

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما، إلى إخوتي،

إلى جميع الأصدقاء و دفعة التخرج "فحص محاسبي" سنة

2017، و كل من ساعدني ولم يبخل علي بالتوجيه

والإرشاد.

أهدي عملي هذا.

كلمة شكر والتقدير

" رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَمَلِي وَإِلَيَّ

وَأَنْ أَعْمَلَ طَالِبًا تَرْضَاهُ "

الحمد لله الذي وفقنا لهذا.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى

الأستاذة المشرفة طاهري فاطمة الزهراء التي وافقني في

انجاز هذا العمل.

أستاذة كلية العلوم الاقتصادية.

وإلى كل مسير في مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية

***تقرت* SNMC**

وكل من ساعدني ولو بكلمة طيبة.

الملخص:

تتأثر المؤسسة الاقتصادية بالمتغيرات المتسارعة للبيئة التنافسية، مما يؤثر على نموها واستمرارها وتحقيقها أداء مالي متميز، والذي يظهر خاصة في القرارات المالية المتخذة وتحسين الأداء المالي، مما يحتم عليها ضرورة اعتماد طرق تسييرية حديثة و متطورة والتي من أبرزها نجد الموازنات التقديرية، لذا نھتم بدراسة واقع الموازنات التقديرية للمبيعات بتحليل انحرافاتها و معرفة أسباب هذه الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ودورها في تحسين الأداء المالي و إتخاذ القرارات المالية، ومدى الاعتماد عليها في ذلك، بما يضمن استمرارها ونموها وتحقيقها لأداء مالي المتميز.

وتھدف هذه الدراسة إلى التعرف على الموازنات التقديرية للمبيعات بمختلف أبعادها من خلال التعرف على مفهومها، وأھميتها في المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى كيفية تقديرها أو التنبؤ بها، والذي يعد من أھم الأساليب في عملية التخطيط.

كما نسعى من خلالها إلى إبراز أھمية عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة مما يساعدها في إتخاذ القرارات، ولقد جاءت هذه الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية* نقرت* من أجل معرفة مدى تطبيق الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي المؤسسة و كيفية تطبيقها من خلال دراسة موازنة المبيعات للمؤسسة خلال السنوات (2014،2015،2016).

الكلمات الافتتاحية: الموازنة التقديرية للمبيعات، الأداء المالي، تقييم الأداء المالي، تحسين الأداء المالي.

Résumé:

L'organisation économique affectée par des variables accélérant l'environnement concurrentiel, ce qui affecte la croissance et la continuité et d'obtenir une performance financière exceptionnelle qui en particulier dans les décisions financières prises et d'améliorer des émissions de la performance financière, ce qui nécessite la nécessité d'adopter des moyens de gestion modernes et sophistiqués et les plus importants dont nous trouvons les budgets, donc intéressés à étudier la réalité budgets pour l'analyse des ventes et perversions connaissent les raisons de ces écarts et prendre des mesures correctives dans l'institution économique algérienne et son rôle dans l'amélioration de la performance financière et la prise de décision financière, et l'étendue de fier, de manière à assurer la poursuite des Et la croissance et atteindre une performance financière exceptionnelle.

Cette étude vise à identifier les budgets estimés pour les ventes de ses différentes dimensions en identifiant le concept et son importance dans l'institution économique, ainsi que la façon d'anticiper ou de prévoir, qui est l'une des méthodes les plus importantes dans le processus de planification.

Comme nous cherchons à mettre en évidence l'importance du processus de mesure et d'évaluation de la performance financière de l'organisation, ce qui contribue à la prise de décision, et je cette étude sur le terrain de l'institution de ciment est venu l'unité commerciale * Touggourt * Afin de connaître l'étendue de l'application du budget prévisionnel pour les ventes dans l'amélioration de la performance financière de l'organisation et comment Ttabiqiha par étudier le budget des ventes de l'institution au cours des années (2016,2015,2014).

Mots d'ouverture: budget pour les ventes, la performance financière, Évaluation de la performance financière, l'amélioration de la performance financière.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
	الاهداء
	كلمة شكر وتقدير
	الملخص بالعربية
	الملخص بالفرنسية
II	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول والأشكال
VI	قائمة الملاحق
VII	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مدخل إلى الأداء المالي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء.
03	المطلب الأول: مفهوم الأداء
04	المطلب الثاني: أبعاد الأداء
05	المطلب الثالث: أنواع الأداء
07	المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي
07	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وأهميته
07	الفرع الأول: تعريف الأداء المالي
08	الفرع الثاني: أهمية وأهداف الأداء المالي
09	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي
11	المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي
16	المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي
16	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي وأهميته
16	الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي
17	الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي
17	المطلب الثاني: خطوات تقييم الأداء المالي

قائمة المحتويات

18	المطلب الثالث: أدوات تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية
21	خلاصة الفصل
22	الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي
23	تمهيد
24	المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية للمبيعات
24	المطلب الأول: مفهوم وأهمية الموازنة التقديرية للمبيعات
24	الفرع الأول: مفهوم الموازنات التقديرية
25	الفرع الثاني: مفهوم وأهمية الموازنة التقديرية للمبيعات
26	المطلب الثاني: العوامل المتحركة في اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات
27	المطلب الثالث: مسؤولية اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات وعلاقتها بالموازنات الأخرى
27	الفرع الأول: مسؤولية اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات
29	الفرع الثاني: علاقة الموازنة التقديرية للمبيعات بالموازنات الأخرى
30	المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات
30	المطلب الأول: ماهية التنبؤ بالمبيعات
30	الفرع الأول: مفهوم التنبؤ بالمبيعات
31	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في عملية التنبؤ بالمبيعات
32	المطلب الثاني: طرق وأساليب التنبؤ بالمبيعات وتحديد أسعار البيع
32	الفرع الأول: طرق التنبؤ بالمبيعات
34	الفرع الثاني: تحديد أسعار البيع
36	المطلب الثالث: وضع الموازنة التقديرية للمبيعات
38	المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي بواسطة مراقبة الموازنة التقديرية للمبيعات
38	المطلب الأول: الرقابة على المبيعات وحساب الانحرافات وتحليلها
38	الفرع الأول: الرقابة على المبيعات
39	الفرع الثاني: حساب وتحليل الانحرافات
42	المطلب الثاني: البحث عن الأسباب ووضع الإجراءات التصحيحية
44	المطلب الثالث: دور الموازنة التقديرية للمبيعات في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء المالي

قائمة المحتويات

46	خلاصة الفصل الثاني
47	الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية- تقرت-SNMC
48	تمهيد
49	المبحث الأول: عرض عام حول شركة الاسمنت عين توتة - فرع تقرت-SNMC
49	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نشأة شركة الاسمنت SNMC تقرت
50	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وأهدافها
50	الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
51	الفرع الثاني: أهداف المؤسسة محل الدراسة وأهميتها من الناحية الاجتماعية و الاقتصادية
52	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة الاسمنت SNMC بتقرت
56	المبحث الثاني: حساب الانحرافات للموازنة المبيعات وتحليلها وحساب المؤشرات الأداء المالي
56	المطلب الأول: حساب الانحرافات للموازنة التقديرية للمبيعات وتحليلها
64	المطلب الثاني: حساب مؤشرات الأداء المالي
69	خلاصة الفصل
70	الخاتمة عامة
74	قائمة المراجع
78	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول والأشكال

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
28	مسؤوليات الإدارات الأخرى في إعداد موازنة المبيعات	01
29	موازنة المبيعات وعلاقتها بالموازنات الأخرى	02
56	إنحراف الكمية لسنة 2014	03
57	إنحراف الكمية لسنة 2015	04
57	إنحراف الكمية لسنة 2016	05
58	إنحراف السعر لسنة 2014	06
59	إنحراف السعر لسنة 2015	07
59	إنحراف السعر لسنة 2016	08
60	إنحراف المختلط لسنة 2014	09
61	إنحراف المختلط لسنة 2015	10
61	إنحراف المختلط لسنة 2016	11
62	الإنحراف الاجمالي لسنة 2014	12
63	الإنحراف الاجمالي لسنة 2015	13
63	الإنحراف الاجمالي لسنة 2016	14
65	تطور رأس المال العامل خلال ثلاثة سنوات 2016-2014	15
65	تطور احتياجات رأس المال العامل خلال ثلاثة سنوات 2016-2014	16
66	تطور الخزينة خلال ثلاثة سنوات 2016-2014	17
67	تطور نسب السيولة خلال السنوات الثلاثة 2016-2014	18
68	تطور نسبة المديونية خلال ثلاثة سنوات 2016-2014	19

قائمة الجداول والأشكال

رقم الصفحة	عنوان	رقم الشكل
35	مراحل دراسة وتعديل وإقرار الأسعار	01
43	المستويات المختلفة للانحراف	02
55	الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت بتقرت	03
58	منحنى بياني يوضح الإنحراف كمية على المبيعات خلال السنوات 2016-2015-2014	04
60	منحنى بياني يوضح الإنحراف السعر على المبيعات خلال السنوات 2016-2015-2014	05
62	منحنى بياني يوضح الانحراف المختلط على المبيعات خلال السنوات 2016-2015-2014	06
64	منحنى بياني يوضح الانحراف الاجمالي على المبيعات خلال السنوات 2016-2015-2014	07

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تعتبر المؤسسات الاقتصادية بمثابة النواة الأساسية للنشاط الاقتصادي وتمثل الوحدة الأساسية لأي اقتصاد، لذا وجب الاهتمام أكثر بوظائفها الإدارية التي تضمن استمرار نشاطها وتحقيق أهدافها، والامام خاصة بوظيفتي التخطيط والرقابة كونهما يمثلان أساس العملية الإدارية، باعتبار التخطيط الوظيفة الأولى التي تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ القرار والتحكم الناجح في الموارد، ولتأكد من نجاح التخطيط لابد من الرقابة وهنا تظهر أهمية الرقابة، اذ من خلالها تتم مراقبة الاعمال المنجزة للتحقق من سيرها حسب خطط سلفا، ثم تقييم نتائجها وعلى أساس هذه النتائج يتم اتخاذ القرارات المناسبة التي تؤدي الى تحقيق الأهداف المسطرة.

ولتتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها أو لا وهل حققتها بالوسائل المعقولة فإنها بحاجة إلى قياس وتقييم نتائجها، أو بالأحرى تقييم أدائها. وإذا اعتبرنا المؤسسة على أنها مجموعة من الوظائف فإنها حتما بحاجة إلى تقييم أداء كل وظيفة من وظائفها، فهي إذن تقييم أداءها التجاري، وأداءها المالي، وأداءها الإنتاجي وفي الأخير أداء وظيفة الأفراد.

ويحظى الأداء المالي في المؤسسات بكافة أنواعها باهتمام متزايد من قبل الباحثين والدارسين والاداريين والمستثمرين لأن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء والاستمرار. ويعتبر تقييم لأداء المالي من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، حيث أصبح لزاما على المدير المالي التعرف على المركز المالي للمؤسسة قبل التفكير في وضع الخطط المستقبلية، ونظراً لسرعة نمو القطاع الاقتصادي وتعدد المؤسسات الاقتصادية كما ونوعاً أصبحت هذه المؤسسات تجد صعوبة في الحفاظ على مكانتها وتقديم أداء مالي جيد، لذا اعتمدت كل مؤسسة على إتباع أسلوب معين لتقديم أداء مالي أحسن، ومن بين أهم هذه الأساليب نجد التخطيط المالي الذي تعتمد عليه المؤسسات في اتخاذ قراراتها المالية من خلال إعداد خطة مالية في شكل موازنات تقديرية (تخطيطية) مما يسمح لها بدراسة إمكانية تحقيق أهدافها المسطرة.

وتعتمد المؤسسة بشكل أساسي على الموازنات التخطيطية من أجل تقييم أدائها ومراقبة تنفيذ خططها المسطرة، فهي تسمح لها بتحديد وضعيتها تجاه الأهداف المسطرة، حيث تقوم بمقارنة نتائجها الفعلية بما هو مخطط وفق الموازنة حتى تتمكن من تصحيحها في المستقبل لتقديم أداء مالي أفضل وتحقيق نتائج إيجابية، كونها تعتبر من بين أهم أدوات



المقدمة العامة

التخطيط المالي، حيث تمثل نظام لتوزيع إمكانيات المؤسسة على استخداماتها بشكل كفاء وفعال، والموازنة التخطيطية هي ترجمة مالية وكمية لأهداف المؤسسة التي ترغب في تحقيقها خلال فترة زمنية معينة.

وعلى ضوء ما سبق، يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسة لهذا الموضوع كالآتي:

ما مدى مساهمة موازنة المبيعات في المؤسسة الاقتصادية في تحسين أدائها المالي؟

وحتى يتسنى لنا الإلمام بجوانب الموضوع كان لابد من تجزئة الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما مدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ✓ هل يمكننا التحدث عن رقابة فعالة دون وجود الموازنة التقديرية؟
- ✓ هل تقديرات المبيعات تتم وفق أسس علمية تنبؤية؟
- ✓ هل للمؤسسة الاقتصادية القدرة على تحسين أدائها المالي باعتماد على مراقبة موازنة المبيعات؟

الفرضيات:

- ✓ للأداء المالي أهمية كبيرة داخل المؤسسة الاقتصادية بحيث أنه يضمن إستمرارية نشاطها وبقائها.
- ✓ نظام الرقابة الفعال لن يتحقق بأي حال من الأحوال دون وجود الموازنات التقديرية.
- ✓ تقديرات المبيعات تتم وفق أسس علمية تنبؤية.
- ✓ للمؤسسة القدرة على تحسين أدائها المالي باعتماد على الموازنة التقديرية للمبيعات من خلال حساب الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

أهداف الموضوع:

- ✓ إبراز أهمية تقييم وقياس الأداء المالي داخل المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ إبراز أهمية إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات للمؤسسة.
- ✓ إبراز دور الموازنة التقديرية للمبيعات في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.

المقدمة العامة

- ✓ إبراز أهمية دور الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي في المؤسسة.
- ✓ إبراز أهمية المقارنة بين النتائج الفعلية بما هو مخطط، ودور عملية قياس الإنحرافات في قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة وتحسين أدائها المالي.

أهمية الموضوع:

- ✓ تكمن أهمية الموضوع في تحديد دور الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ إبراز المزايا التي يقدمها التخطيط المالي للمؤسسة من خلال الموازنة التقديرية للمبيعات التي تسمح للمؤسسة بمراقبة عملية تنفيذ نشاطاتها وتصحيح الانحرافات التي قد تحدث وهو ما يساهم في تحسين أدائها المالي.

المنهج المتبع:

من خلال الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف عناصر ومتغيرات البحث سننعمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على دور الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، حيث يمكن هذا المنهج من وصف وتحليل الموضوع المراد دراسته من خلال منهجية علمية صحيحة، كما يساعد على تجميع الحقائق وتبويبها وتحليلها، ومنهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق في مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده ويساعد على تجميع الحقائق وتبويبها من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة الإسمنت التجارية *نقرت*.

صعوبات الدراسة:

- ✓ صعوبة إيجاد مؤسسة تعمل بنظام الموازنات التقديرية.
- ✓ عدم استقبلنا في الوهلة الأولى من خلال دراسة الحالة، بالرغم من تذكيرهم بأن دراستنا هذه تدخل ضمن متطلبات البحث العلمي.
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات الميدانية الكافية من الشركة وذلك لظروف خاصة.



المقدمة العامة

هيكل الدراسة:

قمنا بدراسة موضوعنا من خلال ثلاثة فصول حيث تعرضنا في الفصل الأول إلى مدخل للاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وقد قسمناه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الاول مفاهيم أساسية حول الأداء، أما المبحث الثاني فخصصناه لدراسة ماهية الأداء المالي، اما المبحث الثالث فخصص لدراسة تقييم الأداء المالي.

أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وقسمناه بدوره إلى ثلاثة مباحث، المبحث الاول تحت عنوان ماهية الموازنة التقديرية للمبيعات، أما المبحث الثاني فخصص لدراسة إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، أما المبحث الثالث فخصصناه لدراسة تقييم الأداء المالي بواسطة مراقبة الموازنة التقديرية للمبيعات.

أما الفصل الثالث وبغية منا لثمين البحث قمنا بدراسة حالة تطبيقية لمؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية* تقرت* SNMC وتم تقسيمه إلى مبحثين، مبحث الأول تحت عنوان بطاقة تعريفية عن المؤسسة، اما المبحث الثاني فخصصناه لدراسة حساب الانحرافات للموازنة المبيعات وتحليلها وحساب مؤشرات الأداء المالي.

المالي

تمهيد:

ان استمرارية المؤسسة وقدرتها على مواجهة مفاجآت المحيط لا يتوقف على الاعداد الجيد للمخططات والموازنات فحسب، إن لم يصاحبه متابعة مستمرة لتنفيذ وتكييف هذه المخططات بما يحقق النتائج والأهداف المرغوبة، وتشكل هذه العملية المرحلة الثانية من مراقبة التسيير وتعرف باسم متابعة وتقييم الأداء.

ويحظى الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية باهتمام متزايد من قبل الباحثين والدارسين والإداريين والمستثمرين لأنه هو السبيل الأمثل والوحيد للحفاظ على البقاء والاستمرار. حيث يعتبر أداة تحفيزية لاتخاذ القرارات المالية وكذلك أداة لتدارك الثغرات التي قد تظهر في حياة المؤسسة وإظهار الاخطار المالية التي من المحتمل أن تتعرض لها وبالتالي انذار الإدارة لمعالجة الخلل.

وبالرغم من هذا الاهتمام الكبير بموضوع الأداء المالي إلا أن مفهومه لا يزال يشوبه الكثير من الغموض لذا سنحاول في هذا الفصل توضيح هذا المصطلح من خلال الإشارة الى كافة الجوانب المتعلقة به، وسيتم معالجة الفصل الأول في ثلاثة مباحث رئيسية هي كالتالي:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء.

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي.

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي.

المالي

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء.

يعد الأداء مفهوما هاما بالنسبة للمؤسسة بشكل عام، ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية، فضلا من كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف المؤسسات، والذي يتمحور حوله وجود المؤسسة من عدمه، فالجميع يبحث عن الارتقاء بأداء مؤسساتهم من خلال عدة مداخل وذلك بالبحث عن إدارة متكاملة للأداء.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

يعرف الأداء بأنه: "البحث عن تعظيم العلاقة بين النتائج والموارد، وفق أهداف محددة تعكس توجهات المؤسسة".¹ ويعرف الأداء بأنه "النشاط الشمولي المستمر والذي يعكس نجاح المنظمة واستمراريتها وقدرتها على التكيف مع البيئة او فشلها وانكماشها وفق أسس ومعايير محددة تضعها المنظمة وفقا لمتطلبات نشاطها وفي ضوء الأهداف طويلة الأمد".² كما يعرفه كل من Miller et Bromily بأنه: "انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بكفاءة وفعالية، بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها".³ أما في الوقت الراهن توسعت نظرة الباحثين للأداء ليشمل الأنشطة، فأصبح ينظر لمفهوم الأداء بأنه "المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام الى تحقيقها"، وهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها، ويبين هذا التعريف أن الأداء هو المخرجات التي ينتجها نظام معين (فرد، آلة، منظمة...) وذلك باستعمال مدخلات معينة.⁴

¹ مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف، 2011-2012، ص50.

² علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دارصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص64.

³ عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية طريقة التحليل العاملي التمييزي (AFD) خلال الفترة 2006-2011، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة ورقلة، غرداية، العدد2، 2014، ص23.

⁴ نذير بوسهوة، علي مكيد، دور إدارة المعرفة في تعزيز أداء المؤسسة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السابع المجلد الأول، 2014، ص157.

المالي

أما بعض الدراسات فقد أضفت على مفهوم الأداء البعد الاستراتيجي حيث يتجسد الأداء في قدرة المؤسسة على تنفيذ استراتيجيتها في مواجهة القوة التنافسية.¹

من التعاريف السابقة يمكن القول ان الأداء هو درجة تحقيق الأهداف المخطط لها من قبل المؤسسة باستخدام الأمثل للموارد المتاحة لها.

