



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية



## الموضوع

# دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة بوفال للصمامات ببرواقية - ولاية المدية -

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

زايد حميدة

إعداد الطالب:

بخليلي محمد أمين

رقم التسجيل:	...../2014
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2013-2014

قسم: العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ لَا تَأْخُذُهُ سِنَةٌ وَلَا نَوْمٌ لَهُ مَا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ مَنْ ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِنْدَهُ إِلَّا بِإِذْنِهِ يَعْلَمُ مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا خَلْفَهُمْ وَلَا يُحِيطُونَ بِشَيْءٍ مِّنْ عِلْمِهِ إِلَّا بِمَا شَاءَ وَسِعَ كُرْسِيُّهُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ وَلَا يَئُودُهُ حِفْظُهُمَا وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ"

"سورة البقرة الآية: 254 - 255"

# الإهداء

الحمد لله الذي قدرنا على إتمام هذا العمل، فيا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك.

اهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين

إلى إختي وأختي

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى كل الأصدقاء الأعزاء و إلى الزملاء في الدراسة إهداء خاص.

محمد لمين

## شكر و تقدير

أشكر الله الذي وهبني نعمة العلم و وفقني على إنجاز هذه المذكرة.

أوجه شكري وتقديري الخالصين إلى الأستاذة المشرفة

الأستاذة زايدى حميدة التي قبلت الإشراف على مذكري هذه

وعلى نائحتها وتوجيهاتها القيمة، وعلى جميل صبرها.

وأقدم بالشكر إلى كل من شجعني ولو بكلمة.

وكل من مد لي يد العون، سواء من قريب أو من بعيد.

## ملخص:

نهدف في هذه الدراسة إلى التعرف على دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية بمختلف أبعادها من خلال التعرف على مفهوم الموازنة التقديرية ومبادئها، بالإضافة إلى مراحل إعدادها، والتي تعد من أهم الأساليب في عملية التخطيط والرقابة، وذلك بتحليل انحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما نسعى من خلالها إلى إبراز أهمية عملية قياس وتقييم الأداء في المؤسسة مما يساعدها في تحسين أدائها، ولقد جاءت الدراسة الميدانية بدراسة حالة مؤسسة بوفال للصمامات (برواقية - المدية)، للتعرف على مدى اعتماد المؤسسة على الموازنات التقديرية في تحسين أدائها، بما يضمن استمرارها ونموها وتحقيقها لأداء متميز من خلال دراسة موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج للمؤسسة خلال السنوات 2010، 2011، 2012.

**كلمات المفتاح:** موازنة تقديرية، أداء، رقابة، تخطيط، تحليل انحراف.

## Summary:

We aim from this study to recognize the role of budgets in improving the economic corporation performance with its various dimensions through knowing the concept and principals of the budget, In addition to its preparation stages which are considered as the most important methods in the process of planning and controlling by analysing its deviations and finding the causes of that. And taking corrective procedures we also aim to highlight the importance of performance measurement and evaluation process in the foundation which help in improving its performance. The field study of "poval valve foundation" (Berrouguia/Mdia), Come to recognise to what extent the foundation depends on the budget in improving its performance by which it guarantees its continuation, Growth, and achievement of a distinguished performance through the study of "Sales Budget" and "Production Budget" during the years: 2010 - 2011 – 2012.

**Key words:** Budget, Performance, Control, Planning, Deviation Analysis.

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
II	الآية
III	إهداء
IV	شكر
V	ملخص
VII	فهرس المحتويات
IX	فهرس الجداول والاشكال
X	فهرس الملاحق
أ - ث	مقدمة
22-1	<b>الفصل الأول: تحسين الأداء باستخدام الموازنات التقديرية</b>
2	تمهيد
3	<b>المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية</b>
3	المطلب الأول: تعريف وخصائص الموازنة التقديرية
5	المطلب الثاني: مبادئ الموازنة التقديرية
8	المطلب الثالث: أنواع الموازنة التقديرية
11	<b>المبحث الثاني: مراحل إعداد الموازنات التقديرية</b>
11	المطلب الأول: مراحل اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات
14	المطلب الثاني: مراحل اعداد الموازنة التقديرية للإنتاج
17	المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة التقديرية لمستلزمات الإنتاج
22	خلاصة الفصل
44-23	<b>الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية لتحسين الأداء</b>
24	تمهيد
25	<b>المبحث الأول: مفاهيم ومنطلقات أساسية حول الأداء وتقييمه</b>
25	المطلب الأول: مفهوم الأداء
29	المطلب الثاني: ماهية تقييم الأداء
35	المطلب الثالث : مؤشرات قياس الأداء
40	<b>المبحث الثاني: الموازنات التقديرية كأداة لتحسين الأداء</b>
40	المطلب الأول: حساب الانحرافات وإعداد تقارير الأداء

42	المطلب الثاني: مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها
43	المطلب الثالث: مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية
44	خلاصة الفصل
67-45	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة بوفال للصمامات البروقية - المدينة
46	تمهيد
47	المبحث الأول : تقديم مؤسسة بوفال
47	المطلب الأول : التعريف بمؤسسة بوفال
48	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال وتحليله
50	المطلب الثالث: أهداف ووظائف مؤسسة بوفال
51	المطلب الرابع: التعريف بوحدة الصمامات (محل الدراسة)
55	المبحث الثاني: استخدام الموازنة التقديرية لتحسين أداء مؤسسة بوفال
56	المطلب الأول: تحليل انحرافات موازنة المبيعات
61	المطلب الثاني: تحليل انحراف موازنة الإنتاج
63	المطلب الثالث: نسبة الإنجاز والتطور في رقم الأعمال
67	خلاصة الفصل
68	خاتمة

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
56	انحراف الكمية لسنة 2010	1
57	انحراف الكمية لسنة 2011	2
57	انحراف الكمية لسنة 2011	3
58	انحراف السعر لسنة 2010	4
59	انحراف السعر لسنة 2011	5
59	انحراف السعر لسنة 2012	6
60	انحراف رقم الأعمال لثلاثة السنوات	7
61	انحراف الإنتاج لسنة 2010	8
62	انحراف الإنتاج لسنة 2011	9
62	انحراف الإنتاج لسنة 2012	10
63	نسبة الانجاز لسنة 2010	11
64	نسبة الانجاز لسنة 2011	12
65	نسبة الانجاز لسنة 2012	13
65	الانحراف في رقم الأعمال الإجمالي ونسبة تحقيق الموازنة للثلاث السنوات	14
66	نسبة التطور في رقم الأعمال	15

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
26	الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	1
31	مستويات تقييم الأداء	2
34	مراحل تقييم الأداء	3
49	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة بوفال	4
53	الهيكل التنظيمي لوحدة الصمامات	5



## فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
77	موازنة المبيعات لمؤسسة بوفال لسنة 2011	01
78	موازنة الإنتاج لمؤسسة بوفال لسنة 2011	02
79	موازنة المبيعات لمؤسسة بوفال لسنة 2012	03
80	موازنة الإنتاج لمؤسسة بوفال لسنة 2012	04
81	موازنة المبيعات لمؤسسة بوفال لسنة 2013	05
82	موازنة الإنتاج لمؤسسة بوفال لسنة 2013	06

يعيش العالم اليوم تطورات اقتصادية وتكنولوجية معتبرة، وهذا راجع إلى تطور البنية الاقتصادية

لدول العالم عن طريق النمو الذي شهدته مختلف المؤسسات الاقتصادية، مما أدى إلى تطور واتساع نطاق

تطبيق مناهج وتقنيات حديثة للتسيير ، وكذا ضبط شؤونها الداخلية واستغلال طاقاتها المتاحة للوصول إلى

مبتغاها وهذا ما نجده في بعض الدول المتقدمة، أما الدول النامية فهي لازالت متمسكة بالوسائل والتقنيات

التقليدية والتي حالت بينها وبين مواكبة التطور وسبق الأحداث.

وعليه فإن تحقيق الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات لا تحقق إلا عن طريق التسيير الإداري الفعال، وحتى يكون

التسيير الإداري فعالا وتحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة، لابد على إدارة هذه الأخيرة من

القيام بوظائفها الأساسية المتمثلة في: التخطيط، التنسيق، الرقابة، واتخاذ القرارات، ذلك بشكل يؤدي إلى

تحقيق الأهداف المسطرة على المدى القريب والبعيد.

وعلى هذا الأساس نجد الإدارة الحديثة تتجه اليوم نحو بناء إدارة تماشى مع التغيرات الاقتصادية عن طريق

إدخال تقنيات وأنظمة عصرية للتسيير والرقابة على أنشطة المؤسسة، ومن بين هذه الأنظمة: نظام الموازنات

التقديرية، والذي يهدف أساسا إلى القيام بوظائف التخطيط والتنسيق والرقابة، نمو يعد نظاما متكاملًا يزود

الإدارة بالبيانات والتقارير التي تمكنها من تخطيط ومراقبة عملياتها كفاءة، واتخاذ القرارات السليمة في

الأوقات المناسبة.

وقد بدا واضحا أن إدارة المؤسسات تتوقف على التنبؤ بالمستقبل، إعداد تقديرات حول نشاط المؤسسة للفترة

القادمة، مع وضع خطة إستراتيجية لتحسين أداءها ولمقابلة التغيرات الاقتصادية المستقبلية على أساس الواقع

الفعلي للمؤسسات الاقتصادية، والإمكانيات والموارد المتاحة.

ومن هنا يمكننا صياغة الإشكالية الرئيسية لبحثنا هذا على النحو التالي:

**ما هو دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟**

لمعالجة الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الميزانية التقديرية وما هي مبادئها وما هي مراحل إعدادها؟
- كيف تساهم الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة؟
- هل يمكن أن يكون للمؤسسة نظام رقابة فعال بدون استخدام الموازنات التقديرية؟
- هل تستخدم مؤسسة بوفال للصمامات الموازنة التقديرية في تحسين أدائها؟

للإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- الموازنة التقديرية هي أداة من أدوات التسيير.
  - تساهم الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.
  - نظام الرقابة الفعال للمؤسسة لا يمكن أن يتحقق إلا باستخدام الموازنات التقديرية.
  - مؤسسة بوفال للصمامات تستخدم الموازنة التقديرية في تحسين أدائها.
- أسباب اختيار الموضوع: يعود اختيار الموضوع إلى عدة أسباب من بينها:
- الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية.
  - التعرف على مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية على الموازنات التقديرية والتخطيط المالي في أداء مختلف نشاطها.

- معرفة السبل التي تنتهجها المؤسسة لتقييم وتحسين أدائها.

### ➤ أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى محاولة توضيح:

- إبراز دور الموازنات التقديرية في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.
- أهمية الميزانيات التقديرية في تحقيق التخطيط الدوري لكافة أنشطة المؤسسة.
- دور الميزانية التقديرية في تحسين الكفاءة التنسيقية للإدارة وتشجيع روح التعاون بين الأفراد.
- إبراز أهمية دور الرقابة على الموازنات التقديرية في تحسن أداء المؤسسة.

### ➤ أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية الموضوع في تحديد دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.
- تنفيذ نشاطها وتصحيح الانحرافات التي قد تحدث وهو ما يساهم في تحسين أداء المؤسسة.
- إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم للمواد والأجور والمصاريف الأخرى لمنع الإسراف والتبذير.

### ➤ المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية المذكورة سيتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لأنه يتوافق مع طبيعة هذه المواضيع، إذ سيتم وصف المتغيرات التي تكون الإشكالية، ومن ثم القيام بتحليل العلاقة بين تلك المتغيرات تأثراً وتأثيراً.

### ➤ هيكل الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة المطروحة وللشرح الجيد للدراسة لقد تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول فصليين نظريين وفصل تطبيقي، حيث سيتم التطرق في الفصل الأول إلى الموازنة التقديرية أما في الفصل الثاني حيث نتناول فيه مفاهيم على الأداء وتقييم الأداء بالإضافة إلى الفصل الثالث والذي نعرض فيه دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية فيما سنهي موضوعنا بخاتمة تتضمن حوصلة لأهم ما تحصلنا إليه من خلال هذه الدراسة.

تمهيد:

تعتبر الموازنات التقديرية أحد الاساليب المحاسبة الادارية التي تساعد المسيرين للقيام بمهامهم وذلك من خلال الحصول على المعلومات اللازمة التي تسهل مهمة التسيير من تخطيط ورقابة وتوجيه...الخ، حيث تعد من أهم الأدوات الكمية المستخدمة في المؤسسة، فهي تعتبر خطة تفصيلية مستقبلية تشمل كافة جوانب نشاط المؤسسة لفترة زمنية محددة، ويستند إعدادها للعديد من الأسس والمبادئ العلمية من أهمها الشمولية والواقعية والمرونة...الخ.

حيث تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين حيث تناولنا في:

**المبحث الاول: ماهية الموازنة التقديرية.**

**المبحث الثاني: مراحل اعداد الموازنات التقديرية.**

## المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية

إن التطرق إلى الموازنات التقديرية بدراسة نظرية يعد مطلباً ضرورياً، للإحاطة بجميع جوانبها وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة عناصر أساسية وهي: تعريف، وأنواع الموازنة التقديرية، وأيضاً إلى مبادئ الموازنة التقديرية.

### المطلب الأول: تعريف وخصائص الموازنة التقديرية

هنالك العديد من التعاريف للموازنة التقديرية وتختلف حسب اختلاف الباحثين لذلك سنتطرق لعدة تعاريف مع التطرق إلى مختلف خصائصها.

#### أولاً: تعريف الموازنة التقديرية

- قبل التطرق لتعريف الموازنة التقديرية يجب معرفة معنى الموازنة أولاً والتي تعرف الموازنة بأنها: " تعبيراً كمياً عن الخطة المقترحة بواسطة الإدارة عن فترة معينة"<sup>1</sup>.

- وعليه تعتبر الموازنات التقديرية أو التخطيطية من أقدم الأساليب المستخدمة للرقابة منذ القديم ونجد لها العديد من التعاريف نذكر منها : تعريف معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا اعتبر الموازنة التقديرية "خطة كمية ورقمية ويتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وهي تبين عادة الإيرادات المنتظرة وتحقيقها والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة وكذا الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين"<sup>2</sup>.

- ويمكن تعريفها بأنها "خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلية على المدى القريب والمتوسط"<sup>3</sup>.
- كما عرفت على أنها: "اسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمة والكمية لبرامج وأنشطة المؤسسة لفترة مستقبلية"<sup>4</sup>.

1 تشارلز هورنجرن، ترجمة احمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل اداري، دار المريخ، السعودية، 2009، ص 337.

2 فركوس محمد، الموازنة التقديرية اداة فعالية للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 4.

3 خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 15.

4 فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الادارية، دار المسيرة، الاردن، 2007، ص 18.

- "الموازنة من وجهة النظر المحاسبية ماهي الا ترجمة كمية لخطة المؤسسة، بمعنى ان كل المشروعات والانشطة الواردة في خطة المؤسسة يتم وصفها او ترجمتها كميما اما في صورة مالية باستخدام وحدة النقد السائدة، او في صورة عينية باستخدام وحدات قياس المدخلات او المخرجات".<sup>1</sup>

من خلال التعريف السابقة يمكن القول بان الموازنة التقديرية تعتبر أداة تخطيطية ورقابية فعالة ، تسعى إلى التأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل الإدارة، حيث تضع الإدارة العليا الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات قابلة لتطبيق ، ويأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ ويتم تحقيق ذلك من خلال إعداد موازنات تقديرية تحدد مسبقا أوجه النشاط المختلفة والأداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في المؤسسة (التخطيط).

وبالتالي فإن الموازنة التقديرية تتميز بعدة خصائص وذلك بعدما تم التطرق الى مفهوم الموازنة التقديرية

#### ثانيا: خصائص الموازنة التقديرية

تتميز بجملة من الخصائص مستمدة من كونه تعبير كمي مالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة. ويمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>2</sup>

**1. تعبير كمي:** فتحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص

الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.

**2. تحدد في شكل برنامج عمل:** الموازنة التقديرية لا تعد فقط تقديرا للأهداف والموارد الضرورية

لتحقيقها وإنما لابد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس معرفة

وتنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط.

**3. تحدد لفترة معينة:** الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة أو أقل، وهذا باختلاف نشاط

المؤسسة وأهدافها.

1 هاشم محمد عطية و محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية والتكاليف والادارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 186.

2 خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة العربية، مصر، 1969، ص 13.

حيث تعد الموازنة ترجمة كمية برنامج العمل المحددة، والتي هي جزء تنفيذي للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل وهي من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات، ومن اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التعبير.

وفي الأخير يمكن القول بأن الموازنة التقديرية تعتبر أداة للتخطيط والتنسيق والمراقبة لما أنها أهم أداة لتحفيز العمال داخل المؤسسة.

