلال، فيحاول المسير المالى الاستعانة بالموارد المالية في تنشيط دورة الاستغلال، على أن تكون ملائمة بين استحقاقية الموارد مع الاحتياجات، وتحسب بالعلاقة التالية :

احتياجات رأس المال العامل=احتياجات الدورة - موارد الدورة أو احتياجات رأس المال العامل=(الأصول المتداولة- قيم جاهزة)-(ديون قصيرة الأجل-السلفات المصرفية)

جدول رقم (2-4): تفسيرات احتياجات رأس المال العامل

التعليق	احتياجات رأس المال العامل
هذا يدل على أن المؤسسة بحاجة مصادر أخرى تزيد مدتها عن	موجبة

السنة، وذلك لتغطية احتياجات الدورة، وتقدر قيمة تلك المصادر قيمة احتياجات رأس المال العامل، مما يتطلب وجود رأس مال عامل موجب لتغطية هذا العجز	
هذا يعني أن المؤسسة قد غطت احتياجات دورتها، ولا تحتاج إلى موارد اخرى، وتقول أن الحالة المالية للمؤسسة جيدة.	سالبة
عندما تكون موارد الدورة تغطي احتياجات الدورة، هنا يتحقق توازن المؤسسة، مع الاستغلال الأمثل للموارد.	معدومة

المصدر: اعداد الطالبتين

الخزينة:

يمكن تعريف الخزينة على أنها عبارة عن مجموع الأموال التي بحوزة المؤسسة لمدة دورة الاستغلال، وهي تشمل صافي قيم الاستغلال أي ما تستطيع المؤسسة توفيره من مبالغ سائلة خلال دورة الاستغلال.

ويمكن حسابها بطريقتين:

الخزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل

الخزينة = قيم جاهزة - سلفات مصرفية

ونميز ثلاث حالات للخزينة

جدول رقم : (2-5): تفسير حالات الخزينة

الخزينة	التعليق
موجبة	هذا يدل على أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة، وهناك فائض يضم إلى الخزينة، إلا أن عملية تجميد الأموال ليست في صالح المؤسسة، لذلك يجب على المؤسسة أن تستعمل هذه الأموال في تسديد ديونها قصيرة الأجل أو تحويلها إلى استثمارات.
سالبة	نجد أن احتياجات رأس المال العام أكبر من رأس المال العامل، أي تفتقر المؤسسة إلى أموال تمول بها عملياتها الاستغلالية، فتلجأ إلى الاقتراض

قصير الأجل، و ان دام الحال فإن المؤسسة تواجه خطر دائم و مستمر	
هذا يعني أن رأس المال العامل مساوي لاحتياجات رأس المال العامل، و هذه هي الوضعية المثلى للمؤسسة	صفريّة

2 - المؤشرات الحديثة⁶⁰:

2.1 نسب التقييم: و تعكس هذه المجموعة تقييم السوق المالي لأداء المنشأة، و يعد هذا التقييم هو المعيار الأدق لقيمة المنشأة.

ومن أهم نسب هذه المجموعة وأثرها شيوعا هي:

2.1.1 نسبة سعر السهم العادي الواحد إلى قيمته الدفترية: حيث ينسب سعر السهم العادي في السوق إلى قيمته الدفترية

حق الملكية/ عدد الأسهم العادية

ومن خلال ذلك يفهم ما يضعه السوق من قيمة للسهم قياسا بما هو مسجل في دفاتر الشركة.

2.1.2 نسبة سعر السهم العادي الواحد إلى ربحيته: حيث ينسب سعر السهم العادي في السوق إلى ربحيته

صافي الدخل/ عدد الأسهم العادية

و هذه النسبة تقيس كمية الأرباح التي تخص كل سهم من أسهم الشركة في نهاية الفترة المالية.

2.2 نسب النمو: وتعكس نسب هذه المجموعة التطور الحاصل لعناصر القوائم المالية من سنة لأخرى، فهي مجموعة المؤشرات التي تقيس مدى نمو المنشأة في اطار نمو الاقتصاد الوطني متمثلا بنمو الدخل القومي، أو الناتج القومي الإجمالي.

2.2.1 نمو المبيعات: وتستخرج من خلال قسمة

المبيعات الصافية للسنة الحالية - المبيعات الصافية للسنة السابقة

⁶⁰ د: زهرة العامري و السيد خلف الركابي، مرجع سبق ذكره، ص 121

2.2.2 نمو الدخل الصافي: وتستخرج من خلال قسمة

الدخل الصافي للسنة الحالية – الدخل الصافي للسنة السابقة

➤ المبحث الثاني:تقييم أداء المالى بواسطة مراقبة الموازنة التقديرية.

إن الهدف الأساسي من اجراء الموازنة التقديرية هو تقديرية الانحرافات لمعرفة مصادر الخلل و إكتشافها، بهدف تقاديها و القيام بتصحيحها، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بمعرفة مستويات الرقابة ، تحليل الانحرافات و اتخاذ الاجراءات التصحيحية و.دور الموازنة التقديرية في تحقيق الرقابة و تقييم الاداء.

✓ **المطلب الأول:مستويات الرقابة.**أ- **الرقابة على المبيعات:**⁶¹

لتحقيق الرقابة على تنفيذ موازنة المبيعات فإنه ينبغي إعداد مجموعة من التقارير التي تبين فيها المبيعات الفعلية لكل منطقة، لكل فصل، و لكل نوع من أنواع المنتجات.

ويختلف عدد التقارير المتابعة الدورية و البيانات التي تحتوي باختلاف الشركات و حاجة العمل بها.

1- الرقابة الموسمية:

فإذا تبين بأن في فترة معينة كان حجم المبيعات ضعيف في منطقة معينة أو في جميع مناطق البيع فيمكن إرجاع هذا إلى سبب الركود في تلك المنطقة أو في جميع المناطق لكن إذا كان حجم المبيعات ضعيفا خلال هذه الفترة من السنة و على مستوى وكيل أو ممثل بيع واحد أو عدة ممثلين

61. فرکوس محمد الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، المرجع السابق، ص 39-41.

ففي هذه الحالة على الإدارة أن تراقب الممثلين و ذلك برقابة المسافات المقطوعة و عدد الزيارات التي قاموا بها.

2- الرقابة الجهوية:

إذا كان الاتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة يختلف عن اتجاه العام للمبيعات في مناطق الأخرى فإنه يستوجب البحث عن الأسباب هذا الاختلاف لتصحيحها و تجنب وقوعها في مستقبل و تنصب عملية الرقابة على وكلاء البيع و الأسباب من الممكن أن تكون خارجية كإضرابات العمالية في منطقة معينة أو الركود المحلي....الخ.

أو أسباب داخلية كالنقص في التمويل لمنطقة معينة أو عدم كفاءة رجال البيع و الممثلين و عدم أداء عملهم كما يجب.

3- الرقابة على المنتوجات و نوعيتها:

إذا كانت مبيعات منتج معين ضعيفة أو ابتدأت في الانخفاض فإنه على المؤسسة أن تغير من السياسة البيعية التي تنتهجها أداء هذا المنتج بأن توقف تسويقه تماما و تعويضه أو تغير بيعه إذا كانت هناك منافسة أو القيام بحملة للدعاية و الإشهار أو تغيير شكله...الخ. و يجب استبعاد الأسباب الأخرى كالركود وضعف أداء الرجال البيع.

ب- الرقابة على المصاريف البيع و التوزيع:⁶²

هي عبارة عن مقارنة المصاريف التقديرية بالمصاريف الفعلية لفترة و استخراج الانحرافات لأجل تحليلها حتى يتسنى تحديد الإجراءات التصحيحية. من الضروري أن نتعرف أولا على النشاط الفعلي للفترة ثم نقوم بتطبيق معادلة الموازنة التي حددناها سابقا لكل عنصر من عناصر المصاريف لتحديد المصاريف المقابلة للنشاط الفعلي.

ج- الرقابة على موازنة الإنتاج:⁶³

⁶² . محاضرات الأستاذة حرملة سليمة.الموازنات التقديرية، السنة الثالثة محاسبة و جباية
⁶³ محمد راضي ، مدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات ، الدار البيضاء، طباعة و نشر و توزيع إسكندرية 2001 ،ص135-293.

يتم الرقابة على تنفيذ خطط و برامج الإنتاج من خلال نظم التخطيط و مراقبة الإنتاج، بحيث يتم تخطيط الإنتاج بما في ذلك تحديد الاحتياجات من مختلف الموارد ووضع البرامج التفصيلية لاستخدام هذه الموارد لإنتاج كميات محددة ومن المنتجات و من ثم متابعة تنفيذ هذه البرامج التفصيلية بشكل مستمر، و تقديم التقارير الدورية عن الإنتاج فعلي و مقارنة مع الإنتاج المقدر بحيث تأخذ هذه التقارير و هذا الأسلوب من الرقابة الطابع الكمي كما يتم الرقابة على تكلفة الإنتاج، من خلال أنظمة محاسبة التكاليف المختلفة و أهمها محاسبة التكاليف المعيارية بالإضافة إلى نظام الموازنات و يأخذ هذا الأسلوب من الرقابة الطابع القيمي، يغطي الرقابة التفصيلية على عناصر تكلفة الإنتاج التي تشمل:

- تكلفة الاحتياجات من المواد و المشتريات.
- تكلفة اليد العاملة المباشرة.
- تكلفة المصاريف الصناعية غير مباشرة.

ومن الملاحظ أن موازنة الإنتاج تهتم بالتخطيط للإنتاج على أساس الوحدات و ليس المبالغ حيث أن مستويات الخزين في أول و آخر مدة و المبيعات المتوقعة تؤثر على كمية الإنتاج⁶⁴.

و تظهر انحرافات بين الموازنة التقديرية و النتائج الفعلية عند تنفيذ برنامج الإنتاج، و تحلل هذه الانحرافات حسب مكوناتها إلى انحرافات في الكمية و انحرافات في السعر.

و يقوم قسم المحاسبة بتحليل هذه الانحرافات.

- 1- انحراف في الكميات المستهلكة:و ترجع أسبابها عموماً إلى ضياع و تلف فساد المواد.
- 2- انحراف السعر: و هو ينتج من التغيير في السعر الفعلي عن السعر التقديري و عند تحليل و مراقبة الانحرافات الكميات المستهلكة يجب التمييز بين الأسباب الخارجية و الأسباب الداخلية، فالأسباب الخارجية يتسبب فيها الموردون كتموين المؤسسة ب مواد تالفة أو غير مطابقة للموصفات، أما الأسباب الداخلية فتحمل على أقسام الإنتاج كالضياع و التلف في المواد و المنتوجات غير صالحة للبيع⁶⁵.

64. د.محمود جاسم الصميدي، د.رديئة عثمان يوسف، مدخل في الاقتصاد الإداري، دار المناهج للنشر و التوزيع، طبعة 2007 م، ص262.

65. د.فرانسيس محمد الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، مرجع سابق، ص104.

وفي نهاية فترة الموازنة يقوم مسؤول الموازنة بحساب و تسجيل الانحرافات بين ما هو محقق فعلا و ما هو مقدر من كميات الإنتاج و لدين حالتين :

الفرق موجب: الانحراف غير ملائم أي غير مناسب للمؤسسة يجب على مؤسسة البحث عن الأسباب لتفاديها مستقبلا.

الفرق السالب: الانحراف ملائم أي في صالح المؤسسة⁶⁶.

د- الرقابة على الموازنة النقدية:⁶⁷

تستهدف مراقبة الموازنة النقدية مراقبة نشاط المصالح المالية و نشاط المؤسسة ككل.

1- مراقبة نشاط المصالح المالية:

أن التسيير الأمثل للخزينة يستهدف تحقيق سيولة نقدية في كل وقت و بأقل تكلفة، و لهذا في الفائض و المبالغ المجمدة بدون استخدام و كذلك السحب على مكشوف الذي لم تبرمجه المصالح المالية من قبل تعتبر من الأخطاء التي يجب على المراقب أن يكشف عنها.

و يمكن قياس مردودية نشاط المصلحة المالية بمقارنة مبالغ المصاريف المالية مع رقم المبيعات و متابعة تطور هذه النسبة.

2- مراقبة نشاط المؤسسة ككل:

إن المسؤولية على الأخطاء التي ذكرناها في فترة السابقة لا تتحملها بالضرورة المصلحة المالية لوحدها بل يمكن أن يحمل على مصالح أخرى في المؤسسة، فالنقص في السيولة يمكن إرجاعه إلى انخفاض في مبيعات نظرا لحالة السوق أو لضعف أداء مصلحة البيع كما يمكن إرجاعه إلى تباطؤ مصلحة التحصيل في تحصيل الديون على الزبائن، كما يمكن أيضا أن تحمل مسؤولية نقص سيولة على مصالح المكلفة بتسديد المصاريف إذ لاحظنا أن المبالغ المسددة أكبر من المبالغ المقدرة و أخير يمكن أن ترجع الأسباب إلى عوامل خارجية كارتفاع الأجور و الأسعار... الخ.

⁶⁷. فركوس محمد ، الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، مرجع السابق ،ص227.

هـ - الرقابة على الموازنات التقديرية الاستثمارات⁶⁸.

