



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

نظام الموازنات التقديرية كأسلوب لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون -القرارم قوقة-

المشرف	اعداد الطلبة	
محمد بوظلاعة	العربي بلمعلم	1
	زكرياء محاط	2

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	محمد بوظلاعة
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	

السنة الجامعية 2023/2022

شكره وقتك

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه ونشهد
أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له ونشهد ان محمدا عبده
ورسوله.

بعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث
المتواضع.

نتقدم بجزيل الشكر إلى من شرفنا بإشرافه على مذكرة بحثنا
الأستاذ الدكتور "محمد بوطلاعة" الذي لن تكفي حروف هذه
المذكرة لإفائه حقه بتوجيهاته العلمية التي لا تقدر بثمن.

كما نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد على انجاز هذا
البحث، لاسيما من عمل على كتابته وطباعته جزاهم الله خيرا.

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع

والذي أهديته:

❖ إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل

اسمه بكل افتخار "والدي العزيز".

❖ إلى بسمة الحياة وسر الوجود "أمي العزيزة" أكرمها الله وأطال في عمرها بالخير

والبركات.

❖ إلى أختي التي كانت سنداً لي في حياتي ولم تبخل بشيء من أجلي.

❖ إلى كل العائلة من كبيرهم إلى صغيرهم.

❖ إلى رفقائي الذين جمعني بهم المحبة والصدقة.

❖ إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد.

العربي

الإهداء

أهدي هذا العمل

❖ إلى أعز ما أملك في هذا الوجود إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما إلى

"والدي العزيزين" أتمنى لهما طيلة العمر والصحة.

❖ إلى إخوتي الذين كانوا سندا لي في حياتي ولم يبخلوا بشيء من أجلي.

❖ إلى كل الأصدقاء وزملاء الدراسة بدون استثناء وإلى كل عزيز على قلبي.

❖ إلى أساتذتي الكرام من الابتدائية إلى الجامعة.

زكرياء

فهرس المحتويات

الإهداء	II
قائمة الأشكال:	VII
قائمة الجداول:	VIII
الملخص:	IX
مقدمة	أ

الفصل الأول: الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير

تمهيد:	6
المبحث الأول: مدخل إلى مراقبة التسيير	7
المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير	7
المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير	9
المطلب الثالث: آليات مراقبة التسيير	10
المبحث الثاني: ماهية الموازنات التقديرية	14
المطلب الأول: نشأة تطور ومفهوم الموازنات التقديرية:	14
المطلب الثاني: أنواع ومتطلبات إعداد الموازنات التقديرية	16
المطلب الثالث: تقييم الموازنات التقديرية	18
المبحث الثالث: طرق إعداد الموازنات التقديرية	21
المطلب الأول: الموازنات التقديرية للتموين:	21
المطلب الثاني: إعداد الموازنات التقديرية للإنتاج	29
المطلب الثالث: طرق إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات	33
خلاصة الفصل:	36

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

تمهيد:	38
--------	----

39	المبحث الأول: تقييم الأداء
39	المطلب الأول: مفهوم وأهمية تقييم الأداء:
42	المطلب الثاني: أهداف وعناصر تقييم الأداء:
43	المطلب الثالث: معايير تقييم الأداء:
45	المبحث الثاني: تقييم الأداء
45	المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء المالي
48	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي
50	المطلب الثالث: مراحل عملية تقييم الأداء المالي:
51	المبحث الثالث: دور الموازنة التقديرية في تحسين الأداء
51	المطلب الأول: حساب الانحرافات وإعداد تقارير الأداء
52	المطلب الثاني: مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها
53	المطلب الثالث: مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون القرارم قوقة	
56	تمهيد:
57	المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية مطاحن بني هارون
57	المطلب الأول: تعريف ونشأة المؤسسة:
60	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة وأهميتها:
62	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون
63	المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي في مؤسسة مطاحن بني هارون
63	المطلب الأول: المؤشرات غير المالية (لوحة القيادة)
65	المطلب الثاني: مؤشرات النسب المالية:
69	المبحث الثالث: اهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وتحليل انحرافها
69	المطلب الأول: الموازنات التي تعدها المؤسسة

70	المطلب الثاني: طرق التتبؤ بموازنة الإنتاج وموازنة المبيعات.....
75	المطلب الثالث: تحليل انحراف كل من موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات.....
78	خلاصة:.....
79	خاتمة.....
84	قائمة المراجع.....

قائمة الأشكال:

- الشكل رقم 1: منحني بياني لإعداد موازنة التمويل 21
- الشكل رقم 2: رسم بياني يمثل طريقة 80/20: 23
- الشكل رقم 3: خطوات إعداد موازنة المبيعات 35
- الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون 62

قائمة الجداول:

- الجدول رقم 1: نسب أجزاء حسب أهمية لتوضيح طريقة ABC 24
- الجدول رقم 2: الميزانية التقديرية للمبيعات (القيمة بالدينار الجزائري) 34
- الجدول رقم 3: لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج (2020-2021) 63
- الجدول رقم 4: لوحة القيادة الخاصة بالمبيعات (2020-2021) 64
- الجدول رقم 5: الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن بني هارون للفترة (2020-2021) 65
- الجدول رقم 6: الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن بني هارون للفترة (2019-2021) 66
- الجدول رقم 7: حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة للمؤسسة للفترة (2018-2021) 66
- الجدول رقم 8: يظهر احتياجات رأس المال العامل لمؤسسة مطاحن بني هارون للفترة (2019-2020) 68
- الجدول رقم 9: الخزينة لمؤسسة مطاحن بني هارون لفترة (2020-2021) 68
- الجدول رقم 10: تقدير مبيعات منتج السميد لسنة 2021 بالقنطار 74
- الجدول رقم 11: تقدير مبيعات منتج الفرينة لسنة 2021 بالقنطار 74
- الجدول رقم 12: تقدير منتج الفرينة لسنة 2021 بالقنطار 75
- الجدول رقم 13: انحراف الكمية لسنة 2021 76
- الجدول رقم 14: الانحراف مختلط لسنة 2021 76
- الجدول رقم 15: الانحراف الإجمالي لسنة 2021 77

المُلخَص:

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى التحكم في مواردها واستغلالها بأفضل طريقة تضمن لها البقاء، النمو والاستمرارية، ولا يكون ذلك ممكناً إلا من خلال تقييم أدائها المالي، مما يختم عليها ضرورة إدخال تقنيات وأنظمة عصرية للتسيير والتي من أبرزها نظام الموازنات التقديرية والذي يهدف أساساً إلى القيام بوظائف التخطيط والتنسيق والرقابة، وكذا تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وعليه فإن الموازنات التقديرية تعتبر نظاماً فعالاً يسمح للمؤسسات بالتعرف على المشاكل التي تعترض خططها المالية.

لذا نهدف من خلال هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الموازنة التقديرية في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من خلال إجراء دراسة ميدانية في المركب الصناعي التجاري حضنه المسيلة وذلك من خلال دراسة موازنة المبيعات وموازنة المبيعات وموازنة الإنتاج للمؤسسة خلال السنوات (2018-2020).

الكلمات المفتاحية: الموازنات التقديرية، الأداء المالي، التخطيط، لوحة القيادة.

Summary:

Economic institutions seek to control and exploit their resources in the best way to ensure their survival, growth and continuity, and this is possible only by assessing their financial performance, concluding that modern management techniques and regulations are needed, most notably the discretionary budget system, which aims mainly to carry out planning, coordination and oversight functions, as well as to analyse deviations and find out their reasons for taking appropriate corrective action, and therefore discretionary budgets are an effective system that allows institutions to identify problems in their financial plans .

Through this study, we aim to highlight the importance of the estimated budget in measuring and evaluating the financial performance of economic institutions, by conducting a field study in the commercial industrial complex, which is a liquefied lap, through the sales budget study, sales budget and production budget for the organization during the years. (2020-2018)

Keywords: estimated budgets, financial performance, planning, dashboard.



مقدمۃ



مقدمة

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

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

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

الإشكالية الرئيسية:

انطلاقا مما تم تناوله سابقا وعلى ضوء ما تم التوصل إليه من معلومات نخلص إلى الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

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

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية لموضوع بحثنا يمكننا أن نطرح بعض التساؤلات الفرعية على النحو

التالي:

- ◀ هل المؤسسة الاقتصادية قادرة على تحسين أدائها المالي بالاعتماد على الموازنات التقديرية؟
- ◀ ماهي اهم أدوات التحليل المالي المستخدمة في تقييم الأداء المالي؟
- ◀ هل يمكن لمؤسسة مطاحن بني هارون القرارم قوقة الرفع من أدائها المالي بالاعتماد على تحليل الانحرافات وتصحيحها؟

الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، قمنا بوضع الفرضيات التالية:

- ◀ للمؤسسة الاقتصادية القدرة على تحسين أدائها بالاعتماد على الموازنات التقديرية.
- ◀ تعتبر المؤشرات والنسب المالية من بين اهم أدوات التحليل المالي المستخدم في تقييم الأداء المالي.
- ◀ يمكن لمؤسسة مطاحن بني هارون القرارم قوقة الرفع من أدائها المالي اعتمادا على تحليل الانحرافات وتصحيحها.

منهج البحث:

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

أسباب اختيار الموضوع

تعود هذه الاسباب إلى أسباب ذاتية وأخرى موضوعية منها:

- ◀ علاقة الموضوع بالتخصص؛
- ◀ الرغبة الشخصية في البحث في هذا المجال؛
- ◀ معرفة مدى سعي المؤسسات الاقتصادية إلى الاهتمام بالأساليب المالية والعلمية في دراسة وتنفيذ مشاريعها.

أهمية البحث:

- ◀ توضيح العلاقة بين الموازنة التقديرية والأداء المالي؛
- ◀ معرفة مدى مساهمة الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي؛
- ◀ إبراز دور الموازنات التقديرية في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.

أهداف البحث:

- ◀ تحديد مدى أهمية نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية؛
- ◀ إبراز المزايا التي تحصل عليها المؤسسة من خلال الموازنات التقديرية؛
- ◀ إبراز أهمية المقارنة بين النتائج الفعلية بما هو مخطط وقياس الانحرافات.

صعوبات البحث:

- ◀ عدم توفر الوقت الكافي لإجراء الدراسة.
- ◀ صعوبة الوصول إلى أفراد عينة الدراسة نظرا لإنشغالهم وطبيعة عملهم.
- ◀ تداخل المعلومات المتاحة من مرجع إلى آخر.
- ◀ قلة المراجع المتاحة وخاصة فيما يتعلق بالدراسة المتخصصة التي تتناول هذا الموضوع.

حدود البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت عدة حدود الآتي ذكرها على النحو التالي:

- ◀ **الحدود الموضوعية:** تتمثل في البحث عن دور الموازنات لتقديرية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
- ◀ **الحدود المكانية:** تمت الدراسة في مؤسسة مطاحن بني هارون القرارم قوقة، بهدف ربط موضوع دراستنا بالواقع العملي؛
- ◀ **الحدود الزمانية:** من 2023/04/16 إلى 2023/05/18

تقسيمات البحث:

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

- ◀ الفصل الأول: الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير؛
- ◀ الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي؛
- ◀ الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون القرارم قوقة.

الفصل الأول:

الموازنات التقديرية كأداة

لمراقبة التسيير

تمهيد:

تعتبر الموازنة التقديرية أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانات المتاحة، وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة إلى جانب الإدارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة، وبالتالي الوصول إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجأة وما يترتب عليه من اتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة.

المبحث الأول: مدخل إلى مراقبة التسيير

إن الأهمية البالغة التي تكسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف الموجودة وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح؛ مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف.

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير وظيفة حديثة في مجال التسيير؛ ظهرت في الفترة ما بين الحربين العالميتين في و.م.أ، وقد ارتبط وجودها بصفة مباشرة بمعهد مراقبة التسيير؛ الذي نشأ في هذا البلد سنة 1931م، ثم دخلت إلى أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية نظرا لتطورها المذهل.

الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير عدة مفاهيم ومن أبرزها نذكر ما يلي:

أولاً: التعريف الأول

قدم G.pilot تعريفاً لمراقبة التسيير يقول فيه انه يتمثل في: "نظام مراقبة التسيير في العملة المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقاً، ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات، كما يعمل أيضاً على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل وتكوين وظائف التسيير¹.

يتضح لنا من التعريف بأن مراقبة التسيير هي جملة من العمليات الداخلية التي تعمل على تنمية الكفاءات الفردية، وذلك بمراعاة الأخلاقيات المتفق عليها لتحقيق أهداف المؤسسة.

¹ طويل رشيد، تسيير تحليل الأموال العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص المنظمة، التدقيق واستراتيجية إتخاذ القرار، كلية العلوم الإقتصادية التسيير وعلوم تجارية جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان؛ 2008-2009، ص 20.

ثانيا: التعريف الثاني

والذي جاء به ANTHONI فمراقبة التسيير هي: "التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان إستغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة مسبقاً"¹.

يتضح لنا من هذا التعريف بأن مراقبة التسيير تعمل على استغلال الموارد المتاحة داخل المؤسسة وذلك بأقل تكلفة وبأكثر فعالية، وذلك وصولاً للأهداف المسطرة والموضوعة من قبل مسؤولي المؤسسات.

ثالثا: التعريف الثالث

عرفها D.Bergeron بأنها: "تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة"².
أما هذا التعريف فيظهر لنا بأن مراقبة التسيير هي عبارة عن عملية تقدم للمسيرين المعلومات اللازمة التي تعكس سير المؤسسة من خلال تقييم أدائها ومقارنته بالنتائج المخططة لها مسبقاً ومدى ملاءمتها مع الأهداف المسطرة للمؤسسة.

ومن خلال التعاريف السابقة نقول أن: مراقبة التسيير هي مجموع العمليات والإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقسيم أدائهم ونتائجهم المحققة، بالمقارنة مع ما كان مخططاً وتحديد الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب، وصولاً لأهداف المؤسسة.

الفرع الثاني: أهمية مراقبة التسيير

لقيت مراقبة التسيير اهتماماً كبيراً من قبل المؤسسات منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية:³

- ◀ الوقوف على العقبات والمشكلات التي قد تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها؛
- ◀ التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقاً للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها؛

¹ أحمد شقرون، محاسبة التسيير، الطبعة الأولى، دار الأفاق، 2003، ص35.

² هاجر بوصيلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير مذكرة مقدمة ليل شهادة ماستر كلية علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013-2014، ص7.

³ محمد الصغير قريشي دوافع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث جامعة ورقلة، العدد 09، 2011،

◀ الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية إتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل بأهدافها.

الفرع الثالث: أهداف مراقبة التسيير

من بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها مايلي:¹

◀ تحليل الانحرافات التي تكون ناجمة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات؛

◀ تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة؛

◀ الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة لتركيز عليها؛

◀ تحقيق الملائمة أي التأكد من الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة؛

◀ تحقيق الفعالية يعتبر المبدأ الأساسي للإستعمال العقلاني والرشيد لمواد المؤسسة.

المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير

هناك أنواع مختلفة للمراقبة حيث الزمن وحسب الوسائل

أولاً: حسب الزمن:

تتطلب وظيفة الرقابة قياس الأداء الفعلي سواء قبل تنفيذ العمليات أو إتمامها أو بعدها، وعليه تنقسم

إلى:

1. الرقابة القبليّة: أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية الأمامية أي تحديد المشكلة قبل حدوثها

ويعرف هذا النوع بالرقابة الوقائية يعتبر هذا النوع من أهم الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات حالياً وهو في نفس الوقت معقد ومرتعج التكلفة².

2. الرقابة الحاليّة: تقوم الرقابة المتزامنة للأداء بتصحيح الانحرافات عن المعايير كما تحدث في نفس وقت التنفيذ، والميزة الأساسية لهذا النوع من الرقابة هو تحديد المشاكل وتجسيمها قبل أن تتفاقم وتسبب خسائر كبيرة للمؤسسة.

3. الرقابة البعديّة: أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية المرتدة: وتعني القيام برصد النتائج وإبلاغها بعد فترة طويلة نسبياً من حدوثها فهي تقوم بإخبار الإدارة إلى أي مدى تم مقابلة الأهداف

¹ ناصر دادى عدون واخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الإقتصادية، دار المحمدية العامة الجزائر، 2010، ص 46.

² فايز الرغبي، الرقابة الادارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991، ص26

الموضوعة سلفاً بعد حدوثها، فالقوائم المالية مثل ميزان المراجعة وقوائم الدخل تعطي صورة واضحة عما قامت به المؤسسة في فترة سابقة (الشهر الماضي، الثلاثة شهور الماضية السنة الماضية) وكذلك النسب المالية المختلفة تقيس كفاءة الإدارة في العديد من المجالات كالإنتاج التمويل والتسويق..... إلخ، وتوضح هذه الأسباب أياً من المجالات تحتاج إلى مراجعة وتعديل، بما يؤدي إلى تفادي وقوع الأخطاء في المستقبل ولكن ما يعيب هذه الطريقة هو أنه لا يمكن من خلالها تقييم الخلل عند وقوعه، مما يؤدي إلى تفاقم وتدهور الموقف، والوقوع في أضرار فادحة¹.

ثانياً: حسب الوسائل (الطرق): وتنقسم إلى:

1. مراقبة الحلقات المعلقة: وهي عبارة عن مخطط للرقابة قائمة على أساس الملاحظة المباشرة في حالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة بالأهداف.
2. الرقابة بالحوافز: هو عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها والمستخلصة من نظام المراقب ولكن لا تعطي المعلومات حول حالة المعايير.

المطلب الثالث: آليات مراقبة التسيير

حتى تقوم وظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها على أحسن صورة يعين على المؤسسة إتباع خطوات معينة، بحيث تركز في مسارها على أدوات أساسية لتحقيق أهدافها بأكبر قدر من الفعالية والربحية.

الفرع الأول: خطوات مراقبة التسيير: تشمل كل عملية رقابية ثلاث خطوات أساسية وضرورية وهي:

أولاً: وضع معايير الأداء

تبنى الخطط على أساس تحقيق أهداف رئيسية وأهداف فرعية موزعة على الإدارات والأقسام، وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له النتائج الفعلية.

وهذه المعايير ماهي إلا تعبيراً عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة بقسم في المؤسسة وتأخذ هذه المعايير أشكال متعددة فقد تكون على شكل كمي مثل تحديد حجم الإنتاج أو تحديد حجم المبيعات المتوقع..... إلخ، فقد تكون على شكل نقدي مثل تحديد معدلات الإنفاق على المواد الأولية أو الإعلان، وقد تكون على شكل زمني مثل وضع جدول زمني للانتهاء من عمليات معينة.

¹ كمال نور الله، وظائف القائد الإداري، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق، 1992، ص 278.