المطلب الثاني: أبعاد الأداء

هناك أربعة أبعاد للأداء تمثل الأداء الشامل هي:² البعد الاقتصادي، البعد التنظيمي، الاجتماعي، البيئي.

1- البعد الاقتصادي: والذي بواسطته تشبع المؤسسة رغبات المساهمين والزبائن والموردين وتكتسب ثقتهم من هذا الأداء بالاستعانة بالقوائم المالية.

2- البعد التنظيمي: ويقصد بالأداء التنظيمي الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، مع الإشارة الى ان هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكلية التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية، هذا يعني انه بإمكان المؤسسة أن تصل الى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية.

إذا نستنتج مما سبق، أن هذه المعايير المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية تلعب دورا هاما في تقويم الأداء، حيث تتيح للمؤسسة إدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت الملائم من خلال مظاهرها الأولى، قبل ان يتم إدراكها من خلال تأثيراتها الاقتصادية.

3- البعد الاجتماعي للأداء: يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند افراد مؤسساتهم. وتتجلى أهمية هذا الجانب، في كون أن الأداء الكلي لمؤسسة قد يتأثر سلبا على مدى البعيد إذا اقتضت المؤسسة على تحقيق الجانب

¹ نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015/2014، ص 141.

² نعيمة بجاوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 106-107.

المالي

الاقتصادي، وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية، فكما هو معروف في ادبيات التسيير ان جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية، لذا ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة، أي ماله صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة.

4- البعد البيئي: لا بد للمؤسسة أن تراعي الآثار البيئية المترتبة على عملياتها ومنتجاتها والقضاء على الانبعاثات السامة والنفايات، وتحقيق أقصى قدر من الكفاءة والإنتاجية من الموارد المتاحة وتقليل الممارسات التي قد تؤثر سلباً على تمتع البلاد والأجيال القادمة بهذه الموارد، وعلى المؤسسة أن تعي جميع الجوانب البيئية المباشرة وغير المباشرة ذات الصلة في تأدية نشاطاتها، وتقديم خدماتها وتصنيع منتجاتها، كما وعليها استخدام معايير معينة لمعرفة تلك الجوانب البيئية ذات الأثر المتميز، لتتمكن بالتالي من التحسين الفعال لأدائها البيئي، ومن الواجب على تلك المعايير المحددة من قبل المؤسسة نفسها أن تكون شاملة، مثبتة وموثقة ومعمول بها.¹

المطلب الثالث: أنواع الأداء

بعد ما تم التعرض الى مفهوم الأداء وأبعاده ننتقل الى عرض أنواع الأداء في المؤسسة، وتحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في ثلاثة أشكال هي: معيار المصدر، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي. كل معيار على حدة يقدم مجموعة من أنواع الاداءات في المؤسسة.

أولاً-التصنيف حسب معيار المصدر: وفقاً لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة الى نوعين، أداء داخلي، أداء خارجي:²

1. الأداء الداخلي: ينتج بفضل ما تملكه الوحدة أو المؤسسة من موارد فهو ينتج أساساً من التوليفة التالية:

✓ **الأداء البشري:** أي أداء الافراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة

وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهارتهم.

✓ **الأداء التقني:** ويمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بطريقة فعالة.

✓ **الأداء المالي:** أي فعالية استخدام الوسائل المالية المتاحة.

¹ طاهر محسن الغالي، صالح العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص51.

² عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة (2000-2002)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة بسكرة، 2001-2002.

المالي

2. الأداء الخارجي: هو "الأداء الناتج عن التغييرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة". فهو يتولد عن المحيط الخارجي للمؤسسة ويمكن أن يظهر هذا الأداء في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة نتيجة مثل ارتفاع رقم أعمالها في ظروف معينة، فكل هذه المتغيرات تنعكس على الأداء إيجابيا أو سلبيا، وعلى المؤسسة أن تسعى لمحاولة القياس وتحليل هذا الأداء، لأنه يمكن أن يشكل تهديدا لها فهي لاتتحكم فيه او يصعب عليها ذلك، كما هو الحال بالنسبة للأداء الداخلي.

ثانيا-التصنيف حسب معيار الشمولية:¹ حسب هذا المعيار، يقسم الأداء داخل المؤسسة الى أداء كلي وأداء جزئي.

1. الأداء الكلي: وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة، في تحقيقها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها.

2. الأداء الجزئي: وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة، والأداء الكلي في الحقيقة هو عبارة عن تفاعل أداءات الأنظمة الفرعية وهو ما يعزز فكرة أو مبدأ التكامل والتسلسل بين الاهداف في المؤسسة.

ثالثا-التصنيف حسب المعيار الوظيفي:² حسب هذا المعيار يقسم الأداء الى أداء الوظائف الأساسية في المؤسسة:

1. أداء الوظيفة المالية: يتمثل في قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي المقبول وبناء هيكل مالي فعال.

2. أداء وظيفة الإنتاج: يتحقق الأداء الإنتاجي عندما تحقق المؤسسة إنتاجية مرتفعة مقارنة بالمؤسسات الأخرى، مع انتاج منتوجات عالية الجودة وبتكاليف منخفضة، تسمح لها بالمنافسة وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات.

3. أداء وظيفة الافراد: يلعب المورد البشري دورا هاما في تحريك الموارد الأخرى، وتوجيهها نحو هدف المؤسسة العام.

فبقاء المؤسسة ونجاحها مرتبط لاشك ارتباطا وثيقا بأداء العامل البشري فيها، هذا الأداء الذي يجب أن يبنى الكفاءات واختيار ذوي المهارات العالية وتسييرا فعالا، وتحقيق فعالية المورد البشري، لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله.

¹ عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، 2001، جامعة بسكرة، الجزائر، ص89.

² محمد سليمان، الابتكار التسويقي وأثره على أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تسويق، جامعة المسيلة، 2007، ص ص 117-118.

المالي

4. أداء وظيفة التسويق: يتحدد هذا الأداء، من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق منها: حصة السوق، إرضاء العملاء، وكذلك السمعة التي تقيس حضور أو تواجد أسم العلامة التجارية في ذهن الأفراد، ويمكن معرفتها من مردودية كل منتج.

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

يحتل الأداء المالي في المؤسسات بكافة أنواعها باهتمام متزايد من قبل الباحثين والدارسين و الإداريين والمستثمرين لأن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء والاستمرار. ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتسليط الضوء على مصطلح الأداء المالي انطلاقاً من تحديد الإطار المفاهيمي له ومروراً بعرض العوامل المؤثرة به وصولاً الى مؤشرات.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وأهميته

يعتبر الأداء المالي من مجموع الأداءات الهامة في المؤسسة، كون هذا الأخير يساهم في مختلف الأداءات المتنوعة في استمرارية المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف الأداء المالي

وفي ما يلي بعض التعاريف التي تبرز أهم جوانبه: يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الاعمال، حيث أنه يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، وأنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسات.¹

¹ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد اسهم الشركات، دار الحامد، عمان، الأردن، 2010، ص45.

المالي

وفي تعريف آخر للأداء المالي بأنه: "أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة المؤسسة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت المؤسسة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون و القروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنذر ادارتها للعمل لمعالجة الخلل".¹

ويعرف ايضا بأنه: " الهدف النهائي للمؤسسة ويمثل مستوى النجاح في تحقيق الأهداف، فالأداء الجيد يمثل النتيجة النهائية للإنجاز الكفاء".²

وفي تعريف آخر للأداء المالي بأنه: "أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء المؤسسة أو أداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة".³

أما ميلتون فريدمان فيرى أن: "الأداء المالي يتوقف على الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أقصى عائد ممكن".⁴ ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص التعريف التالي:

"هو تشخيص لوضع المؤسسة لمعرفة مدى استغلال المؤسسة لمواردها المتاحة، واكتشاف الثغرات وتداركها ويتم ذلك باستخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف المسطرة ومقارنتها بما حقق فعلا".

الفرع الثاني: أهمية وأهداف الأداء المالي

أولاً: أهمية الأداء المالي: وتتمثل في⁵:

- ✓ متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعتها داخليا وخارجيا.
- ✓ متابعة ومعرفة الظروف المالية والاقتصادية المحيطة بالمؤسسة.
- ✓ المساعدة في اجراء عملية التحليل والمقارنة وتقسيم البيانات المالية.

¹ علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص67.

² مدحت القرشي، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات الصناعية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 198.

³ محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص46.

⁴ عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، مرجع سابق، ص ص 24-25.

⁵ فلاح حسن الحسيني، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2003، ص 234.

المالي

✓ المساعدة على فهم التفاعل بين البيانات المالية.

ثانياً: أهداف الأداء المالي: وتمثل في:¹

✓ ضمان المستوى الأمثل من السيولة المالية وبالتالي قدرة المؤسسة على مواجهة الاستحقاقات المالية وتفادي خطر

العسر المالي.

✓ تحقيق مردودية عالية من خلال تدنية تكاليف الاستدانة والأموال الخاصة.

✓ تحقيق التوازن المالي.

✓ تسليط الضوء على العوامل المؤثرة في مردودية المؤسسة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

يتم تصنيف العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الى عوامل داخلية وترتبط بال محيط الداخلي للمؤسسة وعوامل خارجية ترتبط بال محيط الخارجي للمؤسسة.

أولاً: العوامل الداخلية

وتتلخص العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي كالتالي:²

1. الهيكل التنظيمي: هو الوعاء أو الاطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسات وأعمالها، ففيه تتحدد

أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المالي المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الاعمال

والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة الى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في المؤسسات

والمساعدة في اتخاذ القرارات من المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسات اتخاذ القرار بأكثر فاعلية.

2. المناخ التنظيمي: هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري.

¹ صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية - دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة- الجزائر،

مذكرة ماجستير، تخصص العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012/2011، ص ص 91-92.

² محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص ص 48-51.

المالي

حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء المالي بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات للرسم صورة للأداء المالي والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء المالي في تصرفهم في أموال المؤسسات.

3. التكنولوجيا: هي عبارة عن أساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات.

وعلى المؤسسات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهداف وذلك بسبب أن تكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لا بد لها من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها المالي وتطويره بهدف الموازنة بين التقنية والأداء المالي، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء المالي لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنوع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية.

4. الحجم: يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات إلى مؤسسة صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لحجم المؤسسة.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة سلباً فقد يشكل الحجم عائقاً لأداء المالي للمؤسسة حيث إن زيادة الحجم فإن عملية الإدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيداً ومنه يصبح أدائها المالي أقل فعالية، وإيجاباً من حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد محللي المالىين المهتمين بالمؤسسة، وقد أجريت دراسات حول علاقة الحجم بأداء المالي للمؤسسة وبينت أن العلاقة بين الحجم والأداء المالي علاقة طردية.

ثانياً: العوامل الخارجية

وتتلخص العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المالي كآتي:¹

1. البيئة الاجتماعية والثقافية: يتأثر الأداء المالي داخل المؤسسة بالعديد من العوامل الاجتماعية والثقافية، ذلك ناتج عن الارتباط الوثيق بين المؤسسة (الأفراد داخل المؤسسة سواء كانوا عمال، مسيرين، مدراء...) والمجتمع ومن العوامل نجد العادات والتقاليد الموروثة، العرف أمور الدين، المستوى التعليمي، نسبة الأمية، النظر إلى مدى تقدير الأفراد

¹ زهير ثابت، كيفية تقييم أداء الشركات والعاملين، دار النهضة العربية، مصر، 2001، ص 15.

المالي

للتعليم ورغبتهم في الحصول عليه، التدريب وأنواع برامج التعليم الفني والمهني المتوفرة في المجتمع الذي تنشط فيه المؤسسة.

2. البيئة السياسية والقانونية: كما تتأثر أي مؤسسة بالبيئة السياسية والقانونية مثل طبيعة النظام السياسي في البلد الذي تتواجد به المؤسسة ومدى الاستقرار السياسي، مرونة القوانين والتشريعات حيث يعتبر هذا العامل مهم جدا بالنسبة للمؤسسة (ذو تأثير كبير) وذلك بسهولة أو صعوبة التعاملات ومحيطها كالتعامل مع مصلحة الضرائب، كما يتأثر أداء المالي المؤسسة بالسياسات الخارجية المتبعة من قبل الدولة والعلاقات الدولية ونوعيتها.

3. البيئة الاقتصادية: ان للبيئة الاقتصادية التأثير المهم والمباشر على أداء المالي المؤسسة وذلك عن طريق الإطار العام لاقتصاد الدولة (اقتصاد حر او موجه) وذلك أما بكبح نشاط المؤسسة أو تركها حرة، كذلك الاستقرار الاقتصادي يلعب دور كبير في التأثير على أداء المالي المؤسسة، أما من جانب (الأنظمة البنكية) والسياسات التشريعية على نشاطها (البنوك) الأسواق المالية ومدى وجودها، فهنا يكون التأثير على مستوى الهيكل المالي للمؤسسة، لأن البنوك والأسواق المالية تعد المصادر الرئيسية في عملية تمويل المؤسسات الاقتصادية، وهذا ينعكس مباشرة على مردودية المؤسسة، وذلك يؤثر على أدائها المالي.

المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي

يركز الأداء المالي على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، وعليه سنتطرق في هذا المطلب الى أبرز مؤشرات الأداء المالي وهي: (مؤشرات التوازن المالي، مؤشرات السيولة، مؤشرات اليسر المالي).

أولا: مؤشرات التوازن المالي

وتتمثل مؤشرات التوازن في مايلي:

1. رأس مال العامل: رأس المال العامل يعبر عن قيمة الأموال الدائمة التي تمول جزء من الأصول المتداولة ويدعى رأس المال العامل الدائم أو الصافي.¹
ويمكن حساب رأس المال العامل من أعلى أو من أسفل الميزانية:²

¹ ناصر دادي عدون، نواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الافاق الجزائر، 1991، ص 23.

² Georges langlois ,michéle mollet ,manuel de gestion financière ,editions foucher , vanves paris ,2006 ,p 35-36.

المالي

✓ حسابه من أعلى الميزانية:

تحسب قيمة رأس المال العامل من أعلى الميزانية وفق العلاقة التالية:

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة}$$

يتم عن طريق طرح الأموال الدائمة من الأصول الثابتة والفائدة من إتباع هذه الطريقة هي تفسير قيمة رأس المال العامل في وقت معين وأيضا قيمة تغيره في المدة الزمنية وهذه الطريقة هي الأكثر استعمالا.

✓ حسابه من أسفل الميزانية:¹

هو ذلك الفرق الحاصل عن عملية طرح قيمة الديون قصيرة الأجل من قيمة الأصول المتداولة:

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأصول المتداولة} - \text{الديون قصيرة الأجل}$$

تشمل الأصول المتداولة في مجموع القيم القابلة للتحقيق مضافا إليها قيمة المتاحات (الصندوق والبنك) أما الديون قصيرة الاجل فإنها تعبر عن مجموع مستحقات المؤسسة في أجل أقل من سنة.

قاعدة التوازن المالي لرأس المال العامل: وتنص هذه القاعدة على أنه يجب إبقاء الموارد المستخدمة في تمويل الأصول لمدة لا تقل عن مدة بقاء الاستثمارات لتفادي الاضطرابات التي قد تحدث في عناصر الميزانية الأقل من سنة، ولتحقيق هذا الهدف يجب أن يكون رأس المال العامل موجب $FR > 0$.

2. احتياجات رأس المال العامل: يمكن تعريف احتياجات رأس المال العامل الدائم على انه الفرق بين الاحتياجات الدورية للمؤسسة (القيم المتداولة والقيم الجاهزة) وبين الموارد الدورية (الديون قصيرة الأجل) ما عدى السلفيات البنكية.

ولاشك أن الحاجة إلى رأس المال العامل فكرة مهمة بالنسبة للمؤسسة، فهي تعطيه صورة واضحة عن مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها في أية لحظة خلال دورة الاستغلال.²

ويتم حساب احتياجات رأس المال العامل كما يلي:¹

¹ حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق، الأردن، 2001، ص 32.

² الطاهر لطرش، تقنيات البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 148.

المالي

احتياجات رأس المال العامل الدائم = احتياجات الدورة - موارد الدورة

أو

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

فتغيرات احتياجات رأس المال العامل تتمثل في:

✓ احتياجات رأس المال العامل موجبة: هذا يدل على أن المؤسسة بحاجة إلى مصادر أخرى تزيد مدتها عن السنة، و ذلك لتغطية احتياجات الدورة، وتقدر قيمة تلك المصادر قيمة احتياجات رأس المال العامل، مما يتطلب وجود رأس مال عامل موجب لتغطية هذا العجز.

✓ احتياجات رأس المال العامل سالبة: هذا يعني أن المؤسسة قد غطت احتياجات دورتها، ولا تحتاج إلى موارد أخرى، ونقول أن الحالة المالية للمؤسسة جيدة.

✓ احتياجات رأس المال العامل معدومة: عندما تكون موارد الدورة تغطي احتياجات الدورة، هنا يتحقق توازن المؤسسة، مع الاستغلال الأمثل للموارد.

3. **الخزينة:** يعتبر تسيير الخزينة المحور الأساسي في تسيير السيولة، ويظهر التضارب بوضوح بين السيولة والربحية، فزيادة قيمة الخزينة تزيد من مقدرة المؤسسة على تسديد المستحقات بسرعة، وتبديد معها مشكل وفاء المؤسسة بالتزاماتها نحو دائئها.²

وتحسب الخزينة بإحدى العلاقتين التاليتين:

الخزينة = القيم الجاهزة - السلفيات المصرفية

أو

الخزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل

ويمكن أن نميز ثلاث حالات للخزينة وهي:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 50.

² مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2012، ص35.

المالي

✓ **الخزينة موجبة:** هذا يدل على أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة، وهناك فائض يضم إلى الخزينة، إلا أن عملية تجميد الأموال ليست في صالح المؤسسة، لذلك ينبغي على المؤسسة استعمال هذه الأموال في تسديد ديونها القصيرة الأجل أو تحويلها إلى استثمارات.

✓ **خزينة السالبة:** نجد أن احتياجات رأس المال العامل أكبر من رأس المال العامل، أي تفتقر المؤسسة إلى أموال تمول بها عملياتها الاستغلالية، فتلجأ إلى الاقتراض قصير الأجل، وإن دام الحال فإن المؤسسة تواجه خطر دائم ومستمر، هذه الوضعية تعني أن رأس المال العامل لا يغطي جزء من احتياجات الدورة، بل تمول هذه الاحتياجات عن طريق ديون قصيرة الأجل، وهذا ما يسبب اختلال في الخزينة نتيجة نقص الأموال السائلة لمواجهة الديون الفورية.

✓ **الخزينة الصفرية:** إذا كانت الخزينة صفرية فهذا يعني أن رأس المال العامل مساوي لاحتياجات رأس المال العامل، وهي الوضعية المثلى لأنه لا يوجد إفراط أو تبذير للأموال مع عدم وجود احتياجات في نفس الوقت.

ثانياً: مؤشرات السيولة

وهي تلك النسب التي تقيس أو تهدف إلى تحليل وتقييم رأس المال العامل، والتعرف على درجة سيولة المؤسسة على المدى القصير.

