جامعة يحـــي فـــارس بالمديـــــة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

دور الموازنات التقديرية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة

دراسة شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية

(2017-2018)

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: مالية مؤسسة

إعداد الطالبين:

-عادل علوطي

-عبد المنعم مصالح

تحت إشراف:

ا- بوشنافة ميسوم

السنة الجامعية *2020/2021*

بسم الله الرحمن الرحيم



الشكر والعرفان

نتقدم بالشكر العظيم لله سبحانه و تعالى ، صاحب الفضل الذي أعاننا على إنجاز هذا العمل و يسرلنا كل ما نحتاجه لإتمام هذه الدراسة، فله الحمد و له الشكر على فضله و إمتنانه .و انطلاقا من قول رسولنا الكريم:" من لا يشكر الناس لا يشكر االله"

بداية نشكر الأستاذ ميسوم بوشنافة لما بذله من جهد كبير في الإشراف على إخراج هذه الرسالة إلى النور، وكان لنا خير موجه و دعمنا بعلمه وخبراته و إرشاداته القيمة و توجيهاته الكريمة التي أطرت هذه الدراسة.

.

ونشكر مؤسسة توزيع الغاز و الكهرباء بالمدية على حسن الاستقبال ودعمهم لنا، واخص بذكر السيد محمد طبوزي ، على تقديمه لنا المساعدة في الحصول علي المعلومات اللازمة لإتمام هذه الدراسة، وأيضا نشكر كل من ساهم وساعد بأية استشارة ومعلومة لهذه الدراسة، كما نتقدم بالشكر الجزيل لجامعة يحي فارس بطاقمها الأكاديمي و الإداري لجهودهم المبذولة لخدمة الطلاب.



الاهداء

إلى منارة العلم والإمام المصطفى إلى الأمي الذي علم المتعلمين إلى سيد الخلق إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد صلى االله عليه وسلم.

بأصدق المشاعر وبأشدّ الكلمات الطيبة النابعة من قلبه وفي، أقدم اهدائي وشكري وامتناني لمن كانوا سببه في استمرار واستكمال مسيرة حياتي، من وقفوا معي بأشد الظروف ومن حفزوني على المثابرة والاستمرار وعدم اليأس، أقدم لكم أجمل عبارات الشكر والامتنان من قلبه فاض بالاحترام والتقدير للوالدين الكريمين و الاخوة و الاخوات

كما اتقدم بالشكر الجزيل الى زميلي في المذكرة "عبد المنعم" و جميع من ساهم في انجاز هذا العمل المتواضع من بعيد او قريب ،و اشكر جميع طلبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير و خاصة طلبة ماستر مالية مؤسسة دفعة 2021/2020.

عادل



اهداء

إلى التي تعجز الكلمات بالوفاء بفضلها والإشادة بحقها، إلى التي علمتني أن الحياة كفاح وأن ثمارها بعد ذلك النجاح، إلى أمي العزيزة الغالية حفظها الله وبارك فيك.

إلى أعز ما أملك في الوجود، إلى من منحني الثقة والأمان، إلى من علمني أصول الحياة ورمز الشجاعة والأخلاق أبي العزيز حفظه الله

إلى كافة أفراد عائلتي

إلى صديقي ورفيقي في هذا العمل "عادل "

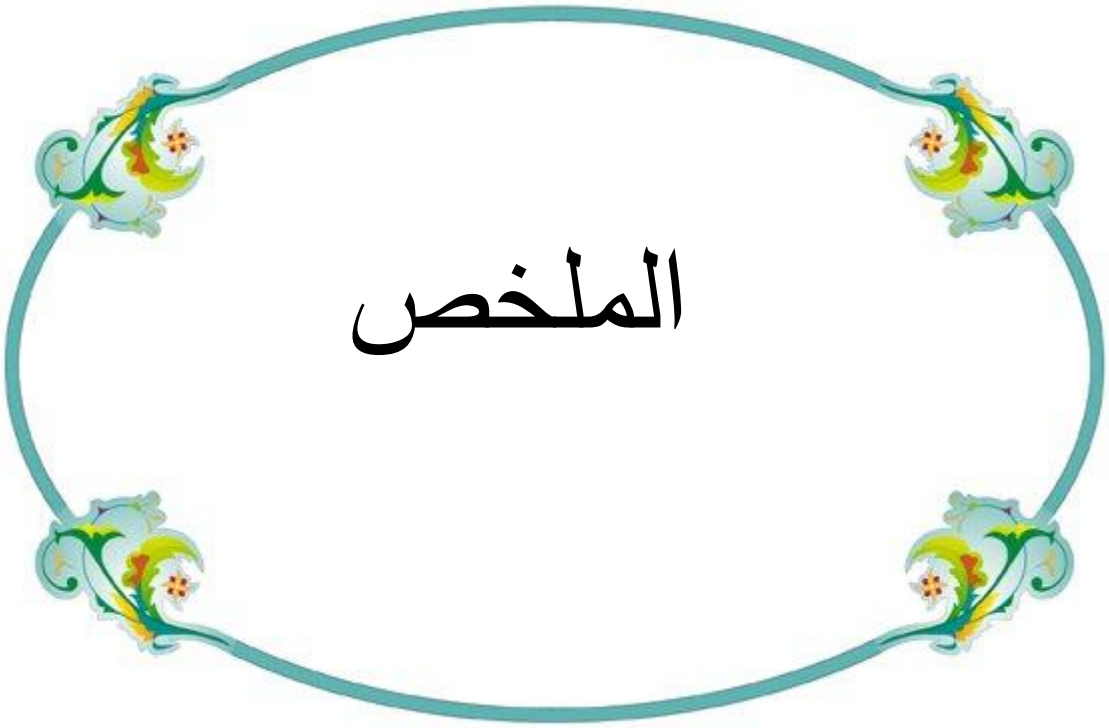
كما أهدي هذا العمل إلى كافة أصدقائي الذين رافقوني طيلة حياتي الدراسية

وإلى كل من يعرفني ووقف بجنبي في السراء والضراء

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

عبد المنعم





الملخص

ان المؤسسة الاقتصادية تتاثر بالمتغيرات المتسارعة للبيئة التنافسية، مما يؤثر على نموها واستمرارها وتحقيقها أداء مالي متميّز، والذي يظهر خاصة في القرارات المالية المتخذة وتحسين الأداء المالي، مما يحتم عليها ضرورة اعتماد طرق تسييرية حديثة و متطورة و التي من أبرزها الموازنات التقديرية، لذا تهتم بدراسة واقع الموازنات التقديرية للمبيعات بتحليل إنحرافاتها و معرفة أسباب هذه الإنحرافات و إتخاذ الإجراءات التصحيحية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ودورها في تحسين الأداء المالي.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الموازنات التقديرية للمبيعات بمختلف أبعادها من خلال التعرف على مفهومها ، وأهميتها في المؤسسة الإقتصادية، بالإضافة إلى كيفية تقديرها أو التنبؤبها، والذي يعد من أهم الأساليب في عملية التخطيط.

ولقد جاءت هذه الدراسة الميدانية لمؤسسة' سونالغاز 'بالمدية،من أجل معرفة مدى تطبيق الموازنات التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة و كيفية تطبيقها من خلال السنوات2017-2018

الكلمات المفتاحية : موازنة التقديرات ،الأداء المالي ،تقييم الأداء المالي

الفهرس

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
شكر وعرفان	**–**
إهداء	**–**
المستخلص	**–**
قائمة المحتويات	**I– III**
قائمة الأشكال	**IV**
قائمة الجداول	**IV**
قائمة الملاحق	**V**
المقدمة العامة	**ا–د**
الفصل الأول: الاطار العام للموازنات التقديرية	
تمهيد	**02**
المبحث الاول: عموميات حول الموازنات التقديرية	**03**
المطلب الأول: نشاة و تطور الموازنات التقديرية	**03**
المطلب الثاني: مفهوم الموازنات التقديرية وخصائصها	**04**
المطلب الثالث: أهمية وأهداف ووظائف الموازنات التقديرية	**06**
المطلب الرابع : انواع الموازنات التقديرية	**11**
المبحث الثاني: كيفية إعداد الموازنات التقديرية	**15**
المطلب الأول: إعداد موازنة المبيعات	**15**
المطلب الثاني:إعداد موازنة الانتاج	**28**
المطلب الثالث : الموازنة النقدية	**30**
المبحث الثالث : أساسيات الموازنات التقديرية و تحليل إنحرافتها	**32**
المطلب الأول:مبادئ نجاح الموازنات	**33**

المطلب الثاني: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية	**35**
المطلب الثالث: مراقبة وتحليل انحرافات	**36**
خلاصة الفصل	**51**
الفصل الثاني : دور الموازنات التقديرية في تقييم الاداء المالي	**53**
تمهيد	**53**
المبحث الاول : ماهية الاداء المالي	**54**
المطلب الاول : :مفهوم الاداء المالي	**54**
المطلب الثاني:اهمية و اهداف الاداء المالي	**56**
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الاداء المالي	**57**
المبحث الثاني : مفاهيم حول تقييم الاداء المالي	**59**
المطلب الاول: مفهوم تقييم الاداء المالي	**59**
المطلب الثاني: اهمية و اهداف تقييم الاداء المالي	**62**
المطلب الثالث: نسب و مؤشرات تقييم الاداء المالي	**64**
المبحث الثالث : دور الموازنات التقديرية في تقييم الاداء المالي	**78**
المطلب الاول : حساب الانحرافات وإعداد تقارير الأداء المالي	**78**
المطلب الثاني : مرحلة تحليل الانحرافات	**80**
المطلب الثالث : مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية	**82**
خلاصة الفصل	**84**

الفصل الثالث :دراسة تطبيقية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز –المدية–	**86**
تمهيد	**86**
المبحث الاول :عرض عام حول مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز	**87**
المطلب الاول :لمحة تاريخية للشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء و العاز (شركة الام)	**87**
المطلب الثاني : تعريف بالمؤسسة محل الدراسة و اهدافها (شركة سونلغاز بالمدية)	**90**
المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي للمديرية المدية لتوزيع الكهرباء و الغاز	**92**
المبحث الثاني : حساب الانحرافات لموازنة المبيعات وتحليلها وحساب مؤشرات الأداء المالي	**94**
المطلب الاول : حساب الإنحرافات للموازنة التقديرية للمبيعات وتحليلها	**94**
المطلب الثاني : حساب مؤشرات الأداء المالي	**105**
خلاصة الفصل	**118**
خاتمة عامة	**120**
قائمة المراجع	**123**
الملاحق	**130**

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية	10
02	تقسيمات الموازنات التقديرية	14
03	خطوات اعداد موازنة المبيعات	24
04	مراحل دراسة و تعديل و اقرار الأسعار	27
05	الأنواع المختلفة من الإنحرافات	40
06	تصوير إيضاحي لتقييم الأداء المالي	61
07	الهيكل التنظيمي للمديرية المدية لتوزيع الكهرباء و الغاز	92

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	كمية مبيعات الضغط المنخفض للكهرباء 2017	95
02	كمية مبيعات الضغط المتوسط للكهرباء 2017	96
03	كمية مبيعات الضغط المنخفض للغاز 2017	97
04	كمية مبيعات الضغط المتوسط للغاز 2017	98
05	كمية مبيعات الضغط المنخفض للكهرباء 2018	99
06	كمية مبيعات الضغط المتوسط للكهرباء 2018	100
07	كمية مبيعات الضغط المنخفض للغاز 2018	101
08	كمية مبيعات الضغط المتوسط للغاز 2018	102
09	الميزانية المالية المختصرة 2017	105
10	الميزانية المالية المختصرة 2018	106
11	نسبة السيولة العامة	107
12	نسبة السيولة السريعة	108
13	نسبة السيولة الجاهزة	108
14	معدل دوران اجمالي الاصول	109
15	معدل دوران الاصول الثابتة	109

16	معدل دوران الاصول المتداولة	110
17	المردودية المالية	111
18	المردودية الاقتصادية	111
19	راس المال العامل الصافي	112
20	راس المال العامل الخاص	113
21	راس المال العامل الاجنبي	114
22	راس المال العامل الاجمالي	114
23	احتياجات راس المال العامل	115
24	الخزينة	116


مقدمة عامة

ان تنامي حدة التعقيد في محيط عمل المؤسسة، أصبح لزاما على الإدارة الحديثة التكيف مع جميع التغيرات والتطورات المحيطية السريعة، ما استوجب عليها التفكير والبحث عن أدوات أو تقنيات تساعدها على التخطيط لجميع أنشطتها، وذلك لفترة مستقبلية محددة في صورة شاملة و منسقة، لتمكنها من الإعداد السليم لمواجهة ما قد يفقد المؤسسة توازنها ويؤثر سلبا على مردوديتها، ويؤدي إلى مصير مجهولها.

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

ويعد الأداء المالي للمؤسسة من بين المواضيع التي يهتم بها في الدراسات الاقتصادية وبشكل متطور، حيث يقوم العاملون في أي مؤسسة بأداء أعباء وواجبات ومسؤوليات قصد تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، استقرت سياسية المؤسسة عليها حيث يعتبر تقييم الأداء المالي ذات أهمية في التعريف بمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة و انشاء مختلف التقارير المالية .

من هذا كله يتبادر إلى أذهاننا طرح الإشكالية التالية.

إشكالية الدراسة

وعلى ضوء هذا الأخير تظهر ملامح **الإشكالية الرئيسية** والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ماهو دور الموازنات التقديرية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن تجزئتها إلى **التساؤلات الفرعية** الآتية:

1. ماذا نعني بنظام الموازنات التقديرية؟
2. ماذا نقصد بالاداء المالي ؟ و ما هي طرق قياسه و تقييمه؟
3. هل تاثر الموازنات التقديرية على تقييم الاداء المالي لشركة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية (سونلغاز) ؟

فرضيات البحث

لتسهيل الإجابة على التساؤلات المطروحة يرتأى وضع الفرضيات التالية:

1. الموازنات التقديرية عبارة عن ترجمة رقمية لأهداف المؤسسة.
2. الاداء المالي هو تشخيص الحالة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على انشاء قيمة و مجابهة المستقبل .
3. تاثر الموازنات التقديرية على تقييم الاداء المالي لشركة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية .

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

1. محاولة الإلمام ببعض المصطلحات المتداخلة (الموازنات التقديرية ، الأداء وتقييم الأداء).
2. إبراز أهمية الموازنات التقديرية باعتبارها العمود الفقري للمؤسسات المالية.
3. التركيز على الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

أهمية الدراسة

يكتسي موضوع الموازنات التقديرية أهمية خاصة وكبيرة لأنها تتناول موضوع حساس داخل المؤسسة من خلال الدور الهام الذي تلعبه لتحقيق الأمن وسلامة ونزاهة ومصداقية المعلومات التي تساهم في ترقية أداء المالي للمؤسسة.

مبررات اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

المنهج والأدوات

محاولة للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات السابقة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خلال جمع وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بموضوع الموازنات التقديرية وتقييم الاداء المالي في المؤسسة .

هيكل البحث

بناءا على الأهداف والفرضيات التي تم طرحها سابقا، تم تقسيم البحث إلى مقدمة و ثلاثة فصول وخاتمة، وهي على النحو التالي:

الفصل الأول: ؛الموازنات التقديرية ، حيث تم التطرق الى مفهوم الموازنات التقديرية و اهميتها و انواعها و مراحل اعدادها .

الفصل الثاني: دور الموازنات التقديرية في تقييم الاداء المالي ،سنتطرق الى ماهية الاداء المالي من مفهوم و اهداف و العوامل المؤثرة فيه بالضافة الى مؤشرات و النسب المالية المستخدمة في تقييم الاداء المالي ،و اخير

الفصل الثالث: حيث خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي دراسة حالة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية ،بحيث سنتطرق من خلال هذا الفصل الى تقديم عام حول الشركة ، و اخيرا عرض و تحليل النسب و المؤشرات المالية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز

أين جاء في آخر الدراسة خاتمة عامة، حيث تم فيها استخلاص بعض النتائج، اقتراح حلول وتقديم مجموعة من التوصيات، إضافة إلى ذكر الآفاق التي يجب أن يتواصل فيها البحث في المستقبل.



الفصل الاول :الاطار العام للموازنات التقديرية

مقدمة الفصل

ان الموازنات التقديرية من العناصر الحديثة في النظام المحاسبي برغم من أن فكرة إستعمالها ليست حديثة فقد إستعملت منذ الزمن البعيد لهدف إيجاد التوازن بين الإنفاق الحكومي والموارد العامة، ولكن بعد التطورات والمشاكل المعاصرة التي أدت إلى تغيير دور الدولة وواجباها أصبحت الموازنات التقديرية كأداة من أدوات التوجيه المالي و الإقتصادي والإجتماعي، و نظرا لإتباع حجم الوحدات الإقتصادية وكبر حجم رؤوس الأموال، المستثمرة فيها، أصبح من الضروري وضع أسلوب للعمل لتحقيق أفضل النتائج والأهداف المسطرة

وسنتناول في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث و هي كالاتي :

المبحث الأول :عموميات حول الموازنات التقديرية

المبحث الثاني :كيفية إعداد الموازنات التقديرية

المبحث الثالث :اساسيات الموازنات التقديرية و تحليل انحرافاتها.

المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية

يعتبر تحديد الموازنات التقديرية خطوة مهمة لدراسة المواضيع المتعلقة باستخداماتها ،ذلك ان الموازنات التقديرية كعملية مساعدة على رقابة الاداء للمؤسسة ،فقد عرفت تطور ملحوظا منذ ظهور المؤسسة كنظام ان اصبحت لها اغراض اخرى و اصبحت تحتل اهمية بالغة في الفكر الاقتصادي و هذا مانحاول توضيحه في هذا المبحث .

المطلب الاول : نشاة و تطور الموازنات التقديرية

تعد الموازنة التقديرية من اقدم الادوات اذ تعود بدايتها الاولى الى عصر سيدنا يوسف عليه الصلاة و السلام :الذي قام باعداد موازنة القمح المتوقع انتاجه في ذلك العصر (اعتماد على رؤى الملك حسب ما اخبرنا به القران الكريم)،ثم حدد حجم الانفاق و الاستهلاك بناء على ذلك ،و كانت فترة هذه الموازنة طويلة نسبيا حوالي 15سنة 7 سنوات للانتاج و الاستهلاك و 7سنوات للاستهلاك فقط و عام للرخاء [1].

يعود اصل كلمة موازنة الى الكلمة الفرنسية bougetو تعني الحافظة ،و يعتبر de gazeux اول من استعمل لفظ موازنة تقديرية سنة 1825م،و و صفها على انها جداول الاحتياجات من الموارد مع تحديد توقيت هذه الاحتياجات .اما استعمال الموازنات التقديرية كاداة للرقابة فيعتبر حديث العهد نسبيا ،اذ يعود سنة 1912م ،هذا و لقد زاد الاهتمام بالموازنات التقديرية على اثر ظاهرة التضخم التي شملت معظم دول العالم سنة 1920م ،الامر الذي اكد على ضرورة الاخذ بمبدا التخطيط .

و تطورت هذه الحركة تدريجيا الى ان اصبحت الطابع المميز لادارة الاعمال في الولايات المتحدة الامريكية حيث اعدت هذه الاخيرة اول موازنة لها في 30جويلية 1933م،بعد ان

[1] **زكية مقري،نعيمة يحياوي ،التحولات الكبرى في انظمة مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية** ،دار الراية للنشر و التوزيع ،عمان ،الاردن ،الطبعة الاولى ،2015،ص ص ،170-171

اتضح لها انه من المستحيل الاشراف على مالية الدول دون تخطيط للمستقبل على ضوء الظروف الحالية بعدها انتشر تطبيق هذا النظام في اوروبا اثناء الحرب العالمية الثانية ،و طبق في فرنسا في الخمسينات [1]

المطلب الثاني : مفهوم الموازنات التقديرية وخصائصها

أولا – مفهوم حول الموازنات التقديرية:

لقد تعددت التعاريف حول الموازنات وذلك بإختلاف المفكرين وجنسياتهم وميولهم السياسي لذا سنحاول التطرق إلى بعضها على سبيل الذكر وليس على سبيل الحصر.

التعريف الأول: ويعرفها "cordon" بأنها خطة تفصيلية محددة مقدمة للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع مدة الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن إستخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع".[2]

التعريف الثاني حيث يعرفها "Horngren" بأنها: " تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة ".[3]

التعريف الثالث: كما تعرف بأنها وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المنشأة، ويعتبرها البعض بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد مختلف النشاطات المستقبلية وذلك بالإعتماد على مؤشرات معينة يتم إستخلاصها من الأرقام والسنوات التي تم تحقيقها في السابق وتعتمد كأساس لبناء الأرقام المستقبلية. [4]

التعريف الرابع :تعتبر الموازنات التقديرية "خطة تربط التصرفات المالية للمؤسسة "

---

[1] احمد نور ،**المحاسبة الادارية و بحوث العمليات** ،بدون سنة النشر،ص 22

[2] –فركوس محمد، **الموازنات التقديرية، أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجزائرية، 1995، ص4.

[3] –كولال أمينة، **الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة**، رسالة ماجستير، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009، ص 54.

[4] –احمد نور، **مبادئ المحاسبة الادارية**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص223.

من خلال هذه التعريف نستنتج أن الموازنة التقديرية هي وسيلة:

– للتخطيط نظرا لكونها خطة العمل مقدما.

– للتنظيم بإعتبارها محددة وموزعة للمسؤوليات.

– للمراقبة لأن قبول المحاسبة والمراقبة معا.

– لتقييم الأداء لأن المراقبة تعني مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ومنه تقييم الأداء وتقويمه بعد ذلك.

وفي الأخير يمكن ان نعطي تعريف شامل للموازنة التقديرية:

" بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المرغوب تنفيذها مستقبلا، وتعتبر هذه الخطة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وضعه و إحترامه لبلوغ الهدف المنشود، كما أنها تعتبر نظاما للمعلومات يساعد على إتخاذ القرارات المراقبة وتقييم الأداء ".

ثانيا – خصائص الموازنات التقديرية:

ان الموازنات التقديرية هي امثل الوسائل في مجال مراقية التسيير مثلها مثل المحاسبة التحليلية ،التحليل المالي و لوحة القيادة غير انها تتميز بعدة خصائص تتمثل فيما يلي : [1]

– تعتمد الموازنات على التقدير فهو لايتعلق بالتقدير بل بالاحتمالات ،و عليه فيجب ان توضع التقديرات على اسس علمية و دراسات ميدانية وذلك باستعمال اساليب علمية ،احصائية و اقتصادية .

[1] ايمان صفار باتي ،**دور الموازنات التقديرية في ترشيد القرارات المالية** ،مذكرة شهادة الماستر ،تخصص مالية مؤسسة ،جامعة المدية ،دفعة 2020/2019،ص 21

- ترتبط الموازنة التقديرية بالاحتمالات المستقبلية فهي توضع لفترة سنة كما يمكن ان تكون اقل او اكثر.
- بما ان الموازنات تعبير عن خطة شاملة للمشروع باكملها في اداة تنسيق و ربط بين مختلف برامج الاقسام في المؤسسة.
- تعتبر الموازنات مترجم لسياسات المؤسسة و اهدافها بشكل ارقام .
- تعتبر الموازنات اداة تخطيط و المراقبة كما انها اداة لمراقبة تنفيذ الخطط المسطرة المستقبلية .

المطلب الثالث : أهمية وأهداف ووظائف الموازنات التقديرية

أولا – أهمية الموازنات التقديرية:

تظهر أهمية الموازنة التقديرية في المرحلة الأولى من خلال أهدافها التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط و الرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق أي التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، وذلك من خلال مرحلة الموازنة budgétisation، أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة التقديرية تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل: جدول حسابات النتائج التقديري الميزانية التقديرية Bilan provisionnel وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج عملي ، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات.[1]

ثانيا – اهداف الموازنات التقديرية

[1] –كوثر بوغابة ، **دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة** ، مذكرة ماستر ، تخصص مالية المؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص41.

يكمن هدف الموازنات التقديرية إلى تحسين مستوى التسيير في المؤسسة من خلال ضمان للعناصر التالية: [1]

أ – العمل على تحديد المتطلبات والموارد الضرورية وتوزيعها حسب رزنامة زمنية لتنفيذ الأهداف المسطرة في إطار تخطيط العمليات .

ب – توزيع المسؤوليات على مختلف الأقسام والمصالح ، ووضع مختلف الموارد المالية والبشرية تحت تصرف هؤلاء المسؤولين وتوجيههم ضمن الإطار العام لإستراتيجية المؤسسة .

ج – متابعة حركة المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، بحيث تعتبر الموازنة فرصة للقيام بالدراسات والإطلاع على وضع السوق وعلى إمكانيات المؤسسة الداخلية.

د – تعتبرالموازنة كمصدر ومنبع للإستراتيجيات التكتيكية، وهي إستراتيجيات للتعديل في الأجل القصير مع الحفاظ على الأهداف العامة في الأجل الطويل.

وهي كذلك تهدف الى:

1 – أداة من أدوات السياسة الداخلية، فهي إذا ما تم إستغلالها جيدا تعتبر كفرصة لإشراك المتعاملين الداخلين أثناء إعداد الموازنة وذلك من أجل عملية التحفيز وتجديد الإلتزام بالإستراتيجية، خصوصا فيما يتعلق بالمستويات الدنيا والقائمين على البرامج التنفيذية والتي تعاني نوع من التهميش، وفي حالة عدم إستغلالها جيدا فهي ستظهر كوسيلة للتعارض وتضارب المصالح فيما بين مختلف الإختلافات داخل المؤسسة.

2– أداة لمراقبة ومتابعة وتقييم الأداء في مختلف الأقسام و أجزاء المؤسسة وتحديد المسؤوليات، ونظام المكافآت، وتدعيم نظام التغذية العكسية.

[1]– محرز عبد القادر، **أدوات مراقبة التسيير لقيادة استراتيجية المؤسسة**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011، ص72.

3- أداة تنسيق يتم من خلالها التأكد من أن مختلف الوظائف تتحرك وفق نسق واحد نحو تحقيق الهدف العام للمؤسسة، بحيث تسمح عملية الرقابة الموازنية من معالجة أي خلل يظهر على مستوى هذه الوظائف.

4 – أداة أساسية لتسيير التنبؤات، وذلك بعملها على تحديد الصعوبات المستقبلية، وإختيار برامج الأنشطة مع الأخذ بعين الإعتبار للمتغيرات الممكنة وحالة عدم التأكد.

ثالثا – وظائف الموازنات التقديرية:

نظرا لأن الموازنات التقديرية تمثل خطة كمية و قيمية تتضمن الأهداف المختلفة للمنشآت، كما تحتوي على مجموعة من الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف و المفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها وإختيار البدائل أو مجموعة من البدائل المناسبة فإن إعداد الموازنة التقديرية يدعو الإدارة للتفكير في المستقبل و رسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل وتخطط لما يلزم إتخاذه لتجنب العقبات او الصعوبات التي تعيق تحقيق الأهداف المرجوة. وتعد الموازنة أداة إدارية إذا تساعد إدارة المشروع في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية الرئيسية الآتي:[1]

أ – وظيفة التخطيط وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

يقصد بالتخطيط عملية تعبئة الموارد الإقتصادية المتاحة والمحتملة وخلال فترة مستقبلية محددة بما يضمن إستثمارها إستثمارا كاملا وأمثلا ويستند المخطط في عملية التخطيط على قاعدة البيانات والمعلومات المتوفرة في الوحدة الإقتصادية لأجل أن تكون تنبؤاته أكثر دقة مع توقع الحالة المستقبلية والظروف الداخلية والخارجية المحيطة بكل نشاط، وبالتالي تعبر عن هذه التنبؤات والتوقعات المستقبلية بصورة رقمية وتتمثل وظيفة التخطيط في وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف حيث توضع

[1] – كوثر بوغابة، **مرجع سابق**، ص41.

