جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

دور الموازنات التقديرية في ترشيد القرارات الاقتصادية في المؤسسة.

–دراسة حالة مؤسسة صيدال بالمدية–

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر.

تخصص مالية المؤسسة.

من إعداد الطالبتين:

- مباركي فتيحة .
- هايدي أمال.

تحت إشراف الأستاذ:

– بوشنافة الصادق.

أعضاء لجنة المناقشة.

الاسم واللقب	الصفة
د. حمادي نبيل	رئيسا
د. بوشنافة الصادق	مشرفا ومقررا
د. بوجطو حكيم	ممتحنا ومناقشا

السنة الجامعية: 2017-2018

الخاتمة:

يعتبر موضوع البحث المطروح بالغ الأهمية بالنسبة للمؤسسات الجزائرية خاصة مع متطلبات التحول والتكيف مع معطيات التحرر الاقتصادي، لما يقدمه لمتخذ القرارات من مناهج ووسائل علمية تساعدهم في تحديد الأهداف ووضع الخطط بالإضافة إلى مراقبة تنفيذها.

فقد حاولنا من خلال هذا البحث توضيح أهمية ودور الموازنات التقديرية في صنع القرارات المستقبلية، وقد عززت هذه المحاولة المتواضعة بدراسة ميدانية تخص الموازنات التقديرية للإنتاج والبيع باعتبارهما الوظيفتان الأساسيتان لمؤسسة صيدال فرع انتيبيوتيكال.

تواجه المؤسسة مرحلة صعبة بعد انفتاح السوق ودخول منافسين جدد، الأمر الذي يستدعي بصفة أكثر جدية في دراسة السوق ومحاولة التحكم أكثر في التكاليف وتحسين نوعية المنتجات.

فمن خلال الدراسة النظرية، تم إجراء مقارنات لتحديد موقع هذه المفاهيم داخل المؤسسة الجزائرية بصفة عامة، والمؤسسة محل الدراسة الميدانية بصفة خاصة، حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- عدم تبني قسم مراقبة التسيير للأساليب العلمية في أعداد الموازنات التقديرية، والاقتصار على الطريقة الشخصية التي تعتمد على خبرة المكلف بإعداد الموازنة، مما يؤدي بنائها على أسس غير سليمة وبالتالي عدم القدرة على الفعالية في التنفيذ.
- اعتماد القسم على البيانات التاريخية كنشاط السنوات السابقة المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية.
- عدم ممارسة الرقابة بصورة جديدة عن طريق استخراج الانحرافات مع تحليل وتفسير أسباب ظهورها وتحديد الجهات المسئولة عن وقوعها، حيث لا زالت المؤسسة تعتمد على الطرق التقليدية التي تجاوزتها الأحداث مع ظهور تكنولوجيا الإعلام والاتصال.
- هناك مركزية في التسيير واتخاذ القرارات إذ أن المديرية العامة هي التي تقوم بتحديد الأهداف، ومن ثم إعداد الموازنات وفقا لتلك الأهداف مع مراعاة الإمكانيات المتوفرة.

على ضوء ما تقدم واستنادا إلى النتائج المجسدة لواقع المؤسسة تمكنا من عرض الاقتراحات التالية:

- ضرورة توفر نظام معلومات من شأنه أن يساعد في إعداد الموازنة التقديرية أكثر واقعية على أساس معلومات كافية وملائمة وسليمة.
- استخدام أساليب التسيير العلمية التي تؤهل المؤسسة إلى حسن استغلال مواردها بشكل أمثل.
- الاهتمام بتنمية وترقية الموارد البشرية لاسيما ما يتعلق بالإطارات المتخصصة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.
- تشجيع البحث والدراسة في مجال الموازنات التقديرية وتقنيات التسيير لتمكين المؤسسة من اختيار البدائل المناسبة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لمستويات القائمة على مراكز العمل ، بما يول شعورا بتحمل النتائج مما يساهم في تقليص الانحرافات.

وفي الأخير نشير الا أنه وأمام اتساع جوانب البحث في الموضوع، فقد اكتفينا بأحد أهم هذه الجوانب، على أن تكون بقية الجوانب الأخرى محل دراسات وأبحاث في المستقبل .

تمهيد:

بعد تطرنا في الفصلين السابقين إلى الجانب النظري من هذه الدراسة والذي تطرقنا فيه إلى الإطار النظري للموازنات التقديرية واتخاذ القرار في المؤسسة وكذلك طرق وأساليب وإجراءات إعداد الموازنات التقديرية وتحديد أنواعها بدقة وتبيان علاقة كل نوع بالموازنة الموالية وهذه الموازنات تتمثل في موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج وأخيرا موازنة التموين ودور هذه الموازنات في ترشيد القرارات، سنحاول الآن في هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة صيدال، بالتحديد في إحدى وحدات هذه المؤسسة والمتمثلة في وحدة المضادات الحيوية(انتيبيوتيكال) ، وذلك لمعرفة ما إذا كانت هذه الوحدة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية.

ولقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة صيدال.

المبحث الثاني: الموازنات التقديرية ودورها في اتخاذ القرارات.

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة صيدال:

المطلب الأول: تقديم مجمع صيدال:

لقد مر مجمع صيدال بمرحلتين حسب النظام الاقتصادي الذى كان سائدا في الجزائر، ففي مرحلة الاقتصاد المخطط تميز بوضعية الاحتكار واهتم أساسا بالجانب الكمي، أما في مرحلة اقتصاد السوق، فقد تبني مجمع صيدال عدة استراتيجيات جديدة تهدف إلى الرفع من مستوى نوعية وجودة منتجات، والعمل على تنمية حصته في السوق.

اولا: نشأة وتعريف مجمع صيدال:

1- نشأة وتطور مجمع صيدال:

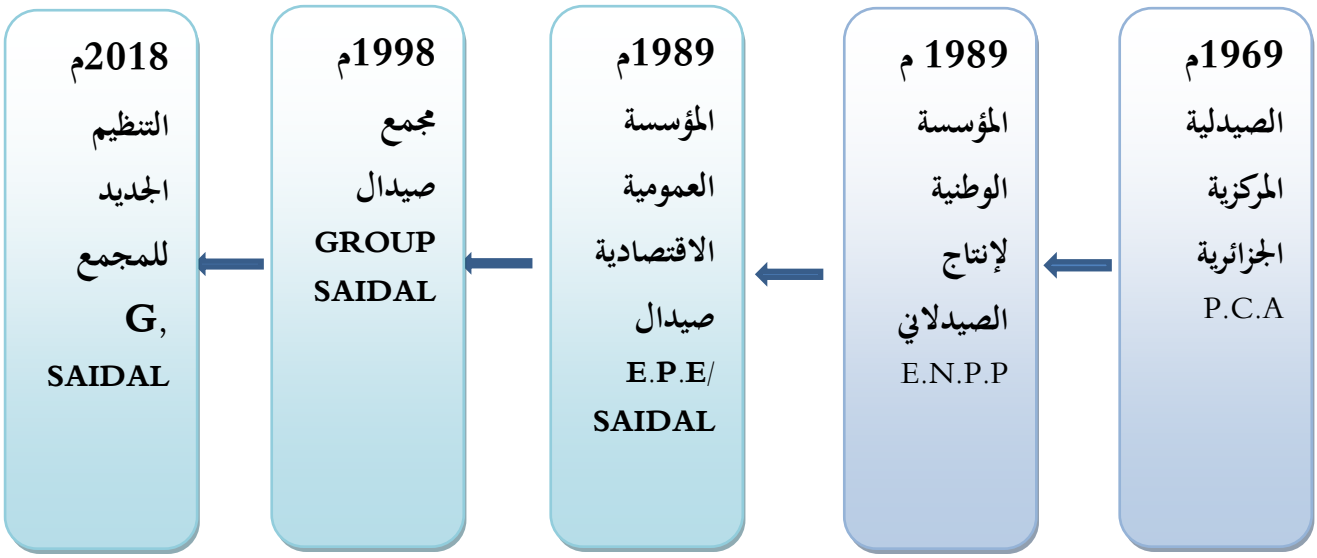
مر مجمع صيدال ب:[1]

- ✓ تتمثل البذرة الأول المجمع صيدال في الصيدلية المركزية الجزائرية P.C.A، وذلك سنة 1969.
- ✓ في اطار مهمة الإنتاج ،انشئت وحدة الحراش سنة 1971، وتم استرجاع وحدة وحد بيوتيك Biotic في السنة نفسها ،ثم وحدة فارمال pharmalسنة 1975 ،المورثتين عن المستعمر الفرنسي .
- ✓ عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 82/161 المؤرخ في 1982.04.27،تحويل B.C.A إلى المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني، حيث كانت تتكون هذه الأخيرة من وحدات الإنتاج العاصمة.
- ✓ تم تحويل مركب انتيبيوتيك Antibiotique رسما إلى المؤسسة سنة 1988 بعد ما كان ملكا للشركة الوطنية للصناعات الكيمائية ،S.N.I التي عملت على إنشائه.
- ✓ في 1985.04.13 تم تغيير تسمية المؤسسة طبقا للمرسوم رقم 85/74 لتصبح صيدال ،بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر سنة 1989، أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية تتمتع بالاستقلالية في التسيير، وفي سنة 1993 اكتسبت طابع شركة ذات اسهم، حيث تم اجراء بعض التعديلات على طابعها القانوني .
- ✓ في سنة 1997 قامت صيدال بتنفيذ خطة لإعادة هيكلتها الامر الذي ادى الي تحويلها في 1998.02.23 الى مجمع صناعي يتكون من ثلاثة فروع: فرمال، بيوتيك، انتيبيوتيكال .

[1] محمد فهيس، **"مسؤول خلية مركز الاعلام الآلي"**، بوحدة انتيبيوتيكال لمجمع صيدال بالمدية، مقابلة بتاريخ 2018.04.09م 10:30.

✓ في جانفي عام 2014 تم دمج صيدال وشركتها التابعة : فارمال، بيوتيك، انتيبيوتيكال .pharmal Biotic. Antibiotique. الى الشركة الأم.

يمكن تلخيص مراحل انشاء مجمع صيدال بالشكل التالي:



المصدر: مُحَّد الهادي ضيف الله، جودة المعلومات المالية ودورها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2010م، ص 146

2- تعريف مجمع صيدال:

مجمع صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية ذات رأسمال اجتماعي يقدر ب: مليار دينار، تم انشاؤه سنة 1984الى ويشمل المجمع عشرة مصانع لإنتاج بقدرة اجمالية تصل 200 مليون بيع سنويا، وهو منظم في اربعة فروع انتاجية:

بيوتيك، فارمال، انتيبيوتيكال صومديال، وهو مجهز ايضا ب:

- مركز للبحث و التطوير.
- ثلاثة وحدات تجارية متواجدة بالوسط (العاصمة) ،بالشرق (باتنة)، وبالغرب الجزائري (وهران)، مجمع صيدال شريك لعدة مخابر دولية (فابزر، صانوفي) وهذا من خلال تأسيس شركات على شكل مشروع مشترك، ويملك المجمع ايضا مساهمات في عدة شركات.

➢ تم ادراج مجمع صيدال في بورصة الجزائر بتاريخ 1999.07.17،بتاشيرة خاصة منحت له من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة ورقبتها (cosab) رقم 98/04 والمؤرخة في 1998.12.24 وعرضت

اسهمها للبيع ما بين 02.15 و1999.03.15 وقد عددها ب 2000000 سهم، وقد كان البيع بسعر ثابت قدر ب:20% من رأسمال المجمع، وقدرت القيمة الاسمية للسهم الواحد ب:800دج وكانت تلك اول تسعيرة لاسهم المجمع .

- يقدر عدد المساهمين في البورصة 19288 مساهم، ويعد مجمع الصناعة الصيدلية الكيميائية المساهم الرئيسي، والذي قام بشراء 80% من مجمع الاسهم التي عرضت للبيع، وبيعت الحصة المتبقية البالغة 20% الى المستثمرين من المؤسسات و الافراد .
- تحصل المجمع في 2005.02.02 على شهادة الجودة iso9001 نسخة 2000، منحته اياها الجمعية الفرنسية لتدقيق و الجودة (A.F.A.O).

3- اهداف مجمع صيدال:

- ❖ تعزيز مكانته كمنتج اول في السوق.
- ❖ تطوير وتوسيع انتاجية الى اقسام علاجية اخري كأمراض السرطان، امراض العيون، المناعة، والمنتجات المصنعة وفق التكنولوجيا الحيوية.

4- المخطط التنموي:

- ❖ عصرنة وتأهيل خمس وحدات الانتاج.
- ❖ تمديد وتوسيع تشكيلة مصنع الانسولين.
- ❖ انجاز وحدات جديدة للإنتاج:
- ✓ وحدات متخصصة في الدواء الجنيس.
- ✓ وحدة مختصة في امراض السرطان.
- ✓ وحدة متخصصة في المنتوجات المتشابهة حيويا.
- ❖ انجاز مركز جديد للبث و التطوير.
- ❖ انجاز مركز التكافؤ الحيوي.

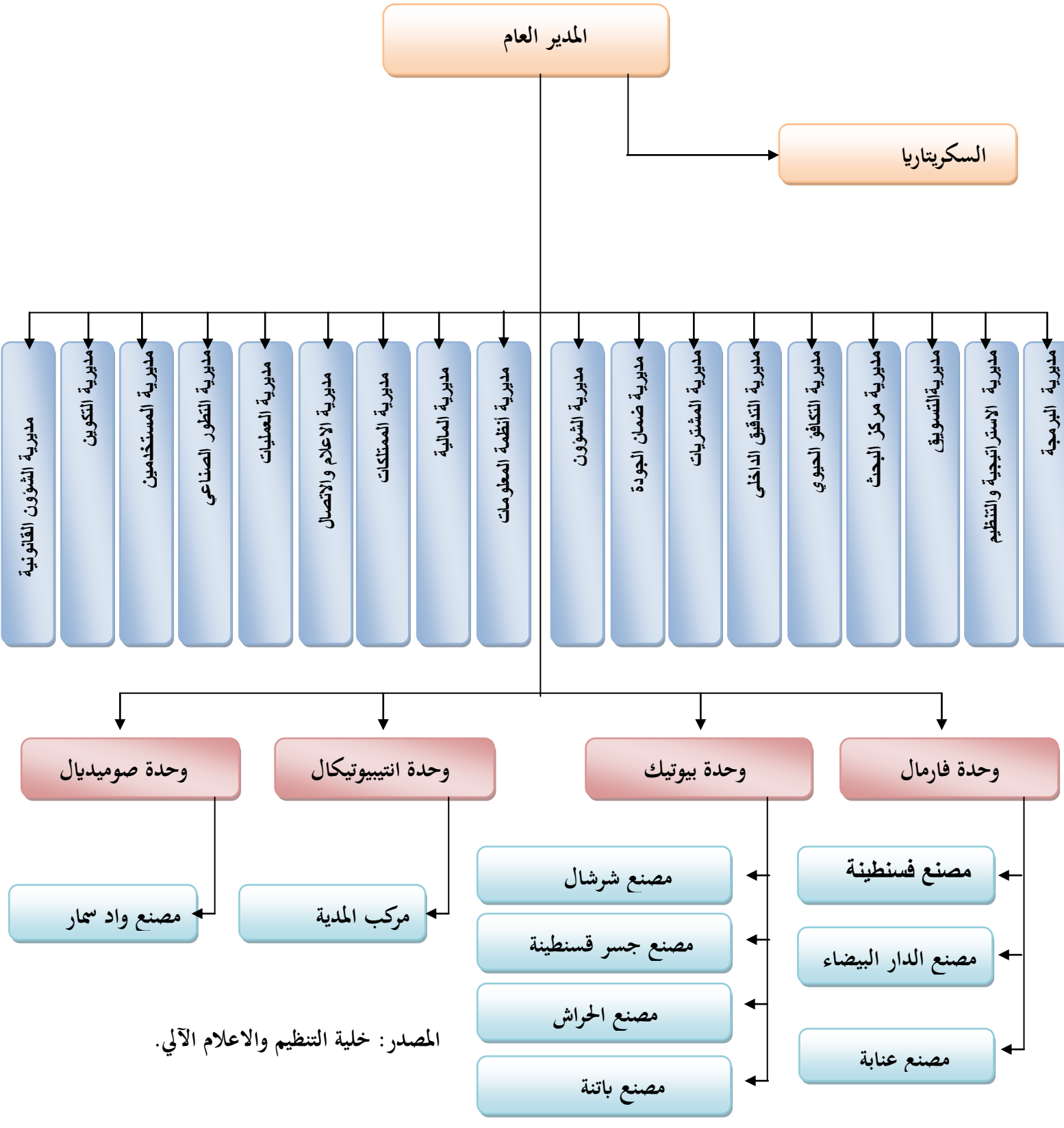
ثانيا: تنظيم مجمع صيدال

1- الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال:

تم وضع الهيكل التنظيم الجديد لمجمع صيدال من الفاتح 2014 مع تعيين المديريات الجديدة للشركة وفقا للشركة للنموذج التنظيمي الجديد من طرف المديرية العامة والمصادف عليه من قبل مجلس الادارة، بالإضافة الى اربع وحدات التي كان يطلق عليها سابقا الفروع.

ويظهر الهيكل التنظيمي الجديدة لمجمع صيدال كمايلي:

الشكل(2): يمثل الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال.



المصدر: خلية التنظيم والاعلام الآلي.

من خلال الهيكل التنظيمي نجد ان المجمع يتكون من العديد من المديريات و الوحدات علي مستوي الوطني، والتي تتكامل وتتناسق فيما بينها من اجل تحقيق الاهداف العامة للمجمع.

2- الشركة الام:

تضم الشركة الم المديريات و الوحدات التالية:

- **المدير العام:** يمثل اعلى سلطة في مجمع صيدال، يشرف علي مهمته في اصدار الاوامر و التوجيهات واتخاذ القرارات الازمة لتطوير المجمع وفق الاهداف المسطرة، والسهر على السير الحسن لمتلف الديريات و الوظائف و الهياكل و التنسيق فيها بينها.
- **المديريات المركزية:**
  - مديرية التدقيق الداخلي.
  - مديرية الممتلكات و الوسائل العامة.
  - مديرية البرمجة.
  - مديرية انظمة المعلومات.
  - مديرية المالية و الحسابات: تهدف هذه المديرية الى تحليل ومراقبة وتدقيق الحسابات المجمع :مع الحرس الدائم على المراجعة الداخلية و القيام بالتحليل و تصحيح الانحرافات في الوقت المناسب.
  - مديرية المستخدمين.
  - مديرية الاستراتيجية و التنظيم.
  - مديرية التكوين.
  - مديرية التسويق.
  - مديرية مركز البحث و التطوير.
  - مديرية ضمان الجودة و النوعية.
  - مديرية الشؤون الصيدلانية.
- **وحدة مجمع صيدال:** يتكون مجمع صيدال من اربعة وحدات هي:
  - **وحدة المضاداة الحيوية(Antibiotical)**:تقع هذه الوحدة في ولاية المدية تبعد حوالي 100كلم عن العاصمة، مختصة في انتاج المضادات الحيوية البينيسلينية، القدرة في الوحدة هي 1200م لإنتاج

750طن من المواد الاولية تتكون من ووحدة للتخصصات الصيدلانية و بنايتين للمنتجات البينيسلينية واخري لغير البينيسلينية بطاقة انتاج يقدر ب:60مليون وحدة.

- **وحدة فارمال(pharmal)**:يفع مقرها علي الطريق الولائي رقم 11 ص.ب:141الدار البيضاء 16000الجزائر العاصمة، وهي احد الوحدات الثلاثة التي انشئت بعد اعادة هيكلة مؤسسة صيدال وتحويلها الي مجمع صناعي في 1998.02.02،وتتكون الوحدة من مصانع للإنتاج هي مصنع الدار البيضاء، قسنطينة، عنابة.
- **وحدة صومديال (somidial)**:وحدة صومديال هو نتيجة الشراكة بين مجمع صيدال والمجمع الصيدلاني الاوروبي وFINDLEP، ويقع في منطقة الصناعية واد السمار، الجزائر العاصمة، تقدر مساحتها ب:17000م^2، انشات سنة 1994،تجهيزات الحديثة توفر له انتاجية تقدرب:18مليون.

المطلب الثاني: تقديم وحدة انتيبيوتيكال:

تعتبر وحدة المضادات الحيوية أكبر و اضخم وحدات مجمع صيدال ،ومن اكبر المؤسسات الجزائرية وقد مرت بعدة مراحل حتي وصلت الى ما هي عليه الان.

اولا: نشأة و تعريف وحدة أنتيبيويكال:

1- نشأة وحدة انتيبيوتيكال:

تمثل وحدة انتيبيوتيكال مشروعا ضخما أسند إنجازه الى مؤسسة ايطالية C.T.I.P، لما تملكه من الاخيرة من خبرة وتكنولوجيا دقيقة فيما يخص بناء المنشأة الصيدلانية، وما تتميز به من خصوصيات وقد تم انشاءه عبر عدة خطوات اتخذتها الدولة الجزائرية وهي:

- عرض منافسة دولية بشان مركب المضادات الحيوية، وقد وقع اختيار المسؤولين علي المؤسسة C.T.I.Pفي 1972.06م، تم ،نظرا لعروضها المناسبة والمقبولة.
- في1977.05.05م،تم التوقيع علي عقد الانجاز بين الجزائر و المؤسسة سابقة الذكر.
- في1977.06.30م، تسلمت المؤسسة انجار الاشغال قدرت مدة الانجاز ب 50شهرا،اى ما يعادل اربع سنوات وشهرين، وقد قامت مؤسسة الايطالية بإنجاز هذا المشروع بمشاركة بعض اهم المؤسسات الوطنية وهي:

- ✓ الشركة الوطنية الكهرباء و الغاز SONELGAZ.

- ✓ الشركة الوطنية للصناعات الكيمائية S.N.I.C.
- ✓ مؤسسة تطوير الصناعات الكيمائية .S.D.I.C

تم تسليم المشروع في 1992.04.02م، وتم وضعه تحت تصرف المؤسسة الوطنية للصناعات الكيمائية من اجل استغلاله في انتاج مختلف المواد الكيمائية.

وفي سنة 1987م، بدا تشغيله من طرف مؤسسة صيدال، حيث حصص الانتاج المضادات الحيوية تحت الرخصة الايطالية، وفي يوم الثلاثاء 1998.10.04م،دشن المركب من طرف رئيس الجمهورية الراحل شاذلي بن جديد.

2- تعريف وحدة المضادات الحيوية (انتيبيوتيكال):

هذه الوحدة هي شركة عمومية ذات اسهم EPE/SPA رأسمال الحالي يقدر ب:187.500.000دج، بعدما كان في سنة 2003م ب: 950.000.000دج، يقع مقره بطريق الخميس

ص.ب33مدية26000،ويبعد حوالي 100دج 100كلم جنوب الجزائر العاصمة، تصل مساحتها الي 33هكيار بعد ما كانت في حدود 25هكتار،منها 19هكتار مبنية.

تحصلت علي الجودة9002 iso نسخة 1994م، وشهادة الجودة iso9001 نسخة 2000م، من الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودةA.E.A.O.

بعد إعادة هيكلة المؤسسة العمومية الاقتصادية صيدال SAIDC تحول اسمه من مركب الى فرع المضادات الحيوية، في حين اصبح الان مع حلول سنة 2014م سمي بوحدة المضادات الحيوية (انتيبيوتيكال) التابعة لصيدال، حيث نزع من هذا الفرع رأسماله والاحتياطات للشركة الام، وهذا بظهور ميزانية 2014 بدون رأسمال ولا احتياطي.

ثانيا: خصائص وحدة انتيبيوتيكال–اهدافها–نشاطاتها– واستراتيجياتها.

لا تختلف وحدة المضادات الحيوية عن المجمع من حيث السياسة العامة المنتهجة ، والاستراتيجيات المطبقة، بل تستقي مختلف خططها منه، كما ان الافكار الاستراتيجية التي تتبناها هي وليدة تلك التي يتبناها المجمع.

1- خصائص وحدة انتيبيوتيكال:

هذه الوحدة هي مركب ضخم تتميز بالمؤهلات التالية:[1]

- طاقة انتاجية معتبر في ميدان انتاج المواد الاولية بكميات كبيرة، وفي مختلف التخصصات الصيدلانية .
- مخابر التحليل تسمح بالمراقبة الكاملة للنوعية.
- قدرات عالية لدي موارده البشرية المستمرة بالكفاءة في تصنيع منتجات ذات جودة عالية.
- مهارات عالية في تكنولوجيا التجزئة والخلائط و الاشكال الصيدلانية المعقدة.
- قرابة 20سنة خبرة في صناعة المضادات الحيوية عن طريق التخمي و التركيب النصفي او الجزئي.

2- اهداف وحدة انتيبيوتيكال :

لقد تطرق رئيس المدير العام لمجمع صيدال، اعلان الى عمال وحدة انتيبيوتيكال حول مجموعة من اهداف الوحدة نذكر منها:

- تطوير حصصها في السوق.
- تطوير الشركة لإنتاج المواد الاولية تدخل في صناعة المضادات الحيوية والتي تشغل حوالي مائتين عامل.
- وضع مخطط جديد او توسيع تدريجي لمجموعة المنتجات.
- تهيئة الاراضي الاولية لترقية الصادرات و تشجيع زيارات الوفود الشخصيات الاجنبية.

3- نشاطات ومنتجات وحدة انتيبيوتيكال:

بدأت وحدة انتيبيوتيكال بالإنتاج سنة 1988م، حيث تعمل مصالح الوحدة كوحدة متكاملة في مختلف مراحل نشاطها، بدءا بإنتاج المواد الاولية إلى غاية تعبئة المنتجات النهائية، تخزينها وتسويقها، تمحور نشاطها حول:

- استخلاص المادة النشطة او الفعالة بواسطة التكنولوجيا الحديثة وتحويلها الى مضادات حيوية بينيسلينية وغير بينيسلينية نصف مصنعة علي شكل مسحوق ابيض علي مستوى وحدة انتاج المواد الاولية.

حيث تمثل المواد الاولية نصف مصنعة البينيسلينية في:

- ✓ Pénicilline vacid.
- ✓ Pénicilline potassique.

[1] يوسف بودلة، **"دور الاستراتيجية للموارد البشرية في تنمية كفاءات المؤسسة الاقتصادية"**، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب، البليدة،2009م، ص 174.

في حين تمثل المواد الاولية المصنعة غير البينيسلينية في :

- ✓ Ampicilline.
- ✓ Oxacilline.
- ✓ Amoxicilline.

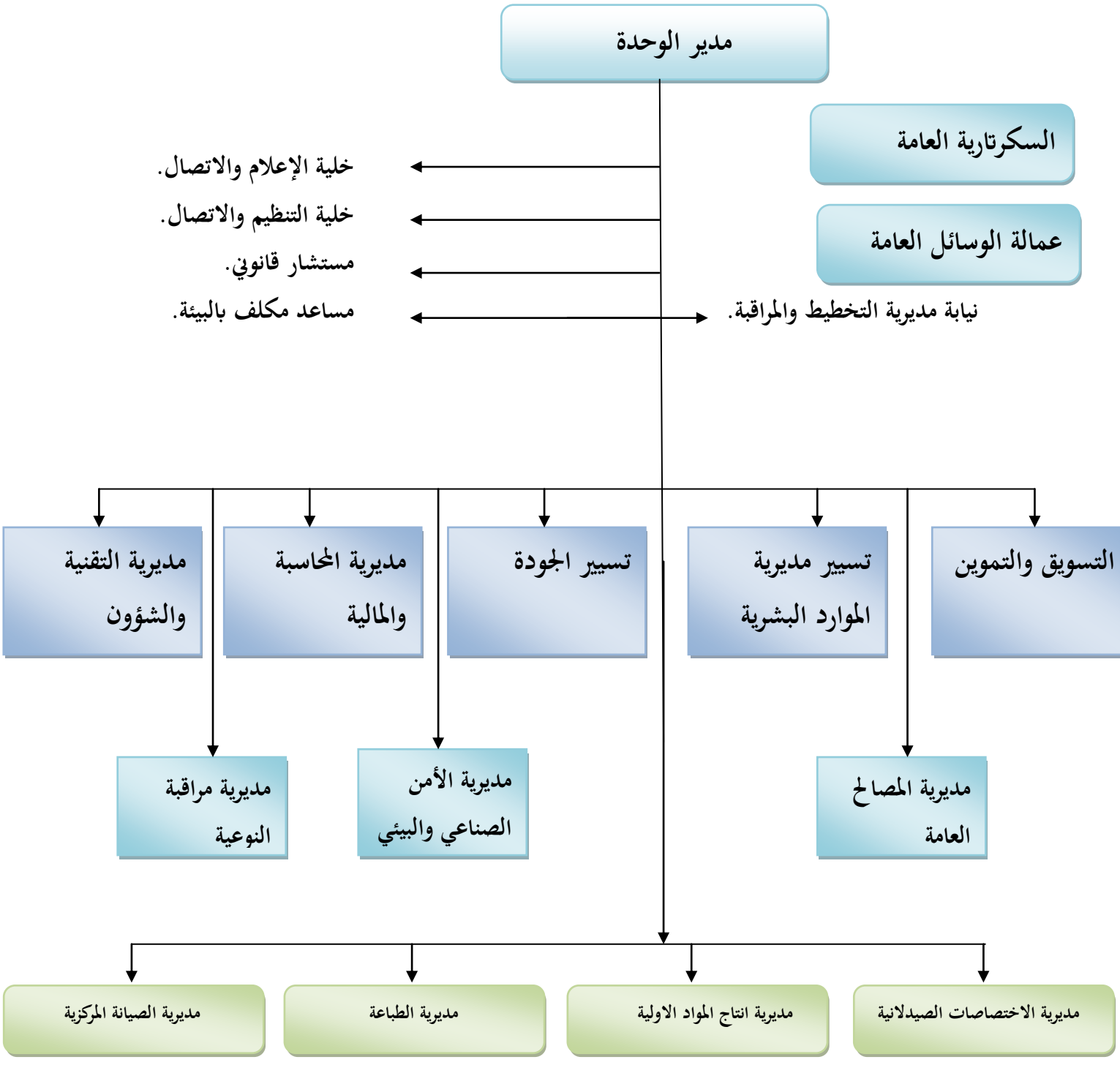
تعتبر المواد الاولية الداعمة الاساسية التي تتركز عليها الصناعة الصيدلانية في اي باد، لذلك نجد الوحدة تلجأ الى استراد مواد اولية اخري بغرض استخدامها في انتاج المنتجات الصيدلانية النهائية المتخصصة الاخرى.

4- استراتيجيات وحدة انتيبيوتيكال:

تعتمد سياسة وحدة المضادات الحيوية علي المحاور الاستراتيجية التالية:

- ➢ تلبية الحاجات والوفاء بكل الالتزامات اتجاه الزبائن، المستخدمين و المساهمين، مع احترام المتطلبات القانونية قصد كسب ولاء وثقة هؤلاء المتعاملين.
- ➢ اشتراك العمال في المساهمة بصورة دائمة من خلال تقييم الكفاءات.
- ➢ تطبيق مفهوم ادارة الجودة الشاملة بالعمل علي استمرارية التحسين و التطوير في كافة المستويات، قصد رفع الكفاء و الفعالية الانتاجية، وبالتالي توحيد منتجات ذات الجودة ونوعية وبأسعار معقولة و العمل علي تحقيق التموضع الجيد لمنتجات و خدمات الوحدة ، الامر الذي يوجب تكثيف الجهود قصد تدنية التكاليف الناتجة عن شكاوى الزبائن.
- ➢ التركيز عاي حماية البيئة من خلال تغيير تجهيزات معالجة النفايات والمياه السامة، وكذا تغيير الات التبريد و تعويضها بتلك التي تستهلك غازا مباحا دوليا.
- ➢ جلب تجهيزات انتاجية جديدة لرفع الطاقة الانتاجية، قصد تسويق منتجات الوحدة في الاسواق العالمية.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لوحدة انتيبيوتيكال:



المصدر: خلية التنظيم والاعلام الآلي.

المبحث الثاني: الموازنات التقديرية ودورها في اتخاذ القرارات.

يقوم فرع انتيبيوتيكال بالمدية بإنتاج كم هائل من الأدوية، ولإنتاج هذه الأخيرة يستعمل عدد كبير من المواد الأولية لإنتاج منتج واحد، الأمر الذي أدى إلى صعوبة إعداد الموازنات لكل منتجات الفرع، وبالتالي اكتفينا باختيار منتج واحد والمسمى بنسيلينV **وهو الاسم الكيميائي للمنتج، أما اسمه التجاري فهو** ORAPEN.V وكان سبب اختيارنا لهذا المنتج هو استقرار مبيعاته السنوية والموسمية وبالاستعانة بالقسم النظري يمكن إعداد الموازنات التالية :

- موازنة المبيعات للمنتوج ORAPEN.V.
- موازنة الإنتاج للمنتوج ORAPEN.V.
- موازنة التموين للمنتوج . ORAPEN.V

المطلب الأول: موازنة المبيعات للمنتوج ORAPEN.V.

لقد سبق وأشرنا في الفصل الثاني على أن أساس الموازنات التقديرية هي موازنة المبيعات والتي تعد بمثابة الموازنة الأم، وحتى نتمكن من إعداد هذه الموازنة نقوم بإعداد المبيعات التقديرية بناء على المبيعات الفعلية المبينة في الجدول التالي والخاصة بمنتوج ORAPEN.V خلال السنوات 2015،1014، 2016 المتخرجة من الملاحق "01" "02" "03" .

= الجدول رقم (01) يوضح المبيعات الفعلية لمنتوج ORAPEN.V خلال 03 سنوات كما يلي:

السنوات	قيمة المبيعات	الكمية	سعر الوحدة المباعة(دج)
2014	261812808,39	2018263	129,7218541
2015	210429714,79	3523566	59,72066787
2016	279183854,98	3349547	83,34973502
المجموع	751426378,1	8891376	272,792257

وباستخراج متوسط السعر للسنوات الثلاثة (2014.2015.2016)

متوسط السعر $= \frac{272,792257}{3} = 90,93$

والنتيجة بالتقريب | 91 دج |

وذلك بغرض إعداد موازنة المبيعات للسنوات 2015،2015،1014 وهذا بافتراض أن السعر خلال السنوات المذكورة سابقا ثابت أي سعر البيع 91 دج .

أولا: التنبؤ بمبيعات ORAPEN.V

من أجل القيام بعملية التنبؤ بالمبيعات نستعمل إحدى الطرق الكمية وهي طريقة المربعات الصغرى المشار إليها في الجزء النظري.