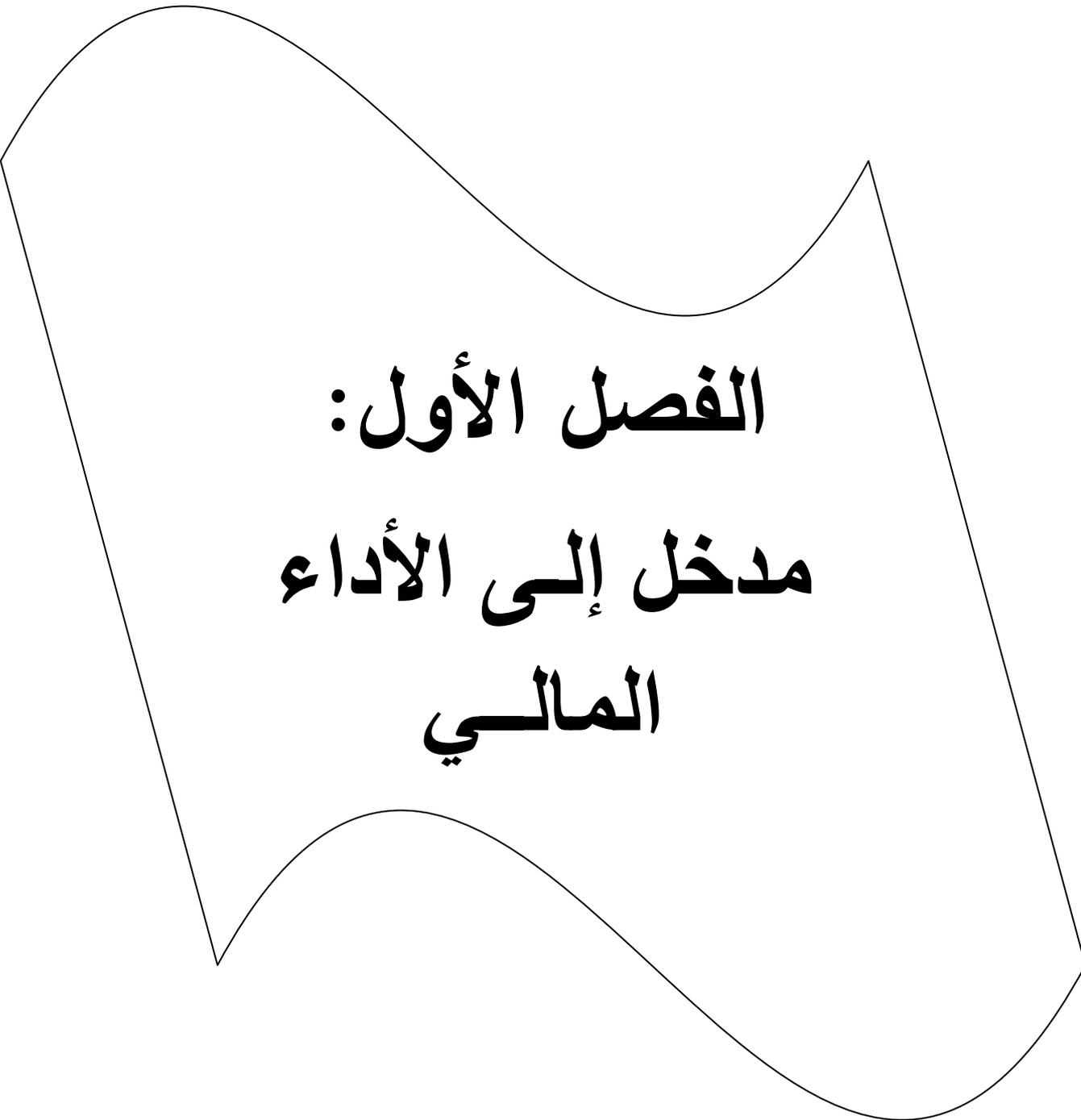
وأهم هذه النسب هي:¹

1. نسبة السيولة العامة: وهي تلك النسبة التي تقيس إمكانية المؤسسة في تسديد الديون القصيرة الأجل وهي نسبة واسعة الانتشار. وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الديون القصيرة الأجل}}$$

تتمثل الأصول المتداولة في المخزونات والقيم المحققة والقيم الجاهزة، أما الخصوم المتداولة فتتمثل في ديون قصيرة الاجل.

¹ دريد كمال آل شبيب، مبادئ الإدارة المالية، دار المناهج، الأردن، 2007، ص 68-76.



الفصل الأول:
مدخل إلى الأداء
المالي

المالي

إن المعدل المنخفض لهذه النسبة يوحي بحدوث مشكلات في التدفق النقدي على المدى القصير قد يؤدي إلى عجز المؤسسة على تسديد ما عليها، أما المعدل المرتفع فيبقى وضعاً أكثر أماناً بالنسبة للمقرضين قصيري الأجل.

2. نسبة السيولة المختصرة: لغرض تلافي نسبة السيولة العامة باعتبارها تضم عناصر بطيئة التحول إلى نقد، وتقيس نسبة السيولة إمكانية المؤسسة على تسديد التزاماتها من خلال الاعتماد على الأصول الجارية السريعة التحول إلى نقد، والمعدل المعتمد والجيد لهذه النسبة هو 1.1 و لغرض الوصول إلى هذه النسبة التي تقيس إمكانية السريعة لتسديد الالتزامات سوف نقسم عناصر الأصول إلى نوعين:

- ✓ أصول جارية سريعة التحول إلى سيولة نقدية وهي (النقد، الاستثمارات المؤقتة، أوراق القبض).
- ✓ الأصول الأقل سيولة مثل المخزون السلعي الذي يتطلب فترة مناسبة حتى يتحول إلى نقد.

$$\text{نسبة السيولة المختصرة} = (\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون}) / (\text{الديون القصيرة الأجل})$$

3. نسبة السيولة الجاهزة: تعتبر نسبة السيولة الجاهزة أكثر النسب صرامة لتقييم أداء المؤسسات من ناحية السيولة حيث تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تسديد ديونها القصيرة الأجل بالاعتماد على السيولة الجاهزة حالياً تحت تصرفها فقط، دون اللجوء إلى كل قيمة غير جاهزة، لأن من الصعب على المؤسسة أن تتوقع مدة معينة لتحويل المخزون إلى سيولة كما يصعب عليها تحويل القيم الغير الجاهزة إلى سيولة دون أن تفقد مكانتها وسمعتها في السوق، ونستطيع إخراج هذه النسبة كما يلي:

$$\text{نسبة السيولة الجاهزة} = (\text{القيم الجاهزة}) / (\text{الديون القصيرة الأجل})$$

والقيم الجاهزة هنا هي القيم الحالية كالنقد المتواجد في الخزينة.

ولكي تكون هذه النسبة جيدة على القائمين بإدارة المؤسسة جعلها محصورة بين 0.2 و 0.3 ارتفاعها عن هذا المجال يؤدي لتحميد للأموال وانخفاضها عنه يعرض المؤسسة لصعوبة مالية فورية.

ثالثاً: مؤشرات اليسر المالي (نسب المديونية)

المالي

تستعمل هذه النسبة لقياس مدى مساهمة الدائنين في تمويل المؤسسة من جهة، وتبين العلاقة بين رأس المال الخاص والديون من جهة أخرى، ومدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها اتجاه الغير، تعتبر من المقاييس الهامة وأساسية في تبيان مستوى الخطر التمويلي وقدرة المؤسسة على السداد في الاجل الطويل. وتحسب كما يلي:¹

$$\text{نسبة المديونية} = (\text{إجمالي الديون}) / (\text{إجمالي الأصول})$$

حيث: إجمالي الديون يتضمن الديون الطويلة وقصيرة الاجل وهذه النسبة تعبر عن مدى ضمان مستحقات الغير ويستحسن أن تقل عن 0.5، حيث ان زيادة هذه النسبة يعتبر دليلا على زيادة المخاطر التمويلية وتدني قدرة المؤسسة على السداد في الاجال الطويلة مما قد يعرضها الى العسر المالي.

1. نسبة هيكلية الديون طويلة الأجل: تختلف هذه النسبة عن النسبة السابقة باستبعادها للديون قصيرة الأجل وتعتبر أكثر دقة من سابقتها في تحديد احتمالات العسر المالي أو الافلاس وقدرة المؤسسة على السداد في الاجل الطويل. وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة هيكلية الديون طويلة الأجل} = (\text{الديون طويلة الاجل}) / (\text{مجموع الأصول})$$

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي

يشكل تقييم الأداء المالي جزءا ومرحلة من عملية مراقبة التسيير، يتم من خلالها تقييم الإنجازات التي حققتها المؤسسة مقارنة بالمستويات التي كانت ترغب في الوصول اليها.

ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتسليط الضوء على مصطلح تقييم الأداء المالي انطلاقا من تحديد الإطار المفاهيمي له ومرورا بعرض خطواته ووصولنا الى أدوات تقييم الأداء المالي.

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سابق، ص186.

المالي

المطلب الاول: مفهوم تقييم الأداء المالي وأهميته

الفرع الاول: مفهوم تقييم الأداء المالي

هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء المالي منها:

"يقصد بتقييم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحددة (إدارة المؤسسة ومدى اشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة).¹ أي أن تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة".

كما أن تقييم الأداء المالي "هي العملية التي يتم من خلالها التعرف على الجوانب الإيجابية والجوانب السلبية الخاصة بتحقيق الأهداف وإنجاز معدلات الأداء المستهدفة".²

"ينظر الى تقييم الأداء المالي كونه جميع العمليات والدراسات التي ترمي لتحديد مستوى العلاقة التي تربط بين الموارد وكفاءة استخدامها من قبل المؤسسة الاقتصادية مع دراسة تطور العلاقة المذكورة خلال فترات زمنية متتابعة أو فترة زمنية محددة عن طريق إجراء المقارنات بين المستهدف والمتحقق من الأهداف بالاستناد الى مقاييس ومعايير معينة".³

"يعتبر تقييم الأداء المالي جزء من العمل الإداري المتواصل، والذي يشمل مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم بكفاءة وفعالية وطبقاً للمعايير الفنية والاقتصادية المحددة".

وعليه نستخلص من التعاريف السابقة أن تقييم الأداء المالي هو: "جزء من عملية الرقابة، فهو يعمل على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المطلوب تحقيقه والانحرافات وتحليلها وقياس نتائج المؤسسة باستخدام مؤشرات مالية محددة في فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة ثم اتخاذ القرارات التصحيحية".

الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي

تهدف عملية تقييم الأداء المالي الى تحقيق جملة من الأهداف والمتمثلة في:¹

¹ دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد4، 2006، ص41.

² سيد محمد جاد الرب، استراتيجيات تطوير وتحسين الأداء، حقوق الطبع والنشر للمؤلف، مصر، 2009، ص51.

³ مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص31.

المالي

- ✓ الوقوف على مستوى إنجاز المؤسسة مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الانتاجية.
- ✓ تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها عن طريق المعلومات التي تقدمها عملية تقييم الأداء ومدى تحقيقها لأهدافها المرسومة.
- ✓ الوقوف على مدى استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة لتحقيق عوائد أكبر بأقل تكلفة.
- ✓ الكشف عن مواطن الخلل والضعف وإجراء تحليل شامل لها، ومعرفة أسبابها بغية وضع الحلول اللازمة لتصحيحها.

المطلب الثاني: خطوات تقييم الأداء المالي

ان تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية يعد وسيلة ضرورية لتحسينه، من خلال مختلف المعلومات التي يقوم بتوفيرها حول تحليل الأداء والانحرافات المنبثقة منه وكيفية تصحيحها وتجنبها مستقبلا، وحتى يتسنى للمؤسسة الاستفادة من فوائده لا بد لها وأن تقوم بعملية تقييم الأداء المالي وفق منهجية محددة لتضمن فعاليته، وعلى العموم فإنه يوجد اتفاق ملحوظ بين الكثير من الأبحاث حول خطوات التقييم كما يلي²:

أولاً- تحديد معايير الأداء: ويقصد بتحديد معايير الأداء تحديد أداء معياري (مقدر) يمثل الهدف المرجو تحقيقه، حيث يمكن من المقارنة بالأداء الفعلي وتحديد الانحرافات الموجودة، هذه الخطوة تعد بمثابة الحجر الأساس في عملية تقييم الأداء المالي، فغياها يجعل من عملية التقييم لا معنى لها.

ثانياً- قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات: بعد تحديد معايير الأداء المتوقع، تأتي هذه الخطوة والتي تتجلى في الحصول على مختلف المعلومات المالية من الكشوف المالية والتقارير السنوية المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسة، ثم قياس الأداء المالي الفعلي من خلالها وفق مؤشرات ومقاييس سلفا، ومن ثم مقارنة الأداء المالي الفعلي بالأداء المعياري وتحديد مختلف الانحرافات والفروقات ان وجدت.

¹ طاهر محسن الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية من منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 489.

² نوبلي نجلاء، مرجع سابق، ص 165-166.

المالي

ثالثاً- تقييم الأداء وتحليل الانحرافات: يقصد بتقييم الأداء اجراء عملية تحليل دقيق له، وعليه يتم بهذه الخطوة تحليل دقيق لمخرجات القياس والبحث في مسببات الانحرافات هل كان سببها قصور من طرف العمال، الموردين أو قصور القياس وقد يكون قصور في تحديد الأداء المعياري الذي يكون غير واقعي... الخ، وتحديد درجة الانحراف (انحراف خطير او انحراف سطحي أو... الخ).

رابعاً- تصحيح الانحرافات: في الأخير تأتي هذه الخطوة على ضوء ما تم في الخطوات السابقة، هنا يتم وضع التوصيات والافتراحات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات، وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لأهداف المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الأهداف المرسومة لها.

المطلب الثالث: أدوات تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية

سوف نتطرق في هذا المطلب الى أدوات تقييم الأداء المالي التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية وتم تصنيف الأدوات الى نوعين أدوات تقليدية وأدوات حديثة.

أولاً: الأدوات التقليدية لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

ترتكز الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير في متابعة وتقييم الأداء على منطلق الأهداف، حيث يتم تحديد الأهداف ثم متابعتها وتقييم النتائج، أي الرقابة تتم على أساس النتائج، هذه الأخيرة تترجم في صورة أرقام تعبر عن مدى بلوغ الأهداف او عدمها، وتستعمل في ذلك أدوات (متغيرات عمل)، ومن الأدوات التقليدية لتقييم الأداء هي:

✓ الموازنات التقديرية:¹ يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق إعداد الموازنات التقديرية من اهم الأساليب المستخدمة

في الرقابة، فقد قام سيدنا يوسف -عليه السلام- بإعداد موازنة القمح المتوقع إنتاجه خلال فترة زمنية معينة في الدولة ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك بناء على ذلك. ويعتبر De gazeux أول من استخدم مصطلح الموازنات في كتابه سنة 1895 حيث وصفها أنها جداول للاحتياجات من الموارد مع توقيت هذه الاحتياجات، ولكن استخدام الموازنات التقديرية للرقابة يعتبر حديث العهد نسبياً ويرجع إلى سنة 1912.

¹ أحمد نور، المحاسبة الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة الإسكندرية، 1997، ص162.

المالي

هذا ولقد زاد الاهتمام بالموازنات التقديرية على إثر ظاهرة التضخم التي شملت معظم دول العالم ستة 1920، الأمر الذي أكد ضرورة الأخذ بمبدأ التخطيط.

✓ **التحليل المالي:**¹ لقد نشأ التحليل المالي في بداية القرن 19 م، من طرف البنوك والمؤسسات المصرفية حيث كان يستعمل آنذاك النسب المالية، التي توضح مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها اعتماداً على دفاتر المحاسبية الخاصة بها. وعليه يعرف التحليل المالي على أنه عملية تفسير القوائم المالية المنشورة وفهمها التي يجري إعدادها وعرضها وفق قواعد وأسس محددة، وبمساعدة بيانات أخرى إضافية في ضوء اعتبارات معينة لأغراض محددة، فقد يكون لأغراض تقويم قرار أو فرصة استثمارية أو لأغراض تقرير منح الائتمان أو لهدف تقييم الأداء للمؤسسة أو لنشاط معين من أنشطتها.

ثانياً: الأدوات الحديثة لتقييم الأداء المالي المؤسسة الاقتصادية

تعد معرفة إنجازات المؤسسة من انشغالات الرئيسية لمراقبة التسيير، ويعتمد التحكم والرقابة لنظام المؤسسة على المعلومات متنوعة حول أداءها، وتتمثل الأدوات الحديثة لتقييم الأداء في:

✓ **لوحة القيادة (جداول القيادة):**² مثل ما عليه الحال في عملية قيادة السيارة والتي تستوجب وجود لوحة قيادة تزود السائق بالمعلومات الضرورية للتحكم بها كمستوى البنزين والسرعة الحالية وحالة الفرامل...، فإن هناك لوحة القيادة الخاصة بعملية التسيير والمتمثلة في مجموعة من المؤشرات التي تزود المسؤول بالمعلومات المفيدة والفورية من أجل قيادة المؤسسة أو الوحدة التي تخصه نحو تحقيق أهدافها. وعليه تعرف لوحة القيادة على أنها عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسؤول، والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر.

¹ وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 20.

² بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير دراسة حالة: المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة-AMC، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2005-2006، ص 118.

المالي

✓ بطاقة الأداء المتوازن:¹ ولدت بطاقة الأداء المتوازن سنة 1990 بأمريكا الشمالية، وعليه تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها نظام إداري يهدف إلى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة، حيث لم يعد التقدير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلال تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية، وجاءت بطاقة الأداء المتوازن لتواجه التحديات المعاصرة والتحول المطلوب في بيئة العمل من تطورات تكنولوجية والضغط المالي والعملة والتغير في متطلبات العميل ولأجل التخطيط الاستراتيجي لنشاطات المنظمة المستقبلية وبلوغ الرؤية المنشودة لأربع مستويات (الإدارة العليا، مستوى القطاعات، مستوى الإدارات، مستوى الأقسام)، وصياغة وتحقيق أهداف ذكية عبر تأمين الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وفق الظروف المحيطة بعد معرفة الفرص والمخاطر الخارجية ومعرفة الوضع الداخلي من خلال نقاط الضعف والقوة وتوقعات شركاء العمل والعملاء وما يطمح لفعله على مستوى المنظمة والأفراد.

¹ طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، اساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص38.

المالي

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نستنتج أن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية أضحى يمثل محورا أساسيا وفعالا للنمو والاستمرارية، فهو الية تمكن من نجاح المؤسسة الاقتصادية في الاستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة (الكفاءة) من أجل تحقيق الأهداف المرسومة (الفعالية)، وعليه يتوجب تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لإعطاء الصورة الحقيقية لها، باعتباره أداة رقابية فعالة تعتمد عليها المؤسسات في دراسة وتحليل مركزها المالي وربحية أموالها وكذا الكشف عن مواطن القوة والضعف، وهو ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها، ومحاولة معالجة نقاط الضعف باتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة، وعليه بات من الضروري أن تعتمد كل المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها. وعلى هذا الأساس سيتم عرض الفصل الثاني الذي سنحاول فيه التطرق الى أداة من أدوات تقييم الأداء المالي وهي الموازنات التقديرية للمبيعات ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثاني:
مساهمة الموازنة
التقديرية للمبيعات
في تحسين الأداء
المالي

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

تمهيد:

تعد الموازنات التقديرية من أقدم وأكثر الأدوات استعمالاً في مجال التخطيط، فمن خلالها يتم ترجمة الأهداف والنوايا إلى أرقام معبرة، كما أنها تتميز بالشمولية إذ تغطي جميع الأنشطة دون استثناء، مما جعل الكثير من المؤسسات تفضل استخدام هذه الأداة على غيرها في إعداد برامجها وخططها.

وعليه سيتم التركيز في هذا الفصل إلى نوع من أنواع الموازنات ألا وهي الموازنة التقديرية للمبيعات التي تعتبر حجر الزاوية لنظام الموازنات والقاعدة التي تبني عليها باقي الموازنات.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية للمبيعات.

المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات.

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي بواسطة مراقبة الموازنة التقديرية للمبيعات.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية للمبيعات

تعتبر موازنة المبيعات المصدر أو الأساس في إعداد باقي الموازنات الفرعية الأخرى، وعلى هذا الأساس فإن سلامة ودقة النظام الموازنة يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ المبيعات المستقبلية، وتعتبر الموازنات المرجع الذي يسمح بمراقبة الأداء، وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق إلى المفاهيم الأساسية للموازنة التقديرية للمبيعات.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية الموازنة التقديرية للمبيعات

قبل التطرق إلى الموازنة التقديرية للمبيعات لابد لنا أن نتطرق إلى مفهوم الموازنات التقديرية

الفرع الأول: مفهوم الموازنات التقديرية

للموازنة التقديرية تعاريف كثيرة تعددت بتعدد مراحل تطورها، وهذه بعضا منها:

تعرف الموازنة التقديرية على أنها: "التعبير المالي عن مختلف القرارات والأعمال المستقبلية".¹

كما تعرف أيضا على أنها: "خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلي على المدى القريب أو المتوسط".²

وتعرف أيضا على أنها: "التعبير والترجمة الرقمية لخطة المؤسسة بهدف استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية خلال الفترة المحددة في المستقبل".³

وتعرف أيضا بأنها: "ترجمة لنشاط المؤسسة وهذا يستدعي وصف الأنشطة الفرعية التي تعبر عن مجالات عمل المنظمة في صورة كمية أو رقمية أو الاثنان معا بصورة دقيقة".⁴

كما عرفت على أنها: "اسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمية والكمية لبرامج وانشطة المؤسسة لفترة مستقبلية".⁵

¹ ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 2004، ص 47.