هذه الأهداف في صورة خطط طويلة الآجل وخطط قصيرة الآجل، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها، وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيميا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطر.

ب – وظيفة التنسيق وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

يمثل التنسيق العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة ، بحيث يعمل كل قسم من هذه الأقسام نحو تحقيق الأهداف المسطرة ، ولهذا يجب ألا يصدر أحد الأقسام قرارات يكون لها أثر على الأقسام الأحرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام ،فمثلا لابد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات والإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعيه لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج ولا ينبغي أن تقوم سياسية الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها ولذلك تعمل الميزانية التقديرية على خلق حالة من التناسق بين الأقسام المختلفة يسترشد بها الجهاز التنظيمي في المشروع منعا للتضارب في جهودهم وقراراتهم ، وهي بهذا الصدد تعتبر أداة لتحقيق او المساعدة في تنفيذ وظيفة التنسيق التي تمارسها الإدارة.[1]

ج – وظيفة الاتصال وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

الموازنات التقديرية تعد أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط و السياسات التي تم الإتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة، ومن بين أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التقديرية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة، و المشتريات اللازمة..... إلخ.

[1] كوثر بوغابة، **مرجع سابق**، ص42

هـ – وظيفة التحفيز وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

يمكن إستخدام الموازنات التقديرية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشاة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون هذه الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد.

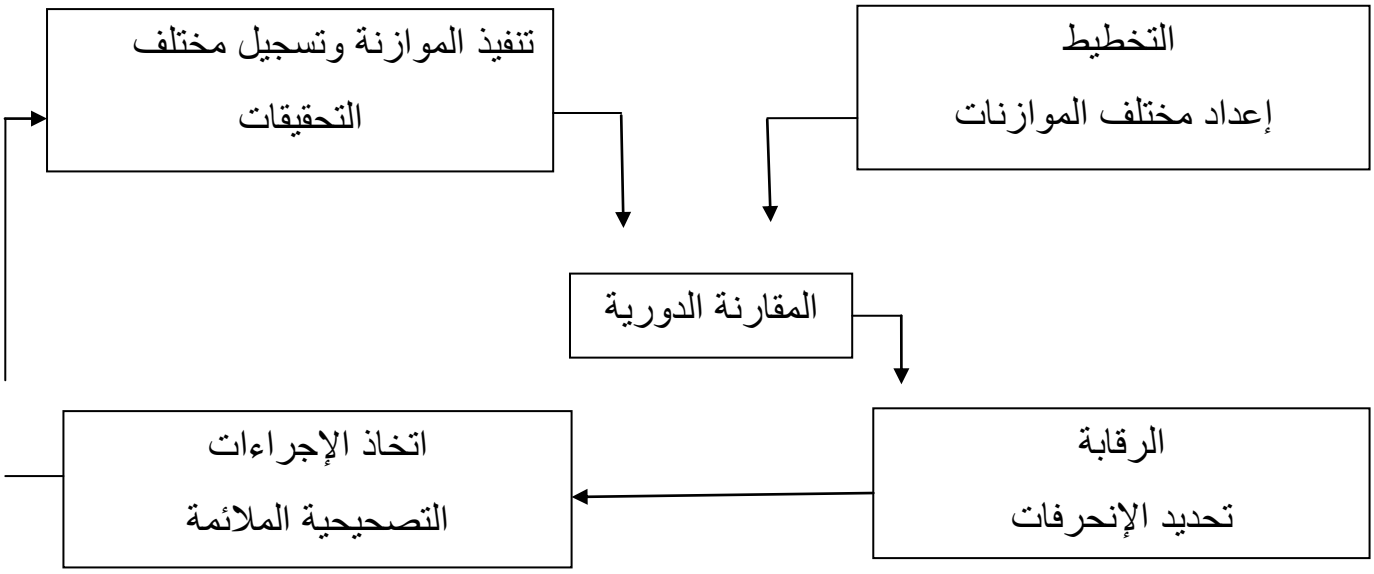
د – وظيفة الرقابة وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعة وإستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ ادارة بمدى ملائمة الخطط و الأهداف الموضوعة مقدما ، و مقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع اقسام المشروع بالخطط والأهداف الموضوعة مقدما ، و متابعة الإنحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.

و – وظيفة تقييم الأداء:

تستخدم مستويات الأداء الواردة بالموازنات التقديرية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمنشأة طالما أن هذه المستويات معدة طبقا لمعايير سليمة ومدروسة.

الشكل رقم (1): الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية



المصدر: شريف عثمان، أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2015، ص10.

المطلب الرابع : انواع الموازنات التقديرية

يمكن تناول الموازنات التقديرية من زوايا مختلفة ذلك وفق المعيار المعتمد حيث نجد عدة انواع للموازنات على أساس:

-الفترة الزمنية.

-موضوع المعاملات.

-الوحدة المحاسبية التي يتم إعداد الموازنة على أساسها.

-المجال الذي تغطيه.

1- تقسيم الموازنات من حيث الفترة الزمنية :

ليس هناك قواعد متفق عليها بخصوص تحديد الفترة التي توضع عنها الموازنة، كل ما يمكن قوله في هذه النقطة أن فترة الموازنة ينبغي أن تكون كافية حتى تسمح بالتخطيط الفعال الذي يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة ونجد وفق هذا التقييم:[1]

- موازنة قصيرة الأجل. - موازنة طويلة الأجل.

أ - **موازنة قصيرة الأجل:** يتم تنفيذها خلال فترة زمنية تقل عادة عن سنة كأن تكون شهرية أو ربع سنوية أو على الأكثر سنوية، ومن أمثلتها الموازنات المرتبطة بالنشاطات التشغيلية للمؤسسة، كما تسمى الموازنة التقديرية السنوية والتي تضم الموازنات التالية: موازنة المبيعات، الإنتاج، المواد الأولية، المشتريات، العمل و الأجور، الخزينة.

[1] -كولال أمينة، **مرجع سابق**،ص58.

ب – موازنة طويلة الأجل: تغطي فترة تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات تهتم بالتخطيط للإستثمارات الرأسمالية، بمعنى أنها تتعلق بالأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها على المدى الطويل كالبرامج الإقتصادية الحكومية والتوسع وما يتطلبه من إستثمارات .

2 – تقسيم الموازنات من حيث النشاط الذي تغطيه (طبيعة المجال):

ونجد وفق هذا التقسيم : [1]

أ – **موازنة تشغيلية:** عبارة عن وصف مفصل للإيرادات و التكاليف المطلوبة للأعمال التي ترغب المؤسسة في القيام بها.

ب – موازنة رأسمالية: تتضمن خطط التمويل المتعلقة بموازنة الإستغلال إضافة إلى التخطيط والإنفاق في المشاريع الإستثمارية التي ترغب المؤسسة في القيام بها (بناء مصنع جديد مثلا). وتجدر الإشارة الى أن مجموع الموازنة التشغيلية والرأسمالية يكونان ما يسمى **بالموازنة الشاملة.**

3 – تقسيم الموازنات من حيث درجة التفصيل: ونجد وفق هذا التقسيم :

أ – **موازنة البرامج:** ويتم من خلالها تقسيم أنشطة المؤسسة إلى برامج محددة ، يهدف كل منها إلى تحقيق هدف معين أو التوصل إلى نتيجة معينة، ثم يتم إعداد موازنة لكل البرامج على حدا.

ب – موازنة المسؤولية: ويتم من خلالها تحليل أنشطة على أساس المسؤولين عن تنفيذ أجزائها أو تحقيق أهدافها ويتم تقسيم الموازنات إلى أجزاء بحيث يصبح تنفيذ كل جزء من مسؤولية شخص أو مجموعة محددة من الأشخاص. [2]

4 – تقسيم الموازنات من حيث الثبات و المرونة :

و نجد وفق هذا التقسيم :[1]

---

[1]–لقواق عبد الرزاق، **أهمية مراقبة التسيير الاجتماعي في تدعيم أداء المؤسسة**، رسالة ماجستر في علوم التسيير، فرع إدارة الاعمال، جامعة الجزائر، 2009، ص 122.

[2]– كولال أمينة ، **مرجع سابق** ، ص58.

أ – **الموازنة الثابتة:** تتمثل في الموازنات التي تعد لمستوى واحد من الإنتاج، و تمثل أداة فعالة لتخطيط أنشطة المؤسسات بالإضافة إلى أهميتها في الرقابة و تقييم الأداء من أجل تحقيق الأهداف المرسومة من قبل إدارة المؤسسة و هذا يتحقق من خلال تطابق النشاط الفعلي مع النشاط المخطط المحدد في الموازنة الثابتة، وفي أغلب الأحيان يظهر اختلاف بين ما هو متحقق فعلا عن ما هو مخطط في الموازنة لعدة أسباب و هذا ما إستوجب ظهور نوع آخر من الموازنات.

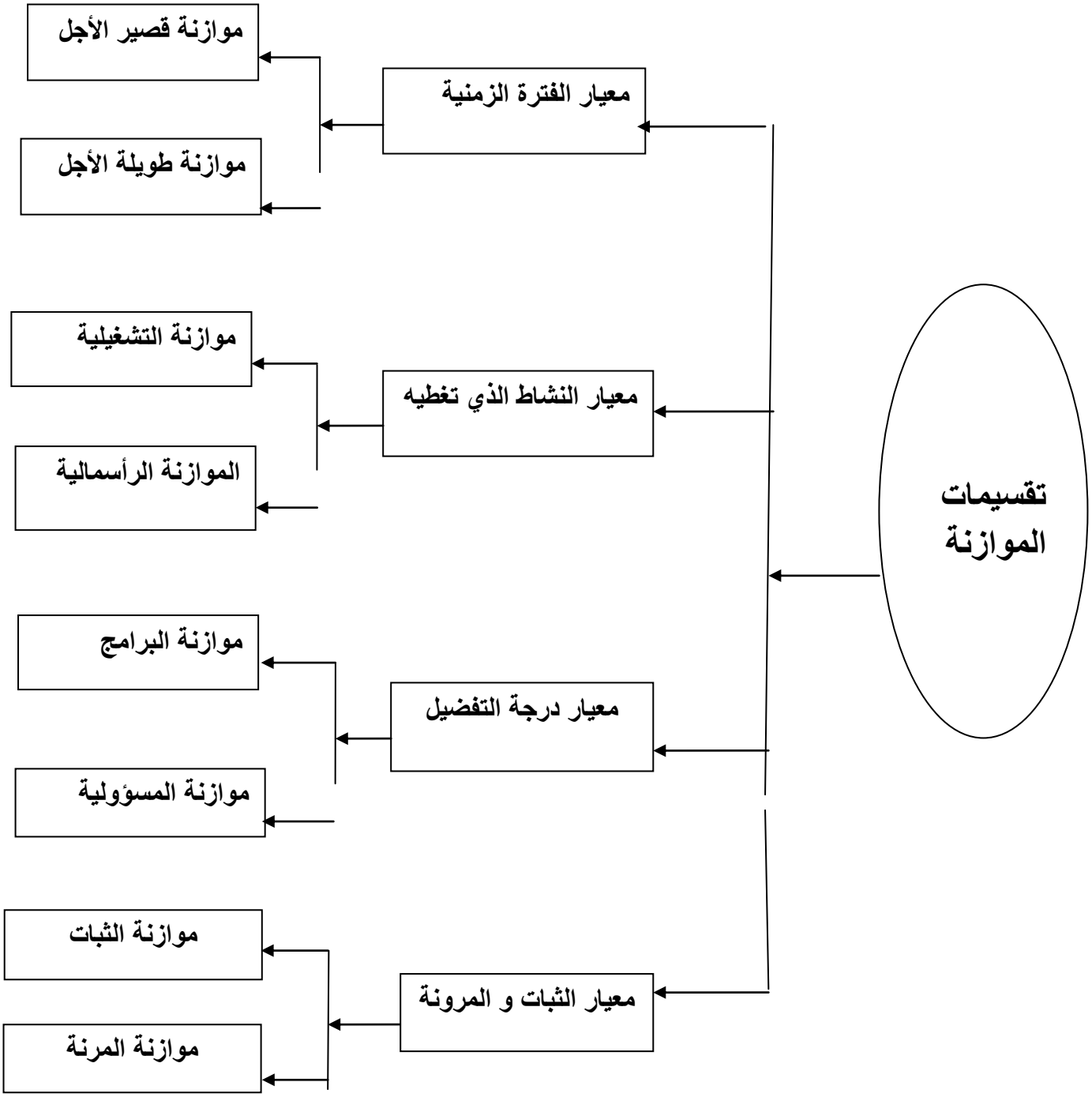
تحقق الموازنة الثابتة هدف التخطيط، إلا أنها تضعف من فعالية الموازنة كأداة للرقابة عندما يختلف النشاط الفعلي عن التقديري، بالتالي يفضل إستخدام الموازنة المرنة كأداة للرقابة.

ب– الموازنة المرنة: هي تلك الموازنات التي تعد لمستويات متعددة من الإنتاج و ليس لمستوى واحد كما هو الحال في الموازنات الثابتة، و تسمح هذه الموازنة بتعديل خططها بسهولة فيما لو تغير مستوى النشاط الفعلي عن مستوى النشاط المخطط له، تحقق الموازنة الثابتة هدف الرقابة فقط على التكاليف الثابتة و التي لا تختلف من نشاط لآخر بينما تحقق الموازنة المرنة الرقابة على كل الإيرادات و التكاليف المتغيرة التي تختلف من نشاط لآخر.[2]

[1] –مروان بلخير، **مرجع سابق**، ص56.

[2] –مروان بلخير، **مرجع سابق**، ص56

الشكل رقم (2) : تقسيمات الموازنات التقديرية



المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على معلومات سابق

المبحث الثاني: كيفية إعداد الموازنات التقديرية

إن أول خطوة من خطوات إعداد الموازنات هي إعداد موازنة المبيعات، فهي تعتبر حجر الأساس الذي تبنى عليه الموازنات الفرعية الأخرى، لهذا فدقة التنبؤ بالمبيعات تساهم لحد كبير في إنجاح الموازنات التقديرية، وحيث سوف نتطرق في هذا المبحث لمعرفة كيفية إعداد الموازنات التقديرية المختلفة

المطلب الأول: إعداد موازنة المبيعات

رغم كون وضع تقديرات المبيعات تعد أول مرحلة لإعداد موازنة المبيعات فإن هذا لا يكفي بل يجب التأكد من دقة هذه التقديرات من أجل الوصول إلى موازنة مبيعات صحيحة يتم الإعتماد عليها في إعداد باقي الموازنات.

أولا – تعريف موازنة المبيعات وأهميتها:

1- تعريف موازنة المبيعات:

التعريف الأول : يمكن تعريف موازنة المبيعات على أنها «جدول تقديري للمبيعات المتوقعة للفترة أو الفترات المالية القادمة ".[1]

التعريف الثاني: موازنة المبيعات هي " جدول تفصيلي يبين المبيعات المتوقعة للفترة القادمة وتظهر بالكمية والقيمة، ويجب بذل المجهود والوقت لإعداد موازنة المبيعات حيث تعتبر مفتاح العملية الموازنة بأكملها فإذا أعدت موازنة المبيعات بدون إكتراث فان إعداد باقي الموازنات تصبح مضيعة للوقت ".[1]

2- أهمية موازنة المبيعات:

[1] – يحي أحمد مصطفى القللي، **أساليب المحاسبة الادارية**، الطبعة الاولي ايتراك للنشر و التوزيع ، مصر، 2003، ص 157.

أولا – تكمن أهمية موازنة المبيعات في كونها:[2]

– تمد الإدارة بأساس تخطيط إنتاج المنتجات و الطاقة الإنتاجية.

– تبين موازنة المبيعات الإيرادات المنتظرة، كما تبين موازنات المصروفات وحدود المصروفات المتوقعة ويمثل الفرق بينهما الربح الذي ينتظر الحصول عليها.

– تستخدم موازنة المبيعات كهدف لإدارة المبيعات، فتكون مرشدا لها عند التنفيذ ، وفي نفس الوقت تستخدم كمعيار لتقويم أدائها .

ثانيا– التنبؤ بالمبيعات:

الخطوة الأهم والأكثر أثرا في دقة الموازنات التقديرية هي التوصل إلى تقدير دقيق إلى أقصى حد ممكن للمبيعات المتوقعة خلال الفترة التي تعد عنها الموازنة التقديرية، ويرى الأستاذ هنري فايول "أن قوة التنبؤ بالأشياء قبل حدوثها هو جوهر الإدارة " خاصة أن لدقة التقديرات أثر مباشر في مختلف أنشطة المؤسسة، والتقديرات المرتبطة بهذه الأنشطة.

هذا ولابد للتقدير الدقيق للمبيعات أن يعكس:[3]

– الطاقة الإنتاجية للمؤسسة بإعتبارها المحدد الأول لحجم المبيعات المتوقعة.

– الظروف الإقتصادية العامة وقدرتها على التسويق والمنافسة مع المنتجين الآخرين.

– الإتجاهات التي سادت المؤسسة في الماضي ، وما يتوقع أن يسود في المستقبل.

– قيمة أي متغير يمكن أن يكون لها أثر في الإتجاه السائد في أداء المؤسسة.

---

[1] – ري انتش جاريسون، **المحاسبة الادارية**، ترجمة : محد عصام الدين زايد يعد عنوان الكتاب، دار المريخ للنشر و التوزيع، السعودية، 2000، ص 418.

[2] –محمد سامي راضي ،**المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات** ، الدار الجامعية للطباعة –نشر – توزيع ، مصر، 2006، ص 78.

[3] – كولا أمينة ،**مرجع سابق** ، ص81.

2- طرق التنبؤ بالمبيعات:

تعتبر عملية التنبؤ بالمبيعات المتوقعة وما يمكن أن ينتج عنها من إيرادات في غاية الأهمية بالنسبة للمؤسسة لأغراض التخطيط، تحديد جهودها و برامجها البيعية الفعالة، و للوصول إلى هذه المبيعات المتوقعة من الضروري إستخدام إحدى طرق التنبؤ التي من أهم خصائصها[1]:

- الدقة في إستخدام الوسائل الإحصائية.

- المعرفة النامية من قبل رجال الإدارة للوسيلة المستخدمة للتنبؤ بالمبيعات ليتمكنوا من تطبيق نتائجها.

- توفير المعلومات اللازمة و الكافية لعملية التنبؤ.

- صحة العلاقات المفترضة بين المتغيرات حتى يمكن الإستمرار في إستخدام نفس الوسيلة في المستقبل.

ويمكن تصنيف هذه الطرق إلى طرق كيفية وطرق كمية.

الطرق الكيفية: ويمكن تصنيف هذه الأخيرة الى: [2]

أ- تقدير المبيعات بإستخدام النماذج البسيطة التي تعتمد على الخبرة والتقدير الشخصي:

تقوم هذه الطريقة على حصر العوامل المؤثرة على الطلب فتقوم المؤسسة بتقدير الطلب المتوقع على منتجاتها ، وهذا عن طريق دراسة الأحوال الإقتصادية السائدة والتحليل العام للسوق و بهذه الدراسات يتم التنبؤ بالمبيعات وبعد ذلك يحدد نصيب المؤسسة منها وفقا للخبرة السابقة والتطورات السابقة ، ويعتبر هذا الأسلوب الأكثر شيوعا في تقدير المبيعات

[1] يحي أحمد مصطفي القللي ، **مرجع سابق** ، ص161.

[2] - أحمد شاكر العسكري، **ادارة المبيعات مدخل استراتيجي كمي وأسلوبي و إداري**، دار زهران ، مصر، 2000، ص144.

في الحياة العملية نظرا لبساطتها وتجدر الإشارة إلى أن إستخدام هذا الأسلوب في التنبؤ يعتمد على خبرة من يقوم بها و يشترط لنجاحها إستقرار الظروف الإقتصادية والإجتماعية في المجتمع، ونجد وفق هذه الطريقة أسلوب البحوث التسويقية وأسلوب الإستشارات والدراسات المقارنة.

♦ **البحوث التسويقية:** تتضمن تلك الأنواع من البحوث التسويقية ذات الصلة بالمستهلك السلعة و السوق و تتمثل في بحوث المستهلك، بحوث السلعة و بحوث السوق، و الهدف منها التعرف على رغبات المستهلك، سلوكياته الشرائية و مواصفات السلعة المطلوب إنتاجها سواء التركيبة منها كالحجم، الأبعاد و التوازن أو العملية كالمتانة و كذلك نوع السوق المستهدف و تركيب المستملكان فيها من حيث الجنس، درجة التعلم و العمر و غيرها.

♦**الاستشارات و الدراسات المقارنة** : يمكن أحيانا الإستفادة من تجارب و معلومات مؤسسات تعمل في نفس الميدان بحيث تصلح كأساس للمقارنة في مجال إجراء التنبؤات المستقبلية كما تعد الإستشارات التي يمكن للمؤسسة أن تحصل عليها من مصادر داخلية أو خارجية(مراكز الخدمات الإستشارية)أسلوب تنبؤ، غير أن هذا الأسلوب يعتمد على التصورات الشخصية و التي يمكن أن تتضمن درجة من التحيز مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات لا تتفق مع الأهداف و التطلعات التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها.

ب – تقدير المبيعات بإستخدام أسلوب الإستقصاء:

يعتمد هذا الأسلوب على إستقصاء الآراء الخاصة بالخبراء ومسؤولي البيع في المؤسسة أو باللجوء إلى متخصصين خارج المؤسسة ثم تجمع هذه الآراء بعدة طرق هي:[1]

[1] – أحمد شاكر العسكري، **مرجع سابق**، ص144 .

♦ **استقصاء آراء المستهلكين** : يتم الإعتماد على هذا الأسلوب عند عدم توفر البيانات الكافية لوضع تقديرات منطقية للمبيعات ، وعادة ما يستخدم عندما تتعامل المؤسسة مع عدد محدد من المستهلكين و بالتالي يمكن الإتصال بهم لإستقصاء آرائهم حول حجم المشتريات القادمة.

تتميز هذه الطريقة بسهولة الإتصال بين المنتج والمستهلك إضافة إلى أنها تعتمد على أهم المشترين وبذلك تكون أكثر منطقية غير أنها يتعذر إستخدامها في حالة كثرة المتعاملين مع المؤسسة لأن هذا يتطلب وقت وجهد كبيرين دون أن ننس إمكانية عدم تعاون المستهلكين الرئيسيين.

♦ **استقصاء آراء رجال الإدارة** : تقوم هذه الطريقة على أساس قيام كل فرد من أفراد الإدارة العليا بإبداء رأيها فيما يتعلق بالمستوى الذي يمكن أن تكون عليها المبيعات المتوقعة خلال الفترة الزمنية المقبلة(سنة مثلا) على أن يتم بعد ذلك التوفيق بين هذه الآراء المختلفة بإستخدام المتوسط التقريبي للتقديرات الفردية بإعتباره مؤشرا للمبيعات المتوقعة خلال الفترة المقبلة.

♦**استقصاء آراء رجال البيع** : تقوم هذه الطريقة على إفتراض أساسي و هو أن رجال البيع يكونون في وضع أفضل من غيرهم للتنبؤ بالمبيعات و ذلك نظرا لإتصالهم المباشر و المستمر بالسوق، المستهلكين و العملاء و علمهم بالمتغيرات التي يمكن أن تكون ذات تأثير مباشر على المبيعات.

ج- أسلوب دلفي :

تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء فيقوم كل خبير بالإجابة على الإستقصاء ، وبعد ذلك تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على

الإستقصاءات للإجابة عليها و هكذا حتى التوصل إلى إتفاق على مستوى معين من التقديرات.

ويعاب على هذه الطرق الكيفية أنها غير دقيقة، و لا تساعد إطلاقا على التنبؤ بالمبيعات المستقبلة لكونها تعتمد على الآراء و التصورات الشخصية) بعيدة كل البعد عن الواقع. [1]

ثانيا – الطرق الكمية:

تستعمل عادة للتقدير قصير الأجل لكونها أكثر دقة، وأحيانا تصبح غير مجدية إذا تجاوزت السنة، وهناك عدد من الطرق تعتمد على دراسة السلاسل الزمنية للمبيعات في فترات سابقة لتقدير مبيعات فترة مقبلة، ومن هذه الطرق دراسة الإتجاه العام بالمتوسطات المتحركة أو بطريقه المربعات الصغرى، وهناك نماذج مختلفة تستعمل فيها معامل الإرتباط كمحدد لتوجيها المبيعات.

1- الطريقة الحسابية البسيطة:

تعتبر هذه الطريقة من أبسط أساليب المدخل الرياضي للتنبؤ بالمبيعات، يرى الخبير الإداري «أدمو ندبيرك " أنها لا يمكن التنبؤ بالمستقبل إلا بدراسة أرقام الماضي، و تعتمد هذه الطريقة على أساس الرجوع إلى السجلات الفعلية السابقة للمبيعات حيث تفترض أن المستقبل هو إمتداد للماضي و الحاضر و الظروف التي أثرت على المبيعات في الماضي و تؤثر عليها في الحاضر ستؤثر عليها أيضا في المستقبل، تصلح هذه الطريقة فقط للتخطيط قصير الأجل (أقل من سنة) و مع ذلك تبقى عاجزة عن إمكانية التنبؤ بأرقام دقيقة

[1] – كولا أمينة، **مرجع السابق**، ص85.

للمبيعات السابقة، كونها لا تأخذ بالحسبان العوامل التي تؤثر على المبيعات في المستقبل كالتطور التكنولوجي، الظروف الإقتصادية والسياسية والديمغرافية وحجم المنافسة... الخ. [1]

ولإستخدام هذه الطريقة لابد من إتباع وتطبيق العلاقة:

مبيعات السنة المقبلة =(مبيعات السنة الحالية /مبيعات السنة الماضية)*مقدار التغير في المبيعات

2- **طريقة المربعات الصغرى:**

تعتمد هذه الطريقة على أن العلاقة الموجودة بين مبيعات منتوج معين والزمن يقودنا للحصول على سلاسل زمنية، هذه الأخيرة يتم تحليلها بواسطة طريقة المربعات الصغرى، حيث تعبر هذه السلاسل عن مدى التغير الذي حدث ويحدث في المبيعات بمرور الوقت، وتستعمل هذه الطريقة لتحديد خط الإتجاه العام للمبيعات والتي تعتبر أشهر طريقة لتحديد خط المستقيم الذي تكون مربعات الإنحرافات عنها أقل ما يمكن، إن الوصول إلى تحديد الخط بهذه الطريقة يعطينا تقريبا ملائما للإتجاه العام لدالة المبيعات التي صيغتها كالتالي: [2]

Yi: المبيعات

Xi: المدة الزمنية

وتكون معادلة الخط المستقيم كالاتي:

$$Y=ax+b$$

ولإيجاد a و b نستعمل العلاقة التالية:

Yi :المتوسط الحسابي لـ$\bar{y}$

Xi :المتوسط الحسابي لـ$\bar{x}$

[1]- فركوس محمد، **مرجع السابق**، ص24.

[2]- فركوس محمد، **مرجع السابق**، ص 24.

$$a = \frac{\sum X\, iYi - n\overline{XY}}{\sum xi^2 - n\, X}$$

$$b = \bar{y} - a\bar{x}$$

طريقة المتوسطات المتحركة:

التغيرات الفجائية التي تشمل عليها أرقام السلسلة الزمنية كما تستخدم أيضا للتقلبات الفصلية وكذا الدورية و هذا بدراسة المبيعات الماضية لعدة سنوات وأهمها:

أ) **التغيرات الفجائية:** وهي التغيرات التي يصعب التنبؤ بها لأنها تتعلق في العادة بظروف خارجة عن إرادة المؤسسة، وهي نادرة الحدوث مثل ظروف الحروب، الزلزال والأحوال الطبيعية المفاجئة.