السنوات	كمية المبيعات	Xi. Yi	Xi^2
1014	2018263	2018263	1
2015	3523566	7047132	4
2016	3349547	10048641	9
36	**8891376**	**19114036**	**14**

وتعتمد طريقة المربعات الصغرى على إيجاد ما يلي:

- معادلة الاتجاه العام:

$$\mathbf{Y} = \boldsymbol{a}.\boldsymbol{x} + \boldsymbol{b}$$

$$\mathbf{Y = 665642\ Xi + 1605508}$$

$$\mathbf{a} = \frac{\sum(\boldsymbol{Xi}.\boldsymbol{Yi}) - \boldsymbol{N}\overline{\boldsymbol{X}}.\overline{\boldsymbol{Y}}}{\sum \boldsymbol{Xi}^2 - \boldsymbol{N}(\overline{\boldsymbol{x}^2})}$$

$$\mathbf{a} = \frac{\mathbf{19114036 - 3(2)(2963792)}}{\mathbf{14 - 3(2)^2}} = \mathbf{665642}$$

$$\overline{\boldsymbol{X}} = \frac{\sum(\boldsymbol{Xi})}{\boldsymbol{N}}$$

$$\overline{\boldsymbol{X}} = \frac{\mathbf{6}}{\mathbf{3}} = \mathbf{2}$$

$$\overline{\boldsymbol{Y}} = \frac{\sum \boldsymbol{Yi}}{\boldsymbol{N}}$$

$$\overline{\boldsymbol{Y}} = \frac{\mathbf{8891376}}{\mathbf{3}} = \mathbf{2936792}$$

$$\mathbf{b} = \overline{\boldsymbol{y}} - \mathbf{a}\overline{\boldsymbol{X}}$$

$$\mathbf{b = 2936792 - 665642 \times 2 = 1605508}$$

انطلاقا من المعادلة (1) نلاحظ أن الميلa (معامل الاتجاه) موجب معناه أن المبيعات في تزايد .

واعتمادا على المعادلة (1) يمكن التنبؤ بالمبيعات للسنة القادمة"2017،2018،2019"

$$Y_{2017} = 665642\ (4) + 1605508 = 4268076\ DA$$
$$Y_{2018} = 665642\ (5) + 1605508 = 49333718\ DA$$
$$Y_{2019} = 665642\ (6) + 1605508 = 5599360\ DA$$

ثانيا: **إعداد موازنة المبيعات للمنتوج ORAPEN.V**.

انطلاقا من حجم المبيعات التقديرية للسنوات "2017،2018،2019" يمكن إعداد موازنة المبيعات للمتوج ORAPEN.V كما يلي:

الجدول رقم(02): يمثل موازنة المبيعات للمنتوج ORAPEN.V

السنوات	كمية المبيعات	السعر	قيمة المبيعات(دج)
2017	4268076	91	388394916
2018	4933718	91	448968338
2019	5599360	91	50951760
المجموع	14801154	91	888315014

من خلال موازنة المبيعات يستطيع مدير المبيعات اتخاذ القرارت التالية:

- ✓ زيادة أو تخفيض رجال البيع والتسويق.
- ✓ إعادة النظر في تركيبة الأسعار والخصومات.
- ✓ كما تفيد موازنة المبيعات كل الأقسام التي تدخل في عملية الإنتاج واتخاذ القرارات لذا يطلق بموازنة الأم أو حجر الزاوية.

المطلب الثاني: إعداد موازنة الإنتاج للمنتوج ORAPEN.V.

بناء على موازنة المبيعات يمكن إعداد موازنة الإنتاج ولإعداد هذه الأخيرة يجب تحديد مخزون أول المدة (مخ1) ومخزون اخر المدة (مخ2)، ونفترض أن مؤسسة صيدال تحتفظ بنسبة 2% من مخزونها السلعي من حجم المبيعات وعلية الموازنة تكون كما يلي:

الجدول رقم(03) :يمثل موازنة الإنتاج للمنتوج ORAPEN.V

السنوات	كمية المبيعات	مخ1	مخ2	الإنتاج المقدر
2017	428076	66990,94	8561,52	369646,58
2018	4933718	8561,52	98974,36	5024130,84
2019	5599360	98974,36	111987,2	5612372,84
المجموع	**10961154**	**174526,82**	**219523,08**	**11006150,26**

ملاحظة: مخ1 لسنة 2016 هو مخزون آخر المدة لسنة 2017.

مخ2 لسنة 2016 هو $3349547 \times 0.02 = 66990,94$

من خلال إعداد موازنة الإنتاج للمنتوج ORAPEN.V تتحقق الأهداف التالية:

- تقدير الاحتياجات الكمية للمواد المباشرة واللازمة لتصنيع كمية المنتجات الواردة في خطة الإنتاج.
- تقدير كمية المشتريات من المواد الأولية اللازمة للإنتاج.

وبصفة عامة تساعد موازنة الإنتاج على اتخاذ القرارات التالية:

- زيادة أو تخفيض الطاقة الإنتاجية.
- النظر في عملية سير دورة الإنتاج.
- النظر في كيفية توزيع العمل على مستوى الأقسام الإنتاجية.
- تغيير أو تعديل الطاقة الإنتاجية بالاقتراح المشاريع الخاصة بالتوسع والإحلال.
- إعادة النظر في سياسة التخزين.
- تغيير سياسة الإنتاج وفقا للعوامل البيئية المتغيرة.

المطلب الثالث: موازنة التموين للمنتوج ORAPEN.V

إن المادة الواجب شرائها من المواد الأولية هي المواد اللازمة للإنتاج مضافا إليه (مخ2 –مخ1 للمواد) وكما افترضنا أن المؤسسة تحتفظ بنسبة 2 % من المخزون السلعي نقوم باعداد موازنة التموين كما يلي:

أولا: إعداد موازنة الاحتياجات للمنتوج ORAPEN.V

استنادا إلى المعطيات الفعلية والموضح في الملحق رقم 01

لإنتاج 25000 وحدة من منتوج ORAPEN.V لا بد من استعمال نوع من المادة الأولية، ولإعداد موازنة الاحتياجات للمنتوج السابق يجب إعداد الموازنات الفرعية لكل مادة أولية على حده.

1. **إعداد احتياج الماة الأولية Acide (Z)**

لدينا الكمية اللازمة لصنع 25000 وحدة هي 188 كغ.

وباستخدام الطريقة الثلاثية لكل سنة نجد عدد الكيلوغرامات اللازمة.

25000 وحدة ⟵ 188كغ

$$369646{,}58 \times \frac{188}{25000} = 2779{,}742kg \quad Z_1$$

$$5024130{,}84 \times 188/25000 = 37781{,}463\ kg \quad Z_2$$

$$5612372{,}84 \times 188/25000 = 42205{,}044\ kg \quad Z_3$$

ومن خلال الجدول نلاحظ أن السعر الوحدوي للمادة (Z) هو 4208,393 DA

وعليه تكون احتياج المادة (Z) للمنتوج ORAPEN.V كما يلي:

الجدول رقم(04): يمثل احتياج المنتوج ORAPEN.V من المادة Acide (Z)

السنوات	الإنتاج المقدر	المادة Acide		
		الكمية	السعر	القيمة
2017	369646,58	2779,742	4208,393	11698246,77
2018	5024130,84	37781,463	4208,393	158999244,4
2019	5612372,84	42205,043	4208,393	177615407,5
المجموع	**11006150,26**	**40983,709**	**4208,393**	**348312898,7**

2. **إعداد موازنة احتياج المادة Azote(X)**

25000 وحدة ⟵ 0, 5350 m 3

X_1= 7,910 m 3

X_2= 107,516 m3

X_3= 120,104 m3

الجدول الرقم (05) : يمثل موازنة احتاج المادة Azote كما يلي:

السنوات	الإنتاج المقدر	المادة Azote		
		الكمية	السعر	القيمة
2017	369646,58	**7,910**	129	1020,464
2018	369646,58	**107,516**	129	13869,564
2019	369646,58	**120,104**	129	15493,416
المجموع	**11006150,26**	**235,53**	**129**	**30383,426**

3. **اعداد موازنة احتياج المادة p v p Xl 10 Polyvenyl Pyrrolique** رمزه (W)

25000 وحدة ⟵ 6كغ

السنوات	الإنتاج المقدر	المادة P V P		
		الكمية	السعر	القيمة دج
2017	369646,58	715،88	999،1737	061،153248
2018	369646,58	791،120	999،1737	552،2095663
2019	369646,58	969،1346	999،1737	775،2341030
المجموع	**11006150,26**	475،2641	999،1737	388،4589942

الكمية =الإنتاج المقدر × 6/ 25000

4. **إعداد موازنة احتياج المادة** Acide tartrique " **N**"

25000 ⟵ 3Kg

الجدول رقم(06): يمثل موازنة احتياج المادة(N)

السنوات	الإنتاج المقدر	المادة Acide tartrique		
		الكمية	السعر	القيمة دج
2017	369646,58	44,337	904,592	40123,213
2018	369646,58	602,895	904,592	545349,878
2019	369646,58	673,485	904,592	609202,203
المجموع	**11006150,26**	**1320,732**	**904,592**	**1194675,295**

5. **إعداد موازنة احتياج المادة Carboxy Methyl Amidon رمزها(Q)**

25000 وحدة ⟵ 5,7 kg

الجدول رقم(07) يمثل **موازنة احتياج المادة Carboxy Methyl Amidon**

السنوات	الإنتاج المقدر	المادة Carboxy		
		الكمية	السعر	القيمة دج
2017	369646,58	110,894	456,370	50608,694
2018	369646,58	1507,392	456,370	687928,487
2019	369646,58	1683,711	456,370	768395,189
المجموع	**11006150,26**	**3301,997**	**456,370**	**1506932,73**

وبنفس الطريقة يتم إعداد موازنات احتياج المواد الأخرى.

وبناء على موازنة الاحتياجات الفرعية يمكن إعداد موازنة الاحتياجات الرئيسية للمنتوج

ORAPEN.V

الجدول رقم (08) :يمثل موازنة الاحتياجات الكلية للمنتوج ORAPEN.V

المواد	2017	2018	2019	المجموع
Acide v	11698246,77	158999244,4	177615407,5	**348312898,7**
Azote	1020,446	13869,564	15493,416	**30383,426**
P V P XL10	153248,061	2095663,552	2341030,775	**4589942,388**
Acide Tartrique	40123,213	545349,878	609202,203	**114675,295**
Carboxy	50608,694	687928,487	768395,189	**1506932,73**
Avicel ph 102	161947,785	2201148,088	2458865,849	**4821961,722**
Sodoum	5,4950897	691784,231	691962,468	**1434644,194**
Lactose	51997,629	706736,949	789484,068	**1548218,674**
PVC/PUDE163	474407,015	644800,789	7202958,702	**1412537,051**
Vigenette	21,868	297,227	332,027	**651,122**
Etuis peni	427,163	5805,885	6485,658	**12718,706**
Ehquitte carton	2,806	21736,400	24281,369	**46020,575**
Prosputus	104,875	1448,959	1618,608	**3172,442**
Aluminium	64201,179	872604,107	974771,507	**1911576,793**
Sachet600.1100	2049,320	227853,781	31114,995	**261018,096**
CARTON MDUL2280.295	43796,658	595271,682	664968,077	**639068,34**
Agraffes	4657,546	63304,048	117859,829	**185821,423**

ومن هنا نستنتج أن موازنة الاحتياجات من المواد تهدف إلى مساعدة الإدارة في :

- تقدير كمية المواد والأجزاء المراد استخدامها في إنتاج منتوج ORAPEN.V .
- تزويد قسم المشتريات ببيانات وافية تمكنه من إعداد برنامج المشتريات.
- تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لإحكام الرقابة على المواد المستخدمة والمخزنة منها.
- اتخاذ قرارات بشأن تسديد فواتير الشراء التي يطلبها برنامج الإنتاج.

كما تساعد موازنة الاحتياجات في اتخاذ القرارات بشأن استراتيجية وسياسة الشراء وكذا استراتيجية وسياسة التخزين.

ثانيا: **موازنة المشتريات للمنتوج ORAPEN.V**

إن المادة الواجب شرائها من المواد اللازمة للإنتاج مضافا إليها (مخ2 للمواد – مخ1 للمواد) وبافتراض أن المؤسسة تحتفظ بمخزون من المواد الأولية لكل مادة بنسبة 2 % من احتياجات هذه المواد، وبنفس الطريقة السابقة نقوم بإعداد الموازنات الفرعية لكل المواد الأولية الواجب شرائها. ولتبيان كيفية إعداد هذه الموازنات الفرعية نأخذ على سبيل المثال مادة من بين المواد الواجب شرائها ونقوم بإعداد موازنة مشتريات هذه المادة .

- الجدول رقم (10) يمثل إعداد موازنة المشتريات المادة الأولية مادة **Azote (X)**

السنوات	كمية احتياجات المادة المقدرة	مخ1-	مخ2+	كمية المشتريات	السعر	القيمة
2017	7,910	1,508	0,158	6,56	129	846,24
2018	107,516	0,158	2,150	109,508	129	14126,532
2019	120,104	2,150	2,402	120,356	129	15525,924
المجموع	**235,53**	**3,816**	**4,71**	**236,424**	**129**	**30498,696**

مخ1(2017) = مخ2(2016)

كمية الإنتاج لسنة 2016 = حجم المبيعات +مخ2 – مخ1

مخ2= حجم المبيعات2016 × 0.02

مخ2= 3349547 × 0.02 = 66990 ,94

كمية الانتاج= 3523566 وحدة

لإنتاج 25000 ⟵ 0,5350 m3

3523566 ⟵ X

X =75.404

مخ2 (2016) = 0, 02 ×0 ,504 ,75= **1,508 m3** وهو مخ1 لسنة(2017)

- **الجدول رقم (11) يمثل إعداد موازنة مشتريات المادة الأولية Acide Tartrique**

السنوات	كمية احتياجات المادة المقدرة	مخ1-	مخ2+	الكمية المشتراة	السعر	القيمة
2017	44,357	8,456	0,887	36,788	904,552	33276,658
2018	602,89	0,887	12,057	614,06	904 ,552	555449,201
2019	673,485	12,057	13,469	674,897	904 ,552	610479,431
المجموع	**1320,732**	**21,40**	**26,413**	**1325,745**	**904,552**	**1199205,29**

لإنتاج 25000 وحدة ⟵ 3 كغ

3523566 ⟵ N

N=422 ,827

مخ2(2016) =0,02 × 3523566 = 8,456kg وهو مخ1 لسنة(2017)

وبهذه الطريقة يتم حساب باقي المواد الأولية الأخرى.

الجدول رقم (12) : يمثل الموازنات الفرعية يمكن إعداد الموازنة الكلية للمنتوج ORAPEN.V

المواد	2017	2018	2019	المجموع
Acide v	2146380123	162155851,4	177987728,3	**2486523703**
Azote	846,24	14126,532	15525,924	**30498,696**
P V P XL10	127883,704	2134492,188	2345417,485	**4607793,377**
Acide Tartrique	33276,658	555449,201	610449,431	**199205,29**
Carboxy	45560,997	760566,277	835822,273	**1641949,547**
Avicel ph 102	134311,972	2241945,464	2464021,038	**4840278 ,474**
Sodium	42211,875	704601,721	691966,156	**1438779 ,752**
Lactose	43124,554	719831,661	791139,056	**1554087,271**
PVC/PUDE163	(42054,716)	6576016,49	7218057,44	**13752019,21**
Vigenette	(4146,779)	272 ,134	333,322	(**3541.323**)
Etuis pénis	354,269	5913,459	4663,469	**20931,197**
Eh quitte carton	(302,025)	22171,073	24332,268	**46201,316**
prospectus	86,648	1475,840	1622,005	**3184,493**
Aluminium	53245,295	888771,909	(15803,46)	**926213,744**
Sachet600.1100	1699,614	232369,876	27180,208	**261249,698**
CARTON MDUL2280.295	36322,954	606301,170	666348,304	**1308972,428**
Agrafés	(412,826)	64560,812	118950,944	**183098,936**

تفيد موازنة المشتريات الإدارة باتخاذ القرارات التالية:

- اختيار كيفية الشراء (على الحساب، نقدا....الخ).
- النظر إلى شروط التوريد ومواقيت التسليم.
- إعادة النظر في سياسة التخزين.
- تقييم تكلفة شراء الوحدة.
- تقييم الطلب العام المتوقع على المادة الأولية.
- إعادة النظر في عقود الشراء الحالية بين المؤسسة وموردیها.
- ملاحظة أسعار الشراء واتجاهاتها.
- وضع برنامج زمني للطلب واستلام الكميات من المواد الأولية.

الخلاصة:

انطلاقا من دراستنا الميدانية التي قمنا بها في إحدى فروع مجمع صيدال فرع انتيبيوتيكال بالمدية تبين لنا أن هذا الفرع يقوم بإعداد واستخدام الموازنات التقديرية، لكن بشكل مبسط جدا، وذلك بالاعتماد في عملية التنبؤ بالمبيعات على الطرق الكيفية فقط.

ومن خلال المقابلات الشخصية مع المسئولين الإداريين أكدوا لنا أن عملية إعداد الموازنات تكون بالتنسيق مع جميع المدراء وفي كل المستويات، بحث أحد المدراء تغيير أفكار المدير الآخر وهذا استنادا إلى الموازنة التي أعدها.

وبالتالي نستنتج أن الموازنات التقديرية تجبر الإدارة على تغيير سلوكها لذلك نستطيع القول أن الموازنات التقديرية أداة لاتخاذ القرارات.

تمهيد:

تعد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة عملية مهمة ومعقدة وحساسة في نفس الوقت حيث أن أي خطأ ولو بسيط قد يكلف المؤسسة خسارة لم تكن في حسبانها، حيث تزداد خطورة هذه القرارات كلما زاد حجم المؤسسة وزاد اتصالها وتفاعلها مع المحيط الخارجي، لذا أصبح اتخاذ القرار عامل أساسي في حياة المؤسسة, فهو الذي يضمن صياغة الأهداف و رصد الوسائل المناسبة لبلوغها, ومن ثم مراقبة النتائج والعمل على تصحيح الانحرافات غير الملائمة التي يمكن أن تقع ,و لضمان نجاح كل هذه الخطوات وجب إتباع مختلف الطرق العلمية الممكنة, ومن أهم العمليات التي تعتمد على الأساليب العلمية في اتخاذ القرار نجد الموازنات التقديرية التي تستخدمها المؤسسات و العديد من الأطراف الأخرى للتنبؤ و إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة والوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة والوقوف على حقيقة وضعية المؤسسة. فما المقصود بالموازنات التقديرية؟ وماذا نعني بعملية اتخاذ القرار في المؤسسة؟ وفيما يتمثل أثر الموازنات التقديرية على ترشيد القرارات؟

وهذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال عرضنا لمحتوى هذا الفصل والذي قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية.

المبحث الثاني: ماهية حول عملية اتخاذ القرار.

المبحث الثالث: أثر الموازنات التقديرية في ترشيد القرارات المالية.

المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية.

يعتبر تحديد مفهوم الموازنات التقديرية خطوة مهمة لدراسة المواضيع المتعلقة باستخداماتها، ذلك ان الموازنات التقديرية كعملية مساعدة على اتخاذ القرارات، قد عرفت تطورا ملحوظا منذ ظهور المؤسسة كنظام الى ان أصبحت لها أغراض متعددة وأصبحت تحتل أهمية بالغة في الفكر الإداري للمؤسسات وهذا ما نحاول توضيحه من خلال مطالب هذا البحث.

المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية

عرف مفهوم الموازنات التقديرية تطورا كبيرا منذ نشأته في أهدافها والوسائل التي تستعملها وفي استخداماتها خاصة في مجال مالية المؤسسة.

أولا: نشأة وتطور الموازنات التقديرية:

تعد الموازنة التقديرية من أقدم الأدوات إذ تعود بدايتها الأولى إلى عصر سيدنا يوسف عليه الصلاة والسلام: الذي قام بإعداد موازنة القمح المتوقع إنتاجه في ذلك العصر{اعتماد على رؤى الملك حسب ما اخبرنا به القرآن الكريم}، ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك بناء على ذلك، وكانت فترة هذه الموازنة طويلة نسبيا حوالي 15سنة 7سنوات للإنتاج والاستهلاك و7سنوات للاستهلاك فقط وعام للرخاء[1].

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

وتطورت هذه الحركة تدريجيا إلى أن أصبحت الطابع المميز لإدارة الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أعدت هذه الأخيرة أول موازنة لها في 30 جويلية 1933م ، بعد أن اتضح لها انه من المستحيل الإشراف على مالية الدولة دون التخطيط للمستقبل على ضوء الظروف الحالية بعدها انتشر تطبيق هذا النظام في أوروبا أثناء الحرب العالمية الثانية ، وطبق في فرنسا في الخمسينات[2].

---

[1] زكية مقري، **نعيمة يحياوي**، **"التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية"**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2015، ص 170_171.

[2] احمد نور، "**المحاسبة الادارية وبحوث العمليات**"، بدون سنة نشر، ص22.

ثانيا: مفهوم الموازنات التقديرية:

1. تعريف الموازنات التقديرية:

للموازنات التقديرية عدة تعريف وهذه بعض منها:

تعرف الموازنات التقديرية على أنها: "خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلي على المدى القريب أو المتوسط "[1].

وتعرف كذلك بأنها: " ترجمة لنشاط المؤسسة وهذا يستدعي وصف الأنشطة الفرعية التي تعبر عن مجالات عمل المؤسسة في صورة كمية أو رقمية أو الاثنان معا بصورة دقيقة " [2].

وتعرف أيضا بأنها " خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المراد تنفيذها وتوزع مدة الخطة على جميع المسئولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع "[3].

ويقصد بها أيضا " خطة شاملة ومنسقة لمختلف الأنشطة والموارد المالية في المؤسسة عن فترة معينة في المستقبل، معبرا عنها في شكل نقدي "[4].

ونلاحظ من خلال التعريف الثالث أن الموازنة التقديرية هي وسيلة:

- للتخطيط نظرا لكونها خطة العمل المحددة مقدما.
- للمراقبة لان قبول المسؤولية معناه قبول المحاسبة والمراقبة معا.
- لتقييم الأداء الآن المراقبة تعني مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له ومنه تقييم الأداء وتقويمه بعد ذلك.

وتعتبر أيضا الموازنة التقديرية مجموعة متناسقة من التنبؤات تسمح لمعرفة بعض النتائج الأساسية لمدير المؤسسة[5]، ويتم التعبير عنها في شكل نقدي أو كمي وتعد أيضا على ضوء السياسة الإنتاجية وإيرادات المشروع وأرباحه[6].

---

(1) خالص صالح،" **تسيير الميزانيات الاقتصادية المستقبلية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1997، ص15.

(2) سليمان سفيان، مجيد الشرع، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2002 ص255.

(3) محمد صالح الحنّاوي، "**الإدارة المالية والتمويل**"، كلية التجارة، الإسكندرية1999 ص02.

(4) محمد سامي راضي" **المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات**" الدار الجامعية الإسكندرية ص11.

(5) Jean megerbude ditionduned 8em éd paris 1979 page 20_21.

(6) محمد عطية عبد الله باعشين، "**مصطلحات في محاسبة التكاليف**"، أستاذة المعارف ، الإسكندرية 1987 ص206.

وعلى ضوء التعارف السابقة يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المراد تنفيذها مستقبلا، وتعتبر هذه الخطة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وضعه واحترامه لبلوغ الهدف المرغوب الوصول إليه، كما أنها تعتبر نظام للمعلومات يساعد على اتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

2. مزايا وعيوب الموازنات التقديرية:

1. 1 مزايا الموازنات التقديرية:

تتميز الموازنات التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة:[1]

- تعتبر بمثابة المسار الذي يجب على الجميع احترامه أثناء التنفيذ.
- تعتبر نظاما للمعلومات، ووسيلة لاتخاذ القرارات، أدلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.
- يتم التعبير عن الموازنة بأرقام تكون في شكل مبالغ مالية أو كميات، تتعلق بفترة زمنية مستقبلية.
- تقوم على مبدأ التقرير الذي بدوره يعتمد على معطيات إحصائية للفترات الماضية وكذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل.
- تنظيم وتحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة، وكل فرد من أفرادها مع تحديد مراكز السلطة تبعا لذلك.
- تعزيز فهم أفراد الإدارة لمشاكل كل زملائهم.
- تسمح بترجمة أهداف المؤسسة وأهداف الأقسام المختلفة إلى أهداف رقمية محددة ترتبط بجدول زمني محدد.
- تتمكن الإدارة من خلال الموازنات التقديرية من تحقيق النفقات المختلفة والقضاء على الإسراف[2].
- إعطاء صفة رسمية للتخطيط بحيث تحفز وتدفع المديرين للنظر إلى الأمام، وتوقع تقدير الظروف، التي يمكن أن تحدث في المستقبل إذ أنه بدون تحديد الأهداف تكون المؤسسة بدون توجيه[3].

---

[1] محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص13.

[2] محمد أحمد خليل، "**محاسبة التكاليف في المجال الاداري**"، دار النهضة العربي، بيروت، الجزء الثاني، بدون سنة نشر، ص240.

[3] نجيب أنطوان سامونا ، "**المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات)**"،جامعة المستنصرية، بغداد، العراق، 1989، ص18.

2. 2 عيوب الموازنات التقديرية:

تتمثل عيوب الموازنات فيما يلي:[1]

- التنافس والصراع بين المدراء لتأمين استمرار الحصول على المخصصات القديمة وزيادتها.
- تردد المسئولين أو عدم قدرتهم على التنبيه مرؤوسيهم ولفت أنظارهم لتدارك الانحرافات الموجودة في الأوقات المناسبة.
- استعمال الموازنات التقديرية لأغراض تحكمية بدلا من استعمالها كوسيلة لمراقبة العمليات.

ثالثا: أهمية وأهداف الموازنات التقديرية:

1. أهمية الموازنات التقديرية:

تعد الموازنات التقديرية بمثابة الأداة التي تساعد إدارة المؤسسة في عمليات التخطيط والرقابة وبشكل فعال لذا تكمل أهميتها في النقاط التالية:[2]

- تعتبر أداة للرقابة، فهي تمكن المؤسسة من متابعة التنفيذ وتصحيح الانحرافات.
- تحديد مسؤوليات كل فرد وبصورة دقيقة وتفويض الصلاحيات للوصول الى أهداف المؤسسة بأكثر فعالية وكفاءة.
- تعتبر الموازنة أداة للتخطيط نظرا للدور الذي تقوم به في عمليات التنبؤ بالمستقبل.
- تستخدم الموازنات التقديرية كأداة للتنسيق بين مختلف الأنشطة داخلا لمؤسسة.

2. أهداف الموازنات التقديرية:

تهدف الموازنات التقديرية إلى تحقيق ما يلي:[3]

- توضيح الفروض التي تقوم هذه الأهداف، دراسة التنبؤات؛
- المفاضلة بين البدائل المتاحة والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف و جميع الموارد؛
- وضع أنماط ومعادلات الأداء *وتحديد* المعايير؛
- تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينها وتحديد خطط وسياسات العمل؛

---

[1] محمد رفيق الطيب،" **مدخل التسيير**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1995،ص222.

[2] إبراهيم محمد الشيخ عيد، ماهر موسى درغام " **مدى فعالية الموازنات كأداة تخطيط ورقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على اعداد وتنفيذ الموازنات** " المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، مجلة علمية تطبيقية محكمة، جامعة العلوم التطبيقية سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد11 العدد2 ص162.

[3] خيرت ضيف، " **الموازنة التقديرية** "، دار النهضة العربية والنشر، القاهرة، مصر ص13.

- استفادة وظيفة الرقابة من الموازنات التقديرية: تعتبر الموازنة أداة للرقابة من خلال اشتمالها على معايير ومقاييس كمية لأداء مختلف الأنشطة مما يمكن ذلك من تقييم هذه الأعداد وتلعب الموازنة دورا فعال في تحصد عملية الرقابة وذلك من خلال إسهامها في تحقيق الآتي:[1]
  - ✓ منع الإسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة؛
  - ✓ التركيز على النواحي ذات الأهمية النسبية الكبيرة.
- إدراك العديد من الأسباب المؤدية إلى الانحرافات إذ أن استخدام الموازنة يحث الإدارة على التفكير المبكر فيما يجب عمله ومتى وأين يجب عمله، والمسئولين عنه، مما يتيح فرصة الاكتشاف المبكر للعناصر التي تؤثر في مستقبل المؤسسة وأهدافها[2].

رابعا: مبادئ الموازنات التقديرية:

تحكم الموازنات التقديرية جملة من المبادئ التي تزيد من فعاليتها كأداة للتسيير وكأداة للرقابة، وكوسيلة تساعد المسئولين على اتخاذ القرارات الصائبة، وفيما يلي هذه المبادئ:

1. **مبدأ الشمولية:** تغطي الموازنة جميع أوجه النشاط في المؤسسة، وتمس جميع العمليات، وتمتد الى جميع المستويات، كما تشمل الجوانب المالية والعينية، ففي مجال الإنتاج مثلا يكون الاهتمام بتحديد حجم الإنتاج و الكميات الكافية من المواد الأولية، بالإضافة إلى التكاليف التي تغطي المشروع ويمتد الشمول أيضا الى التنظيم والتسويق وغيرها من الوظائف[3].

الموازنة التقديرية هي خطة جامعة لمختلف عمليات ونشاط المؤسسة فهي تمتد لكل أقسام المؤسسة، وان كانت الموازنات التقديرية خطة شاملة فهي لا تخلو من بعض القيود التي على المسئولين دراستها وتكييفها مع أهداف المؤسسة، وهي:

- قيد المبيعات.
- قيد التوزيع.

---

(1) محمد سامي ووجدي، مرجع سابق ص09.

(2) شريف عثمان، " **أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية**" ، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير جامعة ورقلة،

(3) _ عباس حجازي، **" المحاسبة الإدارية"**، جامعة عين الشمس، مصر، 1974 ص315.

- قيد القدرات الإنتاجية للمؤسسة.
- قيد احتياجات الإنتاج {الموارد الأولية واليد العاملة}.
- قيد الاستثمارات المراد تنفيذها خلا فترة زمنية مستقبلية.

2. **مبدأ التقدير**: ذلك أن الموازنة التقديرية هي خطة وأي خطة تبنى على التنبؤ إذ أن الموازنة التقديرية هي تقدير رقمي لأهم الأنشطة المراد تنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية فالتنبؤ هو الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التقدير.

3. **مبدأ التوقيت**: لا يقصد به توزيع أرقام الموازنة توزيعا متساويا على مجموع الفترات بل معناه توقيت العمليات خلا فترة الموازنة التقديرية ومن بين هذه العمليات:[1]

- التوزيع الزمني للتدفقات النقدية.
- التوزيع الزمني لبرامج الإنتاج.
- ضبط وقت عمليات شراء مستلزمات الإنتاج.
- ضبط وقت استبدال الأصول والصيانة.

4. **مبدأ المرونة**: تجد المؤسسة صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج وبالتالي المبيعات وذلك راجع لعدة دوافع من بينها:[2]

- صعوبة استراد بعض المواد من بعض المناطق مع عجز طارئ في العملات الأجنبية.
- ندرة أحد المواد الأساسية في السوق.
- المضاربة في أسعار بعض المواد.
- إضراب العمال الفتوح والذي يؤدي إلى توقف الإنتاج وبالتالي تدهور المبيعات.
- حدة المنافسة ونقص إقبال المستهلكين الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض حجم المبيعات.
- تأخر وصول مجموع من الآلات على متفق استلامها في وقت محدود.

---

[1] بن زعيط وهيبة، مواي بحرية،" **دراسة بعنوان الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار**"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة ص5- 6 www.**LEFPEDLA**.com في 2018/03/25 10:30h

[2] Caroline SELMER، **toute la fonction financière**، EDDUNOD، paris، p193.

كل هذه الأسباب تجعل الموازنة غير متماشية مع الواقع، الأمر الذي يدعو إلى تعديلها، لذلك يجب عند إعداد الموازنة التقديرية أن تجهز المؤسسة موازنات بديلة حتى يتم استخدامها في الحال ودون انتظار وربما اتخاذ قرارات معينة.

فالموازنة المرنة هي التي تساعد المؤسسة على التكيف مع الظروف الداخلية والخارجية.

5. **مبدأ قياس الأداء:** إذ تعتبر الموازنات التقديرية كمقياس أو مؤشر لقياس الأداء، وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمرجع للاسترشاد بها عند التنفيذ.
6. **مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية:** لتحقيق فعالية المؤسسة كأداة للتحقق والرقابة يجب الربط بين الموازنات وبين مراكز الإشراف والمسؤولية في المؤسسة، وتعرف مراكز المسؤولية بأنها الوحدات التنظيمية في المشروع الذي يتخذ أساس لتحديد السلطة والمسؤولية بغض النظر عن حجم هذه الوحدات[1].
7. **مبدأ الواقعية والاستخدام الأفضل للإمكانيات المتاحة:** إن الغاية الأساسية من الموازنات التقديرية هي رسم الأهداف التي يطمح المشروع لتحقيقها من خلال الظروف الداخلية والخارجية، وعلى أساس الاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة لتحقيق هذه الأهداف، ومن هنا فان الدراسة والتحليل العلمي والواقعي لهذه الظروف والإمكانيات بمجملها يجب أن يؤدي إلى وضع تقديرات واقعية قابلة للتحقيق، ويعني هذا أن الأهداف الموضوعة يجب أن تكون أداة تشجيع ومدعاة للثقة والتفاؤل لتحقيق كفاءة اقتصادية أمثل غير أنها يجب أن لا تكون من جهة أخرى أداة تعجيز للعاملين في المشروع[2].
8. **مبدأ اشتراك جميع المستويات الإدارية:** بالإضافة إلى مبدأ الشمولية يجب اشتراك جميع المستويات وجعلهم يشعرون بالمسؤولية وإعطاء كل مستوى دور في إعداد الموازنة لتجنب الرفض الذي قد ينشأ من إعداد الموازنة في مستويات إدارية محدودة.

لا بد من إقناع الأفراد بأهمية الموازنات التقديرية، وبالتالي لو فشلت الإدارة في الإقناع فإن الموازنة سوف تفشل حتما، وبالتالي لابد من الإدارة معرفة طبيعة مستخدمي الموازنة وذلك بمعرفة اتجاهاتهم، ومدى توفر

---

[1] منير اسحاق،" **الموازنات التقديرية**"، الجزء الاول، الطبعة2، بغداد، 1998.

[2] محمد الجرار،" **المحاسبة الإدارية**"، جامعة عين الشمس، مصر، 1986، ص82.

الوعي المحاسبي والإداري لديهم فضلا عن توفر المعلومات لديهم من خطط واستراتيجيات المؤسسة في الماضي[1].

المطلب الثاني: أنواع الموازنات التقديرية ومعايير تقسيمها

تنقسم الموازنات التقديرية بناء على معايير عديدة يمكن أن نذكر أهمها فيما يلي:

أولا: على أساس الفترة الزمني التي تغطيها:

حسب هذا المعيار نجد موازنات طويلة الأجل وموازنات قصيرة الأجل.

1. **الموازنات طويلة الأجل:** وتضم هذه الموازنات الأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل ومن خلالها يتم إظهار الاتجاه العام الذي ستنتهجه المؤسسة في المستقبل، حيث تغطي فترات زمنية طويلة تتراوح ما بين 5سنوات إلى 10 سنوات وتستخدم كأداة للتخطيط[2].
2. **الموازنة قصيرة الأجل:** تغطي هذه الميزانية فترة زمنية واحدة وتستخدم كأداة لاتخاذ القرارات.
3. **موازنات مستمرة:** تعد على أساس مستمر وبالتالي تغطي فترة زمنية بصفة مستمرة وتستخدم كأداة للرقابة ووسيلة لاتخاذ القرار.