كما يمكن أن تأخذ المعايير شكلا كيفيا وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقات العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظرا لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير إلى أرقام كمية ومن الواجب أن تتوفر المعايير على مجموعة من الشروط أهمها:

1. لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائهم بواسطة هذه المعايير؛
2. يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية؛
3. المعايير هي أداة لتحسين الأداء لذا يجب النظر فيها دوريا بواسطة المشتريات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلا.

ثانيا: قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير الموضوعية

هذه الخطوة الثانية في عملية المراقبة وهي مراجعة أو قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير التي سبق وضعها وتعتمد سهولة أو صعوبة قياس الأداء على مدى معايير يمكن تنفيذها بسهولة.

فكلما كانت معايير الأداء مناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد ماذا يفعل الأفراد كلما سهلت عملية القياس، وإذا ظهرت من المقارنة أنه هناك انحراف عن معيار فإن الأداء يكون خارج السيطرة.

وبصفة عامة يمكن القول أنه كلما انتقلت الأعمال من المستوى التنفيذي أي الآلات والمصانع وخطوط الإنتاج إلى مستويات الإدارية الأعلى كلما أصبحت العملية الرقابية أكثر صعوبة وفي نفس الوقت أكثر أهمية. فكلما كانت هناك معايير كمية تعتمد على الأهداف المطلوب تحقيقها كلما سهلت عملية القياس.

بالإضافة إلى ذلك فإن المقاييس المختلفة لقياس الأداء والاعتماد على الرقابة التنبؤية والامتزامة بقدر كان يساعد على تحقيق نجاح في قياس الأداء على المستويات الإدارية المختلفة.

ثالثا: تشخيص الانحرافات وتصحيحها:

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنه بدون اتخاذ الإجراءات الصحيحة لا يمكن القول بأننا قمنا بالمراقبة. ويمكن اعتبار الخطوتين السابقتين وهما تحديد ووضع المعايير ثم مقارنة ما تم إنجازه على أساس هذه المعايير بمثابة تمهيد للقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح أي انحرافات تظهر نتيجة هذه الخطوتين.

تجرى عادة هذه المرحلة على مرحلتين فرعيتين:

1. مرحلة تشخيص الانحراف والإعلان عنه وتحديد من له علاقة وصلاحيّة في اتخاذ القرار التصحيحي.

2. مرحلة علاج الانحراف بعد الكشف عن أسباب ذلك الانحراف وقد يمتد العلاج إلى تعديل الأهداف أو تعديل الأساليب ذاتها.

وعادة يتم التفكير في الانحرافات على أنها انحرافات سلبية، أي عدم القدرة على الوصول إلى المعايير الموضوعية سلفاً وبالتالي تصحيح الأداء المعيب. ولكن يمكن أن تكون الانحرافات في بعض الأحيان موجبة بمعنى الأداء الفعلي قد يكون أعلى من الأداء المخطط، وهذه الحالة تستحق أيضاً من الإدارة دراستها لتحديد ما إذا كان الانحراف الموجب نتيجة لعدم الدقة في وضع المعايير أم لأن أداء الأفراد كان عال¹.

الفرع الثاني: أدوات مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير بطبيعتها تركز على أسس للتأكد من نجاعة استغلال موارد المشروع لتحقيق الأهداف وذلك عن طريق مقارنة الأداء الحقيقي بالعياري وعلى أساس نتيجة المقارنة، يتم تحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة وللوصول إلى ذلك يمكن للمؤسسة استخدام تقنيات عديدة تعمل في نطاق واحد ألا وهو التحكم في التسيير منها:

أولاً: الأدوات التقليدية وتضم:

1. نظام المعلومات: وهو مجموعة من الإجراءات النمطية التي تتضمن تجميع وتشغيل وتخزين وتوزيع ونشر واسترجاع المعلومات التي تحتاجها المنظمة بهدف تدعيم اتخاذ القرارات والرقابة داخل المنظمة، أنها العملية المادية التي تدعم نظام المؤسسة عن طريق تزويدها بالمعلومات لإنجاز أهدافه.

هو مجموعة من المدخلات التي تمثل بيانات ومعطيات مختلفة، يتم معالجتها للوصول إلى مجموعة من المخرجات للحصول على نتائج أفضل مقارنة بالمعايير المحددة لقياس الفائدة أو المردود².

¹ زكريا الدوري وآخرون، مبادئ ومدائل الإدارة ووظائفها، الطبعة العربية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص51.

2. المحاسبة العامة: تعرف المحاسبة العامة والمحاسبة المالية على أنها نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة ومحيطها، من أجل تحديد وضعيتها وأدائها بشكل عام، كما تعمل على تزويد المساهمين والمتعاملين الخارجين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية.¹
3. المحاسبة التحليلية: أي محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصص تحليل لبيانات تكلفة الانتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة الاعداد التقارير الخارجية والتخطيط الداخلي ورقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة.²

ثانيا: الأدوات الحديثة:

1. التحليل المالي: هو العملية التي يتم من خلالها استنباط مؤشرات ونسب مئوية من البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة لما يؤدي لتصحيح وزيادة الفعالية الاقتصادية لتلك المؤسسة.³
2. الموازنة التقديرية: هي خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعا للموارد مرتبنا بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة، ويجب أن تكون الموازنة مرفقة بمخطط عمل (plan d'action) نوعي ويتضمن تواريخ، إنجاز النشاطات.⁴
3. لوحة القيادة: عرفها كل من "C. Lazard" "S. Sépari" على أنها مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل ومسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقب التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها".

¹ رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة السابعة، الجزء الاول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص14.

² نعيم داوود، التحليل المالي دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى دار البداية للنشر والتوزيع، 2012، ص10.

³ عدنان هاشم السمراي، الإدارة المالية (المدخل الكمي)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص83.

⁴ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007، ص، 213.

المبحث الثاني: ماهية الموازنات التقديرية

إن الموازنات التقديرية ليست حديثة النشأة بل تعود إلى عهود زمنية قديمة جدا وعرفت تغيرات منذ نشأتها حيث كانت في بدايتها الأولى بسيطة ثم تطورت عبر الزمن مع تغير المحيط وتطور المجتمعات إلى أن أصبحت على ماهية عليه اليوم ولقد صاحب هذا التطور تغيرا في مفهوم الموازنة التقديرية وبتالي خصائصها.

المطلب الأول: نشأة تطور ومفهوم الموازنات التقديرية:1

الفرع الأول: نشأة وتطور الموازنات التقديرية

تعد الموازنات التقديرية من أقدم الأدوات إذ تعود بديتها الأولى إلى عصر سيدنا يوسف عليه السلام الذي قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في ذلك العصر (اعتمادا على رؤيا الملك حسب ما أخبرنا به القرآن الكريم) ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك بناء على ذلك وكانت فترة هذه الموازنة طويلة نسبيا 15 سنة سبع سنوات للإنتاج فقط وعام للرخاء.

يعود أصل كلمة موازنة إلى كلمة فرنسية bougette وتعني حافظة ويعتبر de gazeux أول من استعمل لفظ موازنة تقديرية سنة 1825 ووصفها على أنها جداول الاحتياجات من الموارد مع تحديد توقيت هذه الاحتياجات أما استعمال الموازنات التقديرية كأداة للرقابة فيعتبر حديث العهد نسبيا إذ يعود إلى سنة 1912 هذا ولقد زاد الاهتمام بالموازنات التقديرية على إثر ظاهرة التضخم التي شملت معظم دول العالم سنة 1920 الأمر الذي أكد ضرورة الأخذ بمبدأ التخطيط.

وتطورت هذه الحركة تدريجيا إلى أن أصبحت المميز لإدارة الأعمال في الولايات المتحدة حيث أعدت هذه الأخيرة أول موازنة لها عن سنة المنتهية في 30 جويلية 1933 بعد أن اتضح لها انه من المستحيل الإشراف على مالية الدولة دون التخطيط للمستقبل على ضوء الظروف الحالية ثم انتشر تطبيق هذا النظام في أوروبا إثر الحرب العالمية الثانية وطبق في فرنسا في الخمسينات.

¹ نعيمة يحيوي وزكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، ط01، دار الرابطة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

الفرع الثاني: مفهوم الموازنات التقديرية:

للموازنات التقديرية تعاريف كثيرة تعددت بتعدد مراحل تطورها وهذه بعضا منها:¹

- يعرف horngren الموازنة التقديرية بأنها (تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة) نلاحظ أن التعريف اقتصر على الكميات فقط وأهمل جانب القيم في حين أن الموازنة التقديرية تشمل الجانبين في آن واحد.
 - أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة التقديرية بأنها (تقدير قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد) يركز هذا التعريف على جانب القيمة للموازنة ويغفل الجانب الكمي لها.
 - ويعرفها معهد التكلفة والمحاسبين بإنجلترا بأنها (خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط والمنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحميلها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين).
 - تعرف الموازنات التقديرية كذلك بأنها (تكوين الخطط الخاصة لفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بأرقام وهذه الأرقام قد تكون في شكل مبالغ مالية أو ساعات عمل أو وحدات إنتاج... أو أي مقياس رقمي آخر).
 - كما تعرف كذلك بأنها (خطة العمل وضعت بصورة أرقام تفصيلية ومعلومات تبين توزيع المسؤوليات بين العاملين في المؤسسة وكذلك طريقة التنفيذ الواجب إتباعها).
 - وعلى نفس السياق يعرف Gordon الموازنات التقديرية بأنها (خطة تفصيلية محددة مقدما للإعمال المرغوب تنفيذها وتوزيعها مدة الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع).
- نلاحظ من خلال التعريفين الأخيرين أن الموازنة التقديرية هي وسلمية:
- للتخطيط نظرا لكونها خطة العمل المحددة مقدما؛
 - للتنظيم باعتبارها محددة وموزعة للمسؤوليات؛
 - للرقابة ألان قبول المسؤولية معناه قبول المحاسبة والمراقبة معا؛
 - لتقييم الأداء ألان المراقبة تعني مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ومنه تقييم الأداء وتقويته بعد ذلك.

¹ نعيمة يحيوي وزكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص 171-173.

على ضوء التعارف السابقة يمكننا أن نعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المرغوب تنفيذها مستقبلا وتعتبر هذه الخطة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وضعه واحترامه لبلوغ الهدف المنشود كما أنها تعتبر نظاما للمعلومات يساعد على اتخاذ القرارات المراقبة وتقييم الأداء¹.

بالاستناد إلى التعاريف السابقة يمكن حصر خصائص الموازنات التقديرية في النقاط التالية:

- يتم التعبير عن الموازنات بأرقام هذه الأخيرة تكون في شكل قيم (مبالغ مالية) أو كميات؛
- تتميز الموازنات التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة؛
- تتعلق بفترة زمنية مستقبلية؛
- تقوم على مبدأ التقدير هذا الأخير يعتمد على معطيات إحصائية للفترات الماضية وكذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل؛
- مساهمة كل المستويات الإدارية في إعدادها باعتبارها المنفذ للموازنة التقديرية وحتى يساعد في تحقيق أهداف الموازنة؛
- بمثابة المسار (الدليل) الذي يجب على الجميع احترامه عند التنفيذ؛
- نظاما للمعلومات؛
- وسيلة لاتخاذ القرارات؛
- أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء؛
- تحديد مسؤولية كل قسم وكل فرد ودوره في تنفيذ الخطة ألان (تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى نتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء).

المطلب الثاني: أنواع ومتطلبات إعداد الموازنات التقديرية

الفرع الأول: أنواع الموازنات التقديرية

يوجد عدة أنواع من الموازنات ونظرا لكثرتها وصعوبة التحكم في تسييرها تم تجميعها في مجموعات وفقا لمعايير محددة نذكر منها:²

¹ نعيمة يحيياوي وزكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص 172.

² نعيمة يحيياوي وزكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص ص 173-174.

معيار الفترة الزمنية: تنقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى موازنات طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل وثالثة مستمرة.

1. **موازنات طويلة الأجل:** تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل ويعد هذا النوع من الموازنات لفترة بعيدة المدى من (05 إلى 10 سنوات) وهي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة وهدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع وطرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة.

2. **الموازنات قصيرة الأجل:** تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة في تنفيذها في المدى القصير (أقل من سنة) وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل لهذا يجب أن يكون هناك تعارض في الأهداف بينهما.

3. **الموازنات المستمرة:** تعد مثل هذه الموازنات في حالة عدم إمكانية إعداد تقديرات سلمية عن فترة معقولة من الزمن وتعد كما يلي: يتم تحضير موازنة ربع سنوية أو نصف سنوية وتعديل باستبعاد الشهر الذي انتهى من الموازنة وإضافة شهر آخر مقابل له في الفترة المستقبلية وبذلك نحصل على موازنة مستمرة مدتها ثلاثة أو ستة أشهر.

الفرع الثاني: متطلبات إعداد الموازنات التقديرية

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

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

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

3. **مستلزمات الإنتاج:** إذا توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج إنتاج معين تستطيع تسويقه وبيعه ولكن هذا البرنامج يتطلب توفر مستلزمات الإنتاج وهي اليد العاملة والمواد الأولية واللوازم؛ فقد يصعب على المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات المهارة العالية لتنفيذ ذلك البرنامج، أو صعوبة في

¹ محمد فركوس، الموازنات التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص ص 12-13.

إيجاد المواد الأولية اللازمة لسبب من الأسباب ففي هذه الحالة نقول إن العامل المتحكم هو مستلزمات الإنتاج؛

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

المطلب الثالث: تقييم الموازنات التقديرية

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

الفرع الأول: مزايا الموازنات التقديرية

يؤدي استخدام الموازنات التقديرية إلى البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية إلى جانب هذا فإن أسلوب الموازنات التقديرية يقدم أربعة خدمات رئيسية لإدارة (التخطيط والتنسيق الرقابة والتحفيز)، غير أن لهذا الأسلوب مزايا أخرى تتمثل فيمايلي:¹

- ◀ إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس المال العامل؛
- ◀ ينظم تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد من أفرادها وتديد مراكز المسؤولية تبعا لذلك؛
- ◀ إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى؛
- ◀ إلزام الإدارة بدراسة أسواقها؛ منتجاتها وأساليبها وهذا ما يساعد على اكتشاف الوسائل التي تثنم وتوسع مجال نشاط المؤسسة؛

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

- ◀ يمثل أسلوب الموازنات التقديرية قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينضم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات؛
- ◀ يلزم الإدارة الدراسة والبرمجة من أجل الاستعمال الأكثر اقتصادا لليد العاملة والمواد الأولية وموارد المؤسسة؛
- ◀ يلزم الإدارة على وضع نظام جيد للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية؛
- ◀ يسهل الحصول على الائتمان من البنوك؛
- ◀ الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدما المبالغ التمويلية اللازمة؛ ومتى يتم الحاجة إليها؛
- ◀ المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما؛
- ◀ إشراك جميع الإداريين في وضع الأهداف؛
- ◀ يلزم المستويات الإدارية على المحافظة على المواعيد وعدم إتخاذ القرارات الإدارية قبل أخذ جميع العوامل بعين الاعتبار؛
- ◀ الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعية؛
- ◀ متابعة جميع النشاطات للبحث مدى تقدم في تطبيق الخطة.

الفرع الثاني: عيوب الموازنات التقديرية

للموازنات التقديرية عيوب عديدة يمكن ذكر أهمها:¹

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

ويمكن ذكر عيوب أخرى للموازنات التقديرية:²

- ◀ أظهر نموذج الموازنات التقديرية عدم إمكانية التقدير بالتغيرات التي تطرأ على محيط المؤسسة لأن تقديرات ينقصها إطار أكثر شمولية يقترح الحلول والوسائل لتحقيقها مسبقا؛

¹ حنان بوخشبة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المركب الصناعي التجاري AGRODIV عين بسام، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم الماستر، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017-2018، ص 18.

² المرجع نفسه، ص 18.

- ◀ تتطلب متابعة ودراسة مستمرة وتعديلات؛
- ◀ لا يوجد طريقة موحدة لحساب وقياس الموازنات التقديرية، فهناك التجارب الماضية ومع ما يحدث في الحاضر بالإضافة إلى دراسة ما يمكن توقع حدوثه في المستقبل؛
- ◀ في حالة تعدد طرق إنتاج منتج معين لن تستطيع الموازنات التقديرية الإجابة على أفضل أسلوب.

المبحث الثالث: طرق إعداد الموازنات التقديرية

المطلب الأول: الموازنات التقديرية للتمويل:¹

لإعداد موازنة التمويل يتم الاعتماد إما على الطريقة البيانية أو على الطريقة المحاسبية.

1. الطريقة البيانية: تتمثل هذه الطريقة في رسم منحنى يحتوي على نقاط تبين تواريخ تقديم الطلبات

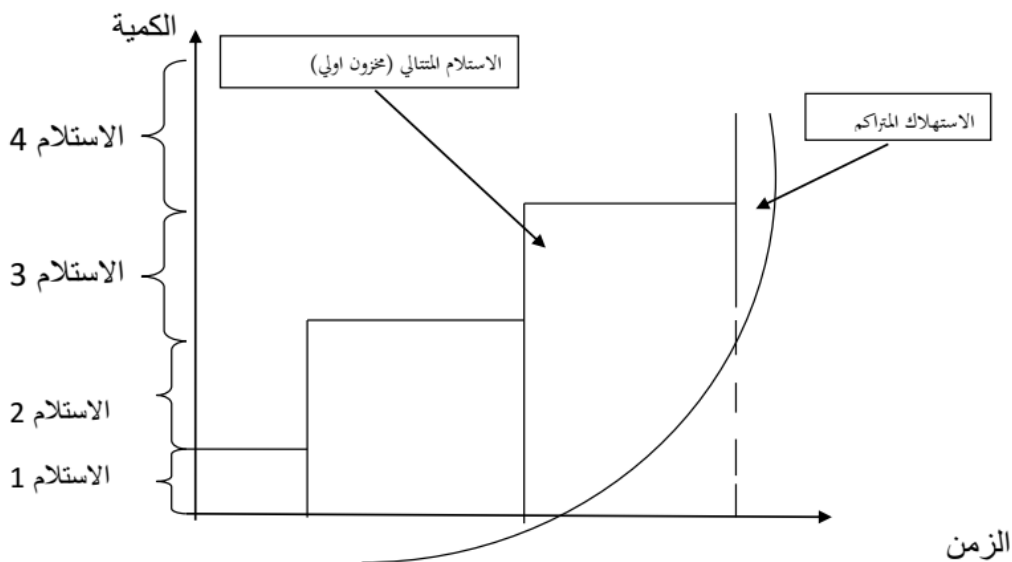
وتواريخ الاستلام وتتلخص في النقاط التالية:

◀ وضع الزمن على محور الأفقي

◀ وضع على محور العمودي الاستهلاك المتراكم ثم الاستلام المتتالي مضافا إلى المخزون الابتدائي.