ليس الهدف الوحيد في الرقابة على الإضافات الاستثمارية هو تحقيق النفقات و قصرها على ما هو اقتصادي و نافع و ضروري نحسب لكنه يتضمن أيضا السهر على ملفات الجمود و الركود في صيانة و استبدال الأصول الاستثمارية أو الحصول على المزيد منها.

أولا مظاهر الرقابة على هذه الموازنة هو اتخاذ الخطوات اللازمة لبدء في تنفيذ المشروع و تخصيص الأموال اللازمة له و يجب على الإدارة العليا المنشأة أن تحتفظ بحق المسؤولية تنفيذ المشروع أما الإضافات الطفيفة فتعالج عن طريق المخصصات و تحول الإدارة بعض الرؤساء حق القيام بها.

أما الخطوة الثانية لمراقبة النفقات الاستثمارية في تجميع و متابعة سير التنفيذ و المقارنة بين المتصرف و المبالغ المقدرة مقدما ، و عندما يتم اعتماد الإضافات الاستثمارية الكبيرة و يبدأ تنفيذها يجب إعداد بطاقة للنفقات لكل مشروع على حدى و يجب أن تعد البطاقة بطريقة تسمح بحصر و تجميع النفقات حسب نوعها و كذا تسجيل مدى تقدم التنفيذ:

و يجب أن تتضمن تقارير الإضافات الاستثمارية التي ترفع إلى إدارة المشروع أولا بأول البيانات الآتية:

- أ- النفقات :
- 1- قيمة المخصص.
 - 2- ما انفق حتى اليوم .
 - 3- التكلفة المقدرة لانجاز .
 - 4- الباقي من المخصصات .
 - 5- مقدار الزيادة او النقص فيما انفق عندما كان مقدر في المخصص.
- ب- التنفيذ:
- 1- تاريخ بدأ التنفيذ.
 - 2- المدة اللازمة لانجاز المشروع.
 - 3- تاريخ الذي سبق تحديد لانجاز المشروع.

68. خيرة ضيف ،الميزانية التقديرية ،دار النهضة العربية لنشر و التوزيع ،ص 247 و248.

4- التاريخ المقدر لانجاز المشروع.

5- النسبة المؤوية لم تم تنفيذ على اساس التكلفة.

6- النسبة المؤوية لم اتمى تنفيذه على اساس الورقة.

ج- تعليق الإدارة العامة:

1- درجة الجودة العمل

2- الظروف غير المتوقعة.

أما مراقبة الإضافات الاستثمارية الطفيفة فيمكن أن تتم عن طريق جمع البيانات المتعلقة بالمصرفيات الحقيقية.

الخطوة الثالثة : هي مراقبة المصرفيات الاستثمارية تتمثل في متابعة هذه المصرفيات كذلك يجب استجفاء بطاقة التكلفة الخاصة بالمشروع موضع البحث بمجرد الانتهاء من تنفيذ توطئه لمعالجة محاسب و قيده ضمن الأصول.

الخطوة الرابعة : وهي مراجعة نتائج تنفيذ المشروعات المختلفة و تتمثل في إجراء دراسات على المشروعات الهامة التي تم تنفيذها و ذلك من خلال عدد من السنوات اللاحقة لإتمام الوقوف على مدى ما حققته هذه المشروعات من نتائج المنتظرة من المشروع .

المطلب الثاني: تحليل الانحرافات و اتخاذ الاجراءات التصحيحية .

أ- مدخل لحساب الانحرافات :

- مفهوم الانحرافات و تحليلها:⁶⁹

الانحراف هو الفرق بين العملية التقديرية و الفعلية، و هي وسيلة الاكتشاف الأخطاء و تحديد مصدرها.

- مفهوم تحديد الانحرافات:

إن انحراف المبيعات عن تلك المقدره يجب تحليله و تقصي أسبابه بأقصى سرعة ممكنة.

. محاضرة أستاذة بربار.⁶⁹

يجب أن لا يقتصر ذلك على الأرقام الإجمالية لقيمة المبيعات بل أن يتم حساب الانحرافات و تصنيفها حسب رجال البيع و المناطق المنتجات و تحليل الانحرافات على أساس العناصر التفصيلية المكونة لقيمة المبيعات الإجمالية و هي كمية المبيعات و سعر البيع.

كما يجب أن لا يقتصر التحليل على الانحرافات السلبية لأنه يمكن أن يكون الانحراف الايجابي محصلة مجموع انحرافين أحدهما إيجابي كبير و الآخر سلبي صغير و ذلك ضمن العناصر المكونة لقيمة المبيعات.

المبدأ العام في تحليل الانحرافات:

إن مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة و أن هناك عنصران فقط هما المكية و السعر فالتحليل يكون كما يلي:

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية}$$

وتعرف مراقبة الموازنات على أنها عملية مقارنة التحقيقات بتقديرات الموازنات لمركز مسؤولية معين.

وتمر هذه العملية أي عملية مراقبة الموازنات بالمراحل التالية:

- حساب الانحراف ما بين التحقيقات والتقديرات
- تحديد أسباب الانحرافات
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية
- القيام بهذه العملية لكل مركز مسؤولية⁷⁰

ويجب التذكير بأن الهدف من وراء مراقبة الموازنات هو تقييم أداء مسؤولي مختلف مراكز المسؤولية.

وترتكز عملية تقييم الأداء بواسطة الموازنات على حساب الانحراف.

مبادئ الانحرافات⁷¹:

⁽⁷⁰⁾ C. Langlois et Autres, op.cit, P.299.

تقوم عملية حساب الانحرافات على مجموعة من المبادئ هي:

- 1- **المبدأ الأول:** الانحراف هو الفرق بين قيمة حقيقية وقيمة تقديرية.
- 2- **المبدأ الثاني:** الانحراف يحدد بقيمة موجبة أو سالبة (+ أو -) والقيمة لها معنى (ملائم، غير ملائم).
- 3- **المبدأ الثالث:** تقسيم الانحراف يكون لهدف إبعاد أثر انحراف على آخر.

وهناك عدة طرق لحساب الانحراف، وتعتبر الطريقة المتبعة في هذا المبحث من أكثر الطرق شيوعاً، وهي تقوم على حساب عدد كبير من الانحرافات وتحليلها وتفسيرها، وهذه الانحرافات هي:⁷²

- 1- **انحراف الحجم:** يعكس مدى احترام المؤسسة لفرضية مستوى النشاط الإجمالي (هل باعت وأنتجت ما كانت ترغبه؟) أو ما هي آثار ارتفاع أو انخفاض مستوى النشاط على النتيجة.
 - 2- **انحراف المردودية:** ويسمى في بعض الأحيان بانحراف الكمية وهو عبارة عن انحراف كمية الموارد المستهلكة في مختلف الأقسام المنتجة. وتتمثل المسألة هنا في معرفة إذا تم استخدام الموارد حسب الإنتاجية المقدرة في الموازنة، أي تم استهلاك الكمية المعيارية من المواد واليد العاملة المقدرة لمستوى نشاط معين، هل زاد أو انخفض استهلاك المواد لإنتاج وحدة واحدة؟ هل تم احترام التشكيلة والمعايير أم لا؟
 - 3- **انحراف الأسعار:** يقيم الانحراف بالنسبة لمستوى تكلفة اقتناء الموارد هل تم شراء المواد الأولية بسعر مرتفع أو منخفض عما تم تقديره؟ وما هي آثار ذلك على النتيجة؟ أما بالنسبة لليد العاملة فغالبا ما يتم التكلم عن انحراف معدل الأجر عوضاً عن انحراف السعر.
 - 4- **انحراف المزيج:** ويظهر هذا الانحراف في المؤسسة التي تنتج وتبيع عدة منتجات وبأسعار مختلفة، وهو عبارة عن تجزئة لانحراف الحجم حسب نوع المنتج.
- أ- حساب و تحليل انحرافات لموازنة المبيعات:

(71) ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, op.cit, PP.340-341.

72 . يجاوي نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيقية أطروحة دكتوراة، العلوم الاقتصادية، إعداد الموازنات التقديرية التخطيطية، 2007، ص 234.

هناك تستعمل الطرق الرياضية و الإحصائية لتحديد أسباب الانحرافات حيث يجب حسابها بالقيم المطلقة و القيم النسبية لأن انحراف 1 % على مبلغ ضخم يمكن أن تكون آثاره أكبر بكثير من آثار انحراف نسبة 10 % على مبلغ ضئيل⁷³.

الانحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة أي في صالح مؤسسة أو غير ملائمة أي في غير صالحها تنقسم إلى قسمين:

انحرافات ترجع إلى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم فعالية و هي الانحرافات الخاضعة للرقابة.

- انحرافات ترجع إلى عوامل خارجية و هي الانحرافات غير الخاضعة للرقابة، عند تحليل الانحرافات يجب أن يركز الاهتمام على الانحرافات غير العادية أي على تلك العناصر التي يختلف فيها الأداء الفعلي عن الأداء التقديري بدرجة كبيرة سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة و مزولة أسلوب الإدارة بالاستثناء تمكننا من الاستقصاء فقط عن أسباب الانحرافات التي تجاوزت المستوى المقبول، و المسموح به أو المحدد مسبقا. و عدم تحليل جميع انحرافات و ينجم عن هذا الإجراء ربح كبير في وقت المستغرق في تحليل الانحرافات و لاستقصاء عنها و بالتالي لتوفير في التكاليف.

و عند تحديد المستويات المقبولة (المسموح بها) يجب أن نأخذ بعين اعتبار تكلفة الاستقصاء عن أسباب الانحرافات و نقارنها بقيمة المعلومات الناتجة عن الاستقصاء. كما يجب أن نستبعد من دراسة و التحليل الانحرافات العشوائية أو غير الخاضعة للرقابة في المدى القصير⁷⁴.

وحتى نتمكن من مزولة أسلوب الإدارة بالاستثناء على أحسن وجه يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- يجب تحديد المستويات المقبولة بالقيم المطلقة النسبية.
- يجب التعمق في تحليل الانحرافات المهمة لأنه يمكن أن تكون نسبة الانحراف ضئيلة و لكن تخفي من ورائها انحرافات معتبرة لها اتجاه معاكس.

⁷³ محاضرة أستاذة حرملة ، رقابة على المبيعات.

⁷⁴ فركوس محمد، الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، المرجع سابق، ص 42.

- يجب أن تكون الانحرافات التي تتطلب رعاية و اهتمام خاص مبنية بوضوح في مستندات التحليل أو في قوائم الانحرافات.

وإن مبدأ تحليل الانحرافات تتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة و على العموم فإن التحليل في المبيعات يهتم بعنصرين و هي الكمية و السعر، فالتحليل يكون بالشكل الآتي: ⁷⁵

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية.}$$

إذا رمزنا لكل من : الكمية الفعلية بـ : Qr، السعر الفعلي : Pr.

الكمية المعيارية بـ : Qs. السعر المعياري بـ : Ps.

أي:

$$\text{الانحراف الكلي} = (Qr * Pr) - (Qs * Ps)$$

$$\Delta = \Delta r - \Delta s.$$

$$\Delta = (Qr * Pr) - (Qs * Ps)$$

عندما يكون أكبر من الصفر فهو ملائم و عندما يكون أصغر من الصفر فهو غير ملائم.

حيث لا نكتفي بحساب الانحراف كلي لأنه لا يعبر عن وضعية الحقيقية للمؤسسة إذ تلك نلجأ إلى حساب الانحرافات الجزئية و معرفتها على الشكل التالي.

$$\Delta Q = Qr - Qs \Rightarrow Qr = \Delta Q + Qs \dots \dots \dots (1)$$

$$\Delta P = Pr - Ps \Rightarrow Pr = \Delta P + Ps \dots \dots \dots (2)$$

لمعرفة الانحرافات الجزئية يعوض (1) و (2) في الانحراف الكلي:

⁷⁵ . دروس أساتذة حرملة سليمة.

$$\Delta = (Qr \times Pr) - (Qs \times Ps).$$

$$\Delta = (\Delta Q + Qs)(\Delta P + Ps) - QsPs.$$

$$\Delta = (\Delta Q \times \Delta P) + (Qq \times Ps) + (Qs \times \Delta P).$$

$$\Delta = \text{إنحراف سعر} + \text{إنحراف كمية} + \text{إنحراف مختلط}$$

حيث:

انحراف كمية = (الكمية الحقيقية - الكمية معيارية) × سعر المعياري.

انحراف السعر = (السعر الحقيقي - السعر المعياري) × الكمية معيارية.

انحراف مختلط = (كمية حقيقية - كمية معيارية) (سعر حقيقي - سعر معياري).

تحليل الانحرافات على الهوامش:⁷⁶

من المستحسن أن يكون الهدف المحدد لمصلحة البيع هو هدف تحقيق هامش معين عوضاً من أي يكون هو تحقيق رقم أعمال معين و يكون انحراف الكلي في هذه الحالة هو عبارة عن فرق بين الهامش المقدر و الهامش الفعلي.

و يمكن تعريف الهامش للمنتوج على أنه الفرق بين سعر البيع و التكلفة المتغيرة للمنتوج و في حالة مؤسسة تتبع منتوجاً واحداً فإن نتيجة فتأثر بمتغيرين فقط و هما: سعر بيع و كمية مباعة و يتم تحليل على نحو ما سبق.45

الانحراف الكلي = (كمية فعلية - كمية معيارية) × السعر المعياري.