### المطلب الثاني: مبادئ الموازنة التقديرية

تعرف المبادئ العلمية التي تحكم اعداد الموازنات بانها اسس ارشادية تؤدي الى حسن استخدام الموازنات كاداة قيمة للتخطيط وتزيد فاعليتها في مجال الرقابة، وتعتبر هذه المبادئ اساسيات ومقومات لازمة لنجاح الموازنات التقديرية، وسوف نتطرق في هذا المطلب الى المبادئ العلمية التي تحكم اعداد الموازنات التقديرية وهي:

#### 1. مبدأ الشمول: الموازنة التقديرية بطبيعتها خطة شاملة للوحدة الاقتصادية، هي وتقتصر على أحد أو

بعض فروع النشاط دون الأقسام الأخرى في المؤسسة، وإنما هي بطبيعتها تشمل جميع أوجه النشاط في المؤسسة، وإنما هي بطبيعتها تشمل جميع أوجه النشاط في المؤسسة، وتغطي جميع العمليات، وتمتد إلى جميع المستويات، ويمكن أن تغطي شمول الموازنة في النقاط التالية:<sup>1</sup>

#### • الموازنة تشمل جميع أوجه النشاط في المؤسسة: أي الموازنة التقديرية لا تقتصر على مجال أو

مجالات معينة من النشاط، فهي تتناول جميع أوجه النشاطات للفترة المقبلة حيث تحدد:

- خطة المبيعات من حيث الحجم والتشكيل البيعي، وفترات التوزيع، وتترجم في موازنة المبيعات.

- خطة الإنتاج ومسؤولياته، وتترجم في موازنة الإنتاج.

- خطة التمويل.

1 أحمد نور، المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات وبحوث العمليات)، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص 71.



• الموازنات تشمل الجوانب العينية والمالية والنقدية: حيث أنه لا يكفي أن تشمل الموازنة جميع أوجه النشاط، بل يجب أن يسبق ذلك مرحلة إعداد الموازنة على أساس عيني، أي على أساس وحدات قياس عينه.

• الموازنة خطة متناسقة: يعني أن كون الموازنة خطة شاملة لجميع أوجه النشاط لا يعني أن تجمع الخطط الفرعية هكذا، بل يجب أن تعبر الموازنة عن خطة متوازنة، وهذا يستدعي التنسيق بين الخطط الفرعية.

2. مبدأ اعتماد الموازنة على التنبؤ: فكون الموازنة خطة مستقبلية، فمن البديهي أن يكون إعدادها يحتم استخدام أسلوب التنبؤ عند إعداد تقديراتها، والتنبؤ هنا يجب أن يكون موضوعياً ومبني على معلومات دقيقة، وإلا كان عبارة عن تخمين وتقدير جزافي ليس له فائدة.<sup>1</sup>

3. مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية : وفق هذا المبدأ يتوجب على الوحدات التنظيمية تحضير تقديرات الموازنة للوحدة الاقتصادية المسؤولة عنها وذلك بهدف إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والتقديرات لكل وحدة على حده لهدف اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف.<sup>2</sup>

4. مبدأ التوزيع الزمني أو التوقيت: بموجب هذا المبدأ يتم تقسيم العمليات التي تشملها الموازنة التقديرية على فترات زمنية محددة ضمن فترة الموازنة التقديرية وذلك حسب توقع فترة حدوث كل عملية، وعملية التوزيع الزمني لا تعني توزيع الأرقام بالموازنة على أجزاء السنة وإنما المقصود هو توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلاً، ومن الأمثلة على التوزيع الزمني عند إعداد الموازنة مايلي:<sup>3</sup>

• التوزيع الزمني لبرامج الإنتاج.

1 فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق ص 19.

2 محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات ، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 24.

3 أحمد نور، مرجع سابق، ص 71.

• توقيت عمليات شراء المواد الخام.

• التوزيع الزمني للتدفقات النقدية.

• توقيت استبدال الاصول الثابتة وصيانتها.

**5. مبدأ الثبات والمرونة:** قد تعد الموازنة على اساس ثابت أو على اساس مرن، ويقصد بمبدأ المرونة مدى

قابلية نظام الموازنات على مواجهة الظروف المحيطة، أي مدى قدرة نظام الموازنات على التكيف مع الأحداث والظروف المحيطة، ومدى قدرة الموازنات على التكيف مع الأحداث والظروف المستقبلية التي تعايشها المؤسسة ويمكن التطبيق العملي لهذا المبدأ من خلال إعداد تقديرات الموازنات لعدة مستويات متوقعة لحجم النشاطات حتى يمكن إجراء المقارنة بين الاداء الفعلي والمخطط الذي يناسب حجم النشاط الفعلي، وبالتالي تكون الموازنة أكثر واقعية من الموازنات التي يتم إعدادها على أساس مستوى واحد ثابت للنشاط نظراً لأن العمليات الاقتصادية للغالبية العظمى من المؤسسات تتميز بالحركة والمرونة بدلاً من الثبات، ومن الضروري أن تختلف التقديرات عند كل مستوى من المستويات.<sup>1</sup>

**6. مبدأ وحدة الموازنة:** الموازنة التقديرية هي في النهاية مجموعة من الموازنات الفرعية لعدة أنشطة

اقتصادية وتشكل مجموعها وحدة م وازنة واحدة. يجب عند إعداد الم وازنة التقديرية (الكلية) أن تراعي الانسجام والتناسق والترابط بين الموازنات الفرعية بحيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر ويؤثر في اجزاء الموازنات الأخرى والموازنة التقديرية الكلية.<sup>2</sup>

**7. مبدأ الواقعية والاستخدام الامثل للامكانيات المتاحة :** ويقوم هذا المبدأ على ان تكون التعديلات في

الموازنة علمية وواقعية اي تستند تلك التقديرات على اسس تواجهها المؤسسة فعلا وفق الظروف

الداخلية والخارجية.<sup>3</sup>

1 فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص 19.

2 محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 21.

3 فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص 19.

8. مبدأ الموازنة كمعيار لقياس الأداء : اذ تعتبر الموازنة التقديرية كمقياس أو كمؤشر لقياس الأداء،

وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمراجع للاسترشاد عند التنفيذ.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أنواع الموازنة التقديرية

تصنف الموازنات التقديرية تبعا لعدة معايير منها:

أولاً: من ناحية الفترة الزمنية:

تنقسم الموازنة التقديرية وفقا لهذا المعيار الى مايلي:<sup>2</sup>

1. موازنات طويلة الأجل: الموازنة التقديرية طويلة الأجل هي ذلك النوع من الموازنات التي تغطي فترة

زمنية تتراوح بين خمسة وعشرة أعوام وتلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى هذا النوع من الموازنات إلى

توضيح سياستها المستقبلية من أمور ، وتكون هذه الموازنات خالية من التفاصيل الدقيقة على خلاف

ماهو معمول به بالنسبة للموازنات التقديرية المستمرة، وذلك لاختلاف طبيعة الأهداف لكل منهما.

2. موازنات قصيرة الاجل: وهي التي تعتبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى القصير

وهي تهدف إلى وضع برنامج عمل المؤسسة خلال السنة القادمة وتساعد في الرقابة على تنفيذ هذا

البرنامج أي في هذه الحالة تستخدم كأداة للتخطيط والرقابة على النشاط.

ثانيا: حسب طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنات التقديرية:

تنقسم الموازنة التقديرية من حيث طبيعة الاعمال الى:<sup>3</sup>

1. موازنة التشغيل "الاستغلال": وهذه الموازنة تغطي الاعمال العادية للمؤسسة وتدعى كذلك بموازنات

الاستغلال لانها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة كسواء وإنتاج وبيع وتتكون من:

• موازنة المبيعات.

1 كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة، 2012، ص 47.

2 رضوان حلوة حنان، المحاسبة الادارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن، 2002، ص 46.

3 فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص 21.

- موازنة الإنتاج وما يرتبط بها من موازنة المواد الأولية، وموازنة المخزون، وموازنة العمالة المباشرة موازنة التكاليف الصناعية الإضافية.

## 2. الموازنة الرأسمالية: وهي التي تختص بتخطيط الانفاق الاستثماري للوحدة الاقتصادية أو الانفاق

الاستثماري المزمع القيام به، حيث تختص الموازنة الرأسمالية برسم سياسة الوحدة الاستثمارية في كل من المدى القصير والطويل، ووضع برنامج الاستثمار وتخطيط كيفية تمويله والرقابة على تنفيذه طبقاً للخطة الموضوعية.<sup>1</sup>

### ثالثاً: حسب وحدة القياس المستعملة:

تنقسم وفق هذا إلى:<sup>2</sup>

#### 1. الموازنات العينية: ويعبر عنها بوحدات مادية (كالوزن، الوقت، الوحدات... الخ) هذا النوع من الموازنات

يعمل بها في المؤسسات الصناعية وتوضح البرنامج الانتاجي للمؤسسة النقدية بشكل يرتبط مع طاقتها الانتاجية والاحتياجات.

#### 2. الموازنة المالية: هي ترجمة مالية للموازنة العينية وتوضح الخطة التمويلية للمؤسسة.

#### 3. الموازنة النقدية: يعبر عنها بوحدات نقدية تستعمل لفرض تقييم الموازنات العينية من جهة ولغرض

الجمع بين مختلف الموازنات في الاعمال النهائية من جهة اخرى تمثل برنامج التحصيلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة والتي تنتج عن الموازنة المالية.

### رابعاً: من ناحية درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية:

وفقاً لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى:<sup>3</sup>

#### 1. موازنة المسؤولية: إن المسؤولية تتكون من عدة أقسام وورشات وعلى رأس كل منها يوجد مسؤول

وكل قسم يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها من خلال فترة الموازنة، فموازنة المسؤولية

1 محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 36.

2 نفس المرجع، ص 37-38.

3 فركوس محمد، مرجع سابق، ص 9.

هي أداة فعالة للرقابة لأنها تزود المؤسسة بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها تقيم أداء المسؤول الذي هو على رأس ذلك القسم والإجراءات المصححة الواجب القيام بها.

2. موازنة البرامج: أساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي القيام بها ك شراء آلة

جديدة، ودور موازنة البرامج هو إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ، وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج

الاقتصادية والمالية الناجمة عن اختيارها كل مشروع فهي تساعد على اتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

3. الموازنة الشاملة: تمثل الهيكل العام للموازنات الجزئية فيتم تنسيق أهدافها مع الأهداف العامة

للمؤسسة وتوضح الصورة الشاملة لمختلف أنشطة المؤسسة والتي تشملها الموازنات الفرعية وتنتهي عند تحديد الوضعية المالية انطلاقاً من الأعباء والعوائد المقدرة لفترة معينة وتعتبر الموازنات الشاملة

أن المنشأة بكل أنشطتها المختلفة وبرنامجها المتعددة وأقسامها المتنوعة وبمراكز مسؤوليات الكثيرة

بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض اعداد الموازنة.

4. موازنة المنتجات: تقوم على اعتبار كل منتج وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة وتتضمن

موازنة المنتج برنامج الإنتاج والتشغيل الخاص به وبرنامج المبيعات والمخزون المتعلق به وتخطيط

عناصر التكاليف والمستلزمات اللازمة له وتقدير الإيراد المتوقع الحصول عليها منه وتساعد موازنة

المنتجات على تخطيط ربحية المنتجات المختلفة والرقابة عليها وتحسينها.

خامساً: التقسيم على أساس معيار الثبات والمرونة

يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً لمستوى التشغيل أو مستويات النشاط الذي يتم اعدادها على

اساسه هي:<sup>2</sup>

1. الموازنة الثابتة: هذه النوع من الموازنة تكون مبنية على أساس افتراضي مستوى واحد من النشاط

وتستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع إن تتنبأ بدقة وحجم نشاط الفترة القادمة .

1 محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 37-38.

2 فركوس محمد، مرجع سابق، ص 8.

2. الموازنة المرنة والمتغيرة: الموازنة المرنة تعد على أساس تعدد الأسعار بينما الموازنات المتغيرة تعد على أساس عدة مستويات من النشاط ويمكن أن نعبر بالموازنة المرنة على نوعين من الموازنات المرنة والمتغيرة، ويعتبر هذا النوع من الموازنات أداة فعالة لتقييم الأداء.

### المبحث الثاني: مراحل اعداد الموازنات التقديرية

تمر الموازنة التقديرية في عملية اعدادها على مسؤولية وضعها اختيار طريقة مناسبة تعد بها من اجل الوصول إلى موازنات تقديرية واضحة ومناسبة.

### المطلب الأول: مراحل اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

عرفت الموازنة التقديرية للمبيعات على أنها: "جدول تفصيلي يبين المبيعات المتوقعة للفترة القادمة وتظهر بالكمية والقيمة وتقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعدادها على عاتق مدير المبيعات".<sup>1</sup> وأول خطوة تقوم بها إدارة المبيعات للتوقع بمبيعاتها هي:

#### 1. تحديد كمية المبيعات: وذلك من خلال دراسة العوامل التي تؤثر على كمية المبيعات، وتنقسم هذه

العوامل إلى عوامل خارجية، وعوامل داخلية. ومن أهم العوامل الخارجية الواجب دراستها لغرض وضع

الموازنة التقديرية للمبيعات ما يلي:<sup>2</sup>

- كون البضاعة ضرورية أو كمالية.
- دخل الفرد والمستوى المعيشي ودرجة التقدم الاقتصادي.
- سياسة الدولة والتقلبات الاقتصادية.

إن كل هذه العوامل تؤثر على مرونة وطبيعة الطلب على البضاعة، فكلما كان الطلب منتظماً كان التوقع أسهل مما لو كان الطلب يتميز بعدم الاستقرار.

أما العوامل الداخلية المؤثرة في تحديد حجم المبيعات هي:<sup>1</sup>

1 ليستراي هيتجر، سيرج ماتولسن، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000، ص 424.  
2 فركوس محمد، مرجع سابق، ص 22.

- الأحوال المستقبلية للقطاع الذي تعمل به المؤسسة.
- أهمية هذا القطاع في الاقتصاد.
- مقدار النمو المتوقع حصوله في الطلب على البضائع التي ينتجها هذا القطاع.

بالمنتجات والتي تتمثل في كل أو بعض الأهداف التالية:<sup>2</sup>

- زيادة أو تخفيض عدد المنتجات.
- تحديد التقسيمات الجغرافية لمناطق البيع.
- تحديد نسبة حصة كل منتج في السوق.
- تحديد اتجاهات نمو المبيعات، خدمة العملاء وأساليب التصرف معهم.

وفي هذا الصدد تتخذ القرارات المتعلقة بتطوير خطوط المنتجات الحالية التي تتضمن:<sup>3</sup>

- تحديد المنتجات التي سيتم إلغاؤها.
- تحديد المنتجات التي سيتم استحداثها.
- تحديد نوعية ونمط التغييرات التي سيتم إجراؤها على بعض المنتجات.
- تحديد تشكيلة المنتجات، بمعنى تحديد المزيج النسبي لمنتجات المؤسسة على مستوى الكميات، وما يرتبط بها من منتجات سيتم زيادة بيعها ، ومنتجات سيتم تخفيض مبيعاتها.

أما الخطوة الثانية تتمثل في:

## 2. تحديد أسعار البيع: تعتبر مرحلة تحديد أسعار البيع مرحلة هامة وصعبة في عملية وضع

الموازنة التقديرية للمبيعات، لأن دراسة وتحليل مدى تأثير أسعار البيع مرتبطة بعوامل متداخلة تتمثل

في:<sup>4</sup>

1 صافي خالص محمد صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الاولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 30.

2 محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 85.

3 نفس المرجع، ص 87.

4 خالص صافي صالح ، مرجع سابق، ص 33.

- العرض والطلب على السلع التي تتعامل بها المؤسسة.
- طبيعة المنافسة.

والخطوة الثالثة تتمثل في:

3. وضع الموازنة التقديرية للمبيعات: إن هذه المرحلة هي حصيلة منطقية وترجمة رقمية للمراحل السابقة،

حيث كافة المراحل تصب في نهاية المطاف في الموازنة التقديرية للمبيعات، التي يمكن عرضها باستخدام أساليب عديدة أهمها:<sup>1</sup>

- أسلوب العرض حسب المنتج أو مجموعة المنتجات: وهو الأسلوب السائد في معظم المؤسسات، إذ يسمح بمتابعة وتقييم تطور مبيعات كل المنتجات التي تتعامل بها المؤسسة، كما يسهل ربط الموازنة التقديرية للمبيعات مع الموازنة التقديرية للإنتاج.
- أسلوب العرض حسب المنطقة الجغرافية: حيث يتم وفق هذا الأسلوب بوضع التقديرات حسب المنطقة الجغرافية، ويساعد هذا الأسلوب ربط تقديرات المبيعات بدراسة السوق، وبأهداف وخطط التسويق، ويمكن المؤسسة من مقارنة أداء كل منطقة بأداء المناطق الأخرى، وأداء كل رجل بيع ضمن المنطقة الواحدة بأداء رجال البيع الآخرين، وذلك تمهيدا لتحديد حصص المبيعات.
- أسلوب العرض حسب فئات العملاء: والذي يستخدم خاصة في حالة اختلاف أسعار بيع المنتجات باختلاف العملاء.
- أسلوب العرض على أساس مختلط: ويرتكز على أساس أسلوبين أو أكثر من أساليب العرض المذكورة سابقا، مع تحديد أي عنصر أكثر أهمية المنتج أو المنطقة أو فئة العملاء.

1 محمد سامي راضي، و جدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص 113.



4. المتغيرات المؤثرة في تحديد المبيعات<sup>1</sup>

- التنبؤ بالمبيعات: أثبت التجارب أن نجاح نظام الموازنات التقديرية بتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية، والتنبؤ يعني " التوقع " والغرض منه هو حساب وتوقع أحداث أو ظروف مستقبلية أو هو خدمة عرضها توفير أفضل أساس متاح لتوقعات الإدارة بالنسبة للمستقبل وكذا مساعدة الإدارة على فهم بدائل طرق العمل المختلفة، وقد لا تتحقق التنبؤات أحيانا، إلا أنها الأداة الوحيدة التي تساعد الإدارة على وضع تصور للافتراضات والأولويات التي ستبني عليها موازنتها.