ثانيا: على أساس طبيعة الأعمال التي تغطيها:

على هذا الأساس يتم تقسيم الموازنات التقديرية إلى:[3]

1. **موازنات تشغيلية:** وهي التي تكون مرتبطة بالدورة الاستغلالية وتتمثل في الأعمال العادية للمؤسسة وذلك مثل موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة التموين.

وتسمى كذلك بموازنات الاستغلال لأنها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة.

2. **موازنة الاستثمارات:** وهي تختص بالتخطيط الاستثماري، والإنفاق الملزم القيام به والمتعلق بالمشاريع الاستثمارية.

---

[1] ترجمة احمد حجاج، **المحاسبة الإدارية**، دار المريخ، الرياض،ص265،سنة 1988(لسترايهيتجر وجورج ماتوليتش).

[2] احمد نور، مرجع سابق، ص23.

[3] محمد فركوس، **الموازنات أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995ص7_8.

ثالثا: على أساس درجة التفاصيل التي تغطيها الموازنة:

بناء على هذا الأساس تنقسم الموازنات التقديرية الى:[1]

1. **موازنة المسؤولية:** ونعني بها أن الخطط يتم تحديدها من ناحية المسئولين عن التنفيذ، وتستعمل كوسيلة لاتخاذ القرار وهي موازنة دورية.
2. **موازنة البرامج والمشاريع:** وهي التي تعبر عن الأهداف والخطط الرئيسية التي تريد المؤسسة تحقيقها.

رابعا: على **أساس درجة المرونة:** وفي هذا المجال تنقسم الموازنات التقديرية الى:

1. **الموازنة الثابتة:** وهي تلك الموازنات التي تبنى على حجم إنتاج وعادة ما تستخدم في المجال الحكومي حيث أن الإنفاق يحتاج عادة إلى فترة أطول من الفترة العادية للموازنة التقديرية.
2. **الموازنة المتغيرة:** يتم إعداد هذه الموازنة على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، فهي تسمح بالاختلاف في حجم المبيعات عن التقديرات مثلا وذلك بما تقدمه من تعديلات، لذلك فهي ضرورية للمؤسسة الاقتصادية التي تمكنها من التحرك مع التغيرات الهامة في ظروفها التشغيلية.

ويمكن أن نبين خصائص مختلف الموازنات التقديرية في الجدول التالي:

[1] احمد نور، نفس المرجع السابق ص23.

الجدول رقم (1): يمثل خصائص ومكونات مختلف الموازنات التقديرية

الموازنات التقديرية	خصائصها ومكوناتها
1. الموازنات التقديرية للمبيعات	- مفتاح الموازنات التقديرية الأخرى. - تعد بوحدات المنتجات المباعة. - تبين قيمة المبيعات انطلاقا من الكمية والسعر المتوقع.
2. الموازنات التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع	- تبين المبيعات أي نصيب الوحدة المقدر بيعها من تكاليف البيع والتوزيع المباشر، وذلك لكل مركز أو قسم بيع، أو طريقة من طرق التسويق
3. الموازنة التقديرية للمحزونات السلعية	- يتكون المخزون من مواد أولية، منتجات نصف مصنعة، منتجات تامة الصنع كما تقوم بإحداث التوازن بين موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج وبرامج المشتريات والكمية الواجب تخزينها
4. الموازنات النقدية للإنتاج	- كلية وتفصيلية لكل مركز من مراكز الإنتاج والخدمات المرتبطة به. - تترجم كمية الإنتاج من الى ساعات العمل
5. الموازنة لمستلزمات برامج الإنتاج ✓ الموازنة التقديرية للمواد الأولية ✓ الموازنة التقديرية للعمل المباشر ✓ الموازنة التقديرية للتكاليف غير مباشرة	- تقدير الاحتياجات من المواد الأولية - تخطيط الأجور ومراقبتها - تقدير التكلفة والوقت اللازمين لتنفيذ برامج الإنتاج - تشمل على{ الاهتلاكات، الصيانة، القوى المتحركة }
6. الموازنات التقديرية	- تقدر كمية المواد التي يحتاجها برنامج الإنتاج وكذا توقيت شرائها بأقل تكلفة
7. الموازنة الاستثمارية	- تستعمل في العمليات الاستثمارية طويلة الأجل وكذا المفاضلة بين المشاريع
8. الموازنة النقدية	- تحديد مبالغ الاستثمار ومصادر التمويل - تعبر عن المقبوضات والمدفوعات خلال فتة محددة

المطلب الثالث: إعداد الموازنات التقديرية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أسباب ومراحل إعداد الموازنات التقديرية والإجراءات و العوامل المتحكمة في إعدادها.

أولا: أسباب إعداد الموازنات التقديرية والعوامل المتحكمة فيها:

هناك عدة أسباب تدفع إدارة المؤسسة للأخذ بأسلوب الموازنات التقديرية ومن أهمها:[1]

1. إن قيام الإدارة بتحديد ووضع الأهداف في خطة رسمية تساعد المديرين على دراسة وتحليل ومراجعة أنشطتهم المالية والخطة تكون في صورة موازنات تقديرية تكشف عن وجود أي معوقات أو مشاكل قد تحول مستقبلا دون تحقيق تلك الأهداف.
2. تعتبر الموازنة معيار لأداء يتوقع أن يصل إليه العاملين الموكل إليهم تنفيذ تلك الموازنات ولهذا يفضل إن يتم إعداد الموازنات التقديرية.
3. إن كل الأنشطة في المؤسسة تتطلب قدرا من التخطيط كي تتحقق من أنها تتم بفعالية وكفاءة وتضمن الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة.
4. إن التخطيط الانفرادي لا يحقق غالبا التخطيط الأمثل للمؤسسة ككل ومع هذا فان مراحل إعداد الموازنة تمكن من تبادل الأفكار والمعلومات والأهداف خلال كافة أقسام المؤسسة من اجل ضمان إعداد خطة شاملة مثلى تحقق هدف المؤسسة بقدر كافي من الكفاءة والفعالية[2].
5. بسبب ندرة الموارد فان تخصيص الموارد على الأنشطة والأعمال المختلفة يكون الشغل الشاغل للإدارة واختيار أفضلها واستغلالها استغلالا أمثل يحقق للمؤسسة الهدف المرجو.
6. إن قيام المؤسسات بتحديد أهدافها بشكل واضح ودقيقا يمكن المؤسسة من تحقيق أرباح مرضية.

ومن العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية ما يلي:[3]

أ /**حجم المبيعات:** إذا قامت المؤسسة بإعداد برنامج إنتاجي يفوق حجم الكمية الممكن بيعها، هنا العامل المتحكم هو حجم المبيعات والذي يؤثر على جودة السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة مقارنة بالسلع والخدمات المنافسة وأيضا قدرة المؤسسة على المنافسة.

---

(1) زينات محرم، وآخرون: **المحاسبة الإدارية ونماذج العمليات في اتخاذ القرار**، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية 2001 ص197_198.

(2) ليستري هيجر وجورج ماتوليتش ، **المحاسبة الإدارية**، دار المريخ للنشر 2004، ص 131_132.

(3) فركوس محمد، **الموازنات التقديرية كأداة فعالة للتسيير**، مرجع سابق ص 204.

ب /**الطاقة الإنتاجية المتاحة:** في حالة وجود طاقة إنتاجية للمؤسسة اقل من الطاقة الممكن تسويقها، لأنه في حالة الطاقة الإنتاجية المتاحة يتم هدر الطاقة إذ سوف تبقى شاغرة أما في حالة الطاقة الممكن تسويقها سوف تبقى مكدسة في المخازن.

ت /**مستلزمات برامج الإنتاج:** يمكن أن تكون عاملا متحكما في إعداد الموازنات إذ توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج إنتاجي والقدرة على تسويقه لكن تجد المؤسسة صعوبة في إيجاد اليد العاملة ذات مهارة وخبرة وصعوبة توفير المواد الأولية.

ث /**رأس المال العامل:** أن عدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرنامج الإنتاجي المحدد من طرف المؤسسة، لأنه أية زيادة في حجم الإنتاج يجب إن تقابله زيادة في رأس المال العامل الذي يستثمر في تغطية مستلزمات الإنتاج.

ثانيا: مراحل وإجراءات إعداد الموازنات التقديرية:

1. مراحل إعداد الموازنات التقديرية:

يمكن تلخيص المراحل التي تمر بها إعداد الموازنات التقديرية فيما يلي:[1]

1. توضيح وتحديد الدور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة.
2. جرد الموارد المالية والفنية والبشرية للمؤسسة.
3. توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة والتي نعني بها:
   - الظروف الآنية الاقتصادية، السياسية والاجتماعية للمؤسسة.
   - المنافسة المحلية والدولية.
   - سياسة الحكومة اتجاه النقد، الضرائب، معدل الفائدة، الإعانات... الخ.
   - معدل التضخم.
4. من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف طويلة وقصيرة الأجل للمؤسسة.
5. إعداد السياسات والوسائل لأجل تحقيق الأهداف قصيرة وطويلة الأجل والمتمثلة في:
   - سياسة الإشهار والترقية.

[1] محمد فركوس، مرجع سابق ص14.

- سياسة البحث والتنمية.
- سياسة التسعير والتضخم.
- سياسة القروض.
- سياسة الأجور.
- سياسة الائتمان.
- سياسة التوسع {الاقتناء، فتح أقسام جديدة، طرح منتجات جديدة...الخ}.
- سياسة التصدير.

6. حديد المسؤوليات داخل المؤسسة.
7. تعيين لجنة الموازنة: يجب أن يكون دورها وظيفيا فقط ومتكونة من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العالية، من بينها المراقب المالي وأصحاب المصالح.
8. إشعار إلى الأشخاص الذين لهم مسؤولية على تكلفة أو مركز ربح، أهداف وسياسات المؤسسة.
9. قبول أهداف وسياسات المؤسسة من طرف المسئولين المكلفين بتطبيقها.

2. إجراءات إعداد الموازنات التقديرية:

تعتبر هذه الإجراءات الأرضية المناسبة لنجاح نظام الموازنات التقديرية وتحدد هذه الإجراءات كما يلي:

1. **تكوين لجنة إعداد الموازنة التقديرية:** تتولى هذه اللجنة شؤون الموازنة التقديرية من حيث إعدادها وهي تضم عدد من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المشروع وذلك بقصد إعداد الموازنة التقديرية ومتابعة تنفيذها حيث تقوم هذه اللجنة بوضع الخطوط العريضة لإعداد الموازنة التقديرية بحيث توفر التناسق بين مختلف الموازنات التي الأقسام المختلفة للمشروع وتسند لهذه اللجنة مهمة مناقشة ومراجعة وتحقيق التنسيق بين الموازنات ووضع الحلول للمشكلات لعرض الموازنة النهائية على مجلس الإدارة للمصادقة عليها وإقرارها، وتسند لها مهمة مناقشة والمراجعة وتحقيق التنسيق بين الخطط والتقديرات المقدمة من طرف أعضائها.
2. **تحديد فترة الموازنة:** تعد الموازنة التقديرية لسنة مالية لاحقة فهي تركز على اعداد بيانات تقديرية في ضوء دراسات ميدانية سابقة وظروف الحاضر وتوقعات المستقبل، ويتحدد طول او قصر فترة

الموازنة حسب ظروف عمل المؤسسة ، غير ان اختيار مدة الموازنة كفيلا بتحديد نتيجة النشاط في المستقبل لان اعداد الموازنات لفترة طويلة قد يضعف من درجة القدرة على التنبؤ[1]، ويكمل الهدف في اعداد الموازنات قصيرة الاجل في تقسيم فترات المتابعة، وبهذا تسهل عملية اتخاذ الإجراءات العلاجية في الوقت المناسب والقيام بتصحيح الخطة في الفترات القادمة[2].

3. **اعداد الجداول:** بعد تحديد فترة الموازنة يتم وضع جدول زمني للمراحل التي يجب ان يمر بها إعداد الموازنة، ويجب أن تظهر الموازنة بالكميات والأسعار حتى يسهل تقييم الأداء الفعلي، فإذا كانت الموازنات عبارة عن قيمة نقدية إجمالية فان ذلك لا يمكننا من معرفة ما إذا كانت الفروق الفعلية ناجمة عن فرق في الحجم أو في السعر.

المبحث الثاني: ماهية عملية اتخاذ القرار

يرى العديد من كتاب الإدارة والممارسين لها إن اتخاذ القرارات يعد جوهر العملية الإدارية باعتبار ان الإدارة في الممارسة والتطبيق ما هي إلا تصرف واتخاذ قرارات وتفكير ابتكاري يهدف تنمية القرار المناسب لمواجهة موقف معين وفيما يلي نتطرق لكل من مفهوم اتخاذ القرارات، أنواعه، العوامل المؤثرة فيه.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

يعرف القرار بأنه "الفكرة المرتبطة بعمليتي الاختيار و الالتزام" [3]، أو هو القلب النابض للنشاط الإداري، إن كان القلب هو المركز الحيوي لجسم الإنسان ومحدد حياته، فالقرار يسد المكان نفسه بالنسبة للمؤسسة.

أولا: مفهوم عملية اتخاذ القرار:

يمكن تعريف عملية اتخاذ القرار على أنها:

- عملية اختيار بديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة على ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية والموارد المتاحة".

---

[1] خيرت ضيف، مرجع سابق، ص21.

[2] احمد محمد مرسي، **المحاسبة في مجال التخطيط**، دار النهضة العربية، 1990، ص 327.

[3] موفق حديد محمد، " **الإدارة– المبادئ والنظريات والوظائف**"، الحامد للنشر والتوزيع، الأردن 2001، ص 63.

- " وسيلة التي تستخدمها الإدارة لتمكنها من القيام بوظائفها ومباشرة النشاطات الموكلة إليها[1]،أو هي سلسلة من الخطوات التي يجب إتباعها بما يسهل اتخاذ قرار معين"[2].
- عملية اتخاذ القرار تعرف بأنها" إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما، وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن إتباعها، أو هي لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم عدة بدائل مختلفة، وفقا لتوقعات مختلفة لمتخذي القرار[3].
- عملية اتخاذ القرار تعني الاختيار الحذر من جانب الإدارة أو متخذ القرار لتصرف معين دون أخر من بين أكثر من تصرف يمكن اتخاذه[4].

وتتفق معظم التعريفات على:

أن عملية اتخاذ القرار هي الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة وذلك بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل بهدف التوصل إلى قرار ما أو حل مشكلة معينة.

ونستنتج أن عملية اتخاذ القرار تتميز بعدة **خصائص** من بينها ما يلي:[5]

- عملية اتخاذ القرار تتصف بالواقعية.
- عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الأشخاص.
- أي قرار إداري لا بد وأن يكون امتداد من الحاضر إلى المستقبل.
- عملية اتخاذ القرار هي عامة أي أنها تشمل معظم المنظمات إذ تشمل جميع المناصب الإدارية في المؤسسة.
- أنها عملية تتكون من مجموعة خطوات متتابعة.
- أنها عملية تتأثر بالعوامل البيئية المختلفة والمحيطة بالمؤسسة.

---

(1) إسماعيل إبراهيم جمعة واخرون، "**المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرار**" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر 2000،ص38.

(2) نواف كنعان " **اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق**"، طبعة1 ، عمان، الأردن، ص57.

(3) علي الشرقاوي، "**العملية الإدارية ووظائف المديرين**"، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر 2002، ص128.

(4) علاء الدين عبد الغني محمود، "**إدارة المؤسسات**"، الطبعة الأولى، إدارة الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011 ص165.

(5) جابر محمد عياش،" **واقع استخدام الأساليب الكمية في اتخاذ القرار وحل المشكلات لدى المؤسسات الأهلية بقطاع غزة** "، رسالة ماجستير غير منشورة تخصص إدارة الأعمال ،كلية التجارة الجامعة الإسلامية)، غزة ص 35.

وتكمل أهمية عملية اتخاذ القرار في النقاط التالية:[1]

- ❖ اتخاذ القرارات عملية مستمرة، حيث يمارس الإنسان العادي اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، فمن قراراته هناك السهلة والبسيطة وهنالك الحاسمة والمصيرية، ولا يختلف الأمر عن المؤسسة فهي مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والأفراد وغيرها.
- ❖ اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله، وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري، ومنه يمكننا القول كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري.
- ❖ اتخاذ القرارات الاستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المؤسسة أو فشلها.
- ❖ اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته.
- ❖ اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتوجيه رقابة، لأن كل من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.

ثانيا: تصنيف القرارات:

يمكن تصنيف القرارات كما يلي:

1. حسب الوظائف الأساسية للمؤسسة:

يمكن تصنيف القرارات حسب هذا المعيار إلى الأنواع التالية:[2]

1. **قرارات تتعلق بالعنصر البشري:** مثل قرار الحصول على الموظفين وأسس دفع الأجور والحوافز من طرق الترقية وغيرها.
2. **قرارات تتعلق بالإنتاج:** مثل قرارات خاصة باختيار موقع المصنع، وأنواع الآلات المستعملة وكيفية الحصول عليها وطريقة الإنتاج ومصادر الحصول على المواد الخام والتخزين...الخ.

---

[1] بالواحد زكرياء وعبد الواحد محمد، " **المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار**"، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر 2011 ص36

[2] نواف كنعان، مرجع سابق ص249.

3. **قرارات تتعلق بالتسويق**: تشمل القرارات الخاصة بنوعية السلع التي سيتم بيعها وأوصافها والأسواق التي يتم التعامل معها، ووسائل الدعاية والإعلان، بحوث التسويق...الخ.
4. **قرارات تتعلق بالتمويل**: كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة، طرق التمويل ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها...الخ.

2. حسب الأهمية:

وتصنف حسب **هذا** المعيار **إلى** ثلاثة أنواع:

1. **القرارات الاستراتيجية**: وهي عبارة عن قرارات لاختيار أهداف المؤسسة، ومن خصائص القرارات الاستراتيجية أنها تهتم بالمجالات التالية:[1]

- نطاق العمليات الخاصة: أي أنها قرارات تهتم بتحديد ماهية طبيعة ميادين العمل التي سوف تعمل فيها المؤسسة وتلخيص الموارد المتاحة للمؤسسة.
- الأداء المالي: أي أنها قرارات تهتم بتحسين مستوى الأداء المالي والعوائد من الأنشطة الاستراتيجية المختلفة للمؤسسة.

2. **القرارات التكتيكية**: وهذه القرارات يتخذها في الغالب رؤساء الأقسام أو الإدارات، أو ما يسمى بالإدارات الوسطى، ومن بين خصائص القرارات التكتيكية ما يلي:[2]

- تتعلق بالأنشطة التخطيطية والرقابية قصيرة الأجل.
- تختص بوظيفة أو مجموعة من وظائف المؤسسة.
- تمتزج فيها أنشطة التخطيط والرقابة بدرجة كبيرة.

3. **القرارات التنفيذية**: وهي القرارات التي تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط التجاري الجاري في المؤسسة، وتعتبر من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية، ومن خصائصها ما يلي:[3]

- روتينية ومتكررة لذلك في أغلب الأحيان تكون مبرمجة.
- ترتكز على العمليات الإنتاجية والبيعة والتموينية.

---

[1] إسماعيل محمد السيد، "**الإدارة الاستراتيجية (مفاهيم وحالات تطبيقية)**"، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1990، ص57.

[2] سعيد محمد المصري، "**التنظيم والإدارة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص262.

[3] حكمت احمد الراوي، "**نظم المعلومات المحاسبية المنظمة**"، **دار الثقافة والتوزيع، الاردن، الطبعة1، 1999، ص262**.

- تنطوي على درجة عالية من التأكد.

3. حسب أسلوب اتخاذها:

وفقا لهذا المعيار هناك نوعان:[1]

1. **القرارات الكيفية:** تعتمد الأساليب التنفيذية القائمة على التقدير الشخصي للمدير وخبرته وتجاربه.
2. **القرارات الكمية:** يتم اتخاذها بالاعتماد على الرشد والعقلانية لمتخذها، وتعتمد على القوانين والأسس العلمية التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة والصائبة.

4. حسب ظروف اتخاذها:

بالنظر إلى الظروف المحيطة، والتي يتم في ظلها اتخاذ القرار فإنه يمكن تصنيفه كما يلي:

1. **اتخاذ القرار في حالة التأكد:** في هذه الحالة تكون المعلومات كافية ومتوفرة لدى متخذ القرار، إذ يكون في هذه الحالة على دراية تامة بعواقب قراره.
2. **اتخاذ القرار في حالة المخاطرة:** فيها يعتمد المسير على معلومات تكون غير كافية في مجملها أو جزئية، وبذلك فالتوقع المستقبلي له يكون نسبيا، وهنا تلعب قدرة المسير دورا أساسيا في فعالية القرار المتخذ، وبذلك يمكن الاستعانة بشجرة القرار لاختيار البديل الأمثل.
3. **اتخاذ القرار في حالة المخاطرة وعدم التأكد:** القرارات أخطر حالة يقوم بها المسير، وهو أمر غير معقول تسييره، ويجب الابتعاد عن مثل هذه الحالات؛ فإنها تصبح غير مضمونة العواقب ويمكن مع ذلك الاستعانة بتقنيات الإحصاء والتحليل الاقتصادي والتسيير وغيره[2].

5. حسب طبيعة القرار:

تصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى نوعين:

1. **القرارات المبرمجة:** هو قرار روتيني متكرر يعالج ويتناول مشكلات وحالات ومواقف تطبيقية متكررة؛ حيث يمكن وضع إجراء محدد لصنع القرارات بشأنها.

---

[1] حكمت احمد الراوي، المرجع نفسه، ص262.

[2] محمد رجب عبد العالي،" **المخل المعاصر في المحاسبة الإدارية** "، الدار الجامعية، 1992، ص262.

2. **القرارات غير مبرمجة:** فهو غير محدد، ويتعلق بمشكلات حالية، ليست متكررة وغير روتينية ولا يوجد إجراء مسبق لمعالجة الموقف أو المشكلة، وذلك لكونها مهمة أو معقدة جدا.

ثالثا: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات:

تتأثر القرارات الإدارية بعدة عوامل قد تعيق الهدف التي اتخذت من اجله ومن بين هذه المؤثرات:

1. **البيئة الخارجية** تتمثل هذه العوامل في الضغوطات الخارجية القادمة من البيئة التي تحيط بالمؤسسة والتي لا تخضع لسيطرة المؤسسة، بل أن إدارة المؤسسة هي التي تخضع لضغوطاتها وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:[1]
   - الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع.
   - التطورات التكنولوجية والقاعدة التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.
   - العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية.
   - درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة في السوق.
2. **البيئة الداخلية:** يتأثر القرار بحجم المؤسسة، مدى نموها، عدد العاملين فيها، الهيكل التنظيمي وطرق الاتصال والتنظيم الرسمي وغير الرسمي وطبيعة العلاقات الإنسانية السائدة وإمكانيات الأفراد وقدراتهم ومدى تدريبهم وتوفر مستلزمات التنفيذ المادية والفنية والمعنوية[2]

ومن أهمها كما يلي:[3]

- عدم وجود نظام للمعلومات داخل المؤسسة يقيد متخذ القرار بشكل جيد.
- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.
- مدى توفر الموارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة.
- تأثير القرار على مجموع الأفراد في المؤسسة.

3. **العوامل الشخصية والنفسية:** وهذه العوامل تشمل كل من له علاقة باتخاذ القرار ابتداء بالرجل الإداري متخذ القرار ومستشيريه ومساعديه الذين يشاركون في صنع القرار، وهذه العوامل تنقسم إلى نوعين هما:

---

[1] كاسر نصر منصور،" **نظرية القرارات الإدارية**"، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص35.

[2] حسن علي ألمشرفي، " **نظرية القرارات الإدارية (مدخل كمي في الإدارة)**"، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة1، 1997، ص30.

[3] كاسر نصر المنصور مرجع نفسه ص 35_38.

- **عوامل نفسية:** وهذه العوامل تتشعب فيما بينها فمنها من يتعلق ببواعث داخلية للشخص، ومنها ما يتعلق بالجانب النفسي المتصل به وأثره في عملية اتخاذ القرار وخاصة في مرحلة اختيار البدائل من مجموعة البدائل المتاحة.
- **عوامل شخصية:** تتعلق بشخصية متخذ القرار وقدراته، وهناك الكثير منها التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار، فالقرار يعتمد على الكثير من المميزات الفردية والشخصية التي تطورت معه، قبل وصوله إلى التنظيم، وعليه تشكل عملية اختيار الأفراد وتدريبهم أساس نوعية القرارات المتخذة في التنظيم.

المطلب الثاني: عملية اتخاذ القرارات:

إن عملية اتخاذ القرارات وضعت لمعالجة مشكل قائم أو لمواجهة حالات معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة، وعملية اتخاذ القرارات تستدعي إتباع مراحل معينة مساعدة.

أولا: مراحل عملية اتخاذ القرارات:

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل وكل مرحلة تحتاج الى عدة خطوات وإجراءات وذلك بهدف الوصول إلى قرارات سليمة.

1. المرحلة التحضيرية:

تتألف هذه المرحلة من مجموعة العمليات المرتبة زمنيا وهي:[1]

1. **إدراك المشكل:** تنشأ المشكلة نتيجة وجود اختلاف بين الحالة القائمة والحالة المراد الوصول إليها، وأن الحل هو أن يقوم متخذ القرار بإتباع أسلوبين يهدف من خلالهما إما تفسير الحالة القائمة أو الحالة المرغوب فيها.

أما أجزاءه فتكمن في العناصر المالية والتسعيرة والإنتاجية المؤثرة في هذه النتيجة والمسماة بالتغيرات المستقلة[2].

1. **تحديد الأهداف:** إن حل المشكلات يتطلب أن يقوم المدير بإتباع أسلوبين يهدف من خلالهما إلى بتفسير الحالة القائمة أو المرغوب في تحقيقها، أي يجب علينا تحديد الأهداف التي يتم من خلالها اتخاذ القرار المناسب.

---

[1] كاسر نصر منصور، " **الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية**" دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006 ص3

[2] محمد قاسم القريوتي، "**مبادئ الإدارة_ النظريات والعمليات والوظائف**" ،الطبعة الثالثة، (عمان، دار وائل للنشر، 2006)ص، 313.

أو هي وضع البرامج و السياسات و الإجراءات الخاصة بتخطيط عمل معين، أما إن كانت اختيارية فإن المطلوب منه تحقيق الهدف المقرر بغض النظر عن الطريقة التي يستخدمها[1].

3. **فهم المشكل**: ويعني اكتشاف طبيعة وارتباط المشكل مع الجوانب الإدارية الأخرى وغالبا ما تكون في الشكل التالي:[2]

- مشاكل روتينية: تتناول مسائل يومية تتكرر باستمرار مثل دوام العمال.
- مشاكل حيوية: ويكون نطاق أثارها أوسع من المشكلات الروتينية.
- مشاكل طارئة: تحدث بشكل طارئ بسبب التغير في الظروف البيئية المحيطة بالمؤسسة أو عوامل أخرى كعطل الآلات وتأخر وصول المواد.

2. المرحلة التطويرية:

تتألف هذه المرحلة من خطوتين هما:

1. **تحديد البدائل**: وهي الحلول أو الأساليب المتاحة أمام متخذ القرار لحل مشكلة قائمة وتحقيق الأهداف المطلوبة، كما يجب عليه القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمدا على خبرته السابقة في هذا المجال وعلى نتائج تجارب الآخرين.
2. **تحقيق البدائل**: وهذا يتطلب دراسة وافية لكل بديل، وتتضمن تحديد النتائج المترتبة عنها وتكلفة كل بديل، وبذلك يقوم متخذ القرار بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض.

3. المرحلة النهائية:

وتتألف هذه المرحلة مما يلي:

1. **الاختبار**: يقع الاختبار على البديل المناسب من وجهة نظر متخذ القرار وذلك بعد القيام بالخطوات التالية:

- الموازنة بين الفوائد المتوقعة والمخاطر المترتبة على ذلك.
- اختيار البدائل الأكثر كفاية من ناحية استغلال الموارد والسرعة المطلوبة والوقت المناسب.
- واقعية البديل وإمكانية تنفيذه استنادا للموارد المتاحة خاصة البشرية التي تعمل على تنفيذه.
- اختيار البديل الذي ينتج عنه اقل ما يمكن من ردود الأفعال لدى المنفذين.

---

[1] زكي محمود هاشم،" **أساسيات الإدارة**"، منشورات ذات السلاسل، الكويت، ص212.

[2] عمار بوحوش، " **الاتجاهات الحديثة في علم الإدارة** "، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1984، ص161_163

2. **تنفيذ القرار**: تعد هذه المرحلة تابعة للمراحل السابقة، رغم أن القرار يكون قد صدر والتنفيذ يأتي لجعل القرار وضعي وملموس خاصة بعد أن يتضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار، وهذا يتطلب دورا مهما من متخذ القرار (المدير) للإنجاح تنفيذ القرار مثل القيام بأعمال التحفيز للعاملين.
3. **المتابعة والملاحظة والمراقبة**: هذه الخطوة تتطلب من المدير متابعة تنفيذ القرار عن طريق التوجيه الذي يمارسه على عمل مرؤوسيه، وعليه أن يقوم بالأعمال الملاحظة لكيفية التنفيذ، وهذا يتطلب المزيد من الأعمال الإدارية مثل الاتصال والإرشاد، وبذلك يعمل المدير على تسجيل كل معوقات تنفيذ القرار، ويستخلص العبر لتطوير الحلول في المستقبل. تختلف أهمية عن الأخرى باختلاف طبيعة المشكلات وأنواع القرارات وباختلاف أهميتها بالنسبة للمنظمة، إلا أن هذه الاختلافات ليست جذرية بل تندرج ضمن إطار موحد[1].

ويمكن تقليص هذه المراحل في شكل تجميعي متضمن للمراحل السابقة مثلا بنموذج سايمون الذي صنفها إلى :[2]

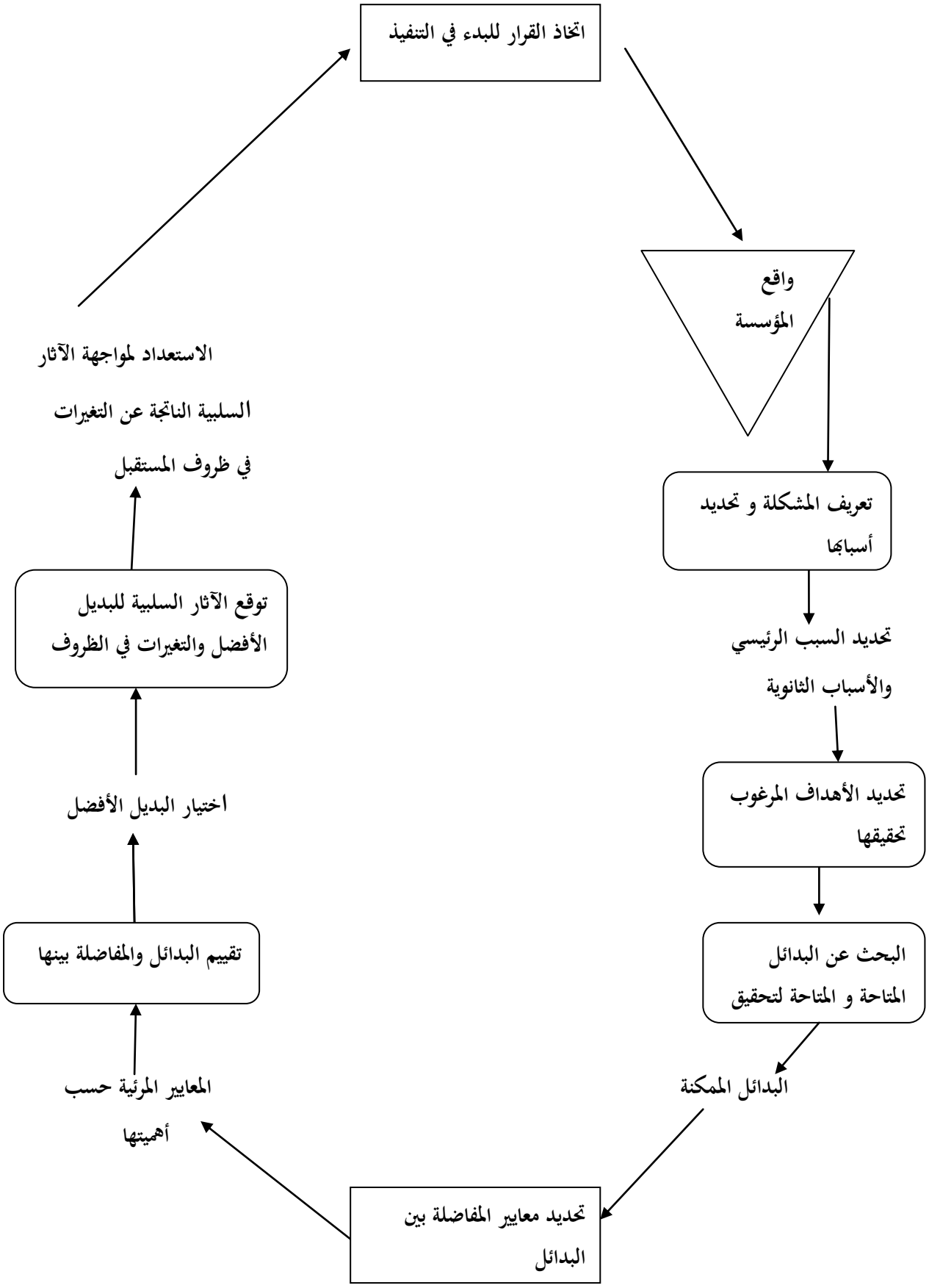
- مرحلة الذكاء: تتضمن تحليل البيئة والبحث عن المشكلة؛
- مرحلة التصميم: تتعلق بإيجاد بدائل الحلول لهذه المشكلة وتطويرها وتحليلها؛
- مرحلة الاختيار: وتعني اختيار أفضل بديل بناء على المعيار المختار؛
- مرحلة المراجعة: وتتعلق بتنفيذ البديل المختار ومراجعته.

---

[1] هاني يوسف خاشقجي، " **عملية صنع القرار الإداري في القطاع العام في المملكة العربية السعودية دراسة تحليلية ومقارنة**"، مجلة جامعة عبد العزيز، **الاقتصاد والإدارة**"، الرياض، العدد3 1990، ص 217.

[2] رايموند مكليود، جورج شيل، ترجمة سرور علي إبراهيم سرور «**نظم المعلومات الإدارية**" دار المريخ،الرياض،2006،ص565.

الشكل (2) يمثل مراحل عملية اتخاذ القرارات.