² خالص صالح، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسات الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1997، ص 15.

³ أحمد نور، المحاسبة الإدارية، ط 2، دار النهضة العربية، مصر، 1999، ص 92.

⁴ سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 255.

⁵ فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الادارية، دار المسيرة، الاردن، 2007، ص 18.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

وعليه نستنتج من التعاريف السابقة ان الموازنة التقديرية تعرف على انها ترجمة في صورة كمية أو رقمية لأهداف المؤسسة أو الاثنان معاً، التي ترغب في تحقيقها خلال فترة زمنية محددة مستقبلاً.

الفرع الثاني: مفهوم وأهمية الموازنة التقديرية للمبيعات

أولاً: مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات

تعرف الموازنة التقديرية للمبيعات على أنها: "مجموعة التقديرات الكمية والمالية للمبيعات من كافة المنتجات التي تتوقع المنشأة تصريفها خلال فترة الموازنة للوصول الى رقم الإيراد المستهدف في الخطة".¹

وتعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات المكون الرئيسي المستخدم في عملية التخطيط الاستراتيجي ككل بالإضافة الى أنها تستخدم عند التخطيط للاحتياجات النقدية المتعلقة بالأعمال التجارية.²

وتعرف أيضاً على أنها: "بيان للمبيعات المتوقعة سواء كانت بالوحدات أو بالقيمة ويجب ان تكون هذه الميزانية معتمدة من جانب لجنة الميزانية حيث يجب ان يتم تقديم المبيعات المتنبأ بها الى لجنة الميزانية التي تقرر ما إذا كان هذا التنبؤ قد جاء مبالغاً في أو أقل من اللازم وبناءً على ذلك تقوم بإجراء التعديل اللازم".³

وتعرف أيضاً بأنها: "وسيلة لتكامل الخطط الوظيفية والقدرات العلمية لمنظمة ما".⁴

ومنه نستنتج ان الموازنة التقديرية للمبيعات أنها خطة تفصيلية عن جميع المبيعات المتوقعة سواء بالوحدات أو بالقيم خلال فترة الموازنة، بحيث تعتبر الأساس والمنطلق الاول لإعداد باقي الموازنات.

ثانياً: أهمية الموازنة التقديرية للمبيعات

وتبرز أهمية الموازنة التقديرية للمبيعات في ما يلي:⁵

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص193.

² نضال محمود الرححي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، عمان، 2013، ص230.

³ بديع الدين ريشو، الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، ص31.

⁴ طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص747.

⁵ نعيمة بجاوي، زكية مقرى، مرجع سابق، ص192.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

1. تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات حجر الزاوية في وضع الموازنة التشغيلية، فهي تشمل على المبيعات التقديرية لفترة الموازنة القادمة التي تعتبر المصدر الرئيسي لإيرادات المنشأة.
2. تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات أساس اعداد موازنة الإنتاج والموارد والمشتريات والأجور والمصروفات الصناعية ومصروفات البيع والتوزيع.
3. تعتبر أداة تخطيطية جيدة.
4. تمد الإدارة بأساس تخطيط انتاج المنتجات والطاقة الإنتاجية.
5. تبين الموازنة التقديرية للمبيعات الإيرادات المنتظرة كما تبين موازنات المصروفات حدود المصروفات المتوقعة ويمثل الفرق بينهما الربح الذي ينتظر الحصول عليه.
6. تستخدم الموازنة التقديرية للمبيعات كهدف لإدارة المبيعات، فتكون مرشدا لها عند التنفيذ وفي نفس الوقت كمييار لتقوم أدائها.
7. تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات المصدر الأساسي للمعلومات الضرورية لإعداد الموازنات الختامية (موازنة نتائج الأعمال، موازنة التدفق النقدي، موازنة المركز المالي).
8. تسمح الموازنة التقديرية للمبيعات بتقدير حجم النشاط التجاري المتوقع عن طريق تحديد أهداف البيع (حجما او أسعارا).

المطلب الثاني: العوامل المتحركة في اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

ان التعرف عل العوامل المتحركة في اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات يعتبر من أهم الإجراءات لتنفيذها، وتختلف هذه العوامل من مؤسسة الى أخرى وفي نفس المؤسسة من فترة الى لأخرى، تتمثل هذه العوامل خاصة في ما يلي:¹

1. **حجم المبيعات:** تصبح المبيعات عاملا متحركا اذا كانت الطاقة الإنتاجية للمؤسسة تفوق كمية الإنتاج الممكن بيعها، وهذا يعني وضع برنامج انتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها، والتي يجب بدورها أن تكون أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة.
2. **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** تصبح الطاقة الإنتاجية المتاحة العامل المتحكم في حال كونها أقل من الكمية الممكن تسويقها.

¹ نعيمة مجايوي، زكية مقرري، مرجع سابق، ص193.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

3. مستلزمات الإنتاج: يتطلب تنفيذ برنامج الإنتاج توفير مجموعة من المستلزمات كاليد العاملة، مادة الأولية، اللوازم المختلفة، وقد يصعب على المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات مهارة عالية أو توفير المادة الأولية لسبب من الأسباب، ففي هذه الحالة تصبح مستلزمات الإنتاج العامل المتحكم.

4. رأس المال العامل: يصبح رأس المال العامل المتحكم اذا كانت أي زيادة في حجم الإنتاج تصاحبها زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في مستلزمات الإنتاج، وتعجز المؤسسة على توفيره مما يعرقل تنفيذ البرنامج.

بعد تحديد مختلف العوامل المؤثرة، تقوم المؤسسة بترتيبها حسب أهميتها الى عوامل رئيسية وأخرى ثانوية، وعلى الإدارة البحث عن كيفية التقليل منها حتى لا تكون عائقا أمام تنفيذ البرامج وتحقيق الأهداف.

المطلب الثالث: مسؤولية اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات وعلاقتها بالموازنات الأخرى

الفرع الأول: مسؤولية اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات على عاتق مدير المبيعات، ويجب أن تكون الموازنة التقديرية للمبيعات شاملة ومتكاملة ومرتكزة على الخطة الاستراتيجية طويلة الاجل لمنشأة الأعمال، كما ان الموازنة التقديرية للمبيعات يجب أن تأخذ في الاعتبار أوضاع السوق، الطاقة الإنتاجية وخطط الترويج التي تؤثر تأثيرا مباشرا في تقدير كميات وقيم المبيعات.

ويمكن القول أن مسؤولية مدير المبيعات عند اعداد الموازنة الخاصة بالمبيعات تشمل على مايلي:¹

- ✓ وضع الأهداف التفصيلية للمبيعات.
- ✓ تحديد عدد ونوع المنتوجات وتشكيلتها وتصنيفها.
- ✓ تحديد استراتيجيات الأسعار والخصومات والفروض الخاصة.
- ✓ وضع الاستراتيجيات والسياسات التفصيلية والبرامج التسويقية التفصيلية الأخرى (الترويج، التوزيع والأبحاث والدراسات التسويقية).
- ✓ وضع موازنة المبيعات بالكميات والقيم.
- ✓ توفير المعلومات التي يحتاج اليها مدير الإنتاج لاعداد موازنة الإنتاج.

¹ نعيمة مجايوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص195.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

✓ توفير المعلومات التي يحتاج إليها مدير إدارة الموازنات.

كما يمكن تحديد مسؤوليات الإدارات الأخرى في اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مسؤوليات الإدارات الأخرى في إعداد موازنة المبيعات

المسمى الوظيفي للمسؤول	المسؤوليات الملقة على عاتقه
الإدارة العليا	<ul style="list-style-type: none"> - تحديد الأهداف التسويقية العامة. - وضع الاستراتيجيات والسياسات العامة للمنتجات. - السياسات التسويقية العامة الأخرى.
مدير إدارة الموازنات	<ul style="list-style-type: none"> - تحقيق وضع الاستراتيجيات والسياسات العامة للأسعار. - وضع الاستراتيجيات والتنسيق والربط بين الموازنة التقديرية للمبيعات والموازنات الأخرى.
مدير الإنتاج	<ul style="list-style-type: none"> - توفير المعلومات عن الطاقة الإنتاجية المتاحة.
مدير مناطق البيع (أقسام البيع)	<ul style="list-style-type: none"> - تقدير المبيعات من كل منتج في المناطق (الأقسام) التي يقومون بالإشراف على البيع فيها. - مساعدة مدير المبيعات في اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات.
المدير المالي	<ul style="list-style-type: none"> - توفير المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمبيعات وتصنيفها حسب احتياجات مدير المبيعات عن السنوات الخمس السابقة على اعداد الموازنة. - اجراء تحليل باستخدام المؤشرات المالية لتحديد الربح المقدر نتيجة تطبيق الموازنة التقديرية للمبيعات. - اجراء الدراسات والتحليلات المالية التي يطلبها مدير المبيعات.

المصدر: محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 79.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

الفرع الثاني: علاقة الموازنة التقديرية للمبيعات بالموازنات الأخرى

تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات هي العامل الحاكم أو المؤثر أو حجر الزاوية التي تبني عليه الموازنات الأخرى في المنشأة الأعمال، لأنها القاعدة التي يركز عليها مدير الإنتاج لوضع خطة الإنتاج وتحديد الاحتياجات من القوى العاملة والمواد الأولية المباشرة. ويمكن توضيح العلاقة بين الموازنة التقديرية للمبيعات والموازنات الأخرى من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): موازنة المبيعات وعلاقتها بالموازنات الأخرى

مخرجات الموازنة	مدخلات الموازنة	الموازنة التقديرية للمبيعات
<p>موازنة الإنتاج:</p> <p>✓ كمية المنتجات المقدر بيعها.</p> <p>موازنة نتائج الأعمال:</p> <p>✓ الإيرادات أو قيمة المبيعات المقدر.</p> <p>موازنة التدفق النقدي:</p> <p>✓ قيمة وتوقيت وتحصيلات المبيعات.</p> <p>موازنة المركز المالي:</p> <p>✓ الحركة المدينة للعملاء.</p>	<p>خطة الاستراتيجية طويلة الاجل:</p> <p>✓ الأهداف التسويقية العامة.</p> <p>✓ اتجاهات السوق وحصصه المنشأة منه.</p> <p>✓ سياسات المنتجات والأسعار.</p> <p>✓ استراتيجيات الترويج.</p> <p>✓ الانفاق الراسمالي.</p>	<p>الهدف:</p> <p>✓ تقدير كمية وقيمة المبيعات خلال فترة الموازنة، وذلك حسب المنتج والمنطقة الجغرافية وفئة العملاء.</p> <p>المسؤول عن الاعداد:</p> <p>✓ مدير المبيعات.</p>

المصدر: محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 79.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

بعدما تم التعرف على المفاهيم الأساسية للموازنة التقديرية للمبيعات في المبحث السابق، وعليه سوف يتم من خلال هذا المبحث التعرف على كيفية إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، وأول ما يقوم به مسؤولو إعداد الموازنة التقديرية هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بحيث تعتبر الأساس الذي تستند عليه باقي الموازنات الأخرى (الإنتاج، التموينات، النقدية،..... إلخ).

ونجاح مختلف الموازنة التقديرية يتوقف الى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات، ولهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات بإتباع الأساليب والطرق العلمية حتى تكون التقديرات على درجة كبيرة من الدقة.

المطلب الأول: ماهية التنبؤ بالمبيعات

قبل التطرق الى طرق وأساليب التنبؤ بالمبيعات يجدر بنا أولاً التعرف على مفهوم التنبؤ بالمبيعات وتبيان العوامل المؤثرة في العملية التنبؤ بالمبيعات.

الفرع الأول: مفهوم التنبؤ بالمبيعات

لقد تعددت التعاريف بشأنه فمنهم من يعرفه بأنه: (ذلك التقدير الذي يخص حجم أو قيمة مستخرجات المؤسسة التي يمكن للمؤسسة بيعها خلال فترة مستقبلية محددة).¹

ويعرف كذلك بأنه: (التوقع بالطلب الفعلي الموجه للمؤسسة لفترة زمنية مستقبلية محددة ويتم الحصول على هذا الطلب بشكل تقليدي من التوقع بالسوق من خلال الهدف المحدد بواسطة المؤسسة عن حصتها في السوق).²

كما يعرف التنبؤ بالمبيعات بأنه: (تحديد حجم المبيعات المتوقعة والتي يمكن تحقيقها من منتج معين في ضوء خطة تسويقية معينة).³

¹ محمد عبد العظيم أبو النجا، التسويق مدخل استراتيجي، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص 241.

² ريجي بوروني، جان كلود ايزينيه، التنبؤ بالمبيعات بين النظرية والتطبيق، أمن نايف العشعوش، الرياض، 2001، ص 31.

³ محمد عبد الله عبد الرحيم، التسويق المعاصر، مطبعة جامعة القاهرة، 1988، ص 93.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

وقبل القيام بعملية التنبؤ بالمبيعات يجب دراسة ما يلي:¹

1. قدرة المؤسسة على انتاج أنواع السلع المختلفة التي تلي رغبة المستهلكين.
2. ضرورة التأكد من وجود طلب في سوق.
3. دراسة أذواق المستهلكين.
4. دراسة مستويات الدخول وتفاوتها.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في عملية التنبؤ بالمبيعات

تتأثر مبيعات المؤسسة بالعديد من العوامل والمتغيرات التي قد تخضع لسيطرتها وتنتج عن سياستها واتجاهاتها، أو التي تخرج عن نطاق قدرتها على التحكم فيها.

تنقسم العوامل المؤثرة في عملية التنبؤ بالمبيعات الى عوامل خارجية وأخرى داخلية وهي كالآتي:²

❖ **العوامل الخارجية:** تتمثل في تلك العوامل التي يصعب على المؤسسة السيطرة عليها والتي تؤثر على سوق الاستهلاك، نتيجة لتأثير سياسي أو اجتماعي أو حضاري أو اقتصادي أو نمو سكاني، بمعنى العوامل التي ليس للمؤسسة القدرة على السيطرة أو التحكم أو التأثير عليها وتتمثل في:

1. **العوامل الاقتصادية:** كمستوى الدخل، القدرة الشرائية، حجم الاستثمارات، المنافسة القائمة بين المنتجات المماثلة لمنتجات المؤسسة، تشجيع بعض المنتجات من طرف الدولة، التغيير في الأذواق، التقلبات الموسمية والدورية للمبيعات، مستوى العمالة.....إلخ.
2. **العوامل الاجتماعية:** كالنمو الديمغرافي وتوزيعهم على المناطق الجغرافية والذي يؤثر على خطة المبيعات في المدى الطويل.

3. **العوامل الثقافية والعلمية:** والمتمثلة في المستوى الثقافي والعلمي السائد في المجتمع.

4. **العوامل الطبيعية:** والمتمثلة في المناخ السائد والتضاريس الأرضية.

❖ **العوامل الداخلية:** تتمثل في الظروف الداخلية للمؤسسة وإمكاناتها ومن بين هذه العوامل نذكر:

¹ نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص198.

² نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص 200-201.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

1. سياسة الإعلان والترويج للمبيعات.
2. الطاقة الإنتاجية.
3. مدى الجودة في الإنتاج.
4. سياسة تسعير المنتجات ومدى ارتباطها بقدرة المستهلك ودرجة الجودة.
5. الموارد المالية للمؤسسة.
6. سياسة المؤسسة الاستثمارية.
7. دراسة نمو المؤسسة خلال السنوات المقبلة (سواء بالتنوع أو الحد من النشاط).

المطلب الثاني: طرق وأساليب التنبؤ بالمبيعات وتحديد أسعار البيع

الفرع الأول: طرق التنبؤ بالمبيعات

وبما أن التنبؤ بالمبيعات يلعب دورا فعالا في إتخاذ العديد من القرارات، يجب اختيار أفضل الطرق للتنبؤ وهذا لا يعني أن هناك طريقة وحيدة مثلى للتنبؤ، بل يتوقف ذلك على البيانات المتاحة، تكلفة التنبؤ وسرعة التنبؤ. وعليه تنقسم أساليب وطرق التنبؤ بالمبيعات الى نوعين: أساليب كيفية (النوعية) وأخرى كمية.

1. أساليب التنبؤ الكيفية: تتمثل هذه الأخيرة في إستطلاع آراء الغير حول مستوى المبيعات المستقبلية، ويوجد أربعة طرق كيفية مستعملة في تقدير حجم المبيعات وهي:¹

❖ **دراسة مؤشرات الاقتصادية العامة:** يجب دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة وتحليلها وتبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير والمدى الطويل ويعتمد الدارس على الاحصائيات والبيانات التي تنشرها الهيئة المكلفة بالتخطيط، ومعرفة هذه المؤشرات يساعد على معرفة مدى تأثر مبيعات المؤسسة بها.

❖ **طريقة جمع تقديرات وكلاء و مندوبي العملاء:** يقوم رجال البيع في المناطق المختلفة التي تباع فيها منتجات المؤسسة بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن ويعتمدون في ذلك على خبراتهم واتصالاتهم بالزبائن وتوفر لهم

¹ فركوس محمد، الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص ص 23-24.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

الإدارة أرقام المبيعات الفعلية للسنوات الماضية الخاصة بمناطقهم لأجل مساعدتهم في عملية التنبؤ. فبعد إعدادهم لتقديراتهم يقدمونها إلى المدير الجهوي الواقع في منطقتهم، والذي بدوره يقوم بدراستها وقيمتها استنادا إلى المبيعات الفعلية للمنطقة في السنوات الماضية والتوقعات المستقبلية.

❖ **اللجنة الاستشارية:** تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء (مسؤولين تنفيذيين، اقتصاديين، مستشارين) وبعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الخبراء يتفقون على تقديرات معينة، وتوضع تحت تصرفهم كل البيانات التي هم في حاجة إليها.

❖ **طريقة دلفي:** تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء. فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء، وبعد ذلك تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على الاستقصاءات تحت تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها وترسل إليهم استقصاءات للإجابة عليها وهكذا حتى التوصل إلى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.

2. أساليب التنبؤ الكمية: يمكننا ان نقول بأن النماذج الرياضية تعتبر أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية.

وستعرض لبعض الأساليب الرياضية المستخدمة في تقدير المبيعات.

❖ **تحليل السلاسل الزمنية:** وهي عبارة عن سلسلة إحصائية تمثل تطور متغير اقتصادي عبر الزمن، وترتبط المبيعات بعامل الزمن، وتعتمد على متابعة التغيرات التي تطرأ على حجم المبيعات في الأوقات المختلفة.¹ ولتحديد معادلة خط الاتجاه العام للمبيعات يتم استخدام طريقة المربعات الصغرى، وهذه الطريقة تعتبر أشهر طريقة لتحديد معادلة الخط المستقيم، والخط المحدد بهذه الطريقة هو ذلك الخط الذي تكون عنده مربعات الانحراف عنه أقل ما يمكن أو ان المجموع مربعات الانحرافات ينقص عن مجموع مربعات الانحرافات في خط مستقيم آخر. والخط الذي نتوصل إلى تحديده بهذه الطريقة يعطي تقريبا مناسبا للاتجاه العام لدالة المبيعات التي نفترض أنها تكون بشكل التالي:²

$$Y = ax + b$$

حيث أن: y = مبيعات تقديرية. x = الفترة الزمنية المرغوب تقدير مبيعاتها.

¹ نعيمة بجاوي، زكية مقرى، مرجع سابق، ص205.