ب) **التغيرات المنتظمة:** وهي التغيرات التي تحدث بشكل منتظم سواء من ناحية الوقت أو من ناحية حجم ونوع التأثير، مما يسمح بإمكانية التنبؤ بهذه التغيرات من ناحية توقيتها وآثارها وتشمل هذه التغيرات:

- **التغيرات الموسمية:** وهذه التغيرات تنعكس بشكل واضح على السلع ذات الطبيعة الموسمية مثل الثلاجات وأجهزة التدفئة والمراوح والمشروبات الغازية...الخ
- **التغيرات التاريخية:** وهذه التغيرات لا ترتبط عادة بموسم معين وإنما تأخذ طابعا تدريجيا منظما، و يعبر عن ذلك التغيرات التي تحدث للمبيعات في السنوات الماضية وتحاول تقليل أثر التغيرات الفجائية حيث أن حساب المتوسط العام للمبيعات لمجموعة من السنوات يعني توزيع أثر التغيرات الفجائية التي حدثت و أثرت على المبيعات في سنة من السنوات، وتعتمد هذه الطريقة على حساب المتوسط الحسابي لبيانات السلسلة الحسابية على التوالي حسب طول الفترة الحسابية الزمنية.

إذا كان " n" زوجي:

M M = [½ y i + y i +1 + y i +2+ y i +3+ …+ ½ y i + n] / n

إذا كان " n"فردي:

M M = [y i + y i +1+ y i +2 + y i +3 +…+ y n]/n

حيث:

MM: هو المتوسط المتحرك.

y i+2…y n و y i+ : هي المبيعات الفعلية للفترات i , i +1 , i +2 …., i n

n: هي عدد الفترات المستخدمة في حساب المتوسط.

4-معامل الارتباط:

إن إستخدام معامل الإرتباط الإحصائي يعتبر كأساس للتنبؤ بحجم أو قيمة المبيعات المتوقعة وهذا عن طريق تحديد درجة الإرتباط بين المبيعات ومتغير آخر أو متغيرات أخرى،وهو يعتبر الطريقة الرياضية التي تحلل وتقيم العلاقة الموجودة بين المتغير التابع والمتغير المستقل أي: x،y و تعتمد هذه الطريقة على التحليل الجبري لمعادلة خط المستقيم:

y = f(x)

ويتم حساب معامل الارتباط بالعلاقة التالية:

$$r = \frac{\sum(yi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sqrt{\sum(yi - \bar{x}\,)^{2}\sum(yi - \bar{y}\,)^{2}}}$$

ونستطيع تبيان درجة الارتباط بين y وx تبعا للحالات التالية:

r=0 : لا يوجد ارتباط

1>r>0.5 : ارتباط قوي إيجابي

0.5>r>0 : ارتباط ضعيف ايجابي

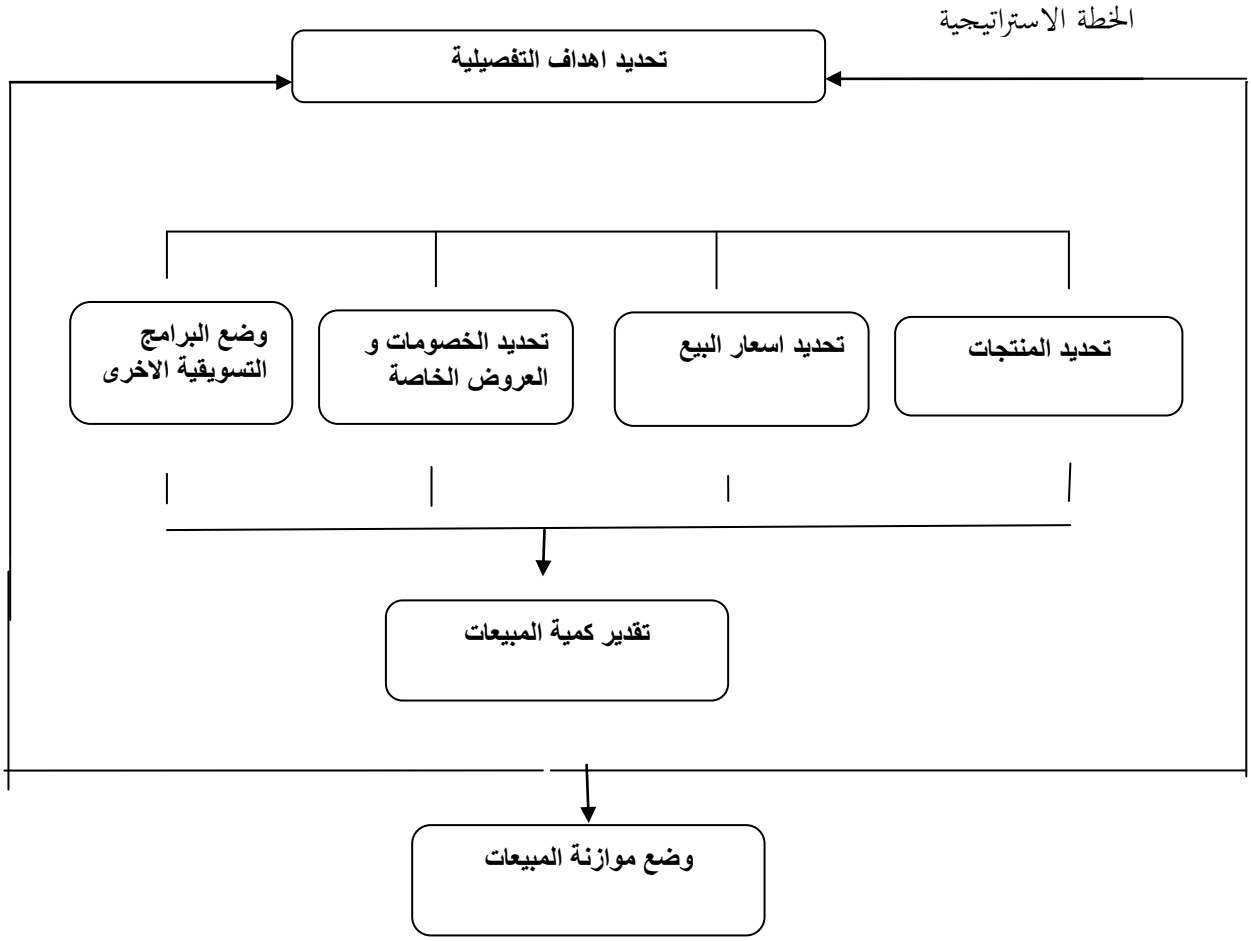
-1<r<-0.5 : ارتباط قري سلبي

0>r>-0.5 : ارتباط ضعيف سلبي

ثالثا- خطوات إعداد موازنة المبيعات

يمكن تحديد الخطوات الرئيسية التي تمر بها عملية إعداد موازنة المبيعات وفق الشكل التالي:[1]

الشكل رقم(3) : خطوات اعداد موازنة المبيعات



المصدر :محمد سامي راضي، **المدخل الحديث في إعداد و إستخدام الموازنات**، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص81.

سنتناول كل مرحلة على حدى كما يلي:[2]

[1] – محمد سامي راضي ، **مرجع سابق** ، ص86.

[2] محمد سامي راضي ، **مرجع سابق** ، ص87

1-تحديد الأهداف التفصيلية للمبيعات:

يجب على مدير المبيعات أن يضع أهداف تفصيلية، محددة وقابلة للقياس وذلك بالنسبة للمبيعات، ويمكن أن تكون:

-زيادة أو تخفيض عدد المنتجات.

- تحديد التقسيمات الجغرافية لمناطق البيع.

- تحديد نسبة حصة كل منتج من السوق.

- تحديد إتجاهات نمو المبيعات .

- خدمة العملاء وأساليب التصرف معهم.

ومما تجدر الإشارة إليها أن الأهداف التفصيلية للمبيعات والتي يصغها مدير المبيعات يجب أن تراعي حدود الطاقة الإنتاجية المتاحة وذلك حتى يمكن توفير الكميات المطلوبة من كل منتج .

2-المنتجات:

لتحقيق الأهداف التفصيلية للمبيعات يحتاج مدير المبيعات إلى إتخاذ القرارات التنفيذية التي تتعلق بالإستراتيجيات الخاصة بالمنتجات والتي تشمل:

أ - تحديد نوع و عدد المنتجات التي ستتعامل بها المؤسسة:

ويشمل ذلك تحديد المنتجات التي سيتم إلغاؤها ، المنتجات التي سيتم إستحداثها وتحديد نوعية ونمط التغيرات التي سيتم إجراؤها على بعض المنتجات.

ب-تحديد تشكيلة المنتجات:

بمعنى تحديد المزيج النسبي لمنتجات المؤسسة على مستوى الكميات وما يرتبط من منتجات سيتم زيادة مبيعاتها ومنتجات سيتم تخفيض مبيعاتها.

ج-تحديد تصنيف المنتجات:

يجب ترتيب وتصنيف المنتجات بشكل منطقي يراعي تسهيل ووضع التقديرات لغرض إعداد كل من موازنة المبيعات والإنتاج.

وفي هذا المجال يمكن عرض الأساليب السائدة للتصنيف حسب أهميتها كما يلي:

-التصنيف الوظيفي : أي وفق طبيعة المنتجات ووظيفتها مثل : التلفاز و الغسالة.....الخ.

-التصنيف حسب نوع المادة الرئيسية : حيث يتم التصنيف حسب المادة الرئيسية المستخدمة في عملية الصنع.

-التصنيف التجاري : أي حسب معدل سعر البيع.

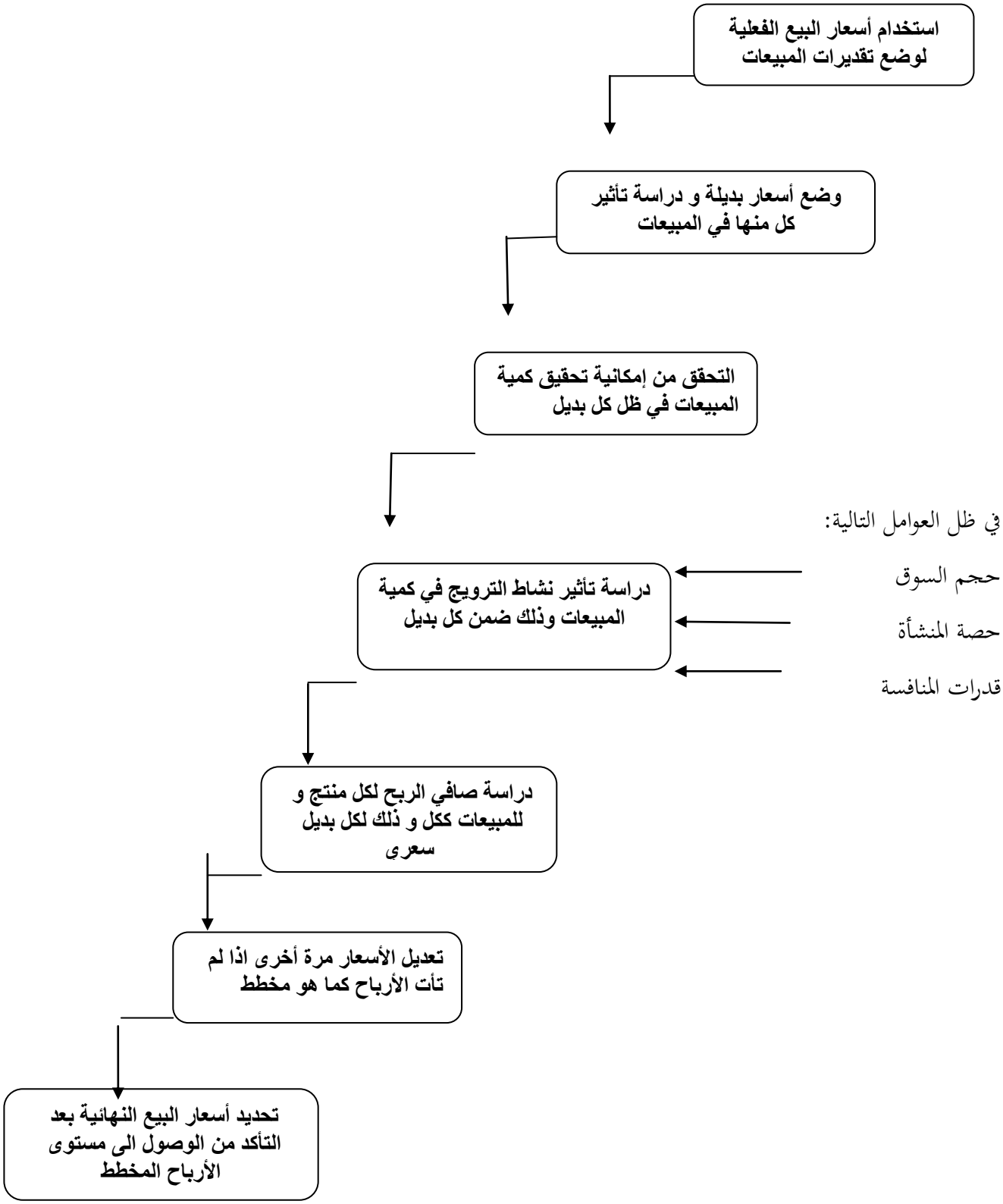
-التصنيف المالي : حيث يكون طبقا لمعدل هامش الربح.

-التصنيف المشترك : و الذي يأخذ في الإعتبار توليفة من أسس التصنيف في وقت واحد.

3-أسعار البيع : تعتبر مرحلة تحديد أسعار البيع المرحلة الهامة والصعبة في عملية وضع موازنة المبيعات ، وتعتبر دراسة وتحليل مدى تأثر أسعار البيع مرتبطة بثلاثة عوامل متداخلة هي : كمية وتكلفة المبيعات ، ظروف المنافسة و نشاط الترويج.

و يتم دراسة و تعديل و اقرار الأسعار وفق مراحل كما يلي:

الشكل رقم(4) : **مراحل دراسة و تعديل و اقرار الأسعار**



المصدر: محمد سامي راضى، **المدخل الحديث في استخدام الموازنات**، الدار الجامعية،مصر 2001،ص90

تبدأ عملية إقرار الأسعار بوضع تقديرات المبيعات المستقبلية إنطلاقا من سعرالبيع الفعلي لهذا المنتوج ثم نقوم بوضع أسعار بديلة وإعداد دراسة منفردة لكل سعر بديل من حيث تأثير كل سعر و تحديد المبيعات المتوقعة لكل سعر بديل مع الأخذ بعين الإعتبار حجم السوق الذي سيعرض فيها المنتوج، حصة المؤسسة منها و المنافسين و كذلك دراسة أثر الترويج في الكميات المباعة، بعدها تقوم بحساب صافي الربح في ظل كل سعر بيع بديل و ذلك للحصول على سعر البيع المناسب ضمن أسعار البديلة على أساس مستوى الأرباح المخطط لها.

المطلب الثاني:إعداد موازنة الانتاج

بالإعتماد على بيانات الموازنة التخطيطية للمبيعات فانها يمكن إعداد التنبؤات الخاصة بالإنتاج التقديري اللازم لمقابلة إحتياجات المبيعات التقديرية.

أولا – تعريف موازنة الإنتاج:

التعريف الأول: موازنة الإنتاج هي " خطة تحدد كمية الإنتاج اللازم خلال الفترة القادمة لمقابلة المبيعات المتوقعة والإحتياجات من المخزون من المنتجات التامة التصنيع ". [1]

التعريف الثاني: يمكن تعريف موازنة الإنتاج على أنها "عدد الوحدات أو الكميات من البضائع و السلع التي ينبغي إنتاجها خلال فترة الموازنة، وهذه الفترة عادة ما تجزأ إلى وحدات زمنية تتناسب وطبيعة الإنتاج في المؤسسة (فصل، شهر، أسبوع...) وذلك لأغراض الرقابة والسيطرة على الانجاز ".[2]

وعليه فإن موازنة الإنتاج توضح في الواقع مجموع الوحدات المطلوب إنتاجها مع التكاليف المتوقعة لذلك، إضافة إلى تحديد الحاجة الفعلية إلى مستلزمات الإنتاج مثل المواد الأولية الأساسية والمساعدة أو حجم الأجور الواجب دفعها.

[1] –زينات محمد محرم ، **المحاسبة الادارية و نماذج العمليات في اتخذ القرار**،الدار الجامعية ، مصر ، 2001 ، ص 197.

[2] – مؤيد محمد الفضل ، **مرجع سابق** ، ص 161.

ومنها تحدد موازنة الانتاج بعاملين أساسين هما:

1- موازنة المبيعات:

تتحدد خطة الإنتاج بصفة أساسية بالمبيعات، حيث تهدف خطة الإنتاج إلى تخطيط العمليات الإنتاجية و التنسيق بينها بشكل يضمن تدفق الإنتاج بمعدل ينسجم مع طلبات الزبائن على المنتج وفي الحالات التي يكون التغير الموسمي في الطلب على المنتج كبيرا فإن ادارة المؤسسة قد تلجأ الى تشغيل الأنشطة و العمليات الإنتاجية بكامل طاقتها خلال موسم إرتفاع الطلب و تشغيلها بطاقة أقل في الموسم الذي يكون الطلب على المنتج منخفض، كما قد تلجأ إدارة المؤسسة لمواجهة التغيرات الموسمية في الطلب إلى تثبيت مستوى الإنتاج مع زيادة حجم المخزون من المنتج خلال موسم إنخفاض الطلب و ذلك لمواجهة الطلب الزائد في موسم إرتفاع الطلب.

2- سياسة المخزون :

عند إعداد موازنة الإنتاج لابد من الإهتمام بسياسة المخزون و ذلك لأن المخزون سيؤثر بشكل مباشر على حجم الإنتاج اللازم لمواجهة المبيعات، فعلى سبيل المثال إذا قررت إدارة المؤسسة زيادة مستوى المخزون من المنتج في نهاية فترة الموازنة عما كان عليها في بدايتها فان موازنة الإنتاج المترتبة عن ذلك سوف يزيد من موازنة المبيعات.و تعطى موازنة الإنتاج بالعلاقة التالية:

موازنة إنتاج الفترة = المبيعات المخططة + المخزون المرغوب فيه في آخر فترة الموازنة – المخزون المرغوب فيه في بداية فترة الموازنة

3- أهداف موازنة الإنتاج:

تهدف موازنة الإنتاج إلى:[1]

[1]- عبد العزيز محمود الامام ، **الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة** ، دار المريخ للنشر ،السعودية ، 1983 ، ص 59.

– تحديد مستويات المخزون السلعي اللازم توافرها لكي يمكن مواجهة طلبات العملاء بسرعة وسهولة والإقتصاد في النفقات.

– تحديد كميات الإنتاج اللازمة لمقابلة حاجات الميزانية التقديرية للمبيعات أو إحتياجات الخطة المرسومة.

– معرفة قيمة الأجور و المواد الأولية و المصروفات الصناعية اللازمة لإنتاج الكمية المطلوبة.

–الرقابة على الانتاج المستهدف بإستخدام الإمكانيات الفعلية الطبيعيــة أو المادية للوصول في النهاية إلى المستويات الصحيحة المرسومة لجودة الإنتاج و كميتها في الوقت المناسب المقرر بأقل الطرق تكلفة.

تحديد المسؤول عن الأخطاء والإنحرافات التي تقع أثناء التنفيذ.

المطلب الثالث : الموازنة النقدية

أولا – تعريف الموازنة النقدية

تعرف الأول: فهي عبارة عن تقدير لمدفوعات والمقبوضات المؤسسة خلال فترة معينة فهي إذن ليست موازنة للتكاليف، ولهذا فإن الموازنة النقدية على العموم لا تعد على أساس سنوي ولكن على الأقل تعد على أساس شهري وفي بعض الأحيان توزع على أسبوع، فهي تعتبر أداة للتخطيط النقدي وتهدف إلى دراسة الوضع التمويلي والسيولة النقدية للمؤسسة.[1]

التعريف الثاني: هي وثيقة لإحتياجات المؤسسة من النقد وكذلك قدرتها على السداد وتعتبر التدفقات النقدية بمثابة العنصر الأساسي لدورة حياة المؤسسة. [2]

[1] – مؤيد محمد الفضل،**المحاسبة الإدارية** ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة ، الاردن ،2002،ص168.

[2]– مؤيد محمد الفضل، **مرجع سابق**، ص170.

ثانيا: أهمية الموازنة النقدية:

تكمن أهمية الموازنة النقدية فيما يلي: [1]

1- تعطي معلومات تفصيلية عن نمط تدقيق المقبوضات النقدية، وسرعة تحصيل الذمم المالية، وتأثير سياسات البيع بالآجل على سيولة المؤسسة .

2- تعطي معلومات عن حجم و توقيت المشتريات و تأثير شروط الشراء على سيولة المؤسسة.

3- دراسة تأثير كل عنصر من عناصر الإيرادات والنفقات النقدية على سيولة المؤسسة.

4- تمكن من معرفة حجم و توقيت إحتياجات النقدية للمؤسسة مسبقا حتى يتم تأمينها قبل حدوثها.

5- تكمن من معرفة حجم الفوائض وتوقيتها لتأمين توظيفها بما يوفر عائد مناسب.

6- تساعد على جدولة دفعات تسديد القرض دون أن تشكل هذه الدفعات عبأ ثقيلا على سيولة المؤسسة.

ثالثا: أهداف الموازنة النقدية:

تهدف هذه الموازنة إلى تحديد الفائض النقدي للمؤسسة، والمواقيت التي سيحقق الفائض، مما يساعدها على تحديد أوجه إستخدامها هذا الفائض النقدي. [2]

---

[1]-محمد فركوس ، **الموازنات التقديرية أدة فعالة للتسيير** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص222.

[2]-ذهبية ماجدة ، **الموازنات التقديرية وعلاقتها بالتخطيط و الرقابة**، مذكرة ماستر، علوم تجارية ، تخصص محاسبة، جامعة المدية، 2006، ص235.

فالموازنة النقدية تهدف إلى تخطيط المتحصلات و المدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة وبدرجة كافية من الدقة و التفصيل لضمان إستمرارية النشاط و الوفاء بالإلتزامات، وإدارة الموارد النقدية بصورة دقيقة صحيحة وملائمة تحقق للمؤسسة أهدافها و غاياتها .

رابعا – إعداد الموازنة :

تعد الموازنة النقدية لفترة تقدر بسنة أو بستة أشهر هذه الفترة إلى فترات شهرية ، أسبوعية أو يومية وهذه الموازنة تتكون من ثلاث جداول. [1]

1-جدول المقبوضات النقدية:

وهذه المقبوضات تكون متعلقة بمبالغ ناتجة عن عمليات وقعت خلال الفترة تحت الدراسة ويتم تحصيلها في نفس الفترة من جهة ثانية، ويمكننا ملاحظة ما يلي:

أ- أن النواتج الناتجة خلال الفترة و التي لم تحصل بعد لا تهم جدول المقبوضات فهي عبارة عن دين يظهر في جانب الموجودات من الموازنة العامة التقديرية في نهاية الفترة.

ب- يجب أن نتجنب الخلط بين جدول النواتج وجدول المقبوضات .

2-جدول المدفوعات النقدية: إن هذه المدفوعات تكون متعلقة بإلتزامات مستحقة في نهاية الفترة السابقة أو في الفترات السابقة كتسديد الديون المتتالية المترتبة عن مشتريات تمت في فترات سابقة، وكذلك متعلقة بإلتزامات ناتجة عن عمليات وقعت في الفترة تحت الدراسة ويجب أن تسدد في نفس الفترة، ويمكننا ملاحظة ما يلي:

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

ب- يجب أن نتجنب الخلط بين جدول الأعباء وجدول المدفوعات النقدية.

[1]-محمد فركوس، **مرجع سابق**، ص220.

3- **الموازنة النقدية:** يظهر في الجدول الذي يتم تجزئته إلى عدة فترات أشهر، أسابيع، أيام المقبوضات و الرصيد النقدي في بداية الفترة و الرصيد النقدي النهائي لكل شهر أو أسبوع، ويجب أن تكون هذه

الأرصدة موجبة.

المبحث الثالث : أساسيات الموازنات التقديرية و تحليل إنحرافتها

أن الموازنات والتي تساهم في إعدادها أغلب إدارات وأقسام المؤسسة ليست غاية المؤسسة في حد ذاتها، وهي تقوم على مبادئ وتتأثر بعوامل متحكمة فيها، و هي وسيلة للرقابة تساعد المؤسسة في توجيه أدائها من أجل تحقيق أهدافها وحيث يتجلى في معرفة هذا فيما يلي:

المطلب الأول: مبادئ نجاح الموازنات

لا بد أن يستند إعداد الموازنات التقديرية إلى مجموعة من الأسس العلمية لكي تتحقق أهدافها التي وجدت من أجلها و التي يمكن أن نجملها فيما يلي:[1]

1- مبدأ الشمول: يعني أن تشمل الموازنة كافة أوجه النشاط في المؤسسة أي أن تتضمن الموازنة خطة المبيعات، الإنتاج، المشتريات، الإستثمار و التمويل حتى يمكن تحقيق هدف التنسيق.

2- مبدأ التوزيع الزمني: نقصد به توقيت العمليات و توزيعها على مدار فترة الموازنة التي عادة ما تكون سنة كاملة و ينبغي أن لا يفهم التقسيم الزمني للموازنة على أنه توزيع أرقام الموازنة توزيعا متساويا على فترات الموازنة و إنما المقصود هنا بهذا المبدأ توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب إحتمال أو توقع حدوثها فعلا، بمعنى أنه يمكن أن تستغرق موازنة المبيعات مثلا مدة أطول من بقية الموازنات التي قد تستغرق كلها مجتمعة نفس الفترة.

[1]-كولال أمينة ، **مرجع سابق**، ص66.

3- مبدأ الواقعية : نقصد به أن تكون الأهداف المنشودة ممكنة التحقيق في ظل الإمكانيات المتاحة للمؤسسة سواء البشرية منها أو المادية بمعنى عدم المبالغة في تحديد أهداف الموازنة مما قد يؤدي إلى الإحباط و كذلك تجنب الإحتياط المبالغ فيه لأن ذلك يؤدي إلى فقدان الدافع من أجل العمل.

4- **مبدأ المشاركة:** يعني الإستفادة من خبرة و دراية كافة المسؤولين في المؤسسة عند التخطيط الأمر الذي يؤدي إلى خلق نوع من الرضى الوظيفي لديهم و مما ينعكس أثره على سلوكهم اتجاه المؤسسة في شكل زيادة درجة ولائهم و أدائهم و ذلك أن مساهمتهم تجعلهم يشعرون بأن ما يقومون به هو لفائدتهم الخاصة.

5-مبدأ المرونة: يعني قابلية الموازنة وقدرتها على مواجهة تغير الظروف المحيطة و يتحقق هذا من خلال:

- إعداد تقديرات لعدة مستويات من النشاط حتى يمكن مقارنة القيم الفعلية بالقيم التقديرية.
- إعداد الموازنة على أساس فترات قصيرة (ربع سنوية أو شهرية) لتكون الأرقام المقدرة أقرب إلى الواقع.
- إعداد الموازنة المستمرة و تعد على ثلاثة أشهر قادمة مثلا ثم تسقط تقديرات الشهر المنتهى و إضافة تقديرات الشهر التالي.

6- مبدأ ارتباط الموازنة بالهيكل التنظيمي: و نقصد بها ربط معايير الموازنة بمراكز المسؤولية و تتبع تدفق بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن العمليات التي تحدث التكاليف ، و ذلك لكي يتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بما هو مخطط لكل مركز مسؤولية و بالتالي يتسنى إتخاذ التدابير اللازمة لمعالجة الإنحراف و الإسراف و تشجيع مواطن القوة.

7- مبدأ المتابعة:

ونقصد بها دراسة و تحليل الأداء و ذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات الموضوعة و استخراج الإنحرافات، ثم البحث عن أسباب هذه الإنحرافات و العمل على إيجاد حلول لها أو على الأقل التقليل من أثرها على أعمال المؤسسة مستقبلا.