ثانيا: العوامل المحددة لتحسين فعالية اتخذ القرار:

هناك عدة عوامل وشروط يجب توفرها لتعزيز مستوى اتخاذ القرار، كما أن هناك عدة صعوبات تعيق عملية اتخاذ القرار منها:

1. معوقات عملية اتخاذ القرار:

إن المشاكل والمعوقات التي تعترض عملية اتخاذ القرار مختلفة وعديدة وهي تحول دون فعاليتها حيث يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- ❖ نقص المعلومات وعدم دقتها وصحتها وحداثتها، وغياب الأجهزة والأساليب الحديثة لحفظها وتنسيقها وتعدد الجهات الرسمية المشاركة في اتخاذ القرار وضعف الوعي التخطيطي، وعدم الاهتمام بعنصر الوقت وغياب الجدولة الزمنية والمتابعة الدورية للقرارات الصادرة والخوف من المسؤولية وتردد بعض متخذي القرارات في المبادرة والمواجهة الجريئة للمشاكل والظروف العصيبة[2].
- ❖ تأثير الاعتبارات السياسية والاقتصادية على موضوعية اتخاذ القرار، بالإضافة إلى عدم توفر الإمكانيات الاقتصادية الكافية لتحديث أجهزة الإدارة العامة وتزويدها بالأساليب التكنولوجية المتطورة.
- ❖ ضعف الرقابة وعدم متابعة تنفيذ القرارات الإدارية بالشكل اللازم مما يؤدي إلى التنفيذ الخاطئ للقرارات بقصد أو بدون قصد وبالتالي فقدان المصداقية عند اتخاذ قرارات أخرى.
- ❖ المركزية الشديدة وعدم التفويض في اتخاذ القرارات الإدارية وهو ما يضعف روح المسؤولية لدى القيادات الإدارية.
- ❖ .غموض وجمود الأنظمة واللوائح المعمول بها في المؤسسات.

---

[1] دحو عبد الكريم، "**أثر استخدام الأساليب الكمية في تحسين فعالية اتخاذ القرارات الإدارية**"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010/2009،ص 46.

[2] Kholadimohamed, KH air Eddine, cours des Systèmes organisationnel, Bah aldine, édition, Alger, 2004, P42

2. المقترحات التي تؤدي إلى تحسين وزيادة فعالية اتخاذ القرار:

إن عملية اتخاذ القرار هي كباقي العمليات الإدارية الأخرى تعترضها مجموعة من العوائق التي تؤثر على فعاليتها لذا على متخذ القرار أن يتبع بعض الإرشادات لتحسين وزيادة فعالية القرارات المتخذة من قبله ومن أهم هذه الإرشادات ما يلي:[1]

- ❖ تدريب الأفراد على كيفية اتخاذ القرارات في المواقع التي يجهلون فيها كيفية الوصول إلى القرارات السليمة، أو التي لا يملكون فيها الخبرة الكافية لاتخاذ القرارات.
- ❖ منح الصلاحيات والسلطات للموظفين في المستويات الإدارية الدنيا والوسطى من الهيكل التنظيمي.
- ❖ تغيير نظرة الإدارة العليا بأنها الوحيدة القادرة على اتخاذ القرارات الصحيحة ، من أجل تحسين فعالية اتخاذ القرارات الإدارية يمكن اتباع بعض الإجراءات منها:[2]
  - عقد دورات تدريبية وتخصصية في مجال اتخاذ القرارات، وتعميق النواحي الثقافية لمتخذي القرار.
  - تكثيف دورات علوم اتخاذ القرار وتمكين القادة من الحصول عليها والتي تتناسب مع المستوى الوظيفي لهم وربط نظم الحوافز بالدورات ودراسة مدتها بما يكفل الإقبال عليها.
  - إعادة تقييم بعض الدورات لمسايرة مختلف تطورات وخاصة فيما يتعلق بالإدارة واتخاذ القرار.

المطلب الثالث: أساليب اتخاذ القرار:

تعددت الأساليب المساعدة على اتخاذ القرارات من الأصعب إلى الأسهل ويتوقف استخدام هذه الأساليب على عدة عناصر من أهمها طبيعة المشكلة وعلى تقدير المدير للموقف والإمكانيات المتوفرة لاستخدام هذا الأسلوب.

وتختلف هذه الأساليب بين أساليب كمية وأساليب كيفية:

أولا: الأساليب الكيفية لاتخاذ القرار:

1. الحكم الشخصي: يقصد به نظرة المدر للأمور وتقديره الذي يبنى عادة على أسس شخصية غير موضوعية وهذا الأسلوب له مزايا وعيوب يمكن تلخيصها على النحو التالي:[3]

---

[1] دحو عبد الكريم، مرجع سابق، ص 48.

[2] حشلان سعيد، " **نظرية اتخاذ القرارات الإدارية** "، منشورات الجامعة، الطبعة الثالثة ، دمشق، ص 119.

[3] نادرة أيوب، " **نظرية اتخاذ القرارات**"، دار وهران، عمان، 1997، ص 220.

المزايا:

- الوصول الى قرار في أقصر وقت ممكن.
- فعاليته في اتخاذ القرار ذا التأثير المحدود.
- استغلال القدرة الشخصية وبعد النظر والقدرة على التصرف التي يتصف بها بعض المديرين.

العيوب:

- قد يثبت القرار بعد تطبيقه عكس ما هو مطلوب.
- قد لا تتوفر الوسائل اللازمة لتطبيق القرار.

2. **العصف الذهني**: وهذه الطريقة هي هجوم خاطف وسريع على المشكلة المعينة حيث يقوم المشتركون في العصف الذهني بإطلاق العديد من الأفكار وبسرعة حتى تأتي الفكرة التي تصيب الهدف وتحل المشكلة

ويستغرق هذا الأسلوب فترة قصيرة نسبيا بين نصف ساعة وساعة تقريبا، وهذا التعريف يوضح الأسلوب الذي يعتمد على أسلوب المفاجأة في حل المشكلة وتطوير حلول بديلة وسريعة حتى يتمكن من الوصول الى أحسن حل[1].

وهو تقنية تداولية يحاول فيها مجموعة من الأفراد إيجاد حل لمشكلة ما عن طرق جمع كل الأفكار تلقائيا[2].

3. **أسلوب دلفي Delphi**: تعتمد هذه الطريقة على الاستقصاء الموجه لمجموعة من الخبراء حول مشكلة معينة، على آلا يطلع هؤلاء الخبراء على هويات بعضهم البعض، وهذا ما يعكس الجانب الديمقراطي في العملية، ويحررهم من الضغوطات النفسية والاجتماعية التي قد تؤثر على ردود أفعالهم[3].

---

[1] عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، " **أساسيات التنظيم وإدارة الأعمال**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 20042/203، ص 149.

[2] Yaella de Piétri, Alessandra Sgobbi," Capa city Building workshop on problème Analysais and créative system model Ling ", Fondation en Enrico Mattei, 2° Netsymod, 24_25 octobre 2007, p. 2.

[3] ايقرام توربان، ترجمة سرور علي إبراهيم، " **نظم دعم الإدارة _ نظم دعم القرارات ونظم دعم الخبرة**" ، دار المريخ، الرياض، 2000 ص 452.

ويتم هذا الأسلوب بإتباع الخطوات التالية :[1]

- التحديد الدقيق للمشكلة، بطرح الأسئلة المراد بهاو الحصول على حلول وتكون في شكل استبيان.
- اختيار مجموعة من الخبراء المختصين في مجال المشكلة المطروحة، ثم إرسال الاستبيان إليهم للإجابة عليه بكل سرية واستقلالية.
- إعادة تجميع الاستبيان والايجابيات الواردة فيه.
- تجميع وتحليل ردود الاستبيان، أما في حال لم يحدث الاتفاق فيرسل استبيان أخر ويعن فيه النقاط محل الاهتمام، وتستمر هذه العملية إلى غاية الاتفاق النهائي[2].

تستخدم هذه الطريقة غالبا للبحث في القضايا طويلة الأجل، وتتميز بتوفير الاستقلالية التامة للأعضاء.

4. أسلوب الجماعة الصورية:

سميت بهذا الاسم لان اسمها فقط على الورق حيث لا يوجد نقاش فعلي وشفوي بين أفراد الجماعة وهو خليط بين العصف الذهني ودلفي وتمر هذه الطريقة بالخطوات التالية:

- تحديد المشكلة: حيث يقوم بتحديدها المدير أمام أعضاء الاجتماع.
- بدائل الحل: حيث يقوم كل فرد بوضع أفكاره عن بدائل الحلول على ورقة أمامه.
- يتم تجميع الحلول بواسطة المدير وكتابتها واحدة تلوى الأخرى على سبورة أو لوحة ولا يلزم ربط إسماع الأعضاء بالحلول.
- المناقشة: يديرها مدير المناقشة ويقوم بتشجيع كل فرد على الاشتراك في المناقشة ويتم التوصل لعدة بدائل.
- الاقتراع: ويقوم كل فرد بالتصويت على هذه البدائل، المرتبة الأولى تعني أحسن حل والرتبة الثانية تعني الرتبة التالية في الأفضلية والبديل الأخير يعني أسوء حل بديل.

---

[1] ثابت عبد الرحمان إدريس، " **إدارة الأعمال_ نظريات ونماذج وتطبيقات**"، الدار الجمعية الإسكندرية 2005 ص270_271

[2] إيهاب صبيح مُحَّد رزيق، " **إدارة العمليات واتخاذ القرارات السليمة**"، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة2001 ص 71.

- القرار النهائي: يقوم القائد بتجميع الرتب للأفراد الجماعة وباستعمال الجمع كعملية حسابية يمكن التعرف عن نتيجة كل بديل والبديل الذي يأخذ اقل مجموع هو الأحسن.

ثانيا: الأساليب الكمية لاتخاذ القرار:

تعتمد هذه الأساليب على لغة الأرقام في تحليل البيانات أو المعلومات حتى يمكن الوصول الى القرار المناسب والأساليب الكمية تتمثل في:

1. **العناصر ذات الأوزان المرجحة:** ويقصد بها البحث عن العناصر المشتركة بين بدائل الحل والتي تصلح أساسا للمقارنة بينها ويتم تحويل هذه المقارنة الى شكل كمي بسيط وتمر هذه الطريقة بالخطوات التالية:
   - تحديد العنصر المشتركة في تقييم البدائل.
   - إعطاء كل عنصر وزن مرجح وتعني إعطاء قيمة بحسب الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر المقارنة.
   - إعطاء كل بديل درجة في كل عنصر.
   - اختيار انسب بديل من البدائل المتاحة.
2. **البرمجة الخطية:** تعتبر البرمجة الخطية أهم الأدوات الكمية لحل المشاكل واتخاذ القرارات[1]، ومن أكثر تطبيقات بحوث العمليات، ويرجع ذلك لاستخدامها لمعالجة الأداء الإداري عندما يكون الهدف المرغوب وحيدا أو العلاقة بين الهدف والمتغيرات المؤثرة فيه خطية[2]، يستخدم هذا النموذج في ظروف التأكد التام، إن وحدة الهدف التي تلاءم هذا الأسلوب لتعظيم أو تدنية التكاليف، ويتم التوصل للحل الأمثل بصياغة البيانات المتوفرة في النموذج الرياضي[3]،وأي الطريقة المتبعة لحل هذا النموذج فإنها تتوصل الى الحل الفعال التي تراضاه الإدارة.

---

[1] جلال إبراهيم العبد، " **استخدام الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية**" الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية،2004 ص171.

[2] مُحَمَّد علي أليثي ولطفي وبز سيفين، " **الاتجاهات الحديثة في اقتصاديات الإدارة ــ مدخل إلى الألفية الثالثة**" ، الدار الجامعية، الإسكندرية 2005، ص 611.

[3]أحمد فهمي جلال، "**مقدمة في بحوث العمليات والعلوم الإدارية**"، دار الفكر العربي، القاهرة1993 ص 56.

3. **شجرة القرار**: في ظل ظروف عدم التأكد أين تتعامل المؤسسة مع المعلومات على درجة مختلفة من اللايقين وبسيئة غير محددة، وتعدد المشاكل وتنوع البدائل المتوفرة لحلها، ظهرت أهمية استخدام تحليل القرار للوصول إلى الأهداف المرغوبة[1].

هي تمثيل بياني لقرارات أو أحداث متتابعة، ويعتمد تحديد هذه الأحداث و القرارات على الاحتمالات، ويستخدم تحليل القرار في قضايا مهمة للمؤسسة مثل: إطلاق منتج جديد، الاختيار بين البدائل الاستراتيجية، اختيار الاستثمارات، ويمكن معالجة مثل هذه القضايا يدويا عندما عدد الأحداث والبدائل محدودا[2]

4. **نظرية الاحتمالات**: في ظل ظروف عدم اليقين يعتمد متخذ القرار على النظرية الاحتمالية كأسلوب رياضي للتقليل من حالة المخاطرة التي يواجهها[3].

ويستعمل نموذج الاحتمالات بالاعتماد على الخطوات التالية:[4]

- تحديد النتائج المقدرة لكل بديل.
- تقدير احتمال الحدوث لكل نتيجة.
- حساب القيمة المتوقعة لكل بديل.
- اختيار أفضل قرار وهو البديل الذي يحمل أكبر قيمة متوقعة، إذا كانت المشكلة متعلقة بأفضل عائد، أما إذا كانت متعلقة بالتكاليف فإن الاختيار يقع على أقل قيمة متوقعة[5].

---

(1) محمد علي أليثي ولطفي ويز سيفين، المرجع نفسه، ص 255.

(2) MAR muse, les Aides à la Décision_ techniques quantitatives de gestion, 2ém diction, (paris:Mathan, 1992), p41_42.

(3) جلال إبراهيم العبد، مرجع سابق ص 417.

(4) خليل محمد حسن الشماع، " **مبادئ الإدارة_ مع التركيز على إدارة الأعمال**"، دار المسيرة ، عمان، ص 138.

(5) بيرناردو تايلور الثالث، ترجمة سرور علي إبراهيم سرور، " **مقدمة في علم الإدارة**"، دار المريخ، الرياض، 2002 ص 710.

المبحث الثالث: أثر الموازنات التقديرية في ترشيد القرارات

تعتبر الموازنات التقديرية بمثابة تعبير كمي أو نقدي للأهداف في المؤسسة لذا فهي تعتبر أداة للتخطيط كما أن عمليات التخطيط لا يمكن أن يتحقق الهدف منها دون إحكام الرقابة عليها.

المطلب الأول: الموازنة التقديرية كأداة تخطيط ورقابة:

ويتمثل الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة فيما يلي:[1]

- ترشيد الإدارة في تحقيق أهدافها.
- زيادة فعالية الاتصالات بين المستويات الإدارية المختلفة وذلك من خلال التنسيق بين كافة الوظائف و الأنشطة لإتمام خطط الموازنة التقديرية والرقابة عليها.
- ترشيد تكاليف المؤسسة عن طريق استخدام الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة والعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة المتاحة للمؤسسة.
- زيادة الكفاءة الإنتاجية ودوافع العاملين في العمل ورضاهم بفضل اشتراكهم في عمليات التخطيط ووضع أهداف الموازنة وإعدادها وتنفيذها، أي نقل العامل من دائرة المنفذ إلى دائرة المخطط وبالتالي ترقي درجة إنجازه لمهامه.

المطلب الثاني: فعالية الموازنة التقديرية في ترشيد القرارات:

يتمثل أثر الموازنة التقديرية في ترشيد القرارات فيما يلي:[2]

- أخذ النتائج المتحصل عليها من خلال الموازنة التقديرية بعين الاعتبار في تطوير وزيادة فعالية الأنظمة والوظائف وأنشطة المؤسسة.
- العمل على تحقيق التكامل بين عمليتي التخطيط والرقابة عن طريق الموازنة وذلك لتحديد الانحرافات وقياسها بهدف اتخاذ القرارات للحد من الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة.
- تحسين السياسات والخطط بعد انتهاء كل فترة من الفترات المقدرة للموازنة وذلك من خلال الاستفادة من تحليل الانحرافات.
- تحسين أنظمة الرقابة وتطويرها بناء على النتائج المرجعية التي تم التوصل إليها من خلال الموازنة.

---

[1] فؤاد محمد محمود شلح، " **مدى إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية في بلديات قطاع غزة_ دراسة تطبيقية على بلديات غزة** " رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 19_20.

[2] يوحنا آل آدم، صالح الرزق،" **المحاسبة الادارية والسياسات المعاصرة**"، مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الاردن،2006، ص189.

ونرى أنه في ظل الاعتماد على الموازنة التقديرية في عملية التخطيط والرقابة قصد ترشيد القرارات يجب أن تبنى على أسس يمكن حصرها فيما يلي:

- أن تكون عملية التخطيط للموازنة مبنية على تقديرات دقيقة وصحيحة وهذا يتطلب القيام بدراسات كافية ودورية من أجل تزويد القائم بإعداد الموازنة بالمعلومات الكافية لتعديل وإدخال التغيرات على الموازنة كلما اقتضى الأمر وهذا يتطلب إعداد الموازنة وفقا لمبدأ المرونة.
- أن يكون نظام المعلومات المحاسبي المعتمد في المؤسسة مصمم بشكل يكفل تزويد نظام الموازنة بالمعلومات الضرورية لنجاحها في دعم قرارات المؤسسة.
- أن تحض أنظمة الموازنة بالأهمية الكبيرة من طرف المسئولين، فكلما ازداد إدراك المسئولين بأهميتها في دعم القرارات كلما ازدادت فعاليتها في ترشيد قرارات المؤسسة.
- أن تعكس الموازنة التقديرية الإمكانيات الفعلية المتاحة لدى المؤسسة دون المبالغة في تقدير الموازنات.
- يجب مراعاة الرقابة الدورية على الموازنات التقديرية فصد التمكن من معالجة الانحرافات في الوقت المناسب لها لتفادي تفاقمها وبالتالي تحقيق الرشادة في القرارات.

وتعني الرشادة في اتخاذ القرارات التوفيق في اختيار البديل الأفضل من بين البدائل في عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة وقد وضع سيمون حدود الرشادة والذي حصرها في كفاءة متخذ القرار وكافة الحوافز، الدوافع، القيم والأهداف المستقبلية التي تدفع الفرد لاتخاذ القرار وذلك في ظل الظروف البيئية المتغيرة ومدى تمكنه من الحصول على المعلومات التي يمكن أن تدعم قراره، كما أشار سيمون الى أن الرشادة من الناحية التنظيمية تنقسم الى:[1]

- **الرشد التنظيمي**: يعكس سلوك متخذ القرار المتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وما تطمح إليه مستقبلا.
- **الرشد الشخصي**: ويعكس سلوك متخذ القرار في محاولة تحقيق أهدافه الشخصية في المؤسسة كالحصول على أجر إضافي أو الرغبة في الرقي إلي مستوى أعلي داخل السلم التنظيمي.

[1] كاسر نصر المنصور، مرجع سابق، ص20-21.

الخلاصة:

من خلال هذا الفصل حاولنا التعرض لعملية اتخاذ القرارات التي تضمن مراحل اختيار بين عدد من البدائل، أو طرق العمل الممكنة التي تمكن متخذ القرار من الوصول إلى هدف معين، قد تنطوي هذه العملية على مجرد التطبيق للقواعد والإجراءات المعتادة، وقد تصبح معقدة تحتاج إلى قدر كبير من التفكير، التصور، التحليل، الابتكار وذلك من أجل اتخاذ قرارات سليمة، لذي أصبحت عملية اتخاذ القرار في مجال الإدارة بمثابة المحرك الحقيقي لنشاط المؤسسات ونقطة الانطلاق نحوى تحقيق الأهداف المرجوة، حيث يستعمل متخذ القرار عدة أدوات لتحقيق هذه الأهداف، ومن بين هذه الأدوات " الموازنة التقديرية " التي تسمح بتحديد انحرافات التنفيذ الفعلي عن تقديرات الموازنة، وتحليل هذه الانحرافات حسب أسبابها، مما يحقق الرشادة في اتخاذ القرارات وتصحيح الأخطاء عند التنفيذ، ولان غياب الموازنات يعني عدم قدرة المؤسسة علي تحقيق الاستمرارية وصعوبة تحقيق الفعالية في بعض الأنشطة الخاصة في المؤسسة.

كما توصلنا الى بعض الاستنتاجات:

- إن استخدام اسلوب الموازنات التقديرية في المؤسسة له أثر كبير في السير الحسن لها والاستغلال الأمثل لمواردها باعتبارها أداة لمراقبة التسيير.
- الموازنات التقديرية باختلاف أنواعها هي عبارة عن خطط خاصة بفترة زمنية مستقبلية يجب توزيعها على المسؤولين حتى يكونوا على دراية بما يجري داخلها.
- الموازنات التقديرية هي عبارة عن الترجمة النقدية لبرامج العمل الذي هو عبارة عن الاهداف المسطرة لفترة قصيرة لا تتجاوز السنة.
- الموازنات التقديرية أهم ركيزة يعتمد عليها المسير في اتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بنشاط المؤسسة.

تمهيد:

من المؤكد أن المؤسسة تحقق أهدافها المختلفة انطلاقا من ممارستها على أرض الواقع وهذا يعني أن مختلف الوظائف الموجودة في المؤسسة أو المشكلة لها ستباشر مهامها أي ستتفاعل مع بعضها البعض تبعا لنشاط المؤسسة وهذا يسمى بالعملية الاستغلالية، وبما أن هذه الأخيرة تعتبر القاعدة الأساسية التي يقوم عليها نشاط المؤسسة وجب علينا أن ننظمها ونتحكم فيها وذلك عن طريق التسيير الفعال والرشيد.

من خلال عملية الاستغلال هذه فإن المؤسسة ستتحمل اعباء أو تكاليف مختلفة وبالمقابل تتحصل على إيرادات ولهذا يتعين عليها أن تقوم بالاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة، والتقليل من التكاليف عن طريق ترشيد الانفاق. وتعتبر اسلوب الموازنات التقديرية أهم الوسائل الكفيلة بتحقيق هذا الهدف ولهذا فإننا سنتناول في هذا الفصل مختلف الموازنات التشغيلية(موازنة المبيعات، موازنة الانتاج، موازنة التموين)، ونبرز في نفس الوقت فعالية استخدام هذه الموازنات في رفع كفاءة مختلف أنشطة دورة الاستغلال لمؤسسة.

ويحتوي هذا الفصل على المباحث التالية:

المبحث الأول: الموازنة التقديرية للمبيعات.

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للإنتاج وعناصره.

المبحث الثالث: الموازنة التقديرية للتموين.

المبحث الأول: الموازنة التقديرية للمبيعات

تهدف المؤسسة إلى تحقيق التوازن بين وظائفها، بمعنى أنها تحاول تحقيق التوازن بين حجم المبيعات والمصاريف المختلفة الأخرى والمواد والمعدات الإنتاجية ورأس المال العامل وحجم الإنتاج، ولتأمين ذلك التوازن لا بد من معرفة العامل الذي قد يحد من نشاط المؤسسة عن طريق إعداد الخطة التي تضمن التوازن مع باقي العوامل الأخرى، على ضوء هذا العامل تعتبر المبيعات هي العمل المقيد في أغلب الأحيان، ويعتبر نجاح مختلف الموازنات التقديرية على مدى الدقة بالتنبؤ بالمبيعات وهذا ما يبين الأهمية القصوى لدراسة موازنة المبيعات قبل الموازنات التقديرية الأخرى[1].

كما تعرف الموازنة التقديرية للمبيعات بأنها" تقدير كمي وقيمي للمبيعات المتوقعة خلال فترة الموازنة، مقسمة إلى فترات شهرية و ربع سنوية، تبعا للأقسام أو المنتجات أو مناطق البيع"[2].

المطلب الأول: مراحل وأساليب إعداد موازنة المبيعات:

يتم إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات في مرحلتين:

- مرحلة إعداد برنامج المبيعات.
- مرحلة تقييم ومراجعة المبيعات.

أولا: مرحلة إعداد برنامج المبيعات:

يقصد ببرنامج المبيعات تقدير حجم المبيعات بوحدات مادية وذلك:[3]

- حسب احتياجات الزبائن، الفترات، المنتجات، المناطق.
- انطلاقا من السياسة التجارية للمؤسسة(طرح منتجات جديدة، الإشهار، ترقية المبيعات).
- بعد دراسة الوثائق(دراسة السوق).
- بعد توفير الوسائل الإحصائية المناسبة للتنبؤ.

---

[1] حسين ، " **المحاسبة الإدارية**"، دار شوقي النهضة العربية ، بيروت، 1986، ص 260.

[2] محمد عباس بدوى، الأميرة إبراهيم عثمان، أشرف صلاح الدين صالح، "**المحاسبة الإدارية و الدارسات الجدوى الاقتصادية**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص285.

[3] Jean pierre vérité et autres, techniques quantitatives des gestions, Vuibert gestion, paris, 1985, p15.

يعتبر التنبؤ أول خطوة في إعداد برنامج المبيعات، ولقد أثبتت التجارب أن نجاح الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في المبيعات.

1. التنبؤ بالمبيعات:

كان التنبؤ في الماضي مجرد تخمين بقيمة الطلب المتوقع على السلع بسبب محدودية الإنتاج والأسواق، أما في الوقت الحالي ونتيجة للتطور العلمي الذي مس مختلف جوانب الحياة الاقتصادية أصبحت الأساليب والأنشطة أكثر تعقيدا وتطورا، الأمر الذي أدى إلى زيادة المنافسة واستوجب تخطيط المبيعات.

1. 1. مفهوم التنبؤ بالمبيعات:

قبل التطرق إلى مفهوم المبيعات تجدر الإشارة إلى التطرق إلى مفهوم التنبؤ والذي يقصد به توقع أحداث المستقبل من خلال دراسة إحصائية للماضي، ومهما كانت الأساليب المستخدمة في عملية التنبؤ دقيقة فإن هذا الأخير يبقى احتمالي إذ يحتوي على جزء هام من عدم اليقين، وهذا يستدعي إعداد موازنة مرنة يمكن تغييرها كلما دعت الحاجة لذلك. لكل عملية تسيير، لأنه يسمح بتوقع تطورات المحيط عن طريق التنبؤ بالعناصر التي يمكن أن تأثر على نتائج المؤسسة، وللتنبؤ دور أساسي في جميع مستويات المؤسسة، سواء تعاق الأمر بالتسيير الاستراتيجي على المدى الطويل (كاختيار النشاطات) أو بالتسيير على المدى القصير (كقرارات إعادة التموين).

ويعرف التنبؤ بالمبيعات أنه" إعداد مسبق للمبيعات بالكمية مع الأخذ بعين الاعتبار القيود التي تواجه المؤسسة، ورد فعل هذا الأخير "[1].

ويمر التنبؤ بالخطوات التالية:

- دراسة الظروف الاقتصادية العامة كالتقديرات السكانية المستقبلية والتغيرات المتوقعة لبعض المؤشرات الاقتصادية العامة كالعمالة، الدخل، الاستثمار.
- تقدير الطلب الإجمالي على السلعة.
- تقديرات نصيب المؤسسة من السوق ويتم ذلك جزئيا عن طريق سياستها في الإعلان، التسعير، التوزيع، تقديم الخدمات، تحسين السلعة.

[1]Gêna Meyer, Gestion Budgétaire,4eme Edition Dunad, France, 1970,p27

أما التنبؤ بالمبيعات فلقد تعددت التعاريف بشأنه: فمنهم من بعرفه بأنه :

- ❖ تحديد حجم المبيعات المتوقعة والتي يمكن تحقيقها من منتج معين في ضوء خطة تسويقية معينة[1].
- ❖ تقدير الأصناف والكميات المختلفة التي ترغب وتقدر المؤسسة على انتاجها وبيعها خلال عدد معين من السنوات[2].

وقبل القيام بعملية التنبؤ بالمبيعات يجب دراسة ما يلي:

- ➢ قدرة المؤسسة على إنتاج أنواع السلع المختلفة التي تلبي رغبة المستهلكين.
- ➢ ضرورة التأكد من وجود الطلب في السوق.
- ➢ دراسة أذواق المستهلكين.
- ➢ دراسة مستويات الدخول وتفاوتها.

1. 2. أهمية التنبؤ بالمبيعات:

يعتبر رقم المبيعات التقديري كمية وقيمة لفترة زمنية معينة أمرا ضروريا وهاما لعدة أسباب أهمها:[3]

- يعد الأساس الأول للتخطيط كافة أنشطة المؤسسة، ويمثل نقطة انطلاق الرئيسية لباقي الخطط (الإنتاج، الشراء، التخزين، التمويل....).
- على أساس حجم وقيمة المبيعات يمكن للمؤسسة تقدير مدى توفر الربحية خلال الفترة الزمنية نفسها.
- يمكن الاستعانة عند تحديد تكلفة التسويق وذلك بناء على المقدرة المالية التي يمكن أن تتاح من خلال تقدير كمية وقيمة المبيعات.
- يعد أداة فعالة للرقابة على مختلف أنشطة المؤسسة، فهو إذا أداة تخطيطية ورقابية في نفس الوقت إذ تتم مراقبة الأنشطة طبق لما هو مخطط من قبل.
- تعبر الموازنة التقديرية للمبيعات عن الأهداف التي يمكن تحققها في ظل الظروف المتوقعة أثناء الفترة التي تغطيها[4].

---

(1) محمد عبد الله عبد الرحيم، " **التسويق المعاصر**"، مطبع جامعة القاهرة، 1988، ص 93.

(2) عمر صخري، " **اقتصاد المؤسسة** "، ديوان المطبوعات الجامعية ،ط2، 1993 ، ص93.

(3) أحمد عادل راشد، " **مبادئ التسويق وإدارة المبيعات**"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1980، ص192.

(4) ماجد أحمد عطا الله، "**إدارة الاستثمار**"، دار أسامة، عمان –الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص68.

ثانيا : أساليب التنبؤ بالمبيعات:

كان التنبؤ في الماضي قائما على إضافة نسبية محدودة(حوالي 10بالمئة) إلى مبيعات السنة الماضية، إلا أنه من الخطأ في الوقت الحالي الاعتماد على هذه الطريقة لأن المؤسسة لا تنشط في فراغ، بل يجب الأخذ في الاعتبار مقدار النمو المتوقع خلال الفترات اللاحقة مع ضرورة دراسة السوق والأحوال الاقتصادية السائدة.

يرتبط أسلوب التنبؤ ونوعيته بعدة شروط نذكر منها:[1]

- مدى التنبؤ: يجب أن يكون اختيار الأسلوب مناسبا للفترة الزمنية الموضوعة.
- كمية البيانات والمعلومات التي يجب أن تكون كافية ومتوفرة.
- سهولة تطبيق الأسلوب.
- التكاليف: يجب أخذ جميع المعلومات ومعالجتها.

وحتى تتمكن إدارة المبيعات من وضع برنامج المبيعات يجب عليها القيام بدراسات مسبقة عن حجم مبيعاتها باستخدام أساليب التنبؤ بالمبيعات المؤسسة المستقبلية[2].

تنقسم أساليب التنبؤ بالمبيعات إلى نوعين: أساليب كيفية وأساليب كمية.

1. **أساليب التنبؤ الكيفية:** تتمثل هذه الأخيرة في استطلاع أراء غير حول مستوى المبيعات المستقبلية، ويوجد أربع طرق كيفية مستعملة في تقدير حجم المبيعات وهي:

1.1. دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة: تقوم هذه الطريقة على أساس دراسة هذه المؤشرات وتحليلها وتبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير والمدى البعيد. ويعتمد الدارس على الإحصائيات والبيانات التي تنشرها الهيئة المكلفة بالتخطيط، كما أن الخطة العامة للدولة تفيد في توضيح سياسة الاستثمار والاستهلاك و الادخار للدولة ومعرفة هذه المؤشرات يساعد على معرفة مدى تأثر المبيعات بها.

2.1. **استطلاع أراء ممثلي البيع:** تعتمد بعض المؤسسات على أراء وتقديرات رجال البيع في تقدير مبيعاتها لأنهم يعتبرون حلقة وصل بين الجمهور بين الجمهور من المستهلكين والمشروع وهم أقرب خلية من المشروع إلى المستهلكين وأكثرهم اتصالا واحتكاكا، كما أنه يلاحظ بصفة عامة أن أقرب الناس إلى السوق هم أقدرهم على التنبؤات الخاصة بالمبيعات لذا تلجأ إليهم إدارات مختلف المؤسسات لوضع حجر الأساس في تقدير

---

[1] نعيمة يحياوي، مرجع سابق ص201.

[2] سليمان قداح، " **محاسبة التكاليف المعيارية**"، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1979، ص 202.

المبيعات، ويتم تقييم أدائم على أساس الموازنات المعتمدة مما قد يدفعهم إلى وضع أهداف سهلة للبيع ولكنها نقل عن الأهداف التي يمكن تحقيقها فعلا[1].

ومن مزايا هذه الطريقة أنها تستفيد من تعدد أراء و الخبرات وتتحاشى أثار السلبية لاجتماع الخبراء[2].

3.1. **بحوث السوق**: هي مجموعة من الدراسات تستهدف تحليل العوامل ذات الأثر على اتجاه المبيعات والتي لا تتوفر من خلال البيانات السابقة ومثال ذلك دراسة القيود الحكومية المتوقعة واتجاه المستهلك والتعبير في الأذواق وسلوك المنافسين المحتمل وغير ذلك وعادة ما تستخدم في تلك البحوث الأساليب الإحصائية الاحتمالية والإقصاء [3].

2. **الأساليب التنبؤ الكمية**: هناك أساليب إحصائية عديدة للتنبؤ بالمبيعات ونعني بها دراسة الاتجاهات التاريخية والاقتصادية بالنسبة للسوق وتأخذ صيغ رياضية ومن أهم الطرق الكمية المستعملة في التنبؤ بالمبيعات:

1.2. طريقة المربعات الصغرى: تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد معادلة خط الاتجاه العام من واقع بيانات السلسلة الزمنية حيث يكشف لنا التمثيل البياني لسلسلة عن وجود اتجاه عام والخط المستقيم الذي يمثل هذا الاتجاه العام بصفة مثالية تكون معادلته.

حيث:

Y: تمثل القيم المشاهدة لسلسلة المراد دراستها.

x: تمثل الوحدات الزمنية للسلسلة نفسها.

a: ميل خط الاتجاه العام.

b: الجزء الذي بقطعة الاتجاه العام من محور قيم السلسلة.

إن الخط المستقيم الذي يمثل هذه المعادلة هو ذلك الخط الذي تكون عنده مربعات الانحرافات أقل ما يمكن ويكون المطلوب إيجاد القيم a,b وتستعمل في ذلك المعادلتين الطبيعيتين التاليتين:

---

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

[2] لقوقي فاتح ،"**جودة نماذج السلاسل الزمنية الموسمية المختلطة SARILMAفي التنبؤ بالمبيعات دراسة حالة مطاحن جديع بتقرة**"، جامعة محمد خيضر ،بسكر ،2013_2014،ص37.

[3]) أحمد الخطيب، " **الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية**" مؤسسة البستاني للطباعة، القاهرة، 1989، ص 133.