◀ عندما يكون الاستهلاك مؤكد ومنتظم فإن نقاط تقاطع منحنى الاستهلاك المتراكم مع منحنى الاستلام المتتالي تمثل تواريخ الاستلام وإذا انحرفنا انطلاقا من هذه النقاط نحو اليسار بمسافة تعادل فترة الانتظار فإننا سنحصل على نقاط تبين تواريخ تقديم الطلبات. أما إذا كان الاستهلاك غير منتظم أو اجل الاستلام غير مؤكد فإن نقاط التسليم ونقاط الطلبات ستتحرف نحو اليسار بمسافة إضافية تعادل مخزون الأمان.

الشكل رقم 1: منحنى بياني لإعداد موازنة التمويل



¹ سامية مقعاش، محاضرات في مقياس الموازنات التقديرية، تخصص مالية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2019/2018، ص ص 61-62.

2. الطريقة المحاسبية:

إن عملية تقديم حجم التموينات يتوقف على عاملين أساسيين هما:¹

◀ **مستويات المخزون:** وتوجد ثلاث مستويات من المخزون:

❖ **الحد الأعلى:** هو أكبر قيمة كمية ممكنة من مادة معينة يمكن أن تتوفر في المخازن في لحظة

معينة، أو انه أقصى ما يصل إليه المخزون من حيث الكمية في أي لحظة من الزمن.

❖ **المخزون الأدنى:** هو ذلك المخزون المقابل لفترة الانتظار، وفترة الانتظار هي تلك الفترة التي

تكون ما بين تاريخ الطلب وتاريخ التموين.

❖ **مخزون الأمان:** هو ذلك المخزون الذي تلجأ المؤسسة إلى تكوينه كي تتجنب الانقطاع في

المخزون الذي ينتج عن عوامل عديدة كتأخر الموردين في أجال الطلبات أو التلف المفاجئ

للمخزون...الخ، ويتحدد مستوى مخزون الأمان استنادا إلى تجارب وحكم مسيري المخازن

وممكن أن يكون مخزون الأمان جزءا من المخزون الأدنى.

◀ **اختيار سياسة التموين:**

يعني أن المؤسسة تقوم بتحديد سياستها على أساس طبيعة حركة مخزوناتا من حيث الاستعمال

والأهمية والقيمة في هذا النحو، نجد طريقتين هامتين هما:

❖ **طريقة 80/20:** وهي للاقتصادي الايطالي باريتو (PARETO VILFRDO) وتقسم المخزون

إلى قسمين:

• **القسم الأول:** يمثل 20% من المواد والتي تكون قيمتها في المخزون 80% وتمثل تلك

المواد التي يتم استهلاكها بنسبة 80% أي (العدد 20 قيمة 80)، وتقوم المؤسسة بمتابعتها

وتوجيه عناية واهتمام خاص بها.

• **القسم الثاني:** يمثل 80% من المواد الأولية والتي قيمتها 20% وتمثل المواد التي لا يمكن

استعمالها بكميات كبيرة إي (العدد 80 والقيمة 20) وتقوم المؤسسة بتسييرها بصفة إجمالية.

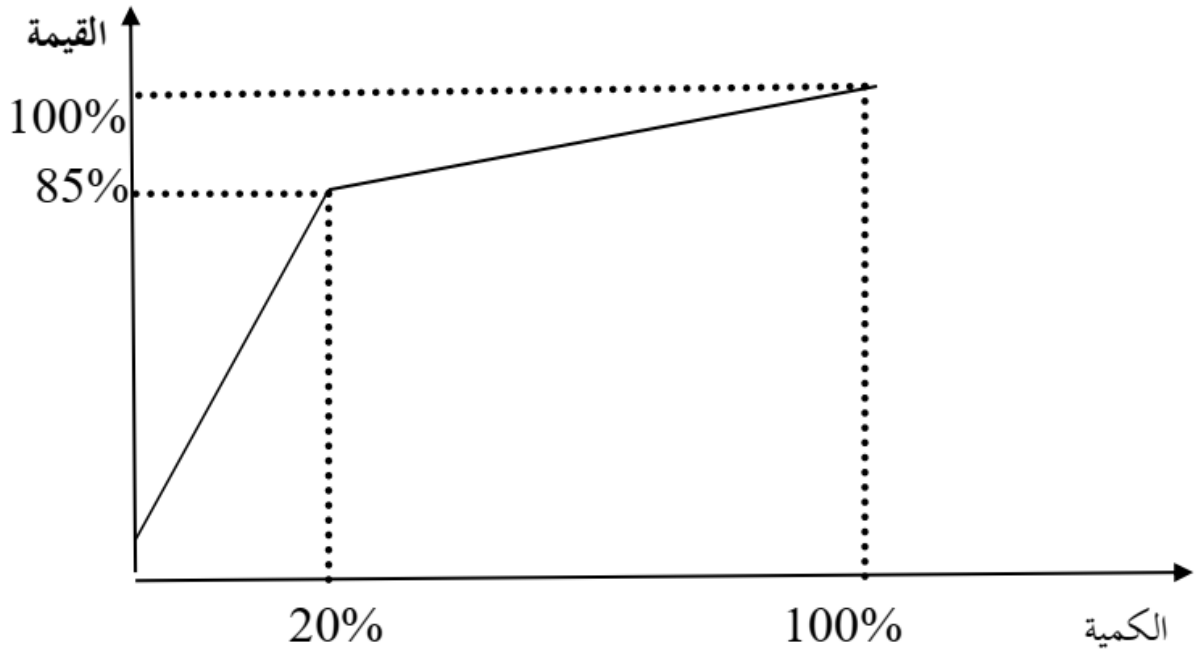
ونستدل بالجدول الموالي لتوضيح نموذج 20/80.

¹ أحمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار زهران للنشر، عمان، 1997، ص31.

الأقسام	نسبة الاستهلاك بالكمية	نسبة الاستهلاك بالقيمة
القسم الأول	20%	80%
القسم الثاني	80%	20%

- الجدول يبين 20% من المواد تمثل 80% من الاستهلاك بالقيمة وتمثل القسم الأول.
- الجدول يبين 80% من المواد تمثل 20% من الاستهلاك بالقيمة وتمثل القسم الثاني.

الشكل رقم 2: رسم بياني يمثل طريقة 80/20:



❖ طريقة ABC:

يطلق عليها هذا الاسم وذلك لان كل عنصر أو جزء مستعمل في الإنتاج يعطي تسمية (A) أو (B) أو (C) وذلك وفقا لمجموعة ما أنفق على هذا الجزء خلال العام، وذلك كما يلي:¹

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

¹ بن سعيد خالد بن سعد، إدارة الجودة الشاملة تطبيقات على القطاع الصحي (الرياض: مكتبة الشقري للنشر والتوزيع، 1997)، ص 52.

على ذلك يجب مقابلة هذه الجزاء بما تستحقه من اهتمام من إدارة مراقبة المخزون من حيث طلبها وجدولة استخدامها كما يجب أن تعطى لها الأسبقية في التحرك في المخازن أو الأقسام الإنتاجية.

- **الأجزاء (B):** وهي الأجزاء التي تلي السابقة من حيث الأهمية لا تتطلب اهتماما كبيرا كما هو الحال في أجزاء (A) ولكنها مع ذلك تتطلب اهتماما ورعاية أكثر من الأجزاء (C) فهي أجزاء متوسطة يمثل عددها 20% من مجموعة المواد وتمثل قيمتها 15-20% من قيمة المخزون.
 - **الأجزاء (C):** وهذه الأجزاء أو العناصر أو المواد المتكررة والتي قد تمثل عددها حوالي 70% من حجم المخزون في حين لا تمثل قيمتها أكثر من حوالي 5-15% من قيمة المخزون، إلا أنها قد تكون ذات قيمة في الإنتاج وقد يتعطل الإنتاج لغيابها.
- وتعامل هذه الأجزاء بطريقة مختلفة عن النوعين السابقين، حيث يمكن شراء كميات كبيرة منها، لان زيادة المخزون منها لا يمثل عبئا رأسماليا على المؤسسة.

وطبقا لهذا القسم فان كمية المخزون من كل مجموعة تختلف باختلاف أهمية وقيمة الجزء الداخل فيها. ونستدل بالجدول التالي لتوضيح طريقة ABC، فهو يبين لنا نسب أجزاء حسب أهمية كل واحد منها:

الجدول رقم 1: نسب أجزاء حسب أهمية لتوضيح طريقة ABC

الأجزاء	نسبة الاستهلاك بالكمية	نسبة الاستهلاك بالقيمة
(A)	10%	75%
(B)	20%	20%
(C)	70%	05%

الجدول يبين أن:

- 10% من الأجزاء تمثل 75% من تحركات المخزون بالقيمة وتمثل (A).
- 20% من الأجزاء تمثل 20% من تحركات المخزون بالقيمة وتمثل (B).
- 70% من الأجزاء تمثل 5% من تحركات المخزون بالقيمة وتمثل (C).

← إعداد موازنة التموينات:

بعد اختيار سياسة التمويل من طرف المؤسسة فإن إعداد موازنة التموينات يتطلب:¹

❖ اختيار نمط التمويل إي التمويل بكميات ثابتة أو تمويل في فترات ثابتة.

❖ إعداد أربع موازنات وهي موازنة الطلبات، موازنة التموينات، موازنة الاستهلاك، موازنة المخزونات.

• **التمويل بكميات ثابتة:** عندما نتبع هذا النمط في التمويل فإن أحجام الكميات التي نطلبها تكون ثابتة وهذا عندما يكون مستوى المخزون قد وصل إلى القيمة الحرجة (المخزون الأدنى مخزون الأمان). نظرا لان الاستهلاك غير طردي فإن الفترة التي تفصل بين طلبيتين من الممكن أن تكون متغيرة وهذا يستدعي الكشف عن حالة المخزون بالنسبة لقيمة الحرجة في تواريخ غير ثابتة.

هنا يكون الكشف عن حالة المخزون في تواريخ ثابتة ونلاحظ أن أخطار الانقطاع تكون مرتفعة ويجب حساب عدد الطلبات الواجب تحقيقها خلال السنة.

بالنسبة للحالة الأولى (التمويل بكميات ثابتة) فإن هذا النمط يستلزم المراقبة المستمرة لمستويات المخزون كما أن طاقة التخزين للمخازن تكون مستعملة بصفة جيدة ولكن العمل الإداري الواجب القيام به يكون صعبا نظرا لان الطلبات لم تقدم في تواريخ ثابتة، أما بالنسبة للحالة الثانية فإننا نلاحظ العكس بحيث أن العمل الإداري يكون سهلا نظرا لان الطلبات تقدم في تواريخ ثابتة ولكن من جهة أخرى هذا يستدعي توفير طاقة إضافية للتخزين.

مثال: بالرجوع الى معطيات المثال السابق، وبفرض أن الاستهلاك للمادة الأولية خلال السنة موزع على أشهر السنة كما يلي:²

الأشهر	الاستهلاك
1	40
2	30
3	30
4	25

¹ علي الشقراوي، إدارة المواد المخازن، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1995، ص 26.

² علي الشقراوي، مرجع سبق ذكره، ص 144.

25	5
20	6
20	7
20	8
40	9
30	10
30	11
30	12

المصدر: من إعداد الطالبين.

حيث أن مخزون أول المدة السنوي هو 70 وحدة، وان فترة الانتظار هي شهرين، مخزون الأمان هو شهر واحد من الاستهلاك.

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية في الحالتين الآتيتين:

- طلب كميات ثابتة في فترات متغيرة مع افتراض أن التموين يكون في أول الشهر الذي يصل فيه الاستهلاك إلى مستوى مخزون الأمان.
- الطلب في فترات ثابتة ولكن بكميات متغيرة.

الحل: تم التوصل في المثال رقم 01 إلى أن الكمية الاقتصادية الكلية: 360 وحدة.

ومنه الكمية الاقتصادية المثلى هي عندما تكون: تكلفة الاحتفاظ تكلفة الأعداد = 180 دج.

ونلاحظ من الجدول بان اقل تكلفة كلية هي عند الحجم 90 وحدة.

$$n = N/Q = 360/90 = 4$$

عدد الطلبيات في السنة هو

التموين بكميات ثابتة:

الطلبات		مخزون المعدل (الصحيح)	التموين	مخزون نهاية الشهر	الاستهلاك	الأشهر
الكمية	التاريخ					
				70		ديسمبر
90	ديسمبر	90	90	30	40	جانفي
				0	30	فيفري
90	مارس			60	30	مارس
				35	25	أفريل
		100		10	25	ماي
90	جويلية	80	90	-10	20	جوان
				60	20	جويلية
				40	20	أوت
90	سبتمبر	90	90	0	40	سبتمبر
		120	90	60	30	أكتوبر
		70		30	30	نوفمبر
				-20	50	ديسمبر

• التموينات بفترات ثابتة:¹

الفترة التي تفصل تموين وآخر: $4/12 = 3$ أشهر

حجم الطلبية = كمية الاستهلاك لثلاثة أشهر الموالية.

الكمية تسلم بتاريخ أول فيفري أي تعادل كمية 80 وحدة.

¹ أحمد نور، محاسبة التكاليف (القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة، دس)، ص 335-336.

الطلبات		مخزون المعدل (الصحيح)	التموينات	مخزون نهاية الشهر	الاستهلاك	الأشهر
الكمية	التاريخ					
				70		ديسمبر
80	1 ديسمبر	80	80	30	40	جانفي
				0	30	فيفري
				50	30	مارس
				25	25	أفريل
60	1 مارس	60	60	0	25	ماي
				40	20	جوان
100	1 جوان	100	100	20	20	جويلية
				0	20	أوت
				60	40	سبتمبر
120	1 سبتمبر	120	120	30	30	أكتوبر
				0	30	نوفمبر
				70	50	ديسمبر

المصدر: من إعداد الطالبين

فعالية الموازنة التقديرية للتموينات:

تظهر فاعلية الموازنة التقديرية في كون هذه الأخيرة تحقق العدد من الأهداف للمؤسسة تتمثل فيما يلي:

يلي:

- ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة للمؤسسة في الوقت المناسب وبأقل الأسعار وذلك حتى تضمن استمرار الإنتاج بطريقة منتظمة وبدون انقطاعات.
- ضمان الحماية الكاملة للمواد ضد الإهمال أو التناقص لأي سبب من الأسباب.
- حصر المواد الراكدة وحصرها في مناطق خاصة بعيدا عن المواد المطلوبة بصورة أكبر.

- تخفيض الاستثمار في المخزون إلى أدنى حد ممكن بحيث لا تؤثر هذا بحال من الأحوال على استمرار الإنتاج بطريقة منظمة والأخذ بعين الاعتبار وقت التسليم وإمكانيات التخزين والأسعار.
- تحديد الحجم الأمثل لأمر الشراء وذلك بهدف تخفيض تكاليف المخزون الكلية وفي الوقت نفسه الحصول على مخزون المطلوب للتشغيل باستمرار.
- تنظيم الإجراءات المتعلقة بشراء واستلام وتخزين المواد وصرف جميع المواد.
- ضمان اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالتموينات في أوقاتها المناسبة.
- ممارسة المؤسسة لعملية الرقابة على الموازنات التموينية المختلفة التي تعدها، وتكون عملية الرقابة في متابعة ومقاربة الفعلية بالكمية والقيمة والتقديرية.
- وأخيرا يمكن القول بان عملية إعداد الموازنة التقديرية للتموينات تعتبر أحد الأساليب التي تساهم في تحقيق التحكم في الموارد الاقتصادية وزيادة الكفاءة في استخدامها أي استغلال الأمثل لهذه الموارد، مما يساهم في التحكم في التكاليف وبالتالي تحسين الوضع التنافسي للمؤسسة.

المطلب الثاني: إعداد الموازنات التقديرية للإنتاج

إن القدرة التنافسية للمؤسسة تتوقف بالإضافة إلى نوعية المنتجات وجودتها على مدى تحكم المؤسسة في تكاليفها وكذا الاستعمال الأمثل لطقتها الإنتاجية المتاحة، فكلما تمكنت المؤسسة من تخفيض سعر التكلفة الخاص بمنتجاتها كلما كانت قادرة على المنافسة في السوق والمضاربة على تخفيض الأسعار من أجل نيل أكبر حصة ممكنة من الأسواق، وتعتبر أهم وسيله للمؤسسة في هذا السياق أن تعتمد المؤسسة إلى استخدام أسلوب الموازنة التقديرية للإنتاج وعناصرها.

1. مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج:

تعرف الموازنة التقديرية للإنتاج على أنها الجدول الزمني للعمليات الإنتاجية في فترة زمنية مستقبلية، فهي عبارة عن تقدير الكميات التي ترغب الإدارة في إنتاجها خلال فترة الميزانية التقديرية وكذا توقيت عمليات الإنتاج حتى تتمكن المؤسسة من الإيفاء بالطلب على منتجاتها في الوقت المناسب.¹

◀ **أنظمة الإنتاج:** يقصد بهذه الأنظمة أنماط التي تتبعها المؤسسة في عملية الإنتاج وكيفية إعداد

الموازنة التقديرية للإنتاج، حيث تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج باستعمال أحد الأنماط التالية:

¹ نور الدين خيانة، إدارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1997، ص 219.

❖ **الإنتاج على أساس الطلبات:** حسب هذا النمط تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج بعد أن تتحصل على الطلبات المقدمة من طرف الزبائن حيث تقوم بإنتاج المنتجات المحددة في هذه الطلبات فقط، ولكن بالخصائص والمميزات الموضحة في الطلبية، هذا يعني أن المؤسسة يسهل عليها عناصر الإنتاج الأزمة والكافية هذا ما يعني أن المؤسسة لا يكون لديها مخزون في نهاية دورة الإنتاج.

❖ **الإنتاج المستمر:** في هذا النمط تقوم المؤسسة بإنتاج المنتجات التي تراها تلبى حاجات السوق بعد أن تتحصل على هذه المعلومات من جراء قيامها بدراسة السوق وهنا يبقى للمؤسسة مخزوننا سلعيا في مخازنها لتلبية حاجات السوق.

2. إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج:

من أجل إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج لابد من معرفة عنصرين أساسيين هما:¹
 كيفية تقدير حجم الإنتاج وكذا مختلف القيود المتعلقة بعملية الإنتاج وكذا توزيع حجم الإنتاج المقدر.
 < **تقدير حجم الإنتاج:** نعلم أن لغرض إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج يجب أن نجيب على الأسئلة التالية:

❖ ما هي الكميات اللازمة إنتاجها لمقابلة حاجات الموازنة التقديرية للمبيعات؟
 ❖ ما هي مستويات المخزون من منتجات تامة الصنع الواجب الاحتفاظ بها لمواجهة طلبات الزبائن في الوقت المناسب؟
 وطالما أن الموازنة التقديرية للمبيعات تحدد أننا كمية المبيعات المقدره بيعها وكذلك أقيامها (قيمها) وانه إذا أخذنا بعين الاعتبار كمية المنتجات التامة الصنع الموجودة في المخازن وكذلك ما يجب الاحتفاظ به من هذه المنتجات في نهاية الفترة.