انحراف الكمية = (كمية فعلية - كمية معيارية) × السعر المعياري.

انحراف السعر = (سعر فعلي - سعر معياري) × الكمية فعلية.

⁷⁶ فركوس محمد الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، مرجع سابق، ص 45 و 46

و في حالة مؤسسة تنتج و تباع عدة منتجات هناك متغير إضافي يؤخذ بعين إعتبار و هو المنتج البيعي أي حصة مختلف المنتجات ضمن الحجم الكلي للمبيعات، فكل اختلاف في المنتج البيعي بين ما كان مقدر و ما تحقق سيؤثر على الهامش الإجمالي و يؤدي إلى ظهور انحراف إضافي يدعى انحراف المنتج.

وهناك تظهر الانحرافات على الشكل التالي:

الانحراف الكلي = ه/ت متغير فعلي - ه/ت م التقديري.

الانحرافات حجم المبيعات (كمية) = (كمية فعلية - كمية تقديرية) × هامش مرجح للوحدة المعياري.

إنحراف السعر = (ه/ت م للوحدة فعلي - ه/ت م للوحدة تقديرية) × كمية الفعلية.

3- إنحراف المزيج *** = [(معدل المزيج الفعلي - معدل المزيج التقديري) × (عدد وحدات الفعلية كلية)] × [ه/تق للوحدة - ه/مرجح تقديري للوحدة].

الانحراف على مصاريف البيع و التوزيع:⁷⁷

الانحراف الاجمالي = مصاريف الفعلية - مصاريف مقابلة لنشاط فعلي (المقدرة).

دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح :

1- تحليل التعادل : إن الهدف من التحليل التعادل هو إيجاد الحجم النشاط الأدنى الواجب تحقيقه والتالي

تبدأ عنده الأرباح

تحليل الانحرافة :

التكلفة الثابتة * رقم الاعمال

= عتبة المردودية

هامش التكلفة المتغيرة

هامش التكلفة المتغيرة = رأ - التكلفة المتغيرة .

⁷⁷. محاضرات الأستاذة حرملة سليمة.

$$\frac{\text{التكلفة الثابتة}}{\text{الايراد الحدي للوحدة}} = \text{عدد الوحدات اللازمة}$$

$$\frac{\text{التكلفة الثابتة}}{\text{سعر البيع الوحدة الواحدة - ت م لوحدة الواحدة}} = \text{عدد الوحدات اللازمة}$$

$$360 \times \frac{\text{عتبة المردودية}}{\text{رقم الاعمال}} = \text{تاريخ تحقيق عتبة المردودية}$$

هامش الامان = رأ - عتبة المردودية .

في حالة ما أرادت المؤسسة تحقيق ربح مستهدف فان عليها تحديد حجم المبيعات الذي سوف تحقق لها هذه النتيجة .

$$\frac{\text{التكلفة الثابتة+النتيجة المستهدفة}}{\text{ه/التكلفة المتغيرة}} = \text{حجم المبيعات}$$

2- تحليل المردودية :

الهدف من تحليل المردودية هو البحث في المدى القصير عن النشاطات التي تحقق هامش مرتفعة .
ه/ ت المتغيرة إجمالي = رقم الأعمال - ت المتغيرة.

$$م ه مرجح للمنتوج = \frac{ه/تكلفة م للمنتوج}{مجموع المبيعات الكلية} \times 100$$

نتيجة = هامش ت المتغيرة - ت الثابتة .

$$م ه مرجح للمؤسسة = \frac{ه/تكلفة م للمتغير الكلي}{رقم الاعمال} \times 100$$

$$م ه مرجح للوحدة من التشكيلة = \frac{ه تكلفة م الكلي}{كمية}$$

تحليل الانحراف لموازنة الإنتاج : ⁷⁸

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية - التكلفة التقديرية.

و نحلل هذه الانحرافات إلى انحراف السعر و انحراف الكمية.

- 1- انحراف السعر = (السعر الفعلي - سعر التقليدي) × الكمية الفعلية.
- 2- انحراف كمية = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية) × سعر المعياري.

يمكن تحليل انحراف كمية المواد إلى انحرافين و هما:

انحراف مزيج المواد و انحراف عائد المواد.

أ- **انحراف مزيج المواد:** عندما يصنع بعدة أنواع من المواد و تستعمل بنسب محددة ، فإذا كانت الكميات المعيارية تختلف عن الفعلية فنلاحظ أن هناك انحراف في كمية المواد، ولكن إذا كان جزء في انحراف الكمية راجع إلى الاختلال في نسب مزيج المواد، فهذا الجزء يعتبر انحراف مزيج المواد. و يحسب هذا الانحراف كما يلي:

⁷⁸ . فركوس محمد ، الموازنات التقديرية، أداة فعالة لتسيير، مرجع سابق، ص105، ص106، ص107.

انحراف مزيج المواد: (نسبة المزيج تقديري - نسبة المزيج الفعلي) × كمية الفعلية × (متوسط السعر تقديري - السعر التقديري).

ب- انحراف العائد : في معظم العمليات التصنيع و التحويل نترقب أن يحدث تلف عادي في المواد، و لهذا فغالبا ما نحدد معيار للعائد العادي المرتقب. و يحسب هذا الانحراف كما يلي:

انحراف العائد: (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية من المواد الإنتاج الفعلي) × متوسط سعر التقديري.

و منه انحراف الكمية= انحراف المزيج المواد + انحراف العائد.

4- الموازنة التقديرية للعمل المباشر⁷⁹

1- تحديد عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل: تحسب هذه الساعات على أساس عدد أيام الحضور مضروب في (عدد ساعات اليومية - الوقت أو عدد ساعات غير منتجة في اليوم).

2- وقت المتاح: يتطلب على المؤسسة في هذه الحالة تحديد حجم الساعات المنتجة للعمل المباشر و يستخرج هذا الحجم كما يلي:

- تحديد عدد العمال الذين لهم علاقة مباشرة بالإنتاج.
- تحديد عدد أيام الحضور لكل عامل له علاقة مباشرة بالإنتاج.

5- تحليل انحراف المصاريف ثابتة:

الانحراف الإجمالي = المصاريف الثابتة فعلية - المصاريف ثابتة مستوعبة.

مصاريف ثابتة مستوعبة = معامل التحميل ÷ حجم الإنتاج الفعلي.

معامل التحميل = مجموع المصاريف ÷ حجم الإنتاج التقديري.

و يحلل هذا الانحراف إلى:

انحراف الخطة = المصاريف ثابتة فعلية - المصاريف الثابتة المقدر.

انحراف الطاقة = مصارف ثابتة التقديرية - المصاريف الثابتة المستوعبة.

2- تحليل انحراف الأجور مباشرة (انحراف يد العاملة):⁸⁰

⁷⁹ خيرت ضيف ، الميزانية التقديرية ، مرجع سابق ، ص 132

يتم استخدام نفس التحليل و ذلك لأغراض الرقابة على تسيير الأجر و هناك مدخلين لهذا التحليل و هما تحليل الثنائي و التحليل الثلاثي.

2-1- التحليل الثنائي للأجور:

يتضمن التحليل الثنائي للأجور شقين و هما:

* انحراف معدل الأجور:

انحراف معدل الأجور = (المعدل الفعلي × الزمن الفعلي) / (الزمن المعياري × الزمن الفعلي).

* إنحراف الزمن:

انحراف الكفاءة = (الزمن الفعلي × معدل المعياري) - (الزمن المعياري × المعدل المعياري).

2- تحليل الثلاثي للأجور:

حيث تحدد المتغيرات التي تأثر في انحرافات الأجور كالتالي: الزمن، الأجر، و درجة استخدام الطاقة.

* انحراف معدل الأجور:

معدل الأجور = (المعدل الفعلي × معدل الاستخدام الفعلي للطاقة الإنتاجية × الزمن الفعلي) - (المعدل المعياري × معدل الاستخدام الفعلي للطاقة إنتاجية × الزمن الفعلي).

1- انحراف السعر:

2- انحراف الكفاءة = (السعر المعياري × معدل الاستخدام الفعلي للطاقة الإنتاجية × المعدل

المعياري) - (السعر الفعلي × معدل الاستخدام الفعلي للطاقة الإنتاجية × المعدل المعياري).

- اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

⁸⁰. بومسجلة بدرة، مرجع سابق، ص 108 و 109 و 110

لا تكتمل عملية الرقابة إلا من خلال تصحيح الانحرافات وعودة الأحرار إلى مجراها الطبيعي من خلال إعادة تصحيح طريقة أداء العمل أو تشجيع الموظفين على العمل بشكل أدق و بذلك فإن مرحلة تصحيح الانحرافات تمثل الهدف الأساسي من عملية الرقابة، حيث أن الرقابة عرفت بأنها عملية قياس الأداء الفعلي و مقارنته بالأداء المخطط و تحديد الانحرافات بينهما و اتخاذ بينهما و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب⁸¹.

في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود انحراف و اتخاذ القرارات لمعالجة هذه الانحرافات و منع تكرارها مستقبلا و هو ما يتطلب:

مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولية المباشرة عنها سواء كان ذلك من خلال المطالبة بتقديم تفسيرات خطية عن هذه الانحرافات، أو الإجماع بهم و مناقشة هذه الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية.

اتخاذ القرارات بخصوص الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة هذه الانحرافات و تحديد طرق و الوسائل التي يتم من خلالها معالجة و تصحيح الأوضاع غير إيجابية و تفادي تكرارها مستقبلا.

متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية من خلال :

- اجراء دراسات و أبحاث لتحسين وضعية المؤسسة.
- التأكد من مدى واقعية الأهداف المخططة مسبقا و مدى قابليتها لتحقيق و قدرة المؤسسة على بلوغها.
- تعديل الأهداف المخططة و إعادة برمجة الموازنات التخطيطية وفقها.
- نقل الأساليب و التقنيات التي ساهمت في تحقيق نتائج إيجابية في قسم معين إلى أقسام الأخرى في المؤسسة.
- تحفيز المسؤولية و الرفع من أدائهم.⁸²

المطلب الثالث: دور الموازنة التقديرية في تحقيق الرقابة و تقييم الأداء

⁸¹ محمد موسى محمد نجار، العوامل المؤثرة على الكفاءة استخدام الموازنات التقديرية، رسالة ماجستير 2006، ص81 و82
⁸² محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي: المدخل الحديث في اعداد و استخدام الموازنات، دار الجامعة مصر 2006، ص288

المؤسسة في حاجة دائمة إلى الرقابة خاصة عند تنوع وتعدد مستوياتها الادارية، وهذا ما يجعل من الصعب قيام شخص واحد بمزاولة كل الأنشطة وأداء كل العمليات التي تتطلبها مزاولة العمليات الانتاجية في المؤسسة⁸³.

و الرقابة هي المجموعة من الأعمال و الاجراءات التي تتبعها المؤسسة للتأكد من صحة الأداء و تنفيذ الأنشطة المختلفة من قبل المسؤولين وفقا للخطط و البرامج المحددة مسبقا بشكل يضمن تحقيق أهداف المؤسسة بأعلى كفاءة ممكنة، ومن ثم تحديد الانحراف عن الخطط المسطرة من أجل اتخاذ الاجراءات التصحيحية مما يمنع حدوثها في المستقبل.

ولكي تحقق المؤسسة عملية رقابة مثلى يجب اتباع الخطوات التالية⁸⁴:

- 1- وضع معايير الأداء لكي تستطيع المؤسسة أداء الرقابة الفعالة على سير الإنتاج و لابد من وضع معايير مناسبة لمستوى الأداء المطلوب و الذي يسمح بتحقيق أهداف المؤسسة.
- 2- قياس مستوى الأداء الفعلي: حيث يمكن مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط، وهو ما يسمح للمؤسسة بتحديد دقيق لمدى الانحراف إن وجد، لتقوم بتصحيحه و معالجته.
- 3- تصحيح الانحرافات: قبل القيام بتصحيح الانحرافات الناتجة عن تقييم الأداء الفعلي بالأداء المخطط لابد من اجراء تحليل شامل ودقيق لأسباب وجود هذه الانحرافات وتحديد لها.

يتضح لنا أن الموازنة تؤدي دور كبير ومهم في الرقابة و تقييم الأداء من خلال كونها تمثل معايير الأداء المحددة مسبقا والتي يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي ليتم استخراج الانحرافات وتحديد أسبابها وطرق تجنبها مستقبلا.

➤ المبحث الثالث: الفجوة في نظام الموازنات التقديرية.

:وائل محمد ابراهيم خلف، واقع اعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية، مذكرة لنيل ماجستير، الجامعة الاسلامية، فلسطين⁸³
2007، ص 30
: وائل محمد ابراهيم خلف، مرجع سبق ذكره، ص 31⁸⁴

✓ المطلب الأول: حدود الموازنات التقديرية التقليدية.85

تستخدم الموازنات التقديرية عادة لبيانات الفعلية من السنة السابقة بالإضافة إلى تحليل التباين للتعرف على أية نقاط ضعف في التخطيط السابق أو أية نواح لم يكن أداء الشركة فيها متوافقا مع الموازنة. وتوفر هذه البيانات إلى جانب المعرفة و الخبرة الإدارية الأساس الذي يمكن بناءا عليه إعداد موازنة للفترة التالية.