(1)… $\sum y = a \sum x + nb$

(2)… $\sum xy = a \sum x^2 + b \sum x$

بالاعتماد على هاتين المعادلتين نجد أن:

$$a = \frac{\sum xt\ yt - \overline{x}.\overline{y}}{\sum xi^2 - n\,\overline{x^2}}$$

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

$$\bar{x} = \frac{\sum xi}{n}$$

$$Y = \frac{\sum yi}{n}$$

2.2. **طريقة معامل الارتباط:** يعرف بأنه الأداة الإحصائية التي تستخدم لقياس الارتباط المستقيم، والارتباط هو ميل ظاهرتين إلى التغيير معا فإذا كان لدينا متغيرين x,y يتغيران معا بمعنى أن الزيادة في الأول تقابلها الزيادة في المتغير الثاني فيقال في هذه الحالة أن العلاقة بين هذين المتغيرين علاقة طردية " موجبة" وقد يكون الارتباط عكسيا " سالب" أي الزيادة في المتغير الأول يصاحبها نقص في المتغير الثاني أو العكس، وقد يستخدم معامل الارتباط الإحصائي كأساس للتنبؤ بحجم قيمة المبيعات المتوقعة عن طريق تحديد درجة الارتباط بين المبيعات وبعض المتغيرات الأخرى (السعر، الإشهار….).

وقانون معامل الارتباط هو كالأتي:

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

وقيمة كعامل الارتباط تتراوح ما بين +1و 1- والتي تبين قوة الارتباط بين متغيرين تبعا للحالات التالية:

1+ ارتباط قوي موجب، -0.5 ارتباط سلبي

-1 ارتباط سابي قوي، +0.5 ارتباط موجب.

3.2. حالات التغيرات غير منتظمة: يوجد نوعين **من** الطرق يمكن الاستعانة بهما في مثل هذه الحالات لتحديد معادلة الاتجاه العام وهي طرقة الأوساط المتحركة وطريقة المجاميع المتحركة.

❖ **طريقة الأوساط المتحركة:** تساعد هذه الطريقة على إزالة الانكسارات التي تشتمل عليها السلسلة.

ويتطلب أولا معرفة طول السلسلة، ثم تعويض قيمة المبيعات بمتوسطات بهدف إزالة الانكسارات والتقليل من عدد الأرقام.

يمكن استخراج متوسطات ثنائية، ثلاثية، رباعية... الخ .حيث تحسب المتوسطات المتحركة كما يلي:

- **المتوسط الثنائي: مبيعات الفترة الأولى + مبيعات الفترة الثانية /2.**
- (الفترة هنا تكون شهرا أو ثلاثيا).
- **المتوسط الثلاثي: (مبيعات الفترة الأولى + مبيعات الفترة الثانية + مبيعات الفترة الثالثة) /3.**

تستعمل بيانات المتوسطات في تحديد معادلة الاتجاه العام باستعمال طريقة المربعات الصغرى. وتستنتج المبيعات التقديرية للفترات المقبلة انطلاقا من هذه المعادلة وذلك حسب الترتيب التالي:

- حساب المتوسط المتحرك للفترة الموالية باستعمال معادلة الاتجاه العام.
- استنتاج تقديرات المبيعات للفترة الموالية من خلال المتوسط المتحرك التقديري.
- يحتوي المتوسط المتحرك التقديري على مجموعة متغيرات معلومة باستثناء مجهول واحد وهو المبيعات التقديرية للفترة الموالية والذي يستنتج بالعلاقة التالية:

حالة متوسط ثنائي المبيعات التقديرية = (2× المتوسط المتحرك التقديري) – مبيعات الفترة الأخيرة.

❖ **طريقة المجاميع المتحركة: للتنبؤ** بمبيعات **الفترة المقبلة** والتخلص من الانكسارات الواردة غي منحنى تطور المبيعات، يمكن أن تستعمل طريقة المجاميع المتحركة التي تمر بعدة مراحل يمكن تلخيصها فيما يلي:

- حساب المجاميع المتحركة لكل السلسلة، باستعمال العلاقة التالية:

$$\mathrm{TM}= \sum_{i=1}^{n} vi - v0 + v1 \ldots..$$

حيث:

TM: المجموع المتحرك.

V0: مبيعات الفترة الأولى من السنة الأولى.

V1: مبيعات الفترة الأولى من السنة الثانية.

$\sum_{i=1}^{n} vi$:مجموع مبيعات السنة الأولى.

- إيجاد الفارق بين كل مجموعين متحركين ويوجد ثلاثة فرضيات لهذه الفوارق: فرضية التفاؤل،(أكبر فارق)، فرضية التشاؤم(أصغر فارق)، فرضية الوسط (متوسط الفوارق).
- حساب المجموع المتحرك المتوقع بإضافة الفرق (التفاؤل أو التشاؤم أو المتوسط) إلى المجموع المتحرك الأخير.
- استنتاج المبيعات التقديرية من المجموع المتحرك المتوقع باستعمال العلاقة السابقة حيث:

TM: المجموع المتحرك المتوقع.

V0: مبيعات الفترة الأولى من السنة الأخيرة.

V1: مبيعات التقديرية للفترة الأولى من السنة الموالية.

$\sum_{i=1}^{n} vi$:المجموع المتحرك الأخير.

ومنه: $$V1 = TM - \sum_{i=1}^{n} vi + v0$$

4.2. حالة التغيرات المنتظمة ودور المعامل الموسمي:

إذا كان منحنى تطور المبيعات يحتوي على انكسارات منتظمة فهذا يعني أن المتغيرات موسمية ويعد المعمل الموسمي أحسن وسيلة تسمح بأخذ هذه التقلبات بعين الاعتبار من جهة ومن جهة ثانية لتقدير هذا النوع من المبيعات.

هناك عدة طرق لحساب المعامل الموسمي وأكثرها شيوعا، تلك التي تقوم بحساب كل شهر (أو ثلاثي)المعدل المتوسط بين القيم الحقيقية والقيم المعدلة (أو المصححة والتي يتم استخراجها من معادلة الاتجاه العام):

$$S = \frac{yt}{\widehat{yt}}$$

حيث أن:

Yt: قيم المبيعات الحقيقة.

$\widehat{yt}$: قيم المبيعات المصححة.

ثانيا: مرحلة إعداد تقييم برنامج المبيعات:

تعد الموازنة التقديرية للمبيعات ترجمة لموازنة المبيعات بوحدات نقدية، وعادة ما يعبر عنها برقم الأعمال التقديري والذي يحسب بالعلاقة التالية:

رقم الأعمال التقديري=برنامج المبيعات ×سعر البيع الفردي التقديري.

1. **تقييم برنامج المبيعات:** لإعداد الموازنة التقديرية **للمبيعات** يجب تقييم البرنامج الذي تم إعداده سابقا وذلك عن طريق التنبؤ بالأسعار وكذا جدول التخفيضات.

1.1. التنبؤ بالأسعار: يجب تسعير المنتجات بسعر قاعدي يدعى بسعر البيع المعياري، ويمكن الحصول على هذه الأخير من خلال:

- المعلومات الواردة من الأقسام المحاسبية والتجارية.
- دراسة أسعار السوق والمنافسين.
- تحليل الأسعار عن طريق دراسة مرونة الطلب بالنسبة للأسعار.

يجب تحديد التغيرات الممكنة في هذه الأسعار مسبقا بالكميات وبالمنتجات وبالآجال كي تتمكن المؤسسة من إعداد الموازنات التقديرية للمبيعات بشكل الصحيح.

2.1. **جدول التخفيضات:** عند إعداد جدول التخفيضات لا بد من التمييز بين النوعين التاليين من التخفيضات:

- **التخفيضات الكمية:** تحسب هذه الأخيرة عند توقع سعر تنازلي حسب الكميات المطلوبة أو المسلمة.
- **التخفيضات خارج الفاتورة:** وتسمى كذلك بتخفيضات نهاية السنة وتحسب على أساس رقم الأعمال السنوي. ويعتبر هذا النوع من التخفيضات الأكثر شيوعا واستعمالا لما يتميز به من تقسيم لبرنامج المبيعات حسب الزبائن خاصة المهمين منهم.

أما إذا كانت المبيعات موجهة للتصدير وليكون التقييم جيدا بالعملة يجب أولا التقييم حسب عملة البلد ثم وضع معدلات التبادل من طرف الإدارة. وبهذا تكتمل عناصر الموازنة التقديرية للمبيعات الحجم والذي يسمح بتحديد مستوى نشاط الأقسام التجارية والأقسام التي لها علاقة كقسمي الإنتاج والتموين، وكذا القيمة التي تسمح بإعداد إيرادات المؤسسة ودراسة التوازن المستقبلي للخزينة[1].

[1]M. Gervais, contrôle de gestion par le système budgétaire, Vuibert, 1987, p.47.

المطلب الثاني: إعداد الموازنات التقديرية للمبيعات:

يتم إعداد تقديرات الموازنات التقديرية للمبيعات على أساس السلع والأقسام أو العملاء أو رجال البيع أو مناطق التوزيع أو على بعض هذه الأسس مجمعة، كما تتضمن الموازنة التقديرية للمبيعات ما إذا كانت المؤسسة تستعمل معيار تغيير الأسعار أو زيادة مصاريف الإعلان أو غير ذلك من القرارات التي تكون لازمة لضمان تنفيذ الموازنة، وبعد مراجعة التقديرات الأولية وإدخال ما تراه إدارة المؤسسة من تعديلات عليها يتم المصادقة على الموازنة التقديرية وتلتزم إدارة المبيعات على أساس البرنامج المرسوم ومن الضروري أن يعلم كل من يعنيه أمرها بكافة التعديلات التي أدخلت على تقديراتها الأولية مع بيان أسباب هذه التعديلات والغرض منها[1].

الجدول (02) : الجدول النموذجي للموازنة التقديرية للمبيعات:

التطور في النسب	المبيعات في السنة (ن +1)			المبيعات في السنة ن	المبيعات في السنة(ن-1)	المنتجات
	الاجمالي	الكمية	سعر بيع الوحدة خارج الرسم			

Source:Ahmed hamimi: gestion budgétaire et comptabilité professionnelle، édition berti، Alger،2001،p43.

[1] عبد الحي مرعي، **" المحاسبة الإدارية"**، الدار الجامعية، القاهرة، 1997، ص 200.

إن وضع برنامج للمبيعات يجب أن يتبع بوضع موازنات تقديرية للمبيعات فبعد تحديد قيمة المبيعات الإجمالية التقديرية تقوم المؤسسة بتوزيع هذه المبيعات وفقا للأسس التالية:

❖ **على أساس التوزيع الموسمي**: ويقصد به توزيع مبيعات المؤسسة على مختلف الفترات، وبما أن الموازنة التقديرية تكون عادة خلال السنة فإن مختلف الفترات التي توزع المؤسسة مبيعاتها عليها إما أن تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية وهذا يعني أن المبيعات لا تباع مرة واحدة خلال السنة ولكن تباع على فترات مختلفة وهذا يعني كذلك أن حجم المبيعات يختلف من شهر لآخر أو من موسم لآخر وهذا ما يسمى بالتغيرات الموسمية ولهذا يتم تحليل مبيعات الفترات السابقة لكي يتم تحديد التغيرات الموسمية لمبيعاتها الموسمية.

مثال: قامت المؤسسة (X) باستخراج حجم مبيعاتها خلال ثلاث سنوات الماضية وكانت النتائج على الشكل التالي:

الفصل الأول: جانفي 10%
فيفري 12%
مارس 8 %

الفصل الثاني: 28%

الفصل الثالث: 32%

الفصل الرابع: 10%

إن المتوسط الشهري لمبيعات المؤسسة خلال الثلاث السنوات الماضية يقدر ب: 8.33% وإن المتوسط الفصلي خلال الثلاث السنوات الماضية هو 25%

هذه المؤسسة ستقوم بتقديراتها (تقدير حجم المبيعات) للسنة الرابعة ببرنامج 8000000دج كما يلي:

- ✓ زيادة النسبة المئوية لمبيعات الفصل الرابع ب: 10نقاط.
- ✓ انخفاض النسبة المئوية لمبيعات الفصل الثالث ب: 04نقاط.
- ✓ انخفاض النسبة المئوية للفصل الثاني ب: 03نقاط.

انخفاض النسبة المئوية للفصل الأول كما يلي: جانفي نقطة واحدة

فيفري نقطة واحدة

مارس نقطة واحدة.

ومن خلال هذه المعطيات يكون تقدير المبيعات للسنة الرابعة كما يلي:

الفترات الزمنية	النسب المئوية	المبيعات التقديرية
_الفصل الأول:		
_جانفي	%9	720000
_ فيفري	%11	880000
_ مارس	%7	560000
_ الفصل الثاني	%25	200000
_ الفصل الثالث	%28	2240000
_الفصل الرابع	%20	1600000
المجموع	%100	8000000

❖ **على أساس المنتجات:**

إذا كانت المؤسسة تنتج منتجات فإنه ينبغي عليها توزيع المبيعات التقديرية على كافة منتجاتها إذا أرادت إدخال منتوج جديد فإنها تحدد المبلغ الموجه له، وذلك بنسبة مئوية إلى المنتجات السابقة.

مثال: إذا كانت مبيعات مؤسسة معينة تقدر ب:20000000دج موزعة علي أربع منتجات ا، ب ،ج ،د كمايلي:

الوحدة :دينار جزائري

المنتجات	المبيعات	النسبة المئوية
ا	5000000	%25
ب	4000000	%20
ج	3000000	%15
د	8000000	%40
المجموع	20000000	%100

I-هذه المؤسسة ترغب في بيع منتج جديد خلال السنة المقبلة وليكن "ه" زيادة علي المنتجات الأخرى وتقدر المبيعات التقديرية لهذا المنتج ب 4000000دج وهذا ما يؤدي إلي ارتفاع المبيعات ب 16.66% وبالتالي تكون نسبة المنتجات المقدرة كما يلي:

الوحدة: دينار جزائري

المنتجات	المبيعات	النسبة المئوية
ا	5000000	%20.8
ب	4000000	%16.66
ج	3000000	%12.5
د	8000000	%33.33
	4000000	%16.66
المجموع	24000000	%100

❖ **التوزيع الجهوي:** في هذه الحالة توزع المبيعات حسب المناطق و الأكيد أن كل منطقة تختلف عن منطقة أخري ،المهم أن المؤسسة تحدد نسبة مئوية لكل منطقة وتقدر مبيعاتها التقديرية علي أساسها ،وإذا كانت لهذه المؤسسة ثلاثة مناطق و كانت مبيعاتها التقديرية تقدر ب:4000000دج فإنها تقوم بتوزيعها كما يلي:

الوحدة: دينار جزائري

المناطق	النسبة المئوية	حجم المبيعات
المنطقة	%25	1000000
المنطقة	%35	1400000
المنطقة	%40	1600000
المجموع	%100	4000000

وفي ما يلي جدول نوضح فيه توزيع المبيعات التقديرية للسنة (ن) اعتمادا على مختلف الأسس سابقة الذكر.

الجدول 03: توزيع المبيعات التقديرية للسنة (ن) على أساس الجهات والفترات والمنتجات.

البيان						
	الكمية بالوحدة	السعر دج	القيمة	الكمية بالوحدة	السعر دج	القيمة
المنتج (A)	400	3	1200	100	3	300
الثلاثي الأول	200	3	600	50	3	150
الشهر الأول	150	3	450	25	3	75
الشهر الثاني	50	3	150	25	3	75
الشهر الثالث	500	3	1500	200	3	600
الشهر الرابع	600	3	1800	800	3	2400
	100	3	300	500	3	1500
المجموع الجزئي	1600	_	4800	1600	_	4800
المنتوج (B)						
الثلاثي الأول	500	2	1000	100	2	200
الشهر الأول	50	2	100	50	2	100
الشهر الثاني	150	2	300	20	2	40
الشهر الثالث	300	2	600	30	2	60
الثلاثي الثاني	600	2	1200	200	2	400
الثلاثي الثالث	400	2	800	400	2	800
الثلاثي الرابع	300	2	600	450	2	900
المجموع الجزئي	1800	_	3600	1150	_	2300
المجموع الكلي	3400	_	8400	2750	_	7100

أهمية هذا التوزيع: لهذا التوزيع أي التوزيع على الأسس الثلاثة، التوزيع الجهوي والتوزيع الموسمي والتوزيع على أساس المنتجات أهمية بالغة تتمثل فيما يلي:

- توفير احتياجات كل منطقة من السلع والخدمات بالكميات المناسبة وفي الأوقات المناسبة.
- تعتبر كأداة لتقييم كل منطقة وكل فصل وكل منتوج من ناحية الأداء.
- تمكين المؤسسة من تحديد إيرادات كل منطقة في كل فصل وهذا ما يساعد الإدارة في تخطيط الإيرادات حتى تتجنب مشاكل السيولة.

المطلب الثالث: فعالية الموازنة التقديرية للمبيعات في ترشيد قرارات المؤسسة:

تظهر فعالية الموازنات التقديرية للمبيعات داخل المؤسسة انطلاقا من ممارسة هذه الأخيرة لعملية الرقابة وتحليل الانحرافات الخاصة بالموازنة التقديرية للمبيعات وذلك لأجل تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة، وتظهر من خلال:[1]

أولا: الرقابة على المبيعات:

لتحقيق الرقابة على تنفيذ موازنة المبيعات فإنه ينبغي إعداد مجموعة من التقارير التي يتبن فيها المبيعات الفعلية لكل منطقة، لكل فصل ولكل نوع من أنواع المنتجات. ويختلف عدد التقارير المتابعة الدورية والبيانات التي تحتويها باختلاف الشركات وحاجات العمل بها.

1. **الرقابة الموسمية:** فإذا تبين أن فترة معينة كان فيها حجم المبيعات ضعيفا في منطقة معينة أو في جميع مناطق البيع فيمكن إرجاع هذا إلى سبب الركود في تلك المنطقة أو في جميع المناطق. ولكن إذا كان حجم المبيعات ضعيفا خلال فترو معينة من السنة وعلى مستوى وكيل أو ممثل بيع واحد أو عدة ممثلين ففي هذه الحالة على الإدارة أن تراقب الممثلين وذلك برقابة المسافات المقطوعة وعدد الزيارات التي قاموا بها ...الخ.
2. **الرقابة الجهوية:** إذا كان الاتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة يختلف عن الاتجاه العام للمبيعات في المناطق الأخرى فإنه يستوجب البحث عن أسباب هذا الاختلاف لتصحيحها وتجنب وقوعها في المستقبل وتنصب عملية الرقابة على وكلاء البيع والأسباب من الممكن أن تكون خارجية

[1] محمد فركوس ، مرجع سابق ،ص 39.

كالإضرابات العمالية في منطقة معينة أو الركود المحلي ....الخ، أو أسباب داخلية كالنقص في التموين لمنطقة معينة أو عدم كفاءة رجال البيع والممثلين وعدم أداء عملهم كما يجب.

3. **الرقابة على المنتجات ونوعيتها:** إذا كانت مبيعات منتج معين ضعيف أو بدأت في الانخفاض فعلى المؤسسة أن تغير من سياسة البيع التي تنتهجها إبان هذا المنتج بأن تتوقف عن تسويقه تماما أو تغيير سعر بيعه إذا كانت هناك منافسة أو القيام بحملة للدعاية والإشهار، ويجب استبعاد الأسباب الأخرى كالركود وضعف أداء رجال البيع.

ثانيا: حصر الانحرافات وتحلياها: تأتي دراسة وتحليل الانحرافات كنتيجة لأداء مترتب عن التخطيط مسبق إذ أن عملية البحث عن أسباب الانحرافات هي أساس لتحديد ما إذا كان الانحراف السلبي مثلا يرجع إلى إعداد الخطة أو القصور في التنفيذ أو يرجع لتغيرات غير متوقعة في الظروف المحيطة بالمؤسسة.

إن تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة، وبافتراض أن هناك عنصران فقط هما الكمية والسعر.

الانحراف بصفة عامة سواء كانت في صالح المؤسسة أو في غير صالحها تنقسم الى قسمين:[1]

- انحرافات ترجع إلى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية وهي الانحرافات الخاضعة للرقابة.
- انحرافات ترجع إلى عوامل خارجية: وهي الانحرافات غير خاضعة للرقابة. عند تحليل الانحرافات يجب أن يتركز الاهتمام على الانحرافات غير عادية أي على تلك العناصر التي يختلف فيها الأداء الفعلي عن الأداء التقديري بدرجة كبيرة (سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة)، ومزاولة أسلوب الإدارة باستثناء تمكننا عن تقصي أسباب الانحرافات التي تجاوزت المقبول أو المسموح به أو المحدد مسبقا، وعدم تحليل جميع الانحرافات.

ويقوم تحليل الانحرافات في تعيين عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة، مثلا نفترض أن هناك عنصران فقط هما السعر والكمية، فالتحليل يكون بالشكل التالي:

الانحراف الكلي= التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية

الانحراف الكلي:(Qs. Ps) – (Qr . Pr) ..... (1)

[1] فركوس محمد ، مرجع سابق، ص 42.

نرمز:

Qr: الكمية الفعلية **Qs**: الكمية المعيارية

Pr : السعر الفعلي **Ps**: السعر المعياري

نضع:

(Qs – Qr) = التغير في الكمية.....(2)

(Ps–Pr) = التغير في السعر.....(3)

هذا يعني عند دمج المعادلة (2) و (3) في (1) نجد:

الانحراف الكلي: **Δ) (Qs . Ps Q + Qs) (P + Ps) –**

نحصل في الأخير على الانحراف الكلي ويعطى كما يلي:

الانحراف الكل=Qs .$\Delta P + \Delta Q . Ps + \Delta Q . \Delta P$

حيث:

ΔPQs :انحراف السعر.

ΔQPs :انحراف الكمية.

$\Delta Q \Delta P$:الانحراف المشترك.

الانحراف الكلي = انحراف السعر + انحراف الكمية + الانحراف المشترك.

حيث:

انحراف الكمية = (الكمية الحقيقية – الكمية المعيارية) .السعر المعياري.

PS . (Qs - Qr)

انحراف السعر = (السعر الحقيقي – السعر المعياري) . الكمية المعيارية

QS .(Ps - Pr)

دراسة الانحراف على الهامش: نعلم أن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهدافها من منطلق تحقيق عملية البيع، هذا يعني أن الانحراف على الهامش الفعلي والهامش التقديري، ويعرف بأنه الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة للمنتج ويمكن تحليل الانحراف على الهامش إلى انحراف الكمية، انحراف السعر، انحراف المزيج.

حيث:

انحراف الكمية = (الكمية الكلية الفعلية- الكمية الكلية المقدرة) . الهامش المرجح التقديري للوحدة.

انحراف السعر = (الهامش الفعلي للوحدة – الهامش التقديري للوحدة) . الكمية الفعلية.

انحراف المزيج = (الكمية الفعلية بالمزيج الفعلي – الكمية الفعلية بالمزيج المعياري) . الهامش المعياري للوحدة.

تقييم الأداء واتخاذ القرارات: بعد أن يتم التحقق من النتائج المحققة ومدى تطابق التقديرات مع النتائج الفعلية يتم إعداد تقارير المتابعة والتي قد تكون يومية أو أسبوعية أو شهرية ويعتمد ذلك على طبيعة المؤسسة وحجمها، توضع هذه التقارير المقدرة من الكميات المتحقق منها وكذا مقدار الانحرافات وأسبابها واقتراح الإجراءات اللازمة.

المبحث الأول: الموازنة التقديرية للإنتاج وعناصره:

تعتبر الموازنة التقديرية للإنتاج العنصر الثاني المكون لنظام الموازنات التقديرية بعد الموازنة التقديرية للمبيعات. وتسعى إلى دراسة وتعبئة كل الوسائل المادية والأساليب والعمليات المتاحة والمحتملة لضمان الطاقة الإنتاجية الضرورية لتحقيق الأهداف المحددة في برنامج المبيعات وفي الآجال المحددة. وتمر عملية إعداد الموازنات التقديرية للإنتاج بالمراحل التالية:

- إعداد برنامج الإنتاج.
- تقييم برنامج الإنتاج.

وقبل التطرق لهذه المراحل يجدر بنا أولا التعرف على مفهوم وأهداف موازنة الإنتاج، الاعتبارات التي يجب أن تأخذ في الحسبان عند إعدادها مع عدم إغفال أنواع أنظمة الإنتاج حتى يتسن تحديد الأساليب المناسبة لتقدير كل نوع.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الموازنة التقديرية للإنتاج:

بعد الانتهاء من قسم المبيعات ومن وضع تقديراته الخاصة المتوقعة، يقوم قسم الإنتاج بتحويل هذه التقديرات الى تقديرات كمية للإنتاج، والغرض من ذلك معرفة مستويات المخزون من الإنتاج اللازمة لتلبية حاجات الموازنة التقديرية للمبيعات.

تسعى الموازنة التقديرية للإنتاج إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل العديد من الاعتبارات حسب أنظمة الإنتاج السائدة.

أولا: مفهوم وأهداف الموازنة التقديرية للإنتاج

1. مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج

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

ويمكننا أن نعرفها بأنها خطة تقوم بإعداد التقديرات بالكمية والقيمة لمختلف عمليات الإنتاج للفترة المستقبلية، وهي بمثابة أداة معبرة عن الأهداف والسياسات والنتائج المتوقعة.

2. أهداف الموازنة التقديرية للإنتاج:

لا تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى التنبؤ بدقة بالغة بكميات الإنتاج، وإنما تهدف إلى:

- تقدير كميات الإنتاج التي تقابل بها حاجات الموازنة التقديرية للمبيعات من جهة وتواجه بها طلبات الزبائن في زمن وجيز من جهة ثانية، وهذا يستدعي تحديد مستويات المخزون السلعي الذي ينبغي توافره.
- تقدير الاحتياجات من المواد الأولية و مواقيت شرائها.
- تخطيط الاحتياجات من اليد العاملة المباشرة.
- معرفة قيمة المصاريف الصناعية اللازمة لإنتاج الكميات الواجب إنجازها لمواجهة الطلب.
- مراقبة الإنتاج والغرض من ذلك هو الاستعمال الأمثل للطاقات المتاحة للوصول إلى مستويات المخططة لجودة وكمية الإنتاج وفي الوقت المناسب وبأقل التكاليف[2].

---

[1] نرو الدين خباية، " **الإدارة المالية**" ، دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص219.

[2] عبد العزيز محمود الإمام، **"الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة "**، دار المريخ للنشر، الرياض، 1983، ص60.

3. الاعتبارات المتعلقة بإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج:

عند إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج هناك عدة اعتبارات يجب أخذها في الحسبان، نظرا لأهميتها وتأثيرها على عملية التقدير وتتمثل هذه الاعتبارات في:[1]

- كميات المخزون الواجب توافرها في جميع الأوقات لمقابلة حاجيات إدارة المبيعات ومواجهة ارتباطات المؤسسة المتوقعة خلال فترة الموازنة.
- قابلية بعض السلع للتلف وتعرض المخزون لخطر التقادم أو السرقة.
- طول الفترة اللازمة للإنتاج.
- إمكانيات التخزين.
- كفاية رأس المال العامل اللازم لتمويل تكلفة الإنتاج المخزون في فترة سابقة عن المبيعات ودراسة الاحتمالات المختلفة لتقلبات الأسعار.
- تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، وتشمل تكلفة رأس المال المستثمر في شكل مخزون وتقاس بعائد الاستثمار البديل إلى جانب تكلفة الضرائب والتأمين على المخزون، وهذا النوع من التكاليف يتغير بتغير حجم المخزون المحتفظ به.

ثانيا: أساليب إعداد برنامج الإنتاج:

يتمثل برنامج الإنتاج في إعداد تقديرات كمية للمنتجات التي سوف تصنع، وذلك باستعمال طرق و أساليب تختلف باختلاف أنظمة الإنتاج السائدة. وهذا يدعونا إلى التعرف أولا على هذه الأنظمة قبل التطرق لطرق و أساليب إعداد برنامج الإنتاج:

توجد ثلاث أنواع من أنظمة الإنتاج وهي: [2]

❖ **نظام الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة (نظام الطلبيات)**: تقوم المؤسسة وفقا لهذا النظام بصناعة أنواع خاصة من المنتجات تنفيذا لطلبات الزبائن، وهي لا تنتج لغرض التخزين، بما يحتم عليها وضع برنامج خاص يمكننا من إنتاج وتسليم الطلبيات في الآجال المحددة.

ولا يتم تصنيع المنتج إلا بطلب من العميل وذلك لعدة اعتبارات نذكر منها:

- ارتفاع تكلفة هذه الطلبيات.

---

[1] خيرت ضيف ،مرجع سابق ،ص61.

[2] خيرت ضيف، مرجع سابق، ص.62.

- إن إنتاج مثل هذه الطلبيات يتطلب في بعض الأحيان موافقة السلطات العليا في البلاد خاصة إدا تعلق الأمر بصناعة السفن والطائرات.
- يتطلب هذا النوع من الإنتاج مهارات عالية في بعض الأحيان.
- صعوبة التنبؤ بمبيعات هذا النوع من أنظمة الإنتاج.

❖ **نظام الإنتاج المستمر**: يعني هذا النوع من الإنتاج أن الآلات تعمل باستمرار على مدار السنة بالتوقيت المحدد لها يوميا.

يتم هذا النوع من الإنتاج لغرض التخزين وبالتالي فهو يتميز ب:

- كبر حجم الإنتاج.
- إنتاج نمطي.
- يصمم المصنع على أساس خطوط الإنتاج.
- إنتاج موجه للتخزين بكميات معتبرة لمواجهة الطلب.
- إمكانية التنبؤ بمبيعات عكس نظام الإنتاج على أساس الطلبيات.

❖ **نظام الإنتاج الموسمي**: يتميز بتقلبات موسمية كبيرة في الطلب، ويعتبر هذا النوع من الإنتاج مشكلة خاصة من مشاكل الموازنة التقديرية، ولحل هذه المشكلة يمكن للمؤسسة إتباع إحدى السياستين:

- **السياسة الأولى**: تنتهج المؤسسة أسلوب تحديد الإنتاج على أساس الطلبات، حيث يتغير الإنتاج إما بالزيادة أو النقصان حتى يتوافق مع حجم المبيعات المقدمة.
- **السياسة الثانية**: تقوم المؤسسة بتحديد حجم إنتاج ثابت بحيث يخزن الفائض في الفترات التي يقل فيها الطلب على الإنتاج، ليقابل زيادة الطلب في فترات الرواج[1].

[1] خالص صالح : مرجع سابق ص 43.

المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج:

من أجل إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج لا بد من معرفة عنصرين أساسيين هما:

أولا: تقدير حجم الإنتاج:

يجب إعداد برنامج الإنتاج بالشكل الذي يسمح باحترام برنامج المبيعات لأن هناك علاقة وثيقة بين البرنامجين، ويمكن استنتاج الكميات الواجب إنتاجها من كل نوع من المنتجات انطلاقا من برنامج المبيعات باستعمال العلاقة التالية:

الكميات الواجب إنتاجها = المبيعات التقديرية +مخزون نهائي – مخزون أولي.

كما يتم تحديد كمية المخزون من الإنتاج قيد الإنجاز والذي يجب أن تتوفر في بداية كل فترة وتحسب وفقا للعلاقة التالية:

مخزون المنتج قيد الإنجاز في بداية الفترة = منتجات تامة الصنع × (فترة الإعداد / عدد أيام العملخلال الفترة)[1].

كما تحسب الكميات الواجب إنتاجها لكل نوع من المنتجات ولكل خط وفقا للعلاقة التالية:

الكميات الواجب إنتاجها =المبيعات التقديرية + مخزون نهائي من المنتجات تامة الصنع –مخزون أولي من المنتجات تامة الصنع + المنتجات قيد الإنجاز في نهاية الفترة – المنتجات قيد الإنجاز في بداية الفترة.

ثانيا: تحديد القيود الإنتاجية:

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

- **القيود المتعلقة بالمعدات الإنتاجية:** يتعلق الأمر بتحديد الوقت المنتج الذي تسمح به طاقة التجهيزات المتواجدة أو المحتملة والبحث عن نقاط الاختناق في تشغيل الورشات، ومعرفة النشاط العادي للآلة هو عبارة عن الوقت الذي تكون فيه الآلة منشغلة.

الوقت المنتج هو حاصل طرح الوقت غير المنتج من وقت النشاط.

[1] فركوس محمد، مرجع سابق، ص.99-100.

❖ **القيود المتعلقة باليد العاملة المباشرة:** يتعلق الامر هنا بتحديد الساعات المنتجة لليد العاملة ولحساب هذه الأخيرة يجب تحديد العناصر التالية:[1]

- عدد الأشخاص المنتجين: وهم الأشخاص الذين لهم صلة مباشرة بالإنتاج.
- عدد أيام الحضور للأشخاص المنتجين: وتحسب بطرح الأيام التالية:

✓ يوم الجمعة من كل أسبوع.

✓ عدد أيام الأعياد الوطنية، الدينية، العالمية.

✓ عدد أيام الضائعة بسبب الغياب وتحسب كما يلي:

معدل الغياب في السنةٍ (عدد أيام السنة – (عدد أيام نهاية الأسبوع + عدد أيام الأعياد + عدد أيام العطل السنوية)).

❖ **القيود الإنتاجية الأخرى:** بالإضافة الى القيود السابقة توجد قيود أخرى تتفاوت أهميتها من مؤسسة إلى أخرى ومن بين هذه القيود نذكر منها:[2]

✓ قد تتوافر بعض المؤسسات على تجهيزات من نوع خاص وهذا يفرض وجود قيد خاص بإنشاء المصنع.

✓ قد يوجد قيود خاصة بمساحة التخزين المتاحة وهذا في حالة محدودية مساحات التخزين.

✓ ليس بالضرورة كل ما ينتج يباع، فقد يباع المنتج من الدرجة الأولى وهذا يفرض تقييم معدل الإنتاج وأخذه كقيد من قيد الإنتاج.

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

---

[1] محمد فركوس، مرجع سابق ص.96.

[2] M. Gervais , OP Cite, pp71-72

مثال: تقوم المؤسسة بإنتاج منتجين A ,B وذلك في ورشتين 1و2 الطاقة المتاحة لورشتين يوميا وكذلك عدد الساعات عمل الآلة لكل وحدة منتجة تعطى في الجدول التالي:

البيان	الورشة 1	الورشة 2
المنتجA	**3ساعات**	**4 ساعات**
المنتجB	**5 ساعات**	**3 ساعات**
الطاقة اليومية المتاحة	**1500 ساعة**	**1200 ساعة**

ونعتبر أيضا أن هذه المؤسسة لا يمكن أن تبيع أكثر من 200 وحدة من المنتج A وأن الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة هو 1000ل A و 500 ل.B

المطلوب: إيجاد دالة البرنامج الذي يحقق أكبر قدر من الربح.

الطريقة الأولى: طريقة السمبلكس.