وباختصار، التنبؤ يعد أداة ضرورية للإدارة، فلا يوجد مدير يمكنه الاستمرار والبقاء بغير وجود الأهداف والاستراتيجيات والخطط الفعالة، والتنبؤ هو الذي يفيد المدير بالافتراضات والأولويات التي يبني عليها الأهداف والإستراتيجيات والخطط والموازنات.

5. ضرورة التنبؤ بالمبيعات<sup>2</sup>

هناك سببان رئيسيان تجعلان التنبؤ بالمبيعات أمرا ضروريا.

- السبب الأول: هو أن وجود المؤسسة على المدى الطويل يعتمد على وجود طلب مستمر على سلعتها أو خدماتها.

- السبب الثاني: هو أن جميع التنبؤات الأخرى تبني على أساس التنبؤ بالمبيعات وتبدأ المؤسسة في التنبؤ بمبيعاتها عن فترة مقبلة بدراسة الظروف البيئية والأحوال الاقتصادية والأوضاع التنافسية المنتظر أن تسدد وتؤثر في مبيعاتها في تلك الفترة، ويتوقف نطاق البحث في هذه المجالات ومقدار الجهد المبذول فيها على حجم المؤسسة بالنسبة لحجم الصناعة أو السوق وطبيعة السوق أو خدمات التي تقدمها، ومدى تعدد المتغيرات البيئية والاقتصادية الأخرى المؤثرة في مبيعاتها.

## المطاب الثاني: مراحل اعداد الموازنة التقديرية للإنتاج

1 نفس المرجع، ص 84-85.

2 محمد سامي راضي، و جدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص 84.

بعد وضع تقديرات للمبيعات، تأتي ضرورة وضع خطة لتوفير احتياطات المبيعات من المنتجات، وتتم ترجمة هذه الاحتياجات إلى متطلبات تصنيع المنتجات المطلوبة.

تعرف الموازنة التقديرية للإنتاج بأنها خطة تحدد كمية الإنتاج اللازمة خلال الفترة القادمة لمواجهة المبيعات المتوقعة والاحتياجات من المخزون من المنتجات التامة، حيث تعبر هذه الموازنة الأساس الذي يستخدم لتخطيط الإنتاج خلال الفترة القادمة لضمان عدم إنتاج كميات تزيد عن حاجة المبيعات والمخزون، أو تعرض المؤسسة لخطر ضياع الصفقات المتعلقة بالمبيعات بسبب عدم توفر حجم الإنتاج المطلوب.<sup>1</sup>

تستخدم موازنة الإنتاج كأساس التنظيم وتنسيق برنامج الإنتاج، بحيث تتمكن المؤسسة من الحصول على المنتجات بالكميات المطلوبة في الوقت المناسب وتعتبر الموازنة التقديرية للإنتاج حجر الزاوية في إعداد موازنة الاحتياجات من المواد والمشتريات والأجور والمصاريف الصناعية.

في هذه الحالة، لا بد من تعديل التنبؤ بالمبيعات لمراعات أي زيادة أو نقص غير متوقع بالنسبة لمخزون البضائع التامة الصنع . وهنا يتم توضيح موازنة الإنتاج الأساسية كمايلي:<sup>2</sup>

التنبؤ بالمبيعات (بالوحدات) + مخزون آخر الفترة المرغوب فيه من البضائع تامة الصنع = **اجمالي**  
**الاحتياجات الإنتاج التقديري** - مخزون اول الفترة من البضائع تامة الصنع = **الانتاج المطلوب**

### 1. مسؤولية إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج<sup>3</sup>

وتقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج على عاتق مدير إدارة الإنتاج والذي عليه أن يقدم موازنة متكاملة للإنتاج تركز على الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل، وتأخذ في الاعتبار متطلبات الموازنة التقديرية للمبيعات والطاقة الإنتاجية المتاحة.

مما سبق، تشتمل مسؤولية مدير مصلحة الإنتاج في هذا المجال على المهام التالية:

1 إسماعيل إبراهيم جمعه، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، 2001، ص 234.  
 2 ساويارس وجاكسن وجينكينز، ترجمة نضال محمود الرمحي، المحاسبة الادارية (managerial ACCT)، دار الفكر، الاردن، 2013، ص 233.  
 3 محمد سامي راضي، وجدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص 121.

- دراسة الطاقة الإنتاجية المتاحة ( الآلات ، اليد العاملة).
  - حساب مدة دورة الإنتاج وتوزيع العمل على مختلف الأقسام الإنتاجية.
  - تطوير أو تغيير الطاقة الإنتاجية المتاحة، بما في ذلك اقتراح المشروعات الاستثمارية الخاصة بالتوسعات أو الإحلال إن وجدت.
  - تحديد مستويات ومعايير التخزين للمنتجات التامة، وذلك بالاشتراك مع مدير مصلحة المبيعات.
  - وضع خطة الإنتاج لكل منتج على حدى بالكمية.
  - وضع الموازنة التقديرية للإنتاج مقسمة حسب المنتجات أو الأقسام الإنتاجية.
  - توفير المعلومات التي يحتاج إليها مدير إدارة الموازنات لإعداد الموازنات الختامية.
- بالإضافة إلى المسؤولية الأساسية والمباشرة التي تقع على عاتق مدير مصلحة الإنتاج في إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج، يتحمل المسئولون آخرون مسؤوليات غير مباشرة في إعداد هذه الموازنة وذلك على النحو التالي:<sup>1</sup>

• الإدارة العليا:

وضع الاستراتيجيات والسياسات العامة للتخزين.

وضع الاستراتيجيات والسياسات العامة للإنتاج.

إقرار زيادة الطاقة الإنتاجية إن رأته ضروريا وما يتطلبه ذلك من مشروعات استثمارية.

• مدير إدارة الموازنات:

- تحقيق التنسيق والربط بين الموازنة التقديرية للإنتاج والموازنات الأخرى.

• مدير مصلحة المبيعات:

تحديد احتياجات المبيعات كميا من المنتجات التامة وتوقيف الحاجة إليها.

تحديد مستويات ومعايير التخزين للمنتجات التامة وذلك بالاشتراك مع مدير مصلحة الإنتاج.

1 عبد الحي المرعي، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص 216.

## 2. الخطوات اللازمة لإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج<sup>1</sup>

- تتمثل الخطوة الأولى : في إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج والمخزون السلعي في ووضع الخطة اللازمة التي تتضمن تحديد الكميات التي يجب توفرها من السلع التامة في مخازن البضاعة التامة في بداية ونهاية كل فترة.
- تتمثل الخطوة الثانية: في تحديد كمية البضاعة الجاهزة الواجب إنتاجها وتسليمها إلى المخازن بضاعة الجاهزة خلال الفترة.
- تتمثل الخطوة الثالثة: في تحديد كمية المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل التي يجب توفرها في أول كل فترة في المرحلة الإنتاجية الأخيرة، وذلك لتوفير البضاعة الواجب تسليمها لمخازن المنتجات التامة.
- تتمثل الخطوة الرابعة: في تحديد الكميات الواجب إنتاجها في مرحلة الإنتاج الأخيرة، بما في ذلك ما يمكن من إمداد مخازن البضاعة التامة بالوحدات الواجب تسليمها إليها مع مراعاة كميات المخزون السلعي تحت التشغيل الواجب الاحتفاظ بها في أول وآخر كل فترة.

### ملاحظة:

يمكن تحديد المنتجات تحت الصنع في أول الفترة في المؤسسات التي يمر فيها الإنتاج بعدة مراحل وفق

المعادلة التالية:<sup>2</sup>

مخزون أول الفترة تحت الصنع في كل مرحلة = كمية المنتجات الواجب تسليمها خلال الفترة × فترة الإعداد ÷ عدد أيام العمل خلال الفترة.

وإن هذا الأمر لا يختلف في حالة تعدد المنتجات التي تنتجها المؤسسة حيث يشابه حالة تعدد المراحل.

### المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة التقديرية لمستلزمات الإنتاج

1 خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 63-64.

2 خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 47.

بعد إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج تكون الخطوة التالية هي تقدير مستلزمات الإنتاج المتمثلة في المواد الأولية واليد العاملة المباشرة.

### أولاً: مراحل إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية

إن هدف هذه الموازنة التقديرية هو إعداد التقديرات بالكمية والقيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج، وذلك من خلال تقدير احتياجات الوحدات الواجب إنتاجها من المواد الأولية، ولهذا تعتبر الموازنة التقديرية للإنتاج هي الأساس لإعداد الموازنة التقديرية للمواد، وتقع مسؤولية إعداد هذه الموازنة على عاتق إدارة المشتريات بصفة مباشرة، وتتمثل خطوات إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية في:<sup>1</sup>

#### 1. تقدير كميات المواد الأولية: من أجل ضمان توفير هذه المواد طوال العام وفي الوقت المناسب والسعر

الملائم يجب أن يراعي مدير المشتريات إلى الأوضاع التالية:<sup>2</sup>

- الأوضاع الاقتصادية العامة المتوقعة.
- الأوضاع الاقتصادية المتوقعة للنشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة.
- الطلب العام المتوقع على المواد الأولية.
- أوضاع وظروف السوق.
- عقود الشراء الحالية المتوقعة بين المؤسسة ومورديها.
- أسعار الشراء السابقة واتجاهاتها

وتساعد دراسة هذه العوامل في الحصول على المواد الأولية بالكمية المناسبة والنوعية الجيدة والوقت

المناسب والسعر المطلوب، وال فشل في تحقيق أي عامل من هذه العوامل يؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج

وبالتالي تخفيض الأرباح، وتوفير مبالغ بسيطة من كل عامل من هذه العوامل قد لا تعطى له أهمية في بداية

الأمر، إلا أنه بعد مدة تصبح مبالغ لا يستهان بها، وتوضح لنا الموازنة التقديرية للمواد الأولية ما يلي:<sup>3</sup>

1 فركوس محمد، مرجع سابق، ص 102.

2 محمد سامي راضي، وجدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص 158.

3 شناف فريد، مدخل للموازنات التقديرية، دار المحمدية، الجزائر، 2005، ص 47.

- الكميات الواجب شراؤها من كل نوع من المواد الأولية.
- التاريخ الذي يجب أن يتم فيه الشراء.
- التكلفة المقدرة للمشتريات من المواد.

الوحدات الواجب شراؤها = الكميات التقديرية اللازمة من المواد الأولية اللازمة للإنتاج + مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة.

2. تقدير الأسعار: يتم تقدير الأسعار من خلال تتبع أوضاع السوق، فإذا كان مستقرا فان التقديرات تكون

مرضية وبالتالي تستطيع تقييم مخزونات المواد الأولية، أما إذا كانت التقلبات كبيرة في الأسعار

فالانتفاع بالأسعار التقديرية يكون ضئيلا.<sup>1</sup>

3. وضع استراتيجيات وسياسات الشراء والتخزين للمواد الأولية: إن استراتيجيات وسياسات الشراء

والتخزين للمواد الأولية يجب أن تبنى على:<sup>2</sup>

- طبيعة المواد التي تستخدمها المؤسسة.
- ظروف السوق.
- ظروف الموردين.

من أجل تحقق التوازن بين تلبية متطلبات خطة الإنتاج من جهة، وبين عدم تحمل المؤسسة تكاليف المخاطرة

الناجمة من استثمار المبالغ فيه في مخزون المواد الأولية من جهة أخرى، وهذه المشكلة تواجه الإدارة العليا

إذ يجب عليها عند وضع استراتيجيات وسياسات شراء وتخزين المواد الأولية الأخذ بعين الاعتبار العوامل

الرئيسية التالية:<sup>3</sup>

- خفض سعر الشراء عن طريق شراء كميات كبيرة والحصول على خصومات على الكميات المشتراة.

- شروط التوريد التي يفرضها الموردين من حيث الحد الأدنى لكمية الطلب وتوقيت التسليم.

1 فركوس محمد، مرجع سابق، ص103.

2 خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 32.

3 محمد سامي راضي، وجدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص158.

- مدى توفر المواد الأولية حيث يمكن طلب كميات كبيرة في فترة معينة، فيما لو كانت المواد غير متوفرة بشكل دائم على مدار السنة.
- خفض تكاليف الشحن والاستلام.
- مدى قابلية المواد الأولية للتلف.

#### 4. وضع الموازنة التقديرية للمواد الأولية: إن هذه المرحلة هي حصيلة منطقية وترجمة رقمية

للمراحل السابقة، حيث أن كافة المراحل تصب في نهاية المطاف في الموازنة التقديرية للمواد الأولية.<sup>1</sup>

#### ثانياً: مراحل إعداد الموازنة التقديرية للعمل المباشر

توضع الموازنة التقديرية للعمل المباشر على أساس موازنة الإنتاج، وهي تتضمن تقديرات للاحتياجات

الضرورية للأجور لإنتاج الوحدات المقدر تصنيعها، وتتمثل أغراض إعداد الموازنة التقديرية للأجور:<sup>2</sup>

1. تحديد عدد ونوع العمال اللازمين أثناء فترة الم وازنة الوقت الذي سوف تحتاج فيه أقسام الإنتاج إلى

هؤلاء العمال.

2. تقدير تكاليف العمال اللازمة لتنفيذ برامج الإنتاج.

وتقع مسؤولية إعداد الموازنة التقديرية للعمال والأجور على عاتق مدير الإنتاج وذلك بمساعدة قسم الهندسة

الصناعية وقسم التكاليف وأول خطوة يقوم بها هي:<sup>3</sup>

تقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج: تقوم المؤسسة بإجراء دراسات لتحديد معايير قياسية للزمن اللازم

لقياس الوحدة، وبعد تحديد الزمن المعياري للوحدة تضرب عدد وحدات برنامج الإنتاج في الزمن المعياري

لإنتاج الوحدة لتحديد الزمن اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج.

أما الخطوة الثانية تتمثل في:

1 محمد سامي راضي، وحدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص 159.

2 شناف فريد، مرجع سابق، ص 50.

3 فركوس محمد، مرجع سابق، ص 109.

تحديد الوقت المتاح: يتم في هذه المرحلة تحديد حجم الساعات المنتجة للعمل المباشر ويستخرج هذا الحجم كما يلي:<sup>1</sup>

- تحديد عدد العمال الذين لهم علاقة مباشرة بالإنتاج.
- تحديد عدد أيام الحضور لعامل له علاقة مباشرة بالإنتاج.
- عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل.
- عدد الساعات المنتجة اليومية.

وبعد تحديد الوقت المتاح وربطه بحجم الإنتاج التقديري واستخراج عدد العمال اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج يمكن تغطية هذا العدد من خلال:<sup>2</sup>

- توظيف عمال دائمين.
- ساعات عمل إضافية.
- توظيف عمال مؤقتين.

والخطوة الثالثة هي:

تقدير معدل الأجر: وهناك حالتان يمكن التمييز بينهما:<sup>3</sup>

- الحالة الأولى: يكون معدل الأجور موحدًا في جميع مراكز العمل ويعتبر معدل الأجر التقديري في هذه الحالة هو المعدل المشترك لجميع عمليات قسمه.
- الحالة الثانية: يكون معدل الأجر متغيرًا في مختلف أقسام العمل التي تتطلب اختصاصات مختلفة، وفي هذه الحالة يمكن حساب معدل الأجر المرجح للقسم، وتحديد معدلات الأجر المعيارية لكل مجموعة من العمليات المتجانسة.

أما الخطوة الرابعة تتمثل في:

1 نفس المرجع، ص 110.

2 شناف فريد، مرجع سابق، ص 51.

3 نفس المرجع، ص 52.



وضع الموازنة التقديرية للعمل المباشر: إن هذه المرحلة هي حصيلة منطقية وترجمة رقمية للمراحل السابقة، حيث أن كافة المراحل السابقة تصب جميعها في نهاية المطاف في الموازنة التقديرية للعمل المباشر.<sup>1</sup>

#### خلاصة:

تعد الموازنة التقديرية من أهم الأدوات الكمية المستخدمة في المؤسسة، حيث تمثل خطة تفصيلية مستقبلية تشمل كافة جوانب نشاط المؤسسة لفترة زمنية محددة، ويستند إعدادها للعديد من الأسس والمبادئ العلمية من أهمها الشمولية والواقعية والمرونة... الخ ، وتتميز أيضا بعدة أنواع وذلك من خلال التصنيف حسب المعيار الفترة الزمنية، و حسب طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنات التقديرية كموازنة التشغيل والموازنة المالية، ويمر إعداد الموازنات التقديرية بعدة مراحل بدءا بالموازنة التقديرية للمبيعات التي تعتبر حجر الأساس الذي تبنى عليه سائر الموازنات التقديرية (الإنتاج، مستلزمات الإنتاج).

وتساعد الموازنة التقديرية المؤسسة من اتخاذ قرارات جد هامة تتعلق أساسا بتحسين أداء المؤسسة وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الثاني.

1 محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 176.