المطلب الثاني: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية

عند قيام المؤسسة بإعداد موازنة تقديرية ستجد نفسها أمام عدة عوامل تتحكم في إعدادها لهذه الموازنة، و من بين أهم العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية ما يلي:[1]

1- **حجم المبيعات:** حيث تقوم المؤسسة بتحديد كمية الإنتاج وفق الكمية الممكن أن تبيعها و بالتالي تضع برنامج إنتاجي حسب طاقتها الإنتاجية وحجم المبيعات المتوقع .

2- **الطاقة الإنتاجية المتاحة** : فلا يمكن للمؤسسة الإنتاج بمستوى أعلى من طاقتها الإنتاجية المتاحة.

3- **مستلزمات برنامج الإنتاج:** إذا توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج معين بإستطاعتها تسويقه وبيعه، يجب أن ترى ما يتوفر لديها من مستلزمات يتطلبها هذا البرنامج مثل : اليد العاملة و المواد الأولية ، و التي تصبح هي العامل المتحكم في الموازنة المرغوب في تنفيذه.

4- **رأس المال العامل** : أي زيادة في حجم الإنتاج تقابلها زيادة في رأس المال العامل، و بالتالي عدم توفر

[1] -مرغني وليد، **دور نظام مراقبة التسيير في التحكم في التسير المؤسسة البنكية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة الوادي،الجزائر،2011،ص 84.

رأس المال العامل سيعرقل عملية تنفيذ البرنامج الإنتاجي، وبالتالي على المؤسسة قبل الدخول في أي برنامج إنتاجي دراسة العوامل المؤثرة والمتحكمة في عملية تنفيذه، وهي تختلف حسب درجة أهميتها، كما تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

المطلب الثالث: مراقبة وتحليل انحرافات

أولاً – المراقبة الموازنات:

مما لا شك أن الموازنات والتي تساهم في إعدادها أغلب إدارات وأقسام المؤسسة ليست غاية المؤسسة في حد ذاتها، وإنما هي وسيلة للرقابة تساعد المؤسسة في توجيه أدائها من أجل تحقيق أهدافها.

أ) مفهوم مراقبة الموازنات.

تعرف مراقبة الموازنات على أنها : " أداة تمكن المؤسسة من معرفة مدى ملائمة الخطط والأهداف و السياسات الموضوعة مقدما و مقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المؤسسة بالخطط و الأهداف الموضوعة و متابعة الانحرافات التي قد تحدث نتيجة التنفيذ الفعلي ". [1]

يمكن القول أن مراقبة الموازنة تعني معرفة مدى فعالية الخطة الموضوعة و مدى مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة بمقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام التقديرية.

ب) أهداف مراقبة الموازنات:

تهدف المؤسسة من خلال مراقبة الموازنات إلى تحقيق الأهداف التالية: [2]

[1] – عبد العزيز محمود الامام، **مرجع سابق** ، ص8.

[2] – محمد سامي راضي، **مرجع سابق** ، ص281.

1-التأكد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الاستراتجيات والسياسات الموضوعة من قبل المؤسسة وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، الأمر الذي يعطي للمؤسسة فرصة التأكد من واقعية أهدافها وبالتالي مدى الحاجة إلى تغييرها وتطويرها كما تساعد في توفير المعلومات المناسبة اللازمة التي تساعد على إتخاذ القرارات التصحيحية.

2- إن إعداد موازنة لكل مركز مسؤولية في المؤسسة يعطي الفرصة لكل مسؤول من أجل مراقبة أدائه والتأكد من التزامه بالأهداف و المعايير الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة و المعبر عنها بموازنة خاصة به.

3- إن إجراء المقارنة بين النتائج الفعلية و النتائج المقدرة بمثابة تحذير مبكر للمؤسسة عن كل التطورات السلبية المحتمل حدوثها مثل دخول منافسين جدد، خسارة نقاط بيع، فقد نقاط توزيع و هو ما يؤثر مباشرة على الإيرادات.

4- المصروفات على خلاف الإيرادات أكثر عرضة للإنحراف عن التقديرات الموضوعة كما أنها أكثر قابلية للتحكم فيها من قبل المؤسسة، و يستحسن الفصل بين المصروفات التي يمكن التحكم فيها عن تلك التي لا يمكن التحكم فيها.

5- نتائج الأعمال تلخص إيرادات و مصروفات المؤسسة و عليه فان أي مشاكل و إنحرافات في الإيرادات أو المصروفات ستنعكس حتما على نتائج الأعمال حيث يمكن للمؤسسة من خلال تقارير الأداء إبراز هذه الإنحرافات، أسبابها و علاقتها النسبية و السببية يبعضها البعض.

6- إن مقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة يكشف العديد من المشاكل التي تواجهها المؤسسة على مستوى مركزها المالي الذي يتأثر ب :

- إرتفاع أرصدة الذمم المالية المدينة بسبب ضعف التحصيل.

- إنخفاض أرصدة الذمم المالية الدائنة بسبب عدم توفر تسهيلات السداد في الموردين.

- عدم توفر رأس مال عامل.

- إرتفاع الحاجة للتمويل الخارجي.

7- إن مقارنة التدفق النقدي الفعلي بالتدفق النقدي التقديري يحقق رقابة دائمة و مستمرة على معدل التدفقات النقدية و توقيتها كما يسمح بوجود إشارات تحذيرية بإحتمالات معينة نتيجة قيام المؤسسة بممارسة نشاطات تفوق ما يسمح به التمويل المتاح لها.

8- إن أي تأثير لنتائج الأعمال و المركز المالي سيؤثر حتما على التدفق النقدي مع إختلاف محتمل في التوقيت حيث يمكن لتطورات سلبية مثل إنخفاض المبيعات أن يؤدي إلى تحسن الوضع النقدي للمؤسسة لفترة معينة نتيجة تحصيل الديون المستحقة دون إستحقاق ديون جديدة بينما تؤدي تطورات إيجابية مثل : إرتفاع المبيعات إلى تدهور في الوضع النقدي لفترة محدودة أيضا خاصة إذا كانت هذه المبيعات بالأجل.

ثانيا: تحليل الانحرافات

مفهوم الانحراف:

الإنحراف هو " الميل و عدم التطابق بين ما هو مقدر الإنجاز و ما هو منجز فعلا و بشكل عام فان الإنحرافات تكون إما إيجابية ملائمة أو سلبية غير ملائمة ".[1]

و تكمن أهمية تحليل الإنحراف إنطلاقا من العناصر المكونة له في تسهيل حصر المصدر الأساسي للإنحراف و أسبابه و بالتالي إتخاذ الإجراءات التصحيحية له. تعتبر عملية تحليل الإنحرافات وسيلة لإكتشاف وإظهار الخلل وتحديد مصدره ، وتنقسم الإنحرافات ويتمثل مبدأ تحليل الإنحرافات في تحديد آثر كل عنصر مع إفتراض ثبات العناصر الأخرى وبإفتراض وجود عنصرين فقط هما الكمية والسعر، والتحليل يكون كما يلي : [2]

[1] – كولا امينة ،**مرجع سابق** ،ص 111.

[2] – كوثر بوغابة ، **مرجع سابق**، ص77.

الانحراف الكلي = التكلفة الكلية – التكلفة المعيارية

تعد مراقبة الموازنات أول خطوة نحو متابعة الآداء المالي ومن ثم نحو تسيير الآداء وترتكز مراقبة الموازنات على المقاربة المحاسبية على حساب الإنحرافات وكذلك المنطق الإقتصادي والمالي وتمر بالمراحل التالية:

1- قياس الأداء.

2- حساب الإنحراف من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر.

3- الإجراءات التصحيحية للأوضاع غير المرغوب فيها.

ويتم في هذه المرحلة دراسة كل إنحرف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسؤولية عنه، حيث يبدأ بالأرقام الإجمالية ثم يتم التوجه لتحليل الإنحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية.

1- الإنحراف على النتيجة: L'écart sur résultat

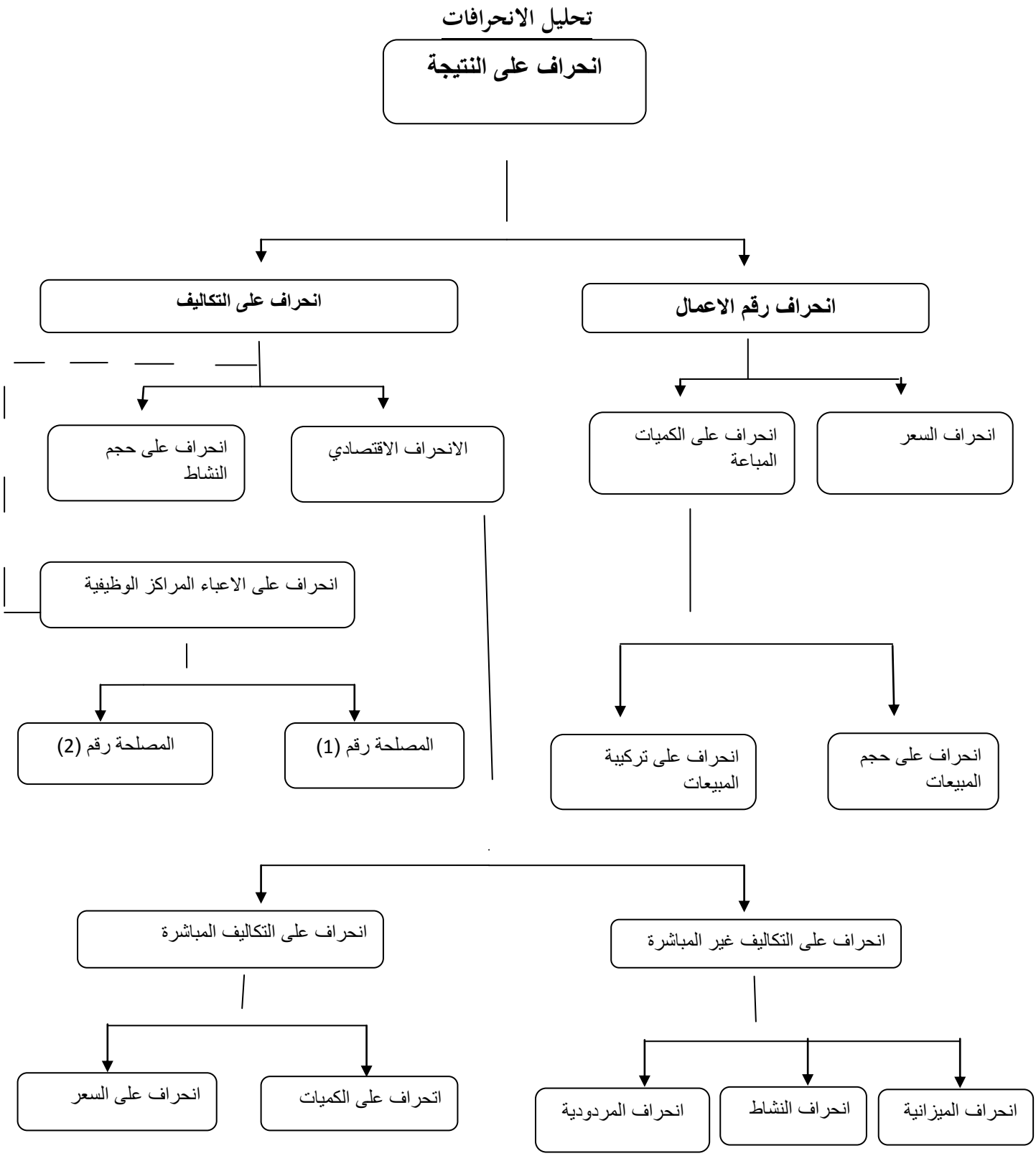
يمثل الإنحراف على النتيجة الفرق بين النتيجة الفعلية والنتيجة التقديرية ويتم حسابه بالإعتماد على معطيات جدول حسابات النتائج:

الانحراف على النتيجة = النتيجة الفعلية – النتيجة التقديرية

إذا كان هذا الإنحراف موجبا فهذا في صالح المؤسسة والعكس إن كان سالبا، ويمكن تجزئة الإنحراف على النتيجة إلى:

الانحراف على النتيجة = الانحراف على رقم الأعمال – الانحراف على مجموع التكاليف

الشكل رقم (05): الأنواع المختلفة من الإنحرافات



المصدر : توفيق جمال أحمد، إدارة العمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، بيروت، 1986 ص104

2- **الإنحراف على رقم الأعمال:**[1]

ويمثل الفرق بين رقم الأعمال الفعلي ورقم الأعمال الحقيقي:

الإنحراف على رقم الاعمال = المبيعات الفعلية – المبيعات تقديرية

او

الإنحراف على رقم الاعمال = (الكية الفعلية ×السعر الفعلي) – (الكمية المقدرة × السعر المقدر)

ويظهر هذا الإنحراف مدى تطابق المبيعات الفعلية مع المبيعات المقدرة، لهذا فهو يقيس أداء مسؤولي إدارة المبيعات.

ويمكن تحليل الإنحراف على رقم الأعمال إلى:

1) **إنحراف السعر**: يقيس هذا الإنحراف التغير الذي حصل بين السعر الفعلي والسعر المقدر بدلالة الكميات الفعلية:

إنحراف السعر = (السعر الفعلي ـ السعر المقدر)× الكميات

2) **إنحراف الكميات** : يقيس التغير الذي حصل بين كمية المبيعات الفعلية والمقدرة مقيما بالسعر المقدر:

إنحراف الكميات = (الكميات المباعة الفعلية – الكميات المباعة المقدرة) × السعر

وينقسم إنحراف الكميات إلى إنحرافين في حالة توفر المؤسسة على عدة منتجات.

[1] ليلى بلخلفة ،**دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في اعداد الموازنات التقديرية** ،شهادة ماستر ،تخصص محاسبة ،جامعة المدية ،دفعة 2018/2017،ص 33

الإنحراف على تركيبة المبيعات L'écart sur composition des ventes :

ويمثل الفرق الحاصل بين رقم الأعمال المقدر الخاص بالتركيبة الفعلية للمنتجات، ويسمح هذا الإنحراف بمعرفة التغير الحاصل في رقم الأعمال المقدر نتيجة التغير في تركيبة المنتجات، فمثلا قد لا يؤدي طلب الزبائن على المنتوج "أ "إلى المنتوج ب لنفس المؤسسة إلى تغير رقم الأعمال المتوقع.

ويحسب الإنحراف على تركيبة المبيعات كما يلي:[1]

انحراف الجزئي على تركيبة المبيعات الخاصة بالمنتوج أ = مجموع الكمية الفعلية المباعة × (التركيبة الفعلية للمنتوج أ – التركيبة المقدرة للمنتوج أ)× السعر المقدر للمنتوج أ

ونفس الطريقة بالنسبة للمنتجات الأخرى ب ، ج، د ، .....إلخ

الانحراف على تركيبة المبيعات = مجموع (انحراف الجزئي / تركيبة المبيعات)

- **الإنحراف على الحجم الإجمالي للمبيعات:** ويمثل الفرق الحاصل بين الكميات الفعلية المباعة الكلية والكميات المقدرة المباعة الكلية، وتعود المسؤولية هنا إلى المصلحة التجارية.

ويحسب هذا إنحراف كالآتي:

الإنحراف الجزئي على حجم المبيعات الخاص بالمنتوج أ = [الكمية الفعلية المباعة (أ+ب)]× التركيبة المقدرة للمنتوج أ× سعرالبيع التقديري للمنتوج أ

ونستعمل نفس الطريقة في حالة وجود منتجات أخرى.

[1] –كوثر بوغابة، **مرجع سابق**، ص 79.

الإنحراف على الحجم الاجمالي للمبيعات = مجموع (الانحرفات الجزئية على الحجم)

3-**الإنحراف على أعباء المراكز الوظيفية:** ويقسم أداء المسؤولين عن ميزانية المصاريف العامة إدارة (عامة، بحث وتطوير، محاسبة ...إلخ)، وتعتمد عملية الرقابة في هذه الحالة على التأكد من عدم تجاوز المسؤولين للميزانية المحددة لهم، مع تقديم خدمات بجودة معينة للأقسام الأخرى.

الإنحراف على أعباء المراكز الوظيفية = المصاريف المحددة في الميزانية – المصاريف الفعلية

4-**الإنحراف على التكاليف:** يخص هذا الإنحراف الميزانيات التي لها علاقة بالعملية الإنتاجية مثل ميزانية الإنتاج، التموين، التوزيع ...إلخ، لذا فإن هذا الإنحراف يشمل جميع أنواع التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتدخل في العملية الإنتاجية ، ويتم حساب هذا الإنحراف كما يلي :[1]

الانحراف على التكاليف = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للنشاط العادي

وتتدخل في هذا الإنحراف العديد من العوامل:

- تكلفة مختلف العوامل المكونة للمنتوج (مواد أولية، يد عاملة).
- حجم النشاط، فنادرا ما يتطابق الإنتاج الفعلي مع المعياري.
- تغير النشاط العادي (المعياري).

ولهذا فإن الإنحراف على التكاليف لا يعطي صورة واضحة لأسباب إلا الإنحراف نظرا لتدخل العديد من العوامل، ومن أجل هذا يتم تجزئته إلى إنحرافين:

- الإنحراف الإقتصادي (الكلي).

- الإنحراف على حجم النشاط.

أولا - الإنحراف الإقتصادي (الكلي) L'écart global

سبب هذا الإنحراف هو عدم تطابق التكاليف الفعلية مع المعيارية، إضافة إلى الإختلاف في إستهلاك كمية عوامل الإنتاج الفعلية مع المعيارية.

الانحراف الكلي =التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للانتاج الفعلي

وللتدقيق أكثر في أسباب هذا الإنحراف يجب تجزئته إلى إنحرافين:

- إنحراف على التكاليف المباشرة.

- إنحراف على التكاليف غير المباشرة.

ثانيا - الإنحراف على حجم النشاط L'écart sur volume d'activité

الانحراف على حجم النشاط = التكاليف المعيارية للانتاج الفعلي – التكاليف المعيارية

الانحراف على حجم النشاط = إنتاج فعلي – إنتاج معياري (التكاليف المعيارية لعوامل × الكميات المعيارية لعوامل الانتاج)

[1] - كوثر بوغابة، **مرجع سابق، ص81** .

يظهر من خلال هذه المعادلة أن سبب الإنحراف لايعود إلى الإختلاف بين التكاليف الفعلية والمعيارية لعوامل الإنتاج، بل تعود إلى الإختلاف بين الإنتاج الفعلي والمعياري، لذا لا يتم الإعتماد على هذا النوع من الإنحراف كثيرا في الحياة العملية.[1]

5- تحليل الإنحراف الكلي (الإقتصادي) :

أولا- الإنحراف الكلي على الأعباء المباشرة:

يخص هذا الإنحراف المواد الأولية المستهلكة واليد العاملة المباشرة المستخدمة في عملية الإنتاج، و ينقسم إلى إنحراف على التكلفة وإنحراف على الكمية.

يحسب الإنحراف الكلي على الأعباء المباشرة بالعلاقة التالية:

الإنحراف الكلي = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للانتاج الفعلي =(ك ف × ت ف)- (ك م× ت م)= [(ت ف – ت م) × ك ف]

أ-إنحراف التكلفة: يقيس مدى قدرة المركز على التحكم في تكلفة عوامل الإنتاج، سواء مواد أولية او يد عاملة مباشرة.

إنحراف التكلفة =(ت ف – ت م)× ك ف

ب – إنحراف الكمية : يبين هذا الإنحراف قدرة المركز على التحكم في كمية المواد المستهلكة في عملية الإنتاج سواء مواد أولية أو يد عاملة مباشرة.

الإنحراف على الكمية = (ك ف – ك م)× ت م

[1] -محمد فركوس ، **مرجع سابق** ، ص230.

وخلال عملية شرح هذه الإنحرافات يجب توخي الحذر، فإذا كان إنحراف الكمية الخاص باليد العاملة المباشرة موجبا (غير ملائم) ، فهذا لا يعني بالضرورة أن العمال أقل إنتاجية مما كان متوقعا ، بل هناك أسباب كثيرة يمكن أن تؤدي إلى زيادة ساعات العمل الفعلية ، مثل : حدوث غيابات تم تعويضها بساعات عمل إضافية ، أو حدوث عطل في الآلة أدى إلى نقص الإنتاجية ، لهذا فإن حساب الإنحرافات ما هو إلا مؤشر للكشف عن حدوث المشاكل.

ثانيا – الإنحراف الكلي على الأعباء غير المباشرة :

ينقسم الإنحراف الإقتصادي على الأعباء غير المباشرة إلى ثلاثة إنحرافات:[1]

– إنحراف الميزانية.

– إنحراف النشاط.

– إنحراف المردودية.

أ – إنحراف الميزانية:

يمثل إنحراف الميزانية الفرق بين التكاليف الفعلية والميزانية المرنة Budget flexible حيث يتم في الميزانية المرنة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهذه الميزانية تتغير تبعا لتغير

الميزانية المرنة = التكلفة المتغيرة المعيارية الوحدوية×حجم نشاط الفعلي + التكاليف الثابتة

[1] – محمد فركوس، **مرجع سابق، ص231**.

[2] – أبو طالب يحي محمد ، **نظم المعلومات الادارية و المحاسبة في مجالات التخطيط و الرقابة وإتخاذ القرارات** ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، مصر 2000،ص178.

وهنا تجدر الإشارة إلى مفهوم الموازنة المرنة والتي تتمثل في التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية ولمستويات نشاط مختلفة ونلاحظ أن الميزانية المرنة:

تكاليف ثابتة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط.

– تكاليف متغيرة نسبيا إلى حجم النشاط.

انحراف الميزانية = الميزانية المرنة للنشاط الفعلي – الميزانية المرنة للنشاط المعيارية

او

انحراف الميزانية = التكاليف الفعلية – (التكاليف المتغيرة المعيارية الوحدوية × حجم النشاط الفعلي + التكاليف الثابتة)

بما أن التكاليف الثابتة تكون متساوية في الجانبين الفعلي والمعياري فإن سبب الإنحراف يرجع بالأساس إلى الإختلاف في التكاليف المتغيرة المعيارية لوحدة النشاط، فإذا كان إنحراف الميزانية سالبا فهذا يعني أنه ملائم وسببه راجع لكون التكاليف المتغيرة الفعلية غير المباشرة كانت أقل من التكاليف المتغيرة المعيارية.

ب– إنحراف النشاط :

يمثل نسبة توزيع الأعباء الثابتة، فإذا كان إنحراف النشاط سالبا (ملائم) فهذا يعني أن النشاط الفعلي كان أكبر من النشاط العادي ، مما ينتج عنه توزيع التكاليف الثابتة على عدد

كبير من المنتجات ، أي أن هناك تغطية تامة وإضافية للتكاليف الثابتة على عدد كبير من المنتجات ، أي أن هناك تغطية تامة وإضافية للتكاليف الثابتة(إمتصاص جيد للتكاليف الثابتة).

ج- إنحراف المردودية :

يظهر هذا الإنحراف مدى سلامة إستخدام المراكز للنشاط في عملية الإنتاج، فمثلا إذا كان في ورشة معينة منتوج(س) يتطلب ساعتين عمل غير مباشرة نظريا ،بينما تم في الواقع إستهلاك ثلاثة ساعات عمل غير مباشرة لإنتاج وحدة من المنتوج (س) ، فهذا يدل على سوء إستخدام النشاط في العملية الإنتاج (إستخدام عدد ساعات عمل أكبر من العدد المناسب أو المعياري) .[1]

ويحسب بالعلاقة التالية:

انحراف المردودية = التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي – التكاليف المعيارية للانتاج

أو

انحراف المردودية = [النشاط الفعلى – النشاط المناسب للانتاج الفعلي] × التكلفة المعيارية لوحدة النشاط

تعد عملية حساب الإنحرافات إجراء محاسبيا يهدف إلى التعبير عن آثار مجموعة من العوامل المختلطة على النتيجة بوحدات نقدية، كمالا حظنا.

– يمكن حساب عدداً كبيرا من الانحرافات لكن هذا سيكلف وقتا كبيراً، كما أنه لايوجد إستعداد لدى المسؤولين العمليين لتضييعة الوقت في تحليلات قد لا تجدي نفعا، ولتفادي التحليل التنظيمي لجميع الانحرافات غالبا ما يلجأ المسيرون إلى التسيير بالإستثناء بمعنى

[1] – أبو طالب يحي محمد، **مرجع سابق**، ص179.

التركيز على الإنحرافات الهامة التي تخرج عن المستوى المسموح به لكل عنصر من العناصر وذلك إنطلاقا من:

- درجة اليقين والدقة لتحديد المعايير.
- آثار إنحراف معين على مستوى النشاط للمصالح الأخرى.
- أهمية وسائل العمل المتوفرة للتصحيح.
- تكلفة التحليل بالنسبة لفائدته.

يكون التحديد عادة بالتجزئة ، فقد يكون انحرافا بنسبة 1% أكثر فائدة ونتائج من إنحراف بنسبة 20 % ، كما قد يغطي إنحرافا ضعيفا انحرافات هامة.

اتخاذ الاجراءات التصحيحية :

من البديهي أن تحليل الإنحرافات وتقصي أسباها يكونان عديمي الجدوى إذا لم يقترنا بإتخاذ الخطوات المؤدية إلى تصحيح الوضع السليم ، من هنا لا بد من دراسة مختلفة الخطوات والإجراءات التي يمكن إتباعها وإختيار الأفضل والأنسب منها لإتخاذ الإجراء التصحيحي إذا لزم الأمر .[1]

وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الإنحراف ، وإتخاذ القرارات لمعالجة هذه الإنحرافات ومنع تكرارها مستقبلاً، وهو مايتطلب مناقشة الأسباب التي أدت إلى الإنحرافات مع المسؤولين المباشرين عنها، سواء كان ذلك من خلال المطالبة بتقديم تفسيرات خطية عن هذه انحرافات، أو الاجتماع بهم ومناقشة هذه الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية و إتخاذ القرارات بخصوص الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة هذه االنحرافات وتحديد

[1] – شريف عثمان، **مرجع سابق**، ص 120.

الطرق والوسائل التي يتم من خلالها معالجة وتصحيح الأوضاع غير الإيجابية وتفادي تكرارها مستقبلاً، ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية من خلال :

- [1] المؤسسة وضعية لتحسين وأبحاث دراسات إجراء.
- التأكد من مدى واقعية الأهداف المخططة مسبقاً ومدى قابليتها للتحقيق وقدرة المؤسسة على بلوغها.
- تعديل الأهداف المخططة وإعادة برمجة الموازنات التخطيطية وفقها.
- نقل الأساليب والتقنيات التي ساهمت في تحقيق نتائج إيجابية في قسم معين إلى الأقسام الأخرى في المؤسسة.
- تحفيز المسؤولين والرفع من أدائهم.

خلاصة الفصل:

علىى ما سبق ما ذكره في هذا الفصل نستنتج ان نظام الموازنات لديه أهمية كبيرة في المؤسسة، وتعتبر أداة لتحقيق أهدافها ويتجلى ذلك في إعداد موازناتها المختلفة منها موازنة المبيعات والتي تعد هي أهمها والعمود الفقري لنظام الموازنات، حيث أن نجاحها يعني نجاح بقية الموازنات كالإنتاج والنقدية وغيرها، وحتى يتم نجاح عمل الموازنات التقديرية فإن ذلك يتوقف على مدى الدقة التنبؤ في المبيعات، ولمعرفة مصادر الخلل فيها وجب علينا القيام بتحديد الانحرافات ووضع إجراءات تصحيحية لتفاديها.

