

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العقيد اكلي محند اولحاج بالبويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة

إعداد وإدارة الموازنة التقديرية

موجهة إلى طلبة السنة الثالثة: إدارة مالية
لقسم علوم التسيير

من إعداد :

د. قرومي حميد
د. شالي عبد القادر

السنة الجامعية: 2017 / 2016

الفهرس

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مقدمة	01
02	الفصل الاول: الموازنة التقديرية وكيفية إعدادها	03
03	المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية و أنواعها.	05
04	المطلب الأول: تعريف الموازنة التقديرية	05
05	المطلب الثاني: أنواع الميزانيات التقديرية التي تعدها المؤسسة	07
06	المطلب الثالث: موقع وظيفة الميزانيات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي	10
07	المبحث الثاني : مزايا الموازنات التقديرية و دورها في التسيير	13
08	المطلب الأول : مزايا الموازنات التقديرية وحدود الانتفاع منها	13
09	المطلب الثاني: العراقيل التي تواجهها الموازنة التقديرية	15
10	المطلب الثالث : دور الموازنات التقديرية في التسيير	16
11	المبحث الثالث : قواعد و طرق إعداد الموازنة التقديرية	17
12	المطلب الأول: مراحل إعداد الموازنة التقديرية	17
13	المطلب الثاني: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية	18
14	المطلب الثالث : طرق اعداد الموازنة التقديرية	20
15	المطلب الرابع: العوامل المتحركة في إعداد الموازنات التقديرية	21
16	المبحث الرابع: طرق إعداد بعض الموازنات التقديرية	22
17	المطلب الأول: طرق اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات	22
18	المطلب الثاني: طرق اعداد الموازنة التقديرية للإنتاج	26
19	المطلب الثالث: طرق اعداد الموازنة التقديرية للتموينات	29

31	الفصل الثاني: نظام الموازنات التقديرية واجراءات اعدادها	20
33	المبحث الأول : ماهية نظام الموازنات التقديرية	21
33	المطلب الاول : تعريف الموازنة التقديرية	22
33	المطلب الثاني : أهداف الموازنات التقديرية:	23
35	المطلب الثالث: قواعد وطرق اعداد الموازنات التقديرية	24
36	المبحث الثاني : مسؤولية وخطوات إعداد الموازنات التقديرية	25
36	المطلب الاول : مسؤولية إعداد الموازنات	26
38	المطلب الثاني: الخطوات الأساسية التي تتبع في إعداد الموازنات	27
42	المبحث الثالث : مزايا الموازنات التقديرية والعراقيل التي يمكن أن تواجهها مع دورها في التسيير	28
42	المطلب الاول : مزايا الموازنات التقديرية	29
43	المطلب الثاني: العراقيل التي تواجهها.	30
43	المطلب الثالث : دور الموازنات التقديرية في التسيير	31
45	الفصل الثالث: الموازنة التقديرية للمواد الأولية	32
47	المبحث الأول: مدخل للموازنة التقديرية للمواد الأولية.	33
47	المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية للمواد الأولية.	34
49	المطلب الثاني: أهمية وأهداف الموازنة التقديرية للمواد الأولية.	35
51	المبحث الثاني : طرق إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية.	36
51	المطلب الأول: إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقا للتسيير الكلاسيكي للمخزون.	37
54	المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقا لنظام الوقت المحدد(صفر مخزون إضافي).	38
57	المبحث الثالث: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية للمواد	39

	الأولية.	
57	المطلب الأول: إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية.	40
61	المطلب الثاني: مراقبة الموازنة التقديرية للمواد الأولية وتحليل الانحرافات.	41
63	المطلب الثالث: نموذج عن الموازنة التقديرية للمواد الأولية.	42
66	الفصل الرابع: الموازنة التقديرية للإنتاج	43
68	المبحث الأول: أنظمة الإنتاج في المؤسسة	44
68	المطلب الأول: مفهوم نظام الإنتاج	45
73	المطلب الثاني: مميزات وإستراتيجيات نظام الإنتاج	46
82	المطلب الثالث: تصنيف نظم الإنتاج في المؤسسة	47
87	المطلب الرابع: الجدولة الزمنية للإنتاج	48
96	المبحث الثاني: موازنة الإنتاج التقديرية في المؤسسة	49
96	المطلب الأول: مفهوم موازنة الإنتاج	50
98	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على إعداد موازنة الإنتاج	51
101	المطلب الثالث: كيفية إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج	52
106	المطلب الرابع: نموذج لموازنة الإنتاج التقديرية في المؤسسة	53
114	الفصل الخامس: الموازنة التقديرية للمبيعات	54
116	المبحث الأول: ماهية التنبؤ بالمبيعات	55
116	المطلب الأول: مفهوم التنبؤ بالمبيعات	56
117	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في دقة التنبؤ بالمبيعات	57
119	المطلب الثالث: أساليب التنبؤ بالمبيعات	58
123	المبحث الثاني: موازنة المبيعات	59

123	المطلب الأول: مفهوم موازنة تقديرية للمبيعات	60
128	المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات	61
133	المطلب الثالث: مراقبة الموازنة التقديرية للمبيعات	62
138	المبحث الثالث: موازنة المبيعات في المؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة	63
138	المطلب الأول: الطرق المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة المبيعات	64
141	المطلب الثاني: تحليل انحرافات ميزانية المبيعات	65
147	الفصل السادس:الموازنة النقدية	66
149	المبحث الأول: ماهية التدفقات النقدية في المؤسسة	67
149	المطلب الأول: مفهوم التدفق النقدي	68
152	المطلب الثاني: دورة التدفق النقدي وأهميته في المؤسسة	69
157	المطلب الثالث: إدارة التدفقات النقدية في المؤسسة	70
159	المطلب الرابع: أهداف وتقنيات إدارة التدفقات النقدية في المؤسسة	71
162	المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية " The "Cash Budget	72
163	المطلب الأول: مفهوم موازنة التدفقات النقدية	73
166	المطلب الثاني: أهمية الموازنة النقدية في المؤسسة	74
167	المطلب الثالث: إعداد الموازنة النقدية في المؤسسة	75
177	المطلب الرابع: استعمال وحدود الموازنة النقدية	76
179	المطلب الخامس : نموذج عن موازنة التدفقات النقدية في المؤسسة	77
186	الفصل السابع: الموازنة التقديرية للعمل والأجور	78

188	المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية للعمل والأجور	79
188	المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية للعمل والأجور	80
189	المطلب الثاني: مفهوم العمل والأجور في الموازنة التقديرية	81
191	المطلب الثالث: مكونات الموازنة التقديرية للعمل والأجور	82
193	المطلب الرابع: أهداف الموازنة التقديرية للعمل والأجور	83
195	المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور والرقابة عليها	84
195	المطلب الأول: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور	85
197	المطلب الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور	86
198	المطلب الثالث: الرقابة على الموازنة التقديرية للعمل والأجور	87
202	المطلب الرابع: نموذج لموازنة تقديرية للعمل والأجور	88
203	الفصل الثامن: الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع	89
205	المبحث الأول: مدخل للموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع	90
205	المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع	91
210	المطلب الثاني: مراحل إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع	92
214	المطلب الثالث: مشاكل إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع	93
218	المبحث الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع	94
218	المطلب الأول: الطريقة التقليدية في إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع	95
227	المطلب الثاني: طريقة نظام ABC لإعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع	96

229	المطلب الثالث: الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع في مؤسسة المصبرات (NCA)	97
237	الخاتمة	98
240	قائمة المراجع	

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	نموذج لموازنة المواد الأولية في المؤسسة	59
02	الموازنة التقديرية للمواد الأولية اللازمة للإنتاج.	64
03	الموازنة التقديرية لكمية وتكلفة المشتريات من المواد الأولية.	64
04	أمثلة لنظم إنتاج مختلفة	73
05	انحراف الإنتاج	111
06	موازنة المبيعات على أساس موسمي	129
07	موازنة المبيعات على أساس جغرافي	130
08	موازنة المبيعات على أساس المنتجات	131
09	موازنة المبيعات على أساس بعض الأسس	139
10	مثال عن كيفية تقدير المبيعات داخل المؤسسة	140
11	انحراف الكمية لسنة 2011	141
12	انحراف السعر لسنة 2011	143
13	الانحراف المختلط لسنة 2011	144
14	الانحراف الإجمالي لسنة 2011	146
15	أنواع التدفقات النقدية	151
16	موازنة النقدية	176
17	الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية لمؤسسة النجاح.	181
18	نموذج لموازنة تقديرية للعمل والأجور	202

222	أسس توزيع الأنشطة التسويقية حسب المنتجات	19
224	أسس توزيع التكاليف التسويقية حسب مناطق التوزيع	20
226	أسس توزيع التكاليف التسويقية حسب العملاء.	21
227	الأسس المستخدمة في تحليل تكاليف التسويق وفقا لقنوات التوزيع	22
230	بيانات الموازنة الشهرية لتحليل خط إنتاجي ومنطقة بيعية في جانفي 2011.	23
231	تكلفة الوحدة المخططة لمحركات ABC في جانفي 2011	24
233	محركات التكلفة الفعلية حسب مناطق التوزيع.	25
234	تحليل ربحية خط المنتج لشهر جانفي 2011	26
235	التكاليف المخططة والفعلية لأنشطة التخزين والمناولة	27
236	محركات ABC الفعلية والمخططة لمنطقة التوزيع بقسنطينة جانفي 2011.	28

قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
08	نظام الميزانيات حسب التسلسل	01
11	موقع ووظيفة الموازنة التقديرية في المؤسسات الكبيرة	02
12	موقع ووظيفة الموازنة التقديرية في المؤسسات الصغيرة	03
72	عناصر نظام الإنتاج في إطار البيئة الخارجية	04
79	نظام تركيز العمليات في المؤسسة	05
85	أنواع العمليات على أساس نمطية وحجم المنتج	06
113	منحنى بياني يوضح الانحراف في الإنتاج خلال السنوات 2009، 2010، 2011.	07
153	دورة التدفق النقدي	08
157	ملخص التدفق النقدي في المؤسسة	09

المقدمة

تسعى المؤسسة الى تحقيق اهدافها والمتمثلة اساسا في اهداف الربح،البقاء والاستمرار للوصول الى ذلك ،فانها تستعمل مجموعة من الموارد البشرية والمادية والمعلومات بالاضافة الى الاساليب والطرق التسييرية المختلفة منها ما يساعد على تحقيق الاهداف في ظل المتغيرات والظروف البيئية .

وباعتبار ان المستقبل يتميز بحالة عدم التأكد، فان المؤسسة بحاجة الى اساليب التنبؤ ، من اجل استغلال الفرص المستقبلية ومواجهة التحديات التي يمكن ان تحدث ، باعتبار ان التنبؤ اداة مهمة في توقع الاحداث المستقبلية ، ومواجهة التحديات التي يمكن ان تحدث ،باعتبار ان التنبؤ اداة مهمة في توقع الاحداث المستقبلية مما يجعلها على استعداد تام لمواجهة التغيرات التي تطرا على المحيط ، والتعامل معها ،لكن التنبؤ لا يعني بالضرورة التطابق التام بين الاحداث المتوقعة والاحداث الحاصلة فعلا فغالبا ما توجد انحرافات قد تختلف درجاتها حسب قدرات القائم به .

وتعتبر الموازنات التقديرية اداة للتنبؤ واهميتها كبيرة للمؤسسة ،فهي تستعمل في مجال التخطيط والرقابة ،صنع القرار ...الخ ولها انواع متعددة منها :الموازنة التقديرية للانتاج وحتى الموازنة التقديرية للعمل والاجور ...الخ

كما يقدم العامل البشري عملا بالغ الاهمية لا يمكن للمؤسسة الاستغناء عليه،باي حال من الاحوال ،باعتبار العمل من اهم عناصر الانتاج وتكلفته تمثل قسما كبيرا فيتكلفة الانتاج لهذا وجب على المؤسسة تخطيط كل مهامها بغية تحديدها وتخصيص الموارد المالية المناسبة وفي ظل تحديد الوقت اللازم لتنفيذ برنامج كل مهمة من تلك المهام ،مع مقارنة ذلك الوقت بالوقت المتاح من جهة وتقدير تكاليف كل المهام من جهة اخرى ،هذا ما يتمحور حول اعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة .

ففي ظل التطور التكنولوجي والتحولات الاقتصادية، التي يعرفها العالم اصبح محيط المؤسسة يتصف بزيادة درجة عدم اليقين وبعيدا عن الدقة في التقدير ،وبالتالي تعقد بعض الانشطة ،بحيث ادى هذا الى تطور الاساليب الادارية للتسيير،التي اصبحت اداة فعالة للقدرة على التكيف مع محيط غير مستقر ، والبحث عن افضل القرارات وانسبها للتقليص من درجة الانحراف ،خاصة الاساليب الكمية منها .

وتعد الموازنات التقديرية من بين الاساليب الكمية في التسيير والرقابة ،كما يستعمل لترجمة لقرارات المستقبلية حيث تاخذ حصتها من المدخل الكمي ،الذي يعد مدخلا حديثا من مداخل ادارة الاعمال هذا وتعتبر الموازنات التقديرية كنظام شامل يخص كل اوجه نشاط المؤسسة .

فنظام الموازنات التقديرية في المؤسسة يسمح بالتحكم في الموارد لمالية للمؤسسة ،وبالتالي تحقيق مختلف اهدافها بفعالية وكفاءة ، وايضا يقوم هذا النظام بتصحيح الانحرافات غير المسموح بها ،وذلك باستخدام مختلف ادوات وتقنيات المراقبة الفعالة ،لاعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة ،وموقعها في سوق المنافسة .

وقد تتمكن المؤسسة من خلال نظام الموازنات التقديرية من التأكد من حسن استعمال مواردها وطاقاتها استعمالا عقلانيا يسمح لها بطريقة او باخرى من تجاوز العقبات ،وتحقيق الاهداف المحددة لها ،اذ يمكن القول ان هذا النظام المحكم يساعد على قيادة المؤسسة وتوجيهها توجيهها صحيحا بالكفاءة والفعالية المطلوبة .

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية و أنواعها.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مجموعة من التعاريف المتعلقة بالموازنة التقديرية، وكذا محاولة لقاء الضوء على أنواع الموازنات التقديرية، وايضا موقع وظيفة الميزانيات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي.

المطلب الأول: تعريف الموازنة التقديرية

مفهوم الموازنة التقديرية هي تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة وترجمة لتلك الأهداف نقدياً أو كمياً لكن هذا الجانب التقني لها لم يهمل البعد البشري للموازنة التقديرية فيمكن النظر إليها باعتبارها مترجمة لتطلعات و مصالح مديريات المؤسسة تطلعات و مصالح كل مديرية مقارنة مع أهداف المؤسسة ويمكن النظر إلى الموازنة التقديرية على أنها خطة تفصيلية محددة مسبقاً لأعمال مرغوب في تنفيذها في المؤسسة في فترة زمنية في المستقبل مترجماً عنها في شكل نقدي¹.

و التعبير النقدي عن الموازنة التقديرية أمر ضروري لتحقيق شمول الموازنة أمام اختلاف وحدات القياس للموازنة الفرعية فعلى سبيل المثال قد يعبر عن موازنة التموينات في شكل كيلو غرامات في حين موازنة اليد العاملة قد تأخذ شكل ساعات عمل ومن الواضح أنه لا يمكن جمع الميزانيتين لاختلاف وحدة القياس في كل منها و لتغلب على هذا المشكل يتم التعبير عن الموازنة التقديرية في شكل نقدي افضل و لاعداد الميزانيات التقديرية من الضروري توفر شروط التالية²:

أ-**الشرط التنظيمي**: إن تطبيق نظام الميزانيات التقديرية يتطلب ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى يتم تقييم الأداء لكل مركز

ب-**الشرط النفسي**: من الضروري إشراك جميع المسؤولين لاعداد الموازنة التقديرية و تنفيذها، فمشاركتهم في إعداد هذه التقديرات أثر فعال في رفع الروح المعنوية للمسؤولين و ذلك ما يحفز على نجاح الميزانيات و العمل على تحسين الأداء .

¹ - محمد سامي راضي، "المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات" (الأردن: دار المسيرة، 2001)، ص12.

² - احمد نور، "المحاسبة لإدارية" (بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 2000)، ص15.

ج- **الشرط المادي**: يتطلب نظام الميزانيات التقديرية كل الأدوات الكمية المستخدمة التسيير كنظام المحاسبة العامة و التحليلية و التحليل المالي و الميزانيات التقديرية منبع معلوماتها هي المعطيات المحاسبية.

للموازنة التقديرية عدة تعاريف نذكر منها

تعريف 1 : يعرف معظم كتاب المحاسبة الادارية الموازنة التقديرية على أنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع¹.

تعريف 2 : تعرف الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة ، فهي تمد المشروع بتقدير أرباحه الكلية وللأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات والتكاليف الصناعية المصاريف البيعية والإدارية².

تعريف 4 : الدليل الفرنسي للمحاسبة يعرفها بأنها أسلوب للتقدير تقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع إشراك المسؤولين إلى برنامج أعمال تدعى الموازنات³.

ومن كل هذه التعاريف نستخلص بأن نظام الموازنات التقديرية تقدم الخدمات التالية⁴:

أ) التخطيط: تبدأ باتخاذ الإدارة لمجموعة من القرارات لتحديد الأهداف ووضع مجموعة من البرامج لتحقيق هذه الأهداف ثم ترجمة هذه الأهداف ووضعها في صورة موازنات عينية ومالية.

¹ - خالص صافي صالح، "تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة" (ط4: الجزائر: د م ج، 2003)، ص8.

² - احمد نور، مرجع سابق، ص14.

³ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص13.

⁴ - فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير" (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2001)، ص21.

ب) التنسيق: من مهام التخطيط هو التنسيق للنشاطات المختلفة للمؤسسة ولمختلف أقسامها فمثلا عندما ترغب إدارة التسويق أن ترفع حجم المبيعات فإن على إدارة الإنتاج أن ترفع من الكمية المنتجة.

ج) الرقابة : ويقصد بها المتابعة فالموازنة التقديرية هي أداة للرقابة.

المطلب الثاني: أنواع الميزانيات التقديرية التي تعدها المؤسسة

تضم الميزانيات التقديرية مجمل نشاط المؤسسة المستقبلي على شكل تنبؤات على ضوء هذه التنبؤات يقوم المسيررون بإعداد برنامج عمل تتمثل في تقسيم الهدف الرئيسي إلى عدة أهداف فرعية في شكل خطط تعرف بالميزانيات لفترة زمنية محددة مقارنة و مقارنة مستمرة بين الميزانيات التقديرية و النشاط الحقيقي ينشأ عنها ظهور الانحرافات و استغلال هذه الانحرافات يشكل لنا المراقبة.

و هكذا يمكن تصنيف ثلاثة مجموعات للميزانيات التقديرية:

1-ميزانيات الاستغلال التي تشمل :

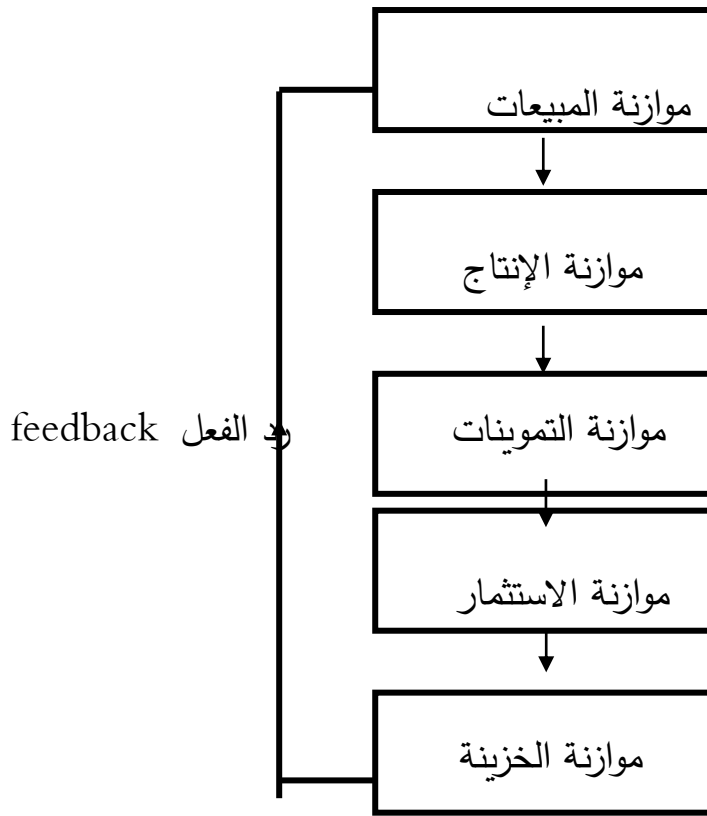
- موازنة المبيعات
- موازنة الإنتاج
- ميزانيات التموينات

2-موازنة الاستثمارات

3-موازنة الخزينة

ويمكن رسم نظام الميزانيات حسب التسلسل :

الشكل رقم (01): نظام الميزانيات حسب التسلسل



المصدر: محمد سامي راضي، "المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات" (الأردن: دار المسيرة، 2001)، ص 23، بتصرف.

هذا الترتيب لم يكن عشوائياً فقد بينت التجربة على أن موازنة المبيعات هي التي تؤثر على الميزانيات الأخرى فالإنتاج و المشتريات مرتبطان بالمبيعات ومصاريف البيع ومصاريف الإدارة كلها في النهاية مرتبطة بالمبيعات.

1 - الميزانيات التقديرية للمبيعات: إن أول ما يقوم به مسؤول إعداد الميزانيات التقديرية للمبيعات لأنها تعتبر الأساس الذي يسند عليه إعداد الميزانيات الأخرى و نجاح نظام الميزانيات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات. و لهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات باتباع الأساليب العملية و تتم عملية التقدير وفقاً للكيفية الآتية¹:

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 35-36.

- تحديد الهدف من التقدير
 - تقسيم المنتجات المراد بيعها إلى مجموعات متجانسة
 - معرفة العوامل التي تؤثر على مبيعات كل مجموعة و ترتيبها حسب قوة تأثيرها
 - اختيار أسلوب التنبؤ الذي يناسب كل مجموعة متناسبة
 - جمع البيانات و المعلومات و تحليلها تحليلًا علميًا و استخلاص النتائج.
- 2-الموازنة التقديرية للإنتاج:** تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة أن تنتجها خلال فترة الموازنة حتى تلبي احتياجات عملية تقدير و مراقبة برنامج الإنتاج تقوم بها الأقسام الآتية
- مكتب الدراسات مكتب الأساليب مصلحة المستخدمين
- 3-الموازنة التقديرية للتموينات:** إن الهدف من وراء إعداد الموازنة التقديرية للتموينات هو من أجل ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة في المنافسة و بأقل التكاليف و نظرا أن الكميات المباعة تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة و نظرا
- للتقلبات الموسمية و للمدة المطلوبة من أجل التموين بالمواد فترة الانتظار فانه يصبح من الضروري تخزين المواد بالكميات المطلوبة و يتطلب الأمر إذن تكوين كمية من المخزون تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة و نظرا للتقلبات الموسمية و للمدة المطلوبة من أجل التموين بالمواد فترة الانتظار فانه يصبح من الضروري تخزين المواد بالكميات المطلوبة و يتطلب الأمر إذن تكوين كمية من المخزون تكون تكلفة الكلية أقل ما يمكن و تدعي هذه الكمية بالحجم الأمثل الكمية الاقتصادية
- 4-موازنة الاستثمارات:** إن الموازنة الاستثمارية هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل الخاص باختيار المشاريع الاستثمارية و تخصيص رأس المال المحدود بينها بحيث أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة

و الموازنة الاستثمارية تستجوب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يستوجب استثمارها في أصول ثابتة و كيف تخصص هذه الأموال و ما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها

5-موازنة الخزينة هي موازنة تختلف عن باقي الميزانيات بحيث لا نشعر فيها بموازنة التكاليف و لكن بتقديرات المصاريف و الإيرادات لهذا في أغلب الأحيان هي ليست مرتكزة على قاعدة سنوية و لكن على الأقل على قاعدة شهرية و في بعض الأحيان أسبوعية و هي تستعمل للتخطيط و مراقبة الخزينة و هي تعكس من وجهة نظر المالية نشاطات تنبؤية للمؤسسة

إن موازنة الخزينة تبين لنا بقية السيولة سواء في الصندوق أو في الخزينة في نهاية كل فترة أسبوع شهر ثلاثي لا نأخذ بعين الاعتبار في الأقل إلا الحركات مصاريف و إيرادات

فإذا أردنا رصيد أدنى للخزينة و إذا كان الباقي صغيرا أو سالبا فهو يبين لنا كمية النقود التي نحتاج إليها بمعنى كم المبلغ الواجب اقتراضه و بعد ذلك يتبين لنا كم نستطيع استثماره في المدى القصير مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانياتنا و في الأخير يبين لنا في أي فترة يمكننا الاقتراض أو يمكننا الاستثمار.

المطلب الثالث: موقع وظيفة الميزانيات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي

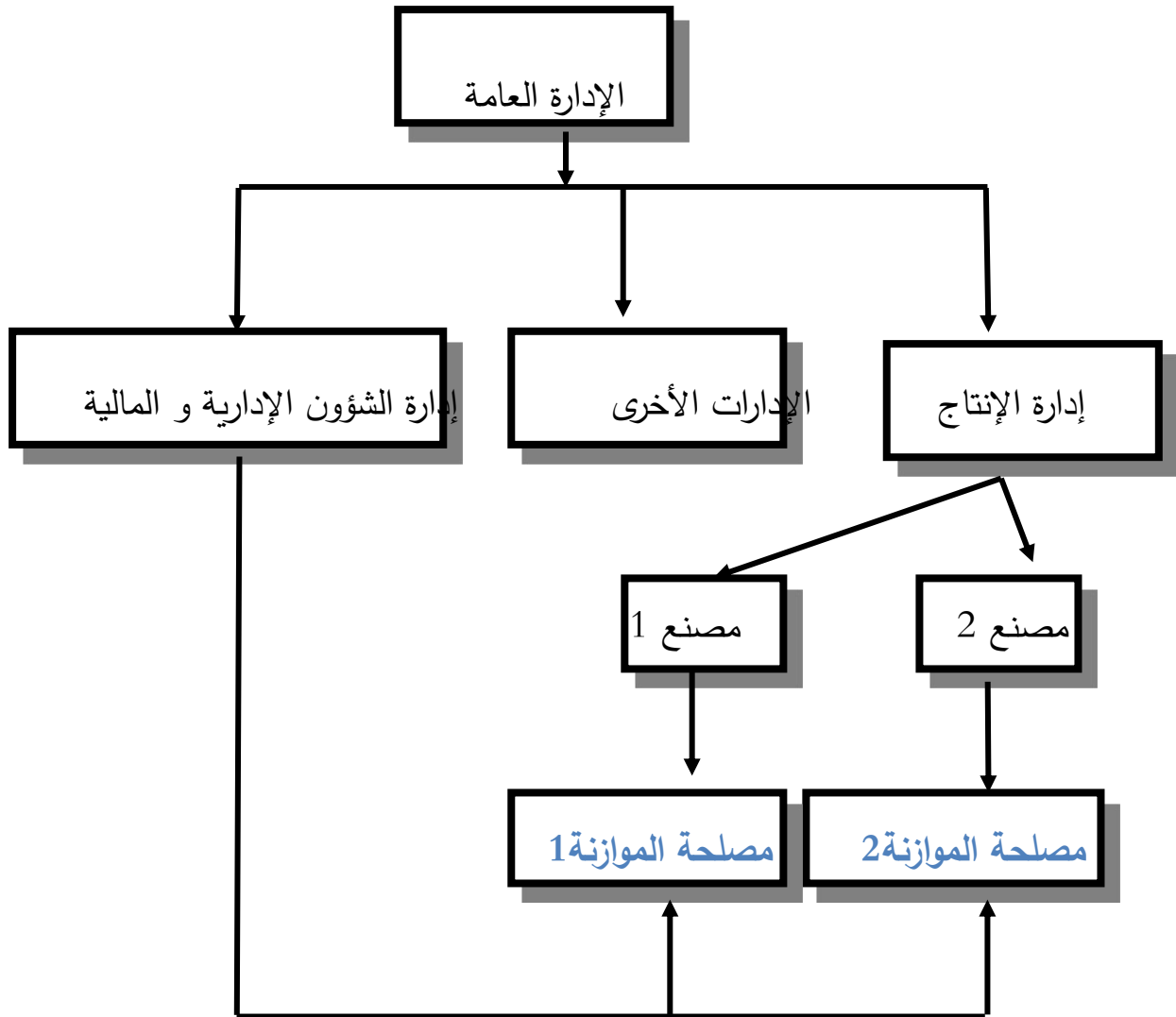
إن مهام الميزانيات التقديرية يتكلف بها الأشخاص في مصلحة الميزانيات التقديرية بينما مهمة مراقبة الميزانيات لا يمكن إسنادها إلى نفس الأشخاص و يمكن إسنادها إلى أشخاص خارج المؤسسة مقابل ألقاب تسدها لهم المؤسسة ونظرا الأهمية الكمية و الكيفية لمهام الأشخاص المكلفين بإعداد الميزانيات التقديرية فيتوجب أن يكونوا ضمن مصلحة المستخدمين في المؤسسة.

1-موقع ووظيفة الميزانيات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي للمؤسسات الكبيرة

مصلحة الميزانيات التقديرية يمكن أن تكون تحت إشراف الشؤون الإدارية و المالية و بالتالي فهي ستكون تابعة في نفس الوقت للإدارة العامة و بلامركزية أكثر إلى مركز إنتاج .

(انظر الشكل 02) كما يمكن أن تظهر هذه المصلحة في التنظيم الإداري للمؤسسة في موقع الأركان العامة بالنسبة للإدارة العامة و بذلك يكون دور الأشخاص المكلفين بهذه المهمة دورا استشاريا¹.

الشكل رقم (02): موقع ووظيفة الموازنة التقديرية في المؤسسات الكبيرة

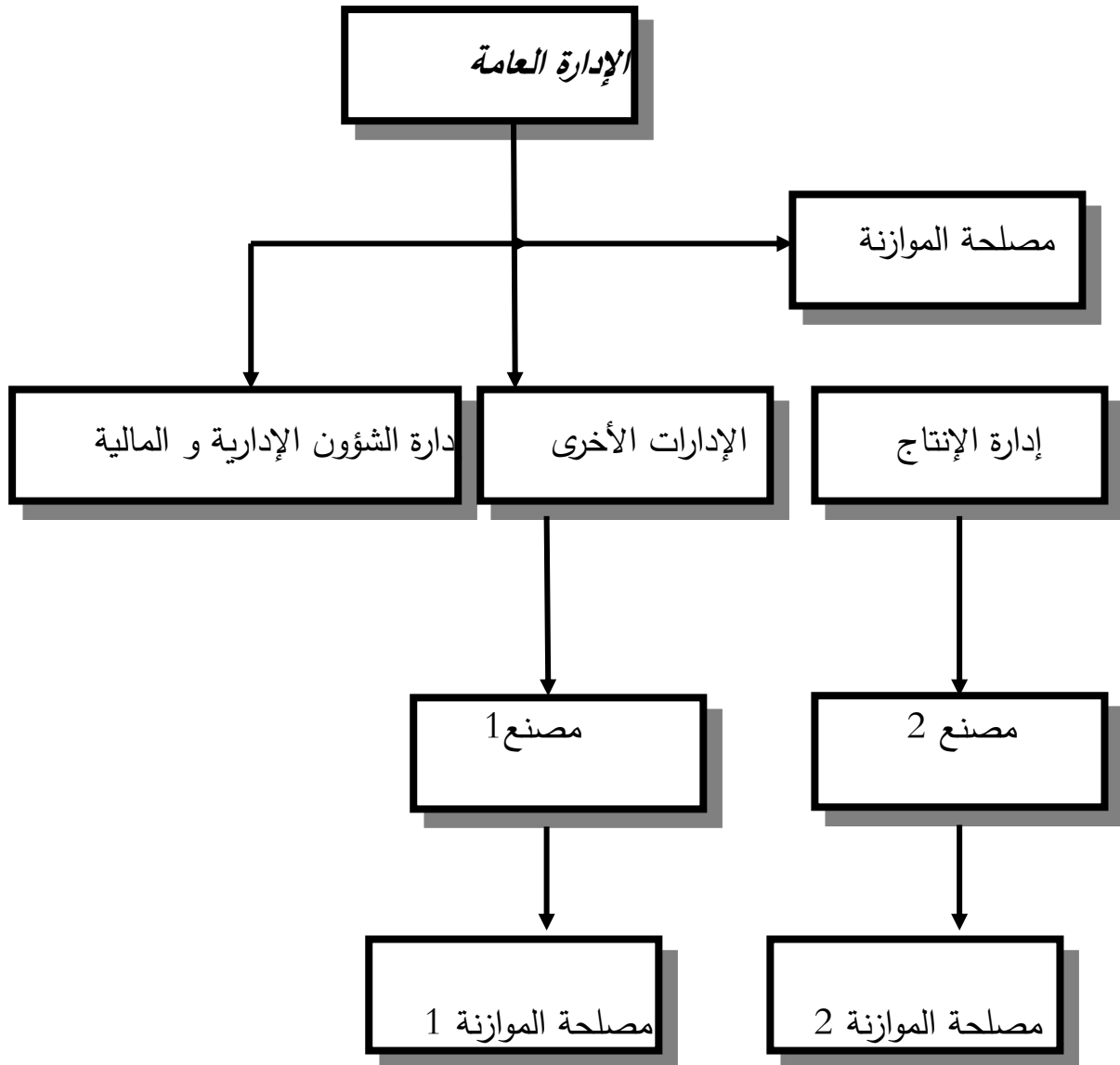


المصدر: فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير" (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2001)، ص14.

¹ - المصدر: فركوس محمد، مرجع سابق، ص13.

2-المؤسسات الصغيرة: تسند مهمة الميزانيات التقديرية الى المسؤول المكلف بالمهام المالية نظرا لان تكوينه يؤهله للقيام بهذه المهمة ففي أغلب الأحيان يراقب هذا الشخص من طرف مدير المؤسسة و قليلا ما يراقب من طرف الغير .

الشكل رقم (03): موقع ووظيفة الموازنة التقديرية في المؤسسات الصغيرة



المصدر: فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير" (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2001)، ص16.

المبحث الثاني : مزايا الموازنات التقديرية و دورها في التسيير

تتميز الموازنة التقديرية بجملة من المزايا يوفرها لها النظام المعتمد وذلك من اجل تحقيق ربحية اكثر للمؤسسة وسنوضح ذلك في ما سيأتي .

المطلب الأول : مزايا الموازنات التقديرية وحدود الانتفاع منها

إن استخدام نظام الموازنات التقديرية يؤدي إلى البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية و إلى جانب هذا فان أسلوب الموازنات التقديرية يقدم للإدارة جملة من المزايا، كما أن للموازنة التقديرية حدودا للانتفاع منها نستعرضها في ما يلي:

الفرع الأول: مزايا الموازنات التقديرية

استعمال نظام الموازنات التقديرية يوفر مزايا تتمثل فيما يلي¹:

- إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد و الأجور و المصاريف الرأسمالية ورأس المال العامل
- تنظيم تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة و كل فرد من أفرادها و تحديد مراكز المسؤولية تبعا لذلك
- إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى
- إلزام الإدارة بدراسة أسواقها منتجاتها و أساليبها و هذا ما يساعد على اكتشاف الوسائل التي تمتن وتوسع مجال نشاط المؤسسة
- يمثل أسلوب الموازنات التقديرية قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات
- يلزم الإدارة على الدراسة و البرمجة من أجل الاستعمال الأكثر اقتصادا لليد العاملة و المواد الأولية و موارد المؤسسة
- يلزم الإدارة على وضع نظام جيد للمحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية
- يسهل الحصول على الائتمان في البنوك

¹ - شناف فريد، "مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج" (الجزائر: دار المحبة، ب س ن)، ص 14.

- انه الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدما كمية المبالغ التمويلية اللازمة و متى يتم الحاجة إليها

- المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما
- اشتراك جميع الإداريين في وضع الأهداف
- يلزم المستويات الإدارية على المحافظة على المواعيد و عدم اتخاذ القرارات الإدارية قبل أخذ جميع العوامل بعين الاعتبار
- الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعة
- متابعة جميع النشاطات لبحث مدى التقدم في تطبيق الخطة

الفرع الثاني: حدود الانتفاع بالموازنة التقديرية :

أما فيما يخص حدود الانتفاع من نظام الميزانيات التقديرية فهذا الأخير هو أداة تستعملها الإدارة لمساعدتها في مجال اتخاذ القرارات و لكن لا يمكن اعتبارها بأنه علاج كامل لكل نواحي النقص في التسيير ذلك أن هذا النظام يجب أن يستعمل في نطاق حدود معينة و ذلك لأسباب آتية¹:

- يعتمد إعداد الميزانيات التقديرية على التقديرات فقرة أو ضعف البرنامج المعد للميزانيات التقديرية يعود إلى صحة هذه التقديرات الخاصة بمحيط المؤسسة لذلك فان الميزانيات المستنتجة من هذه التقديرات يجب استعمالها بحذر مع تفهم حدودها و ما عليها من قيود
- أن تنفيذ برنامج الموازنة التقديرية لا يمكن أن يحدث دون إشراف المستويات الإدارية.

- إن الموازنة التقديرية هي أداة تستعملها الإدارة و لا يمكن لهذه الإدارة أن تحل محل مستعملها

¹ - شناف فريد، مرجع سابق، ص16.

• يجب إدخال نظام الميزانيات التقديرية بطريقة ذكية بحيث نأخذ بعين الاعتبار النواحي البشرية المتعلقة بها

• يجب أن يكون هناك مبرر لتكلفة استخدام نظام الميزانيات التقديرية نظراً لكونها مرتفعة جداً

أما بالنسبة لنواحي النقص التي تؤدي إلى إضعاف نظام الموازنة التقديرية نذكر فيما يلي بعض نواحي النقص التي تؤدي إلى إضعاف نظام الميزانيات التقديرية¹:

- عدم كفاية النظام المحاسبي المالي و نظام محاسبة التكاليف في المنشأة
- انعدام روح التعاون التي ينبغي أن تسود المستويات الإدارية المختلفة
- عدم كفاية الدراسات الخاصة بالأسواق و حالة الطلب و أذواق المستهلكين
- عدم استخدام الكميات بجانب القيمة
- عدم مراجعة التقديرات و دراستها بمعرفة الإدارات المختصة
- عدم القدرة على تحليل النتائج و استقصاء أسباب الاختلافات و الانحرافات
- عدم مراعاة التنسيق بين المخزون السلعي والإنتاج
- عدم مراعاة القدرة المالية للمشروع

المطلب الثاني: العراقيل التي تواجهها الموازنة التقديرية
ونذكر منها²:

- انعدام روح التعاون التي ينبغي أن تسود المستويات الإدارية
- عدم كفاية الدراسات الخاصة بالأسواق وحالة الطلب وأذواق المستهلكين
- عدم مراجعة التقديرات ودراستها لمعرفة الإدارات المختصة
- عدم القدرة على تحليل النتائج واستقصاء أسباب الاختلافات والانحرافات
- عدم المراعاة بين المخزون السلعي والإنتاج

¹- 02: 14, 12/03/2014, www.tahasoft.com

²- شناف فريد، المرجع أعلاه، ص 17.

المطلب الثالث : دور الموازنات التقديرية في التسيير

يتمثل هذا الدور في النقاط التالية¹:

الفرع الأول: الموازنة التقديرية والمسؤولية

يتولى شؤون الموازنة التقديرية نخبة من الأعضاء الذين يتولون اعدادها ووضع الخطوط العريضة لها والسهر على تنفيذها مع وجوب تحديد مسؤولية كل عضو ويستوجب:

1- كل مسؤول له الحق في أعداد الموازنة الخاصة به ويعني أن الموازنة التقديرية

لكل مؤسسة يجب أن توضع من قبل الإدارة العامة وإنما هي موضوعة من طرف مختص في هذا المجال ويكون ملزم بتنفيذها ويتحمل مسؤولية ذلك.

2- تتحمل المؤسسة التكاليف التي يمكن للمسؤولين التصرف فيها مباشرة وتتمثل في تكلفة المواد الخام وتكلفة الأجور وحتى يمكن إعداد الموازنة التقديرية بدقة فانه يجب على ادارة المؤسسة ان تدرس السعر المدفوع .في سبيل الحصول على الموارد والكمية المستحقة في الإنتاج.

3- توفير الإمكانيات من طرف الإدارة العامة لكل مسؤول قسم من أجل القيام بأعماله في حدود مسؤولية وتكمن في الوسائل المادية والبشرية والتي يتم إنفاقها من طرف المسؤولين في حدود النفقات المسجلة في الموازنة التقديرية الفرع

الثاني: الرقابة على الموازنات

عند تصميم نظام للرقابة يجب تعطي الأفراد بوضوح تام - واجبات ومسؤوليات تتناسب مع قدراتهم وخبرتهم وبعد ذلك يبدأ الرقابة على أداء المنشأة للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعة.

¹ - خالص صافي صالح، "تسيير ميزانيات المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"(الجزائر: د م ج، 2008)، ص 23.

الفرع الثالث: تقصي أسباب الانحرافات وتعالجها

بعد تنفيذ لخط تم تحديد التقارير التي يجب إعدادها على كل مركز مسؤولية وذلك بمقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة وتحديد الانحرافات التي حدثت سواء ملائمة أو غير ملائمة ولا تكتفي بتحديد الانحرافات فقط بل يجب العمل على تقييمها وتحليلها وتقصي أسبابها

إن مسؤولية تصنيف وتحليل لانحرافات وتقصي أسبابها تقع على عاتق المشرف على مركز المسؤولية وذلك بعد أن نناقش الانحرافات مع هؤلاء المتسببين فيها. ودراسة مختلف المعطيات والإجراءات التي يمكن إتباعها واختيار الأفضل والأنسب منها لاتخاذ الإجراء التصحيحي إذا لزم الامر

المبحث الثالث : قواعد و طرق إعداد الموازنة التقديرية

يتضمن هذا المبحث محاولة لإعطاء فكرة حول مختلف الطرق والقواعد التي تمر بها عملية إعداد الموازنة التقديرية.

المطلب الأول: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

يمكننا أن نلخص المراحل التي تمر بها إعداد الموازنة التقديرية فيما يلي¹:

- 1- توضيح و تحديد الدور الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسة
- 2- جرد الموارد المالية و الفنية و البشرية للمؤسسة
- 3- توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة
 - الظروف الآتية :الاقتصادية ، الاجتماعية ، السياسية
 - المنافسة المحلية و الوطنية و الدولية
 - سياسات الحكومة اتجاه النقد و الضرائب معدل الفائدة الإعانات ...الخ
 - معدل التضخم.
- 4- من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف الطويلة الآجل للمؤسسة

¹ - احمد نور ، مرجع سابق ، ص 41.

5- من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف القصيرة الأجل

6- إعداد السياسات و الوسائل لأجل تحقيق الأهداف القصيرة الأجل و الطويلة الأجل:

- سياسة الإشهار و الترقية
- سياسة البحث و التنمية
- سياسة التسيير و الخصم
- سياسة القرض
- سياسة الأجور و سياسة الائتمان
- سياسة التوسع الاقتناء فتح أقسام جديدة طرح منتجات جديدة....الخ
- سياسة التصدير
- سياسة التكوين

7 - تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام

8 - تعيين لجنة الموازنة يجب أن يكون دورها وظيفيا فقط و متكونة من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العالية ويجب أن يكون من بينهم المراقب المالي كما يجب أن تكون كل المصالح ممثلة في هذه اللجنة

9 - إشعار كل الأشخاص الدين لهم مسؤولية على مركز تكلفة أو مركز ربح بهدف أو بسياسات المؤسسة

10- قبول أهداف و سياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها.

المطلب الثاني: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية

ترتكز الموازنة التقديرية على عدد من المبادئ العلمية التى تشكل الإطار النظري للموازنة . عند إعداد الميزانيات التقديرية لا بد من الأخذ بعين الاعتبار هذه المبادئ وهي¹:

¹-شناف فريد، مرجع سابق، ص19.

1- مبدأ الشمولية :

عند إعداد الموازنة التقديرية يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع أوجه النشاطات الاقتصادية ولا يجوز ترك أي نشاط اقتصادي خارج إطار الموازنة.

2- مبدأ وحدة الموازنة:

الموازنة التقديرية هي في النهاية مجموعه من الموازنات الفرعية لعدة أنشطه اقتصادية وتشكل بمجموعها ميزانيه واحدة. يجب عند إعداد الموازنة التقديرية (الكلية) أن تراعي الانسجام والتناسق والترابط بين موازنات الفرعية بحيث إن أي جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر من ويؤثر في أجزاء الموازنات الأخرى والموازنة التقديرية الكلية.

3- مبدأ البيانات التقديرية:

تعد الموازنة التقديرية ومن هنا جاء اسمها بشكل تقديري عن فتره مستقبليه عن طريق استعمال عنصر التنبؤ عن أوجه النشاط الاقتصادي المعد له الموازنة والتنبؤ على أسس وقواعد علميه ومنطقيه تربط المستقبل بالحاضر والماضي لا على أساس التخمين الذي لا أسس علميه له .

4- مبدأ التوزيع الزمني:

بموجب هذا المبدأ يتم تقسيم العمليات التي تشملها الموازنة التقديرية على فترات زمنية محدده ضمن فترة الموازنة التقديرية وذلك حسب توقع فترة حدوث كل علميه. مثال على ذلك ضرورة الأخذ بالحسبان عند إعداد الميزانيات بما يسمى بالموسمية كأن يأخذ بالحسبان موضوع تدفئة الغرف الدراسية في موسم الشتاء عند إعداد ميزانيه تقديرية لسلطه محليه.

5- مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية:

وفق هذا المبدأ يتوجب على الوحدات التنظيمية تحضير تقديرات الموازنة للوحدة الاقتصادية المسؤولة عنها وذلك بهدف إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية

والتقديرات لكل وحده على حده لهدف اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف.

6- مبدأ الثبات والمرونة:

قد تعد الموازنة وفق مبدأ الثبات أو المرونة إلا انه إذا أعدت وفق مبدأ الثبات فإنها تبين مستوى واحد ثابت للنشاط لجميع أوجه النشاط الاقتصادي للمنشأة وإذا ما تغير مستوى النشاط الذي أعدت بموجبه الموازنة توجب تغيير جميع بنود الموازنة.

7- مبدأ التعبير النقدي:

تعد الموازنة بشكل أولي بشكل عيني , عدد الوحدات المطلوب إنتاجها, كمية المواد الخام المطلوبة, القوة العاملة المطلوبة وغيرها وهذه ما تسمى الموازنة العينية. بعد ذلك يتم ترجمة الموازنة العينية إلى وحدات نقدية .

8- مبدأ إشراك جميع مستويات الإدارة في إعداد الموازنة:

يجب عند إعداد الموازنة إشراك جميع مستويات الإدارة في إعدادها ويجب إشراك جميع مدراء الأقسام بذلك وذلك لخلق جو من التعاون والمسؤولية.

9- مبدأ الموازنة كمعيار لقياس الأداء:

تعتبر الموازنة معيار لقياس أداء الإدارة والإنتاج للمستويات المختلفة وللأقسام المختلفة عن طريق المراقبة وعن طريق المقارنة ما بين الأداء الفعلي و الأداء المتوقع حسب الموازنة .

المطلب الثالث: طرق إعداد الموازنة التقديرية

يمكن اختيار بين 3 أنواع من الموازنات لإعداد تقديرات الموازنة التقديرية الشاملة

وهي¹:

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص38.

1-الموازنة المفروضة : تسمى بالموازنات من الأعلى إلى الأسفل لأن الإدارة العليا هي التي تقوم بإعداد تقديرات الموازنات ثم ترسلها إلى الإدارة الدنيا التي تتولى مسؤولية التنفيذ فقط ويعاب على هذه الطريقة إنما تقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسؤولياتهم.

2-الموازنات الاسهامية: وتسمى بموازنات المشاركة من الأسفل إلى الأعلى لأن الإدارة الدنيا هي التي تتولى مسؤولية إعداد التقديرات ثم التنسيق بين التقديرات وبعدها ترسل للإدارة العليا ويعاب عليها بأن مسؤولي الأقسام يبالغون في الاحتياجات للموارد وبما أن عدد الأشخاص أكبر مقارنة مع الطريقة السابقة فإن تكلفتها أعلى.

3-الموازنات التفاوضية أو الاستشارية : وتتكون أكثر واقعية متداولة بدرجة كافية.بين المستويات الإدارية العليا والدنيا .ففي البداية ، يقوم الإدارة العليا بإرسال الأهداف المبدئية إلى الإدارة الدنيا فإذا رفقت الإدارة الدنيا الأهداف والموارد المتاحة فإن الإدارة العليا ستطالبها باقتراح البديل في إطار الموارد المتاحة.

المطلب الرابع: العوامل المتحركة في إعداد الموازنات التقديرية

قد تكون هذه العوامل¹:

1-حجم المبيعات: إذا كانت المؤسسة لديها طاقة إنتاجية تزيد عن كمية الإنتاج الممكن بيعه ففي هذه الحالة يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها والتي هي أقل من الطاقة الإنتاجية وبالتالي يكون العامل المتحكم هنا هو حجم المبيعات.

¹ - فركوس محمد، مرجع سابق، ص12.

2- الطاقة الإنتاجية المتاحة: إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة للمؤسسة أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.

3- مستلزمات برنامج الإنتاج: نجد أن برنامج الإنتاج يتطلب توفر مستلزمات الإنتاج وهي اليد العاملة والمواد الأولية ، فقد يصعب إيجاد المواد الأولية اللازمة أو يد عاملة مؤهلة ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو مستلزمات الإنتاج.

4- رأس المال العامل: أي زيادة في حجم الإنتاج يتطلب زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في مستلزمات الإنتاج اللازمة وعدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرامج ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو رأس المال العامل.

المبحث الرابع: طرق إعداد بعض الموازنات التقديرية

سنستعرض في هذا المبحث الطرق المتبعة لإعداد بعض الموازنات التقديرية لإعطاء توضيح ونظرة شاملة عن طرق إعداد الموازنات التقديرية.

المطلب الأول: طرق اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

هناك طرق كيفية وطرق كمية¹:

الفرع الأول: الطرق الكيفية :

1- دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة يجب دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة و تحليلها و تبين أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير و الطويل و يعتمد الدارس على الإحصائيات و البيانات التي تنشرها الهيئة المكلفة بالتخطيط

¹ -www.tahasoft.com/mouazanat.html.kjfcèr'-t_è,14/03/204,14:35.

2- طريقة جمع تقديرات و كلاء و مندوبي البيع يقوم رجال البيع في المناطق

المختلفة التي تباع فيها منتجات المؤسسة بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن و يعتمدون في ذلك على جز اتهم واتصالاتهم بالزبائن و توفر لهم الإدارة أرقام المبيعات الفعلية للسنوات الماضية الخاصة بمناطقهم من أجل مساعدتهم في عملية التنبؤ فبعد إعدادهم لتقديراتهم يقدمونها إلى المدير الجهوي الواقع في منطقته و الذي بدوره يقوم بدراستها و يقيمها و استنادا إلى المبيعات الفعلية للمنطقة في السنوات الماضية و التوقعات المستقبلية

3- اللجنة الاستشارية تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي يعدها

مجموعة من الجزاء مسؤولين تنفيذيين اقتصاديين مستشارين و بعد منافسة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الجزاء يتفقون على تقديرات معينة و توضح تحت تصرفهم لكل البيانات التي هم في حاجة إليها

4- طريقة دلفي تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة

من الجزاء بدون ذكر أسماء أصحابها و ترسل إليها استقصاءات بالإجابة عليها و هكذا حتى توصل إلى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات

الفرع الثاني: الطرق الكمية: يمكننا أن نقول بأن النماذج الرياضية تعتبر أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية وسنتعرض لبعض الأساليب الرياضية المستخدمة في تقدير المبيعات:

1- السلاسل الزمنية تحديد معادلة خط الاتجاه العام باستخدام طريقة المربعات

الصغرى إن الاتجاه العام التغيرات الموسمية التغيرات غير المنتظمة تؤثر في التغير في كمية المبيعات على مدى هذه الفترة وتستعمل طريقة المربعات الصغرى للتحديد معادلة خط الاتجاه العام للمبيعات و هذه الطريقة تعتبر أشهر طريقة لتحديد معادلة خط مستقيم

2- **معامل الارتباط:** يستخدم معامل الارتباط الذي يحدد قوة الارتباط بين

المبيعات و متغير آخر أو متغيرات أخرى في التنبؤ بكمية المبيعات المتوقعة

3- **طريقة المتوسطات المتحركة:** تستخدم هذه الطريقة للتخلص من التقلبات

التي تشمل عليها السلسلة الزمنية و تستعمل كذلك في حالة التقلبات الدورية

والتقلبات الفصلية كما تستخدم أساليب أخرى للتنبؤ بالمبيعات كأسلوب

الانحدار الخطي التعدد في حالة تواجد عدة متغيرات مستقلة و المبيعات

متغير تابع و كذلك نموذج الانحدار غير الخطي في حالة وجود علاقة غير

خطية بين المبيعات المتغير التابع و المتغيرات الأخرى متغيرات مستقلة.