## المبحث الأول: مفاهيم ومنطلقات أساسية حول الأداء وتقييمه

يشير مفهوم الأداء في عمومه إلى ذلك الفعل الذي يقود إلى إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز، والذي يتصف بالشمولية والاستمرارية، كما يعكس في الوقت نفسه مدى قدرة المؤسسة على التكيف مع بيئتها، أو فشلها في تحقيق التأقلم المطلوب، ومن خلال هذا سنقوم بتوضيح ماهية الأداء، ومفاهيم عن تقييم الأداء، ثم مؤشرات تقييم الأداء.

## المطلب الأول: مفهوم الأداء

للأداء عدة تعاريف ومستويات، كما انه يتأثر بمجموعة من العوامل وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب:

## أولاً: تعريف الأداء

يستخدم مصطلح الأداء على نطاق واسع في ميدان الأعمال، ورغم ذلك من الصعب إعطاء تعريف بسيط ومحدد له، فالأداء هو الترجمة اللغوية للكلمة الانجليزية (performance)، التي تعني (to perform)، أي ننجز أو نؤدي عملاً، وبعد ترجمتها إلى اللغة الفرنسية منحت حقلاً واسعاً للتطبيق

• ويعرف الأداء بأنه: "العمليات التي تتضمن إتباع وسائل وأساليب يتم عن طريقها القيام بالنشاطات للوصول إلى أهداف هذه النشاطات، باستخدام موارد وإمكانات معينة".<sup>1</sup>

• كما يعرف الأداء أيضاً بأنه: "المخرجات أو الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها".<sup>2</sup>

• وهناك من يعرف الأداء على انه: "مدى اقتصاد المؤسسة في استخدام مواردها المتميزة بالندرة النسبية، وبعبارة أخرى يستخدم للتعبير عن مستويات الكفاءة والفاعلية التي تحققها المؤسسة".<sup>3</sup>

حيث يقصد بالكفاءة: "مدى تحقيق الأهداف وبالتالي فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف

المرسومة".<sup>4</sup>

1 فليح حسن خلف، اقتصاديات الأعمال، الطبعة الأولى، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2009، ص355.

2 عبد المحسن توفيق محمد، تقييم الأداء، دار النهضة العربية، مصر، 1998، ص 03.

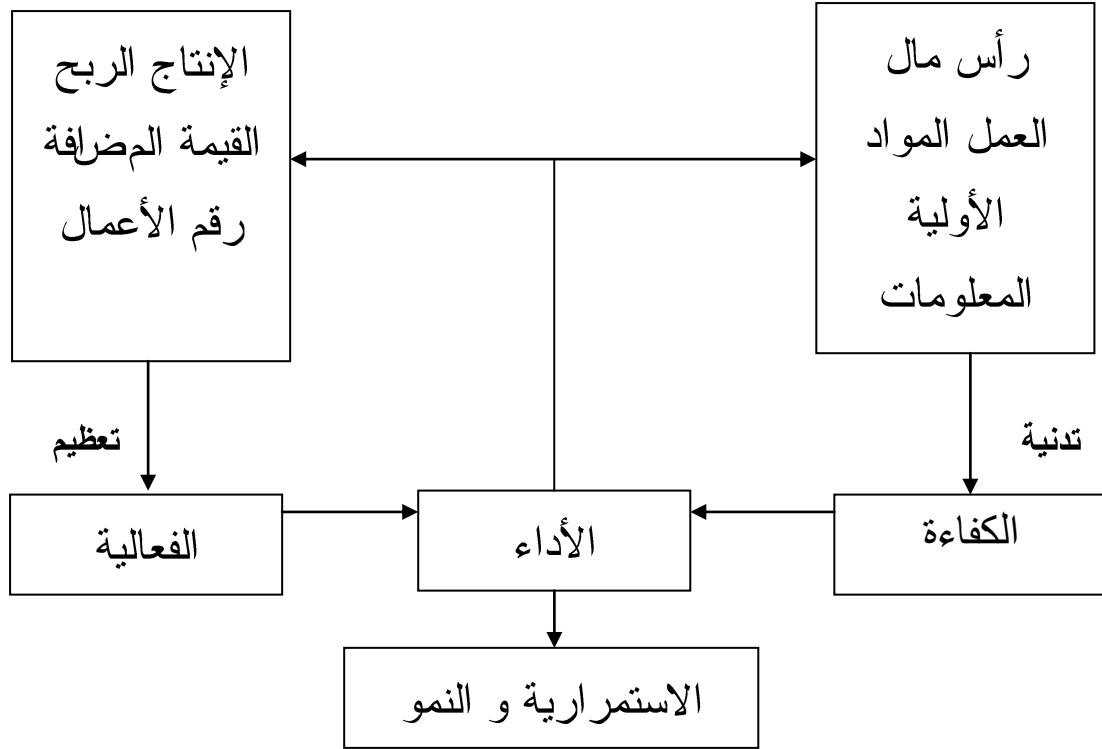
3 عبد الملك مزهود، مجلة العلوم الإنسانية (الأداء بين الكفاءة والفاعلية)، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001، ص 86.

4 عمر تيمجدين، دور إستراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2013، ص 48.

في حين يقصد بالفاعلية: "القدرة على تدنيه مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة التي تقاس بالعلاقة بين النتائج وعوامله، أو النتائج والموارد المستخدمة"<sup>1</sup>.

ويكن توضح الأداء من منظور الكفاءة والفاعلية في الشكل التالي:

شكل رقم 1: الأداء من منظور الكفاءة والفاعلية



المصدر: عبد المليك مزودة، الأداء بين الكفاءة والفاعلية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، جامعة بكرة، 2001، ص 88.

ثانياً: مستويات الأداء.

توجد مجموعة من المستويات للأداء يمكن للمؤسسة الاقتصادية من خلالها التعرف على مستوى أدائها، ولعل

هذا الاختلاف يعود كما اشرنا لاختلاف المعايير والمقاييس التي يتبناها باحثي هذا المجال، وتتمثل هذه

المستويات في:<sup>2</sup>

1. الأداء الاستثنائي: يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة، وكذا

الالتزام الواضح من قبل الأفراد ووفرة السيولة وازدهار الوضع المالي للمؤسسة.

1 نفس المرجع، ص 49.

2خالد محمد بن حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري، الأردن، 2007، ص 385.

2. الأداء البارز: يكون فيه الحصول علي عدة عقود عمل كبيرة، امتلاك إطارات ذات كفاءة، امتلاك مركز ووضع مالي متميز.
3. الأداء الجيد جدا: يبين مدي صلابة الأداء، واتضاح الرؤية المستقبلية إلي جانب التمتع بالوضع المالي الجيد.
4. الأداء الجيد: يكون فيه تميز للأداء وفق المعدلات السائدة مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر.
5. الأداء المعتدل: يمثل سيرورة أداء دون المعدل، وتغلب نقاط الضعف علي نقاط القوة في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء، مع صعوبة في الحصول علي الأموال اللازمة للبقاء والنمو.
6. الأداء الضعيف: والذي يمثل أداء دون المعدل بكثير، مع وضوح لنقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، فضلا عن وجود صعوبات خطيرة في استقطاب الإطارات المؤهلة، مع مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.

### ثالثا: العوامل المؤثرة في الأداء

هناك العديد من العوامل المؤثرة على الأداء وعلى عملية تقييم أداء المنظمة بعض تلك العوامل موجود داخل المنظمة والآخر خارج المنظمة وتبعاً لذلك فان بعض العوامل تكون ضمن نطاق السيطرة والبعض الآخر خارج نطاق السيطرة ومن أهم تلك العوامل هي:

#### 1. العوامل الداخلية: وتضم كل من:<sup>1</sup>

- العوامل المالية والإستراتيجية : وتتضمن تحديد الأداء المستهدف قصير وطويل الأمد، إذ تركز الأهداف قصيرة الأمد علي الاهتمام التنظيمي المرتبط بتحسين الأداء المالي أما الأهداف طويلة

1 بريش السعيد، يحيوي نعيمة، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة ، 22 و 23 نوفمبر 2011 ، ص298.

الأمد فهي تلك الأهداف التي توجه الإدارة نحو ما يجب عمله الآن لجعل المنظمة ذات أداء أفضل وبشكل دائم".<sup>1</sup>

- **موارد المنظمة :** تمثل الموارد جميع المداخلات التي تستخدمها المنظمة في عملياتها لتوليد المخرجات المطلوبة وتعني أيضا ما تتطلبه أو تحتاجه المنظمة لعملية تحقيق أهدافها ورسالتها في المجتمع.
- **ثقافة المنظمة:** إن الثقافة احد المكونات الأساسية للمنظمات الناجحة وذلك لوجود علاقة بين الثقافة والأداء أي أن المنظمة التي تمتلك ثقافة المشاركة (لي مساهمة العاملين في اتخاذ القرارات) تتميز بمستوي أداء متميز ومتطور.<sup>2</sup>
- **الهيكل التنظيمي للمنظمة :** تحتاج جميع المنظمات إلى شكل من أشكال الهيكل التنظيمي لتنفيذ إستراتيجيتها إذ يعرف الهيكل بأنه (تصور أو تخيل للدور الرسمي للمنظمة، الإجراءات، الإحكام وآليات الرقابة وكذلك مستوي السلعة والمسؤوليات وعمليات صنع القرار) إذ يمثل هذا العامل احد أهم العوامل المؤثرة في نجاح المنظمة وتنفيذ إستراتيجيتها بالشكل المطلوب والصحيح.
- **التطور التكنولوجي:** لقد ظهرت في الفترة الأخيرة تطورات تكنولوجية واسعة أثرت في عمل المنظمة وسمح لها بتقديم منتجات ذات جودة عالية ووفرت هذه التطورات للمنظمة ميزة الوصول إلى المعلومات بالوقت الذي تحتاجها فيه وبذلك يمكنها من إدارة الجودة العالية والتحرك بسرعة لتصميم منتجات وفقا لطلب الزبون.
- **نظم المعلومات:** تحتاج المنظمة إلى نظم للمعلومات مصممة بشكل جيد يوفر المعلومات المفيدة لها في مجال التخطيط وإدارة ورقابة أنشطتها بكفاءة إذ أن هذه النظم يجب أن تتصف بالدقة والحيادية وان تقدم مخرجاتها بالوقت المناسب بالشكل الذي يساهم في تحسين أداء المنظمات.

1 علي قاسم حسن العبيدي و آخرون، اثر عملية خفض كلفة المزيج التسويقي في تقويم أداء منظمات الأعمال(دراسة تطبيقية في شركة بغداد للمشروبات الغازية)، مجلة جامعة بابل (العلوم الإنسانية)، المجلد 18، العدد 2، جامعة كربلاء، العراق، 2010، ص 09.

2 نفس المرجع، ص 10.

2. العوامل الخارجية: وبضم كل ما يلي:<sup>1</sup>

- العوامل السياسية: وتشمل جانب القرارات السياسية كالحرب، الحظر على نشاط بعض المؤسسات، الانقلابات، كلها عوامل تؤثر على أداء المؤسسة.
- العوامل الاقتصادية: تشمل كل من معدلات الفائدة، معدلات التضخم، معدلات البطالة، اتجاهات الأجور.....الخ.
- العوامل الاجتماعية: تتمثل في التركيبة السكانية، التوزيع الجغرافي، الأنماط الاستهلاكية، مستوى التعليم،.....الخ.
- العوامل التكنولوجية: تشمل معدلات الإنفاق على البحوث والتطوير، تطور وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات، والاختراعات الجديدة وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمال من خلال التقنيات الحديثة.
- العوامل البيئية والتشريعية: منها القوانين الخاصة بتنظيم علاقة المؤسسة بالعاملين، القوانين المرتبطة بالبيئة، القوانين التي تعمل على الدفاع على حقوق المستهلكين.

**المطلب الثاني: ماهية تقييم الأداء**

يعمل تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية على إيجاد كافة الثغرات والنقائص بالمنظمة وتحديد طرق علاجها ومتابعة تنفيذ مقترحات وتوصيات العلاج حتى يتم تحقيق الأهداف المسطرة، وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف وأهمية تقييم الأداء، تصنيفات ومراحل تقييم الأداء.

1 محمد أكرم العدلوني، العمل المؤسسي، الطبعة الأولى، دار ابن حزم، لبنان، 2000، ص203.

## أولاً: تعريف تقييم الأداء

تعددت تعاريف تقييم الأداء واختلقت من باحث لآخر، وهذا ما تبينه بعض هذه التعاريف التي تطرقت لتقييم الأداء.

- ينظر كاظم جاسم العيساوي إلي تقييم الأداء على انه: "إيجاد مقياس يمكن من خلاله معرفة مدى تحقيق المشروع للأهداف التي أقيم من أجلها، ومقارنة تلك الأهداف بالأهداف المخططة، من أجل معرفة وتحديد مقدار الانحرافات عن ما تم تحقيقه فعلا، مع تحديد أسباب تلك الانحرافات وأساليب معالجتها".<sup>1</sup>
- كذلك ينظر إلي تقييم الأداء بأنه يتمثل في: "تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة معينة".<sup>2</sup>

مما سبق يمكن القول أن تقييم الأداء يشمل جميع الأنشطة داخل المؤسسة الاقتصادية، وذلك بهدف التأكد من أن النتائج المحققة فعلا تسير نحو ما هو مخطط لها من جهة، وكذا الحكم علي كفاءة أداء المؤسسة في استغلال الموارد الاقتصادية، وفي تحقيق الأهداف التي أقيمت لأجلها من جهة أخرى، وهذا قصد اتخاذ القرارات التصحيحية في حالة انحراف مسارات بعض الأنشطة عما هو مخطط لها.

## ثانياً: أهمية تقييم الأداء

تبرز أهمية عملية تقييم الأداء في كل المجتمعات والنظم الاقتصادية من خلال ما تتميز به الموارد الاقتصادية من ندرة بالنسبة للاحتياجات المتزايدة والمتنافس عليه، ولذلك تظهر بالاستمرار الحاجة إلى تحقيق أقصى العوائد الناجمة عن الاستغلال الكفء للموارد وتأثيرها على الأهداف التنظيمية، ويمكن انجاز أهمية تقييم

الأداء في الجوانب الآتية:<sup>3</sup>

- يوفر تقييم الأداء مقياس لمدى نجاح المؤسسة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها.

1 كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الإداري، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 250.

2 عبد الملوك مزهودة، مرجع سابق، ص 95.

3 فلاح حسن الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، ط1، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2000، ص 224.

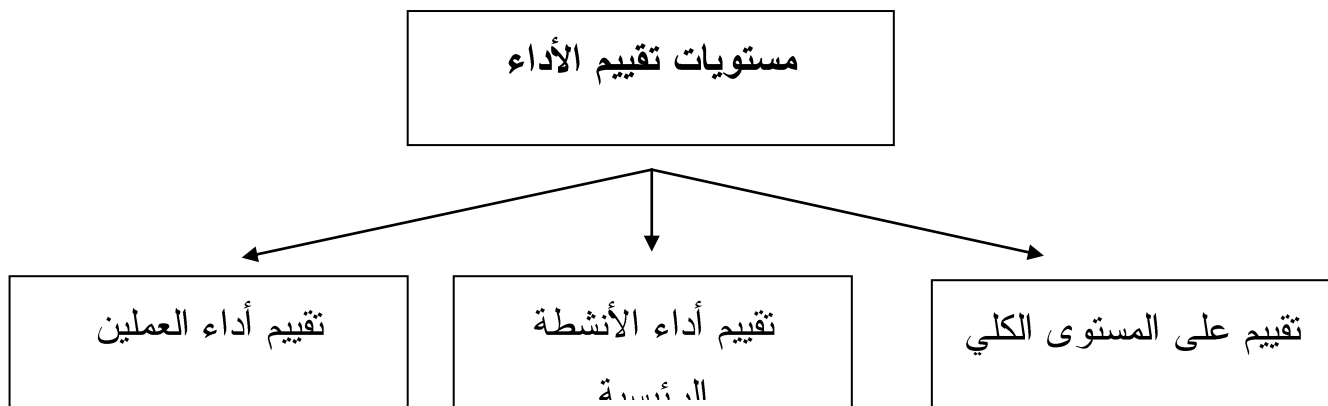


- إن تقييم الأداء يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية من خلال أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف.
- يوفر نظام تقييم الأداء المعلومات لمختلف المستويات الإدارية من أجل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.
- يظهر تقييم الأداء التطور الذي حققته المؤسسة غفي مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء.
- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والمؤسسات المختلفة ويدفع المؤسسة إلى تحسين مستوى أداءها.
- يؤدي إلى اكتشاف العناصر ذات الكفاءة العالية وتحديد العناصر التي تحتاج إلى دعم وتطوير من أجل النهوض بأدائها.
- يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحدد في المخطط والعمل على إيجاد نظام سليم وفعال للاتصالات والكفاءات الحوافز الشخصية.

### ثالثاً: تصنيفات تقييم الأداء

توجد عدة تقسيمات لتقييم الأداء، تختلف كما سبق وشرنا في البداية تبعاً للاتجاهات والرؤى التي من خلالها تطرق المفكرين للأداء، ويمكن تصنيف الأداء إلى ثلاث مستويات كما يوضحها الشكل التالي:

#### شكل رقم 2: مستويات تقييم الأداء



المصدر: زهير ثابت، كيف تقييم أداء الشركات والعاملين، دار قباء للطباعة والنشر، مصر، 2001، ص15.

## 1. تقييم الأداء على المستوى الكلي للمؤسسة.

إن من أهم العناصر التي تحظى بالتقييم علي هذا المستوي يمكن حصرها في المؤشرات التالية<sup>1</sup>:

- **الفاعلية:** وتشمل كل من نوعية المخرجات وكميتها، الوقت المحدد للانجاز، الدخل، الأرباح، رضا العاملين.