< تحديد القيود الإنتاجية:

ونعني بها تلك القيود التي تحد من الطاقة الإنتاجية للمؤسسة تتمثل في:²

❖ **القيود المتعلقة بالمعدات الإنتاجية:** يتعلق الأمر بتحديد الوقت المنتج الذي تسمح به طاقة الآلات المتواجدة أو المتوقعة وتحديد نقاط الاختناق في الورشات فمعرفة وقت النشاط العادي

¹ المرجع نفسه، ص 220.

² محمد فركوس، الموازنات التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 33.

للآلة فهو عبارة الوقت الذي تكون فيه الآلة مشغلة، نقدر الوقت غير المنتج الذي يتمثل في أوقات ضبط وتركيب المعدات، وقت الصيانة، وقت الاستراحة للعمال، وأوقات التوقفات التقنية، أوقات لتموين الورشة بالمواد الأولية.....الخ، فالوقت المنتج هو حاصل طرح الوقت غير المنتج عن وقت النشاط.

❖ **القيود المتعلقة باليد العاملة المباشرة:** نتحصل على الوقت المنتج لليد العاملة المباشرة من حاصل طرح الوقت غير المنتج من مجموع عدد ساعات الحضور (المتواجد) كما سيأتي شرحه عند مناقشة موازنة اليد العاملة المباشرة.

❖ **القيود الإنتاجية الأخرى:** ممكن أن تواجهنا قيود أخرى تتعلق بالمساحة المتاحة للتخزين أو العرض، أو الوقت المتاح من اليد العاملة الماهرة (بعض الورشات تحتاج إلى مهارة عالية)، كما الأخذ يجب بعين الاعتبار معدا الإنتاج غير القابل للتسويق نظرا لعدم توفره على المواصفات المطلوبة من الجودة.

ونستعمل أسلوب البرمجة الخطية لإيجاد الإنتاج الذي يأخذ بعين الاعتبار القيود الإنتاجية ويلبي المبيعات التقديرية.

مثال: لتكن المؤسسة ما تقوم بإنتاج منتجين A و B وذلك في ورشتين 1 و 2، الطاقة المتاحة للورشتين يوميا وكذلك عدد ساعات عمل الآلة لكل وحدة منتجة تعطى في جدول التالي:

البيان	الورشة 1	الورشة 2
المنتج A	3 ساعات	4 ساعات
المنتج B	5 ساعات	3 ساعات
الطاقة اليومية المتاحة	الطاقة اليومية المتاحة	الطاقة اليومية المتاحة

المصدر: من إعداد الطالبين

ونعتبر أيضا أن هذه المؤسسة لا يمكن أن تبيع أكثر من 200 من المنتج A وان هامش على تكلفة المتغيرة للوحدة هو 1000 لـ A و 500 لـ B.

والمطلوب منا هو إيجاد البرنامج الذي يحقق أكبر قدر من الربح مع الأخذ بعين الاعتبار القيود المحددة مسبقا:

الحل: الطريقة الأولى: طريقة سامبلاكس

نضع القيود في شكل معادلات خطية ومتراجحات بعد أن نقوم بصياغة دالة الهدف وذلك كما يلي:

• دالة الهدف: $MAX(Z)=1000A+500B$

• القيود الفنية:

قيود الورشة 1: $A+5B < 15003$

قيود الورشة 2: $A+3B < 1200$

قيود المبيعات: $A < 200$

حيث: $A > 0, B < 0$

باستعمال جدول سامبلاكس نجد أن الإنتاج الأمثل هو إنتاج كمايلي:

200 وحدة من المنتج A

133 وحدة من المنتج B

بحيث عند هذه الكمية من الإنتاج نلاحظ أن الطاقة الإنتاجية في الورشتين مستعملة كلياً وان القيد

المتعلق بالمبيعات قد اخذ بعين الاعتبار، ولهذا فان هامش الناتج عن هذا البرنامج هو: 266500 دج

الطريقة البيانية: نقوم بتمثيل المتراجحات في الرسم البياني والحلول الممكنة تكون في المضلع المخطط ثم

نقوم بحساب الهامش في كل زاوية من زوايا المضلع وأكبر مبلغ من الهامش يدل على أحسن برنامج إنتاج.

الزاوية	المنتج A	المنتج B	هامش A + هامش B
O	0	0	0
D	0	300	150000
P	136	218	245000
K	200	133	266500
C	200	0	200000

نلاحظ أن الربح هو في النقطة K من عند إنتاج 200 وحدة من المنتج A و 133 من المنتج B.

المطلب الثالث: طرق إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

1. الموازنة التقديرية للمبيعات

تعتبر الميزانيات التقديرية للمبيعات هي أول ما يتم اعداده من الموازنات التقديرية لأنها تعتبر الأساس الذي يسند عليه اعداد الميزانيات الأخرى، ونجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف الى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات ولهذا يجب ان تتم عملية التنبؤ بالمبيعات باتباع الاساليب العملية ويتم عملية التقدير وفقا للكيفية الآتية:

- ◀ تحديد الهدف من التقدير؛
- ◀ تقسيم المنتجات المراد بيعها الى مجموعات متجانسة؛
- ◀ معرفة العوامل التي تؤثر على مبيعات كل مجموعة وترتيبها حسب قوة تأثيرها؛
- ◀ اختيار اسلوب التنبؤ الذي يناسب كل مجموعة متناسبة؛
- ◀ جمع البيانات وتحليلها تحليلا علميا واستخراج النتائج.

2. طرق إعداد موازنة المبيعات:

تعرف عملية إعداد موازنة المبيعات صعوبة من قبل معظم مديري المبيعات لضرورة دقة التنبؤ بالمبيعات.

◀ **التوزيع الموسمي:** إن المبيعات لا تباع مرة واحدة خلال السنة ولكن تباع على فترات مختلفة والعادات والتقاليد تؤثر على سلوك المستهلك، بحيث تتفاوت الكمية المباعة من بضاعة معينة من موسم لآخر وهذا التفاوت والاختلاف في درجة بيع البضاعة من فترة لأخرى يدعى بالتغيرات الموسمية، ولهذا تحلل مبيعات الفترات السابقة لتحديد التغيرات الموسمية لمبيعات كل بضاعة على حدى، ويستخرج متوسط التغيرات الموسمية في شكل نسبة مئوية، بحيث يمثل الموسم نسبة من مبيعات السنة.¹

◀ **التوزيع الجهوي للمبيعات:** من الواجب توزيع المبيعات جهويا أو على أساس المناطق لان الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى، نظرا للتوزيع السكاني المختلف والمستوى الاجتماعي لكل منطقة، ولمعرفة ما يمكن أن يباع في كل منطقة يجب دراسة وتوزيع المبيعات لذلك المنتج في السنوات الماضية ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية:²

¹ فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² بن رباله جهيدة، الميزانية التقديرية كأداة لتخطيط ومراقبة مبيعات مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 41.

- ❖ نسبة توزيع السكان على المناطق والنمو الديمغرافي؛
 - ❖ دراسة حركات انتقال السكان من منطقة لأخرى؛
 - ❖ المستوى الاقتصادي والاجتماعي لسكان المناطق المختلفة؛
 - ❖ بالنسبة للمنتجات الصناعية تؤخذ بعين الاعتبار عدد الشركات وحجمها والعاملين فيها... الخ.
- ← **التوزيع على أساس المنتوجات:** إن الهدف من هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة وتقييم تطور مبيعات كل منتج والطريقة المتبعة في هذه الحالة إما التوزيع حسب السنوات السابقة او التوزيع حسب أهمية هامش الربح، بحيث ستعمل المؤسسة على بيع المنتوجات التي لها هامش ربح ضعيف ويصعب تسويقها، كما أن التوزيع على أساس المنتوجات يساعد على معرفة مدى تأثير المنتوجات الجديدة على مبيعات المنتوجات القديمة¹.
- ← **ميزانية المجموع:** يمكن أن نقول إنه لا يوجد تصميم واحد يكون صالحا في كل المؤسسات ولذلك بإمكان كل مؤسسة إن تصميم الميزانية حسب ما تراه مناسباً وغالبا تحتوي ميزانية المجموع على النقاط الرئيسية التالية:
- ❖ توزيع المبيعات حسب المنتوجات؛
 - ❖ تقدير المبيعات بالكميات والقيمة وسعر البيع؛
 - ❖ توزيع مبيعات كل منتج توزيعا موسميا وحسب المناطق.
- الجدول رقم 2: الميزانية التقديرية للمبيعات (القيمة بالدينار الجزائري)

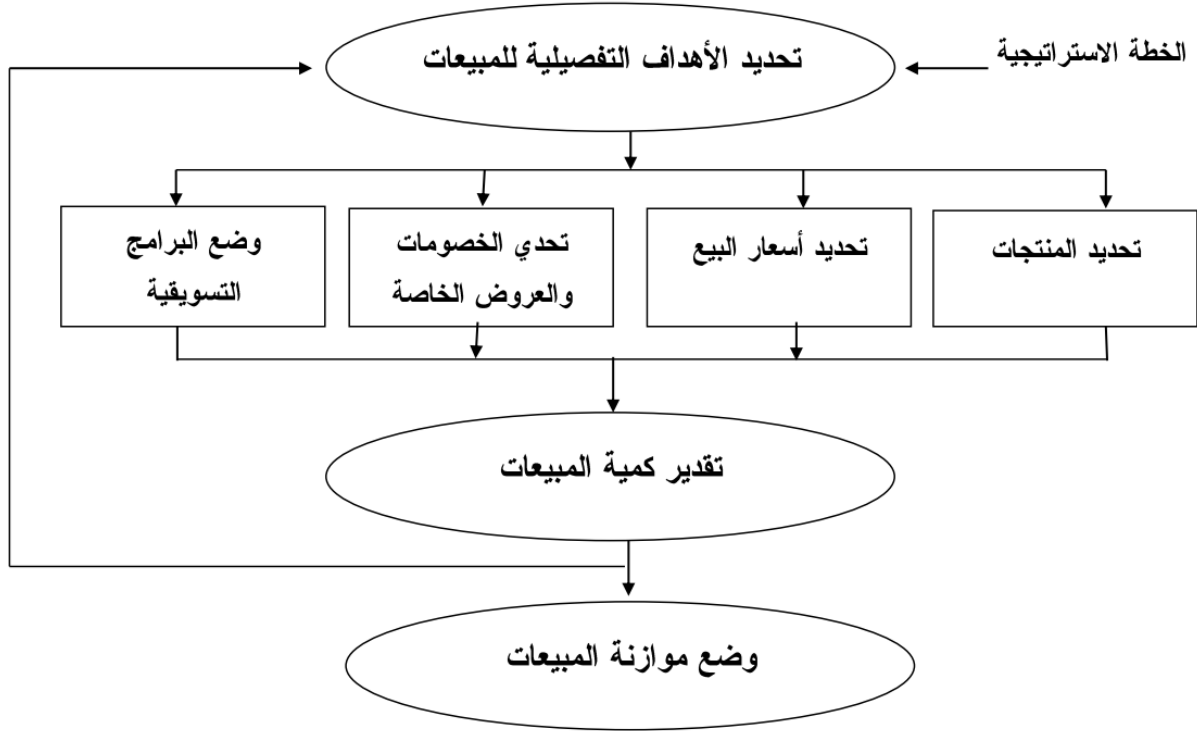
اجمالي السنة	الشهر			البيان
	مارس	فيفري	جانفي	
XXX	XXX	XXX	XXX	منتج "أ"
XXX	XXX	XXX	XXX	منتج "ب"
XXX	XXX	XXX	XXX	منتج "ج"
XXX	XXX	XXX	XXX	منتج "د"
XXX	XXX	XXX	XXX	إيرادات أخرى
XXX	XXX	XXX	XXX	إجمالي الإيرادات

¹ المرجع نفسه، ص 41.

المصدر: بن ريانة جهيدة، الميزانية التقديرية كأداة لتخطيط ومراقبة مبيعات مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 42.

والشكل التالي يوضح مراحل إعداد موازنة المبيعات:

الشكل رقم 3: خطوات إعداد موازنة المبيعات



المصدر: محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 81.

حسب الشكل السابق لإعداد موازنة المبيعات ينطلق من إعداد الخطة الاستراتيجية التي من خلالها يتم تحديد أهداف تفضيلية للمبيعات في المؤسسة، متمثلة في تحديد الأسعار، تحديد المنتجات، وغيرها من العمليات الخاصة بالنشاط التجاري للمؤسسة، لتتم بعد ذلك عملية التقدير للمبيعات ومن ثم وضع موازنة للمبيعات.

خلاصة الفصل:

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

الفصل الثاني:

الإطار النظري للأداء المالي

تمهيد:

يعد الأداء المالي من أهم المواضيع التي تكتسي أهمية بالغة في المؤسسات الاقتصادية لم يحظى به من مكانة متميزة في بيئة الأعمال، وهذا من منطلق تداخل المتغيرات وتسارعها سرعة انتشار المعلومات من جهة، وكذا دور عملية تقييم الأداء المالي إلى تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد المتاحة، لذلك تسعى معظم المؤسسات إلى تحقيق النجاح في عملياتها وأنشطتها باستمرار.

المبحث الأول: تقييم الأداء

المطلب الأول: مفهوم وأهمية تقييم الأداء:

أولاً: مفهوم تقييم الأداء:

لا شك أن فكرة تقييم الأداء ليست فكرة مستحدثة، بل قديمة مارستها دول كثيرة سواء في المجتمعات الرأسمالية أو المجتمعات الاشتراكية، إلا أنه لا يوجد اتفاق عام حول مفهوم واحد لتقييم الأداء، وغالباً ما يتم الخلط بين مفهوم كل من الرقابة وتقييم الأداء، علماً بأن لكل منهما صفاته الخاصة ومميزاته ودوره.

فالرقابة تبدأ مع عملية تخطيط الأهداف المرجو تحقيقها، ويسير مع التنفيذ المتابعة الأحداث الفعلية ومقارنتها بالمخطط، مقدماً، وتمكن من اكتشاف الانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ، ويعني ذلك أن الرقابة تقود التنفيذ الفعلي إلى مرحلة معينة تضمن من خلالها تنفيذ المخطط مقدماً، وذلك قبل الوصول إلى النتائج النهائية.

ولما كانت أساليب الرقابة التقليدية لا تفي بأغراض تقويم أداء الإدارة، فقد طورت بعض البلاد المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية وكندا والسويد مدخلا للرقابة المالية الشاملة والتي يطلق عليها الرقابة على الأداء أو على عائد الأنفاق المالي. ولقد كان هذا الأجراء استجابة للاهتمام المتزايد بالضبط الإداري والمساءلة للأجهزة الحكومية عن كيفية الحصول على الموارد واستغلالها بفاعلية.

وإذا كانت الرقابة هي بمثابة عملية تستهدف التحقق من أن ما كان يجب عمله قد تم إنجازه بالفعل، وتوضح متى يحدث الانحراف عن الهدف، فإن تقييم الأداء إذن هو أداة من أدوات الرقابة الشاملة. وبالتالي فإن تقييم الأداء ما هو إلا عملية اتخاذ قرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالوحدة الاقتصادية، بما يحقق أهدافاً محددة من قبل، ومن الضروري أن تكون عملية تقييم الأداء بمثابة عملية مستمرة لكي تقف الإدارة بصفة دورية على مدى كفاءة استغلال الموارد، وعلى مدى تقدم المنشأة نحو تحقيق أهدافها.

وقد عرف (Hinger) تقييم الأداء بأنه مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط طبقاً لما جاء في الموازنة من معايير أداء، وتتم هذه المقارنة بإعداد ما يسمى بتقارير تقييم الأداء والتي يمكن من خلالها تحديد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط ومستهدف تمهيدا لبحث أسباب الانحرافات واتخاذ ما يلزم من

إجراءات تصحيحية لتصحيح التنفيذ الفعلي مع ما هو مخطط ومستهدف، وبالتالي ضمان تحقيق كفاءة وفعالية النشاط¹.

كما عرف (Horgren) تقييم الأداء بأنه التعرف على مدى تحقيق الوحدة لأهدافها المتوقعة².

في حين عرفه النسور بأنه أداة من أدوات الرقابة، يمكن بواسطته معرفة مدى مطابقة العمليات الإنتاجية التي تم إنجازها في فترة زمنية محددة للخطة الموضوعية مسبقاً، والتعرف على أوجه القصور ونقاط الانحراف عن الخطة الموضوعية لتلك العمليات³.

أما العبيدي فيعرفه فحص موضوعي للأداء المالي وأداء العمليات، لهيئة أو برنامج أو نشاط أو وظيفة، وأنها تبحث في إمكانات تحقيق اقتصاد كبير، والحصول على سير مختلف النشاطات بصورة أفضل، وزيادة الفعالية⁴.

بعد منتصف السبعينات بدأ الاهتمام بهذا المفهوم واتخذ اتجاهاً متطوراً نحو قياس أداء الإدارة من عدة زوايا هي الاقتصاد والكفاءة، والفعالية والبرامج⁵.

وتختص رقابة الاقتصاد والكفاءة بتحديد ما إذا كانت الجهة الحكومية تحصل على مواردها وتستغلها بطريقة اقتصادية كفوءة، وأسباب عدم الكفاءة أو الممارسات غير الاقتصادية، ومدى الالتزام بالقوانين والتعليمات واللوائح في الأمور المتعلقة بذلك.

أما رقابة الفاعلية والبرامج فتختص بتحديد مدى تحقيق النتائج أو الأهداف المطلوبة من قبل السلطات التشريعية أو السلطات المختصة بوضع الأهداف، ودرجة فاعلية البرامج والأنشطة، بالإضافة إلى تحديد درجة التزام الجهة بالقوانين واللوائح المتعلقة بالبرامج والأنشطة.

مما تقدم يتضح أن لكل من الرقابة وتقييم الأداء صفاته الخاصة ومميزاته ودوره في المشروع، فالرقابة تبدأ مع عملية تخطيط الأهداف المرجو تحقيقها، وتسير مع التنفيذ لمتابعة الأحداث الفعلية ومقارنتها بالمخطط، مقدماً، وتمكن من اكتشاف الانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ، ويعني ذلك أن الرقابة تقود التنفيذ

¹ Leter E. Hitger and Serge Matalich, Managerial Accounting, Harcourt Brace Jovanovich, Florida. 1992, P.538.

² Charles T. Horngren and George Foster, Cost Accounting Managerial Emphasis, Ninth Ed., Prentice Hall, New Jersey. 1997. P.798.

³ معن النسور، تقييم الأداء في المشروعات العامة الاستخراجية في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية الجامعة الأردنية عمان، 1990، ص 73.

⁴ ماهر العبيدي، مبادئ الرقابة المالية، كلية العلوم الاقتصاد وقسم المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة بغداد، ط 1، 1992، ص 121.

⁵ محمد ابو العلا الطحان تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة 2/1995 كلية التجارة-جامعة القاهرة.

الفعلي إلى مرحلة معينة، تصمن من خلالها تنفيذ المخطط مقديما، وذلك قبل الوصول إلى النتائج النهائية، باعتبار أن دورها يتم أولا بأول أثناء التشغيل¹.