الفرع الثالث: إعداد موازنة المبيعات :

إن وضع برنامج المبيعات يجب أن تتبعه ميزانيات للمبيعات و تعد ميزانيات

المبيعات إما على أساس بعض هذه الأسس السابقة الذكر مجتمعة و فيما يلي نتعرض

لبعض أسس التوزيع¹:

1- **التوزيع الموسمي:** إن المبيعات لاتباع مرة واحدة خلال السنة و لكن تباع

على فترات مختلفة والعادات و التقاليد تؤثر على سلوك المستهلك بحيث

تتفاوت الكمية المباعة من بضاعة معينة من موسم لآخر و هذا التفاوت و

الاختلاف في درجة بيع البضاعة من فترة لأخرى يدعي بالتغيرات الموسمية

و لهذا تحلل مبيعات الفترات السابقة لتحديد التغيرات الموسمية لمبيعات كل

بضاعة على حدا ويستخرج متوسط التغيرات الموسمية في شكل نسبة مئوية

بحيث يمثل الموسم نسبة مئوية من مبيعات السنة

أ- **التوزيع الجهوي للمبيعات:** من الواجب توزيع المبيعات جهويا أو على

أساس المناطق لأن الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى نظر للتوزيع

السكاني المختلف و المستوى الاقتصادي و الاجتماعي لكل منطقة و لمعرفة

¹ - احمد نور، مرجع سابق، ص56.

ما يمكن أن يباع في كل منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتج في السنوات الماضية و لكن مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية نسبة توزيع السكان على المناطق و النمو الديمغرافي

ب-دراسة حركات انتقال السكان من منطقة إلى أخرى

ج- المستوى الاقتصادي و الاجتماعي لسكان المناطق المختلفة

د-بالنسبة للمنتجات الصناعية تؤخذ بعين الاعتبار عدد الشركات و حجمها العاملين فيهاالخ

• أهمية التوزيع الموسمي و الجهوي :

أ- توفير احتياجات كل منطقة من السلع و المنتجات بالكميات المناسبة و في الأوقات المناسبة

ب- تعتبر كأحد الأسس لتقييم الأداء لكل منطقة و كل فصل .

ج- تمكين المؤسسة من تحديد إيرادات كل منطقة عن كل فصل و هذا ما يساعد الإدارة في تخطيط الإيرادات حتى تتجنب مشاكل نقص السيولة و الاختناق

2- التوزيع على أساس المنتجات إن هدف هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة و تقييم تطور مبيعات كل منتج و الطريقة المتبعة في التوزيع هي إما توزيع حسب السنوات السابقة أو حسب أهمية هامش الربح بحيث تستعمل المؤسسة على بيع المنتجات التي لها هامش ربح كبير و تشجيعها والتقليل من بيع المنتجات التي لها هامش ربح ضعيف و يصعب تسويقها كما إن هذا التوزيع يساعد على معرفة مدى تأثير المنتجات الجديدة على مبيعات المنتجات القديمة .

المطلب الثاني: طرق اعداد الموازنة التقديرية للإنتاج

لاعداد الموازنة التقديرية للإنتاج يجب معرفة أولا أنظمة الإنتاج ثم طريقة إعداد

الموازنة:

الفرع الأول: أنظمة الإنتاج

ونجد فيه¹:

1- الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة بالطلبات نلاحظ ان المؤسسة في هذه

الحالة تقوم بصناعة أنواع خاصة من المنتجات لتفنيذ طلبات الزبائن وفي هذه الحالة المؤسسة لا تنتج منتجات تامة لأجل التخزين فمن واجبها اذن وضع النظام الذي يمكنها من إنتاج و تسليم المنتجات في أقرب وقت ممكن . و نظرا أن التنبؤ بالمبيعات ليس سهلا في هذا النموذج من الإنتاج فانه من الصعب إنتاج منتجات مقدما قبل الحصول على الطلبات . و رغم هذا فيمكن للمؤسسة أن تبدأ في إنتاج بعض الأجزاء مقدما حتى تلبي طلبات الزبائن في الأوقات المحددة

2- الإنتاج بالسلسلة أو الإنتاج المستمر و يتضمن هذا النوع:

- المعدات المنتجة بالسلسلة الشاحنات الآلات بعض معدات مكتب الخ.....

- المنتجات الصناعية الإسمنت الزجاج.....الخ
- بعض خاصيات الإنتاج المستمر
- يمكن التنبؤ بالمبيعات
- دورة الإنتاج تكون قصيرة على العموم بعض الأسباب على الأكثر
- يستوجب على المؤسسة تخزين كميات معتبرة و بصفة دائمة من المنتجات التامة الصنع المقابلة الطلب

¹ - فركوس محمد، "أعمال موجهة في الموازنات التقديرية" (ط2: الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2005)، ص36.

الفرع الثاني: كيفية إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج

يمر بالمراحل التالية¹:

1- تحديد برنامج الإنتاج التقديري بالنسبة للنموذج الإنتاج المستمر: بمعرفة

برنامج المبيعات التقديرية نستنتج برنامج الإنتاج كما يلي:

الإنتاج = المبيعات + مخزون آخر مدة المستهدف - مخزون أقل المدة

يجب أن تحدد مستوى مخزون آخر المدة الذي تريد المؤسسة أن تحققه . ويتحدد

مخزون آخر المدة بأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل نذكر منها:

- المستوى الذي يجب تجاوزه من احتياجات رأس المال العامل
- مستوى مخزون أول المدة المتواجد حالياً الذي ممكن أن يكون قد وصل إلى مستوى متدن جداً أو العكس بعد تحديد مستوى المخزون نستطيع إعداد برنامج الإنتاج ثم تأتي المرحلة اللاحقة المتمثلة في التعرف هل ان الطاقة الإنتاجية المتاحة حالياً و المتوقعة تكفي لتنفيذ برنامج الإنتاج أم لا . فاذا كانت هناك قيودا فيجب ان نبحث عن الحل الأمثل أو الحل الذي يسمح بأخذها بعين الاعتبار مع المحافظة على المبيعات المقدرة . وفيما يلي

سنحاول تحديد القيود الإنتاجية و مناقشتها:

أ- القيود المتعلقة بالمعدات الإنتاجية يتعلق الأمر بتحديد الوقت المنتج الذي تسمح

به طاقة الآلات المتواجدة أو المتوقعة و تحديد نقاط الاختناق في الورشات

فبمعرفة وقت النشاط العادي للآلة الذي هو عبارة عن الوقت الذي تكون فيه

الآلة مشغلة نقدر الوقت غير المنتج الذي يتمثل في أوقات ضبط وتركيب

المعدات وقت الصيانة أوقات الاستراحة للعمال أوقات التوقفات التقنية أوقات

التوقف لتموين الورشة بالمواد الأوليةالخ، فالوقت المنتج هو حاصل

طرح الوقت غير المنتج من وقت النشاط

¹ - فركوس محمد، مرجع سابق، ص58.

ب- القيود المتعلقة باليد العاملة المباشرة نتحصل على الوقت المنتج لليد العاملة المباشرة من حاصل طرح الوقت غير المنتج من مجموع عدد ساعات الحضور التواجد

ج- القيود الإنتاجية الأخرى ممكن أن توجهنا قيود إنتاجية أخرى تتعلق بالمساحة المتاحة للتخزين أو العرض أو الوقت المتاح من اليد العاملة الناهرة بعض الورشات تحتاج إلى مهارة معينة كما يجب الأخذ بعين الاعتبار معدل الإنتاج غير القابل للتسويق نظرا لعدم توفره على المواصفات المطلوبة من الجودة

2- البحث عن برنامج الإنتاج الذي يأخذ بعين الاعتبار القيود الإنتاجية ويلبي المبيعات التقديرية

إن أي قيد أو كل القيود السابقة قد تسبب نقاط الاختناق ولذلك فالبرنامج الإنتاجي الذي نبحث عليه هو ذلك البرنامج الذي يستخدم القيود الإنتاجية أفضل استخدام ويسمح بتحقيق المبيعات التقديرية.

إن أسلوب البرمجة الخطية هو أحد الأساليب الرياضية التي تستخدم لاختبار البرنامج الإنتاجي الأمثل الذي يحقق أكبر قدر من الأرباح أو الهامش

3- أسس توزيع البرنامج الإنتاجي الإجمالي يوزع البرنامج الإنتاجي الإجمالي حسب المنتوجات مراكز المسؤولية و حسب الفترات

أ- التوزيع حسب مراكز المسؤولية إن توزيع برنامج الإنتاج حسب كل ورشة و كل قسم يسمح بتحديد مسؤولية كل فرد و توضيح دوره . كما أن إعداد الموازنة حسب مراكز المسؤولية تهدف إلى ترشيد استخدام الطاقة الإنتاجية وتحديد أسباب عدم استغلال الطاقة استغلالا جيدا

ب- التوزيع حسب الفترات بعد تحديد البرنامج السنوي للإنتاج نقوم بتوزيعه على مختلف فترات السنة آخذين بعين الاعتبار توفر المنتوجات بالكميات المناسبة في

الأوقات المناسبة مع الاحتفاظ بالمخزون في المستوى المناسب . وغالبا يوزع البرنامج توزيعا شهريا.

المطلب الثالث: طرق اعداد الموازنة التقديرية للتموينات

يمكن اتباع طريقتين لاعداد موازنة التموينات الطريقة المحاسبية و الطريقة
البيانية¹:

- **الطريقة المحاسبية:** تقوم بتسجيل كل الحركات التقديرية في بطاقة المخزون لكي تبين نقاط الانقطاع ثم إيجاد تواريخ تقديم الطلبات لتجنب الانقطاعات
- **الطريقة البيانية:** تقوم بتحديد على المحور الأفقي الأزمنة و على المحور العمودي الاستهلاكات المتراكمة ثم التموينات المتتالية المضافة للمخزون الابتدائي .

عندما يكون الاستهلاك مؤكدا فان نقاط تقاطع المنحنيين منحني الاستهلاكات المتراكمة مع منحني التموينات و المخزون الابتدائي تعطي لنا تواريخ التموينات م م م م و عندما نتراجع إلى الجهة اليسرى انطلاقا من هذه النقاط بمسافة تعادل فترة الانتظار فإننا سنحصل على نقاط تبين تواريخ تقديم الطلبات.

إذا كانت الاستهلاكات و فترة الانتظار كلتاهما غير مؤكدتين أو إحداها فقط غير مؤكدة فان نقاط تواريخ استلام التموينات و تاريخ تقديم الطلبات ستتراجع إلى الجهة اليسرى بمسافة إضافية تكون معادلة لمخزون الأمان.

الفرع الأول: إعداد موازنة التموينات:

يتطلب إعداد موازنة التموينات اختيار نمط التموين إما التموين بكميات ثابتة أو التموين في فترات ثابتة²:

¹ - 25: 10/03/2014, 15 novapdf.com, www.

² - المرجع نفسه.

1- التموين بكميات ثابتة عندما نتبع هذا النمط في التموين فان أحجام الكميات التي نتطلبها تكون ثابتة وهذا عندما يكون مستوى المخزون قد وصل الى القيمة الحرجة أي المخزون الأدنى مخزون الأمان و نظرا أن الاستهلاك غير طردي فان الفترة التي تفصل بين طلبيتين من الممكن أن تكون متغيرة و هذا يستدعي الكشف عن حالة المخزون بالنسبة لقيمتة الحرجة في تواريخ غير ثابتة نستعمل القانون السابق لحساب الكمية الاقتصادية الواجب شراؤها

2- التموين في فترات ثابتة: هنا يكون الكشف على حالة المخزون في تواريخ ثابتة و نلاحظ بان أخطار الانقطاع تكون مرتفعة نستعمل القانون السابق ليس لحساب الكمية الواجب شراؤها و لكن لحساب عدد الطلبيات الواجب تحقيقها خلال السنة. بالنسبة للحالة الأولى التموين بكميات ثابتة فان هذا النمط يستلزم المراقبة المستمرة كما يمكن إعداد موازنة التموينات عن طريق إعداد أربع ميزانيات و هي:

✓ موازنة الطلبيات أوامر الشراء

✓ موازنة التموينات

✓ موازنة الاستهلاكات

✓ موازنة المخزونات

و تظهر تقديرات الميزانيات بالكمية و بالقيمة كما يمكن أن يكون تقييم الميزانيات الأربعة السابقة بأسعار مختلفة بحيث أنه توجد عدة طرق لتقييم الاخراجات من المخازن كما و أن السعر عن الطلب ليس حتما موافقا للسعر عند التموين و لكن من الأحسن أن تقييم كل الميزانيات بسعر موحد حتى تتوافق الميزانيات فيما بينها و يستحسن استعمال السعر المعياري المماثل للتطور المحتمل للأسعار بالنسبة للفترة تحت الدراسة

الفصل الثاني

نظام الموازنات التقديرية واجراءات اعدادها

المبحث الأول : ماهية نظام الموازنات التقديرية

ستتطرق في هذا المبحث الى كل من تعريف الموازنة التقديرية وقواعد وطرق اعدادها
المطلب الاول : تعريف الموازنة التقديرية كما ورد في المقدمة للموازنة التقديرية عدة
تعاريف نذكر منها¹

اولا : يعرف معظم كتاب المحاسبة الادارية الموازنة التقديرية على المحافظة فطبقا
gordon shillinglaus تعتبر الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محددة. مقدما للأعمال
المرغوب تنفيذها a predetermined detailed plan وتوزع هذه الخطة على جميع
المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم
الأداء في المشروع

ثانيا : طبقا لـ kaller and ferrara تعرف الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة
لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة ، فهي تمد المشروع بتقدير أرباحه الكلية
وللأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات والتكاليف
الصناعية المصاريف البيعية والإدارية

ثالثا : الدليل الفرنسي للمحاسبة يعرفها بأنها أسلوب للتقدير تقتضي ترجمة القرارات
المتخذة من طرف الإدارة مع إشراك المسؤولين إلى برنامج أعمال تدعى الموازنات.
المطلب الثاني : أهداف الموازنات التقديرية:

تعد الموازنة التقديرية أداة تستخدم في التعبير عن الأهداف والسياسات التي تم وضعها
سواء للمؤسسة ككل أو للإدارات والأقسام فيها كلاً على حدة، وتعتبر وسيلة هامة
للاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة، فمن خلالها يمكن توصيل الأهداف والخطط
إلى المستويات الأقل في الخريطة التنظيمية للمؤسسة، حيث تقوم هذه الأخيرة بترجمتها

¹ شرابي عبد العزيز ، " طرق إحصائية للتوقع الاقتصادي " ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2000 ص23

في صورة موازنات فرعية، وذلك لقدرتها على إعداد هذه الموازنات باعتبارها المسؤول عن التنفيذ¹

أولاً : التخطيط

يقصد بالتخطيط رسم الأهداف التي ترغب الإدارة في تحقيقها، وتحديد البدائل الممكنة لبلوغ هذه الأهداف. وتساند الموازنات التقديرية الإدارة في هذه العملية، من خلال تنفيذ ثلاثة خطوات رئيسية:

* تحديد الأهداف الرئيسية ثم الفرعية؛

* تحديد الفرضيات الرئيسية التي على أساسها يتم وضع الخطط، والمتضمنة للبيئة الاقتصادية العامة، مدى الإقبال على منتجات المؤسسة وظروف أسواق عوامل الإنتاج، قوة المركز المالي للمؤسسة وسياسات الاستثمار؛

* وضع البرامج الزمنية للتنفيذ

ثانياً :التنسيق

التنسيق هو العملية التي بواسطتها يتم ربط الخطط مع بعضها البعض، وعن طريقه يتم توحيد جهود الإدارات والأقسام في المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المسطرة، وهو يعتمد بدرجة كبيرة على وجود وسائل اتصال فعالة.

ثالثاً :الرقابة

إن الرقابة هي الدور الفعال الذي تلعبه الموازنة التقديرية، ومن دونها تصبح مجرد تقديرات لا جدوى منها. وذلك من خلال: -متابعة تنفيذ الأنشطة.

-مقارنة النتائج الفعلية مع المخططة.

-تحديد الانحرافات وتوجيه نظر المسؤولين إليها.

¹ عبد الرحمن الصباح، " مبادئ الرقابة الإدارية - المعايير - التقييم - التصحيح"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 98

المطلب الثالث: قواعد وطرق اعداد الموازنات التقديرية

اولا: قواعد إعداد الموازنات التقديرية¹

- أ) رأينا فيما سبق بأن الموازنة هي تعبير مالي لخطة يراد تنفيذها في مركز مسؤولية وتتطلب ضرورة وجود تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة وهذا يمكننا من تحديد المسؤولية وتقسيم الأداء.
- ب) اعتماد الموازنة على التنبؤ : وهو توقع أحداث في المستقبل وتشمل دراسات إحصائية للفترات الماضية فعلى ضوء هذه الدراسات نضع افتراضات الفترة القادمة ويجب الأخذ بعين الاعتبار ظاهرة الشطر وعدم التأكد.
- ج) الشمول : يجب أن تشمل كل الأنشطة في المؤسسة بنود التكاليف والإيرادات وكل المستويات الإدارية.
- د) توزيع الموازنات توزيعا زمنيا وجغرافيا لكي تقيم أداء كل منطقة في فصل أو شهر معين وحتى نوجه الاهتمام للمناطق ذات الأداءات الضعيفة.
- هـ) المشاركة في الإعداد : يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات فهذه المشاركة تنفي روح التعاون في النفوس وهذا ما يجعلهم يرفقون من أدائهم.

ثانيا : طرق إعداد الموازنة² :

يمكن اختيار بين 3 أنواع من الموازنات لإعداد تقديرات الموازنة التقديرية الشاملة.

أ) الموازنة المفروضة : تسمى بالموازنات من الأعلى إلى الأسفل لأن الإدارة العليا هي التي تقوم بإعداد تقديرات الموازنات ثم ترسلها إلى الإدارة الدنيا التي تتولى مسؤولية

¹ ALAZARD C., SEPARI S. : « Contrôle de gestion , manuel et application » 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2001P 46

² نجم عبود نجم، " إدارة العمليات، النظم والأساليب والاتجاهات الحديثة"، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية،

التنفيذ فقط ويعاب على هذه الطريقة إنما تقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسؤولياتهم

ب) الموازنات الاسهامية وتسمى بموازنات المشاركة من الأسفل إلى الأعلى لأن الإدارة الدنيا هي التي تتولى مسؤولية إعداد التقديرات ثم التنسيق بين التقديرات وبعدها ترسل للإدارة العليا ويعاب عليها بأن مسؤولي الأقسام يبالغون في الاحتياجات للموارد وبما أن عدد الأشخاص أكبر مقارنة مع الطريقة السابقة فإن تكلفتها أعلى.

ج) الموازنات التفاوتية أو الاستشارية : وتتكون أكثر واقعية متداولة بدرجة كافية. بين المستويات الإدارية العليا والدنيا . ففي البداية ، يقوم الإدارة العليا بإرسال الأهداف المبدئية إلى الإدارة الدنيا فإذا رفقت الإدارة الدنيا الأهداف والموارد المتاحة فإن الإدارة العليا ستطالبها باقتراح البديل في إطار الموارد المتاحة

المبحث الثاني : مسؤولية خطوات إعداد الموازنات التقديرية

سنعرض في هذا المبحث الى مسؤولية خطوات اعداد الموازنات التقديرية من خلال المطلوبين الاتيين .

المطلب الاول : مسؤولية إعداد الموازنات

تُعَدّ الموازنة لجنة، تمثل الإدارات الرئيسية في المشروع، تسمى "لجنة الموازنة" وتضم، غالباً، المديرين، الذين تتأثر أعمالهم بها، لضمان التنسيق بين الإدارات المختلفة. وتُعَدّ التقديرات في المستويات الإدارية القريبة من التنفيذ، بينما يُصادق على هذه التقديرات في المستويات الإدارية صاحبة القرار. وتختص هذه اللجنة بما يلي¹:

1. تحديد الإجراءات الواجب إتباعها في إعداد الموازنات.
2. تحديد التاريخ النهائي، لتقديم تقديرات الأنشطة المختلفة والموارد المالية في الوحدة.

3. مراجعة التقديرات المختلفة المقدمة واعتمادها، والتنسيق بينها.

¹ BESCOS P.L., DOBLER P., MENDOZA C., et NAULLEAU G. : « Contrôle de gestion et management », Montchrestien, Paris, 1995P :134

4. اقتراح الإجراءات الكفيلة بتحسين مستوى الأداء في الوحدة.
5. إجراء التعديلات في الموازنات السابق اعتمادها، في ضوء انحرافات النتائج الفعلية عن الموازنات. وعند إعداد الموازنات ينبغي التمييز بين نوعين منها ¹ :
- (1) موازنة العمليات الجارية.
- (2) الموازنة الاستثمارية (إنفاق استثماري رأسمالي، لإضافة طاقات جديدة ويشتمل إعداد كلتا الموازنتين على عدة موازنات فرعية .

¹نادية أيوب " : نظرية القرارات الإدارية" ، منشورات جامعة دمشق ، الطبعة الثانية 1993 ص 79

المطلب الثاني: الخطوات الأساسية التي تتبع في إعداد الموازنات

يمكن تحديد الخطوات الأساسية التي تتبع في إعداد الموازنات التقديرية في النقاط الآتية¹

أولاً : تحديد الأهداف المرجوة من الخطة

يجب تحديد الأهداف الرئيسية المرجوة من الخطة، خلال فترة الموازنة، قبل البدء في وضع البرامج التفصيلية. وعند تحديد الأهداف، يراعى ما يلي :

1. أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق Attainable goals، مع الأخذ في

الحسبان الظروف الداخلية للمنشأة والعوامل الخارجية المحيطة بها، فتحديد

أهداف نظرية Theoretical goals أو أهداف مثالية Ideal goals، يؤدي

إلى تثبيط الهمم، والنظر إلى الموازنة بأكملها على أنها مستحيلة التنفيذ.

2. التطلع إلى الأمام دائماً: إذ ينبغي أن تكون الأهداف المحددة في الخطة القادمة

أفضل من الأهداف، التي تم تحقيقها، فعلاً، في الخطة السابقة.

3. في حالة تعدد الأهداف، فإنه من الضروري تحديد الأهمية النسبية لكل هدف،

وبذلك يمكن تجنب الاهتمام بالأهداف الفرعية على حساب الأهداف الرئيسية.

تحديد أهداف المنشأة في الأجل القصير، في إطار الأهداف المحددة لها في الأجل

الطويل

¹ علي الشرقاوي " : العملية الإدارية و وظائف المديرين "، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية 2002 ص 92

ثانياً: وضع الخطط الفرعية، وإعداد القوائم التقديرية للموازنة¹. الحاجة إلى خطط مترابطة: تتكون الموازنة، في صورتها النهائية، من سلسلة من الخطط الفرعية التفصيلية، والقوائم التقديرية المتناسقة والمترابطة فيما بينها. وقد يختلف عدد الخطط التفصيلية، التي يتم إعدادها، من وحدة إلى أخرى. إن وضع الخطط التفصيلية، وإعداد القوائم التقديرية للموازنة، يشتملان على عدة خطوات متتابعة، وإحدى هذه الخطوات المهمة هي تحديد برنامج الإنتاج للوحدة الاقتصادية، وتتابع وتتابع الخطوات الأخرى، الخاصة بتحديد مستلزمات الإنتاج من المواد الأولية، والأيدي العاملة، وأوجه الصرف الأخرى.

1. تحديد العامل المؤثر، نقطة البداية في إعداد القوائم التقديرية للموازنة تتحدد العوامل الأساسية المؤثرة في إعداد الموازنة، في الآتي:

أ. حجم المبيعات المتوقعة .

ب. الطاقة الإنتاجية المتاحة.

ج. توفر مستلزمات الإنتاج

ويُعدّ تحديد العامل المؤثر، هو نقطة البداية في إعداد القوائم التقديرية للموازنة، إذ أن إعداد موازنة الإنتاج، على سبيل المثال، يتوقف على تحديد هذا العامل، الذي يختلف من مشروع إلى آخر، وكذلك من فترة إلى أخرى في المشروع نفسه ويثار جدل كبير حول نقطة البداية في إعداد الموازنات، فمن الخبراء من يحبذون البدء بإعداد موازنة المبيعات، باعتبار أنها البداية الطبيعية لتحديد موازنة الإنتاج، ومن ثم، إعداد باقي الموازنات التقديرية، خاصة في ظل وجود فائض في الطاقة الإنتاجية.

في حين أن بعضهم يحبذون البدء بالطاقة الإنتاجية المتاحة، ومنها يُتوصل إلى ما يجب بيعه. وفي البلاد النامية، التي لا تواجه مشكلة تسويق، يفضل الكثيرون البدء بالطاقة الإنتاجية المتاحة، على أساس أنها نقطة البداية في التنبؤ والتخطيط. أما في البلاد، التي بها وفرة نسبية في السلع، فغالباً ما يكون البدء بالمبيعات المتوقعة . مثال: عندما تكون موازنة المبيعات، هي العامل المؤثر في إعداد القوائم التقديرية للموازنة¹

تتفق معظم المراجع العلمية على أن برنامج الإنتاج للوحدة الاقتصادية، يُبنى على حجم المبيعات المتوقعة، خلال فترة الموازنة. لذا، فكثيراً ما يُطلق على موازنة المبيعات أنها حجر الأساس، أو العامل الحاكم المؤثر، في إعداد القوائم التقديرية للموازنة. ويرجع السبب، في ذلك، إلى اعتماد تقديرات المبيعات على السوق، الذي يُعدّ العامل النهائي المتحكم "Ultimate Governing Factor"، في تحديد الكمية الواجب إنتاجها (برنامج الإنتاج). بمعنى، أنه مادام السوق يحدد أن هناك طلب على السلعة أو السلع، التي تنتجها الوحدة الاقتصادية، فلا بد من الوفاء باحتياجات السوق من هذه السلع. أما الطاقة الإنتاجية المتاحة فتُعدّ قيلاً على برنامج الإنتاج. فإذا لم يكن من الممكن إضافة طاقة جديدة، فمن الواضح أن تصبح الطاقة الإنتاجية المتاحة، هي العامل المؤثر في إعداد الموازنة. أما بالنسبة إلى مستلزمات الإنتاج، فتعدّ كذلك، قيلاً على برنامج الإنتاج، وعاملاً مؤثراً في إعداد الموازنة، في حالة نقص عنصر من مستلزمات الإنتاج، على الرغم من توافر الطاقة الإنتاجية، واستيعاب السوق .

¹فيليب - س - سمير " : تحليل النظم ، التعريف بالعملية و التصميم " ، ترجمة أمينة التيتون ، دار السلام ، القاهرة ، 2001 ص 143

إن التنبؤ بالمبيعات يُعدّ عملية أساسية ولها أولوية على جميع أنواع التنبؤات الأخرى. فالتنبؤ بالمبيعات طويلة الأجل يساعد على تخطيط النفقات الاستثمارية (الاستثمار الرأسمالي)، ويساعد على تخطيط المبيعات قصيرة الأجل. والتنبؤ بالمبيعات في الأجل القصير يساعد على تحديد الكميات المطلوب إنتاجها، ومن ثمّ تحديد المستلزمات السلعية المطلوب توافرها، والقوى العاملة المطلوب وجودها .

ثالثاً : التنسيق بين الخطط الفرعية

يتطلب الأمر، بعد إعداد الخطط الفرعية المقترحة، خلال فترة الموازنة، التنسيق بين هذه الخطط حتى يتحقق التجانس التام بينها، وحتى يمكن اكتشاف الاختناقات ومعالجتها، التي تنشأ نتيجة لعدم تحقيق التوازن بين أوجه النشاط المختلفة في الوحدة الاقتصادية. وقد يستدعي التنسيق، بين أجزاء الموازنة، ضرورة تعديل بعض الخطط الفرعية. فقد يتضح، أثناء عملية التنسيق، أن بعض العلاقات التبادلية بين الخطط الفرعية لم تؤخذ في الحسبان. كأن يتضح، مثلاً، أن المصروفات التقديرية للصيانة لا تتفق مع الشروط الفنية للصيانة المنتظمة، التي يتطلبها برنامج الإنتاج، خلال فترة الموازنة، أو أن المصروفات التقديرية لمراكز الخدمات التسويقية، لا تكفي لتصرف منتجات الوحدة الاقتصادية. كما قد يتضح من التنسيق، أن التقديرات لا تتفق مع إمكانيات المشروع. مثال ذلك: أن تتطلب خطة المشتريات مساحة للتخزين تفوق أقصى مساحة تخزينية يمكن الحصول عليها، أو أن تمويل الإضافات للأصول الثابتة فوق الطاقة المالية والائتمانية للمشروع ... إلخ .

رابعاً: اعتماد الموازنة وإصدارها¹

تُعتمد الموازنة، في القطاع الخاص، من مدير المشروع أو من مجلس الإدارة، تبعاً لحجم المشروع وطبيعة التنظيم الداخلي له. أمّا في القطاع العام، فتُعتمد الموازنة

¹ عبد الحي مرعي، " المحاسبة الإدارية، مفاهيم اتخاذ القرارات، التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء " ، الدار الجامعية للطبع النشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997، ص74

من مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية، ومجلس إدارة المؤسسة الاقتصادية النوعية، والوزير المختص. ويُعدّ الاعتماد إذنًا بالتنفيذ، ومستنداً رقابياً مهماً، ونمطاً للأداء بالنسبة إلى كافة أنشطة المشروع، خلال فترة الموازنة .

المبحث الثالث : مزايا الموازنات التقديرية والعراقيل التي يمكن أن تواجهها مع دورها في التسيير

سنتطرق في هذا المبحث الى مزايا الموازنات التقديرية والعراقيل التي يمكن ان تواجهها من خلال المطالب الآتية:

المطلب الاول : مزايا الموازنات التقديرية¹

أ) في مجال التخطيط: تتيح للمسير فرصة التعرف على المشاكل وذاتها في وقت محدد وبما أنها خطة شاملة فان ذلك يتطلب جمود جميع المشروعات الإدارية لتحضير هذه الموازنة وبالتالي الكل يشعر انه مسؤول ويتجه نحو هدف واحد

ب) في مجال الرقابة : يتأكد بمقتضاها من سير العمليات في الطريق المحدد لها وبالتالي فإنها تساعد المستويات الإدارية على تحقيق الأهداف الموضوعة وتعتبر الموازنة التقديرية كأداة هامة للاتصال فيما بين المستويات الإدارية وهذا عن طريق تقديم تقارير رقابية وكذلك فان رقابة الموازنات التقديرية هي مقارنة الاداء الفعلي لجميع المستويات مع هو مخطط له بهدف التوصل الى الكفاية عن طريق محاربة الانحرافات السالبة وشخصية الانحرافات الموجبة

ت) في مجال اتخاذ القرارات: تشمل الحصول على الائتمان في البنوك تمكن الموازنة التقديرية من قياس الانحرافات من اجل الدراسة واتخاذ القرارات كما تتحصل المؤسسة على نتائج فعلية ترسم على أساسها السياسات المستقبلية

¹ هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه " : دراسات في المحاسبة المتخصصة النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات "، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ص53

ج) حدود الانتفاع بالموازنة التقديرية : نجد أن الموازنة التقديرية هي علاج لجميع النواحي النقص في الإدارة بل تعتبر أداة تستخدمها الإدارة في إطار حدود معينة للأسباب التالية

1. الموازنة التقديرية تعد على أساس تقديري
2. يجب متابعتها وتعديلها مما يجعلها متفقة مع ظروف المتغير بسبب التحسينات الفنية المستمرة للإنتاج أو التغيرات في الطلب
3. أن تنفيذ برنامج الموازنة التقديرية لا يمكن أن يحدث دون إشراف المستويات الإدارية

المطلب الثاني: العراقيل التي تواجهها

انعدام روح التعاون التي ينبغي أن تسود المستويات الإدارية عدم كفاية الدراسات الخاصة بالأسواق وحالة الطلب وأذواق المستهلكين عدم استخدام الكميات بجانب القيمة عدم مراجعة التقديرات ودراساتها لمعرفة الإدارات المختصة عدم القدرة على تحليل النتائج واستقصاء أسباب الاختلافات والانحرافات عدم المراعاة بين المخزون السلعي والإنتاج عدم مراعاة القدرة المالية للمشروع

المطلب الثالث : دور الموازنات التقديرية في التسيير

الموازنة التقديرية والمسؤولية : يتولى شؤون الموازنة التقديرية نخبة من الأعضاء الذين يتولون إعدادها ووضع الخطوط العريضة لها والسهر على تنفيذها مع وجوب تحديد مسؤولية كل عضو ويستوجب¹ :

أ) كل مسؤول له الحق في أعداد الموازنة الخاصة به ويعني أن الموازنة التقديرية لكل مؤسسة يجب أن توضع من قبل الإدارة العامة وإنما هي موضوعة من طرف مختص في هذا المجال ويكون ملزم بتنفيذها ويتحمل مسؤولية ذلك.

¹ BOUQUIN H. : « Comptabilité de gestion », Sirey, Paris, 1993.P : 67

ب) تتحمل المؤسسة التكاليف التي يمكن للمسؤولين التصرف فيها مباشرة وتتمثل في تكلفة المواد الخام وتكلفة الأجور وحتى يمكن إعداد الموازنة التقديرية بدقة فانه يجب على ادارة المؤسسة ان تدرس السعر المدفوع .في سبيل الحصول على الموارد والكمية المستحقة في الإنتاج

ت) توفير الإمكانيات من طرف الإدارة العامة لكل مسؤول قسم من أجل القيام بأعماله في حدود مسؤولية وتكمن في الوسائل المادية والبشرية والتي يتم إنفاقها من طرف المسؤولين في حدود النفقات المسجلة في الموازنة التقديرية.

الفصل الثالث

الموازنة التقديرية للمواد الأولية

المبحث الأول:مدخل للموازنة التقديرية للمواد الأولية.

تتطلب عملية الإنتاج مواد أولية يتم استخدامها في المنتج لهذا فإن عملية الانتقال من برنامج الإنتاج إلى برنامج التمويل يتطلب استخدام المعطيات التقنية المتعلقة بتركيبة المنتجات، فكل منتج يجب أن تتم معرفة قائمة المواد اللازمة أو القطع الداخلة في الإنتاج وتحديد كمياتها لذا يمكن اعتبار برنامج الإنتاج مصدرا يعتمد عليه في معرفة كمية المواد الواجب شراؤها.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية للمواد الأولية.

تعتبر المواد الأولية من العناصر الأساسية لتنفيذ برنامج الإنتاج وتنقسم إلى نوعين مواد مباشرة وأخرى غير مباشرة بحيث يقصد بالمواد المباشرة جميع المواد التي تكون جزءا رئيسيا من المنتجات التامة الصنع و تمثل جزءا رئيسيا من تكاليف الإنتاج وتتغير طرديا مع حجم الإنتاج أما المواد غير المباشرة فهي المواد واللوازم التي تدخل في عملية التصنيع ولكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل المواد اللازمة للصيانة وهذه المواد لا يمكن اعتبارها ضمن الموازنة التقديرية للمواد الأولية المستهلكة بل يتم إدراجها ضمن موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة.¹

1-تعريف الموازنة التقديرية للمواد الأولية:

تعرف الموازنة التقديرية للمواد الأولية على أنها " إعداد تقديرات كمية وأخرى بالقيمة للمواد و اللوازم الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج وتسعى إلى التأكد من أن تلك المواد واللوازم سوف تشتري بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة و بأقل التكاليف"² وتعرف أيضا على أنها "احتياجات الوحدة الإنتاجية من المواد الأولية المباشرة التي يستلزمها تنفيذ برنامج الإنتاج خلال فترة زمنية معينة وذلك على أساس أنواع المنتجات

(1)فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001م، ص102.

(2) يحيوي نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة :قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية، ، شعبة تسيير المؤسسات،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009م، ص125.

النهائية وكمياتها و يرتبط تقدير تكلفة الحصول على تلك الكميات بالأسعار المتوقعة لكل منها¹

2- العوامل المؤثرة على إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية:

تتوقف عملية تقدير المواد الأولية على طبيعة المؤسسات ومدى تماثل المنتجات بحيث:²

- أن المؤسسات التي تنتج منتجات نمطية تتولى تحديد الكمية الضرورية لإنتاج وحدة واحدة من المنتج من كل نوع من المواد التي تدخل في تركيبة المنتج وتسمى هذه الكمية بمعدل المواد الأولية ويتم تحديدها بالرجوع إلى السجلات الخاصة باستهلاك المواد ثم يطبق هذا المعدل على برنامج الإنتاج كما يلي:

$$\text{برنامج المواد الأولية المستهلكة} = \text{معدل المواد لكل وحدة} \times \text{برنامج الإنتاج.}$$

- أما بالنسبة للمؤسسات ذات الإنتاج غير المتماثل و التي تنتج حسب الطلب فإنها لا تستطيع إعداد قائمة نمطية لحاجاتها من المواد الأولية ، فهي تتغير كل سنة لكن يمكن الاعتماد على بعض الدلائل كحجم الإنتاج في السنوات السابقة ومعدل الزيادة فيه وباعتبار أن المؤسسة تنتج حسب الطلبيات فان عملية التنبؤ ستكون صعبة لأنه من الصعب تحديد كميات المواد الأولية اللازمة للإنتاج قبل الحصول على الطلبيات لذا فان الكلف بإعداد التقديرات لا يعتمد طرق رياضية أو إحصائية لتحديد الكميات المراد إنتاجها بل سيكتفي بالطلبيات المقدمة سلفا و يضعها كتقديرات و من ثم إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج وعلى أساس هذه الأخيرة يتم إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

¹- الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، الموازنات وإعداد التقارير، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، 2009، ص40.

²- انعقد بجامعة قلمة، نقلا عن الموقع: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/pdf>، تاريخ الاطلاع: 22/01/2015.

خلافا للقاعدة العامة التي تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات أولى الموازنات التقديرية التي يجب إعدادها.

- ترتبط عموما عملية وضع الموازنة التقديرية للمواد الأولية بمشكلة الانقطاع التي تحدث في عملية الإمداد التي قد تؤدي إلى تعطيل العملية الإنتاجية مما يؤثر على مبيعات المؤسسة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الموازنة التقديرية للمواد الأولية.

تسعى المؤسسات عند إعدادها للموازنة التقديرية للمواد الأولية إلى تحقيق عدد من الأهداف فهي تعتبر أداة من أدوات التخطيط الرئيسية والتي عن طريقها يتم تطبيق الموازنة التقديرية للإنتاج.

1- أهداف الموازنة التقديرية للإنتاج:

تهدف المؤسسات عند إعدادها للموازنة التقديرية للمواد الأولية إلى تحقيق ما يلي:¹

- إعداد تقديرات بالكمية والقيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج ومن ثم توفيرها بالكمية المطلوبة وفي الآجال المحددة.

- توفير البيانات اللازمة والأساسية لوضع سياسة المخزون من المواد الأولية

- تحقيق الرقابة على استخدام المواد الأولية في الإنتاج.

2- أهمية الموازنة التقديرية للمواد الأولية:

تكمن أهمية الموازنة التقديرية من الناحية الإدارية في أنها وسيلة للتعبير عن الأهداف والسياسات والنتائج، فهي تعتبر أداة للتخطيط تسمح بالتأكد من أن الأهداف المسطرة ممكنة التحقيق في حدود ما تملكه المؤسسة من موارد بشرية ومالية وتقنية وهي أداة للتنسيق بين مختلف الأنشطة التي تضطلع بها هذه الأخيرة، والتوافق فيما بين الأقسام

1- يحيياوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 119.

والمصالح والفروع كما أنها أداة للرقابة عبر قياس الانحرافات من خلال النتائج المتحققة والمقدرة وتفسير أسباب حدوثها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.¹

أما أهمية الموازنة التقديرية للمواد الأولية فتظهر من خلال المزايا التي توفرها لا سيما بالنسبة لوظيفتي التموين والتخزين والتي من بينها ما يلي:²

- يترتب على إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية توفير المواد الأولية التي يحتاجها كل الأقسام أو مراكز الإنتاج بالكميات الصحيحة وبالمواصفات المقررة وينعكس ذلك على انتظام العمليات الصناعية والمحافظة على مستوى جودة المنتجات وتسليمها في المواعيد المحددة.
- إتاحة الفرصة الكافية للمفاضلة بين المواد البديلة مما يؤدي إلى اختيار أفضلها من حيث التكلفة.
- تزويد إدارة المشتريات بالمعلومات اللازمة للحصول على المواد المطلوبة بالأسعار الملائمة.
- تجنب عملية الإنقطاع التي تحدث في عملية الإمداد والتي قد تؤدي إلى تعطيل العملية الإنتاجية مما يؤثر على مبيعات المؤسسة.
- ترشيد عمليات الشراء والإمداد والمناولة.
- تخفيض تكاليف التموين والتخزين.
- تحقيق التوازن بين أصناف المخزون.
- تحقيق رقابة مستمرة على المخازن بما يكفل عدم تراكم المخزون من المواد الأولية والذي يؤدي إلى تحمل تكاليف إضافية ناتجة عن ما يلي:

¹ - صلاح الشنواطي، الأصول العلمية للشراء والتخزين، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993م، ص 141

² - بن زعيط وهيبة ومواي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، مقال منشور في موقع جامعة مستغانم، صص 8-9، نقلا عن الموقع: http://www.univ-mosta.dz/index.php?option=com_weblinks&view=category&id=209&Itemid=583

تاريخ الاطلاع: 2015/01/22

- ارتفاع مصاريف التخزين.
- ارتفاع مصاريف التأمين على المخزون.
- ضياع التكاليف الإدارية المتعلقة بتسيير المخزون.
- ضياع فرص بديلة نظرا لتجميد الأموال في التخزين
- كما أن نقصان المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عنه تكاليف وأخطار منها:
- تعطيل الإنتاج نظرا لانقطاع المواد وهذا يؤدي إلى تحميل المؤسسة تكاليف خلال فترة التوقف عن الإنتاج.
- تعطيل الإنتاج يؤدي إلى تضييع بعض المبيعات نظرا لعدم تلبية المؤسسة لطلبات الزبائن في الوقت المناسب.
- لا يقدم الموردون خصوصيات عن المشتريات نظرا لأن المؤسسة لا تشتري بكميات كبيرة.

المبحث الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية.

تسعى الموازنة التقديرية للمواد الأولية إلى التأكد من أن المواد واللوازم سوف تشتري بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة ولتحقيق هذه العناصر الثلاثة (الكمية - الوقت-التكلفة) أجريت عدة دراسات منها من يسعى إلى توفير الكمية المناسبة التي تخفض تكاليف التخزين إلى الحد الأدنى وهي الدراسات الكلاسيكية ومنها من يسعى إلى توفير فقط الكمية الضرورية في الوقت المناسب دون تكاليف تخزين أي العمل بمخزون معدوم وهي الدراسات الحديثة.

المطلب الأول:إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقا للتسيير الكلاسيكي للمخزون.

تهدف الموازنة التقديرية للتموينات وفقا للطريقة الكلاسيكية إلى التسيير الأمثل لمخزون المواد المشتراة وذلك لتفادي تضخم حجم المخزون وتدنيه عن الحجم الأمثل، ولتحقيق

ذلك ينبغي تحديد عناصر الموازنة المتمثلة في : معدل الاستهلاك - وتيرة التمويل - فترة الانتظار - مستويات مخزون الأمان.¹

1- حساب عناصر الموازنة التقديرية للتموينات: وهي كالتالي:²

1-1- معدل الاستهلاك: ويتم تحديد هذا المعدل انطلاقاً من الموازنة التقديرية للإنتاج.

1-2- وتيرة التمويل المثلى: ويقصد بها عدد الطلبات السنوية التي تخفض تكاليف المخزون إلى حدها الأدنى، وتتكون هذه الأخيرة من عنصرين أساسيين هما: تكلفة حيازة المخزون والإحتفاظ به وتكلفة إعداد الطلبية.

1-2-1- تكلفة إعداد الطلبية: وهي تتمثل في:

- تكلفة تقديم الطلبية للمواد التي يتم شراؤها وتشمل جميع مصاريف التمويل.
- تكلفة الإمداد إذا كانت المواد تصنع داخل المؤسسة وتشمل جميع مصاريف التصنيع.

وتحسب تكلفة إعداد الطلبات بالعلاقة التالية: $n \times b$ بحيث يمثل b تكلفة إعداد الطلبية الواحدة و n يمثل عدد الطلبات السنوي.

1-2-2- تكلفة حيازة المخزون والإحتفاظ به: وتشمل هذه التكلفة المصاريف المالية المستثمرة في المخزون، وتحسب بالعلاقة التالية: $c/2n$ بحيث يمثل c قيمة الاستهلاك السنوي، وعليه كلما ازدادت عدد الطلبات انخفضت التكلفة. وبذلك فإن التكلفة الإجمالية للتخزين هي مجموع التكلفتين: $f(n) = n \times b + (c \times a)/(2n)$ (يمثل a تكلفة حيازة وحدة واحدة من المخزون).

ولتحديد وتيرة التمويل المثلى التي تخفض تكلفة التخزين إلى حدها الأدنى تشتق هذه الدالة وتساوى بالصفر وبعد ذلك نحصل على العلاقة التالية: $n = c \times a / 2b$ وهي العلاقة المعروفة بنموذج ويلسون.

(علي أحمد حسين ونور أحمد محمد، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2003م، ص72.¹

(يحيوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، صص125-127.²

وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن ويلسون أوضح أن هذا النموذج له حدود فهو غير مناسب لجميع الحالات بسبب طبيعة المنتجات المشتراة.

1-3- فترة الانتظار والمخزون الأدنى: يفصل بين تاريخ تقديم الطلبية وتاريخ استلامها فترة تسمى بفترة الانتظار ، ولاستلام الطلبية في الوقت الذي يصبح فيه المخزون معدوماً أي لحظة نفاذ المخزون يجب تقديم الطلبية في الوقت المناسب أين يكون المخزون المتبقي يمثل تماماً الاستهلاك في فترة الانتظار ويسمى المخزون الذي يستهلك أثناء فترة الانتظار بالمخزون الأدنى.

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

المخزون الأدنى = كمية الاستهلاك لوحدة زمنية $\times$ فترة الانتظار.

1-4- مستويات مخزون الأمان: إن التنظيم بين الطلب و أجال التموين تم لحد الآن على افتراض أن المعلومات على الطلب و فترة الانتظار مؤكدة لكن قد يتسارع الاستهلاك بعد تقديم الطلبية أو تتأخر عملية الاستلام لسبب ما مما يؤدي إلى نفاذ المخزون ولتقادي ذلك يجب تكوين مخزون إضافي يسمى مخزون الأمان لمواجهة الطوارئ. وعادة ما يتم تحديد مستوى مخزون الأمان بطريقة تجريبية وذلك بالاعتماد على تجارب وخبرة مسؤولي تسيير المخازن

2- إعداد الموازنة التقديرية للتموينات:

ويتطلب إعداد الموازنة التقديرية للتموينات ما يلي:¹

2-1- إختيار نمط التموين: ويقصد به التموين بكميات ثابتة وعلى فترات متغيرة أو

التموين على فترات ثابتة وبكميات

متغيرة.

¹ - يحياوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، صص 127 - 131

2-2- إختيار طريقة إعداد الموازنة: بحيث أنه يتم المفاضلة بين الطريقة البيانية و المحاسبية لإعداد الموازنة ، وفي غالب الأحيان يتم الاعتماد على الطريقة المحاسبية لأنها تسمح بتوفير معلومات عن: الطلبيات (موازنة الطلبيات)، المدخلات إلى المخزن (موازنة الاستلام)، المخرجات منه (موازنة الاستهلاك) ومستويات المخزون (موازنة المخزون).

إن الطريقة الكلاسيكية قامت بالبحث عن كيفية تزويد المؤسسة بالمواد الضرورية وبالكمية المناسبة وفي الوقت المناسب مع تسيير أمثل لمخزون هذه المواد و الغرض من ذلك هو تخفيض تكاليف التخزين.

المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقا لنظام الوقت المحدد (صفر مخزون إضافي).

إن الطريقة الكلاسيكية وبالرغم من أهميتها اعتمدت على نموذج نظري بعيد عن الواقع (نموذج ويلسون) الأمر الذي أدى إلى البحث عن أسلوب أكثر واقعية يسعى إلى توفير ما تحتاجه العملية الإنتاجية من المواد الأولية في الوقت المحدد وبالكمية المناسبة ويعرف هذا الأسلوب بنظام الوقت المحدد

1-التعريف بنظام الوقت المحدد :

ظهر هذا النظام إثر الأزمة الحادة التي عرفتتها شركة TOYOTA MOTOR اليابانية سنة 1950 حيث وجدت نفسها في مواجهة إضراب كبير نتيجة تسريح عدد هائل من العمال من جهة وانفجار حرب كوريا من جهة أخرى وهو ما أدى إلى زيادة الطلب على منتجات الشركة ولمواجهة هذين المتناقضين على الشركة أن تلبي هذه الزيادة لكن دون زيادة عدد عمالها ولا اللجوء إلى التخصص وبترشيد أفضل للعمال للحصول على أكبر مردودية ، ونتيجة للدراسات المكثفة توصلت الشركة لحل هذا المشكل دون المساس بالأهداف المسطرة وهو تطبيق نظام الوقت المحدد، ولقد تم استنتاج هذا النظام من نظام التموين للأسواق التجارية، ففي هذا النوع من الأسواق

يتولى الزبائن أنفسهم اختيار السلع التي يريدونها وبما أن النظام يتمثل في توفير السلع التي تباع فقط فإن المخزونات غير الضرورية تتضاءل وإعادة التموين يتم أساس تقديرات الاستهلاك الموجود أصلاً، بمعنى أن إعادة التموين يركز على تعويض المنتج المباع.

لقد حقق هذا النظام نتائج باهرة للمؤسسات اليابانية من خلال احتلالها لمواقع تنافسية هامة بين الشركات الدولية مما شجع الشركات الأمريكية على تبني هذا النظام لينتشر بعد ذلك إلى كل أنحاء العالم.¹

ويعرف هذا النظام على أنه "نظام السيطرة على المخزون"² ويعرف أيضاً على أنه "نظام الإنتاج الذي تتم فيه عملية الإنتاج وحركة المواد والسلع مباشرة بتخفيض المخزون ودفع المسؤولية إلى المورد"³

2- مميزات نظام الوقت المحدد:

- يتميز هذا النظام بعدة مميزات نذكر أهمها فيما يلي:⁴
- تخفيض المخزون إلى أدنى مستوى له وهذا يصاحبه تخفيض في تكاليف حياة المخزون وفي مساحات التخزين.
 - المحافظة على مواعيد الإنتاج فالمنتجات تصنع في الوقت الذي يحتاجه الزبون.
 - تطوير علاقة فعالة مع الموردين تستند إلى شراكة المصالح وبالتالي فإن المورد يقوم بجدولة إنتاجه وفقاً لاحتياجات المنتج مع احتفاظه هو الآخر بالمخزون في حده الأدنى.