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

- **دالة الهدف:** $\mathbf{Z(Max) = 1000\ A + 5000}$
- القيود الفنية:

✓ قيد الورشة 1: $1500 \geq 3A + 5B$

✓ قيد الورشة 2: $12004\ A + 3\ B \leq$

✓ قيد المبيعات: $200A \geq$

حيث: $0A,B \geq$

باستعمال جدول السمبلكس نجد أن الإنتاج الأمثل كما يلي:

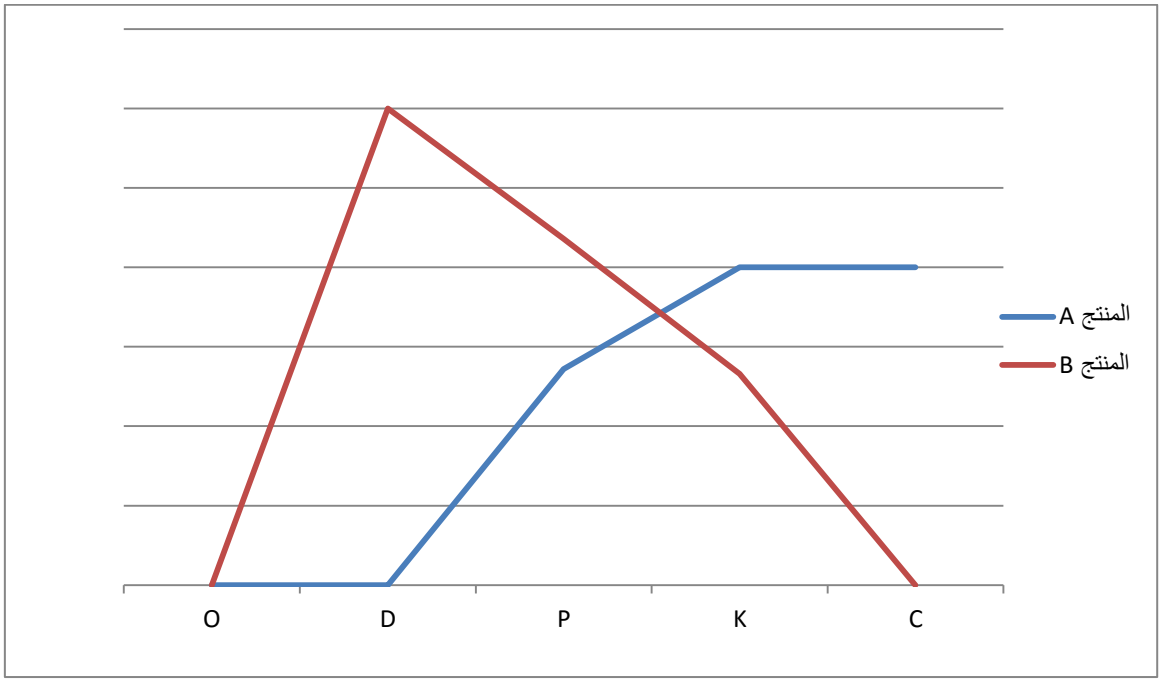
200 وحدة من المنتج A

133 وحدة من المنتجB

الطريقة الثانية: الطريقة البيانية:

نقوم بتمثيل المتراجحات في الرسم البياني والحلول الممكنة .

الشكل (1) : الحل البياني لبرمجة الإنتاج.



الزاوية	المنتجA	المنتج B
O	0	0
D	0	300
P	136	218
K	200	133
C	200	0

نلاحظ من خلال التمثيل البياني أن المنتج A والمنتج B يلتقيان عند النقطة K وهذا يعني أن الربح هو في النقطة K أي عند إنتاج 200 وحدة من المنتج A و 133 من المنتج B

المطلب الثالث: دراسة الموازنة التقديرية للمواد الأولية:

تهدف عملية إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية إلى تقدير عدد الوحدات من المواد الأولية الضرورية لإنتاج المنتجات المقدرة وتهدف كذلك إلى تقدير سعر هذه المواد.

ولدراسة هذه الموازنة نقوم بما يلي:[1]

أولا : إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية المستهلكة:

تعتبر المواد الأولية من العناصر الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج وتنقسم إلى نوعين :

- **مواد مباشرة:** يقصد بها جميع المواد التي تكون جزء رئيسا من المنتجات التامة الصنع وتمثل جزء رئيسيا من تكاليف الإنتاج، وتتغير طرديا مع حجم الإنتاج.
- المواد غير المباشرة: فهي المواد واللوازم التي تساعد في عملية التصنيع ولكنها لا تظهر في المنتج النهائي، وهذه المواد لا يمكن اعتبارها ضمن موازنة المواد الأولية المستهلكة بل يتم إدراجها ضمن موازنة المصاريف الصناعية غير مباشرة.

تهدف الموازنة التقديرية للمواد الأولية المستهلكة إلى:

- إعداد تقديرات بالكمية والقيمة للمواد اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج.
- توفير البيانات الأساسية لوضع سياسة المخزون من المواد الأولية.
- تحقيق الرقابة على استخدام المواد الأولية في الإنتاج.
- توفير المواد الأولية الضرورية بكمية مطلوبة وفي الآجال المحددة.

لإعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية المستهلكة يجب أولا إعداد برنامجا للمواد الأولية المستهلكة، ثم تقييم هذا البرنامج.

1. إعداد برنامج المواد الأولية المستهلكة:

يتم تقدير كمية المواد الأولية الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج من طرف مكتب المناهج والأساليب التابعة لإدارة الإنتاج، وتتوقف عملية التقدير هذه على طبيعة المؤسسات ومدى تماثل منتجاتها.

- **المؤسسات التي تنتج منتجات نمطية،** تتولى تحديد الكمية المعيارية (من كل نوع من المواد التي تدخل في تركيبة المنتج) الضرورية لإنتاج وحدة واحدة من المنتج (وتسمى هذه الكمية بمعدل المواد الأولية)، ويتم

[1] خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 87.

تحديدها إما بالدراسات الهندسية أو بالرجوع إلى سجلات خاصة باستهلاك المواد، ثم يطبق هذا المعدل على برنامج الإنتاج كما يلي:

برنامج المواد الأولية المستهلكة = معدل المواد لكل وحدة × برنامج الإنتاج.

- أما بالنسبة للمؤسسات ذات الإنتاج غير المتماثل التي تنتج حسب الطلب فإنها لا تستطيع إعداد قائمة نمطية لحاجيات من المواد، لكن يمكن اعتماد بعض العلاقات بين حجم الإنتاج وحاجات المصنع من المواد اللازمة.

يتطلب تقدير كميات المواد الأولية المعرفة المسبقة بسياسة التموين وتخزين للمواد (هذا ما سنتطرق إليه في النقطة اللاحقة) كما يتطلب أخذ نسبة التالف الطبيعي المسموح به في عملية الإنتاج في الحسبان.

2. تقدير الأسعار للمواد الأولية:

تتبع الأسعار السوق فإذا كانت هذه الأخيرة مستقرة فإن التقديرات والتقييم للمخزون من المواد الأولية والمنتجات التامة يكون على أساس السعر المعياري.

أما إذا كانت السوق غير مستقرة وتتميز بتقلبات هامة وعشوائية فالانتفاع بالأسعار المعيارية و غير ممكن ولكن التقييم يتم على أساس اخر الأسعار المعروفة.

ويمكن حساب السعر المعياري على أساس:

- سعر الفترة الأخيرة مضافا إليه مصاريف التموين.
- سعر تقديري.

عند حساب التكلفة المعيارية للمواد يجب أخذ الفضلات والمهملات بعين الاعتبار وخصم قيمتها من قيمة المواد للحصول على التكلفة المعيارية النهائية.

ثانيا: إعداد الموازنة التقديرية لليد العاملة:

يعتب العمل من أهم عناصر الإنتاج، حيث يؤدي تضافر جهود العمل ورأس المال والإدارة إلى تحقيق أهداف المؤسسة. ونظرا لأن تكلفة العمل تمثل قسطا كبيرا في تكلفة الإنتاج يصل في بعض المؤسسات إلى 30 % من مجموع التكاليف، فهذا يتطلب توجيه عناية كبيرة لتخطيط ومراقبة هذا العنصر.

العمل هو ذلك الجهد العضلي الذي يبذله الشخص مقابل أجر تدفعه المؤسسة وتنقسم الأجور من وجهة نظر محاسبة التكاليف إلى أجور مباشرة وأخرى غير مباشرة.

❖ الأجور المباشرة: يقصد بها مقدار تكلفة العمل المباشر والتي يمكن ردها إلى نوع معين من المنتجات وتتميز لكونه تتغير مع حجم الإنتاج.

❖ الأجور غير مباشرة: يقصد بها بالتكاليف التي تدفع عن العمل عير مباشر، والتي يمكن تخصيصها لمنتج أو نوع معين باللذات (كمرتبات مشرفين وملاحظين، عمال النظافة والحراسة أمناء المخازن....الخ)، لذا فهي تضم إلى موازنة المصاريف الصناعية غير مباشرة.

1. أهمية وأهداف الموازنة التقديرية لليد العاملة:

تهدف هذه الموازنة إلى استقرار العمالة والاستخدام الأمثل للعاملين، كما تتضمن تخطيط الأجور بالشكل يسمح بتخفيضها إلى أدنى المستويات. والموازنة الجيدة هي التي تحقق التفاعل بين أهداف عاملين وهدف تخفيض التكلفة. ويمكن حصر أهم أهداف الموازنة فيما يلي:

- تحديد عدد ونوع العاملين المطلوبين ووقت الحاجة اليهم لتنفيذ برنامج الإنتاج.
- تحديد كلفة العمل المباشر.
- تحديد حجم النقد اللازم دفعه للعاملين والوقت المحدد لصرفة الأجور كأجور العاملين القائمين على تنفيذ برامج الإنتاج.
- إمداد إدارة المستخدمين بالبيانات الخاصة بالعمال اللازمين حتى تعمل على توفيره.
- وضع القواعد والمبادئ اللازمة لقياس الإنجاز ومراقبة كلفة العمل.

وتظهر أهمية هذه الموازنة في المجالات التالية:

➢ تحديد حاجاتها من القوى العاملة ليتسنى للإدارة المختصة (إدارة المستخدمين) البحث عن مصادر الحصول عليها وتخطيط لعملية تهيئتها للبدء في التنفيذ البرامج الإنتاجية.

➢ التخطيط والرقابة تحقيقا لعدة فوائد منها:

✓ تزويد إدارة الأفراد بالمؤشرات الواضحة من اجل الاستخدام الفعال للقوى العاملة في مجالات التعيين، التدريب، النقل، الترقية.

✓ تخطيط الأجور بشكل دقيق يعطي الوضوح الكامل للإدارة المالية في المؤسسة لغرض تحديد حجم الموارد المالية الضرورية لدفع الأجور وكيفية تمويلها خلال فترة الموازنة .

✓ تحديد الأجور المباشرة بشكل دقيق يتيح لجهاز التسعير اتخاذ القرارات التسعير المناسبة للمنتجات.

لإعداد هذه الموازنة يجب معرفة العناصر التالية:[1]

- برنامج الإنتاج التقديري.
- الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج.
- الوقت المتاح من العمل المباشر.
- معدل الأجر الواجب دفعه للعامل.

2. تقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج:

لتقدير ساعات العمل المباشر اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج التقديري لا بد أولا من تحديد الوقت اللازم لإنتاج وحدة واحدة، ثم بعد ذلك تطبيقه على برنامج الإنتاج. وهذا يحتاج إلى أشخاص ذوي الخبرة واختصاص في مجالات الهندسة الصناعية.

توجد عدة طرق تستخدم لتحديد الوقت المعياري للعمل المباشر نذكر منها ما يلي:

❖ **دراسة الوقت والحركة:** بموجب هذا الأسلوب يتم ملاحظة العاملين أثناء تنفيذهم للعمليات الإنتاجية، قد يستخدم أسلوب الملاحظة المباشرة أو أسلوب التصوير بالكاميرات ثم تحليل الأشرطة وعلى ضوئها يتم تحديد الوقت المعياري للإنتاج وحدة واحدة.

❖ **طريقة الشبكة:** تعتبر من الأساليب المستعملة في تحديد أحسن وقت لتنفيذ برنامج الإنتاج، كما تستخدم لتقليص تكلفة انجاز العمليات طريقة PERTCOST .

بعد تحديد الزمن المعياري للوحدة المنتجة يمكن تحديد الوقت اللازم للتنفيذ برنامج الإنتاج وذلك بضرب برنامج الإنتاج التقديري في الوقت المعياري للوحدة الواحدة. مع العلم أن الأوقات الإجمالية تضم أوقات تحضير الآلات والأوقات الضائعة المسموح بها.

يتم بعد ذلك مقارنة الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج بالوقت المتاح من العمل المباشر، فإن كان هذا الأخير أقل من الوقت الضروري فهذا يعني وجود عجز يجب تغطيته إما باللجوء إلى الساعات الإضافية أو بزيادة عدد العمال .

3. **تقدير معدل الأجر:** من الأعباء التي تقع على عاتق المؤسسة مصاريف العاملين والتي تدفعها **نظير** جهودهم المبذولة لتنفيذ برنامج الإنتاج.

---

[1] نجيب أنطوان سامون ومُحَّد عبد الوهاب الفراوي، " **المحاسبة الإدارية للتخطيط والرقابة**"، جامعة المستنصرية، بغداد ، 1979،ص 96-100.

توجد عدة طرق لتحديد الأجر الذي يستحقه العامل ومن أهم هذه الطرق ما يلي:

❖ **الأجر على أساس الوقت:** تعتبر هذه الطرقة من أبسط الطرق وأكثرها شيوعا، وبموجبها يتم تحديد الأجر على أساس الساعة لاستخراج مقدار الأجر الذي يستحقه العامل لفترة معينة وتضرب فئة الأجر في عدد ساعات العمل.

يعاب على هذه الطريقة عدم تحفيز العمال على العمل الجاد وزيادة الإنتاج ، وهذا سيؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج.

ومنه تحسب الساعات على أساس عدد أيام الحضور × (عدد الساعات اليومية – الوقت أو عدد الساعات غير منتجة في اليوم)

إذا كان عدد الساعات اليومية هو 08ساعات أي 480 دقيقة وكان معدل الوقت الضائع هو 10 %

فيكون حجم الساعات المتاحة في السنة الواحدة كما يلي:

$$\frac{(480 - 10\%) - 480)205}{60} = 1476 \text{ ساعة}$$

إذن عدد الساعات المتاحة في السنة هي 1476ساعة لكل عامل، أما 250 هو عدد أيام حضور العامل الواحد.

❖ **الأجر على أساس القطعة:** يدفع الأجر بموجب هذه الطريقة على أساس عدد القطع التي أنتجها كل عامل، فأجر العامل يعتمد على إنتاجه وليس على الوقت الذي قضاه في العمل ويدفع للعامل مبلغ ثابت عن كل قطعة منتجة بغض النظر عن الوقت الذي استغرقه[1].

ثالثا: فعالية الموازنة التقديرية للمواد الأولية:

تظهر الانحرافات بين الدراسات التقديرية والنتائج الفعلية أي تظهر بعد شراء المواد الأولية اللازمة لتنفيذ برامج الإنتاج وبعد ظهورها يتم تحليلها حسب مكوناتها وفي ما يلي نتناول هذه الانحرافات من حيث نوعها وتحليلها:[2]

الانحراف الكلي = (التكلفة الحقيقية – التكلفة التقديرية)

---

[1] خالص صالح ، مرجع سابق، ص 77.

[2] فركوس محمد، مرجع سابق، ص100.

ويتم تحليل هذه الانحرافات إلى:

✓ انحراف السعر= (السعر الحقيقي – السعر التقديري). الكمية الحقيقية

$$\Delta P = (Pr - Ps) . Qs$$

✓ انحراف الكمية = (الكمية الحقيقية – الكمية التقديرية) . السعر المعياري

$$\Delta Q = (Qr -) . Ps$$

ويمكن تحليل انحراف الكمية إلى انحرافين جزئيين هما:

- **انحراف عائد المواد:**

انحراف المواد = (الكمية الحقيقية – الكمية التقديرية للإنتاج الفعلي) . متوسط السعر التقديري.

- **انحراف مزيج المواد:**

انحراف مزيج المواد = (نسبة المزيج التقديري – نسبة المزيج الحقيقي) . الكمية الحقيقية الكلية (متوسط السعر التقديري – السعر التقديري)

حيث متوسط السعر التقديري = الكمية التقديرية لكل مادة مضروبة في السعر التقديري / الكمية الكلية التقديرية.

رابعا: اعداد الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير مباشرة:

تتمثل المصاريف الصناعية غير مباشرة في كافة الأعباء التي لا يمكن تخصيصها لمركز كلفة معين أو كلفة منتج معين، تنقسم هذه المصاريف إلى:[1]

1. مصاريف متغيرة تتطور تبعا لمستوى النشاط كمصاريف القوة المحركة والطاقة والوقود.
2. مصاريف ثابتة تتعلق بمستوى النشاط كمصاريف اليد العاملة غير مباشرة، اهتلاك الآلات والمباني والأصول الثابتة الأخرى ، الإيجار، مصاريف التأمينات، صيانة الآلات.
3. برنامج الإنتاج .
4. النشاط الضروري لتحقيق برنامج الإنتاج معبرا عنه بوحدات العمل.
5. المصاريف الصناعية غير مباشرة التقديرية لوحدة العمل.

[1] خالص صالح، مرجع سابق ،ص، 77.

❖ تقدير وحدات العمل: يعتبر معامل الارتباط أحسن طريقة لتحديد وحدة العمل المناسبة التي تقيس نشاط القسم بالضبط، كما يجب تحديد لكل قسم من الأقسام الإنتاج وحدة العمل المناسبة والضرورية لتحقيق برنامج الإنتاج.

❖ تقدير المصاريف الصناعية غير المباشرة لوحدة العمل:

عند تقدير هذه المصاريف يمكن الاستعانة بالسجلات المحاسبية ونتائج السنوات الماضية لغرض تحديد الاتجاه العام لهذه المصاريف. غير أنه من الخطأ الاعتماد على وضع التنبؤات على أساس زيادة أرقام المصاريف الخاصة بالسنوات الماضية بنسبة ثابتة، بل يجب العناية بتفاصيل هذه المصاريف وتحليلها وفقا للأقسام التي تحققت فيها وكذلك لمكوناتها ومفرداتها.

كما يجب عدم نسيان التغيرات المتوقعة من هذه المصاريف في المستقبل عند التقدير وتشتمل هذه التغيرات على:

- ارتفاع أو انخفاض قسط الاهتلاك بسبب شراء أو بيع بعض الآلات والمعدات.
- تغيير عدد ساعات العمل.
- توظيف أو تسريح لعدد من العمال.

يتم إعداد هذه التقديرات لمستوى ثابت من النشاط ولجميع أقسام الإنتاج، وبما أن رئيس القسم ليس مسئولا عن مستوى نشاط قسمه ولتفادي أثار تغيير مستوى النشاط يتم إعداد موازنة مرنة تسمح بتحقيق الهدف المنشود.

يؤثر تغيير مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل بسبب تأثير الأعباء الثابتة، ولذلك يجب إعداد الموازنة لمستويات مختلفة من النشاط، بشكل يسمح حساب تكلفة العمل لكل مستوى بحيث تبقى المصاريف تبقى نفسها في حين يتم تعديل المصاريف المتغيرة وفقا لوحدة العمل.

وتصاغ الموازنة المرنة بالعلاقة التالية:

$$Y = ax + b$$

حيث تتغير المصاريف الصناعية غير مباشرة (y) تبعا لتغيير مستوى النشاط (x) وكذلك المصاريف المتغيرة، في حين تبقى المصاريف الثابتة نفسها مهما كان مستوى النشاط.

المبحث الثالث: الموازنة التقديرية للتموين.

طالما أن عملية استمرار الإنتاج وعملية انقطاعها تعتبر من أولويات الأهداف التي يسعى إليها القائمون على المؤسسة بصفة عامة والمكلفون بمراقبة العملية الإنتاجية بصفة خاصة فإن من الوسائل الأولى التي تضمن استمرار سيرورة العملية الإنتاجية هي وجود نظام فعال لمختلف التموين التي تحتاج إليها العملية الإنتاجية، ولعل من أهم صور هذا النظام الفعال أن يتم الاعتماد على أسلوب إعداد الموازنة التقديرية للتموين.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التموين:

1. **تنظيم مصلحة التموين:** تقوم إدارة التموين علي وظيفتين هاتين هما وظيفة الشراء ووظيفة التخزين وفيما يلين بين مختلف العناصر المرتبطة بهاتين الوظيفتين:

❖ دور كل وظيفة (الشراء، التخزين):[1]

يتم توضيح دور وظيفة الشراء ووظيفة التخزين في الجدول التالي:

الشراء	تقديم الطلبات. استلام الطلبات من الموردين. اختيار أحسن الموردين. البحث عن أفضل نوعية للمنتجات والمواد المشتراة.
التخزين	المراقبة لنوعية والكمية المطلوبة. الصيانة وحماية المخزونات. توزيع المواد و المنتجات إلى المصالح المستعملة بها. وضع محاسبة المواد تسمح بتنظيم الإدخالات و الإخرجات.

[1]Jean Mayer, op,Cit,p 144-145

2_ سياسة التموين: بإمكان المؤسسة إتباع العديد السياسات التموينية نجد منها: [1]

❖ **التموين خلال السنة (السياسة الأولى): نفترض** أن مخزون أول مدة معدوم وأن المؤسسة تطلب (شراء) 180000 وحدة في بداية السنة وأن الاستعمالات هذه المادة في العملية الإنتاجية موزعة خلال السنة حسب الثلاثي كما يلي:

الثلاثي	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع	المجموع
الإنتاج	40000	35000	45000	60000	180000

وبالتالي نستخرج بسهولة مستويات المخزون في بداية ونهاية كل ثلاثي:

الثلاثي	مخزون بداية المدة	مخزون نهاية المدة	متوسط المخزون
1	180000	140000	160000
2	140000	105000	122500
3	102000	60000	82500
4	60000	0	30000

❖ **التموين عند كل ثلاثي (السياسة الثانية):**

لدينا 4 إدخالات (تموين) خلال السنة وذلك بداية كل ثلاثي بقيمة 45000 وتظهر وضعية تغيير المخزون خلال السنة كما يلي: اعتمدنا على المثال السابق

الثلاثي	مخزون بداية المدة	مخزون نهاية المدة	متوسط المخزون
1	45000	5000	25000
2	50000	15000	32500
3	60000	15000	37500
4	60000	0	30000

[1] Christian Gougent, comptabilité et c'eut de gestion ; édition dunod, 1997,p 98-99.

3. التكاليف المتعلقة بالمخزون:

❖ **تكلفة إعداد الطلبيات: تشمل العناصر التالية:**

✓ اتصالات (الجرائد، الهاتف، الفاكس، البريد).

✓ التكاليف المتعلقة باستلام العينة وفحصها.

✓ تكاليف مراقبة النوعية ومصاريف دراسة السوق.

وعموما تتراوح تكلفة إعداد الطلبية من 1% _ 2% من مجموع قيمة الطلبية المقدمة، مع العلم أنه كلما زادت الكمية المطلوبة في الطلبية الواحدة كلما انخفضت عدد الطلبيات وزادت تكلفة إعدادها ليكن لدينا:

Δ: هو الاستهلاك السنوي من المواد الأولية وتكون تكلفة إعداد الطلبية الواحدة.

Q: الكمية المطلوبة في كل طلبية.

Cc: تكلفة إعداد الطلبية الإجمالية

D/Q: عدد الطلبات.

❖ **تكلفة الاحتفاظ بالمخزون: وتشمل كل** المصاريف الخاصة بحفظ المواد المشتراة منذ دخولها إلى المخازن إلى غاية خروجها وتشتمل العناصر التالية:

✓ **تكلفة المواد المجمدة في المخازن:** ونتخذ هذه المبالغ صورة فوائد تدفع على رأس المال المستثمر في المواد المخزنة (مقدار العائد المفقود نتيجة تجميد المواد في المخزون ويطلق عليها في التسيير بالفرصة البديلة) .

✓ **تكلفة التخزين:** وتشمل تكاليف ايجار المباني، الأراضي المستخدمة كمخازن ونفقات الحراسة والانارة والصيانة وتكلفة العنصر البشري (الأجور).

✓ **تكلفة التقادم:** هناك بعض المخزونات تتقادم بمرور الزمن والسبب في ذلك راجع إلى التطور السريع في المنتجات وظهور علامات جديدة وتغير أذواق المستهلكين ويترتب على ذلك زيادة الكميات المخزنة وزيادة فرص تعرضها للتلف.

نتيجة: تكاليف الاحتفاظ بالمخزون الإجمالية بتغير مستوى المخزون، وليكن لدينا:

Δ: الاستهلاك السنوي C: سعر الوحدة الواحدة (سعر الشراء)

$Q/2$: متوسط المخزون I: تكلفة الاحتفاظ بالوحدة الواحدة

Q: كمية أو حجم الطلبية Cc: تكلفة الاحتفاظ بالمخزون الإجمالية

❖ **تكلفة نفاذ المخزون: من الصعب تحديدها بدقة** فهي تعتمد على النوعية، أي نوعية الطلب على المواد الأولية عن المخزون المحتفظ به فإن كان المخزون مخصصة للوفاء بالاحتياجات من المواد الأولية لعملية الإنتاج فإن تكلفة الاحتفاظ بالمواد تتمثل في:

- ✓ مقدار الأرباح نتيجة فقدان المبيعات.
- ✓ التكاليف الفعلية لاسترداد الطلب بصفة عاجلة.
- ✓ فقدان بعض الشهرة للمؤسسة التي يصعب قياسها.

4. نموذج ويلسن لتسيير المخزون:

التكلفة الإجمالية = تكلفة اعداد الطلبية + تكلفة الاحتفاظ بالمخزون + سعر الشراء.

$$\mathbf{CT} = \boldsymbol{A} \cdot \boldsymbol{Q}\frac{\mathbf{1}}{\mathbf{2}} + \boldsymbol{I} \cdot \frac{\boldsymbol{Q}}{\mathbf{2}} + \boldsymbol{C}$$

يعتمد نموذج ولسن على الفرضيات التالية:[1]

الفرضية الأولى: الطلب والاستهلاك مصروف بنسبة ثابتة (شراء إخراج)

الفرضية الثانية: فترة إعداد التموين ثابتة بالنسبة للمورد.

الفرضية الثالثة: لا يوجد انقطاع في المخزن مما يجعل تكاليف الانقطاع.

ولدينا مثلا: وحدة $\Delta = 360$ خلال السنة، تكاليف الاحتفاظ بالمخزون 4دج، تكلفة إعداد الطلبية.

CT	Cs	Cc	Q/2	N	Q
390	120	270	30	6	60
360	180	180	45	4	90
37	240	135	60	3	120
450	360	90	90	2	180
765	720	45	80	1	360

الكمية الاقتصادية لنموذج ويلسن تتحدد عند تساوي تكلفة الاحتفاظ بالمخزون مع تكلفة إعداد الطلبية أي:

[1]CHRISTLAN GOUZET, Comptabilité analytique et contrél de gestion ; édition dunod, paris, 1997 ; p83.

$$Q/2 \cdot I = \frac{Q}{\Delta} \cdot A$$

المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للتموين:

تشمل الموازنة التقديرية للتموين إعداد تقديرات كمية و أخرى بالقيمة للمواد واللوازم الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتسعى إلى التأكد من أن المواد و اللوازم سوف تشترى بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة وبأقل التكاليف.

أولا: إعداد الموازنة التقديرية للتموين وفقا للتسيير الكلاسيكي للمخزون:

تهدف الموازنة التقديرية للتموين وفقا لطريقة الكلاسيكية إلى التسيير الأمثل لمخزون المواد المشتراة وذلك لتفادي:

- تضخم حجم المخزون مما يؤدي إلى ارتفاع مصاريف (المخزون، التأمينات، الإدارة) وضياع الفرصة البديلة نظرا لتجميد الأموال في المخزون.
- تدني المخزون عن الحجم الأمثل مما يؤدي إلى انقطاعه وبالتالي توقف عملية الإنتاج وتحمل مصاريف ثابتة دون إنتاج وفقدان الزبائن لعدم احترام مواعيد التسليم.

ولتفادي ذلك يتم تحديد عناصر الموازنة و المتمثلة في:

معدل الاستهلاك، وتيرة التموين، فترة الانتظار، مستويات مخزون الأمان.

1. حساب عناصر الموازنة التقديرية للتموين.

❖ **معدل الاستهلاك:** يتم تحديد هذا المعدل انطلاقا من موازنة المبيعات بالنسبة للمؤسسة التجارية، ومن موازنة الإنتاج بالنسبة للمؤسسة الصناعية.

❖ **وتيرة التموين المثلى:** يقصد بوتيرة التموين عدد الطلبات السنوية التي تخفض فيها تكاليف المخزون إلى الحد الأدنى.

تتكون تكلفة التخزين من عنصرين أساسيين هما:

- **تكلفة إعداد الطلبية:** تتمثل هذه التكلفة في:

✓ تكلفة تقديم الطلبية للمواد التي يتم شراءها وتشمل جميع مصاريف التموين.

✓ تكلفة الإمداد إذا كانت المواد تصنع داخل المؤسسة وتشمل جميع مصاريف التصنيع.

تكلفة إعداد الطلبية $= B.N$

حيث:

B: تكلفة إعداد الطلبية الواحدة.

N: عدد الطلبات السنة **وترتفع هذه التكلفة كلما زاد عدد الطلبات.**

- **تكلفة حيازة المخزون** و **الاحتفاظ به:** وتشمل هذه التكلفة مصاريف تشغيل قسم التخزين، المصاريف المالية المستثمرة في المخزون ومصاريف تدني المخزون.

يتم التعبير عن هذه التكلفة عادة بنسبة مئوية من قيمة متوسط المخزون، وإذا رمزنا لتكلفة حيازة وحدة واحدة من المخزون ب: a وقيمة الاستهلاك السنوي ب: Cوبفرض ثبات أسعار المواد وانتظام الاستهلاك (وبالتالي لا ضرورة لوجود مخزون الأمان)، فإن المخزون سيتراوح بين Cو/NCومنه :

تكلفة حيازة والاحتفاظ بالمخزون =C/ 2N حيث كلما زادت عدد الطلبات انخفضت هذه التكلفة.

وعليه فإن التكلفة الإجمالية للتخزين هي مجموع التكلفتين :

$$F(N) = N \cdot B + \frac{C}{2N} \cdot a$$

ولتحديد وتيرة التموين المثلى التي تخفض تكلفة التخزين إلى حدها الأدنى تشتق هذه الدالة وتساوى بالصفر.

$$F'(N) = b - \frac{ca}{2N^2}$$

$$F''(N) = 0 \leftarrow b = ca/2N^2 = 0$$

$$\leftarrow 2N^2 b = ca$$

$$\leftarrow N = \sqrt{\frac{ca}{2b}}$$

وهي العلاقة المعروفة بنموذج ويلسن، ولهذا الأخير حدود منها:[1]

- **حدود خاصة بالمؤسسة:** لا يمكن تطبيق هذا النموذج في جميع الحالات بسبب:
  - طبيعة المنتجات المشتراة (حالة المنتجات الغذائية الطازجة).

[1]Christiane and Christian Raul et, op.cit., P101.

- طبيعة النشاط فالمؤسسات التي تنتج على أساس الطلبيات ذات فترة تصنيع طويلة التموين فيها يتم على أساس معدل الطلبيات.

➢ **حدود خاصة بنتائج الحسابات:** قليلا ما يؤدي حساب وتيرة التموين المثلى N بنموذج ويلسن إلى عدد كامل وهذا يفرض الأخذ فقط بالأعداد التي تقبل القسمة على 12 أو تعديل العدد المحسوب.

➢ **حدود خاصة بالأسعار التنازلية:** إذا كان المورد يفرض أسعار تنازلية حسب أهمية الطلبية، فكلما كان عدد الطلبيات ضعيفا كان حجمها كبيرا، وكلما كانت أسعارها منخفضة وبالتالي تنخفض التكلفة الإجمالية للتخزين.

➢ ثبات الأسعار وانتظام الاستهلاك أمور نظرية أكثر منها واقعية.

❖ **فترة الانتظار والمخزون الأدنى:** يفصل بين تاريخ تقديم الطلبية وتاريخ استلامها فترة تسمى بفترة الانتظار، ولاستلام الطلبية في الوقت الذي فيه المخزون معدوما أي لحظة نفاذ المخزون، يجب تقديم الطلبية في الوقت المناسب أي يكون المخزون المتبقي يمثل تماما الاستهلاك في فترة الانتظار. ويسمى المخزون الذي يستهلك أثناء فترة الانتظار بالمخزون الأدنى.

إذا كانت فترة الانتظار ثابتة والاستهلاك منتظم فإن المخزون الأدنى يحسب بالعلاقة التالية:

المخزون الأدنى = كمية الاستهلاك لوحدة زمنية × فترة الانتظار.

❖ **مستويات مخزون الأمان:** إن التنظيم بين الطلب وأجل التموين تم لحد الآن على افتراض أن المعلومات عن الطلب وفترة الانتظار مؤكدة، لكن قد يتسارع الاستهلاك بعد تاريخ تقديم الطلبية أو تأخر عملية الاستلام لسبب ما مما يؤدي إلى نفاذ المخزون. ولتفادي ذلك يجب تكوين مخزون إضافي يسمى بمخزون الأمان لمواجهة الطوارئ.

وعادة ما يتم تحديد مستوى مخزون الأمان بطريقة تجريبية وذلك بالاعتماد على تجارب وخبرة مسئولي تسيير المخازن. كما يمكن حسابه بالاعتماد على التحليل الإحصائي لتغيرات الاستهلاك بشكل يسمح بتحديد احتمالات الانقطاع.

بعد تحديد العناصر الضرورية للموازنة التقديرية للتموين (معدل الاستهلاك، وتيرة التموين فترة الانتظار ومخزون الأمان) يبدأ العمل في إعدادها وذلك وفقا لأساليب وأنماط محددة للتموين.

2. إعداد الموازنة التقديرية للتموين:

يتطلب إعداد الموازنة التقديرية للتموين ما يلي:

- اختيار نمط التموين.
- اختيار طريقة إعداد الموازنة.
- إعداد الموازنات الأربعة.
- اختيار طريقة تقييم الكميات المقدرة.

❖ **اختيار نمط التموين:** يقصد به التموين بكميات ثابتة وعلى فترات متغيرة أو التموين على فترات ثابتة وبكميات متغيرة. وهذا يتطلب بدوره التمييز بين حالة انتظام الاستهلاك وحالة عدم انتظام الاستهلاك.

- **حالة انتظام الاستهلاك:** عندما يكون الاستهلاك منتظما فإن تحديد وتيرة التموين المثلى N يؤدي إلى طلب حصص متساوية كميتها تساوي إلى K/N (حيث K يمثل الكمية المستهلكة سنويا) وعلى فترات زمنية ثابتة مساوية ل N/12 فانتظام الاستهلاك يعني ثبات فترات التموين والكميات المطلوبة.
- حالة عدم انتظام الاستهلاك: عندما يكون الاستهلاك غير منتظم يجب الاختيار بين نمطا لتموين بكميات ثابتة أو التموين على فترات ثابتة.

✓ **نمط التموين بكميات ثابتة:** حسب هذا النمط يجب طلب كميات بحصص ثابتة عندما يصل المخزون قيمته الحاسمة (المخزون الأدنى + مخزون الأمان) وبما أن الاستهلاك غير منتظم فإن الفترة التي تفصل بين الطلبين متتالين يمكن أن تتغير، وهذا يفرض التحقق في جميع الأوقات من حالة المخزون بالنسبة لقيمته الحاسمة، ومراقبة دائمة لمستويات هذا المخزون لتفادي انقطاعه ويمكن استعمال نموذج ولسن لتحديد الكمية المثلى.

