جامعة يحيى فارس المدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

فعالية الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة فرع المضادات الحيوية بمؤسسة صيدال 2021-2024

مذكـرة لنيـل شهـــادة المـــاستر في العلوم المـالية والمحـــاسبة

تـــخصص محاسبة

من إعداد الطالبتين : ***تحت إشراف الأستاذ الفاضل***

:

- ولاء لامي ـــ حمزة كواديك
- مريا جميلة اسكندر

لجنـــة المنـــاقشة

الأستـــــاذ	الرتبـــة العلميـــة	الصفـــــــة
زواق كمال	أستـــاذ	رئيس اللجنة
كواديك حمزة	أستـــاذ	المشرف
روبحي فيسة عمار	أستـــاذ	الممتحن

السنة الجامعية 2026/2025

جامعة يحيى فارس المدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

فعالية الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة فرع المضادات الحيوية بمؤسسة صيدال 2021-2024

مذكـرة لنيـل شهـــادة المـاستر في العلوم المـالية والمحـاسبة

تـخصص محاسبة

من إعداد الطالبتين : ***تحت إشراف الأستاذ الفاضل***

:

- ولاء لامي ـــ حمزة كواديك
- مريا جميلة اسكندر

لجنـــة المنـــاقشة

الأستـــــاذ	الرتبـــة العلميـــة	الصفـــــــة
زواق كمال	أستـــاذ	رئيس اللجنة
كواديك حمزة	أستـــاذ	المشرف
روبحي فيسة عمار	أستـــاذ	الممتحن

السنة الجامعية 2026/2025


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، الذي وفقنا وأعاننا على إنجاز هذا العمل المتواضع، وأمدّنا بالصبر والعزيمة لإتمامه

نتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذنا المشرف حمزة كواديك الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته القيمة ونصائحه السديدة وملاحظاته العلمية التي كان لها الأثر البالغ في إنجاز هذه المذكرة وإخراجها في صورتها الحالية

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة لتفضلهم بقبول مناقشة هذا العمل وتقييمه وإثرائه بملاحظاتهم العلمية القيمة

ونتوجه بالشكر والتقدير إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وخاصة أساتذة قسم المحاسبة الذين ساهموا في تكويننا العلمي طيلة سنوات الدراسة الجامعية، وكان لهم الفضل فيما وصلنا إليه من معارف ومكتسبات

كما نتقدم بالشكر إلى جميع عمال وإطارات فرع المضادات الحيوية التابع لمجمع صيدال بالمدية على تعاونهم معنا وتزويدنا بالمعلومات والوثائق اللازمة لإتمام هذه الدراسة

ولا يفوتنا أن نتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى والدينا الكريمين، اللذين كانا السند والداعم الأول لنا طوال مسيرتنا الدراسية، وإلى كل أفراد عائلتينا على تشجيعهم ومساندتهم المستمرة

كما نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل، ولو بكلمة طيبة أو نصيحة صادقة

والحمد لله أولاً وآخراً، وظاهراً وباطناً

ولاء ومريا

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى نفسي...

إلى نفسي التي صبرت واجتهدت وتحمّلت ضغوط الدراسة وتحدياتها، إلى نفسي التي لم تستسلم رغم الصعوبات والعقبات، والتي واصلت السعي بخطى ثابتة نحو تحقيق هذا الإنجاز. أهدي هذا العمل تقديرًا لكل لحظة تعب وسهر وبذل، ولكل مرة قاومت فيها اليأس وتمسكت بالأمل، فاستحقت أن تفخر اليوم بما حققته.

إلى أبي العزيز،

الذي كان مصدر القوة والعزيمة، والذي لم يدخر جهدًا في دعمي ومساندتي طوال مسيرتي الدراسية، فكان نعم الأب والسند. أسأل الله أن يحفظه ويديمه تاجًا فوق رأسي.

إلى أمي الغالية،

صاحبة القلب الكبير والحنان اللامحدود، التي رافقتني بدعواتها الصادقة وصبرها وتضحياتها، وكانت سببًا في كل نجاح وصلت إليه. حفظها الله وأطال في عمرها وأدامها نعمة في حياتي.

إلى إخوتي الأعزاء أيمن وهشام،

الذين كانوا دائمًا سندًا لي ومصدرًا للدعم والتشجيع، والذين شاركوني لحظات التعب والنجاح، فلهما مني كل الحب والامتنان والتقدير.

إلى أختي الغالية مريم،

رفيقة الذكريات الجميلة وصاحبة القلب الطيب، التي كانت دائمًا قريبة مني بدعمها ومشاعرها الصادقة، أهديها هذا العمل بكل حب ووفاء.

إلى صديقة العمر خلود،

التي كانت خير رفيقة وخير داعمة طوال سنوات الدراسة، والتي وقفت إلى جانبي في أصعب اللحظات قبل أجملها، فكانت كلماتها سندًا وتشجيعها دافعًا للاستمرار، أهديها هذا الإنجاز عربون محبة ووفاء.

إلى جميع أفراد عائلتي الكريمة،

الذين أحاطوني بالمحبة والدعاء والدعم، وكانوا جزءًا من كل خطوة خطوتها نحو هذا النجاح.

إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في مسيرتي العلمية،

أهديكم جميعًا ثمرة هذا الجهد المتواضع، راجيةً من الله أن يكون بداية لمزيد من النجاح والتوفيق .



الإهداء :

ما سلكنا البدايات إلا بتيسيره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وما حققنا الغايات إلا بفضله فالحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذه الخطوة في مسيرتنا العلمية

ثمرة جهدي المتواضع بفضله تعالى مهداة إلى والدي الغاليين تقديرا لجهودهما وتضحياتهما اللامحدودة واعترافا بفضلهما الذي سيبقى أكبر من أن توفيه الكلمات وأعظم من أن يختصره إهداء جزاهما الله عني خير الجزاء في الدارين

إلى من كان لي عونا في رحلة بحثي أخواتي ومن قاسمني المسيرة الدراسية صديقاتي

وأخيرا إلى كل من ساعدني، وكان له دور من قريب أو من بعيد في إتمام هذا البحث سائلة المولى عز وجل أن يجزي الجميع خير الجزاء في الدنيا والآخرة

ثم إلى كل طالب علم سعى بعلمه ليفيد الناس بما أعطاه الله من علم ومعرفة

المستخلص:

هدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على فعالية الرقابة على موازنة المبيعات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باعتبارها واحدة من الأدوات الرئيسية للتخطيط وبيان دورها المحوري في تحسين الأداء المالي، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث ركزت الدراسة الميدانية على فرع المضادات الحيوية بمجمع صيدال بالتطبيق على البيانات المالية والموازنات التقديرية للفترة الممتدة من

2021إلى **2024**

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها أن الموازنة التقديرية للمبيعات تعد أساسا للموازنات التقديرية الأخرى في المؤسسة وتساهم في القيام بعملية التخطيط والرقابة بالإضافة إلى معرفة نقاط القوة والضعف واتخاذ القرارات المناسبة من خلال تحليل الانحرافات، كما أظهرت الدراسة التطبيقية وجود تفاوت في تطور المبيعات خلال الفترة الممتدة من **2021** إلى **2024** بالإضافة إلى ارتباط فعالية الموازنات التقديرية للمبيعات بدرجة الدقة في التنبؤ بالمبيعات

الكلمات المفتاحية: الموازنة، الموازنة التقديرية، الموازنة التقديرية للمبيعات، الرقابة، الأداء، الأداء المالي

Abstract:

This study aimed to highlight the effectiveness of sales budget control in evaluating the financial performance of an economic enterprise, considering it one of the main planning tools, and to demonstrate its pivotal role in improving financial performance, To achieve this objective, the descriptive-analytical approach was adopted. The field study focused on the Antibiotics Branch of the Saidal Group, using financial data and budget estimates for the period from **2021** to **2024**.

The study reached several findings, the most important of which are that the sales budget constitutes the basis for other budgets within the enterprise and contributes to planning and control processes. It also

helps identify strengths and weaknesses and supports appropriate decision-making through variance analysis. Furthermore, the empirical study revealed variations in sales development during the period **2021–2024** and showed that the effectiveness of sales budgeting is closely linked to the accuracy of sales forecasting.

Keywords : Budget, Budgeting, Sales Budget, Control, Performance, Financial Performance.

Résumé :

Cette étude a pour objectif de mettre en évidence l'efficacité du contrôle du budget des ventes dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise économique, en tant que l'un des principaux instruments de planification, ainsi que de souligner son rôle déterminant dans l'amélioration de cette performance.

Pour atteindre cet objectif, nous avons adopté une démarche descriptive et analytique. L'étude empirique a été réalisée au niveau de la filière des antibiotiques du Groupe Saidal, en s'appuyant sur les états financiers et les budgets prévisionnels couvrant la période allant de 2021 à 2024.

Les résultats obtenus ont permis de formuler plusieurs conclusions et recommandations. Il en ressort que le budget prévisionnel des ventes constitue le fondement des autres budgets prévisionnels de l'entreprise. Il joue un rôle essentiel dans les processus de planification et de contrôle, tout en permettant d'identifier les forces et les faiblesses et de faciliter la prise de décisions appropriées à travers l'analyse des écarts.

Par ailleurs, l'étude empirique a mis en évidence une évolution inégale des ventes au cours de la période 2021–2024. Elle a également démontré que l'efficacité du budget prévisionnel des ventes dépend étroitement du degré de précision des prévisions de ventes.

Mots–clés : Budget, budget prévisionnel, budget prévisionnel des ventes, contrôle, performance, performance financière.

الفهرس

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
الشكر	**-**
الإهداء	**-**
المستخلص	**VIII**
الفـــــهرس	**VIII**
قائـــــمة الجداول	**VIII**
قائـــــمة الأشكال	**VIII**
قائمة الملاحق	**VIII**
المـــــقدمة	**أ-خ**
الفصل الأول: نحو إطار متكامل للموازنة التقديرية للمبيعات والرقابة عليها	
المبحث الأول: مدخل الى الموازنة التقديرية للمبيعات	**9**
المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية -أهدافها-أنواعها	**10**
المطلب الثاني: موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي والعوامل المتحكمة في اعدادها	**15**
المطلب الثالث: متطلبات نجاح الموازنات التقديرية ومبادئها	**19**
المطلب الرابع: مزايا ومساوئ نظام الموازنات التقديرية	**21**
المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للمبيعات	**23**
المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات	**23**
المطلب الثاني: أهمية الموازنة التقديرية للمبيعات	**24**
المطلب الثالث: اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات	**25**
المبحث الثالث: الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات	**31**
المطلب الأول: مراحل الرقابة علو الموازنة التقديرية للمبيعات	**31**
المطلب الثاني: أنواع الرقابة على موازنة المبيعات	**32**
المطلب الثالث: حساب انحرافات موازنة المبيعات وتحليلها	**33**
الفصل الثاني: الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	**39**
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للأداء المالي	**41**

المطلب الأول: مفهوم وأهمية الأداء المالي	41
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي	43
المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء المالي	46
المبحث الثاني: أدوات وأساليب تحليل الأداء المالي	51
المطلب الأول: مفهوم التحليل المالي وانواعه	52
المطلب الثاني: اهداف التحليل المالي واهميته	54
المطلب الثالث: القوائم المالية والأطراف المستفيدة من التحليل المالي	56
المبحث الثالث:الإطار المفاهيمي لتقييم الأداء المالي وبطاقة الأداء المتوازن	60
المطلب الأول: مفهوم وأهمية تقييم الأداء المالي	60
المطلب الثاني: لمحة عن بطاقة الأداء المتوازن	65
المطلب الثالث: مكونات بطاقة الأداء المتوازن	68
الفصل الثالث:دراسة حالة فرع المضادات الحيوية بالمدية	74
المبحث الأول:تقديم المؤسسة محل الدراسة	76
المطلب الأول: تقديم مقر الإنتاج بالمدية	76
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج بالمدية	79
المطلب الثالث: اهداف مقر الإنتاج بالمدية	83
المبحث الثاني: تطور مبيعات بعض منتجات فرع المضادات الحيوية بالمدية خلال الفترة 2021-2024	84
المطلب الأول: قائمة المنتجات المعتمدة في الدراسة والمنتجة بفرع المضادات الحيوية التابع لمجمع صيدال بالمدية	84
المطلب الثاني: تطور مبيعات المنتجات المعتمدة في الدراسة	85
المبحث الثالث:دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية لسنة 2021-2024	94
المطلب الأول:دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية لسنة 2021	95
المطلب الثاني : دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية لسنة 2022	99
المطلب الثالث: دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية لسنة2023	103
المطلب الرابع: دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية لسنة2024	107
الخاتمة	112

قائمة المراجع	**116**
الملاحق	**125**

قائمة الجداول، الاشكال والملاحق

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1-1)	الموازنة التقديري للمبيعات على الأساس الموسمي	29
(2-1)	موازنة المبيعات على الأساس الجغرافي	30
(3-1)	عرض موازنة المبيعات على أساس المنتجات	30
(1-3)	قائمة المنتجات المعتمدة في الدراسة	84
(2-3)	تطور مبيعات المنتج (paralgan 500) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)	85
(3-3)	تطور مبيعات المنتج (*clomycine*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)	86
(4-3)	تطور مبيعات المنتج (*sulpuren*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)	87
(5-3)	مبيعات المنتج (*Diabenil*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2021)	88
(6-3)	مبيعات المنتج (*primazol*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)	89
(7-3)	مبيعات المنتج (*clofenal*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)	90
(8-3)	تطور مبيعات المنتج (*cloparamide*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)	91
(9-3)	مبيعات المنتج (*fongenal*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)	92

(3–10)	تطور مبيعات المنتج (*Paralgan 1000g*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024)	93
(3–11)	الانحراف على المبيعات لسنة 2021	95
(3–12)	رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2021	96
(3–13)	رقم الاعمال الموازني لسنة 2021	97
(3–14)	الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2021	98
(3–15)	الانحراف على المبيعات لسنة 2022	99
(3–16)	رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2202	100
(3–17)	رقم الاعمال الموازني لسنة 2022	101
(3–18)	الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2022	102
(3–19)	الانحراف على المبيعات لسنة 2023	103
(3–20)	رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2023	104
(3–21)	رقم الاعمال الموازني لسنة 2023	105
(3–22)	الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2023	106
(3–23)	الانحراف على المبيعات لسنة 2024	107
(3–24)	رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2024	108
(3–25)	رقم الاعمال الموازني لسنة 2024	109
(3–26)	الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2024	110

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1-1)	أنواع الموازنات التقديرية في المؤسسة حسب معيار طبيعة الاعمال	13
(2-1)	موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الكبيرة	16
(3-1)	موقع وظيفة الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الصغيرة	17
(1-2)	العوامل المؤثرة على الأداء المالي	45
(2-2)	هيكل بطاقة الأداء المتوازن	68
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج بالمدية	79

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
(1)	ورقة التربص لدى المؤسسة	126
(2)	مبيعات المؤسسة خلال فترة الدراسة	127
(3)	معادلات خط الإنحدار	128

مقدمة

1.توطئة:

تعمل المؤسسات في الوقت الراهن ضمن بيئة تتسم بتحديات كبيرة ومعقدة، ناتجة عن التطور السريع في المجال التكنولوجي وانفتاح الأسواق بالإضافة الى تنامي وتعدد التغيرات الاقتصادية وتداخلها، ونتيجة لكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وفي ظل التطور المستمر لها وتعقد بيئتها التنافسية، وسعيا الى تحقيق الاستغلال الأمثل لمواردها المالية وضمان استمرارية نشاطها وتحسين أدائها العام أصبح من الضروري الاعتماد على أدوات علمية دقيقة تساعدها على التنبؤ

وتعد موازنة المبيعات من اهم هذه الأدوات فهي تعبير كمي لأهداف المؤسسة، لما لها من دور فعال في توجيه مختلف الأنشطة وتحقيق هذه الأخيرة بكفاءة وفعالية، فهي تمثل خطة مالية مستقبلية تُعد لفترة زمنية محددة، تعتمد على التقديرات والتوقعات المتعلقة بمختلف أنشطة المؤسسة، مما يساعد الإدارة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق التوازن بين الإمكانيات والأهداف المرجوة،

وتحظى الموازنة التقديرية للمبيعات بأهمية خاصة داخل المؤسسة باعتبارها الأساس الذي تُبنى عليه باقي الموازنات، حيث تعتمد عليها الإدارات المختلفة في تحديد حجم الإنتاج، وتقدير الاحتياجات التمويلية، ووضع السياسات التسويقية المناسبة، كما تسمح بتوقع حجم المبيعات المستقبلية اعتمادًا على مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على نشاط المؤسسة، الأمر الذي يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أكثر دقة وفعالية،

ولا تقتصر أهمية الموازنة التقديرية للمبيعات على الجانب التخطيطي فقط، بل تمتد كذلك إلى الجانب الرقابي، إذ تُعد الرقابة على الموازنة من الوسائل الأساسية التي تمكن المؤسسة من متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة ومقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية، وتحليل الانحرافات الناتجة عن ذلك، سواء كانت إيجابية أو سلبية، مع تحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت الملائم، ويساهم ذلك في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وتعزيز قدرتها على مواجهة التحديات الاقتصادية والمنافسة المتزايدة،

ويُعد تقييم الأداء المالي من أهم العمليات التي تعتمد عليها الإدارة لمعرفة مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها واستغلال مواردها بكفاءة، حيث يساعد على قياس مستوى الربحية والسيولة والنشاط، بالإضافة إلى الكشف عن نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة، ومن هنا تظهر العلاقة الوثيقة بين الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات والأداء المالي، إذ تساهم الرقابة الفعالة في تحسين النتائج المالية ودعم عملية اتخاذ القرار.

2.إشكالية البحث:

انطلاقا مما سبق وفي ظل التغيرات الاقتصادية والتنافس المتزايد الذي تشهده المؤسسات، أصبح من الضروري الاعتماد على أدوات رقابية فعالة تساعد الإدارة على التخطيط السليم ومتابعة الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة، ومنه نقوم بطرح الإشكالية الرئيسية التالية: **كيف يمكن أن تساهم الموازنة التقديرية للمبيعات في تقييم الأداء المالي لوحدة المضادات الحيوية بالمدية؟**

3.الأسئلة الفرعية: للإجابة على هذا التساؤل يمكننا تجزئة هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية الاتية:

س1: ما مدى تطور مبيعات منتجات فرع المضادات الحيوية بالمدية خلال الفترة (2021-2024)؟

س2: ما مدى تطور رقم الأعمال بفرع المضادات الحيوية بالمدية خلال الفترة (2021-2024)؟

4.الفرضيات:

ف1: شهدت مبيعات منتجات فرع المضادات الحيوية بالمدية تطورا ملحوظا خلال الفترة (2021-2024).

ف2: شهد رقم الأعمال بفرع المضادات الحيوية بالمدية تطورا ملحوظا خلال الفترة (2021-2024).

5.أهداف البحث: تتمثل أهداف البحث فيمايلي:

- التعرف على مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات وأهميتها داخل المؤسسة الاقتصادية.
- إبراز دور الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات في متابعة تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف المسطرة.
- توضيح كيفية تحليل الانحرافات الناتجة عن تنفيذ الموازنة التقديرية للمبيعات.
- دراسة العلاقة بين الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات وتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

- ❖ تقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات على ضوء نتائج الدراسة التطبيقية التي تساعد المؤسسة محل الدراسة على تعزيز فعالية الرقابة وتحسين أدائها المالي.

6.أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث في إبراز الدور الذي تؤديه الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين وتقييم الأداء المالي للمؤسسة، باعتبارها من أهم الأدوات الرقابية التي تساعد الإدارة على متابعة تنفيذ الخطط والكشف عن الانحرافات ومعالجة أسبابها في الوقت المناسب، كما تكمن أهمية هذا البحث في توضيح العلاقة بين الموازنة التقديرية للمبيعات والأداء المالي، ومدى مساهمة الرقابة الفعالة في ترشيد القرارات الإدارية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

وتستمد الدراسة أهميتها كذلك من أهمية الموضوع بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية التي تسعى إلى تحسين أدائها المالي وتعزيز قدرتها التنافسية في ظل التغيرات الاقتصادية المتسارعة، إضافة إلى إثراء الجانب العلمي والعملي للدراسات المتعلقة بالموازنات التقديرية والرقابة المالية.

7.أسباب اختيار الموضوع: تتمثل أسباب اختيار الموضوع فيمايلي:

- ❖ طبيعة الموضوع كونه يتوافق مع التخصص العلمي الذي ندرسه بالإضافة إلى أهميته بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية؛
- ❖ رغبتنا الشخصية في التعرف على الموازنات التقديرية للمبيعات ودورها في كشف الانحرافات ومعالجتها وتقييم الأداء المالي؛
- ❖ محاولة تقديم دراسة أكاديمية تساهم في معرفة كيفية تقييم الأداء المالي بواسطة مجموعة من المؤشرات والنسب المستعملة في التحليل المالي؛
- ❖ الاهتمام المتزايد بالموضوع باعتباره مهم لمساعدة المؤسسات على ترشيد التكاليف وتحسين كفاءة استغلال الموارد؛
- ❖ ربط الجانب النظري للموازنة التقديرية للمبيعات بالواقع العملي للعمل الميداني في المؤسسة؛
- ❖ إمكانية البحث في هذا الموضوع لتوفر المادة العلمية والبحوث والنظرية والتطبيقية؛

8.المنهج المستخدم في البحث :

اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره من أكثر المناهج ملاءمة لمثل هذه المواضيع، حيث يسمح بوصف مختلف المفاهيم المتعلقة بالموازنة التقديرية للمبيعات والرقابة عليها والأداء المالي، وتحليل العلاقة

بينها بصورة علمية ومنهجية، كما تم استخدام هذا المنهج من خلال جمع المعلومات والبيانات من المراجع العلمية المختلفة، إضافة إلى دراسة وتحليل المعطيات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة، بهدف الوصول إلى نتائج تبرز مدى فعالية الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

9.أدوات البحث :

من أجل إنجاز هذا البحث والوصول إلى النتائج المرجوة، تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات المتمثلة في:

- المراجع العلمية: من كتب، مذكرات، مقالات علمية، ومطبوعات جامعية ذات صلة بموضوع الموازنات التقديرية والرقابة والأداء المالي؛
- الوثائق والتقارير الداخلية للمؤسسة محل الدراسة: والمتمثلة في البيانات المالية والتقارير المتعلقة بالموازنة التقديرية للمبيعات؛
- الملاحظة: من خلال متابعة مختلف الإجراءات والأساليب المعتمدة في الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات داخل المؤسسة؛
- تحليل البيانات: وذلك باستعمال أسلوب الاتجاه العام والتنبؤ بالمبيعات ومنه المقارنة بين النتائج المخططة والنتائج الفعلية وتقييم الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة بالاعتماد على مؤشر رقم الأعمال.

10.حدود البحث: تتمثل حدود هذا البحث فيمايلي:

- **الحدود المكانية:** أُجريت هذه الدراسة التطبيقية على مستوى وحدة المضادات الحيوية بالمدية التابع لمجمع صيدال، حيث تم اختيار هذه المؤسسة باعتبارها من أهم المؤسسات الصناعية الناشطة في مجال صناعة الأدوية في الجزائر، إضافة إلى توفرها على نظام للموازنات التقديرية والرقابة المالية، مما يساعد على دراسة موضوع البحث وإمكانية إسقاط الجانب النظري.
- **الحدود الزمانية:** امتدت فترة إعداد الجانب النظري للموضوع من شهر فيفري لسنة **2026** إلى بداية شهر ماي، أما الدراسة الميدانية خلال فترة التربص الذي تم إجراؤه بالمؤسسة تحت إشراف السيد بن دالي جمال فقد امتدت من **06** أفريل **2026** إلى غاية **06** ماي **2026**، حيث تم خلال هذه الفترة جمع مختلف المعلومات والبيانات المتعلقة بموضوع الدراسة وتحليلها، وذلك من أجل إبراز فعالية الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

11.الدراسات السابقة: **اعتمدنا في راستنا على مجموعة من الدراسات السابقة هي:**

- **دراسة حمزة كواديك، أهمية تقييم الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حالة فرع المضادات الحيوية التابع لمجمع صيدال بالمدية لفترة (2015-2018)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة،2024.**

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات من أجل تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة ومعرفة درجة مساهمتها في ذلك بالإضافة إلى بيان أهمية نظام الموازنات التقديرية في الحياة المهنية داخل المؤسسات الصناعية، وتوصلت الدراسة إلى أن نجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف على نجاح الموازنة التقديرية للمبيعات فهي أول موازنة يتم إعدادها كما أنها تساعد في تقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال مقارنة رقم الأعمال الفعلي مع الموازني وكشف الانحرافات ومعالجتها، وأوصت الدراسة بوجوب اهتمام المؤسسة بنظام الموازنات التقديرية والعمل به في مراقبة التسيير وتقييم الأداء المالي للمؤسسة مع الحاجة إلى تطوير خلية أساسية تعمل على القيام بوظائف مراقبة التسيير وتطبيق الموازنات التقديرية إضافة إلى محاولة مسايرة التطورات التكنولوجية لرفع جودة المنتجات.

- **دراسة سلمى براكنة، الموازنات التقديرية كأداة لتخطيط وتقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية، حالة ملبنة الأوراس باتنة خلال الفترة 2021-2023، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني،2024.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إمكانية المؤسسة على استخدام الموازنات التقديرية بالشكل الأمثل كوسيلة للتخطيط ورفع مستوى الأداء في بيئة اقتصادية دائمة التغير، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسة موضع الدراسة تتبنى الموازنات التقديرية كأداة رئيسية للتخطيط وتقييم الأداء إلا أنها تفتقد الدقة في حساب الانحرافات وهو ما يؤخر القيام بالإجراءات التصحيحية، وأوصت الدراسة بوجوب تعزيز عملية وضع الموازنات التقديرية لتتميز بقدر أكبر من الدقة والملائمة وذلك عن طريق تقييم الإيرادات والتكاليف بشكل أحسن وتوضيح الأهداف.

- **دراسة أحمد قايد نور الدين وبوروبة إلهام، استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات داخل المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، مجلة البحوث والدراسات، 2015.**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات داخل المؤسسة موضع الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن الموازنة التقديرية مهمة جدا في الوقوف على درجة إنجاز الأعمال وتحديد الانحرافات وتوفير المعلومات لمتخذي القرارات خاصة الموازنة التقديرية للمبيعات التي تعد أهم الموازنات فهي التي يتم على أساسها القيام بباقي الموازنات التقديرية الأخرى

- **دراسة بوكريكب معمر وقويدر الواحد عبد الله، أثر استخدام الموازنات التقديرية على فعالية تقييم أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية شلف، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، 2022.**

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من درجة أهمية وانعكاس استخدام نظام الموازنات التقديرية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالإضافة إلى معرفة العلاقة بين نظام الموازنات التقديرية والأداء، وقد توصلت الدراسة إلى وجود صلة وثيقة وتأثير قوي بين استخدام الموازنات التقديرية وأداء المؤسسات المتوسطة والصغيرة، وأوصت الدراسة بأنه يجب أن يكون هناك هدف واضح ويمكن تحقيقه لدى المؤسسات المتوسطة والصغيرة حتى يتسنى لها وضع استراتيجية واضحة وقابلة للتنفيذ.

12.صعوبات البحث : خلال إجراء هذا البحث واجهنا عدة تحديات وعقبات، ومن أبرز هذه التحديات مايلي:

- **صعوبة الحصول على المعلومات:** كانت عملية الحصول على بعض المعلومات والبيانات المتعلقة بالموازنة التقديرية للمبيعات داخل المؤسسة صعبة بسبب الطابع السري لبعض الوثائق المالية والإدارية.
- **ضيق الوقت:** كان الوقت المخصص لفترة التربص والدراسة التطبيقية ضيقًا، مما جعل من الصعب التعمق أكثر في مختلف جوانب الموضوع.
- **قلة المراجع المتخصصة:** كانت هناك قلة في المراجع المتخصصة التي تجمع بين الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات وتقييم الأداء المالي في دراسة واحدة.
- **تحليل البيانات:** واجهنا بعض الصعوبات في تحليل البيانات المالية وتفسير الانحرافات المتعلقة بالموازنة التقديرية للمبيعات.
- **تعدد المفاهيم:** كان هناك تعدد في المفاهيم المرتبطة بالأداء المالي والتحليل المالي، مما تطلب بذل جهد أكبر لتنظيمها وتبسيطها ضمن الدراسة.

13.التعريف بأهم المصطلحات والمفاهيم الواردة في البحث:

–الموازنة: هي تعبير كمي أو بيان عن الخطة المستقبلية للمؤسسة لفترة محددة، الهدف منها التخطيط وتنسيق الأنشطة، والرقابة على التنفيذ، بما يساهم في تحقيق الكفاءة والفعالية.

–الموازنة التقديرية: الموازنة التقديرية هي "الترجمة الرقمية والمالية" لبرامج وأنشطة المؤسسة خلال فترة زمنية تُبنى هذه الموازنة بناءً على دراسة الأداء التاريخي السابق، التنبؤات الاقتصادية، والموارد المتاحة؛ لتصبح بمثابة "خريطة طريق" تحدد كميات الأموال اللازمة لكل قسم (مثل: موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة المصروفات).

–الموازنة التقديرية للمبيعات: الموازنة التقديرية للمبيعات هي خطة مالية تقديرية تُعد مسبقًا لتحديد حجم المبيعات المتوقع تحقيقه خلال فترة زمنية معينة، سواء من حيث الكميات أو القيم المالية، اعتمادًا على الدراسات السوقية والخبرات السابقة والتوقعات المستقبلية.

–الرقابة: هي عملية مستمرة ومنظمة تهدف إلى متابعة وتقييم الأعمال والأنشطة للتأكد من أنها تسير وفقاً للخطط الموضوعة، والقوانين المحددة، والتعليمات الصادرة، ومن ثم تصحيح أي انحرافات أو أخطاء قد تحدث.

–التقييم: هو عملية منظمة وموضوعية لجمع البيانات والمعلومات حول نشاط، أو مشروع، أو أداء معين، ثم تحليلها بهدف إصدار حكم حول مدى تحقيق الأهداف المرجوة، وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف.

–الأداء: هو المخرج النهائي أو النتيجة التي يحققها الفرد، أو القسم، أو المؤسسة بأكملها عند تنفيذ مهام أو أنشطة معينة خلال فترة زمنية محددة، وذلك باستخدام الموارد المتاحة.

–الأداء المالي: هو مقياس عام لمدى قدرة المؤسسة على استخدام أصولها ومواردها من أجل توليد الإيرادات وتحقيق الأرباح، وهو يعكس الوضع المالي للمنظمة ومدى كفاءتها الإدارية خلال فترة زمنية محددة.

–المؤشر: هو أداة مرجعية لقياس الأداء، يكون في معظم الأحيان في شكل رقمي يعبر عن عملية قياس لجانب معين من جوانب الأداء المنجز يسمح للمحلل أو المسير في المؤسسة بمقارنة النتائج المحققة مع المعايير المرجعية المستهدفة.

–التحليل المالي: هو عملية تشخيص وتقييم شامل للحالة المالية لفترة زمنية ماضية معينة من نشاط المؤسسة الاقتصادية، والوقوف على الجوانب الإيجابية والسلبية من السياسة المتبعة من طرفها، باستعمال أدوات ووسائل تتناسب مع طبيعة الأهداف المراد تحقيقها ويعتبر التحليل المالي الركيزة التي يستند عليها المسير المالي في وضع البرامج والخطط المالية المستقبلية.

14. هيكل البحث :

سعيا للإجابة على الإشكالية المطروحة ووفقا لأهداف الدراسة قمنا بتقسيمها إلى ثلاث فصول مسبوقة بمقدمة عامة ومختومة بخاتمة عامة، حيث خصص فصلين للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي على النحو التالي:

الفصل الأول: تم تقسيم هذا الفصل الذي جاء بعنوان "نحو إطار متكامل للموازنة التقديرية للمبيعات والرقابة عليها" إلى ثلاث مباحث حيث تضمن المبحث الأول مدخل للموازنة التقديرية تناولنا فيه، أما المبحث الثاني فقد تضمن الموازنة التقديرية للمبيعات، ويشير المبحث الثالث إلى الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات.

الفصل الثاني: تناول هذا الفصل ثلاث مباحث أيضا تحت عنوان "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للأداء المالي، بينما يحتوي المبحث الثاني على أدوات وأساليب التحليل المالي، أما المبحث الثالث يحتوي على الإطار المفاهيمي لتقييم الأداء المالي وبطاقة الأداء المتوازن.

الفصل الثالث: ويمثل الجزء التطبيقي في البحث، تناول دراسة تطبيقية حول مجمع صيدال وتم تقسيمه هو الآخر على ثلاث مباحث، يحتوي المبحث الأول على تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة والتعرف على الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج بينما يحتوي المبحث الثاني على تطور مبيعات بعض منتجات فرع المضادات الحيوية بالمدية خلال فترة (**2021-2024**)، أما المبحث الثالث يعنى بدور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية للسنوات (**2021،2022،2023،2024**).

واختتم هذا البحث بخاتمة حاولنا من خلالها الإجابة على الإشكالية المطروحة وتوصلنا من خلالها أيضا إلى مجموعة من النتائج، وبناء على هذه النتائج تم تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها المساهمة في تحسين فعالية نظام الموازنات التقديرية بالمؤسسة، بالإضافة إلى الآفاق الجديدة التي يمكن لهذا البحث تقديمها أمام العديد من الدراسات المستقبلية

الفصل الاول

تمهيد الفصل:

تعدّ الموازنات التقديرية من أهم الأدوات الحديثة في التسيير الإداري، حيث تعتمد عليها المؤسسات من أجل التخطيط المسبق لأنشطتها وترجمة أهدافها الاستراتيجية إلى تقديرات كمية ومالية قابلة للقياس والتنفيذ، كما تساهم هذه الموازنات في تحسين عملية اتخاذ القرار من خلال توفير معلومات مستقبلية تساعد الإدارة على توجيه الموارد المتاحة نحو الاستخدام الأمثل، وضمان التنسيق بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة، إضافة إلى كونها وسيلة فعّالة للرقابة من خلال مقارنة النتائج الفعلية بما تم التخطيط له مسبقا وتحتل موازنة المبيعات مكانة محورية ضمن نظام الموازنات التقديرية، باعتبارها نقطة الانطلاق التي تُبنى عليها باقي الموازنات الأخرى مثل الإنتاج والمشتريات والتكاليف، إذ إن دقة التنبؤ بالمبيعات تؤثر بشكل مباشر على مدى نجاح الخطة الشاملة للمؤسسة، لذلك توليها الإدارة أهمية كبيرة في تحديد حجم النشاط المتوقع وتوجيه الجهود التسويقية، كما تسمح موازنة المبيعات بتقييم أداء السوق والتعرف على العوامل المؤثرة في حجم الطلب، وفي جانب الرقابة تُعد الرقابة على موازنة المبيعات أداة أساسية لضمان تحقيق الأهداف المسطرة، حيث تقوم على مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات المخططة، ثم تحليل الانحرافات الناتجة سواء كانت كمية أو سعرية أو مختلطة، مع تحديد أسبابها الداخلية والخارجية. ويساهم هذا التحليل في تحسين الأداء البيعي، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، وتعزيز فعالية القرارات الإدارية، خاصة في ظل التغيرات المستمرة في بيئة السوق والمنافسة وعلى ضوء ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول الإطار العام للموازنات التقديرية، بينما يركز المبحث الثاني على موازنة المبيعات، في حين خصص المبحث الثالث لدراسة الرقابة على موازنة المبيعات وتحليل انحرافاتها.