3- برنامج إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقاً لنظام الوقت المحدد:

¹ - يحيوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 140

² - أحمد مصطفى، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعات والخدمات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1999م، ص 526

³ - يحيوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 141

⁴ - صلاح عباس، إدارة الوقت، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 163

إن هدف مستعملي هذا النظام يختلف عن أهداف مستعملي الأنظمة الأخرى، فإذا كانت الطرق الأخرى تبحث عن كيفية تخفيض تكاليف التخزين فإن هذه الطريقة تعمل على جعل المخزون معدوما وبالتالي فهم لا يركزون على التسيير الأمثل للمخزون وإنما يركزون على تنظيم الإنتاج وتخفيض المخزون للقضاء على مختلف أنواع التبذير وعلى هذا لأساس فإن إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية وفقا لهذا النظام يقوم على عدة مبادئ أهمها: ¹

3-1- تنظيم الإنتاج: لاحظ اليابانيون أن الإنتاج بكميات كبيرة يؤدي إلى عدة مشاكل منها:

- طول فترة التحضير لانطلاق العملية الإنتاجية .
 - زيادة حجم المخزون وارتفاع التكاليف الخاصة به.
- لذلك فإن الإنتاج بكميات قليلة وحسب الطلب هو أساس هذا النظام وأصبحت موازنة الاستهلاك هي نقطة الانطلاق لتحديد وإعداد الموازنة التقديرية للمخزونات والمواد الأولية اللازمة للإنتاج.

3-2- تخفيض المخزون: غن نماذج تسيير المخزون في نظام الوقت المحدد تعتبر انه لا وجود لمخزون إضافي وتكتفي بمخزون الأمان اللازم لحل المشكلات غير المتوقعة ويفترض هذا النظام أن كمية الطلب توضع اليوم لتستهلك غدا مع خفض تكلفة الطلبية إلى أدنى مستوى لها بما في ذلك تكلفة نقلها بالاعتماد على موردين قريبين من المصنع مثل شركة TOYOTA التي تعمل بنظام الوقت المحدد لتحديد الاحتياجات من المواد الأولية والمخزونات بحيث يقع 80 بالمئة من مورديها على بعد ساعة واحدة من مصانعها.

3-3- القضاء على كل أنواع التبذير: يعمل هذا النظام على إزالة كل أنواع التبذير كعملية نقل وفحص المخزون.

¹ - يحياوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، صص 141-152

المبحث الثالث: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية.

تعتبر المواد الأولية أهم عنصر من عناصر التكاليف في عملية الإنتاج الصناعي لهذا فإن إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية المباشرة يتطلب إعداد ثلاث موازنات مترابطة مع بعضها البعض بحيث تسمى الأولى بالموازنة التقديرية لاحتياجات الإنتاج من المواد الأولية والثانية بالموازنة التقديرية لمشتريات المواد الأولية اللازمة للإنتاج ومستويات المخزون منها، أما الثالثة فتعرف بالموازنة التقديرية لتكلفة المواد الأولية وعند تنفيذ برنامج الإنتاج تظهر الانحرافات بين الموازنة التقديرية والنتائج الفعلية.

المطلب الأول: إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية.

تمر عملية إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية وفق الخطوات التالية:

1- إعداد الموازنة التقديرية لكميات المواد الأولية اللازمة للإنتاج:

إن تحديد عدد وحدات المواد الأولية اللازمة لصنع كل منتج يتم حسابها على ضوء عدد الوحدات التي يجب إنتاجها طبقاً لما هو وارد في الموازنة التقديرية للإنتاج ، وتتوقف الطريقة التي تستخدم في إعداد التقديرات للمواد الأولية على مدى تماثل المنتجات ، فبعض المؤسسات التي تنتج كميات كبيرة من السلع النمطية كالثلاجات و الأثاث تستطيع أن تحدد حاجتها من المواد الأولية لكل وحدة منتجة على أساس معياري وتكون مهمة التقدير في هذه الحالة سهلة وكمية المواد يتم تحديدها عن طريق السجلات الخاصة باستهلاك المواد الأولية،¹ وبعد تحديد الكمية المعيارية التي تكون في صورة معدل وحدة واحدة للمنتج يتم تحديد كمية المواد اللازمة للإنتاج جميع الوحدات التي تتضمنها الموازنة التقديرية وذلك حسب العلاقة التالية:

$$\text{الكمية التقديرية للمواد الأولية لإنتاج منتج نمطي} = \text{معدل المواد لكل وحدة من المنتج X عدد الوحدات الكلية المنتجة}$$

¹ - إيمان الهنيدي وبلال بدران، دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 27، الأردن، 2013، ص 31

وفي حالة ما كان تغيير في محتويات المنتج من المواد الأولية ، وكذلك عندما يتم الإنتاج حسب المواصفات التي يحددها العملاء والتي تختلف من عميل لآخر أي الإنتاج حسب الطلبات تقوم المؤسسة بتقدير مجموع كمية المواد الأولية اللازمة للإنتاج باستخدام النسب التاريخية المعدلة ومن الضروري أن يأخذ في الاعتبار التلف الطبيعي المسموح به في عملية الإنتاج وفي هذه الحالة يتم تحديد الكمية المعيارية للمواد المباشرة وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{الكمية المعيارية} = \text{كمية المواد الداخلة في الإنتاج} + \text{نسبة مئوية من التلف.}$$

وبالاعتماد على التكلفة التقديرية للوحدة المنتجة وبرنامج الإنتاج يستطيع كل قسم من أقسام الإنتاج تحديد احتياجاته حسب كل صنف من المواد وهذا يساعد قسم التموين على إعداد برنامج الشراء والتخزين.¹

2- الموازنة التقديرية لمشتريات المواد الأولية اللازمة ومستويات المخزون منها:

بعد تحديد كمية المواد اللازمة للإنتاج ينبغي وضع برنامج لمشتريات هذه المواد وذلك بهدف وضع خطة توفر المواد الأولية على مدار السنة (فترة الموازنة) في الوقت المناسب وبالسعر المناسب. وتختلف التقديرات في كل من موازنة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج وموازنة مشتريات المواد الأولية²، حيث أن هذه الأخيرة يتم إعدادها على أساس الاحتياجات من المواد الأولية اللازمة للإنتاج وتقديرات المخزون وعليه تبين الموازنة التقديرية للمشتريات:

- الكميات التي يجب شراءها من كل نوع من المواد الأولية.

- التاريخ الذي يجب أن يتم فيه الشراء.

¹ - إيمان الهنيدي وبلال بدران، دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية

المساهمة، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 27، الأردن، 2013م، ص 31

² - محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، 2006م، ص 35.

- مستويات المخزون من المواد الأولية.

يعتبر المخزون في هذه الموازنة من العناصر المهمة التي تتضمنها الموجودات سواء في شركات الصناعية أو التجارية ويمثل المخزون في الشركات التجارية مخزون البضاعة الجاهزة أما في الشركات الصناعية فإن المخزون يشمل كل المواد الخام ومخزون الإنتاج التام المصنع.¹

يتم تحديد الكمية الواجب شراؤها من المواد الأولية كما يلي:

الجدول رقم(01): نموذج لموازنة المواد الأولية في المؤسسة.

البيان	وحدة
الكمية لتقديرية من المواد الأولية اللازمة للإنتاج	****
يضاف إليها: + مخزون آخر المدة من المواد الأولية	****
يطرح منها: - مخزون أول المدة من المواد الأولية	****
= الوحدات الواجب شراؤها من المواد الأولية.	****

المصدر: عارف الحاج، الموازنات التقديرية ودورها في مجال التخطيط، مقال منشور في موقع جامعة صنعاء، ص21، نقلا عن الموقع، تاريخ الاطلاع: 2015/01/15م. <http://www.kantakji.com/media/2552/903.pdf>

يتم حساب مخزون آخر المدة من خلال احتياجات الإنتاج للفترة التالية مضروب في المعدل المراد الاحتفاظ به أما مخزون أول المدة لفترة معينة يمثل مخزون آخر المدة للفترة السابقة.

3- الموازنة التقديرية لتكلفة المواد الأولية اللازمة للإنتاج:

من الضروري لحساب التكلفة التقديرية للمواد المستخدمة في الإنتاج تحديد السعر التقديري لكل وحدة من المواد وتقع مسؤولية وضع السعر التقديري للمواد على عاتق

¹ - شناف فريد، مرجع سبق ذكره، ص49.

قسم المشتريات والتمويل في المؤسسة. وتتحدد تكلفة المواد الأولية بالأسعار التي تتضمنها فواتير الشراء ناقص الخصم بصوره المختلفة زائد مصروفات النقل والمصروفات المختلفة الأخرى، حتى تصل تلك المواد إلى مخازن المؤسسة¹، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل الموسمية التي قد تتطلب زيادة كمية المواد الأولية في بعض الأشهر استعدادا لتلقي الطلبات الموسمية. لذلك يقتضي تقدير الأسعار إعتبار ما يلي:

- أن تعكس الأسعار الموضوعية الظروف المهمة في السوق ونظرا لصعوبة تقدير الأسعار يلجأ الكثير من المسؤولين إلى استعمال:

* الأسعار السائدة وقت وضع السعر التقديري أو الأسعار المتعاقد عليها مع الموردين.

* تحديد باذونات الصرف على أساس السعر الوارد بأخذ فاتورة شراء المواد.

- طريقة معالجة المؤسسة للمخزونات (fifo. Lifo...)

وعموما يتضمن السعر المعياري العناصر التالية:

- سعر الشراء الذي يدفع على المورد بعد استيعاد الخصم.

- مصاريف الشراء بأنواعها (شحن ، نقل، تأمين.....) حتى وصول المواد إلى

المخازن وعليه تحسب تكلفة المواد وفق المعادلة التالية :²

$$\text{التكلفة التقديرية للمواد} = \text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري.}$$

¹ - فركوس محمد، أعمال موجهة في الموازنات التقديرية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005م، ص103.

المطلب الثاني:مراقبة الموازنة التقديرية للمواد الأولية وتحليل الانحرافات.

تظهر الانحرافات بين الموازنة التقديرية والنتائج الفعلية عند تنفيذ برنامج الإنتاج وتحلل هذه الانحرافات حسب مكوناتها إلى انحرافات في الكمية وانحرافات في السعر.

- انحرافات في الكميات المستهلكة وترجع أسبابها عموماً إلى الضياع والتلف وفساد المواد.

- انحراف السعر وهو نتيجة تغير السعر الفعلي عن السعر التقديري.

وعند تحليل ومراقبة الكميات المستهلكة يجب التمييز بين الأسباب الداخلية ، فالأسباب الخارجية يتسبب فيها الموردون كتموين للمؤسسة بـ مواد تالفة أو غير مطابقة للمواصفات ، أما الأسباب الداخلية فتحمل على أقسام التخزين كالضياع والتلف في المواد والمنتجات غير الصالحة للبيع.¹

1-انحراف السعر:

وهو ينتج من التغير في السعر الفعلي عن السعر التقديري، وهو في صالح المؤسسة إذا كان السعر الفعلي أقل من السعر التقديري والعكس صحيح لأن المواد المستهلكة تعتبر ضمن الأعباء الإنتاجية ويتحدد انحراف السعر وفق العلاقة التالية:²

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر التقديري}) \times \text{الكمية الفعلية.}$$

2-انحراف الكمية:

يقيس انحراف الكمية قيمة انحراف الناتج عن استخدام كمية المواد أقل أو أكثر مما هو مستهدف، وترجع أسباب هذا الانحراف عموماً إلى الضياع أو التلف ويتحدد انحراف الكمية طبقاً للعلاقة التالية:³

¹ - فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة

² - للتيسير، مرجع سبق ذكره، ص104.

³ - فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتيسير، مرجع سبق ذكره، ص106

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية التقديرية}) \times \text{السعر التقديري}$$

يمكن تحليل انحراف كمية المواد إلى انحرافين انحراف عائد المواد وانحراف مزيج المواد كما يلي:¹

2-1- انحراف مزيج المواد:

عندما يصنع منتج بعدة انواع من المواد وينسب محددة فإن كان انحراف الكمية بالنسبة للمواد راجع على الاختلال في نسب مزيج المواد فهذا الجزء يعتبر انحراف مزيج المواد ويحسب كما يلي:

$$\text{انحراف مزيج المواد} = (\text{نسبة المزيج التقديري} - \text{نسبة المزيج الفعلي}) \times \text{الكمية الكلية الفعلية} \times (\text{متوسط السعر التقديري} - \text{السعر التقديري}).$$

نسبة المزيج التقديري لكل مادة أولية مستعملة = (الكمية التقديرية للمادة المستعملة/كمية المواد الأولية التقديرية الكمية) $\times$ (كمية المواد الأولية الفعلية الكلية).
متوسط السعر التقديري = (مجموع الكمية التقديرية للمواد $\times$ السعر التقديري للمواد) / مجموع الكميات التقديرية للمواد.

2-2- انحراف عائد المواد:

في معظم عمليات التصنيع والتحويل نترقب أن يحدث تلف عادي في المواد لهذا فغالبا ما يحدد معيار للعائد العادي المرتقب الذي هو عبارة عن الكمية من المنتجات التامة والحاصلة من كمية تقديرية من المواد، في غالب الأحيان يكون العائد التقديري مختلفا عن الفعلي وهو ما يعبر عنه بانحراف العائد ويحسب كما يلي:

$$\text{انحراف العائد} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية التقديرية من المواد للإنتاج الفعلي}) \times \text{متوسط السعر التقديري}$$

¹ - شناف فريد، مرجع سبق ذكره، ص 61

المطلب الثالث: نموذج عن الموازنة التقديرية للمواد الأولية.

تنتج مؤسسة لعب نوعا من اللعب باستعمال مادتين أوليتين هما البلاستيك ومادة لاصقة، ولغرض إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية وتقدير الانحرافات توفرت لك المعلومات التالية:

- لإنتاج لعبة واحدة تستعمل المؤسسة 0.8 كلغ من البلاستيك و 0.1 كلغ من المادة اللاصقة علما بأن سعر شراء هاتين المادتين على التوالي هو 13 دج، 10 دج.

-المخزون من المواد الأولية في آخر الشهر قدر كما يلي (كلغ):

الأشهر	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان
مادة البلاستيك	3000	2005	1110	3190	2580	2800
مادة لاصقة	1000	1000	1100	2300	2600	2500

- المخزون في بداية شهر جانفي من مادتي البلاستيك والمادة اللاصقة قدر كما يلي: 3500 كلغ/1000 كلغ.

إذا علمت أن:

- الكمية التي تم استهلاكها في الواقع من مادة البلاستيك هي 8900 وحدة ومن المادة اللاصقة هي 2675 وحدة.

- سعر شراء المادة اللاصقة يساوي 10 دج وسعر شراء البلاستيك هي 14 دج.
حل الانحرافات.

الحل:

1- إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية اللازمة للإنتاج:

الجدول رقم (02): الموازنة التقديرية للمواد الأولية اللازمة للإنتاج.

	المادة اللاصقة				مادة البلاستيك					
	تكلفة المادة اللاصقة	تكلفة الوحدة	الكمية اللازمة لمواجهة الإنتاج كغ	عدد الوحدات اللازمة لإنتاج وحدة واحدة كغ	تكلفة مادة البلاستيك اللازمة للزمن	تكلفة الوحدة	الكمية اللازمة لمواجهة الإنتاج (كغ)	عدد الوحدات اللازمة لإنتاج وحدة واحدة (كغ)		
إجمالي تكلفة المواد الأولية دج										
28842	2530	10	253	0,1	26312	13	2024	0,8	2530	جانفي
28272	2480	10	248	0,1	25792	13	1984	0,8	2480	فيفري
22686	1990	10	199	0,1	20696	13	1592	0,8	1990	مارس
18126	1590	10	159	0,1	16536	13	1272	0,8	1590	أفريل
18810	1650	10	165	0,1	17160	13	1320	0,8	1650	ماي
17214	1510	10	151	0,1	15704	13	1208	0,8	1510	جوان
133950	11750	10	1175		122200	13	9400		11750	المجموع

المصدر: خالص صافي صالح، تسيير ميزانيات المؤسسة في ظل اقتصاد السوق دراسة حالات، الطبعة الأولى، الطباعة العصرية، الجزائر، 2008، ص 93.

2- إعداد الموازنة التقديرية لكمية وتكلفة المشتريات من المواد الأولية:

الجدول رقم (03): الموازنة التقديرية لكمية وتكلفة المشتريات من المواد الأولية.

إجمالي تكلفة المواد الأولية	المادة اللاصقة						مادة البلاستيك		
	تكلفة المادة اللاصقة اللازمة للإنتاج دج	تكلفة الوحدة الواحدة دج	الكمية الواجب شرائها كغ	مخزون أول المدة كغ	مخزون آخر المدة كغ	الكمية اللازمة لمواجهة الإنتاج كغ	تكلفة مادة البلاستيك اللازمة للإنتاج 1 دج	تكلفة الوحدة الواحدة دج	الكمية الواجب شرائها كغ
22342	2530	10	253	1000	1000	253	19812	13	1524
15337	2480	10	248	1000	1000	248	12857	13	989
12051	2990	10	299	1000	1100	199	9061	13	697
57166	13590	10	1359	1100	2300	159	43576	13	3352
13880	4650	10	465	2300	2600	165	9230	13	710
19074	510	10	51	2600	2500	151	18564	13	1428
139850	26750	10	2675	9000	10500	1175	113100	13	8700

المصدر: خالص صافي صالح، نفس المرجع السابق، ص 94.

3- تحليل الانحرافات:

3-1- انحرافات الكمية:

الكمية الفعلية المستهلكة من مادة البلاستيك هي: 8900 وحدة.

الكمية المعيارية المتوقعة من مادة البلاستيك هي: 8700 وحدة.

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية) x السعر التقديري.

$$\text{انحراف الكمية} = (8700 - 8900) \times 13 = 2600 \text{ دج.}$$

3-2- انحراف السعر:

انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر التقديري) x الكمية الفعلية.

$$\text{انحراف السعر} = (13 - 14) \times 8900 = 8900 \text{ دج.}$$

$$\text{الانحراف الكلي} = 8900 + 2600 = 11500 \text{ دج.}^1$$

(1) خالص صافي صالح، تسيير ميزانيات المؤسسة في ظل اقتصاد السوق دراسة حالات، الطبعة الأولى، الطباعة العصرية، الجزائر، 2008م، ص 94.

الفصل الرابع

بحث الموازنة التقديرية للإنتاج

المبحث الأول: أنظمة الإنتاج في المؤسسة

إن عملية تحويل الموارد إلى سلع أو خدمات تجري في إطار نظام يطلق عليه تسمية نظام الإنتاج، حيث يعتبر نظام الإنتاج من أهم الأنظمة الفرعية المكونة للنظام الكلي في المؤسسة، فهو بمثابة قاعدة رئيسية تركز عليها أغلب الأنظمة، لذا سنحاول فيما يلي التعرف على نظام الإنتاج، مميزاته وكذا أهم أنواعه.

المطلب الأول: مفهوم نظام الإنتاج

يعرف نظام الإنتاج بعدة تعريفات تجتمع أغلبها على أنه عبارة عن مجموعة من الأجزاء والأنشطة التي ترتبط ببعضها البعض بعلاقات منطقية تكفل تحقيق التكامل والتناسق فيما بينها، وتضمن فعالية مهامها المتمثلة في تحويل مجموعة مدخلات إلى مجموعة مخرجات من خلال التحويل الإنتاجي، كما يستخدم جانب المعلومات كعنصر من عناصر المخرجات في التأكد من أن الفعالية تتم بالمستوى المطلوب.¹

ومن ثم فإن نظام الإنتاج يتكون من ستة عناصر هي: المجهزون، المدخلات، عمليات التحويل، المخرجات، الزبائن والتغذية العكسية، وفيما يلي نتحدث بإيجاز عن عناصر نظام الإنتاج:²

1. **المجهزون:** ويتمثل دورهم في توفير المدخلات اللازمة لعملية التحويل، والمجهز يمكن أن يكون طرفاً خارجياً بالنسبة للمؤسسة كمعامل البطاريات التي تجهز شركات السيارات باحتياجاتها من البطاريات السائلة، ولقد أُعطي المجهز الخارجي سابقاً دوراً محدوداً من حيث علاقته وتأثيره في نظام الإنتاج للمؤسسة، إلا أن هذه

¹ السعدي رجال، "نمذجة وتقييم أداء الطرق الإنتاجية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية باستخدام شبكات بتري مع دراسة تطبيقية على عينة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2008، 2009، ص 07.

² عبد الكريم محسن، صالح مجيد النجار، "إدارة الإنتاج والعمليات"، مكتبة الذاكرة للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2006، ص 05، 08.

النظرة قد تغيرت في الوقت الحاضر وأصبح مديرو العمليات ينظرون إلى المجهزين كشركاء في نظام الإنتاج، ويمكن أن يكون المجهز نظاماً إنتاجياً فرعياً من داخل المؤسسة، كأن يقوم قسم الخراطة في المؤسسة بتزويد خطوط الإنتاج باحتياجاتها من البراغي والصامولات...الخ.

وسواءً كان المجهز خارجياً أو داخلياً فإن على مديري العمليات بناء علاقات وطيدة مع المجهزين من حيث مواعيد التسليم أو الكميات أو الجودة لأن أي خلل في هذه النواحي سوف ينعكس سلباً على خطط الإنتاج.

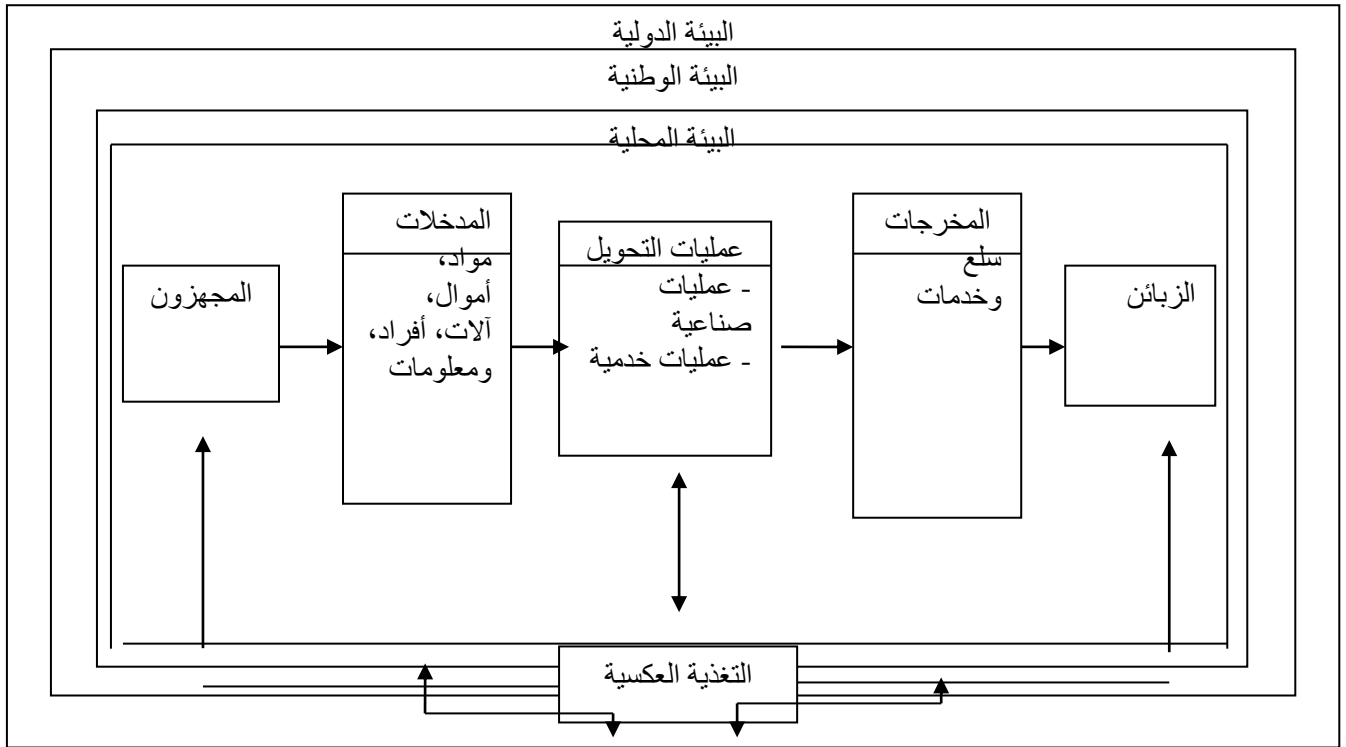
2. **المدخلات:** وتتمثل في الموارد التي تدخل في عملية التحويل للحصول على سلع أو خدمات، والمدخلات تأخذ واحداً أو أكثر من الأشكال الآتية: المواد (كالحبيبات البلاستيكية التي تصنع منها الأواني البلاستيكية)، الطاقة (كالنفط الأبيض والكهرباء)، العمال الذين يديرون الآلات، الأموال التي تستخدم في دفع الأجور وتسديد قيم المشتريات، الآلات التي تستخدم في معالجة المواد، والمعلومات التي تستخدم في اتخاذ قرارات الإنتاج، إن جميع هذه المدخلات يجب أن تخضع لعملية فحص جزئية أو كلية قبل دخولها عمليات التحويل وذلك لضمان الجودة.

3. **عمليات التحويل:** وتشير إلى مجموعة من المعالجات التي ترمي إلى تحويل مدخلات نظام الإنتاج إلى سلع أو خدمات، إن عمليات التحويل هذه يمكن أن تجري داخل وحدات الإنتاج كالمعامل مثلاً ، أو بواسطة الآلات كما يحدث في عملية الخراطة، أو سلسلة من العمليات كما هو الحال في معالجة البيانات باستخدام الحاسب الإلكتروني، وتعد عمليات التحويل العنصر المسؤول في نظام الإنتاج عن إضافة قيمة أو تحقيق منفعة، وهناك عدة طرق لتحقيق ذلك:

- تغيير المدخلات من شكل لآخر، أي إجراء معالجات لتغيير شكل المدخلات وجعلها ذات شكل أفضل: منفعة تغيير الشكل كتحويل الخشب الخام إلى كراسي وتكرير النفط الخام للحصول على وقود السيارات.
 - نقل المدخلات من مكان لآخر يزيد من قيمتها ويحقق منفعة المكان فمثلاً نقل الصخور من المقالع إلى مواقع البناء ونقل النفايات الورقية إلى معامل التكرير يزيد من قيمة هاتين المادتين.
 - خزن أو تخزين المدخلات من فترة لأخرى من شأنه زيادة قيمة بعض أنواع المدخلات شرط أن لا تتعرض للتلف أو التقادم، ويحقق منفعة زمنية فمثلاً إنتاج المدافئ النفطية و تخزينها على أمل بيعها في فصل الشتاء من شأنه تحقيق عائد أعلى مما لو بيعت في فصل الصيف.
 - فحص المدخلات: ويقصد بذلك أن فحص المواد من شأنه زيادة قيمتها، فمثلاً إذا اشترت إحدى الشركات الاستثمارية مساحات من الأراضي، وظهر فيما بعد من خلال الفحص والتنقيب عن وجود خامات نفط في باطن هذه الأراضي فإن قيمتها ستزداد وبدون شك أي تحققت منفعة نتيجة الفحص، ويمكن تقسيم مدخلات عملية التحويل إلى مجموعتين: الأولى تضم الموارد التي تجري عليها عملية التحويل مثل تحويل الخشب إلى مناضد، أو معالجة مريض من مرض خطير، فالمريض هنا يمثل المورد الذي تجري معالجته، أما الأدوية التي تستخدم في العلاج فتستخدم بالموارد المحولة وهي المجموعة الثانية.
4. **المخرجات:** وهي حصيلة عملية التحويل وتتمثل في السلع والخدمات، حيث أن السلع المنتجة تمر بقنوات متعددة قبل وصولها إلى أيدي الزبائن على عكس الخدمات التي يتزامن استهلاكها مع إنتاجها، وتعد السلع والخدمات مخرجات مرغوب فيها، ولكن بعض مخرجات نظام الإنتاج غير مرغوب فيها وتشكل عبئاً على البيئة مثل نفايات معامل الطاقة النووية، وغاز الفريون 11 (cfcl3) وفريون

- 12 (cF2cl2)6 الذي يستخدم كمدخلات في إنتاج العطور المضغوطة وأجهزة التكييف على التوالي اللذان يؤدي تسربهما في الهواء إلى تمزق طبقة الأوزون.
5. **الزبائن:** وهي الفئة التي تنتج من أجلها السلع والخدمات، ويمكن وضع الزبائن في ثلاث مجموعات: مجموعة تشتري السلع للاستخدام المباشر وتطلق عليها تسمية المستهلكين، ومجموعة ثانية من ضمن الشركة تتلقى السلع لاستخدامها في تجميع منتج آخر وتسمى بالزبون الداخلي ومجموعة ثالثة تتلقى المنتجات بقصد بيعها وتسمى بالزبون الخارجي، وتعتبر عملية إدراك حاجات الزبائن ورغباتهم أمر ضروري جداً في عملية تصميم السلع والخدمات.
6. **التغذية العكسية:** وهي المعلومات المرتدة عن المجهزين، المدخلات، عمليات التحويل، المخرجات والزبائن، وتساعد هذه المعلومات مديري العمليات في التخطيط الفعال وفي اتخاذ الإجراءات التصحيحية في واحد أو أكثر من عناصر نظام الإنتاج عندما يتطلب الأمر ذلك، فمثلاً المعلومات المرتدة عن الآثار السيئة لغاز الفريون على البيئة حفزت العديد من الشركات التي تستخدم هذا الغاز، إلى البحث عن بديل لا يؤثر في طبقة الأوزون.

الشكل رقم (04)ناصر نظام الإنتاج في إطار البيئة الخارجية



المصدر: عبد الكريم محسن، صالح مجيد النجار، مرجع سبق ذكره، ص06.

والجدول رقم 01 يقدم نماذج لنظم إنتاج السلع والخدمات، ومن الملاحظ في هذا الجدول أن جميع نظم الإنتاج (سلع وخدمات) تتكون من مدخلات، عمليات تحويل، مخرجات وتغذية عكسية ، ويلاحظ أيضاً أن نظام الإنتاج يستمد مدخلاته من البيئة المحيطة به، وي طرح مخرجاته إليها، لذلك يمكن القول بأن نظام الإنتاج هو نظام مفتوح يؤثر في البيئة من خلال مخرجاته وعملياته التحويلية (كتلوث البيئة) والتي يمكن أن تخضع للتشريعات القانونية والصحية، ويتأثر من جانب آخر بالبيئة المحيطة به كالمنافسة، ووفرة المواد الأولية في الطبيعة، ووفرة الطاقة، والقوى العاملة، والحركات العمالية والأوضاع الاقتصادية، والطلب كما أوضحنا في الشكل السابق.

الجدول رقم (04) امثلة لنظم إنتاج مختلفة

نظام الإنتاج	المدخلات من البيئة	عمليات التحويل	المخرجات إلى البيئة	التغذية العكسية
مصنع سيارات	عمال طاقة إنسان آلي أجزاء سيارات	لحام تجميع آلي تجميع يدوي صبغ	سيارات	مظهر السيارة تكاليف العمل كميات الإنتاج
مصافي النفط	نفط خام طاقة معدات قوى عاملة	تفاعل كيميائي تفريق	غاز، بنزين، نفط أبيض	التركيب الكيميائي حجم الإنتاج
دائرة بريد	قوى عاملة أجهزة تفريق الرسائل سيارات التوزيع	نقل الرسائل والرزم البريدية	تسليم الرسائل	متوسط فترة التسليم تلف الرسائل والرزم البريدية

المصدر: عبد الكريم محسن، صالح مجيد النجار، مرجع سبق ذكره، ص 09.

المطلب الثاني: مميزات وإستراتيجيات نظام الإنتاج

هناك عدة مميزات يتميز بها نظام الإنتاج ف وفقا لإستراتيجية الإنتاج المعمول بها في كل مؤسسة والتي تختلف حسب أهداف وإمكانات كل مؤسسة إضافة إلى التغيرات المحيطة بها في بيئة العمل التي تنشط بها.

أولاً: مميزات نظام الإنتاج

إن الإنتاج الفعال للمؤسسة يستلزم توفر مجموعة من الخصائص المتميزة في نظام الإنتاج والتي تتمثل في:¹

- **المرونة:** حيث يشهد العالم الاقتصادي تغيرات كبيرة تحكمها قيود محيطية، تتطلب وجود نظام إنتاجي مرن موجه لعدد كبير من المنتجات لها مميزات خاصة بها، ويعرف النظام الإنتاجي المرن بقدرته على التكيف مع المتطلبات الجديدة للمنتج، وهذا بتوزيع التدفقات المتقطعة للمكونات ما بين مختلف العمليات المنفذة على وسائل إنتاج المنتج الجديد، وتوجد عدة أنواع من المرونة والتي لها انعكاسات ليس فقط على المنتج النهائي، بل حتى على الوسائل المساعدة في الحصول على ذلك المنتج، كمرونة المنتجات، مرونة الكميات، مرونة أوامر العمليات ومرونة الموارد، وقد زاد الاهتمام بها في السنوات الأخيرة، وارتبط استخدامها بالتطورات التي تحدث في أجهزة الإعلام الآلي، كما أن ارتباطها بالإنتاجية قد يكون له دور بارز في التغلب النسبي على التغيرات التكنولوجية السريعة.

- **تجديد النشاط (الابتكار):** إن الطلب المتزايد للعميل والمتمثل في تسليم السلع في مهل قصيرة مهما يكن ملف الطلبات يفترض وجود نظام إنتاجي متجدد النشاط، قادر على الاستجابة وبسرعة للتغيير (صنع عدة منتجات، دخول طلبات مستعجلة، تعديل المعايير...)، أو وجود حالات طارئة تنجم عن النظام الإنتاجي في حد ذاته (أخطاء في التوريد بالمخزون الجاري، أخطاء كبيرة في التنفيذ، عطب في الآلات، إهمال المسيرين...) أو من المحيط (التموين بالمواد الأولية).

¹ السعدي رجال، مرجع سبق ذكره، ص ص8، 10.

كما أن عمليات تجديد النشاط من العمليات التي تحد من استعداد النظام في أي لحظة في زمن مطلوب فيه تغيرات المحيط الداخلي والخارجي (الحالات الطارئة والأوضاع الجديدة، فرص...) بالمقارنة مع أسلوب عمل ثابت، ويجدد النشاط بقياس الجودة لأداء نظام الإنتاج، ويطبق ذلك من خلال التحكم في النظام وفي نوع الأداء الذي يقيم ملائمة الأدلة والمعالجات المعمول بها، وبهذا توجد أكثر ضرورة لوجود معرفة قيمة حول المكونات للنظام وحدوده ومحيطه والتفاعلات الداخلية والخارجية للنظام، اتجاهاته التكنولوجية، البشرية، التنظيمية وفيما يتعلق باتخاذ القرارات.

- **النشاط المسبق:** إن التطور السريع للمحيط، والتعقيد المتزايد لسيروية العملية

الإنتاجية يتطلب إلزامية التكيف الدائم مع عالم تكون فيه الصدفة غير استثنائية، فبالرغم من أن تجديد النشاط ضروري في أي نظام إنتاجي إلا أنه غير كاف ويجب أن يدعم بأولوية جديدة هي النشاط المسبق.

ويتميز النشاط المسبق لنظام الإنتاج بقدرته على التوقع والتكيف مع القواعد الوظيفية، والقدرة على إعادة التنظيم الذي يركز على بنية لا مركزية، فنظام الإنتاج ذو النشاط المسبق هو قبل كل شيء نظام ذو نشاط متجدد، وله انعكاس في تطبيق قواعد ثابتة تستجيب للحوادث، لا سيما أن النشاط المسبق يعدل بقواعد وظيفية للتسيير والتحكم في الحالات الطارئة لتحسين الأداء الإنتاجي، ومنه فإن أي نظام إنتاجي يتميز بالميزات السالفة الذكر، يساعد المسير في تتبع العملية الإنتاجية، والتكيف مع الضرورة الداخلية للنظام أو الظروف الخارجية المرتبطة بالمحيط، وكذا التقليل من درجة عدم اليقين، والتحكم في التصورات التكنولوجية المتزايدة والمتسببة في تعقيد المنتجات، وهذا كله حفاظاً على المهلة المعطاة للعميل وبأقل تكلفة ممكنة وبجودة عالية.

ثانياً: إستراتيجيات الإنتاج (إستراتيجيات تصنيع المنتج)

على الرغم من أن المنتجات تختلف فيما بينها اختلافاً واضحاً، فإنه من غير الممكن تصنيفها على أساس معايير وأسبقيات المنافسة الستة (التكلفة، الجودة،

المرونة، التسليم، التصميم والإبداع) ولكن يمكن تحديد بعض الأبعاد والتي تتمكن بموجبها من تصنيف إستراتيجيات تصنيع/ إنتاج المنتجات، فعلى الأغلب هناك ثلاث أنواع رئيسية لإستراتيجيات التصنيع لإنتاج المنتجات وهي:¹

1. إستراتيجية الإنتاج حسب الطلب: إن بعض المنتجات تنتج حسب طلبات

الزبائن كالسفن والمصاعد والجسور وهذه المنتجات لا تتوفر في مخازن أي منظمة، بل إن كل منها ينتج حسب الطلب وتختلف هذه المنتجات فيما بينها اختلافاً كبيراً، ومن الطبيعي فإن إستراتيجية الإنتاج حسب الطلب تكون فريدة أو توصف بأنها خاصة بالمنظمة، وترتكز مثل هذه الإستراتيجية على أسبقية التسليم في الموعد المحدد، وأسبقية الجودة (حسب المواصفات المطلوبة) مع القدرة على تغيير العمليات بمرونة عالية وفقاً لتغير الطلب، ويأتي السعر في المرتبة التالية ضمن الأسبقيات التنافسية.

2. إستراتيجية الإنتاج لأجل التخزين: أو ما تسمى بإستراتيجية المنتجات النمطية،

حيث إن بعض المنتجات التي نستعملها أو نستهلكها تكون متشابهة أو على درجة عالية من النمطية، مثل وقود السيارات (البنزين) أو المشروبات الغازية والسكاثر، وهذه المنتجات لا تنتج حسب الطلب، بل إنها تكون متوفرة دائماً ويمكن الحصول عليها من مخازن الشركة فور طلبها لأنها تنتج بكميات كبيرة وبمواصفات ثابتة، إن الطلب على المنتجات النمطية يرتبط بقدرة المنظمة على توفيرها وإنتاجها بكلفة منخفضة، وهما عنصران أساسيان من العناصر الأساسية في صياغة إستراتيجية إنتاج المنتج، ترتكز هذه الإستراتيجية على أسبقيتي الكلفة المنخفضة والجودة المقبولة.

¹ - بالاعتماد على:

- فايز غازي البياتي، كاظم أحمد جواد، "الترتيب الداخلي: دراسة تطبيقية في شركات الصناعات الخفيفة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والثمانون (85)، عمان، الأردن، 2010، ص 190، 191.

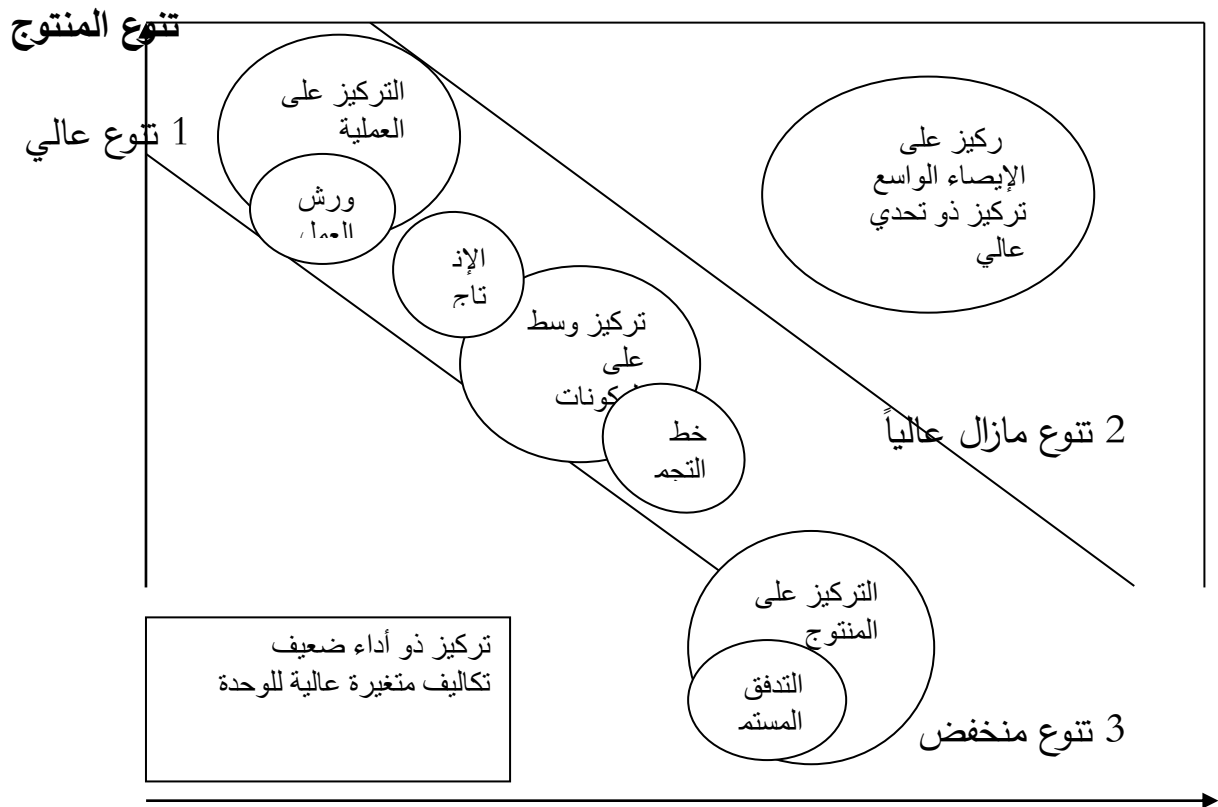
- عبد الكريم محسن، صالح مجيد النجار، مرجع سبق ذكره ص ص 180، 184.

3. إستراتيجية التجميع حسب الطلب: وتوجد بين إستراتيجية الإنتاج حسب الطلب وإستراتيجية الإنتاج لأجل الخزن إستراتيجية وسيطية أو مشتركة تسمى بإستراتيجية التجميع حسب الطلب تكون مرنة ومستجيبة للتنوع وقادرة على الإنتاج بكلفة منخفضة معتمدة على حجم الطلب، وتقوم هذه الإستراتيجية على أساس إنتاج منتجات وفق خيارات عديدة متنوعة حسب طلب الزبون، تُجمع من تجاميع ومكونات رئيسية معيارية قليلة في عددها وتنوعها، وتنتج هذه التجاميع والمكونات مسبقاً وتوضع في رفوف مخازن الشركة يتم توليفها بهيئة منتجات نهائية بعد تسلم طلبات الزبائن، وتنتج المؤسسة الإنتاج لأجل الخزن، فيما يتم انتظار تجميع المنتجات النهائية والتي تتم عادة بكميات كبيرة بعد تسلم طلبات الزبائن وفقاً لمدخل إستراتيجية التجميع حسب الطلب، وترتكز هذه الإستراتيجية على أسبقتي الإيصال **Customization** ووقت التسليم السريع، لذلك تعد الجودة أمراً هاماً هنا إلا أنها ليست المعيار الحاسم كما هو الحال في إستراتيجية الإنتاج حسب الطلب، وطبقاً لإستراتيجية التجميع حسب الطلب، فإن الشركة توفر أنواعاً وأحجاماً متعددة من المنتجات المنتجة بقصد الخزن (كالسيارات) ومن تلك التي تنتج حسب الطلب وبذلك تستطيع الشركة تلبية طلبات بحجم صغير جداً، ويمكن القول بأن أغلب المنتجات المتاحة اليوم تنتج في إطار هذا النوع من الإستراتيجيات، إذ يلاحظ بأن معظم السلع الاستهلاكية متاحة بسبب تخزينها، بينما تعمل الشركات على توفير سلع أخرى حسب الطلب، وبالإمكان تعديل مواصفات السلع التي تنتج حسب الطلب مع المحافظة على التصاميم الأساسية.

وعلى مدير العمليات أن يختار نوع التركيز لنظام العمليات (نظام الإنتاج) بالاعتماد على الأسبقيات التنافسية التي تتبناها المنظمة لمنتجاتها وخدماتها، إن نظام التركيز يحدد الكيفية التي ينظم بها نظام العمليات لمعالجة حجم المنتج وتنوع المنتجات التي

تقدمها المنظمة لسوق معين، كما أن المنظمة قد تستخدم أكثر من نظام لتركيز عملياتها اعتماداً على الأسبقيات التنافسية لكل مجموعة من المنتجات أو الخدمات التي تريد إنتاجها، ففي نظام التركيز على العملية (نمط التدفق المرن)، فإن نظام العمليات ينظم حول العمليات التي تستخدم لإنتاج المنتج أو الخدمة، أما في نظام التركيز على المنتج (نمط التدفق الخطي) فإن النظام ينظم حول المنتج نفسه، وكلا النظامين متطرفان، إذ توجد العديد من الإستراتيجيات التي تقع بين هذين النظامين المتطرفين اللذين يقع كل منهما في أحد نهايتي خط متصل لمصفوفة من أنظمة التركيز البديلة كما هي موضحة في الشكل رقم 02، وعلى الرغم من أن هذا الشكل يعرض لنا أربعة نظم تركيز فقط هي: تركيز العملية، التركيز الوسيط، تركيز المنتج وتركيز الإيحاء الواسع، إلا أن إدارة العمليات المبدعة تستطيع بناء نظام العمليات في أي مكان من المصفوفة لتلبية متطلبات الحجم والتنوع.

الشكل رقم (05) نظام تركيز العمليات في المؤسسة



حجم معتدل

حجم عالي (مستمر)

حجم منخفض متقطع

حجم الإنتاج من المنتج

المصدر: عبد الكريم محسن، صالح مجيد النجار، مرجع سبق ذكره، ص 180.

- تنوع عالي: وحدة واحدة فقط أو وحدات قليلة لكل دفعة _ إيحاء عالي
- تنوع مازال عالياً: تدفقات خليطة مع هيمنة أنماط معينة _ تغير في المكونات النمطية
- تنوع منخفض: (تدفقات خطية) تغيير في الصفات مثل الشكل والحجم والأبعاد واللون... الخ.

ونقصد بـ :

- **نظم التركيز على العملية:** حيث تنظم مرافق وتسهيلات الإنتاج في هذا النظام حول العمليات لتسهيل الإنتاج بكميات صغيرة وتنوع عالي لتوفير درجة عالية من المرونة في تغيير نوع المنتج واستجابة لطلبات الزبائن المتنوعة والمختلفة، ومن السمات الأساسية للشركة التي تركز على العمليات هي امتلاك المرونة للاستجابة للطلب، فالشركة هنا يجب أن تكون قادرة على العمل حسب مواصفات طلب الزبون.

- **نظم التركيز الوسيطة:** وتقع هذه النظم بين نظم التركيز على العملية ونظم التركيز على المنتج، وهي تستخدم المكونات التي تمثل أجزاء نمطية تنتج سلفاً باستخدام عمليات إنتاج ذات تدفق خطي (تركيز على المنتج) على الأغلب، فعندما يكون الطلب قابل للتنبؤ بدرجة كافية تحضر هذه المكونات النمطية بانتظار تسلم الطلبات الفعلية للزبائن ليتم تجميعها في صورة منتجات نهائية حسب مواصفات وخيارات الزبون باستخدام نظم التركيز على العملية على الأغلب، لذلك يكون في نظم التركيز الوسيطة هذه نمط تدفق خليط من المسارات على الرغم من أن هناك نمطاً سائداً للتدفق يكون هو المسيطر وبذلك يمكن تخصيص موارد معينة للنمط السائد المسيطر لإنتاج منتج واحد أو مجموعة من الأجزاء المتشابهة وبذلك الوسيلة يمكن تحقيق منافع الإنتاج الخطي (تركيز على المنتج).

- **نظم التركيز على الإيصاء الواسع:** وتعني تقديم سلع وخدمات تلبي حاجات كل زبون وظروفه الخاصة، إن ذلك قد قاد إلى انفجار هائل في تنوع المنتجات، ويعتبر الإيصاء الواسع أحد الأنواع الأكثر تطرفاً من نظم التركيز الوسيطة في الميل نحو تلبية الحاجات الفريدة للزبائن بكميات كبيرة وبتكاليف منخفضة، فالإيصاء الواسع هو إنتاج سريع ومنخفض الكلفة للسلع والخدمات التي تستجيب بشكل متزايد للرغبات الفريدة للزبون، وبذلك يتسم هذا النظام

بالتنوع العالي للمنتجات، والإنتاج بصورة اقتصادية ما يرغب فيه الزبون بدقة ومتى يرغب.

- **نظم التركيز على المنتج:** في هذا النوع تنظم العمليات لتسهيل الإنتاج بكميات عالية، وتنوع منخفض للمنتج، إذ تتصف هذه النظم بإنتاج منتجات بكميات هائلة وعلى درجة عالية من النمطية، كما تتصف أيضاً بالاستخدام المستمر للمواد الخام كما في إنتاج الوقود، ونظراً لإنتاج منتج نمطي واحد أو عدد محدود من المنتجات النمطية، فإنه بالإمكان تحقيق أو تبني إستراتيجية النظام الذي يركز على المنتج بتكنولوجيا متخصصة أو خاصة للعمليات ونظم إنتاج شاملة.

المطلب الثالث: تصنيف نظم الإنتاج في المؤسسة

يتطلب تسيير الإنتاج تنظيمًا لمختلف التدفقات المادية التي تستخدم وسائل وطرق تساعد في التمييز بين الأنظمة المستعملة، ويمكن تصنيف هذه الأنظمة بطرق متعددة، وسوف نقتصر في دراستنا على الطرق التالية:

1. **نظام الإنتاج المتقطع (الإنتاج حسب الطلب):** يقوم هذا النظام على أساس ورود طلبات من عملاء معينين، تعتمد على تصميمات للمنتجات التي تتناسب مع أذواق المستهلكين المتباينة، وما يميز هذا النظام هو الانخفاض المستمر لكمية المنتجات من كل نوع،¹ فالمؤسسة هنا لا تنتج منتجات تامة لأجل التخزين، فمن واجبها إذن وضع النظام الذي يمكنها من إنتاج وتسليم المنتجات في أقرب وقت ممكن، ونظراً لأن التنبؤ بالمبيعات ليس سهلاً في هذا النموذج من الإنتاج، فإنه من الصعب إنتاج كميات مقدماً قبل الحصول على الطلبات.²

¹ السعدي رجال، مرجع سبق ذكره، ص10.

² فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة لمراقبة التسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001، ص94.

ويعتبر نظام الإنتاج حسب الطلب فلسفة جديدة تقدم منظوراً جديداً ومفاهيم وأساليب جديدة للإنتاج، تساعد بكفاءة على تحقيق الموقع التنافسي بين الشركات المتقدمة على الأسواق العالمية، وفي هذا النظام تتم عمليات الإنتاج وحركة المواد والسلع عندما تكون مطلوبة، مما يؤدي إلى تدنية المخزون، كما أنه يعمل على إزالة الهدر والضياع أو أي نشاط لا يؤدي إلى إضافة قيمة إلى الإنتاج من خلال توفير الجزء المناسب في الوقت المناسب وفي المكان المناسب.¹

أما عن أثر الإنتاج المتقطع على مراقبة الإنتاج، فالرقابة تكون على حسب الطلب، وتهدف إلى التنسيق بين إمكانيات الإنتاج واحتياجات الطلب المعين (أي الخطة الموضوعية قصيرة الأجل).²

وتتمثل مزايا ومساوئ نظام الإنتاج المتقطع فيما يلي:³

• **المزايا:** حيث تتمثل مزايا نظام الإنتاج حسب الطلب في:

- القدرة على إنتاج سلع مختلفة؛
- نظام الإنتاج لا يتوقف بسبب عطل بعض الآلات؛
- انخفاض تكاليف تقنية الإنتاج متعددة الأغراض مقارنة بالتقنية المتخصصة؛
- انخفاض تكاليف صيانة تقنية الإنتاج؛
- إمكانية استخدام نظم حوافز مختلفة لا تعتمد بالضرورة على معدلات الإنتاج.

• **العيوب:** وتتمثل في:

¹ نظام تكاليف الإنتاج حسب الطلب، نقلاً عن الرابط: <http://www.olc.bu.edu.eg/olc/images/7th-11%20%288%29.pdf>

20. 12. 2014، 13:33، ص08.

² السعدي رجال، المرجع أعلاه، ص11.

³ عبد الكريم محسن، صالح مجيد النجار، مرجع سبق ذكره، ص196.