✓ **نمط التموين بفترات ثابتة:** بما أن الفترات ثابتة وتحسب انطلاقا من وتيرة التموين المثلى 12/Nفإن فحص ومراقبة المخزون يتم في تاريخ ثابت ومحدد. وهذا ما يسهل العمل الإداري حيث يصبح أكثر انتظاما وبالتالي يمكن برمجته مسبقا.

وإذا كان نموذج ولن يسمح بتحديد عدد الطلبيات السنوي فإنه لا يسمح بحساب الكميات المطلوبة باعتبارها متغيرة من فترة إلى أخرى وتحسب بالعلاقة التالية:

$$Q=B(Dc+Da)-(Qs+Qc)+R\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots(1)$$

حيث يمثل:

Q: الكمية المطلوبة.B : الاستهلاك المتوقع لوحدة زمنية.

Dc: الفترة الفاصلة بين طلبيتين.Da: فترة الانتظار.

Ds: مخزون الأمان معبرا عنه بوحدات زمنية. Qs: كمية المخزون.

Qs: الكمية المطلوبة ولم تصل بعد إلى المخزن. R: كمية مخصصة للطلب أو البرنامج.

❖ **اختيار طريقة إعداد الموازنة: يوجد** طريقتان لإعداد الموازنة، الطريقة البيانية والطريقة المحاسبية.

- **الطريقة البيانية لإعداد الموازنة:** تتمثل هذه الطريقة في رسم منحى بياني يحتوي على نقاط تبين تاريخ تقديم الطلبيات وتواريخ الاستلام وتتلخص الطريقة في النقاط التالية:

✓ وضع على المحور الأفقي الزمني.

✓ وضع على المحور العمودي الاستهلاك المتراكم ثم الاستلام المتتالي مضافا إلى المخزون الابتدائي.

✓ عندما يكون الاستهلاك مؤكد ومنتظم فإن تقاطع منحنى الاستهلاك المتراكم مع منحنى الاستلام المتتالي تمثل تواريخ الاستلام وإذا انحرفنا انطلاقا من هذه النقاط نحو اليسار بمسافة تعادل فترة الانتظار فإننا سنحصل على نقاط تقديم الطلبيات .

- **الطريقة المحاسبية:** تتمثل هذه الطريقة في تسجيل كل التحركات المتوقعة في بطاقة المخزون بشكل يسمح بتحديد نقاط الانقطاع، ثم إيجاد تواريخ تقديم الطلبيات لتفادي هذا الانقطاع.

3. **إعداد الموازنات الأربعة للتموين:** تعطينا موازنة التموين معلومات حول الطلبيات، المدخلات إلى المخزن ، المخرجات منه ومستويات المخزون، وهذا يعني إعداد أربع موازنات:

- موازنة الطلبيات أو المشتريات.
- موازنة الاستلام.
- موازنة الاستهلاك.
- موازنة المخزون.

يتم استنتاج هذه الموازنات الأربعة من الطريقة البيانية أو المحاسبية وبعد اختيار نمط التموين المناسب.

4. **تقييم الكميات المقدرة:** يتم في بداية الامر التعبير عن موازنة المواد بوحدات كمية، أما عند إعداد الموازنة الإجمالية فالأمر يتطلب التعبير عنها بوحدات نقدية، لأنها تسمح بتجميع المواد من جهة ومن جهة ثانية تسمح بحصر التأثيرات المالية لمشاكل التموين.

نظريا يمكن تقييم الموازنات الأربعة بأسعار مختلفة، فتكلفة الطلبية ليس بالضرورة هي نفسها هي تكلفة الاستلام، كما يوجد عدة طرق لتقييم الاستهلاك وكذا المخزون، أما إذا أردنا التنسيق بين مختلف الموازنات فإنه من الأفضل التقييم بسعر موحد. هذا الأخير هو السعر المعياري الذي يأخذ بعين الاعتبار التطورات المحتملة للأسعار بالنسبة للفترة المعتبرة.

لقد قامت الطريقة الكلاسيكية لحد الآن بالبحث عن كيفية تزويد المؤسسة بالمواد الضرورية بالكمية الاقتصادية وفي الوقت المناسب مع تسيير أمثل لمخزون هذه المواد، والغرض من ذلك تحديد أو تخفيض تكاليف هذا المخزون.

غير أن هذه الطريقة وبالرغم من أهميتها اعتمدت على نموذج في تسيير المخزون (نموذج ويلسن) نظري بعيد عن الواقع، بسبب القيود التي تحد من عمله، الأمر الذي أدى إلى البحث عن أسلوب أكثر واقعية، يسعى إلى توفير ما يحتاجه برنامج الإنتاج من المواد الضرورية دائما بالكمية المناسبة في الوقت المحدد مع العمل على تخفيض تكاليف التخزين إلى غاية الصفر وهو الأسلوب المعروف بالإنتاج في الوقت المحدد (JUST IN TIME) أو أسلوب مخزون الصفر (ZERO STOCK).

ثانيا: إعداد الموازنة التقديرية للتموين وفقا لنظام الوقت المحدد:

إن تكوين المخزون بهدف تفادي توقف النشاط الإنتاجي أو البيع يؤدي إلى تحمل المصاريف كثيرة هي بمثابة أمور ضرورية للطريقة الكلاسيكية، في حين تعتبرها الطريقة الحديثة مجرد خسائر يمكن تجنبها بمحاولة تغيير الكثير من المفاهيم المتعلقة بمحيط المؤسسة. فعلى سبيل المحيط الداخلي يجب إعادة تنظيم عملية الإنتاج بشكل يسمح بالقضاء على المخزون غير الضروري (سواء المنتجات أو المواد)، وعلى مستوى المحيط الخارجي يجب تبني نوع جديد من العلاقات مع الموردين والعملاء بحيث تتميز بتقارب المصالح عوض تعاكسها وذلك من خلال العمل على تطبيق نظام الوقت المحدد من طرف الجميع . هذا الأخير سيسمح بالقضاء على المخزون سواء عند المورد أو عند المؤسسة أو عند الزبون.

1. التعريف بنظام الوقت المحدد:

يعتبر نظام الوقت المحدد طريقة جديدة تقدم مفاهيم وأساليب جديدة للإنتاج، غيرت مفاهيم ومبادئ سادت لمدة طويلة، وقد تباينت الآراء حول مفهومه من شخص لأخر ومن نظام لأخر.

فالبعض يعتبره نظام للسيطرة على المخزون والبعض الآخر مثلW.J.stevenson يرى أنه نظام الإنتاج الذي تتم فيه عملية الإنتاج وحركة المواد والسلع وفقا لنمط الإنتاج من اليد إلى الفم[1].

أماE. Hay فأكد أن نظام الوقت المحدد الذي استخدمه الغربيون في بداية الثمانينيات قد ظلت تسميته غامضة ولا يعرف بالضبط ما ذا يعني، فالكثير يعتقد أنه أداة بارعة في حل المشكلة أو تحقيق هدف يتعلق بتخفيض المخزون ودفع المسؤولية إلى المورد[2].

على العموم وبالنظر إلى هذه الآراء المتفاوتة وبالتمعن في تسمية النظام نستنتج أنه عبارة عن طريقة لأداء النشاط الاقتصادي بشكل يسمح بالقضاء على المخزون غير الضروري من جهة وعلى كل أنواع التبذير من جهة أخرى.

2. أهداف نظام الوقت المحدد:

يسعى هذا النظام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها ما يلي:

- تفادي كل توقف لعملية الإنتاج سواء للورشات أو الأشخاص بسبب نقص في القطع.
- عدم إنتاج القطع، الأجزاء والمنتجات التامة إلا في حالة الحاجة إليها وفي الوقت المحدد فالسلعة يجب أن تصل إلى مستعملها بالضبط في الوقت الذي يحتاجها.
- مراقبة الإنتاج الجاري قيد التنفيذ وإبقاءه في أدنى مستوى ممكن.
- مراعاة الدقة عند تحديد حجم المخزون والمنتجات قيد التنفيذ، ويتم تحديدها انطلاقا من الاستهلاك الفعلي والتقديري والعمل على التحكم فيها.
- التخلص من المخزون الوسيط.
- إزالة الأنشطة غير الضرورية كالاستلام والفحص والتخزين.

---

(1).W.J.Stevenson, production : opération management, Irwin home Wood, boston 1990, p624.

(2) E.J. Hay, the just-in time beak though, john willy and sons, newyork, 1988, p1-7.

- إلغاء المخزون الجاري وهو أحد أنواع المهمة، لأنه يمثل نسبة كبيرة من مجموع المخزون تفوق في بعض الأحيان النصف وذلك من خلال اختيار الموردين القريبين من المصنع.
- تخفيض عدد الموردين ليسهل التعامل معهم.

3. مبدأ نظام الوقت المحدد:

يتمثل مبدأ نظام الوقت المحدد في الحصول على المواد في الوقت المحدد لتدخل في عملية الإنتاج في الوقت المحدد ثم لتسلم إلى الزبائن في شكل منتجات تامة في الوقت المحدد كذلك. فعندما يرغب زبون معين سواء داخل المؤسسة أو خارجها أن يستهلك منتجا ما، يجب إنتاج كمية التي تناسب بالضبط هذا الاستهلاك وهذا من أجل إعادة تكوين المخزون وإبقاءه عند المستويات المختارة.

ثانيا: كيفية عمل نظام الوقت المحدد:

يستند نظام الوقت المحدد في عمله على نظام السحب بواسطة بطاقات التدفقات kanban وكذلك على مجموعة من القواعد، وقبل التطرق لكيفية تشغيل هذا النظام يجدر بنا أو التعرف على هذه البطاقات والقواعد الأساسية التي يجب احترامها عند تشغيله.

3. **1 التعريف بنظام البطاقات:** kanban كلمة يابانية تعني بطاقة، ولقد استعمل نظام البطاقات لأول مرة في شركة TOYOTA سنة 1953من أجل:

- إدارة الإنتاج الجاري لمختلف ورشات المصنع.
- إدارة التموين بالمواد الأولية والمنتجات المشتراة من مختلف الموردين.
- السيطرة اليدوية على المخزون.

ينطلق هذا النظام من فكرة أن من أسباب زيادة المخزون قيد الإنجاز في دورة الإنتاج التقليدية، أن العامل عندما ينتهي من معالجة جزء من الأجزاء يدفعه إلى العملية التالية بغض النظر إذا كان العامل في هذه العملية جاهزا أم لاستلام ذلك الجزء. ولتفادي تراكم المخزون تم ابتكار نوعين من البطاقات إحداهما خاصة بالإنتاج والأخرى خاصة بالتحويل أو السحب تلصق بصناديق بأحجام قياسية ترافق الكميات المنتجة أو المحولة.

- ✓ **بطاقة الإنتاج:** عبارة عن بطاقة أوامر للمورد تتضمن المعلومات الخاصة بالإنتاج، رقم البطاقة، رقم الجزء، وصف الجزء، كمية الأجزاء في الصندوق، رقم الصندوق ومكان الإنتاج.

✓ **بطاقة التحويل**: أو السحب عبارة عن بطاقة تجيز للمستعمل نقل الأجزاء مخرجات المركز المورد التي يحتاجها إلى مركز عمله.

أما الصناديق فتكون ذات مواصفات خاصة، حيث كل نوع من الأجزاء له صناديق مصممة حسب مواصفات الجزء والكمية لأدنى المطلوبة من ذلك الجزء الذي ينتج خلال كل فترة. يوضع الجزء في الصندوق مقسمة لحفظ كل جزء كما أن امتلاء الصندوق يكون بسعة قياسية تلغي الحاجة إلى الإحصاء والعد. تعكس عدد الصناديق المستخدمة معدل الطلب.

ويمكن حساب عدد الصناديق بالعلاقة التالية:[1]

$$N=D.d(1+k)/c$$

حيث:

D= الطلب اليومي من محطة العمل اللاحقة. P1

d= مدة العودة إلى نقطة الانطلاق للبطاقة.

K= معامل الآمان.

c =طاقة الصندوق عادة ما تساوي 10 %.من حجم الطلب اليومي.

3. 2 القواعد الأساسية لتشغيل نظام الوقت المحدد:

ليتسنى تشغيل نظام الوقت المحدد بشكل محكم وسليم يجب احترام مجموعة من القواعد نوجزها فيما يلي:[2]

- يجب على مركز العمل السابق عدم توفير قطع أو منتجات رديئة للمركز اللاحق.
- يجب على المركز العمل الأخير أن يأتي للبحث عن القطع التي يحتاجها بنفسه لدى مركز العمل السابق، ولا يأخذ إلا الضروري منها لأنه في حالة ما إذا كان المركز السابق هو الذي يسلم هذه القطع فإنه سيأخذ في الحسبان عمله فقط وينتج كميات هائلة، ومنه سيكون هناك عدد هائل من القطع في الورشة يصعب ترتيبها.

---

[1] Alain Spalandezani, précis de gestion induustrielle et de gestion de production, opu, Alger, 1994, p129.

[2] Cf, Kenichi sekine, kanban, gestion de la production à stock zéro, éditions homme et techniques, 1983, pp44-45.

- يجب على المركز العمل السابق أن لا ينتج إلا الكمية التي يحتاجها وبالتالي سيسحبها مركز العمل الأخير، كما يجب عدم تكوين مخزون احتياطي بتاتا.
- يجب أن يكون هناك انسجام في وتيرة العمل بين مختلف مراكز العمل، فوجود تغير في الوتيرة سيؤدي حتما إلى تكوين مخزون في أماكن الاختناق.
- يجب ترشيد العمل في مختلف المراكز وحث العمليين على اكتشاف الأخطاء وتطبيق التحسينات التي تجعل من الإنتاج أكثر انتظاما.

يعد نظام الوقت المحدد أسلوب للتسيير يتعلق بالإنتاج على أساس دراية ومعرفة جيدة بمعنى يجب الإنتاج فقط ما يجب في الوقت المناسب ودون تغيرات كبيرة إن أمكن.

ثالثا: مراحل تشغيل نظام الوقت المحدد:

لتشغيل نظام الوقت المحدد يجب المرور بالمراحل الأساسية التالية:

1. **مرحلة التحضير**: تضم مرحلة التحضير الأعمال التالية:

- اختيار مجموعة المنتجات التي تريد المؤسسة إدارتها بواسطة نظام الوقت المحدد.
- تحديد حلقة التوافق والتناظر انطلاقا من الطلبيات التقديرية للزبائن، كمية المنتجات، مستويات المخزون ومنتجات قيد التنفيذ التي نريد توفيرها.
- إعداد البطاقات kanban هذه الأخيرة يتم تحديد عددها بواسطة العلاقة التالية:

عدد بطاقات kanban= (س م ي ت للزبون × عدد أيام المخزون المرغوب)+منتجات قيد التنفيذ/ كمية المنتجات.

حيث يمثل: س م ي ت الاستهلاك المتوسط اليومي التقديري.

يحسب الاستهلاك المتوسط اليومي بالعلاقة التالية:

س م ي = الاحتياج السنوي / عددأيام العمل في السنة.

- إعداد ألواح لتعليق البطاقات المسترجعة من طرف الزبون، فبعد استعمال الصناديق يقوم العامل بنزع البطاقة من الصندوق ويعلقها على هذه الألواح.
- تقسيم الألواح إلى مناطق تبين هذه الأخيرة لأقسام التموين ضرورة واستعجاليه إعادة التموين فالجدول قد يحتوي على منطقتين واحدة للإنتاج والثانية لعدم الإنتاج، وقد يضم ثلاث مناطق واحدة أمر بعدم

الإنتاج، الثانية أمر بإعادة التموين والثالثة أمر استعجال وسرعة التموين وعلى قسم التموين مراعاة هده الأوامر من خلال نزع بطاقة وتوفير القطع الأزمة لمركز العمل.

- تحديد عتبات الإنذار إذا كانت تنظيم المنتجات منظمة في شكلen compagne
- تعليق لكل وحدة في المخزون أو قيد التنفيذ بطاقة kanban.
- وضع البطاقات المتبقية في الألواح.

2. مرحلة التنفيذ (التطبيق):

يسند نظام الوقت المحدد كما أشرنا سابقا في عمله على نظام البطاقات و أن التصنيع لا يتم إلا بهذه البطاقات، وأن الجدولة تكون بواسطة الجدول المرئي، ولتوضيح كيفية تشغيل نظام الوقت المحدد بواسطة نظام البطاقات.

إذا كان مركز العمل اللاحق p1 يحتاج إلى أجزاء قطع تصنع في المركز العمل السابق p2فإن العامل في المركز p1 سيذهب بنفسه للبحث عن هذه الأجزاء في المركز p2ويكون مصحوبا ببطاقة السحب التي نزعها من الصناديق الفارغة الموجودة في مركز عمله، وفي المركز p2 يقوم بنزع بطاقة الإنتاج الملصقة على الصناديق المحتوية على الأجزاء الممتلئة ويعوضها ببطاقة السحب ليحولها إلى مركز عمله، أما بطاقة الإنتاج التي نزعها من الصناديق فإنه يعلقها في الجدول الموجود في المركز p2 وهي بمثابة أمر لهذا المركز بتحديد الإنتاج، وينطلق التصنيع في المركز p2 بمجرد رؤية هذه البطاقة وهكذا دواليك.

إن نظام البطاقات كما هو ملاحظ عبارة عن نظام يدوي مرئي يعتمد على ملاحظة الصناديق في حالة الامتلاء و الفراغ وكذلك على ملاحظة البطاقات، كما أن مركز العمل السابق يكون في هذا النظام خاضعا للمركز اللاحق وأن الإنتاج لا يتم إلا في الوقت المناسب (وبالتالي تسميته نظام الوقت المحدد) وأن المخزون يكاد يكون معدوم (ومنه تسمية النظام صفر مخزون).

3. مرحلة التقييم والمتابعة:

تعتبر هذه المرحلة نقطة حاسمة لأي نظام فبدونها لا يمكن الحكم على مصداقية وفعالية النظام. وحتى تتمكن المؤسسة من متابعة وتقييم نظام الوقت المجدد يجب معرفة وتحديد العناصر التالية بدقة:

- **تحديد وقت الدورة (pitch time)** : ويتمثل في الوقت المحدد الذي يمكن أن تشغله كل خلية لإنتاج وحدة من المنتج وتحسب كما يلي:

✓ مدة يوم عمل: كمية الأجزاء التي ستنتج في اليوم كما يحسب هذا الوقت بدقة كما يلي:

Pt=(مدة يوم عمل – الساعات غير المباشرة) ÷ (1+ معدل هامش الأمان)/ هدف الإنتاج في اليوم × (1+ معدل الفضلات)

حيث يمثل: Ptوقت الدورة.

✓ الساعات غير مباشرة: تتمثل في وقت التحضير والترتيب بعد العمل، الوقت الضائع لأسباب مختلفة وقت الانتظار في السلسلة مثلا.

✓ معدل هامش الأمان هو الوقت في هامش الأمان على الوقت الإجمالي للعمل.

إن نظام الوقت المحدد يعتبر الفضلات وهامش الأمان والساعات غير المباشرة تبذيرا يجب تفاديه والقضاء عليه حتى يمكن استعمال pt دون تبذير.

- **حساب عدد الخلايا القاعدية المحققة للإنتاج اليومي**: يحسب عدد هذه الخلايا بالعلاقة التالية:

ع.خ.ق= الوقت المستغرق مباشرة لتحقيق الإنتاج اليومي / على وقت الدورة.

حيث يمثل ع.خ.ق عدد الخلايا القاعدية.

وكلما كان وقت الدورة خاليا من التبذير كلما قل عدد الخلايا والعكس صحيحا.

- **تحديد عدد الأجزاء المتداولة في التدفق يوميا**: أي حساب عدد البطاقات في اليوم للقطعة الواحدة.

إن القطعة التي تكون جاهزة للإنتاج في المرحلة الأخيرة يجب أن يكون عدد بطاقاتها مساويا لما يلي:

N: احتياجات القطعة من الاستهلاك خلال الوقت اليومي الإجمالي للتصنيع + مخزون الأمان للقطع /عدد القطع للبطاقة الواحدة.

وكلما خلى الوقت اليومي الإجمالي من التبذير وتم التصنيع في ظروف مثالية كلما قل عدد البطاقات.

- **توفير الوسائل**: هي التي تسمح بالحصول على صفر مخزون، صفر عيب، صفر تعطل صفر مهلة، صفر ورق، وذلك من خلال:

✓ توفير الانسجام التام في معدلات الإنتاج لمختلف مراكز العمل وتحقيق التوازن الفعلي للسلسلة. فلا معنى لعملية تخفيض وقت التصنيع ، ووقت الانتظار لمركز عمل معين إذا بقي الاختلاف موجودا داخل السلسلة بالنسبة لأوقات الدورة. وكذا كمية الإنتاج اليومي وعمل كل مركز بصفة مستقلة.

✓ توفير وسائل الصيانة الفعالة التي تمكن من النقل السريع للقطع بين المراكز خاصة إذا كان مخزون الأمان يتجه نحو الصفر.

- ✓ توفير تجهيزات مرنة وموظفين متعددي الخدمات فالتجهيزات المرنة تسمح بالانتقال من منتج إلى آخر مخالفا له، كما تسمح بالضبط السريع لذا يفضل استعمال آلات بسيطة مكيفة لعدة أنواع من الأعمال، أكثر من آلات أكثر تخصصا، تعمل بسرعة كبيرة متقدمة جدا وبتكاليف باهظة
- ✓ تطوير الرقابة النوعية أثناء التنفيذ والإجراءات الوقائية ضد الأخطاء قبل التنفيذ وذلك لتفادي العيوب والتعطلات الممكنة.

بعد تحديد العناصر الضرورية واتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة، تبدأ عملية المتابعة والتقييم لعناصر نظام الوقت المحدد.

4. نظام الوقت المحدد وبرنامج إعداد الموازنة التقديرية للتموين:

لا يعتمد مستعملي نظام الوقت المحدد على وسائل خاصة لإعداد موازنة التموين كما أن هدفهم من تسيير الموازنة يختلف، فإذا كانت الطرق الأخرى تبحث عن كيفية تخفيض التكاليف التخزين فإنهم يعملون على جعل المخزون معدوما وبالتالي فهم لا يركزون على التسيير الأمثل للمخزون وانما يركزون على تنظيم الإنتاج، تخفيض المخزون، القضاء على مختلف أنواع التبذير وحل المشكلات .

❖ تنظيم الإنتاج: لاحظ اليابانيون أن الإنتاج بكميات كبيرة يؤدي إلى عدة مشاكل منها:

- طول فترة التحضير لانطلاق العملية الإنتاجية.
- زيادة حجم المخزون.
- ارتفاع التكاليف خاصة تلك المتعلقة بالمخزون.
- صعوبة التكيف مع متطلبات السوق.

ولمواجهة هذه المشاكل تولى نظام الوقت المحدد تنظيم الإنتاج على أساس كميات صغيرة ومتنوعة من أجل:

- ✓ تخفيض حجم المخزون وبالتالي التكاليف الناتجة عن تكوينه.
- ✓ كشف الأخطاء بسرعة وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج المعيب.
- ✓ تخفيض الأوقات غير منتجة.
- ✓ تخفيض المرونة الكافية لاستجابة للتغيرات الحاصلة في متطلبات السوق.

غير أن الإنتاج بكميات صغيرة يتطلب وقتا كبيرا لتحضير الآلات، كما أن الانتقال من منتج لآخر مختلف عنه يتطلب وقتا لتعديل وضبط الآلات من أجل الكمية الجديدة، لذا عمل نظام الوقت المحدد على تخفيض هذه الأوقات واستطاعت شركة Toyota في غضون خمسة سنوات من تخفيض وقت التحضير لانطلاق الآلات

من ساعة كاملة إلى 12 دقيقة كما خفضت من وقت تغيير معايير الآلات للإنتاج الجديد إلى دقيقة واحدة وهو ما يطلق عليه نظام SMED وبضغط زر واحد وهو ما يعرف ب OTED .

ولكي لا يؤدي تخفيض أوقات الإنتاج وبالتالي تكاليفها إلى مصاريف إضافية، يجب وضع وسائل خاصة لمعالجة المعلومات (كوصل للنقل، آخر الاستلام، ووثيقة لأمر الإنتاج....الخ).

❖ **تخفيض المخزون**: إن الحصول على صفر مخزون يبقى مجرد حلم idéal يسعى نظام الوقت المحدد لتحقيقه، وتبقى موازنة الاستهلاك هي نقطة الانطلاق لإعداد موازنة التموين وبالتالي المخزون.

وتحول تنبؤات احتياجات المراكز الأخيرة إلى المراكز الأولى والموردين حتى يستطيع هذين الأخيرين أخذ ومنذ البداية التدابير والإجراءات التي تسمح بالانسجام داخل السلسلة المنتجة. ومنه يتم توقع وتقدير احتياجات كل مركز انطلاقا من هذه التنبؤات ويتم ذلك بصفة مستمرة ويوميا إلى أن تصبح هذه التنبؤات عبارة عن أوامر صارمة للتسليم.

إن نماذج تسيير المخزون في نظام الوقت المحدد غير مقبولة، فمن حيث المبدأ لا وجود لمخزون الأمان ولا للكمية الاقتصادية، فكمية الطلب توضع اليوم لتستهلك غدا مع خفض تكلفة الطلبية **إلى** أدنى مستوى لها وهي وحدة واحدة، بما في ذلك تكلفة نقلها بالاعتماد على موردين قريبين من المصنع (في شركة Toyota يقع 80% من مورديها على بعد ساعة واحدة من مصنعها)[1].

إن نظام الوقت المحدد يتعامل مع المخزون على أساس جديد، حيث يعتبر أن لوجود المخزون الأدنى ثلاث جوانب جانبان يمثلان ميزتان في النظام والثالث يعكس حاجة أساسية له:

- **الجانب الأول (الميزة)**:إن المخزون الأدنى يعني الاقتصاد في الحيز الكافي للمخازن.
- **الجانب الثاني**: **(الميزة)**: يعمل المخزون على تغطية المشاكل التي لن تحل أبدا إذ أن تقل من خطورتها، فمثلا الآلة التي تتوقف عدة مرات ووجود مخزون احتياطي لمعالجة توقفها، تجعل المعنيين بالصيانة لا يهتمان بإزالة أسباب التوقف مادام المخزون يقلل من أهمية المشكلة. ولقد شبه اليابانيون المخزون بكميات كبيرة بالمياه العالية التي تغطي الصخور (المشكلات الخطيرة) في حين انخفاض المياه يؤدي إلى ظهور و انكشاف الصخور(المشكلات).

[1]Schonberger R J, Japansemanufacturing technique, ninehidden lesons in simplicité Free press, New-York, p 19-31.

- **الجانب الثالث:** إن المخزون الأدنى يعكس حاجة أساسية لنظام الوقت المحدد والذي لن يكون قادرا على العمل بكفاءة إلا بعد أن تحل المشكلات الأساسية.

❖ **القضاء على كل أنواع التبذير:** يعمل نظام الوقت المحدد على إزالة كل أنواع التبذير سواء ما كان مصنفا تبذيرا بالمفهوم التقليدي(كالوقت، رأس المال، الإعطاب) أو ما كان خارج المفهوم التقليدي. فحسب المفهوم الغربي تعتبر العملية، النقل، الفحص والمخزون عناصر أساسية في مخططات الانسياب، غير أنها تعتبر في نظام الوقت المحدد جميعا تبذيرا (باستثناء العملية) لأنها لا تضيف قيمة والتي تحققها العملية[1].

❖ **حل المشكلات:** تعتبر الأنظمة التقليدية المشكلة عائقا للعمل تنتظر حدوثها، لتعمد بعد ذلك إلى محاولة تحليلها والبحث عن أسبابها لمعالجتها. أمام نظام الوقت المحدد فلا ينتظر حدوث المشكلة بل يبحث عنها مسبقا ويعالجها مبكرا لكي لا تتكرر. ولا يعتبر المشكلة عائقا فحسب بل هي مصدر محتمل للتحسين و الابتكار.

يتسم نظام الوقت المحدد بسرعة حل المشكلات، ومن العوامل الأساسية التي تساعد على حل المشكلات تشجيع العمال على التصريح بالمشاكل وعدم إخفائها، إيقاف العملية لحل المشكلة استخدام حلقات الجودة لإيجاد الحلول الفعالة للمشكلات مهما كانت صغيرة الاعتراف بالمساهمات والإنجازات في حل المشكلات وتسجيل أسماء أصحاب التحسينات وكذا تعليق صورهم في لوحات عند مدخل الشركة.

5. مميزات وحدود نظام الوقت المحدد:

❖ **مميزات نظام الوقت المحدد:** يتميز هذا النظام بعدة مميزات نذكر منها ما يلي:[2]

- تخفيض المخزون إلى أدنى مستوى وهذا يصاحبه تخفيض في تكاليف حيازة المخزون وفي مساحات التخزين.
- تخفيض دورة الإنتاج وبالتالي فترة الانتظار.
- المحافظة على مواعيد الإنتاج، فالمنتجات تصنع في الوقت الذي يحتاجها الزبون.

سهولة رقابة الجودة وسرعة اكتشاف العيوب فمراكز العمل السابقة تقوم بتصنيع القطع عندما تحتاجها مراكز العمل اللاحقة، هذه الأخيرة وعند نقلها تقوم بفحصها وكل عيب فيها يؤدي إلى توقف مؤقت لعملية

---

[1] أحمد مصطفى، "**إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعات والخدمات**"، ط4، الأردن، 1999، ص 526_527.

[2] ن جم عبود نجم، **" نظام الوقت المحدد"**، المعهد العالي، للمهن الشاملة، درنة، ليبيا، 1995، ص، 94.

التصنيع لغرض مناقشة نواحي النقص في الجودة والبحث عن أسبابها وهذا سيجعل مراكز العمل السابقة تولى أهمية كبيرة لدرجة الجودة.

- مساهمة العمليين مباشرة في تسيير المخزون من خلال إدماجهم في مسار تدفق المعلومات حتى ولو كانوا يتمتعون باستقلالية بسيطة.
- الضغط الكبير على مجموعة سلسلة التموين ربما في ذلك الموردين والناقلين وهذا يعتبر ميزة (فعالية داخلية) وعيب في آن واحد.
- العمل على أساس الجودة الشاملة ويمكن تمثيل ذلك كما رأينا سابقا بماء النهر الذي إذا نقص سيكتشف عن حجارته وكذلك الأمر بالنسبة للمخزون.

❖ **حدود نظام الوقت المحدد:** بالرغم من أهمية هذا النظام و النتائج الباهرة التي حققها، إلا أن هناك العديد من القيود التي تحد من فعاليته نذكر منها:

✓ يعتبر الضغط الكبير على سلسلة التموين خطرا خاصة من الناحية الخارجية، فأي عمل عشوائي سيؤدي إلى توقف سريع في العملية، كما أن صعوبة العمل أثناء التنفيذ قد يؤدي إلي حدوث انقطاع أو زيادة في المخزن، فأقسام التموين و نتيجة تخوفهم من حدوث انقطاع أو نقص يزودون مراكز العمل حتى ولو وجدوا في منطقة الضوء الأخضر.

✓ إن نظام الوقت المحدد لن يكون فعالا إلا إذا تمتع الموردون وأجهزة الإنتاج بالمصداقية الكافية وإذا كان بالإمكان التحكم في مصداقية أجهزة الإنتاج، فإنه يصعب ذلك بالنسبة للموردين ولا يمكن فرض هذا النظام على الموردين وإجبارهم على تطبيقه.

✓ صعوبة تطبيقه في بعض المنظمات غير اليابانية، فجذوره ترتبط بالبيئة اليابانية وخصائصه المتميزة بضيق الحيز المكاني والاكتظاظ السكاني الكبير وندرة الموارد الطبيعية لهذا يعتبر اليابانيون تبذيرا في المكان وتجميدا في الموارد الثمينة، مما دفع شركة TOYOTA إلى تطوير هذا النظام، وأن تطبيقاته الناجحة في اليابان والنتائج المحدودة لتطبيقاته خارجها تؤكد أهمية البيئة اليابانية في نشأته ونجاحه.

بعد استعراضنا لبعض الأجزاء التي تهمنا في أداة الموازنة نشير أنها شكلت في السنوات الأخيرة موضعا للانتقادات، سواء من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية، أو من طرف الأكاديميين. وتتعلق بمدى ملائمة استعمال أنظمة منفصلة عن بعضها ومرتبة بشكل تسلسلي، في سياق كل ما يهتم به المسير هو المساعدة على

اتخاذ القرار الاستراتيجي وإمكانية خلق القيمة بواسطة العمليات والأنشطة. وتدور هذه الانتقادات حول مدلول النظام وكيفية تصميمه القائم على فرضية ثبات النشاط في أفق زمني لا يتجاوز السنة[1].

وتمحورت هذه الانتقادات في النقاط التالية:

- ثقل جهاز الموازنات وشكلياته المفرطة، حيث يستغرق إعداد الموازنات وقتا طويلا يصل إلى أربعة اشهر بالإضافة إلى وقت المتابعة[2].
- أهمية الموازنة في حد ذاتها إذ تستند إلى تقديرات تتعلق بمستقبل غير يقيني، وفي الظروف الحالية عادة ما يتم رفضها[3]،لأن غالبية المخططات والموازنات لا يتم احترامها ويعتبر مراقب التسيير أن هذه الموازنات المعدة من طرف العاملين تنقصها الواقعية[4].

❖ **الآثار السلبية الناتجة عن وجود الموازنات كثيرة نذكر منها:**[5]

- ✓ تركيزها على تخفيض التكلفة وليس على خلق القيمة.
- ✓ سلوكها القائم على التحفظ وكبح الابتكارات.
- ✓ الاعتماد على تحقيقات وتقديرات السنة الماضية ولا يسمح هذا بتحسين الأداء ويساهم في تطوير منطق متابعة الموجود والحفاظ على الماضي. كما أن القصور الحاصل في السنة الماضية يتم نقله في الموازنة العامة.
- ✓ التركيز على الموارد عوضا عن احتياجات الزبائن.
- ✓ البحث عن أسباب عدم الفاعلية عوضا عن أسباب وسائل التحسين.

❖ التركيز على الأهداف المالية للمدى القصير والتقييم على أساس محاسبي جعل المسيرين قلقين على احترام موازناتهم، متناسين بذلك الأولويات الاستراتيجية ومحددات خلف القيمة في المدى الطويل[6].

---

[1] DFCG-KPMG, IFOP, Les directeurs financiers et la procès dure budgétaire –Faut-il tuer le Budget, 1994.

[2] -J.A.Schmid, Is It time to replace tradition al budgeting, journal of Accointance, 1992, oct. p103-107.

[3] P.PRENDERGAST, Budgets hit back, Management Accouting, 2000, junuary.pp.14-16.

[4] Nederland, les rôles du contrôle : un modelé d'interprétation, Revue Française de Gestion,

[5] Bunche and R. FRASER AND L. Woolcock, Advanced budgeting : a journée to 2001, septembre- oct. p 114.

[6] Advanced management systèmes, Management Accouting, Reseter 1995, pp.260.

كما يمكن أن يصبح إعداد الموازنات لعبة الرابح فيها هو المسير هو الذي يستطيع التلاعب في النظام من خلال تحديد أهداف سهلة البلوغ[1].