وعلى ضوء ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث نسعى من خلالها إلى الإحاطة بالموازنات التقديرية هي: **المبحث الأول: مدخل الى الموازنة التقديرية**

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للمبيعات

المبحث الثالث: الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات

المبحث الأول: مدخل الى الموازنة التقديرية

سنحاول في هذا المبحث تقديم إطار نظري حول الموازنات التقديرية، من خلال التطرق إلى مفهومها، أنواعها، أهدافها، بالإضافة إلى إبراز أهميتها في مجال التخطيط والرقابة داخل المؤسسة، وكذا العوامل المؤثرة في إعدادها ومتطلبات نجاحها، بما يسمح بفهم دورها في تحسين الأداء المؤسسي.

المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية –أهدافها –أنواعها

تُعدّ الموازنات التقديرية من أهم الأدوات الحديثة التي تعتمد عليها المؤسسات في عملية التخطيط والرقابة، لما لها من دور فعّال في توجيه الأنشطة وتحقيق الأهداف المسطرة، فهي تساعد الإدارة على التنبؤ بمختلف العمليات المستقبلية واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم، وفيما يلي سنتطرق إلى مفهوم الموازنات التقديرية، ثم أنواعها المختلفة، إضافة إلى أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها داخل المؤسسة.

أولا: مفهوم الموازنات التقديرية

تعددت المفاهيم المرتبطة بالموازنات التقديرية تبعًا لاختلاف زوايا تناولها، حيث ينظر إليها تارة كأداة للتخطيط المالي المستقبلي، وتارة أخرى كوسيلة للرقابة وتقييم الأداء، مما يعكس شموليتها وأهميتها في تسيير أنشطة المؤسسة، وفيما يلي سنتطرق إلى مجموعة من التعاريف المقدمة عنها.

تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنة التقديرية، واختلفت باختلاف المدارس الاقتصادية والفكر المحاسبي، الأمر الذي يستدعي عرض مجموعة من التعاريف التي توضح مفهومها وأهميتها، ويمكن القول بأن الموازنة التقديرية هي خطة مالية مستقبلية يعبر عنها بالأرقام، تهدف إلى ترجمة أهداف المؤسسة إلى برامج عمل لفترة زمنية محددة[1]،وتعرف أيضا بأنها أداة من أدوات التخطيط والرقابة تعتمد على تقدير الإيرادات والنفقات المتوقعة ومقارنتها بالنتائج الفعلية للكشف عن الانحرافات [2]، كما تعرف كذلك بأنها برنامج مفصل يحدد مختلف السياسات والأنشطة المالية والإنتاجية والتسويقية للمؤسسة خلال فترة قادمة ويستخدم كأساس لتقييم الأداء [3]،

[1] محمد مطر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الثانية، **2010**، ص **251**

[2] حسين القاضي، المحاسبة الإدارية الحديثة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن **2012** ص **178**

[3] طارق عبد العال حماد، إعداد الموازنات التخطيطية، دار الجامعة العربية، الإسكندرية، مصر ،**2009**، ص **122**

وتعرف أيضا بأنها وسيلة كمية لتنسيق أنشطة المؤسسة وربطها بالأهداف المسطرة مسبقا [1]، كما تعرف بأنها خطة شاملة تتضمن تقديرا لمختلف الموارد والاستخدامات بما يضمن تحقيق التوازن المالي داخل المؤسسة [2].

انطلاقا من التعاريف السابقة يمكن القول بأن الموازنات التقديرية تعد أداة أساسية في تسيير المؤسسة، اذ تجمع بين التخطيط والرقابة من خلال ترجمة الأهداف إلى تقديرات كمية ومالية ومتابعة تنفيذها عبر مقارنة النتائج الفعلية بما هو مخطط، مما يساعد على اكتشاف الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية وتحسين الأداء وضمان الاستخدام الأمثل للموارد حيث تساعد المسيرين على أداء مهامهم بكفاءة، وتساهم بفعالية في تحقيق أهداف المؤسسة.

ثانيا: أنواع الموازنات التقديرية

يمكن تصنيف الموازنات التقديرية بناء على عدة معايير مختلفة هي:

1. حسب الفترة الزمنية: تصنّف حسب هذا المعيار كالتالي[3]:

- الموازنات قصيرة الأجل: هي الموازنات التي تغطي فترة زمنية تقل عادةً عن سنة، وتُعرف أيضًا بالموازنات الجارية.
- الموازنات طويلة الأجل: هي الموازنات التي تمتد لفترة زمنية تتجاوز السنة غالبا ما تُستخدم في التخطيط الاستثماري وتسمى بالموازنات الرأسمال

2. حسب وحدة القياس: تصنّف حسب هذا المعيار كالتالي[4]:

- الموازنات العينية: تعتمد هذه الموازنات على مقاييس كمية، مثل عدد الوحدات أو ساعات العمل، من الأمثلة على ذلك موازنة كمية المبيعات.
- الموازنات النقدية: تركز على التدفقات النقدية، مثل المقبوضات والمدفوعات، وكمثال على ذلك موازنة الخزينة.

---

[1] احمد نور الموازنات التقديرية في المنشأة الصناعية والتجارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر **2008** ص**101**

[2] عبد الله يوسف، المحاسبة الإدارية (التكاليف والموازنات) دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن **2011**، ص**140**

[3] حسين يحي، الموازنات التقديرية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة تيارت ،**2021-2022** ص**10**

[4] صالح بسيوني، عبد المنعم فليح عبد الله، المحاسبة الإدارية، الطبعة الرابعة ،**2008**، مركز توزيع الكتب كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص **156**

- الموازنات المالية: تعبر عن العناصر بالقيم النقدية، هي في الواقع ترجمة مالية للموازنات العينية، مثل موازنة قيمة المبيعات.

3. حسب أساس الثبات والتغير: تصنّف حسب هذا المعيار كالتالي[1]:

- الموازنات الثابتة: يتم إعدادها بناءً على مستوى نشاط واحد، هذه الموازنات مناسبة عندما تكون درجة التنبؤ عالية.
- الموازنات المرنة (المتغيرة): تأخذ في الاعتبار عدة مستويات من النشاط. كما أنها تأخذ في الاعتبار التغيرات في الأسعار وتقلبات السوق.

4.حسب معيار طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنات التقديرية: يمكن تقسيم الموازنات التقديرية داخل أي مؤسسة إلى نوعين رئيسيين، وهما موازنات تشغيلية وموازنات استثمارية كمايلي[2]:

أ–الموازنات التشغيلية: تسمى أيضًا بموازنات الاستغلال. تغطي هذه الموازنات مختلف الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، مثل الإنتاج والمبيعات، عادة ما تشمل هذه الموازنات مايلي:

- الموازنة التقديرية للمبيعات
- الموازنة التقديرية للعمل والأجور
- الموازنة التقديرية للمصاريف المباشرة وغير المباشرة
- الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع
- موازنة الإنتاج والتموين.

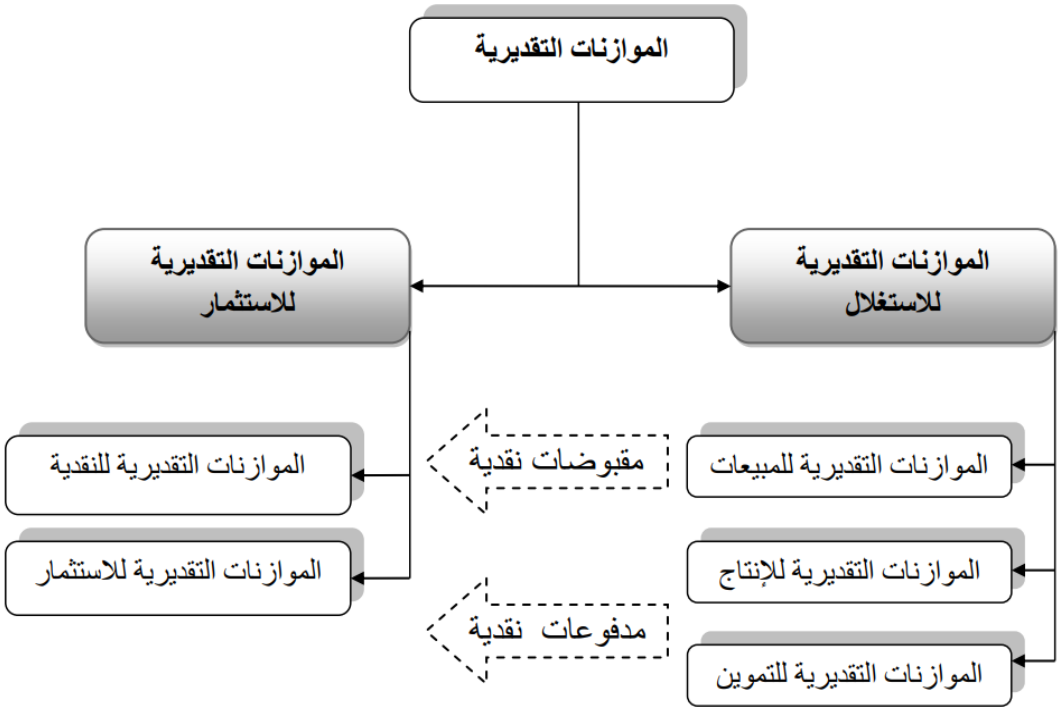
ب–الموازنات الاستثمارية: تُعرف أيضا بالموازنات الرأسمالية، ترتبط هذه الموازنات بتخطيط العمليات الاستثمارية طويلة الأجل داخل المؤسسة، مثل اقتناء الأصول الثابتة أو توسيع الطاقة الإنتاجية، الهدف منها هو دعم النمو والتوسع المستقبلي للمؤسسة.

ويمكن تمثيل الموزانات التقديرية حسب معيار طبيعة الأعمال في الشكل التالي:

[1] حسين يحي مرجع سبق ذكره ص **10**

[2] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية، قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن ،**2007**ص **269**

(1-1): أنواع الموازنات التقديرية في المؤسسة حسب معيار طبيعة الاعمال



المصدر: بوقفة وفاء، الموازنات التقديرية، مطبوعة بيداغوجية جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، الجزائر 2022-2023

يوضح الشكل رقم (1-1) أن الموازنات التقديرية داخل المؤسسة تُقسم إلى نوعين رئيسيين: موازنات تشغيلية تهتم بالنشاط اليومي مثل المبيعات والإنتاج والتموين، وموازنات استثمارية ترتبط بالقرارات طويلة الأجل كالتوسع والاستثمار، كما يبيّن الشكل أن هذه الأنشطة تؤدي إلى تدفقات نقدية تتمثل في المقبوضات والمدفوعات، مما يساعد على ربط الجانب التشغيلي والاستثماري بالوضع المالي الفعلي للمؤسسة.

ثالثا: اهداف الموازنات التقديرية

تُعد الموازنة التقديرية من الأدوات الإدارية المهمة التي تعتمد عليها المؤسسات في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، كما تسهم في تحقيق التنسيق بين مختلف الأنشطة داخل المؤسسة وتعزيز قنوات الاتصال بين أقسامها، وقد أصبحت هذه الأهداف من الركائز الأساسية لأي مؤسسة تسعى إلى تحقيق أهدافها بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفعالية، ويمكن توضيح أهداف الموازنة التقديرية فيما يأتي[1]:

- **التخطيط لأعمال المؤسسة:** يساعد نظام الموازنات التقديرية الإدارة في التخطيط المسبق لأعمال المؤسسة من خلال تحديد كيفية الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، كما يتيح وضع خطط مستقبلية تُمكّن المؤسسة من تحقيق أقصى استفادة ممكنة من إمكاناتها، إضافة إلى توقع المشكلات المحتملة التي قد تعيق تحقيق الأهداف والعمل على معالجتها قبل حدوثها.
- **تحقيق الرقابة وتقييم الأداء:** تُعد الموازنة التقديرية أداة فعالة لممارسة الرقابة الإدارية، إذ تمكّن الإدارة من قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط أو المقدر. ويساعد ذلك في الكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها، مما يساهم في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وتحسين مستوى الأداء في المستقبل.
- **اتخاذ القرارات الإدارية:** تواجه إدارة المؤسسة العديد من المشكلات التي تتطلب اتخاذ قرارات مناسبة لمعالجتها، وتوفر الموازنة التقديرية المعلومات والبيانات اللازمة التي تساعد الإدارة على تحديد المشكلات بدقة، الأمر الذي يسهم في اختيار البدائل المناسبة واتخاذ القرارات الإدارية السليمة.
- **تنسيق جهود وطاقات المؤسسة:** تسهم الموازنة التقديرية في تحقيق التنسيق بين مختلف الأنشطة الإدارية والاقتصادية داخل المؤسسة، من خلال الربط بين الخطط والبرامج الخاصة بكل قسم. فعلى سبيل المثال، إذا قررت المؤسسة زيادة حجم المبيعات، فإن ذلك يتطلب من إدارة الإنتاج زيادة كمية الإنتاج بما يتوافق مع هذه الزيادة، وهو ما يعزز التكامل بين أقسام المؤسسة المختلفة.

[1] سلمى براكنة ،الموازنات التقديرية كأداة التخطيط وتقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية – حالة ملبنة الأوراس، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، المجلد **9** العدد **2** ص **45**

المطلب الثاني: موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي والعوامل المتحكمة في اعدادها

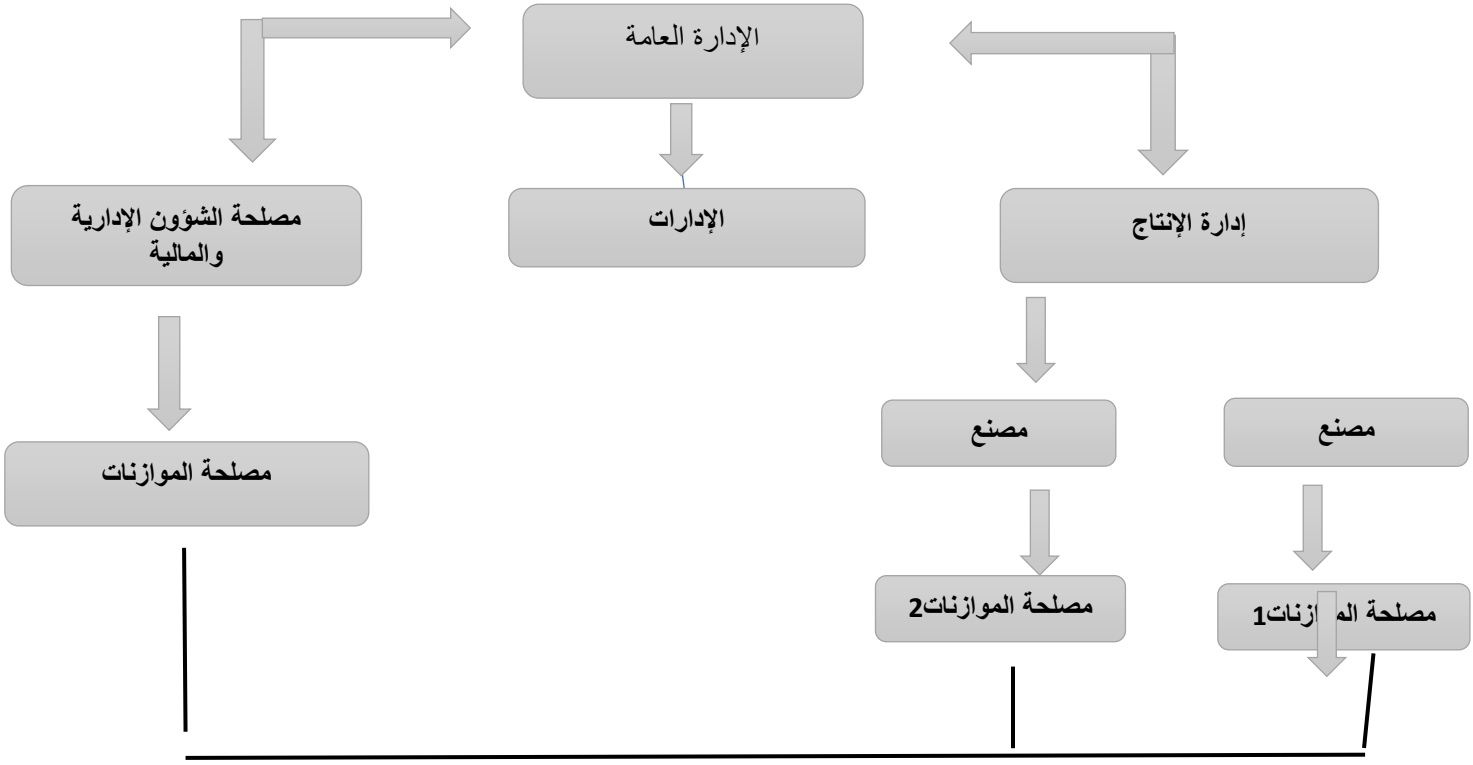
تعدّ الموازنات التقديرية أداة أساسية في التخطيط والرقابة داخل المؤسسة، لما لها من دور في توجيه الموارد وتحقيق الأهداف، وسنتطرق في هذا المطلب إلى تحديد موقعها في الهيكل التنظيمي، إضافةً إلى أهم العوامل المتحكمة في إعدادها.

أولا: موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي

تحتل وظيفة الموازنة التقديرية موقعًا مهمًا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة[1]، نظرًا لدورها الحيوي في التخطيط والرقابة، ففي المؤسسات الكبيرة، غالبًا ما تكون مصلحة الموازنات التقديرية تحت إشراف إدارة الوظيفة المالية، حيث ترتبط في الوقت نفسه بالإدارة العامة، مع منحها درجة من اللامركزية من خلال ارتباطها بمختلف مراكز الإنتاج. كما قد تظهر مصلحة الموازنات في بعض المؤسسات ضمن هيكل الأركان العامة التابعة للإدارة العليا، بحيث يقتصر دور المسؤولين عنها على تقديم المشورة والدعم الفني دون المشاركة المباشرة في اتخاذ القرار وتوضح الاشكال الموالية الموقع التنظيمي لمصلحة الموازنة التقديرية داخل المؤسسات الصغيرة والكبيرة، والشكل التالي يوضح موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الكبيرة:

[1] متناوي امحمد الموازنات التقديرية مطبوعة بيداغوجية، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف الجزائر، ص **1**

الشكل (1-2): موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الكبيرة

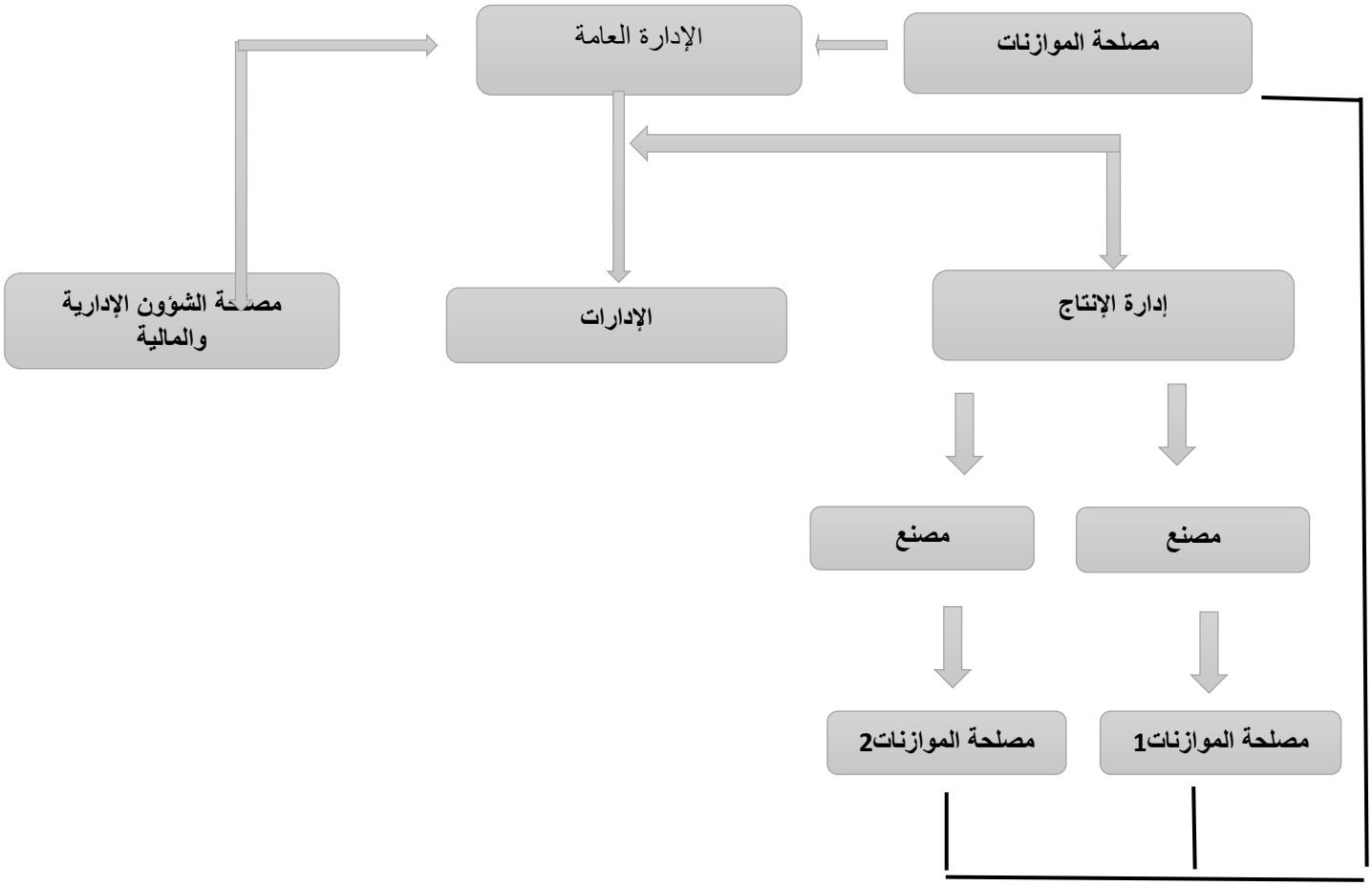


المصدر: محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2002، ص 16

نلاحظ من خلال الشكل (1-2): انه يعبر عن موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الكبيرة، حيث تظهر مرتبطة بالإدارة العامة وتتوزع بين المصالح الإدارية والوحدات الإنتاجية، كما يعكس وجود تنسيق بين الموازنة المركزية وموازنات المصانع، مما يبرز التكامل بين المركزية واللامركزية في إعدادها.

كما يمثل الشكل التالي موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الصغيرة:

الشكل (1-3): موقع وظيفة الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الصغيرة.



المصدر: **محمد فركوس الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ديوان المطبوعات الجزائرية، 2002، ص 32**

نلاحظ من خلال الشكل (1-2) أنه يمثل موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الصغيرة وهو يشكل طابعا أكثر بساطة، حيث تكون غالبا مركزية وتُعدّ من طرف الإدارة العامة أو مصلحة واحدة دون تعدد في المصالح، كما يقل فيها توزيع المسؤوليات مقارنة بالمؤسسات الكبيرة، مما يعكس بساطة الهيكل التنظيمي وسهولة التنسيق.

ثانيا: العوامل المتحكمة في اعداد الموازنات التقديرية

يُعد التعرف على العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية من أهم الإجراءات الأساسية لتنفيذها، حيث تختلف هذه العوامل من مؤسسة إلى أخرى ومن فترة زمنية إلى أخرى، خصوصًا في ظل التحولات الاقتصادية الكبرى، ومن أهم هذه العوامل ما يلي:[1]

- **حجم المبيعات والبرنامج الإنتاجي:** يجب أن يتناسب البرنامج الإنتاجي مع حجم الكمية القابلة للبيع، بحيث لا يتجاوز الإنتاج حجم المبيعات المتوقع.
- **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** تعتبر الطاقة الإنتاجية عاملاً متحكمًا في إعداد الموازنة، حيث إذا كانت الطاقة الإنتاجية تفوق الكمية القابلة للبيع، تصبح المبيعات هي العامل المحدد، أما إذا كانت الطاقة الإنتاجية أقل من الكمية الممكن تسويقها، فإن القدرة الإنتاجية تصبح هي العامل المتحكم.
- **مستلزمات الإنتاج:** قد تواجه المؤسسة صعوبات في توفير اليد العاملة المؤهلة أو المواد الأولية اللازمة، مما يجعل مستلزمات الإنتاج عاملًا متحكمًا في إعداد الموازنة.
- **رأس المال العامل:** أي زيادة في حجم الإنتاج تتطلب زيادة في رأس المال العامل لتمويل مستلزمات الإنتاج، وفي حالة عدم توفره يصبح هذا العامل عائقًا أمام تنفيذ البرنامج الإنتاجي.

وبناءً على ذلك، يتوجب على إدارة المؤسسة دراسة هذه العوامل بدقة لتفادي أي عوائق قد تؤثر على تنفيذ الموازنة التقديرية وتحقيق الأهداف المسطرة.

[1] محمد بوكريكب، استخدام الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الإنتاجية، أطروحة دكتوراه، تخصص الإدارة والإنتاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، **2022-2023**، ص **9**

المطلب الثالث: متطلبات نجاح الموازنات التقديرية ومبادئها

تُعتبر الموازنات التقديرية أداة أساسية للتخطيط والرقابة داخل المؤسسة، غير أن نجاحها يتطلب توفر مجموعة من الشروط والالتزام بجملة من المبادئ التي تضمن دقتها وفعاليتها. وعليه، يتناول هذا المطلب متطلبات نجاح الموازنات التقديرية ومبادئ إعدادها باعتبارهما أساس فعالية هذا النظام في تحقيق أهداف المؤسسة.

أولا: متطلبات نجاح الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية أداة رقابية تستخدمها المؤسسة لتقييم الأداء الراهن. بالإضافة إلى ذلك، هي بمثابة وسيلة رئيسية لوضع الخطط الأساسية للمؤسسة. يتوقف نجاحها على مراعاة مجموعة من العوامل والمبادئ الضرورية لتحقيق الموازنة لأهدافها الرقابية، ويتطلب نجاح الموازنة التقديرية توافر مجموعة متكاملة من العناصر الأساسية؛ إذ قد يؤدي إهمالها إلى إخفاق الموازنة في تحقيق غاياتها، ومن ثم التأخر عن بلوغ الأهداف الرقابية المنشودة التي تسهم في تقييم الأداء وتصحيحه. وفي هذا السياق، يمكن تحديد أهم المعايير التي تضمن فعالية الموازنات التقديرية على النحو التالي[1]:

- ينبغي ألا تتجاوز المدة الزمنية للموازنة التقديرية سنة واحدة، بحيث تكون هذه الفترة قصيرة بما يكفي لإعداد التنبؤات والتقديرات التي تعتمد عليها الأنشطة المستقبلية للمؤسسة. ويمكن تجزئة الموازنات إلى فترات أقصر من سنة؛
- تبني الإدارة لفكرة الموازنات التقديرية واعتبارها أداة تخطيطية رئيسية وفعالة؛
- إيجاد بيئة تعاونية واتجاه نحو العمل المشترك لضمان مساهمة الجميع في إنجاز الخطة وتصويب مسارها؛
- توحيد المعايير والنظريات المعتمدة في عملية وضع الخطط وتقييمها وقياس الأداء؛
- تقييم الخطط السابقة والاستفادة من نقاط الضعف أو الثغرات المحددة فيها لتحسين التخطيط المستقبلي.

[1] متناوي امحمد الموازنات التقديرية، مرجع سبق ذكره، ص **21**

ثانيا: مبادئ اعداد الموازنات التقديرية

تمثل الموازنات التقديرية أداة أساسية في عملية التخطيط والرقابة[1]، غير أن فعاليتها ترتبط بمدى احترام مجموعة من المبادئ التي تحكم إعدادها وتضمن دقتها وواقعيتها، وفيما يلي سنتحدث عن أهم المبادئ التي يجب مراعاتها عند إعداد الموازنات التقديرية لضمان تحقيق الأهداف المسطرة وهي كالتالي:

1-مبدأ الشمول: يقوم هذا المبدأ على ضرورة أن تكون الموازنة التقديرية شاملة لجميع أوجه نشاط المؤسسة دون استثناء، بحيث تغطي مختلف الوظائف الإدارية مثل الإنتاج، والتسويق، والتمويل، والموارد البشرية. ويهدف هذا الشمول إلى تحقيق التكامل بين الأنشطة المختلفة، بما يضمن تنسيق الجهود وتفادي التعارض أو الازدواجية في القرارات. كما يساهم هذا المبدأ في توفير رؤية كلية للإدارة تساعدها على اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على معلومات متكاملة.

2-مبدأ التوزيع الزمني: يرتكز هذا المبدأ على توزيع الأنشطة والعمليات المختلفة على فترات زمنية محددة ضمن فترة الموازنة، والتي غالباً ما تكون سنة مالية. ويتيح هذا التوزيع الزمني إمكانية متابعة تنفيذ الخطط بشكل دوري، كما يساعد على تحقيق التوازن بين عناصر النشاط المختلفة، كالإنتاج والمبيعات والتخزين، إضافة إلى ذلك، يسهم هذا المبدأ في الكشف المبكر عن الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط، مما يتيح للإدارة اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

3-مبدأ تحديد الفترات الزمنية: يعتمد هذا المبدأ على إعداد الموازنة التقديرية في فترات زمنية محددة تغطي كل مدة الموازنة[2]، يتم تحديد توقيت تنفيذ كل عملية من عمليات الميزانية بدقة، مما يساعد على متابعة الأداء والرقابة بشكل منتظم.

[1] مؤيد محمد الفضل، عبد الخالق مطلك الراوي واخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية **2010**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ص **235**

[2] عز الدين محمد خليفة، دور الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة، دراسة تطبيقية على الشركات الاهلية للإسمنت والمساهمة مجمع الخميس للإسمنت، مجلة الأستاذ – ربيع، العدد **20**، الجزء ،**2**، ص **145**

4-مبدأ الربط بين تقديرات الميزانية ومراكز المسؤولية: يهدف هذا المبدأ إلى توزيع تقديرات الموازنة على مختلف الوحدات التنظيمية داخل المؤسسة. الهدف هو مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات الخاصة بكل مركز مسؤولية، مما يساهم في اكتشاف جوانب الضعف أو الإسراف واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

5-مبدأ الثبات ومبدأ المرونة: يمكن إعداد الموازنة على أساس الثبات أو المرونة، حسب طبيعة النشاط، الموازنة الثابتة تُبنى على مستوى واحد محدد للنشاط، وبالتالي تبقى جميع تقديراتها ثابتة، أما الموازنة المرنة فتتغير تقديراتها تبعًا لتغير مستوى النشاط، مما يجعلها أكثر ملاءمة للظروف المتغيرة.

المطلب الرابع: مزايا ومساوئ نظام الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية من الأدوات الإدارية الهامة التي تعتمد عليها المؤسسات في التخطيط والرقابة، لما توفره من تصور مستقبلي يساعد على ترشيد القرارات وتحسين الأداء. غير أن هذه الأداة، رغم أهميتها، لا تخلو من بعض النقائص التي قد تحد من فعاليتها في بعض الحالات، وفيما يلي سنتطرق إلى أهم مزايا وعيوب الموازنات التقديرية من أجل إبراز جوانب القوة والقصور فيها.

أولا: مزايا الموازنات التقديرية تتمثل أهم المزايا التي يحققها استخدام الموازنات فيمايلي: [1]

- اعتماد المديرين عليها في وضع أهداف واقعية من خلال رسم الخطط والسياسات المستقبلية التي تمكن من تحقيق الأهداف؛
- تساهم في أخذ الاحتياطات اللازمة والتكيف مع الظروف المحتملة من طرف الإدارة؛
- تعتبر أداة للتنسيق والاتصال والرقابة في الإدارة على مختلف أوجه النشاط؛
- تحفز العاملين وتشجعهم على تحقيق الأهداف؛
- تمكن من التنبؤ بالمعوقات وتوقع المشاكل قبل وقوعها وتلافيها في ضوء الأهداف الموضوعة؛
- مقارنة النتائج المحققة فعلا مع المدرجة بالموازنة مما ساعد في تقييم الأداء؛
- ضم كل المستويات الإدارية التنفيذية في وضع الخطة يجعلها قوة إيجابية عند تنفيذ الموازنة؛

[1] محمد فتح الله الشاملي، خليفة مصباح الورفلي، ايمان التلوثي الشركات الصناعية الليبية، مجلة أكاديمية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد **17**، ديسمبر **2019**، ص **101**

- الدراسة المستمرة ومحاولات حل المشاكل قبل حدوثها يساهم في استقرار النشاط والاستمرارية.