- جدولة الإنتاج وتحديد مسارات المنتج اللذان يمثلان تحديين مستمرين للإدارة؛
- انخفاض معدلات استخدام تقنية الإنتاج؛
- انخفاض كفاءة مناولة المواد؛
- تعقد وتشابك العمليات اللازمة لكل منتج ومساراتها يجعل من عملية الإشراف صعبة جداً؛
- ارتفاع تكاليف الوحدة الواحدة؛
- نشاطات المحاسبة، والسيطرة على المخزون والشراء تحتاج إلى اهتمام ومتابعة مستمرة كما أنها ليست روتينية.

2. نظام الإنتاج المستمر (الإنتاج بالسلسلة): ويقصد بالإنتاج المستمر أن

تصميم السلعة وتخطيط العملية الإنتاجية يسير على أسس نمطية ولا تدخل عليها تغييرات عادة خلال الفترة الصناعية،¹ وفي هذا النظام يكون الإنتاج بكميات كبيرة جداً لمنتجات نمطية تماماً وتكون على درجة عالية من التخصص، والتنوع منخفض جداً مثل: إنتاج وقود السيارات، وعلى كل حال يحتاج هذا النوع درجة عالية من الاستثمار العالي والتقنية العالية.²

ومن مزايا ومساوئ هذا النظام نذكر:

• المزايا: وتشمل ما يلي:

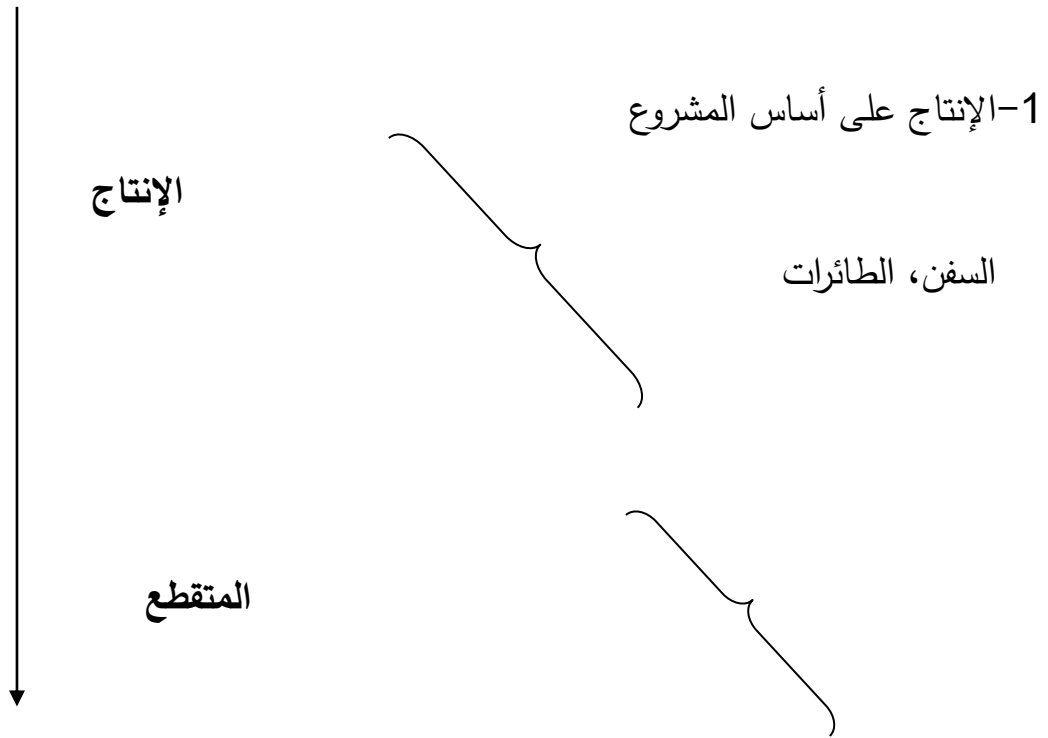
- الإنتاج بمعدلات عالية؛
- انخفاض تكلفة الوحدة الواحدة نظراً لارتفاع معدلات الإنتاج؛
- تخصص العمال يساعد في تخفيض تكاليف التدريب ويسهل عملية الإشراف؛

¹ السعدي رجال، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² فايز غازي البياتي، كاظم أحمد جواد، مرجع سبق ذكره، ص 192.

- انخفاض تكاليف مناولة المواد وسهولة نقلها بين محطات العمل؛
 - استخدام عالي لتقنية الإنتاج والعمال؛
 - جدولة الأعمال وتحديد مسارات المنتج تكون مثبتة ضمن التصميم الأساسي لنظام الإنتاج ولا تتغير؛
 - نشاطات المحاسبة، الشراء والسيطرة على المخزون تكون روتينية.
 - العيوب: وتتمثل في:
 - إن التركيز على تقسيم العمل عادة ما يقود إلى الملل ولا يتيح فرصة لتقدم العاملين وتطوير مهاراتهم؛
 - انخفاض مهارات العمال اللازمة يقود إلى عدم الاهتمام بالمحافظة على تقنية الإنتاج بنوعية صالحة؛
 - النظام ثابت (غير مرن) ولا يقبل تغييرات من حيث الحجم أو في تصميم المنتج أو العمليات؛
 - النظام حساس جداً لتوقفات العمل بسبب عطل الأجهزة أو تغيب العاملين؛
 - الصيانة الوقائية وتوفير مخزون كافي من المواد الاحتياطية (قطع الغيار) يعتبران من النفقات الضرورية؛
 - خطط تحفيز العاملين تكون مرهونة بمعدلات الإنتاج العالية مما قد يدفع العاملين إلى استهلاك المعدات بشكل غير طبيعي.
- والشكل التالي يبين الاختلاف بين الإنتاج المتقطع والمستمر من خلال بعدين أساسيين: الأول مقدار حجم الإنتاج والثاني درجة نمطية المنتج كما يلي:

الشكل رقم (06): أنواع العمليات على أساس نمطية وحجم المنتج
منخفضة



نمطية

2- الإنتاج على أساس الورش النجارة، الحدادة

3- الإنتاج على أساس الدفعة

2- المنتج

الإنتاج

المعدات الثقيلة

صناعة السيارات،

4- الإنتاج الواسع (خطوط التجميع المستمر

التليفزيونات

5- الإنتاج المستمر

حجم المنتج

المصدر: فايز غازي البياتي، كاظم أحمد جواد، مرجع سبق ذكره، ص 193.

ومن خلال الشكل تتضح لنا عدة أنظمة إنتاجية سنحاول شرحها فيما يلي:

- **نظام إنتاج المشروع:** ويتصف بقصر حياته حيث يوجه المشروع لإنتاج منتج واحد ضخم ومعقد، ويستخدم لأهداف خاصة كالسدود ، صناعة الطائرات، الجسور والسفن.
- **نظام ورش العمل:** ويقصد به إنتاج دفعات صغيرة من عدد كبير من المنتجات مثل: المطابع التجارية.
- **نظام الإنتاج بالدفعة:** ويستخدم هذا النظام عندما تنتج الشركة مجموعة من المنتجات ثابتة نسبياً، حيث يتم إنتاج كل مجموعة بشكل منفرد حسب الطلب أو بغرض التخزين، ومن الأمثلة على ذلك إنتاج المعدات الثقيلة أو المواد الكيماوية أو المعدات الكهربائية.
- **نظام خط التجميع:** بموجب هذا النظام فإن الشركة تنتج بكميات كبيرة من عدد محدود من المنتجات وذلك باستخدام محطات عمل متعددة بحيث يتحرك المنتج من محطة إلى محطة أخرى بسرعة ثابتة نسبياً، وفي كل محطة تجري مجموعة من الإضافات لتجميع المنتج ومن الأمثلة على ذلك مصانع السيارات، مصانع الأجهزة المنزلية.
- **نظام الإنتاج المستمر:** وبموجب هذا النظام يتم إنتاج سلع نمطية وذلك بمعالجة مجموعة متشابهة من المواد الأولية كما هو الحال في إنتاج وقود

السيارات، وهذه النظم مشابهة لنظم خطوط التجميع عدا أن التدفق هنا يكون مستمراً، بينما يكون التدفق في نظام خط التجميع وعادة ما تكون نظم الإنتاج المستمر على درجة عالية من التخصص والآلية، ويشكل نظام الإنتاج وحدة متكاملة "أشبه بآلة كبيرة واحدة" تعمل بشكل متواصل لمدة 24 ساعة باليوم لتجنب التكاليف المرتفعة والمقترنة بالتوقفات أو إعادة التشغيل.

المطلب الرابع: جدولة الإنتاج زمنياً

بعد أن يتم تحديد الكميات الواجب إنتاجها سنوياً (خلال فترة الموازنة)، فالخطوة الثانية تكون في كيفية توزيع هذه الكميات على طول هذه الفترة، لغرض تحقيق الإنتاج بشكل منظم واستغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة، وتخفيض تكاليف الإنتاج، وتلبية طلبات الزبائن من المنتجات في الأوقات المحددة، والاحتفاظ بالمستوى الاقتصادي من المخزون كاحتياطي أمان.

ويلاحظ في الغالب بأن هناك صعوبة في إيجاد التوازن ما بين الأهداف، وفي بعض الأحيان تتعارض هذه الأهداف فيما بعضها البعض، وإن أولى المشاكل التي تطرح هي مشكلة المخزون من المنتجات، حيث أن الزيادة في المخزون أمر غير مرغوب فيه من الناحية الاقتصادية، وفي حالة كون الطلب متقلب وغير مستقر فإنه ليس من السهولة تلبية احتياجات الميزانية التقديرية للمبيعات وتلبية احتياجات الزبائن في الأوقات المحددة ما لم يكن لدينا الكميات اللازمة كمنتجات تامة الصنع في المخازن.

لذلك ولغرض تجاوز هذه المشكلة (خاصة في المؤسسات التي يتأثر الطلب على منتجاتها بالتقلبات الموسمية) وإيجاد التوازن بين الأهداف المذكورة أعلاه، يمكن اتباع سياستين الأولى: تقوم على أساس تثبيت حجم الإنتاج بحيث يخزن الفائض في الفترات التي ينخفض الطلب فيها على المنتجات لمقابلة الزيادة في الطلب في فترات الرواج

أي أن المخزون يعتبر وسيلة للتنسيق ما بين برامج الإنتاج والمبيعات المقدرة، أما السياسة الثانية: فهي أن تعد المؤسسة جداول الإنتاج على أساس الطلب بحيث يتغير حجم الإنتاج مع التغيرات في حجم المبيعات المقدرة،¹ ونظراً لأهمية الجدولة في زيادة كفاءة وفعالية المؤسسة في تحقيق أهدافها سنحاول فيما يلي التعرف أكثر على عمليات جدولة الإنتاج في المؤسسة.

1. مفهوم الجدولة: لقد أثبتت الجدولة بأنها حلقة رئيسية لبقاء المنظمة، إذ انعكست آثارها بشكل مباشر على جميع عناصر المنافسة محلياً ودولياً، تقوم الجدولة بتسليط الضوء على إيجاد أفضل تتابع للأنشطة من خلال مقاييس متعددة لحل المشاكل التي تعانيها، وتوضح أين ومتى يجب أن تنفذ العمليات؟ فمسؤولية الجدولة في المؤسسات الصناعية تقع على عاتق قسم الإنتاج، والجدولة هي المرحلة الأخيرة من مراحل تخطيط الإنتاج وتمثل مركز نجاح مهم لإدارة العمليات، ويرى "Heizer & Render" بأنها جدولة تفصيلية لبيان أوقات بداية الاستحقاق ونهايته، أو بيان كمية أو توقيت الإنتاج، أما "Groover" فقد عرّف الجدولة بأنها مهمة تحديد الأعمال على مراكز العمل بفترات زمنية محددة وتحديد تواريخ البداية والاستحقاق المحددة لتتابع معالجتها.²

وبالتالي فإن عملية الجدولة تتمثل في كيفية إعداد الجداول التفصيلية للتشغيل بما يكفل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة مع الوفاء باحتياجات وطلبات العملاء في مواعيدها، أي أن الجدولة تتولى تسيير الطلبات المسجلة في الجدول الرئيسي للإنتاج (أوامر إنتاج وأوامر تموين) بطريقة تسمح بتقدير أحسن الآجال ثم السعي لاحترامها، فهي عبارة عن

¹ خالص صافي صالح، "تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص45، 46.

² أميرة شكر ولي البياتي، "إمكانية تطبيق بعض قواعد جداول العمليات: دراسة في معمل إنتاج المحركات والمبردات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 16، بغداد، العراق، 2010، ص103.

وضع أوامر العمليات لكل آلة، كما أنها تعمل على تسيير المخزونات بطريقة مثلى وفي وقت أمثل؛ ليس بشكل مبكر لتفادي تكوين مخزونات غير ضرورية، ولا بشكل متأخر لتفادي عدم استغلال التجهيزات واليد العاملة في انتظار المواد، وإحداث التأخيرات وزيادة المنتجات قيد التنفيذ، فهي عملية جد معقدة بسبب حجم المعلومات المراد معالجتها ومختلف القواعد الواجب إتباعها.¹

ونشير هنا إلى أن الجدولة تزداد تعقيدا بزيادة المراكز الإنتاجية وعدد الدفعات التي ستمر على هذه المراكز، وقد عرفت البحوث العلمية الخاصة بالجدولة طرقا مختلفة وتعديلات مستمرة لإيجاد حلول لهذه المشاكل نذكر منها خوارزمية جونسون "Algorithm de Johnson" في سنة 1954م لجدولة العمليات على مركزين وثلاثة مراكز إنتاجية ثم خوارزمية جاكسون "Algorithm de Jackson" في سنة 1957م والتي تهتم بنفس القضية ولكن مع عدم ترتيب معين لمرور أوامر الإنتاج على الآلات، كما استعمل مخطط قانت "Gantt" أيضاً في عملية الجدولة، وحالياً تستعمل برمجيات الإعلام الآلي لحل مسائل الجدولة لأنها جد معقدة.

فإذا كانت الورشة في حالة عبأ زائد، فإن هناك العديد من أوامر الإنتاج التي توجه لنفس المورد في وقت معين، لذا يجب اختيار الإنتاج الأسبق والأسرع ليتم إنجازه في البداية قبل الأوامر الأخرى، فيتخذ هذا القرار على أساس تطبيق ما يدعى "بقواعد الأولوية"، حيث يمكن استنباط العديد من القواعد لانتقاء عمل معين من مجموعة أعمال تنتظر جدولتها على منصب عمل، وأساس وضع هذه القواعد هو بساطة تنفيذها بالإضافة إلى الالتزام بالأداء المرغوب فيه إلى حد مقبول مثل: تخفيض الازدحام في الورشة، تحسين استغلال الآلة وتلبية تواريخ الاستلام، ويمكن جمع هذه القواعد على أساس نوع المعلومات الضرورية لتطبيقها، وبالتالي نفرق بين:

¹ يحيوي مفيدة، "تخطيط الإنتاج والمخزون بأسلوب تخطيط الموارد الصناعية MRP في مؤسسة صناعة الكوايل بيسكرة - الجزائر -"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد 02، 2012، ص 285.

- قواعد محلية "Règles locales": والتي يتطلب تطبيقها المعلومات

المتاحة في المنصب المعني بالعملية؛

- قواعد شاملة "Règles globales": والتي لا يمكن تطبيقها إلا بتوفر

معلومات من مصادر مختلفة في المؤسسة.

فبالنسبة لهذه الأخيرة، لدينا العديد من الحلول الممكنة حسب تركز القرارات (أي المنصب المركزي يملك المعلومات ويتخذ القرارات ويرسلها إلى المناصب المعنية في الوقت اللازم)، أو عدم تركز القرارات (حيث يتخذ كل منصب قراراته، وفي هذه الحالة تكون المعلومات الضرورية لاتخاذ القرار تحت تصرف المنصب المعني في الوقت اللازم.¹

ويمكن تحديد هذه القواعد "قواعد الأولويات" المتبعة في الجدولة فيما يلي:²

أولاً: القواعد الساكنة: وتضم أربعة قواعد هي:

• قاعدة ما يرد أولاً يُنجز أولاً (FCFS) First Come First

Served: أي يتم إنجاز أول عمل يصل إلى محطة العمل أو الماكينة

(الآلة) بدون الاهتمام إلى قيد تاريخ الاستحقاق، ويمكن اعتبارها من

القواعد العشوائية إلا أنها تحقق الإنصاف بين الزبائن.

• قاعدة وقت التشغيل الأقصر (SPT) Shortest Processing

Time: أي القيام بإنجاز الأعمال على أساس وقت التشغيل الأقصر

لأن هذه الطريقة تعمل على زيادة الحجم الإجمالي، لمحاولتها إكمال

الأعمال قبل مواعيد تسليمها، أو أن تجعل الفرق كبيراً بين تواريخ

استحقاق الأعمال ذات وقت التشغيل الطويل وتاريخ الأعمال.

¹ نفس المرجع السابق .

² أميرة شكر ولي البياتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 107، 109.

• قاعدة وقت التشغيل الأطول (LPT) Longest Processing

Time: أي إنجاز الأعمال ذات وقت التشغيل الأطول لكونها أكثر الأعمال أهمية بالنسبة للمؤسسة، إلا أن هذا يؤدي إلى تعطيل مواعيد تسليم الأعمال ذات الوقت الأقصر من تواريخ استحقاقها.

• قاعدة تاريخ الاستحقاق المبكر (EDD) Earliest Due Data

أي إنجاز الأعمال ذات تاريخ الاستحقاق المبكر أولاً، وهو ما يعمل على تقليل وقت تأخيرها عن مواعيد تسليمها، لكن يعاب عليها تركيزها على إكمال العمل الأول في موعد استحقاقه ما يعمل على تخلف مواعيد الأعمال الأخرى، وعدم الاهتمام بطول وقت التشغيل للعمل القادم في المعالجة.

ثانياً: القواعد الديناميكية: وتضم ثلاثة قواعد هي:

• قاعدة النسبة الحرجة (CR) Critical Ratio: يتم تحديث قيمة

النسبة الحرجة باستمرار بتغير عدد الأعمال المتبقية، وبتغير الوقت المتبقي إلى تاريخ الاستحقاق، وتأخذ هذه الطريقة بحسبانها كلاً من وقت التشغيل، المعالجة وتاريخ الاستحقاق، لذا فترتيب الأعمال يتبع باستمرار التغيرات الحاصلة في كل عمل من الأعمال، وتحسب هذه القاعدة من خلال المعادلة التالية:

$$CR = Ri / ri$$

$$Ri = di / TD$$

حيث أن:

Ri: الوقت المتبقي لغاية تاريخ استحقاق العمل

ri: الوقت المتبقي من وقت التشغيل للمعالجة المطلوبة

di: تاريخ الاستحقاق

TD: تاريخ اليوم

• قاعدة الفائض (S) Slack: يمثل الوقت المتبقي لغاية تاريخ

الاستحقاق R_i مطروحاً منه وقت التشغيل المتبقي ri ، ويتم تغيير

ترتيب الأعمال ثم احتساب الفائض، أي أن: $S = R_i - ri$

• قاعدة الفائض لكل عملية تشغيلية (S/ Ro) Slack par

remaining operation: أي جدولة العمل الذي يحصل على أوطأ

(أدنى) فائض لكل عملية تشغيلية، ويحسب من خلال المعادلة التالية:

$$S/ Ro = Si / Ro$$

$$S = R_i - ri$$

$$R_i = di - TD$$

حيث أن:

Ro: عدد العمليات التشغيلية المتبقية

Si: الوقت الفائض

ويتألف تاريخ الاستحقاق من العناصر التالية:

- وقت التأخير Eardness: يطلق عليه وقت الإكمال بعد تاريخ

الاستحقاق past due أو وقت انتظار الزبون customer

waiting time، حيث يعبر عنه بمقدار الوقت الذي يتأخر

المنتج فيه عن إكمال الطلب وتسليمه إلى الزبون عند تاريخ

استحقاقه، فقد يكون أياماً أو أسابيع أو ساعات وقد يكون مساوياً

للصفر، إذا تم العمل في أو قبل وقت الاستحقاق ويحسب

متوسط التأخير من خلال المعادلة التالية:

$$\bar{E} = \text{مجموع وقت التأخير} / N$$

حيث أن: **N:** هو عدد أوامر العمل

- وقت الإكمال المبكر / المتأخر **Lateness**: ويمثل الفرق السالب أو الموجب بين وقت الإكمال المتأخر عن تاريخ الاستحقاق، وبالتالي يشبه المعيار السابق أما إذا كان الفرق سالباً، فإنه يمثل وقت الإكمال المبكر للعمل عن تاريخ استحقاقه، ويحتسب المتوسط من خلال المعادلة التالية:

$$E = \frac{\sum_{i=1}^N E_i}{N}$$

حيث أن **E_i**: هو وقت الإكمال المبكر للعمل **i** عن تاريخ استحقاقه.

- عدد الأعمال المتأخرة: وتشمل كل الأعمال المتأخرة عن تاريخ استحقاقها.

- معايير التقويم المستندة إلى التكلفة: وهي كافة المعايير الناتجة عن صعوبة تحديد عناصر الملف ذات الصلة بجدولة الأعمال، وصعوبة تقدير قيمها، لذا فالكلفة تأخذ بصورة ضمنية معايير أداء المصنع.

2. إيجابيات وسلبيات عمليات الجدولة: تتميز الجدولة بجملة من المزايا والعيوب سنوجزها فيما يلي:¹

• الإيجابيات: تساعد الجدولة المديرين إذا ما طبقت بالمنظمة على ما يأتي:

- تعجيل وقت الاستحقاق مما يساعد على تقليص وقت الانتظار؛
- تقليل حجم المخزون الذي يكون تحت التشغيل؛
- زيادة المنفعة من الاستعمال؛
- تقليل الكلف ووقت الإنجاز.

¹ نفس المرجع السابق، ص 103.

• **السلبيات:** أما في حالة عدم اعتماد الجدولة الصحيحة فإنها تؤدي إلى حدوث مشكلات متعددة منها:

- زيادة وقت الانتظار لتأخر إنجاز بعض الأعمال؛
- زيادة وقت التصنيع لعدم استخدام الموارد بشكل أمثل؛
- زيادة مستوى المخزون؛
- عدم تنظيم وترتيب الأوامر.

3. **أهداف الجدولة:** حيث تختلف أهداف الجدولة تبعاً لأهداف المنظمة، ويمكن

إجمال أهم الأهداف التي تسعى الجدولة إلى تحقيقها في:¹

- تلبية طلبات الزبائن وفق مواعيد استحقاقها؛
- تقليل وقت التأخر إلى أدنى حد ممكن؛
- تقليل الوقت العاطل والإضافي إلى أدنى حد ممكن؛
- تقليل المخزون الذي يكون تحت التشغيل؛
- تقليل حالات الاختناق أو ما يسمى بعنق الزجاجة (أي تراكم الطلبات)؛
- تعظيم الروح المعنوية للعاملين.

4. **الأهمية الإستراتيجية للجدولة:** للجدولة أهمية كبيرة من الناحية الإستراتيجية

وذلك لمساهمتها في:²

- زيادة قدرة المنظمة على تخفيض الكلف من خلال استخدام الجدولة بكفاءة؛
- تقديم خدمة أفضل للزبائن من خلال التسليم السريع؛
- تحقيق ميزة تنافسية عالية من خلال اعتمادية التسليم؛

¹ نفس المرجع السابق .

² نفس المرجع السابق ، ص104.

- التكيف السريع للتغيرات في الطلب على المنتجات؛
- إسناد القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال المساهمة في تخفيض كلف الإنتاج؛
- تزويد المؤسسة بإمكانية الاستجابة لطلبات الزبائن في مواعيد الاستحقاق المحددة.

5. سياسات الجدولة: ويمكن تصنيف سياسات الجدولة إلى:¹

- **الجدولة التجميعية:** يتم بموجبها تجميع الطاقات المتتالية وتحميل أوامر التشغيل على الطاقة المتاحة، إلا أنها لا تتضمن تشغيلاً كاملاً ومستمراً للطاقة المتاحة وتطبيق في النظام المستمر للإنتاج وتصلح في حالة النظم غير المركزية.
- **الجدولة التفصيلية:** أي الجدولة التي تحدد أوقات إنجاز الطلبات والحاجة للعاملين والمواد الأولية وأوقات التسليم وغيرها بالتفصيل، لمواجهة التغيرات الكثيرة في الأقسام الإنتاجية كعطل الآلات، غياب العاملين أو تأخر وصول المواد الأولية وغيرها.
- **الدمج بين الجدولتين:** أي القيام بالجدولة التجميعية والتفصيلية في نفس الوقت.

وبعد أن تطرقنا لنظام الإنتاج، مميزاته وكذا أهم أنواعه وطريقة جدولة عمليات الإنتاج في المؤسسة سنحاول في المبحث الموالي أن نتعرف على كيفية إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج في المؤسسة.

¹ المرجع نفسه، المكان نفسه.

المبحث الثاني: موازنة الإنتاج في المؤسسة

يعد إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات وتحديد حجم المبيعات المقدرة الخطوة الأولى لإعداد موازنة الإنتاج، إذ يصعب تقدير الإنتاج المطلوب دون معرفة المبيعات المقدرة، بحيث تكون الإدارة قادرة على تلبية الطلب على منتجات المؤسسة في السوق، بالإضافة إلى تكوين مخزون آخر المدة الكافي لمواجهة أي طلب مستقبلي، أو حصول أية مشاكل تعيق عملية الإنتاج مستقبلاً.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج

لأجل تلبية طلب المبيعات تتطلب المنظمة وجود مستمر وتوافر للبضائع تامة الصنع المعدة للبيع، ويجب أن تحاول دورة التصنيع تخطيط الإنتاج لضمان توافر الكميات المطلوبة، ويكتب تخطيط الإنتاج أهمية أكبر إذا كان للمنظمة أوقات ذروة موسمية في مستويات المبيعات، ويحتمل أيضاً أن ترغب الإدارة في أن يكون لديها الحد الأدنى من المخزون من البضائع تامة الصنع في أي نقطة زمنية، ليس فقط لتلبية أهداف المبيعات في المستقبل بل أيضاً لتلبية الطلبات غير المتوقعة وللتخفيف من الصعوبات الممكنة في تلبية الطلبات القائمة إذا حدث هبوط في الإنتاج لأي سبب، وفي السنوات الأخيرة بدأت المؤسسات في محاولة تخفيض مخزونها وتحجيمه بغرض تخفيض مصاريف التخزين وفوائد رأس المال المعطل في المخزون، والعمل على تنظيم عمليات التوريد بتنظيم الوقت المضبوط مع الموردين، وبحيث يتم تسليم المواد الخام عند الحاجة إلى تصنيعها وهو الأسلوب المعروف باسم التسليم في الوقت المضبوط "Just – in Time Delivery"، وبذلك تنقص الحاجة إلى تراكم المخزون

ولتحقيق هذا الأمر بشكل صحيح فإنه ينبغي على المؤسسة التعرف على أنشطتها الإنتاجية.¹

ومن ثم يمكن القول أن الموازنة التقديرية للإنتاج تستهدف الإفصاح عن الوحدات التي يجب إنتاجها لمواجهة الطلب على المنتج، والمتمثل بصفة أساسية في المبيعات المقدرة، وبالطبع تنطلق هذه الموازنة من موازنة المبيعات، حيث تأخذ في الاعتبار أيضاً المخزون من الإنتاج التام الواجب الاحتفاظ به خلال فترة الموازنة،² ويتم تحديد عدد الوحدات الواجب إنتاجها خلال فترة الموازنة كما يلي:³

$$\begin{aligned} & \text{عدد الوحدات المتوقع بيعها} \quad \times \times \times \times \\ & + \text{مخزون آخر المدة الواجب الاحتفاظ به} \quad \times \times \times \times \\ & - \text{كمية مخزون أول المدة} \quad \times \times \times \times \end{aligned}$$

$$= \text{عدد الوحدات الواجب إنتاجها} \quad \times \times \times \times$$

وهنا نلاحظ أن المنطق الذي تقوم عليه هذه المعادلة هو أن الإنتاج يهدف إلى تلبية حاجة المبيعات وتكوين مخزون آخر المدة ولكن لا نحتاج إلى كل هذه الكمية لوجود بضاعة أول المدة، حيث تتحدد كمية مخزون آخر المدة بناءً على عدة عوامل منها طبيعة الطلب على المنتج، معدل تلف المخزون، تكلفة التخزين، تكاليف إعداد الآلات للإنتاج، تكلفة الأموال المربوطة بالمخزون ومعدلات التضخم المتوقعة.⁴

¹ طارق عبد العال حماد، "الموازنات التقديرية: نظرة متكاملة"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 737.

² الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، "المحاسبة الإدارية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 156.

³ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، "المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2006، ص 273.

⁴ محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، "المحاسبة الإدارية"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 4، عمان، الأردن، 2007، ص 196.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على إعداد موازنة الإنتاج

ويقصد بالعامل المؤثر ذلك العامل الذي يتعين أخذه بعين الاعتبار عن إعداد الموازنة ومن ثم يعتبر نقطة البداية في تخطيط الموازنة، فهو عامل يؤثر منذ البداية في برنامج الإنتاج وتشكيلته، ويختلف هذا العامل من مؤسسة لأخرى كما أنه قد يختلف بالنسبة لنفس المؤسسة من فترة لأخرى، وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:¹

1. حجم المبيعات: حيث يكون حجم المبيعات عامل مؤثر في إعداد الموازنة إذا

كانت الطاقة المتاحة تزيد عن الإنتاج الممكن تسويقه، وينعكس ذلك في وضع برنامج يستلزم تنفيذه طاقة إنتاجية أقل من الطاقة المتاحة، وهو الأمر الذي يترتب عليه وجود طاقة إنتاجية فائضة بالمؤسسة.

وعندما يكون حجم المبيعات هو العامل المؤثر تكون نقطة البداية في التخطيط هي

نتائج التنبؤ بالمبيعات، فتحدد العلاقات بالترتيب الآتي:

خطة المبيعات = المبيعات المتوقعة طبقاً لنتائج التنبؤ.

برنامج الإنتاج = خطة المبيعات + التغير في المخزون.

طاقة برنامج الإنتاج > الطاقة المتاحة.

الطاقة الفائضة = الطاقة المتاحة - طاقة برنامج الإنتاج.

2. الطاقة المتاحة: تكون الطاقة الإنتاجية العامل المؤثر في إعداد الموازنة إذا

كانت هذه الطاقة أقل من الطاقة اللازمة لإنتاج وحدات يمكن تسويقها، أي عندما تكون "الطاقة الإنتاجية المتاحة" أقل من "الطاقة التسويقية المتاحة".

3. مستلزمات الإنتاج: قد يتمثل العامل المؤثر في أحد مستلزمات الإنتاج بسبب

عدم توافره بالقدر الكافي بالرغم من توافر الطاقة الإنتاجية وإمكانية التسويق، فقد يكون العامل المحدد هو العمل كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات التي

¹ طارق عبد العال محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 1015، 1019.

تحتاج إلى كفاية معينة من العمل لا تتوفر بالقدر الكافي لاحتياجات الإنتاج فإذا كان هذا العمل يقوم بإنتاج أكثر من منتج فإن تخطيط برنامج الإنتاج يجب أن يعطى أهمية خاصة للمنتج أو المنتجات التي يتحصل منها أكبر معدل ربح حدي لساعة العمل، وبعبارة أخرى يكون معيار المفاضلة بين المنتجات عند تخطيط الإنتاج هو "معدل الربح الحدي لساعة العمل"، ويتم ذلك عن طريق حساب وتحليل الأرباح الحدية بالنسبة لساعة العمل.

وقد تصادف بعض المؤسسات في أوقات معينة مشكلة نقص مادة أولية معينة، وإذا كانت هذه المادة تدخل في إنتاج أكثر من منتج فمن صالح هذه الوحدات أن تخطط للإنتاج خلال هذه الأوقات بحيث توجهه نحو المنتج أو المنتجات التي يتحصل منها أعلى ربح حدي بالنسبة لوحدة هذه المادة، وبعبارة أخرى يكون معيار المفاضلة بين المنتجات عند تخطيط الإنتاج هو "معدل الربح الحدي لوحدة المادة".

4. العوامل المتحكممة في تخطيط مخزون الإنتاج التام: حيث يتعين على كل

مؤسسة تخطيط مخزون الإنتاج التام، إذ أن الزيادة الكبيرة في هذا المخزون تؤدي إلى تعطيل رأس المال العامل وزيادة تكلفة التخزين، كما أن النقص الكبير في هذا المخزون قد يؤدي إلى عدم تلبية طلبات العملاء في الوقت المناسب.

ويستدعي الأمر عادة وضع معايير تحدد الحد الأدنى والأقصى لأرصدة هذا المخزون، ويمكن إبراز العوامل الأساسية التي يتعين مراعاتها عند وضع هذه المعايير فيما يلي:

- الطاقة المخزنية (الطاقة من المخزون)؛
- الحجم الاقتصادي لأمر التشغيل؛
- طول الفترة اللازمة للإنتاج؛

- مدى توافر رأس المال العامل لتمويل الإنتاج للتخزين وخاصة في حالة موسمية المبيعات؛

- قابلية الإنتاج للتلف بسبب طول مدة التخزين.

ويلاحظ أن مراعاة هذه الاعتبارات كلها أمر قد يصعب تحقيقه وخاصة بالنسبة للصناعات التي تتميز بتقلبات موسمية كبيرة في الصلب، فمراعاة عامل الحجم الاقتصادي لأمر التشغيل قد يستدعي تثبيت برنامج الإنتاج على مدار فترة الموازنة الأمر الذي قد يتعارض مع الطاقة المخزنية المتاحة ومع مدى توافر رأس المال العامل كما أنه قد يعرض الإنتاج للتلف بسبب طول مدة التخزين، أضف إلى ذلك تثبيت برنامج الإنتاج على مدار السنة قد لا يمكن من تنفيذ خطة المبيعات بسبب موسميته، ومن ثم فإن الأمر يستدعي في هذه الحالة وضع معايير يراعى فيها تحقيق التوازن بين هذه الاعتبارات.

ومن هنا يتعين على موازنة الإنتاج أو التصنيع أن تقدم خطة لتنسيق قدر معين من نشاط الإنتاج المباشر والخدمات المتخصصة المطلوب توريدها في عملية التحويل، ويجب توفير الوظائف التالية بغض النظر عن وجود مدير لكل منها:

- هندسة المنتج أو التصميم للصنع؛

- هندسة العمليات؛

- هندسة المصنع (صيانة الآلات والمعدات)؛

- المخازن والشحن؛

- التوزيع المادي؛

- إدارة المواد (رقابة الإنتاج والمخزون)؛

- الهندسة الصناعية (الأفراد المناسبين والملحقات والتخطيط).

كما أن الموازنة ليست صانعة للربح، وهذا مفهوم يجب أن نلاحظه ونفهمه جيداً، ولذلك فإن يجب إجراء التغييرات الوظيفية المتزامنة بمعنى التزود بالأدوات الصحيحة

والتدريب وهندسة التصميم والتخطيط والجدولة، ويوضح المديرون أسباب الفشل في تحقيق أهداف الموازنة بمايلي: تنبؤات المبيعات أعلى من اللازم، التوسع بسرعة أكثر من اللازم، تصميم جيد للمنتج ولكنه لا يباع، منافسة أشد مما يتصور، إدارة سيئة للنقدية، عدم كفاية رأس المال العامل، مشكلات غير متوقعة في الجودة، طرق إنتاج قديمة وغير مواكبة للتطورات الحاصلة وتخلف تكنولوجي.

المطلب الثالث: إعداد موازنة الإنتاج

تعرف الموازنة التقديرية للإنتاج بأنها خطة تحدد كمية الإنتاج اللازمة خلال الفترة القادمة لمقابلة المبيعات المتوقعة والاحتياجات من المخزون من المنتجات التامة الصنع، وتعتبر هذه الموازنة الأساس الذي يستخدم لتخطيط الإنتاج خلال الفترة القادمة لضمان عدم إنتاج كميات تزيد عن حاجة المبيعات والمخزون أو تعرض المؤسسة لخطر ضياع الصفقات (المبيعات) بسبب عدم توافر الإنتاج.

والموازنة التقديرية للإنتاج كبقية أنواع الموازنات التقديرية تخضع لبعض الخطوات التحضيرية لحين إنجازها، وهذه الخطوات هي:¹

- تحديد الكميات الواجب توافرها من السلع تامة الصنع في بداية ونهاية كل فترة؛
 - تحديد كمية البضاعة الواجب إنتاجها خلال الفترة؛
 - تحديد كمية المخزون السلعي للبضاعة تحت التشغيل الواجب توافره في أول كل فترة من المرحلة الإنتاجية الأخيرة، وذلك عن طريق المعادلة التالية:
- المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل في أول الفترة = البضاعة الواجب تسليمها إلى مخازن المنتجات الجاهزة × (فترة الإعداد / عدد أيام العمل خلال الفترة).

¹ زينب رضوان علي، "تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2012-2013، ص69.

- تحديد الكميات الواجب إنتاجها في مرحلة الإنتاج الأخيرة، ويكون ذلك عن طريق المعادلة التالية:

الكميات الواجب إنتاجها = البضاعة الواجب تسليمها إلى مخازن المنتجات الجاهزة × الإنتاج تحت التشغيل في آخر الفترة - إنتاج تحت التشغيل في أول الفترة.

وهناك العديد من القيود التي تواجه عملية تقدير الإنتاج في المؤسسة سنوجزها فيما يلي:¹

❖ **القيود المتعلقة بالمعدات الإنتاجية:** ويتعلق الأمر بتحديد الوقت المنتج الذي تسمح به طاقة الآلات المتواجدة أو المتوقعة وتحديد نقاط الاختناق في الورشات، فبمعرفة وقت النشاط العادي للآلة الذي هو عبارة عن الوقت الذي تكون فيه الآلة مشغلة، تقدر الوقت غير المنتج الذي يتمثل في أوقات ضبط وتركيب المعدات، وقت الصيانة، أوقات الاستراحة للعمال، أوقات التوقيفات التقنية وأوقات التوقف لتموين الورشة بالمواد الأولية...الخ، فالوقت المنتج هو حاصل طرح الوقت غير المنتج من وقت النشاط.

❖ **القيود المتعلقة بالمواد:** تتمثل في المواد الأولية واللوازم المستهلكة، ويبين هذا القيد مدى تبعية المؤسسة للسوق.

❖ **القيود المتعلقة باليد العاملة:** ويتعلق الأمر بتحديد الساعات المنتجة لليد العاملة، ولحساب هذه الأخيرة يجب تحديد العناصر التالية:

➤ **عدد الأشخاص المنتجين:** وهم الأشخاص الذين لهم صلة مباشرة بالإنتاج.

¹ بالاعتماد على:

- شناف فريد، "مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص39.

- نعيمة يحيوي، "أدوات مراقبة التفسير بين النظرية والتطبيق: دراسة حالة قطاع صناعة الحليب"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص تسيير المؤسسات، فرع العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص114.

➤ **عدد أيام الحضور للأشخاص المنتجين:** ويتم حسابها بطرح الأيام

التالية من أيام السنة المدنية (365 يوم في السنة):

- عدد أيام نهاية الأسبوع (الخميس والجمعة) (104 يوم في السنة).
- عدد أيام الأعياد الوطنية، الدينية والعالمية (وإن صادف أحد هذه الأيام يوم الخميس أو الجمعة فإنه لا يؤخذ بعين الاعتبار (11 يوم).

- عدد ايام العطلة السنوية وتقدر بخمسة أسابيع في خمسة أيام (25 يوم).

- عدد الأيام الضائعة بسبب الغيابات وتحسب كما يلي:

معدل الغياب في السنة × { عدد أيام السنة - (عدد أيام نهاية الأسبوع + عدد أيام الأعياد + عدد أيام العطلة السنوية) }.

➤ **الساعات المنتجة لكل شخص منتج:** وهي عبارة عن:

عدد أيام الحضور × (عدد ساعات الحضور اليومية - عدد الساعات اليومية غير المنتجة)

وبتحديد هذه العناصر الثلاثة نحصل على الساعات المنتجة الإجمالية كما يلي:

عدد الساعات المنتجة السنوية = عدد الساعات المنتجة لكل شخص × عدد الأشخاص المنتجين.

وفي حالة كون الوقت متاح (الساعات المنتجة السنوية) أقل من الوقت الضروري لتنفيذ برنامج الإنتاج يتم اللجوء إلى الساعات الإضافية أو لتوظيف جديد.

❖ **القيود الأخرى للإنتاج:** بالإضافة إلى القيود السابقة توجد قيود أخرى

تتفاوت أهميتها من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة عملها وحجمها،

ومن بين هذه القيود نذكر:

- قد تتوفر بعض المؤسسات أو بعض الورشات على تجهيزات من نوع خاص، أو تتطلب يد عاملة ماهرة، أو تعطي مردود خاص وهذا يفرض وجود قيد خاص بإنشاء المصنع.

- قد توجد قيود خاصة بمساحة التخزين المتاحة (سواءً على مستوى المواد أو المنتجات) وهذا في حالة محدودية مساحات التخزين.

- ليس بالضرورة كل ما ينتج يباع، فقد يباع فقط المنتج من الدرجة الأولى وهذا يفرض تقييم معدل الإنتاج المعيب وأخذه كقيد من قيود الإنتاج.

- قد يشكل أحد القيود مركز اختناق يحد من طاقة المصنع لذا يجب معرفة وتحديد هذه المراكز بدقة من البداية والعمل على معالجتها والحد من تأثيرها على برنامج الإنتاج المسطر.

• **البحث عن برنامج الإنتاج الذي يأخذ بعين الاعتبار القيود الإنتاجية ويلبي المبيعات التقديرية:** إن أي قيد أو كل القيود السابقة قد تسبب نقاط الاختناق ولذلك فالبرنامج الإنتاجي الذي نبحث عليه هو ذلك البرنامج الذي يستخدم القيود الإنتاجية أفضل استخدام، ويسمح بتحقيق المبيعات التقديرية، ويعتبر أسلوب البرمجة الخطية أحد الأساليب الرياضية التي تستخدم لاختيار البرنامج الإنتاجي الأمثل الذي يحقق أكبر قدر من الأرباح أو الهامش.

• **أسس توزيع البرنامج الإنتاجي الإجمالي:** حيث يوزع البرنامج الإنتاجي الإجمالي حسب المنتجات، مراكز المسؤولية وحسب الفترات.

- **التوزيع حسب مراكز المسؤولية:** إن توزيع برنامج الإنتاج حسب كل ورشة وكل قسم يسمح بتحديد مسؤولية ودور كل فرد، كما أن إعداد

الموازنة حسب مراكز المسؤولية تهدف إلى ترشيد استخدام الطاقة الإنتاجية وتحديد أسباب عدم استغلال الطاقة استغلالاً جيداً.

- **التوزيع حسب الفترات:** بعد تحديد البرنامج السنوي للإنتاج نقوم بتوزيعه على مختلف فترات السنة آخذين بعين الاعتبار توفر المنتجات بالكميات المناسبة في الأوقات المناسبة، مع الاحتفاظ بالمخزون في المستوى المناسب وغالباً ما يوزع البرنامج توزيعاً شهرياً.

• إذا كانت الحلول التي تم التوصل إليها غير مرضية كعدم تلبية المبيعات التقديرية أو أن القيود الإنتاجية لم تشبع بما فيه الكفاية، فيجب إجراء بعض التعديلات على مستوى الإنتاج، والمتغيرات التي يمكن تعديلها هي:

- تغيير حجم عوامل الإنتاج التي من الممكن التأثير عليها في المدى القصير.

- التأثير على شروط الاستعمال لعوامل الإنتاج بحيث تشغل العمال ساعات إضافية، أو تشغل الآلات بأكثر من فرقة واحدة، أو تحول اليد العاملة غير المشغلة بقدر الكفاية نحو الورشات المثقلة بالعمل.

• وإذا لم تأت التعديلات السابقة الذكر بثمارها فيمكن إجراء تعديلات أخرى وعي تتمثل فيما يلي:

- محاولة جعل الطلب على المنتجات مستقراً قدر الإمكان وهذا يعني أن برنامج الإنتاج يصبح هو المتحكم في برنامج المبيعات، ونصادف هذه الحالة عندما يقبل الزبائن بتمديد فترة الانتظار، مما يدل على أن الطلب هو أكبر من العرض.

- ترك برنامج المبيعات وبرنامج الإنتاج يسيران وفق قوانينهما الخاصة مع انتهاج سياسة التخزين التي تسمح بالتعديل عند حدوث التغيرات، وعيب

هذه الحالة يكمن في ارتفاع مستوى المخزون مما ينجم عنه تكاليف مرتقبة.

- اللجوء إلى التعاقد الباطني: أي أن تتعاقد المؤسسة مع مؤسسة أخرى للقيام ببعض الأعمال لأننا لا نستطيع إنجازها.

• فإذا أتت هذه التعديلات بثمارها فسنقوم بإعداد الموازنة على أساس الحلول المتوصل إليها، وفي حالة العكس يجب أن نعيد النظر في برنامج المبيعات.¹

المطلب الرابع: نموذج لموازنة الإنتاج (موازنة الإنتاج في شركة "Linde Gaz Algérie")²

أولاً: تعريف وحدة "Linde Gaz Algérie"

مؤسسة "Linde Gaz Algérie" ليندج غاز - وحدة ورقلة - هي مؤسسة تدرج تحت شركة مساهمة "SPA" برأسمال قدره 1500 مليون دج، وهي مؤسسة متواجدة في جميع أنحاء الوطن من خلال شبكة تتألف من تسعة وحدات وهذا بعدما كانت تتكون من 07 وحدات: الجزائر، عنابة، قسنطينة، رغاية، وهران، البويرة، سيدي بلعباس، أرزيو، سكيكدة، والعديد من نقاط البيع المتواجدة في ولايات الوطن، وهي تضمن إنتاج وتوزيع مختلف الغازات الصناعية والطبية لمختلف القطاعات الاقتصادية مثلاً: الرياضة، الصناعة، الصحة، الفلاحة، والبحوث التكنولوجية.

تعتبر هذه الوحدة من أقدم المصانع في منطقة الجنوب الشرقي، حيث انطلق الإنتاج بالوحدة في سنة 1960 كانت الوحدة في هذا التاريخ تقع خارج المدينة، ولكن المدينة زحفت على الوحدة وشملتها، والوحدة تقع حالياً على مساحة تبلغ 11455م²، وآخر توسع

¹ محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 97، 100.

² بوغابة كوثر، "دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر - وحدة ورقلة -"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص 108، 111.

كان في سنة 1993، وشملت 2455 م2، تغطي هذه الوحدة الطلب على الغازات الصناعية في منطقة الجنوب من الوطن، وعلى وجه التحديد تغطي طلب الولايات: غرداية، الوادي، أدرار، الأغواط، تلمسان، إيزي. وتشرف على مركزين للتوزيع، هما : مركز غرداية ومركز تقرت، كما كانت تعتبر الممون الوحيد لمؤسسات البترولية في حاسي مسعود وعين صالح وبركاوي وحاسي الرمل...

كما تعتبر المنتجات التي تنتجها المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية ذات أهمية بالنسبة للوطن من الناحية الصحية، والتعليمية والاقتصادية، حيث تستخدم منتجاتها في العديد من القطاعات، فهي تستخدم في قطاع المحروقات والصناعات البترولية والصناعات البتروكيمياوية، وفي قطاع الصناعات الكيماوية. كما تستخدم منتجاتها في قطاع الصحي حيث تزود مؤسسات المستشفيات بالأكسجين، وغيره من الغازات المستخدمة للخدمات الصحية قطاع التعليم، حيث تزود المعاهد والجامعات بالغازات الصناعية اللازمة للتعليم والبحث العلمي، والقطاع الفلاحي والصناعات الغذائية. كما تزود الحرفين بالغازات الصناعية اللازمة لحرفهم، مثل: حرفي تصليح الأدوات الكهرومنزلية، وحرفي تصليح مبردات السيارات وحرفي الحدادة. نظرا للأهمية الحيوية للقطاعات التي تزودها المؤسسة بالمنتجات اكتسبت المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية أهمية اقتصادية بالغة بالنسبة للاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى كونها مؤسسة وطنية إنتاجية تساهم في دفع التنمية الوطنية الشاملة خاصة في الجانب الصناعي، كما تظهر أهميتها الوطنية من حيث تواجدها بواسطة وحداتها الإنتاجية ومراكز توزيعها في مختلف مناطق الوطن، الشيء الذي يجعلها قادرة على تلبية الطلب الوطني في كل مكان بسهولة وكفاءة نتيجة لقربها الجغرافي من المستهلكين.

تكمّن مهمة مؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة في إنتاج وتوزيع مجموعة متنوعة من الغازات الصناعية والتي تكون في ثلاث حالات

- الحالة غازي سائلة :الأزوت السائل ، الأستلين.
- الحالة الغازية والمضغوطة : وهي تلك المنتجات التي تحول من حالتها السائلة إلى غازات سواء أُنتجت في الوحدة أو جلبت من خارجها وهي:
 - أوكسجين غازي؛
 - أزوت غازي ؛
 - ثاني أكسيد الكربون قارورات ؛
 - أرغون غازي ؛
 - خليط ثاني أكسيد الكربون CO2 / الأرغون Argon.

يتم توزيع السائلة:حسب الحالات التالية:

- الحالة السائلة : يتم توزيعها في صهاريج مخصصة لذلك : يتم تحويلها إلى مستودعات المشترين.
- الحالة الغازية و المضغوطة : توزع في قارورات مسترجعة معبأة و محفوظة من طرف المؤسسة تقوم المؤسسة بتلبية حاجات مختلف القطاعات الاقتصادية و الاجتماعية السالفة الذكر .

ثانياً: الطرق المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة الإنتاج

تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد موازنة الإنتاج في المؤسسة على عاتق مدير مصلحة الإنتاج والجودة الذي يحظى بخبرة علمية وعملية في إعداد هذا النوع من الموازنات، ويجب أن تكون موازنة الإنتاج شاملة ومتكاملة ومرتكزة على الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة . كما أن موازنة الإنتاج يجب أن تأخذ في الاعتبار أوضاع السوق وخطط الترويج، عدد الآلات، عدد العمال، ساعات العمل، مدى إنتاجية الآلة، مدى قدرة الآلة على التحمل وقدرتها على إنتاج كميات كبرى من الغازات المصنعة داخل المؤسسة ... إلخ والتي من شأنها أن تؤثر تأثيرا مباشرا في تقدير الإنتاجية.

ويتم إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج على مستوى المؤسسة الأم التي يقع مركزها في ولاية الجزائر العاصمة ثم يتم إرسال الموازنات المقدرة المتعلقة بتخطيط الإنتاج للسنة القادمة إلى المؤسسات الفرعية.

ودائما يكون الإنتاج المخطط أكبر من الإنتاج المحقق ، هذا لأن مصلحة الإنتاج تسعى إلى وضع تقديرات أكبر من طاقتها الإنتاجية وأكبر من حجم الطلبات ، ذلك تقاديا للوقوع في حالة عدم القدرة على تلبية طلبات زبائنهم واحتياجاتها منها إذا ما ارتفع الطلب، وهذا يسمح لها بالاحتفاظ بمستوى معين من المخزون يمنحها القدرة على مواجهة ارتفاع الطلب في الفترات القادمة، ولكونها المؤسسة الوحيدة المتخصصة في مجال صنع وبيع الغازات الصناعية في ولاية ورقلة.

ويأخذ مدير مصلحة الإنتاج في عين الاعتبار عند التنبؤ بالإنتاجية للعام القادم مايلي:

- أكبر شئ يعتمد عليه مدير مصلحة الإنتاج هو الخبرة التي يحضى بها بحكم أنه المسؤول عن قسم الإنتاج في المؤسسة فهو أدري باحتياجات الإنتاج وما يتعلق به؛

- عدد العمال؛
- عدد ساعات العمل؛
- عدد الأيام والزمن؛
- طول الفترة اللازمة للإنتاج؛
- إمكانية التخزين؛
- تكلفة الإنتاج؛
- القدرة الإنتاجية للآلة (استطاعة)؛
- المخزون المتبقي من السنة الماضية؛
- الكفاءات والإطارات الموجودة في المؤسسة؛

- القدرة المالية (الحالة المالية للمؤسسة)؛

- احتياجات السوق؛

- الغازات الأكثر طلبا في السوق ... الخ.