يتم بعد ذلك إعداد الموازنة للفترة التالية باستخدام مزيج مؤلف من ثلاث مكونات رئيسية.

- البيانات التاريخية.
 - المعلومات المكتسبة حول الأحداث المستقبلية.
 - الافتراضات المتصلة بقضايا مجهولة سوف تؤثر على العمليات أو الأداء .
- و بعكس شكل الموازنة التقديرية التقليدية في العادة تشكل القوائم المالية الأساسية، و هو الأمر الذي يسمح بإجراء مقارنة بسيطة بين الأداء المالى الفعلي و الموازنة، و يقترح الفعل السادس شكلا للقوائم المالية الرئيسية المناسبة للمشروعات الصغيرة إلى متوسطة الحجم، و تصبح هذه القوائم المالية (أي قائمة الأرباح و الخسائر و الميزانية العمومية) بعد ذلك الإطار الذي يتم على أساسه إثبات معلومات الموازنة.
- تغطي الموازنة التقليدية الشركة بأكملها بأكبر قدر ممكن من التفاصيل إذ إن كل مجال مسؤولية سوف يؤثر على أدائها المالى الكلي.

✓ المطلب الثاني: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

85. بيليندا استيفان، ترجمة علا أحمد إصلاح، أساسيات المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، سنة النشر 2008، دار النشر مجموعة النيل العربية، ص105.

لقد كانت مقولة "الموازنة التقليدية لا تساند التميز" الدافع الرئيسي الذي حد بكل من **James A. Brimson** و **Atos**. للبحث عن نوع جديد من الموازنات التقديرية، يمكن من خلالها التحكم في العملية بدلا من المحاولة التحكم في النتيجة من خلال القوائم المالية، و من تم تحسين كل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية على أساس متواصل ، و قد استند **Brimson et Atos** في تبرير موقفهم هذا إلى ضرورة أن تبرز عملية الموازنة خفض التكاليف ، إلغاء الأنشطة و المهام المهدرة للموارد و هذا ما لا تبرزه الموازنة التقليدية، فهي لا توضح ما تفعله الوحدة الاقتصادية ، بل ينظر المديرون عند إعدادها إلى الموازنة العام الماضي إذ يعتبرونها موازنة الأساس و يزيدون المبالغ الفعلية المنفقة في العام الماضي على أساس الزيادة هي إيرادات موازنة العام المقبل أو على أساس التضخم أو على أي أساس آخر، هذه الزيادة قد تكون غير مبررة و بالتالي تكون قد بنيت على أسا تخطيطية غير كافية، و دون فهم لمضامينها، و هذا ما يؤثر سلبيا على استخدام الموازنات التقديرية التقليدية كأداة تخطيط و الرقابة⁸⁶

غالبا ما يتم تطبيق هذه الطريقة في المشروعات الصغيرة إلى متوسطة الحجم لسهولة فهمها و تطبيقها نسبيا. فعلا عن أنها تربط القرارات الإستراتيجية بخطة لعمليات الشركة و حيث أنها تركز على أنشطة الأساسية للشركة فإن الموازنة المعتمدة على الأنشطة من المتوقع أن تحدد و تستبعد أية أنشطة لا تضيف قيمة.⁸⁷

و يمكن تعريف الموازنة القائمة على الأنشطة بأنها عملية تخطيطا و التحكم في الأنشطة المتوقعة من وحدة اقتصادية، الاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعني بحمل (المعدل) العمل المتنبأ به و الأهداف الإستراتيجية المنفق عليها.

86. محمد موسى نجار أشرف داعلى عبد الله شاهين ، رسالة إستكمال على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، 2006م ، ص 29-30.

87. بيليندا ستيفان ، ترجمة علا أحمد صالح، أساسيات المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ذكره ص 109.

وبالتالي فإن الموازنة القائمة على الأنشطة تعني بنوع العمل المطلوب أدائه وكمية هذا العمل وبالتالي تكلفته. و من ذلك يمكن أن نستنتج أن الموازنة القائمة على الأنشطة تتميز بما يلي:

- تركز الموازنة القائمة على الأنشطة على التحكم في العملية، حيث يمكن من خلال العملية أن تتحسن النتائج، وبالتالي فإن هذه الموازنة تميل إلى التركيز على النتائج و ليس على الأسباب.
- تسعى الموازنة القائمة على الأنشطة إلى القضاء على السبب الأساسي للمشكلة، من خلال التحكم في الأنشطة و ذلك بعمل على خفض التكلفة.
- يركز الموازنة القائمة على الأنشطة على ماهية العمل المطلوب أدائه و كيف يؤدي العمل ، و كمية العمل المؤدي ، و على ذلك تكون الموارد المطلوبة هي فقط نتيجة للأنشطة المطلوب أدائها.
- تستخدم الموازنة القائمة على الأنشطة لغة مشتركة و هي لغة يفهمها الجميع على عكس الموازنة التقليدية التي تستخدم مصطلحات غير معروفة إلا للمختصين وحدهم و تتطلب هذه الموازنة نظام تكاليف متطور و معمول به في الجامعات.

الدافع إلى الاهتمام بالموازنة على أساس الأنشطة:

هناك مشكلتين تسببهما الموازنة النقدية:

- لا تؤدي إلى اتخاذ قرارات مالية سلمية بسبب عدم تحديد التكاليف بشكل محدد و مناسب.

- عدم القدرة على تحديد المشاريع و الخدمات التي تشملها التكلفة.

أما نظم الموازنة على أساس أنشطة يعمل على حساب التكلفة الحقيقية بشكل محدد بحيث

تتفق مع التوقعات الزبائن و تطابقها مع الموارد.⁸⁸

خطوات الطريقة بالموازنة على أساس الأنشطة: 89

- تدريب العاملين و تعريفهم بأسلوب الجديد.

- تحليل إستراتيجيات.

- التنبؤ بتكلفة النشاط.

مزايا و عيوب الموازنات على أساس الأنشطة :

- أن الموازنة على أساس الأنشطة ABB تحاول تجاوز الانفصال بين الإستراتيجية

المؤسسة و الموازنة الذي تعاني منه الموازنة التقليدية.

- إن الموازنات على أساس الأنشطة ABB تعطي للمسيرين الأدوات التي

يحتاجونها لاتخاذ القرارات ووفقا لهذا الأسلوب يتم استغراق أكبر وقت في عملية

لتحسين بدلا من ملء الوثائق كما يحدث في حالة الموازنة التقليدية.

- إن مهام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يساهم في توفير معطيات ذات

طبيعة غير مالية.

إلا أن عملية تطبيق هذا ABB وبالرغم من أهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة

النظام تواجه مجموعة من الصعوبات.

⁸⁸ محمد عبدالله محمود ابورحمة، ص 75

⁸⁹ بومسجة بدره، مرجع سابق، ص 142

- مشكلة تحديد المعايير (التقديرات) مطروحة عند إعداد الموازنة على أساس الأنشطة.

- لا يمكن اعتبار النشاط الوحدة الأساسية و الوحيدة و أكثر ملائمة .⁹⁰

✓ المطلب الثالث: الموازنة الصفرية (ZBB) ⁹¹.

سنة 1960 ظهرت أول إنتقادات للموازنات التقديرية في أمريكا حيث تم في بعض المؤسسات الأمريكية إنشاء الموازنات على أساس الصفر

يقتضي هذا الأسلوب بمراجعة و تقييم جميع أوجه الاتفاق ابتداء من الصفر ، وهي لا تفترض أن البرامج الحالية يجب أن تستمر لكن من المحتمل أن تتخفف أو تلغى إذا ثبت عدم كفاءة أو جدوى الاستمرار فيها، و هذا يتطلب مناقشة و تبرير جميع نفقات المدرجة من الأقسام و الوحدات الإدارية العاملة في الوحدة الاقتصادية في كل مرة يتم فيها إعداد الموازنة ، و كما لو كان بند النفقة يطرح لأول مرة و عند تطبيق هذا النوع من الموازنات في الجامعة، فإنه يطالب من كل قسم أو كلية في الجامعة تحديد الواجبات و المهام التي سينفذها خلال الفترة القادمة و كذلك نفقات كل نشاط من الأنشطة المتوقع القيام بها من قبل ذلك القسم أو الوحدة الإدارية ، مع ترتيب تلك الأنشطة حسب درجة أهميتها في تحقيق الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية، ثم تقوم لجنة الموازنة بدراسة هذه الأنشطة و تكاليف و تخصيص الأموال المتاحة بناء على درجة أهمية كل نشاط.

⁹⁰ محمد عبدالله محمود ابورحمة، مرجع سابق ص 148.

⁹¹ محمد موسى نجار: رسالة لاستكمال ماجستير، 2006، ص 32-33.

و تعرف الموازنة الصفرية على أنها منهج يتبع منذ إعادة الموازنة ، و هو يقوم على افتراض حدوث أنشطة في المؤسسة للمرة الأولى و يتم التعامل مع جميع الأرقام المسجلة في الموازنة باستخدام تحليل التكلفة و العائد، لذا يجب التبرير كل النفقات التي يسمح بإدراجها ضمن الموازنة و يتم تخصيص المراد في الموازنة بناءا ربحية أنشطتها المحتملة..

و مما سبق يتضح أن الموازنة التقديرية خضعت لعدة مراحل من التطور أثرت هذه المرحلة على مضمونها و شكلها بحيث كان لكل مرحلة مقوماتها و خصائصها ما يؤدي إلى اختلاف الموازنة في محتواها طبقا للمتغيرات و الأهداف المنشودة منها و على الرغم من اختلاف أنواعها فإنها تعتبر محصلة خطط فرعية تغطي مختلف أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية و تهدف إلى تحقيق الأهداف المستقبلية في ضوء الإمكانيات المتاحة و المتوقعة للوحدة.

و في رأي باحث أن استخدام للموازنة الصفرية يعمل على ضغط عملية الإنفاق و الرقابة عليها و عدم السماح بالموافقة على أي اتفاق لا يتم تبريره ، ما يجعل من هذه الموازنة أداة تخطيط ورقابة حيث يقوم كل مدير أو مسؤول وفقا لهذا الأسلوب بإعادة النظر في أنشطة إدارته ابتداءا من نقطة الصفر ، كما لو كانت هذه الأنشطة تنفذ لأول مرة و تحديد مدى جدوى كل نشاط و تكلفته.

و في أفضل حالة يمكن استخدام هذه الموازنة هي عندما ينظر للشركة على أنها تعمل بشكل عديم للكفاءة و أنها تستفيد من إعادة تركيز اهتمام الإدارة على أساسيات الشركة⁹².

خلاصة:

⁹² بيليندا استيفان. ترجمة علا أحمد إصلاح ، أساسيات المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ذكره، ص109.

على أساس ما سبق يمكن استخلاص أن إعداد الموازنة التقديرية أصبحت واقعا لا يمكن تجاوزه و حتمية تتطلب الدراسة من أجل تقييمها، فهي تعد من التقنيات الأكثر استعمالا في مجال التسيير الفعال للمؤسسات، وذلك لما تقدمه من خدمات: التخطيط و التنسيق و الرقابة لأنه تبين ماهو مخطط و ما تم تنفيذه فعلا، فهي بذلك تعتبر أداة رقابة على أنشطة المؤسسة و تقييم الأدائها المالي من خلال الخطة الموضوعية مسبقا بحيث تحقق الرقابة من متابعة ماهو منجز فعلا مع ماهو مخطط من خلال تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها و محاولة تصحيحها.

الفصل الثالث

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد:

بعد القيام بالدراسة النظرية للموضوع و التي تضمنت فصلين فيهما الموازنة التقديرية للمؤسسة و كيفية القياس و تقييم الأداء و أهميتهما سنتناول في هذا الفصل دراسة التطبيقية لمؤسستين الاسمنت و الملبنة حليب و مشتقاته لولاية سعيدة بحيث سيتم إسقاط الجانب النظري على التطبيقي خلال تتبع عملية إعداد الموازنات التقديرية الخاصة بالمؤسستين .

لذا سنحاول من خلال هذا الفصل دراسة و تحليل الانحرافات الموازنات التي تقوم بإعدادها و تحديد أثرها على أداء كل مؤسسة و ذلك من خلال:

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسستين (اسمنت و الملبنة).

المبحث الثاني: حساب الانحرافات لموازنة المبيعات و تحليلها و حساب المؤشرات لأداء المالي لمؤسسة الاسمنت

المبحث الثالث: تحليل انحرافات موازنتي الإنتاج و المبيعات لمؤسسة الملبنة جبيلي .