ثانيا: مساوئ الموازنات التقديرية: بما أن إعداد الموازنة التقديرية يقوم على أساس التقديرات فإنه لا شك من أن هذه التقديرات قد تكون عرضة لنقاط ضعف عند الإعداد أو الاستخدام وفيما يلي أهم المعوقات المتعلقة بإعداد الموازنة التقديرية: [1]

- عدم كفاية نظام المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.
- ضعف أو عدم كفاية دعم ومساندة الإدارة العليا.
- عدم التنسيق بين مختلف مراكز المسؤولية داخل المؤسسة.
- السرعة في تطبيق نظام الموازنات التقديرية دون تهيئة كافية
- توقعات مبالغ فيها حول دور وقدرات نظام الموازنات التقديرية.
- عدم تبسيط الإجراءات الضرورية لإعداد وتنفيذ الموازنات.
- استعمال الموازنات لأغراض تحكمية بدل كونها وسيلة للرقابة والتسيير.
- سوء توزيع الموارد بين الوحدات مما يؤدي إلى نقص أو فائض في التخصيصات.
- ضعف متابعة الانحرافات وعدم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

[1] محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف، تقنيات وظائف المسير وتقنيات التسيير الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجزائرية، الطبعة الثانية، ص **22**

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للمبيعات

يتناول هذا المبحث الموازنة التقديرية للمبيعات باعتبارها أحد أهم مكونات نظام الموازنات التقديرية، حيث سيتم التطرق إلى مفهومها وأهميتها، إضافة إلى طرق ومراحل إعدادها وأساليب التنبؤ بها، مع إبراز دورها في دعم عملية التخطيط واتخاذ القرار داخل المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات

تُعتبر موازنة المبيعات من أهم الموازنات التقديرية داخل المؤسسة، باعتبارها تمثل نقطة الانطلاق لبقية الموازنات، إذ تُبنى عليها مختلف الخطط الإنتاجية والمالية. كما تعكس توقعات المؤسسة لحجم المبيعات المستقبلية خلال فترة معينة، مما يساعد في توجيه القرارات وتحقيق الأهداف المسطرة. وفيما يلي سنتناول مجموعة من التعريفات المقدمة لموازنة المبيعات.

تُعدّ الموازنة التقديرية للمبيعات من أهم مكونات نظام الموازنات، إذ تمثل الأساس الذي تُبنى عليه باقي الموازنات التشغيلية، حيث عرّفها هورنجرن بأنها "تقدير تفصيلي للإيرادات المتوقعة من بيع السلع أو الخدمات خلال فترة مستقبلية محددة، بناء على توقعات الطلب والأسعار"[1]، كما يرى جريرسون أنها "خطة كمية ومالية تعكس حجم المبيعات المتوقع خلال فترة الموازنة بما يساعد في التخطيط للإنتاج"[2]، في حين يعرّفها دريوري بأنها "أداة لتقدير حجم المبيعات المستقبلية اعتماداً على تحليل ظروف السوق"[3]، ويضيف هيلتون أنها "بيان تفصيلي متوقع للمبيعات يُعد وفق سياسات التسعير والتسويق ويُبنى عليه إعداد باقي الموازنات"[4]. وعلى صعيد المراجع العربية، يعرّفها محمد مطر بأنها "خطة تفصيلية تقديرية توضح الكميات المتوقع بيعها وقيمتها خلال فترة زمنية

[1] Charles T. Horngren, *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, Pearson Education, New Jersey, **2018**, p. **184**.

[2] Ray H. Garrison, Eric W. Noreen & Peter C. Brewer, *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Education, New York, **2021**, p. **298**.

[3] Colin Drury, *Management and Cost Accounting*, Cengage Learning, London, **2018**, p. **352**

[4] Ronald W. Hilton & David E. Platt, *Managerial Accounting : Creating Value in a Dynamic Business Environment*, McGraw-Hill Education, New York, **2017**, p. **410**

معينة، وتُعدّ الأساس الذي تُبنى عليه باقي الخطط التشغيلية"[1]، كما يشير الدكتور أحمد نور إلى أنها "تقدير علمي منظم لحجم المبيعات المستقبلية يعتمد على دراسة السوق والإمكانات المتاحة للمؤسسة"[2]، بينما يعرّفها عبد الفتاح الصحن بأنها "ترجمة رقمية لسياسات التسويق والمبيعات في شكل كميات وقيم متوقعة خلال فترة الموازنة"[3] ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف الموازنة التقديرية للمبيعات على انها أداة محورية في التخطيط، إذ تساهم في توجيه قرارات المؤسسة وتحقيق التنسيق بين مختلف أنشطتها

المطلب الثاني: أهمية الموازنة التقديرية للمبيعات

تشكل الموازنة التقديرية للمبيعات إحدى الأدوات التخطيطية الأساسية التي تستند إليها المؤسسات لتقدير مستويات الطلب المستقبلية، ومن ثم تحديد اتجاه أنشطتها التشغيلية المتعددة. كما تسهم في تعزيز فعالية آليات اتخاذ القرار، وتسهيل التنسيق الفاعل بين الوحدات التنظيمية المختلفة، الأمر الذي يدعم بلوغ الغايات المحددة، حيث تكمن أهمية الموازنة التقديرية للمبيعات فيما يلي: [4]

- تعتبر الركيزة الأساسية والمنطلق الرئيسي لباقي الموازنات الأخرى؛
- الحصول على أكبر قدر من الأرباح وتحقيق الغايات البيعية بأقل التكاليف؛
- تنسيق الجهود بين مندوبي البيع والمناطق البيعية؛

[1] محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص **215**.

[2] احمد نور، *المحاسبة الإدارية والتكاليف*، الدار الجامعية، الإسكندرية، **2010**، ص **167**

[3] عبد الفتاح الصحن، *المحاسبة الإدارية*، الدار الجامعية، الإسكندرية، **2006**، ص **142**

[4] حمزة كواديك، أهمية تقييم الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد**09**، العدد**02**، **2024**، جامعة يحي فارس المدية لجزائر، صً**442** ص**245**

- إعداد الخطة الشاملة للمؤسسة والتي تعد أساس خطط الإدارات الأخرى؛
- تعد وسيلة رقابية على تنفيذ الخطط ومعرفة نقاط القوة لتعزيزها ونقاط الضعف لمعالجتها تقييم أداء مندوبي المبيعات وتوضيح مسؤوليات المراكز ومديري الفروع تجاه النتائج المحققة.

وتمت الإشارة سابقا إلى أن نجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف على درجة الدقة في التنبؤ بالمبيعات، وعليه فإن أصعب وأهم خطوة في إعداد الموازنة الشاملة هي التنبؤ بالمبيعات حيث أن غياب الدقة في التنبؤ سيؤدي إلى اختلال كل الموازنات الأخرى جعلها بلا قيمة ومضيعة للوقت يمكن القول أن الموازنة التقديرية للمبيعات لها أهمية بالغة باعتبارها أول موازنة يتم إعدادها، إذ أن نجاحها يضمن نجاح الوازنات التقديرية الأخرى، فالتنبؤ الجيد ينتج عنه تحديد برنامج إنتاجي أمثل وبالتالي الضبط الجيد لموازنة المواد الأولية وموازنة تكاليف العمالة المباشرة، وبناء على ذلك يجب القيام بتدقيق شامل وإعداد متقن للموازنة التقديرية للمبيعات.

المطلب الثالث: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

سنتطرق في هذا المطلب إلى خطوات إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، وكيفية التنبؤ بالمبيعات، وطريقة إعداد الموازنة النهائية. هذا العرض يهدف إلى توضيح الخطوات الأساسية لعملية التقدير، وطرق التنبؤ، وكيفية تحويل هذه التقديرات إلى موازنة تقديرية تساعد المؤسسة على التخطيط بشكل دقيق وفعال، وبالتالي اتخاذ القرارات بشكل أفضل.

اولا: مراحل اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

يمثل إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات خطوة محورية ضمن العمليات الإدارية، التي تستند إلى سلسلة من المراحل المترابطة، بهدف الوصول إلى تقديرات دقيقة للمبيعات المتوقعة، وتتمثل هذه المراحل فيمايلي[1]:

[1] بوقفة وفاء، الموازنات التقديرية، مطبوعة بيداغوجية، مرجع سبق ذكره، ص**25**

أ–تقدير حجم المبيعات: يُجرى تقدير حجم المبيعات في هذه المرحلة من خلال تحليل دقيق للعوامل المتنوعة التي تؤثر في الكميات المباعة، وتُصنف هذه العوامل عموماً إلى فئتين رئيسيتين:

- عوامل داخلية: تتضمن هذه العوامل الطاقة الإنتاجية للمنظمة، جودة المنتجات المقدمة، الاستراتيجيات المتبعة في الإعلان والترويج، بالإضافة إلى سياسة التسعير ومدى توافقها مع القدرة الشرائية للعملاء.
- عوامل خارجية: تشمل هذه الفئة تدخلات الدولة لدعم بعض المنتجات، التحولات في أذواق المستهلكين وتفضيلاتهم، درجة المنافسة في البيئة السوقية، فضلاً عن التطورات الديمغرافية طويلة الأجل.

ب–وضع أسعار البيع: تُعدّ هذه المرحلة ذات حساسية خاصة، حيث تتوقف على مجموعة من العوامل الأساسية. وتشمل هذه العوامل آليات العرض والطلب، وهيكل المنافسة السوقية، بالإضافة إلى تكاليف عمليات البيع والتوزيع.

ت–صياغة الموازنة التقديرية للمبيعات: يتم في هذه المرحلة تحويل البيانات المستخلصة من المرحلتين السابقتين إلى تقديرات كمية شاملة، تعكس الحجم الكلي للمبيعات المتوقعة بدقة.

ثانيا: طرائق التنبؤ بالمبيعات

يعتبر التنبؤ بالمبيعات من الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في إعداد موازناتها التقديرية واتخاذ قراراتها المستقبلية، حيث تنقسم هذه الطرائق إلى أساليب كيفية تعتمد على الخبرة والتقدير الشخصي، وأخرى كمية تستند إلى التحليل الإحصائي والبيانات التاريخية، وفيمايلي نستعرض مجموعة من الطرق الكمية والكيفية المعتمدة للتنبؤ,

أ– الطرائق الكيفية: تستند هذه المناهج إلى الخبرة والتقييم الشخصي للباعة والمديرين. ومن أبرزها:[1]

[1]إبراهيم عثمان شاهين، نظم الموازنات التخطيطية مكتبة عين شمس ،**1981**، ص**315**

- **طريقة آراء مندوبي المبيعات:** يعتمد هذا المنهج على تقديرات مندوبي المبيعات، نظراً لقربهم من السوق وتفاعلهم المباشر مع العملاء، مما يمنحهم قدرة أكبر على توقع حجم المبيعات. ومع ذلك، قد تتأثر هذه التقديرات بعوامل ذاتية أو بميلهم نحو تحديد أهداف يسهل إنجازها.

- **طريقة دلفي (Delphi):** يستند هذا المنهج إلى استطلاع آراء نخبة من الخبراء بطريقة غير مباشرة،[1] وتتضمن العملية جمع آرائهم وتحليلها تكراراً، مع الحفاظ على سرية هوياتهم، بهدف التوصل إلى مستوى من الاتفاق بشأن التوقعات المستقبلية.

ب- الطرائق الكمية: تمثل هذه الفئة مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تعتمد في جوهرها على تحليل البيانات التاريخية ودراسة الاتجاهات الزمنية، وتبرز من بينها الطرق التالية:

- **طريقة المربعات الصغرى:** تستند هذه الطريقة إلى صياغة معادلة خط الاتجاه العام لسلسلة زمنية معينة[2]، يتم في سياقها عرض البيانات بصورة بيانية بهدف استخلاص الاتجاه الكلي، والذي يتم تمثيله بخط مستقيم وتمثل الرموز التالية مكونات هذه المعادلة:

Y : تمثل القيم الفعلية المستهدفة بالدراسة.

X : يشير إلى المتغير الزمني.

a : يرمز إلى ثابت المعادلة.

b : يعبر عن ميل خط الاتجاه.

ان الخط المستقيم الذي يمثل هذه المعادلة هو ذلك الخط الذي تكون عنده مربعات الانحرافات اقل ما يمكن وتستعمل في ذلك المعادلتين الطبيعيتين الأتيتين ويكون المطلوب إيجاد القيم a،b وبالاعتماد على هاتين المعدلتين نجد:

$$b = \frac{n\sum xy-(\sum x)(\sum y)}{n\sum x^2-(\sum x)^2} \ , a = \frac{\sum Y-b\sum x}{n} \ , \hat{y} = a + bx$$

[1] احمد الخطيب، الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية، مؤسسة البستاني للطباعة، القاهرة **1981**ص **133**

[2] فؤاد بن حدو، مطبوعة بعنوان محاضرات في الموازنة التقديرية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة غليزان، الجزائر **2019-2020**ص**20**

- **طريقة السلاسل الزمنية:** هي طريقة رائعة لتحليل البيانات التاريخية والتنبؤ بالقيم المستقبلية من خلال دراسة تطور الظاهرة عبر الزمن[1]، في بعض الأحيان لا يكون الانحدار الخطي البسيط كافياً لإظهار تأثير بعض العوامل الخارجية، لذلك يتم الاعتماد على نماذج السلاسل الزمنية التي تميز بين البيانات الثابتة ذات الوسط المستقر والبيانات غير الثابتة التي تتسم باتجاه عام أو وسط متحرك، هذه الطريقة تعتمد على نماذج إحصائية تصادفية، مثل نموذج «أريما» (ARIMA) الذي يعتمد على الانحدار الذاتي والمتوسطات المتحركة. يتم استخدام نموذج «أريما» في التنبؤ واختبار دقة النتائج، وقد انتشر استعمال هذه النماذج في مجال الإدارة واتخاذ القرارات بفضل إسهامات «بوكس» و«جينكنز»، وقد طوّرا عدة نماذج للتنبؤ، منها:

- النماذج ذات المتغير الواحد.
- نماذج الدالة المحولة.
- نماذج الطوارئ.
- النماذج متعددة المتغيرات.

- **طريقة المتوسط البسيط:** تعتمد هذه الطريقة على حساب المتوسط الحسابي للظاهرة أو المتغير المدروس خلال فترات زمنية سابقة، ثم استخدام هذا المتوسط في التنبؤ بقيمة الفترة المقبلة. وتُعد من أبسط الأساليب الإحصائية المستخدمة في التقدير والتنبؤ، نظرًا لسهولة تطبيقها واعتمادها على البيانات التاريخية.

ثالثا: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

بعد استكمال عمليات التنبؤ، سواء باستخدام المناهج الكيفية أو الكمية، يتم الشروع في إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات. يتضمن ذلك تحويلاً للنتائج المستخلصة إلى جداول مهيكلة، مما ييسّر عملية الاطلاع عليها واستثمارها من قبل الأقسام المتعددة داخل الكيان المؤسسي. ومن الجدير بالذكر أن كل مؤسسة تعتمد نموذجها الخاص، الذي يتفاوت بناءً على جملة من العوامل، أبرزها الأهداف المحددة، طبيعة النشاط التجاري، ونوع المنتجات أو الخدمات المقدمة. على وجه العموم، تُبنى الموازنة التقديرية للمبيعات على مجموعة من المبادئ الأساسية، والتي من أهمها:

[1] قادري رياض، بوزيان محمد، نماذج التنبؤ بالمبيعات دراسة حالة شركة Algal للألمنيوم، مجلة شمال افريقيا، العدد **15**، ص ص **149-150**

أ- إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات وفق الأساس الموسمي:

يرتكز هذا المبدأ على تبيان التذبذبات التي يشهدها حجم المبيعات[1]، والتي ترتبط بشكل مباشر باختلاف الفترات الموسمية، إذ تتأثر هذه المبيعات بمجموعة من العوامل ذات الطابع الموسمي، كالعادات والتقاليد المستقرة، أو التحولات في احتياجات المستهلكين تبعاً لتعاقب الفصول، وهو ما يسهم في ارتفاع أو انخفاض مستوياتها ضمن أزمنة محددة على مدار العام، ويُترجم ذلك في نمط توزيع للمبيعات يتسم بالتباين الموسمي، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول(1- 1): الموازنة التقديرية للمبيعات على الأساس الموسمي

الفترات	النسبة المئوية	المبيعات التقديرية
الفصل الاول		
الفصل الثاني		
الفصل الثالث		
الفصل الرابع		
المجموع	% **100**	

المصدر: بوقفة وفاء، مطبوعة بيداغوجية، الموازنات التقديرية، ص 43.

ب-إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بالاستناد إلى التصنيف الجهوي (حسب المناطق):

تختلف العادات والتقاليد ومستويات الدخل والنمو الديموغرافي من منطقة إلى أخرى، مما يؤثر على حجم الطلب على المنتجات. لذلك، تعتمد المؤسسة على توزيع مبيعاتها وفق المناطق الجغرافية بهدف تلبية احتياجات كل منطقة وتحقيق فعالية أكبر في عملية التسويق والتوزيع، والجدول التالي يوضح ذلك[2]:

[1] عبد الحي مرعي المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات دار الإسكندرية للنشر، الإسكندرية، مصر **1998**، ص**96**

[2] بوعلام بلقاسم، محاضرات في الموازنة التقديرية، مطبوعة موجهة لطلبة الثالثة ليسانس، جامعة الجزائر**3** ،**2019-2020** ص ص **7-8**

الجدول(1-2):موازنة المبيعات على الأساس الجغرافي

المناطق	النسبة المئوية	المبيعات التقديرية
المنطقة **1**		
المنطقة **2**		
المنطقة **3**		
المجموع	**100**%	

المصدر : بوقفة وفاء، مطبوعة بيداغوجية، الموازنات التقديرية، ص 44

ت -إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات على أساس المنتجات: تعتمد هذه الطريقة على إعداد الموازنة وفقًا لأنواع المنتجات التي تقدمها المؤسسة، وذلك بالاستناد إلى نتائج الفترات السابقة أو حسب أهمية هامش الربح الذي يحققه كل منتج. فالمؤسسة تعمل على تشجيع بيع المنتجات ذات الهامش الربحي المرتفع لأنها تحقق عائدًا أكبر وتساهم في توسيع حجم المبيعات. كما يسمح هذا الأسلوب بدراسة تأثير إدخال منتج جديد على توزيع ومبيعات المنتجات القديمة، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات تسويقية وإنتاجية أكثر فعالية، وفيمايلي نستعرض جدول موازنة المبيعات على أساس المنتجات[1]:

الجدول(1-3): عرض موازنة المبيعات على أساس المنتجات

المنتجات	الفترات			
	السنة الحالية		السنة الماضية	
	النسبة المئوية	المبيعات	النسبة المئوية	المبيعات
المنتج أ				
المنتج ب				
المنتج ج				
المجموع	**100%**		**100%**	

المصدر: بوقفة وفاء، مطبوعة بيداغوجية، الموازنات التقديرية، ص 44

[1] بوقفة وفاء مطبوعة بيداغوجية الموازنات التقديرية، مرجع سبق ذكره، ص **43**

المبحث الثالث: الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات

تعد الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات من أهم الأمور المرتبطة بتقييم الأداء البيعي للمؤسسة، إذ يهدف إلى متابعة تنفيذ الموازنة والكشف عن الانحرافات بين النتائج الفعلية والتقديرية، مع تحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة كما تتنوع أساليب الرقابة حسب طبيعة النشاط والمناطق والمنتجات، إضافة إلى الاعتماد على تحليل الانحرافات من أجل تحسين كفاءة القرارات الإدارية ورفع فعالية الأداء البيعي للمؤسسة.

المطلب الأول: مراحل الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات

يمثل هذا المطلب خطوات مهمة في الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات. إن الهدف الرئيسي هو متابعة مدى تنفيذ الخطة المالية المعتمدة ومقارنتها بالنتائج الفعلية التي تم تحقيقها. بهذه الطريقة، يمكن الكشف عن أي انحرافات في الأداء المالي، وتحليل أسبابها بدقة. هذا التحليل يساهم بشكل كبير في تحسين الأداء المالي العام، ويساعد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لضمان تحقيق الأهداف المالية المخططة بشكل فعال.

أولا: الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات: تُمارس الرقابة عبر مقارنة النتائج المتحققة فعلياً بتلك التقديرات المعتمدة في الموازنة. في هذا السياق[1]، تقع مسؤولية التنفيذ المباشر على عاتق الإدارة العليا والمسؤولين التنفيذيين، في المقابل يقوم مراقب التسيير بمهمة رصد الانحرافات، وتحليل أسبابها، ثم إعداد تقارير مفصلة تُرفع إلى الإدارة العليا بهدف تيسير اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية. وتهدف هذه العملية إلى الحد من الانحرافات السلبية وتعزيز الجوانب الإيجابية في الأداء المستقبلي، علاوة على ذلك، تستلزم فعالية عملية الرقابة وجود هيكل تنظيمي واضح المعالم يحدد الوظائف والصلاحيات والمسؤوليات، إلى جانب توفر آليات اتصال فعالة تُمكّن المسؤولين من استيعاب التقارير الدورية والاستفادة منها على النحو الأمثل.

أ–خطوات عملية الرقابة: تستلزم عملية الرقابة وجود نظام إداري متكامل، وتُنجز من خلال سلسلة من الخطوات المنهجية أبرزها[2]:

[1] فركوس محمد، مرجع سبق ذكره ص **38**

[2] محمد سامي رضا، وجدي حامد الحجازي، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات، مركز لغة العصر للكمبيوتر والطباعة، مصر **2001**، ص **285**

- **تحديد معايير الأداء:** تُمثل هذه المرحلة حجر الزاوية لأي نظام رقابي، حيث تُحدد فيها المعايير التي يُقاس الأداء بناءً عليها. وقد تشمل هذه المعايير أبعاداً كمية، مثل حجم الإنتاج، أو نوعية تتعلق بجودة المنتجات، أو زمنية ترتبط بمدة الإنجاز، بالإضافة إلى معايير التكلفة التي تخص حجم النفقات.
- **قياس الأداء الفعلي:** تُعنى هذه الخطوة بقياس النتائج المتحققة على أرض الواقع ومضاهاتها بالمعايير الموضوعة مسبقا ينبغي الأخذ في الاعتبار أن قياس بعض الأنشطة قد ينطوي على تحديات تتطلب الاعتماد على وسائل قياس غير مباشرة.
- **المقارنة بن الأداء الفعلي والمعايير:** تتضمن هذه المرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة، ومن ثم تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها الجذرية. بعد ذلك، تُتخذ الإجراءات المناسبة لمعالجة هذه الانحرافات وتحسين مستوى الأداء في الفترات اللاحقة.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة على موازنة المبيعات

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى أنواع الرقابة على موازنة المبيعات، والتي تهدف إلى تحليل الأداء البيعي من زوايا مختلفة حسب طبيعة النشاط والمجال المستهدف، حيث تساعد هذه الرقابة على تحديد مصادر الانحرافات سواء كانت مرتبطة بالزمن أو بالمناطق الجغرافية أو بالمنتجات، مما يتيح للمؤسسة فهم أعمق لمشاكل المبيعات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة، ومن أنواع الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات مايلي[1]:

- **الرقابة الموسمية:** إذا تبين أن حجم المبيعات ضعيف خلال فترة زمنية معينة في منطقة معينة أو في جميع مناطق البيع، يمكن أن ننسب ذلك إلى الركود الاقتصادي المؤقت في تلك المنطقة أو بشكل عام. أما إذا كان الانخفاض في المبيعات يقتصر على فترة محددة على مستوى وكيل أو عدد من ممثلي البيع، فإن الإدارة ملزمة بمراقبتهم بشكل أدق، من خلال متابعة المسافات المقطوعة وعدد الزيارات المنفذة وأساليب العمل المتبعة، لضمان تحسين الأداء ومعالجة أي قصور في نشاطهم.

[1] فركوس محمد الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، مرجع سبق ذكره ص **41**

- **الرقابة الجهوية:** ندما يظهر أن الاتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة يختلف عن الاتجاه في باقي المناطق، يستلزم ذلك دراسة أسباب هذا الاختلاف بهدف تصحيحه ومنع تكراره في المستقبل. وتركز الرقابة في هذه الحالة على وكلاء البيع، وقد تكون أسباب الاختلاف خارجية مثل الإضرابات العمالية أو الركود المحلي في منطقة معينة، أو أسباب داخلية تتعلق بالنقص في التموين أو ضعف كفاءة فريق البيع وعدم التزامهم بالمهام الموكلة إليهم.
- **الرقابة على المنتجات:** في حال تراجع مبيعات منتج معين أو بدء انخفاضها، يتعين على المؤسسة تعديل استراتيجيتها البيعية تجاه هذا المنتج، ويمكن أن تشمل الإجراءات إيقاف تسويقه واستبداله بمنتج آخر، أو تعديل سعر البيع لمواجهة المنافسة، أو القيام بحملات دعائية وترويجية، أو تحسين تصميم المنتج ويجب في هذه الحالة استبعاد العوامل الأخرى مثل الركود العام أو ضعف أداء مندوبي البيع، والتركيز على معالجة أسباب انخفاض المبيعات المتعلقة بالمنتج نفسه واستراتيجيات التسويق الخاصة به.

المطلب الثالث: حساب انحرافات موازنة المبيعات وتحليلها

سنقوم في هذا المطلب بدراسة حساب وتحليل الانحرافات في موازنة المبيعات، بهدف قياس الفروقات بين النتائج الفعلية والتقديرات المخططة وتحديد أسبابها، حيث يتم حساب الانحرافات الكلية والجزئية (كمية وسعرية)، ثم تحليلها وفق الهامش وطبيعة نشاط المؤسسة سواء كانت منتجًا واحدًا أو عدة منتجات، بما يساعد على تحسين الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة.

أولا: حساب الانحرافات

يهدف تحليل الانحرافات إلى تحديد التباينات بين النتائج المحققة وتلك المخطط لها، وذلك بغية استجلاء أسباب هذه التباينات واقتراح التدابير التصحيحية الملائمة[1]. تُعد هذه العملية ذات أهمية بالغة في سياق نظم الموازنات التقديرية، نظراً لتأثيرها المباشر على القرارات الإدارية، فضلاً عن دورها في الكشف عن الأخطاء المحتملة سواء في مرحلة إعداد الموازنة أو أثناء تنفيذها. يُحسب الانحراف بصورة عامة كالفارق بين النتائج الفعلية والمقدرة. وفي سياق موازنات المبيعات، يتجسد هذا الانحراف في الفرق بين الإيرادات الفعلية والإيرادات المقدرة، ويُعبر عنه بالعلاقة التالية:

[1] Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikat Datar, George Foster, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, édition Pearson Education, **4**eme édition, France, **2009**, P **241**

الانحراف = رقم الاعمال الفعلي – رقم الاعمال المقدر

بناءً على هذه العلاقة، يمكن تحديد التصنيفات الرئيسية للانحرافات على النحو الآتي:

- **الانحراف الصفري:** يحدث عندما تتطابق الإيرادات الفعلية مع تلك المقدرة، مما يشير إلى درجة عالية من الدقة في التقديرات الأولية.
- **الانحراف السلبي:** ينشأ في حال كانت الإيرادات الفعلية أدنى من الإيرادات المقدرة.
- **الانحراف الإيجابي:** يتحقق عندما تتجاوز الإيرادات الفعلية الإيرادات المقدرة.

انحراف الكلي للمبيعات = المبيعات الفعلية – المبيعات التقديرية

ويمكن التعبير عنه بالصيغة التالية: **ك ف × س ف – ك ت × س ت**

وعلاوة على ذلك، يمكن تجزئة الانحراف الإجمالي للمبيعات إلى مكونين أساسيين:

- **انحراف الكمية:** يُحدد هذا الانحراف وفقاً للصيغة التالية[1]:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية — الكمية المقدرة) × السعر المقدر

أو: **E/Q) Qr-Qs)ps**

بحيث:

E/Q : انحراف الكمية, **Qr :** الكمية الحقيقية, **Qs :** الكمية المقدرة, **Ps :** السعر المقدر

- **انحراف السعر:** يُحسب انحراف السعر على النحو الآتي:

انحراف السعر = (السعر الفعلي — السعر المقدر) × الكمية المقدرة

أو: **E/P= (Pr-Ps)Qs**

[1] نفس المرجع السابق ص **242**

حيث:

E/P : انحراف السعر, **Pr :** السعر الحقيقي, **Ps :** السعر المقدر, **Qs :** الكمية المقدرة

وبناءً عليه: الانحراف الإجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر

عند إجراء تحليل لهذه الانحرافات، ينصب التركيز بشكل أساسي على التباينات الجوهرية أو غير الاعتيادية، سواء كانت مقاسة بالقيمة المطلقة أو النسبة المئوية. ويجب التركيز على هذه الانحرافات لما لها من أثر بالغ على الأداء العام للمؤسسة. ومن الجدير بالذكر أن انحرافاً يبدو صغيراً نسبياً قد يمتلك تأثيراً كبيراً إذا ارتبط بمبالغ مالية ضخمة.

ثانيا: تحليل الانحرافات

يعد تحليل الانحرافات أداة رقابية تساعد المؤسسة على مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المخططة، من خلال دراسة الفروق المتعلقة بالأسعار والكميات والمزيج البيعي، بهدف تحديد أسبابها والعمل على معالجتها وتحسين الأداء وفيمايلي سوف نعرض تحليل الانحراف على أساس الهامش.

أ. **تحليل الانحراف على أساس الهامش:** يُفضل في بعض الحالات أن يكون الهدف المحدد لإدارة المبيعات هو تحقيق هامش ربح معين بدلًا من التركيز فقط على تحقيق رقم أعمال محدد، ويُقصد بالهامش الفرق بين سعر بيع المنتج وتكلفته المتغيرة، وفي هذه الحالة يُحسب الانحراف الكلي على أساس الفرق بين الهامش المقدر والهامش الفعلي، ويساعد تحليل الانحرافات على الإجابة عن مجموعة من التساؤلات المهمة، مثل ما إذا كان الهامش المحقق أكبر أو أقل من المتوقع، وما إذا كانت كمية المبيعات الفعلية أعلى أو أقل من الكمية المقدرة، وكذلك ما إذا كان مزيج المبيعات الفعلي أفضل أو أسوأ من المزيج المخطط، ويمكن تحليل هذا الانحراف كمايلي[1]:

[1] فركوس محمد الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، مرجع سبق ذكره، ص **45**

1–حالة المؤسسة التي تبيع منتجًا واحدًا:

عندما تبيع المؤسسة منتجًا واحدًا فقط، فإن النتيجة تتأثر بمتغيرين أساسيين هما سعر البيع والكمية المباعة. ويتم تحليل الانحرافات في هذه الحالة وفق العلاقات التالية:

- الانحراف الكلي = (الكمية الفعلية × السعر الفعلي) — (الكمية المعيارية × السعر المعياري)
- انحراف الكمية = (الكمية الفعلية — الكمية المعيارية) × السعر المعياري
- انحراف السعر = (السعر الفعلي — السعر المعياري) × الكمية الفعلية.

2–حالة المؤسسة التي تنتج وتبيع عدة منتجات.

في حالة المؤسسات التي تنتج وتبيع عدة منتجات، يظهر متغير إضافي يجب أخذه بعين الاعتبار وهو **المزيج البيعي**، أي نسبة مساهمة كل منتج في الحجم الإجمالي للمبيعات. وأي اختلاف بين المزيج البيعي المخطط والمزيج الفعلي يؤدي إلى تأثير في الهامش الإجمالي، وينتج عنه انحراف إضافي يُعرف بانحراف المزيج البيعي.

ب– تحليل الانحراف على النتيجة :

[1] E /P = Rr -Rp

E/R = CA – CP – AC

E / R = (CAr – CPr – ACr) – (CAp – CPp -ACp) + CPb – CPb

E/R = [(CAr – CPb) – (CAp – CPp)] – (CPp – CPb) – (ACr – Acp)

[1] محمد ملوح، الموازنات التقديرية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة عين تموشنت، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، **2023–2024** ص **27**

بحيث:

- CAr =رقم الأعمال الفعلي
- CAp =رقم الاعمال المقدر
- CPr =تكاليف الانتاج الفعلية
- CPp =تكاليف الانتاج التقديرية
- CPb =تكاليف الانتاج التقديرية الموزونة بالانتاج الفعلي
- ACr =تكاليف اخرى حقيقية
- ACp =تكاليف اخرى تقديرية

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الإطار النظري للموازنة التقديرية للمبيعات والرقابة عليها، باعتبارها من أهم أدوات التخطيط والرقابة داخل المؤسسة، حيث تم التطرق في البداية إلى مفهوم الموازنات التقديرية وأهدافها وأنواعها المختلفة، مع إبراز موقعها في الهيكل التنظيمي والعوامل المتحكمة في إعدادها، إضافة إلى أهم متطلبات نجاحها والمبادئ التي تقوم عليها، كما تم عرض أهم المزايا التي تحققها للمؤسسة إلى جانب بعض النقائص والصعوبات التي قد تحد من فعاليتها، كما تم التطرق إلى الموازنة التقديرية للمبيعات باعتبارها الأساس الذي تُبنى عليه باقي الموازنات، حيث تم توضيح مفهومها وأهميتها في دعم عملية التخطيط واتخاذ القرار، إضافة إلى عرض مراحل إعدادها المختلفة، وبيان أهم الطرق الكيفية والكمية المستعملة في التنبؤ بالمبيعات، مع توضيح كيفية إعداد موازنة المبيعات وفق الأساس الموسمي والجغرافي وعلى أساس المنتجات، وفي الأخير تم التطرق إلى الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات من خلال عرض مراحل الرقابة وأنواعها المختلفة، سواء الموسمية أو الجهوية أو المتعلقة بالمنتجات، بالإضافة إلى دراسة كيفية حساب الانحرافات وتحليلها بهدف الكشف عن أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، بما يسمح بتحسين الأداء البيعي وضمان تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة.

الفصل الثاني

تمهيد الفصل:

يعد الأداء المالي عنصرا مهما في قياس مدى نجاح المؤسسة وقدرتها على الوصول إلى أهدافها الاقتصادية والمالية، ومعرفة درجة كفاءتها في استغلال مواردها وتحقيق الأرباح، ويعتمد في ذلك على مجموعة من المؤشرات والنسب المالية التي تسمح بمعرفة مستوى الربحية والسيولة والقدرة على الوفاء بالالتزامات والاستمرارية.

ويعد التحليل المالي وسيلة مهمة تساعد على دراسة الوضعية المالية للمؤسسة وتفسير نتائجها المالية من خلال مختلف القوائم المالية، بالإضافة إلى تشخيص نقاط القوة والضعف وتوفير المعلومات لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة من إدارة ومستثمرين أو العاملين وباقي الأطراف الأخرى.

ويعتبر تقييم الأداء المالي عملية مقارنة الأهداف المسطرة بما تم تحقيقه فعلا، وتكمن أهميته في كونه وسيلة فعالة لتحسين الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، كما يساعد المؤسسة على تعزيز قدرتها التنافسية وتحقيق أهدافها المستقبلية في ظل التغيرات الاقتصادية والمالية المختلفة.