وتعتمد المؤسسة في تخطيط موازنة الإنتاج على الموازنة التقديرية للمبيعات فتخطيط الإنتاج يأتي بعد تخطيط المبيعات، والعلاقة التالية توضح طريقة التنبؤ بإنتاجية المؤسسة للسنة المقبلة:

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

ثالثاً: تحليل انحرافات موازنة الإنتاج

تعتبر موازنتي الإنتاج والمبيعات أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث الرقابة، وكأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة عن طريق المرور بعدة مراحل مختلفة بدءاً من إعداد تقارير الأداء والمتمثلة في تنفيذ الخطط الواردة في الموازنات لكل مركز مسؤولية على حداء، حيث يتم إعدادها من طرف مسؤول الوحدة باعتماده على المعلومات التي يحصل عليها من مصادر مختلفة داخل المؤسسة عن الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المحدد في الموازنة الشاملة للمؤسسة، وتعتبر هذه المعلومات الأساس لقيام الإدارة العليا بممارسة وظيفة الرقابة وتقييم الأداء لكافة الأنشطة داخل المؤسسة.

خلال الدراسة التي تمت تبين أن الشركة ليندج غاز-وحدة ورقلة -تقدر حجم الإنتاج سنويا وليس شهريا وذلك بالاعتماد على الإنتاج المحقق في السنوات الماضية خاصة الثلاثة سنوات الأخيرة و عدد الطلبيات التي تقدم بها الزبائن (الطلبات الجديدة)

وسنحاول فيما يلي تحليل انحراف الإنتاج للمؤسسة خلال ثلاثة سنوات (2009، 2010، 2011) وذلك اعتماداً على معطيات مدير مصلحة الإنتاج.

$$\text{انحراف الإنتاج} = \text{الإنتاج المقدر} - \text{الإنتاج المحقق}$$

الجدول رقم (05): انحراف الإنتاج

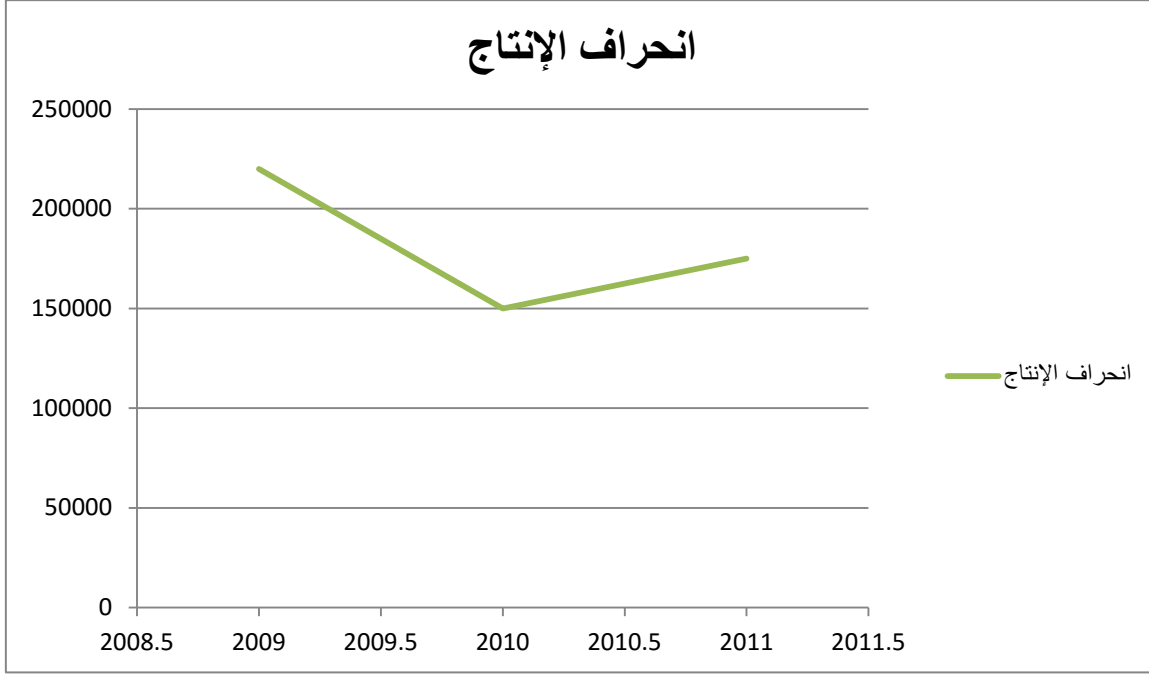
سنة 2009				
المنتجات	الإنتاج المقدر	الإنتاج المحقق	النسبة المئوية	انحراف الإنتاج
أستيلين	104500	65408	63%	39092
غاز الأوكسجين	401500	294012	73%	107488
غاز الأزوت	31948	36871	115%	- 4923
ثاني أكسيد الكربون	308000	242833	79%	65167
المجموع	845948	639124		206824
سنة 2010				
المنتجات	الإنتاج المقدر	الإنتاج المحقق	النسبة المئوية	انحراف الإنتاج
أستيلين	79399	73248	92%	6151
غاز الأوكسجين	385814	299827	78%	85987
غاز الأزوت	31600	35663	113%	- 4063
ثاني أكسيد	240000	178598	74%	61402

				الكربون
149477		587336	736813	المجموع
سنة 2011				
المنتجات	الإنتاج المقدر	الإنتاج المحقق	النسبة المئوية	انحراف الإنتاج
أستيلين	85000	58228	69%	26772
غاز الأوكسجين	390000	272510	70%	117490
غاز الأزوت	32000	34360	107%	- 2360
ثاني أكسيد الكربون	270000	160403	59%	109597
غاز الأرجون		77601		- 77601
المجموع	777000	603102		173898

المصدر: بوجابة كوثر، مرجع سبق ذكره، ص110.

ويمكن توضيح انحراف الإنتاج في الشكل التالي:

الشكل رقم (07): منحنى بياني يوضح الانحراف في الإنتاج خلال السنوات 2009، 2010، 2011.



المصدر: بوعابة كوثر، مرجع سبق ذكره، ص 111.

تحليل الانحراف في الإنتاج:

نلاحظ بأن الانحراف في الإنتاج موجب خلال الثلاث سنوات (2009، 2010، 2011)، وذلك لأن تقديرات المؤسسة للإنتاج خلال السنوات الثلاثة كانت أعلى من الإنتاج المحقق خلال هذه السنوات، وهذا ما يبين بأن المؤسسة تسعى إلى وضع تقديرات تفوق طاقتها الإنتاجية لكي تستطيع تلبية طلبيات زبائنهم وللاحتياط لمواجهة الطلبيات بحكم أنها المؤسسة الوحيدة على المستوى الجهوي، وهذا ما يجعل المؤسسة مصدر ثقة لزبائنهم وعدم وقوعها في حالة عدم تلبية طلبات الزبائن.

الفصل الخامس

بحث الموازنة التقديرية للمبيعات

المبحث الأول: ماهية التنبؤ بالمبيعات

تعتمد الموازنة التقديرية للمبيعات على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات وهذا من أجل إعداد تقديرات دقيقة عن مبيعات المستقبل وبالتالي خدمة أغراض المؤسسة، وهذا ما سنوضحه في المبحث التالي.

المطلب الأول: مفهوم التنبؤ بالمبيعات

تبنى الموازنة التقديرية على التنبؤ، والغرض منه هو حساب وتوقع أحداث أو ظروف مستقبلية، غرضها توفير أفضل أساس متاح للإدارة للحصول على المعلومات والبيانات التي تسمح بإعداد تقديرات.

أولاً- تعريف التنبؤ بالمبيعات: يمكن تعريفها على أنها:

- يعرف التنبؤ بالمبيعات على أنه تخمين أو تقدير كمية أو قيمة المبيعات في المستقبل والتي يمكن أن تحصل في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحتملة.¹
- التنبؤ بالمبيعات هو محاولة لتقدير مستوى المبيعات المستقبلية، وذلك باستخدام المعلومات المتوفرة عن الماضي والحاضر.²
- التنبؤ بالمبيعات هو الإعداد المسبق للمبيعات بالكميات أو بالقيم مع الأخذ بعين الاعتبار المعطيات السابقة، وكذلك القيود التي تواجه المؤسسة.³

أهداف التنبؤ بالمبيعات

تسعى المؤسسة من خلال عمليات التنبؤ إلى الوصول إلى رقم تقديري للمبيعات، وتعتبر هذه العملية في غاية الأهمية للأسباب التالية:⁴

¹ - محمود الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، الأساليب الكمية في التسويق، دار المناهج، الأردن، 2006، ص 205.
² طلعت أسعد عبد الحميد، **مدير المبيعات الفعال: كيف تدير عملياتك البيعة بكفاءة**، مكتبة مؤسسة الأهرام، مصر، 2000، ص 143.

³ Didier Léchère, **Gestion Budgétaire**, paris, Eyrolles, 1994, P 3
⁴ عبلة مخرمش، تقدير نموذج للتنبؤ بالمبيعات باستخدام السلاسل الزمنية (نماذج بوكس وجينكيز)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص الدراسات التسويقية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2005-2006، ص 12.

1. يعتبر التنبؤ بالمبيعات الأساس الذي يعتمد عليه في عمليات التخطيط في كافة الأنشطة التي تمارسها أقسام وإدارات المؤسسة، حيث على ضوء هذا التنبؤ يتم صياغة خطط الإنتاج، المشتريات، التسويق والتمويل...إلخ؛
2. تستطيع المؤسسة من خلال عملية التنبؤ بالمبيعات تقدير تكاليف الأنشطة التي ستقوم بتنفيذها، وبالتالي تتمكن من تحديد مصادر الحصول على الأموال، ويتم إعداد الموازنة المالية؛
3. تستطيع المؤسسة من خلال عملية التنبؤ بالمبيعات تحديد الأرباح المتوقعة من المبيعات في نهاية الفترة الزمنية التي تغطيها عملية التنبؤ، وذلك بطرح تكاليف المبيعات المتوقعة من الإيرادات المتوقعة من المبيعات؛
4. يساهم التنبؤ في توجيه جهود الأفراد العاملين وتطبيقها لخدمة تحقيق الأهداف وترشيد قرارات الإدارة المتعلقة بالإنفاق على مختلف الأنشطة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في دقة التنبؤ بالمبيعات

تشير الدراسات التي تناولت التنبؤ بالمبيعات أن الأخطاء الكبيرة في التنبؤ بالمبيعات سواء بالزيادة أو النقصان يكلف المؤسسة الكثير من الأضرار الاقتصادية والمعنوية، كما يتأثر التنبؤ بالطلب بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية، وهي كما يلي:¹

أ- العوامل الخارجية:

وتمثل العوامل في البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة والتي ليس لها القدرة على التحكم بها والسيطرة عليها وتشمل:

- 1- العوامل الاقتصادية، مثل مستوى الدخل القومي، دخل الفرد، القدرة الشرائية، الاستثمار، الضرائب وتقلبات أسعار المنافسة وغيرها من البرامج التي تعتمد

¹ علة مخرمش، مرجع سبق ذكره، ص 14-16.

عليها الدولة وتتعلق بدعم القطاع الخاص والقطاع المختلط والقطاع التعاوني؛

2- العوامل الديموغرافية و العوامل الاجتماعية؛

3- العوامل الثقافية والعلمية والتقنية؛

4- العوامل الطبيعية وتشمل جميع العوامل التي لها علاقة بالمناخ والتضاريس، والتي يكون لها تأثير في الطلب على السلع، حيث يحدد المناخ، نوع السلع المطلوبة من الأفراد ومقدار الطلب والأوقات التي يزداد فيها الطلب.

ب- العوامل الداخلية:

وتشمل جميع العوامل التي تتعلق بالإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للمؤسسة، والتي تؤثر في تحديد قدرتها في مواجهة العوامل الخارجية وطرح السلع المطلوبة من الأفراد، وهذه العوامل هي:

1- الإمكانيات المالية والبشرية للمؤسسة؛

2- طبيعة المنتجات التي تقدمها للسوق؛

3- قدرة المؤسسة على طرح سلعة جديدة أو تطوير السلع الحالية بهدف مواجهة المنافسة؛

4- طرق ومنافذ التوزيع التي تعتمد عليها المؤسسة في توصيل البضائع إلى المستهلكين والعملاء حالياً وفي المستقبل.

المطلب الثالث: أساليب التنبؤ بالمبيعات

تعتمد عملية التنبؤ بالمبيعات على أسلوبين لتقدير حجم المبيعات المستقبلية (نوعية و كمية)، كما يلي:

أ- الأساليب النوعية:

ويقصد بها الاعتماد على الخبرة، أراء رجال البيع والمسيرين والمسؤولين في المؤسسة للوصول إلى مؤشر لقياس ذلك الاتجاه مستقبلا خلال فترة لموازنة التقديرية.

1. الاعتماد على الخبرة والتقدير الشخصي: ويتم تقدير الطلب المتوقع على منتجات

المؤسسة في هذه الحالة عن طريق حصر العوامل المؤثرة على الطلب، وتتبع التطور التاريخي للطلب ودراسة الأحوال الاقتصادية السائدة، والتحليل العام للسوق، ونتيجة لتلك الدراسات يتم التنبؤ بالمبيعات الصناعية وبعد ذلك تحديد نصيب المؤسسة منها وفقا للخبرة السابقة والتطورات المتوقعة، ويعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب شيوعا في تقدير المبيعات في الحياة العملية نظرا لبساطته، وتجدر الإشارة إلى أن استخدام هذا الأسلوب في التنبؤ يعتمد على خبرة من يقومون به، ويشترط لنجاحه في التقدير استقرار الظروف الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع الذي تعد فيه تلك التقديرات، ويعاب على هذا الأسلوب أنه يفتقد الأدلة الموضوعية التي يستند إليها.¹

2. تقديرات رجال البيع: تقوم هذه الطريقة على أساس أن رجال البيع عادة يكونون في

وضع أفضل من غيرهم في التنبؤ بالمبيعات، وذلك نظرا لاتصالهم المستمر والمباشر بالسوق والمستهلكين والعملاء وعلمهم بالمتغيرات التي يمكن أن تكون ذات تأثير مباشر على المبيعات، ويتم تقدير المبيعات طبقا لهذا الأسلوب وفقا للخطوات التالية:²

¹ شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمية، بدون بلد نشر، بدون سنة نشر، ص 32.

² علي رباعية، فتحي دياب، إدارة المبيعات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 1997، ص ص 36-37.

- يقوم رجال البيع في كل منطقة بإعداد تقرير عن الوحدات الممكن بيعها خلال الفترة القادمة آخذين في الاعتبار المبيعات السابقة وظروف المنافسة وطبيعة العملاء وغير ذلك من العوامل؛

- يرسل رجال البيع هذه التقديرات إلى مديري المبيعات والذين يقومون بدورهم بمراجعة هذه التقديرات وتعديلها؛

- يتم تجميع التقديرات الخاصة بالمناطق البيعية في إدارة المبيعات بالمركز الرئيسي حيث يقوم مدير المبيعات بمراجعتها وإعداد التقديرات النهائية للبيع.

3. **طريقة دالفي Delphy** : تطور هذا الأسلوب في شركة راند الأمريكية، والذي يعتمد على التنبؤات الجماعية التي يقدمها مجموعة من الخبراء بغية تقليص تأثير الآراء الشخصية على المعلومات التي تقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات.¹

تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء وبعدما تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على الاستقصاءات تحت تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها وترسل إليهم استقصاءات للإجابة عليها وهكذا الحال حتى التوصل إلى اتفاق على مستوى معين من التقديرات.²

4. **الطريقة التاريخية**: إن هذه الطريقة تفترض أن المستقبل هو امتداد للماضي، وأن الظروف التي كانت مؤثرة في الماضي على حجم المبيعات سوف تبقى مستمرة وتؤثر حالياً في المستقبل. تستخدم هذه الطريقة للتنبؤ بالمبيعات لفترات زمنية قصيرة فهي لا تصلح للفترات الزمنية طويلة الأجل، وتأخذ بعين الاعتبار أن الظروف التي أثرت في الماضي تبقى ثابتة لا تتغير، وهذا لا ينسجم مع الطبيعة الديناميكية للسوق، وعلى هذا

¹ أحمد شاكر العسكري، إدارة المبيعات "مدخل كمي وسلوكي وإداري"، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 151.

² محمد فركوس، الموازنة التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 24.

الأساس تبقى هذه الطريقة غير علمية وليست مبنية على الدراسة المعمقة والتحليل للمستقبل.¹

ب- الأساليب الكمية:

وهي الأساليب التي تعتمد على الطرق الإحصائية والرياضية للتنبؤ بالمبيعات، وتنقسم إلى:

1. **الطريقة الحسابية البسيطة:** تعتبر من أسهل الطرق للتنبؤ بالمبيعات، ولكي يمكن تطبيق هذه الطريقة لابد من معرفة المبيعات التي تحققت في العام الحالي والمبيعات التي تحققت في العام الماضي، ويمكن حسابها كما يلي:²

$$\text{مبيعات العام القادم} = \text{مبيعات العام الحالي} \times (\text{مبيعات العام الحالي} \div \text{مبيعات العام الماضي})$$

ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تأخذ بعين الاعتبار تغير الظروف التي يمكن أن تحدث في المستقبل، لكونها تعتمد فقط على ما حدث في الماضي وفي الوقت الحاضر.

2. **طريقة السلاسل الزمنية:** وتعتمد هذه الطريقة على وجود سلاسل زمنية تمثل بيانات تاريخية عن المبيعات، ويتم حساب التغير لكل سنة بالنسبة للسنة التي تليها فإذا كانت مبيعات السنة اللاحقة أكبر من السنة السابقة فإن التغير يكون موجبا، وإذا كانت أقل يكون سالبا، بعد ذلك تحسب نسبة التغير بنفس الطريقة وصولا إلى حساب معدل التغير العام، ويكون ذلك بقسمة مجموع معدلات التغير على عدد سنوات السلسلة.

3. **طريقة المربعات الصغرى:** تستخدم هذه الطريقة في تحليل السلسلة الزمنية، وذلك بتحديد معادلة الاتجاه العام من خلال تحديد شكل الظاهرة عن طريق رسم المنحنى،

¹ - بشير العلاق - قحطان العبدلي، إدارة التسويق، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 303-304.

² - المرجع نفسه، ص ص 308-309.

فقد يأخذ شكل خط مستقيم أو منحنى من الدرجة الثانية أو الثالثة، فإذا كان منحنى الاتجاه العام على شكل خط مستقيم تكون معادلته من الشكل: $Y=ax_i+b$ ¹.

حيث أن:

y : هي المبيعات التقديرية؛

x_i : ترتيب الفترة الزمنية (السنة)؛

$$a = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sum x_i^2 - n \bar{x}^2}$$

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

(a, b): معلمتين، ويتم تحديد a و b وفق ما

يلي:

4. معامل الارتباط: حيث يتم استخدامه كأساس

مساعد للتنبؤ بالمبيعات المتوقعة عن طريق تحديد درجة الارتباط بين المبيعات وبعض المتغيرات المستقلة الأخرى (السعر، الترويج...)، وهذا وفق علاقة رياضية قائمة بين المتغيرين، وهي تعتمد على التحليل الجبري لمعادلة الخط المستقيم $y=f(x)$ ².

$$r = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sqrt{\sum (x_i - \bar{x})^2 \sum (y_i - \bar{y})^2}}$$

ويعطى قانون الارتباط كما يلي:

حيث إذا:

- r يقترب من 1 الارتباط قوي موجب ، وإذا كان r يقترب من 0.5 الارتباط ضعيف موجب.

- و إذا كان r يقترب من -1 الارتباط قوي سالب ، وإذا كان r يقترب من -0.5 الارتباط ضعيف سالب.

¹ أشناف فريد، مرجع سبق ذكره، ص 34-35.

² المرجع نفسه، ص 36.

- $r=0$ لا يوجد ارتباط.

5. **طريقة المتوسطات المتحركة:** تستعمل هذه الطريقة للتخلص من التقلبات التي تشتمل عليها السلسلة الزمنية وتستعمل كذلك في حالة التقلبات الدورية والتقلبات الفصلية.¹

المبحث الثاني: أساسيات حول موازنة المبيعات

يعتبر نظام الموازنات التقديرية نظام متكامل من عدة موازنات تقديرية أساسية مثل موازنة التقديرية للمبيعات، موازنة التقديرية للإنتاج، والموارد الأولية... إلخ. إلا أن بداية عمل هذا النظام من الموازنة التقديرية للمبيعات، حيث تعتبر الركيزة الأساسية لهذا النظام، إذ تنعكس بالإيجاب إذا كانت هناك دقة وقوة إعدادها، والعكس إذا كانت هناك إختلالات في الإعداد.

المطلب الأول: مفهوم موازنة تقديرية للمبيعات

تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات القاعدة التي تبني عليها الموازنات، والمصدر الرئيسي للمقبوضات النقدية والمورد الأساسي الذي يمكن الاعتماد عليه في تمويل خطط المؤسسة

أولاً- تعريف موازنة تقديرية للمبيعات:

وتمثل ميزانية المبيعات تعهداً من طرف المسؤولين بتحقيق حجم نشاط معين ففي هذا النوع من الميزانيات يتم تحديد الكميات المتوقعة بيعها وهذا بعد القيام بعدة دراسات تشمل معرفة طاقات المؤسسة وقدراتها ، إضافة إلى عوامل أخرى مثل تطور السوق والمنافسة... إلخ ، حيث يقوم كل مسؤول تجاري في المؤسسة يقوم بتحديد الكميات المقدر بيعها للإثني عشر شهراً المقبلة.²

¹ - Jean Meyer, gestion budgétaire, ed dunod 8^{ème} ed, Paris, 1993, P54.

² - I . D.Kerviler et L .D .Kerviler , le contrôle de gestion a la edition foucher , pari ,2001, p61.

ويمكن تعريف الموازنة التقديرية للمبيعات هي أول ما يقوم به مسؤول إعداد الموازنات التقديرية لأنها تعتبر الأساس الذي يستند عليه إعداد الموازنات الأخرى.¹

ومن جهة أخرى يمكن تعريفها أنها المصدر الرئيسي للإيرادات الذاتية للمشروع والمتولدة عن نشاطاتها الجارية، كذلك تمثل الأساس الذي تبنى عليه الموازنات الأخرى التي تعتبر موازنات تحدد فيها حجم التكاليف والنفقات.²

تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات موازنة للفترة القادمة، وتعتبر المصدر الرئيسي لإيرادات المؤسسة، وهي تتوقف على التنبأ بالمبيعات المستقبلية لذا يطلق عليها اسم الموازنة الأم.³

وعلى هذا الأساس تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات القاعدة التي تبنى عليها باقي الموازنات ، وتعد المصدر الرئيسي للمقبوضات النقدية والموارد الأساسي الذي يمكن الاعتماد عليه في تمويل خطط المؤسسة.

ثانيا - أهمية موازنة تقديرية للمبيعات

تعتبر موازنة المبيعات حجر الزاوية في وضع الموازنة التشغيلية وهي تشمل على المبيعات التقديرية لفترة الموازنة القادمة التي أساس إعداد موازنة الإنتاج والمواد

¹ - فركوس محمد، مجمع سبق ذكره، ص 22.

² - نور الدين خابة، الإدارة المالية، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، 1997، ص 216.

³ - محمد سامح راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص 77.

الأولية، والأجور ومصاريف البيع والتوزيع، ويلاحظ أن نجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية.¹

إن نجاح نظام الموازنة التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية، ويلاحظ أن الميزانية التقديرية للمبيعات هي أول الموازنات التقديرية التي يجب إعدادها عند إتباع نظام الموازنات، إذ أنها تعتبر أساساً لإعداد ميزانية والإنتاج والموارد والمصروفات ومرشد للتوسع في التجهيز الآلي باعتبارها المورد الرئيسي للمقبوضات النقدية، ونظراً لأهميتها فإنه ينبغي توخي الدقة في إعداد تقريرها.²

ويجب إظهار تقديرات المبيعات بالكميات والأسعار كل منها على حدا حتى يسهل تحليل الأداء الفعلي لإدارة المبيعات، فقد يكون الانحراف ناتجاً عن اختلاف في حجم المبيعات أو ناتجاً في فروق في أسعار البيع، أما إذا كان تقدير المبيعات عبارة عن مجرد تقدير القيمة الإجمالية للمبيعات فإن ذلك يجعل من الصعب على المؤسسة إجراء التحليل اللازم لاتخاذ الإجراء التصحيحي في الوقت المناسب.

ويجب أن يسبق وضع موازنة المبيعات تقدير الإدارة للسياسات الأساسية المتعلقة بأسعار البيع وطرق التوزيع وعدد مندوبي البيع واستخدام منتجات جديدة وتطور المنتجات القائمة وتحقيق المركز التنافسي.

¹ محمد سامي رضا - وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 77.

² خيرت ضيف، المحاسبة الإدارية للموازنات التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، بدون سنة النشر، ص 25.

وظهور أي خلل في الموازنة المبيعات ينعكس سلبا على بقية الموازنات التقديرية، فمن جهة ستفقد فاعليتها في أداء الدور الذي أعدت من أجله، ومن جهة أخرى يترتب على ذلك تكاليف يتحملها المشروع مقابل عدم الدقة في التقديرات التي كان بإمكان المؤسسة تفاديها.

لذا تستخدم موازنة المبيعات لتحقيق الأغراض التالية:

بيان بالمبيعات المتوقعة لكل أصناف المنتجات؛

جدول زمني عن المبيعات المتوقعة، وكذا أسعار البيع؛

تعتبر المرشد لإدارة المبيعات لتنفيذ سياسة المؤسسة؛

تعتبر مقياسا لتقييم أداء رجال البيع وإدارة المبيعات؛

تعتبر قاعدة يتم على أساسها إعداد بقية الموازنات.

ثالثا - مسؤولية إعداد موازنة تقديرية للمبيعات

تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد موازنة المبيعات على عاتق مدير المبيعات، ويجب أن تكون المبيعات شاملة ومتكاملة ومرتكزة على الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة، كما أن موازنة المبيعات يجب أن تأخذ في الاعتبار أوضاع السوق والطاقة الإنتاجية وخطط الترويج التي تؤثر تأثيرا مباشرا في تقدير كميات وقيم المبيعات.

ويمكن القول أن مسؤولية مدير المبيعات عند إعداد الموازنة الخاصة بالمبيعات تشمل على:

وضع الأهداف التفصيلية للمبيعات؛

تحديد عدد ونوع المنتجات وتشكيلها وتصنيفها؛

تحديد إستراتيجيات الأسعار والخصومات والعروض الخاصة؛

وضع الإستراتيجيات والسياسات التفصيلية والبرامج التسويقية الأخرى (الترويج، البيع والتوزيع، الأبحاث)؛

وضع موازنة المبيعات بالكميات والقيم؛

توفير المعلومات التي تحتاج إليها مدي الإنتاج لإعداد موازنة الإنتاج؛

وكذلك يتحمل مسؤولين آخرين مسؤوليات غير مباشرة في إعداد هذه الموازنة وذلك على النحو التالي:¹

1- الإدارة العليا: المسؤوليات الملقاة على عاتقها:

تحديد الأهداف التسويقية العامة؛

وضع الإستراتيجيات والسياسات العامة للمنتجات؛

وضع الإستراتيجيات والسياسات العامة للأسعار؛

وضع الإستراتيجيات والسياسات التسويقية العامة.

2- مدير إدارة الموازنات: ومن مسؤولياتها تحقيق التنسيق والربط بين موازنة المبيعات والموازنات الأخرى.

3- مدير الإنتاج: توفير المعلومات عن الطاقة الإنتاجية المتاحة.

¹ - محمد سامح راضي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 79.

4- مدير مناطق البيع (أقسام البيع): تتمثل مسؤولياتها في:

تقدير كميات المباعه من كل منتج في المناطق التي يتولون الإشراف على البيع فيها؛

مساعدة مدير المبيعات في إعداد موازنة المبيعات.

5- المدير المالي: أما المسؤوليات التي تلقى عليه:

توفير المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمبيعات وتصنيفها حسب احتياجات مدير

المبيعات عن السنوات الخمس السابقة على إعداد الموازنة؛

إجراء تحليلًا باستخدام المؤشرات المالية لتحديد الربح المقدر نتيجة تطبيق موازنة

المبيعات؛

إجراء الدراسات التحليلية المالية التي يطبقها مدير المبيعات.

المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

بعد القيام بعملية التنبؤ باستعمال طرق التنبؤ الكمية والكيفية، نقوم بعملية إعداد موازنة

المبيعات ويعني ذلك وضع البيانات المتنبأ بها في جدول ملائم يسهل قراءته

واستغلالها علماً أم كل مؤسسة لديها تصميم خاص بها وبصفة عامة نقوم بإعداد

موازنة المبيعات على أساس موسمي أو جغرافي (مناطق)، أو على أساس المنتجات

أو على أساس بعض الأسس (موازنة المجموع).¹

ويمكن توضيحها فيما يلي:²

¹ - مرعي عبد الحق، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 96.

² - فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-38.

أولاً- إعداد موازنة المبيعات على أساس موسمي:

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 لأخرى 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.

جدول رقم (06): موازنة المبيعات على أساس موسمي

الفترات	النسبة المئوية	المبيعات التقديرية
جانفي		
فيفري		
مارس		
الفصل 2		
الفصل 3		
الفصل 4		
المجموع	100%	

المصدر: فركوس محمد، المزاونة التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2001، ص 35.

ثانيا - إعداد موازنة المبيعات على الأساس الجغرافي:

من الواجب توزيع المبيعات جغرافيا أو جهويا أو على أساس المناطق لأن الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى نظرا للتوزيع السكاني المختلف والمستوى الاقتصادي والاجتماعي لكل منطقة، ولمعرفة ما يمكن أم يباع في كل منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتج في السنوات الماضية ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية:

✓ نسبة توزيع السكان على المناطق والنمو الديمغرافي؛

✓ دراسة حركات انتقال السكان من منطقة إلى أخرى؛

✓ المستوى الاقتصادي والاجتماعي لسكان المناطق المختلفة؛

بالنسبة للمنتجات الصناعية تؤخذ بعين الاعتبار عدد الشركات وحجمها والعاملين فيها...الخ.

جدول رقم (07): موازنة المبيعات على أساس جغرافي

المناطق	النسبة المئوية	المبيعات التقديرية
منطقة 1		
منطقة 2		
منطقة 3		
منطقة 4		
المجموع	100%	

المصدر: فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 36.

ثالثاً - إعداد موازنة المبيعات على أساس المنتجات:

إن هدف هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة وتقييم تطور مبيعات كل منتج، والطريقة المتبعة في التوزيع هي إما توزيع حسب السنوات السابقة أو التوزيع حسب أهمية هامش الربح، بحيث لتعمل 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.

جدول رقم (08): موازنة المبيعات على أساس المنتجات

المنتجات	الفترات			
	السنة الماضية		السنة المقبلة	
	نسبة المئوية	المبيعات	نسبة المئوية	المبيعات
أ				
ب				
ج				
د				
المجموع	100%		100%	

المصدر: فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 38.

رابعاً - إعداد موازنة المبيعات على أساس بعض الأسس (موازنة المجموع):

يمكننا أن نقول أنه لا يوجد تصميم واحد يكون صالحا في كل المؤسسات ولذلك

فبإمكان كل مؤسسة أن تصمم الموازنة حسب ما تراه مناسبة، وعموما تحتوي موازنة

المجموع على النقاط الرئيسية التالية:

- توزيع المبيعات حسب المنتوجات؛

- تقدير المبيعات بالكميات والقيمة، وسعر البيع؛

- توزيع مبيعات كل منتج توزيعا موسميا وحسب المناطق.

جدول رقم (09): موازنة المبيعات على أساس بعض الأسس

المجموع	المنطقة 4	المنطقة 3	المنطقة 2	المنطقة 1	
					المنتج A
					الفصل 1
					الفصل 2
					الفصل 3
					الفصل 4
					مجموع
					مبيعات A
					المنتج B

					الفصل 1
					الفصل 2
					الفصل 3
					الفصل 4
					مجموع
					مبيعات B
					مجموع
					A+B

المصدر: فركوس محمد، المرجع نفسه، ص 40.

المطلب الثالث: مراقبة الموازنة التقديرية للمبيعات

بعد أن تأخذ الموازنة التقديرية شكلها النهائي وتتم المصادقة عليها من قبل الإدارة العليا، يتم إبلاغ الأقسام المختلفة بمضمونها وتفاصيلها، ويجب متابعة ومراقبة هذه العملية للتعرف على النتائج المحققة ومدى تطابق التقديرات مع النتائج الفعلية عن طريق إعداد تقارير المتابعة وقد تكون يومية أو أسبوعية أو شهرية وتوضح هذه التقارير الكميات المقدرة والمحققة، مقدار الانحراف، أسبابه واقتراح الإجراءات اللازمة لمعالجته، ويمكن توضيح أشكال الرقابة على المبيعات وأساليبها، كما يلي:

أولاً- الرقابة على المبيعات

لتحقيق الرقابة على تنفيذ المبيعات فإنه من الضروري إعداد مجموعة من التقارير

التي تبين فيها المبيعات الفعلية لكل منطقة وفصل ولكل نوع من أنواع المنتجات.¹

¹ محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 41.

الرقابة الموسمية: إذا لوحظ في فترة معينة كان فيها حجم المبيعات ضعيف في منطقة معينة أو في جميع مناطق البيع، فإنه يمكن إرجاع السبب إلى الركود في تلك المنطقة أو تلك المناطق، ولكن إذا كان حجم المبيعات ضعيفا خلال فترة معينة من السنة وعلى مستوى وكيل أو ممثل واحد أو عدة ممثلين، ففي هذه الحالة يجب أن يراقب الممثلين من طرف الإدارة ، وذلك برقابة المسافة المقطوعة وعدد الزيارات التي قاموا بها.

الرقابة الجهوية: إذا اختلفت الاتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة عن الاتجاه العام للمبيعات في مناطق أخرى فإنه لابد من البحث عن أسباب الاختلاف لتصحيحها وتجنب الوقوع فيها مستقبلا.

الرقابة على المنتجات ونوعيتها: إذا ما لاحظت المؤسسة أن مبيعات منتج معين ضعيفة أو بدأت في الانخفاض فإن على المؤسسة أن تغير السياسة البيعية التي تنتهجها إزاء هذا المنتج، كأن توقفه وتعوضه أو تغير سعر بيعه إذا كانت هناك منافسة أو القيام بحملة دعائية وإشهار...إلخ، ويجب هنا استبعاد الأسباب الأخرى كالركود وضعف أداء رجال البيع.

ثانيا - أساليب الرقابة على المبيعات

تتلخص أهم الأساليب المستخدمة في الرقابة على المبيعات فيما يلي:¹

¹ ناجي معلا، الأصول العلمية في إدارة المبيعات، الكتبة الوطنية، الطبعة الثانية، الأردن، 1993، ص ص 220-225.

الأساليب الإحصائية: وتشمل هذه المجموعة من أدوات وأساليب القياس على عدد من المؤشرات الإحصائية الأساسية كالمتوسطات الحسابية، تحليل النسب المئوية، نسب التغير، نسب الانحرافات، المعدلات، الهارس الموسمية وفهارس السوق.

تحليل إنتاجية النشاط البيعي: ويشمل مفهوم الإنتاجية كل من عنصري الفعالية والكفاءة، ويرتبط بعد الفعالية في النشاط البيعي بتقييم حجم الإيرادات المتولدة عن المبيعات، ويرتبط بعد الكفاءة بتحليل تكلفة المبيعات وفهم البعدين ضمن سياق تقييم النشاط البيعي يعتبر عملية ضرورية.

التحليل المحاسبي لتكلفة المبيعات: بالرغم من أن تحليل المبيعات يعتبر أداة مفيدة لمدير المبيعات وخاصة لأغراض التحليل العام، إلا أن مدير المبيعات غالبا ما يكون راغبا في تحديد الرغبة المتولدة من السلع أو مناطق بيعية معينة.

ثالثا - تحليل الانحرافات

انحرافات ترجع إلى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم فعالية وهي الانحرافات الخاضعة للرقابة، وأيضا ترجع إلى عوامل خارجية وغير خاضعة للرقابة مثل تغير الأسعار في السوق، المنافسة، وقوانين المالية أو معطيات خارجية أخرى، عند تحليل الانحرافات يجب أن يركز الاهتمام على الانحرافات غير العادية أي على تلك العناصر التي يختلف فيها الأداء الفعلي عن الأداء التقديري بدرجة كبيرة، وليس

تحليل كل الانحرافات وهو ما يوفر الوقت والتكاليف ويتم تحليل الانحرافات على الشكل التالي:¹

حالة المؤسسة تباع منتج واحد:

في حالة المؤسسة تباع منتج واحد فإن النتيجة تتأثر بمتغيرين فقط هما سعر البيع والكمية المباعة ويتم التحليل على النحو التالي:

$$\text{الانحراف الكلي} = (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}) - (\text{الكمية التقديرية} \times \text{السعر التقديري})$$

ويحلل بدوره إلى انحرافين:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية التقديرية}) \times \text{السعر التقديري}$$

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

ب- حالة المؤسسة تباع عدة منتجات:

في حالة المؤسسة التي تباع عدة منتجات هناك متغير إضافي يؤخذ بعين الاعتبار هو المزيج البيعي أي حصة مختلف المنتجات ضمن الحجم الكلي للمبيعات وبما أن المؤسسة يهتمها الهامش على التكلفة المتغيرة وليس رقم الأعمال (حجم المبيعات)، ولأن هذا لا يعبر بالضرورة عن تحقيق الأرباح ولهذا تقوم المؤسسة بتحليل الانحراف على الهامش الكلي:

¹ - شناف فريد، مرجع سبق ذكره، ص 58-59.

الانحراف على الهامش الكلي = الهامش على التكلفة المتغيرة الفعلية - الهامش على التكلفة المتغيرة التقديرية.

والذي يحل إلى انحراف الكمية وانحراف السعر

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

الهامش المرجح التقديري = مجموع (الهامش التقديري × الكمية التقديرية) الكمية الإجمالية التقديرية.

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

المبحث الثالث: موازنة المبيعات في المؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة

ورقلة

المطلب الأول: الطرق المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة المبيعات

وفي هذه الدراسة تم الاعتماد على الموازنة التقديرية للمبيعات في مؤسسة "ليند غاز

"والتي تمثل إيرادات المؤسسة ، حيث تهتم المؤسسة بإنتاج الغازات الصناعية :

ولإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات تقوم المؤسسة الغازات الصناعية "ليند غاز"

بتقدير مبيعاتها مستقبلا أو بالأحرى بتحديد حجم المبيعات التي تريد الوصول إليها في

السنة المقبلة ، وهي مهمة تتولى القيام بها الوحدة المركزية أو الشركة الأم التي تقع في

الجزائر العاصمة والتي تقدم للمؤسسة الفرع - وحدة ورقلة- السنوية المتعلقة بكمية

المبيعات والمشتريات والأسعار .

وقبل القيام بعملية تقدير الطلب المستقبلي على إنتاج المؤسسة فإنه يجب على

المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- استطاعة المؤسسة على إنتاج السلع المقترحة.

- تحديد إمكانيات الإنتاج المتاحة للمؤسسة من حيث مدى توفر الآلات واستطاعتها

وتوفر التجهيزات والمعدات المختلفة التي لها تأثير على التصنيع وإنتاجية

المؤسسة، ومدى قدراتها على إنتاج السلع المقترحة.

-ساعات العمل.

-عدد اليد العاملة وقدراتها.

-دراسة الطلب في السوق وذلك اعتمادا على ما يلي:

دراسة أذواق ورغبات المستهلكين .

دراسة مستويات الدخل وتفاوتها.

تحليل المركز التنافسي للمؤسسة في السوق بالنسبة للمؤسسات المنافسة والتي تنتج نفس النوع من الغازات .

وبعد الحصول على كل المعطيات التي تحتاجها مصلحة المبيعات تشرع اللجنة المختصة بإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بتخطيط المبيعات للسنة القادمة وذلك بإتباع الطرق الآتية:

تقدير المبيعات بواسطة الخبرة والتجربة المكتسبان لدى مدير مصلحة المبيعات، مع الأخذ بعين الاعتبار آراء وكلاء البيع والوسطاء في كل المصالح الموجودة على مستوى الوحدات الفرعية لكي تكون موازنة المبيعات شاملة لكل مناطق البيع بحكم أن المؤسسة تملك فروع في عدة ولايات من الوطن.

والأخذ بعين الاعتبار أيضا العوامل التي قد تكون لها تأثير على أرقام المبيعات مستقبلا كالأسعار والتعديلات في التصميم وتحسين الجودة وعدد الزبائن وأذواقهم وكذا أنواع الغازات المصنعة داخل المؤسسة والمشتريات بغرض البيع لأن المؤسسة تقوم بتصنيع بعض الغازات وبيعها والبعض تقوم بشرائه وإعادة بيعه.

حيث يقوم مدير مصلحة المبيعات بتقدير المبيعات لثلاثة سنوات. تعتبر الخبرة المكتسبة أهم طريقة يعتمد عليها مدير مصلحة المبيعات لتخطيط الإنتاج، لكن هذا لا ينعى من استعمال الطرق العلمية للتأكد من صحة تقديراته.

والطريقة العلمية المستعملة هي: طريقة تقدير المبيعات بواسطة الوسط الحسابي:

ونستعين بالمعادلة التالية للوصول إلى تقدير مبيعات السنة القادمة:

$$\Delta QD = (Q_{dn} - Q_0) / (n - 1)$$

حيث: QD: يمثل التغير المرتقب حدوثه في الكمية المطلوبة من إنتاج المؤسسة.

Qdn: تمثل الكمية المطلوبة في سنة معينة (آخر السنة).

Q0: تمثل مبيعات المؤسسة في سنة الأساس (أو سنة المقارنة).

n : تمثل عدد السنوات.

مثال :إذا كانت مبيعات المؤسسة خلال خمسة سنوات كما يلي في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): مثال عن كيفية تقدير المبيعات داخل المؤسسة

السنة	المبيعات
2003	260
2004	270
2005	290
2006	280
2007	300

يمكننا تقدير المبيعات لثلاثة سنوات القادمة (2008، 2009، 2010) كما يلي:

– الوسط الحسابي للتغير:

$$10 = 4/40 = (1-5)/(260-300) = \Delta QD$$

- مبيعات عام: 2008 = 300 + 10 = 310

- مبيعات عام: 2009 = 310 + 10 = 320

- مبيعات عام: 2010 = 320 + 10 = 330

المطلب الثاني: تحليل انحرافات ميزانية المبيعات

أولاً- حساب انحراف الكمية:

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

السعر المقدر

الجدول رقم (11): انحراف الكمية لسنة 2011

المنتجات	Δ الكمية	السعر المقدر	انحراف الكمية
الأكسجين	(89069,00)	135,77	(12092898,13)
الأزوت	(3598,00)	123,69	(445036,62)
الأرغون	38561,00	65,81	2537699,41
هيدروجين	(441,00)	320	(141120)
أستلين	(36560,00)	521,73	(19074448,8)
ثاني أكسيد الكربون	(7731,00)	47,4	(3684449,4)

بروتكسيد الأزوت الطبي	(6637,00)	335,55	(2227045,35)
أكسجين سائل	(84854,20)	40.52	(3438292,184)
أزوت سائل	10340179,00	12,5	129252237,5
خليط	(1230,00)	650	(799500)
هواء مضغوط	(255,00)	80	(20400)
المجموع	10078364,80	2341,98	23603328794

التحليل :

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

ثانيا - حساب انحراف السعر:

انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المخطط) × الكمية الفعلية = Δ السعر ×
الكمية الفعلية

الجدول رقم (12): انحراف السعر لسنة 2011

المنتجات	Δ السعر	الكمية الفعلية	انحراف السعر
الأكسجين	1,52	295355	448939,6
الأزوت	2,73	29812	81386,76
الأرغون	593,39	38936	23104233,04
هيدروجين	77.06	467	35987,02
أستلين	3.14	75164	236014,96
ثاني أكسيد الكربون	3,13	253708	794106,04
بروتكسيد الأزوت الطبي	6,04	18804	113576,16
أكسجين سائل	5,07	950568,8	4819383,816
أزوت سائل	0,13	21131073	2747039,49
خليط	0,47	6207	2917,29
هواء مضغوط	0,45	592	266,4
المجموع	515,51	22800686,80	25214368,74

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

ثالثاً - حساب الانحراف المختلط:

الانحراف المختلط = (الكمية الفعلية - الكمية المخططة) × (سعر الفعلي - سعر المخطط)

الجدول رقم (13): الانحراف المختلط لسنة 2011

المنتجات	Δ الكمية	Δ السعر	انحراف المختلط
الأكسجين	135384,88	-89069,00	-1,52
الأزوت	-9822,54	-3598,00	2,73
الأرغون	22881711,79	38561,00	593,39
هيدريجين	33983,46	-441	-77,06
أستلين	114798,4	-36560,00	-3,14
ثاني أكسيد الكربون	-243298,03	-77731,00	3,13
بروتكسيد الأزوت الطبي	40087,48	-6637,00	-6,04
أكسجين سائل	-430210,794	-84854,20	5,07

أزوت سائل	-1344223,27	10340179,00	-0.13
خليط	578,1	-1230,00	-0,47
هواء مضغوط	114,75	-255	-0,45
المجموع	5195397054	10078364,80	515,5

رابعاً - حساب الانحراف الإجمالي:

الانحراف الإجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر + الانحراف المختلط

الجدول رقم (14): الانحراف الإجمالي لسنة 2011

المنتجات	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف المختلط	الانحراف الكلي
الأكسجين	(12092898,13)	(448939,6)	(1,52)	(12 541 839,25)
الأزوت	(445036,62)	81386,76	2,73	(363 647,13)
الأرغون	2537699,41	23104233,04	593,39	525,84 642 25
هيدروجين	(141120)	(35987,02)	(77,06)	(177 184,08)
أستلين	(19074448,8)	(236014,96)	(3,14)	(19 310 466,90)
ثاني أكسيد الكربون	(3684449,4)	794106,04	3,13	(2 890 340,23)
بروتكسيد الأزوت الطبي	(2227045,35)	(113576,16)	(6,04)	(2 340 627,55)
أكسجين سائل	(3438292,184)	4819383,816	5,07	1 381 096,70
أزوت سائل	129252237,5	(2747039,49)	(0,13)	126 505 197,88
خليط	(799500)	(2917,29)	(0,47)	(802 417,76)
هواء مضغوط	(20400)	(266,4)	(0,45)	(20 666,85)
المجموع	23603328794	25214368,74	515,5	23 628 543 678,24

الفصل السادس

الموازنة النقدية

المبحث الأول: ماهية التدفقات النقدية في المؤسسة

على الرغم من أن النقد هو من الأصول العاطلة و الخالية من العائد في حالة الاحتفاظ به كنقد سائل، إلا أنه ضروري و مطلوب لتسيير أعمال المؤسسة اليومية مثل دفع رواتب و أجور العاملين، تسديد قيمة المستلزمات و المواد الأولية، شراء الأصول الثابتة، دفع الضرائب المستحقة، وتسديد تكاليف الديون (الفوائد) وتوزيع الأرباح وأي التزامات أخرى.

المطلب الأول: مفهوم التدفق النقدي

هل نفذ منك المال يوماً ما؟ هل كنت يوماً ما غير قادر على شراء سلع تحتاجها لأنك لا تملك المال الكافي؟ هل قمت باقتراض المال أو تراكمت عليك الفواتير لعدم قدرتك على دفع قيمتها؟ إذا كانت إجابتك على أحد هذه الأسئلة بـ "نعم"، فهذا يعني أن لديك مشكلة في التدفق النقدي! وضمن مصطلحات عالم الأعمال التدفق النقدي هو: "التدفق الداخل والخارج للأموال في مؤسسة ما خلال فترة زمنية معينة".¹

وتتدفق الأموال النقدية لخزينة المؤسسة دورياً عن طريق إصدار الأوراق المالية والاقتراض وكليهما يعتبران من مصادر التمويل الخارجي، أما المصدر الثاني للتدفق النقدي إلى الخزينة النقدية فهو المصدر الداخلي، أي من المبيعات النقدية ومن تحصيل حسابات الزبائن وأيضاً من تحويل الأصول الثابتة إلى نقدية.

والأرصدة النقدية المتجمعة في خزينة المؤسسة تستخدم عادة في سداد تكاليف الإنتاج من المواد الأولية، الأجور والمصاريف الصناعية اللازمة للتشغيل، وتسديد مصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية، أو في شراء أصول ثابتة جديدة، أو لتسديد فوائد القروض المستحقة ولسداد الضرائب على الأرباح أو الوفاء بأي التزام مستحق.

¹ تخطيط آليات التدفق النقدي، شبكة المعرفة الريفية، ص 1،

http://www.reefnet.gov.sy/reef/images/stories/management/PDF/Unit_08/Unit_08_Lesson_01.p
df، 2015/03/9، 13:34.

ومما تقدم يمكننا تعريف التدفقات النقدية بأنها: "مجموع الأرصدة النقدية المتجمعة في خزينة المؤسسة خلال فترة زمنية معينة من مصادر التمويل الداخلية والخارجية للمؤسسة".¹

كما يمكن تعريف التدفق النقدي بأنه: "زيادة أو نقص في النقدية أو في البنود شبه النقدية (النقدية وما في حكمها)، وهي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي يمكن تحويلها إلى مبالغ نقدية، ونظراً لأن المقبوضات تمثل مبالغ داخلة إلى المؤسسة فتعتبر "تدفقات نقدية داخلة" كما يطلق على المدفوعات تعبير "تدفقات نقدية خارجة" لأنها تمثل مبالغ خارجة من المؤسسة".²

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا: كيف يمكن للأموال أن تتدفق دخولاً (التدفق النقدي الداخل) إلى مؤسسة ما؟، سنعرض فيما يلي خمساً من هذه الطرق الأكثر شيوعاً هي:³

- من خلال بيع السلع نقدياً؛
- من خلال الدفع الذي يجري من قبل المدينين، والمدين هو زبون قام بشراء سلع مسبقاً دون دفع قيمة هذه السلع؛
- من خلال اقتراض المال من مصدر خارجي، والذي سيشكل مصدراً لورود المال مع وجوب إعادته في آخر الأمر؛
- من خلال بيع موجودات ذات قيمة في المؤسسة مثل الممتلكات غير الضرورية؛
- من الممولين (حملة الأسهم في حالة الشركات) والذين يقومون بوضع المزيد من الأموال بغرض الاستثمار.

¹ وليد ناجي الحياي، "المدخل في المحاسبة الإدارية"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، مؤسسة مي للطباعة، ص152.

² جمال محمد شحات، "قائمة التدفقات النقدية"، ص3، http://www.aleqt.com/2013/06/03/article_760445.html، 19:33، 2015/03/19.

³ إدارة التدفقات النقدية، ص4، <http://communicationnelles/files/server/20121001113614.pdf>، 2015/03/24، 14:22.

وأيضاً كيف يمكن للأموال أن تتدفق خروجاً (التدفق النقدي الخارج) من مؤسسة ما؟، سنعرض فيما يلي أكثر الطرق شيوعاً:¹

- من خلال شراء المنتجات أو المواد نقدياً؛
- من خلال دفع الأجور والرواتب وغير ذلك من المستحقات؛
- من خلال شراء الموجودات الثابتة؛
- من خلال دفع قيمة قروض البنك المستحقة؛
- من خلال دفع الأموال للمقرضين مثل الشركات التي تقوم بتأمين سلع وخدمات معينة للمؤسسة من دون الحصول على الأموال المقابلة.

ومن هنا يمكننا القول أن التدفقات النقدية الداخلة (أو الواردة) هي: "مجموع الأموال المستلمة في مؤسسة ما خلال مدة زمنية معينة"، بينما التدفقات النقدية الخارجة (أو الصادرة) فهي تمثل: "مجموع الأموال المدفوعة من قبل المؤسسة خلال فترة زمنية معينة".²

ولتوضيح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة نعرض المثال التالي:

الجدول رقم (15): أنواع التدفقات النقدية

العملية	تدفق نقدي داخل	تدفق نقدي خارج
شراء حاسوب جديد نقداً		✓
بيع السلع للزبائن من دون دين	✓	
فائدة مدفوعة على قرض مأخوذ من البنك		✓
أجور مدفوعة للعاملين		✓
دفعات مقدمة من مدينين	✓	

¹ نفس المرجع السابق ، ص5.

² تخطيط آليات التدفق النقدي، مرجع سبق ذكره، ص1.

	✓	حصص إضافية مبيعة لحملة الأسهم
✓		دفعات مقدمة للدائنين
✓		دفع قيمة مبلغ مسحوب من بنك

المصدر: إدارة التدفقات النقدية، مرجع سبق ذكره، ص 6.