ويعني ذلك أن تقييم الأداء يقوم بعملية قياس وفحص وتحليل للنتائج المحققة، والتي تمت بمجهود الأفراد المسؤولين عن تنفيذ الأداء في ظل ظروف عمل معينة، وأوقات محددة، وإمكانيات مناسبة ومتاحة، بهدف الكشف عن القصور والانحرافات وتشخيص أسبابها والمسئول عنها. ومن خلاله يمكن الحكم على درجة الكفاءة التي أنجزت بها الأهداف سعياً للوصول إلى العوامل الرئيسية المؤثرة في تلك النتائج، ومن ثم تحديد الصعوبات التي تتخلل التنفيذ وتحديد أسبابها، هل هو راجع لعملية التخطيط أم للأفراد المسؤولين عن الأداء، أو لعدم كفاءة الرقابة في الوحدة أو المشروع (أثناء عملية التنفيذ). وبذلك فالتقييم يساعد في الحكم على كفاءة الأداء، والتخطيط والرقابة يوجه النظر لتقادي الانحرافات وعدم تكرارها مستقبلا.

ثانيا: أهمية تقييم الأداء:

إن تقييم الأداء يأتي دوره عندما تظهر النتائج، وينشط بعد تحليل تلك النتائج لمعرفة الانحرافات التي حدثت وما يجب اتخاذه للتصحيح، ومنع تكرار الانحرافات مستقبلا، ومتابعة توصيات علاج الانحرافات. ولهذا يمكن إيجاز أهمية تقييم الأداء في النقاط التالية:²

- ◀ تقويم الخطط الاقتصادية والسياسات المالية المرسومة لتحقيق الأهداف العامة والخاصة والالتزام بها.
- ◀ تقييم درجة الاقتصاد وفاعلية الإدارة في استغلال الموارد المتوافرة بشكل فاعل.
- ◀ توافق مبدأ عمليات تقييم الأداء مع مبدأ الكفاءة والفاعلية وترشيد الأنفاق للوحدة الاقتصادية.
- ◀ تخفيض تكاليف أداء الأعمال الحكومية، والحد من الإسراف، وضمان الاستغلال الأمثل للاعتمادات المالية المخصصة للأجهزة الحكومية.
- ◀ الأخذ بعين الاعتبار مقدار الأهمية بالنسبة لإبعاد وتشعبات المصلحة، وذلك لإعطاء المسؤولين عن المصلحة كل الثقة في صدق المعلومات المختصة بالأداء.
- ◀ تقييم فاعلية الأداء وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين هذا الأداء.

¹ ليلي فتح الله أبعاد عملية تقييم الأداء بجمهورية مصر العربية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة جامعة عين شمس، 1992/2، ص ص 285-283.

² محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1988، ص 148.

المطلب الثاني: أهداف وعناصر تقييم الأداء:

أولاً: أهداف تقييم الأداء

تستوجب عملية تقييم الأداء ضرورة إجراء مسح ميداني شامل للوحدة الإدارية أو الاقتصادية بغرض التعرف على سائر عملياتها الإنتاجية، والوقوف على العلاقات التي تربط بين مختلف مراحل الإنتاج والتوصل إلى خصائص النشاط الإنتاجي الذي تمارسه الوحدة الإدارية أو الاقتصادية وأثر ذلك على إدارتها، تمهيداً للوصول إلى الإجراءات العلاجية اللازمة لملافاة القصور في الأداء، والعمل على استمرار نجاح الوحدة الاقتصادية في المستقبل¹.

وعليه يمكن إيجاز أهم أهداف تقييم الأداء بما يلي:²

- ◀ التأكد من أن البرامج والأنشطة قد تحققت بطريقة فعالة واقتصادية كفوءة، وفقاً للشروط المحددة في القوانين والأنظمة النافذة.
- ◀ أن جميع الموارد موضع الرقابة استعملت بطريقة علمية وفعالة واقتصادية.
- ◀ التثبت من سير أنظمة الرقابة وفحص ضعفها الظاهر إن وجد، وبيان العوامل التي تم التعرف عليها، ووضع الخلاصات، واقتراح التوصيات
- ◀ التعرف على مواطن القوة والضعف، وتشخيص وتحديد المشاكل والتي تشك أو تنتجاً بوجودها، واقتراح الحلول المناسبة لها لأجل التقويم والتحسين.
- ◀ تقديم النتائج والتوصيات عن هذه البرامج والمشاريع محل التقييم، بشكل تقارير واضحة وميسرة ويمكن الوصول إليها.

ثانياً: عناصر تقييم الأداء

تعتمد عملية تقييم الأداء على أربعة عناصر رئيسية هي:³

- ◀ تقييم الاقتصاد للتحقق من أن الخدمات تؤدي بأقل تكلفة ممكنة. إن دور عملية تقييم الأداء في هذا المجال يشمل فحص العلاقة بين المدخلات والمخرجات للتأكد من أن المدخلات طبقاً للمواصفات المطلوبة، وأنه قد تم الحصول عليها بأفضل الأسعار، وبمعنى أوسع فإن تقييم الاقتصاد يعني بتكلفة وجودة الخدمة المقدمة.

¹ Johnson H.B. Company Appraisal. The cost Accountant Journal, The Institute Of cost and Workers Accountant, Vol.92, No. 6 June 1964, P.212.

² أحمد موسى، المحاسبة التشخيصية، ط1، دار النهضة العربية القاهرة، 1976، ص ص 63-69

³ جميلة العاص، "رقابة الأداء"، محاضرة ديوان المحاسبة، عمان، ص 2.

◀ تقييم الكفاءة للتحقق من أن المدخلات تستخدم لتحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات، حيث تعني بتقييم المخرجات نسبة إلى المدخلات باعتماد مقاييس كفاءة وقواعد معلومات مفيدة الغاية منها تحسين الكفاءة وتطوير الأداء في مختلف النشاطات.

◀ تقييم الفاعلية للتحقق من مدى إنجاز الأهداف المقررة للوحدة الإدارية، وهي تهتم بتقييم ثلاثة جوانب رئيسية هي:

❖ **تحليل الهدف:** بمعنى التأكد من قدرة الوحدات المنفذة على ترجمة أهداف السلطة الرقابية إلى إجراءات فعالة.

❖ **تجزئة العمليات:** بمعنى التأكد من أن المصادر أو المدخلات قد تم استغلالها على أفضل وجه.

❖ **فحص الأنظمة:** للتأكد من مرونتها وفعاليتها في مواجهة التغيرات الدائمة.

❖ **تقييم الأثر أو البيئة:** وهي تعني تقييم أثر المخرجات من فوائد للمجتمع ومنافع بيئية للمنطقة الجغرافية من جهة، وكذلك الآثار السلبية لهذه المخرجات على المجتمع والبيئة من جهة أخرى للوحدة محل التقييم.

المطلب الثالث: معايير تقييم الأداء:

عرفت مؤشرات الأداء "بأنها عناصر يمكن مراقبتها لمعرفة مدى فعالية التعامل الوظائف والأعمال¹، وعليه فإن الأمر يتطلب استخدام عدة معايير ومؤشرات لكي تساعد المسؤولين على إنجاز التقييم الموضوعي الفاعل ومنها:

1. معايير كمية:

تعتمد المعايير الكمية على عدة مؤشرات، والتي يمكن الاهتداء للحكم على مدى كفاءة أداء الوحدات الإدارية أو المنظمات، إذ أنها تبين مدى تحقيق الوحدة للأهداف المخططة أو التي من أجلها أنشأت الوحدة ومنها:²

- ◀ نسبة استرداد الديون
- ◀ نسبة معدلات التوظيف.
- ◀ زيادة معدلات المخرجات.
- ◀ عدد المعاملات المنجزة.
- ◀ القدرة على تمويل المشاريع التنموية.

¹ نائل عوامل، تقييم أداء الشركات الصناعية في الأردن، دراسة ميدانية، المجلد (أ/17)، العدد الأول، عمان، 1990، ص 33.

² ماريون أي هايتز، إدارة الأداء، ترجمة محمود مرسي وآخرون، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1989، ص 95.

2. معايير الكفاءة الإنتاجية:

فيما تقاس الإنتاجية كنسبة بين المخرجات والمدخلات فإن الكفاءة الإنتاجية تقاس أيضا بنسبة المدخلات إلى المخرجات لتحديد مستوى الإنتاجية لكل وحدة مدخلة وهذا بدوره يتطلب التحديد الكمي لعناصر المدخلات ووفقا لطبيعة كل عنصر منها سواء أكانت في صورة سلع أو خدمات¹.

3. معايير الفاعلية والتنوعية:

حيث تعتبر من أهم المؤشرات التي تعبر عن مدى فاعلية الوحدة الإدارية/الاقتصادية في إدارة مواردها المختلفة، من خلال ربط استخدامات هذه الموارد بالأهداف النهائية للبرامج والنشاطات المنجزة. كما ان هذه المعايير تشير إلى العلاقة بين الأهداف المحددة والآثار المترتبة على تحقيق هذه الأهداف. ومدى توافقها للاحتياجات العامة لإفراد المجتمع، مما يترتب عليه الحاجة لتوفير بيانات دقيقة عن مثل هذه الآثار من حيث الكم والنوع.

¹ Bowlin W." Evaluating Performance in Governmental Organization "Governmental Accountants Journal, Vol. XXV,

No.2, NewYork, Summer 1986, P. 173.

المبحث الثاني: تقييم الأداء

الأداء المالي هو أحد الأنواع الأساسية للأداء في المؤسسة والذي له أهمية بالغة في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وذلك من أجل معرفة مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، الذي يتم من خلال استخدام المؤشرات والنسب المالية بالإضافة إلى لوحة القيادة والتي تعتبر أداة فعالة في عملية تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة، ولأهمية الأداء المالي في المؤسسة سنحاول التطرق من خلال هذا المحور إلى الأداء المالي في المؤسسة من خلال بعض التعاريف وكذلك تحديد أهميته وأهدافه في المؤسسة وكذلك العوامل المؤثرة فيه.

المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء المالي

أولاً: تعريف تقييم الأداء المالي

لكي نتمكن من تعريف تقييم الأداء المالي لبد أن نقدم تعريف الأداء المالي وسوف يتم التركيز على أهمها:

يعرف محمد محمود الخطيب الأداء المالي على أنه المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسة حيث أنه هو الداعم الأساسي للأنشطة المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية مختلفة¹.

كما يعرف على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة المضافة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج وكذلك باقي القوائم المالية، ولكن لا جدوى من ذلك إذا لم يؤخذ الطرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح².

ويعرف أيضاً بأنه مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة.

¹ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2010، ص 45.

² دادن عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية حلة بورصتي الجزائر وباريس، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03، غير منشورة، 2007/2006، ص 36.

وهناك من يعرف الأداء المالي على أنه استغلال الموارد المالية المتاحة للمؤسسة بطريقة تمكنها من تحقيق أهداف الوظيفة المالية وهذا ما يتوقف على السياسة المالية التي تنتهجها المؤسسة والتي تظهر جليا من خلال:¹

◀ تركيبة ميزانيتها المالية من أصول وخصوم ومدى قدرتها على تمويل استثماراتها، إذ أن عدم قدرتها على تمويل هذه الأخيرة سيؤثر دون شك على أدائها المالي؛

◀ درجة اعتمادها على الديون قصيرة الأجل ومعدل دوران دورة الاستغلال، ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه مورديها بنسبة كبيرة على الديون قصيرة الأجل في ظل معدل دوران بطيء لدورة الاستغلال سيؤدي في النهاية إلى خلق مشاكل ينتج عنها انخفاض مستوى الأداء المالي؛²

◀ حجم السيولة المتوفرة لديها، فإذا كانت تعاني عجزاً فهذا يؤدي إلى زيادة ديونها مما ينتج عنه انخفاض في الأداء، أما في حالة توفرها على فائض مع قدرتها على استغلاله أحسن استغلال من خلال توظيفه لتحقيق فرص ربح إضافية تسمح برفع مستوى الأداء المالي.

كما يعني الأداء المالي تسليط الضوء وفحص المحاور التالية من خلال عملية التحاكي:³

◀ العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛

◀ أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛ مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض من الأرباح؛

◀ مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

من خلال ما تم عرضه من تعاريف يمكن أن نعرف الأداء المالي على أنه يعبر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة وذلك من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المالية المتاحة بكفاءة وفعالية.

وللوقوف على مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل للموارد المالية يجب تقديم الأداء المالي،

ولهذا فإننا سنحاول تعريف تقييم الأداء المالي كما يلي:

¹ محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، الملتقى الوطني حول واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 05 و06/05/2013، جامعة الوادي، ص 07.

² قلو رفيق، دراسة أثر التمويل الإسلامي على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، غير منشورة، 2010-2011، ص 133.

³ ددان عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 36.

يعرف تقييم الأداء المالي على أنه قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً وتقديم حكماً على إدارة الموارد البشرية والمالية المتاحة للمؤسسة وهذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة¹.

كما يقصد بتقييم الأداء المالي استخدام المؤشرات المالية التي يفترض أنها تعكس تحقيق الأهداف الاقتصادية أو ذلك النظام الذي يساعد الإداريين على معرفة مدى التقدم الذي تحرزه المؤسسة في تحقيق أهدافها، وفي تحديد بعض مجالات التنفيذ التي تحتاج إلى عناية واهتمام أكبر².

ويمكن أن نوضح أهم الجوانب التي يتعرض لها تقييم الأداء المالي كما يلي³:

- ◀ مدى تحقيق الربحية في ظل الإمكانيات المادية والمالية المتاحة؛
 - ◀ تحديد أفضل مزيج مرغوب فيه من الأصول وذلك يتضمن إقرار حجم ونوع الاستثمار المناسب، وتحديد الحجم المناسب من رأس المال والديون سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل؛
 - ◀ مدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها أي قدرتها المالية، هذا المؤشر ضروري لأي مؤسسة لاكتساب السمعة الجيدة مع الزبائن وبالتالي تحقيق النمو والاستمرارية؛
 - ◀ مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة؛
 - ◀ أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.
- مما سبق ذكره من تعاريف يمكننا أن نعرف تقييم الأداء المالي على أنه عملية تقوم بقياس الأداء المالي الفعلي أو المنجز وذلك من خلال استخدام مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية، وذلك على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

ثانياً: أهمية تقييم الأداء المالي

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقييم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.

¹ محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، مرجع سبق ذكره، ص 07.

² بنية حيزية، أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة بوفال وحدة المسبك بالبرواقية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة المدية، غير منشورة، 2010-2011، ص 70.

³ وضياف سامية، تقييم الأداء المالي الشركات التأمين دراسة حالة شركة تأمين المحروقات خلال 2005-2008، رسالة ماجستير تخصص نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البليدة، غير منشورة، 2009، ص ص 62-63.

وتتبع أهمية الأداء المالي أيضاً وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال المؤسسة وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثماراتها وفقاً للأهداف العامة للمؤسسة والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرارية وبقاء المؤسسة¹.

ثالثاً: أهداف الأداء المالي:

إن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:²

◀ يمكن المستثمر متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته، كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير تأثير أدوات الأداء المالية من ربحية وسيولة ونشاط والمديونية على سعر السهم؛

◀ يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة.

ومنه فإن الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختيار السهم الأفضل من خلال مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

هناك عدة عوامل داخلية إدارية وفنية مؤثرة على الأداء المالي والتي سنلخصها فيما يلي:³

1. الهيكل التنظيمي:

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي في الكثافة الإدارية هي الوظائف الإدارية في المؤسسات والتمايز الرأسي وهو عدد المستويات الإدارية في المؤسسة وأما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقييم العمل والاستثمار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد

¹ محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47.

² محمد محمود الخطيب المرجع نفسه، ص 47.

³ زيبيدي البشير دور التقارير المالية في تحسين الأداء للمؤسسة دراسة ميدانية في مجمع صيدال، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق قسم العلوم التجارية، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة البليدة غير منشورة، أكتوبر 2011، ص 72.

الأدوار للأفراد في المؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسة اتخاذ القرارات بأكثر فعالية وكفاءة¹.

2. المناخ التنظيمي:

هو شفافية التنظيم واتخاذ القرار بأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، أي إدراك العاملين أهداف المؤسسة ومهامها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، ويجب أن يكون اتخاذ القرار بطريقة عقلانية وعلى الإدارة أن تشجع الموظفين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وتقديم معلومات لمتخذي القرارات لتحديد صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين للمعايير الأداء عند التصرف في أموال المؤسسة.

3. التكنولوجيا:

هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات ويندمج تحت التكنولوجيا عدد من أنواع مثل تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، والتي تكون وفقا للموصفات التي يطلبها المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر والتي تلتزم بمبدأ الاستمرارية وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة.

وعلى المؤسسة تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لبد لهذه المؤسسات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموائمة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطر بإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية².

4. الحجم:

يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لتصنيف أو قياس حجم المؤسسة منها:

إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع، إجمالي المبيعات، إجمالي القيمة المضافة. ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء للمؤسسات، فقد يشكل الحجم عائقا على أداء المؤسسة حيث أن زيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أداؤها أقل فعالية، وبشكل إيجابي من حيث أنه

¹ محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 48-49.

² محمد محمود الخطيب مرجع سبق ذكره، ص 50.

كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسة، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات تبين من خلالها أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.

المطلب الثالث: مراحل عملية تقييم الأداء المالي:

هناك عدة مراحل تمر بها عملية تقييم الأداء المالي من أهمها:¹

1. **مرحلة التخطيط:** ويتم في هذه المرحلة إعداد الموازنات التقديرية والقوائم التقديرية، وتحديد أدوات التقييم التي سيتم استخدامها، وتحديد المراكز المسئولة عن عملية التقييم والأهداف المستقبلية المتوقعة.
2. **مرحلة مقارنة النتائج:** ويتم في هذه المرحلة مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، والهدف من ذلك هو معرفة ما مدى تحقيق الأهداف التي تم وضعها مسبقاً، ومعرفة ما إذا كان هناك انحرافات لغرض تحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها.
3. **مرحلة بعد مقارنة النتائج:** ويتم في هذه المرحلة معرفة ما إذا كان هناك انحرافات لغرض تحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها.

¹ عبد الله عبد الخالق، تنمية الموارد البشرية وكيفية التعامل معها، دار عالم الفكر، الكويت، 2000، ص 76.