- **الكفاءة:** وتتضمن العائد علي الأموال المستثمرة، الإنتاج، معدل دوران المخزون، المبيعات لكل عامل، استغلال العمالة المهنية...الخ.

- **التقدم في العمل:** ويشمل المقاييس المرحلية للنتائج، الخطوات الفرعية للمشروعات...الخ.

## 2. تقييم أداء الأنشطة الرئيسية

حسب هذا المستوي يشمل تقييم الأداء، أداء الوظائف الرئيسية في المؤسسة، والتي تتمثل في أربعة وظائف رئيسية هي: الإنتاج، التمويل، التسويق، والموارد البشرية.

- **تقييم الأداء الإنتاجي:** يسعى النظام الإنتاجي إلى تحقيق إنتاجية مرتفعة مقارنة بالمؤسسات الأخرى، من خلال إنتاج منتجات بجودة عالية وبتكليف اقل تسمح لها بالمنافسة إضافة إلى توفير كم ونوع من المنتجات المستهدفة في الوقت المناسب.

- **تقييم الأداء التمويلي:** يتمثل في قدرة المؤسسة عل تحقيق التوازن المالي، وبناء هيكل مالي فعال، بالإضافة إلى تحقيق المرودية وتعظيم العائد على الاستثمار باعتباره احد أهم أهداف المؤسسة واهم مؤشرات هذا الأداء ما يلي<sup>2</sup>:

– مؤشرات سوق المال: وتتمثل في أرباح الموزعة، قيمة السهم...الخ.

– مقاييس الربحية: وتشمل العائد على الأصول، العائد على حق الملكية...الخ.

1 زهير ثابت، مرجع سابق، ص 15.

2 نبيل مورسي خليل، دليل المدير في التخطيط الإستراتيجي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1995، ص213.

– مقاييس الخطر لتكلفة الأموال والنمو: وتشمل الرفع المالي، تكلفة رأس مال المؤسسة.

• **تقييم الأداء التسويقي:** وتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، ويتحدد

هذا الأداء من خلال مجموعة من المؤشرات نذكر منها:<sup>1</sup>

– معدل نمو المبيعات.

– الحصة السوقية.

– كفاءة منافذ التوزيع.

– حساسية السعر.

**رابعاً: مراحل تقييم الأداء**

تمر عملية تقييم الأداء بعدة مراحل مهمة وضرورية، ومن أجل نجاح التقييم يجب توفير بعض الشروط

الضرورية واللازمة لذلك، وهذه المراحل هي كالتالي:

**1. مرحلة جمع البيانات الإحصائية :** اللازمة لعملية التقييم مثل القيمة المضافة، مستلزمات الإنتاج

والأجور... الخ، إلا أن هذه البيانات يجب أن تقتصر على فترة زمنية معينة بل يجب أن يؤخذ بعين

الاعتبار السلال الزمنية للوقوف على طبيعة التطور لكافة نشاط المؤسسة.<sup>2</sup>

**2. تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية:** للوقوف على مدى دقتها وصلاحيتها لحساب المعايير

والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية التقييم، وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية لتحديد مدى

الموثوقية بهذه البيانات.

1 نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 232.

2 مدحت كاضم القرشي، الاقتصاد الصناعي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 251.

3. إجراء عملية التقييم: باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه المؤسسة الاقتصادية على إن تشمل عملية التقييم النشاط العام للمؤسسة أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.
4. اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم: في كون نشاط المؤسسة المنفذ كان ضمن الأهداف المخطط وان الانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعها، وان الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت وان الخطط قد وضعت للسير بنشاط المؤسسة نحو الأفضل في المستقبل.
5. تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: التي حدثت في الخطة الإنتاجية وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالعمليات والبيانات التي نتجت عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطة القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة.<sup>1</sup>
- وفي هذه المرحلة أيضا يتم الحكم على الانحرافات التي تحقق في مجال التطبيق سواء كانت انحرافات نوعية، حيث لا تتطابق المؤسسات المنتجة مع المواصفات النوعية والأنماط المحددة لها، أو قد يكون الانحراف قيميا بسبب انخفاض كمية الإنتاج، أو فنيا بسبب اختلال العلاقات الصناعية المتداخلة بين المشاريع وبقية المشاريع الأخرى ضمن القطاع الصناعي.

### شكل رقم 3: مراحل تقييم الأداء

1 مجيد محمود الكرجي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 39.



المصدر: من إعداد الطالب

### المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء

تعتمد المؤسسة الاقتصادية في بلوغها أهدافها المسطرة من خلال تقييمها لأدائها على عدد من المؤشرات والتي يمكن تقسيمها إلى خمسة مجموعات رئيسية هي:<sup>1</sup>

مؤشرات الإنتاج: وتشمل مؤشرات تحقيق الخطط الإنتاجية، تطور الإنتاج، استغلال الطاقة الإنتاجية والقيمة المضافة.

مؤشرات الإنتاجية: وتشمل إنتاجية العمل وإنتاجية رأس المال وإنتاجية الأجر وإنتاجية المواد الخام.

المؤشرات المالية: وتشمل مؤشرات الربحية، عائد الاستثمار، إضافة إلى مؤشرات تتعلق بالوضع المالي منها النسبة الجارية ( بين الأصول والخصوم ) ومعدل دوران الأصول، ونسبة الديون إلى صافي الملكية...الخ.

مؤشرات البيع: وتشمل مؤشرات تطور المبيعات والصادرات...الخ.

1 مدحت القرشي، مرجع سابق، ص 252.

مؤشرات أخرى مختلفة: مثل درجة التصنيع، مستوى التكنولوجيا ودرجة الاعتماد على الخارج في توفير مستلزمات الإنتاج... الخ.

وفيما يلي شرح لبعض المؤشرات المذكورة أعلاه.

### أولاً: مؤشرات الإنتاج:

تستهدف هذه المؤشرات كل ماله علاقة بالإنتاج وبالخصوص مدى النجاح المحقق للخطط الإنتاجية ومستوى التطور الحاصل في الإنتاج عبر السنوات المختلفة، إلى جانب مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية القائمة ثم القيمة المضافة المحققة من طرف المؤسسة الاقتصادية وأهم هذه المؤشرات هي:

- **نسبة تحقيق الخطة الإنتاجية = (قيمة الإنتاج المحقق بالأسعار ÷ قيمة الإنتاج المقدر) × 100**

ويستخدم هذا المؤشر للدلالة على درجة تحقيق الأهداف المخططة للإنتاج، فكلما ارتفعت هذه النسبة كلما دل ذلك على ارتفاع مستوى تحقق الخطط الإنتاجية للمؤسسة والعكس صحيح.

- **نسبة تطور الإنتاج = (قيمة الإنتاج المحقق للسنة الحالية ÷ قيمة الإنتاج المحقق للسنة السابقة) × 100**

ويستخدم هذا المؤشر للدلالة على درجة تطور الإنتاج في السنة المعنية بالمقارنة مع السنة السابقة، وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما دل ذلك على حدوث تطور وزيادة في قيمة الإنتاج.

### ثانياً: مؤشرات الإنتاجية:

ويعنى بالإنتاجية على أنها " كمية الإنتاج بالنسبة لكل عنصر من عناصر الإنتاج"<sup>1</sup>، فهذا المؤشر يعكس مدى كفاءة المؤسسة الصناعية في استغلال الموارد الاقتصادية ، لأنه تمثل العلاقة بين الإنتاج وبين كمية الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية.

ومنه من خلال التعريف ، نجد أن مفهوم الإنتاجية يظهر مؤشرين لقياسها ، الأول كلي إذ يتعلق بنسبة المخرجات إلى كل عناصر المدخلات والثاني جزئي يمثل نسبة المخرجات إلى أحد عناصر المدخلات.

1 نبيل إبراهيم محمود الطائي، تحليل المتغيرات الاقتصادية، دار البداية، الأردن، 2008، ص 15.

1. الإنتاجية الكلية: "والتي يتم بموجبها قياس العلاقة بين كافة عناصر الإنتاج ومستلزماته المستخدمة

في العمليات الإنتاجية ، والإنتاج المتحقق من العمليات الإنتاجية التي يقوم بها مشروع الأعمال"<sup>1</sup>،

وبالتالي الإنتاجية الكلية يمكن قياسها من خلال الصيغة التالية:

الإنتاجية الكلية = قيمة الإنتاج الكلي ÷ قيمة عوامل الإنتاج ومستلزماته

2. الإنتاجية الجزئية: وتعبّر عن العلاقة بين الإنتاج (المخرجات) وأحد عناصر الإنتاج وتعد مقياساً

يعبر عن قدرة أحد عناصر الإنتاج على تكوين الإنتاج النهائي أو الوسيط.<sup>2</sup>

الإنتاجية الجزئية = مخرجات ( كمية أو قيمة ) ÷ احد مدخلان الإنتاج ( كمية أو قيمة )

ومن مؤشرات الجزئية مايلي:

• إنتاجية العمل = المخرجات ( كمية أو قيمة ) ÷ عدد العمال

حيث كلما ارتفع هذا المعدل دل ذلك على ارتفاع مستوى الإنتاجية.

• إنتاجية رأس المال الثابت = المخرجات (قيمة الإنتاج) ÷ قيمة المكين والمعدات

ويستخدم هذا المؤشر للدلالة على قيمة الإنتاج لكل وحدة نقدية مصروفة على المكين والمعدات.

• إنتاجية رأس المال المستثمر = مخرجات (قيمة الإنتاج) ÷ رأس المال المستثمر

• إنتاجية الأجر = مخرجات (الإنتاج) ÷ إجمالي الأجر والرواتب

حيث كلما ارتفعت النسبة كلما دل ذلك على ارتفاع إنتاجية الأجر، أي مساهمة الأجر في الإنتاج.

ثالثاً: المؤشرات المالية:

إن الهدف الرئيسي من استخدام المؤشرات المالية ، هو تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية تقييماً موضوعياً

لجوانب عديدة مثل قوة قابليتها على تحقيق الأرباح والعوائد من استثماراتها وكذلك قابليتها على مواجهة

التزاماتها بشكل فعال فهذه المؤشرات متعددة ومتشعبة وتصنف عموماً إلى أربعة معايير:<sup>3</sup>

1 فليح حسن خلف، طارق الحاج، الاقتصاد الإداري، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 246.

2 نبيل إبراهيم محمود الطائي، مرجع سابق، ص 32.

3 عمر تيمجدين، مرجع سابق، ص 69.

1. معيار الربحية: يعتبر من أبرز مؤشرات الأداء للمؤسسات الاقتصادية، نظرا لارتباطه المباشر بمدى

نجاح أو فشل المؤسسة في تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة الاقتصادية المتعارف عليه في النظرية

الاقتصادية، وهو تحقيق أقصى ربح ممكن.<sup>1</sup>

وهناك معايير متعددة ومختلفة للربحية أهمها:<sup>2</sup>

نسبة تحقق إجمالي الأرباح المحققة = إجمالي ربح المحقق ÷ إجمالي الربح المخطط × 100

نسبة تطور إجمالي الأرباح = إجمالي الأرباح المحققة للسنة الحالية ÷ إجمالي الأرباح المحققة للسنة السابقة × 100

حيث يقيس هذا المؤشر نسبة الزيادة الحاصلة في حجم الأرباح في سنة معينة بالمقارنة مع السنة السابقة.

معدل عائد رأس المال = الأرباح الإجمالية ÷ رأس المال المستثمر × 100

ويعكس هذا المؤشر بوضوح معدل العائد أو المردود الذي يحصل عليه المستثمر

2. معيار السيولة: يبين لنا مدى قدرة المشروع على تحقيق سيولة مالية، وهذه النسب تختلف من نشاط

إلى نشاط وترجع كثيرا إلى طبيعة نشاط المؤسسة وكذلك لمرحل تطور مشروعات المؤسسة، على

سبيل المثال فمن المنتظر مثلا بالنسبة لشركات المقاولات أن تكون سيولتها ضعيفة عند بداية تنفيذ

مشروع عملاق ثم تتحسن هذه السيولة مع التقدم في تنفيذ هذا المشروع والشروع في بيع وحداته.

وتقاس درجة السيولة من خلال مؤشرين هما النسبة الجارية ونسبة الأصول السريعة<sup>3</sup>

• النسبة الجارية = الأصول المتداولة ÷ الخصوم الجارية

حيث كلما ارتفعت النسبة أعلاه كلما كان ذلك أفضل من وجهة نظر الدائنين، ولكن من وجهة نظر الإدارة قد

لا يكون ذلك حكيما لتجميع أصول سائلة أكثر من الحاجة.

• نسبة الأصول السريعة = أصول متداولة - المخزونات ÷ الخصوم الجارية

1 احمد سعيد بامخرمة، اقتصاديات الصناعة، دار زهران للنشر والتوزيع، السعودية، 1994، ص 214.

2 مدحت القرشي، مرجع سابق، ص 261.

3 مدحت القرشي، مرجع سابق، ص 264.



فهذا المعيار يعطي صورة واضحة على وضع السيولة لدى المؤسسة الاقتصادية ، ففكرة هذه النسبة بسيطة وهي أنه في حالة المؤسسة في هذا اليوم ، ما هي الإمكانية لديها لمواجهة التزاماتها الجارية من خلال ما هو متوفر لديها من أموال تحت اليد، وذلك لأن التصرف في المخزونات وتحويله إلى نقد قد يستغرق وقتاً ولهذا لا يستبعد المخزونات من النسبة الحالية.

**3. معيار رأس المال:** هذا المعيار يهتم بنسب الاقتراض، لأنها تحدد قدرة المشروع على الحصول على

أموال إضافية سواء من مصادر الاقتراض أو من مصادر الملكية، كما أنها تحدد قدرة المشروع على تعظيم ثروة الملاك وهو الهدف الرئيسي للإدارة المالية، ومن هته النسب ما يلي:<sup>1</sup>

• **نسبة الديون إلى الأصول = إجمالي القروض (طويلة وقصيرة الأجل) ÷ رأس المال المستثمر**

ويتكون رأس المال المستثمر من إجمالي القروض زائدا الاحتياطات زائدا رأس المال المدفوع، وتجدر الإشارة إلى أن ارتفاع نسبة الديون إلى الأصول يعني أن المؤسسة لديها عبء ديون كبير والذي يقلل من هامش الأمان للمقترضين.

• **نسبة الدين إلى حقوق الملكية = إجمالي القروض ÷ حقوق المالكين**

**4. معيار التشغيل:** يبين لنا بصفة عامة كفاءة المؤسسة الاقتصادية في تشغيل وإدارة المؤسسة بصفة

يومية، ومن هته النسب ما يلي:<sup>2</sup>

**كفاءة الإدارة = مصروفات الإدارة ÷ صافي المبيعات**

وتوضح هذه النسبة نصيب الوحدة المباعة من المصروفات الإدارية، فكلما انخفض نصيب الوحدة كلما يشير ذلك إلى ارتفاع مستوى كفاءة الإدارة لأنها تحقق مبيعات بأقل قدر ممكن من التكاليف الإدارية.

**معدل تكلفة البيع والتوزيع = تكلفة المبيعات والتوزيع ÷ صافي المبيعات**

1 نفس المرجع، ص 268.

2 مدحت القرشي، مرجع سابق، ص 271.

فكلما انخفضت هته النسبة كلما دل ذلك على ارتفاع مستوى كفاءة الإدارة في توزيع وبيع المنتجات بأقل تكاليف ممكنة.

#### رابعاً: مؤشرات البيع:

هناك العديد من المؤشرات التي تعكس مستوى التطور المبيعات ومن أهمها:<sup>1</sup>

**نسبة تحقيق خطة المبيعات = قيمة المبيعات المحققة بالأسعار ÷ المقدرة قيمة المبيعات المقدرة × 100**

تستخدم هذه النسبة للدلالة على مستوى تنفيذ خطة المبيعات، حيث كلما ارتفعت ها النسبة كلما عكست قدرة المؤسسة على تسويق الإنتاج وتنفيذ الخطة المرسومة.

**نسبة تطور المبيعات = قيمة المبيعات للسنة الحالية ÷ قيمة المبيعات للسنة السابقة × 100**

وتعكس هذه النسبة مدى تطور المبيعات خلال سنة معينة بالمقارنة مع السنة السابقة.

### المبحث الثاني: الموازنات التقديرية كأداة لتحسين الأداء

تساهم الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال الاستعانة بها كأداة للتخطيط، والرقابة عن طريق مقارنة ما تم التخطيط له بما تحقق فعلا حيث تعرف الرقابة بأنها: "تتمثل في مجموع الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة، وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف، ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف".<sup>2</sup>

وسوف نوضح من خلال هذا المبحث مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وذلك

لعرض المراحل الثلاثة الرئيسية للرقابة على الأداء باستخدام الموازنات التقديرية

1 نفس المرجع، ص 270.