دور الموازنات التقديرية في تقييم الاداء المالي

تمهيد

تعتبر عملية تقييم الاداء المالي أحد الركائز التي تشكل محورا اساسيا لمعرفة مدى نجاح او فشل القرارات والخطط الاستثمارية ، فهي الهدف الذي ينصب حوله المسيرين كونه يشكل اهم اهداف المؤسسة ويتركز تقييم الاداء المالي

على استخدام ادوات التحليل المالي حيث ال يمكن ان يكون تقييم الاداء المالي جيد اذ لم يحسن المسيرين انتقاء المعايير والمؤشرات التي تعكس اداء مؤسستهم و تبين وضعيتهم المالية ،كمل ان للموازنات التقديرية دور في تقييم الاداء المالي للمؤسسة

و لهذا سوف نتطرق في هذا الفصل الى العناصر التالية :

المبحث الاول :ماهية الاداء المالي

المبحث الثاني : مفاهيم حول تقييم الاداء المالي

المبحث الثالث :دور الموازنات التقديرية في تقييم الاداء المالي .

المبحث الأول: ماهية الاداء المالي

سنحاول التطرق في هذا المبحث الي مختلف المصطلحات المتعلقة بتقييم الاداء المالي و ذلك من خلال تقديم اهم التعاريف للاداء المالي و اهميته و اهدافه و كيفية تقييم الاداء المالي عن طريق النسب و المؤشرات و في الاخير دور الموازنات التقديرية في تقييم الاداء المالي

المطلب الاول :مفهوم الاداء المالي

هناك عدة تعاريف للأداء المالي وسوف يتم التركيز على أهمها:

" مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الآجال الطويل والقصير من أجل تشكيل ثروة[1]".

الأداء المالي هو أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة المؤسسة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر، وإذا كانت المؤسسة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو كثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقد وبذلك تتذر إدارتها للعمل لمعالجة الخلل.

يعرف محمد محمود الخطيب الأداء المالي على أنه المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، و يعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسة حيث أنه هو الداعم الأساسي للأنشطة المختلفة التي تمارسها المؤسسة، و يساهم في إتاحة الموارد المالية و تزويد المؤسسة بفرص استثمارية مختلفة.[2]

كما يعرف على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة المضافة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانية المالية و جدول حسابات النتائج و كذلك باقي القوائم المالية، ولكن لا جدوى من ذلك إذا لم يؤخذ الظرف الاقتصادي و القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، و على هذا

---

[1] محمد قدرى حسن، **إدارة الأداء المتميز قياس الأداء–تقييم الأداء–تحسين الأداء مؤسسيا وفرديا**، دار الجامعة الجديدة، مصر،2015/2014،ص 329

[2] محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات**، دار الحامد للنشر و التوزيع، ط 01، الأردن، 2010، ص 45.

الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة و معدل نمو الأرباح.[1]

ويعرف أيضاً بأنه مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها و مصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل و ذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة.[2]

وهناك من يعرف الأداء المالي على أنه استغلال الموارد المالية المتاحة للمؤسسة بطريقة تمكنها من تحقيق أهداف الوظيفة المالية و هذا ما يتوقف على السياسة المالية التي تنتهجها المؤسسة و التي تظهر جليا من خلال:[3]

- تركيبة ميزانيتها المالية من أصول و خصوم و مدى قدرتها على تمويل استثماراتها، إذ أن عدم قدرتها على تمويل هذه الأخيرة سيؤثر دون شك على أدائها المالي؛
- درجة اعتمادها على الديون قصيرة الأجل ومعدل دوران دورة الاستغلال، ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه مورديها بنسبة كبيرة على الديون قصيرة الأجل في ظل معدل دوران بطئ لدورة الاستغلال سيؤدي في النهاية إلى خلق مشاكل ينتج عنها انخفاض مستوى الأداء المالي؛
- حجم السيولة المتوفرة لديها، فإذا كانت تعاني عجزاً فهذا يؤدي إلى زيادة ديونها مما ينتج عنه انخفاض في الأداء، أما في حالة توفرها على فائض مع قدرتها على استغلاله أحسن استغلال من خلال توظيفه لتحقيق فرص ربح إضافية تسمح برفع مستوى الأداء المالي.

---

[1]. دادن عبد الغني **قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية حلة بورصتي الجزائر و باريس**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، غير منشورة، 2006-2007 ،ص 36

1محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، **دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة**، الملتقى الوطني حول واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، 05-2013/05/06 جامعة الوادي، ص 07.

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

كما يعني الأداء المالي تسليط الضوء و فحص المحاور التالية من خلال عملية التحاكي:[1]

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية و تحقيق فوائض من الأرباح؛
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

من خلال ما تم عرضه من تعاريف يمكن أن نعرف الأداء المالي على أنه يعبر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة و ذلك من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها لمالية المتاحة بكفاءة و فعالية.

المطلب الثاني :أهمية و أهداف الأداء المالي:

اولا :أهمية الاداء المالي:

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

وتتبع أهمية الأداء المالي أيضاً و بشكل خاص في عملية متابعة أعمال المؤسسة و تفحص سلوكها و مراقبة أوضاعها و تقييم مستويات أدائها و فعاليته و توجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح و المطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها و اقتراح إجراءاتها التصحيحية و ترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة و استثماراتها وفقاً للأهداف العامة للمؤسسة و المساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرارية و بقاء المؤسسة.[2]

ثانيا: أهداف الأداء المالي:

[1] دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[2] محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47.

إن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:[1]

- يمكن المستثمر متابعة و معرفة نشاط المؤسسة و طبيعته، كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية و المالية المحيطة، و تقدير تأثير أدوات الأداء المالية من ربحية و سيولة و نشاط و المديونية على سعر السهم؛
- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل و المقارنة و تفسير البيانات المالية و فهم التفاعل بين البيانات لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة.

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

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

هناك عدة عوامل داخلية إدارية و فنية مؤثرة على الأداء المالي و التي سنلخصها فيما يلي:[21]

- الهيكل التنظيمي؛
- المناخ التنظيمي.
- التكنولوجيا؛
- الحجم.

أ –الهيكل التنظيمي:

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات و أعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات و الصلاحيات و المسؤوليات و أساليب تبادل الأنشطة و المعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي في الكثافة الإدارية هي الوظائف الإدارية في المؤسسات و التمايز الرأسي و هو عدد المستويات الإدارية في المؤسسة و أما التمايز

[1] نفس مرجع، ص 47.

[2] زبيدي البشير، **دور التقارير المالية في تحسين الأداء للمؤسسة دراسة ميدانية في مجمع صيدال**، رسالة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم و علوم التسيير، جامعة البليدة، غير منشورة، أكتوبر 2011، ص 72.

الافقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقييم العمل و الاستثمار الجغرافي من عدد الفروع و الموظفين.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال و النشاطات التي ينبغي القيام بها ومن تم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في المؤسسة و المساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسة اتخاذ القرارات بأكثر فعالية و كفاءة.[1]

ب –المناخ التنظيمي:

هو شفافية التنظيم و اتخاذ القرار بأسلوب الإدارة و توجيه الأداء و تنمية العنصر البشري، أي إدراك العاملين أهداف المؤسسة و مهامها و نشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، و يجب أن يكون اتخاذ القرار بطريقة عقلانية و على الإدارة أن تشجع الموظفين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، حيث يقوم المناخ التنظيمي عل ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية و كفاءته من الناحيتين الإدارية و المالية، وتقديم معلومات لمتخذي القرارات لتحديد صورة للأداء و التعرف على مدى تطبيق الإداريين للمعايير الأداء عند التصرف في أموال المؤسسة.

ج ـ التكنولوجيا:

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

و على المؤسسة تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها و المنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات و التي لبد لهذه المؤسسات من التكيف مع التكنولوجيا و استيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموائمة بين التقنية و الأداء، و تعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب

[1] محمد محمود الخطيب، مرجع سبق كره، ص ص 48–49

متعددة من القدرة التنافسية و خفض التكاليف و المخاطر بإضافة إلى زيادة الأرباح و الحصة السوقية[1]

د ـ الحجم:

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

إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع، إجمالي المبيعات، إجمالي القيمة المضافة.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء للمؤسسات ،فقد يشكل الحجم عائقا على أداء المؤسسة حيث أن زيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أداؤها أقل فعالية، وبشكل إيجابي من حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسة ،وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات تبين من خلالها أن العلاقة بين الحجم و الأداء علاقة طردية.(2)

المبحث الثاني :مفاهيم حول تقييم الاداء المالي

المطلب الاول :مفهوم تقييم الاداء المالي

يمكن تعريف تقييم الأداء المالي على أنه ":قياس العلاقة بن العناصر المكونة للمركز المالي للمشر وع (الأصول، الخصوم، رأس المال /النشاط التشغيلي)للوقوف على درجة التوانن بن هذه العناصر وبالتالي تحديد مدى متانة المركز المالي للمؤسسة، ومنه يمكن قياس التنبؤ بالفشل"[2]

---

[1] نفس المرجع السابق ص 50

[2] ليندة وهبي، **دور الحكومة المالية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية–دراسة حالة مؤسسة NCAرويبة**–مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الإدارة المالية للمؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2016/2015،ص 48

و يعرف تقييم الأداء المالي على أنه قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقا وتقديم حكما على إدارة الموارد البشرية و المالية المتاحة للمؤسسة و هذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة.[1]

كما يقصد بتقييم الأداء المالي استخدام المؤشرات المالية التي يفترض أنها تعكس تحقيق الأهداف الاقتصادية أو ذلك النظام الذي يساعد الإداريين على معرفة مدى التقدم الذي تحرزه المؤسسة في تحقيق أهدافها، و في تحديد بعض مجالات التنفيذ التي تحتاج إل عناية و اهتمام أكبر.[2]

و يمكن أن نوضح أهم الجوانب التي يتعرض لها تقييم الأداء المالي كما يلي:[3]

- مدى تحقيق الربحية في ظل الإمكانيات المادية و المالية المتاحة؛
- تحديد أفضل مزيج مرغوب فيه من الأصول و ذلك يتضمن إقرار حجم و نوع الاستثمار المناسب، و تحديد الحجم المناسب من رأس المال و الديون سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل؛
- مدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها أي قدرتها المالية، هذا المؤشر ضروري لأي مؤسسة لاكتساب السمعة الجيدة مع الزبائن و بالتالي تحقيق النمو و الاستمرارية؛
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة؛
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.

---

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

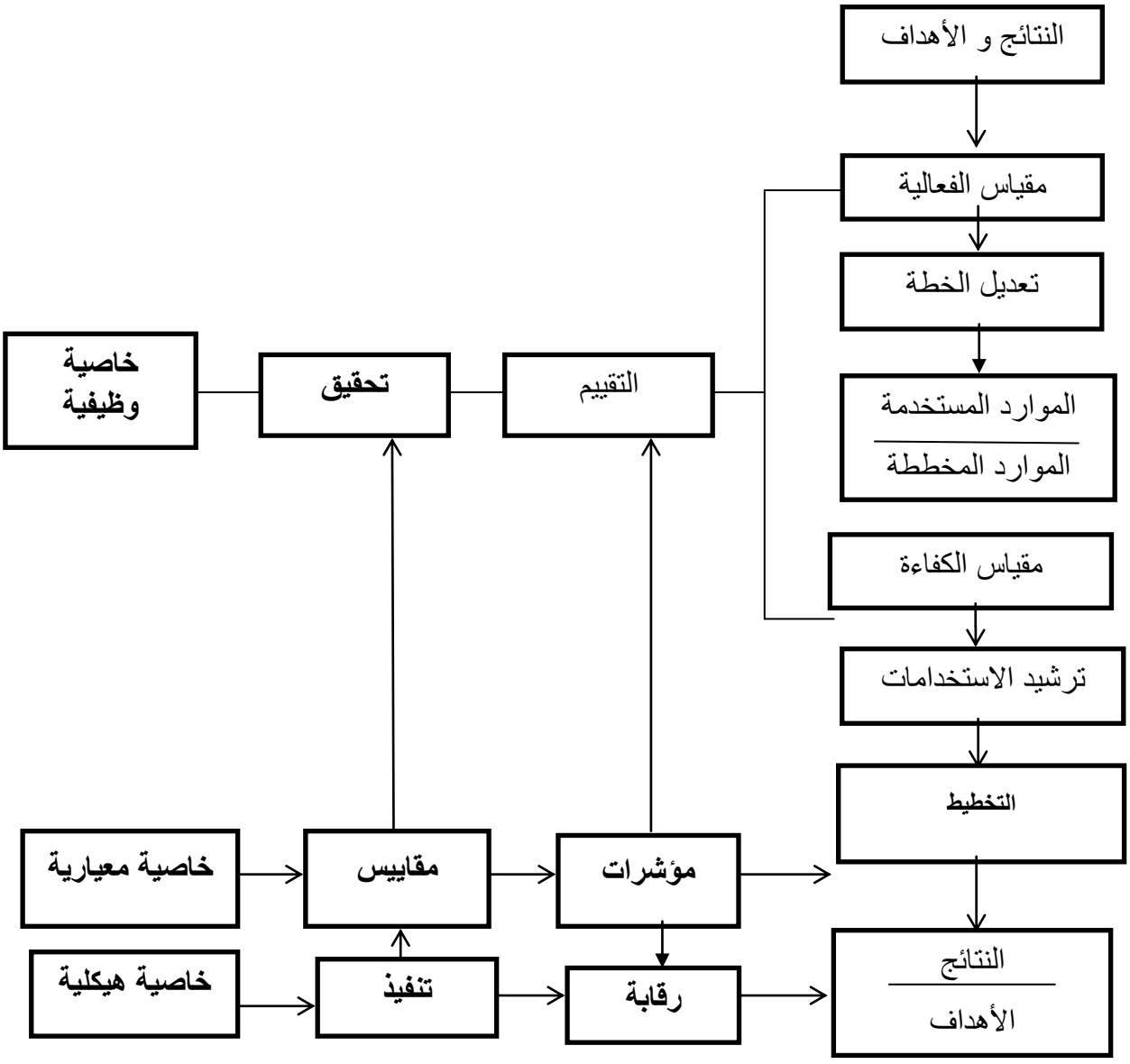
[2] بنية حيزية، **أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة بوفال وحدة المسبك بالبرواقية** ، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال و المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، غير منشورة، 2010-2011 ، ص 70.

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

مما سبق ذكره من تعاريف يمكننا أن نعرف تقييم الأداء المالي على أنه عملية تقوم بقياس الأداء المالي الفعلي أو المنجز و ذلك من خلال استخدام مؤشرات التوازن المالي و النسب المالية، و ذلك على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

و لتوضيح عملية تقييم الأداء المالي يمكن عرض الشكل الآتي:

الشكل رقم (6): تصوير إيضاحي لتقييم الأداء المالي



المصدر: السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال و التحديات الراهنة**، دار المريخ للنشر الرياض،2000 ، ص 39.

من خلال الشكل السابق يتضح أن تقييم الأداء المالي هي عملية رقابية يتم من خلالها قياس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية و مقارنة ما تم تحقيقه مع مكان مخطط له من أهداف هذا من جهة، ومن جهة أخرى فمن خلال عملية تقييم الأداء المالي يمكن الوقوف على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

المطلب الثاني :اهمية و اهداف تقييم الاداء المالي

اولا : أهمية تقييم الأداء المالي

حظيت عملية تقييم الأداء المالي بأهمية بالغة في مختلف الدراسات والأبحاث، لأنه يخص قطاعن حساسين في المؤسسة، فهو من جهة يساهم في التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة، ومن جهة أخرى يساهم في التحقق من تنفيذ الأهداف المسطرة، ناهيك عن ذلك فهو يتناول مختلف الأنشطة في المؤسسة والتأكد من سيرها، وترجع أهمية تقييم الأداء المالي إلى الفوائد الذ يقدمها للمؤسسة الاقتصادية والمتمثلة في[1]:

- يوفر للإدارة مختلف المعلومات المالية التي من شأنها أن تساعدها في اتخاذ القرارات المناسية، سواء كانت قرارات استثمارية أو تطويرية أو متعلقة بتغيير السياسات.
- المساهمة الفعالة في التسيير الجيد للمؤسسة الاقتصادية من خلال تعزيز تحسن القيمة والمساهمة في تدنية التكاليف .
- يعتبر من أهم الركائز لتسطير السياسات العامة سواء بالنسية للمؤسسة أو بالنسية للهيئات القائمة عليها .
- توصيل أهداف المؤسسة إلى جميع الأنشطة والمستويات.
- تفيد في التقييم الشامل طويل الأجل بالاعتماد على التقييم قصير المدى الذ ساهم في رسم السياسات والاستراتيجيات.
- تعزيز الاتصالات بن مختلف المستويات والمصالح وتسهيل التنسيق فيما بينها.

[1] نجلاء نوبلي، **استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التجارية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بيسكرة، الجزائر،2015/2014،ص 91

ثانيا :اهداف تقييم الاداء المالي

بشكل عام إن الهدف الرئيسي من عملية التقييم هو تحسن الأداء وتطويره، ويمكن لعملية التقييم أن تحقق هدفها الرئيسي من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية المتعلقة أساسا بتزويد الوظيفة التخطيطية والإشرافية بالبيانات والمعلومات اللازمة، والتي تمكنها من حسن التخطيط والاشراف والتوجيه، ومساءلة الإدارية التنفيذية على مستوى أدائها للنشاط.

وهذه الأهداف الفرعية هي:[1]

1- **التزويد بالمعلومات** :إن عملية التقييم تزود الإدارة بالمعلومات الموضوعية على النتائج التي حققتها الإدارة التنفيذية، وكذلك تزويدها بالمعلومات الضرورية لوضع السياسات المستقبلية المالية.

2- **ترشيد عملية التخطيط** :ويتم ذلك من خلال تزويد عملية التخطيط والجهات القائمة عليها بالبيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ ومستوى كفاءة التنفيذ، معوقات عملية التنفيذ وسيل علاجها على نحو يضمن تطوير وتحسن مستوى أداء الوظيفة التخطيطية المالية نفسها، وفي نفس الوقت يضمن تحديد الأهداف المستقبلية على نحو أفضل وأكثر دقة.

3- **ترشيد القرارات المالية** :يتم ذلك من خلال توفير للإدارة البيانات اللازمة التي تمكنها من متابعة تنفيذ القرارات.

4- **تشجيع تقييم الأداء الداخلي** :إن عملية التقييم التي تقوم بها هيئات الرقابة الخارجية لها دورا كبيرا في تشجيع إدارة المؤسسات على ممارسة تقييم الأداء الذاتي أو الداخلي، وبالتالي فإن عملية التقين هذه تساعد إدراك نقاط القوة والضعف، ومعرفة كيفية تطوير الأداء.

---

[1] حمزة كيلوتي، **أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية– دراسة استبيانيه لعينة من المؤسسات الاقتصادية** مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بيومرداس، الجزائر،2016/2015،ص ص83-84

5- **بيان الأهمية الاقتصادية** :إن عملية التقييم تساعد في معرفة أهمية النشاط أو قطاع موضوع التقييم، وتبين مدى مساهمة هذا القطاع في تحقيق أهداف التنمية على الصعيد الوطني.

6- **إرساء مبدأ المساءلة** :إن عملية التقييم الأداء المالي تعد الأساس الذ يبنى عليه مبدأ المساءلة، ومما لا شك أن المساءلة لها أهمية كبيرة على اعتبار أن هناك علاقة بن المساءلة والفساد المالي، ففي الحالات التي يغيب فيها نظام المساءلة أو يكون غير فعال، تزداد فرص حدوث الفساد، بل إن غياب المساءلة يشجع على حدوث الفساد.

المطلب الثالث : نسب و مؤشرات تقييم الاداء المالي

سنحاول في هذا المطلب التطرق الى كيفية تقييم الاداء المالي بواسطة النسب المالية و تقييم الاداء المالي بواسطة التوازنات (المؤشرات) المالية على التوالي :

اولا:تقييم الاداء المالي بواسطة النسب المالية

ان هذا الاسلوب يعتبر من اساليب التحليل المالي الاكثر شيوعا في عالم الاعمال لانه يوفر عدد كبير من المؤشرات المالية التي يمكن الاستفادة منها في تقييم الوضع المالي للمؤسسة .

1- مفهوم النسب المالية

يقصد بها العلاقة بين متغيرين (رقمين) تربطهم علاقة عضوية او دلالة مشتركة ،حيث يصعب الاستدلال بكل واحد منهما بشكل مطلق ،فالرقم المالي المجرد في كثير من الاحيان يكون الاعتماد عليه مضللا عندما يكون بشكل منفرد ،و بالتالي يجب النظر الى الارقام و هي مرتبطة او منسوبة الى بعضها حتى نتمكن من الوصول الى صورة معينة عن الوضع المالي للمؤسسة محل الدراسة [1] .

[1] **مبارك لسلوس ،التسيير المالي ،الطبعة الثانية ،2012،ص 44**

2- اسس استخدام النسب المالية في تقييم الاداء المالي

هناك مجموعة من القواعد و الاسس التي يجب على المحلل اخذها بعين الاعتبار عند استخدام النسب كاداة تقييم و المقصود هنا بالاسس هي الدلالات و الحدود التي يلتزم المحلل المالي بالعمل في اطارها و البقاء ضمن حدودها ليضمن ان توجه كل طاقاته التحليلية في وجهتها الصحيحة دون الدخول في متاهات ،و هذا يهدف الى ضبط عملية التحليل و ابقائها ضمن المدى الذي يحقق الغاية المرجوة منها و من هذه الاسس:[1]

أ- تحديد نطاق البيانات و المعلومات اللازمة لعملية التحليل من اجل تحديد مصادر البيانات التي سوف يستعين بها و القوائم المالية و تحديد الفترة الزمنية الخاضعة لعملية التحليل.

ب- تحديد الحدود الدنيا و القصوى المقبولة لكل نسبة لتبين متى تكون النسبة مقبولة او جيدة و متى تكون غير مقبولة .

ج- وضع نسب معيارية للنسب المحسوبة و ذلك لتفسير معاني النسب الخاضعة بالمؤسسة مع النسب المعيارية الموضوعية.

د- اختيار النسب حسب الهدف من التحليل بحيث يتم تحديد النسب التي تحقق الهدف المرجو من التحليل .

و- تحديد المعنى الصحيح و التعبير الواقعي لما تعينه كل نسبة و الدلائل و المؤشرات التي تسير عليها تلك النسبة.

3- انواع النسب المالية المستخدمة في التحليل

هناك عدة نسب مالية تتمثل فيمايلي :

- نسب السيولة
- نسب النشاط

[1] **شعيرامينة ،اثر الرقابة الداخلية على الاداء المالي للمؤسسة،مذكرة الماستر، ،جامعة المدية ،دفعة 2017 ،ص 46**

- نسب الربحية
- نسب المردودية

و فيمايلي شرح مفصل لكل نسبة على حدى

أ- **نسب السيولة** :و يقصد بها تلك النسب التي تقيس مقدرة المؤسسة، على الوفاء بالالتزامات

قصيرة الأجل(خصوم متداولة)مما لديها من نقدية وأصول أخرى يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة نسبيا (الأصول المتداولة)وتعد نسب السيولة من الأهمية بمكان للإدارة والملاك والمقرضين الذين يقدمون للمؤسسة ائتمانا قصير الأجل.[1]

وتتضمن نسب السيولة مجموعة من النسب وهي:

- **نسب السيولة العامة(التداول)**:تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها في المدى القصير عن

طريق أصولها المتداولة، وتعبر هذه النسبة عن توفر هامش الأمان في حالة ما إذا كانت أكبر من الواحد، أي توفر

المؤسسة على رأس مال عامل موجب.[2]

وتحسب كما يلي: [3]

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل

[1] منير هندي إبراهيم، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة السادسة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2011 ، ص74

2 Jack farge , analyse financiere , edition d'organisation ,paris,2015,p 12

[3] خالد توفيق الشمري ، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشاريع، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010،ص 62

إن المعدل المنخفض لهذه النسبة يوحي بحدوث مشكلات في التدفق النقدي على المدى القصير قد يؤدي الى

عجز المؤسسة وعلى تسديد ما عليها، أما المعدل المرتفع فيبقي وضعا أكثر أمانا بالنسبة للمقرضين قصيري الاجل

للحكم على هذه النسبة يستحسن مقارنتها بنسبة القطاع، كما يمكن اعتبار المعدل 2 كنسبة للمقارنة، وهذا كما أثبتته الممارسات .والحد الأدنى لها هو الواحد.

–نسبة السيولة السريعة :تعتمد هذه النسبة على الأصول سريعة التحويل إلى نقدية لقياس درجة سيولة المؤسسة ويرجع ذلك إلى أنه عادة ما تواجه المؤسسة بعض الصعوبات عند قيامها بتصريف المخزون بل إن البعض يرى أن المشاكل النقدية التي تواجه المشروعات تكون عادة ناتجة عن فشل المؤسسة في بيع مخزونها من المنتجات تامة الصنع بقيمة أكبر من تكاليف التصنيع والإنتاج وتحسب كما يلي:[1]

نسبة السيولة السريعة = الأصول المتداولة – المخزونات / (الخصوم المتداولة)

[1] **محمد صالح الحناوي وآحرون، أساسيات الإدارة المالية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2001 ، ص7

تعتبر هذه النسبة مؤشر أفضل للسيولة لاقتصارها على العناصر ذات درجة سيولة عالية وتعتبر من نسبة التداول لانها تقيس مدى قدرة المؤسسة على دفع التزاماتها قصيرة الأجل وهناك من يرى أن هذه النسبة يفضل أن تكون محصورة بين 0.3 و0.5.[1]

- **نسبة السيولة النقدية(الجاهزة):**تظهر هذه النسبة مقدرة المؤسسة النقدية المتاحة في لحظة معينة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل، وتفترض استحقاق الخصوم المتداولة قبل تحصيل مبالغ المدينين وأوراق القبض وبيع المخزون وتحسب كما يلي:

نسبة السيولة النقدية =(الأصول النقدية وشبه النقدية / الخصوم المتداولة)× 100

كلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشرا ايجابيا عن سيولة المؤسسة، ويعتبر ذلك مؤشرا ايجابيا للوضع المالي للمؤسسة لانها دليل عل انخفاض مخزونها السلعي بسبب ارتفاع الطلب عليه، واعتمادها سياسة البيع النقدي.[2]

ب- **نسب النشاط** :تستخدم نسب النشاط في قياس فاعلية المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة(البشرية، المادية، المالية)استخداما أمثل خلال السنة المالية لهذا فيتلخص النشاط هنا في الإيرادات التي تحصل عليها

[1] **أيمن فريد، استخدام أدوات التحليل المالي للتنبؤ بالفشل المالي(دراسة حالة عينة من مؤسسات الصناعة الميكانيكية الجزائرية2000 -2002)** رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3 ،2013/2012،ص 61

[2] **منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي(مدخل صناعة القرارات)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص ص74 -75

المؤسسة من ممارسة نشاطها العادي) المبيعات (وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات،و تتمثل نسب النشاط :[1]

- **دوران الحسابات المدينة** :يشير دوران الحسابات المدينة إلى عدد مرات تحصيل الحسابات المدينة خلال

السنة .والدوران العالي للحسابات المدينة يدل على كفاءة تحويل الحسابات المدينة إلى نقد . ويحسب كما يلي:

دوران الحسابات المدينة = صافي المبيعات / الحسابات المدينة

–معدل فترة التحصيل :يشير معدل فترة التحصيل إلى عدد الأيام اللازمة لتحويل الحسابات المدينة إلى نقد .وتستخدم هذه النسبة لتقييم سياسة الائتمان والتحصيل للمؤسسة .فإذا كان معدل فترة التحصيل يزيد عن شروط الائتمان، فهذا يشير إلى عدم كفاءة المؤسسة في تحصيل حساباتها المدينة، أو التساهل في سياساتها ، الائتمانية لعملاء غير قادرين على السداد .إن طول فترة التحصيل يخفض السيولة ويؤثر على قدرة المؤسسة في مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل المستحقة والعكس عند قصر المدة .وتحسب كما يلي[2]:

[1] **حمزة الشمخي، إبراهيم الجزراوي، الإدارة المالية الحديثة(منهج علمي تحليلي في اتخاذ القرارات)**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،الاردن ،بدون سنة النشر ،ص 68

[2] **محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية الحديثة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013 ، ص ص،83-84

معدل فترة التحصيل 360 = يوم / دوران الحسابات المدينة

–دوران المخزون :تظهر هذه النسبة سرعة حركة المخزون، وكلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشرا على كفاءة المؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أن معدل دوران المخزون يرتبط بطبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه المؤسسة، فمعدل الدوران في المؤسسات الصناعية هو دائما أقل من معدلات الدوران في المؤسسات التجارية. و تحسب بالعلاقة التالية :[1]

دوران المخزون = كلفة البضاعة المباعة / المخزون

او

دوران المخزون = كلفة المبيعات / متوسط المخزون

متوسط المخزون = مخزون آخر المدة/2

ج –نسب الربحية : تعتبر نسب الربحية إحدى المؤشرات الرئيسية التي يستخدما المستثمرون الحاليون والمتوقعون لغرض تحديد مساراستثماراتهم ، باعتبار الربحية هي أكثر النسب مصداقية في تحديد قابلية المؤسسة على تحقيق الأرباح من الأنشطة العادية، حيث

[1] **منير شاكر محمد**، مرجع سابق، ص77

تعبر نسب الربحية عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي اتخذتها الادارة المشروع فيما يتعلق بالسيولة والرفع المالي، حيث تقدم إجابات عن الكفاءة العامة لإدارة المشروع[1]:

- **هامش مجمل الربح:** تهتم هذه النسبة بقياس مدى كفاءة الإدارة في التعامل مع العناصر التي تكون تكلفة مبيعاتها ، وليس هناك معيار يمكن استخدامه للحكم على هذه النسبة، وبالتالي يجب مقارنتها مع نسب المؤسسة في السنوات السابقة وكذا مع نسب المؤسسات الأخرى لنفس القطاع

وتحسب كما يلي:

نسبة إجمالي الربح = إجمالي ربح العمليات / صافي المبيعات

- **هامش صافي الربح** :تعتبر هذه النسبة مقياس لمقدار صافي الربح المحقق بعد الفوائد والضرائب عن كل دينار من صافي المبيعات أو الإيرادات، حيث يتم مقارنة نتائج هذه السنة بمثيلاتها في السنوات السابقة، حيث أن زيادة الأرباح لا تعني أن هامش الربح للمؤسسة قد تحسن، فإذا ازدادت التكاليف بمعدل أكبر من معدل المبيعات فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض هامش لربح وتحسب كما يلي:

هامش صافي الربح =(صافي الربح / صافي المبيعات) × 100

[1] **سمير محمد عبد العزيز، اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي**، مكتبة الإشعاع للنشر والتوزيع، مصر، 1997،ص2

- **العائد على حقوق المساهمين** :تستخدم لقياس مقدار الربح المتحقق كنسبة مئوية من حقوق المساهمين العاديين وتدل هذه النسبة على مدى كفاءة الإدارة في توظيف أموال المساهمين، وتحسب كما يلي:[1]

العائد على حقوق المساهمين = صافي الربح / حقوق المساهمين

د –نسب المردودية :تعتبر المردودية معيارا مهما لمعرفة كفاءة المؤسسة، وتعرف على انها " "القدرة على تحقيق النتائج وتقاس من خلال العلاقة بين النتائج والموارد المستخدمة[2]"

ومن هذا المنطلق تصنف المردودية إلى المردودية الاقتصادية، المردودية المالية والمردودية التجارية.