- ❖ عدم قدرة نظام الموازنات التقليدي على إدماج الاستراتيجية نظرا لكون المحيط غير أكيد وتزداد أخطاره، وبسبب التعقيدات التي تحيط بالمؤسسة مما أدى إلى غياب الربط بين الاستراتيجية وأعمال العمال.
- ❖ تقوي عملية إعداد الموازنات مبدأ الفصل بين الوظائف ، إذ أن الإعداد يتم على مستوى مراكز المسئوليات، وبالتالي يتم إلحاقها ببنية قائمة على أساس وظيفي[2].

المطلب الثالث: فعالية الموازنة التقديرية للتموين:

تظهر فعالية الموازنة التقديرية للتموين في كون هذه الأخيرة تحقق العديد من الأهداف للمؤسسة تتمثل في ما يلي:[3]

- ❖ ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة للمصنع في الوقت المناسب وبأقل الأسعار وذلك حتى تضمن استمرار الإنتاج بطريقة منظمة وبدون انقطاع.
- ❖ ضمان الحماية الكاملة للمواد ضد الإهمال أو التناقص لأي سبب من الأسباب.
- ❖ حصر المواد الراكدة وحصرها في مناطق خاصة بعيدة عن المواد المطلوبة أكثر.
- ❖ تخفيض الاستثمار في المخزون إلى أدنى حد ممكن بحيث لا يؤثر هذه بحال من الأحوال على استمرار الإنتاج بطريقة منظمة والأخذ بعين الاعتبار وقت التسليم وإمكانيات التخزين والأسعار.
- ❖ تحديد حجم الأمثل لأمر الشراء وذلك بهدف تخفيض تكاليف المخزون الكلية وفي الوقت نفسه الحصول على المخزون المطلوب للتشغيل باستمرار.
- ❖ تنظيم الإجراءات المتعلقة بشراء وتخزين المواد واستلام المخزون وصرف جميع أنواع المواد المخزنة.
- ❖ ضمان اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالتموين في أوقات مناسبة.

---

(1) P. prendras, op. cité, pp 14-16.

(2) P. Bunche and R. Fraser and Woolcock, op.cit., p.261.

(3) احمد نور، " **محاسبة التكاليف**"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص 335-336.

وهناك بعض الأهداف تتحقق من خلال ممارسة المؤسسة لعملية الرقابة على الموازنات التقديرية المختلفة التي تعدها وتكن عملية الرقابة في متابعة مقارنة المخزونات الفعلية بالكميات والقيمة مع التقديرات ويمكن مراقبة قسم التقييم بطريقتين هما:

1. **طريقة النسب**: وتدل هذه النسبة على عدد المرات التي يتجدد فيها المخزون خلال الفترة وتحسب كما يلي:

المدة التي يغطيها المخزون المتوفر= متوسط المخزون للمواد الأولية/المواد الأولية المستهلكة خلال السنة .360.

2. طريقة تحليل البيانات المحاسبية أو الرسوم البيانية: هذه الطريقة تتمثل في إجراء المقارنة بين التقديري والفعلي على مستوى الموازنات الأربعة: الطلبيات، التموينات، الاستهلاكات، المخزون، ولتسهيل عملية الرقابة نبدأ أولا بمراقبة الاستهلاكات ثم التموينات وفي الأخير الطلبيات.

إذا قرأنا البيانات الفعلية الواردة في البطاقة المحاسبية نستخلص العديد من الملاحظات.

- **بالنسبة للاستهلاكات**: قد تكون الاستهلاكات المقدرة أكبر من الاستهلاكات الفعلية، وهنا يمكن القول أن هناك تواطؤ في الاستهلاكات، أو طريقة التقدير غير ملائمة او مبالغ فيها، كما قد تكون الاستهلاكات الفعلية أكبر من الاستهلاكات التقديرية وفي هذه الحالة وجود خطأ في التقدير ناتج عن ظروف طارئة أو هناك استهلاك غير عقلاني للمواد الأولية.
- **بالنسبة للتموينات**: يمكن أن يلتزم المورد بتواريخ التموين وهذا في صالح المؤسسة كما يمكن أن يلتزم بها أو يقوم بتموين المؤسسة بكميات أقل من الكميات المطلوبة، هذا يعني أن الموازنات التقديرية أكبر من الفعلية ولذا يتعين على المؤسسة البحث عن موردين آخرين إن أمكن ذلك.

وأيضا قد يقوم المورد بتموين المؤسسة بكميات أكبر من الكميات المطلوبة، وهذا ما يفسر مطالبة المورد بتقديم التوضيحات ومنحها خصما أو تخفيضا عن الزيادة في الكمية الممنوحة.

الخلاصة:

إن هدف المؤسسة من إعداد موازنات الاستغلال يتجسد في مدى تحكمها في الوظائف الرئيسية لنشاطها (البيع، الإنتاج، التموين)، ومحاولة تحقيق التنسيق والتوازن بينهما حيث تطرقنا في هذا الفصل مختلف هذه الموازنات (موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة التموين) وطرق إعدادها ومدى فعاليتها في التسيير، حيث ركزنا في الفعالية على الرقابة وتحليل الانحرافات ومساهمتها في ترشيد قرارات المؤسسة، وذلك من خلال المقارنة بين النتائج الفعلية وما تم تقديره عن طريق هذه الموازنات وبالتالي إيجاد الانحرافات وتحليلها وذلك بتفسير النتائج المتوصل إليها وأسباب ظهور تلك النتائج أو الانحرافات، وهذا ما يؤدي إلى تصحيح الأخطاء السابقة ومحاولة وضع خطة مستقبلية للسنوات القادمة تفاديا تصحيحا لما سبق من الأخطاء، كما يتمثل دورها الأساسي في تحسين الطرق التسييرية للمؤسسة والتحكم فيها وبالتالي ترشيد القرارات، حيث يقوم المسير بوضع التنبؤات للسنوات القادمة لكل مستلزمات نشاط المؤسسة وذلك بهدف تحقيق أفضل النتائج في أحسن الظروف وبالتالي السير بالمؤسسة إلى التوسع والنمو.

الفهرس

مقدمة عامة

الفصل الأول:

الإطار النظري للموازنات التقديرية كأداة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

الفصل الثاني:

دراسة موازنات الاستغلال

وتحديد فعاليتها في ترشيد

القرارات الاقتصادية.

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية لمركب صيدال

(وحدة المضادات الحيوية)

المدية.

الخاتمة

قائمة الملاحق

قائمة المراجع

إهداء

أحمدك اللهم حمد الشاكرين لنعمك وأسألك العون والتوفيق وأصلي واسلم على سيدنا محمدﷺ وعلى أله وصحبه والسائرين. إلى التي حملتني وهنا على وهن إلى من تفرح لأفراحي و تسعد لسعادتي إلى من غرست في روحي بذرة الحب وسقتني من بحر حنانها و التي ما توانت لحظة لتغمرني بالدفء والأمل إلى من عجزت الأقلام وقواميس فكري عن وصفها " **أمي الحبيبة** ".

إلي من أنار دربي وغرس في قلبي التحدي بفضله وصلت إلى ما أنا عليه الآن و الذي كان لي سندا ودعما لي و الذي منحني البسمة والأمل و مثلي الأعلى **"أبي الغالي** ".

إلي شعاع الأمل و شعلة الحياة و الكفاح إلى نور و بريق عيناي الذي يلمع دائما ابن اخي "يوسف" الى توأم روحي و سندي في الحياة من تمنيت لهن السعادة و النجاح إخواتي" صبرينة، فتيحة، ربيعة، رشيدة " و" منور، محمد، مراد، مسعود".

إلى صديقاتي ورفيقات دربي " زهرة، زهية، سعيدة".

إلى الأستاذ المشرف" بوشنافة الصادق" الذي ساعدنا في إعداد هذه المذكرة .

و إلي جميع الأساتذة الذين رافقوني في مشواري الدراسي و الجامعي .

أمال

إهداء

لك الفضل ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك إنه لا يسعني في هاته اللحظات
التي لعلني لا أملك أغلى منها أن أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع الى:

الذي تخفق له القلوب يا ستمرار نور الأبصار محمد ﷺ .

.

الى **والدتي** التي تحدق الى السماء كل صباح تتلو الدعاء منتظرة نجاحي و ارتقائي إليك أمي
التي لا ترقى لوصفك قواميس فكري وزخرفة حروفي حفضك الله وأطال عمرك

.

الى من علمني أن الحياة كفاح وأن ثمارها نجاح وأفراح الى من غرس في مكارم الأخلاق
وتحمل لأجلنا المشاق **أبي** الحبيب.
الي جدتي وجدي أطال الله في عمرهما وأمدهما بالصحة والعافية.

الى من جمعني وإياهم سقف واحد وكانوا أحسن عون وأفضل دعم الى توأم روحي **زهرة** ،شقيقة
القلب **أميرة**، صفوة الروح **مسعودة**، زهرة القلب **غنية**، بلسم جروحي **حميدة**.

الى من تعلمت معهم معنى الصداقة: **زهية، زهرة، مديحة، سعيدة.**

الى من شاركتني هذا العمل أمال.

الى كل من تصفح هذا العمل من بعيد او قريب.

فتيحة

كلمة شكر

بعد الحمد والشكر لله عز وجل الذي أعاننا على إتمام

هذا العمل نتقدم بأسمى آيات وعبارات الشكر والتقدير

للأستاذ المحترم" بوشنافة الصادق " المشرف على مسيرة إعداد هذه

المذكرة، ونتمنى له مزيدا من التوفيق ونسال الله ان يجازيه كل خير.

والي كل اساتذة جامعة يحي فارس.

ووفاء واعترافا بالجميل نود ان نتقدم بالشكر لكل موظفي مجمع

صيدال(فرع انتيبيوتيكال) بالمدية.

كما نتقدم بالشكر لكل من مد لنا يد المساعدة

في إتمام هذا العمل .

أمال-فتيحة

قائمة المراجع

1/الكتب بالغة العربية:

1. احمد نور، "**المحاسبة الادارية وبحوث العمليات**"، الاسكندرية، بدون سنة نشر.
2. زكية مقري، نعيمة يحياوي،"**التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية**"، دار الراية لنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولى 2015.
3. خالص صالح، " **تسيير الموازنات الاقتصادية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1997.
4. سليمان سفيان، مجيد الشرع، دار الشروق لنشر والتوزيع، عمان الاردن2002.
5. مُحَّد صالح الحناوي،" **الادارة المالية والتمويل**" ،كلية التجارة، الاسكندرية1999.
6. مُحَّد سامي راضي،"**الدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات**"، الدار الجامعية، الاسكندرية.
7. مُحَّد عطية، عبد الله باعثين، " **مصطلحات في محاسبة التكاليف**"، استاذة المعارف، الاسكندرية، 1987.
8. مُحَّد احمد خليل،" **محاسبة التكاليف في المجال الاداري**"، دار النهضة العربي، بيروت، الجزء الثاني، بدون سنة نشر.
9. نجيب انطوان سامونا،" **المحاسبة الادارية (اتخاذ القرارات)**"، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
10. مُحَّد رفيق الطيب، " **مدخل التسيير**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
11. خيرت ضيف، " **الموازنة التقديرية**"، دار النهضة العربية والنشر، مصر.
12. منذر اسحاق، "**الميزانيات التقديرية**"، الجزء الاول، طبعة الثانية، بغداد،1978.
13. ترجمة احمد حجاج، "**المحاسبة الادارية**"، دار المريخ، الرياض، 1988.
14. مُحَّد جزار،" **المحاسبة الادارية**"، جامعة عين الشمس، مصر، 1986.
15. مُحَّد فركوس،" **الموازنات أداة فعالة في التسيير**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
16. زينات محرم، وآخرون،" **المحاسبة الادارية ونماذج العمليات في اتخاذ القرارات**"، الدار الجامعية، مصر، الاسكندرية، 2001.
17. ليستري هيجر، جورج ماتوليتش،" **المحاسبة الادارية**"، دار المريخ لنشر، 2004.
18. احمد مُحَّد مرسي، " **المحاسبة في مجال التخطيط**"، دار النهضة العربية، 1990.
19. موفق حديد مُحَّد، "**الادارة – المبادئ والنظريات والوظائف**"، الحامد لنشر والتوزيع، الاردن، 2001.
20. جاك دنكان، ترجمة: مُحَّد الحديدي، " **أفكار عظيمة في الادارة– دروس من مؤسسي ومؤسساتالعمل الاداري**"، الدار الدولية لنشر والتوزيع، القاهرة.
21. مُحَّد حافظ الحجازي، " **دعم القرارات في المنضمات**"، فلمنج للطباعة، بدون طبعة، مصر، بدون سنة نشر.

22. اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، " **المحاسبة الادارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000.

23. نواف كنعان،" **اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق**"،الطبعة1، عمان، الاردن.

24. علي الشرقاوي، " **العملية الادارية ووظائف المديرين**"، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر،2002.

25. علاء الدين عبد الغني محمود، "**إدارة المؤسسات**"، الطبعة الاولي، ادارة الصفاء لنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2011.

26. اسماعيل مُحَّد السيد، " **الادارة الاستراتيجية (مفاهيم وحالات تطبيقية)**"، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، 1990.

27. سعيد مُحَّد المصري، " **التنظيم والادارة**"، الدار الجامعية، الاسكندرية،1999.

28. حكمة احمد الراوي، "**نظم المعلومات المحاسبية المنظمة**"، دار الثقافة لنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولي، 1999.

29. مُحَّد رجب عبد العالي، " **المدخل المعاصر في المحاسبة الادارية**"، الدار الجامعية، 1992.

30. كاسر نصر المنصور،" **نظرية القرارات الادارية**"، دار ومكتبة الحامد لنشر والتوزيع، عمان، 2000.

31. حسن علي المشرفي،" **نظرية القرارات الادارية (مدخل كمي في الادارة)**"، دار المسيرة، عمان، الاردن، الطبعة1، 1997.

32. كاسر نصر منصور،" **الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية**"، دار مكتبة الحامد لنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006.

33. مُحَّد قاسم القريوتي،"**مبادئ الادارة– النظريات والعمليات والوظائف**"، **دار وائل لنشر، عمان**، الطبعة3، 2006.

34. زكي محمود هاشم، "**أساسيات الادارة**"، منشورات ذات السلاسل، الكويت.

35. عمار وحوش، "**الاتجاهات الحديثة في علم الادارة**"، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1984.

36. رايموند مكليود، جورج شيل، ترجمة سرور علي ابراهيم سرور، "**نظم المعلومات الادارية**"، دار المريخ، الرياض، 2006.

37. حشلان سعيد، "**نظرية اتخاذ القرارات الادارية**"، منشورات الجامعة، الطبعة3، دمشق.

38. نادر ايوب، "**نظرية اتخاذ القرارات**"، دار وهران، عمان،1997.

39. عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحط، "أساسيات التنظيم وإدارة الاعمال"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 20042/203.

40. يوحنا آل آدم، صالح الرزق،" **المحاسبة الادارية والسياسات المعاصرة**"، مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الاردن،2006.

41. ايقرام توربان، ترجمة علي ابراهيم سرور،"**نظم دعم الادارة– نظم دعم القرارات ونظم دعم الخبرة**"، دار المريخ، الرياض، 2000.

42. ثابت عبد الرحمان ادريس، "**ادارة الاعمال– نظريات ونماذج وتطبيقات**"، الدار الجامعية الاسكندرية،2005.

43. ايهاب صبيح مُحَّد رزيق،"**ادارة العمليات واتخاذ القرارات السليمة**"، دار الكتب العلمية لنشر والتوزيع، القاهرة، 2001.

44. جلال ابراهيم العبد، "**استخدام الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية**"، الدر الجامعية الجديدة لنشر، الاسكندرية، 2004.

45. مُحَّد علي اليثي ولطفي ويز سيفين، "**الاتجاهات الحديثة في اقتصاديات الادارة– مدخل الي الالفية الثالثة**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.

46. احمد فهمي جلال،" **مقدمة في بحوث العمليات والعلوم الادارية**"، دار الفكر العربي، القاهرة، 1993.

47. خليل مُحَّد حسن الشماع،" **مبادئ الادارة– مع التركيز علي ادارة الاعمال**"، دار المسيرة، عمان.

48. ببرناردو تايلور الثالث، ترجمة سرور علي ابراهيم سرور، " **مقدمة في علم الادارة**"، دار المريخ، الرياض، 2002.

49. حسن شوقي، "**المحاسبة الادارية**"، دار النهضة العربية، بيروت، 1986.

50. مُحَّد عباس، الامير ابراهيم عثمان، أشرف صلاح الدين صالح، "**المحاسبة الادارية والدارسات الجدوى الاقتصادية**"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2009.

51. مُحَّد عبد الله عبد الرحيم، " **التسويق المعاصر**"، مطبعة جامعة القاهرة، 1988.

52. عمر صخري، "**اقتصاد المؤسسة**"، ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة2، 1993.

53. احمد عادل راشد، "**مبادئ التسويق وادارة المبيعات**"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1980.

54. ماجد احمد عطا الله، "**ادارة الاستثمار**"، دار اسامة، عمان، الاردن،الطبعة1، 1014.

55. سليمان قداح، "**محاسبة التكاليف المعيارية**"، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1979.

56. ابراهيم عثمان شاهين، "**نظم الموازنات التخطيطية**"، مكتبة عين الشمس، 1981.

57. احمد الخطيب، "الموازنات أداة فعالة للتخطيط **والرقابة الادارية**"، مؤسسة البستاني للطباعة، القاهرة، 1989.

58. نورالدين خباية، "الادارة المالية"،دار النهضة العربية، بيروت، 1979.

59. عبد الغزيز محمود الامام، "**الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة**"، دار المريخ لنشر، الرياض، 1983.

60. نجيب انطوان سامون ومُحَّد عبد الوهاب الفراوي، "**المحاسبة الادارية للتخطيط والرقابة**"، جامعة المستنصرية، بغداد، 1979.

61. احمد مصطفي، "**ادارة الانتاج والعمليات في الصناعات والخدمات**"، الطبعة4، الاردن، 1999.

نجم عبود نجم، "**نظام الوقت المحدد**"، المعهد العالي للمهن الشاملة، درنة، ليبيا، 1995.

2/ الاطروحات والرسائل الجامعية:

1. دحو عبد الكريم،" **اثر استخدام الاساليب الكمية في تحسين فعالية اتخاذ القرارات الادارية**"، اطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2009-2010.

2. فؤاد مُحَّد محمود شلح، " **مدى إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية في بلديات قطاع غزة_ دراسة تطبيقية على بلديات غزة** " رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

3. جابر مُحَّد عياش،" **واقع استخدام الاساليب الكمية في اتخاذ القرار وحل المشكلات لدي المؤسسات الاهلية بقطاع غزة**"، رسالة ماجستير تخصص ادارة اعمال، كلية التجارة الجامعة الاسلامية، غزة.

4. شريف عثمان، " **أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة الاقتصادية في المؤسسة**"، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2014-2015.

5. بالواحد زكريا وعبد الواحد مُحَّد، " **المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرارات**"، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة منثوري قسنطينة، الجزائر،2011.

6. لقوتي فاتح، "**جودة نماذج السلاسل الزمنية الموسمية المختلطة SALIMAفي التنبؤ بالمبيعات دراسة حالة مطاحن جديع بتقرة**"، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة،2013-2014.

3/ المجلات والدوريات.

1. ابراهيم مُحَّد الشيخ عيد، ماهر موسي درغام، "**مدي فعالية الموازنات كأداة تخطيط ورقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين علي اعداد وتنفيذ الموازنات**"، **المجلة الاردنية** للعلوم التطبيقية، مجلة علمية تطبيقية محكمة، جامعة العلوم الانسانية، المجلد11، العدد2.

2. هاني يوسف خاشقجي، " **عملية صنع القرار الاداري في القطاع العام في المملكة العربية السعودية دراسة تحليلية ومقارنة**"، مجلة جامعة عبد العزيز الاقتصاد والادارة، الرياض، العدد1990،3.

4/الكتب بالغة الاجنبية.

4/Livres

1. Jean megerbude ditionduned 8em Ed paris 1979 page 20-21.
2. Caroline SELME, toute la fonction financiére, EDDUNOD, paris, p 193.
3. Kholadi mohamed, Kh air Eddine, cours des systèmes organisationnel, Bahaldine, edition, Alger, 2004, p 42.
4. Yaella depietri, Alessandra Sgobbi," Capacity Building workshop on problème Analysais and créative system model Ling ", Fondation en Enrico Mattei, 2° Netsymod, 24_25 octobre 2007, p. 2.
5. MAR muse, les Aides à la Décision_ techniques quantitatives de gestion, 2ém diction, (paris: Mathan, 1992), p41_42.
6. Jean pierre vérité et autres, techniques quantitatives des gestions, Vuibert gestion, paris, 1985, p15.
7. - Gean Meyer, Gestion Budgétaire, 4eme Edition Dunad, France, 1970.
8. M. Gervais, contrôle de gestion par le système budgétaire, Vuibert, 198.
9. Christian Gougent, comptabilité et c'eut de gestion ; édition Dunad, 1997.
10. CHRISTLAN GOUZET, Comptabilité analytique et control de gestion ; édition Dunad, paris, 1997.
11. .W.J.Stevenson, production : opération management, Irwin home Wood, boston 1990.
12. E.J. Hay, the just-in time beak though, john Willy and sons, newyork, 1988.
13. Alain Spalandezani, précis de gestion induustrielle et de gestion de production, opus, Alger, 1994.

14. Cf, Kenichi sekine, kanban, gestion de la production à stock zéro, éditions homme et techniques, 1983.
15. Schonberger R J, Japanse manufacturing technique, ninehidden lesons in simplicité Free press, New-York.

16. DFCG-KPMG, IFOP, Les directeurs financiers et la procès dure budgétaire –Faut-il tuer le Budget.

17. J.A.Schmid, Is It time to replace tradition al budgeting, journal of Accointance, 1992.

18. P.PRENDERGAST, Bugets hit back, Management Accouting, 2000, junuary.

19. N.Berland, les rôles du contrôle : un modele d'interprétation, Revue Française de Gestion, 2001.

20. J.Hop and R. Fraser, beyond budgeting Brea King though the barrie to the Thiard waveManagement Accouting, 1997.

21. B.Bunce and R. FRASER AND L. Woodcock, Advanced budgeting : a journée to Advanced management system, Management Accouting, Reseter 1995.

5/ مواقع الانترنت:

1. بن زعيط وهيبة ، مواي بحرية،" **دراسة بعنوان الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار**"، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة.WWW.IEFPEDIA.COM في2018.03.25 10:30 h

مقدمة عامة:

في ظل التطور التكنولوجي الذي يشهده العالم اليوم و الذي مس جميع الميادين, الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ،خاصة بعد زوال القطبية الدولية مع نهاية عقد الثمانينيات وهيمنة فكر اقتصاد السوق تحت غطاء العولمة، مما اضطر الدول إلى السعي نحو مواكبة الانفتاح الذي تفرضه الظروف الدولية المعاصرة، و قد انقسمت بين دول صانعة للأحداث تملك قوة التأثير على اقتصاد الدولة، ودول تصنعها الأحداث ,هذا كله وضع المؤسسات خاصة بالدول النامية أمام تحديات كبيرة من بينها المنافسة الشديدة وشروط التجارة الدولية مما جعل أصحاب الفكر الإداري في هذه الدول يركزون على كيفية المحافظة على وجود المؤسسة و استمرارها والاحتياط للتغيرات التي يمكن أن تحدث والتنبؤ بهاو في الوقت المناسب و بالطرق المتاحة، الأمر الذي أدى إلى تطوير الأساليب الإدارية للتسيير التي أصبحت كأداة فعالة نظرا لقدرتها على التكيف مع محيط المؤسسة و البحث عن أفضل القرارات وانسبها للتقليص من حدة الانحرافات غير الملائمة وبالتالي العمل على ترشيد القرارات.

وتعتبر الموازنات التقديرية من بين الأساليب الكمية في التسيير والتي تعتبر كأداة فعالة للتسيير والرقابة وكترجمة للقرارات المستقبلية تأخذ حصتها من المدخل الكمي الذي يعتبر مدخلا حديثا من مداخل إدارة الأعمال, هذا وتعتبر الموازنات التقديرية كنظام شامل يخص كل أوجه نشاط المؤسسة إذ تساعد المسئولين في المؤسسة على المفاضلة بين القرارات خاصة المتعلقة بالتمويل و الاستثمار ,وبالتالي فهي وبشكل فعال في عملية صناعة القرارات الرشيدة.

ومن هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية في السؤال الموالي:

❖ **كيف يمكن للموازنات التقديرية أن تساهم في عملية ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية من خلال مؤسسة صيدال؟**

وللإجابة عن هذه الاشكالية يمكن تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالموازنات التقديرية وعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية في المؤسسة؟
- فيما تتمثل إجراءات إعداد مختلف أنواع الموازنات التقديرية في المؤسسة؟
- هل تعتمد مؤسسة صيدال فرع انتيبيوتيكال على الموازنات التقديرية عند اتخاذ القرارات، وما مدى مساهمتها في ترشيد قراراتها الاقتصادية؟

وللإجابة عن هذه الأسئلة والاشكالية المعتمدة نعتمد الفرضيات التالية:

الفرضيات:

- الموازنة التقديرية هي خطة تنبؤيه لتقدير الأنشطة المراد القيام بها خلال السنة، وعملية اتخاذ القرار هي الفكرة المرتبطة بعمليتي الاختيار والالتزام.

- لإعداد الموازنات التقديرية بمختلف أنواعها لا بد من إتباع مجموعة من الإجراءات من أهمها تحديد كمية المبيعات للفترات السابقة.
- تعتمد مؤسسة صيدال فرع انتيبيوتيكال في نشاطها على الموازنات التقديرية حيث تساهم بشكل كبير في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

دوافع اختيار الموضوع:

- تناسب الموضوع مع طبيعة التخصص الدراسي وهو" مالية المؤسسة ".
- توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بضرورة إعداد الموازنات التقديرية من خلال تقديم وإبراز فوائدها وأثارها على نظام الرقابة في المؤسسة وبالتالي تجسيد الفعالية في المؤسسة.
- معرفة كيفية الاستفادة من تحليل انحرافات الموازنات التقديرية في اتخاذ وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

تكمل أهمية الدراسة من خلال معرفة الدور الذي تؤديه الموازنات التقديرية ومدى كفاءتها في اتخاذ وترشيد قرارات المؤسسة باعتبارها احدى اهم الأساليب الكمية في التسيير التي تساعد المؤسسات في التغلب على المشاكل التي تتعرض لها في حال استخدامها بالشكل الصحيح.

اهداف الدراسة:

- معرفة كيفية الاستفادة من تحليل انحرافات الموازنات بغرض زيادة فعالية وكفاءة عملية اتخاذ القرارات؛
- توضيح وتفسير العلاقة بين الموازنات التقديرية واتخاذ القرارات المناسبة ودورهما في إعطاء نظرة مستقبلية عن وضعية المؤسسة.
- اظهار مدى اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الموازنات التقديرية في اتخاذ القرارات كونها أداة فعالة للتسيير.

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في:

✓ الحدود المكانية:

ترتبط هذه الدراسة بوجه عام بالكيفية التي تمارس الموازنة التقديرية في المؤسسات وكإسقاط علي واقع الحال بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية اخترنا مؤسسة صيدال فرع انتيبيوتيكال المدية لما لها من مكانة مرموقة علي الصعيد الوطني.

✓ الحدود الزمنية:

حددنا المجال الزمني للدراسة سنة: 2016.2015.2014

الدراسات السابقة:

- ❖ بن ريالة جهيدة "الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط ومراقبة مبيعات المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة طهراوي للتجارة العامة ولاية بسكرة، مذكرة ماستر، الإشكالية الرئيسية "كيف يتم استخدام الميزانية التقديرية في التخطيط ومراقبة المبيعات داخل المؤسسة الاقتصادية ومن أهم النتائج الموصل إليها أن الميزانية التقديرية تعد أداة أساسية للتخطيط للمبيعات.
- ❖ بن الحديد احمد عبد السلام "الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة مؤسسة نفطال مركز الزفت غرداية، مذكرة ماستر والإشكالية الرئيسية "إلى أي مدى تساهم الموازنات التقديرية في تقليص الانحرافات وبالتالي ترشيد القرارات الاقتصادية في مؤسسة نفطال غرداية ومن أهم النتائج التي توصل إليها تعتبر الموازنات التقديرية أداة تسمح للمؤسسة بالسيطرة تكاليفها وتحقيق أهدافها وذلك من خلال الالتزام بالمبادئ والإجراءات إلي تحكم الموازنات التقديرية.

صعوبات الدراسة:

كما هو الحال عند إعداد البحوث العلمية يتخلل الباحث عدة عقبات تبدأ من توفر المعلومات والصعوبة في اختيار المؤسسة محل الدراسة، وهذا راجع الي الضغط الممارس علي هذه المؤسسات وتهرب بعضها من القيام بتنسيق مع الهيئات العلمية المساعدة لطلبة في إعداد البحوث.

هيكل الدراسة:

يشتمل هيكل الدراسة علي ثلاثة فصول رئيسية:

الفصل الاول: الاطار النظري للموازنات التقديرية ودورها في ترشيد القرارات.

المبحث الاول: ماهية الموازنات التقديرية.

المبحث الثاني: عموميات حول عملية اتخاذ القرار.

المبحث الثالث: أثر الموازنات التقديرية في ترشيد القرارات الاقتصادية

الفصل الثاني: دراسة موازنة الاستغلال وتحديد فعاليتها في ترشيد القرار.

المبحث الاول: الموازنة التقديرية للمبيعات.

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للإنتاج وعناصره.

المبحث الثالث: الموازنة التقديرية للتموين

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة صيدال (فرع انتيبيوتيكال) بالمدية.

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة صيدال.

البحث الثاني: الموازنات التقديرية في مجمع صيدال.

ملخص الدراسة:

يتطلب التطور في حجم المؤسسات ومقدار مساهمتها في الاقتصاد المحلي ،وجود وعي بضرورة ترشيد استخدام مواردها المتاحة والعمل علي كشف والقضاء علي الاسباب المؤدية لمصدر الموارد وذلك عن طريق التخطيط الشامل للأنشطة المؤسسة والرقابة عليها وتعتبر الموازنة التقديرية من اهم الادوات التي تساعد المؤسسات في تحقيق هذه الاهداف .

فاذا ما استخدمت الموازنة التقديرية بشكل فعال فإنها ستساهم وبشكل كبير في مساعدة المؤسسات علي تحقيق اهدافها الاستراتيجية وذلك من خلال ترشيد قرارتها وهذا ما هدفت الدراسة التي تحقيقه من خلال مؤسسة صيدال بالمدية ولتحقيق هدف الدراسة تحليلية لوضعية و الموازنات المؤسسة وذلك خلال 3سنوات 2014.2015.2016.

الكلمات المفتاحية :الموازنات التقديرية ،اتخاد القرار، الانحرافات، القرار .

Résumé :

Le développement des établissements et le montant de leur contribution à l'économie locale, nécessite :une prise de conscience ,une rationalisation de l'utilisation des ressources disponibles et de travailler pour détecter et éliminer les principales causes de la source des ressources et de la planification globale des activités de l'organisation et de leur suivi et considère le budget prévisionnel des outils les plus importants qui aident les organisations dans la réalisation de ces objectifs .

Et si le budget prévisionnel est utilisé efficacement, il contribuera de façon significative et aider les organisations à atteindre leurs objectifs stratégiques grâce à la rationalisation de ses décisions et cette étude vise à atteindre à travers la **société saidal a Médéa** Pour atteindre l'objectif de l'étude nous avons fait une étude analytique de l'état et les budgets de l'établissement pour une période de 3 ans.

Mots-clés : budgets provisionnels, prendre la décision, les écarts, la décision.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
ملخص الدراسة	I
فهرس الجداول و الأشكال والملاحق	IV
مقدمة عامة	أ.ب.ج
الفصل الأول: الاطار النظري للموازنات التقديرية كأداة لاتخاذ القرارات الاقتصادية	
تمهيد	11
المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية	12
المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية	12
المطلب الثاني: أنواع الموازنات التقديرية	19
المطلب الثالث: إعداد الموازنات التقديرية	22
المبحث الثاني: ماهية عملية اتخاذ القرار	25
المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار	35
المطلب الثاني: عملية اتخاذ القرار	31
المطلب الثالث: أساليب اتخاذ القرار	46
المبحث الثالث: أثر الموازنات التقديرية في ترشيد القرارات الاقتصادية	41
المطلب الأول: الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة	41
المطلب الثاني: فعالية الموازنات التقديرية في ترشيد القرارات الاقتصادية	42
الخلاصة	43
الفصل الثاني: دراسة موازنات الاستغلال وتحديد فعاليتها في ترشيد القرارات الاقتصادية	
تمهيد	45

المبحث الأول: الموازنة التقديرية للمبيعات	46
المطلب الأول: أساليب وطرق التنبؤ بالمبيعات	46
المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات	54
المطلب الثالث: فعالية الموازنات التقديرية للمبيعات	59
المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للإنتاج وعناصره	63
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الموازنة التقديرية للإنتاج	63
المطلب الثاني : إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج	66
المطلب الثالث: الموازنة التقديرية لعناصر الإنتاج والرقابة عليها	69
المبحث الثالث: الموازنة التقديرية للتموين	77
المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول التموين	77
المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للتموين	80
المطلب الثالث: فعالية الموازنة التقديرية للتموين	98
الخلاصة	99
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمركب صيدال(وحدة المضادات الحيوية) بالمدية	
تمهيد	101
المبحث الأول: التعريف بمؤسسة صيدال	102
المطلب الأول : تقديم مجمع صيدال	108
المطلب الثاني: تقديم وحدة انتيبيوتيكال	113
المبحث الثاني: الموازنات التقديرية ودورها في اتخاذ القرارات	113
المطلب الأول : إعداد موازنة المبيعات	115
المطلب الثاني: إعداد موازنة الانتاج	116
المطلب الثالث: إعداد موازنة التموين	124
الخلاصة	125
الخاتمة	126.127
قائمة الملاحق	
قائمة المراجع	

قائمة الجداول:

العنوان	الصفحة
خصائص ومكونات مختلف الموازنات التقديرية	21
الجدول النموذجي لموازنة المبيعات	54
جدول توزيع المبيعات التقديرية	58
جدول يوضح المبيعات الفعلية لمنتوج orapen.v	113
جدول إعداد موازنة المبيعات للمنتوج orapen.v	115
جدول يمثل إعداد موازنة الإنتاج	117
جدول الموازنة الاحتياجات الكلية للمنتوج orapen.v	119
جدول إعداد موازنة المشتريات الكلية للمنتوجorapen.v	221

قائمة الأشكال:

العنوان	الصفحة
مراحل عملية اتخاذ القرارات	34
الحل البياني لبرمجة الإنتاج	69
مراحل إنشاء مجمع صيدال	107
الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	110
الهيكل التنظيمي لوحدة انتيبيوتيكال	116

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	جدول كمية المشتريات المادة الأولية	129
02	جدول المبيعات لسنة 2014	130
03	جدول المبيعات لسنة 2015	131
04	جدول المبيعات لسنة 2016	132