² فركوس محمد، مرجع سابق، ص25-26.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

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

أما قيم a و b فإننا نستعمل المعادلتين الطبيعيين الاتيين لتحديدتهما:

$$\begin{aligned} \sum Y &= n b + a \sum x \\ \sum XY &= b \sum X + a \sum x^2 \end{aligned}$$

n تشير الى عدد الفترات الزمنية.

❖ **طريقة معامل الارتباط:** يستخدم معامل الارتباط الذي يحدد بقوة الارتباط بين المبيعات ومتغير آخر أو متغيرات أخرى في التنبؤ بكمية المبيعات المتوقعة. ويحسب معامل الارتباط بعلاقة التالية:¹

ويكون معامل الارتباط محصور بين (1^- و 1^+) والتي تبين قوة الارتباط بين المتغيرين تبعاً للحالات الآتية:

$$r = \frac{n \sum XY - (\sum X)(\sum Y)}{\sqrt{(n \sum X^2 - (\sum X)^2)(n \sum Y^2 - (\sum Y)^2)}}$$

1^+ ارتباط موجب قوي، 1^- ارتباط سلبي قوي.

0.5^+ ارتباط موجب، 0.5^- ارتباط سلبي.

❖ **طريقة المتوسطات المتحركة:**² وتستعمل هذه الطريقة للتخلص من التقلبات التي تشمل عليها السلسلة الزمنية وتستعمل كذلك في حالة التقلبات الدورية والتقلبات الفصلية.

إن استعمال هذه الطريقة في التنبؤ صعب ودقيق، والاستكمال أو التمديد هنا غير فعال إلا لعدة أشهر فقط.

كما تستخدم أساليب أخرى للتنبؤ بالمبيعات كالإنحدار الخطي المتعددة عند تواجد عدة متغيرات مستقلة والمبيعات متغير مستقل وكذلك الإنحدار غير الخطي في حالة وجود علاقة غير خطية بين المبيعات والمتغيرات الأخرى.

الفرع الثاني: تحديد أسعار البيع

تعتبر مرحلة تحديد أسعار البيع المرحلة الهامة والصعبة في عملية وضع موازنة المبيعات، وتعتبر دراسة وتحليل مدى

تأثر أسعار البيع مرتبطة بثلاثة عوامل متداخلة وهي:³

- كمية وتكلفة المبيعات. - نشاط الترويج. - ظروف المنافسة.

¹ فركوس محمد، مرجع سابق، ص ص 27-29.

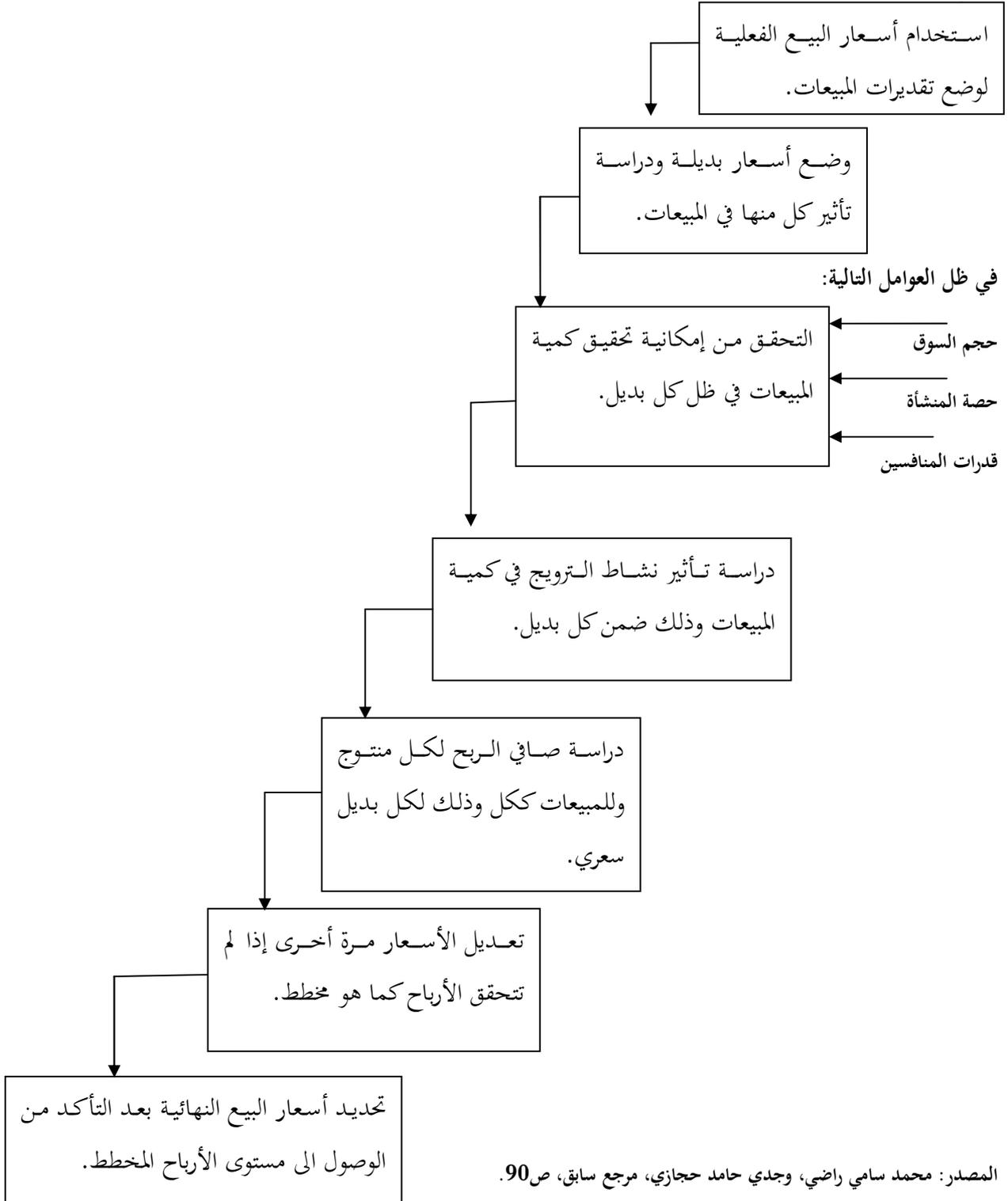
² فركوس محمد، مرجع سابق، ص ص 31-33.

³ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 89.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

وتتم عملية دراسة وتعديل وإقرار الأسعار بعدة مراحل يمكن إيضاحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(01): مراحل دراسة وتعديل وإقرار الاسعار



الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

المطلب الثالث: وضع الموازنة التقديرية للمبيعات

إن وضع برنامج للمبيعات يجب أن تتبعه موازنات للمبيعات، وتعد موازنات المبيعات إما على أساس موسمي أو على أساس المنتوجات أو الأقسام أو العملاء أو رجال البيع أو مناطق البيع أو على أساس بعض هذه الأسس السابقة الذكر مجتمعة، وتمثل هذه الأسس في:¹

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

2. التوزيع الجهوي للمبيعات: من الواجب توزيع المبيعات جهويا أو على أساس المناطق لأن الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى نظرا للتوزيع السكاني المختلف والمستوى الاقتصادي والاجتماعي لكل منطقة. ولمعرفة ما يمكن أن يباع في كل منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتج في السنوات الماضية ولكن مع الاخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- ✓ نسبة توزيع السكان على المناطق النمو الديمغرافي.
- ✓ دراسة حركات انتقال السكان من منطقة على أخرى.
- ✓ المستوى الاقتصادي والاجتماعي لسكان المناطق المختلفة.
- ✓ بالنسبة لمنتجات الصناعية تؤخذ بعين الاعتبار عدد الشركات وحجمها والعاملين فيها... الخ.

وتتمثل أهمية التوزيع الموسمي والجهوي في:

- ✓ توفير احتياجات كل منطقة من السلع والمنتجات بالكميات المناسبة وفي الأوقات المناسبة.
- ✓ تعتبر كأحد الأسس لتقييم أداء كل منطقة وكل فصل.

¹ فركوس محمد، مرجع سابق، ص 34-38.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

✓ تمكن المؤسسة من تحديد إيرادات كل منطقة عن كل فصل وهذا ما يساعد الإدارة في تخطيط الإيرادات حتى تتجنب مشاكل نقص السيولة والاختناق.

3. التوزيع على أساس المنتجات: إن الهدف هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة وتقييم تطور مبيعات كل منتج.

والطريقة المتبعة في التوزيع هي إما توزيع حسب السنوات السابقة أو توزيع حسب أهمية هامش الربح بحيث ستعمل المؤسسة على بيع المنتجات التي لها هامش ربح كبير وتشجيعها والتقليل من بيع المنتجات التي لها هامش ربح ضعيف ويصعب تسويقها. كما أن التوزيع على أساس المنتجات يساعد على معرفة مدى تأثير المنتجات الجديدة على مبيعات المنتجات القديمة.

4. موازنة المجموع: يمكننا القول أنه لا يوجد تصميم واحد يكون صالحا في كل المؤسسات ولذلك فإمكان كل

مؤسسة أن تصمم الموازنة حسب ما تراه مناسبا. وعموما تحتوي موازنة المجموع على النقاط الرئيسية التالية:

✓ توزيع المبيعات حسب المنتجات.

✓ تقدير المبيعات بالكميات والقيمة، وسعر البيع.

✓ توزيع مبيعات كل منتج توزيعا موسميا وحسب المناطق.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي بواسطة مراقبة الموازنة التقديرية للمبيعات

ان الهدف الأساسي من اعداد الموازنة التقديرية هو تقديرية الانحرافات بهدف معرفة مصادر الخلل، واكتشافها بهدف تفاديها والقيام بإجراءات تصحيحية وفعلية مستقبلا، وتعد مراقبة الموازنات أول خطوة نحو متابعة الأداء المالي ومن ثم نحو تسيير الأداء.

وترتكز مراقبة الموازنات على المقاربة المحاسبية مع حساب للانحرافات وكذلك على المنطق الاقتصادي المالي وتتم بمراحل التالية:¹

- قياس الأداء.
 - حساب الانحراف من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر.
 - البحث عن الأسباب والمسؤولين عن الانحرافات.
 - الإجراءات التصحيحية للأوضاع غير المرغوب فيها.
- ومن خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على كيفية تقييم الأداء المالي بواسطة تحليل الانحرافات في موازنة المبيعات كما سنتعرف الى الانحرافات وطرق حسابها.

المطلب الأول: الرقابة على المبيعات وحساب الانحرافات وتحليلها

الفرع الأول: الرقابة على المبيعات²

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

¹ نعيمة بجياوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص 298-299.

² فركوس محمد، مرجع سابق، ص 39-41.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

1. الرقابة الموسمية: فإذا تبين بأن في فترة معينة كان حجم المبيعات ضعيفا في منطقة معينة او في جميع مناطق البيع فيمكن إرجاع هذا إلى سبب الركود في تلك المنطقة او في جميع المناطق. ولكن إذا كان حجم المبيعات ضعيفا خلال فترة معينة من السنة وعلى مستوى وكيل او ممثل بيع واحد أو عدة ممثلين ففي هذه الحالة على الإدارة أن تراقب الممثلين وذلك برقابة المسافات المقطوعة وعدد الزيارات التي قاموا بها... إلخ.
2. الرقابة الجهوية: إذا كان الاتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة يختلف عن الاتجاه العام للمبيعات في المناطق الأخرى فإنه يستوجب البحث عن أسباب هذا الاختلاف لتصحيحها وتجنب وقوعها في المستقبل وتنصب عملية الرقابة على وكلاء البيع، والأسباب من الممكن أن تكون خارجية كالإضرابات العمالية في منطقة معينة أو الركود المحلي أو أسباب داخلية كالنقص في التموين لمنطقة معينة أو عدم كفاءة رجال البيع والممثلين وعدم أداء عملهم كما يجب.
3. الرقابة على المنتوجات ونوعيتها: إذا كانت مبيعات منتج معين ضعيفة أو ابتدأت في الانخفاض فإن على المؤسسة ان تتغير من السياسة البيعية التي تنتجها أراء هذا المنتج بأن توقف تسويقه تماما وتعويضه أو تغيير سعر بيعه إذا كانت هناك منافسة، أو القيام بحملة للدعاية والإشهار أو تغيير شكله... إلخ، ويجب استبعاد الأسباب الأخرى للركود وضعف أداء رجال البيع.

الفرع الثاني: حساب وتحليل الانحرافات

إن حساب الانحرافات مؤسس على أساس خوارزمية حسابية وتوجد ثلاثة طرق لذلك وهي:¹

1. الطريقة المحاسبية والتي تميز بين انحراف المواد، انحراف اليد العاملة والتي تعتبر مصاريف مباشرة وانحراف المصاريف الغير المباشرة.
2. الطريقة الامريكية المستوحاة من المقاربات التحليلية والتي تميز كذلك بين الانحراف المواد وانحراف اليد العاملة والتي تعد مصاريف متغيرة مباشرة وانحراف المصاريف الثابتة.
3. طريقة مراقبة الموازنات والتي تحسب عددا كبيرا من الانحرافات الضرورية لفهم الانحرافات بالنسبة للموازنة، مع ضرورة تحليل وتفسير جميع الانحرافات، وسنعمد على هذه الأخيرة في بحثنا هذا.

¹ نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص 299.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

الانحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة أي في صالح المؤسسة أو غير ملائمة أي في غير صالحها تنقسم الى قسمين:¹

✓ انحرافات ترجع الى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفاعلية وهي انحرافات خاضعة للرقابة.

✓ انحرافات ترجع الى عوامل خارجية وهي انحرافات غير خاضعة للرقابة.

عند تحليل الانحرافات يجب ان يركز الاهتمام على الانحرافات غير العادية أي على تلك العناصر التي يختلف فيها الأداء الفعلي عن الأداء التقديري بدرجة كبيرة (سواء كانت ملائمة او غير ملائمة). ومزاولة أسلوب الإدارة بالاستثناء تمكننا من الاستقصاء فقط عن أسباب الانحرافات التي تجاوزت المستوى المقبول أو المسموح به أو المحدد مسبقاً، وعدم تحليل جميع الانحرافات. وينجم هذا الاجراء ربح كبير في الوقت المستغرق في تحليل الانحرافات والاستقصاء عنها وبالتالي توفير في التكاليف. وعند تحديد المستويات المقبولة يجب ان نأخذ بعين الاعتبار تكلفة الاستقصاء عن أسباب الانحرافات ونقارنها بقيمة المعلومات الناتجة من الاستقصاء، كما يجب أن نستبعد من الدراسة والتحليل الانحرافات العشوائية أو الغير الخاضعة للرقابة في المدى القصير.

فحسب الحالات فإن مستويات 1%، 2% أو 5% يمكن اعتبارها بأنها مستويات مقبولة، إلا أنه يجب استعمال الطرق الإحصائية لتحديد المستويات المقبولة.

إن مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض ان العناصر الأخرى تبقى ثابتة. وبافتراض بأن هناك عنصراً فقط وهما الكمية والسعر فالتحليل يكون بالشكل التالي:

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

إذا رمزنا لكل من:

Q_r : الكمية الفعلية

Q_s : الكمية المعيارية

P_r : السعر الفعلي

P_s : السعر المعياري

الانحراف الكلي: $(Q_r \cdot P_r) - (Q_s \cdot P_s) \dots \dots \dots (1)$

¹ فركوس محمد، مرجع سابق، ص ص 41-44.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

نضع:

$$Q_r - Q_s = \text{التغير في الكمية}$$

$$P_r - P_s = \text{التغير في السعر}$$

نتحصل:

$$Q_r = \Delta Q + Q_s$$

$$P_r = \Delta P + P_s$$

وإذا عوضنا هذه القيم في المتساوية الأولى نتحصل على:

$$\text{الانحراف الكلي} = (Q_r - Q_s) - (P_r - P_s) = (\Delta Q + Q_s) - (\Delta P + P_s) - (Q_s - P_s)$$

$$= \Delta Q - \Delta P + Q_s - P_s$$

$$= \text{انحراف الكمية} + \text{انحراف السعر} + \text{انحراف مختلط}$$

حيث:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الحقيقية} - \text{الكمية المعيارية}) \text{ السعر المعيار}$$

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الحقيقي} - \text{السعر المعياري}) \text{ الكمية المعيارية}$$

❖ **تحليل الانحراف على الهامش:** من المستحسن أن يكون الهدف المحدد لمصلحة البيع هو تحقيق هامش معين

عوضاً من أن يكون الهدف هو تحقيق رقم أعمال معين، ويكون الانحراف الكلي في هذه الحالة هو عبارة عن الفرق

بين الهامش المقدر والهامش الفعلي، ويمكن تعريف الهامش للمنتوج على أنه الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة

والهامش للمنتوج.

✓ في حالة مؤسسة تباع منتجاتها واحداً فإن النتيجة تتأثر بتغيرين فقط وهما: سعر البيع والكمية المباعة. ويتم

التحليل على النحو ما سبق.¹

¹ فركوس محمد، مرجع سابق، ص 45.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

الانحراف الكلي = الكمية المباعة × السعر الفعلي - الكمية المعيارية × السعر المعياري

انحراف الكمية = (كمية فعلية - كمية معيارية) × السعر المعياري

انحراف السعر = (سعر فعلي - سعر معياري) × الكمية الفعلية

✓ في حالة مؤسسة تبيع عدة منتوجات هناك متغير إضافي يؤخذ بعين الاعتبار وهو المزج البيعي، أي حصة مختلف

المنتجات ضمن الحجم الكلي للمبيعات، ويتم التحليل كما يلي:

انحراف المزيج = (الكميات الفعلية بالمزيج الفعلي - الكميات الفعلية بالمزيج المعياري) × الهامش

المعياري للوحدة

وبهذه الانحرافات الموضحة في العلاقات السابقة تتم الرقابة على المبيعات من أجل البحث عن الأسباب وتصحيح

الانحرافات الواقعة ووضع الإجراءات التصحيحية وهذا ما سنتناوله في المطلب التالي.

المطلب الثاني: البحث عن الأسباب ووضع الإجراءات التصحيحية

إن انحراف موجبا لا يعني بالضرورة أنه ملائما، فقد يكون نتيجة لظروف مؤقتة ويؤدي الى الزيادة المباشرة، لكنه قد يؤدي

في المستقبل الى آثار غير مرغوب فيها. ولقد ميز C.T.Horngren بين خمسة أنواع من الانحرافات:¹

1. انحراف في التنفيذ: والنتائج عن عجز الافراد او الالات في تنفيذ العمل، وبالتالي هناك احتمال كبير لحذفه وإلغائه

مباشرة بعد تحديده.

2. الانحراف في التنبؤ: وهو عبارة عن خطأ في التنبؤ بقيمة معلم في نموذج القرار.

3. الانحراف في القياس: والنتائج عن خطأ عند قياس التكلفة الحقيقية لتنفيذ العملية، ومثل هذه الانحرافات تنتج

بسبب الحسابات أو التسجيلات.

4. الانحراف في النموذج: وهو تمثيل وظيفي او صياغة خاطئة لنموذج القرار.

5. الانحراف العشوائي: والنتائج عن التباعد بين التكلفة الفعلية والتكلفة المرغوبة (إحصائيا) والمتأتي بسبب التشغيل

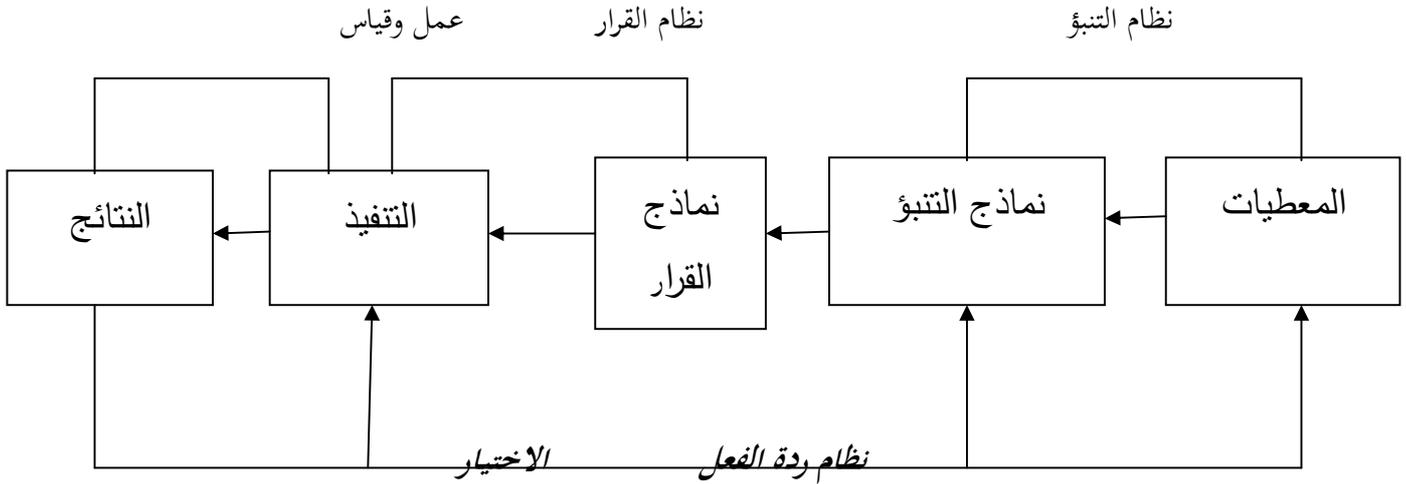
العشوائي stochastique لمعلم عشوائي. وهذا لا يتطلب عمل تصحيحي.