➤ **المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسستين (الاسمنت والملبنة).**

✓ **المطلب الأول : نبذة تاريخية عن مؤسسة الاسمنت**

تم تجسيد مشروع بناء مصنع الاسمنت من قبل الشركة الوطنية لمواد البناء SNMC وذلك سنة 1974 في دائرة الحساسنة بسعيدة، وفي سنة 1975 ، و بعد دراسة كلفة المشروع حوالي 652 مليار دينار وقعت شركة SNMC عقود دولية مع شركات أجنبية من أجل الشروع في عملية البناء وتمثلت هذه الشركات الأجنبية في :

- ❖ الشركة اليابانية Kawasaki المتخصصة في مجال بناء مشروع المصنع و متابعة الأعمال
- ❖ الشركة الايطالية ACEC المتخصصة في انجاز المعدات الكهربائية
- ❖ وفي سنة 1979 بدأ الإنتاج، وفي سنة 1991 ، بعد الانتهاء من بناء المصنع، انقسم مركب الاسمنت و الجير بسعيدة إلى وحدتين
 - وحدة الجير
 - وحدة الاسمنت

بعد التفرع استقرت كل واحدة منهما بقانون خاص و ذلك في 28 ديسمبر 1997 مع تحديد رأس المال الشركة و أصبحت شركة المساهمة برأسمال يقدر ب105.000.000.00 دج و هي تابعة لمجمع ERCO GIC سيرها مدير عام وهو رئيس مجلس إداري مؤخرا تم ضم جميع شركات الاسمنت و مشتقاته بالجزائر تحت وصاية المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر G.I.C.A ابتداء من الفاتح يناير .

✓ **المطلب الثاني: الموقع الجغرافي والهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت 2010**

1-الموقع الجغرافي لشركة الإسمنت:

تقع شركة الاسمنت SCIS بولاية سعيدة بدائرة الحساسنة بلدية الحساسنة تبعد عنها حوالي 3 كلم أي 20 كلم عن ولاية سعيدة فهي بدورها تملك منطقتين للاستغلال واحدة للكلس تقع على بعد 1500 م عن الشركة والأخرى للطين تبعد 27 كلم جنوب الشركة. حيث تقدر المساحة الكلية حوالي 23 هكتار مقسمة كالتالي :

❖ 8هكتار مبنية

❖ 11 هكتار للاستغلال (للتفريغ

❖ 4هكتار مساحة خضراء

1-1 حجر رملي:

❖ يوجد الحجر الرملي في طبقات في الرواسب الطينية على بعد 25 كم من المصنع « عين الحجار » ، وتقدر الاحتياطات بنحو 2.4 مليون طن.

1-2 خام الحديد:

❖ انها تأتي من منجم ROUINA للحديد (AIN-DEFLA) على بعد 300 كم من الوحدة.

1-3 الماء:

❖ يتم تغذية مصنع الأسمنت من بئر تابعة للشركة وتقع بالقرب من محجر الحجر الجيري يبلغ الاستهلاك السنوي حوالي 180.000 م³

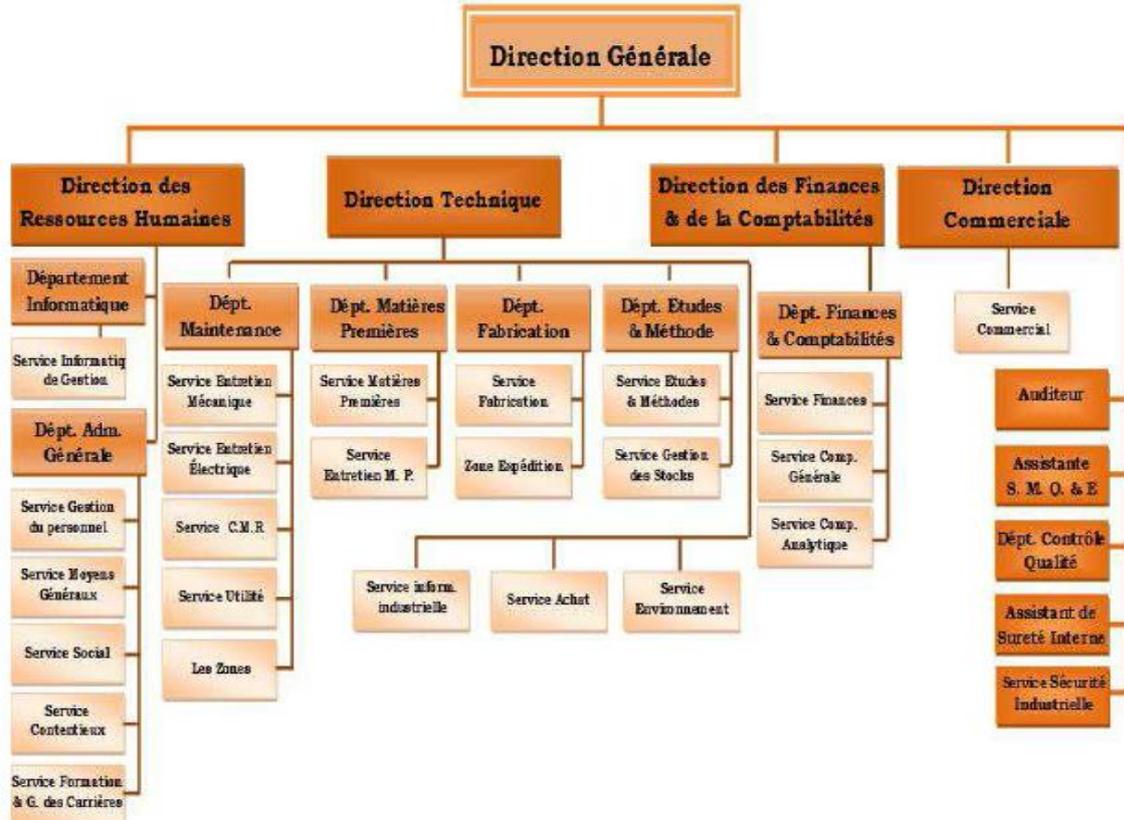
1-4 الكهرباء:

❖ خطان من 60 كيل وف ولط يغذيان مصنع الأسمنت:

1-5 الغاز الطبيعي:

❖ يتم تزويد محطة الأسمنت بالغاز الطبيعي من 5-10 أبار عن طريق محطة استرخاء لا تبعد كثيراً عن المصنع

الشكل: (1-3) الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت



2-1 شرح الهيكل التنظيمي:

تتكون مؤسسة الاسمنت من مديرية عامة وتتفرع إلى أربع مديريات و خمسة مكاتب عامة.

تتمثل المكاتب العامة في:

- مكتب المدقق
- مكتب المستمع
- مكتب المساعد
- قسم مراقبة الجودة
- مكتب مساعد الضمان الداخلي
- مكتب خدمة الأمن الصناعي

أما المديريات العامة فهي أربعة مديريات تنقسم إلى أقسام وكل قسم يتفرع إلى مكاتب فرعية:

1- مديرية التجارة

(1) قسم الخدمات التجارية

2 - مديرية المالية والمحاسبة

(2) قسم المالية والمحاسبة : ويتفرع إلى المكاتب التالية:

- خدمات مالية
- خدمة المحاسبة العامة
- خدمة المحاسبة التحليلية

3 - مديرية التقنية : تتكون من أربع أقسام:

❖ قسم دراسة الأسلوب:

- خدمة دراسة الأسلوب
- خدمات تسيير المخزون

❖ قسم التصنيع:

- خدمات التصنيع
- منطقة الشحن

❖ قسم المواد الأولية :

- خدمة المواد الأولية
- خدمة صيانة المواد الأولية

❖ قسم الصيانة:

- خدمة الصيانة الميكانيكية
- خدمة الصيانة الكهربائية
- خدمة الإسمنت

-فائدة الخدمة

-المناطق

4- مدير الموارد البشرية : تتكون من قسمين:

❖ قسم تكنولوجيا المعلومات:

خدمة إدارة تكنولوجيا المعلومات

❖ قسم الإدارة العامة:

خدمة إدارة شؤون الموظفين

وسائل العامة للخدمة

الخدمة الاجتماعية

خدمة التقاضي (مكتب التقاضي)

خدمة التدريب المهني

وبهذا نكون قد تطرقنا إلى أهم المديرات العامة والأقسام التي تمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت.

✓ **المطلب الثالث: نبذة تاريخية عن مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته.**

1. التعريف بمؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته :

أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 و هي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري و صناعي تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية، نلاحظ أن الديوان للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة و قد تم تقسيم هذا الديوان حسب النواحي التالية :

- الناحية الشرقية ORELAIT .
- الناحية الوسطى OROLAC .
- الناحية الغربية OROLAIT .

1- التعريف ب OROLAIT :

يعتبر الديوان الجهوي الغربي للحليب و مشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية، و هي مختصة في إنتاج الحليب و مشتقاته عن طريق وحداتها المنتشرة عبر الجهة الغربية من الوطن ، مقرها الرئيسي في مدينة وهران .

تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم و بطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا ، و هذا تحت اسم مركب حليب وهران (CLO) .

عرفت المؤسسة عدة تغييرات ، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران ، و في عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته و الذي هو مؤسسة إنتاجية و تجارية .

أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب و مشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، و هذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب و مشتقاته.

و بعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماى 1990، و تحررت من ناحية التسيير و التمويل و إقامة المشاريع الاستثمارية و اختيار الموردين و أصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل

أسهم تنتمي لقطاع التغذية ، و مزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري و يحتوي على الوحدات التالية :

- وحدة الإنتاج بوهران .
- وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس .
- وحدة الإنتاج بمستغانم .
- وحدة الإنتاج بسعيدة .
- وحدة الإنتاج بمعسكر .
- وحدة الإنتاج بتيارت .
- وحدة الإنتاج ببشار .
- وحدة الإنتاج بتلمسان .
-

2- لمحة تاريخية عن الوحدة :

وحدة سعيدة * المنبع* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 و دخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدرة إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن .

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997 ،من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب و هي وحدة مستقلة رأس مالها يقدر ب 1000000 دج و يتمثل إنتاجها في الحليب و مشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران ، مشرية ، عين الصفراء، فرنده ، البيض، سيق ، المحمدية .

تتقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات :

1-المخزن الخاص بالمواد الأولية و مواد التغليف .

2- الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام :

أ - ورشة إعادة التركيب .

ب - ورشة التعقيم أو البسترة .

ت - ورشة التكييف أو التعليب .

ث - قسم التنظيف .

ج - غرفة التبريد .

3- البنية الإدارية :

تشغل الوحدة 2*8سا يوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 86 عاملا موزعين حسب

المصالح و ذلك كتوزيع أولي كما يلي :

- المديرية و الإدارة العامة و المراقبة و التسيير: 5 عمال .

- المحاسبة و المالية: 5 عمال .

- الإنتاج: 23 عامل.

- الصيانة: 7 عمال.

- التموين: 3 عمال .

- البيع: 17 عامل .
- مصلحة الاستقبال: هذه المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من عند الفلاحين ،العدد : 3 عمال
- المخبر: 2 عمال .
- الأمن: 11 عامل .

كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال الوحدة و ذلك يتم كما يلي :

- منفذين: 49 عامل .
- السيطرة: 18 عامل .
- الإطارات : 9 عمال .
- الإطارات العليا : 10 عمال .

تنتج الوحدة حوالي 25000 لتر يوميا توزع كلها و هي مقسمة كالتالي

- * 13000 لتر حليب معقم .
- * 8000 لتر حليب بقر .
- * 4000 لتر لبن .

يتم إنتاج الحليب على نوعين ، الكيس و العلبه ، و كذلك بالنسبة للبن . كما أنه تم البدء

في إنتاج الزبدة

* السمن* . ومستقبلا تحضر المؤسسة مشروع إنتاج الجبن لكن هذا المشروع تعترضه بعض

العراقيل الإدارية

رغم وصول التجهيزات الخاصة بالإنتاج و توفر الإمكانيات و الأرضية اللازمة لذلك .

ملاحظة :

العمل في الورشات يتم على شكل نظام أفواج و يوجد فوجين كل فوج متكون من 17

عامل مقسم إلى :

2 تقنيين و 15 منفذا و يكون العمل لمدة 8سا يوميا لكل فوج .

4- الهيكل التنظيمي للوحدة :

بالنسبة للهيكل التنظيمي للمؤسسة فهو يضم عدة مصالح تابعة لهذه الأخيرة لا يمكن الاستغناء عنها و هي مرتبة حسب الشرح التابع لها .

شرح الهيكل التنظيمي للوحدة :

و يتكون هذا الهيكل من 6 مديريات أو مصالح رئيسية تابعة لها مصالح ثانوية :

1- المديرية التقنية : و تضم هذه 4 مصالح ثانوية :

أ - مصلحة الإنتاج :

و هذه المصلحة بدورها تضم ورشتين : ورشة التحضير، ورشة التعقيم .

*** ورشة التحضير :**

و يتم في هذه المرحلة تخطيط المادة الأولية * مسحوق الحليب * مع إضافة الماء و بعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب , هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول الاسكندنافية بالتحديد من النرويج .

*** ورشة التعقيم :**

هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حتى يكون صالحا للاستهلاك البشري.

إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما ، الغرفة الأولى مخصصة لخزن مشتقات الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة و هي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة ، أما الغرفة الثانية فدرجة البرودة

فيها متوسطة و يتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا كالجبن مثلا، و تفكر المؤسسة في زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة من العمل لضمان الإنتاج على مدار الساعة .

ب - مصلحة الصيانة :

- تقوم هذه المصلحة بصيانة وإصلاح آلات و تجهيزات مستعملة في الإنتاج ، و لها علاقة أيضا مع مصلحة التموين و التوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على :
- ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج .
 - ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة و المشاركة في الإنتاج .
 - تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا .
 - إعداد وتنسيق و مراقبة الصيانة السنوية للوحدة .
- و تظم مكتبا للدراسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك .