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

## المطلب الأول: حساب الانحرافات وإعداد تقارير الأداء

تتطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة، وانساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء أكانت هذه ايجابية أم سلبية وذلك وفقا للمعادلة التالية:<sup>1</sup>

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

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

- أن تتبع هيكل التنظيم الإداري للمنشأة ومستوى الرقابة المطلوب فيها. وهذا يعني أن يكون هناك تقرير أداء منفصل لكل مركز مسئولية على حدة، بدءا بالمستويات الدنيا ، إلى أن يصب في تقارير ملخصة ترفع إلى المستويات العليا.
- أن تغطي كافة أوجه النشاط في المنشأة.
- أن تتضمن مقارنة بين النتائج الفعلية المحققة وتلك المقدرة في الموازنة، مع احتساب الانحرافات، وذلك لكل شهر ومن بداية السنة ولتاريخه.
- أن تتلاءم طريقة عرض المعلومات فيها وتفاصيلها مع متطلبات المستخدم الرئيسي، الأمر الذي يعني أن يلبى التقرير احتياجات مستخدمة على صعيد التقييم واتخاذ القرارات، والتي تختلف باختلاف المستوى الإداري للمستخدم وطبيعة مسئوليته عن النشاط موضوع التقرير.
- أن تتضمن مساحة مخصصة للملاحظات، حيث يتم تسجيل المعلومات المتعلقة بالانحرافات وأسبابها وإمكانية تصحيحها أو إعادة النظر في التقديرات أو غيرها من الأمور.

1 محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 287.

- أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة ( شهر كحد أدنى)، علما بأن وجود بعض المشاكل قد يتطلب إعداد تقارير أسبوعية، وأحيانا يومية
- أن يتم إعدادها في الأوقات المقررة لها وفي الوقت المناسب، وذلك لتمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

بما انه من خلال الموازنة التقديرية للمبيعات يمكننا حساب انحرافات الكميات و أسعار البيع فتكون العلاقة التي تطبق على كليهما كالآتي<sup>1</sup>:

- حساب انحراف السعر:

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

- حساب انحراف الكمية:

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

### المطلب الثاني: مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها

لكي يكون نظام الموازنات التقديرية ذا فعالية في عملية الرقابة، يجب أن يتم تحليل الانحرافات الواردة، وهناك نوعين من الانحرافات طبقا لدرجة حدتها، فالنوع الأول هو انحرافات بسيطة وهي التي يمكن تجاهلها وإهمالها نظرا لأن الوقت المستغرق في تحليلها ومعرفة مسبباتها ثم البحث عن كيفية تلافيها مستقبلا يمكن أن تكون تكلفته عالية، وبالتالي من الأحسن تجنب تحليلها وعدم التركيز عليها، أما النوع الثاني من الانحرافات فهي الانحرافات الكبيرة التي تؤثر على أداء المؤسسة، وبالتالي لا يمكن إغفالها، بل يجب تحليلها

1 شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، بدون سنة، ص58.

ومعرفة مسبباتها للتعرف على طرق علاجها ومحاولة تفادي سلبياتها مستقبلاً، وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم واقعية الخطة أو عدم كفاءة التنفيذ، فعدم واقعية الخطة سببه:<sup>1</sup>

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

ويمكن معالجتها عن طريق:

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

وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم كفاءة التنفيذ والتي من أسبابها ما يلي:<sup>2</sup>

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

ويمكن معالجتها عن طريق:

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

**المطلب الثالث: مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية**

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

2 احمد ماهر، مرجع سابق، ص 327.

في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف، واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكراره، ويتطلب ذلك:<sup>1</sup>

- مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عن هذه الانحرافات سواء كان ذلك من خلال مطالباتهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الاجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الانحرافات، وسواء كانت انحرافات إيجابية أو سلبية.
- اتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات.
- متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية، وقد يشمل ذلك:
- القيام بدراسة وأبحاث تفصيلية لتحديد مجالات تطوير وتحسين الأوضاع.
- التأكد من مدى واقعية الأهداف الموضوعية سابقا.
- تعديل الاستراتيجيات والأنظمة والإجراءات إذا ما تطلب الأمر ذلك.
- إعادة النظر في الموازنات الموضوعية إذا ما كانت هناك ضرورة ذلك.
- التنويه بالمسؤولين عن مستوى الأداء المرتفع، ومكافأتهم.
- نقل ما أمكن من الأساليب والتقنيات التي نجحت في وحدة إدارية معينة إلى وحدات إدارية أخرى في المنشأة.

### خلاصة:

من خلال ما سبق نستنتج بأن الأداء هو مستوى تسعى المؤسسة إلى الوصول إليه من خلال استغلال كافة مواردها وإمكانياتها واستخدامها بشكل فعال وكفاء، وغالبا ما تقوم المؤسسة بقياس أدائها بالاعتماد على المؤشرات وهذا بهدف معرفة مستوى أدائها من أجل تحسينه والحفاظ عليه.

1 محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 288.

ويعتبر تحسين أداء المؤسسة من بين أهم الغايات التي تحرص عليها المؤسسة، للوصول إليها باستخدام الموازنات، وذلك من خلال الاستعانة بها كأداة للرقابة بحساب الانحراف ثم تحليله، وفي الأخير اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتطوير أدائها وضمان مكانة ضمن محيطها الذي تعمل فيه.

## تمهيد:

بعد القيام بالدراسة النظرية للموضوع والتي تضمنت فصلين التطرق فيهما للموازنات التقديرية للمؤسسة وكيفية قياس وتقييم الأداء وأهميتهما في المؤسسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على التطبيقي من خلال تتبع عملية اعداد الموازنات التقديرية في مؤسسة بوفال للصمامات ببروقية ولاية المدية، التي تعتبر من بين أهم المؤسسات الجزائرية التي تنشط في قطاع الصناعة، وهو ما يتطلب اهتمامها بعملية التخطيط نظرا لمكانتها واحتكارها لإنتاج الصمامات على المستوى الوطني، نقل وتوزيع الغازات الصناعية، لذا سنحاول من خلال هذا الفصل دراسة وتحليل انحرافات الموازنات التي تقوم بإعدادها وتحديد أثرها على أداء المؤسسة، وذلك من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول: تقديم مؤسسة بوفال.**

**المبحث الثاني: استخدام الموازنة التقديرية لتحسين أداء مؤسسة بوفال.**



**المبحث الأول: تقديم مؤسسة بوفال.<sup>1</sup>**

تعتبر مؤسسة بوفال مؤسسة عريقة ولها امتداد تاريخي ، كما تعتبر من المؤسسات الاشتراكية التي كانت لها مشاكل وما تزال إلى حد اليوم وخاصة وان الجزائر انتهجت العديد من الإصلاحات الاقتصادية التي تأثرت بها ولكن ليس كباقي المؤسسات الأخرى وذلك لكونها تدير وحداتها بطريقة عقلانية نوعا ما.

**المطلب الأول: التعريف بمؤسسة بوفال**

نشأت مؤسسة بوفال بموجب قانون التسيير الاشتراكي سنة 1975 وكانت تسمى آنذاك المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية SONACOME وفي سنة 1983 صدر المرسوم رقم 8/01 المؤرخ في جانفي 1983 المتضمن إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لإنتاج عتاد الري ENPMH والتي أوكلت لها مهمة إنتاج عتاد الري وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية. ثم أصبحت في سنة 1997 مؤسسة عمومية اقتصادية ، شركة ذات أسهم برأس مال اجتماعي يقدر بـ: 1.200.000.000 دينار جزائري تحت اسم مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر (بوفال). وهذا في الخامس من أوت 1997.

وعلى إثرها انقسمت المؤسسة إلى ست وحدات إنتاجية متخصصة تساهم بطريقة مباشرة في تنمية الاقتصاد الوطني، وخاصة في مجال الري والمحروقات.

وهي اليوم مؤسسة مستقلة ذاتيا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية لكنها لا تزال تابعة للقطاع العام أي هي ملك للدولة، ومن خلال مما سبق فإن بوفال هي:

مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأسمالها يقدر بـ: 120 مليار سنتيم متخصصة في إنتاج عتاد الري.

تقع بالمنطقة الصناعية بالبرواقية، ولاية المدينة، ومقرها المركزي متواجد بالروبية في الجزائر العاصمة.

---

1من وثائق مؤسسة بوفال للصمامات

تقوم هذه الأخيرة بعدة أنشطة في مجال الري والمحروقات حيث تقوم بإنتاج المضخات والصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها، ولها ورشات خاصة بصيانة العناد ، ووحدات تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات كما يتم تسويق منتجاتها إلى مختلف ولايات الوطن ، وتصدر كذلك إلى الخارج لمجموعة من الدول مثل إيطاليا ، السنغال....الخ.

كان عدد عمالها في سنة 1975 عند إنشائها 3600 عاملا موزعين على وحداتها ، وبعد الإصلاحات الاقتصادية، ودخول الجزائر مرحلة اقتصاد السوق ، ثم التقليل من عدد العمال ليصبح سنة 1975 حوالي 1400 عامل ، وذلك لعدة أسباب منها إنتاج الجزائر لسياسة الخصوصية والشروط التي فرضت عليها من طرف صندوق النقد الدولي FMI ومن بينها تسريح العمال.

وتضم المؤسسة ستة وحدات إنتاجية وهي:

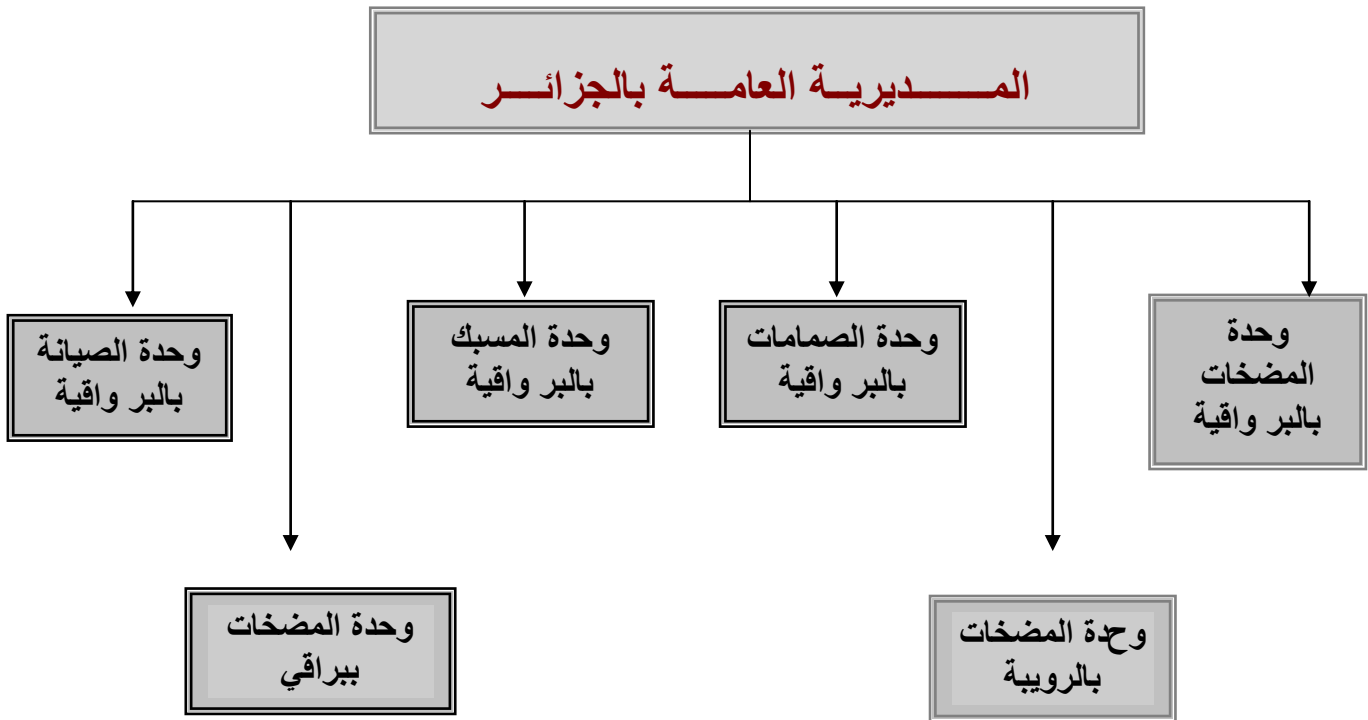
- وحدة الصمامات بالبروقية.
- وحدة المسبك بالبروقية.
- وحدة الصيانة بالبروقية.
- وحدة المضخات بالبروقية.
- وحدة المضخات بالروبية.
- وحدة المضخات ببراقية.

بالإضافة إلى المديرية العامة بالجزائر العاصمة.

#### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال وتحليله.

يمثل التنظيم الهيكلي توزيع الصلاحيات والمسؤوليات والتدفق المعلوماتي بالإضافة إلى الطريقة التي مر بها التدرج في المسؤوليات ، ويعتبر التنظيم الهيكلي للمؤسسة من النوع الهرمي الذي تختلف فيه المسؤوليات حسب الناصب وهذا يساعد على تسهيل الاتصال عبر مختلف مستويات الهيكل التنظيمي.

شكل رقم 4 : الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة بوفال.



المصدر: الوثائق المقدمة من الإدارة بالمؤسسة

#### تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال

تحتوي بوفال على ست وحدات وتقوم كل واحدة بإنتاج وتوزيع ما تنتجه ما عدا وحدة الصيانة التي تعد وحدة خدماتية. وهذه الوحدة مستقلة في الإنتاج والتسيير وذلك حسب نشاط كل وحدة ، إضافة إلى مديرية عامة تتحكم في جميع الوحدات ونلخص المديرية ووحدات المؤسسة كما يلي:

- المديرية العامة: تتواجد بالجزائر العامة وهي تتحكم في جميع الوحدات وتتخذ القرارات الخاصة بهذه الوحدات سواء كانت لصالحها أو ضدها في حالة سوء التسيير أو المشاكل التي تنجم عنها ومهمتها الرئيسية هي التسيير العام للمؤسسة.
- وحدات إنتاج المضخات: هناك ثلاث وحدات لإنتاج المضخات، وتعتبر هذه الوحدات مستقلة ذاتيا وماليا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية.

- وحدة إنتاج الصمامات: وحدة الصمامات بالبروقية تختص في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها، وأشكالها وأحجامها، وتعتمد في شراء المواد الأولية من وحدة المسبك بالإضافة إلى اعتمادها على السوق الخارجية والمحلية أيضا، وتتحكم في نشاطها المتمثل في الإنتاج والبيع من خلال التسيير الذاتي.
- وحدة الصيانة بالبروقية: وتهتم هذه الوحدة بصيانة الآلات والمعدات الثابتة والمتحركة المتوفرة لدى المؤسسة.
- وحدة المسبك بالبروقية: تقوم هذه الوحدة بتحويل المواد الخام إلى منتجات نصف مصنعة وأخرى تامة الصنع، تتمثل النصف مصنعة في أجسام الصمامات مثلا التي تعتبر بمثابة المادة الأولية بالنسبة لوحدة الصمامات، وتعتمد هذه الوحدة في توزيع منتجاتها على البيع المباشر لوحدة المؤسسة أو السوق الخارجي، كما لديها هيكل إداري خاص بها واستقلالية في التسيير.

### المطلب الثالث: أهداف ووظائف المؤسسة

#### أولا: أهداف المؤسسة:

- أنشأت مؤسسة بوفال كباقي المؤسسات الصناعية الأخرى .من أجل تحقيق جملة من الأهداف ونذكر منها:
- تلبية متطلبات السوق الوطنية والدولية ، بمختلف منتجات الصمامات والمضخات التي تستعمل في الري باعتباره قطاع هام في الاقتصاد الوطني والعالمي.
- المساهمة في قطاع المحروقات وتزويده بالمنتجات (الموارد) مثل الصمامات التي يحتاجها ، والتي تساهم في تمويل الصناعات البترولية.
- تغطية السوق الداخلية بمختلف المنتجات التي تلبية متطلبات القطاعات التي تحتاج إليها، ومحاولة التخلص من الاعتماد على الخارج.
- الاندماج مع المؤسسات الوطنية الكبرى والمساهمة في تطوير وتنمية الدولة الجزائرية من الناحية الاقتصادية، والمساهمة في تحقيق مخطط التنمية الذي تنتجه الجزائر.

## ثانيا: وظائف المؤسسة

من التعريف السابق لمؤسسة بوفال نستنتج أن مهمتها أو وظيفتها الرئيسية هي العملية الإنتاجية، أي أنها تقوم بعملية تحويل المدخلات من شكل أو نمط إلى آخر والمتمثل في المنتجات النهائية الموجهة للبيع. وتعتمد على طريقتين في الإنتاج هما:

1. الإنتاج حسب الطلب.

2. الإنتاج الدائم (المستمر).

حيث أنها تنتهج الطريقة الأولى للمنتجات الغير المطلوبة بكثرة، أما الطريقة الثانية تنتهجها للمنتجات المطلوبة بكثرة، ويتم التعرف على الطلب الدائم من خلال الدراسات التي يقوم بها مسير المؤسسة ، بالإضافة إلى خبرتهم المكتسبة في هذه المنتجات.

كما أن من مهام المؤسسة القيام ببعض الدراسات التي تخص أذواق المستهلكين ، وذلك عبر مصالحتها الخاصة لدراسة السوق ومتطلباتها وبما أن مؤسسة بوفال هي مؤسسة إنتاجية ، فإنها تقوم بجميع الوظائف الأخرى التي تعتمدها المؤسسة الصناعية ، وذلك حتى تستطيع تحقيق وظيفتها الرئيسية وتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

1. الشراء: ومهمتها تموين المؤسسة بكل متطلبات الإنتاج.

2. التخزين: وتعتبر وظيفة مكملة للشراء والإنتاج.

3. الإنتاج: وتهتم بتحويل المدخلات.

4. التوزيع: ومهمتها صرف المنتجات إلى الأسواق ودراسة هذه الأخيرة.