¹ نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص ص318-320.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

ولتبسيط الامر أكثر ندرج الشكل الموالي الذي يبين مستويات الانحرافات:

الشكل رقم (02): المستويات المختلفة للانحراف



المصدر: C.COSSU, OP Cit, P.120

ومن الشكل يتبين أن الانحراف قد يكون على مستوى التنبؤ أو القرار أو القياس أو التنفيذ. وللكشف عن السبب الحقيقي للانحراف يجب الحصول على معلومات إضافية خارج النظام الرسمي (معطيات ذات طبيعة نوعية، معلومات يمكن الحصول عليها باتصالات شخصية). وعند تحديد الأسباب يبدأ المسؤول في البحث عن الإجراءات التي تسمح بتصحيح الوضعية ووضعها محل التنفيذ.

ويوجد نوعين من الاعمال التصحيحية:

✓ أعمال تنفذ قبل انتهاء العملية، وتسعى هذه الاعمال الى تمييز التقديرات الأولية للنتيجة، وتسمى هذه بالرقابة المسبقة أو التوقعية.

✓ أعمال تبحث عن كيفية التأثير عن النتائج اللاحقة، وهنا لا يحسب الانحراف إلا بعد انتهاء العملية، (وتسمى بالرقابة اللاحقة) أما الاعمال التصحيحية فتتعلق بتنفيذ المهام الجديدة.

وحق تكون الاعمال التصحيحية ذات فعالية يجب ان تكون:

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

✓ سريعة: فإذا تم القياس بعد فترة طويلة فقد يؤدي ذلك إلى عدم القدرة على تكييف الاعمال التصحيحية مع الأوضاع الجديدة.

✓ مكيفة: يجب أن لا تكون الاعمال التصحيحية إلا على متغيرات لها التأثير المباشر والمحددة على النتيجة

المطلب الثالث: دور الموازنة التقديرية للمبيعات في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء المالي

إن المؤسسة في حاجة دائمة إلى رقابة خاصة عند تنوع وتعدد مستوياتها الإدارية، وهذا ما يجعل من الصعب قيام شخص واحد بمزاولة كل الأنشطة وأداء كل العمليات التي تتطلبها مزاولة العملية الإنتاجية في المؤسسة.¹

والرقابة هي مجموعة من الاعمال والإجراءات التي تتبعها المؤسسة للتأكد من صحة الأداء وتنفيذ الأنشطة المختلفة من قبل المسؤولين وفقاً للخطة والبرامج المحددة مسبقاً بشكل يضمن تحقيق أهداف المؤسسة بأعلى كفاءة ممكنة، ومن ثم تحديد الانحراف عن الخطة المسطرة من أجل إتخاذ الإجراءات التصحيحية مما يمنع حدوثها في المستقبل.

ولكي تحقق المؤسسة عملية رقابة مثلى يجب إتباع الخطوات التالية:

1. وضع معايير الأداء المالي لكي تستطيع المؤسسة أداء الرقابة الفعالة على سير الإنتاج ولا بد من وضع معايير مناسبة

لمستوى الأداء المالي المطلوب والذي يسمح بتحقيق أهداف المؤسسة.

2. قياس مستوى الأداء الفعلي: حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط، وهو ما يسمح للمؤسسة بتحديد دقيق

لمدى الانحراف إن وجد، لتقوم بتصحيحه ومعالجته.

3. تصحيح الانحرافات: قبل القيام بتصحيح الانحرافات الناتجة عن تقييم الأداء الفعلي بالأداء المخطط لا بد من إجراء

تحليل شامل ودقيق لأسباب وجود هذه الانحرافات وتحديدتها.

يتضح لنا أن موازنة المبيعات تؤدي دور كبير ومهم في الرقابة وتقييم الأداء المالي من خلال كونها تمثل معايير الأداء المحددة

مسبقاً والتي يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي ليتم استخراج الانحرافات وتحديد المسؤولين عنها وتحديد أسبابها وطرق تجنبها

مستقبلاً، وكذلك تحسين الأداء المالي المستقبلي للمؤسسة الاقتصادية.

¹ وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، مذكرة قدمت لإستكمال متطلبات الحصول على

شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص 30-33.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

ولكي تستطيع المؤسسة تحقيق الرقابة المثلى وتقييم أدائها المالي بالاعتماد على مراقبة موازنات يجب على المؤسسة مراعاة ما يلي:

- ✓ تقسيم الهيكل المالي الإداري لمراكز الموازنة باعتبارها مراكز مسؤولية.
- ✓ وضع نظام دقيق للمعلومات يمكن إيصال نتائج التنفيذ الفعلي بشكل سريع عن طريق التقارير الدورية.
- و يجب أيضا على المؤسسة قياس ما يلي:
- ✓ قياس النتائج الفعلية لكل موازنة مركز موازنة ومقارنة النتائج بمعايير الموازنة وتحديد الانحرافات.
- ✓ فحص الانحرافات الجوهرية وتحليلها لمعرفة أسبابها وإعداد تقرير عنها من التخطيط المستقبلي.
- ✓ اتخاذ الاجراء التصحيحي المناسب.

و يجب على المؤسسة أن تقوم بإجراء دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة ومختلف أقسامها والمشاكل المتوقع الوقوع فيها لكي تتمكن الموازنة التقديرية لها من تحقيق رقابة وتقييم جيد للأداء المالي.

وللموازنة دور فعال في تعضيد عملية الرقابة وذلك من خلال إسهامها في تحقيق ما يلي:

- ✓ إلزام المديرين والمسؤولين على القيام بتحليل أنشطة الشركة بشكل دقيق.
- ✓ جعل المسيرين يتوقعون حدوث المشاكل ومعالجتها بفعالية.
- ✓ تحفيز المديرين والعملين للعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من قبل المؤسسة.

ويتضح مما سبق أن الموازنة التقديرية أداة فعالة بيد الإدارة تساعد في تحقيق وظيفه الرقابة على تنفيذ العمليات وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة، ويمثل تقديراتها معايير وأهداف يمكن عن طريقها المقارنة وتحديد الانحرافات بين التنفيذ وما هو محدد بالموازنة، وتحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها وتحديد المسؤولين عنها ومن ثم العمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأن الانحرافات والعمل على تصديدها في المستقبل.

الفصل الثاني: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى الموازنة التقديرية للمبيعات والتي تعتبر الترجمة الكمية والرقمية لخطة شاملة للمبيعات، تعبر عن البرنامج الذي يضعها المديرون من أجل بلوغ الأهداف الأساسية للمؤسسة فهي تعمل على توفير معلومات مستقبلية و تشغيلية بشكل مبسط وملخص للمسؤول بمتابعة إنجازاته بحيث تكون مرشدا للعمل وأداة للرقابة لأنها تبين ما هو مخطط وما تم تنفيذه فعلا فهي بذلك تعتبر أداة للرقابة على أنشطة المؤسسة وتقييم أدائها المالي من خلال الخطة الموضوعية مسبقا بحيث تحقق الرقابة من متابعة ما هو منجز فعلا مع ما هو مخطط في الموازنة من خلال تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها ومحاولة تصحيحها ومعالجتها.

وللتعرف أكثر على دور الموازنة التقديرية للمبيعات في تحسين الأداء المالي سنحاول تطبيق ذلك في مؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية -تقرت- SNMC.

الفصل الثالث: دراسة حالة

مؤسسة الاسمنت الوحدة

التجارية - تقرت -

SNMC

تمهيد:

بعدها تطرقنا في الفصل النظري إلى توضيح الموازنة التقديرية للمبيعات ودورها في تحسين الأداء المالي سنحاول إسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على مؤسسة الاسمنت وحدة التجارية -تقرت- SNMC، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الاول: عرض عام حول مؤسسة الاسمنت عين توتة - فرع تقرت - SNMC.

المبحث الثاني: حساب الانحرافات للموازنة المبيعات وتحليلها وحساب المؤشرات الأداء المالي.

المبحث الاول: عرض عام حول مؤسسة الاسمنت عين توتة - فرع تفرت -

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى تقديم عرض عام حول شركة الاسمنت وحدة تفرت (تعريفها، أهدافها، هيكلها التنظيمي).

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نشأة شركة الاسمنت SNMC تفرت

تأسست الشركة الوطنية لمواد البناء (SCNMCE) بأمر رقم 280/67 المؤرخ في 1967/12/20 من أجل تصنيع وتسويق مواد البناء نتيجة الاندماج المتزايد للأسواق الوطنية في إطار عولمة الاقتصاد وتسارع التجديد التكنولوجي ثم لإعادة هيكلة (SCNMCE) بالمرسوم رقم 322/82 المؤرخ في 1980/10/30 التي صنفت الى ثلاث شركات جمهورية متمثلة في (ERCE/ERCC/ERCDE):

✓ ERCE المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالشرق (قسنطينة).

✓ ERCC المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالوسط (الجزائر العاصمة).

✓ ERCDE المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالغرب (وهران).

ذكرنا سابقا كيف تأسست الشركة الوطنية لمواد البناء كما ذكرنا أن أحد فروع المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته للشرق (قسنطينة). يرتكز المفهوم الجديد لهذه المؤسسة على وحدات أساسية للحياة الاقتصادية ترتبط بين مختلف عوامل إنتاج البناء (من عوامل ورأس مال) فهي تضم مجموعة من المصانع و الشركات التجارية فهي تعمل قصد التسويق وتحقيق الأرباح موزعة كما يلي:

✓ مصنع عين توتة(AT) ولاية باتنة.

✓ مصنع(AH) ولاية سكيكدة.

✓ مصنع(AK) ولاية سطيف.

✓ مصنع(AB) ولاية قسنطينة.

الوحدة التجارية تفرت وحدة من بين وحدات عين توتة حيث تقع هذه الشركة(عين توتة) على الطريق الوطني رقم 28 الرابط بين بركة وتمر بها خط السكة الحديدية العابر على المضاب العليا (عين توتة- مسيله-) وتبعد عن مقر الدائرة 15 كلم وتقع على ارتفاع قدره 870م مع العلم أن الشركة مزودة بخطين كهربائيين وكذا بأنبوب الغاز الطبيعي، تقوم هذه الشركة بإنتاج الإسمنت بكافة أنواعه وتقوم بصرفه الى الوحدات التابعة لها التي منها الوحدة التجارية تفرت حيث تقوم هذه الأخيرة تقوم ببيع الإسمنت على مستوى المؤسسات والشعب عبر الولايات.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت- SNMC

المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وأهدافها

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

تعتبر الوحدة التجارية للإسمنت-تقرت- فرع من فروع شركة التسويق لمواد البناء بالشرق وتحديد لشركة عين التوتة (كما ذكرنا سابقا) حيث في الآونة الأخيرة حدث تقسيم من طرف المجمع وهذا لسبب خصوصية مصنع حجر السود فأراد المدير العام للمجتمع (ERCE) إيجاد قبل تشتت باقي المصانع و الوحدهات التجارية فتخلص من الشركة الإنتاجية بضم وحداتها الى اقرب مصنع لها وهذا هو الحل الذي رآه مناسب وكانت الوحده التجارية لتقرت منتسبة الى مصنع عين التوتة وهذا لكونها أقرب مصنع لها، حيث تعتبر هذه الوحده وحدة نشيطة لسير عملية التسويق من بدايته الى نهايته، فقد كانت تسير في الفترة الاستعمارية من طرف معمر الى غاية 1967، حيث تأسست سنة 1970، تقع في تراب تقرت بولاية ورقلة يحدها شمالا المنطقة الصناعية وجنوبا مصلحة الضمان الاجتماعي وشرقا مؤسسة النقل بالسكة الحديدية وغربا مؤسسة النقل البري للحافلات.

تبلغ مساحتها 16000م وتضم يد عاملة قدر ب 74 عامل موزعين على مهام مختلف التوزيع والتسويق.

في 1 جويلية 2008 اصبحت مؤسسة تسويق مواد البناء للشرق تحت التصفية والوحدة التجارية تقرت تابعة للتصرف والتسمية الجديدة شركة الإسمنت عين التوتة -الوحدة التجارية - تقرت- وبقي المقر والسير الإداري على حاله وحدث تغيير طفيف في بعض المواد القانونية أي القانون الداخلي للشركة. تشرف الوحده على التسيير و المراقبة الداخلية بالإضافة الى إدارة ثلاث نقاط بيع متمركزة في كل من ورقلة، ايليزي، الوادي وتستقبل الوحده الإسمنت إضافة الى عين التوتة من عين الكبير(سطيف)، حجر السود (سكيكدة)، حامد بوزيان (قسنطينة) ووحدة تبسة، وذلك عند حصول مشكل ما أو تأخير من مؤسسة عين التوتة.

تستقبل هذه الوحده الإسمنت إما عن طريق السكة الحديدية أو بواسطة وسائل النقل الخاصة التي تتعامل معها الوحده.

تقوم هذه المؤسسة بتعبئة وتوزيع عدة أنواع من الإسمنت نظرا للحاجة الماسة إليها وهي:

الإسمنت العادي، الإسمنت المائي، الجير المائي، الإسمنت الأبيض، وهكذا تقوم بتلبية احتياجات المواطنين والمؤسسات وكذا طلبات السوق الوطني.

1) الإسمنت العادي: هذا النوع يعرف طلبا كثيرا في الأسواق لذا فإن المؤسسة تبدل كل ما بوسعها لتوفير الكميات

المناسبة وفي الوقت المناسب هذه الكميات التي تكون مبرمجة مسبقا ولكن في بعض الأحيان لا تستطيع المؤسسة تلبية

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية- تقرت - SNMC

كل الطلبات وذلك لأسباب خارجية عن نطاقها كتوقف التمويل من أحد المصانع المنتجة، وأحيانا يكون العكس أي وجد فائض في السلعة لدرجة تراكم الإنتاج.

(2) **الإسمنت المائي:** وهو منتج نادر نوعا، حيث يزيد الطلب عليه في الصحراء وذلك يعود لطبيعة البيئة الصحراوية و التي يلائمها هذا النوع من الإسمنت ولكن عرضه وتلبية طلباته تبقى ضعيفة من طرف المؤسسة وهذا لمحدودية إنتاج هذه السلعة على مستوى المؤسسة الإنتاجية.

(3) **حجر السود:** فهو منتج متوفر نظرا لقلة الطلب عليه من جهة أخرى وفرة الشيء يقال عن الإسمنت الأبيض فهو يعتبر جد متوفر و بإمكان المؤسسة توفير الكميات المطلوبة منه.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة محل الدراسة وأهميتها من الناحية الاجتماعية و الاقتصادية

أولا: أهداف المؤسسة محل الدراسة:

يعتبر الإسمنت مادة أساسية ذات استهلاك واسع لذلك نجد للوحدة أهداف رئيسية تسعى جاهدة الى تحقيقها وهذا لتلبية حاجات المواطنين ومن هذه الأهداف:

- ✓ محاولة توفير مادة الإسمنت لكل المواطنين.
- ✓ توفير المنتج بالكميات و الجودة اللازمة في السوق.
- ✓ تأمل الى تحسين نوعي للمنتج.
- ✓ محاولة تقليص من تكاليف الإنتاج.
- ✓ تهدف الوحدة الى وضع خطة إنتاج حسنة تهدف خاصة الى الاستغلال العقلاني و الأمثل لوسائل الإنتاج.
- ✓ محاولة المتنبئ والقيام بالتوقعات في مجال التسويق.
- ✓ كسب الثقة بين العملاء وتلبية طلباتهم مع الطلب وأهداف المؤسسة.
- ✓ البحث عن أسواق جديدة.
- ✓ تحقيق الأهداف المبرجة للشركة والمسيطرة بأقل تكلفة.
- ✓ تحسين الوضعية الاجتماعية للعمال.
- ✓ تحقيق المنفعة الاقتصادية للوطن.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية- تقرت - SNMC

ثانيا: أهمية المؤسسة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية:

تكتسي هذه الوحدة أهمية بالغة سواء من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية، فالوحدة تلعب دورا هاما على المستوى الوطني إذ أنها تلبي جزء كبير احتياجات المؤسسات و المواطنين من مادة الإسمنت بأنواعها لهذا فالوحدة تغطي جزء كبير من احتياجات الجنوب.

بالإضافة الى الدور الاقتصادي، فالوحدة تلعب دور اجتماعي هام إذ أنها تساهم في النهضة والتطور الحضاري حيث تقوم أولا بالتقليل من ظاهرة البطالة، وكذا تحسين المستوى المعيشي خاصة في ظل المشاريع في المنطقة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاسمنت SNMC بتقرت

إن التنظيم يشكل الإطار الذي ينبغي أن تعمل المؤسسة ضمنه، مما يجب أن تشير إليه أن التعبير في الظروف الاقتصادية أو تغيير الأشخاص القائمين بإدارة المؤسسة تجعل من الضروري إعادة النظر في تنظيم المؤسسة. كما أن الهياكل التنظيمية ليست هيكل نموذجي فهي تختلف باختلاف المؤسسات تبعا لحجمها وطبيعتها.

فالهيكل التنظيمي للمؤسسة يبين لنا أهم المسؤوليات المخولة للمصالح وكذلك الترتيب الواجب إتباعه وهذا ما سنتطرق له لاحقا مع مصالح المؤسسة ومهام صلاحية كل مصلحة وقبل التطرق إلى تحديد مهام صلاحية كل مصلحة نعرف أولا المصالح الموجودة فيها:

- ✓ الإدارة العامة
- ✓ مصلحة تسيير المستخدمين
- ✓ مصلحة التجارة
- ✓ مصلحة الإمكانيات العامة والتموين وتسيير المخازن
- ✓ مصلحة الصيانة الصناعية
- ✓ مصلحة النقل

1. الادارة العامة وتشمل ما يلي:

◀ مكتب مدير الوحدة: هو الذي يشرف على مراقبة وتسيير وإدارة ثلاث نقاط بيع وهي (ورقلة جانت اليزي)

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت - SNMC

◀ الامانة العامة: تعتبر الامانة العامة السكرتارية همزة وصل التي تربط بين الجميع مصالح الوحدة وكذا بين المصالح والعملاء والمدير بالإضافة الي اعمال الخاصة والسرية تسجل مختلف الاتصالات وتستقبل وترسل الفاكسات ومختلف الرسائل واستقبال الزوار.

◀ مكتب الاعلام الآلي: وهو مكتب مهم من مهامه:

✓ التدخل عند الحاجة فيما يخص الاعلام الالي.

✓ انشاء وتطوير البرامج التي تحتاجها المؤسسة.

2. مصلحة تسيير المستخدمين: وهي مصلحة تهتم بتسيير شؤون العمال وكذا اتصالاتها المباشر بالمصلح الأخرى وتنقسم الي:

◀ فرع التسيير المستخدمين: ويتمثل نشاط هذا الفرع في تسيير ومتابعة العمال ومن اهم مهام هذا الفرع نذكر:

✓ دراسة طلبات التوظيف.

✓ تسيير ومتابعة العطل السنوية كالغيابات.

✓ متابعة قضايا الانضباط والعقوبات.