وعلى ضوء ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للأداء المالي

المبحث الثاني: أدوات وأساليب تحليل الأداء المالي

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لتقييم الأداء المالي وبطاقة الأداء المتوازن

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للأداء المالي

يعتبر الأداء المالي من أهم المفاهيم التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة ودرجة كفاءتها في استغلال مواردها المتاحة، كما يعتبر من أهم الركائز التي تعتمد عليها المؤسسات في معرفة وضعيتها المالية الحقيقية، فهو يوضح مدى قدرتها على تحقيق الأرباح والاستمرار في نشاطها بطريقة مستقرة.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية واهداف الأداء المالي

من خلال ما سبق ونظرا للدور المهم الذي يلعبه الأداء المالي في تقييم نتائج أعمال المؤسسة، سنقوم بالتطرق في الجزء القادم إلى مفهوم الأداء المالي من خلال عرض أهم التعاريف المتعلقة به، مع بيان أهميته والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها

أولا: مفهوم الأداء المالي: توجد العديد من التعاريف للأداء المالي نذكر منها مايلي:

التعريف الأول: يعبر الأداء المالي عن نتائج الأنشطة المختلفة للمؤسسة والتي تظهر في القوائم المالية وتعكس مدى نجاحها في تحقيق العائد[1].

التعريف الثاني: الأداء المالي هو مقياس لمدى فعالية الإدارة في استغلال الموارد المالية لتحقيق النمو والاستقرار المالي[2].

التعريف الثالث: الأداء المالي يعكس الوضعية المالية للمؤسسة من حيث الربحية والسيولة والملائمة ويستخدم لتقييم قدرتها على الاستمرار[3].

التعريف الرابع: الأداء المالي هو قدرة المؤسسة على استخدام مواردها بكفاءة لتحقيق أرباح وضمان الاستمرارية[4].

التعريف الخامس: يقصد بالأداء المالي النتائج التي تحققها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة والتي تقاس باستخدام مؤشرات مالية[5].

---

[1] سمير حسين، التحليل المالي واتخاذ القرارات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، **2013**، ص**67**

2 خالد أمين عبد الله، التحليل المالي في تقييم الأداء، دار وائل للنشر، عمان الأردن،**2011**، ص**39**

3 سعيد بن عيسى، التحليل المالي للمؤسسات الاقتصادية، دار هومة، الجزائر، **2015**، ص**50**

4 عبد الغفار حنفي، تحليل القوائم المالية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر،**2005**، ص**52**

[5] عبد السلام أبو قحف، الإدارة المالية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،**2005**، ص**52**

التعريف السادس: الأداء المالي هو قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المالية من خلال تعظيم الأرباح وتقليل التكاليف في إطار الاستخدام الكفؤ للموارد [1]

انطلاقا من التعاريف السابقة نقدم التعريف الإجرائي الموالي: الأداء المالي هو مجموعة النتائج التي تحققها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، والتي تعكس مدى كفاءة وفعالية الإدارة في استغلال الموارد المالية المتاحة بغرض تحقيق الأهداف المالية، وعلى رأسها تعظيم الأرباح وضمان الاستمرارية، كما يجسد الأداء المالي الوضعية المالية للمؤسسة من خلال مؤشرات الربحية والسيولة والملاءمة، ويستخدم كأداة تحليلية لتقييم قدرتها على النمو والاستقرار في ظل الاستخدام الأمثل للموارد وتدنية التكاليف.

ثانيا: أهمية الأداء المالي: يمكن القول أن أهمية الأداء المالي تنبثق من كونه يسعى إلى تقويم أداء الشركات من عدة جوانب وبما يخدم أصحاب المصالح المالية من مستخدمي البيانات في الشركة لمعرفة نقاط القوة والضعف واستغلال البيانات التي يتيحها الأداء المالي لتعزيز كفاءة القرارات المالية للمستخدمين، بالإضافة إلى أن الأداء المالي يساهم في مراقبة أعمال الشركة ووضعها الحالي ودراسة سلوكها وتقدير فعالية ومستوى أدائها وقيادة هذا الأخير إلى الاتجاه الصحيح عن طريق معرفة الحواجز وأسبابها لمعالجتها وترشيد الاستخدامات العامة[2].

وبعبارة أخرى تتجلى أهمية الأداء المالي بالنسبة للمؤسسات فيمايلي[3]:

- يعتبر عاملا مهما في تحقيق نجاح الشركة وتعزيز قدرتها على النمو والتطور؛
- يسمح للشركة باستغلال الفرص الاستثمارية المتنوعة، مما يدعم ازدهارها ويمكنها من تحقيق أهداف أصحاب المصالح؛
- يساهم في إجراء تقييم واقعي للأداء مما يتيح معرفة مدى توافق النتائج الحالية مع الخطط الموضوعة سابقا وتحديد المستوى الفعلي للإنجاز؛
- يعمل على قياس أداء الشركة من خلال مقارنة النتائج، وتحديد مدى فعاليتها في تحقيق الأهداف إضافة إلى تقييم كفاءتها عبر المقارنة بين النتائج المحققة مع الموارد المستخدمة؛

1 إبراهيم عبد الرحمن، الإدارة المالية الحديثة، دار التعليم الجامعي الإسكندرية، مصر،**2014**، ص**112**

2- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط**1**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،**2010**، ص**46 47**

3-دمدي إيمان، أثر التلاعبات المحاسبية على الأداء المالي للمؤسسات بالجزائر-حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر**3** ص**62**

ثالثا: أهداف الأداء المالي: سنتطرق فيما يلي إلى أهم أهداف الأداء المالي، والتي تعكس الجوانب الأساسية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال تحليل وضعيتها المالية، والتي تتمثل فيمايلي[1]:

1 –التوازن المالي: أي تحقيق التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة اللازمة للاحتفاظ به خلال الفترة المالية، وهو هدف تعمل الوظيفة المالية على تحقيقه لارتباطه بالاستقرار المالي للمؤسسة.

2 –نمو المؤسسة: تتسم قرارات النمو بأنها قرارات استراتيجية فالنمو يعد من أهم عوامل تعظيم قيمة المؤسسة حيث يعكس قدرة المؤسسة على التطور والاستمرار ومدى نجاح استراتيجيتها المتعلقة بذلك.

3 –الربحية والمردودية: هي معرفة إمكانية المؤسسة ومدى كفاءة وفعالية الإدارة في تحقيق الأرباح فهي تعبر عن العلاقة التي تربط رقم الأعمال بالأرباح في المؤسسة الاقتصادية، وتهدف المؤسسة من خلالها إلى تقييم قدرة المشروع على الكسب ومدى كفاءته في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه.

4 –السيولة وتوازن الهيكل المالي: تقيس السيولة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل أي قدرة المؤسسة على تحويل الأصول المتداولة إلى أموال متاحة بسرعة أو بعبارة أخرى قياس قدرة أصول الشركة المتداولة على تغطية الخصوم المتداولة مما يسمح للمؤسسة بمواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات، أما توازن الهيكل المالي فيقصد به تغطية الموارد الدائمة للاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة للموارد قصيرة الأجل مما يضمن حقوق المقرضين وتجنب وقوع المؤسسة في حالة العسر المالي كون التكلفة المالية تشكل دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد المالي.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

لا يتحدد الأداء المالي بشكل مستقل، بل يتأثر بعدة عوامل، سواء كانت داخلية مرتبطة بتسيير المؤسسة، أو خارجية ناتجة عن الظروف الاقتصادية المحيطة بها، وتنقسم العوامل المؤثرة في الأداء المالي إلى نوعين كالآتي:

أولا: عوامل داخلية: يمكن حصر العوامل الداخلية التي تؤثر على الأداء المالي في[2]:

[1]- مايده محمد فيصل، سباع أحمد الصالح، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي وتعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية –دراسة حالة مؤسسة سوف للدقيق–، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد**03**، ديسمبر **2017** ص**249**

[2] - ديمدي إيمان، أثر التلاعبات المحاسبية على الأداء المالي للمؤسسات بالجزائر (مرجع سبق ذكره)، ص**62-63**

➢ **الهيكل التنظيمي**: يشكل النطاق الذي تتفاعل ضمنه مجموعة العوامل المتعلقة بالشركات وأنشطتها حيث يتم عن طريقه تحديد المهام والصلاحيات وتنظيم قنوات الاتصال وآلية تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات مما يسهل توزيع الأدوار على الأفراد واتخاذ القرارات وفق مواصفات أكثر فاعلية إضافة إلى أنه يساعد في إنجاح تنفيذ الخطط عن طريق تحديد الأنشطة والوظائف المطلوبة وتخصيص الموارد المناسبة.

➢ **المناخ التنظيمي**: هو عرض التنظيم وطرق اتخاذ القرار وسياسة الإدارة بالإضافة إلى توجيه الأداء وتنمية الموارد البشرية، ويعني عرض التنظيم إلمام الموظفين بأنشطة الشركة وأهدافها ووظائفها وعملياتها وتأثيرها على الأداء، وبالنسبة إلى اتخاذ القرار فيشير إلى اختيار المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات بطريقة عقلانية وتقييمها، أما فيما يخص سياسة الإدارة فهي تحفيز العمال ودفعهم للمشاركة والمبادرة أثناء الأداء، ويقصد بتوجيه الأداء درجة تحقق العامل من الوصول لمستويات عليا من الأداء، فالمناخ التنظيمي يرتكز على تحقيق سلامة وكفاءة الأداء من الناحية الإدارية والمالية وتوفير معلومات لمتخذي القرارات لإعطاء صورة عن الأداء ومعرفة مدى تطبيق معايير الأداء من قبل الإداريين خلال تصرفهم في أموال الشركة.

➢ **حجم المؤسسة**: يعتبر حجم المؤسسة من العوامل المؤثرة على أداءها حيث يعطي الحجم الأكبر صورة إيجابية، وهذا يدل على وجود أثر إيجابي لحجم المؤسسة على الأداء المالي ويعبر عنه بالعائد على الأصول (ROA) فكلما زادت الأصول زاد رأس المال المستثمر وبالتالي يرتفع معدل دوران الأموال وتزيد القيمة السوقية وهو ما ينتج عنه تحسن الأداء المالي المؤسسة، كما يدل كبر حجم الشركة على كفاءة أعلى وظروف تشغيلية أفضل.

➢ **استخدام الشركة للتكنولوجيا**: ويقصد بها توفر الشركة على أنظمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، وكلما تمكنت الشركة من استخدام تكنولوجيا أكثر تطورا كلما أدى ذلك إلى زيادة قدرتها على رفع المخرجات وبالتالي تحقيق أداء أحسن وربحية أعلى مقارنة مع باقي الشركات التي لا تتوفر على هذه التكنولوجيا المتطورة[1].

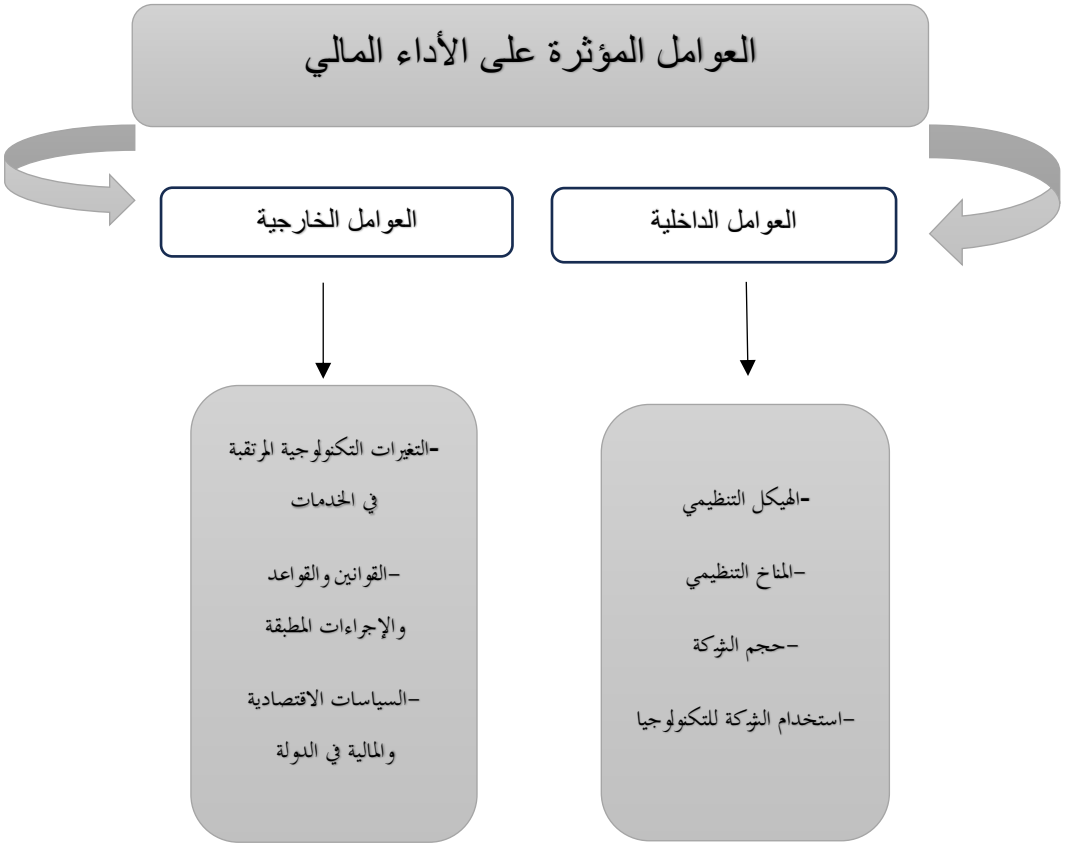
[1] بن موفقي علي، حاشي فائزة أم الخير، أثر التطبيقات الحديثة للتكنولوجيا المعلوماتية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد**14**، العدد**02**، **2023**، ص**575**

ثانيا: عوامل خارجية: توجد العديد من التغيرات الخارجية التي تواجهها المؤسسة والتي تنعكس على أدائها المالي وربحيتها، ويتعذر على إدارتها التحكم أو السيطرة عليها وبالتالي لا يكون بوسعها إلا توقع نتائج وآثار هذه التغيرات المستقبلية والعمل على إعداد خطط بديلة لمواجهتها في الظروف الفجائية ومن أبرز هذه التغيرات[1]:

- التغيرات التكنولوجية المرتقبة في الخدمات؛
- القوانين والقواعد والإجراءات التي تطبق على المؤسسات ومنافسة باقي المؤسسات العاملة ضمن نفس القطاع؛
- السياسات الاقتصادية والمالية في الدولة.

والشكل التالي يوضح العوامل المؤثرة في الأداء المالي

الشكل (2-1): العوامل المؤثرة على الأداء المالي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ديمدي إيمان، أثر التلاعبات المحاسبية على الأداء المالي للمؤسسات بالجزائر

1 -شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجيستر في علوم التسيير، تخصص: مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، **2009،2008**، ص**133**

من خلال الشكل(**2-1**) نلاحظ أن الأداء المالي يتأثر بنوعين من العوامل، عوامل داخلية تتمثل في: الهيكل التنظيمي وهو ذلك النطاق الذي يتم من خلاله تحديد المهام وتنظيم قنوات الاتصال وتبادل المعلومات مما يساعد في إنجاح تنفيذ الخطط، ثانيا المناخ التنظيمي وهو يشير إلى عرض التنظيم لجعل الموظفين على دراية بأنشطة المؤسسة وأهدافها واتخاذ القرار بعقلانية وأسلوب الإدارة في تحفيز العمال إضافة إلى توجيه الأداء للتأكد من وصول العامل إلى مستويات عليا من الأداء، وحجم الشركة حيث يعد حجم الشركة من بين العوامل المؤثرة على الأداء فكلما كان حجم الشركة أكبر انعكس ذلك إيجابيا على أدائها وكلما زادت الأصول زاد رأس المال المستثمر وزادت القيمة السوقية ويدل كبر حجم الشركة أيضا على ظروف تشغيلية أفضل وكفاءة أعلى ،بالإضافة إلى استخدام الشركة للتكنولوجيا وتعني قدرة الشركة على تحويل المدخلات إلى مخرجات باستخدام تكنولوجيا متطورة لتحقيق أداء أحسن وربحية أعلى، وعوامل خارجية وهي مجموعة العوامل التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها فتسعى إلى توقع نتائجها وآثارها وإعداد خطط لمواجهتها وتتمثل في التغيرات التكنولوجية المرتقبة في الخدمات، والقواعد والقوانين والإجراءات التي تطبق على المؤسسات ومنافسة باقي المؤسسات العاملة ضمن نفس القطاع، بالإضافة إلى السياسات الاقتصادية والمالية في الدولة.

المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء المالي

تعتمد المؤسسات على قياس الأداء المالي وتحليله بشكل مبسط، للتمكن من متابعة تطورها ومعرفة مدى تحقيقها للأهداف المسطرة ،ويعتمد قياس الأداء المالي على مجموعة من المؤشرات حيث تعد هذه المؤشرات أداة أساسية تعتمد عليها المؤسسات لتقييم وضعها المالي وكفاءتها في استخدام مواردها وقدرتها على تحقيق الأرباح وإدارة التكاليف والحفاظ على السيولة وتصنف إلى عدة أنواع يركز كل منها على جانب معين من أداء المؤسسة وفي هذا المطلب سوف نتطرق إلى نسب الربحية ونسب السيولة، نسب النشاط، نسب المديونية كونها أكثر النسب التقليدية تعبيرا عن الأداء المالي وفق العديد من الدراسات بالإضافة إلى بعض النسب الحديثة.

تتمثل مؤشرات قياس الأداء المالي فيما يلي:

أ. ربحية: تقيس نسب الربحية قدرة المؤسسة على تحقيق المستويات المتعلقة بأداء الأنشطة أي تحقيق نتائج مالية إيجابية من خلال أداء أنشطتها إضافة إلى أنها تعطي إجابات نهائية عن مستوى الكفاءة العامة للإدارة في المؤسسة ومن أهم نسب الربحية ما يلي[1]:

➢ **العائد على حقوق الملكية (ROE)**: تعبر هذه النسبة عن العائد الذي تحققه الشركة نتيجة استثمار المالكين فيها، كما تدل على كفاءة الإدارة المالية في توظيف أموال حملة الأسهم وقدرتها على تحقيق أرباح مرضية لهم ويتم حساب هذا المؤشر وفق العلاقة المبسطة كالتالي: ROE= النتيجة الصافية/حقوق الملكية.

➢ **العائد على الأصول (ROA)**: يوضح هذا المؤشر معدل الربح المحصل على كل دينار مستثمر في الأصول، وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما كانت ربحية الشركة أفضل، ويتم حساب هذا المؤشر كالآتي: ROA= النتيجة الصافية /مجموع الأصول.

ب. نسب السيولة: بصفة عامة تعبر السيولة عن قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها الجارية عندما يحين موعد استحقاقها، أي تحويل الأصول إلى نقدية واستعمالها لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل، وفي بعض الأحيان بالرغم من أن المؤسسة تكون رابحة إلا أنها قد لا تمتلك السيولة الكافية لمواجهة التزاماتها المالية قصيرة الأجل [2] ، وكلما ارتفعت هذه النسبة أشار ذلك على زيادة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزامتها المالية وتسديد ديونها في المواعيد المحددة، وفيما يلي أهم نسب السيولة: [3]

➢ **نسبة التداول:** تشير هذه النسبة إلى قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها قصيرة الأجل باستخدام أصولها المتداولة، وتعد الزيادة في هذه النسبة مؤشر إيجابي فيما يخص القدرة على السداد في الأجل القصير

- نسبة التداول=الأصول المتداولة /الالتزامات المتداولة

[1] -محمد زرقون، نفيسة حجاج، صليحة حجاج، دراسة قدرة مؤشرات الأداء المالي التقليدية والحديثة في تفسير عوائد الأسهم دراسة حالة الشركات المدرجة في بورصة قطر للفترة **2010،2015**، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، مجلد**02**، العدد**03**، جوان **2018**، ص**217-218**

[2]- توفيق سميح، محمد الأغوات، دور المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجيستر في المحاسبة، جامعة الإسراء، كلية العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، **2014،2015**، ص**27**

3- صافية بومصباح، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر للهاتف النقال (موبيليس)، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد **08**، العدد**02**، ديسمبر **2021**، ص**224**

➢**نسبة التداول السريعة:** تركز هذه النسبة على الأصول المتداولة القابلة للتحويل إلى نقدية بسرعة (الأسرع سيولة)، وقياس قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل من خلالها، دون اللجوء إلى المخزون وذلك لبطئ تحوله إلى نقدية واستبعاد المصروفات المدفوعة مقدما

- نسبة التداول السريعة=الأصول المتداولة-المخزون/الالتزامات المتداولة

➢**نسبة النقدية:** تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل من خلال أصولها النقدية حصرا، واستبعاد أوراق القبض والمصروفات المدفوعة مسبقا إضافة إلى حسابات المدينين والمخزون السلعي

- نسبة النقدية=الأصول المتداولة النقدية فقط/الالتزامات المتداولة

➢صافي رأس المال العامل: يعبر صافي رأس المال العامل عن فائض الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة، وكلما زاد كلما أشار ذلك إلى زيادة قدرة المؤسسة على تسديد في الأجل القصير

- صافي رأس المال العامل=الأصول المتداولة-الخصوم المتداولة

ت. نسب النشاط: يقصد بها تلك النسب التي تستخدم عموما في تقييم ومعرفة الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة في إدارة أصولها ومخزوناتها من بضاعة، وأيضا إمكانيتها على تحصيل ديونها في مواعيد استحقاقها[1]، وفيما يلي أهم نسب النشاط[2]:

➢**معدل دوران الحسابات المدينة (مدة التحصيل من الزبائن):** توضح هذه النسبة عدد المرات التي يتم فيها تحصيل مستحقات المؤسسة خلال السنة، كما يبين هذا المؤشر جودة الأرصدة المدينة ومدى إمكانية المؤسسة على تحصيلها، وبشكل عام يعد ارتفاع هذا المؤشر جيد ولكن قد يدل على اتباع المؤسسة لسياسة ائتمانية صارمة.

معدل دوران الحسابات المدينة= رقم الأعمال/الزبائن+ أوراق القبض.

[1] -سحنون أمال، دور أدوات التحليل المالي في قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة حضنة حليب، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد **14**، العدد**01**، الرقم التسلسلي **27(2021)**، ص**641**

[2]- عبد الرؤوف عزالدين، صابر بوعوينة، أدوات قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ومدى مساهمتها في التنبؤ بفشلها المالي مع تطبيق لنموذج ألتمان في مؤسسة تواب، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد **12**، عدد**01**، **2021**، ص**111**، **121**

أو معدل دوران الحسابات المدينة=معدل دوران الحسابات المدينة/**360**.

➢**معدل دوران الحسابات الدائنة (مدة تسديد الموردين)**: تعتبر هذه النسبة مؤشر لمعرفة سرعة المؤسسة في سداد ديونها قصيرة الأجل، أي عدد مرات التسديد خلال فترة معينة.

معدل دوران الحسابات الدائنة=المشتريات/ (موردو المخزونات + أوراق الدفع).

أو معدل دوران الموردين/**360**.

➢معدل دوران إجمالي الأصول=تعبر هده النسبة عن عدد المرات التي تساهم فيها الأصول في تحقيق رقم الأعمال خلال السنة.

معدل دوران إجمالي الأصول=رقم الأعمال/إجمالي الأصول.

➢**معدل دوران الأصول الثابتة:** يوضح هذا المعدل مدى قدرة المؤسسة على تحقيق رقم أعمال باستخدام أصولها غير المتداولة.

معدل دوران الأصول الثابتة=رقم الأعمال /الأصول الثابتة

➢**معدل دوران الأصول المتداولة:** يدل معدل دوران الأصول المتداولة على إمكانية المؤسسة في توليد رقم الأعمال بالاعتماد على أصولها المتداولة

معدل دوران الأصول المتداولة=رقم الأعمال/الأصول المتداولة

ث. نسب المديونية: تعبر نسب المديونية عن قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها عن طريق الاقتراض من الغير وأبرز هده النسب هي[1]:

➢**نسبة الديون إلى إجمالي الأصول**: تعبر هذه النسبة عن درجة اعتماد المؤسسة على الغير في تغطية احتياجاتها، ويدل انخفاض هذه النسبة على ضمان أموال الدائنين

نسبة الديون إلى إجمالي الأصول=إجمالي الديون/إجمالي الموجودات

1 -صافية بومصباح، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية (مرجع سبق ذكره)، ص**224**

➢**نسبة هيكل رأس المال:** تعبر هذه النسبة عن مدى اعتماد المؤسسة على الديون طويلة الأجل مقارنة بالأموال الخاصة، كما تعتبر أداة لتقييم المخاطر المالية

نسبة هيكل رأس المال=الديون طويلة الأجل/الأموال الخاصة

➢**نسبة الديون قصيرة الأجل إلى حقوق الملكية**=الديون قصيرة الأجل/حقوق الملكية

➢**نسبة إجمالي الديون إلى حقوق الملكية:** تبين هذه النسبة مدى اعتماد الإدارة علة الأموال المقترضة في التمويل مقارنة مع الأموال الداخلية التي وضعها الملاك.

أما فيما يخص المؤشرات الحديثة لتقييم الأداء المالي، فقد أشار بعض الباحثين إلى أنها تعتمد بشكل أساسي على المؤشرات التالية[1]:

➢**القيمة الاقتصادية المضافة:** يتم استخدام هذه النسبة عادة لقياس الأداء الداخلي للمؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة انطلاقا من مفهوم تكلفة رأس المال بدل التكلفة الداخلية المتمثلة في المصاريف المالية الداخلية للمؤسسة الناتجة عن استغلال أصولها، كما تقيس المردودية الاقتصادية للأصول عن طريق ربط النتائج بالأموال المستثمرة، وتشير أيضا إلى الفرق بين العائد المحقق والعائد المتوقع خلال الدورة مع الأخذ بعين الاعتبار الخطر المرتبط به، وهي أيضا من المقاييس المستخدمة لمعرفة قدرة المؤسسة على إنشاء القيمة وتحسب كالتالي:

القيمة الاقتصادية المضافة= (العائد على رأس المال المستثمر–معدل تكلفة رأس المال) *رأس المال المستثمر

أو القيمة الاقتصادية المضافة=صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة– (تكلفة رأس المال*رأس المال المستثمر).

ويتم حساب هذا المؤشر كل سنة.

[1] -عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية، مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المدية، العدد**04**، جوان **2015**، ص**51-52**

➢ **القيمة السوقية المضافة:** تعبر هذه القيمة عن الفرق بين القيمة الاقتصادية والقيمة الإجمالية للأموال المستثمرة في المؤسسة، ويتم ربط الوحدات ليتحقق التوافق بين القيمة السوقية للمؤسسة والقيمة المحاسبية لها في البورصة، ويتم حسابها على مدى عدة سنوات، حيث تمثل سلسلة تاريخية لمجموع القيم الحالية للقيمة الاقتصادية المضافة وتحسب كالتالي:

$$MVA=\sum EVA/ (1+K)\ t$$

حيث:

MVA: القيمة السوقية المضافة

EVA: القيمة الاقتصادية المضافة للفترةt

K: التكلفة الوسطية المرجحة لرأسمال في الفترةt

➢ **عائد التدفقات النقدية من الاستثمار:** يعد هذا النموذج من النماذج المقترحة من طرف جماعة استشارة بوسطنBCG الأمريكية المتخصصة في مجال الاستشارة في التسيير، ويتجسد في المعدل الذي يساوي بين قيمة الأصل وقيمة التدفقات النقدية المنتظرة منه، أو بما يعرف بمعدل العائد الداخلي، وكلما كانت قيمة التدفقات النقدية أكبر من تكلفة رأس المال كانت المؤسسة قادرة على خلق القيمة وبالتالي زيادة ثروة المساهمين.

➢ **الربح المتبقي:** ظهر هذا المؤشر نتيجة الانتقادات التي وجهت للعائد على الاستثمار ويهدف إلى قياس الربح المتبقي الذي تحققه المؤسسة وذلك باحتساب الفرق بين الإيرادات وتكاليفها بما في ذلك المصاريف الداخلية المرتبطة بأصولها [1]

المبحث الثاني: أدوات وأساليب تحليل الأداء المالي

يُعتبر التحليل المالي من الركائز الأساسية في مجال الإدارة المالية، إذ يلعب دورًا محوريًا في فهم الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها، من خلال الاعتماد على القوائم المالية ومختلف المؤشرات المرتبطة بها. كما يُعد أداة فعالة تساعد مختلف الأطراف، سواء الداخلية أو الخارجية، على اتخاذ قرارات مبنية على معلومات دقيقة وموثوقة، خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية المتسارعة التي تتطلب درجة عالية من التحليل والتشخيص.

[1]- عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (مرجع سبق ذكره)، ص**52**

ويحوز التحليل المالي على أهمية بالغة كونه لا يقتصر فقط على دراسة البيانات المالية، بل يتعدى ذلك إلى تفسيرها واستخلاص النتائج التي تعكس نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة، إضافة إلى دوره في التنبؤ بمستقبلها المالي. ومن هذا المنطلق، سنقوم في هذا المبحث بالإحاطة بمفهوم التحليل المالي من خلال تعريفه، ثم إبراز أهمته وأهدافه، والتعرف على أنواعه المختلفة، وصولاً إلى القوائم المالية المستخدمة والأطراف المستفيدة.

المطلب الأول: مفهوم التحليل المالي وأنواعه

يتناول هذا المطلب مفهوم التحليل المالي من خلال تعريفه بمختلف جوانبه ثم عرض أهم أنواعه المتمثلة في تحليل الاتجاهات والتحليل بالنسب، باعتباره أداة علمية تهدف إلى فحص وتحليل البيانات المالية وتحويلها إلى مؤشرات ونسب تساعد في تقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة. كما يبرز أهميته في الكشف عن نقاط القوة والضعف والتنبؤ بالمستقبل المالي للمؤسسة.

أولا: مفهوم التحليل المالي: هناك العديد من التعاريف للأداء المالي نذكر منها:

التعريف الأول: هو عبارة عن عملية يتم من خلالها استكشاف أو اشتقاق مجموعة المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع الاقتصادي يساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية والمالية للمشروع وذلك لكي يتم استخدام هذه المؤشرات بعد ذلك في تقييم أداء المؤسسة بقصد اتخاذ القرارات[1].

التعريف الثاني: هو فحص القوائم المالية والبينات المنشورة لمؤسسة معينة عن فترة او فترات ماضية بقصد تقويم معلومات تفيد مدى تقدم المؤسسة خلال فترة الدراسة والتنبؤ بنتيجة اعمال ونشاط المؤسسة عن فترات مقبلة[2].

التعريف الثالث: هو وسيلة هادفة الى تحديد مجموعة من العلاقات او المقاييس على شكل نسب مالية أو اتجاهات تخص أنشطة المشروع التشغيلية والتمويلية والاستثمارية كما تظهر القوائم المالية ومصادر المعلومات الأخرى مع شرحها وتفسيرها في خدمة قرارات الجهات ذات العلاقة[3].

من خلال التعريفات السابقة للتحليل المالي نقدم التعريف الإجرائي الموالي: التحليل المالي عبارة عن عملية تشخيصية علمية تعتمد على فحص ومعالجة البيانات المالية والمحاسبية (الماضية والحاضرة)، وتحويلها من أرقام

[1] محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، عمان دار وائل للنشر، **2004**، ص **3**

2 حسين محمد كمال، التحليل المالي، القاهرة مكتبة عين شمس **1986** ص **5**

3 هشام احمد حبسو، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبة القاهرة مكتبة عين شمس **1980** ص **8**

مجردة إلى مؤشرات ونسب دقيقة؛ بهدف كشف نقاط القوة والضعف في أنشطة المنشأة (التشغيلية، والتمويلية، والاستثمارية)، مما يسمح بتقييم كفاءة الأداء والتنبؤ بالمستقبل لدعم متخذي القرار في الوصول إلى خيارات رشيدة.

ثانيا: أنواع التحليل المالي: يعتمد التحليل المالي بصورة أساسية على منهجين متميزين، حيث يتمثل المنهج الأول المعروف بالتحليل الأفقي أو تحليل الاتجاهات، في دراسة تطور النسب المالية لمؤسسة محددة على مدى فترات زمنية متتالية، أما المنهج الثاني وهو التحليل بالنسب، فيركز على فحص العلاقات البينية بين بنود القوائم المالية المترابطة، وعرضها في صيغة نسب إحصائية ذات دلالة تحليلية، وفيمايلي شرح لهذين المنهجين[1]:

أ. تحليل الاتجاهات: يستند المحللون الماليون إلى تحليل الاتجاهات لتتبع التغيرات في الحسابات أو النسب المالية عبر فترات زمنية متعددة، مما يتيح تحديد حجم هذه التغيرات واتجاهاتها. يمنح هذا المنهج التحليل المالي بعدًا ديناميكيًا، حيث يساعد المحلل على فهم الوضع الحالي للمؤسسة بدقة، ويُمكّنه من استشراف مساراتها المستقبلية المحتملة. يُجرى هذا النمط من التحليل في صورة مقارنة أفقية لبنود القوائم المالية عبر فترات متتالية، بهدف إبراز التغيرات الطارئة على قيمها.

ب. التحليل المالي بالنسب: يُعرف هذا المنهج بالتحليل الرأسي، ويقوم على إجراء مقارنات داخل بنود القوائم المالية ضمن الفترة المحاسبية ذاتها. قد تتضمن هذه المقارنات فحص العلاقة بين بند محدد، كالمخزون، وإجمالي الفئة التي ينتمي إليها، مثل الأصول المتداولة، وذلك لتحديد نسبته المئوية ضمن هذه الفئة. ويمكن أن تمتد المقارنة لتشمل بندين تربطهما علاقة سببية، لاستنتاج نسبة مالية معينة. على سبيل المثال، تُحسب نسبة التداول بمقارنة الأصول المتداولة بالمطلوبات المتداولة في نهاية الفترة المالية نفسه.

[1] فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، SME FINANCIAL، رام الله، فلسطين **2008**، ص **5**

المطلب الثاني: أهداف التحليل المالي واهميته

يتناول هذا المطلب أهداف التحليل المالي وأهميته، حيث يهدف إلى تحليل البيانات المالية لتقييم الأداء وتحديد الوضع المالي ودعم اتخاذ القرارات، وتكمن أهميته في تحسين جودة القرارات، وتقييم المخاطر، وتعزيز كفاءة واستمرارية المؤسسة، وفي هذا المطلب سنتطرق إلى أهم أهداف التحليل المالي وأبرز جوانب أهميته.