ج - المخبر : يقوم باستقبال حليب المربين و إجراء تحليلات للتأكد من مدى مطابقتها للمعايير المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة و هذا عن طريق تحاليل فيزيوكيميائية ثم تحاليل بكتريولوجية للتأكد من خلوه من أي أمراض و يقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى .

د - مصلحة تجميع و استقبال الحليب :

1- دورها استقبال حليب المربين و تسييرهم إداريا حيث تعادل مساهمة المربين بالحليب الطبيعي من الإنتاج الكلي و يتم تسييرهم و تنظيمهم بالتعاون مع المخبر .

2 - مديرية المحاسبة و المالية : تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية :

أ - مصلحة المحاسبة العامة :

والتي تعني بضبط العمليات و الحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف

عليها ، و بناءا على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات و التطهير و من أهم مهامها :

- مراقبة و متابعة الصندوق و توجيه المداخل إلى البنك .
- مراقبة خزينة المؤسسة .
- تبرير نفقات و مداخل المؤسسة .
- إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية ، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التسيير داخل المؤسسة .
- القيام بعملية الجرد ، الترحيل إلى دفتر الأستاذ و تسجيل العمليات يوميا .

ب - المحاسبة التحليلية :

و التي تم الشروع في تطبيقها نظرا للنقائص الناتجة عن المحاسبة العامة ، فبواسطة

المحاسبة التحليلية يتم تصنيف التكاليف و تحليلها ، و حساب التكلفة النهائية بدقة .

3 - الإدارة العامة :

وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين و تنقسم إلى المصالح الآتية :

أ - تسيير المستخدمين :

تهتم هذه المصلحة بشؤون المستخدمين و التأكد من صلاحية العاملين و تأهيلهم من كونهم في الأماكن المناسبة و من كون شروط عملهم الحسنة و مشجعة على بذل الجهد و تكريس الطاقات من أجل العمل كما أنها تسهر على ضمان حقوق و واجبات العامل في إطار ما يعرف بعلاقات العمل .

ب - مصلحة التكوين :

دورها يتمثل في إطارات المؤسسة أو إطارات أخرى غير تابعة للمؤسسة *
التكوين المهني ، المتربصين ... الخ * .

ج - المصلحة الاجتماعية :

تسهر هذه الأخيرة على حل كل مشاكل العمال الاجتماعية و المهنية ، و تشرف على تلبية متطلبات العمل في ظروف أفضل ، كما تقوم بالتأمين على كافة العمال داخل الوحدة

4 - مديرية البيع :

تنقسم هذه المديرية إلى المصالح الآتية :

أ - مصلحة تسيير المبيعات : و يتلخص دورها في الاستقبال و البيع و تسيير هذه العمليات إداريا .

ب - مصلحة البيع : تهتم ببيع منتج الحليب و مشتقاته و تسيير موزعي الحليب سواء داخل الولاية أو خارجها

ت - مصلحة الفوترة : يتلخص دورها في إعداد الفواتير لكل المبيعات سواء تعلق الأمر بالحليب أو مشتقاته .

د - مصلحة النزاعات القضائية : تهتم نكل النزاعات القضائية التي تخص الوحدة سواء تعلق الأمر بالموزعين أو العمال ، فأحيانا يخل أحد الموزعين بالعقد الذي يربطه بالوحدة فهنا يأتي دور هذه المصلحة في متابعته قضائيا .

و - مصلحة النقل :

المهمة الأساسية لهذه المصلحة تتمثل في توفير وسائل النقل سواء نقل المواد الأولية أو المنتجات أو قطع الغيار .

5 - مديرية التموين :

تقوم بتموين الوحدة بكل مستلزمات الإنتاج من غبرة ، الحليب ، مادة دسمة ، مواد التغليف ... الخ .

إذ تحصل على المادة الأولية الغبرة عن طريق المؤسسة الأم و هذا عبر مؤسسة أنشئت لغرض تموين الوحدات بالمواد الأولية ، حيث ترسل الوحدة الكمية المطلوبة و تقوم تلك المؤسسة بشرائها و التفاوض مع الشركات الأجنبية مباشرة ، أما فيما يخص مواد التغليف من نوع الكيس فإنها كانت تجلب من إسبانيا ثم انطلق إنتاجها محليا بمركب المدية و هي ذات جودة متوسطة و لكنها تتحسن مع مرور الوقت ، كما أنها تحصل على مادة التغليف من نوع علب ألمانيا .

كان قرار بدء إنتاج العلب قد تم على مستوى المديرية الجهوية بوهران و هذا ضمن خطة وطنية تهدف إلى التخلص من الكيس التقليدي لكن هذا المشروع لم يكتمل و لقد عادت المؤسسة بعد مدة إلى الطريقة الأولى نظرا لعدم رواج هذه الفكرة ، و اتجهت بهذا النوع من التغليف إلى ولايات أخرى و بالأخص وهران ، و تنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين :

* مصلحة تسيير المخزون :

تهتم بتسيير و إدارة المدخلات و المخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد التغليف ، مواد التنظيف ، قطع الغيار ، و بالتالي فهذه المصلحة تتعامل مع كل أقسام الوحدة .

* مصلحة الشراء :

تهتم بكل ما يتعلق بشراء المواد الأولية و كل مستلزمات الإنتاج .

6 - مصلحة الأمن و النظافة :

(تضم مصلحة الوسائل العامة) تقوم بمراقبة المعدات و أمن العمال كما أنها مسؤولة عن مراقبة

دخول و خروج

➤ المبحث الثاني: تقييم الاداء المالي لمؤسسة الاسمنت باعتماد الموازنات التقديرية

✓ المطب الأول: حساب الانحرافات للموازنة التقديرية للمبيعات و تحليلها

يعتبر الاسمنت مادة أساسية ذات استهلاك واسع لذلك نجد للوحدة أهداف رئيسية تسعى جاهدة إلى تحقيقها و هذا تلبية حاجات المواطنين و نذكر منها:

- محاولة توفير مادة الاسمنت لكل المواطنين.
- توفير المنتج بالكميات و الجودة اللازمة في السوق.
- محاولة التنبؤ و القيام بالتوقعات في مجال التسويق.
- البحث عن أسواق جديدة.
- تحقيق المنفعة الاقتصادية للوطن.
- كسب الثقة بين العملاء و تلبية طلباتهم مع طلب و أهداف المؤسسة.

من خلال دراستنا الميدانية للمؤسسة الاسمنت سنحاول من خلال مساعدة و الاعتماد قسم المحاسبة و المالية التطرق إلى الموازنة المبيعات لسنتين متتاليتين لمعرفة الدور الفعال الذي تلعبه في تحسين الأداء المالي و ذلك من خلال حساب الانحرافات و تحليلها.

أولاً: حساب انحراف الكمية و تحليلها لمؤسسة الاسمنت :

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

الجدول رقم (3-1) : انحراف الكمية لسنة 2016. (الوحدة طن)

المبيعات	كمية ف	كمية م	(Δ الكمية)	سعر المعياري	انحراف كمية
الاسمنت	122553	234657	(112104)	6.50	(728676)

المصدر: من إعداد الطالبتين.

تحليل الانحراف:

نلاحظ من خلال الجدول أن انحراف الكمية هذه السنة سالب نظرا لانخفاض في الكمية المحققة من المبيعات الاسمنت عن الكمية المقدرة تشير أن المؤسسة لم تصل إلى مرادها و هدفها و لم تقدر بشكل جيد الكمية و هذا يعود إلى سوء التقدير للكمية أو نقص العمال أو عدم وجود طالب من زبائن على المبيعات.

الجدول رقم: (2-3) انحراف الكمية لسنة 2017. (الوحدة طن)

المبيعات	كمية ف	كمية م	(Δ الكمية)	سعر المعياري	انحراف كمية
الاسمنت	199532	83562	115970	8	927760

المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال هذه السنة موجب، و هذا راجع إلى الزيادة في الكمية المحققة من المبيعات الاسمنت عن كمية التي قدرت ، و هذا ما تسعى الوصول إليه المؤسسة عن وضع تقديرات أقل من المحققة و مما يوضح أن المؤسسة قامت باتخاذ إجراءات تصحيحية لكن لا تقع في نفس خطأ السنة الماضية

ثانيا: انحراف السعر و تحليله لمؤسسة الاسمنت:

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

الجدول: (3-3) انحراف السعر لسنة 2016. (الوحدة ألف دج)

المبيعات	سعر ح	سعر م	Δ السعر	الكمية ف	انحراف السعر
الاسمنت	8	6.50	1.5	122553	183829.5

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن الانحراف في هذه السنة موجب و هذا نظرا لبيع الاسمنت بسعر أكبر من السعر المقدر، و المراد البيع به و هذا هو هدف المؤسسة.

الجدول: انحراف السعر و تحليله لسنة 2017. (الوحدة ألف دج)

المبيعات	سعر ح	سعر م	Δ السعر	الكمية الحقيقية	انحراف السعر

0	199532	0	8	8	الاسمنت
---	--------	---	---	---	---------

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن خلال هذه السنة انحراف السعر معدوم، و يعود إلى التقدير الجيد من طرف المؤسسة لسعر البيع و قامت المؤسسة بإجراءات تصحيحية في هذه السنة و هو ما تسعى الوصول إليه المؤسسة.

1- حساب الانحراف المختلط و تحليله:

الانحراف المختلط = (الكمية حقيقية - الكمية م) (سعر الحقيقي - س م).

جدول: انحراف المختلط و تحليله:

جدول رقم: (3-4): الانحراف المختلط لسنة 2016.

المبيعات	(Δ الكمية)	Δ السعر	الانحراف المختلط
الاسمنت	(112104)	1.5	(168156)

المصدر : من إعداد الطالبتين

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن انحراف المختلط لهذه السنة سالب و هذا راجع إلى سوء التقدير في الكميات المحققة إذ أن الكمية حقيقية أصغر من الكمية المقدرة.

2- انحراف المختلط لسنة 2017.

المبيعات	(Δ الكمية)	Δ السعر	الانحراف المختلط
الاسمنت	115970	0	0

المصدر: من إعداد الطالبتين

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن انحراف المختلط لهذه السنة معدوم و هذا ما يدل على أن المؤسسة قامت باتخاذ إجراءات تصحيحية.

4- حساب الانحراف الإجمالي و تحليله.

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

الجدول رقم (3-5) الانحراف الإجمالي لسنة 2018:

المبيعات	انحراف الكمية	انحراف السعر	انحراف المختلط	انحراف اج
2016	(728676)	183829.5	(168156)	(713002.5)
2017	927760	0	0	927760

تحليل الجدول:

نلاحظ أن في سنة 2016 أن الانحراف الإجمالي سالب و هذا يرجع إلى سوء التقدير بالنسبة لمبيعات الاسمنت و عليهم إعادة النظر في تقدير المبيعات لكي لا تقع في نفس الخطأ. و في 2017 نلاحظ أن انحراف الإجمالي موجب و هذا راجع إلى أن المؤسسة قامت بإعادة النظر و تصحيح الخطأ لعام 2016.

✓ المطب الثاني: حساب بعض مؤشرات الأداء المالي.

رأس مال العامل و يحسب وفق العلامة التالية:

رأس مال العامل = الأموال الدائمة - الأموال الثابتة.

جدول رقم (3-6) حساب رأس مال العامل

سنة 2017	سنة 2016	البيانات
14413745195,85	10265441320,20	الأموال دائمة
8247352835,54	4757832783,00	الأصول ثابتة
6166392360,31	5507608537,20	رأس مال العامل

المصدر من إعداد الطالبتين

التحليل:

من خلال الجدول أن رأس مال العامل موجب خلال سنتين حيث يؤكد أنها تمتلك هامش أمان يمكنها من مواجهة حوادث الدورة الاستغلال التي تمس السيولة و تمكنه من تغطية أصولها ثابتة بأموالها الدائمة أي ضمان الاستقرار.

احتياج رأس مال العامل: و يجب وفق العلاقة التالية:

احتياج رأس مال العامل = احتياجات الدورة - موارد الدورة.

جدول رقم (3-7) حساب احتياج رأس مال العامل

سنة 2017	سنة 2016	البيانات
2770798935,55	2237041693,00	احتياجات الدورة
1316998525,31	2036114635,10	موارد الدورة
1453800410,24	200927057,90	احتياج رأس مال العامل

المصدر: من إعداد الطالبتين

التحليل:

نلاحظ من خلال أن احتياجات رأس المال العامل الدائم موجب بمعنى أن موارد الاستغلال لا تغطي استخدامات الاستقلال و هذه لوضعية تستلزم على المؤسسة البحث على وسائل و موارد مالية أخرى.

3-الخزينة:

الخزينة = رأسمال مال العامل - احتياجات رأس المال العامل

جدول رقم: (3-8) حساب الخزينة

سنة 2017	سنة 2016	البيانات
6166392360,31	5507608537,20	رأس مال العامل
1453800410,24	200927057,90	إحتياجات رأس مال العامل
4712591950,07	5306681479,30	الخزينة

المصدر : من إعداد الطالبتين

التحليل:

من خلال الجدول نلاحظ أن الخزينة موجبة و هذا ما يدل على أن رأس مال العامل أعلى من احتياج رأس مال العامل، و هي أن للمؤسسة فائض سيولة يضم إلى الخزينة يمكنها من تمويل الأصول ثابتة.