◀ فرع تسيير اجور العمال: ويهتم بمراقبة كشف الأجور.

◀ فرع الشؤون الاجتماعية والتكوين: ويهتم بمراقبة شؤون العمال كحوادث العمل.

3. مصلحة المحاسبة المالية والميزانية:

تلعب هذه المصلحة دورا هاما وأساسيا في مؤسسة حيث تقوم بتحديد كل حركة في المؤسسة وتقوم بدراسة الميزانية وتوقعات المؤسسة من مدخول ومصاريف والإشراف على الشؤون المالية للمؤسسة وتضم هذه المصلحة فرعين هما:

◀ فرع المحاسبة العامة: يقوم هذا الفرع على تجميع وتحليص ومراقبة نتيجة النشاط والتقييم للوضع المالية

للشركة ومن مهامها تقوم بحساب اجور العمال شهريا.

◀ فرع المالية والميزانية: يقوم هذا الفرع بإعداد الميزانية التقدير كما يعمل علي متابعة حركة الأموال بين الشركة

والبنك لمعرفة ما لديهم وما عليهم وكذلك يعمل علي تسديد الموردين ودورها الاساسي تسديد الضرائب علي

المؤسسات وحسابها.

4. مصلحة التجارة: تلعب الدور الأساسي في مهام الوحدة حيث تقوم بتوزيع المواد عبر مراكز البيع وتنقسم الى:

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت - SNMC

◀ فرع البرمجة: يعتبر هذا الفرع القلب النابض للمؤسسة يهتم ببرمجة الكميات المطلوبة من مواد الشراء برمجة المواد من حيث (الكمية، النوع، تاريخ الاستلام) استلام ملفات الزبائن مثل: المقولين الحرفين المستثمرين، كما يعمل علي الاتصال بقسم التخزين لمعرفة كمية المواد الموجودة لبيعها الي زبائن.

◀ فرع الفوترة: مهمة هذا الفرع استخراج الفواتير التي تتعلق بعملية البيع للزبائن انطلاقا من سندات البرمجة.

◀ فرع الاستقبال الانتاج: ويتم فيه مراقبة واستقبال مخزون الاسمنت (الذي يعتبر المادة الاولية في سيرورة) وكذلك مراجعة الفواتير ومتابعة وصولات الطلبيات والتوزيع.

5. مصلحة الامكانيات العامة والتموين وتسير المخازن: هي مصلحة العروض والطلب ويتمثل دورها في:

✓ استقبال السلع من طرف المومنين.

✓ تخزين البضائع في المخزن للتوزيع.

ويهتم ايضا بتسيير عتاد ولوزم المكاتب كما يهتم بتوفير جميع لوازم العمل كذلك يتكفل بالمواد المدة للبيع من حيث التنظيم، المراقبة، والمتابعة لحركة الخروج للأنواع المختلفة من المخزون الخاص بالشركة.

كما يقوم بإعداد تقارير حول قيم كميات الدخول و الخروج و المتبقي من المخزون (شهريا، ثلاثيا، سداسيا، سنويا). تنقسم هذه المصلحة الي فرعين هما :

◀ مكتب التموين: لتموين الوحدة بالمواد الأولية.

◀ مكتب تسير المخازن: مهمته تخزين المواد وحفظها.

6. مصلحة الصيانة والصناعة: وتتمثل في:

◀ فرع الإلكترونيك : وهو مكتب يشرف علي صيانة تصليح الآلات الالكترونية.

7. مصلحة النقل: وتتمثل في:

◀ فرع النقل: يشرف علي تسير ومراقبة وسائل النقل داخل الشركة كما له علاقة مع الشركة النقل لسكك

الحديدية والنقل البري SIT.

وعليه يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت SNMC بتقرت في الشكل التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية- تقرت - SNMC

المبحث الثاني: حساب الانحرافات للموازنة المبيعات وتحليلها وحساب المؤشرات الأداء المالي

من خلال دراستنا الميدانية للمؤسسة الاسمنت سنحاول من خلال الاعتماد على قسم المحاسبة والمالية للتطرق إلى موازنة المبيعات والتي تخص ثلاثة سنوات متتالية لمعرفة الدور الفعال الذي تلعبه في تحسين الأداء المالي وذلك من خلال حساب الانحرافات وتحليلها، وكذا التطرق إلى المؤشرات الأداء المالي وحسابها للتأكد من أن الأداء المالي جيد.

المطلب الأول: حساب الانحرافات للموازنة التقديرية للمبيعات وتحليلها

سيتم في هذا المطلب حساب وتحليل الانحرافات للموازنة التقديرية للمبيعات لمؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية *تقرت* SNMC لثلاثة سنوات 2014-2015-2016 كالتالي:

أولاً: حساب إنحراف الكمية وتحليله

$$\text{إنحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

الجدول رقم (03): إنحراف الكمية لسنة 2014 الوحدة: طن

المبيعات	Δ الكمية	السعر المعياري	إنحراف الكمية
الاسمنت العادي	(56537)	6.92	(391236.04)
الاسمنت المائي	9252	10.66	98626.32
المجموع	(47285)	17.58	(292609.72)

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (01)

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن إنحراف الكمية خلال هذه السنة سالب نظراً لإنخفاض في كمية المحققة من المبيعات الاسمنت العادي عن المقدر، بالرغم من زيادة الكمية المحققة من المبيعات الاسمنت المائي عن المقدر، وهذا ما يوضح بأن المؤسسة خلال هذه السنة لم تصل إلى الهدف المنشود، ولم تقدر بشكل جيد الكمية للمبيعات، وهذا يعود إما لسبب سوء التقدير للكمية من طرف المؤسسة أو عدم وقوع الطلب المنتظر من الزبائن على المبيعات أو عطل في الآلات أو نقص في العمال.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت - SNMC

الجدول رقم (04): إنحراف الكمية لسنة 2015 الوحدة: طن

المبيعات	Δ الكمية	السعر المعياري	إنحراف الكمية
الاسمنت العادي	(55468)	7.15	(396596)
الاسمنت المائي	8249	10.92	90079.08
المجموع	(47219)	18.07	(306517)

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (02-03)

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن إنحراف الكمية خلال هذه السنة سالب بالرغم من وجود إنحراف موجب للإسمنت المائي إلى أن إنخفاض الكمية المحققة من الاسمنت العادي عن المقدّر أثر على إنحراف الكمية، وهذا يوضح بعدم قيام المؤسسة بإتخاذ الإجراءات التصحيحية وهذا ما أدى بالوقوع في نفس خطأ سنة 2014.

الجدول رقم (05): إنحراف الكمية لسنة 2016 الوحدة: طن

المبيعات	Δ الكمية	السعر المعياري	إنحراف الكمية
الاسمنت العادي	8981	7.35	66010.35
الاسمنت المائي	17681	11.16	197319.96
المجموع	26662	18.51	263330.31

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (03)

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن إنحراف الكمية خلال هذه السنة موجب، وهذا راجع إلى الزيادة في الكمية المحققة من المبيعات كل من الاسمنت العادي والاسمنت المائي عن المقدّر، وهذا ما تسعى إليه المؤسسة من وضع تقديرات أقل من المحققة لكي تتمكن من تلبية طلبية زبائنهم، مما يوضح بأن المؤسسة قامت بإتخاذ إجراءات تصحيحية لكي لا تقع في نفس خطأ سنة 2014 و2015.

ويمكن تمثيل الانحراف في الكمية لثلاثة سنوات بالمنحنى التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت - SNMC



الشكل رقم (04): منحنى بياني يوضح الانحراف كمية على المبيعات خلال السنوات 2014-2015-2016

ثانيا: حساب انحراف السعر وتحليلها

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الحقيقي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

الجدول رقم (06): انحراف السعر لسنة 2014 الوحدة: ألف دج

انحراف السعر	الكمية الفعلية	Δ السعر	المبيعات
35296.49	153463	0.23	الاسمنت العادي
10205.52	39252	0.26	الاسمنت المائي
45502.01	192715	0.49	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (01)

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن الانحراف في هذه السنة موجب، وهذا نظرا لبيع الاسمنت العادي والمائي بسعر أكبر من السعر المقدر أو المراد البيع به، وهذا ما تسعى إليه المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية- تقرت - SNMC

الجدول رقم (07): إنحراف السعر لسنة 2015 الوحدة: ألف دج

المبيعات	Δ السعر	الكمية الفعلية	إنحراف السعر
الاسمنت العادي	0.2	199532	39906.4
الاسمنت المائي	0.24	33249	7979.76
المجموع	0.44	232781	47886.16

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (02-03)

تحليل الانحراف:

نلاحظ هذه السنة ان إنحراف السعر موجب، وهذا نظرا لبيع الاسمنت العادي والمائي بسعر أكبر من السعر المقدر وهذا ما تسعى إليه المؤسسة، إلا ان كان هناك تفاوت أقل بين السعر فعلي والسعر التقديري بالنسبة لمبيعات الاسمنت العادي والاسمنت المائي مقارنة بالسنة الماضي.

الجدول رقم (08): إنحراف السعر لسنة 2016 الوحدة: ألف دج

المبيعات	Δ السعر	الكمية الفعلية	إنحراف السعر
الاسمنت العادي	0	228981	0
الاسمنت المائي	0	47681	0
المجموع	0	27681	0

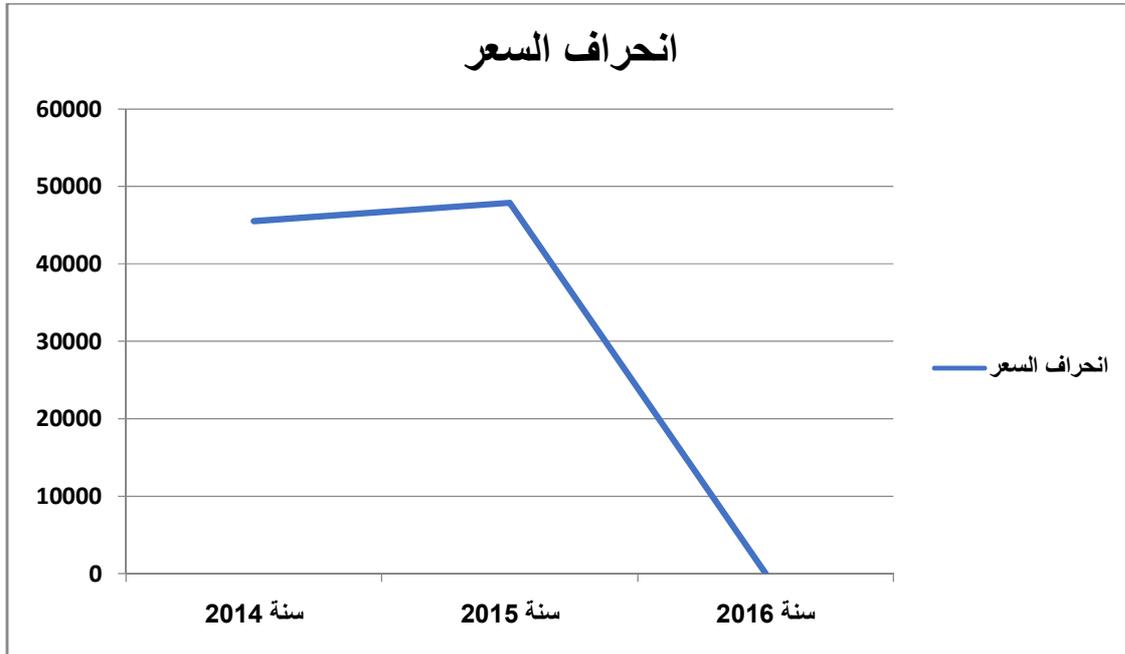
المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (03)

تحليل الانحراف:

نلاحظ خلال هذه السنة انحراف السعر معدوم، ويعود هذا إلى التقدير الجيد من طرف المؤسسة للسعر البيع وهو ما تسعى إليه المؤسسة دائما.

ويمكن تمثيل الانحراف في السعر لثلاثة سنوات بالمنحنى التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية- نقرت - SNMC



الشكل رقم (05): منحني بياني يوضح الإنحراف السعر على المبيعات خلال السنوات 2014-2015-2016

ثالثا: حساب الانحراف المختلط وتحليله

$$\text{الانحراف المختلط} = (\text{الكمية الحقيقية} - \text{الكمية المعيارية}) (\text{السعر الحقيقي} - \text{السعر}$$

الجدول رقم (09): إنحراف المختلط لسنة 2014 الوحدة: ألف دج

المبيعات	Δ الكمية	Δ السعر	الإنحراف المختلط
الاسمنت العادي	(56537)	0.23	(13003.51)
الاسمنت المائي	9252	0.26	2405.52
المجموع	(47285)	0.49	(127629.99)

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (01)

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت - SNMC

تحليل الانحراف:

نلاحظ من خلال الجدول أن إنحراف المختلط لهذه السنة سالب، نظرا لزيادة الكمية المقدرة من مبيعات الاسمنت العادي مقارنة بما هو حقيقي، وهذا راجع إلى سوء التقدير في الكمية من قبل المؤسسة، أما بالنسبة للمبيعات الاسمنت المائي كان التقدير جيد وهو الهدف المنشود للمؤسسة.

الجدول رقم (10): إنحراف المختلط لسنة 2015 الوحدة: ألف دج

المبيعات	Δ الكمية	Δ السعر	الإنحراف المختلط
الاسمنت العادي	(55468)	0.2	(11093.6)
الاسمنت المائي	8249	0.24	1979.76
المجموع	(47219)	0.44	(9113.84)

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (02-03)

تحليل الانحراف:

نلاحظ من خلال الجدول أن إنحراف المختلط لهذه السنة سالب، ولكن أقل من السنة الماضية، وهذا يدل على أن المؤسسة اتخذت إجراءات تصحيحية ولكن ليس بالشكل الكافي لان الانحراف مزال سالب.

الجدول رقم (11): إنحراف المختلط لسنة 2016 الوحدة: ألف دج

المبيعات	Δ الكمية	Δ السعر	الإنحراف المختلط
الاسمنت العادي	8981	0	0
الاسمنت المائي	17681	0	0
المجموع	26662	0	0

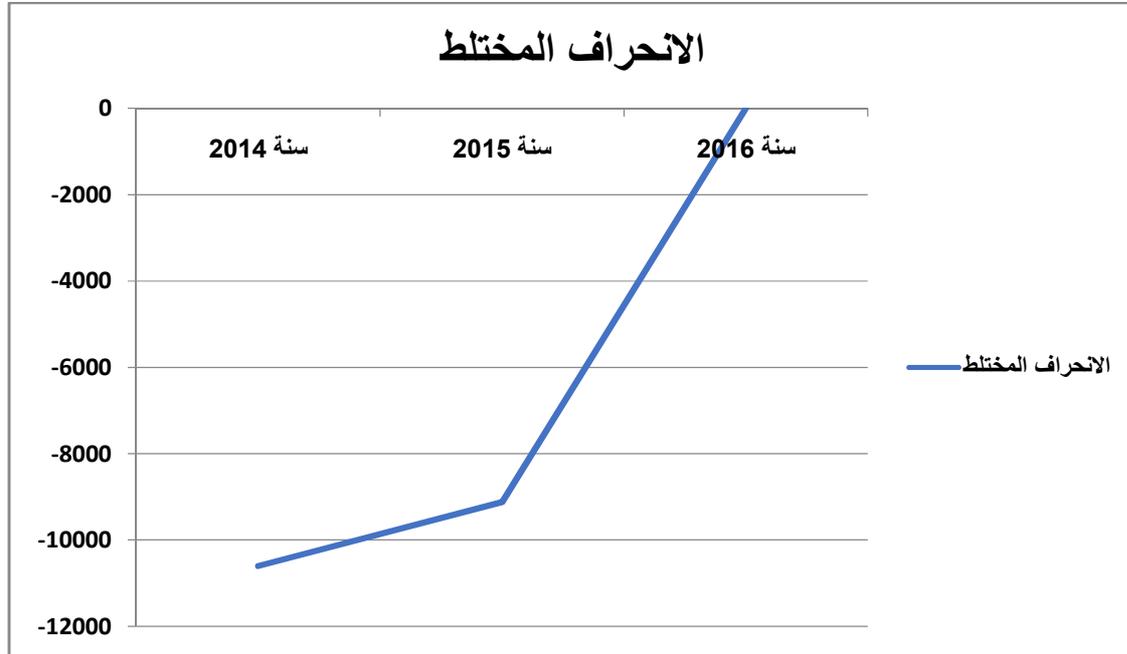
المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (03)

تحليل الانحراف:

نلاحظ من خلال الجدول أن إنحراف المختلط لهذه السنة معدوم، وهذا يدل على أن المؤسسة قامت باتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة لتصحيح الانحرافات السنتين الماضيتين.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- نفرت - SNMC

ويمكن تمثيل الانحراف المختلط لثلاثة سنوات بالمنحنى التالي:



الشكل رقم (06): منحنى بياني يوضح الانحراف المختلط على المبيعات خلال السنوات 2014-2015-2016

رابعا: حساب الانحراف الاجمالي وتحليله

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{انحراف الكمية} + \text{انحراف السعر} + \text{الانحراف المختلط}$$

الجدول رقم (12): الإنحراف الاجمالي لسنة 2014 الوحدة: ألف دج

المبيعات	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف المختلط	الانحراف الإجمالي
الاسمنت العادي	(391236.04)	35296.49	(13003.51)	(342936.04)
الاسمنت المائي	98626.32	10205.52	2405.52	111237.36
المجموع	(292609.72)	45502.01	(10597.99)	(231698.68)

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (01)

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت - SNMC

تحليل الانحراف:

نلاحظ من خلال الجدول أن الانحراف الإجمالي خلال هذه السنة سالب، وهذا راجع إلى سوء التقدير بالنسبة للمبيعات الاسمنت العادي من قبل المؤسسة، وعلي الإدارة إعادة النظر في تقدير المبيعات بالنسبة للاسمنت العادي لكي لا تقع في نفساً الخطأ في السنة القادمة ويؤثر على أدائها المالي.

الجدول رقم (13): الإنحراف الاجمالي لسنة 2015 الوحدة: ألف دج

المبيعات	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف المختلط	الانحراف الإجمالي
الاسمنت العادي	(396596.2)	339906.4	(11093.6)	(67783.4)
الاسمنت المائي	90079.08	7979.76	1979.76	100038.6
المجموع	306517.12	347886.16	(9113.84)	32255.2

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (02-03)

تحليل الانحراف:

نلاحظ من خلال الجدول أن الانحراف الإجمالي خلال هذه السنة موجب، وهذا يدل على أن المؤسسة قامت باتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة لتصحيح الانحرافات السنة الماضية.

الجدول رقم (14): الإنحراف الاجمالي لسنة 2016 الوحدة: ألف دج

المبيعات	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف المختلط	الانحراف الإجمالي
الاسمنت العادي	66010.35	0	0	66010.35
الاسمنت المائي	197319.96	0	0	197319.96
المجموع	263330.31	0	0	263330.31

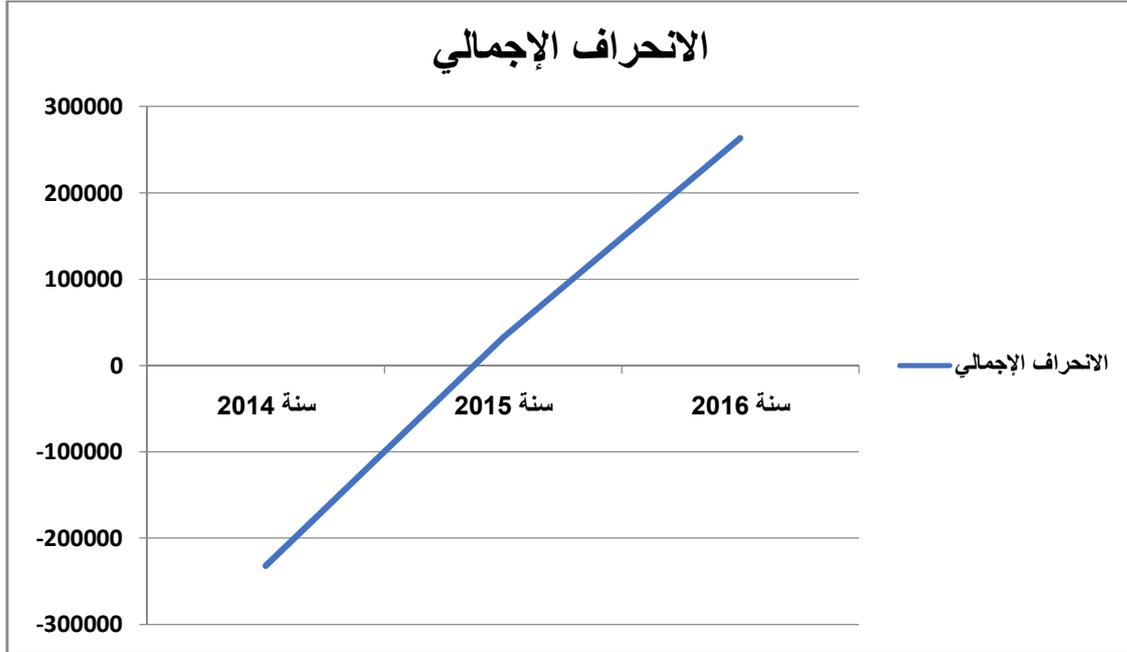
المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق (03)

تحليل الانحراف:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية- تقرت- SNMC

نلاحظ من خلال الجدول أن الانحراف الإجمالي خلال هذه السنة موجب، وهذا ما تسعى إليه المؤسسة، ولكن هناك تفاوت في الانحراف الإجمالي للسنة الحالية مقارنة بالسنة الماضية.