المبحث الثالث: دور الموازنة التقديرية في تحسين الأداء

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

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

المطلب الأول: حساب الانحرافات وإعداد تقارير الأداء

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

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

في هذه المرحلة يتم إعداد تقارير الأداء، وهي الأداة التي يتم استخدامها لحصر الانحرافات، على أساس شهري وبتابع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة، ويختلف تصميم تقارير الأداء باختلاف المنشآت وأنشطتها وأساليب الإدارة فيها. غير أنه يمكن الارتكان إلى مجموعة من الضوابط الواجب توافرها في تقارير الأداء وهي:

- ◀ أن تتبع هيكل التنظيم الإداري للمنشأة ومستوى الرقابة المطلوب فيها. وهذا يعني أن يكون هناك تقرير أداء منفصل لكل مركز مسئولية على حدة، بدءاً بالمستويات الدنيا، إلى أن يصب في تقارير ملخصة ترفع إلى المستويات العليا.
- ◀ أن تغطي كافة أوجه النشاط في المنشأة.
- ◀ أن تتضمن مقارنة بين النتائج الفعلية المحققة وتلك المقدرة في الموازنة، مع احتساب الانحرافات، وذلك لكل شهر ومن بداية السنة ولتاريخه.
- ◀ أن تتلاءم طريقة عرض المعلومات فيها وتفاصيلها مع متطلبات المستخدم الرئيسي، الأمر الذي يعني أن يلبي التقرير احتياجات مستخدمة على صعيد التقييم واتخاذ القرارات، والتي تختلف باختلاف المستوى الإداري للمستخدم وطبيعة مسؤوليته عن النشاط موضوع التقرير.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 12.

² محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 287.

- ◀ أن تتضمن مساحة مخصصة للملاحظات، حيث يتم تسجيل المعلومات المتعلقة بالانحرافات وأسبابها وإمكانية تصحيحها أو إعادة النظر في التقديرات أو غيرها من الأمور.
 - ◀ أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة (شهر كحد أدنى)، علما بأن وجود بعض المشاكل قد يتطلب إعداد تقارير أسبوعية، وأحيانا يومية.
 - ◀ أن يتم إعدادها في الأوقات المقررة لها وفي الوقت المناسب، وذلك لتمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- بما انه من خلال الموازنة التقديرية للمبيعات يمكننا حساب انحرافات الكميات وأسعار البيع فتكون العلاقة التي تطبق على كليهما كالآتي:¹

◀ حساب انحراف السعر:

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

◀ حساب انحراف الكمية:

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

المطلب الثاني: مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها

لكي يكون نظام الموازنات التقديرية ذا فعالية في عملية الرقابة، يجب أن يتم تحليل الانحرافات الواردة، وهناك نوعين من الانحرافات طبقا لدرجة حدتها، فالنوع الأول هو انحرافات بسيطة وهي التي يمكن تجاهلها وإهمالها نظرا لأن الوقت المستغرق في تحليلها ومعرفة مسبباتها ثم البحث عن كيفية تلافيها مستقبلا يمكن أن تكون تكلفته عالية، وبالتالي من الأحسن تجنب تحليلها وعدم التركيز عليها، أما النوع الثاني من الانحرافات فهي الانحرافات الكبيرة التي تؤثر على أداء المؤسسة، وبالتالي لا يمكن إغفالها، بل يجب تحليلها ومعرفة مسبباتها للتعرف على طرق علاجها ومحاولة تقاوي سلبياتها مستقبلا، وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم واقعية الخطة أو عدم كفاءة التنفيذ، فعدم واقعية الخطة سببه:²

- ◀ تنبؤ غير دقيق بالمستقبل.
- ◀ عدم التقدير السليم للإمكانيات.
- ◀ تغيرات غير متوقعة في الظروف.
- ◀ العمال في وضع الخطة.

¹ شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، بدون سنة، ص 58.

² احمد ماهر، الخطط والسياسات والاستراتيجيات، مركز التنمية الإدارية، مصر، بدون سنة، ص 327.

ويمكن معالجتها عن طريق:

- ◀ إدخال تعديلات جزئية سريعة على الموازنة الحالية.
 - ◀ تعديل أنظمة التنبؤ وأنظمة التخطيط.
- وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم كفاءة التنفيذ والتي من أسبابها ما يلي:¹

- ◀ قصور في بعض الأقسام.
- ◀ قصور في بعض الفروع.
- ◀ قصور في بعض الأفراد.
- ◀ عدم توفر الموارد.

ويمكن معالجتها عن طريق:

- ◀ التحفيز أو العقاب.
- ◀ تغيير في المناصب أو الأفراد.
- ◀ تغيير في أنظمة وساعات العمل.
- ◀ تغيير في سياسات المشروع مثل الأسعار.

المطلب الثالث: مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية

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

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

¹ احمد ماهر، مرجع سابق، ص 327.

² محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 288.

❖ التنويه بالمسؤولين عن مستوى الأداء المرتفع، ومكافأتهم.

نقل ما أمكن من الأساليب والتقنيات التي نجحت في وحدة إدارية معينة إلى وحدات إدارية أخرى في المنشأة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة مطاحن

بني هارون القرارم فوقة

تمهيد:

تعتبر الموازنة التقديرية أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق توازن بين الأهداف والإمكانات المتاحة، وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة إلى جانب الإدارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة، وبالتالي الوصول إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجئة و ما يترتب عليه من اتخاذ قرارات لترشيد إستغلال الموارد المتاحة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية مطاحن بني هارون

في هذا المبحث سنتطرق إلى نظرة عامة وشاملة حول مطاحن بني هارون التي تختص في إنتاج وبيع الفرينة والنخالة على اختلاف أشكالها حيث نتعرف على نشأة وتطور المؤسسة والتعريف بنطاق مهامها وأهدافها ومحيطها وبعض المشاكل التي تواجهها.

المطلب الأول: تعريف ونشأة المؤسسة:

أولاً: تعريف الوحدة الإنتاجية والتجارية بني هارون (وحدة القرارم قوقة):

تعتبر الوحدة الإنتاجية والتجارية مؤسسة عمومية اقتصادية يتمثل نشاطها أساساً في تحويل المادة الأولية و التي هي القمح اللين إلى مادة الفرينة التي تستعمل بدورها كمادة أولية في صناعات مختلفة تقوم بها مؤسسات أخرى، وهذه المؤسسة تابعة لمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب و مشتقاتها تتعامل هذه المؤسسة مع الزبائن العاديين لتزويدهم بالفرينة و النخالة كما تتعامل مع المؤسسات الخاصة (كبيرة، متوسطة وصغيرة) كما تتعامل المؤسسة مع التجار و المهنيين كذلك تقوم هذه المؤسسة بتزويد المخابر بالفرينة لصناعة الخبز والحلويات¹.

ثانياً: نشأة الوحدة الإنتاجية والتجارية

تأسست المؤسسة الأم SEMPAC لأول مرة في 22 ماي 1965 حيث كان مقرها في الجزائر العاصمة، أين كانت تعتمد على مركزية القرارات، وفي سنة 1982 وفي إطار إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية أنشأت فروع وهذا نظراً للدور الكبير الذي تلعبه المؤسسة في تطوير الاقتصاد الوطني وتمويل خزينته وهذه الفروع هي:

- الرياض الجزائر
- الرياض سطيف
- الرياض سيدي بلعباس
- الرياض تيارت
- الرياض قسنطينة

¹ وثائق داخلية بالمؤسسة.

وهذه الأخيرة ERIAD قسنطينة والتي صارت تسمى SMIDE قسنطينة وتضم 11 ولاية ظلت كغيرها من الوحدات الأربعة الجهوية لمجمع الرياضي سابقا مجمع سميد حاليا تسير بنفس النمط إلى غاية بداية تخلي الجزائر عن النظام الاشتراكي، والتوجه التدريجي نحو نظام اقتصاد السوق حيث أعدت الدولة مخططا وطنيا من اجل تنظيم أو بالأحرى هيكله المؤسسات الوطنية في شكل شركات تجارية عن طريق خلق شركات فرعية مستقلة على مستوى الوحدات تخضع لأحكام القانون التجاري وعلى هذا الأساس وكغيرها من المؤسسات الجهوية عرفت سميد قسنطينة تقسيما جديدا على شركات فرعية وعددها اثنين:

◀ شركة فرعية للصناعة الجزائرية

◀ شركة فرعية للتحاليل الخاصة بالنعوية

وقسمت أيضا إلى تسع مطاحن وهي:

1- مطحنة الساحل - سكيكدة

2- مطحنة سييوس - عنابة

3- مطحنة أوراس - باتنة

4- مطحنة مرمورة - قالمة

5- مطحنة الحروش - سكيكدة

6- مطحنة سيدي راشد - قسنطينة

7- مطحنة سيدي غريس - أم البواقي

8- مطحنة لعوينات - تبسة

9- مطحنة بني هارون - القرارم

هذه الأخيرة التي تم تحويل اسمها إلى الوحدة الإنتاجية والتجارية وآخر تسمية للرياضي هي سميد.

تقع مؤسسة سميد الوحدة الإنتاجية والتجارية فرع مطاحن بني هارون في دائرة -القرارم قوقة- ولاية ميلة على الطريق الوطني رقم 12 والذي يربط ولايتي قسنطينة وجيجل، إنن فهو يحتل موقع استراتيجي هام ويتربع على مساحة قدرها 07 هكتار، وتوجد أيضا مساحة خارجية مخصصة لسكنات الموظفين¹.

¹ وثائق داخلية بالمؤسسة

تحمل هذه الوحدة الرقم التسلسلي التالي 431281 ويعني:

43: رقم الولاية.

12: الشهر الذي بدأ فيه نشاط الوحدة (ديسمبر).

81: السنة التي انطلقت فيها العملية الإنتاجية (1981).

تقدر الطاقة الإنتاجية للوحدة بـ 660 قنطار في اليوم أي بمعدل 20 قنطار في الساعة، ويتم تمويل الوحدة من طرف الديوان الوطني وبعض الخواص، وتختص الوحدة في إنتاج الدقيق والفريضة والنخالة الناتجة عن عملية الطحن والغربلة، ويقدر CCLS للحبوب والبقول الجافة عدد عمال الوحدة بحوالي 80 عامل بما فيها عمال الأمن والحراسة، أما نظام العمل في الوحدة فهو متواصل من يوم الأحد إلى الخميس وهذا من الساعة الثامنة صباحا حتى الرابعة مساء.

ثالثا: بطاقة فنية حول المؤسسة:

أ. نشاط المؤسسة:

تقوم الوحدة بتحويل الحبوب (القمح اللين) إلى منتج الفريضة والسميد وتستخلص أيضا النخالة وهي تعتبر منتوجها الثالث.

ب. الطاقة الاستهلاكية

تستهلك الوحدة من المادة الأولية (القمح اللين) ما يقدر بحوالي 660 قنطار في اليوم.

ج. أهم المنتوجات:

◀ الفريضة (دقيق الخبز).

◀ السميد.

◀ مستخرجات الطحين (النخالة) وتستعمل كعلف للحيوانات.

د. العمال:

◀ عمال التشغيل والإنتاج والإدارة: يوجد حوالي 60 عاملا.

◀ عمال الحراسة: حوالي 20 عاملا مشكلين على شكل فرق ويعملون بالتناوب.

◀ وعملهم متواصل على طول أيام السنة¹.

¹ وثائق داخلية بالمؤسسة.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة وأهميتها:

أولاً: أهداف المؤسسة:

تهدف الوحدة لجعل منتوجاتها الفريئة والسמיד ذات جودة عالية وسعر معقول، وهذا إرضاء للمستهلك بالدرجة الأولى وأيضاً لمواجهة المنافسة القوية للخواص في نفس المجال.

يمكن تلخيص عدد من الأهداف التي تدخل في هذا النوع كما يلي:

1. الأهداف الاقتصادية: ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أ. تحقيق الربح: إن استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق

مستوى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام

المؤسسات الأخرى في نفس القطاع الاقتصادي لذا يعتبر الربح من المعايير الأساسية لها.

ب. تحقيق متطلبات المجتمع: إن تحقيق مؤسسة مطاحن بني هارون لغايتها يمر عبر عملية

تصريف أو بيع إنتاجها من الفريئة والنخالة والدقيق وتغطية التكاليف المتعلقة بذلك وعند القيام

بعملية البيع فهي بذلك تغطي طلبات المجتمع الموجودة به.

ج. عقلنة الإنتاج: يتم ذلك بالاستعمال الرشيد والعقلاني لوسائل الإنتاج ورفع إنتاجها بواسطة

التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى مراقبة تنفيذ هذه الخطط أو البرامج وبذلك

فإن المؤسسة تسعى إلى تفادي الوقوع في مشاكل اقتصادية ومالية.

2. الأهداف الاجتماعية: تتمثل الأهداف الاجتماعية للمؤسسة فيما يلي:

أ. ضمان مستوى مقبول من الأجور:

حيث يعتبر العمال في المنشأة من المستفيدين الأوائل حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم بها،

ويعتبر هذا المقابل حق مضمون قانوناً وشرعاً وعرفاً.

ب. تحسين مستوى المعيشة للعمال:

إن التطور السريع الذي تعرفه المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى

تلبية رغبات تتزايد باستمرار بظهور منتجات بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم والذي يغير أذواقهم

ويحسنها، وذلك بتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مادية ومالية أكثر للعمال من جهة ولمؤسستهم من

جهة أخرى.

ج. توفير وسائل ترفيهية وثقافية

تعمل المؤسسة على اعتياد عمالها على الاستفادة من الوسائل الترفيهية والثقافية التي توفرها لهم ولأولادهم كتنظيم رحلات نظرا لما لهذا الجانب من تأثير على العمال وشعورهم بالرضا بالتالي تحسن نوعية عملهم ودرجة أدائهم داخل المؤسسة.

د. تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى:

مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وتزايد تعقيدها فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد تدريباً كفيلاً بإعطائهم إمكانية استعمال هذه الوسائل بشكل يسمح باستغلالها استغلالاً عقلانياً كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تشغيلها أحياناً مما يضطر المؤسسة إلى إعادة تدريبهم عليها أو على الطرق الحديثة في الإنتاج والتوزيع.

ثانياً: أهمية المؤسسة:¹

إن وجود المؤسسة داخل المجتمع أي في حيز زمني ومكاني يجعلها تؤثر وتتأثر به من خلال هذا التأثير تظهر لنا أهمية مطاحن بني هارون (وحدة القرارم قوقة) والمصنفة في نوعين هما:

1. الأهمية الاجتماعية ويمكن حصرها فيما يلي:

أ. توفير الشغل:

إن إنشاء مطاحن بني هارون يعمل على توفير مناصب شغل وهذا ما يسمح بامتصاص البطالة من المجتمع.

ب. التأثير على الأجور:

للمؤسسة دور هام في تحديد الأجور بقوة استقطابها لليد العاملة أو قصد تحويل العمال نحو قطاع معين قصد تنميته وتطويره.

2. الأهمية الاقتصادية

بالإضافة إلى الآثار الاجتماعية التي سبق ذكرها للمؤسسة أهمية اقتصادية تمكنها من تغيير وجهة الاقتصاد الوطني والتي تمكن فيما يلي:

¹ وثائق داخلية بالمؤسسة

أ. ظهور منشآت تجارية جديدة:

بحيث أن زيادة عدد السكان في منطقة أو مدينة مما يؤدي إلى ظهور مؤسسة أو مجموعة من الفروع التابعة الجديدة وبالتالي ضرورة القيام بإعداد منشأة تجارية جديدة لتلبية حاجات العمال الجدد وتلبية مختلف مرافق الحياة الضرورية ولهذا تظهر الأهمية المتمثلة في ظهور ودفع حركة تنموية في المؤسسات.

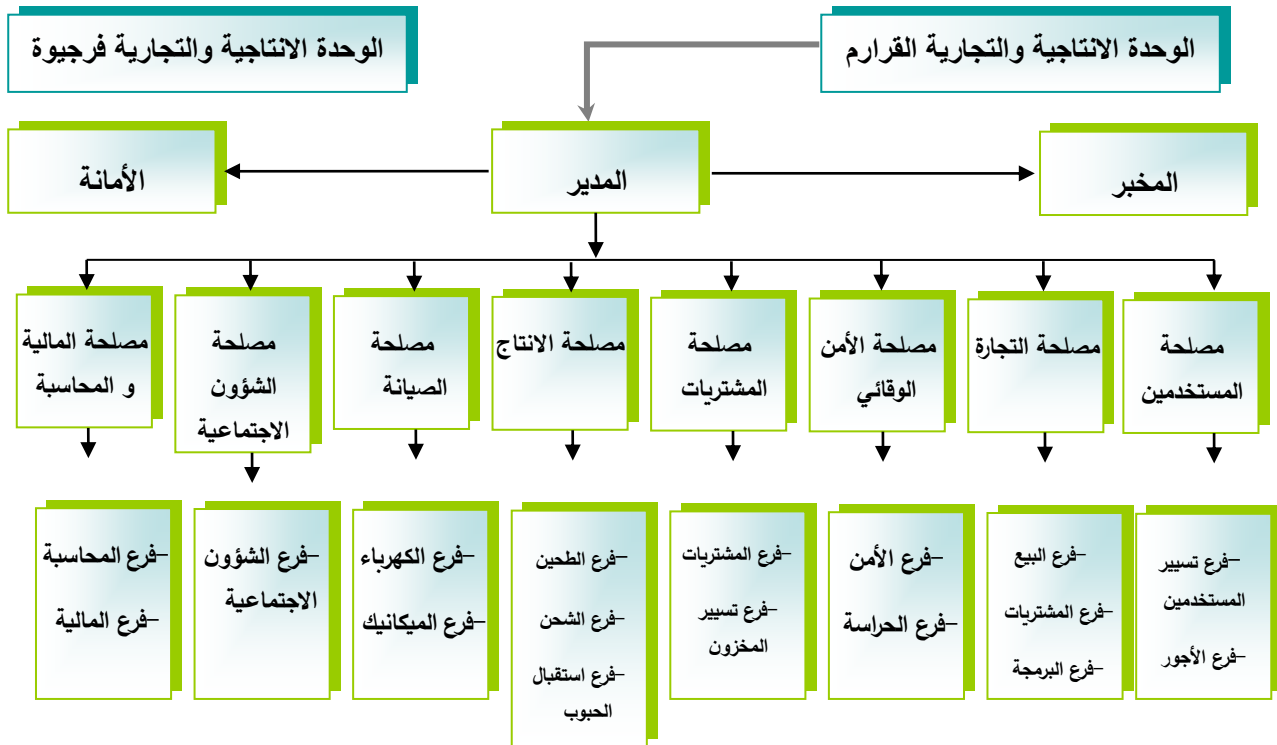
ب. التأثير على الاستهلاك:

إن سياسات البيع التي تتبعها المؤسسة تؤثر على استهلاك المجتمع فزيادة المبيعات وتنوعها تؤدي إلى المنافسة وبالتالي انخفاض الأسعار مع التنوع في السلع وهذا ما يفيد الطبقة العاملة¹.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون

من أجل التسيير الحسن للعملية الإنتاجية تم وضع هيكل تنظيمي يسهل عملية توزيع المهام بين مختلف مصالح المؤسسة، وقد وضع هذا الهيكل على أساس مختلط يجمع بين التنظيم الوظيفي والتنظيم حسب مراحل الإنتاج، حيث يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون من المديرية العامة التي تتفرع عنها سبعة مصالح، ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون



¹ وثائق داخلية بالمؤسسة

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي في مؤسسة مطاحن بني هارون

من خلال هذا المبحث سنقوم بمحاولة تقييم الأداء المالي لمؤسسة مطاحن بني هارون باستعمال بعض المؤشرات المالية وغير المالية وذلك اعتمادا على المعلومات المتحصل عليها من الوثائق المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: المؤشرات غير المالية (لوحة القيادة)

تعتبر لوحة القيادة من المؤشرات التي توازن بين الجوانب المالية وغير المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في تقييم الأداء المالي وعليه سنقوم بعرض لوحة القيادة لسنتين متتاليتين (2020-2021) الجدول رقم 3: لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج (2020-2021).