أولا: أهداف التحليل المالي: يهدف التحليل المالي بشكل أساسي إلى تقديم معلومات دقيقة وذات قيمة تحليلية، تمكّن الأطراف المعنية من فهم شامل لأداء المؤسسة وتحديد نقاط قوتها ومواطن ضعفها، يسهم ذلك في دعم عملية اتخاذ القرارات المالية الرشيدة، ويُعزز من كفاءة الإدارة والتخطيط المستقبلي للمؤسسة وفي ضوء ذلك، يمكن استعراض أبرز الأهداف التي يسعى التحليل المالي إلى تحقيقها[1]:

- دراسة التحولات التي تشهدها بنود البيانات المالية ضمن إطار زمني محدد؛
- تقدير مدى موثوقية وجودة البيانات المقدمة ضمن القوائم المالية؛
- استيعاب السياسات المحاسبية التي تم اعتمادها عند إعداد تلك البيانات؛
- شرح النتائج المحققة فعلياً من خلال الرجوع إلى البيانات المتاحة تاريخياً؛
- تحديد الوضع المالي الراهن للكيان؛
- تقييم الجدارة الائتمانية للمؤسسة؛
- تقدير مدى الربحية المتأتية عن المشروع؛
- تحليل كفاءة الأداء الإداري للمشروع؛
- دراسة مدى فاعلية سياسات التمويل المطبقة؛
- تحليل مكانة المؤسسة ضمن البيئة التنافسية؛
- تقدير إمكانية استدامة المشروع على المدى الطويل؛
- صياغة السياسات المالية المستقبلية للمؤسسة؛

[1] محمد الفاتح محمود بشير المغربي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، **2022**، ص **10**

ثانيا: أهمية التحليل المالي: تتجلى أهمية التحليل المالي في نطاق الأغراض المتنوعة التي يغطيها، الأمر الذي يجعله محط اهتمام بالغ لدى الأطراف المتعددة المستفيدة من نتائجه، ويمكن توضيح هذه الأهمية عبر النقاط الجوهرية التالية[1]:

- يعمل التحليل المالي على ترشيد استهلاك الوقت والجهد والتكاليف المرتبطة بعمليات اتخاذ القرارات المالية والإدارية، وذلك عبر تحسين جودة القرارات المتخذة وتجنب الخسائر المترتبة على قرارات غير صائبة، فضلاً عن ذلك يُسهم التحليل في دعم المستثمرين الحاليين والمحتملين، وكذلك الدائنين، في تقدير قيمة الاستثمارات المستقبلية والعوائد المتوقعة منها، ويساهم التحليل المالي في ترسيخ الثقة واليقين، داخلياً بين العاملين في المؤسسة، وخارجياً لدى الجهات الرقابية والمتعاملين معها.
- يسهم التحليل المالي في تقليص حالات الهدر وفقدان الموارد، وذلك من خلال المراقبة الحديثة لمجمل الأنشطة الإنتاجية والتسويقية. هذا يتيح تقديم تحذيرات مبكرة بشأن المخاطر المحتملة، ويتيح كذلك معالجة أوجه القصور والانحرافات قبل أن تتفاقم، مما يكفل حماية الكيان المؤسسي وديمومته.
- ويُمكِّن التحليل المالي من الحفاظ على يقظة مستمرة إزاء تطورات النشاط الاقتصادي للمؤسسة. يتم ذلك عبر تتبع المتغيرات المختلفة، وتحليل انعكاساتها الإيجابية والسلبية، فضلاً عن قياس معدلات النمو وتوجهاتها، كما يزود صانع القرار ببيانات دقيقة ومحدثة، مما يعينه على اتخاذ قرارات تتسم بالفعالية والاتساق، إلى جانب ما سبق، يعزز التحليل المالي القدرة على استثمار الفرص الاستثمارية المتاحة بفعالية.
- كما يشكل هذا التحليل إحدى الأدوات المحورية التي يعتمدها المدير المالي لأداء مهامه بكفاءة. وتستفيد منه المؤسسات المالية أيضاً، لا سيما المصارف التجارية، عند تقييم طلبات التمويل، إذ يُمكِّنها من تقدير قدرة العملاء على الوفاء بالتزاماتهم الائتمانية المستحقة، ولا يقتصر دور التحليل المالي على تقييم الأداء السالف فحسب، بل يتسع ليشمل مساندة التخطيط المستقبلي، والتعامل مع حالات عدم اليقين، والتقليل من الانحرافات المتوقعة. كذلك، يُشكل أداة ذات فعالية في دعم عمليات التدقيق، وذلك بتيسير فهم النسب والمؤشرات المالية.

[1] باصور محمد، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات، حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر**3**، **2017-2018** ص **07**.

إضافة لما سبق ذكره يساهم أيضا في التنبؤ باحتمالات تعثر المؤسسات أو مواجهتها للفشل المالي[1].

المطلب الثالث: القوائم المالية والأطراف المستفيدة من التحليل المالي

يتناول هذا المطلب الأطراف المستفيدة من التحليل المالي والقوائم المالية، حيث يخدم التحليل المالي مختلف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها في اتخاذ القرار وفهم الوضع المالي، وتشمل الأطراف الإدارة والمساهمين والعاملين داخليًا، والدائنين والمستثمرين والعملاء والموردين والهيئات الحكومية خارجيًا. كما يعتمد على القوائم المالية الأساسية: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية. وفي هذا المطلب سنتطرق إلى هذه الأطراف المستفيدة والقوائم المالية المستخدمة في التحليل المالي.

أولا: الأطراف المستفيدة من التحليل المالي: يُعدّ التحليل المالي أداة فعّالة تحظى باهتمام واسع من مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، نظرا لدوره في تقديم تشخيص شامل لوضعيتها، وتمكين المستخدمين من فهم مركزها المالي خلال الدورة الاستغلالية.

وتتعدد الأطراف المستفيدة من معلومات التحليل المالي، كما تتباين أهداف استخدامها لهذه المعلومات، وذلك تبعًا لطبيعة علاقتها بالمؤسسة من جهة، واختلاف القرارات التي تستند إليها من جهة أخرى. وبناءً على ذلك، يمكن تصنيف الفئات المستفيدة من معلومات التحليل المالي على النحو الآتي[2]:

أ. الأطراف الخارجية للتحليل المالي: تتمثل الأطراف الخارجية في مختلف الجهات التي تربطها علاقات ومصالح بالمؤسسة. وهي تعتمد على التحليل المالي لتقييم وضعها واتخاذ قرارات مناسبة. من أبرز هذه الأطراف الدائنون. وهم يختلف اهتمامهم باختلاف طبيعة الدين. فالدائنون طويلو الأجل يركّزون على الربحية وقيمة الأصول وقدرة المؤسسة على سداد الفوائد. بينما يركّز الدائنون قصيرو الأجل على السيولة ورأس المال العامل لضمان وفاء المؤسسة بالتزاماتها في الآجال المحدّدة.

وأيضا يعتمد العملاء على القوائم المالية، فهم يستخدمونها لتقييم شروط الائتمان ومقارنتها مع المنافسين. خاصة من حيث مدة السداد. كما وتلعب المؤسسات المتخصصة في التحليل المالي دورًا مهمًا. فهي تعدّ مؤشرات ونسبًا مرجعية تساعد في تقييم أداء المؤسسات وتحديد موقعها في السوق. اما المستثمرون ينقسمون

---

[1] نفس المرجع السابق

[2] منير عوادي، استخدام التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة صيدال **2013-2017**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر **3**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير **2019-2020** ص **20**

إلى فئتين، قصيريو الأجل يسعون لتحقيق أرباح سريعة من تقلبات الأسعار. وطويلو الأجل يركّزون على الاستقرار والنمو والعائد المستدام. أمّا الموردون فيهتمون بتحليل الوضع المالي لعملائهم. ويريدون التأكد من قدرتهم على السداد. ويقومون بذلك من خلال دراسة المديونية وفترات الائتمان، وهناك أيضا الهيئات الحكومية التي تسعى إلى استخدام التحليل المالي لأغراض رقابية وتنظيمية وضريبية، فهي تريد متابعة التزام المؤسسات بالقوانين وتقييم أدائها الاقتصادي.

ب. الأطراف الداخلية: يقصد بها الأطراف الداخلية المختلفة في المؤسسة، وتتمثل تلك الأطراف فيما يلي[1]:

1. إدارة المؤسسة: تتوزع المسؤوليات الإدارية داخل المؤسسة عبر مستويات هرمها التنظيمي، بدءًا من مجلس الإدارة ورئيسه، مرورًا بالمدير العام، وصولًا إلى مديري الإدارات ورؤساء الأقسام، وغيرهم من الكوادر القيادية. ومع تباين اهتمامات هذه المستويات تبعًا لنطاق المسؤوليات والصلاحيات الموكلة لكل منها، يظل هناك اهتمام مشترك بتقييم شامل للمركز المالي للمؤسسة، وهو ما يضمن تحقيق مصالحها ومصالح الأطراف الأخرى المرتبطة بها. وتتمتع الإدارة المالية بقدرة متميزة على إجراء تحليل مالي عميق وشامل، متجاوزة في ذلك قدرة الأطراف الخارجية. ويعود ذلك إلى امتلاكها معلومات داخلية تفصيلية ودقيقة، بما في ذلك بيانات غير منشورة لا تتاح لبقية المستخدمين. في هذا السياق، يسعى المدير المالي، عبر التحليل المالي، إلى تحقيق جملة من الأهداف؛ منها تحديد مستوى السيولة والربحية، إضافة إلى إصدار حكم على الأداء التشغيلي العام للمؤسسة، وإجراء مقارنات معيارية للكشف عن الانحرافات. كما يمتد نطاق هذا التحليل ليشمل تقييم الاستثمارات في مختلف فئات الأصول، وتحليل كفاءة الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والبيعية، فضلًا عن تقييم فعالية إدارة الخصوم والفوائض.

علاوة على ذلك، يقوم المدير المالي بدور محوري في التنبؤ بالمستقبل المالي، ويسهم بفاعلية في إعداد الخطط المالية كالموازنات التقديرية، بالإضافة إلى ممارسته للرقابة المالية، وبشكل عام، يُسهم التحليل المالي في إبراز كفاءة الإدارات التنفيذية في إنجاز مهامها، كما يُعد أداة لتقييم الأداء، ويساعد على الحكم على فعالية السياسات الإدارية المتبعة. بالإضافة إلى ذلك، يوفر هذا التحليل دعمًا أساسيًا لعملية التخطيط المستقبلي السليم.

[1] باصور محمد، دور التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات، مرجع سبق ذكره ص **08**

2 –المساهمون: يُعنى المساهمون بشكل أساسي بتقييم الأداء المالي للمؤسسة، والذي يشمل تحليل الربحية، وهيكل التمويل، ومصادر رأس المال. يتجلى اهتمامهم في تقدير العائد على الاستثمار وما يرتبط به من مخاطر. ويُعد التحليل المالي أداة محورية لدعم قراراتهم المتعلقة بالاحتفاظ بملكيتهم للأسهم أو التصرف فيها. علاوة على ذلك، يستفيد المستثمرون المحتملون من هذا التحليل في تقييم الجدوى الاقتصادية للدخول إلى المؤسسة، بالاستناد إلى أدائها التاريخي ووضعها المالي الراهن.

3–العاملون: يُمثل العاملون فئةً محوريةً ضمن مكونات المؤسسة الداخلية. تهدف الإدارة إلى استدامة رضاهم الوظيفي من خلال إتاحة معلومات مالية شفافة تتعلق بالوضع المالي العام، ومستويات السيولة، ومؤشرات الربحية، وكفاءة العمليات التشغيلية. إن توفير هذه البيانات يسهم في ترسيخ ثقة العاملين وتعميق انتمائهم للمؤسسة، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على استقرارها ويعزز من مسار تطورها، فضلاً عن دوره في خفض معدلات دوران العمل[1].

ثانيا: القوائم المالية المستخدمة في التحليل المالي: تُعدّ القوائم المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة، حيث يتم إعدادها بصفة دورية ومنتظمة وفقًا لمبادئ المحاسبة المالية المعتمدة والتشريعات القانونية السارية، إضافة إلى المعايير والتوصيات الصادرة عن الهيئات المهنية. وتهدف هذه القوائم إلى تقديم صورة شاملة ودقيقة عن الوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة، ومن أبرزها ما يلي[2]:

1. **قائمة المركز المالي (الميزانية):** تُعنى قائمة المركز المالي بتقديم وصف منهجي ومفصل للوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، وهي تتضمن بيانًا دقيقًا بالأصول التي تملكها، والخصوم المستحقة عليها، إضافة إلى حقوق الملكية. تتيح هذه القائمة فهمًا شاملًا للقيمة الدفترية للكيان، كما تسهم في تقييم هيكله المالي ومدى اتساق مصادر التمويل مع أوجه استخدامها.
2. **قائمة الدخل:** تُصنف قائمة الدخل كواحدة من أبرز الأدوات المستخدمة في التحليل المالي، لاسيما وأنها تتميز ببنية أقل تعقيدًا مقارنةً بقائمة المركز المالي، تُعنى هذه القائمة بتقديم تصوير شامل للنتائج المالية

[1] نفس المرجع السابق ص **09**

[2] مهند جعفر حسن حبيب، مدي فعالية تحليل القوائم المالية في دقة اتخاذ القرارات لأغراض الاستثمار والائتمان في المصارف السودانية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية مجلد **12**، عدد **10** ص **12**

لعمليات المؤسسة خلال فترة زمنية محددة، وذلك من خلال تفصيل الإيرادات المحققة، سواء كانت ناتجة عن الأنشطة التشغيلية الأساسية أو عن الاستثمارات، ومقارنتها بالمصروفات التي تحملتها المؤسسة لتحقيق تلك الإيرادات، لا يقتصر تحليل هذه القائمة على مجرد تحديد صافي الربح أو الخسارة فحسب، بل يمتد ليشمل فحصًا دقيقًا لمكونات الإيرادات والمصروفات، بهدف تعميق فهم الأداء التشغيلي للكيان.

3. **قائمة التدفقات النقدية:** تُعد قائمة التدفقات النقدية إحدى القوائم المالية المحورية التي ترصد حركة السيولة النقدية داخل الكيان الاقتصادي وخارجه، حيث تعرض بتفصيل دقيق التدفقات النقدية الناجمة عن مختلف الأنشطة، سواء كانت تشغيلية، استثمارية، أو تمويلية. تتجلى أهميتها في قدرتها على إظهار كفاءة المؤسسة في توليد النقد وفي إدارته بفعالية. كما تقدم هذه القائمة بيانات قيمة حول مصادر النقد المتوفرة وأوجه استخداماتها، إلى جانب توضيح الوضع الحالي للأرصدة النقدية والأصول التي يمكن تحويلها سريعًا إلى نقد.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لتقييم الأداء المالي وبطاقة الأداء المتوازن

يُعدّ تقييم الأداء المالي من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات في قياس مدى كفاءتها وفعاليتها في استخدام مواردها المتاحة لتحقيق أهدافها، فهو لا يقتصر فقط على تحليل النتائج المالية المحققة، بل يمتد ليشمل دراسة مختلف المؤشرات والمعايير التي تعكس الوضعية الاقتصادية للمؤسسة وقدرتها على الاستمرارية والنمو في بيئة تنافسية متغيرة، كما يساهم تقييم الأداء المالي في تزويد متخذي القرار بالمعلومات الضرورية التي تساعدهم على تحديد نقاط القوة وتعزيزها، واكتشاف نقاط الضعف والعمل على معالجتها، مما يدعم تحسين الأداء العام وضمان تحقيق التوازن المالي.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية وأهداف تقييم الأداء المالي

يُعدّ تقييم الأداء المالي عملية تحليلية تهدف إلى قياس كفاءة وفعالية استخدام الموارد المالية في المؤسسة، لتحديد مدى تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات المناسبة لتحسين الأداء.

أولا: تعريف تقييم الأداء المالي: هناك العديد من التعاريف لتقييم الأداء المالي نذكر منها:

التعريف الأول: يعرف التقييم بأنه تلك العملية التي يتم من خلالها الحكم على درجة المساهمة النسبية للعامل في المؤسسة وقياسها، ويقصد بتقييم الأداء المالي إصدار حكم موضوعي حول إدارة الموارد المادية والبشرية والمالية في المؤسسة، كما أن تقييم الأداء المالي هو تقدير النتائج المتحصل عليها أو المتوقعة وفقا لمعايير محددة سابقا، ويهدف ذلك إلى معرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة وتقييم مستوى الفعالية، بالإضافة إلى الحكم على درجة الكفاءة من خلال تحديد العلاقة النسبية بين النتائج المحققة والموارد المستخدمة[1].

[1]– نور الدين بهلول، تحليل وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية للدهن (ENAP)وحدة سوق أهراس، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد**03**، ديسمبر **2016**، ص**74**

التعريف الثاني: يعرف تقييم الأداء المالي بأنه عملية تفسير وفحص دقيق للوضع المالي، بهدف تشخيصه ومعرفة الانحرافات التي تؤدي إلى النتائج السلبية، للعمل على معالجتها بالاعتماد على طرق مناسبة لتفادي تكرارها مستقبلا، بالإضافة إلى البحث عن نقاط القوة وتعزيزها مما يساهم في توجيه الأداء المالي بشكل مستمر نحو التطور والتحسن [1].

ويعرف أيضا على أنه إجراء يهدف إلى معرفة مواطن الخلل والانحراف والبحث في أسبابها من خلال تحليل لنتائج أعمال الشركة للقيام بالإجراءات الضرورية لمعالجتها[2].

وكذلك يعرف بأنه أحد مراحل العملية الإدارية، يتم من خلالها مقارنة الأداء الفعلي بالاعتماد على مؤشرات معينة، بغرض الكشف عن القصور أو النقص في الأداء لاتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح القصور، وغالبا تعتمد هذه العملية على المقارنة بين النتائج المحققة فعليا وتلك المستهدفة خلال فترة عادة ما تكون سنة[3].

بناء على التعاريف السابقة لتقييم الأداء المالي نستخلص التعريف الإجرائي التالي: تقييم الأداء المالي هو عملية مقارنة الأهداف المالية المسطرة مع النتائج بهدف اكتشاف الانحرافات وتصحيحها يعني هو إجراء لتقييم فعالية الأداء المالي للمؤسسة.

ثانيا: أهمية تقييم الأداء المالي: تظهر أهمية تقييم الأداء المالي من خلال مساعدة الإدارة المالية على: [4]

- تقييم النشاط العام في المؤسسة الاقتصادية من خلال:
  - تحديد نتيجة نشاط المؤسسة ما إذا كانت ربح أو خسارة على مدى فترات مالية معينة؛
  - تقدير المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
  - المقارنة بين البيانات المحققة والمتوقعة وتحديد الأخطاء وتشخيصها والبحث في أسبابها؛

---

[1]- نبيلة قدور، حمزة العرابي، المقارنة المرجعية كآلية حديثة لتقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، (دراسة مقارنة بين مجمع صيدال ومؤسسة حكمة للأدوية)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد**5**، العدد**02**، ديسمبر**2018**، ص**188**

[2] –بوزيد رشيد، يحياوي سمير، القيمة الاقتصادية المضافة كنموذج فعال لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة algal plus) بالمسيلة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد**05**، العدد**01**، **2021**، ص**209**

[3]– حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي (دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال فترة**2014 2010**)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، **2016 2017**، ص**18**

[4]– حمزة بوكفة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشرات هيكل رأس المال (دراسة حالة مؤسسة محلية لصناعة المشروبات والعصائر)، مجلة الاقتصاد الصناعي(خزارتك)، المجلد**12**، العدد**01**، (**2022**)، ص**217**

- يساهم تقييم الأداء المالي في تحديد الأهداف ومن ثم إعداد الخطط السنوية من طرف الإدارة المالية؛
- يساهم تقييم الأداء المالي في اتخاذ القرارات اللازمة لمعالجة الانحرافات عند حدوثها بالإضافة إلى المساهمة في عملية الرقابة؛
- يعمل تقييم الأداء المالي على تقديم صورة للمؤسسة عن علاقاتها مع باقي المؤسسات؛
- يمكّن المؤسسة من اكتشاف الفرص الاستثمارية؛
- يلعب تقييم الأداء المالي دور في تحليل المشاكل الناتجة عن سوء تسيير الإدارة المالية التي تعرض الكثير من المؤسسات للفشل وتقديم الإرشاد والتوجيه لحله؛
- تعمل عملية تقييم الأداء المالي على تحديد المسؤولين عن الانحرافات بين الأداء المالي المحقق والأداء المالي المخطط؛
- يوضح التطور الحاصل في مسيرة المؤسسة سواء نحو الأفضل أو نحو الأسوء؛
- يسمح نظام التقييم بإيصال المعلومات لجميع المستويات الإدارية داخل المؤسسة، لتسهيل الرقابة والتخطيط وبالتالي اتخاذ قرارات صحيحة وموضوعية.

ثالثا: أهداف تقييم الأداء المالي: في إطار أهمية تقييم الأداء المالي ودوره في تحسين فعالية التسيير داخل المؤسسة، يمكن تحديد مجموعة من الأهداف الأساسية التي يسعى هذا التقييم إلى تحقيقها، والتي تتمثل فيما يلي[1]:

- اكتشاف مدى قدرة المؤسسة على تحقيق إيرادات من خلال أنشطتها الجارية أو غيرها وهو ما يعرف بالقدرة الإيرادية بالإضافة إلى اكتشاف القدرة الكسبية للمؤسسة؛
- الاطلاع على مستوى إنجاز المؤسسة الاقتصادية مقارنة بالأهداف المحددة في خططها المالية؛
- الكشف عن استمرار الضعف والخلل في نشاط الوحدة الاقتصادية والقيام بتحليل شامل لها وتوضيح أسبابها بغية إيجاد الحلول المناسبة لها وتصحيحها وتجنبها مستقبلا؛
- تعيين مسؤولية كل قسم أو مركز في المؤسسة عن موضع الخلل أو الضعف في النشاط التابع له وذلك من خلال تقييم إنتاجية كل قسم وتحديد إنجازاته وهو ما يخلق المنافسة بين مختلف الأقسام لرفع مستوى أداء المؤسسة؛

[1] –منير عوادي، استخدام التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (مرجع سبق ذكره)، ص**93**

➢معرفة مدى ترشيد وكفاءة الموارد المتاحة لتحقيق عائد أفضل بتكاليف أدنى ونوعية أحسن؛

➢تسهيل إجراء تقييم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني من خلال نتائج التقويم الأدائي على مستوى المؤسسات ثم الصناعات فالقطاعات وصولا إلى المستوى الكلي؛

➢تصحيح الموازنات التخطيطية وتوجيه مؤشراتها نحو المسار الصحيح الذي يوازن بين الطموح والقدرات المتاحة إذ يعد تقييم الأداء المالي قاعدة معلوماتية أساسية في صياغة الخطط والسياسات المالية طويلة المدى؛

➢توفير المعلومات والبيانات المرتبطة بالأداء المالي للأطراف أصحاب العلاقة بالمؤسسة لتمكينهم من اتخاذ القرارات التمويلية والاستثمارية؛

➢معرفة درجة كفاءة المؤسسة في استخدام الموارد والأصول المستثمرة كالنقدية والمخزونات ومدى انسجامها مع المخرجات ونتائج النشاط التشغيلي؛

رابعا: الجهات المسؤولة عن تقييم الأداء المالي: يتم عادة تقييم الأداء المالي من قبل جهات داخلية وخارجية كالآتي:[1]

- **الجهات الداخلية:** تعمل هذه الجهات على تحسين مستوى الأداء، واتخاذ القرارات المناسبة، ورسم السياسات التي تساعد المؤسسة على الوصول إلى أهدافها دون انتظار التقارير من الرقابة الداخلية
- **الجهات الخارجية:** تسعى هذه الجهات لتحديد نقاط القوة والضعف ومقارنة المؤسسة مع باقي المؤسسات الاقتصادية العاملة في نفس المجال، وتنقسم إلى:
  - **المؤسسة القابضة:** تتولى مسؤولية الإشراف على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، إذ تقوم بمتابعة أدائها للكشف عن مواطن القوة والضعف، ومقارنتها بأداء المؤسسات الأخرى العاملة في نفس النشاط والتي تواجه الظروف نفسها وتتبع المؤسسة القابضة ذاتها.
  - **الجهاز المركزي للمحاسبات:** يتولى دور الرقابة الشاملة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى الاعتماد على مؤشرات التقييم الأداء المالي للمشروع على الصعيد الوطني، والانتفاع مما لديه من إمكانيات وبيانات.

[1] محمد منصر، دور المؤشرات ونماذج تقييم الأداء المالي للتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مجمع صيدال)، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،**2024**،**2025**، ص**8**

خامسا: مراحل عملية تقييم الأداء المالي: لا تتم عملية تقييم الأداء المالي دفعة واحدة بل تمر عبر مجموعة من المراحل الأساسية، وإلا لن تحقق الأهداف المنشودة[1]، ومن أجل الإحاطة بهده المراحل وفهمها بصورة أكثر دقة ووضوح سيتم التطرق إلى أهمها مع تقديم شرح موجز لكل مرحلة كالآتي: [2]

- جمع البيانات: هي مرحلة دراسة المنظمة من خلال تجميع المعلومات والبيانات الإحصائية والتي تكون متسلسلة زمنيا من أجل معرفة طبيعة التطور للمنظمة؛
- التحليل المالي: بعد جمع البيانات المطلوبة تأتي هذه المرحلة من أجل تحليل البيانات للوصول إلى نتائج معينة ويشترط توفر مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات من أجل التقييم باستخدام النسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه المؤسسة؛
- إجراء عملية التقييم:[3] يتم استعمال المعايير والنسب المناسبة لنشاط المؤسسة ويجب أن تضم عملية التقييم النشاط العام أي كل مراكز المسؤولية بغرض الوصول إلى حكم دقيق وموضوعي يعتمد عليه؛
- اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم: يتم ذلك من خلال التأكد من أن نشاط المؤسسة كان ضمن الأهداف المحددة وأن جميع الانحرافات تم حصرها ومعرفة أسبابها، ورسم الخطط التي تضمن السير الأفضل لنشاط المؤسسة في المستقبل؛
- تحديد المهام ومراقبة العمليات التصحيحية للانحرافات.

[1]– منصف شرقي، عميروش بوشلاغم، دور تحليل القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات (دراسة حالة مؤسسة الصيانة للشرق)، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد**31**، جوان **2020**ص**189**

[2]– عبد السلام لفتة سعيد، محمد عبد المجيد عبد الأمير، خصوصية قرارات التمويل الحكومية وانعكاسها في الأداء المالي، جامعة بغداد العراق، journal of Economics and administrative sciences، vol**2**، no**11**، **2020**، PP**39-62**،ص **47**

[3] – عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، دور استخدام نسب التحليل المالي في تقييم الأداء المالي لقطاع البنوك والخدمات المالية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا غزة، المجلد **5**، العدد**2**، ديسمبر**2018**، ص**283**

المطلب الثاني: لمحة عن بطاقة الأداء المتوازن

تُعد بطاقة الأداء المتوازن من أهم الأدوات الحديثة في مجال الإدارة الاستراتيجية، حيث جاءت لتجاوز قصور أساليب التقييم التقليدية التي ركزت على الجوانب المالية فقط، وقد ساهمت هذه البطاقة في تقديم رؤية شاملة لأداء المنظمة من خلال دمج أبعاد مالية وغير مالية مترابطة. وسنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة بطاقة الأداء المتوازن، والتعريف بها، إضافة إلى إبراز أهميتها في دعم الأداء وتحسين عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

أولا: نشأة بطاقة الأداء المتوازن: في ظل التغيرات الديناميكية التي شهدتها بيئة الأعمال، وما صاحبها من تزايد في حدة المنافسة، أصبح من الضروري تبني منهجية تقييم شاملة لأداء المنظمات، تتخطى المؤشرات المالية التقليدية. فلم يعد الاكتفاء بالمقاييس المالية، كالأرباح وحجم المبيعات، كافيًا لتقديم رؤية متكاملة عن الأداء المؤسسي، مما استدعى دمج أبعاد أخرى غير مالية، مثل رضا العملاء، وكفاءة العمليات الداخلية، وقدرات التعلم والنمو. وعلى الرغم من تداول المفهوم القائل بأن ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته، فإن هذا المنظور لا يبرر إغفال الجوانب التي قد لا تكون قابلة للقياس المباشر، بل يستلزم تطوير أدوات ومقاييس، كمية ونوعية، تمكن من رصدها وتقييمها بأسلوب موضوعي[1].

فضلا عن ذلك، تتمحور المقاييس المالية التقليدية بشكل رئيسي حول النتائج التاريخية، ولا توفر دلالات كافية للتنبؤ بالأداء المستقبلي، مما يحد من فعاليتها في دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

في هذا الإطار، نشأت بطاقة الأداء المتوازن في أوائل عقد التسعينيات من القرن العشرين، وجاءت كحصيلة لتراكم معرفي وجهود بحثية وتطبيقية مكثفة ضمن حقل الإدارة الاستراتيجية. ويُعزى الفضل في تطويرها إلى روبرت كابلن وديفيد نورتون في عام **1992**، صُممت هذه الأداة كإطار شمولي لمعالجة جوانب القصور في أنظمة القياس التقليدية التي كانت تقتصر على المؤشرات المالية، تستند بطاقة الأداء المتوازن إلى مبدأ دمج المقاييس المالية، التي تقدم إشارات حول الأداء السابق، إلى جانب مجموعة من المؤشرات التشغيلية، التي تُعتبر بمثابة مؤشرات استباقية للأداء المرتقب. كما يعبر مفهوم "التوازن" المتأصل في هذه الأداة عن تكامل بين مختلف أبعاد القياس، وذلك بتوفير توازن بين المؤشرات الداخلية والخارجية، وبين المقاييس المالية وغير المالية. ترتكز بطاقة الأداء المتوازن على أربعة منظورات محورية، وهي: المنظور المالي، منظور العملاء، منظور العمليات الداخلية،

[1] يخلف جمال الدين، حمادي محمد، دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المنظمات، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد **15** العدد **01** ص **194** – **195**

ومنظور التعلم والنمو، يحتوي كل منظور منها على مجموعة من مؤشرات الأداء المصممة لتمكن من القيام بتقييم شامل ومتكامل للأداء المؤسسي[1].

ثانيا: تعريف بطاقة الأداء المتوازن: هناك العديد من التعاريف لبطاقة قياس الأداء المتوازن نذكر منها:

التعريف الأول: بطاقة الأداء المتوازن هي:" نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية"[2].

التعريف الثاني: عرفها كل من Norton & Kaplan بأنها ": نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ، وخارطة مسار شمولي للشركات لتتبع ترجمة الرؤية في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء، تساهم هذه المقاييس في إنجاز الأعمال، ووضع الإستراتيجية ووصل الإستراتيجية بالأعمال، والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولا إلى أهداف المنظمة"[3].

التعريف الثالث: عرفت بأنها "أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة، ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنظمة[4].

التعريف الرابع: لقد عرفها j. robinoson مقياس الأداء المتوازن على أنه «: نموذج يعرض طرق متنوعة لإدارة المنظمة لكسب عوائد مرضية من خلال صناعة قرارات إستراتيجية، تأخذ بالاعتبار الآثار المنعكسة على كل من لمحور المالي والزبائن والعمليات الداخلية وتعلم ونمو الأفراد، وإن تحليل الأداء وقياسه للمحاور المذكورة يعتمد على تحليل وتشخيص مقاييس أداء مالية وغير مالية لأهداف قصيرة وطويلة الأجل"[5].

---

[1] يخلف جمال الدين، حمادي محمد، دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المنظمات، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد **15** العدد **01** ص **194 195**-

[2] R. Kaplan, D. North, (the balanced scorerad, measure That drive performance), Harvard business, review, jan-feb, **1992**, p **72**.

[3] محمد اليماني بطاقة الأداء المتوازن، الرياض، موقع html http /www.yamany. info/ artiele

[4] عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، قياس الأداء المتوازن، المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، موقع http /www. el maghrby .com

[5] فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصاريف الفلسطينية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص**77**

انطلاقًا من التعاريف السابقة، يمكن القول إن بطاقة الأداء المتوازن تمثل نظامًا إداريًا واستراتيجيا متكاملا يُستخدم لقياس وتقييم الأداء الشامل للمنظمة، من خلال ترجمة رؤيتها واستراتيجيتها إلى مجموعة متناسقة ومترابطة من الأهداف ومؤشرات الأداء، ويعتمد هذا النظام على تحقيق توازن بين المقاييس المالية وغير المالية، كما يربط بين مختلف أبعاد الأداء، بما يضمن توجيه الجهود نحو تنفيذ الاستراتيجية بفعالية، وتحقيق التكامل بين الأداء الفردي والتنظيمي، مع دعم التحسين المستمر والوصول إلى الأهداف قصيرة وطويلة الأجل.