–**المردودية الاقتصادية** :وتعتبر هذه النسبة عن حسن تسيير وكفاءة المؤسسة في استخدام الأمثل لمواردها لتحقيق الأرباح، وكلما ارتفعت كلما دلت أن مردودية المؤسسة جيدة، وتحسب عن طريق العلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية/مجموع الاستخدامات

–**المردودية التجارية** :تقيس هذه النسبة مدى كفاءة الأصول الثابتة، حيث كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يعطي "x"دينار من المبيعات وكلما كانت الأصول غير مستغلة يجب أن تتخلص منها المؤسسة لأنها تشكل عبئا علها وتعطى لعلاقة التالية

[1] **مصطفى فهمي الشيخ، التحليل المالي**، الطبعة الأولى، فلسطين، 2008 ، ص4

[2] **مريخي عبد الرزاق، التحليل المالي ودوره في تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية)دراسة حالة مخبر الأشغال العمومية للشرق**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3 ، 2011/2010،ص 72

المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية / الاستخدامات

- **المردودية المالية** :وتسمى أيضا بعائد أو مردودية الأموال الخاصة وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية[1] :

المردودية المالية = النتيجة الصافية/الأموال الخاصة

ثانيا :تقييم الاداء المالي باستخدام التوازنات المالية:

يتم تقييم الاداء المالي باستخدام التوازنات المالية و ذلك عن طريق استعمال و اعتماد مؤشرات مالية للكشف عن توازن المؤسسة و مدى نجاح السياسة المالية المطبقة في المؤسسة و المتمثلة في راس المال العامل ،احتياجات راس المال العامل و الخزينة،و فيما يلي شرح لاهم هذه المؤشرات:

1- :راس المال العامل

هو ذلك الجزء من الاموال المتميز بدرجة استحقاقية و الذي يستخدم لتمويل عناصر الاصول التي تمتاز بدرجة سيولة مرتفعة[2]

و تقضي هذه القاعدة بضرورة تمويل الاستثمارات الاكثر من سنة بموارد مستقرة لأكثر من سنة و تمويل الاستخدامات الاقل من سنة بموارد اقل من سنة ،الا ان تحقيق هذه القاعدة مرتبط بمجموعة من المخاطر هي :

[1] **تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل الماستر، جامعة البويرة، 2012 ، ص5

[2] علاق فاطمة ،دور التحليل المالي في تشخيص البيئة المالية للمؤسسة ،مذكرة ماستر ،جامعة حمه لخضر ،الوادي ،دفعة 2014،ص ص 28-29

- مخاطر تباطئ عناصر الاصول الاقل من سنة
- مخاطر تباطئ الخصوم الاقل من سنة

و يحسب راس المال العامل بطريقتين :

من اعلى الميزانية :

راس المال العامل =الموارد الدائمة–الاستخدامات الدائمة

من اسفل الميزانية :

راس المال العامل =الاستخدامات الجارية –الموارد الجارية

قاعدة التوازن المالي :

- **من المنظور اعلى الميزانية :**

- FR موجبة اي الاموال الدائمة اكبر من الاصول الثابتة في هذه الحالة استطاعت المؤسسة تمويل جميع استثماراتها بواسطة مواردها المالية الدائمة و حققت فائض في راس المال العامل .
- FR سالب اي ان الاموال الدائمة اقل من الاصول الثابتة في هذه الحالة الاموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع احتياجاتها المالية الثابتة ،مما يستدعي البحث عن موارد مالية اخرى لتغطية العجز في التمويل
- FRمعدوم اي الاموال الدائمة تساوي الاصول الثابتة و هي حالة نادرة الحدوث و تمثل الوضع الامثل لتسيير عملية تمويل الاحتياجات المالية في المؤسسة.

- **من المنظور ادنى الميزانية :**

- FR موجب اي ان الاصول المتداولة اكبر من القروض القصيرة الاجل ،و يتبقى فائض مالي يمثل هامش امان .

- FR سالب اي الاصول المتداولة اقل من القروض القصيرة الاجل ،و في هذه الوضعية تكون الاصول المتداولة غير كافية لتغطية الاستحقاقات التي تسدد في الاجل القصير.
- FRمعدومة اي الاصول المتداولة تساوي القروض القصيرة الاجل و هي نادرة الحدوث .

ثانيا :انواع راس المال العامل: تتمثل هذه الانواع فيما يلي:[1]

-راس المال العامل الخاص:

وهو المقدار المتبقي من الاموال الخاصة بعد تمويل الاصول الثابتة و يحسب بإحدى

راس المال العامل الخاص=الاموال الخاصة-استخدامات مستقرة

راس المال العامل الخاص=استخدامات الجارية-مجموع الديون

- راس المال العامل الصافي(الدائم):

يمكن تعريفه على انه الفرق بين الاصول المتداولة و الديون قصيرة الاجل و غالبا ما يكون رقما موجبا و يعتبر مقياسا مقبولا للسيولة و يحسب وفق العلاقة التالية:

راس المال العامل الصافي = استخدامات الجارية – موارد جارية

-راس المال العامل الاجمالي:

[1] **قريرة مروة ،دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة ماستر ،تخصص فحص محاسبي ،جامعة بسكرة ،2016،ص 24

يقصد به مجموع عناصر الاصول التي يتكفل بها و النشاط الاستغلالي للمؤسسة و هو مجموعة الاصول التي تدور في مدة سنة او اقل و هي تشمل مجموع الاصول المتداولة من مخزونات (قيم الاستغلال) ،و حقوق القيم القابلة للتحقيق (قيم جاهزة) و منه يحسب وفق العلاقة التالية:

راس المال العامل الاجمالى =مجموع استخدامات الجارية

- راس المال العامل الاجنبي:

يبن قيمة الموارد المالية الاجنبية في المؤسسة و المتمثلة في اجمالي الديون ، و هنا لا ننظر الى الديون بالمفهوم السلبي لها بل كمواد ضرورية لتنشيط عملية الاستغلال و يحسب وفق العلاقة التالية:

راس المال العامل الاجنبي = مجموع الديون

راس المال العامل الأجنبي = راس المال العامل الاجمالي –راس المال العامل الخاص

2- احتياجات راس المال العامل :

هو الفرق بين الاحتياجات الدورية المهمة و الموارد الدورية في المؤسسة اثناء دورة نشاطها عليها ان تغطي مخزوناتها و مديونها بالديون قصيرة الاجل ،فإذا كان هناك فرق موجب بين الطرفين فهو يعبر عن حاجة المؤسسة الى موارد اخرى تزيد مدتها عن دورة واحدة،و تتغير

احتياجات راس المال العامل من سنة الى اخرى تماشيا مع تغيير نشاط المؤسسة و يحسب وفق العلاقة التالية:[1]

ا ر م ع = (استخدامات جارية – استخدامات الخزينة) – (الموارد الجارية – موارد الخزينة)

3- الخزينة الصافية:

هي عبارة عن مجموعة الاموال التي في حوزة المؤسسة لمدة دورة استغلالية ، اي ما يمكن للمؤسسة ان تتصرف فيه من قيم جاهزة و يحسب بالعلاقة التالية:

الخزينة = ر م ع (FR) – ا ر م ع (BFR)

الخزينة = استخدامات الخزينة – موارد الخزينة

و يمكن ان تأخذ الخزينة ثلاث حالات كالتالي:

- **خزينة سالبة:**بمعنى ان الاحتياج في راس المال العامل اكبر من راس المال العامل و هذا يدل على ان المؤسسة غير متوازنة ماليا و عليها ان تلجا الى الاقتراض او الرفع من راس المال العامل لان هذه الوضعية قد تادي بها الى الافلاس
- **خزينة موجبة:** بمعنى ان راس المال العامل اكبر من الاحتياجات في راس المال العامل و هذا يدل على ان المؤسسة متوازنة ماليا
- **خزينة معدومة:** عندما يتساوى راس المال العامل مع الاحتياجات في راس المال العامل و هذا يدل على توازن مالي امثل بمعنى ان المؤسسة قادرة على تمويل كل احتياجاتها و لاتوجد لديها سيولة مجمدة

[1] صخري جمال ،التحليل المالي كاداة اتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة ماستر سنة 2012،ص17

المبحث الثالث: دور الموازنات التقديرية في تقييم الاداء المالي

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

و سوف نعرض من خلال هذا المبحث مساهمة الموازنة التقديرية في تحسن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وذلك لعرض المراحل الثلاثة الرئيسية للرقابة على الأداء المالي باستخدام الموازنات التقديرية.

المطلب الأول :حساب الانحرافات وإعداد تقارير الأداء المالي

تنطو هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة الظاهرة في الموازنات التقديرية المختلفة،وانساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء أكانت إيجابية أو سلبية وذلك وفقا للمعادلة التالية[2]:

الانحرافات= النتائج الفعلية– النتائج المقدرة

في هذه المرحلة يتم إعداد تقارير الأداء المالي، وهي الأداة يتم استخدامها لحصر الانحرافات، على أساس شهري وبإتباع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة، ويختلف تصميم تقارير الأداء المالي

[1] عيد الفتاح الحسن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 1998 ، ص 12

[2] محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، **المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات** الدار الجامعية، مصر، 2006،ص 287

باختلاف المؤسسات وأنشطة وأساليب الإدارة فيها .غير أنه يمكن الارتكان إلى مجموعة من الضوابط الواجب توافرها في تقارير الأداء المالي وهي[1]:

- أن تتبع هيكل التنظيم الإداري للمؤسسة ومستوى الرقابة المطلوب فيها .وهذا يعني أن يكون هناك تقرير الأداء المالي مفصل لكل مركز مسؤولية على حدى، بدءا بالمستويات الدنيا، إلى أن يصب في تقارير ملخصة ترفع إلى المستويات العليا.
- أن تغطي كافة أوجه النشاط في المؤسسة.
- أن تتضمن مقارنة بن النتائج الفعلية المحققة وتلك في الموازنة، مع احتساب الانحرافات، وذلك لكل شهر ومن بداية السنة ولتاريخه.
- أن تتلاءم طريقة عرض المعلومات فيها وتفاصيلها مع متطلبات المستخدم الرئيسي، الأمر الذ يعني أن يلبي التقرير احتياجات مستخدمة على صعيد التقييم واتخاذ القرارات، والتي تختلف باختلاف المستوى الإداري للمستخدم وطبيعة مسؤوليته عن النشاط موضوع التقرير.
- أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة(شهر كسد أدنى)، علما بأن وجود بعض المشاكل قد يتطلب إعداد تقارير أسبوعية، وأحيانا يومية.
- أن يتم إعدادها في الأوقات المقررة لها وفي الوقت المناسب، وذلك لتكمن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما أنه من خلال الموازنة التقديرية للمبيعات تكمننا من تحليل انحراف المبيعات وانحراف الإنتاج.

أولا–تحليل انحراف المبيعات :يقصد بانحراف المبيعات الفرق بن قيمة المبيعات المخططة المدرجة بالموازنة التقديرية وقيمة المبيعات الفعلية، وهذا الفرق يرجع إلى:[2]

- اختلاف كمية المبيعات الفعلية عن كمية المبيعات المخططة
- أو/واختلاف سعر بيع الوحدة الفعلي عن سعر بيعها المخطط

يطلق على السبب الأول انحراف كمية المبيعات

[1] نفس المرجع الذي سبق ذكره ،ص 288

[2] عيد الرحمان توفيق، **التخطيط المالي وإعداد الموازنات**، دار وائل للنشر مصر،2007،ص 62

كما يطلق على السبب الثاني انحراف سعر البيع

ويتم حساب هذين الانحرافين كما يلي:

1- انحراف الكمية

انحراف الكمية =(الكمية الفعلية –الكمية المقدرة)*السعر المقدر **= التغير في الكمية *السعر المقدر**

2- انحراف السعر

انحراف السعر= (السعر الفعلي – السعر المقدر)*الكمية الفعلية **= التغير في السعر *الكمية الفعلة**

المطلب الثاني :مرحلة تحليل الانحرافات

يقصد بتحليل الانحرافات تحديد الفروق والاختلافات بن تقديرات الموازنة والبيانات الفعلية عن نفس الفترة والتعرف على أسباب هذه الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.[1]

والانحرافات بصفة عامة تنقسم إلى قسمن[2]:

[1] يحي محمد أبو صالب، **نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية**، دار الأمن، مصر،2002،ص183

[2] أحمد ماهر، **الخطط والسياسات والاستراتيجيات**، مركز التنمية الإدارية، مصر،بدون سنة النشر، ص327

أولا-انحرافات بسيطة :وهي التي يمكن تجاهلها وإهمالها نظرا لأن الوقت المستغرق في تحليلها ومعرفة مسبباتها ثم البحث عن كيفية اتلافها مستقبلا يمكن أن تكون تكلفته عالية، والتالي من الاحسن تجنب تحليلها وعدم التركيز عليها .

ثانيا-انحرافات كبيرة :وهي التي تؤثر على الأداء المؤسسة، وبالتالي لا يمكن إغفالها، بل يجب تحليلها ومعرفة مسبباتها للتعرف على طرق علاجها ومحاولة تفاد سلبياتها مستقبلا وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم واقعية الخطة أو عدم كفاءة التنفيذ فعدم واقعية الخطة سببه:

- تنبؤ غير دقيق بالمستقيل.
- عدم التقدير السليم للإمكانيات.
- تغيرات غير متوقعة الظروف.

و يمكن معالجتها عن طريق :

- إدخال تعديلات جزئية سريعة في الموازنة الحالية.
- تعديل أنظمة التنبؤ وأنظمة التخطيط.

وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم كفاءة التنفيذ والتي أسبابها ما يلي:

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

ويمكن معالجتها عن طريق:

- التحفيز أو العقاب.
- تغيير في المناصب أو الأفراد.
-

- تغيير في أنظمة وساعات العمل.
- تغيير في سياسات المشروع مثل الأسعار.

المطلب الثالث :مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية

إن تحديد معايير ومؤشرات الأداء المالي ثم تقييمها وحساب الانحرافات من خلال مقارنتها بالانحرافات قد تعطينا نتائج تؤد في غالب الأحيان إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية

وتمثل الإجراءات التصحيحية المرحلة الأخيرة حيث تقوم الإدارة ببعض التصرفات التي تؤد إلى تصحيح الانحرافات المؤثرة في الأداء الفعلي وجعله يتباين عن المعايير الموضوعة، وقد تتضمن هذه الإجراءات بتعديل المعايير أو القيام بتغير الاستراتيجيات لذلك إن هذه العملية تشمل على مرحلتين هما تحديد أسباب الانحرافات والقيام بالتصرفات اللازمة لمعالجة تلك الانحرافات[1]

التنفيذية والخطوات القرارات واتخاذ الانحراف، وجود إلى أدت التي الأسباب مناقشة يتم حيث الانحراف ومنع تكراره، ويتطلب ذلك[2]:

- مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولن المباشرين سواء كان من خلال مطالباتهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الاجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الانحرافات، سواء كانت انحرافات إيجابية أو سلبية.
- اتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات.
- متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية ، وقد يشمل ذلك:

❖ القيام بدراسة وأبحاث تفصيلية لتسديد مجالات تطوير وتحسن الأوضاع.

[1] فلاح حسن عداي الحسيني، مؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري، **إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر**، طبعة 4 ، دار وائل للنشر 2008،ص ص 216-217

[2] -محمد سامي راضي، وجد حامد الحجان ، مرجع سيق ذكره، ص282

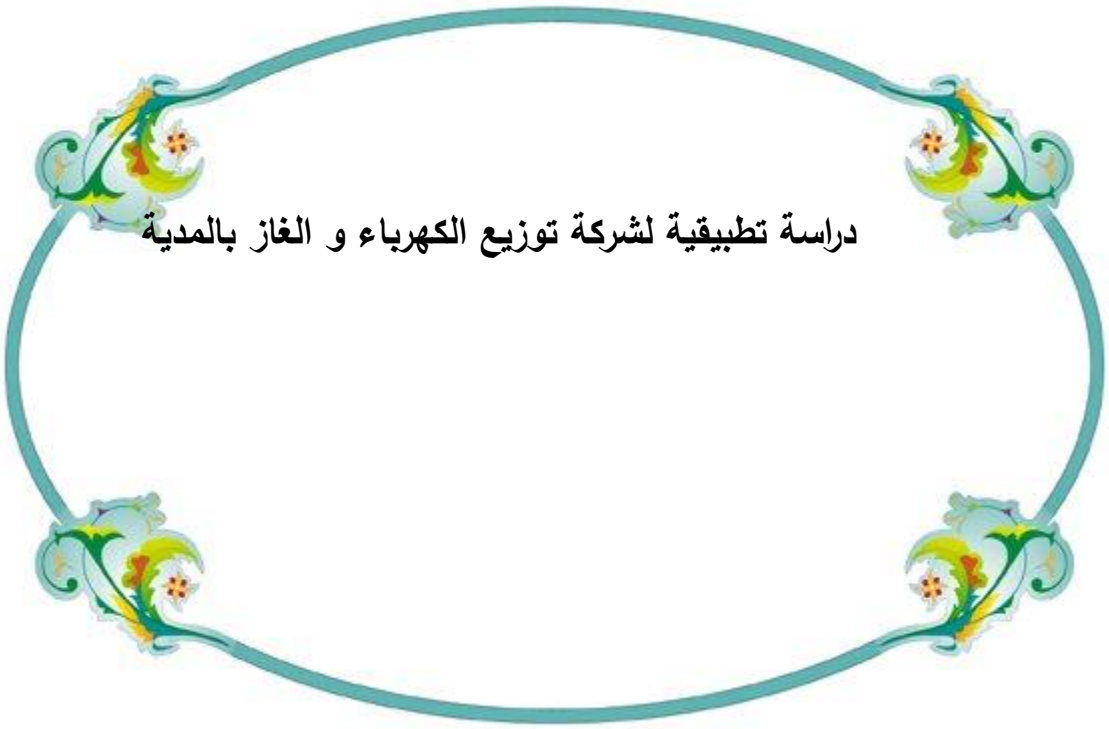
- ❖ التأكد من مدى واقعية الأهداف الموضوعة سابقا.
- ❖ تعديل الاستراتيجيات والأنظمة والإجراءات إذا ما تطلب الأمر ذلك.
- ❖ إعادة النظر في الموازنات الموضوعة إذا ما كانت هناك ضرورة ذلك

خاتمة

ان تقييم الأداء المالي هو المستوى الذ تسعى المؤسسة إلى الوصول إليه من خلال استغلال كافة مواردها وإمكانياتها واستخدامها بشكل فعال وكفء، فعملية تقييم الأداء المالي تعتبر عنصر أساسي وخطوة هامة تمكن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وتشخيصها وذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتقليص الفجوة بينهما.

ومن الواضح أن الموازنات التقديرية لها أهمية بالغة في تقييم الأداء المالي من خلال مقارنة الإنجازات بما تم التخطيط لتنفيذه، وإعطاء فرصة اتخاذ الإجراءات الضرورية في الوقت المناسب والقيام بالتصحيحات اللازمة وذلك يساهم في تحسن الأداء المالي.

وفي الفصل الموالي سنتناول اسقاط ما تطرقنا إليه في هذا الفصل على الجانب التطبيقي من خلال توضيح دور الموازنات التقديرية في تحسن الأداء المالي.



دراسة تطبيقية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية

تمهيد

سوف نتطرق في هذا الفصل الى دراسة شاملة و واضحة لنستطيع الوصول الى نتائج معينة ،و اردنا ان ندعم و نثري دراستنا بجانب تطبيقي اضافة الى الجانب النطري المتطرق اليه في الفصلين السابقين،و لقد وقع اختيارنا على فرع من شركة سونلغاز فرع الدية ،حيث تعد سونلغاز من الهياكل المهمة في الجزائر إذ تسعى هذه الأخيرة إلى تحقيق التنمية الإقتصادية و الإجتماعية في البلاد وهذا في ظل التغيرات و التطورات التي تؤثر عليها، بحيث عمدت المؤسسة إلى تطبيق إستراتيجية المناولة كنوع من الخيارات المثلى التي يتم من خلالها تحقيق نوع من الجودة بتكاليف أقل كمل تسعى إلى إيصال الخدمة للزبون في الوقت المحدد والعمل على تقليص الوقت المخصص للإنتاج الذي يكون بتوزيع الأشغال والمهام إلى مختلف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المناولةالتي تمتاز بكفاءات عالية التي تساعدها في تنفيذ ما تم الإتفاق عليه مع مؤسسة الآمرة.

ومن أهم الموازنات التي تعتمدها وحدة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية هي موازن المبيعات كونها وحدة للتوزيع فقط و ليست مديرية عامة والتي يشمل نشاطها على الإنتاج والنقل والتوزيعة ،وبناءا عليه فإننا سنتناول في هذا الفصل:

. **المبحث الأول** : عرض عام حول مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء.

المبحث الثاني : حساب انحرافات لموازنة المبيعات وتحليلها و مؤشرات الأداء المالي

المبحث الاول : عرض عام حول مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء

سنقدم في هذا المبحث عرض عام للشركة محل الدراسة في إطار منهجي، وذلك من خلال عرض الشركة القابضة ومجمع سونلغاز، عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SDC–SPAسونلغاز) والتعرف على مهامها وإسناداتها، وفي الأخير تقديم مديرية التوزيع بالمدية)وحدة تابعة لSDC–SPA) من خلال عرض الهيكل التنظيمي للمديرية والتعرف على كل قسم، وصولا إلى قسم المالية والمحاسبة مكان إجراء هذه الدراسة.

المطلب الأول :لمحة تاريخية للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز(مجمع سونلغاز).

أولا :النشأة و التطور التاريخي[1].

- ❖ بداية القرن العشرين ، اشتركت 16 شركة في امتيازات كهربائية في الجزائر ، ومجموعة ليبون (الشركة المركزية لإضاءة الغاز)،وشركة الإضاءة والقوة (SAEF) في الوسط والغرب،Compagnie due Bourbonnais الى الشرق و مصانع levyفي قسنطينة .
- ❖ 1947 ،تم نقل الشركات الامتياز 16 إلى شركة تحت المسمي شركة كهرباء و الغاز الجزائريةEGA، كلفت بإنتاج، نقل و توزيع الطاقة الكهربائية و الغاز.
- ❖ 1962: الاحتفاظ بالإطار القانوني لشركة EGA، و ذلك بمقتضى القانون رقم 62/157الصادر ب 1962/12/31.
- ❖ 1969: حل شركة كهرباء والغاز الجزائرية(EGA)، و إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز تحت المسمى "SONELGAZ"، و ذلك بمقتضى القانون رقم69/059 الصادر ب 1969/07/26،مع ابقاء نفس المهام .
- ❖ 1983: إعادة الهيكلة الأولى :ميلاد 05 شركات تابعة متخصصة في الأشغال، (KAHRIF، INERGA'ETTARKIBK KANAGHAZ) بالإضافة إلى شركة التصنيع AMC.