ويتضح من الجدول أن التدفق النقدي يعرف بطرق مختلفة، فالبعض يعتبره بأنه: الدخل من المبيعات أو العائد من أي نشاط اقتصادي أو المصروفات من قبل المؤسسة، ومنه فالتدفق النقدي هو أي نوع من الدخل أو المصروف الذي يؤثر على حسابات النقدية، وتجدر الإشارة هنا إلى أن التدفق النقدي لا يشمل الكثير من الإيرادات مثل: المبيعات الآجلة أو المستحقات المالية لدى العملاء والتي لم تحسّل بعد، فالتدفق النقدي يجب أن يكون نقود سائلة أو تمويل يمكن وضعه في البنك أو نقداً في المؤسسة، أي أنه كشف مالي يظهر حركة التدفق الوارد أو الخارج للنقدية، ويجب ملاحظة أن الأرباح، المدفوعات المستحقة والعناصر الأخرى المتعلقة بالائتمان لا تدخل تحت عنوان التدفق النقدي.¹

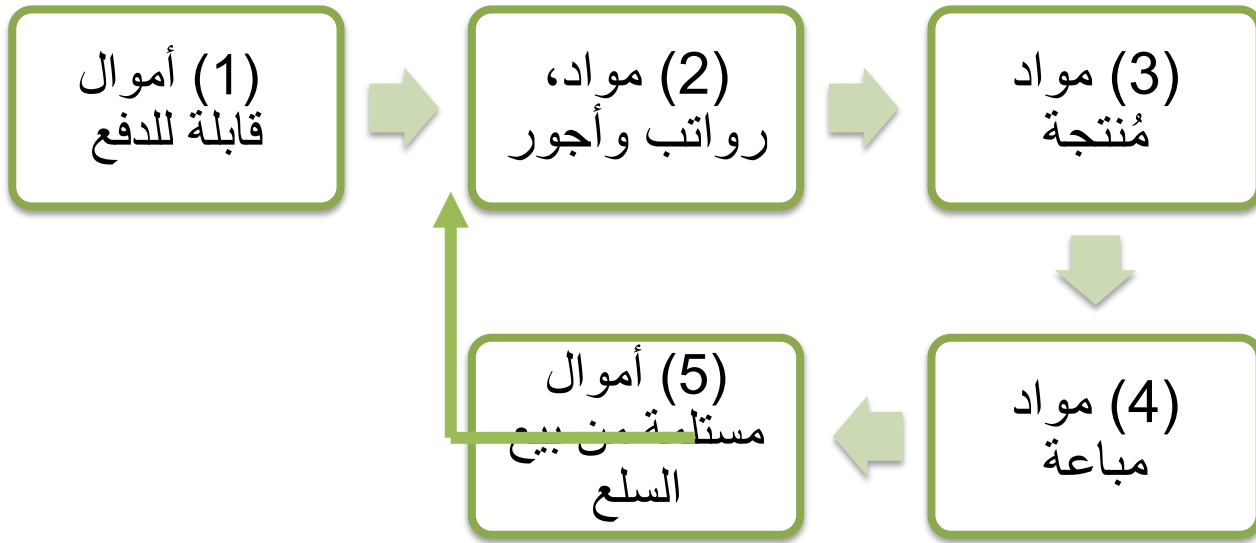
المطلب الثاني: دورة التدفق النقدي وأهميته في المؤسسة

أولاً: دورة التدفق النقدي في المؤسسة تُظهر هذه الدورة المراحل التي تربط بين دفع المال على الموظفين، المواد وغير ذلك وبين استلام المال من خلال بيع السلع، والشكل التالي يبين هذه الدورة التي تساعدنا في فهم الصلة بين بعض عمليات التدفق النقدي الوارد والصادر.²

¹ إدارة التدفقات النقدية، مرجع سبق ذكره، ص 5.

² تخطيط آليات التدفق النقدي، المرجع أعلاه، ص 2.

الشكل رقم (08): دورة التدفق النقدي



المصدر: تخطيط آليات التدفق النقدي، مرجع سبق ذكره، ص2.

يظهر المخطط الحاجة إلى المال (1) لشراء موادٍ أساسيةٍ إضافةً إلى بعض الكلف الأخرى (2) الضرورية لإنتاج المنتج، يحتاج المنتج بعض الوقت كي ينتج (3) ثم يباع إلى الزبائن (4) الذين يقومون بالدفع نقدياً أو بالدين، وعندما يقومون بالدفع من أجل الحصول على المنتجات (5) سيجري استخدام الأموال المدفوعة (1) لشراء منتجاتٍ إضافية (2) ومن ثم تستمرّ الدورة.

تزداد حاجة المؤسسة إلى رأس الدال العامل مع ازدياد طول المدة التي تحتاجها هذه المراحل لتكتمل، ويساعدنا المخطط أيضاً في فهم أهميّة التخطيط من أجل التدفق النقدي.

✓ ماذا سيحدث إذا لم تمتلك المؤسسة أموالاً كافية في المرحلة (1)؟ سيؤدي إلى عدم شراء موادٍ إضافيةٍ ومتطلباتٍ أخرى وهذا سيقود إلى انخفاض مستوى المبيعات والعوائد.

✓ ماذا سيحدث إذا أصرت المؤسسة على الزبائن أن يقوموا بالدفع نقداً في المرحلة (4)؟ قد يؤدي هذا التصرف إلى ترك الزبائن لهذه المؤسسة وذهابهم إلى منافس يقبل الدين.

✓ ماذا سيحدث إذا لم تمتلك المؤسسة الأموال الكافية لدفع المستحقات الواجبة عليها كالفواتير والأجور؟ هذا سيؤدي إلى وقوع المؤسسة في أزمة سيولة، مما قد يدفع بالدائنين إلى إيقاف عملها.

وتوضّح الأمثلة الثلاثة السابقة حاجة المدراء إلى التخطيط لاحتياجاتهم النقدية حتى لا تقع المؤسسة في أي مشكلة.¹

التدفق النقدي والربح²

يجب التمييز بين الربح (الربح هو الفائض الذي يبقى بعد طرح كافة التكاليف من عائد المبيعات) والتدفق النقدي فهما مختلفان، ويمكن فهم ذلك من خلال المثال التالي:

تقوم إحدى الشركات بتسجيل العمليات التالية خلال شهر معين:

✓ سلع بيعت للزبائن بقيمة DA40000، 50% منها نقداً، 50 % دين تستحق خلال شهر واحد.

✓ كلفة السلع المباعة DA15000 مدفوعة نقداً.

ماهي قيمة أو مقدار الربح في هذا الشهر؟

الربح = عائد المبيعات - كلفة السلع المباعة.

$$DA250000 = 150000 - 40000$$

على اعتبار أن المؤسسة بدأت هذا الشهر من دون مبلغ نقدي، فما هو مقدار المبلغ

النقدي الذي سيكون لدى المؤسسة في نهاية الشهر؟

¹ نفس المرجع السابق ، ص3.

² إدارة التدفقات النقدية، مرجع سبق ذكره، ص6،5.

مقدار العائد النقدي = التدفق النقدي الوارد - التدفق النقدي الصادر.

$$DA5000 = 15000 - 20000$$

هناك فرق واضح بين الربح (أو الفوائد) التي حققتها المؤسسة وبين العائد النقدي خلال المدة نفسها، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا لماذا ظهر التدفق النقدي أقل من قيمة الربح؟، الجواب هنا مع أن كافة المنتجات تم بيعها إلا أن القيمة النقدية استردت من أجل نصف هذه المنتجات فقط، حيث أن الزبائن الذين يشترون بالدين يدفعون قيمة المنتجات في أشهر لاحقة.

ملاحظة:

➤ هل يمكن أن تنفذ المبالغ النقدية في الشركات الرائدة (الرابحة)؟، والجواب "نعم" وهذا سبب رئيسي لانهايار الشركات، وهذا ما يسمونه "الإفلاس".

➤ كيف يمكن لهذا أن يكون ممكناً؟ يكون هذا الأمر ممكناً بعدة طرق:

- من خلال السماح للزبائن بإطالة مدة دفع الدين، وذلك بغرض تشجيع المبيعات.

- من خلال شراء العديد من الموجودات الثابتة خلال فترة قصيرة.

- من خلال شراء أو إنتاج عدد أكبر من المواد المخزنة بغرض التوسع

السريع، وهذا يعني أن المبالغ النقدية سيجري استخدامها لرفع مستويات

المخزون وهذا ما يسمى "الإفراط في التجارة".

ثانياً: أهمية التدفق النقدي للمؤسسة

التدفق النقدي الصادر والوارد يوفر للمؤسسة مجموعة من المزايا تتمثل في:¹

• **التأكد من الدخل:** حيث أن الأهمية الكبرى للتدفق النقدي هي أن المؤسسة

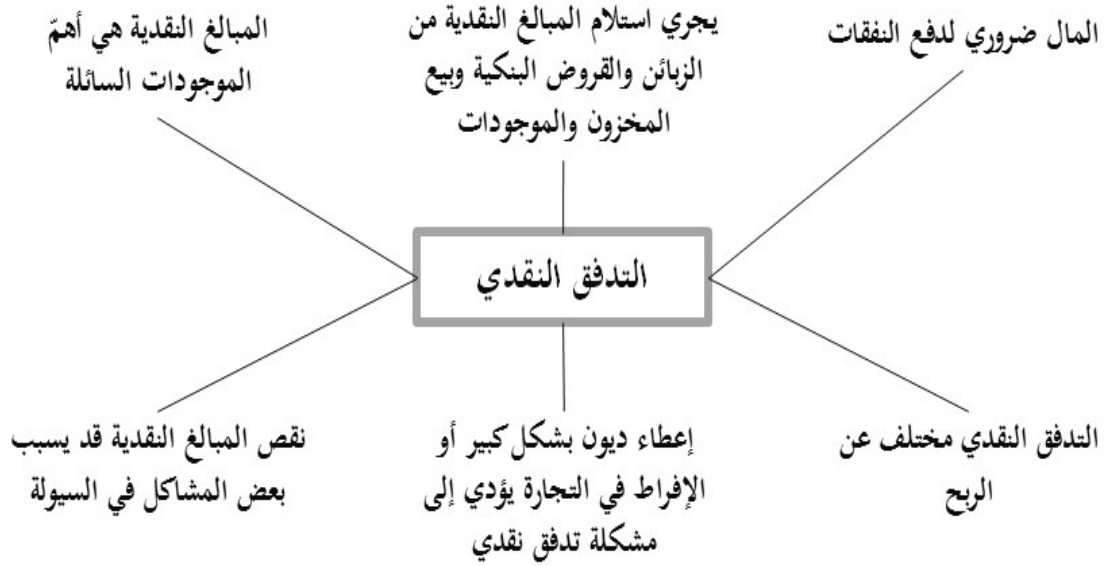
لديها دخل مؤكد بغض النظر عن الاقتصاد الخارجي، لذلك تحرص المؤسسات

أن يكون لديها تدفق نقدي وارد وصادر متوازن وثابت قدر الإمكان.

¹ تخطيط آليات التدفق النقدي، مرجع سبق ذكره، ص2.

- **ضمان السداد في الموعد:** إن التدفق المتوازن في النقدية في الاتجاهين يضمن المدفوعات الرئيسية بالتحديد، المرتبات، الأقساط التي يجب أن تكون في مواعيدها حرصاً على سمعة المؤسسة الائتمانية.
 - **ضمان صحة الاستثمار:** إن تحليل التدفق النقدي يضمن أن المؤسسة لا تستثمر في الاتجاه الخاطئ، وأن الاستثمار الذي تم إنجازه يعطي النتائج المطلوبة جيداً، هذه النسبة عادة ما يطلق عليها العائد على نسبة الأصول.
 - **يبعد المؤسسة عن الوقوع في الدين:** إن التدفق النقدي الوارد في موعده يحافظ على المؤسسة بعيداً عن المديونية، حيث أنه يجنبها اقتراض المبالغ القصيرة التي تتراكم مع مرور الوقت وقد يصعب سدادها مثل: تأخير القسط.
 - **تجنب المؤسسة الإنفاق غير الضروري:** استخدام التدفق النقدي الوارد والخارج يمنع كل المصروفات غير الضرورية مثل: تراكم الفوائد، غرامات التأخير في السداد... الخ.
 - **الاستثمار في الوقت المناسب:** إن التدفق النقدي الداخل والخارج في الوقت المناسب يجعل للمؤسسة رصيد متوازن سائل يمكنها استثماره في الأوراق المالية أو ما شابه ذلك.
- ويمكن تلخيص مفهوم التدفق النقدي بنوعيه (التدفق النقدي الداخل (الوارد) والتدفق النقدي الخارج (الصادر) في الشكل التالي:

الشكل رقم (09): ملخص التدفق النقدي في المؤسسة



المصدر: تخطيط آليات التدفق النقدي، مرجع سبق ذكره، ص 4.

المطلب الثالث: إدارة التدفقات النقدية في المؤسسة

إن النقد في المؤسسة يجب أن يستخدم كلما كان ذلك ممكناً في النشاط عن طريق استثماره في أصول يتوقع منها تحقيق عوائد، وبناءً عليه فالهدف من إدارة النقد هو تخفيض النقد الذي يجب على المؤسسة الاحتفاظ به لاستخدامه في متطلبات النشاط الاعتيادية إلى الحدود الدنيا، كتسديد التزاماتها للموردين، تعزيز مركزها الائتماني ومواجهة الاحتياجات غير المتوقعة للنقد، وفيما يلي سنحاول التعرف على الأسباب التي تقف خلف احتفاظ المؤسسة بالنقد، ومن ثم فإن مصطلح النقد سوف يشير إلى الأموال التي تحتفظ بها المؤسسة والتي يمكنها استخدامها في تلبية الحاجات الفورية ، وبهذا المفهوم فإنه يتضمن المبالغ التي تحتفظ بها المؤسسة في الحسابات الجارية بالبنوك، إلى جانب ما تحتفظ به لديها، ويمكن إبراز أسباب الاحتفاظ بالنقد فيما يلي¹:

¹ زينب رضوان علي، "تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة - حالة تطبيقية عن مؤسسة -"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قسنطينة 2، 2012-2013، ص 83.

1. **دافع الصفقات و التعاملات:** المؤسسة بحاجة إلى الاحتفاظ بالنقد من أجل التوازن القصير الأجل بين التدفقات النقدية الدخلة والتدفقات النقدية الخارجة، فتحديد حجم الاحتفاظ بالنقد يكون على أساس التوقع المقترن بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة وبالموازنة النقدية، وهذا من أجل التعاملات اليومية الخاصة بالنشاط العادي للمؤسسة أي شراء المواد الأولية، تسديد الرسوم، النفقات وغيرها.
 2. **دافع الحالات الطارئة:** وهو الاحتفاظ بالنقد من أجل التصدي للحوادث غير المتوقعة، و هذا من خلال علاج الوضعية غير المتوقعة كالفيضانات، الإضرابات وغيرها.
 3. **دافع المضاربة:** الهدف من الاحتفاظ بالنقد هو اغتنام الفرص المتاحة، على سبيل المثال انخفاض أسعار المواد الأولية، أو أي فرصة استثمارية مربحة، فبتوفر النقد يمكن للمؤسسة اغتنام تلك الفرص.
 4. **دافع التعويض:** حيث يتم الاحتفاظ بالنقد لتعويض البنوك في تزويد مختلف الخدمات و القروض، تزود البنوك أعمالها بمختلف الخدمات مثل مقاصة الشيكات، تحويل الأموال وغيرها.
- ومن مزايا الاحتفاظ بالنقد أيضاً مايلي:¹
1. **الاستفادة من الخصومات التجارية:** يقدم الموردون بشكل مستمر عروض لزيائهم تشمل خصومات نقدية في حالة التسديد المبكر للفواتير، علماً بأن عدم التمتع بهذه الميزة قد تكون كلفته باهظة جداً، لذلك فإن على المؤسسات أن تعمل على توفير النقد أو أشباه النقود بما يكفي لتسديد فواتيرها في الوقت المناسب للحصول على مثل هذه الخصومات.
 2. **تعزيز و إدامة المركز الائتماني:** ومن المزايا التي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة عند احتفاظها بالنقد بالمقادير الكافية هو تحقيق نسبة سيولة ضمن

¹ نفس المرجع السابق ، ص85.

الحدود المطلوبة بالنسب المعيارية السائدة في القطاع الذي تعمل ضمن نطاقه، حيث أن المركز الائتماني القوي يمكن المؤسسة من شراء ما تحتاجه من سلع و خدمات من الموردين بشروط تفضيلية، إلى جانب تعزيز خط ائتماني جيد مع البنك الذي تتعامل معه.

3. **اغتنام الفرص الاستثنائية:** إن توفر النقد و الأصول القريبة من النقد يمكن المؤسسة من الحصول على مزايا الفرص الاستثنائية مثل العروض التي قد يقدمها الموردون أو فرصة اقتناء منشآت أخرى.

4. **مواجهة الظروف الغير اعتيادية:** إن احتفاظ المؤسسة بنقد كاف قد يمكنها من مواجهة الظروف الطارئة و غير الاعتيادية مثل الإضرابات، الحرائق، و المناورات التسويقية التي تقوم بها المؤسسات المنافسة، وكذلك لمواجهة الدورات الموسمية و دورات الأعمال.

المطلب الرابع: أهداف وتقنيات إدارة التدفقات النقدية في المؤسسة¹ **أولاً: أهداف تسيير التدفقات النقدية**

يحتل تسيير التدفقات النقدية في المؤسسة مكانة هامة في الوظيفة المالية ككل، حيث أن هذه الأخيرة تسمح بتوفير الموارد المالية اللازمة في الوقت اللازم وبأقل التكاليف، وبالمقابل وفي آن واحد تسهر على عدم وجود أي شكل من الأموال مستغل بطريقة غير صحيحة.

تظهر أهمية التدفقات النقدية من خلال أثرها على كل الوظائف بالمؤسسة كما سبق الذكر، وباعتبار أن كل العمليات القانونية، الإنتاجية والتجارية الخاصة بحياسة ونشاط المؤسسة تترجم في الأخير بتدفق نقدي داخل أو تدفق نقدي خارج، وبالتالي يمكن القول أن ضمان وجود واستمرارية المؤسسة يكون من خلال ارتفاع قيمة تدفقاتها النقدية الداخلة

¹ محمد الأمين خنيوة، "فعالية إدارة التدفقات النقدية من خلال أدوات السوق النقدي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007-2008، ص36.

عن التدفقات النقدية الخارجة، ومن ثم فإن إشكالية تسيير وإدارة التدفقات النقدية يقوم على أساس عدة أهداف متكاملة، مرتبطة ومنسجمة مع قدرات وإمكانات المؤسسة والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

1. **تجنب حالة عدم الالتزام بالتسديد:** تعرف الكثير من المؤسسات الصغيرة الحجم حالياً حالة عدم التسديد رغم أن منتجاتها وخدماتها المقدمة تعتبر في حالة جيدة، بالإضافة إلى النتيجة الإيجابية (الربح) المحققة، إلا أن عدم الاهتمام بالزيادة المفرطة في الاحتياج من رأس المال العامل (**BFR**) الناتجة من حالات عدم التسديد الجزئي أو الكلي من طرف العملاء تتسبب في الموت القانوني للمؤسسة **"La Mort Juridique"**، والذي يمكن تجنبه من خلال الإدارة الجيدة للتدفقات النقدية والمتمثلة في التنبؤ بالتدفقات النقدية لمواجهة كل التطورات المستقبلية.

2. **تدنية قيمة المصاريف المالية في المدى القصير:** ترتبط المصاريف المالية بالديون المتوسطة والطويلة الأجل، الناتجة عن قرارات الهيكل المالي لبرنامج الاستثمار المقرر من طرف المؤسسة، حيث تعتبر قرارات (زيادة رأس المال، حصص الأصول...) من الصلاحيات التي تتعدى مهام أمين الخزينة، وبالمقابل تظهر مسؤوليته في تدنية وتقليص المصاريف المالية في المدى القصير، من خلال الإدارة الناتجة عن التمويل والتوظيف القصير المدى، بالاعتماد على الأدوات المختلفة المتوفرة في السوق النقدي.

3. **التوظيف والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة:** يعتبر الاهتمام بالفائض النقدي الحاصل بالمؤسسة من أهم مهام مسير الخزينة، حيث وإن عبر الفائض النقدي عن حالة جيدة للمؤسسة، من خلال قدرتها على الالتزام بالتسديد من جهة، يبقى بالمقابل ضرورة البحث عن التوظيف الأمثل لهذا الفائض من أهم أهداف تسيير التدفقات النقدية، وهذا من أجل العمل على رفع المردودية المالية، وتجنب تكاليف

الفرصة الضائعة الناتجة عن عدم التوظيف الأمثل للأموال المتاحة مع ضرورة الإحاطة ومعرفة:

- مستويات الأخطار المقبولة من طرف المؤسسة.
- العوائد المنتظرة.
- درجة السيولة.

4. **مراقبة عمل الحسابات البنكية:** تهدف إدارة التدفقات النقدية إلى مراقبة عمل الحسابات البنكية، حيث يتعين على مسير الخزينة أي يقوم بالرقابة بطريقة دقيقة للمصاريف المالية، بهدف تدنيه تكاليف كشف الحسابات المقابلة للعمليات البنكية، ولقد ثبت في حالات مختلفة أن فعالية الرقابة تستطيع أن تكون في السنوات الأولى أكبر من تكاليف مسير الخزينة (الأجر، التكاليف المختلفة).

ثانياً: تقنيات إدارة النقد في المؤسسة

تقوم تقنية إدارة النقد على جانبين أساسيين و هما على التوالي¹:

1. **مجموعات النقد السريع:** لابد للمؤسسة أن تركز على مجال تعجيل الحصول على النقد من الزبائن، فهي تقوم بإعداد خطط نظامية و تقنيات دقيقة لذلك والهدف من هذه التقنيات هو تشجيع الزبائن على دفع مستحقاتهم في أسرع وقت ممكن، وتحتوي مجموعات النقد السريع على:

✓ **الدفع الفوري للزبائن:** تقوم المؤسسة بتشجيع الزبائن على دفع مستحقاتهم بشكل فوري دون تأجيل، وذلك من خلال الخصومات الممنوحة وعروض أخرى تحفيزية وبهذا تساعد على تخفيض مدة التحصيل و تتجنب المديونية المؤجلة.

✓ **تسريع تحويل المستحقات إلى نقدية:** تسعى المؤسسة إلى تسريع عملية تحويل المستحقات إلى نقود وهذا من خلال استخدام التعويم البريدي والتعويم البنكي*.

¹ زينب رضوان علي، مرجع سبق ذكره، ص85، 86.

✓ **نظام الصناديق المغلقة:** تعد هذه الوسيلة من أقدم الوسائل في إدارة النقد، وبموجب هذا النظام يقوم زبائن المؤسسة بإرسال الشيكات إلى الصناديق المغلقة في مكاتب البريد بدلاً من إرسالها إلى مقر المؤسسة، وتقع هذه الصناديق تحت رقابة البنوك التي تقوم بإيداع تلك الشيكات في حساب المؤسسة لديها، وإعلام المؤسسة بشكل يومي بما تم تحصيله من شيكات ويتم تقييدها وتسجيلها في سجلات البنك، ونظام الصناديق هذا يقلل من الزمن المطلوب لاستلام الشيكات ومقاصتها، وبالتالي إتاحة الأموال للاستخدام.

2. التباطؤ في الدفع:

✓ **تجنب التسديد المبكر:** يمكن للمؤسسة أن تسدد مستحقاتها في اليوم الأخير للمستحقات إذا قامت المؤسسة بتجنب التسديد المبكر يكون لها فرص استعمال تلك النقود في مجالات أخرى ذات عائد.

✓ **تركيز نظام المدفوعات:** الهدف هو تجميع الأموال للقدرة على التسديد في الأجل المحدد.

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية " The Cash

"Budget

لأن النقد يشكل قيدا رئيسيا على أنشطة المؤسسة ويحد من إمكانية أو عدم إمكانية تنفيذها لأهدافها، فقد اهتمت المؤسسات بهذا العنصر وعملت على إعداد الموازنات النقدية التقديرية، وذلك بهدف الوقوف على أدق وأوفى المعلومات عن العوامل التي تحكم سلوك دخوله وخروجه من وإلى المؤسسة، هذا و يؤدي التخطيط النقدي الفعال إلى

* يعرف التعويم هنا بأنه الفرق بين الرصيد الذي تظهره سجلات المؤسسة و بين الرصيد الذي يظهره البنك، ويحدث التعويم نتيجة الوقت الذي قد يستغرقه الشيك بالبريد والوقت الذي قد تستغرقه معالجة الشيك داخل المؤسسة، و الوقت المستغرق لمعالجة الشيك في الجهاز المصرفي.

التعرف على مشكلات التدفق النقدي قبل وقت مناسب من حصولها حيث يكون وقت معالجتها أنسب.

المطلب الأول: مفهوم موازنة التدفقات النقدية

يطلق مصطلح الموازنة النقدية في المؤسسة على: "الوثيقة التي تعبر عن حوصلة مختلف الموازنات التي يتم إعدادها داخل المؤسسة، موازنة المبيعات، موازنة التمويل، موازنة التكاليف وحتى المتعلقة بالاستثمارات أو البحث والتطوير، حيث تعرف على أنها: "خطة مالية تغطي أوجه النشاط المختلفة للمؤسسة لفترة مالية مستقبلية (عادة سنة)، وينظر للموازنة النقدية على أنها ترجمة مالية للأهداف التي تسعى المؤسسة للوصول إليها، كما أنها أداة رقابية فعالة للتأكد من حسن تنفيذ ما تم تقديره".¹

وتعتبر موازنة التدفقات النقدية من الموازنات الهامة نظراً لأنها تزود الإدارة بمعلومات عن الفائض أو العجز النقدي المتوقع خلال فترة الموازنة، مما يساعد الإدارة على التخطيط لاستثمار الفائض إن وجد، أو البحث عن مصادر التمويل المناسبة في حالة العجز.²

وتعرف الموازنة النقدية بأنها: "تحويل للأعباء والمنتجات الخاصة بالموازنات الأخرى في المؤسسة (موازنة الإنتاج، موازنة المبيعات، موازنة التمويل وموازنة الاستثمارات) إلى مقبوضات نقدية ومدفوعات نقدية".³

ويمكن تعريفها أيضاً بأنها: "وسيلة للتخطيط المالي على المدى القصير، وهي تسمح بتحديد احتياجات التمويل في المدى القصير بالإضافة إلى تحديد فرص توظيف الأموال، فهي وسيلة لتقدير المصادر والاستثمارات المستقبلية للنقدية".⁴

¹ محمد الأمين خنيوة، مرجع سبق ذكره، ص75.

² إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، "المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص285.

³ بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار"، ص10، <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/03>.

⁴ المرجع نفسه، المكان نفسه.

وتعد الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية لغرض معرفة مقدار ما سيرد إلى المؤسسة من مبالغ نقدية ومقدار ما ستدفعه في فترة معينة، فهذه الموازنة تصور لنا مفردات ومكونات هذه المقبوضات والمدفوعات وأوقات القبض والدفع، وبذلك تستطيع المؤسسة معرفة مقدار السيولة النقدية المتوقع الحصول عليها في فترة معينة، وهذا ما يساعدها على تحديد موقفها اتجاه التزاماتها، حيث أنه في حالة كون مدفوعاتها تفوق مقبوضاتها فهذا يعني أن المؤسسة ستكون غير قادرة على مواجهة الالتزامات التي ستستحق عليها، مما يوجب عليها البحث عن مصادر للتمويل، أما إذا كان الحال عكس ذلك فهذا يعني بأن المؤسسة ستحقق وفرة في السيولة النقدية.¹

وبالتالي يمكن القول أن الموازنة النقدية هي: "ملخص للتقديرات الخاصة بالنفقات والإيرادات بالنسبة لكل شهر من الأشهر المقبلة، كما أنها تبين أيضاً رصيداً أو قيمة النقدية في كل شهر".²

هذا وتعتبر الموازنة النقدية التقديرية توقع مبني على أسس سليمة و منطقية لكمية ومواعيد المقبوضات و المدفوعات النقدية المتوقعة للمؤسسة خلال فترة زمنية مستقبلية معينة،³ فالموازنة النقدية تبين لنا المقدار الذي ستكون عليه السيولة النقدية المتبقية في الصندوق أو البنك في نهاية كل فترة، هذا مع الأخذ بالاعتبار أولاً المقبوضات و المدفوعات فقط، وإذا كنا نريد أن نحتفظ بالحد الأدنى للنقدية، و إذا كان المبلغ المتبقي أقل من هذا الحد الأدنى فإن هذه الموازنة تبين ما هو المبلغ الواجب تدبيره أي ما هو المبلغ الواجب اقتراضه لسد العجز النقدي، كما تهدف هذه الموازنة إلى تحديد الفائض النقدي للمؤسسة والمواقيت التي سيحقق فيها هذا الفائض وهذا ما يساعد المؤسسة على تحديد أوجه استخدامات هذا الفائض النقدي كاستثمار القصير المدى، وأخيراً فإن هذه

¹ خالص صافي صالح، "إقامة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص240، 241.

² بن زعيط وهيب، موي بحرية، المرجع أعلاه، ص10.

³ إدارة التدفقات النقدية، مرجع سبق ذكره، ص22.

الموازنة تبين لنا متى نستطيع أن نستثمر في حالة الفائض و متى يجب أن نفترض في حالة العجز¹.

ويمكن إعداد الموازنة النقدية كل شهر أو ثلاثة أشهر أو ستة أشهر أو سنة كاملة، وكلما قصرت فترة الإعداد كان ذلك أفضل للوقوف على وضعية ومستوى النقدية بالمؤسسة.²

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن للموازنة النقدية ثلاثة أركان أساسية هي:³

- أن الموازنة النقدية خطة مستقبلية أي تتعلق بالفترات القادمة.
- أن الموازنة النقدية ليست هدفاً بحد ذاته، بل هي أداة رقابية وترجمة للخطط والأهداف التي تسعى المؤسسة للوصول إليها.
- أما الركن الأخير فيتمثل في أن الموازنة النقدية أداة لاستخراج الأرصدة النقدية المستقبلية، ومن ثم العمل على اتخاذ القرار بشأنها سواء تعلق الأمر بالتمويل أو توظيف الفوائض النقدية.

بالنظر لهدف تسيير النقدية في المؤسسة يتم إعداد الموازنة النقدية لفترات زمنية قصيرة عموماً (الشهر) كما يلي:⁴

رصيد النقدية في الشهر (n-1)

(+) التدفقات النقدية الداخلة خلال الشهر (n)

(-) التدفقات النقدية الخارجة خلال الشهر (n)

رصيد النقدية خلال الشهر (n)

¹ زينب رضوان علي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

² دليل إعداد الموازنات التخطيطية وخطط وموازنة التشغيل والصيانة لشركات مياه الشرب والصرف الصحي"، جويلية 2011، ص 9، http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00J93T.pdf، 11:40، 2015/03/11.

³ محمد الأمين خنيوة، مرجع سبق ذكره، ص 75، 76.

⁴ المرجع نفسه، ص 76.

لا ترمي الموازنة النقدية إلى بيان مختلف حركات النقدية حسب الحجم فحسب، وإنما كذلك حسب تاريخ ومراحل تحققها (تحصيل، تسديد) كما يسمح التقييم الشهري بمتابعة مستمرة ومنتظمة للرصيد النقدي.

المطلب الثاني: أهمية الموازنة النقدية في المؤسسة

تعتبر الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية ذات أهمية بالغة في المؤسسة من خلال الدور الذي تلعبه فيها والتي سنحاول التعرف على أهمها فيما يلي:¹

- تعطي معلومات تفصيلية عن نمط تدفق المقبوضات النقدية وسرعة تحصيل الذمم المدينة، وتأثير سياسات البيع بالآجل على سيولة الشركة.
- تعطي معلومات عن حجم وتوقيت المشتريات وتأثير شروط الشراء على سيولة المؤسسة.
- دراسة تأثير كل عنصر من عناصر الإيرادات والنفقات النقدية على سيولة المؤسسة.
- تمكن من معرفة حجم وتوقيت الاحتياجات النقدية للمؤسسة مسبقاً حتى يتم تأمينها قبل حدوثها.
- تمكن من معرفة حجم الفوائض وتوقيتها لتأمين توظيفها بما يوفر عائد مناسب.
- تساعد على جدولة دفعات تسديد القروض دون أن تشكل هذه الدفعات عبئاً ثقيلاً على سيولة المؤسسة.
- تساعد الإدارة على اتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على الأموال التي تحتاجها وفي الأوقات المناسبة وبأحسن الشروط (خاصة فيما يتعلق بالاقتراض)، وبأقل التكاليف الممكنة لكي تستطيع أن تواجه الالتزامات عند استحقاقها هذا من جهة، ومن جهة أخرى يساعد الإدارة على استغلال السيولة

¹ زكريا فريد عبد الفتاح، "إعداد الموازنات التخطيطية"، ص 25، <http://www.dallah-forum.com/pdf/PreparationOfBudgets.pdf>، 2015/03/28، 18:42.

النقدية في حالة تحقيق فائض نقدي والتفكير في كيفية استثماره وعدم تركه مجمداً.

- تساعد المؤسسة على احترام التزاماتها وتؤديها حين استحقاقها، ومن ثم تستطيع اكتساب ثقة المتعاملين معها وتحافظ على سمعتها في الأوساط المالية والتجارية وكذلك عند المقرضين، الموردين والزبائن.

المطلب الثالث: إعداد الموازنة النقدية في المؤسسة

بغرض إعداد الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية يجب متابعة حركة المدفوعات والمقبوضات في المؤسسة وتقديرها للفترة اللاحقة، أي محاولة معرفة المبالغ المتوقع استلامها وكذلك المبالغ المتوقع دفعها خلال الفترة قيد الدراسة.¹

ويتعين لإعداد الموازنة النقدية توفر المعلومات الضرورية التي تخص التدفقات النقدية على مدار فترة الموازنة، ولعل أول خطوة في إعداد الموازنة النقدية، هو اختيار الفترة الزمنية التي ستغطيها الموازنة، وهذا للاعتبارات التي ينطوي عليها هذا الاختيار والمرتبطة أساساً بمقدار المعلومات الضرورية

للمسير المالي لمواجهة غرضه المتعلق بالسيولة.²

وتأتي في مرحلة ثانية مجموعة من النقاط تتعلق أساساً بالتدفقات النقدية خلال فترة الموازنة وهي:

1. رصيد النقدية الافتتاحي.
2. جملة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة (المتحصلات والمدفوعات النقدية) المتحققة على مدار الفترة.
3. الرصيد النقدي
4. الجزء الخاص بالتمويل.

¹ خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 241، 242.

² محمد الأمين خنيوة، مرجع سبق ذكره، ص 76.

أولاً: رصيد النقدية الافتتاحي

ويعبر رصيد النقدية الافتتاحي رصيد آخر المدة للفترة السابقة الدراسة، ويُؤخذ بعين الاعتبار لما يحمله من تأثير على حجم النقدية خلال فترة الموازنة.

ثانياً: التنبؤ بالتدفقات النقدية

وتسمى أحياناً بطريقة التقدير المباشر للمقبوضات والمدفوعات النقدية، وهذه الطريقة تعتمد على التنبؤ التفصيلي لكل عنصر أو مفردة من مفردات المقبوضات والمدفوعات النقدية، وتستخدم هذه الطريقة بصفة خاصة في المؤسسات التي يتعرض نشاطها للتقلب والتغير الواسع، وعادة عند استخدام أسلوب التنبؤ بالتدفق النقدي لإعداد الموازنة التقديرية النقدية يتم إدراج كل المقبوضات النقدية المنتظرة في الموازنة النقدية، سواءً اعتبرت هذه التدفقات إيراداً أم لم تعتبر، وهكذا يدرج بجانب النقدية المحصلة من المبيعات النقدية ومن الذمم كافة المبالغ النقدية التي تحصل عليها المؤسسة نتيجة بيع بعض أصولها الثابتة أو جزءاً من استثماراتها في الأوراق المالية.

ويجب أن تتضمن المدفوعات النقدية بالإضافة إلى المصروفات كالإيجار والأجور أية مدفوعات أخرى منتظرة كالضرائب والأرباح الموزعة وأقساط القروض، وثن شراء أصول أو مباني جديدة، ولا تتضمن المدفوعات النقدية المفردات التي تعتبر في حكم الأعباء والتي لا تستوجب إنفاقاً نقدياً كمخصص الاستهلاك ومخصص الديون المشكوك فيها.

ولا يهتم المراقب المالي بالتنبؤ بجملة المقبوضات والمدفوعات عن فترة الموازنة فقط، بل يُعنى أيضاً بتوقيت التدفق النقدي خلال هذه الفترة أيضاً، ولذلك جرت العادة على تجزئة التنبؤات النقدية على أساس شهري، وإذا دعت الضرورة نتيجة عدم تناسق عمليات الصرف والتحصيل النقدي خلال الشهر فيتم في هذه الحالة إعادة التنبؤ أسبوعياً أو حتى في صورة يومية.

وتختلف المدة التي يعد عنها التنبؤ في المؤسسات المختلفة وذلك وفقاً للمدى الذي يمكن أن تصل إليه إمكانيات التنبؤ، حيث تقوم بعض الشركات أو المؤسسات بإعداد التنبؤات لمدة خمس سنوات متتالية، وفي هذه الحالة يتم تجزئة التقديرات عن الشهر التالي وتوزع على أيام الشهر، ثم تظهر أرقام الأحد عشر (11) شهراً التالية في صورة شهرية، بينما توضح أرقام الإثني عشر (12) شهراً التالية في صورة أرقام سنوية.

ويكون تجميع البيانات الأساسية اللازمة للتنبؤ بالتدفق النقدي للمؤسسة أمراً سهلاً إذا كانت المؤسسة تتبع نظام الموازنات التقديرية، لأن إعداد هذه الموازنات يتطلب تحديد أهداف المؤسسة مسبقاً وتخطيط العمليات لكي تتجه إلى تحقيق الأهداف المسطرة، هذا ويتم التنبؤ بالمصاريف والإيرادات في تفصيل دقيق، ويتم تعديل الخطط الموضوعية لتسمح بتحقيق النتائج المنشودة متى دعت الحاجة إلى ذلك.

وإذا كانت العمليات في المؤسسة تتفق في مجموعها مع ما رسم لها من خطط، وأن هذه الخطط تراجع بصفة مستمرة، فإنه يصبح من السهل على القائم بأمر التخطيط النقدي تمكين المؤسسة من الحصول على احتياجاتها النقدية، ذلك لأن تقديراته في هذه الحالة تكون أكثر دقة منها لو كانت المؤسسة تستخدم الموازنات التقديرية لمجرد التخطيط.¹

وكما سبق وأشرنا فإن الموازنة النقدية تتضمن تقرير عن كل من التكاليف والنتائج باستثناء التكاليف غير المدفوعة "Charges non décaissables" والنتائج غير المقبوضة "Produit non encaissables"، وبالتالي يتطلب إعداد الموازنة النقدية تقدير كل من التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات)،² وهنا يجب ملاحظة أننا نهتم فقط بحركة النقدية لذلك يجب استبعاد أي

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 152، 154.

² بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

مصرف غير نقدي تحتويه الموازنات السابقة كالاستهلاك، المصروفات والإيرادات المستحقة من المدفوعات النقدية.¹

1. **تقدير المقبوضات (التدفقات النقدية الداخلة):** وتشمل المقبوضات جميع النقدية التي تستلمها المؤسسة من العمليات التشغيلية،² وتتكون بشكل رئيسي من:

➤ **المبيعات:** أي المبالغ المستلمة من المبيعات سواء كانت نقداً أو من المبيعات الآجلة التي يستحق تسديدها (وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة تبين أجال التسديد، أي أن مبيعات اليوم يمكن تحصيل تدفقها النقدي بعد 30 أو 90 يوم بعد عملية البيع، فيجب إظهار الحسابات المدينة أو التدفقات الآجلة للفترة السابقة حيث تظهر في الميزانية الافتتاحية).³

إن التنبؤ بالمبالغ المستلمة من المبيعات يعتمد أساساً على مدى دقة التنبؤ بالكميات المتوقع بيعها، فكلما كانت التنبؤات الأخرى دقيقة كلما كانت المقبوضات المتوقع تحققها أقرب إلى الواقع، كما أن طبيعة الزبائن والشروط المتفق عليها (وهذا بالنسبة للمبيعات الآجلة) تلعب دوراً هاماً، حيث كلما كان الزبون ذو قابلية وقدرة على تسديد الالتزامات عند استحقاقها كلما كانت التوقعات أكثر صحة، كما أن قابلية قسم تحصيل الديون وقدرته على تنفيذ واجباته ومتابعة الديون والذمم التي يستحق تسديدها تؤثر على تنفيذ ما تم تخطيطه، وقد يكون من المناسب تحديد أو تقدير نسب معينة من المبالغ المتوقع تحصيلها من مجموع المبالغ المستحق تسديدها خلال فترة الموازنة وذلك لتقادي الانحرافات.⁴

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، "المحاسبة الإدارية"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، عمان، الأردن، 2007، ص206.

² إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص285.

³ خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص242.

⁴ نفس المرجع السابق .

وتعد المبيعات من أعقد العناصر في التقدير، فقد يتم تحصيل المقبوضات النقدية أو جزء منها مباشرة مع أوامر البيع كما قد تقتضي شروط البيع والتحصيل السداد بعد ثلاثين (30) يوماً، ومعنى هذا أن التحصيل من العملاء يعادل مبيعات شهر لكن في الجانب العملي نادراً ما يتم الأمر بهذا الانتظام، حيث نجد بعض العملاء يسددون قبل نهاية المدة (الاستحقاق) والبعض يتأخر في الدفع حتى بعد تاريخ الاستحقاق، فبالاعتماد على الخبرة السابقة يمكن التوصل إلى التنبؤ بالتحصيلات في كل شهر، وعادة ما نجدها تأخذ شكل:¹

- نسبة من المبيعات تُحصَل في شهر البيع.
 - نسبة من المبيعات تُحصَل في الشهر التالي من البيع.
 - نسبة من المبيعات تُحصَل في الشهر الثاني لشهر البيع.
- وعموماً هناك مدخلين في هذه المسألة وينبغي استخدامهما معاً كلما أمكن ذلك وهما:²

✓ **المدخل الداخلي:** من خلال هذا المدخل يُطلب من إدارة المبيعات القيام بتقدير المبيعات خلال الأشهر القادمة محل الدراسة، وحسب هذه الطريقة على كل عون من أعوان البيع القيام بتحديد ما يُتوقع بيعه خلال هذه المدة مع تقسيم تقديره بين العملاء وأيضاً بين مختلف المنتجات، ويتمكن مدير المبيعات عن طريق تجميع هذه التقارير من إعداد موازنة المبيعات المقسمة بين مختلف المنتجات.

✓ **المدخل الخارجي:** يتم التنبؤ بالمبيعات من خلال هذا المدخل على أساس تحليل مختلف العوامل الاقتصادية، حيث ومن خلال

¹ محمد الأمين خنيوة، مرجع سبق ذكره، ص 77.

² نفس المرجع السابق ، ص 77، 78.

ارتباط المبيعات في بعض ميادين المؤسسة بعوامل خارجية،
فالتنبؤ يبدأ من خلال دراسة وتحليل مختلف المتغيرات الخارجية
المؤثرة في المبيعات، وعلى أساس الخبرة الماضية تقدر عدد
وحدات المنتج المتوقع بيعه ويتم تعديل هذا التقدير طبقاً لأي
تغير تتوقع حدوثه في العوامل الخارجية.

➤ **التنازل عن الاستثمارات:** في الحقيقة يعتبر التدفق النقدي الحاصل من
عملية التنازل عن الاستثمار في المؤسسة خارجاً عن نشاطها الاستغلالي،
ولكن هذا لا يمنع من ضرورة تحديد موعد وقيمة القبض الناتجة عن عمليات
التنازل المتوقعة للاستثمارات في المؤسسة كبيع أصول ثابتة، أو بيع جزء من
محفظة الأوراق المالية... وغيرها.¹

➤ **مصادر نقدية أخرى:** قد تتجم عن عمليات تقوم بها المؤسسة مجموعة من
التدفقات النقدية الأخرى يمكن إجمالها في النقاط التالية:²

- إصدار أسهم جديدة.
 - قروض قصيرة الأجل.
 - إعانات مستلمة.
 - فوائد أرصدة الحسابات بالبنوك.
 - فوائد الاستثمارات.
 - نقدية محصلة من التأمينات.
 - نقدية محصلة من المنازعات.
- والمهم من هذه المصادر هم معرفة مواعيد الحصول عليها.

¹ زينب رضوان علي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

² نفس المرجع السابق .

2. **تقدير المدفوعات (التدفقات النقدية الخارجة):** وتشتمل هذه المبالغ على الالتزامات بها المؤسسة والتي سيستحق سدادها خلال فترة الموازنة، إضافة إلى المشتريات والاستثمارات المتوقعة إنجازها أو الدخول بها خلال تلك الفترة والتي سيتم دفعها نقداً،¹ ويتطلب تحديدها تجميع كل الأعباء المتوقعة والقصيرة الأجل وإظهار بعض المدفوعات التي تكون تابعة للالتزامات الفترة السابقة،² وتتكون المدفوعات من العناصر التالية:

➤ **تسديد المشتريات:** يعتبر تسديد المشتريات (مواد أولية، مواد ولوازم) من أهم المدفوعات في المؤسسة الإنتاجية، ولهذا يجب القيام بدراسة حسابات الموردين لتحديد الفترة العادية للتسديد، ومن الأحسن أن نكون متشائمين عوض أن نكون متفائلين، ونعني بهذا أنه من المستحسن أن تكون فترة التسديد للموردين بالنسبة للفترة تحت الدراسة أقصر من الفترات السابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار شروط الشراء التي سيتم الاتفاق عليها مع الموردين خلال فترة الموازنة.

➤ **الأجور والتكاليف الاجتماعية:** يتم تحديد الأجور والمصاريف الاجتماعية بسهولة من خلال التعرف على تقديرات التوظيف خلال فترة الموازنة، وما يقابلها من نقدية خارجة لتسديد مستحقات الأجور والضمان الاجتماعي... وغيرها.

➤ **مدفوعات نقدية أخرى:** تنتج من عمليات المؤسسة عدة تدفقات نقدية خارجة أخرى ويمكن إجمالها في النقاط التالية:

- **ضرائب ورسوم ماعدا الضرائب على أرباح الشركات (IBS)** التي لا تؤخذ بعين الاعتبار.

¹ خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 243.

² بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

- TVA التي تسدد (المحصلة - القابلة للاسترجاع).

- مصاريف مالية متنوعة.

- تسديد أقساط القروض.

- التوزيعات المسددة.

3. **الرصيد النقدي:** ويمثل الرصيد النقدي الفرق ما بين المبالغ المتوقع استلامها

(المقبوضات) والمبالغ المتوقع تسديدها (المدفوعات) خلال فترة الموازنة،

مضافاً إليها الرصيد المتوفر في بداية فترة الموازنة، فإذا كانت النتيجة موجبة

يعني أن المؤسسة تستطيع أن تواجه التزاماتها دون أي مشكلة، أما إذا كانت

سالبة فإن ذلك يعني أن المؤسسة ستواجه مشكلة في تسديد التزاماتها وعليها أن

تبحث عن مصادر تمويل لمواجهة هذه الالتزامات خلال الفترة المذكورة،¹ ومن

ثم فهذا الجزء من موازنة النقدية يُظهر قيمة الفائض أو العجز في النقدية مما

يعني أن الإدارة ستقوم بالاقتراض لتغطية العجز إن وُجد وهي بالتالي تبحث

عن مصادر التمويل المناسبة، أما إذا كان هناك فائض في النقدية وذلك إذا

كانت المقبوضات أكبر من المدفوعات النقدية فهذا يجعل الإدارة تفكر في أوجه

استثمار الفائض النقدي، ويتم احتساب الفائض أو العجز النقدي كما يلي:²

¹ خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 243.

² إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 287.

xxx	رصيد النقدية أول المدة	
xxx	المقبوضات النقدية	+
xxx	النقدية المتاحة	
xxx	المدفوعات النقدية	-
xxx	رصيد النقدية (فائض أو عجز في النقدية)	=

ويجب الأخذ بعين الاعتبار الحد الأدنى لرصيد النقدية الواجب الاحتفاظ به نهاية كل فترة، ويعتبر من أهم القرارات التي يجب أن يتخذها المدير المالي، حيث يتوقف الحد الأدنى لرصيد النقدية على ثلاث اعتبارات:¹

- **رصيد الطوارئ:** إن وضع خطة دقيقة للتدفقات النقدية تجعل رصيد الطوارئ أقل ما يمكن، وبناءً على ذلك فإنه كلما كانت التدفقات النقدية الداخلة والخارجة دقيقة كلما أمكن خفض رصيد الطوارئ، هذا مع العلم أنه ليس من الضروري التأكد 100% من دقة المعلومات لاستحالة ذلك إلا أنه كلما كانت المعلومات دقيقة كلما أمكن تحديد رصيد الطوارئ.
- **الحد الأدنى الذي تتطلبه البنوك مقابل تقديم الخدمات المصرفية:** حيث تشترط كثيراً من البنوك أن تحتفظ الشركة برصيد معين (حد أدنى) من النقدية حتى تقدم هذه البنوك تسهيلات وخدمات مجانية للشركة، وتقوم الشركة بدراسة (مقارنة) هذه الخدمات مقابل الحد الأدنى الذي ستضعه الشركة، وعلى أساس ذلك تحدد الشركة فيما إذا كانت ستحدد رصيد معين (حد أدنى) أم لا.

¹ إدارة التدفقات النقدية، مرجع سبق ذكره، ص30.

- رفع الكفاءة في إدارة النقدية: أو استعجال تحصيل النقود والتأخر في التسديد الفعلي للالتزامات كلما كان ذلك ممكناً، وتتم كفاءة تحصيل النقود بطريقة من الطرق التالية:

- ✓ إما بخفض المدة التي يستغرقها إرسال الشيك من العميل إلى الشركة.
- ✓ أو خفض المدة التي تظل فيها الشيكات التي وصلت إلى الشركة غير محصّلة بالنقد.

4. الجزء الخاص بالتمويل: ويظهر هذا الجزء ما يتم اقتراضه من نقدية في حالة حدوث عجز في رصيد النقدية المتوقع نهاية الفترة، وكذلك يُظهر هذا الجزء أي مدفوعات تدفع لسداد ما تم اقتراضه أو أي فوائد تُدفع أيضاً على ما تم اقتراضه.¹

والجدول التالي يوضح نموذجاً لموازنة النقدية في المؤسسة

الجدول رقم(16): موازنة النقدية

الحدث	جانفي	فيفري	مارس	...	ديسمبر
رصيد النقدية أول الفترة (1)					
يُضاف إليها: المتحصلات النقدية (المقبوضات)					
إجمالي النقدية المتاحة (2)					
يُطرح منها: المدفوعات النقدية					
المجموع (3)					
قيمة الزيادة أو النقص في النقدية المتاحة عن المدفوعات النقدية (3) - (2)					
يُضاف إليها: التمويل					
رصيد النقدية نهاية الفترة					

المصدر: الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، "المحاسبة الإدارية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص172.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص288.

المطلب الرابع: استعمال وحدود الموازنة النقدية

أولاً: استعمال الموازنة النقدية

تبين الموازنة النقدية حركة التدفقات النقدية بصفة مستمرة، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف عوامل التحصيل والتسديد، والتي يمكن أن تقدم للمسير أحسن نظرة للمستقبل (أيام القيمة*)، وهذا في إطار أفاق إعداد الموازنة النقدية والمحددة عموماً بمرونة تسمح بتقديم عدة سيناريوهات مرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وهذا بغية تصحيحها من شهر لآخر وعملياً الجزء الذي يكون أكثر مصداقية هو المعلومات الموافقة للثلاثة أو الأربع الأشهر المقبلة، والتي تشكل قاعدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل والتوظيف.

وفي غالب الأحيان نلاحظ تناسق بين هذه الأفاق وإمكانيات القرض على المدى القصير، أو التوظيفات المتاحة للمؤسسة على مستوى السوق النقدي، ومن خلالها يمكن أن تنتهج المؤسسة سلوكاً معيناً من خلال إمكانية التفاوض المسبق مع المسؤولين، أو اللجوء إلى الخصم التجاري، أو حتى اختيار أحسن التوظيفات بالأخذ بعين الاعتبار فترة الفائض النقدي داخل الخزينة.