ثالثا: أهمية بطاقة الأداء المتوازن: لقد تناول العديد من الباحثين بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها من أهم الأدوات الحديثة في مجال الإدارة الاستراتيجية، ان استخدامها يحقق للإدارة العديد من المزايا والفوائد أهمها مايلي[1]:

- تُعد بطاقة الأداء المتوازن أداة تساعد على ترجمة الأهداف الاستراتيجية للمنظمة إلى مجموعة متكاملة ومترابطة من مقاييس الأداء؛
- تتساهم في ربط مختلف عمليات وأنشطة المنظمة باستراتيجيتها العامة من خلال مجموعة من المؤشرات المتوازنة؛
- تدعم المديرين في تعزيز فهم العلاقات البينية بين المفاهيم الإدارية والوظيفية، بما يساعدهم على اتخاذ قرارات أكثر فعالية في السياق التنظيمي والاستراتيجي؛

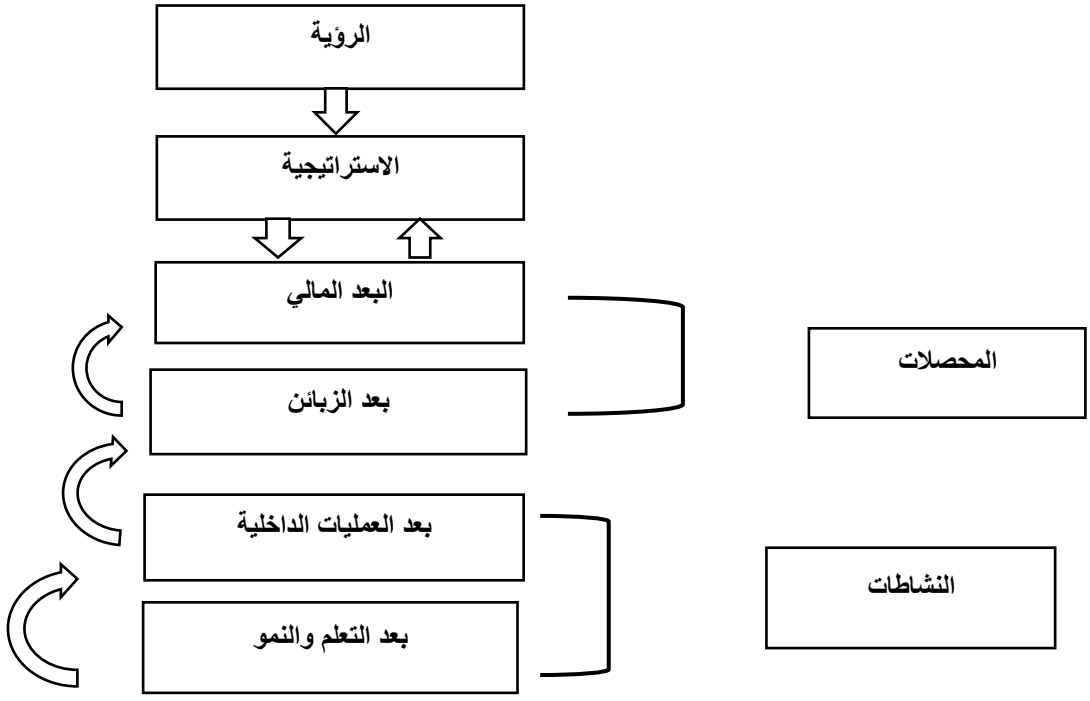
[1] محمود إبراهيم ملحم، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تحسين الأداء الاستراتيجي لمؤسسات التعليم العالي، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث، المجلد **13**، العدد **01**، ص **23**

المطلب الثالث: مكونات بطاقة الأداء المتوازن وابعادها

يُعدّ مبدأ بطاقة الأداء المتوازن من أهم الأدوات الحديثة في مجال الإدارة الاستراتيجية، حيث يقوم على ترجمة رؤية المؤسسة واستراتيجيتها إلى مجموعة من المكونات والأبعاد المترابطة التي تسمح بقياس الأداء بشكل شامل. وسنقوم من خلال هذا المطلب بالتعرّف على مكونات بطاقة الأداء المتوازن وأبعادها الأساسية، وبيان كيفية تكاملها في تقييم الأداء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

أولا: مكونات بطاقة الأداء المتوازن: تمثل بطاقة الأداء المتوازن أداة إدارية معاصرة تسهم في صياغة التوجه الاستراتيجي للمنظمة، فضلاً عن تقييم مدى إحرازها للتقدم نحو بلوغ غاياتها المحددة سلفا، تتيح هذه الأداة إمكانية تكوين تصور متكامل وشفاف للوضع الراهن للمنظمة، كما أنها تمكن من استقراء مسارها المستقبلي المحتمل، وهذا بدوره يدعم الإدارة في صياغة قرارات تتسم بمستوى أعلى من الفاعلية، يتضح الهيكل العام لبطاقة الأداء المتوازن في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): هيكل بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: عبد القادر بلحسن، تطبيق ابعاد بطاقة الأداء المتوازن وأثرها على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، **2023-2024**، ص **80**.

من خلال الشكل (**2-2**) نلاحظ ان بطاقة الأداء المتوازن تتكون من الرؤية الاستراتيجية الى جانب الأبعاد الأربعة والمرتبطة مع بعضها البعض بعلاقة السبب والنتيجة

يضم نموذج بطاقة الاداء المتوازن مجموعة من العناصر تتفاعل فيما بينها من خلال عمل هذه البطاقة وهي كالاتي[1]:

- **الأهداف:** تُشكل الأهداف ركيزة أساسية ضمن منظومة بطاقة الأداء المتوازن. فهي تحدد الكيفية التي تُنفذ بها الاستراتيجية المعتمدة على مستوى المؤسسة، ويُعد اشتراط قابليتها للقياس جوهريًا لضمان القدرة على تتبع مدى إنجاز التوجهات الاستراتيجية.
- **المقاييس:** تمثل المقاييس أدوات لتقييم مدى التقدم المحرز نحو بلوغ الأهداف. غالبًا ما تتسم هذه المقاييس بطابع كمي، حيث يربط كل منها بنشاط محدد يسهم في تحقيق غاية معينة. إضافة إلى ذلك، تعمل كمؤشرات استشرافية، مما يساعد في التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسة.
- **المستهدفات:** تُعرف المستهدفات بأنها قيم رقمية محددة، تُعيّن بشكل مسبق لتقييم الأداء المتوقع. تُستخدم هذه القيم لاحقًا كمرجع أساسي في قياس مدى تحقق الأهداف المرسومة.
- **علاقات السبب والنتيجة:** توضح علاقات السبب والنتيجة التشابك بين الأهداف المتنوعة ضمن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن. يبين هذا التشابك كيف يمكن لتحسين جانب معين أن يؤثر في مخرجات الأبعاد الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي رفع جودة الخدمة وتقليل زمن تقديمها إلى تعزيز ولاء العملاء، وهو ما ينعكس إيجابًا على حجم المبيعات والإيرادات المالية. يتطلب هذا غالبًا تطوير العمليات الداخلية، التي تعتمد في جوهرها على تنمية قدرات الموارد البشرية عبر برامج التدريب المستمر.
- **المبادرات الاستراتيجية:** تُعرف المبادرات الاستراتيجية بأنها مجموعة من البرامج وخطط العمل. تهدف هذه المبادرات إلى دعم تطبيق الاستراتيجية وتوجيه الأداء على امتداد المستويات التنظيمية المختلفة، بهدف ضمان إنجاز الأهداف المحددة بقدر عالٍ من الكفاءة والفعالية.
- **الأبعاد:** تمثل الأبعاد المكونات الجوهرية التي تشكل أساس بطاقة الأداء المتوازن. يشتمل كل بعد على حزمة من المؤشرات تُستخدم لتقييم الأداء ومن ثم توجيهه بما يخدم تحقيق الاستراتيجية الكلية للمؤسسة.

[1] : عبد القادر بلحسن، تطبيق ابعاد بطاقة الأداء المتوازن وأثرها على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة، أطروحة دكتورا في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، **2023-2024**، ص ص **80-81**

ثانيا: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن: يتطلب تصميم بطاقة الأداء المتوازن ربطها برؤية المنظمة واستراتيجيتها، وكذلك بوحدات العمل الاستراتيجية التابعة لها، وينبغي أن تُصمم هذه البطاقة بطريقة تدمج نظام الحوافز والترقيات، مع تخصيص وزن نسبي لكل معيار من المعايير المعتمدة وهي كالتالي[1]:

أ –المنظور المالي *Financial Perspective*: يُعنى هذا المنظور بتحقيق متطلبات حاملي الأسهم وأهدافهم، وتُقاس النتائج بناءً على مؤشرات مثل الأرباح، والتدفقات النقدية، والعائد على الاستثمارات، وسعر السهم في السوق، وحصة السهم من الأرباح. يؤكد كل من روبرت كابلن وديفيد نورتن على ضرورة عدم إغفال البيانات المالية التي تُقاس بالأساليب التقليدية. فبيانات التمويل تتطلب أولوية في أجندة المديرين، خاصة مع توفر أنظمة قواعد البيانات التي تُسهل المعالجة المركزية للقضايا التمويلية في المنظمة، إلا أن المأخذ الأساسي على هذا المنظور يكمن في قصوره عن تحقيق التوازن المطلوب مع الأبعاد الأخرى. ويرمي مبدأ بطاقة الأداء المتوازن إلى دمج بيانات مالية إضافية، مثل تحليل المخاطر والتكاليف، والعائد على الاستثمار، وتكلفة المنتجات، والربحية، والتدفق النقدي. ويُستخدم لتقييم مختلف النسب المالية. يتطلب الأمر انتقاء المؤشرات المالية ذات الأهمية والدلالة على الأداء الفعلي للمنظمة، فعلى سبيل المثال، الاكتفاء بقيمة صافي الربح قد لا يكون كافيًا؛ إذ يمكن أن يكون الربح مرتفعًا بينما يظل العائد على الاستثمار منخفضًا. كما قد تكتسب بعض المؤشرات المالية، كالتدفق النقدي، أهمية خاصة في فترات الضائقة المالية. لذا، يبرز الدور المحوري للمؤشرات المالية في سياق سعي المنظمات الأساسي لتحقيق الأرباح وتعظيم حقوق المساهمين.

ب –منظور العمليات الداخلية *Internal Business Perspective*: يهدف هذا المنظور إلى تحقيق أهداف المنظورين المالي والعميل، وبالتالي تلبية مصالح كل من العملاء وحاملي الأسهم. ويتضمن ذلك سلسلة القيمة للعمليات الداخلية الكلية للمنظمة، التي تسعى لتلبية متطلبات العملاء الحالية والمستقبلية، وتطوير حلول مبتكرة لتلك الاحتياجات، وتشمل مقاييس الأداء المتعلقة بهذا المنظور نسب المنتجات المعيبة وتكلفة الضمان. يركز هذا المنظور على كفاءة العمليات الداخلية، مما يستلزم من المديرين ضمان استخدام القياسات بناءً على معايير محددة مسبقًا، بهدف التحقق من فعالية إنجاز الأعمال ومدى توافق المنتجات أو الخدمات مع توقعات

[1] مرزيق عاشور، بطاقة الأداء المتوازن كمنهج لقياس وبناء ثقافة الأداء الاستراتيجي المتميز لمنظمات الاعمال، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد **04**، العدد**28** ص **60**

العملاء، حيث يتطلب تصميم هذا العرض عناية فائقة من قبل الخبراء في العمليات الداخلية والإدارة الاستراتيجية، حيث يمكن تصنيف عمليات الأعمال إلى نوعين رئيسيين: [1]

- عمليات التوجه نحو المهمة (التي تعكس رسالة المنظمة)، والتي قد تنطوي على تحديات فريدة تتطلب حلولًا مبتكرة.
- عمليات الدعم الذاتي للمهمة، وهي غالبًا ما تكون متكررة بطبيعتها، مما يتيح للمنظمة قياسها بدقة عبر طرق قياس عامة وقابلة للتطبيق. هذه العمليات تُمكّن المنظمة من فهم أدائها التشغيلي ومدى توافق منتجاتها مع متطلبات العملاء، مما يسهم في تحقيق رسالة المنظمة. يتطلب الاهتمام بالعمليات الداخلية التركيز على العنصر البشري بالإضافة إلى عملية الإدارة الاستراتيجية.

ت –منظور العميل Customer Perspective: يُعدّ بُعد العملاء من أهم الأبعاد التي تركز عليها الشركات اليوم[2]، فالشركات الحديثة تولي اهتمامًا كبيرًا لتلبية احتياجات العملاء، حيث تعتبر أن العملاء هم السبب الرئيسي لوجودها. هذا الاهتمام يتجلى في تقديم المنتجات ذات الجودة العالية والأسعار المناسبة. الهدف هو إرضاء العملاء وتعزيز مكانة الشركة في السوق. يأتي هذا في إطار استراتيجية شاملة تركز على العملاء. تستخدم الشركات بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أدائها. يركز محور العملاء في هذه البطاقة على مجموعة من المقاييس التي تتعلق بالعملاء المستهدفين. تشمل هذه المقاييس مؤشرات متعددة تساعد في تقييم رضا العملاء وولائهم[3].

قبل تحديد هذه المقاييس، يتعين على الشركة إجراء تجزئة سوقية للقطاع المستهدف. هذا يساعد في تحديد موقع الشركة في السوق وتحقيق أرقام أعمال مربحة. تحدد الشركة العملاء المحتملين وتتعرف على احتياجاتهم وتوقعاتهم لتلبيتها ورضا العملاء هو عامل حاسم في نجاح الشركة، خاصة في ظل المنافسة الشديدة والعولمة. العملاء اليوم أكثر وعيًا بالعروض المتاحة وقادرون على المقارنة والاختيار. يعكس محور العملاء المزايا والخدمات التي تقدمها الشركة، والتي تؤثر بشكل مباشر على رضا العملاء وولائهم. تشمل هذه الخدمات التطوير المستمر للمنتجات، وإدخال منتجات جديدة، وتحسين الجودة، وتخفيض الأسعار، وتوفير خيارات متعددة للعملاء.

[1] نفس المرجع السابق ص **60**

[2] مزياني نور الدين، بلاكسة صالح، أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في القيادة الاستراتيجية للمؤسسة، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد**01** ص **249**

ولا يقتصر اهتمام هذه البطاقة على تحقيق رغبات العملاء عبر تقديم منتجات أو خدمات جديدة فحسب، بل يمتد ليشمل الاستجابة الفعالة لشكاوى العملاء.[1]

ث. منظور التعلم والنمو *Learning and Growth Perspective*: يتناول منظور التعلم والنمو تنمية مكونات رأس المال داخل المؤسسة[2]، وتشمل هذه المكونات رأس المال البشري، والمعرفي، والتنظيمي. ينصب التركيز الأساسي لهذا المنظور على الارتقاء بفعالية عمليات التعلم والنمو، سواء على الصعيد الفردي أو الجماعي أو التنظيمي. وتُقيّم كفاءة هذا المنظور من خلال عدة مؤشرات، منها التحسين المستمر في الأداء الأكاديمي لأعضاء هيئة التدريس، وتوفير برامج تدريب وتأهيل ذات جودة رفيعة للطلبة والأساتذة والموظفين على حد سواء، فضلاً عن حث الباحثين والطلبة على المبادرة بالإبداع والابتكار. يمتد نطاق هذا المنظور ليشمل آليات التفاعل التنظيمي، مثل مستوى تبادل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة، ودرجة إشراك الأفراد في عملية اتخاذ القرار وتوزيع السلطات. علاوة على ذلك، يضطلع هذا المنظور بدور فاعل في تعزيز البحث العلمي، وذلك عبر توفير الموارد المادية والتسهيلات الضرورية، وتحفيز جهود الباحثين نحو تسجيل براءات الاختراع ونشر نتائج أبحاثهم. ويتضمن ذلك أيضًا تقديم حوافز تشجيعية للمتميزين في هذا.

[1] نفس المرجع السابق ص **249**

[2] محمد لمين بن طاهر، صلاح الدين ثامري، درجة توفر ابعاد بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة جامعة المسيلة مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد **10**، العدد **02** ص **150**

خلاصة الفصل:

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن الأداء المالي يمثل عنصر أساسي لمعرفة مدى نجاح المؤسسة وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة، وتبين أن استخدام مختلف المؤشرات كمؤشرات الربحية والسيولة يساعد على متابعة تطور المؤسسة وقدرتها على إدارة التكاليف وتحقيق الأرباح وتسديد الالتزامات، ويلعب التحليل المالي دورا أساسيا في تفسير البيانات المالية وتحديد نقاط القوة والضعف وتقييم الأداء كما يقدم تشخيص شامل عن وضعية المؤسسة لمختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، ومن جهة أخرى أصبح تقييم الأداء المالي لا يقتصر فقط على النتائج المالية التقليدية، بل تطور ليشمل الجوانب غير المالية من خلال بطاقة الأداء المتوازن التي ساعدت المؤسسات على تحقيق رؤية شاملة ومتوازنة للأداء.

الفصل الثالث

تمهيد الفصل

بناءً على ما تم تناوله في الجزء النظري من هذا البحث بخصوص الموازنات التقديرية ودورها المحوري في تقييم الأداء المالي، يهدف هذا الفصل إلى الانتقال من الإطار النظري إلى التطبيق العملي. سيتم ذلك عبر دراسة حالة لفرع المضادات الحيوية التابع لمجمع صيدال بالمدية. يبدأ الفصل بتقديم شامل للمؤسسة، مع التركيز على أبرز خصائصها وهيكلها التنظيمي. يلي ذلك تحليل دقيق لتطور مبيعات مجموعة مختارة من المنتجات خلال الفترة الزمنية الممتدة من عام **2021** إلى عام **2024**. كما سيُجرى تقييم معمق لدور الموازنات التقديرية للمبيعات في قياس الأداء المالي للمؤسسة، من خلال مقارنة النتائج الفعلية بتلك المخطط لها وتحليل الانحرافات الناجمة عن هذا التباين. الهدف الأسمى من هذه الدراسة هو إظهار مدى مساهمة هذه الأداة الإدارية في تحسين كفاءة الأداء المالي ودعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية داخل المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

يتناول هذا المبحث تقديم المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في فرع المضادات الحيوية بمقر الإنتاج للمدية التابع لمجمع صيدال، وذلك من خلال التعريف بالمؤسسة ونشأتها التاريخية، ثم التطرق إلى هيكلها التنظيمي ومختلف المديريات التابعة لها، إضافة إلى اهم الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها.

المطلب الأول: تقديم مقر الإنتاج بالمدية

في هذا المطلب، سوف نتحدث عن مقر الإنتاج في المدية. حيث سنتناول أهم ميزاته وأنشطته، مروراً بتاريخ إنشائه وتطوره حتى أصبح واحداً من أهم فروع شركة صيدال، التي تتخصص في صناعة المضادات الحيوية والأدوية.

أولا: تعريف مقر الإنتاج بالمدية:

يعتبر مقر الإنتاج بالمدية مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأسمال اجتماعي يقدر بـ: **2.5** مليار دينار جزائري[1]، تم إنشاؤه سنة **1984**م، متحصل على شهادة الجودة (ايزو **9002**) سنة **1994**م "انظر الملحق رقم **03**»، وشهادة الجودة (ايزو **9001**) سنة **2000**م "انظر الملحق رقم **01**" ، من طرف الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة.

ويتم تعريفه وفق المعطيات التالية:

- **المؤسسة:** مؤسسة ذات أسهم برأسمال قدره: **2.500.000.000** دج
- **العنوان:** ص.ب رقم **33** , طريق الخميس المدية، الجزائر.
- **رقم السجل التجاري: 26 /080080342357.**
- **رقم الحساب البنكي:** المدية رقم: **84/ 001104017077601 004.**
- **رقم الهاتف: 213025905530 +.**

[1] خلية الاعلام والاتصال بمؤسسة صيدال لولاية المدية

- **رقم الفاكس:** **213025905531** + .
- **الموقع الإلكتروني:** www.saidalgroup.dz .

يقع المقر **100** كلم جنوب العاصمة الجزائرية، يتربع على مساحة تقدر بـ: **33** هكتار، يتوفر على:

- عمارتين لإنتاج منتجات تامة الصنع تخصص صيدلاني الأولى مكرسة لعائلة المنتجات البينيسيلينية والأخرى لغير البينيسيلينية[1].
- عمارة لإنتاج المواد الأولية بالتجزئة عن طريق التركيب الكيميائي انطلاقا من المنتجات المخمرة.
- عمارة لتصنيع الأدوية المخمرة باستعمال طريقة التجزئة.

بالإضافة إلى مطبعة عامة ضرورية لمختلف وظائف التعبئة والتغليف والخدمات، بدأ المركب بالإنتاج سنة **1988**م، واختص في إنتاج الأشكال الجنيسة التالية: حقن، كبسولات، مشروبات، أقراص، ومساحيق.

وهو مركب يعتمد على طاقة بشرية بـ: **689** عامل وعاملة منهم:

158 اطارات.

168 أعوان تحكم.

190 أعوان تنفيذ.

ثانيا: تاريخ نشأة مقر الإنتاج بالمدية:

يعتبر مقر المضادات الحيوية بالمدية من أكبر وأضخم وحدات مجمع صيدال، وأكبر المؤسسات الجزائرية، وقد مر بعدة مراحل حتى وصل إلى ماهو عليه الآن.

يمثل مقر مضادات الحيوية مشروعا ضخما أسند انجازه إلى المؤسسة الإيطالية (PITC) لما تملكه من خبرة وتكنولوجيا في الاختصاص، وقد تم إنشاؤه عبر عدة خطوات اتخذتها الدولة الجزائرية:

[1] خلية الاعلام والاتصال بمؤسسة صيدال لولاية المدية

- في تاريخ **05** ماي **1977**م تم التوقيع على عقد الإنجاز بين الجزائر والمؤسسة الإيطالية.
- في تاريخ **30** جوان **1977**م تسلمت المؤسسة الإيطالية المشروع.
- في تاريخ **12** ديسمبر **1979**م باشرت المؤسسة الأشغال.

قدرت مدة انجاز المشروع بـ : (**50**) خمسين شهرا، وقد شاركت المؤسسة الإيطالية مؤسسات أخرى في هذا الإنجاز نذكر منها:

- الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (ZAGANOS)
- المؤسسة الوطنية للصناعات الكيميائية (CINS)
- مؤسسة تطوير الصناعات الكيميائية (CIDS)

بعد تسليم المشروع في **12** أفريل **1984**م تم وضعه تحت تصرف المؤسسة الوطنية للصناعات الكيميائية من أجل استغلاله في إنتاج مختلف المواد الكيميائية[1].

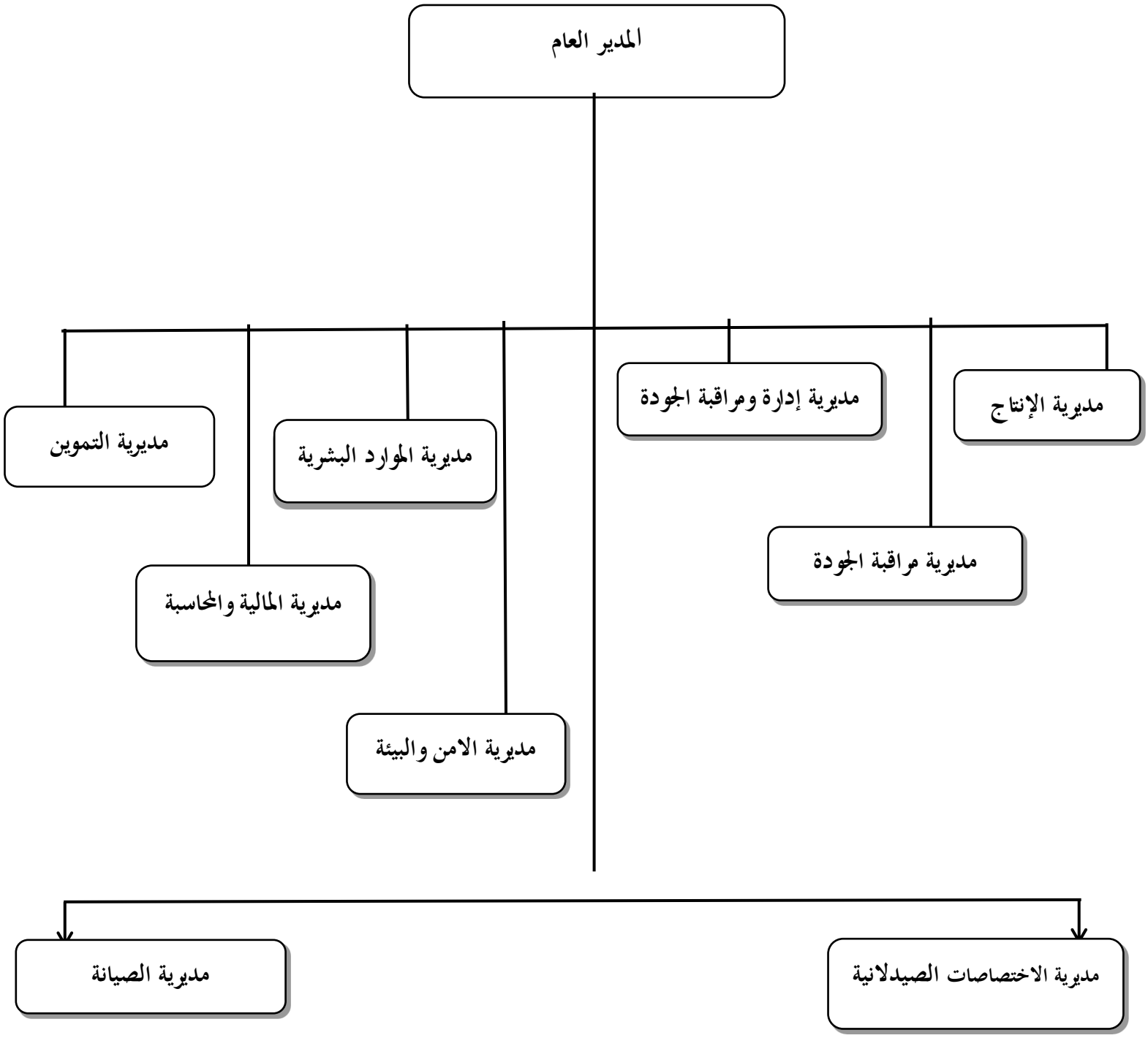
وفي سنة **1987**م بدأ تشغيله من طرف مؤسسة صيدال، حيث خصص لإنتاج المضادات الحيوية تحت الرخصة الإيطالية، وفي يوم **04** أكتوبر **1988**م تم تدشينه من طرف رئيس الجمهورية الراحل "الشاذلي بن جديد".

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج لولاية المدية

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج بالمدية، من خلال عرض مختلف المديريات والخلايا المكونة له، مع شرح مهام كل مديرية ودورها في ضمان السير الحسن للنشاط الإداري والإنتاجي داخل مقر صيدال، الامر الذي يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة ورفع كفاءتها الإنتاجية والتنظيمية،ويوضح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

[1] خلية الاعلام والاتصال بمؤسسة صيدال لولاية المدية

(3-1): الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج بالمدية



المصدر : خلية الاعلام والإتصال لمؤسسة صيدال بولاية المدية

يمكن توضيح مهام كل من المدير العام والمديريات المساعدة له كالتالي[1]:

أولا: الإدارة العامة للموقع:

- **المدير العام:** مهمته إدارة وصنع سياسات منبثقة من الإستراتيجيات العامة للمجمع على المدى القصير، المتوسط والبعيد من أجل نمو اقتصادي وتوسيع الموقع.
- **خلية الإعلام والإتصال:** من مهامها وضع خطط اتصالية داخلية للمقر تتناسب مع السياسات الاتصالية العامة للمجمع.
- **خلية التنظيم والإعلام الآلي:** تتابع تكيف الهياكل المنتظمة ونظم المعلومات مع السياسات التنظيمية للمقر والمجمع ككل.
- **المساعد القانوني:** مهمته التكفل بالدفاع عن مصالح المقر، ومتابعة القضايا القانونية والقضائية الخاصة بالمقر.
- **مساعد العلاقات الخارجية:** مكلف بتحضير الملفات المرتبطة بالمهام الخارجية وتقديم معلومات عن المؤسسة المنافسة والمتعاقدة معها، وكذا العلاقات مع الزبائن والموردين والشركاء.
- **خلية المشاريع:** مهمتها متابعة انجاز المشاريع الجديدة داخل المقر خاصة مشاريع الشراكة.
- **مديرية الوسائل العامة:** يقع على عاتق هذه المديرية القيام بتزويد الوحدة ككل بالأدوات المكتبية المتعددة مثل المكاتب الأقلام الأوراق، أجهزة الإعلام الآلي، مواد التنظيف كما تعد مسؤولة عن حظيرة النقل.
- **المساعد المكلف بالبيئة:** مكلف بتطبيق ومتابعة سياسات البيئة المتبعة من طرف إدارة المقر على كافة المستويات.
- **خلية التدقيق والمراجعة والتحليل الشامل:** مهمتها الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات ووضع لوحات خاصة بتسيير الموقع.

[1] خلية الاعلام والاتصال بمؤسسة صيدال لولاية المدية

ثانيا: المديريات الأساسية: وتتمثل في :

- **مديرية التقنيات الصيدلانية:** مهمتها ضمان تطبيق مجموعة القواعد التقنية والإدارية بهدف حماية الصحة العامة.
- **مديرية الاختصاصات الصيدلانية:** هدفها إنتاج مختلف أنواع الأدوية بالجودة والكمية المحددة.
- **مديرية مراقبة النوعية:** مهمتها ضمان الرقابة على إنتاج المواد الأولية (شروط التخزين ومحيط العمل) ومراقبة نوعية إنتاج المنتجات التامة الصنع[1].
- **مديرية الصيانة المركزية:** مهمتها الحفاظ على آلات المصنع، قصد المساعدة في استمرار عملية الإنتاج في ظروف جيدة وهذا بصيانة وتصليح المعدات والآلات.
- **مديرية المالية والمحاسبة:** تقوم بـ :

التسيير المالي للمؤسسة.

إدارة التدفقات النقدية.

انجاز العمليات المالية للخزينة.

التعامل مع الموردين في المجال المالي كالقروض .... إلخ.

المحاسبة العامة للمخزونات.

- **مديرية الموارد البشرية:** تقوم بـ:

تكوين العمال.

مراجعة تنظيم الهياكل بالمقر.

تسيير فعلي للعمال (الأجور، العطل، العطل المرضية، ..... إلخ).

ضبط وتحسين كيفيات التسيير.

اختيار وتعيين العمال وترقيتهم.

[1] خلية الاعلام والاتصال بمؤسسة صيدال لولاية المدية

- **مديرية التموين والتجارة:** تقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار، مواد التعليب، مستهلكات المخابر وغيرها من الوسائل اللازمة للإنتاج، كما يقع على عاتقها القيام بعملية التفاوض مع الموردين وتثبيت عقود الشراء.

- **المديرية التقنية الصيدلانية:** تقوم هذه المديرية على مراقبة وتدقيق وفحص المواد الصيدلانية التي تصنع داخل المقر وهي بهذا تساهم في ضمان النوعية.

- **مديرية المخابر:** مهمتها القيام بالتحاليل المخبرية للأدوية بهدف مراقبة النوعية وضمان جودة المنتجات.

- **مديرية الطباعة:** تقوم بإنجاز كل وسائل الطباعة المستعملة في الإنتاج مثل الغلافات والبيانات التي تشرح كيفية استعمال الدواء (ECITON)[1]، كما تختص في طباعة المنشورات الخاصة بالزبائن وزوار المقر من طلبة ومتربصين، كما تعمل بصفة مستمرة على تطوير النوعية وتلبية حاجيات المقر .

- **مديرية إنتاج المواد الأولية** : تقوم بـ :

إنتاج المواد الأولية ما يسمى (العنصر الفعال Principe Actif) مثل :

(البنسيلين Pénicilline)

(الأوكسيتيتراسيكلين oxytétracycline) .

(الستيربتوميسين streptomycessrimosus).

(السيفالوسبورين Séphalosporine) .

(البلوروميتيلين Plouromitilline).

كما تقوم بمراقبة والتحكم في تسيير الإنتاج، مع العلم أن هذه المواد الأولية المنتجة تستهلك على مستوى المقر وتصدر كمية منها لدول أخرى مثل: ايطاليا، الهند، الصين والأردن، وغيرها.

[1] خلية الاعلام والاتصال بمؤسسة صيدال لولاية المدية

المطلب الثالث: أهداف مقر الإنتاج بالمدية:

في هذا المطلب، سنتحدث عن الأهداف التي يريد مقر الإنتاج بالمدية تحقيقها. هذه الأهداف تشمل تحسين الأداء الاقتصادي وزيادة القدرة على المنافسة. كما يسعى المقر إلى تحسين ظروف العمل للموظفين وتوفير وظائف جديدة. بالإضافة إلى ذلك، يهدف إلى تلبية احتياجات السوق المحلية من الأدوية التي ينتجها مجمع صيدال.

تعددت أهداف الفرع إلى أهداف اقتصادية وأخرى اجتماعية:

- **الأهداف الاقتصادية**: تتمثل في زيادة المردودية لأجل المنافسة.

-البحث والتطوير في جميع المجالات وخاصة المجال الصيدلاني.

-تحقيق أقصى ربح وتعظيمه.

-تحقيق نتائج صافية ورأسمال صافي (الاستقلالية المالية).

ومن أجل أن يتمكن المقر من الاندماج الكلي والتام في سياسة اقتصاد السوق والتحكم في مسار المنافسة :

-تحسين نظام التموين وذلك باللجوء إلى استعمال تدقيق الحسابات والتصديق عليها للمولين المحليين والأجانب

-تحسين جهاز الإنتاج والاستغلال الأمثل لقدراته الإنتاجية بالخصوص فيما يتعلق بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع .

-تطوير سياسة ترقية المنتجات.

-تحسين العلاقة مع الزبائن.

-إدخال شبكة معلوماتية في تسيير الهياكل.

- **الأهداف الاجتماعية**: تتمثل في:

-توفير مناصب شغل

-تحسين الرواتب حسب الوظائف

-منح تحفيزات للعاملين

-المساهمات المالية

-الترقية.

المبحث الثاني: تطور مبيعات بعض منتجات فرع المضادات الحيوية بالمدية خلال الفترة (2021-2024):

سنتطرق في هذا المبحث بعرض تطور مبيعات بعض منتجات فرع المضادات الحيوية خلال الفترة (**2021-2024**) حيث تم التركيز على هذه السنوات، لكونها تتضمن أحدث المعطيات وبالتالي فعالية تقييم أداء المؤسسة.

المطلب الأول: قائمة المنتجات المعتمدة في الدراسة والمنتجة بفرع المضادات الحيوية التابع لمجمع صيدال بالمدية:

ينتج فرع المضادات الحيوية بالمدية حوالي **65** منتوجا، واعتمدنا في دراستنا على تحديد عينة عشوائية تتضمن **10** منتجات من مجموع منتجات الفرع وهي كما يلي:

الجدول رقم (3-1): قائمة المنتجات المعتمدة في الدراسة

البيان	قائمة المنتجات المعتمدة في الدراسة
01	*Paralgan **1000**g*
02	*Paralgan **500**g*
03	*Betasone*
04	*clomycine*
05	*sulpuren*
06	*Diabenil*
07	*primazol*
08	*clofenal*
09	*cloparamide*
10	*fongenal*

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2021**.

المطلب الثاني: تطور مبيعات المنتجات المعتمدة في الدراسة:

سنقوم في هذا المطلب بعرض تطور مبيعات المنتجات المعتمدة في الدراسة الميدانية خلال الفترة (**2021-2024**) والتي عددها تسع منتجات، حيث سنعرض تطور كل منتج على حدة.

أ. تطور مبيعات المنتج (*Paralgan 500g*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024):

الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (3-2): تطور مبيعات المنتج (*Paralgan 500g*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)

البيان	2021	2022	2023	2024
جانفي	257083	259472	275185	269718
فيفري	261725	263833	244271	256160
مارس	268150	266542	258238	260782
أفريل	259625	261692	250617	258221
ماي	249875	245625	235827	236476
جوان	231813	216858	229013	207981
جويلية	234575	240766	247891	250519
أوت	242888	245268	245918	255000
سبتمبر	253125	238750	235116	222558
أكتوبر	296838	268542	240650	226300
نوفمبر	244688	239329	254609	241610
ديسمبر	269063	264667	252896	254385
المجموع	448,0693,	344,0113,	231,970,2	939710,2

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنوات (**2021-2022-2023-2024**).