[1] الموقع الإلكتروني للشركة القابضة SONELGAZ http://www.sonelgaz.dz

- ❖ 1991 تغير الإطار القانوني للشركة لتصبح مؤسسة عمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري(SONELGAZ EPIC)، و ذلك بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم91/457 الصادر ب 1962/12/14.
- ❖ 1995 التمتع بشخصية قانونية و الاستقلال المالي ’ويؤكد المرسوم التنفيذي رقم95-280المؤرخ 1995/09/17 على طبيعة سونلغاز كمنشأة صناعية وتجارية عامة توضع تحت إشراف وزير الطاقة والمناجم.
- ❖ 1998 إنشاء فروع خدمات منها (MPV, CAMEG, SAT INFO).
- ❖ 2002تغير الإطار القانوني للشركة لتصبح شركة ذات أسهم SPA بعد صدور القانون رقم 02 /01 المؤرخ في 2002/02/05.
- ❖ 2004 الإعلان عن إعادة هيكلة و برنامج توسعي لأنشطة الإنتاج، النقل و التوزيع و تغير الإطار القانوني لتصبح مجموعة صناعية و كذا أصبحت Sonelgaz شركة قابض،تم إنشاء بعض الكيانات المسؤولة عن أعمالها الأساسية ك شركات تابعة تضمن هذه الأنشطة :[1]
  - ✓ الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء(SPE)
  - ✓ الشركة الجزائرية لإدارة شبكة نقل الكهرباء(GRTE)
  - ✓ شركة إدارة شبكة نقل الغاز الجزائرية(GRTG)
- ❖ 2006 توسيع و تطوير مهام المجمع و إنشاء فروع للتوزيع جديدة و دمج شركات الأشغال و الخدمات الى المجمع ، من أهمها:

  - ✓ الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز في الجزائر.(SDA)
  - ✓ المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز للوسط .(SDC)
  - ✓ الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء وغاز الشرق.(SDE)
  - ✓ شركة توزيع الكهرباء و الغاز الغرب(SDO)

[1] مقابلة مع السيد امين طبوزي ،رئيس قسم المالية و المحاسبة يوم 2021/5/9

❖ 2009 الانتهاء من إعادة الهيكلة :ليصبح المجمع يضم 39 فرعا ينقسم لخمسة أنواع من الشركات:

- **الشركات المهنية و التجارية :« Sociétés Métiers »** تعتبر هاته الشركات العمود الفقري للمجمع، تضم 07 شركات وهي شركة إنتاج الكهرباءSPE، شركة نقل الكهرباءGRTE،شركة نقل الغاز GRTG،04شركات التوزيع SDA-C-E-O،شركة مسير المنظومة الكهربائيةOS.
- **شركات الإنتاج** :و هي شركات متخصصة في إنتاج الكهرباء، برأس مال مختلط مع شركات دولية وتضم 04 شركات و هي شركة انتاج الكهرباء ترقة SKBبرواقية ، SKDكودية الدراوش ،SKT،سكيكدة SKS.
- **شركات الأشغال** : يضم 06 شركات KAHRIF, KAHRAKIB, INERGA,CEEG,KANAGHAZ ETTARKIB,
- **شركات المساعدة** :هي شركات تقدم خدمات حسب الاختصاص في شتى لمجالات مثل خدمات الإعلام الآلي، خدمات السيارات، التجهيزات الصناعية، المحولات الكهربائية....، و تضم 15 شركة.
- **شركات مشاركة مع سونلغاز** :و هي شركات مختلطة مع شركات أخري ولها حصص في رأس المال و تضم 06 شركات.

-**2011** تعديل النظام الأساسي سونلغاز شركة قابضة :تم تنقيح النظام الأساسي سونلغاز ، الذي اعتمد في عام 2002 ، واعتمد من قبل مجلس الوزراء يوم الاثنين ، 2 مايو 2011 ، وتصبح بالتالي ،وبالإضافة Sonelgaz. في" شركة قابضة "دون إنشاء كيان قانوني جديد ويأخذ اسم Sonelgaz.Spa في "Groupe Sonelgaz". إلى ذلك، تشكل الشركة القابضة سونلغاز وشركاتها التابعة مجموعة تسمى

بدور صاحب محفظة الأسهم التي تشكل رأس مال الشركات التابعة لها Sonelgaz .اللوائح المعدلة ، تحتفظ

إن مجالس إدارة الشركات التابعة هي المرحلات الرئيسية التي تمكن الشركة القابضة من مراقبة وإدارة الشركات التابعة.

-2017 :إعادة هيكلة الشركات بتجميع عدة شركات في شركة واحدة و تقسم أنواع الشركات كما يلي:

- **الشركات الخاضعة :يكون رأسمالها % 100 من المجمع،** و تضم 13 شركة(06 شركات مهنية و 07 شركات أشغال.(**الشركات المختلطة :يكون رأسمالها % 51 من المجمع،** و تضم(07 شركات شركات الإنتاج المختلطة 03 + شركات جديدة)
- **. شركات مشاركة مع شركات مجمع سونلغاز** :و هي الشركات المساعدة حسب هيكلة 2009 و تضم 20 شركة
- **شركات مشاركة مع شركات أخرى** : و هي شركات مشاركة مع سونلغاز حسب هيكلة_ 2009 و تضم 05 شركات.
- و من أهم الشركات الموحدة هي شركات التوزيع في شركة واحدة تحت المسمى : الشركة الجزائرية لتوزيع كفرع SDA .مع إضافة « SDC,SDE,SDO » الكهرباء و الغاز و التي ضمت« SDC,SDE,SDO " مع اضافةSDA كفرع .

المطلب الثاني : تعريف بالمؤسسة محل الدراسة وأهدافها

أنشأت المديرية سنة 1947 لتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز، وتلبية حاجيات الزبائن على مستوى إقليم التيتري

(ولاية المدية حاليا)، مع الأخذ بعين الاعتبار التكلفة ونوعية الخدمة والأمان وتعتبر الوحدة المسماة:مديرية المدية لتوزيع الكهرباء و الغاز فرع من الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز إحدى(الشركات المهنية التجارية الخاضعة مع سونلغاز) والواقع مقرها الاجتماعي

بالبليدة وتعمل المديرية على ضمان التسيير الإداري واستغلال شبكات الكهرباء من نوع الضغط العالي والضغط المتوسط والضغط المنخفض، وتوكل إليها مهمة تطوير الشبكات وصيانتها.

ثانيا :التغطية الإقليمية[1] :

تقع مديرية التوزيع وسط مدينة المدية،ب شارع بن عياد الطاهر يقابلها مستشفى محمد بوضياف، 156 زبون،عدد الزبائن تغطي 64 بلدية ب 08 وكالات تجارية لعدد الزبائن الموصولون بالكهرباء219 :

67 زبون ، موزعة على) المدية 1 و 2 ، البرواقية، قصر البخاري، بني سليمان ، الموصولون بالغاز899 :

عين بوسيف، تابلاط ، الشهبونية (و 6 وكالات تقنية في مجال الكهرباء تغطي شبكة كهربائية ب67899

كم، و 5 وكالات تقنية في مجال الغاز تغطي شبكة غازية تقدر ب 3296 كم.

ثالثا :أهداف المديرية[2]

السهر على تقديم و تطوير و تحديث أحسن الخدمات لمختلف أنواع الزبائن تطوير وتعزيز شبكة التوزيع بإقليم الولاية و تفعيل كل نشاط له علاقة بالصناعات الكهربائية والغازية .

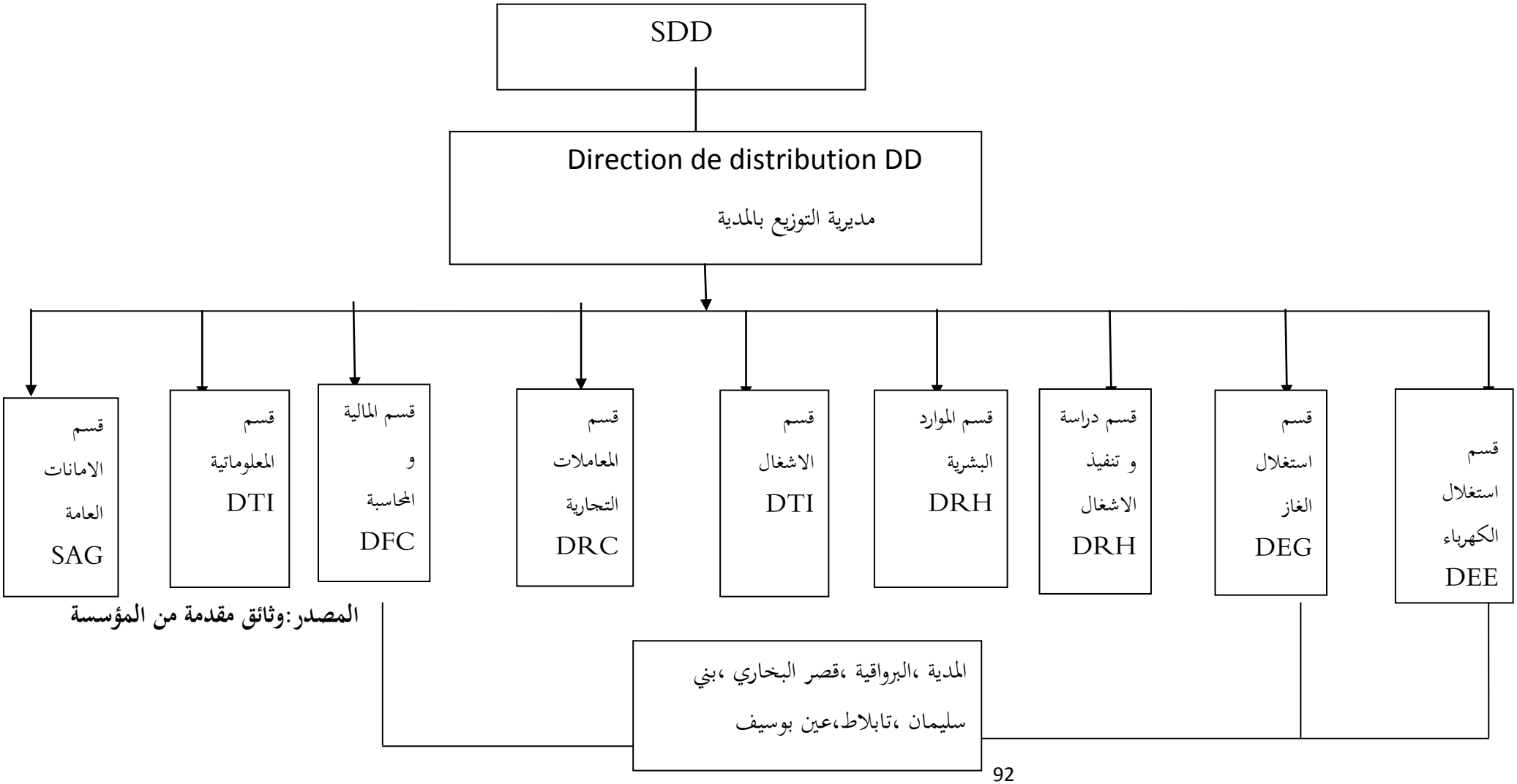
- إنجاز المخططات الاستثمارية في أجلها المحددة.
- توفير بيئة عمل على تحصيل ديونها مع مختلف زبائنها في الآجال المتفق عليها و تحقيق أكبر أرباح ممكنة .
- مراعاة الجانب الاجتماعي تماشيا مع أهداف الشركة الأم .
- الحفاظ على مناصب الشغل وتحسين مستوى العمال .

[1] مقابلة مع السيد طبوزي ،رئيس مصلحة المالية و المحاسبة ،يوم 2021/5/9

[2] الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز، مرجع سابق

المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي للمديرية المدية لتوزيع الكهرباء و الغاز

الشكل (7):**الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز– وحدة المدية –**



المصدر:وثائق مقدمة من المؤسسة

تحليل الهيكل التنظيمي:

- **قسم استغلال الشبكات:** وهي المسؤولة عن تسيير شبكات التوزيع للكهرباء والغاز وكذا صيانتها و مدى استمرارها في التوزيع كما ونوعا مع احترام المعايير المعترف.
- **قسم المالية و المحاسبة** :وهو المسؤول عن متابعة كل الشؤون المالية للمديرية من ديون ومصاريف ...
- **قسم الموارد البشرية** :يهتم بتسيير شؤون الموظفين و كل ما يتعلق بحياتهم المهنية منذ توظيفهم بما في ذلك التكوين الأجور، الترقية، التقاعد. ..
- **قسم العلاقات التجارية** :يهتم بتسيير طلبات الزبائن وهو نقطة الوصل بين الزبون والمؤسسة وتقسم لمصالح المصلحة التجارية بالمدية، البرواقية، قصر البخاري، بني سليمان،عين بوسيف وتابلاط.
- **قسم الدراسات و الأشغال** :يتكفل بالدراسة الميدانية لكافة الأشغال المتعلقة بعملية توصيل الكهرباء والغاز للزبائن من حيث الكمية، التكلفة، تحديد المسافة بين لزبون والشبكة، ويحرربذلك مخطط الدراسة .
- **قسم الإمكانيات العامة** :يهتم بتوفير كل الأجهزة المستعملة داخل المركز والوكالات التابعة له مثل توفير المكاتب السيارات، أجهزة الإعلام. ..
- **قسم تسيير أنظمة المعلوماتية** :توكل إليه مهمة تجميع المعلومات الخاصة بالمؤسسة وزبائنها وبتبويبها من اجل الإطلاع عيها بسهولة.

المبحث الثاني : حساب الانحرافات لموازنة المبيعات وتحليلها وحساب مؤشرات الأداء المالي

من خلال دراستنا الميدانية لمؤسسة سونلغاز بالمدية سنحاول من خلال قسم المالية والمحاسبة للتطرق إلى موازنة المبيعات والتي تخص سنتين متتاليتين لمعرفة الدور الفعال التي تلعبه في تحسين الأداء المالي ،وذلك من خلال حساب الإنحرافات وتحليلها وكذا التطور إلى مؤشرات الأداء المالي وحساباتها للتأكد من أن الأداء المالي الجيد

المطلب الأول: حساب الإنحرافات للموازنة التقديرية للمبيعات وتحليلها

سيتم في هذا المطلب حساب وتحليل الإنحرافات للموازنة التقديرية للمبيعات لمؤسسة سونلغاز" المدية لسنة 2017-2018 كالتالي:

1- **حساب إنحراف الكمية لمبيعات الكهرباء والغاز**

إنحراف الكمية = المبيعات الفعلية – المبيعات التقديرية

2- **حساب نسبة الإنجاز لمبيعات الكهرباء والغاز**

نسبة الإنجاز = المبيعات الفعلية / المبيعات التقديرية

اولا: عرض نتائج موازنة المبيعات للكهرباء والغاز لسنة2017

الجدول رقم (1):يوضح كمية مبيعات الضغط المنخفض للكهرباء **لسنة 2017**

الاشهر	المبيعات التقديرية			المبيعات الفعلية			الانحراف	نسبة الانجاز
	AO	FSM	BT	AO	FSM	BT		
01	40.3	10.8	51.1	40.76	9.07	49.84	−1.26	0.98
02	39.7	10.5	50.2	34.20	7.72	41.93	−8.27	0.84
03	38.4	9	47.4	26.56	7.77	34.33	13.07−	0.72
04	38	8	46	38.53	8.40	46.93	0.93	1.02
05	37.3	8.3	45.6	33.04	6.35	39.39	−6.21	0.86
06	37.1	8	45.1	29.59	6.37	35.96	−9.14	0.80
07	39.9	9.6	46.5	55.47	7.22	62.69	16.19	1.35
08	35.8	9.1	44.9	53.55	6.64	60.20	15.30	1.34
09	34.3	8.6	42.9	38.45	6.41	44.85	1.95	1.05
10	40.2	9	49.2	49.88	6.85	56.73	7.53	1.15
11	41.3	11.2	52.	34.26	6.43	40.69	11.81	0.77

	–				5			
0.65	18.90 –	35.70	8.10	27.60	54.6	13.1	41.5	12
0.95	549.23	549.23	87.33	461.90	576	115.2	460.8	المجموع

المصدر :من إعداد الطالبين بناءا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة"الملحق رقم 01،02،03"

الجدول رقم(2):يوضح مبيعات الضغط المتوسط للكهرباء(MT)

الاشهر	المبيعات التقديرية	المبيعات الفعلية	الانحراف	نسبة الانجاز
	MT	MT		
01	20.7	19.63	−1.07	0.95
02	19.8	17.39	−2.41	0.88
03	19.85	16.98	−2.87	0.86
04	18.5	16.71	−1.79	0.90
05	18.6	15.66	−2.94	0.84
06	17.5	15.77	−1.73	0.90
07	17.25	17.01	−0.24	0.99
08	16.8	16.74	−0.06	1.00
09	20.8	15.46	−5.34	0.74
10	29.2	16.46	−12.74	0.56
11	21.9	17.50	−4.40	0.80
12	30.9	21.30	−9.60	0.69
المجموع	231	206.60	−24.40	0.89

المصدر:من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق رقم"01،02،03"

نلاحظ من خلال الجدولين أعلاه أن موازنة المبيعات لسنة 2017 تبين أن نسبة الإنجازات بالنسبة للكهرباء BTو MT بنسب على التوالي% 0,97 و % 1,02 بحيث حققت إنحراف سالب ب 15,15 فيما يخصBT لأن ماحققته من المبيعات لهذه السنة أقل مما قدرت له . و إنحراف موجب ب 4,08 بالنسبة لMT و هذا جيد

الجدول رقم (3):يوضح كمية مبيعات الضغط المنخفض للغاز(BP) لسنة2017

الاشهر	المبيعات التقديرية			المبيعات الفعلية			الانحراف	نسبة الانجاز
	AO	FSM	BP	AO	FSM	BP		
1	1172.32	72.25	1244.57	334.57	20.62	355.18	889.38-	0.29
2	957.05	57.64	1014.69	273.13	16.45	289.58	725.11-	0.29
3	756.32	49.96	806.27	215.84	14.26	230.10	576.17-	0.29
4	1191.66	72.43	1264.09	340.09	20.67	360.76	903.33-	0.29
5	525.22	36.21	561.43	149.89	10.34	160.23	401.21-	0.29
6	247.89	13.59	261.48	70.74	3.88	74.62	186.86-	0.29
7	283.39	11.88	295.27	80.88	3.39	84.27	211.00-	0.29
8	139.61	4.83	144.43	39.84	1.38	41.22	103.21-	0.29
9	90.27	5.48	95.75	25.76	1.56	27.32	68.42	0.2

9	**-**							
0.29	**139.80-**	**55.83**	**1.65**	**54.18**	**195.63**	**5.77**	**189.86**	**10**
0.29	**183.27-**	**73.19**	**3.14**	**70.05**	**256.47**	**11.01**	**245.46**	**11**
0.29	**366.79-**	**146.48**	**9.02**	**137.46**	**513.27**	**31.61**	**481.66**	**12**
0.29	**4754.56-**	**1898.79**	**106.35**	**1792.44**	**6653.35**	**372.66**	**6280.69**	**المجموع**

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق رقم"01،02،03"

الجدول رقم (4):يوضح مبيعات الضغط المتوسط للغاز MP لسنة 2017

نسبة الانجاز	الانحراف	المبيعات الفعلية	المبيعات التقديرية	الاشهر
		MP	MP	
0.27	-47.34	17.25	64.59	01
0.27	-58.03	21.15	79.17	02
0.27	-50.83	18.52	69.35	03
0.27	-24.89	9.07	33.97	04
0.27	-21.96	8.00	29.96	05
0.27	-12.21	4.45	16.66	06
0.27	-5.02	1.83	6.86	07
0.27	-5.58	2.04	7.62	08
0.27	-4.16	1.51	5.67	09
0.27	-4.55	1.66	6.21	10
0.27	-12.68	4.62	17.30	11

12	48.86	13.05	−35.81	0.27
المجموع	386.22	103.16	−283.06	0.27

المصدر :من اعداد الطالبين اعتماد على وثائق من المؤسسة الملحق03،02،01

نلاحظ من خلال الجدولين أعلاه أن موازنة المبيعات لسنة 2017 تبين أن نسبة الإنجازات بالنسبة للغاز MPو BP نسب على التوالي 0.29%و 0.27 %بحيث حققت إنحراف سالب ل (BP)و (MP) على التوالي – 4754.56 و – 283.06 وذلك لما حققته من مبيعات أقل مما قدرت له.

ثانيا:عرض نتائج موازنة المبيعات للكهرباء و الغاز سنة2018

الجدول رقم(5):يوضح كمية مبيعات الضغط المنخفض للكهرباء لسنة 2018

الاشهر	المبيعات التقديرية			المبيعات الفعلية			الانحراف	نسبة الانجاز
	AO	FSM	BT	AO	FSM	BT		
01	30.2	7.01	37.21	9.96	42.80	52.76	15.55	1.42
02	33.7	7.6	41.3	8.78	35.66	44.43	3.13	1.08
03	35.1	7.5	42.6	8.35	27.52	35.87	−6.73	0.84
04	36.2	8.6	44.8	9.00	39.45	48.45	3.65	1.08
05	40.02	8.9	48.92	7.12	33.10	40.22	−8.70	0.82
06	43.1	9.02	52.12	6.79	27.41	34.20	−17.92	0.66
07	50.55	9.04	59.59	7.20	46.21	53.41	−6.18	0.90
08	59.1	10	69.1	6.58	44.42	51.00	−18.10	0.74
09	40.2	7.63	47.83	6.75	36.31	43.06	−4.77	0.90

1.44	18.11	59.44	52.05	7.39	41.33	4.3	37.03	10
1.20	7.36	44.46	37.64	6.82	37.13	4.9	32.2	11
0.98	−0.62	36.98	28.49	8.49	37.6	6.8	30.8	12
0.97	−15.22	544.28	451.06	93.22	559.5	91.3	468.2	المجموع

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق رقم"04،05"

الجدول رقم(6):يوضح مبيعات الضغط المتوسط للكهرباء (MT) لسنة 2018

نسبة الانجاز	الانحراف	المبيعات الفعلية	المبيعات التقديرية	الاشهر
		MT	MT	
1.44	5.64	18.44	12.8	01
1.51	5.96	17.76	11.8	02
1.33	4.41	17.91	13.5	03
1.15	2.20	17.00	14.8	04
0.96	−0.74	17.16	17.9	05
0.76	−5.11	15.79	20.9	06
0.68	−8.38	18.12	26.5	07
0.58	−12.66	17.34	30	08
0.77	−5.15	16.85	22	09
1.10	1.80	19.10	17.3	10
1.57	6.75	18.55	11.8	11
1.87	9.36	20.06	10.7	12
1.02	4.08	214.08	210	المجموع

المصدر:من إعداد الطالبين بناءا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة" الملحق رقم04،05

نلاحظ من خلال الجدولين أعلاه أن موازنة المبيعات لسنة 2018 تبين أن نسبة الإنجازات بالنسبة للكهرباء BTو MT بنسب على التوالي% 0,97 و % 1,02 بحيث حققت إنحراف سالب ب 15,15 فيما يخص BT لأن ماحققته من المبيعات لهذه السنة أقل مما قدرت له . و إنحراف موجب ب 4,08 بالنسبة لMT وهذا جيد

الجدول رقم(7):يوضح مبيعات الضغط المنخفض للغاز(BP) لسنة 2018

الاشهر	المبيعات التقديرية			المبيعات الفعلية			الانحراف	نسبة الانجاز
	AO	FSM	BP	AO	FSM	BP		
01	205.8	10.1	215.9	404.35	25.67	430.02	214.12	1.99
02	186.2	10.9	197.1	307.46	20.10	327.55	130.45	1.66
03	170.3	10.2	180.5	245.46	17.34	262.79	82.29	1.46
04	150.7	10	160.7	427.93	26.60	454.53	293.83	2.83
05	150	9.5	159.5	214.28	15.37	229.65	70.15	1.44
06	125.1	8.3	133.4	116	7.53	123.53	−9.87	0.93
07	121.9	7.2	129.1	132.95	6.10	139.05	9.95	1.08
08	120.4	9.5	129.9	49.96	1.65	51.60	−78.30	0.40

0.21	119.52 –	30.88	1.04	29.84	150.4	9.8	140.6	09
0.48	−83.20	75.80	3.03	72.77	159	9	150	10
0.63	−63.54	106.16	5.43	100.73	169.7	9.6	160.1	11
0.80	−40.56	166.24	11.72	154.52	206.8	10.9	195.9	12
1.20	405.80	2397.80	141.55	2256.25	1992	115	1877	المجموع

المصدر :من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق رقم"04،05"

الجدول رقم(8):يوضح مبيعات الضغط المتوسط للغاز (MP) لسنة 2018

الاشهر	المبيعات التقديرية	المبيعات الفعلية	الانحراف	نسبة الانجاز
	MP	MP		
01	10.6	16.95	6.35	1.60
02	10.2	18.95	8.75	1.86
03	9.3	21.28	11.98	2.29
04	8	17.74	9.74	2.22
05	7.6	12.38	4.78	1.63
06	7.8	7.91	0.11	1.01
07	6.8	3.82	−2.98	0.56
08	6.5	2.97	−3.53	0.46
09	9.7	2.44	−7.26	0.25
10	9.8	3.01	−6.79	0.31
11	11.7	7.47	−4.23	0.64

1.67	8.06	20.06	12	12
1.23	24.98	134.98	110	المجموع

المصدر:من إعداد الطالبين بناءا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة "الملحق04،05"

-نلاحظ من خلال الجدولين أعلاه أن موازنة المبيعات للسنة 2018 تبين أن نسبة الإنجازات بالنسبة للغاز BPو MP بنسب على التوالي% 1,13 و % 1,20 بحيث حققت إنحراف موجب على التوالي ب405,80 و 24,98.

-

تفسير نتائج الموازنة التقديرية للمبيعات بالنسبة للكهرباء والغاز لسنة 2017-2018

- ❖ يهدف هذا المطلب إلى إظهار تحليل موازنة المبيعات للمؤسسة التي ترتبط بعدد زبائنها ، و التي تم التوصل إليها بعد إجراء الدراسة الميدانية من خلال المقابلة مع مسؤول قسم العلاقات التجارية.
- ❖ نلاحظ من خلال الجدول الذي يمثل زبائن الكهرباء بنوعين ،زبائن توتر منخفضBT وزبائن توتر متوسط MT ويحتوي على مشتركين جدد ومشتركين مرة أخرى لسنوات2017 -2018 وعليه فإن المؤسسة في حالة مستمرة ومتطورة وأدى ذلك إلى تحسين مستوى المؤسسة.
- ❖ عند مقارنة التقديري مع الفعلي لعدد الزبائن المضافين تبين أن المؤسسة لم تتوصل إلى ما كانت تقدره وهذا السبب راجع إلى المشاريع التي لم يتم تكميلها لأن المؤسسة تضع توقعاتها حسب عدد المشاريع ، ونفس الشيء مع زبائن الغاز المضافين.

- ❖ كانت المؤسسة تقوم ببيع كل ما اشترته من طاقة لأن الكهرباء لا تخزن ،وهذا يوضح أن المؤسسة خلال هذه السنوات لم تصل إلى الهدف المنشود ولم تقدر بشكل جيد موازنة المبيعات وهذا يعود إلى سبب وجود طاقة ضائعة في أسلاك توزيع الكهرباء أو حصول أخطاء في تدوين ما هو مسجل في العداد لدى الزبائن أو سرقة ذلك بتوصيل الأسلاك مباشرة دون التوصيل بالعداد.
- ❖ أما الغاز الذي يتمثل بنوعين زائن ضغط منخفضBP وزبائن ضغط متوسط MPفي زيادة مستمرة من طرف الزبائن الجدد.
- ❖ من خلال ما تمثله موازنة المبيعات وضغط الغاز ،نلاحظ أن هناك زيادة في المبيعات وهذا بسبب انخفاض الضياع لأن الغاز يصعب سرقته مثل الكهرباء.

إستنتاجات تحليل الجداول

- ➢ تقوم المؤسسة بتقدير المبيعات استنادا على مبيعات السنة الماضية.
- ➢ تقدر المؤسسة تقديرا نهائيا عن طريق مجموع هذه التقديرات وقسمتها على (12) شهرا وناتج هذه القسمة هو قيمة التقدير لمبيعات هذا المنتج ل (12)شهرا.
- ➢ زيادة المبيعات في الغاز راجع ألى إنخفاض نسبة الضياع على عكس الكهرباء تتم فيها سرقة الأسلاك وتوصيلها مباشرة بالعداد.
- ➢ تعتبر الموازنة المبيعات أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث الرقابةوكأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة عن طريق المرور بعدة مراحل مختلفة بدءا من إعداد تقارير الأداء المتمثلة في تنفيذ الخطط الواردة في الموازنات لكل مركز مسؤولية على حدى ،حيث يتم إعدادها من طرف مسؤول الوحدة باعتماده على المعلومات التي تحصل عليها من مصادر مختلفة داخل المؤسسة عن الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المحدد في الموازنة الشاملة ،وتعتبر هذه

المعلومات الأساس لقيام الإدارة العليا بممارسة وظيفة الرقابة وتقييم الأداء لكافة الأنشطة داخل المؤسسة.

المطلب الثاني : حساب مؤشرات الأداء المالي

من خلال هذا المطلب سنقوم بتقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز وحدة المدية عن طريق النسب المالية ، و المؤشرات المالية.