**المطلب الرابع: التعريف بوحدة الصمامات (محل الدراسة).**

نظرا لتعدد وحدات مؤسسة بوفال وكبر حجمها سنقتصر دراستنا على إحدى وحداتها المتمثلة في وحدة الصمامات بالبرواقية المتخصصة في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها ، وتمون بعض الدول المجاورة بمنتجاتها المتمثلة في الصمامات بشتى أنواعها.

**أولاً: تعريف وحدة الصمامات:**

هي وحدة من وحدات مؤسسة بوفال ، وظيفتها الأساسية تكمن في إنتاج مختلف أنواع الصمامات مثل

صمامات المحروقات، صمامات الري وصمامات أخرى ....الخ.

تقع هذه الوحدة بالمنطقة الصناعية بالبرواقية ولاية المدية ، وبما أنها مرت بالمراحل المختلفة للإصلاحات

الاقتصادية فهي تعتمد في تسييرها على التسيير الذاتي، بلغ عدد عمالها سنة 2002 نحو 206 عامل وعدد

العمال بها في تناقص مستمر سنة بعد أخرى ، وذلك لكبر سنهم وإحالتهم على التقاعد وانتهاج الوحدة سياسة

تجميد الوظائف ويبلغ عمالها اليوم حوالي 180 عاملاً.

تتكون وحدة الصمامات من ستة دوائر في تسييرها الإداري، حيث تختص كل دائرة في جزء من التسيير

وإضافة إلى هذه الدوائر توجد وظيفة تساهم في إنجاز عمل الوحدة، وتعتبر مستقلة عن الدوائر الأخرى ،

وهي وظيفة مراقبة التسيير، وهي تأتي مباشرة بعد مدير الوحدة.

**ثانياً: الهيكل التنظيمي لوحدة الصمامات وتحليله**

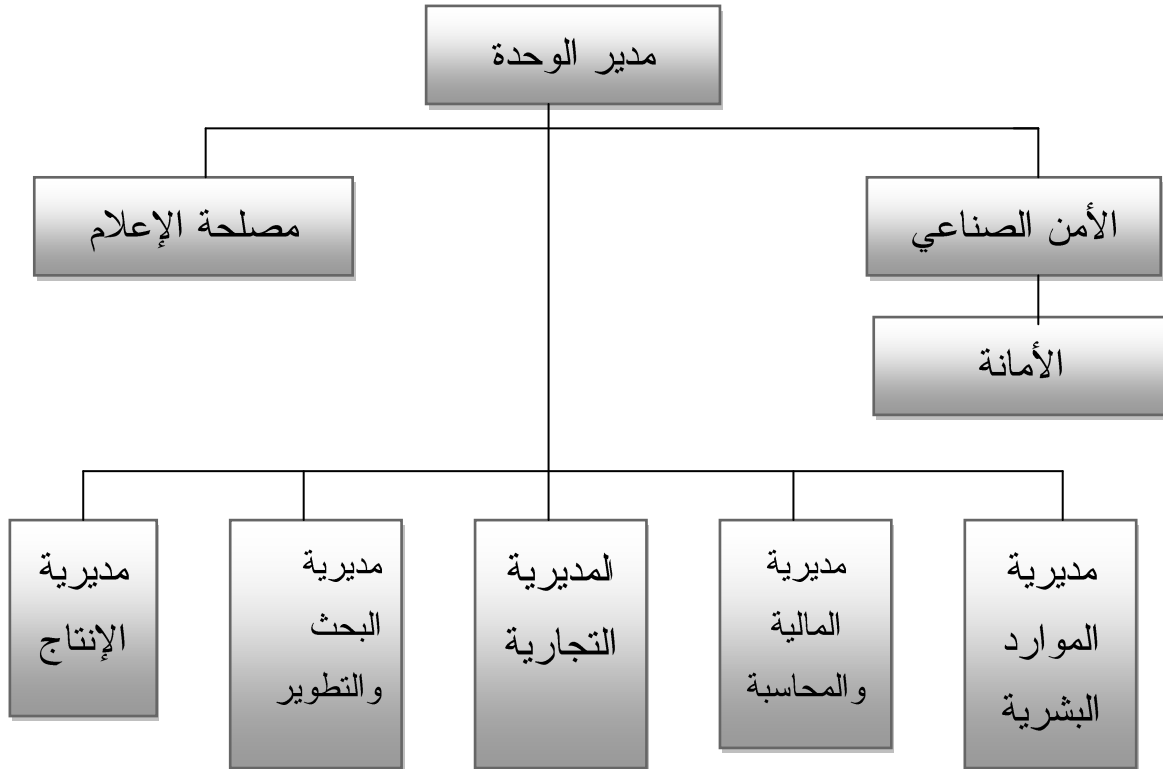
تتكون من ستة دوائر التي ذكرت سابقاً وتختص كل واحدة منها في مجال معين من التسيير ، وكل هذه

الدوائر تسعى جاهدة لتحقيق أهداف الوحدة وفعالية التسيير ولتوضيح مهمة كل دائرة، وهدفها في التسيير

الداخلي للوحدة، حيث سنقوم بتوضيح الهيكل الإداري لوحدة الصمامات وتحليل دوائرها والتعرف عليها فيما

يلي:

شكل رقم 5 : الهيكل التنظيمي لوحدة الصمامات



المصدر: الوثائق المقدمة من الإدارة بالمؤسسة

#### تحليل الهيكل الإداري لوحدة الصمامات:

يسمح هذا التنظيم بتفويض السلطة من الهيئات العليا التنفيذية ، بحيث يأخذ الشكل الهرمي في التسيير ، ومن

الشكل الموضح نتعرف على كل الدوائر وهي كما يلي:

❖ مدير الوحدة: هو موظف إداري بوحدة الصمامات محصل على شهادة مهندس دولة بالميكانيكا سنة

1985 بيومرداس، وشهادة الدراسات العليا في التسيير سنة 2002 من المعهد العالي للتسيير بالجزائر ،

لديه خبرة مهنية في التسيير ، وذلك من خلال المناصب التي شغلها بالوحدة ، بحيث تقلد منصب رئيس

عمالة التجارة لمدة 15 سنة، وبعد حصوله على الشهادة الثانية عين مديرا لوحدة الصمامات سنة 2002.

- ❖ الأمانة: يحتل جهاز الأمانة مكانة لا يستهان بها، في أي مؤسسة، وفي مؤسسة بوفال على الخصوص، حيث يتواجد بالبنائية المخصصة للإدارة، وهي عبارة عن قاعة كبيرة نسبياً، تشرف عليه سيدة لها خبرة في الميدان، وذات تكوين متخصص (كاتبة رئيسية للمديرية)، وهي تعمل بمؤسسة بوفال منذ 27 سنة.
- ❖ مصلحة الإعلام الآلي: وهي مصلحة جديدة بالتنظيم الإداري للوحدة، والهدف من إنشائها هو مراقبة التسيير وتسهيل عمل المدير.
- ❖ الدائرة التجارية: وتقوم هذه الدائرة بدور الوسيط بين الوحدة والمحيط الخارجي، وتنقسم إلى مصلحتين هما البيع والتموين.
- ❖ دائرة الإنتاج: وهي الدائرة التي تدرس وتحلل مراحل تحويل المواد الأولية من نمط إلى آخر وتتخلص في التحويل أي الإنتاج.
- ❖ دائرة تسيير المستخدمين: المشرفون على هذه الدائرة يقومون بتسيير مختلف المستخدمين وتحليل ودراسة مشاكلهم، كما تقوم هذه الدائرة بمتابعة أداء العمال وتحديد نقاط القوة والضعف، وإعداد بطاقات الأجر وتسجيل الغيابات.
- ❖ دائرة المحاسبة والمالية: تقوم هذه الدائرة بتسيير الشؤون المالية للوحدة وتنقسم إلى مصلحتين هما:
  - مصلحة المحاسبة العامة: وتكمن مهمتها في الإشراف على الأعمال اليومية والسنوية أو الدورية، من مدخلات ومخرجات....الخ.
  - مصلحة المحاسبة التحليلية: والهدف الذي تعمل على تحقيقه هذه المصلحة هو التقليل من التكاليف بأكبر قدر ممكن وكشف الانحرافات وتحديد مسؤولياتها.
  - دائرة المحروقات: وتقوم هذه الدائرة بتحديد احتياجات قطاع المحروقات من صمامات، ودراسة النوعية المطلوبة في هذا المجال.



- دائرة الدراسات والتطوير: تتمثل وظيفة هذه الدائرة في القيام بدراسات حول المنتج وخاصة تلك التي تتعلق بأذواق المستهلكين والسوق، كما تبحث دوماً على تطوير الصمامات من ناحية الشكل والحجم.....الخ.

### أهداف ووظائف الوحدة:

تعتبر وحدة الصمامات الوحيدة في أفريقيا لذلك هي تعمل من أجل تحقيق أهداف مسطرة مسبقاً ، وخاصة الربح والاستمرارية، وذلك بالاعتماد على وظائف منها الرئيسية ومنها المساعدة، ويمكننا تلخيص أهداف ووظائف الوحدة فيما يلي:

أولاً: الأهداف: تتمثل أهداف وحدة الصمامات بالدرجة الأولى فيها يلي:

- ❖ السعي لتحقيق الهدف الرئيسي والمتمثل في الربح والاستمرارية، وكذا محاولة التطوير.
- ❖ المساهمة في تنمية قطاع الري وذلك بتزويده بما يحتاجه من صمامات وكذا تنمية قطاع المحروقات بما يحتاجه هو الآخر.

ثانياً: الوظائف: تتمثل وظائف الوحدة فيما يلي:

الوظيفة الرئيسية في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها.  
وظيفة الشراء والبيع.

### المبحث الثاني: استخدام الموازنة التقديرية لتحسين أداء مؤسسة بوفال

تعتبر موازنتي الإنتاج والمبيعات أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث الرقابة، وكأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة عن طريق المرور بعدة مراحل مختلفة بدءاً من إعداد تقارير الأداء والمتمثلة في تنفيذ الخطط الواردة في الموازنات لكل مركز مسؤولية على حداء، حيث يتم إعدادها من طرف مسؤول الوحدة باعتماده على المعلومات التي يحصل عليها من مصادر مختلفة داخل

المؤسسة عن الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المحدد في الموازنة الشاملة للمؤسسة، وتعتبر هذه المعلومات الأساس لقيام الإدارة العليا بممارسة وظيفة الرقابة وتقييم الأداء لكافة الأنشطة داخل المؤسسة.

### المطلب الثاني: تحليل انحرافات موازنة المبيعات

سنقوم في هذا المطلب بتحليل موازنة المبيعات وذلك من خلال حساب انحراف الكمية والسعر خلال الثلاث سنوات 2010 ، 2011 ، 2012.

#### أولا : حساب انحراف الكمية:

يمكن حساب انحراف الكمية بالاعتماد على مايلي:

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

#### جدول رقم 1: انحراف الكمية لسنة 2010

2010			
المنتجات	$\Delta$ الكمية	السعر المقدر	انحراف الكمية
الصمامات الفولاذية	-2741	17	-46064
منتجات أخرى من الفولاذ	-1332	26	-34662
الصمامات الحديدية	0	0	0
الوصلات و حافات الأنبوب	135	1	144
الأكسيسوارات	-1889	2	-3693
المجموع	-5827	46	-84275

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال هذه السنة سالب وهذا راجع لانخفاض كمية المبيعات الحقيقية لهذه المنتجات عن ما هو مقدر (الصمامات الفولاذية، منتجات أخرى من الفولاذ والأكسيسوارات)

### جدول رقم 2: انحراف الكمية لسنة 2011

2011			
المنتجات	$\Delta$ الكمية	السعر المخطط	انحراف الكمية
الصمامات الفولاذية	-2673	17	-45315
منتجات أخرى من الفولاذ	-1228	28	-34456
الصمامات الحديدية	0	0	0
الوصلات و حافات الأنبوب	202	7	1476
الأكسيسوارات	-1860	2	-4476
المجموع	-5559	55	-82771

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال هذه السنة سالب نظراً لانخفاض في الكمية المحققة من الصمامات عن المقدرة، وهذا يوضح بأن المؤسسة خلال هذه السنة لم تصل إلى الهدف المنشود، ولم تقدر بشكل جيد ميزانية المبيعات، وهذا يعود إما لسبب نقص في العمال أو عطل في الآلات أو نقص المادة الأولية أو عدم وقوع الطلب المنتظر من الزبائن على المنتجات.

### جدول رقم 3: انحراف الكمية لسنة 2011

2012			
------	--	--	--

المنتجات	$\Delta$ الكمية	السعر المخطط	انحراف الكمية
الصمامات الفولاذية	-3107	18	-55497
منتجات أخرى من الفولاذ	-775	26	-19849
الصمامات الحديدية	57	0	0
الوصلات و حافات الأنبوب	-553	4	-2036
الأكسيسوارات	-1916	2	-3675
المجموع	-6294	49	-81057

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال هذه السنة موجب بالرغم من انخفاض كمية مبيعات بعض الغازات المهمة بالنسبة للمؤسسة، وهذا يوضح بأن المؤسسة قامت باتخاذ إجراءات تصحيحية لكي لا تقع في نفس خطأ السنة 2010 بتخفيض تقديرات بعض المنتجات الغير ضرورية أو الغير الهامة والتي يقل عليها الطلب، والرفع من كمية المنتجات التي يقع عليها الطلب الكبير من قبل الزبائن، وهذا ما جعلها ترفع من كمية مبيعاتها مقارنة بالسنة الماضية، ولكن تبقى أقل من سنة 2009.

### ثاني: حساب انحراف السعر

يمكن حساب انحراف الكمية بالاعتماد على مايلي:

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

### جدول رقم 4: انحراف السعر لسنة 2010

2010			
المنتجات	$\Delta$ السعر	الكمية الفعلية	انحراف السعر
الصمامات الفولاذية	0	2812	461
منتجات أخرى من الفولاذ	-2	608	-1343
الصمامات الحديدية	0	0	0

144	135	1	الوصلات و حافات الأنبوب
459	1280	0	الأكسيسوارات
-280	4835	-1	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

نلاحظ أن انحراف السعر خلال هذه السنة سالب، وهذا نظرا للبيع بسعر أقل من السعر المقدر أو المراد البيع به، وهذا يعود لسبب التقدير الغير الجيد لأسعار المبيعات، وكذا نقص الزبائن.

#### جدول رقم 5: انحراف السعر لسنة 2011

2011			
المنتجات	$\Delta$ السعر	الكمية الفعلية	انحراف السعر
الصمامات الفولاذية	-9	2745	-24024
منتجات أخرى من الفولاذ	9	709	6715
الصمامات الحديدية	0	0	0
الوصلات و حافات الأنبوب	7	202	1476
الأكسيسوارات	-1	675	-449
المجموع	7	4331	-16282

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

خلال هذه السنة نلاحظ أن انحراف السعر خلال هذه السنة سالب، وأكبر من السنة الماضية، هذا يدل على أن المؤسسة لم تتخذ إجراءات تصحيحية بالشكل الكافي لأن الانحراف لا يزال سالب.

#### جدول رقم 6: انحراف السعر لسنة 2012

2012			
المنتجات	$\Delta$ السعر	الكمية الفعلية	انحراف السعر

191	2451	0	الصمامات الفولاذية
8948	1030	9	منتجات أخرى من الفولاذ
0	57	0	الصمامات الحديدية
701	159	4	الوصلات و حافات الأنبوب
340	2189	0	الأكسيسوارات
10180	5886	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

خلال هذه السنة نلاحظ أن انحراف السعر خلال هذه السنة موجب، وهذا ما يدل على أن المؤسسة سعت لتصحيح الانحرافات في أسعار السنتين الماضيتين.

### ثالثاً: انحراف رقم الأعمال

يمكن حساب انحراف رقم الأعمال بالاعتماد على مايلي:

$$\text{انحراف رقم الأعمال} = \text{المبيعات الفعلية} - \text{المبيعات المقدرة} = (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}) - (\text{الكمية المقدرة} \times \text{السعر المقدر})$$

### جدول رقم 7: انحراف رقم الأعمال لثلاثة السنوات

المنتجات	انحراف رقم الأعمال لسنة 2010	انحراف رقم الأعمال لسنة 2011	انحراف رقم الأعمال لسنة 2012
الصمامات الفولاذية	-46525	-21291	-55688
منتجات أخرى فولاذية	-36005	-27741	-10901
الصمامات الحديدية	0	0	3845
الوصلات و حافات الأنبوب	144	1476	-1921

الأكسيسوارات	-3234	-4925	-3335
المجموع	-85620	-52481	-68000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

### تحليل الانحرافات:

1. سنة 2010: نلاحظ خلال هذه السنة بأن انحراف رقم الأعمال سالب وهذا يعود إلى نتيجة الانخفاض

في السعر والكميات المباعة.

2. سنة 2011: نلاحظ أن الانحراف سالب في رقم الأعمال يعود إلى نقص في الكميات المباعة، وهذا

مقابل الارتفاع في أسعار هذه المنتجات.

3. سنة 2012: هناك انحراف سالب في رقم الأعمال نتيجة الانخفاض في الكميات المباعة المحققة عن

المقدرة بالرغم من اتخاذ المؤسسة لإجراءات تصحيحية في الأسعار.