ثانيا :حساب مؤشرات السيولة

الجدول: (3-9) تطور نسبة السيولة خلال سنتين

البيان	العلاقة	2016	2017
السيولة العامة	أصول متداولة /الديون قصيرة الأجل	3.5	5.74
السيولة الجاهزة	القيم الجاهزة /الديون القصيرة الأجل	2.4	3.83
السيولة المختصرة	(الأصول المتداولة -المخزون) /الديون القصيرة الأجل	2.73	3.66

المصدر من إعداد الطالبتين

التحليل :

- نلاحظ أن نسبة السيولة العامة اكبر من الواحد خلال السنتين ،أي أن المؤسسة لديها القدرة على تسديد الديون من جهة و من جهة أخرى لديها إمكانية الحصول على القروض أخرى و التالي يمكن القول أن المؤسسة استطاعت مواجهة التزاماتها في مواعيد استحقاقها ،و ذلك يعني أن وضعها المالي جيد.
- نسبة السيولة الجاهزة عرفت ارتفاع و هذا يعني ارتفاع حجم الأموال المجمدة في خزينة المؤسسة و هذا يعني أيضا أن المؤسسة قادرة على تغطية أصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة .
- نسبة السيولة المختصرة تقوم هذه النسبة من استبعاد المخزون السلعي في حساب قيمتها لأنه اقل عناصر الأصول المتداولة سيولة وسرعة إلى التحول إلى نقدية ،و تكون هذه النسبة مقبولة اذا كانت مساوية للواحد،فمن خلال الجدول تظهر أن النسبتين تفوق حالة المثلى و عليه فان هذه الوضعية تعتبر سيئة بالنسبة للمؤسسة .

ثالثا: نسبة المديونية

و تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة المديونية} = \frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

جدول رقم: (3-10) حساب نسبة المديونية

البيان	2016	2017
إجمالي الديون	2147831371,00	2364405438,15
إجمالي الأصول	12001983955,00	14522183011,30
نسبة المديونية	0,18	0,16

المصدر من أعداد الطالبتين

التعليق :

نلاحظ أن نسبة المديونية اقل من 0.5 التي تعتبر النسبة الأمثل للمؤسسة ،و هذا ما يدل على أن المؤسسة لديها أصول اكبر من الديون .

➤ المبحث الثالث: تحليل انحرافات موازنتي الإنتاج و المبيعات لمؤسسة الملبنة .

✓ **المطلب الأول: تحليل انحراف موازنة الإنتاج**

يتم اعداد موازنة الإنتاج من طرف مدير مصلحة الإنتاج حيث يجب أن تكون موازنة شاملة و مرتكزة على خطة استراتيجية للمؤسسة و هي تركز على:

- المادة الاولية التي تقسيمها من طرف الدولة

- القدرة الانتاجية

و دائما ما يكون المخطط المقارب للإنتاج المحقق لأن مصلحة الانتاج تعمل على تلبية طلبات بصفة دائمة لاعتمادها في تحديد مصلحة الانتاج المخطط على ما تستخرجه من المادة الأولية :

• حليب خام

• حليب كامل الدسم

• حليب البقرة

• حليب عادي

• لبن

• رايب

بالإضافة إلى

- زبدة المراعي
- كريمة الطازجة

تقوم المؤسسة بإعداد الموازنة التقديرية بصفة شهرية و سنوية، كما أنها تقوم بالحفاظ على مستوى معين من المخزون لكي تواكب الطلبات.

1- جدول رقم : (3-11): انتاج المؤسسة التقديري الشهري و السنوي لسنة 2013

2- جدول رقم : (3-12) انتاج المؤسسة المحقق الشهري و السنوي لسنة 2013

3- تحليل انحراف موازنة الإنتاج:

انحراف الإنتاج = الانتاج المحقق - الانتاج المقدر

$$E/R = Rr2013 - Rp2013$$

جدول رقم (3-13) حساب انحراف الإنتاج

انحراف الكلي للإنتاج	الانتاج المحقق	الانتاج المقدر	
+1961862	36465980	34504118	حليب عادي
-3967574	1969117	5936691	حليب البقرة
-243721	247910	491631	لبن
-105561	0	105561	رايب
-161940	18060	180000	كريمة طازجة
-691535	28465	720000	زبدة المراعي

المجموع	41938001	38729532	-3208469
---------	----------	----------	----------

المصدر: من اعداد الطالبين

تعليق: نلاحظ أن :

- انحراف الكلي ايجابي في حليب عادي وهذا راجع إلى وفرة الحليب الخام و البودرة و الطلب عليه كثير .
- انحراف كان سلبي في حليب البقرة يعود ذلك إلى كثرة الطلب على حليب العادي و عدم اعتماد المؤسسة عليه بالإضافة إلى نقص تجميع حليب البقر الخام و يعود ذلك لمناخ الفترة بحيث كانت كمية الامطار قليلة فكان حليب بقرة المحقق أقل من المقدر .
- انحراف كان سلبي بالنسبة لبن و رايب و يعود ذلك رداءة المنتج و كثرة المنافسين، بالنسبة لرايب فقط كان معدوم في الانتاج المحقق و ذلك لعدم الطلب .
- انحراف سلبي بالنسبة للكريمة طازجة و زبدة المراعي و ذلك لاستعمال الحليب الخام لفائدة الحليب العادي .
- إن مجموع انحراف الكلي كان سالبا و ذلك لأن المؤسسة لم تصل إلى الهدف المنشود

✓ المطلب الثالث: تحليل انحراف موازنة المبيعات

تحليل انحراف موازنة المبيعات:

جدول رقم (3-14) و جدول رقم(3-15)

من أجل انحراف الاجمالي على المبيعات يجب المرور بعدة انحرافات جزئية وتتمثل فيما يلي :

أولاً: انحراف الكمية

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

جدول رقم : (3-16) حساب انحراف الكمية

المنتجات	Δ الكمية	سعر المقدر	انحراف الكمية
حليب عادي	102073	23.35	2383404.55
حليب البقرة	-394650	38.00	-14996700
لبن	824542	38.46	31711885.32
رايب	0	38.46	0
كريمة طازجة	814	600	488400
زبدة المراعي	-1278	393.16	-502458.48
المجموع	531501	1131.43	23480531.39

المصدر: من اعداد الطالبتين

تعليق:

نلاحظ أن الانحراف الكمية موجب خلال هذه السنة على الرغم من أن انحراف الكمية حليب البقرة

و زبدة المراعي إلا أن باقي الانحرافات و خصوصا انحراف الكمية للحليب العادي و اللبن كانت كمية

المبيعات أكبر بكثير من المقدر.

ثانيا: انحراف السعر

انحراف السعر: (السعر الفعلي - السعر التقديري) x الكمية الفعلية = Δ السعر x الكمية الفعلية

جدول رقم : (3-17) حساب انحراف السعر

المنتجات	Δ السعر	سعر المقدر	انحراف السعر
حليب عادي	0	23.35	0
حليب البقرة	0	38.00	0
لبن	0	38.46	0
رايب	0	38.46	0
كريمة طازجة	0	600	0
زبدة المراعي	0	393.16	0
المجموع	0	1131.43	0

المصدر: من اعداد الطالبتين

التعليق: نلاحظ أن انحراف السعر معدوم و ذلك لأن السعر الفعلي هو السعر المقدر لأن حليب مقنن وهو مدعم من الدولة .

ثالثا: انحراف المختلط : هو انحراف السعر = (الكمية الفعلية - الكمية المقدرة) x (السعر الفعلي - السعر التقديري) x الكمية الفعلية = Δ السعر x Δ الكمية

جدول رقم: (3-18) حساب انحراف المختلط

المنتجات	Δ الكمية	Δ سعر	انحراف الكمية
حليب عادي	102073	0	0
حليب البقرة	-394650	0	0
لبن	824542	0	0
رايب	0	0	0
كريمة طازجة	814	0	0
زبدة المراعي	-1278	0	0
المجموع	531501	0	0

المصدر: من اعداد الطالبتين

التعليق : نلاحظ أن انحراف المختلط معدوم بالرغم من أن انحراف الكمية موجود إلا أن انعدام أنحراف السعر أدى إلى انعدام الانحراف المختلط.

رابعاً: حساب الانحراف الجمالي

الانحراف الاجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر + انحراف السعر

الانحراف الاجمالي = انحراف الكمية + 0 + 0

و بالتالي :

الانحراف الاجمالي = انحراف الكمية 1

جدول رقم: (3-19) حساب الانحراف الاجمالي

المنتجات	Δ الاجمالي
حليب عادي	102073
حليب البقرة	-394650
لبن	824542
رايب	0
كريمة طازجة	814
زبدة المراعي	-1278
المجموع	531501

المصدر: من اعداد الطالبتين

تعليق: نلاحظ أن الانحراف الكلي هو انحراف الكمية و هو موجب انحراف الكمية كان موجبا أي أن الكميات المباعة فعلا كانت أكثر من الكميات المقدر بيعها. وذلك لان أوامر المؤسسة الأم التي تقضي إلى توجيه الجزء الأكبر من مادة حليب (البودرة) لصناعة منتج «كيس الحليب العادي» على حساب المنتجات الأخرى باعتبار هذه الأخيرة منتجات كمالية.

خاتمة :

تعتبر شركة الاسمنت و مؤسسة الحليب و مشتقاته من أهم المؤسسات الكبرى في الجزائر، حيث تهتم مؤسستين الحليب و مشتقاته و الاسمنت بتوزيع الحليب و الاسمنت على المستوى الجهوي و الولائي، و من خلال دراسة الميدانية أظهرت المؤسستين أهمية الموازنة التقديرية في وضع البرامج و الخطط الواجب تنفيذها لتحقيق الأهداف المسطرة.

و قد تطرقنا في هذا الفصل التطبيقي إلى الموازنات التي تعدها المؤسستين حيث تعتمد شركة الاسمنت باعداد موازنات المبيعات شهريا من طرف مصلحة المحاسبة و المالية، يقوم بتقدير جم مبيعاتها استنادا إلى السنة الماضية، أما مؤسسة الحليب و مشتقاته تعتمد على الموازنة الانتاجية و الموازنة المبيعات لأنها مؤسسة انتاجية من الدرجة الأولى .

و من خلال دراستنا للموازنة الكلية و الجزئية تبين لنا أنها مازالت تفتقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة للتنبؤ .

و ملبنة الحليب و مشتقاته تعتمد على الموازنة الانتاجية

جدول المبيعات التقديري الشهري و السنوي

مجموع	ديسمبر	نوفمبر	اكتوبر	سبتمبر	اوت	جويلية	جون	ماي	افريل	مارس	فيفري	جانفي	
345041.18	27418.92	25089.63	27181.92	30900.21	33231.26	35370.70	28041.79	29332.41	26842.01	29104.99	24826.24	27701.1	كيس حليب عادي
1800.00	145.80	133.20	144.00	163.80	165.60	198.00	143.10	149.40	136.80	149.40	127.80	143.1	كريمة طازجة 500غ
4916.31	217.12	210.12	217.12	377.39	221.43	578.73	884.23	969.89	444.57	312.15	243.42	240.13	كيس لبن
1055.61	55.78	52.53	65.14	64.70	83.04	86.81	176.85	96.99	174.86	78.04	60.85	60.03	كيس رايب
59366.91	4426.19	4324.35	4425.84	4130.18	4403.27	4131.79	6004.68	6721.13	6390.21	5730.13	4411.96	4267.17	كيس حليب البقرة
7200.00	583.20	532.80	576.00	655.20	662.40	792.00	572.40	597.60	547.20	597.60	511.20	572.40	زبدة المراعي 1 كغ
419380.00	32847.02	30342.63	32610.02	36291.48	38767.0	41158.04	35823.05	37867.42	34535.64	35972.32	30181.47	32983.93	المجموع الحليب

جدول المبيعات المحقق الشهري و السنوي

سعر وحدة البيع

ديسمبر	نوفمبر	اكتوبر	سبتمبر	اوت	جويلية	جون	ماي	افريل	مارس	فيفري	جانفي	الوحدة	
23.35	23.35	23.35	23.35	23.35	23.35	23.35	23.35	23.35	23.35	23.35	23.35	دج/لتر	كيس حليب عادي
600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	دج/لتر	كريمة طازجة 500غ
38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	دج/لتر	كيس لبن
38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	38.46	دج/لتر	كيس رايب
38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	دج/لتر	كيس حليب البقرة
393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	393.16	دج/لتر	زبدة المراعي 1 كغ

الكمية المباعة لكل منتج شهريا

التاريخ	الوحدة	كيس حليب عادي	حليب البقرة	لبن	رايب	حليب البقرة كامل الدسم	مجموع الحليب	الوحدة	زبدة	كريم فريش
جانفي	لتر	2933	0	67	0	0	3000	l.volume	2	0
فيفري	لتر	2703	0	74	0	0	2777	l.volume	2	0
مارس	لتر	2737	0	143	0	0	2880	l.volume	4	0
افريل	لتر	2432	0	226	0	0	2658	l.volume	5	0
ماي	لتر	2501	0	213	0	0	2714	l.volume	3	0
جون	لتر	3097	0	0	0	0	3097	l.volume	3	0
جويلية	لتر	2817	250	201	0	0	3268	l.volume	2	0
أوت	لتر	2957	209	201	0	532	3899	l.volume	5	0
سبتمبر	لتر	2864	236	139	0	0	3239	l.volume	3	0
أكتوبر	لتر	3152	285	124	0	0	3561	l.volume	1	1
نوفمبر	لتر	2854	288	114	0	0	3256	l.volume	5	0
ديسمبر	لتر	3212	238	120	0	0	3570	l.volume	4	1
المجموع	لتر	34258			0	532	37919	l.volume	39	2

الخاتمة العامة:

على ضوء ما ورد في هذه الدراسة يعتبر التقييم أداء المؤسسة أمراً ضرورياً و الذي يمكن من خلاله مراقبة نشاط المؤسسة و اتخاذ قرارات تصحيحية اللازمة لتحقيق الأهداف و من الأدوات المستخدمة في تقييم الأداء المالي داخل المؤسسة ألا و هي الموازنات التقديرية التي تعد الأداة التي يستطيع المقيم تقييم الأداء لان غالباً ما تسعى المؤسسة إلى معرفة مدى استغلال الموارد و الإمكانيات المتاحة بشكل فعال و ذلك بهدف تحسين أدائها في المستقبل

تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة هامة و مفيدة في القياس و تقييم أداء المؤسسة من خلال مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط و هو ما يسمح لمؤسسة لمعالجة الانحرافات و التوصل إلى الكفاية القصوى للأهداف المسطرة و بالتالي لا يخفى على احد أهمية إعداد الموازنة من قبل المؤسسة بطريقة علمية .