نلاحظ من خلال الجدول ان مبيعات المنتج (**500** pralgan) شهدت تراجع ملحوظ خلال الفترة المدروسة فبعد ان كان مجموع هذه المبيعات سنة **2021** يقدر ب: **30,069,448** فإنه قد تراجع في السنة التي تليها الى **30,011,344** ليواصل الانخفاض خلال السنتين المواليتين الى ان بلغ **2,939,710** سنة **2024**

وهو ادنى حجم مبيعات مقارنة بالمبيعات الأخرى ، وقد يرجع هذا الى انخفاض الطلب على هذا المنتج خلال الثلاث سنوات الأخيرة مما جعل المؤسسة محل الدراسة تستجيب الى هذا التغيير في حجم المبيعات وتخفض من حجم انتاجها بما يتماشى مع حجم الطلب على المنتج في السوق .

ب. تطور مبيعات المنتج (*clomycine*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024):

الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3-3): تطور مبيعات المنتج (*clomycine*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)

البيان	2021	2022	2023	2024
جانفي	106931	128339	112337	151098
فيفري	101621	122728	94372	140527
ما رس	104956	126252	103062	146776
أفريل	102462	123451	98057	156800
ماي	96290	114519	91760	133044
جوان	89174	103976	94132	125360
جويلية	97731	118299	100157	137758
أوت	98237	117748	103187	147964
سبتمبر	94773	111500	94878	132343
أكتوبر	101838	118585	95312	140513
نوفمبر	98788	117295	104707	139593
ديسمبر	103513	123185	98230	142944
المجموع	1196314	1425877	1190191	1694723

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنوات (2021-2022-2023-2024).

نلاحظ من خلال الجدول ان مبيعات (clomycine) شهدت تطورا ملحوظا خلال الفترة المدروسة فبعد ان كان مجموع هذه المبيعات خلال سنة **2021** يقدر ب: **1,196314** ارتفع في السنة الموالية ربما بسبب زيادة الطلب على هذا المنتج، ثم انخفض في سنة **2023** ليصل الى أدنى مستوى من المبيعات خلال الفترة الدراسة، ليعاود الارتفاع خلال سنة **2024** ليصل الى ذروة مبيعاته حيث قدرة ب: **1694723** وقد يرجع هذا التزايد الى ارتفاع حجم الطلب على المنتج الأمر الذي جعل مبيعات المؤسسة ترتفع عن سابقتها.

ج. تطور مبيعات المنتج (*sulpuren*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024): الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3–4): تطور مبيعات المنتج (*sulpuren*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024)

البيان	2021	2022	2023	2024
جانفي	405854	430318	375425	450183
فيفري	375021	403253	438288	450174
مارس	391402	418660	389278	439283
أفريل	380713	407970	358520	411006
ماي	357459	383226	293112	359788
جوان	337787	358502	308476	373650
جويلية	368899	392209	344110	406373
أوت	397750	408714	350528	416843
سبتمبر	354264	378487	296711	368288
أكتوبر	373541	402898	349204	399924
نوفمبر	375137	397648	345026	416736
ديسمبر	383908	411776	359796	412109
المجموع	935,501,4	661,793,4	474,208,4	857,904,4

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنوات (**2021-2022-2023-2024**).

نلاحظ من خلال الجدول يتضح من خلال الجدول أن مبيعات منتج **sulpuren**عرفت تذبذبًا خلال الفترة المدروسة، حيث قُدرت سنة **2021** بـ **4,501,935**، ثم سجلت ارتفاعًا في سنة **2022**، وهو ما قد يرجع إلى تزايد الطلب على المنتج، غير أن المبيعات انخفضت خلال سنة **2023** لتبلغ أدنى مستوى لها خلال فترة الدراسة، قبل أن ترتفع مجددًا سنة **2024** محققة أعلى قيمة مبيعات والمقدرة بـ **4,904,857** ويرجع ذلك على الأرجح إلى زيادة الإقبال على المنتج وارتفاع حجم الطلب عليه، مما ساهم في تحسن مبيعات المؤسسة مقارنة بالسنوات السابقة.

ح. تطور مبيعات المنتج (*Diabenil*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024): الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3–5):مبيعات المنتج (*Diabenil*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2021)

البيان	2021	2022	2023	2024
جانفي	81648	65128	75644	69981
فيفري	78816	61528	71716	73744
مارس	79494	63110	73447	70248
أفريل	79592	62294	72035	66736
ماي	68544	56014	66207	57957
جوان	67754	54125	62942	57867
جويلية	74113	59157	68827	63908
أوت	77759	62940	72477	66199
سبتمبر	69134	55995	65781	58093
أكتوبر	74216	59570	70003	64927
نوفمبر	75507	60214	69919	64500
ديسمبر	75981	61105	71675	66687
المجموع	902558	721180	840133	780844

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنوات (**2021-2022-2023-2024**).

نلاحظ من خلال الجدول ان مبيعات diabenilشهدت تطورا ملحوظا خلال فترة الدراسة فبعد ان كان مجموع هذه المبيعات سنة **2021** يقدر ب: **902558** فإنه قد تراجع في السنة التي تليها ثم عاود الارتفاع في سنة **2023** بكميات معتبرة ربما بسبب زيادة الطلب على هذا المنتج، ثم تراجع في السنة الأخيرة وقد يرجع هذا الى قلة الطلب على المنتج، ما جعل مبيعات المؤسسة تنخفض عن سابقتها.

خ. تطور مبيعات المنتج (*primazol*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024): الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3–6):مبيعات المنتج (*primazol*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024)

البيان	2021	2022	2023	2024
جانفي	8129	4861	7010	8668
فيفري	7774	4556	7083	8642
مارس	7911	4720	6945	8530
أفريل	7659	4767	6649	8131
ماي	6972	4263	5929	7273
جوان	6714	4041	5809	7194
جويلية	7402	4426	6392	7883
أوت	7703	4692	6713	8152
سبتمبر	6948	4237	5920	7302
أكتوبر	7411	4506	6487	7951
نوفمبر	7496	4492	6467	8008
ديسمبر	7638	4603	6664	8161
المجموع	89757	54146	78068	95895

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنوات (**2021-2022-2023-2024**).

نلاحظ من خلال الجدول نلاحظ من خلال الجدول ان مبيعات primazol شهدت تطورا ملحوظا خلال الفترة المدروسة، فبعد ان كان مجموع هذه المبيعات سنة **2021** يقدر ب: **89757** فإنه قد تراجع في السنة التي تليها ثم عاود الارتفاع في سنة **2023** بكميات معتبرة ربما بسبب زيادة الطلب على هذا المنتج، ثم استمر في الارتفاع في السنة الخيرة من الدراسة الامر الذي قد يعود الى كثرة الطلب على المنتج ما جعل مبيعات المؤسسة ترتفع عن سابقتها

د. تطور مبيعات المنتج (*clofenal*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024): الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3-7):مبيعات المنتج (*clofenal*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)

البيان	2021	2022	2023	2024
جانفي	35110	32462	27028	59390
فيفري	34174	31321	25706	58243
مارس	34420	31708	26324	58337
أفريل	33859	30945	26136	56879
ماي	30151	27861	23450	50880
جوان	29151	26882	22425	49246
جويلية	31975	29562	24611	54115
أوت	33472	30854	25888	56876
سبتمبر	30090	27783	23346	50726
أكتوبر	32475	29811	24937	54874
نوفمبر	32431	29960	24961	54820
ديسمبر	33243	30620	25545	56293
المجموع	390551	359769	300357	660679

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنوات (**2021-2022-2023-2024**).

نلاحظ من خلال الجدول ان مبيعات المنتج clofenalشهدت تطورا ملحوظا خلال الفترة المدروسة فبعد ان كان مجموع هذه المبيعات سنة **2021** يقدر ب: **390551** انخفض خلال السنتين المواليتين الامر الذي قد يرجع الى انخفاض الطلب على المنتج، ثم ارتفع الطلب خلال السنة الأخيرة إذ وصل اجمالي المبيعات الى **660679** والتي تعتبر ذروة المبيعات لهذا المنتج خلال فترة الدراسة وقد يعود سبب هذا الارتفاع الى زيادة الطلب على المنتج في هذه السنة ما جعل مبيعات المؤسسة ترتفع عن سابقتها.

ذ. تطور مبيعات المنتج (*cloparamide*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024):

الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (3–8): تطور مبيعات المنتج (*cloparamide*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024)

البيان	2021	2022	2023	2024
جانفي	118981	113503	129782	140727
فيفري	117651	111357	126472	136975
مارس	116982	111433	127091	137717
أفريل	112779	108521	123902	133518
ماي	100879	96853	111067	120050
جوان	89706	94200	107592	116635
جويلية	108310	103346	118179	128096
أوت	112919	107963	123401	133512
سبتمبر	100926	96776	110866	119939
أكتوبر	109536	104738	119471	129195
نوفمبر	109873	104827	119821	129925
ديسمبر	112403	107347	122581	132675
المجموع	949,3191,	864,2601,	027,4401,	964,5581,

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنوات**2021 -2022-2023-2024**).

نلاحظ من خلال الجدول ان مبيعات المنتج colopharamideشهدت تطورا ملحوظا خلال فترة الدراسة فبعد ان كان مجموع هذه المبيعات سنة **2021** يقدر ب: **1,319,949** فإنه قد تراجع في السنة التي تليها ثم عاود الارتفاع في سنة **2023** ربما بسبب زيادة الطلب على هذا المنتج ثم استمر في الارتفاع في السنة الأخيرة ما جعل مبيعات لمؤسسة تكون أكبر من سابقتها.

ر. تطور مبيعات المنتج (*fongenal*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024): الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول(3-9):مبيعات المنتج (*fongenal*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021-2024)

البيان	2021	2022	2023	2024
جانفي	43206	64930	54084	70304
فيفري	42811	63696	52775	68503
مارس	42546	63689	52995	68868
أفريل	41199	61628	51552	67065
ماي	36760	55204	46190	60104
جوان	35841	53850	44849	58291
جويلية	39358	59100	49240	64013
أوت	41188	61513	51393	66300
سبتمبر	36721	55210	46136	60015
أكتوبر	39906	59701	49782	64715
نوفمبر	39889	59959	49938	64911
ديسمبر	40932	61264	51074	66397
المجموع	480357	719744	600008	779486

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنوات (**2021-2022-2023-2024**).

نلاحظ من خلال الجدول ان مبيعات المنتج fongenal شهدت تطورا ملحوظا خلال فترة الدراسة فبعد ان كان مجموع المبيعات سنة **2021** يقدر ب: **480357** فإنه قد استمر في الارتفاع خلال السنة الموالية وبعدها خلال سنة **2023** نلاحظ ان اجمالي المبيعات قد انخفض الامر الذي قد يعود الى نقص الطلب على المنتج، ليعاود الارتفاع خلال السنة الأخيرة.

ز. تطور مبيعات المنتج (*Paralgan 1000g*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024): الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–10): تطور مبيعات المنتج (*Paralgan 1000g*) بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة (2021–2024)

البيان	2021	2022	2023	2024
جانفي	122839	134290	158550	193956
فيفري	126276	135395	160830	130808
مارس	133464	134290	157995	162009
أفريل	123960	135720	159495	144016
ماي	113400	137020	142275	132387
جوان	106500	125710	112170	165336
جويلية	114672	119730	151889	166576
أوت	110532	132860	150017	148624
سبتمبر	121500	131625	126000	155022
أكتوبر	146664	149825	127170	142000
نوفمبر	116400	128375	137167	184538
ديسمبر	122400	147225	153525	140600
المجموع	607,4581,	065,6121,	083,7371,	872,8651,

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنوات (**2021–2022–2023–2024**).

نلاحظ من خلال الجدول ان مبيعات pralgon شهدت تطورا ملحوظا خلال الفترة المدروسة فبعد ان مجموع هذه المبيعات سنة **2021** يقدر ب: **1,458,607** فإنه قد استمر في الارتفاع سنة تلوى الأخرى، وقد يرجع هذا الى كثرة الطلب على هذا المنتج، ما جعل مبيعات المؤسسة ترتفع في كل سنة من سنوات الدراسة.

المبحث الثالث: دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية للسنوات (2021، 2022، 2023، 2024):

سنقوم في هذا المبحث بتقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية بالمدية للسنوات: **2021، 2022، 2023، 2024**، من خلال استخدام الموازنات التقديرية، حيث قمنا بالاعتماد على معادلة الانحدار في التنبؤ بالمبيعات لنفس هذه السنوات، وعلى ضوء هذا نقارن بين الأداء المالي الفعلي والأداء المالي الموازني معتمدين في ذلك على رقم الأعمال كمؤشر لتقييم الأداء المالي، وبما أننا لدينا متغيرين مستقلين هما سعر بيع الوحدة والفترة الزمنية ولدينا متغير تابع هو حجم المبيعات، وبالتالي نحن أما معادلة انحدار خطي متعدد، لكن متغير السعر في هذه الدراسة ليس له أثرا على المتغير التابع باعتباره بقي ثابتا طيلة الفترة المدروسة لأن سعر بيع الوحدة في المؤسسة محل الدراسة هو سعر مقنن، وبالتالي فقد تشكلت معادلة خط الانحدار لهذه الدراسة في المعادلات التالية:

Paralgan 1000g : y=3105265.000-43032.700(x)

Paralgan 500g : y=1061891.000+125954.100(x)

Clomycine : y=872724.500-24618.000(x)

Sulpuren : y=68891.500+4231.800(x)

Diabenil : y=240096.000+75097.200(x)

Primazol : y=1170899.000+89620.800(x)

Clofenal : y=450486.000+77765.100(x)

Cloparamide : y=1170899.000+89620.800(x)

Fongenal : y=450486.000+77765.100(x)

المطلب الأول: دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية لسنة 2021:

اعتمدنا في تقييم الأداء المالي لسنة **2021**على مقارنة رقم الأعمال الفعلي برقم الأعمال الموزاني ومنه اكتشاف الانحراف، وفيما يلي شرح لأهم الخطوات المتبعة في ذلك:

أولا: الانحراف على المبيعات لسنة 2021: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–11): الانحراف على المبيعات لسنة 2021 الوحدة دج

البيان	المبيعات الحقيقة لسنة 2021	المبيعات الموازنية لسنة 2021	الانحراف على المبيعات
Paralgan 500g	**3069448**	**3062232.30000**	**7215.70000**
Clomycine	**1196314**	**1187845.10000**	**8468.90000**
Sulpuren	**4501935**	**4508694.90000**	**-6759.90000**
Diabenil	**902558**	**848106.50000**	**54451.50000**
Primazol	**89757**	**73123.30000**	**16633.70000**
Clofenal	**390551**	**315193.20000**	**75357.80000**
Cloparamide	**1319949**	**1260519.80000**	**59429.20000**
Fongenal	**480357**	**528251.10000**	**-47894.10000**
Paralgan 1000g	**607,4581,**	**1466384.80000**	**-7777.80000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول بأن هناك انحرافات سالبة وأخرى موجبة وهذا بالنسبة لكل منتج على حدة، ولكن عدد الانحرافات الموجبة كان أكثر من عدد الانحرافات السالبة، وهذا لا يدل على أن المؤسسة محل الدراسة تتمتع بمبدأ الفعالية، وإذا استطاعت المؤسسة أن تحسن وترفع من مبيعات المنتجات التي حققت انحرافات سلبية فإن هذا بدوره سينعكس إيجابا على إجمالي المبيعات ما يضمن تحقيق انحراف موجب.

ثانيا: رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2021: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–12): رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2021 الوحدة دج

البيان	المبيعات الحقيقة لسنة 2015	سعر بيع الوحدة الحقيقي	رقم الأعمال الحقيقي
Paralgan 500g	**3069448**	**70.95**	**217777335.6**
Clomycine	**1196314**	**109.65**	**131175830.1**
Sulpuren	**4501935**	**104.85**	**472027884.8**
Diabenil	**902558**	**109.65**	**98965484.7**
Primazol	**89757**	**117.05**	**10506056.85**
Clofenal	**390551**	**88.74**	**34657495.74**
Cloparamide	**1319949**	**78.7**	**103879986.3**
Fongenal	**480357**	**131.95**	**63383106.15**
Paralgan 1000g	**607,4581,**	**75.32**	**109862279.2**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2021**

نلاحظ من خلال الجدول أن الكمية المباعة الحقيقية تختلف من منتج لآخر وهذا راجع إلى الكمية المطلوبة من كل منتج، كما أن السعر يختلف من منتج لآخر، وبالتالي فإن رقم الأعمال يختلف من منتج لآخر، وهذا راجع إلى اختلاف الكميات المباعة بين المنتجات وإلى اختلاف الأسعار.

ثالثا: رقم الاعمال الموازني لسنة 2021: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-13): رقم الاعمال الموازني لسنة 2021 الوحدة دج

البيان	المبيعات الموازنية لسنة 2021	سعر بيع الوحدة الموازني	رقم الأعمال الموازني
Paralgan 500g	**3062232.30000**	**70.95**	**230647336.8**
Clomycine	**1187845.10000**	**109.65**	**84277609.85**
Sulpuren	**4508694.90000**	**104.85**	**542666518.2**
Diabenil	**848106.50000**	**109.65**	**92994877.73**
Primazol	**73123.30000**	**117.05**	**7666978.005**
Clofenal	**315193.20000**	**88.74**	**34529415.06**
Cloparamide	**1260519.80000**	**78.7**	**147543842.6**
Fongenal	**528251.10000**	**131.95**	**46877002.61**
Paralgan 1000g	**1466384.80000**	**75.32**	**115404483.8**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2021**

نلاحظ من خلال الجدول أن الكمية المباعة الموازنية تختلف من منتج لآخر وهذا راجع إلى الكمية المطلوبة من كل منتج، كما أن السعر يختلف من منتج لآخر، وبالتالي فإن رقم الأعمال يختلف من منتج لآخر، وهذا راجع إلى اختلاف الكميات الموازنية بين المنتجات وإلى اختلاف الأسعار.

رابعا: الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2021: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–14): الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2021 الوحدة دج

البيان	رقم الأعمال الحقيقي لسنة 2021	رقم الأعمال الموازني لسنة 2021	الانحراف على رقم الأعمال
Paralgan 500g	217777335.6	230647336.8	-5618285.7897124
Clomycine	131175830.1	84277609.85	+132700866.1733205
Sulpuren	472027884.8	542666518.2	-133923239.3909304
Diabenil	98965484.7	92994877.73	-56007167.755512
Primazol	10506056.85	7666978.005	-11141952.2711685
Clofenal	34657495.74	34529415.06	7704213.8751375
Cloparamide	103879986.3	147543842.6	46089684.049726
Fongenal	63383106.15	46877002.61	-40000859.9944668
Paralgan 1000g	109862279.2	115404483.8	3501594.271755
المجموع	**1242235459**	**1302608065**	**-350416632.1904866**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2021**

نلاحظ من خلال الجدول أن رقم الأعمال الموازني كان أكبر من رقم الأعمال الفعلي، ما نتج عنه انحراف غير ملائم، وبالتالي فإن الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة لسنة **2021** كان أداء سلبيا وهو نتيجة عدم امتلاك المؤسسة للفعالية ما جعلها لا تستطيع تحقيق أهدافها كاملة، الأمر الذي له كان له أثر مباشر على الأداء المالي وجعله في مستوى أقل عن المستوى المطلوب.

المطلب الثاني: دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية لسنة 2022:

اعتمدنا في تقييم الأداء المالي لسنة **2022**على مقارنة رقم الأعمال الفعلي برقم الأعمال الموزاني ومنه اكتشاف الانحراف، وفيما يلي شرح لأهم الخطوات المتبعة في ذلك:

أولا: الانحراف على المبيعات لسنة 2022: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-15): الانحراف على المبيعات لسنة 2022 الوحدة دج

البيان	المبيعات الحقيقة لسنة 2022	المبيعات الموازنية لسنة 2022	الانحراف على المبيعات
*Paralgan **500g***	**3011344**	**3019199.60000**	**-7855.60000**
Clomycine	**1425877**	**1313799.20000**	**112077.80000**
Sulpuren	**4793661**	**4571052.80000**	**222608.20000**
Diabenil	**721180**	**823488.50000**	**-102308.50000**
Primazol	**54164**	**77355.10000**	**-23191.10000**
Clofenal	**359769**	**390290.40000**	**-30521.40000**
Cloparamide	**1260864**	**1350140.60000**	**-89276.60000**
Fongenal	**719744**	**606016.20000**	**113727.80000**
Paralgan 1000g	**6120651**	**1601066.10000**	**10998.90000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول بأن هناك انحرافات سالبة وأخرى موجبة وهذا بالنسبة لكل منتج على حدة، حيث حققت أربعة منتجات فقط انحرافات إيجابية في حين حققت ستة منتجات انحرافات سلبية، مما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة لا تتمتع بمبدأ الفعالية لأنها حققت نتائج أقل من أهدافها، وقد يرجع السبب وراء هذا إلى انخفاض جودة منتجات المؤسسة مقارنة مع المنتجات الأجنبية، الأمر الذي من شأنه يجعل المستهلك لا يطلب منتجات المؤسسة وبالتالي انخفاض مبيعاتها.

ثانيا: رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2022: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-16): رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2202 الوحدة دج

البيان	المبيعات الحقيقة لسنة 2022	سعر بيع الوحدة الحقيقي	رقم الأعمال الحقيقي
Paralgan 500g	**3011344**	**70.95**	**213654856.8**
Clomycine	**1425877**	**109.65**	**156347413.1**
Sulpuren	**4793661**	**104.85**	**502615355.9**
Diabenil	**721180**	**109.65**	**79077387**
Primazol	**54164**	**117.05**	**6339896.2**
Clofenal	**359769**	**88.74**	**31925901.06**
Cloparamide	**1260864**	**78.7**	**99229996.8**
Fongenal	**719744**	**131.95**	**94970220.8**
Paralgan 1000g	**6120651**	**75.32**	**121420735.8**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2022**

نلاحظ من خلال الجدول أن الكمية المباعة الحقيقية تختلف من منتج لآخر وهذا راجع إلى الكمية المطلوبة من كل منتج، كما أن السعر يختلف من منتج لآخر، وبالتالي فإن رقم الأعمال يختلف من منتج لآخر، وهذا راجع إلى اختلاف الكميات المباعة بين المنتجات وإلى اختلاف الأسعار.

ثالثا: رقم الاعمال الموازني لسنة 2022: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-17): رقم الاعمال الموازني لسنة 2022 الوحدة دج

البيان	المبيعات الموازنية لسنة 2022	سعر بيع الوحدة الموازني	رقم الأعمال الموازني
Paralgan 500g	**3019199.60000**	**70.95**	**214212211.6**
Clomycine	**1313799.20000**	**109.65**	**144058082.3**
Sulpuren	**4571052.80000**	**104.85**	**479274886.1**
Diabenil	**823488.50000**	**109.65**	**90295514.03**
Primazol	**77355.10000**	**117.05**	**9054414.455**
Clofenal	**390290.40000**	**88.74**	**34634370.1**
Cloparamide	**1350140.60000**	**78.7**	**106256065.2**
Fongenal	**606016.20000**	**131.95**	**79963837.59**
Paralgan 1000g	**1601066.10000**	**75.32**	**120592298.7**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2022**

نلاحظ من خلال الجدول أن الكمية المباعة الموازنية تختلف من منتج لآخر وهذا راجع إلى الكمية المطلوبة من كل منتج، كما أن السعر يختلف من منتج لآخر، وبالتالي فإن رقم الأعمال يختلف من منتج لآخر، وهذا راجع إلى اختلاف الكميات الموازنية بين المنتجات وإلى اختلاف الأسعار.

رابعا: الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2022: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–18): الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2022 الوحدة دج

البيان	رقم الأعمال الحقيقي لسنة 2021	رقم الأعمال الموازني لسنة 2021	الانحراف على رقم الأعمال
Paralgan 500g	**213654856.8**	**214212211.6**	**-5618285.7897124**
Clomycine	**156347413.1**	**144058082.3**	**+132700866.1733205**
Sulpuren	**502615355.9**	**479274886.1**	**-133923239.3909304**
Diabenil	**79077387**	**90295514.03**	**-56007167.755512**
Primazol	**6339896.2**	**9054414.455**	**-11141952.2711685**
Clofenal	**31925901.06**	**34634370.1**	**7704213.8751375**
Cloparamide	**99229996.8**	**106256065.2**	**46089684.049726**
Fongenal	**94970220.8**	**79963837.59**	**-40000859.9944668**
Paralgan 1000g	**121420735.8**	**120592298.7**	**3501594.271755**
المجموع	**1305581763**	**1278341680**	**27240083.4**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2022**

نلاحظ من خلال الجدول أن رقم الأعمال الموازني كان اصغر من رقم الأعمال الفعلي، ما نتج عنه انحراف ملائم، وبالتالي فإن الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة لسنة **2022** ،كان أداء إيجابيا وهو نتيجة امتلاك المؤسسة للفعالية ما جعلها تستطيع تحقيق أهدافها كاملة، الأمر الذي له كان له أثر مباشر على الأداء المالي وجعله في مستوى اعلى عن المستوى المطلوب.

المطلب الثالث: دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية لسنة 2023:

اعتمدنا في تقييم الأداء المالي لسنة **2023** على مقارنة رقم الأعمال الفعلي برقم الأعمال الموزاني ومنه اكتشاف الانحراف، وفيما يلي شرح لأهم الخطوات المتبعة في ذلك:

أولا: الانحراف على المبيعات لسنة 2023: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–19): الانحراف على المبيعات لسنة 2023 الوحدة دج

البيان	المبيعات الحقيقة لسنة 3202	المبيعات الموازنية لسنة 2023	الانحراف على المبيعات
*Paralgan **500**g*	**2970231**	**2976166.90000**	**-5935.90000**
Clomycine	**1190191**	**1439753.30000**	**-249562.30000**
Sulpuren	**4208474**	**4633410.70000**	**-424936.70000**
Diabenil	**840133**	**798870.50000**	**41262.50000**
Primazol	**78068**	**81586.90000**	**-3518.90000**
Clofenal	**300357**	**465387.60000**	**-165030.60000**
Cloparamide	**1440027**	**1439761.40000**	**265.60000**
Fongenal	**600008**	**683781.30000**	**-83773.30000**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول بأن هناك انحرافات سالبة وأخرى موجبة وهذا بالنسبة لكل منتج على حدة، حيث حققت ثلاث منتجات فقط انحرافات إيجابية في حين حققت سبعة منتجات انحرافات سلبية، مما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة لا تتمتع بمبدأ الفعالية لأنها حققت نتائج أقل من أهدافها، وقد يرجع السبب وراء هذا إلى انخفاض جودة منتجات المؤسسة وارتفاع سعرها مقارنة مع المنتجات الأجنبية، الأمر الذي من شأنه يجعل المستهلك يقلل من الطلب على منتجات المؤسسة ما يؤدي إلى انخفاض مبيعاتها.

ثانيا: رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2023: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–20): رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2023 الوحدة دج

البيان	المبيعات الحقيقة لسنة 2022	سعر بيع الوحدة الحقيقي	رقم الأعمال الحقيقي
Paralgan 500g	**2970231**	**70.95**	**210737889.5**
Clomycine	**1190191**	**109.65**	**130504443.2**
Sulpuren	**4208474**	**104.85**	**441258498.9**
Diabenil	**840133**	**109.65**	**92120583.45**
Primazol	**78068**	**117.05**	**9137859.4**
Clofenal	**300357**	**88.74**	**26653680.18**
Cloparamide	**1440027**	**78.7**	**113330124.9**
Fongenal	**600008**	**131.95**	**79171055.6**
Paralgan 1000g	**1737083**	**75.32**	**130837091.6**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2023**

نلاحظ من خلال الجدول أن الكمية المباعة الحقيقية تختلف من منتج لآخر وهذا راجع إلى الكمية المطلوبة من كل منتج، كما أن السعر يختلف من منتج لآخر، وبالتالي فإن رقم الأعمال يختلف من منتج لآخر، وهذا راجع إلى اختلاف الكميات المباعة بين المنتجات وإلى اختلاف الأسعار.

ثالثا: رقم الاعمال الموازني لسنة 2023: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-21): رقم الاعمال الموازني لسنة 2023 الوحدة دج

البيان	المبيعات الموازنية لسنة 2023	سعر بيع الوحدة الموازني	رقم الأعمال الموازني
Paralgan 500g	**2976166.90000**	**70.95**	**211159041.6**
Clomycine	**1439753.30000**	**109.65**	**157868949.3**
Sulpuren	**4633410.70000**	**104.85**	**485813111.9**
Diabenil	**798870.50000**	**109.65**	**87596150.33**
Primazol	**81586.90000**	**117.05**	**9549746.645**
Clofenal	**465387.60000**	**88.74**	**41298495.62**
Cloparamide	**1439761.40000**	**78.7**	**113309222.2**
Fongenal	**683781.30000**	**131.95**	**90224942.54**
Paralgan 1000g	**1735747.40000**	**75.32**	**130736494.2**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2015**

نلاحظ من خلال الجدول أن الكمية المباعة الموازنية تختلف من منتج لآخر وهذا راجع إلى الكمية المطلوبة من كل منتج، كما أن السعر يختلف من منتج لآخر، وبالتالي فإن رقم الأعمال يختلف من منتج لآخر، وهذا راجع إلى اختلاف الكميات الموازنية بين المنتجات وإلى اختلاف الأسعار.

رابعا: الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2023: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–22): الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2023 الوحدة دج

البيان	رقم الأعمال الحقيقي لسنة 2023	رقم الأعمال الموازني لسنة 2023	الانحراف على رقم الأعمال
Paralgan 500g	**210737889.5**	**211159041.6**	**-421152.06**
Clomycine	**130504443.2**	**157868949.3**	**-27364506**
Sulpuren	**441258498.9**	**485813111.9**	**-44554613**
Diabenil	**92120583.45**	**87596150.33**	**4524433.13**
Primazol	**9137859.4**	**9549746.645**	**-411887.24**
Clofenal	**26653680.18**	**41298495.62**	**-14644815**
Cloparamide	**113330124.9**	**113309222.2**	**20902.72**
Fongenal	**79171055.6**	**90224942.54**	**-11053887**
Paralgan 1000g	**130837091.6**	**130736494.2**	**100597.432**
المجموع	**1233751227**	**1327556154**	**-93804927**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2023**

نلاحظ من خلال الجدول أن رقم الأعمال الموازني كان أكبر من رقم الأعمال الفعلي، ما نتج عنه انحراف غير ملائم، وبالتالي فإن الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة لسنة **2023** كان أداء سلبيا وهو نتيجة عدم امتلاك المؤسسة للفعالية ما جعلها لا تستطيع تحقيق أهدافها كاملة، الأمر الذي له كان له أثر مباشر على الأداء المالي وجعله في مستوى أقل عن المستوى المطلوب.

المطلب الرابع: دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي لفرع المضادات الحيوية لسنة 2024:

اعتمدنا في تقييم الأداء المالي لسنة **2024**على مقارنة رقم الأعمال الفعلي برقم الأعمال الموزاني ومنه اكتشاف الانحراف، وفيما يلي شرح لأهم الخطوات المتبعة في ذلك:

4. الانحراف على المبيعات لسنة 2024: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–23): الانحراف على المبيعات لسنة 2024 الوحدة دج

البيان	المبيعات الحقيقة لسنة 2024	المبيعات الموازنية لسنة 2024	الانحراف على المبيعات
*Paralgan **500g***	**2939710**	**2933134.20000**	**6575.80000**
Clomycine	**1694723**	**1565707.40000**	**129015.60000**
Sulpuren	**4904857**	**4695768.60000**	**209088.40000**
Diabenil	**780847**	**774252.50000**	**6594.50000**
Primazol	**95895**	**85818.70000**	**10076.30000**
Clofenal	**660679**	**540484.80000**	**120194.20000**
Cloparamide	**1558964**	**1529382.20000**	**29581.80000**
Fongenal	**779486**	**761546.40000**	**17939.60000**
Paralgan 1000g	**1737083**	**1735747.40000**	**1335.6**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2024**

نلاحظ من خلال الجدول بأن هناك انحرافات سالب واحد فقط والباقي كلها انحرافات موجبة، وهذا بدوره سينعكس ايجابا على رقم الأعمال الإجمالي للمؤسسة، ويمكن القول بأن المؤسسة ربما قد حسنت من جودة منتجاتها وبيعها بأسعار مقبولة الأمر الذي زاد من حجم مبيعات المؤسسة مقارنة مع السنوات السابقة.

ثانيا: رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2024: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–24): رقم الاعمال الحقيقي لسنة 2024 الوحدة دج

البيان	المبيعات الحقيقة لسنة 2024	سعر بيع الوحدة الحقيقي	رقم الأعمال الحقيقي
Paralgan 500g	**2939710**	**70.95**	**208572424.5**
Clomycine	**1694723**	**109.65**	**185826377**
Sulpuren	**4904857**	**104.85**	**514274256.5**
Diabenil	**780847**	**109.65**	**85619873.55**
Primazol	**95895**	**117.05**	**11224509.75**
Clofenal	**660679**	**88.74**	**58628654.46**
Cloparamide	**1558964**	**78.7**	**122690466.8**
Fongenal	**779486**	**131.95**	**102853177.7**
Paralgan 1000g	**1737083**	**75.32**	**130837091.6**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2024**

نلاحظ من خلال الجدول أن الكمية المباعة الحقيقية تتفاوت من منتج لآخر وهذا راجع إلى الكمية المطلوبة من كل منتج، كما أن السعر البيع يختلف من منتج لآخر، وبالتالي فإن رقم الأعمال يختلف من منتج لآخر، وهذا راجع إلى اختلاف الكميات المباعة بين المنتجات وإلى اختلاف الأسعار.

ثالثا: رقم الاعمال الموازني لسنة 2024: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–25): رقم الاعمال الموازني لسنة 2024 الوحدة دج

البيان	المبيعات الموازنية لسنة 2024	سعر بيع الوحدة الموازني	رقم الأعمال الموازني
Paralgan 500g	**2933134.20000**	**70.95**	**208105871.5**
Clomycine	**1565707.40000**	**109.65**	**171679816.4**
Sulpuren	**4695768.60000**	**104.85**	**492351337.7**
Diabenil	**774252.50000**	**109.65**	**84896786.63**
Primazol	**85818.70000**	**117.05**	**10045078.84**
Clofenal	**540484.80000**	**88.74**	**47962621.15**
Cloparamide	**1529382.20000**	**78.7**	**120362379.1**
Fongenal	**761546.40000**	**131.95**	**100486047.5**
Paralgan 1000g	**1735747.40000**	**75.32**	**130736494.2**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2024**

نلاحظ من خلال الجدول أن الكمية المباعة الموازنية تختلف من منتج لآخر وهذا راجع إلى الكمية المطلوبة من كل منتج، كما أن السعر يختلف من منتج لآخر، وبالتالي فإن رقم الأعمال يختلف من منتج لآخر، وهذا راجع إلى اختلاف الكميات الموازنية بين المنتجات وإلى اختلاف الأسعار.