2021			2020			
الانحراف	التقديري	الفعلي	الانحراف	التقديري	الفعلي	الإنتاج
-33.48%	254816	23008	18.17%	201168	237711	السميد
-49.85%	153549	230098	27.86%	175626	224550	الفرينة
-10.85%	253935	226384	26.36%	167706	211921	النخالة

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة.

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه ان:

منتوج السميد قدر انحراف ناتج عن الفروقات في تقدير بين الكميات الفعلية والموقعة، حيث كان الإنتاج أكبر من المقدر بنسبة (18.17%) كان الانحراف غير ملائم أي ان هناك تطور في الإنتاج الفعلي بالنسبة (33.48%) كان ملائم أي ان هناك تراجع في الإنتاج.

منتوج فرينة حيث كان الإنتاج الفعلي أكبر من المقدر بنسبة (27.86%) كان الانحراف غير ملائم أي ان هناك التطور في الإنتاج لسنة (2020)، اما سنة (2021) كان الإنتاج الفعلي أكبر من المقدر بالنسبة (49.85%) أي ان الانحراف غير ملائم أي ان هناك تطور كبير في الإنتاج (2021).

منتوج النخالة حيث كان الإنتاج الفعلي أكبر من المقدر بنسبة (26.36%) كان الانحراف غير ملائم أي ان هناك تطور في الإنتاج لسنة (2020)، اما سنة (2021) كان الإنتاج التقديري أكبر من الإنتاج

الفعلي بالسنة (10.85) أي ان الانحراف ملائم، (لا تعطي لها أهمية في التقدير وتعتبر هذه المواد بمثابة مواد للترويج أكثر من المنتوجات الرئيسية في المؤسسة.

الجدول رقم 4: لوحة القيادة الخاصة بالمبيعات (2020-2021).

2021			2020			
الانحراف	التقديري	الفعلي	الانحراف	التقديري	الفعلي	الإنتاج
%35.12	354816	230205	%18.38	201168	238145	السميد
%50.34	230843	230843	%27.84	175626	224515	الفرينة
%11.20	225485	225485	%27.06	167706	213080	النخالة
-	0	63	-	0	30	عجائن والكسكس
-	0	64	-	0	61	مبيعات اخرى

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة.

التعليق يتضح من الجدول أعلاه:

منتوج السميد قدر بانحراف ناتج عن الفروقات بين الكميات الفعلية والمتوقعة، حيث كان الفعلي أكبر من التقديري بنسبة (18.38%) كان الانحراف غير ملائم لسنة (2020) اما سنة (2021) كان التقديري أكبر من الفعلي بالنسبة (35.12%) أي ان الانحراف ملائم.

منتوج الفرينة ناتج عن انحراف حيث كان الفعلي أكبر من التقديري بالنسبة: (27.84%) كان الانحراف غير ملائم لسنة (2020)، اما سنة (2021) كان غير الانحراف ملائم.

منتوج النخالة ناتج عن انحراف حيث كان الفعلي أكبر من التقديري بالنسبة (27.06%) الانحراف غير ملائم لسنة (2020) اما السنة (2021) كان التقديري تكبر من الفعلي بالنسبة (11.20%) أي ان الانحراف ملائم.

ملاحظة: بالنظر لعدم حصولنا على معلومات كافية حول الأسعار المعتمدة في المؤسسة، اقتصر تحليلنا للانحراف على الكميات فقط.

المطلب الثاني: مؤشرات النسب المالية:

حتى تتمكن المؤسسة بالتطرق الى عملية تقييم أدائها، لأعداد الخطط المالية المستقبلية من خلال المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية والتي تعتمد عنه المؤسسة مؤشرات التوازن المالي للسنة الأخيرة بالسنوات السابقة، وفي المبحث سيتم تقييم أداء المؤسسة للفترة (2020-2021).

أولاً: تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي:

للقيام بتقييم الأداء المالي للمؤسسة باستخدام مؤشرات التوازن المالي لابد من اعداد الميزانية المختصرة.

1 - الميزانية المالية المختصرة:

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بإعداد الميزانية المالية المختصرة بالاعتماد على الميزانية المحاسبية اظهار قيم السنة السابقة ومدى تطورها بهذه السنة والمقارنة مع قيم السنة السابقة، مع جدول ملحق: يسنى الميزانية المالية ملحق رقم (3،4،5،6)

أ. جانب الأصول

الجدول رقم 5: الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن بني هارون للفترة (2020-2021)

البيان	2019	2020	2021
الأصول الثابتة	1267046761.53	1241595748.85	1222833295.72
مجموع الأصول الثابتة	1267046761.53	1241595748.85	1222833295.72
أصول متداولة			
قيم الاستغلال	396842164.34	3507028782.44	160389295.6
قيم قابلة للتحقيق	675738828.32	262782280.22	408643362.19
قيم جاهزة	266400898.80	819251997.95	601417998.87
مجموع الأصول المتداولة	1338981891.46	1439063060.61	1170450656.66
مجموع الأصول	2606028652.99	2680658809.46	2393283952.38

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسة.

ب. جانب الخصوم

الجدول رقم 6: الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن بني هارون للفترة (2019-2021)

البيان	2019	2020	2021
الأموال الدائمة			
الأموال الخاصة	1385436125.01	146276553.64	1576792045.84
ديون طويلة الاجل	45325764.25	51664806.22	42711442.29
مجموع الأموال الدائمة	1430761889.26	1514430343.86	1619503491.13
الديون قصيرة الأجل	1175266763.73	1166228465.60	773780461.25
مجموع الخصوم	2606028652.99	2680658809.46	2393283952.38

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسة.

2- حساب مؤشرات التوازن المالي:

أ- حساب رأس المال العامل: يعبر رأس المال العامل مؤشر أساسي لتقييم التوازن المالي داخل المؤسسة والجدول التالي يوضح رؤوس الأموال مطاحن بني هارون.

الجدول رقم 7: حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة للمؤسسة للفترة (2018-2021)

البيان	2019	2020	2021
الأموال الدائمة	1430761889.26	1514430343.86	161950349.13
الأصول الثابتة	1267046761.53	1241595748.85	1222833295.72
رأس المال العامل الدائم الصافي	163715127.73	272834595.01	396670195.41
الأموال الخاصة	1385436125.01	1462765537.64	1576792045.84
الأموال الثابتة	1267046761.53	124159748.85	1222833295.72
رأس المال العامل الخاص	118389363.48	21169788.46	35358753.12
مجموع الأصول	2606028652.99	2680658809.46	2393283952.38
الأصول الثابتة	1267046761.53	1241595748.85	1222833295.72
رأس المال العامل الاجتماعي	1338981891.46	1439063060.61	1170450656.66

المصدر: من اعداد الطالبين

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول يمكن تسجيل عدة ملاحظات هي:

• بالنسبة لرأس المال العامل الدائم (الصافي):

من خلال الجدول نلاحظ ان رأس المال العامل الدائم موجب خلال الفترة محل الدراسة، ويزداد من السنة الى أخرى، حيث الزيادة 2020 حوالي 66.65% بالمقارنة مع 2019 سنة 2021 كانت الزيادة بنسبة 45.39% بالمقارنة مع سنة 2020، وهنا نقول ان المؤسسة استطاعت تمويل أصولها الثابتة انطلاقا من أموالها الدائمة، مع تحقيق فائض في الأموال.

أي ان المؤسسة تمتلك هامش امان تستطيع من خلاله تسديد قروضها قصيرة الاجل في حال عدم توافق اجال تحول الأصول المتداولة الى سيولة مع اجال استحقاقية الديون قصيرة الأجل.

• بالنسبة لرأس المال العامل الخاص:

من خلال ان رأس المال العامل الخاص موجب خلال الفترة المدروسة، وهو في زيادة مستمرة، حيث بلغت نسبة الزيادة سنة 2021 حوالي 60.04% بالمقارنة مع السنة الماضية، وهذا يعني أن المؤسسة قادرة على تغطية أصولها الثابتة باستعمال أموال الخاصة دون الاستعانة بالقروض طويلة الأجل، وهو مؤشر إيجابي للمؤسسة على عدم تبعيتها للأطراف الخارجية ولوضعها المالية.

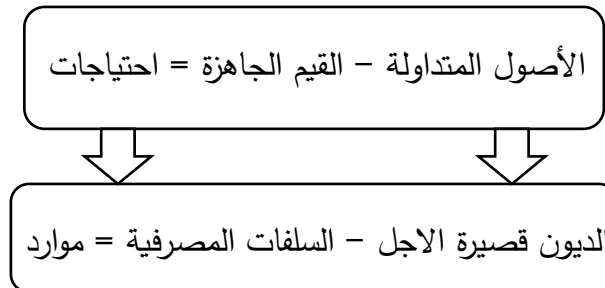
• بالنسبة لرأس المال العامل الأجنبي:

نلاحظ انخفاض رأس المال الأجنبي بالمقارنة مع الأموال الخاصة للمؤسسة من خلال الفترة المدروسة، حيث بلغ انخفاض رأس المال العامل الأجنبي لسنة 2021 حوالي 48.22% بالمقارنة مع الأموال الخاصة لنفس السنة، وهذا يعني ام المؤسسة مستقلة ماليا عن الأطراف الخارجية، أي عدم تدخل هذه الأطراف في سياسة المؤسسة.

• احتياجات رأس المال العامل:

احتياجات رأس المال العامل = (الأصول المتداولة - القيم الجاهزة) - (الديون قصيرة الأجل -

السلفات المصرفية) أي:



والجدول التالي يظهر احتياجات رأس المال العامل لمؤسسة مطاحن بني هارون للفترة (2019-2021).

الجدول رقم 8: يظهر احتياجات رأس المال العامل لمؤسسة مطاحن بني هارون للفترة (2019-2020)

البيان	2019	2020	2021
احتياجات الدورة	1072580992.66	619811062.66	569032657.79
موارد الدورة	1175266763.73	116628465.60	773780461.25
احتياجات رأس المال العام	-102685771.07	-54617402.94	-204747803.46

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ ان احتياجات رأس المال العامل سالبة للفترة (2019 - 2021-2020)، وهذا يعني ان المؤسسة قد غطت احتياجات دورتها، ولا تحتاج الى موارد أخرى أي ان الحالة المالية للمؤسسة جيدة ولكن يعاب على المؤسسة ان الموارد الفائضة لم تستخدم في تنشيط دورة الاستغلال خاصة في سنة 2021 حيث بلغت الموارد الفائضة 546417402.94.

• حساب الخزينة

يمكن حساب الخزينة المؤسسة خلال الفترة الدراسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 9: الخزينة لمؤسسة مطاحن بني هارون لفترة (2020-2021).

البيان	2019	2020	2021
رأس المال العامل الدائم	163715127.73	272834595.01	396670195.41
احتياجات رأس المال	-102685771.07	-546417402.94	-204747803.46
العامل	-	-	-
الخزينة الصافية	266400899.80	819251997.95	601417998.87

المصدر: من اعداد الطالبين

من الجدول نلاحظ ان الخزينة في الفترة محل الدراسة موجبة، وهذا يدل على ان رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة وهناك فائض يعبر عن رصيد الخزينة، الا ان تجميد الأموال في خزينة المؤسسة ليس في صالح المؤسسة لذلك ينبغي توظيف هذه الأموال في العديد من الاستثمارات، كما في سنة 2021 حيث انخفضت الخزينة بنسبة 26.6 بالمقارنة مع سنة 2021، وهذا يعني ان المؤسسة وضعت بعض من امال الخزينة في مشاريع استثمارية أخرى، أو في تسديد ديونها.

المبحث الثالث: اهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وتحليل انحرافها

تحقيق فعالية من خلال المنظور الاستراتيجي للمؤسسة، حيث تلتزم المؤسسة بخطة محل التطبيق وتتخذ الإجراءات الرقابية السليمة والتي تحدد المهام، وتحديد الضوابط الرقابية والتي تعتبر الموازنات من أهمها.

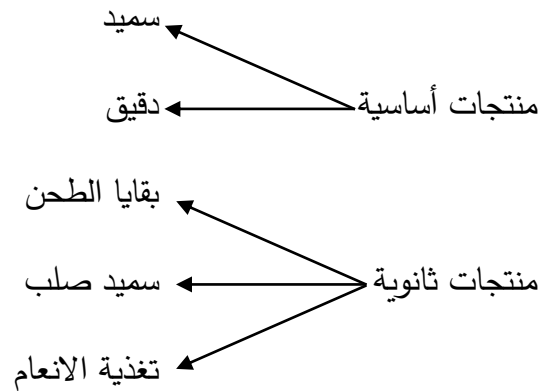
المطلب الأول: الموازنات التي تعدها المؤسسة

تعد المؤسسة مجموعة من الموازنات حيث انها تقوم بتقسيم هذه الموازنات الى قسمين وهي كالتالي:

الفرع الأول: الموازنات الأساسية

1- موازنة الإنتاج:

يتمثل النشاط الأساسي لمطاحن بني هارون في الإنتاج حيث تنتج هذه المؤسسة عدة أنواع من المنتجات.



ويكون لكل منتج نوعان عادي وممتاز وبأوزان من 1 كلغ الى 50 كلغ.

وبحكم ان المؤسسة تقوم بإنتاج مادة استهلاكية، ولأجل تلبية الطلب على المؤسسة تتطلب وجود مستمر للمواد الأولية، ولذلك يجب التخطيط لإنتاج لضمان الكميات المطلوبة، وكذا توفير الحد الأدنى من المخزون للمواد الأولية.

ولذلك فان موازنة الإنتاج تكتسب أهمية كبيرة من باقي الموازنات داخل المؤسسة حيث يجب الاخذ بعين الاعتبار عند تقديرها طلبيات المبيعات والقدرة الإنتاجية وكذا السوق.

2- موازنة المبيعات:

تعتبر موازنة المبيعات من اهم الموازنات التي تعدها المؤسسة حيث ان اعداد موازنة المبيعات يجب أن يتم بشكل دقيق وذلك لأنه يتم الاعتماد عليها في اعداد الموازنات الأخرى.

وبما أن المبيعات المؤسسة تتمثل في سميد ودقيق ومنتجات ثانوية فان المؤسسة تعتمد في اعدادها لموازنة المبيعات على مبيعات السنوات السابقة (توزيع على أساس المنتج بالإضافة الى أسعار المنتجات وعدد الزبائن).

3- موازنة التموين:

يتم اعداد موازنة التموين على أساس الإنتاج وذلك لتحديد كمية المواد التي يحتاج اليها في عملية الإنتاج ويحسب بنسبة 70% من قدرة المؤسسة في الإنتاج، ويكون بأوقات مناسبة محددة مسبقا.

4- موازنة الاستثمار:

وتختص هذه الموازنة بتخطيط واختيار مشاريع استثمارية حيث أن المؤسسة تخطط لأنشاء مطحنة جديدة وفتح فرع جديد خاص بالمعجنات وكذلك مخبر.

5- موازنة الخزينة:

وتتعلق هذه الموازنة بالوضعية المالية والمحاسبية التقديرية للمؤسسة وذلك لتحديد السيولة النقدية للمؤسسة وكذا المصروفات والمقبوضات.

المطلب الثاني: طرق التنبؤ بموازنة الإنتاج وموازنة المبيعات

أولاً: موازنة الإنتاج

يتم إعداد موازنة الإنتاج في المؤسسة من طرف مدير مصلحة الإنتاج حيث يجب ان تكون هذه الموازنة شاملة ومرتكزة على الخطة الاستراتيجية للمؤسسة كما أنه عند اعداد موازنة الإنتاج يجب الاخذ بعين الاعتبار:

- ◀ القدرة الإنتاجية.
- ◀ عدد العمال.
- ◀ المادة الأولية.
- ◀ أيام العمل.

ودائماً ما يكون المخطط مقارب لإنتاج المحقق وذلك لأن مصلحة الإنتاج تسعى الى تلبية الطلبات بصفة دائمة لاعتمادها في تحديد الإنتاج المخطط اعتماداً على:

← معدل استطاعة الطحن 70%.

← معدل الاستخراج من المادة الأولية.

← سميد ممتاز 64%

← سميد عادي 72%

← منتجات ثانوية 28.36%

← فريضة ممتازة 66%

← فريضة عادي 74%

← منتجات ثانوية 26.34%

وتقوم المؤسسة بإعداد الموازنة بصفة شهرية وسنوية كما انها تقوم بالحفاظ على مستوى معين من المخزون لكي تواكب الطلبات.

مثال: انتاج المؤسسة التقديري سنة 2021 هو كالتالي:

ومنه:

← قمح صلب (طحين): 4000 ق/يوميًا

← قمح لين (طحن): 1500 ق/يوميًا

والقانون:

الإنتاج التقديري الشهري: عدد ايام الشهر × معدل استطاعة الطحن × قدرة الطحن × معدل الاستخراج من المادة × نسبة كل منتج (انتاج).

شهر جانفي كالتالي:

القمح الصلب: 50400 ق / شهريًا: 0.7×184000

القمح اللين 18900 ق / شهريًا 0.7×181500

أولاً: حساب السميد ونستعمل للحساب 50400 ق/ شهرياً وذلك لأنه يستخرج من القمح الصلب.

- سميد ممتاز 25 كلغ:

$$50400 \times 85\% \times 64\% - 27418\text{QL}$$

- سميد ممتاز 10 كلغ:

$$50400 \times 10\% \times 64\% - 3226\text{QL}$$

- سميد عادي 25 كلغ:

$$50400 \times 5\% \times 72\% - 1814\text{QL}$$

- منتجات ثانوية من السميد:

حيث ان المنتجات الثانوية تساوي السميد نطرح منه 50400

$$50400 - \underbrace{27418 + 3226 + 1814}_{32458} - 17952\text{QL}$$

ثانيا: حساب الفرينة:

وتستعمل للحساب 18900 ق/شهريا وذلك لأنه يستخرج من القمح للين.

67

- فرينة عادية 50 كلغ:

$$18900 \times 90\% \times 74\% - 12587\text{QL}$$

- فرينة عادية 25 كلغ:

$$18900 \times 8\% \times 74\% - 1119\text{QL}$$

- فرينة 5 كلغ:

$$18900 \times 1\% \times 69\% - 140\text{QL}$$

- فرينة ممتازة 2/1 كلغ و 5 كلغ:

$$18900 \times 1\% \times 69\% - 130\text{QL}$$

منتجات ثانوية من الفرينة:

وهو مجموع الفرينة - 18900 ومنه:

$$18900 - 12587 + 1119 + 140 + 130 + 130 - 4793$$

14107

ثانيا: موازنة المبيعات

تقع مسؤولية اعداد موازنة المبيعات على عاتق مدير المبيعات حيث يجب ان تكون هذه الموازنات مرتكزة على الخطة الاستراتيجية.