جاء هذا البحث ليلقي الضوء على واقع استخدام الموازنات التقديرية كآلية من لآليات مراقبة التسيير، و بيان أهميتها في تقييم أداء المؤسسة المالي.

و من خلال دراستنا التطبيقية تم تتبع الموازنات و المؤشرات التي تقوم بها المؤسساتين
بحيث:

• شركة الاسمنت تقوم بإعداد موازنة المبيعات شهريا من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية حيث يقوم بتقدير حجم المبيعات استنادا إلى السنة الماضية، كما تقوم المؤسسة بحساب و تحليل الانحرافات، واتخاذ الإجراءات التصحيحية من قبل المدير العام للمؤسسة الأم، كما تعد موازنة الإنتاج إلا أنها تركز عليها هي موازنة البيع .

• تعمل موازنة المبيعات على تحسين الأداء المالي للمؤسسة، كونها تساعد على تجنب حدوث أزمات إدارية ومواجهة الأخطار قبل وقوعها ومساعدة على التحقق من أن الأداء المالي يسير وفق الخطة الموضوعة لتحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال مقارنة الاداء الفعلي مع الأداء المخطط وتحديد الانحرافات.

• ومن خلال دراستنا لمؤشرات الأداء المالي لمؤسسة لاحظنا أن لديها توازن مالي جيد وكذا سيولة جيدة ، ومنه نستنتج أن الموازنة التقديرية تؤدي وظائفها وذلك بفضل الإعداد الجيد للموازنة المبيعات.

• مؤسسة الحليب و مشتقاته تعتمد على الإنتاج الحليب العادي، وقد تطرقنا في الفصل التطبيقي إلى الموازنات التي تعدها المؤسسة و مختلف أنشطتها ومنتجاتها.

• تركز المؤسسة على موازنة البيع و الإنتاج كونها مؤسسة إنتاجية بدرجة

الأولى

• ومن خلال دراستنا و تحليل الانحرافات الإجمالية للمؤسسة تبين لنا أنها مازالت تفتقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في التنبؤ ولذلك فإن القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها وكمية الإنتاج ضعيف نوعا ما.

نتائج البحث :

و فيما يلي عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها: و التي هي عبارة عن إجابات للفرضية السابقة الذكر:

من خلال الدراسة نستنتج أن الأداء المالي له أهمية كبيرة في المؤسسات محل الدراسة باعتبار الهدف النهائي للمؤسسة هو تحقيق أداء مالي جيد للاستمرارية

لنتمكن المؤسسة من الرقابة فعالة لن يتحقق لها ذلك دون وجود مرجعية للقياس و هي الموازنة التقديرية حيث هي أداة فعالة في الرقابة عن طريق المقارنة ما هو مخطط بأداء الفعلي.

و بعد الدراسة الميدانية للمؤسسة الاسمنت و حساب انحرافاتنا و تحليلها توصلنا أن المؤسسة تقوم بمعالجتها الانحراف و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة و أيضا حساب المؤشرات الأداء المالي لاحظنا أن المؤسسة لها القدرة على تحسين أدائها المالي و ذلك باعتماد على موازنات التقديرية و هذا ما يؤكد فرضية الدراسة

تساهم الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسس giplait , من خلال المقارنة بين الأداء المخطط و المحقق و تحديد الانحرافات من اجل اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة عملية التقدير الموازنات تقوم بها الوحدة المركزية الموجودة على مستوى الجزائر العاصمة.

بينت الدراسة التطبيقية انه على الرغم من الأهمية الكبيرة للموازنات التقديرية في عملية تقييم الأداء إلا انه يجب توخي الحذر عند استعمالها نظرا:
عدم دقة التنبؤات .

الموازنات التقديرية تعتبر أداة ثقيلة و تكلف وقت طويل لإبراز نتائجها.

تقييم بأداء الموازنات هي أداة بطيئة و معقدة و ثقيلة .

عجز الموازنات عن تحسين تمثيل الأهداف ذات طابع التشغيلي :كتحسين العلاقة مع العملاء

التوصيات:

ضرورة الاهتمام بالجانب العلمي للتقدير أي الاعتماد على طرق علمية للتقدير .

ضرورة تشكيل لجنة لإعداد الموازنات بدلا من الاعتماد على قسم أو مصلحة أو مسؤول واحد فقط لإعدادها.

ضرورة السرعة في التحرك عند وجود انحرافات غير مقبولة.

عدم حصر الاهتمام بالأداء المالي فقط و ذلك من خلال القيام بعملية تقييمه بل
يجب توسيع ذلك للأداء غير المالي في المؤسسة و الذي من خلال القيام بتحسينه
سيؤدي حتما إلى تحسين الأداء المالي .

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

1- قائمة الكتب:

- 1-الصميدعي محمود جاسم ، ردينة عثمان يوسف، "مدخل في الاقتصاد الاداري"، دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان الأردن، الطبعة الأولى 2006.
- 2-الضيف خيرة ،"الموازنة النقدية"، دار النهضة العربية والنشر، القاهرة مصر،1966.
- 3-الفضل مؤيد محمد ،عبد الناصر ابراهيم نور، عبد الخالق مالك الراوي، "محاسبة ادارية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، 2010.
- 4-بيليندا استفيان، ترجمة علا أحمد إصلاح ،" أساسيات المحاسبة الإدارية" ، الطبعة الأولى، ،دار النشر مجموعة النيل العربية. سنة النشر 2008
- 5-راضي محمد سامي وجدي حامد حجازي : "المدخل الحديث في اعداد و استخدام الموازنات" ،دار الجامعة مصر 2006
- 6-طاهر أحمد ، محمد أبو نصار، "محاسبة إدارية"، طبعة الأولى دار النشر شركة العربية المتحدة لتسويق والنوريدات.
- 7-فركوس محمد، "الموازنات التقديرية"، أداة فعالة لتسيير، طبعة 2001، ديوان المطبوعات الجامعية،ساحة المركزية،بن عكنون-الجزائر.

2- الرسائل و المذكرات

1- بلوم السعيد ، " أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المالي المؤسسة

الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة قسنطينة.

2- بن أحمد سعدية، " دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة

الاقتصادية"، مذكرة ماجستير- تدقيق ومراقبة التسيير - جامعة بلعباس،

2011

3- بن خروف جليلة، "دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة

و اتخاذ القرارات"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بومرداس، السنة

2009-2008

4- حجاج نفيسة، "أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات و الاتصال على

الأداء المالي"، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة

2017-2016.

5- عشي عادل ، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مقياس وتقييم"، مذكرة

لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، 2002-2001

6- لعوبي زينب ، "مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الاساليب

الحديثة في المؤسسات الاقتصادية"، جامعة محمد بوضياف مسيلة، السنة

2018-2017

7- محمد موسى محمد نجار ،العوامل المؤثرة على الكفاءة استخدام الموازنات

التقديرية ،رسالة ماجستير 2006

8- وائل محمد ابراهيم خلف، واقع اعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات

الصناعية ،مذكرة لنيل ماجستير جامعة الاسلامية، فلسطين ،2007

9-وداة سعاد ،"أثر نظام الموازنات التقديرية على سلوك المسيرين في

المؤسسات الاقتصادية"، شهادة لنيل دكتوراه، جامعة مسيلة، 2016-2017

10- يحياوي نعيمة، " أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيقية"

أطروحة دكتوراة ،العلوم الاقتصادية ،جامعة باتنة، 2008

3- المقالات المداخلات و العلمية

1- العامري زهرة و السيد خلف الركابي، أهمية النسب المالية في تقويم الأداء(دراسة

ميدانية في شركة المشاريع النفطية)، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد الثالث و

الستون، الجامعة المستنصرية، ، 2007.

2- بن نذير نصر الدين و شمالل أيوب، مداخلة بعنوان "لوحه القيادة كأداة لتقييم الأداء

المالي للمؤسسة الاقتصادية، المؤتمر الوطني الأول حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة

المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة بليدة 2، 25 افريل 2017.

3- بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، مداخلة بعنوان "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار،

جامعة مستغانم.

4- تفرات يزيد، حلومي ليلي، ملتقى بعنوان "استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب

حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية"، ملتقى مراقبة التسيير كآلية

لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 25 أفريل 2017- جامعة بليدة.

4- المحاضرات

1- قرومي أحمد، شلالى عبد القادر، مد عداد وإدارة الموازنة التقديرية، جامعة

البويرة، 2016-2017

2- الاستاذة بربار

3- الاستاذة حرمل سليمة.

ثانيا الكتب الاجنبية

1-ALAZARD Claude, SEPARI Sabine

2-C. Langlois et Autres,

جدول الانتاج الشهري و السنوي المقدر لسنة 2013

مجموع	ديسمبر	نوفمبر	اكتوبر	سبتمبر	اوت	جويلية	جوان	ماي	افريل	مارس	فيفري	جانفي	
34504118	2741892	2508963	2718192	3090021	3323126	3537070	2804179	2933241	2684201	2910499	2482624	2770110	كيس حليب عادي
180000	14580	13320	14400	16380	16560	19800	14310	14940	13680	14940	12780	14310	كريمة طازجة 500غ
491631	21712	21012	21712	37739	22143	57873	88423	96989	44457	31215	24342	24013	كيس لبن
105561	5578	5253	6514	6470	8304	8681	17685	9699	17486	7804	6085	6003	كيس رايب
5936691	442619	432435	442584	413018	440327	413179	600468	672113	639021	573013	441196	426717	كيس حليب البقرة
720000	58320	53280	57600	65520	66240	79200	57240	59760	54720	59760	51120	57240	زبدة المراعي 1 كغ
41938000	3284702	3034263	3261002	3629148	3876700	4115804	3582305	3786742	3453564	3597232	3018147	3298393	المجموع الحليب

جدول الانتاج الشهري و السنوي المحقق لسنة 2013

التاريخ	كيس حليب عادي	حليب البقرة	لبن	رايب	حليب خام	حليب البقرة كامل الدسم	مجموع الحليب	كريمة طازجة	زبدة 500غ	زبدة 250غ	زبدة
جانفي	3400000	0	9400	0	592000	0	4001400	1000	0	0	2600
فيفري	2800000	0	9820	0	572000	0	3381820	841	0	0	1800
مارس	3000000	0	24870	0	620000	0	3644870	1084	0	0	1883
افريل	3000000	0	39720	0	571000	0	3610720	1334	0	0	1200
ماي	3010000	0	39130	0	493000	0	3542130	974	0	0	1500
جوان	3100000	0	28330	0	445000	0	3573330	1333	494	900	933
جويلية	3700000	4400	9640	0	700000	0	4414040	1690	0	0	1800
أوت	2600000	26582	0	0	470000	1050	3097632	1410	2470	430	640
سبتمبر	2900000	320000	33000	0	146000	0	3399000	2192	613	2700	3300
أكتوبر	3045023	400000	34000	0	0	0	3479023	1314	2172	1900	3700
نوفمبر	3170830	580000	20000	0	0	0	3770830	2700	1638	1494	4500
ديسمبر	2740127	636135	0	0	0	0	3376262	2188	655	1600	4600
المجموع	36465980	1967117	247910	0	4609000	1050	43291057	18060	8042	9024	28456

مخطط المبيعات السنوي لسنة 2013 (التقديري و المحقق)

الحقيقي	المقدر	
36149959	36047886	حليب عادي
6958719	7353369	حليب البقرة
43108678	43401255	كل الحليب
1582573	758031	لبن
0	0	رايب
17439	16625	كريمة طازجة
16378	17656	زبدة المراعي
1616390	792315	مجموع منتجات الالبان
44725068	44193570	مجموع كل الحليب