رابعا: الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2024: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–26): الانحراف على رقم الاعمال لسنة 2024 الوحدة دج

البيان	رقم الأعمال الحقيقي لسنة 2024	رقم الأعمال الموازني لسنة 2024	الانحراف على رقم الأعمال
Paralgan 500g	**208572424.5**	**208105871.5**	**466553**
Clomycine	**185826377**	**171679816.4**	**14146561**
Sulpuren	**514274256.5**	**492351337.7**	**21922919**
Diabenil	**85619873.55**	**84896786.63**	**723086.9**
Primazol	**11224509.75**	**10045078.84**	**1179431**
Clofenal	**58628654.46**	**47962621.15**	**10666033**
Cloparamide	**122690466.8**	**120362379.1**	**2328088**
Fongenal	**102853177.7**	**100486047.5**	**2367130**
Paralgan 1000g	**130837091.6**	**130736494.2**	**100597.4**
المجموع	**1420526832**	**1366626433**	**53900399**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج بفرع المضادات الحيوية بالمدية، سنة **2024**

نلاحظ من خلال الجدول ان رقم الأعمال الفعلي كان أكبر من رقم الأعمال الموازني ما نتج عنه انحراف ملائم، وبالتالي فإن الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة لسنة **2024** كان أداء إيجابيا وهو نتيجة لامتلاك المؤسسة للفاعلية مما جعلها تستطيع تحقيق أهدافها كاملة الأمر الذي كان له أثر مباشر على الأداء المالي وجعله في مستوى اعلى من المستوى المطلوب

خلاصة الفصل

خصص هذا الفصل لدراسة تطبيقية مفصلة لفرع المضادات الحيوية التابع لمجمع صيدال بالمدية. تم فيه تقديم لمحة وافية عن المؤسسة، مشتملة على هيكلها التنظيمي وأهدافها الرئيسية. كما اشتمل الفصل على تحليل مستفيض لتطور مؤشرات مبيعات عدد من المنتجات المختارة على مدى الفترة من **2021** حتى **2024**، بالإضافة إلى تقييم دور الموازنات التقديرية للمبيعات في تحديد مستوى الأداء المالي للمؤسسة.

أبرزت نتائج هذه الدراسة وجود تذبذب ملحوظ في حجم المبيعات عبر السنوات، رافقه تسجيل انحرافات متعددة، سواء كانت إيجابية أو سلبية، بين النتائج المحققة فعليًا وتلك المدرجة ضمن الموازنات. يشير هذا التباين إلى مستويات متباينة في الأداء المالي للمؤسسة خلال الأعوام المشمولة بالدراسة. كما تبين أن المؤسسة تعتمد على الموازنات التقديرية كأداة أساسية للتنبؤ بالمبيعات ومتابعة الأداء المالي، وهو ما يسهم في رصد الانحرافات وتحليل أسبابها، وبالتالي، توجيه الإدارة نحو اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة لتحسين وضعها المالي.

خلصت الدراسة إلى أن الموازنات التقديرية للمبيعات تمثل أداة جوهرية وفعالة لتقييم الأداء المالي. يتجلى دورها في توجيه القرارات الإدارية، وتعزيز مستويات الرقابة على الأنشطة البيعية، والمساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة بأسلوب يتسم بالكفاءة والفعالية

خاتمة

خاتمة:

في سياق بيئة الأعمال الراهنة التي تتسم بالتغيرات المستمرة والمنافسة الشديدة، تُمثل الموازنات التقديرية أداة إدارية أساسية للمؤسسات الاقتصادية. توفر هذه الموازنات معلومات مستقبلية تدعم الإدارة في التخطيط لأنشطتها، وتحسين استغلال الموارد المتاحة، وممارسة رقابة فعالة على الأداء، مما يسهم في تحقيق الأهداف المحددة بكفاءة وفعالية. وتكتسب الموازنة التقديرية للمبيعات أهمية خاصة كونها تمثل الأساس الذي تُبنى عليه الموازنات الأخرى. تعتمد عليها المؤسسة في تحديد حجم نشاطها المتوقع وتوجيه القرارات التشغيلية والمالية، وهو ما يجعلها عنصراً محورياً في تقييم الأداء المالي وتحسين كفاءة القرارات الإدارية

تستند هذه الدراسة إلى الأهمية المشار إليها سبقا وتتناول دور الموازنات التقديرية للمبيعات في تقييم الأداء المالي. لتحقيق ذلك، أُجريت دراسة حالة على فرع المضادات الحيوية التابع لمجمع صيدال بالمدية، بهدف تحديد مساهمة هذه الموازنات في دعم عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي للمؤسسة. في الإطار النظري، جرى استعراض المفاهيم المرتبطة بالموازنات التقديرية وموازنة المبيعات، بما في ذلك أهميتها وأهدافها ومراحل إعدادها، بالإضافة إلى آليات الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات وتحليل الانحرافات كأدوات رئيسة لتقييم الأداء. أما الجانب التطبيقي، فارتكز على تحليل تطور مبيعات مجموعة من المنتجات بفرع المضادات الحيوية خلال الفترة من 2021 إلى 2024، وقد استخدمت الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات بين النتائج الفعلية والموازنية لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، وللكشف عن مدى فعالية هذه الموازنات في تحقيق الأهداف المحددة

عقب استعراض الجوانب النظرية والتطبيقية للموضوع وتحليل النتائج المستخلصة، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات التي أجابت عن إشكالية الدراسة وأكدت صحة الفرضيات المطروحة. وستُعرض هذه النتائج تفصيلاً في الفصول التالية.

اختبار الفرضيات:

بعد الدراسة التطبيقية وتحليل البيانات، تم اختبار الفرضيات المطروحة، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

" شهدت مبيعات منتجات فرع المضادات الحيوية بالمدية تطورا ملحوظا خلال الفترة (2021-2024)."

تعد هذه الفرضية مقبولة لأن بيانات المبيعات تؤكد حدوث تطور ملحوظ في مبيعات منتجات فرع المضادات الحيوية خلال الفترة المدروسة، مع الإشارة إلى أن هذا التطور كان غير متجانس بين المنتجات، حيث تميز بالارتفاع لبعضها، والانخفاض لبعضها الآخر، والتذبذب بالنسبة للبقية

"رقم الأعمال بفرع المضادات الحيوية بالمدية شهد تطورًا ملحوظًا خلال الفترة(2024–2021) "

تعد أيضا هذه الفرضية مقبولة حيث أظهرت نتائج التحليل وجود تغيرات واضحة في رقم الأعمال بين سنوات الدراسة، تمثلت في الانتقال بين الانحرافات غير الملائمة والانحرافات الملائمة، مع انتهاء الفترة بتحقيق أداء أفضل من السنوات السابقة، وهو ما يعكس تطورًا ملحوظًا في رقم الأعمال، وإن كان هذا التطور غير منتظم واتسم بالتذبذب بين التحسن والتراجع.

النتائج المتوصل إليها:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، أهمها:

أولا: نتائج الدراسة النظرية

- تُعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات أساسًا لبقية الموازنات التقديرية داخل المؤسسة.
- تساهم الموازنات التقديرية في تحسين عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي.
- تساعد عملية تحليل الانحرافات في الكشف عن نقاط القوة والضعف واتخاذ الإجراءات المناسبة.
- تبين أن دقة التنبؤ بالمبيعات تؤثر بشكل مباشر على فعالية الموازنات التقديرية.
- تساهم الموازنات التقديرية للمبيعات في توفير مؤشرات تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم.
- أكدت الدراسة أن فعالية الموازنات التقديرية للمبيعات ترتبط بمدى دقة التنبؤ بالمبيعات وفعالية الرقابة على الانحرافات، الأمر الذي يساهم في تحسين تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

ثانيا: نتائج الدراسة التطبيقية

- أظهرت الدراسة التطبيقية وجود تفاوت في تطور مبيعات المنتجات خلال الفترة الممتدة من 2021 إلى 2024.

- ❖ أظهرت نتائج تحليل الانحرافات وجود انحرافات موجبة وسالبة بين المبيعات الفعلية والمبيعات الموازنية لمختلف المنتجات.
- ❖ بينت الدراسة أن رقم الأعمال يتأثر بشكل مباشر بالتغيرات التي تطرأ على حجم المبيعات، مما يجعل موازنة المبيعات أداة أساسية في تقييم الأداء المالي.
- ❖ أثبتت المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج الموازنية فعالية الموازنات التقديرية في قياس الأداء والكشف عن مواطن القوة والقصور داخل المؤسسة.
- ❖ أظهرت الدراسة أن الاعتماد على أسلوب الانحدار في التنبؤ بالمبيعات ساعد على إعداد تقديرات يمكن الاستناد إليها في تقييم الأداء المالي للفرع محل الدراسة.
- ❖ أكدت النتائج التطبيقية أن الموازنات التقديرية للمبيعات تمثل أداة رقابية فعالة تساعد الإدارة على متابعة النشاط البيعي واتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة عند ظهور الانحرافات.

اقتراحات البحث :

في ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات التي من شأنها المساهمة في تحسين فعالية نظام الموازنات التقديرية بالمؤسسة، والمتمثلة فيما يلي:

- ❖ ضرورة الاعتماد على أساليب علمية وإحصائية حديثة في التنبؤ بالمبيعات من أجل إعداد موازنات أكثر دقة وواقعية.
- ❖ العمل على تحديث بيانات الموازنات التقديرية بشكل دوري بما يتلاءم مع التغيرات التي يشهدها السوق.
- ❖ تعزيز نظام الرقابة الداخلية ومتابعة الانحرافات بصورة مستمرة للكشف عن أسبابها ومعالجتها في الوقت المناسب.
- ❖ تحسين التنسيق بين مختلف المصالح داخل المؤسسة أثناء إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية.
- ❖ توفير برامج تكوينية للعاملين في مجال إعداد الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات.
- ❖ الاعتماد على نظم معلومات حديثة وبرامج متطورة لتسهيل إعداد الموازنات وتحليل البيانات المالية.
- ❖ ضرورة الاهتمام بدراسة السوق واحتياجات الزبائن بشكل مستمر من أجل تحسين دقة التنبؤ بالمبيعات.

- ❖ العمل على تطوير أساليب تقييم الأداء المالي بما يسمح بتوفير مؤشرات دقيقة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة.
- ❖ زيادة الاهتمام بالموازنات التقديرية باعتبارها أداة فعالة لتحقيق الرقابة وتحسين الأداء داخل المؤسسة.
- ❖ تشجيع استخدام الموازنات المرنة لمواجهة التغيرات الاقتصادية وظروف السوق المتقلبة.

آفاق البحث:

يفتح هذا الموضوع المجال أمام العديد من الدراسات المستقبلية التي يمكن أن تتناول جوانب أخرى مرتبطة بالموازنات التقديرية، ومن بين أهم الآفاق الممكنة:

- دراسة أثر الأساليب الحديثة للتنبؤ بالمبيعات على دقة الموازنات التقديرية.
- التوسع في دراسة دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء داخل مختلف القطاعات الاقتصادية.
- دراسة العلاقة بين الرقمنة ونظم المعلومات المحاسبية وفعالية الموازنات التقديرية.
- التطرق إلى دور الموازنات التقديرية في ترشيد القرارات الاستراتيجية داخل المؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

1. إبراهيم عبد الرحمن، الإدارة المالية الحديثة، دار التعليم الجامعي الإسكندرية، مصر،2014
2. إبراهيم عثمان شاهين، نظم الموازنات التخطيطية مكتبة عين شمس ،1981
3. احمد الخطيب، الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية، مؤسسة البستاني للطباعة، القاهرة 1981
4. احمد نور الموازنات التقديرية في المنشأة الصناعية والتجارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2008
5. احمد نور، *المحاسبة الإدارية والتكاليف*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010
6. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية، قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن ،2007
7. حسين القاضي، المحاسبة الإدارية الحديثة، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان الأردن 2012
8. حسين محمد كمال، التحليل المالي، القاهرة مكتبة عين شمس 1986
9. خالد أمين عبد الله، التحليل المالي في تقييم الأداء، دار وائل للنشر، عمان الأردن،2011
10. سعيد بن عيسى، التحليل المالي للمؤسسات الاقتصادية، دار هومة، الجزائر، 2015
11. سمير حسين، التحليل المالي واتخاذ القرارات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن2013
12. صالح بسيوني، عبد المنعم فليح عبد الله، المحاسبة الإدارية، الطبعة الرابعة ،2008، مركز توزيع الكتب كلية التجارة، جامعة القاهرة
13. طارق عبد العال حماد، إعداد الموازنات التخطيطية، دار الجامعة العربية، الإسكندرية، مصر ،2009
14. عبد الحي مرعي المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات دار الإسكندرية للنشر، الإسكندرية، مصر 1998
15. عبد السلام أبو قحف، الإدارة المالية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،2005

16. عبد الغفار حنفي، تحليل القوائم المالية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر،2005

17. عبد الفتاح الصحن، *المحاسبة الإدارية*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006

18. عبد الله يوسف، المحاسبة الإدارية (التكاليف والموازنات) دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2011

19. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، 2022

20. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف، تقنيات وظائف المسير وتقنيات التسيير الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجزائرية، الطبعة الثانية

21. محمد سامي رضا، وجدي حامد الحجازي، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات، مركز لغة العصر للكمبيوتر والطباعة، مصر 2001

22. محمد فركوس الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ديوان المطبوعات الجزائرية، 2002

a. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2010

23. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، عمان دار وائل للنشر، 2004

24. محمد مطر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2010

25. مؤيد محمد الفضل، عبد الخالق مطلك الراوي واخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية 2010، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة

26. هشام احمد حبسو، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبة القاهرة مكتبة عين شمس 1980

ثانيا: الرسائل الجامعية

أ – أطروحة دكتورا:

1. باصور محمد، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات، حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتورا في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2018-2017

2. -ديمدي إيمان، أثر التلاعبات المحاسبية على الأداء المالي للمؤسسات بالجزائر-حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3

3. عبد القادر بلحسن، تطبيق ابعاد بطاقة الأداء المتوازن وأثرها على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة، أطروحة لنيل شهادة دكتورا في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2023-2024

4. محمد بوكريكب، استخدام الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الإنتاجية، أطروحة دكتورا، تخصص الإدارة والإنتاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، 2022-2023

5. محمد منصر، دور المؤشرات ونماذج تقييم الأداء المالي للتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مجمع صيدال)، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،2024،2025

6. منير عوادي، استخدام التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة صيدال 2013-2017، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير 2019-2020

ب –مذكرة ماجيستير:

1. - توفيق سميح، محمد الأغوات، دور المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجيستر في المحاسبة، جامعة الإسراء، كلية العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2014،2015

2. -شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجيستر في علوم التسيير، تخصص: مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2008،2009

3. فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصاريف الفلسطينية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين

ثالثا: المجلات

1. – تيلولت سامية، التشخيص المالي ودوره في تقييم الأداء المالي لشركات التامين (دراسة حالة في الشركة الوطنية للتأمين SAA خلال الفترة (2019 2021)، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد08، العدد02، جانفي 2024
2. – حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي (دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال فترة2014 – 2010، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2016- 2017
3. – حمزة بوكفة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشرات هيكل رأس المال (دراسة حالة مؤسسة محلية لصناعة المشروبات والعصائر)، مجلة الاقتصاد الصناعي(خزارتك)، المجلد12، العدد01، 2022
4. – صافية بومصباح، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر للهاتف النقال (موبيليس)، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد02، ديسمبر 2021
5. – عبد السلام لفتة سعيد، محمد عبد المجيد عبد الأمير، خصوصية قرارات التمويل الحكومية وانعكاسها في الأداء المالي، جامعة بغداد العراق، journal of Economics and administrative sciences، vol2، no11، 2020، PP39-62 مج
6. – منصف شرقي، عميروش بوشلاغم، دور تحليل القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات (دراسة حالة مؤسسة الصيانة للشرق)، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد31، جوان 2020
7. بن موفقي علي، حاشي فائزة أم الخير، أثر التطبيقات الحديثة للتكنولوجيا المعلوماتية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد14، العدد02، 2023
8. –بوزيد رشيد، يحياوي سمير، القيمة الاقتصادية المضافة كنموذج فعال لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسةalgal plus) بالمسيلة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد05، العدد01، 2021

9. حمزة كواديك، أهمية تقييم الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد09، العدد02، 2024، جامعة يحي فارس المدية لجزائر

10. سحنون أمال، دور أدوات التحليل المالي في قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة حضنة حليب، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 14، العدد01، الرقم التسلسلي 27(2021)

11. سلمى براكنة، الموازنات التقديرية كأداة التخطيط وتقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية – حالة ملبنة الأوراس، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، المجلد 9 العدد 2

12. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، دور استخدام نسب التحليل المالي في تقييم الأداء المالي لقطاع البنوك والخدمات المالية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا غزة، المجلد 5، العدد2، ديسمبر2018

13. عبد الرؤوف عزالدين، صابر بوعوينة، أدوات قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ومدى مساهمتها في التنبؤ بفشلها المالي مع –تطبيق لنموذج ألتمان في مؤسسة تواب، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد 12، عدد01، 2021

14. عز الدين محمد خليفة، دور الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة، دراسة تطبيقية على الشركات الاهلية للإسمنت والمساهمة مجمع الخميس للإسمنت، مجلة الأستاذ – ربيع، العدد 20 الجزء 2

15. فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصاريف الفلسطينية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين

16. قادري رياض، بوزيان محمد، نماذج التنبؤ بالمبيعات دراسة حالة شركة Algal للألمنيوم، مجلة شمال افريقيا، العدد 15،

17. مايده محمد فيصل، سباع أحمد الصالح، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي وتعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية –دراسة حالة مج مؤسسة سوف للدقيق–، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد03، ديسمبر2017

18. محمد زرقون، نفيسة حجاج، صليحة حجاج، دراسة قدرة مؤشرات الأداء المالي التقليدية والحديثة في تفسير عوائد الأسهم دراسة حالة الشركات المدرجة في بورصة قطر للفترة 2010،2015، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، مجلد02، العدد03، جوان 2018

19. محمد فتح الله الشاملي، خليفة مصباح الورفلي، ايمان التلوثي الشركات الصناعية الليبية، مجلة أكاديمية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 17، ديسمبر 2019

20. محمد لمين بن طاهر، صلاح الدين ثامري، درجة توفر ابعاد بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة جامعة المسيلة، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 10، العدد 02

21. محمود إبراهيم ملحم، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تحسين الأداء الاستراتيجي لمؤسسات التعليم العالي، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث، المجلد 13، العدد 01

22. مرزيق عاشور، بطاقة الأداء المتوازن كمنهج لقياس وبناء ثقافة الأداء الاستراتيجي المتميز لمنظمات الاعمال، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 04، العدد28

23. مزياني نور الدين، بلاكسة صالح، أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في القيادة الاستراتيجية للمؤسسة، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد01

24. مهند جعفر حسن حبيب، مدي فعالية تحليل القوائم المالية في دقة اتخاذ القرارات لأغراض الاستثمار والائتمان في المصارف السودانية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية مجلد 12، عدد 10

25. نبيلة قدور، حمزة العرابي، المقارنة المرجعية كآلية حديثة لتقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، (دراسة مقارنة بين مجمع صيدال ومؤسسة حكمة للأدوية)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد5، العدد02، ديسمبر2018

26. نور الدين بهلول، تحليل وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية للدهن (ENAP)وحدة سوق أهراس، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد03، ديسمبر 2016

27. يخلف جمال الدين، حمادي محمد، دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المنظمات، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد 15 العدد 01

رابعا: المطبوعات

1. بوعلام بلقاسم ، محاضرات في الموازنة التقديرية ، مطبوعة موجهة لطلبة الثالثة ليسانس ، جامعة الجزائر3 ،2019-2020

2. بوقفة وفاء، الموازنات التقديرية، مطبوعة بيداغوجية جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، الجزائر 2023-2022

3. حسين يحي، الموازنات التقديرية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة تيارت ،2021-2022

4. فؤاد بن حدو، مطبوعة بعنوان محاضرات في الموازنة التقديرية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة غليزان، الجزائر 2019-2020

5. متناوي امحمد الموازنات التقديرية مطبوعة بيداغوجية، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف الجزائر

6. محمد ملوح، الموازنات التقديرية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة عين تموشنت، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2023-2024

خامسا: المواقع الإلكترونية

1. خلية الاعلام والاتصال بمجمع صيدال

2. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، قياس الأداء المتوازن، المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، موقع http /www. El maghrby .com

3. محمد اليماني بطاقة الأداء المتوازن، الرياض، موقع http /www.yamany. Info/ artiele html

سادسا: المراجع الأجنبية

Books :

1. Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikat Datar, George Foster, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, édition Pearson Education, 4eme édition, France, 2009

2. Charles T. Horngren, *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, Pearson Education, New Jersey, 2018

3. Colin Drury, *Management and Cost Accounting*, Cengage Learning, London, 2018

4. Ray H. Garrison, Eric W. Noreen & Peter C. Brewer, *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Education, New York, 2021

5. Ronald W. Hilton & David E. Platt, *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, McGraw-Hill Education, New York, 2017

Article :

1. R. Kaplan, D. North, (the balanced scorerad, measure That drive performance), Harvard business, review, jan-feb, 1992

الملاحق

ملحق 01:



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry Of Higher Education And Scientific Research

University Of Medea — جامعة المدية
Faculty of Economics, Commercial, and Management Sciences — كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الرقم: 146 / إ م ب ح/ 2026 — المدية في: 2026/04/06

إلى السيد: مدير مؤسسة صيدال
بوادي حربيل - المدية -

الموضوع: السماح للطلبة بإجراء " دراسة حالة "
-في إطار اعداد مذكرة تخرج ماستر-

Mr TIYAL Abderrahmane
Directeur Général Adjoint Ressources Humaines
SAIDAL Groupe Industriel Pharmaceutique

السيد(ة) المدير(ة) المحترم(ة)، في إطار التنسيق والتعاون بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية والإدارية، وبهدف الرفع من المستوى العلمي للطالب وتوطيد التكامل بين الجانب النظري والتطبيقي ومن أجل اعداد مذكرة تخرج ماستر، تحت عنوان:

- فعالية الرقابة على موازنة المبيعات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة -

فإننا نرجوا من سيادتكم السماح للطلبة الآتية أسمائهم بإجراء تربص/دراسة حالة/دراسة ميدانية لدى مؤسستكم.

الاسم واللقب	رقم التسجيل	تاريخ الميلاد	مكان الميلاد
لامي ولاء	212132040779	2004/03/15	المدية
بلكتير مرايا حميلة	212132040748	2003/11/07	المدية
المسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة			
السنة الجامعية: 2026/2025			

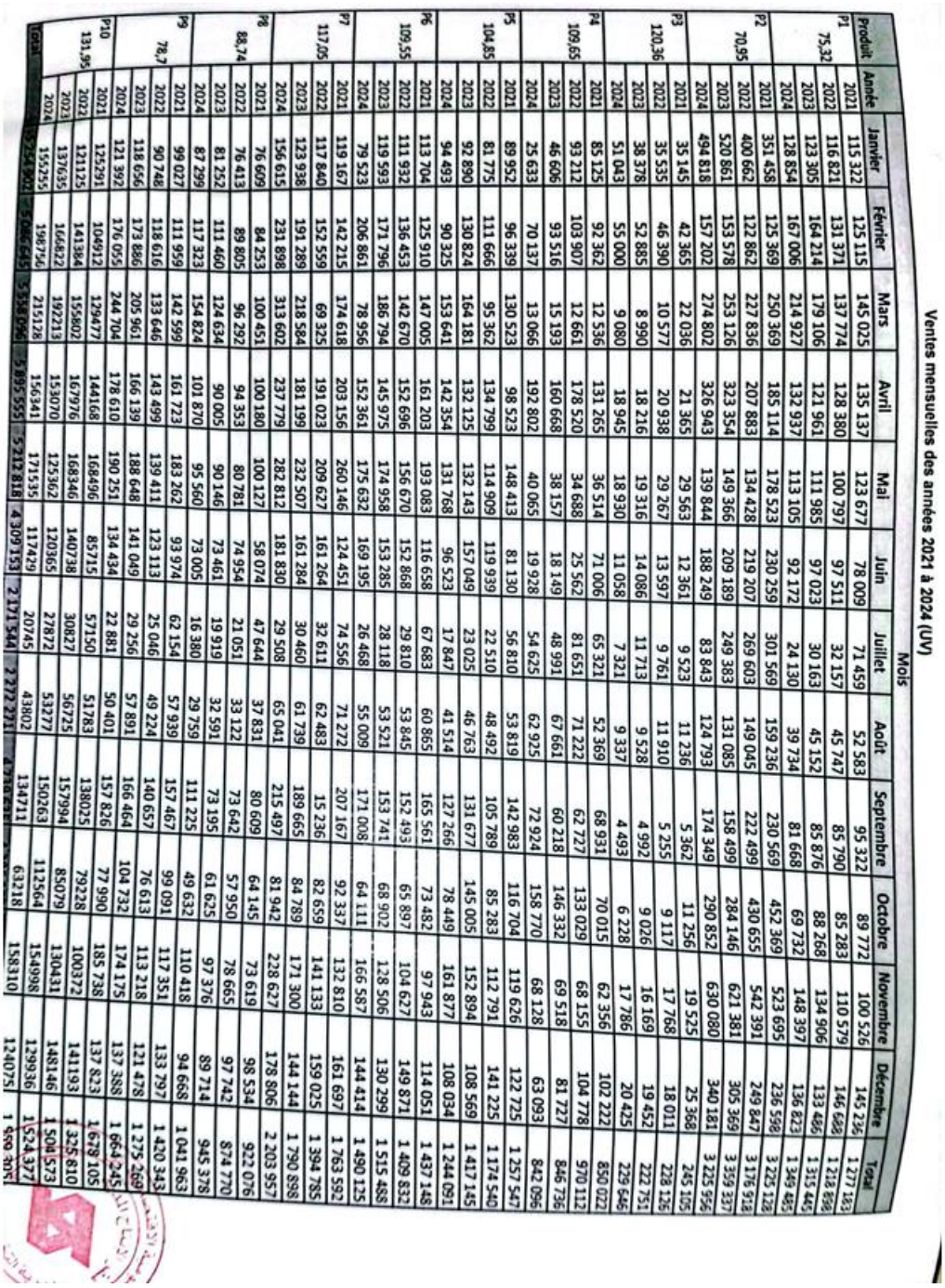
وفي الأخير تقبلوا منا سيادة المدير أسمى عبارات الاحترام والتقدير.

مدير المؤسسة المستقبلة
Anis Rouabhi

رئيس القسم:

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير –جامعة المدية، القطب الجامعي، المدية 26000 الهاتف/فاكس: 025.78.54.18

ملحق 02:



Ventes mensuelles des années 2021 à 2024 (UV)

Produit	Année	Mois												Total
		Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	
P1	2021	115 322	125 115	145 025	135 137	123 677	78 009	71 459	52 583	95 322	89 772	100 526	145 246	1 277 183
75,32	2022	116 821	131 371	137 774	128 380	100 797	97 511	32 157	45 747	85 790	85 283	110 579	146 668	1 218 658
	2023	123 305	164 214	179 106	121 961	111 985	97 023	30 163	45 152	85 876	88 268	134 906	133 486	1 315 445
	2024	128 854	167 006	214 927	132 937	113 105	92 172	24 130	39 734	81 668	69 732	148 397	136 823	1 349 485
P2	2021	351 458	125 369	250 369	185 114	178 523	230 259	301 569	159 236	230 569	452 369	523 695	236 598	3 225 128
70,95	2022	400 662	122 862	227 836	207 883	134 428	219 207	269 603	149 045	222 499	430 655	542 391	249 847	3 176 918
	2023	520 861	153 578	253 126	323 354	149 366	209 189	249 383	131 085	158 499	284 146	621 381	305 369	3 359 137
	2024	494 818	157 202	274 802	326 943	139 844	188 249	83 843	124 793	174 349	290 852	630 080	340 181	3 225 956
P3	2021	35 145	42 365	22 036	21 365	29 563	12 361	9 523	11 236	5 362	11 256	19 525	25 368	245 105
120,36	2022	35 535	46 390	10 577	20 938	29 267	13 597	9 761	11 910	5 255	9 117	17 768	18 011	228 126
	2023	38 378	52 885	8 990	18 216	19 316	14 086	11 713	9 528	4 992	9 026	16 169	19 452	222 751
	2024	51 043	55 000	9 080	18 945	18 930	11 058	7 321	9 337	4 493	6 228	17 786	20 425	229 646
P4	2021	85 125	92 362	12 536	131 265	36 514	71 006	65 321	52 369	68 931	70 015	62 356	102 222	650 022
109,65	2022	93 212	103 907	12 661	178 520	34 688	25 562	81 651	71 222	62 727	133 029	68 155	104 778	970 112
	2023	46 606	93 516	15 193	160 668	38 157	18 149	48 991	67 661	60 218	146 332	69 518	81 727	846 736
	2024	25 633	70 137	13 066	192 802	40 065	19 928	54 625	62 925	72 924	158 770	68 128	63 093	842 096
P5	2021	89 952	96 339	130 523	98 523	148 413	81 130	56 810	53 819	142 983	116 704	119 626	122 725	1 257 547
104,85	2022	81 775	111 666	95 362	134 799	114 909	119 939	22 510	48 492	105 789	85 283	112 791	141 225	1 174 540
	2023	92 890	130 824	164 181	132 125	132 143	157 049	23 025	46 763	131 677	145 005	152 894	108 569	1 417 145
	2024	94 493	90 325	153 641	142 354	131 768	96 523	17 847	41 514	127 266	78 449	161 877	108 034	1 244 091
P6	2021	113 704	125 910	147 005	161 203	193 083	116 658	67 683	60 865	165 561	73 482	97 943	114 051	1 437 148
109,55	2022	111 932	136 453	142 670	152 696	156 670	152 868	29 810	53 845	152 493	65 897	104 627	149 871	1 409 832
	2023	119 593	171 796	186 794	145 975	174 958	153 285	28 118	53 521	153 741	68 902	128 506	130 299	1 515 488
	2024	79 523	206 861	78 956	152 361	175 632	169 195	26 468	55 009	171 008	64 111	166 587	144 414	1 490 125
P7	2021	119 167	142 215	174 618	203 156	260 146	124 451	74 556	71 272	207 167	92 337	132 810	161 697	1 763 592
117,05	2022	117 840	152 559	69 325	191 023	209 627	161 264	32 611	62 483	15 236	82 659	141 133	159 025	1 394 785
	2023	123 936	191 289	218 584	181 199	232 507	161 284	30 460	61 739	189 665	84 789	171 300	144 144	1 790 898
	2024	156 615	231 898	313 602	237 779	282 812	181 830	29 508	65 041	215 497	81 942	228 627	178 806	2 203 957
P8	2021	76 609	84 253	100 451	100 180	100 127	58 074	47 644	37 831	80 609	64 145	73 619	98 534	922 076
88,74	2022	76 413	89 805	96 292	94 353	80 781	74 954	21 051	33 122	73 642	57 950	78 665	97 742	874 770
	2023	81 252	111 460	124 634	90 005	90 146	73 461	19 919	32 591	73 195	61 625	97 376	89 714	945 378
	2024	87 299	117 323	154 824	101 870	95 560	73 005	16 380	29 759	111 225	49 632	110 418	94 668	1 041 963
P9	2021	99 027	111 959	142 599	161 723	183 262	93 974	62 154	57 939	157 467	99 091	117 351	133 797	1 420 343
78,7	2022	90 748	118 616	133 646	143 499	139 411	123 113	25 046	49 224	140 657	76 613	113 218	121 478	1 275 269
	2023	118 656	173 886	205 961	166 139	188 648	141 049	29 256	57 891	166 464	104 732	174 175	137 388	1 664 245
	2024	121 392	176 055	244 704	178 610	190 251	134 434	22 881	50 401	157 826	77 990	185 738	137 823	1 678 105
P10	2021	125291	104912	129477	144168	168496	85715	57150	51783	138025	79228	100372	141193	1 325 810
131,95	2022	121125	141384	155802	167976	168346	140738	30827	56725	157994	85079	130431	148146	1 504 573
	2023	137635	166822	192213	153070	125362	120365	27872	53277	150263	112564	154998	129936	1524 327
	2024	155255	198756	215128	156341	171535	117429	20745	43802	134711	63218	158310	124075	1 460 305
Total		3 254 901	3 886 645	5 534 096	5 895 555	5 212 818	4 309 193	2 171 544	2 272 271	4 938 [illegible]				

ملحق 03:

Paralgan 1000g

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3105265.000	12007.898		258.602	.000
	الفترة_الزمنية	-43032.700	4384.665	-.990	-9.814	.010

ملحق 04:

Paralgan 500g

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1061891.000	262048.930		4.052	.056
	الفترة_الزمنية	125954.100	95686.740	.681	1.316	.319

ملحق 05:

Clomycine

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	872724.500	106693.755		8.180	.015
	الفترة_الزمنية	-24618.000	38959.051	-.408	-.632	.592

ملحق 06:

Sulpuren

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	68891.500	26387.804		2.611	.121
	الفترة_الزمنية	4231.800	9635.464	.297	.439	.703

ملحق 07:

Diabenil

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	240096.000	190313.094		1.262	.334
	الفترة_الزمنية	75097.200	69492.517	.607	1.081	.393

ملحق 08:

Primazol

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1170899.000	96348.175		12.153	.007
	الفترة_الزمنية	89620.800	35181.379	.874	2.547	.126

ملحق 09:

Clofenal

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	450486.000	130098.959		3.463	.074
	الفترة_الزمنية	77765.100	47505.423	.757	1.637	.243

ملحق 10:

Cloparamide

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1170899.000	96348.175		12.153	.007
	الفترة_الزمنية	89620.800	35181.379	.874	2.547	.126

ملحق 11:

Fongenal

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	450486.000	130098.959		3.463	.074
	الفترة_الزمنية	77765.100	47505.423	.757	1.637	.243