حيث ان موازنة المبيعات هي موازنة ذات تأثير كبير على باقي الموازنات الأخرى وبالتالي فهي تمثل إيرادات المؤسسة وتتمثل انتاجات المؤسسة في السميد والدقيق والمنتجات الثانوية.

ولأعداد الموازنة التقديرية للمبيعات يجب تحديد حجم المبيعات المراد التوصل اليه او بالأحرى تقدير مبيعات المؤسسة المستقبلية.

حيث يجب على المؤسسة تقدير انتاج المؤسسة ولذلك مع الاخذ بعين الاعتبار ما يلي:

◀ ساعات عمل.

◀ عدد اليد العاملة وقدرتها.

◀ القدرة الإنتاجية للمؤسسة.

◀ الخ.

حيث ان المؤسسة في اغلب الأحيان إذا لم يكن دائما تعتمد على القدرة كل ما ينتج يباع فان مبيعات المؤسسة تعتمد على انتاجها والتالي فان مبيعات المؤسسة تكون كتالي:

تقدر وتحسب بنفس الطريقة الموازنة المبيعات الا ان المنتجين يكونان في جدول منفصلين:

الجدول رقم 10: تقدير مبيعات منتج السميد لسنة 2021 بالقنطار

منتجات ثانوية من السميد	اجمالي السميد	سميد عادي	سميد ممتاز		الأشهر
		25 كلغ	10 كلغ	25 كلغ	
17942	32458	1814	3226	27418	جانفي
17942	30654	1814	3046	25894	فيفري
17942	32458	1814	3226	27418	مارس
17942	32458	1814	3226	27418	أفريل
9968	18032	1008	1792	15232	ماي
17942	32458	1814	3226	27418	جوان
9968	18032	1008	4779	12245	جويلية
17942	32458	1814	6212	24431	أوت
17942	32458	1814	6212	24431	سبتمبر
17946	32458	1814	6033	2431	أكتوبر
16946	30645	1814	6212	22908	نوفمبر
18971	31429	1814	6212	23403	ديسمبر
198335	35605	19958	53401	282646	الإجمالي

المصدر: من اعداد الطالبين اعتماد على معطيات المؤسسة.

الجدول رقم 11: تقدير مبيعات منتج الفريضة لسنة 2021 بالقنطار

منتجات ثانوية من الفريضة	اجمالي الفريضة	اجمالي الفريضة		فريضة عادية			الأشهر
		½ كلغ	5 كلغ	5 كلغ	25 كلغ	50 كلغ	
4793	14107	130	130	140	1119	12587	جانفي
4793	1323	123	123	132	1057	11888	فيفري
4793	14107	130	130	140	1119	12587	مارس
4793	14107	130	130	140	1119	12587	أفريل
2663	7837	72	72	78	622	6993	ماي
4793	14107	130	130	140	1119	12587	جوان

2663	7837	72	130	2168	622	4832	جويلية
4793	14107	130	130	2231	1119	10427	أوت
4793	14107	130	130	2231	1119	10427	سبتمبر
4793	14107	130	130	2231	1119	10427	أكتوبر
4527	13323	123	123	2231	1057	9727	نوفمبر
4793	14107	130	130	2231	1119	10427	ديسمبر
52732	155177	1435	1435	14083	123083	125497	الإجمالي

المصدر: من اعداد الطالبين اعتماد على معطيات المؤسسة.

المطلب الثالث: تحليل انحراف كل من موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات

من خلال الدراسة التي تمت تبين لي ان الشركة مطاحن بني هارون تقدر حجم الإنتاج شهريا وكذا سنويا ومما توفر من وثائق ومعلومات سأقوم بالإعتماد على الإنتاج المقدر والمحقق لسنة 2021:

أولاً: تحليل انحراف موازنة الإنتاج

$$\text{الانحراف الإنتاج} = \text{الإنتاج المقدر} - \text{الإنتاج المحقق}$$

الجدول رقم 12: تقدير منتج الفريئة لسنة 2021 بالقنطار

المنتجات	الإنتاج المقدر	الإنتاج المحقق	انحراف الإنتاج	النسبة المئوية
سميد	356007	254911	101096	71.60
فريئة	155176	266356	-111180	171.65
منتجات ثانوية	25107	241869	9188	96.31
كسكس ومعجنات	0	0	/	/
أخرى	0	0	/	/
المجموع	76224	763136	-896	/

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على معطيات المؤسسة

نلاحظ بان الانحراف في الإنتاج سالب خلال هذه السنة وذلك راجع لانخفاض الإنتاج عن المحقق من منتج الفريئة وهذا يوضح أن المؤسسة لم تصل الى الهدف المنشود.

ثانيا: تحليل انحراف موازنة المبيعات

من أجل تحليل الانحراف الإجمالي على المبيعات يجب المرور بعدة انحرافات الجزئية وتتمثل فيما يلي:

يلي:

1. انحراف الكمية

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

الجدول رقم 13: انحراف الكمية لسنة 2021

المنتجات	الكمية	السعر المقدر	انحراف الكمية
سميد	-97644	-108	10545552
فرينة	111630	-41	4576830
منتجات ثانوية	-8159	0	0
المجموع	5827	-67	-390409

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة

نلاحظ ان انحراف السعر خلال هذه السنة سالب وهذا راجع الى التقدير غير جيد لأسعار المبيعات

حيث أن منتج السميد بيع بسعر المقدر والمراد البيع به.

2. حساب الانحراف المختلط

الانحراف المختلط = (الكمية الفعلية - الكمية المقدرة) × (Δ السعر الفعلي - Δ السعر المقدر) - السعر × الكمية

الجدول رقم 14: الانحراف مختلط لسنة 2021

المنتجات	الكمية	السعر	الانحراف المختلط
سميد	-352299552	-27903204	10545552
فرينة	111630	-41	4576830
منتجات ثانوية	-8159	0	0
المجموع	5827	-67	-390409

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على معطيات المؤسسة

3. حساب الانحراف الإجمالي.

الانحراف الإجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر + الانحراف المختلط

الجدول رقم 15: الانحراف الإجمالي لسنة 2021

المنتجات	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف المختلط	الانحراف الإجمالي
سميد	-352299552	-27903204	10545552	-36957204
فرينة	232748550	-10324696	4576830	248250076
منتجات ثانوية	-89585900	0	0	-89585900
المجموع	-209136902	-51426316	151222382	155006972

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على معطيات المؤسسة

خلاصة:

تعتبر مؤسسة مطاحن بني هارون وحدة ميلة من المؤسسات التي تهتم بإنتاج الدقيق على المستوى الولائي، حيث انها تمكنت من فرض وجودها في هذا المجال.

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

ومن خلال دراسة وتحليل الانحرافات الاجمالية والجزئية للمؤسسة تبين أنها مازالت تفقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في التنبؤ ولذلك فان القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها وكمية الإنتاج ضعيفة نوعا ما.



خاتمة



خاتمة

تعتبر الموازنة التقديرية أداة للتخطيط والمراقبة والتنسيق بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة الجزائرية فهي تكاد ان تكون من الأدوات النادرة التي تتجمع فيها وظائف التسيير وتستخدم لتبسيط التعقيدات التي تواجهها المؤسسة لتخطيط وتقدير احتياجاتها ومصادر توفير تلك الاحتياجات الا انها يجب ان تراعي فيها جميع شروط من طرف اعداد وتقدير ومبادئ ولا فإنها لن تتمكن من تأدية ما هو منتظر منها ومن بين المهام الموكلة اليها تقييم الأداء المالي بواسطة التمكن من ضبط تقديرات نظرا لما له من دور في المؤسسة لكن بالرغم من هذا الا انها لاتزال امامها الكثير للوصول لدرجة الضبط الأمثل لأوجه الانفاق وكذا مصادر تمويل تلك الانفاقات وبالتالي تحقيق الفاعلية المنتظرة وهذا نظرا لما للأداء المالي من دون المؤسسات الاقتصادية من خلال التعمق اكثر في الواقع وجدنا من خلال الدراسة الميدانية أن مؤسسة مطاحن بني هارون فعلا تولي عناية بالغة للموازنات التقديرية وربما تعتبر من المؤسسات الرائدة في مجال التخطيط والمراقبة.

فمن خلال دراستنا لموضوع الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قمنا بإبراز هذه المساهمة الفعالة والدور الذي تلعبه في قياس الأداء وتحسينه، فهي التي تعمل على رقابة تنفيذ الخطط الموضوعية وتحقيق الأهداف التي تصبو اليها المؤسسة، وكذا مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له واستخراج الانحرافات ومعرفة أسبابها وطرق تصحيحها، فالأداء المالي يمثل المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة امام كل المتعاملين معها ويساعد في التنبؤ بالمستقبل واتخاذ القرارات المستقبلية والسليمة لوضعية المؤسسة.

1- نتائج اختيار الفرضيات:

بناء على ما تم التطرق اليه في دراسة النظرية والميدانية تم التوصل الى النتائج التالية:

- ◀ تعد كل من عملية التخطيط والرقابة من اهم وظائف الموازنة التقديرية، فالمؤسسة اعتمد على التخطيط والاهداف المرجوة والرقابة عليها بالاستعمال الموازنات وذلك لاتخاذ القرارات المالية الصحيحة والتي تحقق الأهداف المرجوة او المسطرة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
- ◀ مؤسسة مطاحن بني هارون تعتمد على مؤشرات التوازن المالي بالإضافة الى بعض النسب المالية التي تستخدم نشاطها لذلك فهي اعتمد على نسب عديدة ومتنوعة تعذر عليها ذكرها فلا يوجد مؤشرات مهمة وأخرى غير مهمة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

◀ بعد الدراسة الميدانية لمؤسسة مطاحن بني هارون بميلة وجدنا اعتماد المؤسسة على قياس وتحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها من اجل التقييم الفعال وتصحيح الانحرافات الازمة كل هذا يساهم في تحسين أدائها المالي والرفع منه وذلك بالاعتماد على موازنة التقديرية، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

2- نتائج الدراسة:

لخصت دراسة هذا الموضوع مجموعة من النتائج والتي يمكن صياغتها فيما يلي:

- ◀ الأداء المالي يعد أحد أهم أنواع الأداء ان لم يكن أهمها على الاطلاق وهو ما اكدته الدراسة الميدانية.
- ◀ للموازنة التقديرية دور كبير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال الانحرافات والإجراءات التصحيحية.
- ◀ تحقق مؤسسة مطاحن بني هارون بميلة نتائج مرضية ومؤشرات ونسب مالية مقبولة بالرغم من ان الخزينة الصافية دائما سالبة.
- ◀ المؤسسة تولي أهمية كبيرة للموازنة التقديرية مما يجعلها رائدة في عملية التخطيط والرقابة اللذان يعتبران من وظائف الأساسية للموازنة.

3- التوصيات المقترحة:

- ◀ يجب على المؤسسة مهما كان نوعها أن تولي أهمية كبيرة لنظام الموازنات التقديرية باعتبارها أداة فعالة في عملية التخطيط والرقابة بالإضافة الى انها تساهم في معرفة وتحسين الأداء المالي.
- ◀ يجب على المؤسسة اعتماد أساليب علمية واحصائية في تقدير الموازنة التقديرية وهو ما يسمح لها ببلوغ أهدافها المسطرة بشكل أفضل.
- ◀ يجب على المؤسسات الاقتصادية الاعتماد على دراسة وتحليل الانحرافات التي تعدها المؤسسة ومعرفة أسبابها من اجل التقييم الفعال لمستوى أدائها.
- ◀ عدم حصر الاهتمام بالأداء المالي فقط بل يجب توسيع ذلك للأداء غير المالي كذلك والذي من خلال القيام بتحسينه حتما سيؤدي الى الرفع من مستوى الأداء المالي.

4- افاق البحث:

في الخير نتمنى ان يكون هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال الموازنة التقديرية او الأداء المالي للمؤسسات الجزائرية، لذا نقترح المواضيع الاتية:

- ◀ معوقات تطبيق نظام الموازنة التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- ◀ الموازنة التقديرية للخرينة أداة في تقييم الأداء المالي؟
- ◀ تحقق مؤسسة مطاحن بني هارون بميلة نتائج مرضية ومؤشرات ونسب مالية مقبولة بالرغم من ان الخزينة الصافية دائما سالبة.
- ◀ المؤسسة تولي أهمية كبيرة للموازنة التقديرية مما يجعلها رائدة في عملية التخطيط والرقابة اللذان يعتبران من وظائف الأساسية للموازنة.

3 - التوصيات المقترحة

- ◀ يجب على المؤسسة مهما كان نوعها أن تولي أهمية كبيرة لنظام الموازنات التقديرية باعتبارها أداة فعالة في عملية التخطيط والرقابة بالإضافة الى انها تساهم في معرفة وتحسين الأداء المالي.
- ◀ يجب على المؤسسة اعتماد أساليب علمية واحصائية في تقدير الموازنة التقديرية وهو ما يسمح لها ببلوغ أهدافها المسطرة بشكل أفضل.
- ◀ يجب على المؤسسات الاقتصادية الاعتماد على دراسة وتحليل الانحرافات التي تعدها المؤسسة ومعرفة أسبابها من اجل التقييم الفعال لمستوى أدائها.
- ◀ عدم حصر الاهتمام بالأداء المالي فقط بل يجب توسيع ذلك للأداء غير المالي كذلك والذي من خلال القيام بتحسينه حتما سيؤدي الى الرفع من مستوى الأداء المالي.

4- افاق البحث:

في الخير نتمنى ان يكون هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال الموازنة التقديرية او الأداء المالي للمؤسسات الجزائرية، لذا نقترح المواضيع الآتية:

- ◀ معوقات تطبيق نظام الموازنة التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- ◀ الموازنة التقديرية للخرينة أداة في تقييم الأداء المالي؟
- ◀ الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرارات المالية؟
- ◀ الموازنة التقديرية أداة في تحديد الخيار الاستراتيجي؟

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. أحمد راشد الغدير، إدارة الشراء والتخزين، دار زهران للنشر، عمان، 1997.
2. أحمد شقرون، محاسبة التسيير، الطبعة الأولى، دار الأفاق، 2003.
3. احمد ماهر، الخطط والسياسات والاستراتيجيات، مركز التنمية الإدارية، مصر، بدون سنة.
4. أحمد موسى، المحاسبة التشخيصية، ط1، دار النهضة العربية القاهرة، 1976.
5. احمد نور، محاسبة التكاليف (القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة، دس).
6. بن ريادة جهيدة، الميزانية التقديرية كأداة لتخطيط ومراقبة مبيعات مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015.
7. بن سعيد خالد بن سعد، إدارة الجودة الشاملة تطبيقات على القطاع الصحي (الرياض: مكتبة الشقري للنشر والتوزيع، 1997).
8. بنية حيزية، أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة بوفال وحدة المسبك بالبروقية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة المدية، غير منشورة، 2010-2011.
9. جميلة العاص، "رقابة الأداء"، محاضرة ديوان المحاسبة، عمان.
10. حنان بوخشبة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المركب الصناعي التجاري AGRODIV عين بسام، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم الماستر، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017-2018.
11. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007.
12. دادن عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية حلة بورصتي الجزائر وباريس، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03، غير منشورة، 2007/2006.

13. رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة السابعة، الجزء الاول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
14. زبيدي البشير دور التقارير المالية في تحسين الأداء للمؤسسة دراسة ميدانية في مجمع صيدال، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق قسم العلوم التجارية، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة البليدة غير منشورة، أكتوبر 2011.
15. زكريا الدوري وآخرون، مبادئ ومداخل الادارة ووظائفها، الطبعة العربية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
16. سامية مقعاش، محاضرات في مقياس الموازنات التقديرية، تخصص مالية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2019/2018.
17. شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، بدون سنة.
18. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2000.
19. طويل رشيد، تسيير تحليل الأموال العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص المنظمة، التدقيق واستراتيجية إتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم تجارية جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان؛ 2009-2008.
20. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
21. عبد الله عبد الخالق، تنمية الموارد البشرية وكيفية التعامل معها، دار عالم الفكر، الكويت، 2000.
22. عدنان هاشم السمرائي، الإدارة المالية (المدخل الكمي)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
23. علي الشقراوي، إدارة المواد المخازن، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1995.
24. فايز الرغبي، الرقابة الادارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991.
25. قلو رفيق، دراسة أثر التمويل الإسلامي على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، غير منشورة، 2010-2011.
26. كمال نور الله، وظائف القائد الإداري، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق، 1992.

27. ليلي فتح الله أبعاد عملية تقييم الأداء بجمهورية مصر العربية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة جامعة عين شمس، 1992/2.
28. ماريون أي هايتير، إدارة الأداء، ترجمة محمود مرسي وآخرون، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1989.
29. ماهر العبيدي، مبادئ الرقابة المالية، كلية العلوم للاقتصاد وقسم المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة بغداد، ط 1، 1992.
30. محمد ابو العلا الطحان تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة 2/1995 كلية التجارة-جامعة القاهرة.
31. محمد الصغير قريشي دوافع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث جامعة ورقلة، العدد 09، 2011.
32. محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2001.
33. محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1988.
34. محمد فركوس، الموازنات التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
35. محمد فركوس، الموازنات التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
36. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2010.
37. محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، الملتقى الوطني حول واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 05 و 06/05/2013، جامعة الوادي.
38. معن النسور، تقييم الأداء في المشروعات العامة الاستخراجية في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية الجامعة الأردنية عمان، 1990.
39. ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة الجزائر، 2010.

40. نائل عواملة، تقييم اداء الشركات الصناعية في الأردن، دراسة ميدانية، المجلد (أ/17)، العدد الأول، عمان، 1990.
41. نعيم داوود، التحليل المالي دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى دار البداية للنشر والتوزيع، 2012.
42. نعيمة يحياوي وزكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، ط01، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
43. نور الدين خيانة، لإدارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1997.
44. هاجر بوصيلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير مذكرة مقدمة ليل شهادة ماستر كلية علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013-2014.
45. وضياف سامية، تقييم الأداء المالي الشركات التأمين دراسة حالة شركة تأمين المحروقات خلال 2005-2008، رسالة ماجستير تخصص نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البليدة، غير منشورة، 2009.
46. Bowlin W." Evaluating Performance in Governmental Organization "Governmental Accountants Journal, Vol. XXV, No.2, New York, Summer 1986.
47. Charles T. Horngren and George Foster, Cost Accounting Managerial Emphasis, Ninth Ed., Prentice Hall, New Jersey. 1997.
48. Johnson H.B. Company Appraisal. The cost Accountant Journal, The Institute Of cost and Workers Accountant, Vol.92, No. 6 June 1964.
49. Leter E. Hitger and Serge Matalich, Managerial Accounting, Harcourt Brace Jovanovich, Florida. 1992.