بالإضافة إلى ذلك قد تلجأ بعض المؤسسات في نهاية السنة خاصة شهر ديسمبر بالاحتفاظ برصيد نقدي موجب، من أجل إعطاء أحسن صورة للموازنة، كما يعتبر تغير اتخاذ القرارات مرتباً أساساً بالموازنة النقدية التي تظهر إشكالية التمويل والتوظيف، خاصة من ناحية التحكم بين مختلف الإمكانيات المتاحة لها وهذا بأقل تكلفة وأكبر مردودية، كاللجوء إلى القروض القصيرة الأجل أو التنازل على بعض الأصول المالية، أو اللجوء إلى الخصم التجاري... الخ، وفي النهاية تعتبر الموازنة النقدية الإطار المناسب

* يقصد بأيام القيمة الفوارق الزمنية (بالأيام) بين تاريخ العملية وتاريخ جعل الحساب فعلاً دائناً لدى البنك، وإمكانية التصرف فيه بعد ذلك.

الذي يتم فيه إعداد سياسة لإدارة التدفقات النقدية، حيث يتم فيها تحديد حجم وفترة التمويلات ومختلف التوظيفات التي يستوجب القيام بها¹.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه بالإضافة إلى توخي الدقة في إعداد الموازنة النقدية فإنه يمكن تقليل مخاطر عدم التأكد من خلال الأسلوب التالي:

إعداد عدة موازنات نقدية على أساس التنبؤات بظروف الرواج و الكساد والظروف العادية، و بذلك يكون لدى المدير المالي معلومات عن صافي التدفق النقدي آخر الشهر في الأحوال العادية، ظروف الكساد والرواج، وبذلك يمكن تقدير حجم التمويل في ظل الظروف السيئة وعلى الرغم من اختلاف الفروض التي تقوم عليها إعداد كل الموازنات، إلا أنها تزود المدير المالي بالأداة التي يمكن بها الإلمام بالمخاطر و اتخاذ القرارات الجيدة للتمويل القصير الأجل ولا شك أن تقدير المدير المالي للاحتياجات المالية في الظروف المواتية، يمكنه من تدبير أموره و التخطيط المبدئي المسبق لتوفير هذه الاحتياجات، على أن تتحدد الارتباطات النهائية بمصادر التمويل بعد التحقق من حجم التمويل المطلوب، كأن يتفق المدير المالي مع أحد البنوك على تغطية احتياجاته التمويلية خلال فترة معينة وفي حدود مبلغ معين (المقدرة لمواجهة الظروف غير المواتية)، ويلاحظ أن الأعباء المترتبة على الاقتراض تتم و تحسب على الرصيد الذي استخدم فعلاً حسب الاتفاق، و بهذا الشكل يستطيع المدير المالي أن يجنب نفسه و المؤسسة التي ينتمي إليها مخاطر عدم توافر الأموال².

ثانياً: حدود الموازنة النقدية³

على الرغم من الأهمية البالغة التي تتميز بها الموازنة النقدية إلا أن هناك حدود لاستخدام الموازنة النقدية والتي يمكن عرض أهمها في النقاط التالية:

¹ محمد الأمين خنيوة، مرجع سبق ذكره، ص 82.

² زينب رضوان علي، مرجع سبق ذكره، ص 94.

³ محمد الأمين خنيوة، المرجع أعلاه، ص 82، 83.

• **الخطأ في التقدير:** يعتبر الخطأ في التقدير أمر جد منطقي وهذا لعدم إمكانية إحاطة المدير المالي بكل المتغيرات التي تؤثر في التدفقات النقدية (حجم، نوعية المعلومات ومدى مصداقيتها)، والجدير بالذكر أنه إذا كان الخطأ معتبر فقد يستلزم إجراء تعديلات للموازنة النقدية في الأشهر المقبلة وهنا تبرز أهمية السيناريوهات، عدا ذلك فإن القبول بخطأ بمستويات ضعيفة أمر حتمي لا مناص منه.

• **الفترة الزمنية المغطاة:** حتى ولو أخذنا في الحسبان أن الموازنة النقدية لا تزيد عن كونها تقدير للمستقبل، إلا أنه من الضروري جداً الاهتمام بالفترة الزمنية للموازنة النقدية، على اعتبار أنه حتى وإن عبّرت الفترة الزمنية القصيرة على الدقة في التقدير إلا أنها قد تحمل في طياتها الكثير من المعلومات غير الملائمة والمضللة، وكمثال عن ذلك فإنه خلال العشرة (10) أيام الأولى من كل شهر تتدفق الأموال الخارجة بسرعة أكبر من التدفقات الداخلة، ولهذا نجد البعض من يفضل إعداد الموازنة النقدية بفترات شهرية لا تبدأ بأول الشهر.

• **من جهة أخرى فإن تركيز التحليل على الرصيد النقدي من أجل تحليل وضعية ما غير كافي خاصة في إطار تحليل ملاءة المؤسسة المستقبلية، فيمكن أن يكون الرصيد سالباً، لكن بالمقابل تتوفر للمؤسسة ضمانات وإمكانات التمويل مما يجعلها في وضعية مريحة ولا تطرح لها إشكاليات خاصة على المدى القصير.**

المطلب الخامس : نموذج عن موازنة التدفقات النقدية في المؤسسة

تتعلق هذه الحالة بدراسة الميزانية التقديرية للمدفوعات والمقبوضات النقدية في مؤسسة صناعية، وهي ما تسمى بالميزانية التقديرية التدفقات النقدية، وما هي الإجراءات الواجب اتخاذها في حالة نقص السيولة اللازمة لمواجهة الالتزامات المستحقة.

أولاً: مؤسسة النجاح مؤسسة صناعية، وقد توفرت البيانات التالية:¹

- كانت قيمة المبيعات الفعلية لأشهر الفصل الأول من عام 2006 كما يلي:
جانفي 300.000 دج، فيفري 280.000 دج، مارس 360.000 دج.
- في الفصل الأخير من عام 2005 خطط لمواجهة الزيادة المتوقعة في المبيعات خلال السنة اللاحقة، وذلك عن طريق شراء مكائن جديدة، وقد تم ذلك في 2006/01/05 كلفتها 2.500.000 دج، تم دفع 1.000.000 دج نقداً، أما الباقي فيسدد بثلاث أقساط كما يلي:
- القسط الأول يعادل 40% يسدد بعد ثلاث أشهر.
- القسط الثاني يعادل 35% يسدد بعد خمسة أشهر.
- القسط الثالث يعادل 25% يسدد بعد ثمانية أشهر.
- يتوقع زيادة في قيمة المبيعات خلال أشهر الفصلين الثاني والثالث كما يلي:
أفريل المبيعات المتوقعة 600.000 دج، ماي 560.000 دج، جوان 556.000 دج، جويلية 508.000 دج، أوت 500.000 دج، سبتمبر 520.000 دج.
- يتم استلام 25% من قيمة المبيعات نقداً والباقي يستلم بعد شهرين.
- المشتريات من المواد الأولية تتم شهريا بقيمة 150.000 دج، ونظرا للزيادة المتوقعة في المبيعات فقد تقرر زيادة هذه المشتريات لتصبح 250.000 دج اعتباراً من بداية الفصل الثاني.
- يتم دفع 30% من قيمة المشتريات نقداً، والباقي يسدد بدفعتين الأولى تمثل 20% تدفع بعد شهر، والثانية 50% تدفع بعد ثلاث أشهر.
- كان رصيد الصندوق في 2006/04/01 مديناً بمبلغ 20.000 دج ورصيد البنك دائناً بمبلغ 75.000 دج.

¹ - خالص صافي صالح، "تفسير ميزانيات المؤسسة في ظل اقتصاد السوق: دراسة حالات"، الطباعة العصرية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص ص 79، 86.

▪ حرر عقد التأمين في 2005/12/25 بمبلغ 90.000 دج يدفع كل ثلاث أشهر بأقساط متساوية.

▪ الأجرور والرواتب وباقي المصاريف قدرت بمبلغ 180.000 دج شهريا تدفع عند تحققها.

ويمكن إعداد الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية للفترة من أبريل إلى نهاية سبتمبر 2006 وتوضيح كافة التفاصيل المستخدمة والإجراءات اللازمة اتخاذها استنادا إلى النتائج المتحصل عليها.

➤ الرصيد النقدي أول المدة لشهر أبريل = 20.000 - 75.000 = - 55.000 دج

➤ المبيعات النقدية = 25% من مبيعات كل شهر.

إذن لشهر أبريل: = 4/600.000 = 150.000 دج، ولشهر ماي = 4/560.000 = 140.000 دج.

لشهر جوان = 139.000 دج، لشهر جويلية = 127.000 دج، لشهر أوت = 125.000 دج.

لشهر سبتمبر = 130.000 دج.

➤ المبيعات الآجلة المستحقة لشهر أبريل = $\frac{3}{4} \times$ مبيعات شهر فيفري = $\frac{3}{4} \times 280.000 = 210.000$ دج.

لشهر ماي $\frac{3}{4} \times$ مبيعات شهر مارس = $\frac{3}{4} \times 360.000 = 270.000$ دج.

لشهر جوان = $\frac{3}{4} \times 600.000 = 450.000$ دج.

لشهر جويلية = $\frac{3}{4} \times 560.000 = 420.000$ دج.

لشهر أوت = $\frac{3}{4} \times 566.000 = 417.000$ دج.

لشهر سبتمبر = $\frac{3}{4} \times 508.000 = 381.000$ دج.

➤ المشتريات النقدية = 30% من قيمة المشتريات لكل شهر، لشهر أبريل =

$$250.000 \times 100/30 = 75.000 \text{ دج. وهي نفسها لباقي الأشهر الأخرى.}$$

➤ المشتريات الآجلة المستحقة = يتم تسديد 20% من قيمة المشتريات بعد شهر،

و 50% بعد ثلاث أشهر.

- المشتريات الآجلة لشهر جانفي = $150.000 - 45.000 = 105.000$

دج تسدد كما يلي: 30.000 دج في شهر فيفري، و 75.000 في شهر

أفريل.

- المشتريات الآجلة لشهر فيفري = 105.000 تسدد كما يلي: 30.000

في شهر مارس، و 75.000 في شهر جوان.

- المشتريات الآجلة لشهر مارس = 105.000 تسدد كما يلي: 30.000

في شهر أفريل، و 75.000 في شهر جوان.

- المشتريات الآجلة لشهر أفريل = $250.000 - 75.000 = 175.000$

تسدد كما يلي: 50.000 في شهر ماي و 125.000 في شهر جويلية.

- المشتريات الآجلة لشهر ماي = 175.000 تسدد كما يلي: 50.000 في

شهر جوان و 125.000 دج في أوت.

- المشتريات الآجلة لشهر جوان = 175.000 تسدد كما يلي: 50.000

دج في شهر جويلية و 125.000 دج في شهر سبتمبر.

- المشتريات الآجلة لشهر جويلية = 175.000 دج تسدد كما يلي:

50.000 دج في شهر أوت و 125.000 دج في شهر أكتوبر.

- المشتريات الآجلة لشهر أوت = 175.000 دج تسدد كما يلي:

50.000 دج في شهر سبتمبر و 125.000 في شهر نوفمبر.

المشتريات الآجلة المستحقة تصبح كما يلي:

$$\text{لشهر أفريل} = 75.000 + 30.000 = 105.000 \text{ دج}$$

لشهر ماي = 125.000 دج + 50.000 دج = 175.000 دج

لشهر جوان = 105.000 دج + 30.000 دج = 135.000 دج

لشهر جويلية = 175.000 دج + 50.000 دج = 225.000 دج

لشهر أوت = 175.000 دج + 50.000 دج = 225.000 دج

لشهر سبتمبر = 175.000 دج + 50.000 دج = 225.000 دج

➤ ديون الاستثمار المستحقة = شهر أفريل = 1.500.000 دج × 40% = 600.000 دج

600.000 دج

لشهر جوان = 1.500.000 دج × 35% = 525.000 دج

لشهر سبتمبر = 1.500.000 دج × 25% = 375.000 دج

➤ أقساط التأمين المستحقة = قسط التأمين = 4/90.000 دج = 22.500 دج

الأقساط تدفع كل ثلاث أشهر إذن تكون كما يلي:

- القسط الأول دفع بتاريخ 2005/12/25

- القسط الثاني يدفع بتاريخ 2006/03/25

- القسط الثالث يدفع بتاريخ 2006/06/25

- القسط الرابع يدفع بتاريخ 2006/09/25.

➤ الأجرور والرواتب وباقي المصاريف تدفع كل شهر وقد قدرت بـ (180.000 دج).

دج).

ثانياً: الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية للفترة من أفريل إلى نهاية سبتمبر 2006

لمؤسسة النجاح:

الجدول رقم (17): الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية لمؤسسة النجاح.

الوحدة بالدينار الجزائري

البيان	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	لفترة الستة أشهر
الرصيد النقدي الأولي	55.000-	-	625.000-	963.500-	846.500-	734.500-	55.000-
المقبوضات النقدية		655.000					
المبيعات النقدية							
المبيعات الآجلة	150.000	140.000	139.000	127.000	125.000	130.000	811.000
المستحقة	210.000	270.000	450.000	420.000	417.000	381.000	2148.000
مجموع المقبوضات	305.000	245.000	36.000-	416.500	304.500-	223.500-	2904.000
المدفوعات النقدية							
- المشتريات النقدية	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000	450.000
المشتريات الآجلة							
المستحقة							
الدفعة الأولى							
	75.000	75.000	75.000	125.00	125.000	125.000	600.000
	50% جانفي	50%	50% مارس	50% أفريل	50% ماي	50% جوان	
الدفعة الثانية							
	30.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	280.000
	20% مارس	20%	20% ماي	20% جوان	20%	20% أوت	
- أقساط الاستثمار							
القسط المدفوع نقدا							
القسط المستحق تسديده							
أقساط التأمين	/	/	/	/	/	/	/
المستحقة	600.000		525.000	/	/	375.000	1500.000
الرواتب والأجور	/	/	180.000	/	/	180.000	1080.000

		/	180.000		/	180.000	
		180.000			180.000		
3930.000	827.500	430.000	430.000	927.500	380.000	960.000	مجموع المدفوعات
-	1051.000-	743.500-	-	963.500-	-	655.000-	الرصيد النقدي آخر المدة
1051.000			846.500		625.000		

المصدر: خالص صافي صالح، "تسيير ميزانيات المؤسسة في ظل اقتصاد السوق: دراسة حالات"، الطباعة العصرية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص 85.

ثالثاً: الإجراءات الواجب اتخاذها: اتخذت مؤسسة النجاح الإجراءات التالية:

1. محاولة الحصول على قرض مصرفي لمدة تسعة أشهر اعتباراً من شهر أفريل وبمبلغ أكبر رصيد آخر المدة سالب.
2. إعادة النظر في السياسة التسويقية والمتعلقة بالفترة الممنوحة لتسديد قيمة المبيعات الآجلة وجعلها أقصر.
3. زيادة نسبة المبيعات النقدية كأن تكون 50% من قيمة المبيعات الكلية.

الفصل السابع

بحث الموازنة التقديرية للعمل والأجور

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية للعمل والأجور

تعتبر الموازنة التقديرية للعمل والأجور أداة هامة بالنسبة للمؤسسة فهي تمكنها من تخطيط الأجور ومراقبتها

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية للعمل والأجور

تعتبر الموازنة التقديرية من أهم الأساليب المستخدمة في الرقابة والتنبؤ بالمستقبل، إذ أن أول من استخدم هذه التقنية هو سيدنا يوسف عليه السلام، بحيث قام بإعداد ما يشبه موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في مصر خلال سبع سنوات المقبلة كما حدد حجم الإنفاق وخطط الاستهلاك خلال هذه الفترة¹

لقد جاءت فكرة الموازنة التقديرية من المحاسبة الحكومية لإنجلترا سنة 1712² لقد تناول العديد من الباحثين تعريف الموازنة التقديرية للعمل والأجور كل حسب اهتماماته وأهدافه، وهذا لتغير الظروف والمعطيات إلا أن أغلب تعريفاتهم ركزت على الموازنة من حيث كونها ترجمة رقمية لخطط المؤسسة المستقبلية في مجال العمل والأجور.

فهناك من يرى أن الموازنة التقديرية للعمل والأجور تعتمد على موازنة الإنتاج بحيث تأخذ عدد وحدات الإنتاج للفترة، ومتطلبات العمل المباشر التي يجب أن تحتسب كذلك لكي تعرف المؤسسة هل وقت العمل فعال ومتوفر لمقابلة احتياجات الإنتاج³.

وهناك من يعرفها على أنها: أداة تخطيطية هامة لنشاط وأداء العاملين في قسم الإنتاج.

¹: بن زعيط وهيبه، مواب بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لإتخاذ القرار، www.iefpedia.com، اطلع عليه يوم: 2013/12/20، 17:31.

² Didier leclere, gestion budgétaire, édition eyrolles, France, 1994, p06.

³: وليد الحيايى: الميزانيات التقديرية، الأكاديمية العربية، 2008، ص 07.

وهناك من يرى أن الموازنة: توضح الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الإنتاج من كل نوع من أنواع العمالة المباشرة، وفي كل مركز تكلفة وتحدد الاحتياجات اللازمة من أنواع العمالة المباشرة، استنادا إلى الكمية المخططة للإنتاج وإلى الدراسة الفنية الهندسية لمعدلات استخدام هذه العمالة في العملية الإنتاجية¹.

وعموما يمكن القول أن الموازنة التقديرية للعمل والأجور هي: "أداة تخطيطية تعبر بها المؤسسة عن خططها المستقبلية في شكل أرقام كما ونقدا، حيث تعكس الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في مجال العمل والأجور، أخذا بعين الاعتبار ماهو متاح لديها من حجم ونوع العمالة". وتضم الموازنة التقديرية للعمل والأجور العناصر التالية²:

- برنامج الإنتاج التقديري،
- الوقت اللازم لإنتاج الوحدة الواحدة من المنتج وكمية الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج،
- الوقت متاح من العمل المباشر،
- معدل الأجر الذي يدفع للعامل

المطلب الثاني: مفهوم العمل والأجور في الموازنة التقديرية

في الموازنة التحليلية يمكن التمييز بين نوعين من الأجور هي: الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة. يقصد بالأجور المباشرة مقدار كلفة العمل الذي يدخل مباشرة في العملية أو العمليات الإنتاجية، وبعبارة أخرى هو العمل الذي يساهم مباشرة في صنع المواد وتحويلها، وتقاس تكلفة هذا العمل بوحدات نقدية يعبر عنها بالأجور المباشرة.

¹ زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009، ص33.

² محمد فركوس، الموازنات التقديرية: أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 108.

أما الأجور غير المباشرة فهي الأجور التي تدفع عن العمل غير المباشر، وهو العمل الذي لا يدخل بصورة مباشرة في العملية أو العمليات الإنتاجية، أو هو العمل الذي لا يدخل مباشرة في العملية أو العمليات الإنتاجية، أو هو العمل الذي لا يساهم بصورة مباشرة في صنع المواد أو تحويلها ولا يمكن نسبه إلى مركز كلفة معينة، مثال ذلك: أجور عمال التنظيف أو الحراسة.

في الموازنة التقديرية للأجور نأخذ فقط الأجور المباشرة أمل الأجور غير المباشرة فتدخل في الموازنة التقديرية للمصروفات الصناعية. ولتحديد الأجر هناك العديد من الطرق، نذكر منها مايلي:

الفرع الأول: طريقة الأجر على أساس الوقت

هي من أبسط الطرق وأكثرها شيوعاً، وبموجبها يتم تحديد الأجر على أساس الساعة الواحدة، أو اليوم أو الأسبوع أو الشهر. لاستخراج مقدار الأجر الذي يستحقه العامل لفترة معينة تضرب فئة الأجر في عدد الساعات أو الأيام أو الأسابيع أو الأشهر التي قضاها العامل في العمل، وهنا من الضروري تسجيل وقت ابتداء وانتهاء العمل أثناء أدائهم العمل.

إن من أهم مزايا هذه الطريقة أنها: سهولة التطبيق وأنها أكثر قبولا من قبل غالبية العمال لعدم استطاعة الإدارة إساءة استغلالهم والعمال يعلمون مقدما ما سيقبضونه من أجور عن الفترة الزمنية التي اشتغلوها.

أما عيوبها أنها لا تحفز العامل على العمل الجاد وزيادة الإنتاج، حيث قد يحاول بعض العمال تضييع الوقت وعدم إعطاء العمل حقه وبالنتيجة ستكون هناك زيادة في كلفة الإنتاج.

الفرع الثاني: طريقة الأجر بالقطعة

يعين اجر العامل على أساس عدد القطع التي أنتجها أو الأعمال التي قام بها أو العمليات التي أداها وعليه فإن أجر العامل يعتمد على إنتاجه وليس على الوقت الذي قضاه في العمل، أي يدفع للعامل مبلغ ثابت لكل وحدة منتجة بغض النظر عن الوقت الذي يستغرقه، وبهذه الطريقة تربط الأجور المدفوعة بكمية الإنتاج. لكن هذه الطريقة تلاقي بعض المعارضة باعتبار أن إنتاج العامل قد يكون قليل لأسباب خارجة عن طاقته، كعدم صلاحية المواد التي تدخل في الإنتاج أو عطل يصيب الآلات

المطلب الثالث: مكونات الموازنة التقديرية للعمل والأجور

لإعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور لابد من أخذ العناصر التالية بعين الاعتبار¹:

الفرع الأول: تقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج

تقوم المؤسسة بإجراء دراسات لتحديد معايير قياسية للزمن اللازم لإنتاج الوحدة الواحدة وبعد تحديد الزمن المعياري لإنتاج الوحدة نضرب عدد وحدات برنامج الإنتاج في الزمن المعياري لإنتاج الوحدة لتحديد الزمن اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج.

أما بالنسبة للمؤسسات التي لم تتوصل إلى وضع المعايير القياسية فإنه بإمكانها أن تقوم بدراسة وتحليل نتائج الفترات السابقة لإستخراج متوسط الزمن الفعلي اللازم لتنفيذ كل عملية من عمليات الإنتاج. وفي حالة كون انتاج وحدة من المنتج يتطلب عدة عمليات صناعية نقوم بجمع الزمن لكل عملية لنحصل على الزمن اللازم لإنتاج الوحدة ثم يتم ضربه في عدد وحدات برنامج انتاج الأوقات الإجمالية يدخل ضمنها أوقات تحضير الآلات والأوقات الضائعة المسموح بها.

¹ نفس المرجع السابق

الفرع الثاني: تحديد الوقت المتاح

تقوم المؤسسة في هذه المرحلة بتحديد حجم الساعات المنتجة للعمل المباشر ويستخرج العمل هذا الحجم كما يلي:

- 1/ تحديد عدد العمال الذين لهم علاقة مباشرة بالإنتاج
- 2/ تحديد عدد أيام الحضور لعامل له علاقة مباشرة بالإنتاج
 - عدد أيام السنة 365
 - عدد أيام الجمعة والسبت -104
 - عدد أيام العطل في السنة (1 جانفي، 1 ماي، 19 جوان، 05 جويلية، 01 نوفمبر، يوم عاشوراء، يوم المولد النبوي الشريف، عيد الفطر، عيد الأضحى، أول محرم) = -12
 - عدد أيام العطل في السنة بدون يومي الجمعة والسبت: -22
 - عدد الأيام الضائعة نتيجة الغيابات: إذا كان معدل الغيابات هو 6.25% فعدد الغيابات هو:

$$14 \approx ((12+22+104)-365) * 0.0625 \text{ تقريباً}$$

$$213 = 365 - (4+12+22+104) \text{ عدد أيام حضور العامل الواحد:}$$

الفرع الثالث: عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل:

وتساوي عدد أيام الحضور * (عدد الساعات اليومية - الوقت غير المنتج في اليوم)

إذا كان عدد الساعات اليومية هو 8 ساعات أي 480 دقيقة وإذا كان معدل الوقت المتاح غير المنتج 12% فيكون حجم الساعات المتاحة هو:

$$1500 = ((0.12 * 480 - 480)) * 213$$

عدد الساعات المنتجة المتاحة وهي عبارة عن عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل * عدد العمال المباشرين في الإنتاج.

الفرع الرابع: تقدير معدل الأجر

إذا كان أساس دفع الأجر هو الساعة، فمن السهل تحديد المعدل التقديري لأجرة الساعة ونلاحظ أن هناك حالتين :

الحالة الأولى: ويكون معدل الأجر موحدًا في جميع مراكز العمل في قسم التشغيل
الحالة الثانية: ويكون معدل الأجر متغيرًا في مختلف مراكز العمل التي تتطلب اختصاصات مختلفة

في الحالة الأولى يعتبر معدل الجر المعياري هو المعدل المشترك لجميع عمليات القسم.

في الحالة الثانية يتوفر لدينا حلان:

- إما حساب معدل أجر مرجح للقسم أو تحديد معدلات أجر معيارية لكل مجموعة من العمليات المتجانسة

الحل الثاني يساعد على إعداد موازنة دقيقة من جهة وتحقيق رقابة فعالة من جهة أخرى وعيب هذه الطريقة يكمن في تعقيد العمل الإداري

المطلب الرابع: أهداف الموازنة التقديرية للعمل والأجور

تهدف الموازنة التقديرية للعمل والأجور إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها ما

يلي¹:

¹ انظر الى :

- عبد الباسط أحمد رضوان ، أصول المحاسبة الإدارية، دار الكتب، الكويت، 1984، ص213.
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الموازنات وإعداد التقارير، المملكة العربية السعودية، ص 42
- طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 740.

- تعتبر الموازنة التقديرية للعمل والأجور أداة تخطيطية، تنسيقية ورقابية هامة لنشاط وأداء العاملين فمن خلالها يتم تخطيط وقت العاملين وبالتالي كيفية توزيع الإجازات السنوية لهم وبرامج التدريب وغيرها،
 - تحديد مقدار العمل المباشر اللازم للإنتاج معبر عنه بساعات العمل وصولاً إلى تحديد حجم العمالة اللازمة وكذلك نوع العمال اللازمين (فني، ماهر، نصف ماهر، بدون مهارة)
 - البحث عن حلول لتجاوز مشكلة الفائض والعجز: بعد تحديد الاحتياجات ودراسة ما هو متوفر من اليد العاملة في المؤسسة ومقارنة المتوفر مع المقدّر لتحديد مقدار الزيادة أو النقص في اليد العاملة تبحث المؤسسة عن حلول لتجاوز هذه المشكلة: فإذا كان هناك فائض يطرح السؤال التالي: كيف يمكن الاستفادة من هذا الفائض؟ وإن كان هناك عجز طرح السؤال التالي: كيف يتم تغطيته؟ أو كيف يتم توفير اليد العاملة بالكفاءة المطلوبة وفي الوقت اللازم؟ بأخذ بعين الاعتبار طبيعة الحاجة هل هي وقتية موسمية أم دائمة وأسلوب استخدام العاملين هل هو بشكل دائم أم مؤقت؟
 - مراقبة حركة أو دورة العاملين وتخفيض معدلها إلى أقل ما يمكن: تقاس حركة أو دورة العاملين بنسبة عدد الأشخاص الذين يتركّون العمل في المؤسسة خلال فترة معينة إلى عدد المنتسبين إلى تلك الفترة فإذا كان عدد العاملين خلال سنة 2010 هو 100 عامل وعدد الذين تركوا العمل 10 أشخاص فإن حركة العاملين يعبر عنها بـ 10% في السنة. وهناك طريقة أخرى في احتساب حركة العاملين تأخذ بعين الاعتبار العاملين الذين تركوا العمل وكذلك عدد العاملين الذين تم تعيينهم خلال الفترة مقسوم على معدل عدد العاملين خلال تلك الفترة.
- مثال: عدد العاملين أول الفترة عام 2010 هو: 100
- عدد العاملين آخر الفترة عام 2010 هو: 110

عدد العاملين الذين تركوا العمل عام 2010 هو: 20

عدد العاملين الذين دخلوا العمل عام 2010 هو: 30

إذن: حركة العاملين خلال عام 2010 هي: $(110+100)/(20+30) = 23.8\%$

• تساعد تقديرات الموازنة على تخطيط الإنفاق النقدي خلال فترة الموازنة من خلال التوزيع الزمني لهذه الموازنة كما أنها تمثل أحد العناصر المحددة للنتيجة التقديرية.

المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور والرقابة عليها

يُمر إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور بمجموعة من المراحل كما أنها تحتاج إلى رقابة

المطلب الأول: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور

يُمر إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور بالإجراءات التالية¹:

الفرع الأول: تكوين لجنة إعداد الموازنة

يتم تكوين لجنة تتولى مسؤولية إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور، وتضم عدد من الأعضاء الذين يشاركون في ذلك وتقوم بإجراء تقديرات الموازنة بالاعتماد على تقديرات المشرفين على مراكز الإنتاج. في حالة المؤسسات الصغيرة يمكن لمدير المؤسسة المشاركة في إعدادها.

الفرع الثاني: تحديد فترة الموازنة

ليس هناك فترة قواعد معينة لتحديد الفترة التي توضع لها الموازنة التقديرية للعمل والأجور غير أن العادة جرت على إعدادها على أساس سنوي مع ذلك فإن ظروف

¹ شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحيدية، الجزائر، دون سنة، ص 14.

العمل في بعض الصناعات قد تستوجب إعداد هذه الموازنات عن مدة أقصر أو أطول، غير أن إعدادها لفترة طويلة يضعف من القدرة على التنبؤ.

الفرع الثالث: تحديد السياسة العامة للمؤسسة في مجال الأجور

وتتمثل في توضيح الخطوط الرئيسية في سياسة المؤسسة، يتم تحديد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمتغيرات مع مراعاة التغيرات التي قد تحدث ولهذا نجدها تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب نشاط وحجم المؤسسة وفي حالة لم تحدد المؤسسة سياسة جديدة هذا يعني انها سوف تطبق نفس السياسة السابقة.

الفرع الرابع: إعداد التقديرات

بعد الإعلان عن الخطوط العريضة لسياسة المؤسسة يشرع مسؤولو المصالح في إعداد التقديرات من الطاقة الإنتاجية، العمالة المطلوبة والقدرات التمويلية.

الفرع الخامس: المراجعة والتدقيق

بعد إعداد التقديرات في كل قسم يتم تسليمها إلى اللجنة المكلفة بإعداد الموازنة من أجل تدقيقها، مراجعتها وإجراء التعديلات عليها إن لزم الأمر

الفرع السادس: المصادقة النهائية

بعد إتمام الإجراءات السابقة يعرض مشروع الموازنة التقديرية في شكله النهائي على مجلس الإدارة للمصادقة عليه وإبلاغ المستويات المعنية بالتنفيذ إن هذه المصادقة لا تعني الموافقة المطلقة وإنما يمكن إجراء التعديلات إن لزم الأمر

الفرع السابع: التنفيذ

بعد اتمام الإجراءات سابقة الذكر يتم الشروع في التنفيذ ولنجاحها، يجب توفر ما

يلي:

- أن يتمتع القائمون على التنفيذ بالفهم الحقيقي لمحتوى الموازنة التقديرية للعمل والأجور

- يجب ان تمثل الموازنة الأهداف التي يمكن تنفيذها

- يجب أن تدعم الموازنة من قبل الإدارة

المطلب الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور

لكي تستطيع المؤسسة أن تضع الموازنة التقديرية للعمل الأجور على أسس صحيحة عليها ان تأخذ بعين الاعتبار القوانين السائدة التي تنظم علاقة العامل بالمؤسسة ورب العمل وكذلك القيام بدراسات لتحديد معدلات الأجر اللازمة لأي عملية من عمليات الإنتاج حيث أن وجود مثل هذه المعدلات القياسية (المعيارية) يسهل كثيرا من عملية إعداد الموازنة التقديرية كما يساهم في فرض رقابة مستمرة على العمل، وتوجد طريقتان لإعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور هما:

الفرع الأول: الطريقة الأولى

وهي عبارة عن: تقدير عدد الساعات النمطية للعمل المباشر لكل وحدة ثم تقدير متوسط معدلات الأجور بضرب عدد الساعات النمطية في معدل الأجر فنحصل على تكلفة العمل لإنتاج الوحدة الواحدة وبضرب عدد الوحدات تامة الصنع التي يجب انتاجها في معدل تكلفة العمل للوحدة الواحدة نحصل على تكلفة العمل المباشر للوحدات الواجب انتاجها، إذن بموجب هذه الطريقة نقوم بخطوتين:

أ- **تقدير ساعات العمل المباشر:** تتوقف طريقة تقدير ساعات العمل لتنفيذ برامج الإنتاج إلى حد كبير على الظروف المحيطة بالإنتاج فإذا كانت المؤسسة قد توصلت إلى وضع معايير قياسية للزمن اللازم لإنتاج قدر معين من وحدات السلع المتجانسة فإنه يكفيها لتقدير ساعات العمل المباشر

ب- **تقدير متوسط معدل الأجور:** يتم تحديد معدل أجور العمل المباشر في قسم معين على أساس تحديد عدد العمال في كل قسم والأجور التي يستحقونها على فرض استمرار ظروف الإنتاج على ما هي عليه وكذلك إثبات معدلات ساعات العمل بالنسبة لمعدلات الأجور المختلفة. يمكن الإعتماد على معدلات الأجور المحتسبة والمستخرجة من السجلات المحاسبية (الطريقة التاريخية)

الفرع الثاني: التقدير المباشر لتكلفة العمل

بينا وفق الطريقة السابقة تقديرين لغرض تحديد تكلفة العمل المباشر وهما: عدد الساعات ومتوسط معدل الأجور ورغم أن هذه الطريقة هي أفضل من غيرها لتقدير تكلفة العمل إلا أنه يتعذر في بعض الأحيان استعمالها لهذا فإنه يمكن استعمال طريقة أخرى في تقدير تكلفة العمل المباشر وذلك باستخدام بعض مقاييس الإنتاج كعدد الساعات المباشرة نسبة إلى الآلات فيقال مثلا إن كل ساعة من عمل الآلة (الماكينة) يقابلها 200 دينار أجر عمل أو تحديد الأجور على أساس نسبة من قيمة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج.

المطلب الثالث: الرقابة على الموازنة التقديرية للعمل والأجور

الرقابة على الموازنة التقديرية للعمل والأجور تعني مقارنة تقديرات التكاليف مع التكاليف الحقيقية¹.

عند التنفيذ الفعلي لبرنامج الإنتاج من المتوقع ظهور انحرافات بين الموازنة التقديرية والموازنة الفعلية للعمل والأجور فتحلل المؤسسة هذه الانحرافات حسب مكوناتها إلى انحرافات كميات الوقت وانحرافات معدلات الأجر.

¹ - 09- admissions.ugb.sn/IUTENLIGNE/rsc/rsc.../09- B-Sujet.pdf, consulté le 15/02/2014 à 20 :55. Daniel Antraigue, Le budget des charges de personnel,

يتم احتساب انحراف تكاليف العمل المباشر من أجل تحديد مدى الاختلاف في تكاليف العمل المباشر الفعلية المدفوعة في سبيل إنتاج كمية معينة من الوحدات وتكاليف العمل المباشر المعيارية المقدرة لهذه الكمية¹.

ويتم في العادة احتساب ثلاثة انحرافات هي²:

الفرع الأول: الانحراف الكلي للعمل المباشر

والذي يساوي إجمالي تكاليف العمل المباشر المعيارية اللازمة للوحدات المصنعة مطروحا منها إجمالي تكاليف العمل المباشر الفعلية والمدفوعة في سبيل تصنيع الوحدات المصنعة.

الانحراف الكلي للعمل المباشر = إجمالي تكاليف العمل المباشر المعيارية - إجمالي تكاليف العمل المباشر الفعلية .

وعلى الرغم من أن الانحراف الكلي للعمل المباشر يعطي مؤشرا لمدى وجود اختلاف بين تكاليف العمل المباشر الفعلية والمعيارية إلا أنه لا يحدد على وجه الخصوص أسباب ذلك الانحراف، لذا يتم احتساب انحرافين إضافيين للعمل المباشر هما: انحراف الكفاءة وانحراف معدل الأجر

الفرع الثاني: انحراف معدل الأجر المباشر

بين انحراف معدل اجر العمال مدى الاختلاف بين معدل أجر الساعة المعياري للعمل المباشر ومعدل الأجر الفعلي المدفوع ويتم احتسابه بموجب العلاقة التالية:

انحراف معدل الأجر = (معدل أجر ساعة العمل المعياري - معدل أجر ساعة العمل الفعلي) * عدد ساعات العمل المباشر المستخدمة في الإنتاج

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الموازنات وإعداد التقارير، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص 55.

² نفس المرجع، ص ص 55-57.

وتعتبر إدارة الإنتاج وإدارة الموارد البشرية المسؤولتان بشكل أساسي عن انحراف معدل أجر العمل، كونهما الجهتين اللتين تتوليان عملية تنظيم توزيع العمال على عملية الإنتاج

الفرع الثالث: انحراف الكفاءة للعمل المباشر

يمثل انحراف كفاءة العمل المباشر مدى وجود اختلاف بين ساعات العمل المباشر الفعلية المستخدمة في الإنتاج والساعات المعيارية للعمل المباشر الواجب استخدامها.

ويتم احتساب كفاءة العمل وفق العلاقة التالية:

انحراف كفاءة العمل = (عدد ساعات العمل المعيارية اللازمة للإنتاج - عدد ساعات العمل الفعلية المستخدمة) * معدل أجر ساعة العمل المعيارية

وتعتبر إدارة الإنتاج هي المسؤولة بشكل أساسي عن انحراف كفاءة العمل، نظراً لأنها هي التي تتولى الإشراف على التصنيع وتحديد عدد ساعات العمل المباشر الواجب استخدامها، إلا أن هناك أقسام أخرى في المؤسسة قد تكون مسؤولة عن انحراف كفاءة العمل المباشر مثل قسم المشتريات وقسم الصيانة، ف شراء مواد غير مطابقة للمواصفات، و حدوث خلل في الآلات نتيجة عدم الصيانة المطلوبة لها قد يسبب التأخير في عملية الإنتاج مما يؤدي إلى ارتفاع في عدد ساعات العمل المباشر المستخدمة في الإنتاج¹.

إن أسباب الانحرافات متعددة ومنها:

- عطل في الآلات؛
- عدم تموين الورشة بالمواد يؤدي إلى ضياع الوقت...إلخ
- رفع الأجر من طرف الإدارة؛
- استغلال ساعات إضافية غير مبرمجة من قبل؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 57.

- استغراق العامل مدة أطول مما يجب أي تجاوز المعدلات المعيارية؛
وبصفة عامة يمكن تصنيف هذه الانحرافات إلى انحرافات داخلية وأخرى خارجية
كما يلي:

بالنسبة للأسباب الداخلية

يجب التعرف على مركز المسؤولية المتسبب في هذه الانحرافات لأجل اتخاذ
الإجراءات اللازمة لتفادي حدوث نفس الانحرافات في المستقبل،

بالنسبة للأسباب الخارجية

بعضها لا يمكن أن تتحكم المؤسسة فيه كحالة قرار رفع الأجور من طرف الدولة
والبعض الآخر يمكن أن تتحكم فيه المؤسسة كليا أو جزئيا كحالة عدم التزام المورد
بتمويل المؤسسة في الموعد المحدد مما يؤدي إلى توقف الإنتاج مثل: الاتفاق على
دفع التعويضات عن الخسائر الناجمة عن التأخر في التمويل.

إذن من الضروري على المؤسسة أن تقوم باكتشاف أسباب الانحرافات وتحديد
المسؤولين عنها وإعداد التقارير (أسبوعية أو شهرية) توضح الكفاءة الإنتاجية في
الأقسام، وتتضمن هذه التقارير المعلومات التالية:

1- مقدار الانحراف ما بين المعدلات المعيارية (القياسية) وبين التنفيذ الفعلي

موضح على شكل نسب مئوية؛

2- الإنتاج خلال كل ساعة عمل مقدر بالوحدات والنسب المئوية لما مقدر إنتاجه

كأدنى حد في الساعة؛

3- الإنتاج بالوحدات لكل دينار من الأجر المدفوع والنسبة المئوية للمعيار

(المعدل) القياسي.

المطلب الرابع: نموذج لموازنة تقديرية للعمل والأجور

تعتبر موازنة العمل والأجور أداة تخطيطية. تنسيقية ورقابية هامة لنشاط وأداء العاملين فمن خلالها يتم تخطيط وقت العاملين، والشكل التالي يعتبر نموذج يوضح الموازنة التقديرية للعمل والأجور:

جدول رقم (18): نموذج لموازنة تقديرية للعمل والأجور

البيان	الفصل الأول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	الفصل الرابع	السنة
عدد الوحدات الواجب إنتاجها					
عدد الساعات اللازمة لتصنيع الوحدة					
إجمالي عدد الساعات اللازمة للإنتاج					
معدل أجر الساعة					
إجمالي تكاليف العمل المباشر					

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الموازنات وإعداد التقارير، المملكة العربية السعودية، بدون سنة

نشر، ص 43.

من الجدول نجد أن الموازنة التقديرية للعمل والأجور تحتوي عدد الوحدات الواجب إنتاجها، عدد الساعات اللازمة لتصنيع الوحدة، إجمالي عدد الساعات اللازمة للإنتاج، معدل أجر الساعة، إجمالي تكاليف العمل المباشر، وكلها مفصلة على فترات عدد ساعات العمل المباشر التي ستحتاجه المؤسسة من أجل الإنتاج خلال الفترة القادمة مفصلة على فصول السنة.

الفصل الثامن

بحث الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

المبحث الأول: مدخل للموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

لقد تطورت وظيفة التسويق تطوراً كبيراً في العصر الحديث نتيجة لتوسع الصناعة وانتشار مراكز التوزيع وابتعادها عن مراكز الإنتاج. ولاتساع حجم الأسواق الداخلية والخارجية، وكذلك ضرورة الأخذ بعين الاعتبار رغبات المستهلكين عند رسم السياسات الإنتاجية والتوزيعية. هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن اشتداد المنافسة أدى إلى زيادة كبيرة في تكاليف التسويق لذلك ظهرت الحاجة إلى تصميم نظام لتحليل تكاليف التسويق وتخطيطها وتحقيق الرقابة عليها ومحاولة ضغطها، وهذا يمكن تحقيقه عن طريق إعداد الميزانية التقديرية للتكاليف التسويقية. لذا ومن خلال هذا المبحث سنتعرض إلى النقاط التالية:

- مفهوم الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع؛
- مراحل إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع؛
- مشاكل إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع؛

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

التسويق بمعناه الشامل يشمل كل الأنشطة التي تحتاج إليها الوحدة الاقتصادية لتحويل القوة الشرائية لدى المستهلك إلى طلب فعال. وتشمل هذه الأنشطة كل ما يتعلق بدراسة "المستهلك" واحتياجاته. بالإضافة إلى الأنشطة التي تقوم بتحقيق انتقال السلع والخدمات من حيازة المنشأة إلى حيازة المستهلك إلى أن يتم تحصيل إيرادات المبيعات، فالإعلان والوسائل الأخرى لتنشيط المبيعات، واختيار قنوات التوزيع، وسياسات التسعير، واختيار العبوة، وطرق النقل والتخزين وسياسات الائتمان والتحصيل، التي تمثل ما يمكن أن يطلق عليه "المزيج التسويقي".

حيث أن الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع ترتبط ارتباطاً وثيقاً بتكاليف المزيج التسويقي، لذا ومن خلال هذا المطلب سنناقش العناصر التالية:

- تعريف الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع؛

- تعريف تكاليف التسويق؛
- أهمية تحليل تكاليف التسويق؛

الفرع الأول: تعريف الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

تعرف الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع بأنها: وسيلة لتكامل الخطط الوظيفية والقدرات العملية لمنشأة ما. ومن المهم أن تقع الموازنة تحت السيطرة لأن مصروفات التسويق لا تكون فقط تقديرية بل كذلك يمكن تغييرها كثيرا بالنسبة لأولويات المزيج البيعي.

كما تعرف الموازنة التقديرية لتكاليف التسويق بأنها تلك الموازنة التي تنتظر في الموارد التي تستخدم، وأي مزيج لتحويل المنتجات من المنشأة إلى العملاء، والعناصر الرئيسية لموازنة مصاريف البيع والتوزيع تشمل ما يلي:¹

1. **البيع:** وقد يتضمن البيع المباشر من خلال وسائل الإعلام المختلفة وأفراد البيع المستخدمين أو مندوبي المبيعات أو تشكيلة من الاثنين.
2. **ترويج المبيعات:** ويشمل غالبا تجميعا من السعر وبرامج العلاوات والمعارض التجارية والكبونات والرعاية في المتاجر.
3. **الإعلان:** يمكن أن يركز على صورة المنشآت أو المنتج أو العلامة التجارية، وقد يكون قوميا أو إقليميا أو محليا أو خاصا بالعملاء المعنيين ويمكن استخدام مختلف وسائل الإعلام.
4. **تطوير المنتج:** تأخذ بعض المنشآت في الاعتبار هذا المصروف للتسويق وخاصة بالنسبة لجهود الأجل القصير ويمكن أن يشمل تغيير العبوات والمنتجات الجديدة والعلامات التجارية وما إلى ذلك.
5. **خدمة العميل:** تشمل كل من دعم الضمان وغير الضمان والتعليم والتدريب ومعالجة الشكاوي وتشكيلة من الخدمات الأخرى.

¹ طارق عبد العال، "الموازنات التقديرية"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 750.

6. **التوزيع المادي:** بعض المنشآت تعتبره مصروفات تسويقية وقد يعالج مركزيا أو يمكن توزيعه من خلال المناطق المحذوفة، وهناك عوامل تقديرية أخرى تشمل كيفية شحن البضاعة وما إذا كانت المنشأة تختار استخدام مواردها الخاصة أو الموزعين أو المستودعات العامة.

الفرع الثاني: تعريف تكاليف التسويق

كما سبق ورأينا أن الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع تقوم في الأساس على التكاليف التي يجب أن تحسب وتدرس وتحلل لتساعد في التعرف على تكاليف التسويق، وترشيد القرارات التسويقية. حيث يمكن النظر إلى تكاليف التسويق من منظورين:

الأول: المنظور المحاسبي

الثاني: المنظور الاقتصادي

التكاليف التسويقية بمنطق المحاسبين هي: عبارة عن جميع المصروفات والنفقات التي تتحملها المنشأة نتيجة قيامها بجميع الأنشطة والفعاليات التسويقية المختلفة مثل: أجور ومرتببات العاملين في إدارة التسويق ومصاريف الترويج والنقل والتخزين... الخ¹.

أما المفهوم الاقتصادي لتكاليف التسويق (الذي هو في الوقت نفسه منطق المستهلك) فهو: عبارة عن مجموع ما يتحمله المستهلك مقابل الخدمات التي تقدمها له منشآت الأعمال، فالتكلفة إذن بحسب هذا المفهوم هي عبارة عن الفرق بين التكلفة الكلية لإنتاج السلع والخدمات ومجموع ما يدفعه المستهلكون من مبالغ في سبيل الحصول عليها وذلك في فترة زمنية معينة².

¹ صالح المؤذن، "مبادئ التسويق"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 68.

² محمد صالح المؤذن، "مبادئ التسويق"، الطبعة الرابعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 67.

ويمكن تعريف تكاليف التسويق بأنها: كل ما تتحمله المنشأة من تكاليف من وقت الانتهاء من صنع المنتج وإرساله إلى مخازن الإنتاج التام إلى الوقت الذي تتحول فيه المنتجات المباعة إلى قيم نقدية ومن أمثلة تكاليف التسويق:

• **مصاريف البيع:** يمكن تعريف مصاريف البيع بأنها كافة المصاريف التي تتحملها المؤسسة لغرض زيادة المبيعات وكسب رضا المستهلكين والمحافظة عليهم ومن ضمن هذه المصروفات، مصاريف الدعاية والإعلان، مصاريف النماذج المجانية، مصاريف إعداد دليل المنتجات، مصاريف دراسة السوق والأبحاث التسويقية، رواتب رجال البيع، مصاريف إدارة المبيعات، إيجار المعارض.

• **مصاريف التوزيع:** كافة المصاريف التي تتحملها المؤسسة ابتداء من خروج المنتجات تامة الصنع من ورش الإنتاج وانتهاء بتسليم وإيصال هذه المنتجات إلى المستهلك، وتشمل هذه المصروفات على:

- إيجار المخازن؛
 - المصاريف الأخرى المتعلقة بهذه المخازن كالماء والكهرباء؛
 - التدفئة والتبريد، مصاريف نقل وتوزيع البضائع المباعة؛
 - مصاريف التغليف والتعبئة، مصاريف التأمين على البضاعة؛
 - مصاريف الخسارة والتلف الحاصل في البضائع تامة الصنع آخر المدة.
- إن مصاريف البيع والتوزيع يمكن دراستها مجتمعة واعتبارها وحدة واحدة، وكذلك يمكن دراستها بشكل تفصيلي وذلك حسب طبيعة المؤسسة وحجمها.

الفرع الثالث: طبيعة وأهمية تحليل تكاليف التسويق يختلف تحليل تكاليف التسويق عن تحليل تكاليف الإنتاج من نواحي عدة يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

¹ خالص صافي صالح، "تقنيات تسير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 105.

- تتصف تكاليف التسويق بتعدد بنودها من ناحية وبأن نسبة كبيرة منها تعتبر تكاليف غير مباشرة في علاقتها بالمنتجات.
- تعدد طرق تحليل وتوزيع تكاليف التسويق على وحدات التكلفة، فقد يتم الربط عن طريق المنتجات ذاتها، أو حسب فئات العملاء أو حسب قنوات التسويق، أو حسب مناطق التوزيع، أو حسب رجال البيع... الخ. وقد يكون التحليل أشمل وأعم، كتحليل تكاليف التسويق حسب المناطق ثم تحليلها بعد ذلك حسب المنتجات داخل كل منطقة، أو فئات العملاء داخل كل منطقة.
- وجود علاقة بين تكاليف التسويق وحجم المبيعات، فانخفاض تكاليف التسويق قد يؤدي إلى نقص حجم المبيعات، وعلى ذلك فإن المقصود من الرقابة على تكاليف التسويق هو رفع الكفاءة الإنتاجية للأنشطة التسويقية بما يحقق هدف المبيعات.
- صعوبة معايرة تكاليف التسويق لوجود علاقة غير مباشرة بين تكاليف التسويق وبين وحدات الإنتاج، مما يصعب معه الوصول إلى وحدات مناسبة للتكلفة يمكن على أساسها تحديد المعايير وعمل مقارنة بين التكاليف الفعلية والمعارية واستخراج الانحرافات وتحليلها.
- تتأثر تكاليف التسويق بعوامل خارجية قد لا تتعرض لها تكاليف الإنتاج نظراً لارتباطها بالسوق وتقلباته، كتغير الطلب على السلعة أو تغير أذواق المستهلكين أو وجود عامل المنافسة أو التدخل الحكومي في شؤون التجارة الداخلية والخارجية.
- يتم معالجة التكاليف التسويقية باعتبارها تكاليف فترة وليس تكاليف منتج أو تكاليف قابلة للتخزين.

المطلب الثاني: مراحل إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

إعداد الميزانية التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع يكفل للمؤسسة تحقيق الأهداف العامة التي تسعى إليها، والتي هي تخطيط ومراقبة هذه النفقات وترشيدها. ونحن من خلال هذا المطلب سنتعرض للنقاط التالية: الهدف من إعدادها، مراحلها، تبويب التكاليف التسويقية.

الفرع الأول: الهدف من إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع:

تتمثل أهداف الميزانية التقديرية لمصروفات البيع والتوزيع فيما يلي:¹

- أ- التنسيق بين جهود البيع والإنتاج والبرنامج المالي للمؤسسة؛
- ب- اختيار أفضل مجموعة من طرق التوزيع؛
- ج- توجيه الجهود البيعية توجيهها سليما لغرض الزيادة والسيطرة على أكبر حصة سوقية؛
- د- مراقبة نفقات التوزيع.

الفرع الثاني: مراحل إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

يتم تقدير مصاريف البيع في فترة الميزانية من قبل إدارة المبيعات التي تتكفل بتقدير المصروفات المتوقعة واللازمة للحجم المحدد من المبيعات الظاهرة في الميزانية التقديرية للمبيعات.