### المطلب الثاني: تحليل انحراف موازنة الإنتاج

سنحاول في هذا المبحث تحليل انحراف الإنتاج لمؤسسة بوفال للصمامات خلال ثلاثة سنوات 2010، 2011،

2012،

انحراف الإنتاج = الإنتاج المقدر - الإنتاج المحقق

### جدول رقم 8: انحراف الإنتاج لسنة 2010

2010				
المنتجات	المقدر	المحقق	انحراف الإنتاج	النسبة المئوية
الصمامات الفولاذية	5553	2411	3142	43%
منتجات أخرى من الفولاذ	1940	323	1617	17%
الصمامات الحديدية	0	0	0	-

-	-300	300	0	الوصلات و حافات الأنبوب
22%	2485	684	3169	اكسيسوارات
	6944	3718	10662	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

### جدول رقم 9: انحراف الإنتاج لسنة 2011

2011				
المنتجات	المقدر	المحقق 2	انحراف الإنتاج	النسبة المئوية
الصمامات الفولاذية	5348	2745	2603	51%
منتجات أخرى من الفولاذ	1868	709	1159	38%
الصمامات الحديدية	0	0	0	-
الوصلات و حافات الأنبوب	0	202	-202	-
اكسيسوارات	2470	675	1795	27%
المجموع	9686	4331	5355	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

### جدول رقم 10: انحراف الإنتاج لسنة 2012

2012				
المنتجات	المقدر	المحقق 2	انحراف الإنتاج	النسبة المئوية
الصمامات الفولاذية	5558	2451	3107	44%
منتجات أخرى من الفولاذ	1805	1030	775	57%
الصمامات الحديدية	0	57	-57	-
الوصلات و حافات الأنبوب	712	159	553	22%
اكسيسوارات	4105	2189	1916	53%
المجموع	12180	5886	6294	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

### تحليل الانحراف في الإنتاج:

نلاحظ بأن الانحراف في الإنتاج موجب خلال الثلاثة سنوات 2010، 2012، 2011، وذلك لأن

تقديرات المؤسسة للإنتاج خلال الثلاثة سنوات كانت أعلى من الإنتاج المحقق خلال هذه



السنوات، وهذا ما يبين بأن المؤسسة تسعى إلى وضع تقديرات تفوق طاقتها الإنتاجية لكي تستطيع تلبية طلبات زبائنها وللاحتياط لمواجهة الطلبات بحكم أن المؤسسة الوحيدة على المستوى الوطني، وهذا ما يجعل المؤسسة مصدر ثقة لزبائنها وعدم وقوعها في حالة عدم تلبية طلبات الزبائن.

### المطلب الثالث: نسبة الإنجاز والتطور في رقم الأعمال

خلال الدراسة التي تمت تبين أن شركة بوفال (وحدة الصمامات) لإنتاج الصمامات لا تتبع طريقة إحصائية منظمة في تقدير رقم أعمالها، بل تعتمد على النتائج المحققة في السنوات الماضية خاصة الثلاثة سنوات الأخيرة بالإضافة إلى الطلبات الجديدة.

وتتبع عملية إعداد تقديرات موازنة المبيعات من خلال تحديد الكميات المباعة اعتماداً على المعلومات المتوفرة لديها حول الزبائن وإستهلاكاتهم لأنواع الصمامات التي تنتجها المؤسسة والتي تشتريها بهدف إعادة بيعها، في حين أن السعر يحدد من طرف الوحدة المركزية.

رقم الأعمال التقديري = تقديرات الكميات المباعة x السعر التقديري

وتتم الرقابة على موازنة المبيعات بشكل شهري من أجل متابعة الانحرافات التي قد تحصل وتصحيح السلب منها، كما يتم في آخر كل سنة تحديد مستوى الانحراف بشكل سنوي وحساب نسبة الإنجاز ويتم تحديد الانحراف

ونسبة التطور في كل سنة وفق العلاقة التالية:

الانحراف = رقم الأعمال الفعلي - رقم الأعمال التقديري

أولاً: نسبة الإنجاز:

نسبة الإنجاز = رقم الأعمال الفعلي x 100 / رقم الأعمال المقدر

جدول رقم 11: نسبة الانجاز لسنة 2010

2010				
المنتجات	المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة	انحراف رقم الأعمال لسنة 2010	نسبة الانجاز
الصمامات الفولاذية	46797	93322	-46525	%50
منتجات أخرى فولاذية	14478	50483	-36005	%29
الصمامات الحديدية	0	0	0	-
الوصلات و حافات الأنبوب	144	0	144	-
الأكسيسوارات	2961	6195	-3234	%48
المجموع	64380	150000	-85620	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

### جدول رقم 12: نسبة الانجاز لسنة 2011

2011				
المنتجات	المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة	انحراف رقم الأعمال لسنة 2011	نسبة الانجاز
الصمامات الفولاذية	70559	91850	-21291	%77
منتجات أخرى فولاذية	26609	54350	-27741	%49
الصمامات الحديدية	0	0	0	-
الوصلات و حافات الأنبوب	1476	0	1476	

-				
19%	-4925	6100	1175	الأكسيسوارات
	-52481	152300	99819	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

### جدول رقم 13: نسبة الانجاز لسنة 2012

2012				
نسبة الانجاز	انحراف رقم الأعمال لسنة 2012	المبيعات المقدرة	المبيعات الفعلية	المنتجات
44%	-55688	99276	43588	الصمامات الفولاذية
76%	-10901	46228	35327	منتجات أخرى فولاذية
-	3845	0	3845	الصمامات الحديدية
27%	-1921	2622	701	الوصلات و حافات الأنبوب
58%	-3335	7874	4539	الأكسيسوارات
	-68000	156000	88000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

ويمكن تلخيص الانحراف لثلاثة سنوات في الجدول التالي:

### جدول رقم 14: الانحراف في رقم الأعمال الإجمالي ونسبة تحقيق الموازنة لثلاثة سنوات

السنوات	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال المقدر	انحراف رقم الأعمال	نسبة الإنجاز
---------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------

2010	64380	150000	-85620	43%
2011	99819	152300	-52481	66%
2012	164199	302300	-138101	54%
المجموع	328398	604600	-276202	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك انحراف سالب في رقم الأعمال للسنوات الثلاث ويعود سبب هذا الانخفاض إلى الانخفاض في الكميات المباعة المحققة من الصمامات الفولاذية، منتجات أخرى من الفولاذ والأكسيسوارات مقارنة بالكميات المقدره مع انخفاض الأسعار، فانخفاض الكميات والسعر ساهم بشكل كبير في انخفاض رقم الأعمال للسنوات الثلاث، هذا يبين أن المؤسسة خلال هذه السنوات ساءت التقدير، ولكنها وضعت إجراءات تصحيحية في سنة 2012.

ثانياً: نسبة التطور في رقم الأعمال:

نسبة التطور = (النتائج الفعلية للسنة N+1 — النتائج الفعلية للسنة N) / (Nx100) النتائج الفعلية للسنة N

جدول رقم 15: نسبة التطور في رقم الأعمال

المنتجات	2010/2009	2011/2010	2012/2011
الصمامات الفولاذية	-17%	51%	-38%
منتجات أخرى فولاذية	-32%	84%	33%
الصمامات الحديدية			
الوصلات و حافات الأنبوب	-97%	925%	-53%
الأكسيسوارات	-26%	-60%	286%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الإدارة العامة

من خلال هذا نلاحظ وجود انخفاض في نسبة تطور رقم الأعمال لسنة 2010 مقارنة بسنة 2009 وهذا يعود إلى تراجع في مبيعات كل من الصمامات الفولاذية، منتجات أخرى فولاذية، الوصلات وحافات الأنبوب، الأكسيسوارات، في حين شهد رقم الأعمال تطور سنة 2011 لارتفاع المبيعات من الصمامات الفولاذية، منتجات أخرى فولاذية، الوصلات وحافات الأنبوب.

### خلاصة:

تعتبر شركة بوفال للصمامات من أهم المؤسسات الكبرى في الجزائر، وتعتبر المؤسسة الوحيدة التي تهتم بإنتاج الصمامات بأنواعها، وتوزيعها على المستوى الوطني، حيث توجد صمامات فولاذية وحديدية يتم تصنيعها داخل المؤسسة ومنتجات أخرى تشتريها المؤسسة لإعادة بيعها، وتقوم مؤسسة بوفال ببرواقية بإعداد موازنة تقديرية سنوية تتعلق بالمبيعات حيث تقوم بتقدير حجم مبيعاتها كل سنة عن طريق السلع المنتجة وعدد زبائنها، إضافة لذلك تعد الشركة موازنة الإنتاج والجودة كونه مؤسسة إنتاجية بالدرجة الأولى والوحيدة لذا تهتم بجودة منتجاتها، كما تعد المؤسسة أيضا موازنة الموارد البشرية إلا أن أهم الموازنات التي تركز عليها هي موازنة المبيعات والإنتاج.

ومن خلال دراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية للمؤسسة تبين انه ليس للمؤسسة القدرة على التحكم في تقدير إيراداته وكمية إنتاجها، إلا أنه مازالت تفنقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في التنبؤ بمكونات موازناته.

يعتبر موضوع الميزانية التقديرية ذو أهمية بالغة بالنسبة لكافة المؤسسات وخاصة الجزائرية وهذا نظرا لمتطلبات التحول والتكيف مع معطيات اقتصاد السوق، حيث صار من اللازم والضروري الاهتمام بنظام الموازنات التقديرية لكونه أداة فعالة لمراقبة التسيير، هذه الأداة تعمل على التحقق من الخطط والوصول إلى الأهداف وقياس مدى إنجاز الأعمال ومراجعة الانحرافات كي تقدم لمتخذي القرارات مختلف المعلومات والبيانات والنتائج التي تساعدهم في تحديد أهدافهم بدقة، بالإضافة إلى مراقبة التنفيذ للوصول إلى المبتغى المنشود.

وبناء على ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- **نتائج اختبار الفرضية الأولى:** الموازنة التقديرية هي أداة من أدوات التسيير.

أثبتت الدراسة النظرية صحة هذه الفرضية، حيث تعد الميزانية التقديرية أداة أساسية للتخطيط، من خلال توضيحها للخطط الموضوعة للمؤسسة في شكل كمي وقيمي، يمكن للمستويات التنفيذية إنجازها بصورة أفضل، وكذلك تعد أداة للرقابة لأنها تعطي صورة واضحة عن مختلف التقديرات المنتظرة مما يسهل عملية الرقابة فيم بعد (بعد الانجاز الفعلي)، وبالتالي تمكن المؤسسة من تحديد مختلف الانحرافات وتصحيحها، ومن جهة أخرى فهي تعد أداة أساسية للتوجيه إذ انه عند إعداد الميزانية التقديرية تتحدد بوضوح مختلف المهام والمسؤوليات الخاصة بكل فرد، وهذا ما يمكن العمال من فهم مهامهم ومسؤولياتهم لتحقيق أهدافهم في إطار تحقيق أهداف المؤسسة.

- **نتائج اختبار الفرضية الثانية:** تساهم الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

أثبتت الدراسة النظرية صحة هذه الفرضية، حيث تعد كل من عملية التخطيط وعملية الرقابة من أهم وظائف الموازنات التقديرية، فالمؤسسة تعتمد على تخطيط الأهداف المرجوة والرقابة عليها باستعمال الموازنات وذلك لتحسين أدائها واتخاذ القرارات المالية الصحيحة والتي تحقق الأهداف المرجوة أو المسطرة.

• نتائج اختبار الفرضية الثالثة: نظام الرقابة الفعال للمؤسسة لا يمكن أن يتحقق إلا باستخدام الموازنات التقديرية.

أثبتت الدراسة النظرية صحة هذه الفرضية، حيث أن لمراقبة التسيير دور هام في الموازنات التقديرية واستخدام هذه الأخيرة يتحقق بوجود نظام رقابة فعال فللمراقب المالي دور يتبين لنا من خلال قيامه بتوزيع التعليمات اللازمة لإيضاح آليات إعداد مختلف الموازنات ومتابعة تنفيذها ومدى توافقها وتسلسلها، كما يقوم بإعداد مختلف الموازنات النهائية مقارنا بين النتائج الفعلية والمقررة لاستخلاص فروقات إيجابية يدعمها أو سلبية يحاول تداركها عن طريق مساعدة المسؤولين في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وكل هذا يساعد على تقييم الأداء وفرض نظام رقابة فعال داخل المؤسسة.

• نتائج اختبار الفرضية الرابعة: مؤسسة بوفال للصمامات لا تستخدم الموازنة التقديرية في تحسين أدائها.

من خلال دراستنا الميدانية بمؤسسة بوفال للصمامات بالبرواقية ولاية المدية تبين عدم صحة هذه الفرضية حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- يتم إعداد الموازنة التقديرية من طرف الإدارة العليا مع مدير المبيعات والمنتجات.
  - لا تعتمد المؤسسة على الطرق الكمية والأساليب الإحصائية لتوقع مبيعاتها، وإنما تعتمد على معلومات السنوات السابقة.
  - تستخدم الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط دون التركيز عليها كأداة للرقابة، مما أدى إلى ظهور انحرافات كبيرة خلال ثلاثة سنوات دون تداركها، أي أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بدراسة الانحرافات ومعرفة أسبابها ومحاولة معالجتها لتفادي وقوعها في السنوات اللاحقة.
- توصيات البحث: من خلال اطلاعنا على واقع المؤسسة وبعد عرضنا لمختلف النتائج المتوصل إليها نخرج بجملة من التوصيات أهمها.

- البحث عن أسباب الانحرافات من اجل تداركها إذا أمكن ذلك وتفاديها في المستقبل إذا كانت سلبية واعتمادها إذا كانت ايجابية.
  - على المؤسسة محل الدراسة استخدام موازنتها التقديرية كأداة لاستغلال أموالها أحسن استغلال، لان ذلك ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات.
  - ضرورة اعتماد المؤسسة على الأساليب الإحصائية للوصول إلى توقعات أكثر دقة.
- آفاق البحث:** من خلال دراستنا لهذا الموضوع وجدنا نقاط أخرى يمكن أن تكون مواضيع بحث أخرى وإشكاليات يمكن معالجتها والتي نذكر منها:
- أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.
  - دور الميزانية التقديرية في الرقابة على التكاليف.



# قائمة المراجع

## I. الكتب:

- (1) احمد سعيد بامخرمة، اقتصاديات الصناعة، دار زهران للنشر والتوزيع، السعودية، 1994.
- (2) أحمد ماهر، الخطط والسياسات والاستراتيجيات، مركز التنمية الإدارية، مصر، بدون سنة.
- (3) أحمد نور، المحاسبة الإدارية (إتخاذ القرارات وبحوث العمليات)، الدار الجامعية، مصر، 1997.
- (4) إسماعيل إبراهيم جمعه، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في إتخذ القرارات، الدار الجامعية ، 2001.
- (5) تشارلز هورنجرن، ترجمة احمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري، دار المريخ، السعودية، 2009.
- (6) خالد محمد بن حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري، الأردن، 2007.
- (7) خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- (8) خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة العربية، مصر، 1969.
- (9) رضوان حلوة حنان، المحاسبة الادارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- (10) زهير ثابت، كيف تقييم أداء الشركات والعاملين، دار قباء للطباعة والنشر، مصر، 2001.
- (11) ساويارس وجاكسن وجينكينز، ترجمة نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية ( managerial ACCT)، دار الفكر، الأردن، 2013.
- (12) شناف فريد، مدخل للموازنات التقديرية، دار المحمدية، الجزائر، 2005.
- (13) شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، بدون سنة.
- (14) صافي خالص محمد صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

## قائمة المراجع

- (15) عبد الحي المرعي، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 1997.
- (16) عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
- (17) عبد المحسن توفيق محمد، تقييم الأداء، دار النهضة العربية، مصر، 1998.
- (18) فركوس محمد، الموازنة التقديرية أداة فعالية للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- (19) فلاح حسن الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، ط1، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2000.
- (20) فليح حسن خلف، اقتصاديات الأعمال، الطبعة الأولى، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2009.
- (21) فليح حسن خلف، طارق الحاج، الاقتصاد الإداري، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- (22) فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007.
- (23) كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الإداري، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- (24) ليستراي هيتجر، سيرج ماتولسن، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000.
- (25) مجيد محمود الكرجي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- (26) محمد أكرم العدلوني، العمل المؤسسي، الطبعة الأولى، دار ابن حزم، لبنان، 2000.
- (27) محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2001.
- (28) مدحت كاضم القرشي، الاقتصاد الصناعي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- (29) نبيل إبراهيم محمود الطائي، تحليل المتغيرات الاقتصادية، دار البداية، الأردن، 2008.
- (30) نبيل مورسي خليل، دليل المدبر في التخطيط الإستراتيجي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1995.

## قائمة المراجع

- (31) هاشم محمد عطية و محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية والتكاليف والإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.

### .II. الملتقيات:

- (1) بريش السعيد، يحيوي نعيمة، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011.

### .III. المذكرات:

- (1) عمر تيمجدين، دور إستراتيجية التوزيع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2012-2013.
- (2) كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة، 2011-2012.

### .IV. المجلات:

- (1) عبد المليك مزهودة، مجلة العلوم الإنسانية (الأداء بين الكفاءة والفاعلية)، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001.
- (2) علي قاسم حسن العبيدي و آخرون، اثر عملية خفض كلفة المزيج التسويقي في تقويم أداء منظمات الأعمال (دراسة تطبيقية في شركة بغداد للمشروبات الغازية)، مجلة جامعة بابل (العلوم الإنسانية)، المجلد 18، العدد الثاني، جامعة كربلاء، العراق، 2010.