اولا :إعداد الميزانية المالية المختصرة للمؤسسة خلال الفترة 2017-2018

سنقوم بإعداد الميزانيات المالية المختصرة للسنتين ، وذلك باعتماد الميزانيات المقدمة من طرف المؤسسة، وهذا لتسهيل عملية الحساب لتحليل وتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

.1-الميزانيات المختصرة لسنوات محل الدراسة

جدول رقم (9) :الميزانية المالية مختصرة لسنة 2017

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاصول غير جارية	15 466 239 885,86	الاموال الخاصة	11 174 621 712,78
		الخصوم غير جارية	3 363 198 269,08
الاصول الجارية	3 628 855 640,43	الخصوم الجارية	4 557 275 544,43
المخزونات	1 140 450,99		
الحقوق	3 432 564 068,83		
خزينة الاصول	195 151 120,61		
مجموع الاصول	19 095 095 526,29	مجموع الخصوم	19 095 095 526,29

المصدر :من إعداد الطالبين بإعتماد على القوائم المالية الخاصة للمؤسسة(أنظر ملاحق06،07)

جدول رقم (10) :الميزانية المالية مختصرة لسنة 2018

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاصول غير جارية	15 671 801 115,64	الاموال الخاصة	11 817 159 345,43
		الخصوم غير جارية	3 917 683 044,83
الاصول الجارية	2 882 424 167,98	الخصوم الجارية	2 819 382 893,36
المخزونات	1 934 100,99		
الحقوق	2 767 931 608,54		
خزينة الاصول	112 558 458,45		
مجموع الاصول	18 554 225 283,62	مجموع الخصوم	18 554 225 283,62

المصدر :من إعداد الطالبين بإعتماد على القوائم المالية خاصة للمؤسسة(أنظر الملاحق08،09)

ثانيا :تقيم الاداء المالي للمؤسسة بواسطة النسب المالية و المؤشرات المالية

: النسب المالية

أ- نسبة السيولة:

- **نسبة سيولة العام:**

=الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجلة

جدول رقم (11): نسبة سيولة العامة

البيان	2017	2018
الاصول المتداولة	3 628 855 640,43	2 882 424 167,98
ديون قصيرة الاجل	4 557 275 544,43	2 819 382 893,36
نسبة السيولة العامة	0,80	1,02

المصدر: من إعداد الطالبين بإعتماد على القوائم المالية خاصة للمؤسسة (أنظرالملاحق09،08،07،06)

التعليق :نلاحظ خلال سنة 2017 نسبة سيولة العامة للمؤسسة سونلغاز كانت0.8 وبالتالي الأصول المتداولة لم تغطي ديونها قصيرة الأجل، وخلال سنة 2018 نسبة السيولة المؤسسة سونلغاز تفوق 1 وبالتالي الأصول المتداولة غطت ديونها قصيرة الأجل ولهذا فإن المؤسسة لها القدرة على تسديد إلتزاماتها قصيرة الأجل.

- **نسبة السيولة السريعة:**

نسبة السيولة السريعة=(الأصول المتداولة – المخزونات)/ الديون قصيرة الأجل

جدول رقم(12): نسبة السيولة السريعة

البيان	2017	2018
الاصول المتداولة – المخزونات	3 627 715 189,44	2 880 490 066,99
ديون قصيرة الاجل	4 557 275 544,43	2 819 382 893,36
نسبة السيولة السريعة	**0.80**	**1.02**

المصدر: من إعداد الطالبين بإعتماد على القوائم المالية خاصة للمؤسسة (أنظرالملاحق06،07،08،09)

التعليق :نلاحظ أن النسب خلال سنوات 2017 و 2018 تفوق 0.5 وبالتالي فإن المؤسسة سونلغاز قادرة على تسديد ديونها قصيرة الأجل.

- **نسبة السيولة الجاهزة:**

نسبة السيولة الجاهزة =القيم الجاهزة / ديون قصيرة الأجل

جدول رقم (13):نسبة السيولة الجاهز ة

البيان	2017	2018
قيم جاهزة	209 928 674,71	113 645 900,09
ديون قصيرة الاجل	4 557 275 544,43	2 819 382 893,36
نسبة السيولة الجاهزة	**0.05**	**0.04**

المصدر: من إعداد الطالبين بإعتماد على القوائم المالية خاصة للمؤسسة(أنظرالملاحق 06،07،08،09)

التعليق :نلاحظ أن النسبة غير جيدة للمؤسسة سونلغاز خلال هذه السنتين 2017،2018، لأنها لم تصل إلى النسبة المثلى وتتروح ما بين 0.2و0.3.

ب- نسب النشاط:

- **معدل دوران إجمالي الأصول:**

معدل دوران إجمالي الأصول = رقم الأعمال / مجموع الأصول

جدول رقم(14) :معدل دوران إجمالي الأصول

البيان	2017	2018
رقم الاعمال	4 389 603 115,27	4 997 104 574,49
مجموع الاصول	19 095 095 526,29	18 554 225 283,62
معدل دوران اجمالي الاصول	**0.23**	**0.27**

المصدر: من إعداد الطالبين بإعتماد على القوائم المالية خاصة للمؤسسة(انظر الملاحق 12،13،06،08،10،11)

التعليق :يقدر معدل دوران إجمالي الأصول للمؤسسة سونلغاز ب 0.23 يعني أن كل دينار مستثمر في المؤسسة في سنة 2017 يولد 0.23 من المبيعات هذا يدل على ضعف كفاءة لإدارة الممتلكتها ، أما بالنسبة لسنة 2018 يقدر المعدل ب 0.27 مما يعني زيادة في كفاءة الإدارة خلال سنة

- **معدل دوران الأصول الثابتة:**

معدل دوران الأصول الثابتة = رقم الأعمال / الأصول التابثة

جدول رقم (15):معدل دوران الأصول الثابتة

البيان	2017	2018
رقم الاعمال	4 389 603 115,27	4 997 104 574,49
الاصول الثابتة	**15466239885.86**	**15671801115.64**
معدل دوران الاصول الثابتة	**0.28**	**0.32**

المصدر: من إعداد الطالبين بإعتماد على القوائم المالية خاصة للمؤسسة(انظر الملاحق،11،10،08،06،13،12)

التعليق :بالنسبة لهذا المعدل يقيس قدرة الأصول الثابتة على خلق المبيعات فالبنسبة2017 يقدر المعدل ب 028 يعني أن كل دينار مستثمر من أصول ثابتة يولد ب 0.28 من المبيعات، وفي 2018 يقدر المعدل ب 0.32 يعني نلاحظ إرتفاع في معدل دو ا رن الأصول الثابتة يعني أن كل دينار مستثمر من أصول ثابتة يولد ب 0.32 من المبيعات،

- **معدل دوران الأصول المتداولة:**

معدل دوران الأصول المتداولة = رقم الأعمال / الأصول المتداولة

جدول رقم(16): معدل دوران الاصول المتداولة

البيان	2017	2018
رقم الاعمال	4 389 603 115,27	4 997 104 574,49
الاصول المتداولة	3 628 855 640,43	2 882 424 167,98
معدل دوران الاصول المتداولة	**1.21**	**1.73**

المصدر: من إعداد الطالبين بإعتماد على القوائم المالية خاصة للمؤسسة(انظر الملاحق13،12،11،10،08،06)

التعليق :نلاحظ أن معدل دوران الأصول المتداولة لسنتين 2017و 2018 وتقدر على التوالي ب 1.21 و . 1.73ونلاحظ إرتفاع في معدل ويدل هذا على حسن تسيير المخزونات.

ج- **نسب المردودية:**

➢ **المردودية الماليةRcp –**

المردودية المالية RCP= النتيجة الدورة الصافية / الأموال الخاصة

جدول رقم (17): المردودية المالية

البيان	2017	2018
النتيجة الصافية	-1 299 757 983,59	-1 006 205 070,86
الاموال الخاصة	11 174 621 712,78	11 817 159 345,43
المردودية المالية	**-0.12**	**-0.09**

المصدر :من إعداد الطالب بإعتماد على القوائم المالية خاصة للمؤسسة(أنظر الملاحق،11،10،09،07،13،12)

التعليق :من خلال النتائج جدول المردودية المالية للمؤسسة سونلغاز نلاحظ أنها سالبة في سنتين 2017 و 2018 و وكان أفضل تحسن في سنة 2018 مقارنة بسنة2017 وهذا ا رجع إلى زيادة في النتيجة الصافية.

ب- المردودية الإقتصادية Re

نسبة المردودية الاقتصادية RE= النتيجة الدورة الصافية / مجموع الأصول

جدول رقم(18): المردودية الإقتصادية

البيان	2017	2018
النتيجة الصافية	-1 299 757 983,59	-1 006 205 070,86
مجموع الاصول	19 095 095 526,29	18 554 225 283,62
المردودية الاقتصادية	**-0.07.**	**-0.05**

المصدر :من إعداد الطالب بإعتماد على القوائم المالية خاصة للمؤسسة (أنظرالملاحق13،12،11،10،08،06)

التعليق :من خلال الجدول المردودية الإقتصادية للمؤسسة سونلغاز نلاحظ أن هذه النسبة سالبة2017 خلال و 2018 و وكان أفضل سنة 2018 وذلك ا رجع إلى زيادة في النتيجة الصافية.

:مؤشرات المالية

1- حساب راس المال العامل:

بما ان راس المال العامل موجب أول شرط من شروط التوازن المالي، فسنقوم فيما يلي بالحساب بعض أنواع راس المال العامل، والتي ستكون كالتالي:

أ حساب راس المال العامل الصافي:

يحسب بطريقتين، وطريقة التي سيتم إعتمادها هي حسابه من أعلى الميزانية كالتالي:

راس المال العامل الصافي = الاموال الدائمة – الأصول غير جارية

جدول رقم(19):راس المال العامل الصافي

البيان	2017	2018
الاموال الدائمة	14 537 819 981,86	15 734 842 390,26
الاصول غير جارية	15 671 801 115,64	15 671 801 115,64
راس المال العامل الصافي	-1 133 981 133,78	63 041 274,62

المصدر:من اعداد الطالبين اعتمادا على القوائم المالية انظر الملاحق (09،08،07،06)

التعليق :نلاحظ من خلال النتائج التي تحصلنا عليها ن راس المال العامل سالب في سنة2017 وهذا يدل على أن المؤسسة لم تستطيع تمويل أصولها غير الجارية بواسطة أموالها الدائمة، وفي سنة 2018 نلاحظ راس المال العامل الصافي موجب وبالتالي نلاحظ إرتفاع في راس المال العامل الصافي وبالتالي هذا يدل على أن المؤسسة إستطعت تمويل أصولها غير الجارية بواسطة أموالها الدائمة وبالتالي إستطعت المؤسسة سونلغاز تمويل أصولها غير الجارية بواسطة أمولها الدائمة، وهذا بدوره يجعلها قادرة على تسديد ديونها على المدى القصير والمتوسط.

ب حساب راس المال العامل الخاص:

راس المال العامل الخاص = رؤوس الأموال الجماعية – الأصول غير جارية

جدول رقم(20):راس المال العامل الخاص

البيان	2017	2018
رؤوس الاموال الجماعية	11 174 621 712,78	11 817 159 345,43
الاصول غير جارية	15 671 801 115,64	15 671 801 115,64
راس المال العامل الخاص	−4 291 618 173,08	−3 854 641 770,21

المصدر:من اعداد الطالبين اعتمادا على القوائم المالية انظر الملاحق (09،08،07،06)

التعليق :نلاحظ من خلال جدول راس المال العامل الخاص خلال الفترة(**2017-2018**) سالب وهذا يدل على أن مؤسسة سونلغاز تقوم بتغطية الأصول غير جارية برؤوس الأموال الجماعية بل تعتمد على ديون طويلة الأجل خاصة سنة2017.

ج حساب راس المال العامل الأجنبي:

راس المال العامل الأجنبي = مجموع الخصوم – رؤوس الأموال الجماعية.

جدول رقم(21):راس المال العامل الاجنبي

البيان	2017	2018
مجموع الخصوم	19 095 095 526,29	18 554 225 283,62
رؤوس الاموال الجماعية	11 174 621 712,78	11 817 159 345,43
راس المال العامل الاجنبي	7 920 473 813,51	6 737 065 938,19

المصدر:من اعداد الطالبين اعتمادا على القوائم المالية انظر الملاحق (07،09)

التعليق :نلاحظ أن راس المال العامل الأجنبي في إنخفاض خلال الفترة(2017-2018) وهذا ا رجع إلى إرتفاع رؤوس الأموال الجماعية وإنخفاض في مجموع الخصوم.

د حساب راس المال العامل الإجمالي:

راس المال العامل الإجمالي = قيم إستغلال + قيم قابلة للتحقيق + قيم جاهزة

جدول رقم(22):راس المال العامل الاجمالي

البيان	2017	2018
قيم الاستغلال	1 140 450,99	1 934 100,99
قيم قابلة للتحقيق	3 432 564 068,83	2 767 931 608,54
قيم جاهزة	209 928 674,71	113 645 900,09
راس المال العامل الاجمالي	3 643 633 194,53	2 883 511 609,62

المصدر:من اعداد الطالبين اعتمادا على القوائم المالية انظر الملاحق(06،08)

التعليق :نلاحظ ان راس المال العامل الإجمالي للمؤسسة سونلغاز موجب خلال2017و 2018.

2- إحتياجات راس المال العامل:

يعبر إحتياجات راس المال العامل الذي تحتاجه المؤسسة لمواجهة ديونها المستحقة ويحسب كالتالي:

احتياجات راس المال العامل=(قيم الاستغلال + قيم قابلة للتحقيق)-(ديون قصيرة الأجل- سلفيات مصرفية)

جدول رقم (23) :يبين احتياجات راس المال العامل

البيان	2017	2018
قيم الاستغلال	1 140 450,99	1 934 100,99
قيم قابلة للتحقيق	3 432 564 068,83	2 767 931 608,54
ديون قصيرة الاجل	4 557 275 544,43	2 819 382 893,36
سلفات مصرفية	0.00	0.00
احتياجات راس المال العامل	-1 123 571 024,61	-49 517 183,83

المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية انظر الملاحق (07،08،09،06)

التعليق :نلاحظ من خلال النتائج المتحصل عليها أن إحتياجات راس المال العامل سالبة في سنتي 2017 و 2018 وهذا يدل على أن مؤسسة سونلغاز غطت إحتياجات دورتيها ولا تحتاج إلى موارد أخرى، أي أن الحالة المالية للمؤسسة جيدة في هذه الحالة، وفي هذه الحالة تدل على أن المؤسسة سونلغاز ليست بحاجة إلى مصادر أخرى تزيد مدتها عن سنة وذلك لتغطية إحتياجات الدورة.

3- الخزينة:

الخزينة = راس المال العامل الدائم أو صافي – إحتياجات راس المال العامل

جدول رقم (24): الخزينة

البيان	2017	2018
راس المال العامل الدائم	-1 133 981 133,78	63 041 274,62
احتياجات راس المال العامل	-1 123 571 024,61	-49 517 183,83
الخزينة	-10 410 109,17	112 558 458,45

المصدر :من اعداد الطالبين اعتماد على نتائج سابقة

التعليق :نلاحظ أن الخزينة سالبة خلال سنة 2017 وبالتالي يدل على أن المؤسسة بحاجة لموارد مالية لتتغطية الإحتياجات المتزايدة من أجل إستمرار النشاط، وأما فيما يخص سنة2018 الخزينة موجبة وهذا يدل على وجود سيولة مجمدة ليست لصالح المؤسسة وعليه يجب إستغلال هذا الفائض من الأموال في المشاريع الإستثمارية أو توظيفها في البنوك.

خلاصة الفصل

تبين لنا من خلال دراستنا الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة 'سونلغاز لتوزيع الكهرباء و الغاز" أن هذه الوحدة تقوم بإعداد موازنة تقديرية سنوية تتعلق بالمبيعات شهريا من طرف رئيس مصلحة المحاسبة و المالية حيث يقوم بتقدير حجم مبيعاتها كل شهر إستنادا للمبيعات السنة الماضية عن طريق تحديد الزيادة في عدد زبائنها و حجم إستهلاكهم) عدد الطلبيات الجديدة (، كما تقوم المؤسسة بحساب و تحليل الإنحرافات ، و تحدد المؤسسة الإنحراف الملائم ما بين% 95 و% 110 و يتم معالجته و إتخاذ الإجراءات التصحيحية من قبل المدير العام للمؤسسة الأم ،كما تعد المؤسسة موازنة الإنتاج و التموين و الموارد البشرية إلا أن اهن اهم الموازنة التي ترتكو عليها هي موازنة المبيعات.

و من خلال دراسة و تحليل الإنحرافات في الموازنات التقديرية للمؤسسة تبين أنه و مع مرور الوقت أصبح للمؤسسة القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها و كمية إنتاجها، إلا أنها ما زالت تفتقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في التنبؤ بمكونات موازناتها.

تعمل موازنة المبيعات على تحسين الأداء المالي للمؤسسة ، كونها تساعد على تجنب حدوث أزمات ادارية و مواجهة الاخطار قبل وقوعها و مساعدة الإارة على التحقق من أن الأداء المالي يسير وفق الخطة الموضوعية لتحقيق أهداف المؤسسة من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط و تحديد الإنحرافات و إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لها مع التأكد دور الموازنة في تقييم الأداء، ومن خلال دراستنا لمؤشرات الأداء المالي لاحضنا أن المؤسسة ليس لديها توازن المالي و لا تتمتع بيسر مالي خلال سنوات الدراسة **لكن** مؤسسة سونلغاز بالرغم من خساراتهاا إلا أنها تمول من طرف نفطال أو سونطراك أو الدولة فهي دائما لديها قدرة مالية.


خاتمة عامة

على ضوء ما قمنا به في دراستنا تبين ان الموازنات التقديرية مهم و لها اهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية ،بالاضافة الى ان تقييم الاداء المالي ايضا بالغ الاهمية في المؤسسة حيث من خلال الموازنات التقديرية و بالاكثر موازنات المبيعات تبين وضعية المؤسسة و للموازنة التقديرية دور فعال في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة و تقييم ادائها المالي و انشاء مختلف التقارير المالية الصحيحة

ومن خلال الدراسة التطبيقية تم تتبع معطيات سونلغاز، المديرية الجهوية للتوزيع بالمدية و المتمثلة في الموازنة التقديرية للمبيعات لدورة2017-2018 و هي الوثائق المعتمد عليها على المستوى المديرية في تقييم و قياس الأداء ودراسة مستوى التطور مقارنة بنتائج الدورة السابقة و منه إدراك مدى تحسين الأداء بالقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.

إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: أن المؤسسة تعتمد على نظام الموازنات التقديرية كنظام للتنبؤ، ووضع الخطط المستقبلية وهي عبارة عن ترجمة لأهداف المؤسسة وهذا ما يؤكد الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية : تقييم الاداء المالي هو قيام ادارة المؤسسة بفحص و تشخيص المركز المالي و مقارنة نتائج ما حققته و ما ضيعته من فرص من سنة لاخرى ،و اعطاء خطط كفيلة يتحدى المستقبل و منه الفرضية الثانية صحيحة .

الفرضية الثالثة : بعد الدراسة الميدانية لمؤسسة سونلغاز و حساب إنحرافاتها و تحليلها لاحضنا أن المؤسسة تقوم بمعالجة الإنحراف و إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وأيضا حساب مؤشرات الأداء المالي لاحضنا أن المؤسسة لها أداء مالي قبول وهذا ما نستنتج أن لها القدرة على تحسين أدائها المالي و ذلك باعتماد عل موازنة المبيعات و هذا ما يؤكد صحة الفرضيةالثالثة

الاقتراحات و التوصيات

من خلال ما تقدم من نتائج وانتقادات يمكننا الخروج بالتوصيات التالية:

1- يجب على المؤسسة الاعتماد على الأساليب العلمية والإحصائية في تقدير الموازنات مما يسمح لها ببلوغ أهدافها المسطرة.
2- الاهتمام بمختلف الموازنات التي تعدها المؤسسة كموازنة الموارد البشرية وموازنة الاستثمار وعدم الاقتصارعلى موازنة الإنتاج والمبيعات.
3- يجب الاهتمام بشكل أفضل في تحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية ومعرفة اسبابها من أجل التقييم الفعال لمستوى أدائها

أفاق البحث:

في الأخير يمكن إعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال الموازنة التقديرية للمبيعات أو الأداء المالي للمؤسسة لذا نقترح المواضيع الأتية:

- دور الموازنة التقديرية للمبيعات في التخطيط التشغيلي.
- الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة للتخطيط ومراقبة المبيعات.


المـــراجـــع

-الكتب باللغة العربية

01- خالد توفيق الشمري ، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشاريع، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

02- مبارك لسلوس ،التسيير المالي ،الطبعة الثانية ،2012.

03- **مصطفى فهمي الشيخ، التحليل المالي**، الطبعة الأولى، فلسطين، 2008 .

04- **منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي(مدخل صناعة القرارات)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005 .

05- أبو طالب يحي محمد ، **نظم المعلومات الادارية و المحاسبة في مجالات التخطيط و الرقابة وإتخاذ القرارات** ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، مصر 2000

06- أحمد شاكر العسكري، **ادارة المبيعات مدخل استراتيجي كمي وأسلوبي و إداري**، دار زهران ، مصر، 2000.

07- توفيق جمال أحمد، إدارة العمال مدخل وظيفي، دار النهضة العربية، بيروت،1986

08- **حمزة الشمخي، إبراهيم الجزراوي، الإدارة المالية الحديثة(منهج علمي تحليلي في اتخاذ القرارات)**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،الاردن ،بدون سنة النشر

09- ري اتش جاريسون، **المحاسبة الادارية**، ترجمة : محد عصام الدين زايد يعد عنوان الكتاب، دار المريخ للنشر و التوزيع، السعودية، 2000.

10- عبد العزيز محمود الامام ، **الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة** ، دار المريخ للنشر ،السعودية ، 1983 ،.

11- محمد صالح الحناوي وآحرون، أساسيات الإدارة المالية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2001 .

12- محمد قدرى حسن، **إدارة الأداء المتميز قياس الأداء-تقييم الأداء-تحسين الأداء مؤسسيا وفرديا**، دار الجامعة الجديدة، مصر،2015/2014.

13-محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات**، دار الحامد للنشر و التوزيع، ط 01، الأردن، 2010.

14- منير هندي إبراهيم، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة السادسة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2011 .

15- مؤيد محمد الفضل،**المحاسبة الإدارية** ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة ، الاردن ،2002،.

16- يحي أحمد مصطفى القللي، **أساليب المحاسبة الادارية**، الطبعة الاولي ايتراك للنشر و التوزيع ، مصر، 2003

.

17-أحمد ماهر، **الخطط والسياسات والاستراتيجيات**، مركز التنمية الإدارية، مصر،بدون سنة النشر.

18-احمد نور ،**المحاسبة الادارية و بحوث العمليات** ،بدون سنة النشر.

19-احمد نور، **مبادئ المحاسبة الادارية**، الدار الجامعية، مصر، 2003

20 -زكية مقري،نعيمة يحياوي ،التحولات الكبرى في انظمة مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية ،دار الراية للنشر و التوزيع ،عمان ،الاردن ،الطبعة الاولى ،2015

21-زينات محمد محرم ، **المحاسبة الادارية و نماذج العمليات في اتخذ القرار**،الدار الجامعية ، مصر ، 2001 .

22-سمير محمد عبد العزيز، اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي، مكتبة الإشعاع للنشر والتوزيع، مصر، 1997 .

23-عبد الرحمان توفيق، **التخطيط المالي وإعداد الموازنات**، دار وائل للنشر مصر،2007.

24-عبد الفتاح الحسن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 1998 ،

25-فركوس محمد، **الموازنات التقديرية، أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجزائرية، 1995،

26-فلاح حسن عداي الحسيني، مؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري، **إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر**، طبعة 4 ، دار وائل للنشر 2008.

27-محمد سامي راضي ،**المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات** ، الدار الجامعية للطباعة -نشر - توزيع ، مصر، 2006.

28-**محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية الحديثة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013 .

29-محمد فركوس ، **الموازنات التقديرية أدة فعالة للتسيير** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ،.

30-منير هندي إبراهيم، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة السادسة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2011 .

31-يحي محمد أبو صالب، **نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية**، دار الأمن، مصر،2002.

الكتب باللغة الفرنسية

Jack farge , analyse financiere , edition d'organisation ,paris,2015,p 12

المذكرات و الاطروحات

01- ايمان صفار باتي ،**دور الموازنات التقديرية في ترشيد القرارات المالية** ،مذكرة شهادة الماستر ،تخصص مالية مؤسسة ،جامعة المدية ،دفعة 2020/2019،

02- زبيدي البشير، **دور التقارير المالية في تحسين الأداء للمؤسسة دراسة ميدانية في مجمع صيدال**، رسالة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم و علوم التسيير، جامعة البليدة، غير منشورة، أكتوبر 2011.

03- علاق فاطمة ،دور التحليل المالي في تشخيص البيئة المالية للمؤسسة ،مذكرة ماستر ،جامعة حمه لخضر ،الوادي ،دفعة 2014.

04- **قريرة مروة ،دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة ماستر ،تخصص فحص محاسبي ،جامعة بسكرة ،2016

05- **مريخي عبد الرزاق، التحليل المالي ودوره في تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية)دراسة حالة مخبر الأشغال العمومية للشرق،** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص

محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3 ، 2011/2010.

06- نجلاء نوبلي، **استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التجارية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بيسكرة، الجزائر،2015/2014.

07- **أيمن فريد، استخدام أدوات التحليل المالي للتنبؤ بالفشل المالي(دراسة حالة عينة من مؤسسات الصناعة الميكانيكية الجزائرية2000 -2002)** رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3 ،2013/2012.

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

09- **تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل الماستر، جامعة البويرة، 2012 .

10- حمزة كيلوتي، **أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية- دراسة استبيانيه لعينة من المؤسسات الاقتصادية** مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بيومرداس، الجزائر،2016/2015.

11 -ذهبية ماجدة ، **الموازنات التقديرية وعلاقتها بالتخطيط و الرقابة**، مذكرة ماستر، علوم تجارية ، تخصص محاسبة، جامعة المدية، 2006.

12- شعيرامينة ،اثر الرقابة الداخلية على الاداء المالي للمؤسسة،مذكرة الماستر، ،جامعة المدية ،دفعة 2017 .

13- صخري جمال ،التحليل المالي كاداة اتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة ماستر سنة 2012.

14-كولال أمينة، **الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة**، رسالة ماجستير، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009.

15- ليندة وهبي، **دور الحكومة المالية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مؤسسة NCA رويبة**-مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الإدارة المالية للمؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2016/2015.

16- محرز عبد القادر، **أدوات مراقبة التسيير لقيادة استراتيجية المؤسسة**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011.

17 - قلو رفيق، **دراسة أثر التمويل الإسلامي على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة و مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، غير منشورة، 2010-2011.

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

19- شريف عثمان، أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2015،

20- كوثر بوغابة ، **دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة** ، مذكرة ماستر ، تخصص مالية المؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012.

21- لقواق عبد الرزاق، **أهمية مراقبة التسيير الاجتماعي في تدعيم أداء المؤسسة**، رسالة ماجستر في علوم التسيير، فرع إدارة الاعمال، جامعة الجزائر، 2009،

22- ليلى بلخلفة ،**دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في اعداد الموازنات التقديرية** ،شهادة ماستر ،تخصص محاسبة ،جامعة المدية ،دفعة 2018/2017،

23- مرغني وليد، **دور نظام مراقبة التسيير في التحكم في التسير المؤسسة البنكية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة الوادي،الجزائر،2011،

الملتقايات و المجلات

01 – محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، **دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة**، الملتقى الوطني حول واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، 05-2013/05/06 جامعة الوادي

المواقع الالكترونية

الموقع الإلكتروني للشركة القابضة SONELGAZ http://www.sonelgaz.dz

المقابلات

مقابلة مع رئيس قسم المالية و المحاسبة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية

الملاحق