ويمكن تمثيل الانحراف الإجمالي للمبيعات لثلاثة سنوات بالمنحنى التالي:



الشكل رقم (07): منحنى بياني يوضح الانحراف الاجمالي على المبيعات خلال السنوات 2014-2015-2016

المطلب الثاني: حساب مؤشرات الأداء المالي

سنتطرق في هذا المطلب إلى حساب مؤشرات الأداء المالي (التوازن المالي، السيولة، اليسر المالي) لمؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية *تقرت*

أولاً: حساب مؤشرات التوازن المالي

➤ رأس المال العامل: ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة}$$

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحيدة التجارية- تقرت - SNMC

الوحدة: دج الجدول رقم (15): تطور رأس المال العامل خلال ثلاثة سنوات

2016	2015	2014	البيان
16142264520.74	15403785195.99	13355761320.2	الأموال الدائمة
9187757458.12	9148352867.54	6767882783.09	الأصول الثابتة
6954507062.62	6255432328.45	6587878537.11	رأس المال العامل

المصدر: من إعداد الطالب بإعتماد على الملحق(07,06,06,04)

التحليل:

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن رأس المال العامل لهذه المؤسسة موجب خلال الثلاثة السنوات هذا ما يؤكد أنها تمكنت من تغطية أصولها الثابتة بأموالها الدائمة وأيضا امتلاكها هامش الأمان الذي من خلاله تقوم المؤسسة بمواجهة الصعوبات و ضمان الاستمرار.

← إحتياجات رأس المال العامل: ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{إحتياجات رأس المال العامل الدائم} = \text{إحتياجات الدورة} - \text{موارد الدورة}$$

الوحدة: دج الجدول رقم (16): تطور إحتياجات رأس المال العامل خلال ثلاثة سنوات

2016	2015	2014	البيان
3341989653.04	2770798935.55	3037041855.09	إحتياجات الدورة (قيم الاستغلال+قيم محققة)
1555754863.05	1316998525.31	1986222635.1	موارد الدورة(ديون ق أ-

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت - SNMC

			سلفيات مصرفية)
1786234789.99	1453800410.24	1050819219.99	إحتياجات رأس المال العامل

المصدر: من إعداد الطالب بإعتماد على الملحق (07,06,05,04)

التحليل:

نلاحظ من خلال الجدول السابق الذي يمثل تطور احتياجات رأس المال العامل للمؤسسة خلال الفترة المدروسة أنه كان موجب في السنوات الثلاث بمعنى أن موارد الاستغلال لا تغطي استخدامات الاستغلال وهذه الوضعية تستلزم على المؤسسة البحث على وسائل وموارد مالية أخرى.

الخزينة: وتحسب بعلاقة التالية:

$$\text{الخزينة} = \text{رأس المال العامل} - \text{احتياجات رأس المال العامل}$$

الوحدة: دج

الجدول رقم (17): تطور الخزينة خلال ثلاثة سنوات

2016	2015	2014	البيان
6954507062.62	6255432328.45	6587878537.11	رأس المال العامل
1786234789.99	1453800410.24	1050819219.99	احتياجات رأس المال العامل
5168272272.63	4801631918.21	5537059317.12	الخزينة

المصدر: من إعداد الطالب

التحليل:

نلاحظ أن الخزينة موجبة خلال ثلاثة سنوات وهذا يدل على أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة، وهناك فائض يضم إلى الخزينة، إلا أن عملية تجميد الأموال ليست في صالح المؤسسة، لذلك ينبغي على المؤسسة استعمال هذه الأموال في تحويلها إلى استثمارات.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت - SNMC

ثانيا: حساب مؤشرات السيولة

الوحدة: دج الجدول رقم(18): تطور نسب السيولة خلال السنوات الثلاثة

2016	2015	2014	العلاقة	البيان
5.47	5.74	4.31	أصول متداولة/الديون قصيرة الاجل	السيولة العامة
3.71	3.82	2.96	(الأصول المتداولة- المخزون)/الديون القصيرة الأجل	السيولة المختصرة
3.32	3.66	2.79	القيم الجاهزة/الديون القصيرة الأجل	السيولة الجاهزة

المصدر: من إعداد الطالب بإعتماد على الملحق(07,06,05,04)

التحليل:

◀ نلاحظ أن نسبة السيولة العامة أكبر من الواحد خلال ثلاثة سنوات، أي أن المؤسسة لديها قدرة على تسديد الديون من جهة ومن جهة أخرى لديها إمكانية الحصول على قروض أخرى، وبالتالي يمكن القول بأن المؤسسة استطاعت مواجهة التزاماتها في مواعيد استحقاقها، و ذلك يعني أن وضعها المالي جيد.

◀ فيما يخص نسبة السيولة المختصرة تقوم هذه النسبة على استبعاد المخزون السلعي في حساب قيمتها لأنه أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة وسرعة إلى التحول إلى نقدية، وتكون هذه النسبة مقبولة إذا كانت مساوية للواحد. فمن خلال الجدول تظهر أن النسبة تتراوح ما بين (2.96، 3.71) هذه الزيادة تفوق الحالة المثلى وعليه فإن هذه الوضعية تعتبر سيئة بالنسبة للمؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت- SNMC

◀ نسبة السيولة الجاهزة عرفت ارتفاع حيث سجلت 2.79 سنة 2014، 3.66 سنة 2015، 3.32 سنة 2016 وهذا يعني ارتفاع حجم الأموال المحمّدة في خزانة المؤسسة، وهذا يعني أيضا أن المؤسسة قادرة على تغطية أصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة.

ثالثا: مؤشرات اليسر المالي

◀ نسبة المديونية: وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة المديونية} = (\text{إجمالي الديون}) / (\text{إجمالي الأصول})$$

جدول رقم(19): تطور نسبة المديونية خلال ثلاثة سنوات الوحدة: دج

البيان	2014	2015	2016
إجمالي الديون	3186831571.05	2566407778.15	2639101388,01
إجمالي الأصول	15341983955.30	16720783721.30	17698019383.79
نسبة المديونية	0.21	0.15	0.15

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الملحق(04،05،06،07)

التعليق:

نلاحظ أن نسبة المديونية خلال ثلاثة سنوات أقل من 0.5 التي تعتبر النسبة الأمثل، وهذا ما يدل على أن المؤسسة لديها أصول أكبر من إجمالي الديون.

خلاصة الفصل:

تعتبر شركة الاسمنت الوحدة التجارية *تقرت* من أهم المؤسسات الكبرى في الجزائر، وتعتبر الوحدة التجارية تقرت تهتم بتوزيع الاسمنت على المستوى الجهوي والمحلي، وتقوم الشركة بإعداد موازنة المبيعات شهريا من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية حيث يقوم بتقدير حجم مبيعاتها كل شهر إستنادا للمبيعات السنة الماضية، كما تقوم المؤسسة بحساب وتحليل الانحرافات، وتحدد المؤسسة الانحراف الملائم ما بين 95% و110% ويتم معالجته وإتخاذ الإجراءات التصحيحية من قبل المدير العام للمؤسسة الأم، كما تعد المؤسسة موازنة الانتاج والتمويل والموارد البشرية إلا أن اهم الموازنة التي تركز عليها هي موازنة المبيعات.

تعمل موازنة المبيعات على تحسين الأداء المالي للمؤسسة، كونها تساعد على تجنب حدوث أزمات ادارية ومواجهة الأخطار قبل وقوعها و مساعدة الإدارة على التحقق من ان الأداء المالي يسير وفق الخطة الموضوعة لتحقيق أهداف المؤسسة من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط و تحديد الانحرافات و إتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لها مع التأكد دور الموازنة في تقييم الأداء المالي.

ومن خلال دراستنا لمؤشرات الأداء المالي للمؤسسة لاحظنا أن لديها توازن مالي جيد وكذا سيولة جيدة وتمتتع بيسر مالي خلال سنوات الدراسة، ومنه نستنتج أن الموازنة التقديرية تؤدي وظائفها وذلك بفضل الاعداد الجيد للموازنة المبيعات، وتحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية للمبيعات المؤسسة تبين انه ومع مرور الوقت أصبح للمؤسسة القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها، إلا أنها مازالت تفتقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في التنبؤ إلى مبيعاتها.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الوحدة التجارية- تقرت- SNMC

ومن الدراسة نستنتج مدى الأهمية التي توليها المؤسسة للأداء المالي نظراً لكونه ركيزة أساسية من ركائز الأداء الكلي في المؤسسة فهو الذي يضمن التوازن المالي وهو أساس المركز المالي للمؤسسة وهو ما يحتم على المؤسسة ضرورة تخطيطه وبأكبر قدر ممكن من الدقة بالإضافة إلى تقييمه و تقويمه وكل هذا لن يتحقق بدون الموازنة التقديرية التي تضمن تخطيطه ورقابته وهو ما يمكنها دائماً من تحقيق توازن مالي مريح و كذا خزينة موجبة إلا أنه يجب عدم تعميم هذه الخلاصة على باقي المؤسسات.

الخاتمة العامة

الخاتمة عامة

إن التطور التاريخي لوظيفة مراقبة التسيير عبر الزمن جعل من هذه الوظيفة مطالبة بضرورة اعتماد أدوات للمراقبة و التخطيط لضبط جميع التقديرات و التوقعات في جميع وظائف المؤسسة وهي مهمة ليست بالسهلة بالنظر للتعقيدات التي تحيط بالمؤسسة سواء داخلياً أو خارجياً وكذا التطورات الحاصلة في المجتمع باعتبار المؤسسة تؤثر وتتأثر به حيث تصبح مهمة التقدير والتوقع مهمة صعبة إلا أنه بتوفر أدوات تسمح لها بإنجاز العمل المطلوب منها إحدى هذه الأدوات هي الموازنة التقديرية و التي تعتبر أداة للتخطيط والمراقبة و التنسيق والاتصال فهي تكاد تكون من الأدوات النادرة التي تتجمع فيها جميع وظائف التسيير و تستخدم لتبسيط التعقيدات التي تواجهها المؤسسة لتخطيط و تقدير احتياجاتها و مصادر توفير تلك الإحتياجات إلا أنها يجب أن تراعي فيها جميع الشروط من طرق إعداد و تقدير ومبادئ وإلا فإنها لن تتمكن من تأدية ما هو منتظر منها ومن بين المهام الموكلة إليها تقييم و تقويم الأداء المالي بواسطة التمكن من ضبط تقديراته نظراً لما له من دور في المؤسسة لكن بالرغم من هذا لا تزال أمامها الكثير للوصول لدرجة الضبط الأمثل لأوجه الإنفاق و كذا مصادر تمويل تلك الإنفاقات و بالتالي تحقيق الفعالية المنتظرة و الكفاءة وهذا نظراً لما للأداء المالي من دور في المؤسسات الاقتصادية ومن خلال التعمق أكثر وفي الواقع وجدنا من خلال الدراسة الميدانية أن مؤسسة الاسمنت وحدة تقرت فعلا تولي عناية للموازنات التقديرية و لربما تعتبر من المؤسسات الرائدة في الجزائر في مجال التخطيط والمراقبة نظراً لتمييزها بإعداد أنواع أخرى للموازنات لم نتعرض لها في الدراسة إلا أن النقطة السوداء هي الاعتماد على الطرق التقليدية في التقدير وكذا عدم اعتمادها على لجنة خاصة للإعداد بل يكلف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بذلك.

◀ نتائج اختبار الفرضيات:

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

✓ من خلال الدراسة نستنتج أن للأداء المالي أهمية كبيرة في المؤسسة الاقتصادية وباعتبار الهدف النهائي للمؤسسة تحقيق

أداء مالي جيد للاستمرارية نشاطها وبقائها وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

✓ لتتمكن المؤسسة من رقابة التنفيذ رقابة فعالة لن يتحقق لها ذلك دون وجود مرجعية للقياس و هي بكل تأكيد الموازنة

التقديرية حيث هي الأداة الفعالة في الرقابة على التسيير الإداري عن طريق مقارنة ما هو مخطط بما تم قياسه من

الخاتمة عامة

إنجازات و بالتالي تحليل الفروقات مهما كان نوعها لاتخاذ ما ينسب من إجراءات وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

✓ طريقة التقدير المبيعات تتم وفق الأسس الشخصية للمكلف بإعداد موازنة المبيعات حيث يعتمد في التقدير المبيعات السنة الحالية على مبيعات السنة الماضية وبالرغم من كل ما توصل إليه العلم من طرق علمية وهو ما ينفي صحة الفرضية الثالثة.

✓ بعد الدراسة الميدانية للمؤسسة الاسمنت وحساب انحرافاتها وتحليلها لاحظنا أن المؤسسة تقوم بمعالجة الانحراف واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، وأيضا حساب مؤشرات الأداء المالي لاحظنا أن المؤسسة لها أداء مالي مقبول وهذا ما نستنتج أن المؤسسة لها القدرة على تحسين أدائها المالي وذلك باعتماد على موازنة المبيعات وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

نتائج الدراسة:

- لخصت دراسة هذا الموضوع إلى مجموعة من النتائج والتي يمكن صياغها فيما يلي:
- ✓ الأداء الدالي يعد أحد أهم أنواع الأداء إن لم يكن أهمها على الإطلاق وهو ما وجدناه على أرض الواقع من خلال الدراسة الميدانية.
 - ✓ المؤسسة تبذل في مجال مراقبة التسيير، وهذا راجع للإهتمام الكبير التي تبديه المؤسسة بنظام الموازنات عموما وبالموازنة التقديرية للمبيعات خاصتا.
 - ✓ الموازنة التقديرية للمبيعات لها دور كبير في تحسين الأداء المالي من خلال تقييم و تقويم بواسطة التقديرات.
 - ✓ تحقق مؤسسة الاسمنت نتائج مرضية و مؤشرات أدائها الدالي مقبولة حيث تملك خزينة موجبة على الدوام كما أن لها تحكم مقبول في إحتياجات رأس مالها إلا أنه لا يمكن تعميم هذه النتيجة على جميع المؤسسات فهي مؤسسة تتمتع باحتكار شبه تام للسوق و هو ما يمكنها من تحقيق هاته المؤشرات.

الخاتمة عامة

التوصيات المقترحة:

- ✓ ضرورة الاهتمام بالجانب العلمي للتقدير أي الاعتماد على الطرق العلمية للتقدير.
- ✓ ضرورة تشكيل لجنة لإعداد الموازنات بدلا من الاعتماد على قسم أو مصلحة أو مسؤول واحد فقط لإعدادها.
- ✓ ضرورة السرعة في التحرك عند وجود انحرافات غير مقبولة.
- ✓ عدم حصر الاهتمام بالأداء المالي فقط وذلك من خلال القيام بعملية تقييمه، بل يجب توسيع ذلك للأداء غير المالي في المؤسسة والذي من خلال القيام بتحسينه سيؤدي حتما إلى تحسين الأداء المالي.

أفاق البحث:

- في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال الموازنة التقديرية للمبيعات أو الأداء المالي المؤسسة، لذا نقترح المواضيع الآتية:
- ✓ الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة لتقييم الأداء.
 - ✓ دور الموازنة التقديرية للمبيعات في التخطيط التشغيلي.
 - ✓ الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة للتخطيط ومراقبة المبيعات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

❖ مراجع بالعربية

◀ الكتب

1. أحمد نور، المحاسبة الإدارية، ط 2، دار النهضة العربية، مصر، 1999.
2. أحمد نور، المحاسبة الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة الإسكندرية، 1997.
3. بديع الدين ريشو، الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.
4. حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق، الأردن، 2001.
5. خالص صالح، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسات الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1997.
6. دريد كمال آل شبيب، مبادئ الإدارة المالية، دار المناهج، الأردن، 2007.
7. ريجي بوربوني، جان كلود ايزينييه، التنبؤ بالمبيعات بين النظرية والتطبيق، أيمن نايف العشعوش، الرياض، 2001.
8. زهير ثابت، كيفية تقييم أداء الشركات والعاملين، دار النهضة العربية، مصر، 2001.
9. سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
10. سيد محمد جاد الرب، استراتيجيات تطوير وتحسين الأداء، حقوق الطبع والنشر للمؤلف، مصر، 2009.
11. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
12. الطاهر لطرش، تقنيات البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
13. طاهر محسن الغالي، صالح العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
14. طاهر محسن الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية من منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
15. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، اساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.
16. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دارصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

قائمة المراجع

17. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
18. فركوس محمد، الموازنات التقديرية – أداة فعالة للتسيير –، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
19. فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الادارية، دار المسيرة، الاردن، 2007.
20. قلاح حسن الحسيني، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2003.
21. مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2012.
22. مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
23. محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
24. محمد عبد العظيم أبو النجا، التسويق مدخل استراتيجي، الدار الجامعية، مصر، 2011.
25. محمد عبد الله عبد الرحيم، التسويق المعاصر، مطبعة جامعة القاهرة، 1988.
26. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد اسهم الشركات، دار الحامد، عمان، الأردن، 2010.
27. مدحت القريشي، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات الصناعية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.
28. ناصر داداي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، الجزائر، دار الحمديّة العامة، 2004.
29. ناصر داداي عدون، نواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الافاق الجزائر، 1991.
30. نضال محمود الرححي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، عمان، 2013.
31. نعيمة يجاوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
32. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
33. وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

قائمة المراجع

الدوريات

1. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد4، 2006.
2. عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001.
3. عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية طريقة التحليل العالمي التمييزي (AFD) خلال الفترة 2006-2011، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة ورقلة، غرداية، العدد2، 2014.
4. نذير بوسهوة، علي مكيد، دور إدارة المعرفة في تعزيز أداء المؤسسة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السابع المجلد الأول، 2014.

رسائل الجماعية

1. نوبلي نبلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015/2014.
2. بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير دراسة حالة: المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة-AMC-، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2006-2005.
3. صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية - دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة- الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012/2011.
4. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة (2002-2000)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة بسكرة.

قائمة المراجع

5. محمد سليمان، الابتكار التسويقي وأثره على أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تسويق، جامعة المسيلة، 2007.
6. مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف، 2011-2012.
7. وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، مذكرة قدمت لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007.

❖ مراجع بالفرنسية

← الكتب

1. Georges langlois ,michèle mollet ,manuel de gestion financière ,editions foucher , vanves paris ,2006.

الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم ملحق
79	الكمية والسعر التقديري والحقيقي للمبيعات سنة 2014	01
80	الكمية والسعر التقديري لمبيعات سنة 2015	02
81	الكمية والسعر التقديري والحقيقي للمبيعات سنة 2016	03
82	ميزانية الأصول لسنة 2015	04
83	ميزانية الخصوم لسنة 2015	05
84	ميزانية الأصول لسنة 2016	06
85	ميزانية الخصوم لسنة 2016	07