إن أهم مفردات هذه المصاريف الإعلان ومن ثم العمولات على المبيعات مصاريف السفر والتنقلات، الأجور والمصاريف الإدارية للمبيعات. حيث أن الغاية من إعداد هذه التقديرات هو ضمان رقابة جدية على المصروفات، ويرى البعض أن الاعتماد في تقدير مصاريف البيع والتوزيع على أساس النتائج المحققة في السنوات السابقة يجب أن يرافقه إجراء تعديلات بحيث تتماشى مع التعديلات التي طرأت على حجم المبيعات التي تظهره الميزانية التقديرية للمبيعات فمثلا إذا زادت المبيعات بنسبة

¹ المرجع السابق، ص 116.

5% عن مبيعات السنة السابقة فيمكن تقدير الزيادة بالمصروفات بنفس النسبة غير أن هذا الرأي لا يكون صحيحا في جميع الأحوال والظروف، ففي فترات الكساد تحتاج المؤسسة إلى زيادة في مصاريفها التسويقية لكي تضمن بقاء حجم المبيعات على ما كانت عليه قبل حلول فترة الكساد.

لذا يجب القيام بدراسة وافية لهذا الجانب عند وضع الميزانية التقديرية للمبيعات حتى يمكن الحكم على أثر البرنامج المقترح للمبيعات على التكاليف التسويقية. مع أن تقدير المصاريف التسويقية قد يكون أمر صعبا في الحالات التي لا توجد فيها علاقة ثابتة بين الحجم ومصاريف البيع، إلا أنه من المسائل الضرورية التغلب على تلك الصعوبات آخذين بنظر الاعتبار النتائج والظروف الحالية والمتوقعة وصولا إلى وضع مقاييس ومعايير يمكن الاستناد إليها لوضع التقديرات الصحيحة، وعليه يجب على مدير المبيعات أن يعد بنفسه التقديرات الخاصة بفترة الميزانية، وتقع مسؤولية تنفيذ الميزانية التقديرية على عاتق إدارة المبيعات.

لهذا تعرض الميزانية التفصيلية على لجنة إعداد الميزانيات في نفس الوقت الذي تعرض عليها تقديرات ميزانية المبيعات لغرض التنسيق بينهما وإقرارهما. من الأمور الهامة والتي ينبغي في هذه المرحلة التعرف عليها هو: كيفية تبويب التكاليف التسويقية نظرا لضرورتها في تحديد مراكز التكلفة والمسؤولية والتي يستعان بها فيما بعد لرقابة تكاليف التسويق كآخر مرحلة من مراحل إعداد الموازنة التقديرية للتكاليف التسويقية.

الفرع الثالث: تبويب التكاليف التسويقية

يختلف تبويب تكاليف التسويق وفقاً للنظام المحاسبي المتبع، حيث يمكن تبويب تكاليف التسويق من عدة أوجه كما يلي:¹

¹ محمد صالح المؤذن، مرجع سابق، ص ص 73-74.

1. التنبؤ الوظيفي:

تنبؤ التكاليف وظيفياً حسب الأنشطة التي تشملها وظيفة التسويق التي تسعى إلى تحقيق هدفين أساسيين هما:

- الحصول على أوامر البيع؛
- تنفيذ أوامر البيع.

والأنشطة التسويقية التي تحقق الهدف الأول تشمل نشاط الإعلان ووسائل تنشيط المبيعات الأخرى، نشاط البيع المباشر والتكاليف الأخرى المتنوعة لإدارة التسويق. والأنشطة التسويقية التي تحقق الهدف الثاني تشمل أنشطة التخزين واستلام أوامر العملاء وتجهيز أوامر البيع والنقل والائتمان والتحصيل.

وأساس التحليل الوظيفي هو تقسيم وظيفة التسويق إلى مراكز تكلفة يؤدي كل مركز تكلفة منها نشاطاً محدداً على أن توضح مسؤوليات القائمين على كل نشاط ليسهل تجميع وتخصيص التكاليف الخاصة بكل نشاط.

2. التنبؤ إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة :

عند تحليل تكاليف التسويق وفقاً لما إذا كانت مباشرة أم غير مباشرة لابد من التعرف على نوع التحليل المطلوب. هل يتم تحليل التكاليف طبقاً للمنتجات، أو خطوط الإنتاج أو مناطق التوزيع، أو قنوات التوزيع أو فئات العملاء أو مراكز التكلفة.

فقد تعتبر تكلفة تسويقية معينة مباشرة على منطقة معينة ولكنها تعتبر تكلفة غير مباشرة بالنسبة للمنتجات. وما يعتبر مباشراً بالنسبة لنشاط معين قد لا يعتبر كذلك بالنسبة للمنتجات أو فئات العملاء أو المناطق. فمثلاً إهلاك سيارات النقل تكلفة مباشرة على نشاط النقل بينما هو تكلفة غير مباشرة على المنتجات أو المناطق¹.

¹ خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 108.

3. التنبؤ طبقاً لعلاقة التكاليف بحجم النشاط:

تنبؤ تكاليف التسويق وفقاً لعلاقتها بحجم النشاط إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة .
التكاليف الثابتة تظل ثابتة في إجمالها مهما تغير حجم المبيعات في حدود مدى معين للنشاط ومن أمثلتها مرتبات مديري وموظفي إدارات التسويق (كالمخازن والإعلان والشحن والائتمان والتحصيل والنقل)، وتكلفة الإيجار وإهلاك المباني والمعدات الثابتة.
أما تكاليف التسويق المتغيرة فهي تلك التي تتغير بتغير حجم المبيعات كتكاليف شحن وتسليم المبيعات، تكاليف التحصيل، مصروفات السفر وبدل الانتقال، عمولة وكلاء البيع... الخ.

ولكن بعض عناصر تكاليف التسويق غير واضحة السلوك تجاه التغير في حجم النشاط مثل تكاليف الإعلان. فهذه التكاليف يمكن اعتبارها تكاليف ثابتة متى حدد مبلغ الاعتماد الخاص بها إلا أنه في حالة تغير ظروف السوق وطلب المستهلكين يمكن تغيير مبلغ الاعتماد وتعديله.

ويعتبر تفهم سلوك عناصر تكاليف التسويق طبقاً لعلاقتها بحجم المبيعات أمراً على جانب كبير من الأهمية لخدمة المسؤولين عن أنشطة التسويق المختلفة في مجالات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات.

ويمكن توضيح بعض الأمثلة للتكاليف الثابتة والمتغيرة في كلا النشاطين كما يلي:

• نشاط تنفيذ أوامر البيع:

تكاليف ثابتة: التأمين والضرائب العقارية، الإيجار لمباني التخزين، مرتبات إدارة التخزين والنقل.

تكاليف متغيرة: تكاليف التعبئة والتغليف من مواد وأجور، وتكاليف وحدات النقل من مواد وأجور.

• نشاط الحصول على أوامر البيع:

تكاليف ثابتة: التأمين والضرائب العقارية (أو الإجارة) لمباني إدارات التسويق ومكاتب البيع في المناطق-مرتبات رجال البيع.

تكاليف متغيرة: عمولات رجال البيع.

المطلب الثالث: مشاكل الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

لأن نفقات التسويق تقديرية بشكل كبير ويمكن توحيدها بطرق عديدة مختلفة، ومن الصعب وضع مستويات ذات معنى للمصروفات بالنسبة لكل عنصر تكلفة، خلال فترة الموازنة قد يكون كذلك من الصعب رقابة مستويات المصروفات وتهيئتها للظروف المتغيرة. وفي هذا القسم نستعرض بعضا من الجوانب الأكثر عمومية لهذه المشكلات على قدر ارتباطها بعناصر التكلفة الرئيسية¹.

1-تسويات التسعير:

يكون تخطيط السعر وأي تعديلات فيه بحاجة إلى عمل موازنة إذا كانت الإيرادات في المستقبل ممكنا بلوغها ورقابتها.

وتوضع الأسعار عادة في علاقة التكاليف وردا على المنافسة وبالنسبة للمنتجات ذات المراكز الرائدة في السوق فيمكن أن تقوم الأسعار على القيمة للعملاء. ويمكن أن يكون تسعير المنتجات الجديدة صعبا، ففي وقت الدخول المبدئي إلى السوق توضع الأسعار أحيانا أعلى قليلا من التكلفة لتحقيق الحجم المطلوب والحصول على حصة من السوق، وبعد بلوغ هذه الأهداف يمكن تعديل الأسعار بعد ذلك يمكن أن تبقى الأسعار ثابتة وتزيد الأرباح.

وعند هبوط الأسعار قد يكون ضروريا تخطيط خصومات إضافية وهذه يمكن عادة أن تراقب بشكل أفضل في نظم شركات كثيرة أكبر من التخفيضات السعر الفورية لأنه يمكن تسجيلها وتتبعها كمصروفات، وبعض الشركات تتغلب على هذا القيد بتتبع كل من الأسعار المعيارية والمحقة.

¹ طارق عبد العال حماد، "الموازنات التقديرية"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص758-762.

وبالنسبة لأي منتج يخطط له تغيير السعر فإنه من المفيد عمل رقابة ومتابعة له لعمل موازنة بالسعر الأساسي ثم إظهاره، بالنسبة لكل فترة في الموازنة لسنوات التسعير التي تتم.

2- مصروفات البيع:

تشمل مصروفات البيع عددا من عناصر التكلفة مثل المرتبات والعمولات والتدريب ومصروفات أفراد المبيعات، وغالبا ما تقترن هذه التكاليف بقنوات التوزيع المختلفة بالنسبة للمناطق أو فئات العملاء أو مجموعات من المنتجات، ومصروفات البيع يجب وضعها بالموازنة بشكل متدرج وبطرق تمكن من إجراء التحليلات في المستقبل مثلا:

- المنظمات ذات القدرة البيعية الكبيرة في المتاجر قد ترغب في عمل موازنة تقرر فيها مصروفات البيع لكل إدارة أو لكل صفقة أو لكل يوم أو لكل وقت معين من اليوم فهذه البيانات تمكن من ربط أفراد المتجر بمستويات الخدمة.
- المنظمات التي تغطي مبيعاتها مناطق جغرافية واسعة قد ترغب في مقارنة أوقات التوجه للعملاء فيما بين المناطق الحضرية والريفية.
- المنظمات ذات الطلبات بالبريد عادة ما ترغب في تقييم مصروفات البيع جغرافيا، ومصدر البيع.

ويجب تحديد أنواع المتابعة المستخدمة مع تجميع الموازنة حتى يمكن وضع أساليب التقدير والرقابة عليها.

3- مصروفات ترويج المبيعات:

غالبا ما تقوم المنشآت بالالتزام بعملية الترويج لزيادة المبيعات ولكن بدون اهتمام كافي بالتخطيط والرقابة، ويمكن أن يوجد نقص في الرقابة مع أفراد البيع ومع العملاء كذلك، وكما يتضح من الأمثلة التالية:

- وجد المراجع الداخلي لمنشآت أدوات منزلية أي بعض منشطات الترويج لم تكن موضوعة أبدا في المتاجر ومع ذلك فإن مندوبي المبيعات كانوا يحصلون على عمولات معتمدة من مدير المبيعات.

- عندما راجعت المنشأة التي تباع بالبريد برامج قوائم العملاء وجدت أن أحد العملاء لديه عدد من التغيرات البسيطة في الاسم والعنوان للحصول على أكثر من 10000 دولار قيمة البضائع الخاصة بالترويج المجاني.

ونظرا لوجود معايير صناعة قليلة للتعقب وتحديد ماهو فعال منها، ويجب الاحتفاظ بالسجلات وإدخالها ضمن بيانات الموازنة والرقابة خاصة علاقات الحجم والمنتج والوسائط الإعلامية وأجهزة الترويج. ويمكن تحليل الانحرافات للتعرف على مدى حدوث تحسن في ترويج المبيعات، بالإضافة إلى التخطيط المتزايد ورقابة البضاعة فإنه يجب تخطيط المصروفات مثل العلاوات والكوبونات وعناصر ترويج المبيعات الأخرى، كذلك يجب تخطيط ورقابة عناصر الترويج بشكل متزايد مثل:

- المعارض والأسواق التجارية والتي غالبا ما يتم تخطيطها ورقابتها بالنسبة لكل حالة على حدا ومن ثم يتم تحليلها حسب نشاط المبيعات المترتب عليها.

- عادة ما يتم مراقبة العينات والهدايا لتقييم أي معدلات استخدام غير عادية.

4- موازنة الإعلان:

يبدو أن مصروف الإعلان هو أحد العناصر المتروكة لتقدير المصاريف، وقد يصبح أحد العناصر الأولية التي ينالها التخفيض في الأوقات الصعبة التي تواجه المنشأة، لذلك فإن هناك أهمية لوجود القدرة على تقدير فعالية الإعلان والعوامل الهامة الأخرى مثل المواد المعدة للطبع والتوقيت والوسائط الإعلامية والموقع.

ويجب تجميع بيانات الموازنة حتى يمكن عمل ترابط بين مصروفات الإعلان ونشاط المبيعات، وبالمثل يجب مقارنة اختيارات التغطية الجغرافية والمواد المعدة للطبع وما إلى ذلك.

ويمكن ممارسة الرقابة من خلال وجود معايير لقياس فاعلية منظمة الإعلان مثلا: إعادة الطلب أو التأثير أو النسبة المئوية للمبيعات، وبعدئذ إجراء اختبارات بانتظام لقياس هذا التأثير.

5- تكاليف تطوير المنتج:

تستخدم إدارة التسويق تطوير المنتج لإيجاد أساليب جديدة للتعبئة أو سمات جديدة للتغليف أو سمات جديدة وما إلى ذلك، وهذه المزايا يمكن أن تكون داخلية أو تشتري من الموردين، وعلى أية حال فإن جهود التطوير وتكاليفها يحسن رقابتها على أساس المشروع، فنظام فرعي لمشروع تطوير المنتج يمكن استخدامه لربط موازنة البحوث والتطوير بموازنة مصروفات التسويق.

6- مصروفات خدمة العميل:

إن تأثير قيمة العميل وحساسيات قيمة العميل واحتياجات التمايز في السوق تسببت في التوسع في برامج الضمان والخدمات الأخرى (مثل خدمات ما بعد البيع). وإعادة الطلب والإحلال صار أكثر شيوعا، ويتم استخدام عدد أكبر من العاملين للرد على أسئلة العملاء وتتاح معلومات أكثر وبالتالي شكل المنتج وخطط التسويق. ونتيجة ذلك تستخدم طرق جديدة لتخطيط ورقابة مصروفات خدمة العميل ومصروفات الضمان عادة كانت تخطط كنسبة مئوية من المبيعات، ولكن الآن يوجه اهتمام أكبر لمصروفات الضمان في ضوء علاقتها بمنتجات معينة ومصادرها، وبالنسبة للرد على الاستعلامات فإنه يمكن تخطيطها من برامج إدارة الجودة الشاملة ومن أنشطة رقابة العملية الإحصائية المقصود إتباعها، ويمكن تقدير مصروفات الإحلال باستخدام النسب المئوية لمعدلات الفشل المتعلقة بالمنتج والتي توضع من خلال رقابة الجودة.

واتجاهات مقارنة المصروفات على هذه العناصر للتكلفة يجب مراجعتها واستخدامها من أجل:

- إجراء تسويات للموازنة؛
- للتعرف على التحفظات على الأداء الفعلي؛
- التركيز على أنشطة التطوير؛
- قرارات تأكيد الجودة المباشرة.

المبحث الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية للتكاليف التسويقية

نتعرض في هذا الجزء لطرق إعداد الموازنة التقديرية للتكاليف التسويقية من خلال تحليل وتحميل التكاليف التسويقية في بيئة التصنيع التقليدية، ثم نتعرض لنظام ABC في المحاسبة عن التكاليف التسويقية، لنقوم بعدها بتقديم نموذج عن كيفية إعدادها.

المطلب الأول: الطريقة التقليدية في إعداد الموازنة

في بيئة التصنيع التقليدية التي لا تتبع طرق الإنتاج الحديثة ولا المحاسبة على أساس النشاط تتم المحاسبة والرقابة على تكاليف التسويق عن طريق حسابات مراقبة المراكز . فيقسم النشاط التسويقي إلى مراكز تكلفة ويخصص لكل مركز تكلفة حساب مراقبة لمراقبة قيد مجموعة عناصر التكاليف الخاصة بهذا المركز والتي يخصص لها دفتر أستاذ مساعد.

وعند إعداد دليل الحسابات يجب مراعاة أن يساعد على إجراء التجميع والتحليل المناسب لتكاليف التسويق طبقاً لمراكز التكلفة ثم حسب أوجه التحليل التي تراها الإدارة ويمكن تقسيم تكاليف النشاط التسويقي إلى حسابات المراقبة الآتية:¹

¹ عباس شافعي، "محاسبة التكاليف: قياس وتحليل"، مكتبة التجارة والتعاون، مصر، 1985، صص 268-290.

1-مراقبة تكاليف البيع المباشر إلى:

- مرتبات رجال البيع؛
- عمولات رجال البيع؛
- انتقالات؛
- مواد ومهمات؛
- إيجار؛
- تليفون؛
- إضاءة ومياه... الخ.

2- مراقبة تكاليف الإعلان وتنشيط المبيعات إلى:

- مرتبات؛
- مواد ومهمات؛
- إيجار؛
- عينات؛
- إعلانات- صحف ، تليفزيون ، إذاعة؛
- لوحات إعلانية... الخ.

3- مراقبة تكاليف النقل إلى:

- مرتبات؛
- مواد ومهمات؛
- إهلاك؛
- صيانة؛
- تأمين... الخ؛

4- مراقبة تكاليف التخزين:

- مرتبات؛

- مواد ومهمات؛
- إيجار؛
- إهلاك مباني؛
- تأمين؛
- إضاءة ومياه ... الخ؛

وهكذا بالنسبة لأنشطة التسويق الأخرى. كما يمكن إجراء تحليل آخر فرعي لهذه المراقبات بحسب المناطق أو حسب المنتجات وخطوط الإنتاج.

الفرع الثاني: تحميل تكاليف التسويق على المنتجات

يمكن أن يتم تحميل تكاليف التسويق على المنتجات على أساس معدلات تحميل محددة مقدماً كنسبة مئوية من قيمة المبيعات، أو نسبة مئوية من تكاليف المبيعات. ويعتبر اختيار أساس تحميل تكاليف التسويق خطوة هامة لإتمام المحاسبة عن هذه التكاليف وتحليلها حسب المنتجات أو المناطق أو أي أساس آخر. ويمكن إتباع نفس الأسلوب المتبع في توزيع وتخصيص الأعباء الإضافية على المنتجات عند توزيع وتحميل تكاليف الأنشطة التسويقية على وحدات التكلفة للوصول إلى وحدة قياس مناسبة لجهود كل نشاط تسويقي.

بالنسبة لنشاط البيع المباشر الذي يعتمد أساساً على جهود رجال البيع يمكن توزيعه على أساس قيمة المبيعات أو على أساس تحليل الوقت الذي يقضيه مندوبو البيع في جهودهم التسويقية. أما نشاط الإعلان فيخصص مباشرة على وحدات التكلفة أو يحمل على أساس قيمة المبيعات.

وتوزع تكاليف التخزين على أساس الحجم أو الوزن أو المساح المتخصصة. وتوزع تكاليف النقل على أساس عدد الوحدات أو وزنها أو حجمها. وتوزع تكاليف الائتمان والتحصيل وفقاً لعدد الفواتير أو عدد أوامر البيع¹.

الفرع الثالث: تحليل تكاليف التسويق حسب المنتجات

يفيد تحليل تكاليف التسويق حسب المنتجات المختلفة في توفير معلومات عن تكلفة تسويق كل منتج على حدة، وترشيد الإدارة عن المنتجات الأكثر (أو الأقل) ربحية لاتخاذ القرارات المختلفة التي تتعلق بالمزيج البيعي لهذه المنتجات أو تعديل السياسات الإنتاجية أو التسويقية لكل منها طبقاً لاحتياجات السوق. وفي حالة تشابه المنتجات وإمكانية قياسها بوحدات قياسية متجانسة كالوزن أو الحجم أو المواصفات أو القيمة فإنه يمكن الجمع بين أكثر من منتج في مجموعة واحدة واستخراج تكلفة التسويق لكل مجموعة على حدة.

تتوقف الطريقة المتبعة في التحليل على البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة وتكلفة العمل المحاسبي المتعلق بالتحليل ودراسة التكلفة/ العائد لمثل هذا التحليل.

ولابد من اختيار الأساس المناسب لتوزيع تكاليف التسويق حسب المنتجات وتعتبر مشكلة اختيار أساس التوزيع للتكاليف التسويقية هي نفس مشكلة اختيار أساس التوزيع للتكاليف غير المباشرة.

ولتوزيع تكاليف التسويق حسب المنتجات يتم تبويبها حسب الأنشطة أو الوظائف، ثم إعادة توزيعها على المنتجات أو الخطوط الإنتاجية طبقاً لأسس توزيع أو معدلات مناسبة².

¹ مؤيد الفضل، مؤيد عبد الحسين، "تخطيط ومراقبة الإنتاج: منهج كمي مع دراسة حالة"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص 147.

² عباس شافعي، "محاسبة التكاليف: قياس وتحليل"، مكتبة التجارة والتعاون، مصر، 1985، ص 292.

الفرع الرابع: اختيار أساس توزيع تكاليف التسويق

1- اختيار أسس التوزيع حسب المنتجات:

يمكن توزيع تكاليف التسويق المتعلقة بكل نشاط على المنتجات أو خطوط الإنتاج باختيار أساس توزيع مناسب يلاءم كل نشاط وفيما يلي نوضح بعض أسس التوزيع التي تناسب بعض الأنشطة التسويقية:

الجدول (19): أسس توزيع الأنشطة التسويقية حسب المنتجات

أساس التوزيع	التكلفة حسب الأنشطة
تحليل وقت مندوبي البيع، أو عدد الزيارات، أو قيمة مبيعات كل منتج	1- تكاليف البيع المباشر
قيمة مبيعات كل منتج مباشر قيمة مبيعات كل منتج تكلفة العينات الموزعة من كل منتج	2- الإعلان وتنشيط المبيعات: المرتبات والمصروفات الإدارية الإعلانات الخاصة الإعلانات العامة العينات
مباشر أو حسب وحدة التعبئة القيمة أو الوزن أو الحجم أو عدد الوحدات المشحونة من كل منتج	3- التعبئة والنقل التعبئة الشحن والتسليم

4- التخزين	المساحة التي يشغلها كل منتج أو الحجم بالمتر المكعب أو قيمة متوسط المخزون السلعي.
5- الائتمان والتحصيل: الديون المعدومة إعداد الفواتير	تكلفة المبيعات أو مباشر عدد الفواتير أو عدد الأسطر في الفواتير الخاصة بكل منتج
6- مصروفات أخرى	قيمة مبيعات كل منتج

المصدر: عباس شافعي، "محاسبة التكاليف: قياس وتحليل"، مكتبة التجارة والتعاون، مصر، 1985، ص 293.

وتفيد الإحصائيات التي تجمعها الإدارة في تحليل التكاليف التسويقية ومن أمثلة الإحصائيات ما يلي:

- عدد الزيارات التي يقوم بها مندوبو البيع؛
- عدد أوامر البيع المستلمة؛
- عدد الفواتير المحررة للعملاء؛
- المساحات المخزنة لكل منتج؛
- وحدة التعبئة ووحدة الشحن والتسليم.

2- تحليل تكاليف التسويق حسب - مناطق البيع:

يساعد تحليل تكاليف التسويق حسب - مناطق البيع على تحديد ربحية كل منطقة ويمكن تحميل كل منطقة بما يتكلفه التوزيع فيها من نفقات بطريقة مباشرة. وفي أغلب الأحيان يتم البيع في المناطق عن طريق مخازن البيع أو الفروع الموجودة في المنطقة، بالإضافة إلى شحن البضاعة مباشرة من المركز الرئيسي، وعلى هذا تكون التكاليف غير المباشرة على المناطق قليلة¹.

¹ خيرت ضيف، "الميزانية التقديرية"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بدون سنة نشر، ص 13.

وتعتبر مرتبات البائعين في مناطق التوزيع أو الفروع، وعمولاتهم، وتكاليف الشحن والتسليم، وتكاليف الإعلان في المنطقة تعتبر كلها تكاليف مباشرة على المناطق. ولكن هناك بعض التكاليف المشتركة التي لابد من تحديد أساس مناسب لتوزيعها كتكاليف الإدارة العامة للتسويق، أو تكاليف الائتمان والتحصيل وتكاليف إعداد فواتير البيع (عندما يتم التحصيل وإعداد هذه الفواتير بمعرفة المركز الرئيسي).

ونوضح فيما يلي بعض الأسس التي يمكن استخدامها في توزيع التكاليف التسويقية المشتركة بين المناطق.

الجدول (20): أسس توزيع التكاليف التسويقية حسب مناطق التوزيع

نوع التكلفة	أساس التوزيع
مرتبات ومصروفات مندوبي البيع	تحليل الوقت الذي استنفده المندوبين في كل منطقة
تجميع أوامر البيع	عدد أوامر البيع في كل منطقة
تجهيز أوامر البيع	وزن أو عدد الوحدات المشحونة لكل منطقة
الشحن والتسليم	مباشر - أو على أساس تكلفة الطن / كيلو متر
الائتمان والتحصيل وإعداد الفواتير	عدد الفواتير لكل منطقة
الإعلانات العامة	قيمة المبيعات لكل منطقة
حسابات العملاء	عدد العملاء بكل منطقة
تكاليف تسويقية متنوعة	قيمة المبيعات بكل منطقة

المصدر: عباس شافعي، "محاسبة التكاليف: قياس وتحليل"، مكتبة التجارة والتعاون، مصر، 1985، ص 297.

وبإعداد قوائم الدخل التحليلية نتعرف على ربحية كل منطقة من مناطق البيع، ويمكن تحليل تكاليف التسويق في كل منطقة حسب المنتجات أو خطوط الإنتاج.

3- تحليل تكاليف التسويق حسب- فئات العملاء :

يفيد تحليل تكاليف التسويق حسب فئات العملاء في توفير بيانات إحصائية ترشد الإدارة في اتخاذ قراراتها وهذا التحليل يتم خارج الدفاتر المحاسبية ويساعد في الحصول على البيانات التي تهتم الإدارة في المجالات الآتية:

1. تحديد أسعار تفصيلية لبعض العملاء وبالتالي ترشيد قرارات التسعير في هذا المجال.

2. تحديد ربحية الجهود التسويقية في حالة اختلاف تكاليف الحصول على أوامر البيع باختلاف نوع العملاء. فبيع بعض المنتجات إلى الشركات الصناعية مثلاً يستلزم جهوداً بيعية تركز على إيضاح النواحي الفنية الهامة في المنتج؛ مما قد يكلف إدارة البيع جهداً مضاعفاً قد يصل إلى حد إرسال خبراء إلى العميل للمساعدة في شرح مزايا المنتج ومساعدة العميل في حل بعض المشاكل الإنتاجية. بينما قد لا يحتاج البيع إلى الجمهور أو إلى تجار التجزئة نفس الجهد ونفس التكاليف.

3. تحديد تكاليف تنفيذ أوامر البيع طبقاً لنوع العملاء لتحديد الحد الأدنى لحجم أوامر البيع الذي يعتبر تنفيذه مربحاً.

ونعرض فيما يلي بعض الأسس التي تستخدم في توزيع تكاليف التسويق حسب فئات العملاء:

الجدول(21): أسس توزيع التكاليف التسويقية حسب العملاء .

أساس التوزيع	التكلفة
مباشر (في حالة قيام التحليل على أساس نوعية العملاء فكل فئة يرسل إليها مندوب متخصص) أو على أساس تحليل الوقت إذا لم يوجد مندوب متخصص.	مرتبات مندوبي البيع
مباشر	عمولة رجال البيع
مباشر	الإعلانات الخاصة
قيمة مبيعات كل فئة	الإعلانات العامة
مباشر أو الحجم أو الوزن أو العدد	الشحن والنقل والتسليم
عدد أوامر البيع أو عدد الفواتير	الائتمان والتحصيل
عدد الفواتير	حسابات العملاء
عدد الفواتير	تحرير الفواتير

المصدر: عباس شافعي، "محاسبة التكاليف: قياس وتحليل"، مكتبة التجارة والتعاون، مصر، 1985، ص 298.

4- التحليل طبقاً لقنوات التوزيع (أو طرق البيع):

تتضمن قنوات التوزيع الأساسية ما يلي:

أ- البيع المباشر لجمهور المستهلكين؛

ب- البيع لتجار التجزئة؛

ج- البيع لتجار الجملة.

وتوفير بيانات عن قنوات التوزيع يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد

أفضل قنوات التوزيع التي تحقق هدف المبيعات وهدف المنشأة.

ولتحقيق المبيعات عن طريق كل قناة تستخدم الإدارة عدداً من طرق البيع كالبيع

المباشر أو البيع بالبريد أو عن طريق المندوبين ... الخ.

ولتحليل تكاليف التسويق وفقاً لكل قناة فإن ذلك يستلزم أولاً تحليل تكاليف التسويق طبقاً للأنشطة ثم توزيع تكاليف كل نشاط على قنوات التوزيع وفقاً لأساس مناسب وإذا كان هناك أكثر من منتج يتم توزيع تكاليف التسويق لكل قناة حسب المنتجات التي يجري توزيعها¹.

ونوضح فيما يلي بعض الأسس المستخدمة في تحليل تكاليف التسويق وفقاً لقنوات التوزيع:

الجدول (22): الأسس المستخدمة في تحليل تكاليف التسويق وفقاً لقنوات التوزيع

التكلفة	أساس التوزيع
تكاليف البيع المباشر	مباشر
تكاليف البيع غير المباشر	قيمة المبيعات
إعلانات خاصة	مباشر
إعلانات عامة	قيمة المبيعات
تكاليف النقل والتسليم	الحجم أو الوزن أو العدد
الائتمان والتحصيل	عدد العملاء
الأعباء المالية	مباشر
تكاليف متنوعة	قيمة المبيعات

المصدر: عباس شافعي، "محاسبة التكاليف: قياس وتحليل"، مكتبة التجارة والتعاون، مصر، 1985، ص 299.

المطلب الثاني: طريقة نظام ABC لإعداد الموازنة

مفاهيم التكاليف على أساس - النشاط ABC لا تؤدي إلى تحسين استخدام الموارد في التصنيع فقط ولكن أيضاً يمكن تطبيقها على الوظائف التسويقية. هذا النظام

¹ خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، "الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة"، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، بدون بلد نشر، 2006، ص 13.

يحدد تكاليف الأنشطة التسويقية المطلوبة لخدمة كل عميل أو حجم الأمر بطريقة أكثر ملائمة .

1- خطوات تنفيذ ABC على الأنشطة التسويقية:

تستخدم الخطوات الآتية لقياس ربحية التكاليف التسويقية:¹

1. اختيار الأقسام التي تعتبر الأساس في تحليل الربحية .على سبيل المثال، مجموعات المستهلكين، وخطوط الإنتاج.

2. تحديد الأنشطة التسويقية التفصيلية لهذه الوظائف الواسعة :التخزين والمناولة، النقل، الائتمان والتحصيل، الأنشطة التسويقية العامة، البيع الشخصي، والإعلان وترويج المبيعات.

3. تجميع التكاليف المباشرة لكل نشاط وتبويب هذه التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة.

4. تحديد محركات التكلفة لكل نشاط.حساب تكاليف الوحدة من كل نشاط بقسمة تكلفة النشاط المخططة على محرك التكلفة المختار . تستخدم تكلفة الوحدة في عمل المعايير والموازنات المرنة *Flexible budgets* .

5. تخصيص التكاليف على الأقسام لتحليل ربحية القسم.

6. مقارنة التكاليف المخططة المعيارية مع التكاليف الفعلية لكل نشاط تسويقي وحساب انحرافات السعر والكفاءة.

7. دراسة أسباب الانحرافات الناتجة.

2-الأنشطة التسويقية:

بعد اختيار الأقسام *Segments* يحدد المحاسبون أي الأنشطة تحدد لها تكلفة، مثل النقل ، التخزين، أو البيع الشخصي، مثلاً، الأنشطة التسويقية تكون الوظائف

¹ الهنيني إيمان، بدران بلال،(دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد24، العدد الأول، 2013، ص5.

التسويقية المنفصلة والمميزة التي تقوم بها المنشأة. ثم يقوم المحاسبون بتجميع التكاليف على هذه الوظائف مع الأخذ في الاعتبار المسؤولية والرقابة على التكلفة، لأن تعيين المسؤولية على الأفراد في المنشأة عموماً يكون عن النشاط. على سبيل المثال، فرد معين مسئول عن التخزين والمناولة بينما آخر يكون مسئول عن الإعلان. يجب على مديري التسويق والمحاسبين الاشتراك مع بعضهما في تحديد الأنشطة التي تعتبر مركز تكلفة، ويتوقف هذا الاختيار على درجة رقابة التكلفة والمسؤولية عن التكلفة المطلوبة. ويحدد عدد الأنشطة المختارة حجم المنشأة وطريقتها في التشغيل.

المطلب الثالث: الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع في مؤسسة المصبرات

مؤسسة المصبرات والمشروبات (NCA) هي شركة ذات مسؤولية محدودة تنتمي للقطاع الخاص، نشأة سنة 1966 مباشرة بعد الاستقلال، تقوم المؤسسة بتسويق منتجاتها تحت علامة روية نسبة للمنطقة الصناعية روية، تقوم هذه المؤسسة بالاعتماد على نظام ABC في تقدير ميزانية مصاريف البيع والتوزيع. وفيما يلي نموذج لهذه الموازنة المعدة في المؤسسة لشهر جانفي 2011.

الجدول(23): بيانات الموازنة الشهرية لتحليل خط إنتاجي ومنطقة بيعية في جانفي 2011.

النشاط التسويقي	المنتج أ	المنتج ب	وحدة التوزيع بالجزائر	وحدة التوزيع قسنطينة	المجموع
سعر البيع(دج)	40	60			/
التكلفة الإنتاجية (وحدة)	8	12			/
الشحن	300	200	100	400	500
عدد الوحدات المناولة	300	400	500	200	700
أوامر العملاء	100	60	50	110	160
المرجعات	10	80	30	70	100
الوحدات المخزنة	1500	500	400	1600	1500
الوحدات المباعة	400	600	150/أ200ب	350/أ400ب	1000
حسابات البيع	20	80	70	30	100
طلبات المبيعات	60	140	150	50	200
بنود كتابية	500	400	150	750	900
مساحة الإعلان	300	200	100	400	500

المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة- مصلحة التسويق

السلم: السعر: دج ، الشحن: شحنة واحدة ، الوحدات: وحدة واحدة

أما الجدول التالي فهو يمثل توزيع تكلفة الوحدة المخططة لمحركات ABC.

الجدول(24): تكلفة الوحدة المخططة لمحركات ABC في جانفي 2011.

التكاليف الثابتة		التكاليف المتغيرة		محركات ABC	النشاط التسويقي
الإجمالي (دج)	الوحدة (دج)	الإجمالي (دج)	الوحدة (دج)		التكاليف المتغيرة
		10500	21	500 شحنة	الإستلام
		4200	6	700 وحدة مناولة	التسعير، إعداد بطاقات الصنف والعلامة
		800	5	160 أوامر العملاء	الفرز
		300	10	30 مرتجعات	مناولة المرتجعات
		750	0,5	1500 وحدة مخزنة	أخذ المخزون الطبيعي
		1800	2	900 بند كتابي	الأعمال الكتابية للأوامر الشحن
6000 في الشهر لكل منطقة					التكاليف الثابتة
					الإيجار
4500 في الشهر لكل منطقة					الإستهلاك
20000	40			500 شحنة	النقل
900	9			100 حساب مبيعات	الإئتمان والتحصيل
320	2			160 عدد أوامر العملاء	الأنشطة التسويقية العامة
2000	10			200 عدد طلبيات المبيعات	البيع الشخصي
1500	3			500 بوصة في الجريد	الإعلان وترويج المبيعات

الجزائر/دج	قسنطينة/دج	الإجمالي (دج)	
14000	38000	52000	إيراد المبيعات (دج):
2800	7600	10400	ناقص تكلفة المبيعات:
11200	30400	41600	هامش الربح الإجمالي:
			ناقص المصروفات
(80×12)1680	(21×420)8820	10500	الإستلام
(477×2)2862	(6×223)1338	4200	التسعير، الصنف، العلامة
(52×5)260	(5×108)540	800	الفرز
(10×29)290	(10×71)710	1000	مناولة المرتجعات
(0,5×370)180	(5×1230)810	1000	تسليم المخزون الطبيعي
(2×120)240	(2×280)1520	1800	الأعمال الكتابية
			للأوامر المشحونة
600	650	1250	الإيجار
450	445	895	الإستهلاك
(5×80)400	(5×420)2100	2500	النقل
(12×70)840	(12×30)360	1200	الإئتمان والتحصيل
(7×50)350	(7×110)770	1120	الأنشطة التسويقية العامة
(14×150)2100	(14×50)700	2800	البيع الشخصي
(5×100)500	(5×400)2000	2500	الإعلان وترويج المبيعات
10757	20808	31525	المصروفات الكلية:
443	9592	10035	دخل التشغيل:

المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة - مصلحة التسويق.

تحليل الربحية للمناطق في شكل (8) يوضح أن منطقة التوزيع بقسنطينة أكثر ربحية من المنطقة الشمالية، يفترض للتبسيط أن أسعار البيع للوحدة الفعلي، تكاليف الإنتاج للوحدة، والوحدات المباعة هي نفسها كما جاءت في الموازنة، على سبيل المثال، إيراد

المبيعات للمنطقة الجنوبية ((350 وحدة من المنتج أ × 40 دج=14000) + (400 وحدة من المنتج ب × 60 دج)=24000 دج)=38000 دج.

مع أنه في كل المنطقتين محركات التكلفة الفعلية غختلفت عدة مرات عن المخطط. أيضا فإن الإجار الفعلي في منطقة فسنطينة والإستهلاك اختلفت عن المخطط. كما تم تخصيص التكاليف التسويقية في تحليل الربحية على أساس محركات التكلفة الفعلية الآتية:

الجدول(25): محركات التكلفة الفعلية حسب مناطق التوزيع.

محركات ABC(الوحدة واحدة)	منطقة التوزيع بالجزائر	منطقة التوزيع بقسنطينة
- الشحنات	80	420
- الوحدات التي تم مناوالتها	477	223
- أوامر العملاء	52	108
- المرتجعات	29	71
- الوحدات المخزنة	370	1630
- البنود الكتابية	120	780
- حسابات البيع	70	30
- طلبات البيع	150	50
- مساحة الإعلان في الجرائد	100	400

المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة- مصلحة التسويق.

أما تحليل ربحية خط الإنتاج في الشكل التالي توضح خسارة التشغيل وقدرها 3205 دج لخط المنتج أ، بالرغم أن المنشأة أظهرت ربحية ، وبذلك تحتاج أحد خطوط الإنتاج إلى التحليل أكثر.

الجدول(26): تحليل ربحية خط المنتج لشهر جانفي 2011

الأنشطة التسويقية	المنتج أ/دج	المنتج ب/دج	التكاليف المخططة/دج
ايراد المبيعات	16000	36000	
ناقص تكلفة المبيعات	3200	7200	
هامش الربح الإجمالي	12800	28800	
ناقص المصروفات			
الإستلام	6300	4200	21 دج لكل شحنة
التسعير، الصنف، العلامة	1800	2400	6 دج بكل وحدة مناوله
الفرز	500	300	5 دج لكل أمر
مناولة المرتجعات	200	800	10 دج لكل مرتجعة
تسليم المخزون الطبيعي	750	250	0,5 دج لكل وحدة مخزنة
الأعمال الكتابية للأوامر المشحونة	1000	800	2 دج لكل وحدة مباعه
الإيجار	625	625	
الإستهلاك	450	445	
النقل	1500	1000	5 دج لكل شحنة
الإئتمان والتحصيل	240	920	12 دج لكل حساب
الأنشطة التسويقية العامة	700	420	7 دج لكل أمر من العميل
البيع الشخصي	840	1920	14 دج لكل طلب بيع
الإعلان وترويج المبيعات	1500	1000	5 دج لكل مساحة إعلان
المصروفات الكلية:	16405	15160	
دخل التشغيل (خسارة)	3605	13640	

مصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة- مصلحة التسويق.

• تحليل الانحرافات:

كل منشأة تختار طريقة تحليل الانحرافات التي تناسب نشاطها، ومؤسسة المصبرات والمشروبات NCA تقوم بحساب الانحرافات للتكاليف التسويقية ولا تحاول تحليلها إلى الانحرافات الفرعية المسببة له، حيث يؤدي إلى إخفاء عوامل عدم الكفاءة. وهي بذلك تلجأ إلى حساب انحراف السعر = (السعر المخطط - السعر الفعلي) × محركات التكلفة الفعلية.

انحراف الكمية أو الكفاءة = (محركات التكلفة المخططة - محركات التكلفة الفعلية) × السعر المعياري.

والجدول التالي يوضح تقرير الانحراف التفصيلي لنشاط التخزين والمناولة للمنطقة التوزيع بقسنطينة.

الجدول (27): التكاليف المخططة والفعلية لأنشطة التخزين والمناولة

التكاليف المتغيرة والثابتة	التكلفة المخططة (دج)	التكلفة الفعلية (دج)
الإستلام	21 دج لكل شحنة	6.4
التسعير، التصنيف، العلامات	6 دج لكل وحدة مناولة	1.115
الفرز	5 دج لكل أمر	565
مناولة المرتجعات	10 دج لكل مرتجع	680
تسليم المخزون الطبيعي	0.5 دج لكل وحدة كخزنة	880
الأعمال الكتابية للأدوات المشحونة	2 لكل دج وحدة كتابية	500
الإيجار	600 دج شهريا لكل منطقة	650
الإستهلاك	450 دج شهريا لكل منطقة	445

المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة - مصلحة التسويق .

مرة أخرى فإن محركات ABC الفعلية والمخططة للمنطقة التوزيع بقسنطينة هي كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل(28): محركات ABC الفعلية والمخططة لمنطقة التوزيع بقسنطينة جانفي 2011.

الوحدة: وحدة واحدة	الخطة	الفعلية
الشحنات	400	420
الوحدات المناولة	200	223
أوامر العملاء	110	108
مرتجعات	70	71
الوحدات المخزنة	1600	1630
بنود كتابية	750	780

المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة- مصلحة التسويق والمحاسبة.

إنحراف الكفاءة:

الشحنات المستلمة هي محرك التكلفة الذي تم اختياره لنشاط الاستلام، تستقبل المنشأة 420 شحنة بينما عدد الشحنات المخططة 400 شحنة فقط. هذا يؤدي إلى حدوث انحراف كفاءة غير مرغوب فيه لأن الشحنات الفعلية تزيد عن المخطط. انحراف الكفاءة في هذه الحالة غير مرغوب فيه لأن المنشأة استلمت 20 شحنة زيادة عن المخطط. مع أن المنشأة يجب أن تشجع الأوامر ذات الكميات الكبيرة لتوفير التكاليف المتعلقة بالاستلام، ولكن فقط إذا كانت محتاجة الأجزاء المستلمة للإنتاج. الشحنات ذات الحجم الكبير لا تبرر التكلفة إذا كانت تكاليف الاحتفاظ بالمخزون تزيد عن تكاليف الاستلام.

ومع ذلك إذا كانت المبيعات الفعلية تزيد عن المبيعات المخططة بأكثر من 5% (20 شحنة زيادة عن الشحنات المخططة/400 شحنة مخططة) يكون من غير الملائم اعتبار انحراف كفاءة الاستلام غير مرغوب فيه.

الخاتمة

ان التحديات الكبيرة التي تواجه ادارة المؤسسة في ظل اقتصاد السوق،وتصاعد المنافسة الحادة ،جعل المسيرين يركزون اهتمامهم على استخدام تقنيات واساليب التعامل المشكلات والصعوباتالتي تواجه مؤسساتهم لذا اصبح من الضروري ان تندمج المؤسسات مع هذه التغيرات والتحولات ،ولن يكون هذا الا بوضع وقواعد وتقنيات تسييرها ،بحيث تكون مزودة بنظام معلوماتي متطور،يساعد متخذ القرارات من خلال توفير المعطيات اللازمة حول نشاط المؤسسة حاضرا ومستقبلا

ون اهم هذه التقنيات التسييرية لتحقيق تخطيط استراتيجي هو العمل بنظا الموازنات التقديرية الذي يعد من الادوات الفعالة لقياس نشاط المؤسسة خلال دورتها الاستغلالية بحيث تظهر فعاليتها في ضمان تطبيق مقاييس علمية ،في تادية وظائفها الرئيسية فالتخطيط والتنفيذ والرقابة وتقييم الادوات لان ذلك يضمن الاستمرارية لنشاط المؤسسة ونظرا للزيادة المستمرة في الطلب على السلع والخدمات لاشباع الحاجات مع الندرة في بعض الموارد ،سواء مادية او بشرية ،فان محاولة استغلال لاوترشيد استخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق اقصى درجة من الكفاية الانتاجية بحيث تعد الموازنات التقديرية اقصى درجة من الكفاية الانتاجية ،بحيث تعد الموازنات التقديرية انسب الازواق التي تساعد على تحقيق الكفاءة في الانفاق والانتاج ورفع الكفاية الانتاجية

وتستخدم ادارة المؤسسة في العملية التخطيطية المعلومات التي تحصل عليها من كافة لاقسام والمصالح التابعة لها وكذلك النتائج المحققة في الفترات السابقة خصوصا المعلومات المحاسبية ،لذلك برز نظم الموازنات التقديرية ،لذي يعد نظام متكمل ،يسمح بتحقيق الاهداف المرجوة ،لانه يحقق سير حركية الوظائف الاساسية في التخطيط والتنسيق والرقابة كما يمكن استخلاص النتائج الاتية :

أ- الاعتماد على نظام فعل لانتقال المعلومات ،بحيث يسمح بالانتقال السريع لمختلف لمعلومات وتخزينها بالكيفية لتي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الاوقات المناسبة والتمكن من تجديدها

ب- عطاء اهمية اكثر لتحضير الموازنة التقديرية واعداده طبقا لاهداف المحددة في برنامج العمل، والتي هي امتداد للمخططات المتوسطة و الطويلة الاجل ،هذا من جهة ومن جهة اخرى لا بد من اشتراك المصالح المتواجدة بالوحدات في تحضيرها من اجل تحفيز الموظفين على تحقيق الاهداف المسطرة

ج- تكوين الموظفين والمسؤولين في المؤسسة في مجالات التسيير الحديثة واطلاعهم على البرامج والتقنيات الحديثة الخاصة بالتسيير واشراكهم في تجديد برامج التكوين ودفعهم الى الاهتمام بهذه البرامج التكوينية التي لها اثر ايجابي على نتائج المؤسسة

د- ادخال نظام متطور لتحفيز الموظفين على تحسين الاداء عن طريق اشراكهم في القرارات وتحضير برامج العمل

هـ- ضرورة الاهتمام بالموازنة بالموازنة التقديرية للمبيعات على غرار باقي الموازنات التقديرية ، خاصة فيما يتعلق بحجم المبيعات لكونها من اكثر الموازنات شيوعا ان تحديد المبيعات بشكل دقيق يمكن المؤسسة من تحديد جميع المصاريف المختلفة ، والتي يمكن ان تتحملها المؤسسة ،وكذلك تحديد الاجراءات التي يمكن ان تتحصل عليها ، مقابل هذه المصاريف هذا ما يسمح بتحديد نتيجتها النهائية ،لذلك فان التنبؤ بالمبيعات على ضوء الموازنات التقديرية ، له دور كبير في توجيه الخطط والبرامج وحتى

السياسات داخل المؤسسة ،حيث ان التنبؤ الجيد يساعد على وضع سياسة
رشيدة ،فيما يتعلق بالانتاج والمخزون وحجم العملة
كما يعد التنبؤ بالمبيعات مدخل للموازنات التقديرية حيث انها تمثل الحجر
الاساس لباقي الموازنات والتخطيط واساس نظام المراقبة .

الخاتمة

ان التحديات الكبيرة التي تواجه ادارة المؤسسة في ظل اقتصاد السوق،وتصاعد المنافسة الحادة ،جعل المسيرين يركزون اهتمامهم على استخدام تقنيات واساليب التعامل المشكلات والصعوباتالتي تواجه مؤسساتهم لذا اصبح من الضروري ان تندمج المؤسسات مع هذه التغيرات والتحولات ،ولن يكون هذا الا بوضع وقواعد وتقنيات تسييرها ،بحيث تكون مزودة بنظام معلوماتي متطور،يساعد متخذ القرارات من خلال توفير المعطيات اللازمة حول نشاط المؤسسة حاضرا ومستقبلا

ون اهم هذه التقنيات التسييرية لتحقيق تخطيط استراتيجي هو العمل بنظا الموازنات التقديرية الذي يعد من الادوات الفعالة لقياس نشاط المؤسسة خلال دورتها الاستغلالية بحيث تظهر فعاليتها في ضمان تطبيق مقاييس علمية ،في تادية وظائفها الرئيسية فالتخطيط والتنفيذ والرقابة وتقييم الادوات لان ذلك يضمن الاستمرارية لنشاط المؤسسة ونظرا للزيادة المستمرة في الطلب على السلع والخدمات لاشباع الحاجات مع الندرة في بعض الموارد ،سواء مادية او بشرية ،فان محاولة استغلال لاوترشيد استخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق اقصى درجة من الكفاية الانتاجية بحيث تعد الموازنات التقديرية اقصى درجة من الكفاية الانتاجية ،بحيث تعد الموازنات التقديرية انسب الازواق التي تساعد على تحقيق الكفاءة في الانفاق والانتاج ورفع الكفاية الانتاجية

وتستخدم ادارة المؤسسة في العملية التخطيطية المعلومات التي تحصل عليها من كافة لاقسام والمصالح التابعة لها وكذلك النتائج المحققة في الفترات السابقة خصوصا المعلومات المحاسبية ،لذلك برز نظم الموازنات التقديرية ،لذي يعد نظام متكمل ،يسمح بتحقيق الاهداف المرجوة ،لانه يحقق سير حركية الوظائف الاساسية في التخطيط والتنسيق والرقابة كما يمكن استخلاص النتائج الاتية :

أ- الاعتماد على نظام فعل لانتقال المعلومات ،بحيث يسمح بالانتقال السريع لمختلف لمعلومات وتخزينها بالكيفية لتي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الاوقات المناسبة والتمكن من تجديدها

ب- عطاء اهمية اكثر لتحضير الموازنة التقديرية واعداده طبقا لاهداف المحددة في برنامج العمل، والتي هي امتداد للمخططات المتوسطة و الطويلة الاجل ،هذا من جهة ومن جهة اخرى لا بد من اشتراك المصالح المتواجدة بالوحدات في تحضيرها من اجل تحفيز الموظفين على تحقيق الاهداف المسطرة

ج- تكوين الموظفين والمسؤولين في المؤسسة في مجالات التسيير الحديثة واطلاعهم على البرامج والتقنيات الحديثة الخاصة بالتسيير واشراكهم في تجديد برامج التكوين ودفعهم الى الاهتمام بهذه البرامج التكوينية التي لها اثر ايجابي على نتائج المؤسسة

د- ادخال نظام متطور لتحفيز الموظفين على تحسين الاداء عن طريق اشراكهم في القرارات وتحضير برامج العمل

هـ- ضرورة الاهتمام بالموازنة بالموازنة التقديرية للمبيعات على غرار باقي الموازنات التقديرية ، خاصة فيما يتعلق بحجم المبيعات لكونها من اكثر الموازنات شيوعا ان تحديد المبيعات بشكل دقيق يمكن المؤسسة من تحديد جميع المصاريف المختلفة ، والتي يمكن ان تتحملها المؤسسة ،وكذلك تحديد الاجراءات التي يمكن ان تتحصل عليها ، مقابل هذه المصاريف هذا ما يسمح بتحديد نتيجتها النهائية ،لذلك فان التنبؤ بالمبيعات على ضوء الموازنات التقديرية ، له دور كبير في توجيه الخطط والبرامج وحتى

السياسات داخل المؤسسة ،حيث ان التنبؤ الجيد يساعد على وضع سياسة
رشيدة ،فيما يتعلق بالانتاج والمخزون وحجم العملة
كما يعد التنبؤ بالمبيعات مدخل للموازنات التقديرية حيث انها تمثل الحجر
الاساس لباقي الموازنات والتخطيط واساس نظام المراقبة .

المراجع العربية

1. أحمد شاكر العسكري ، إدارة المبيعات " مدخل كمي وسلوكي وإداري " ، دار
زهران للنشر والتوزيع ، الأردن، 2008.
2. أحمد مصطفى، إدارة الانتاج والعمليات في الصناعات والخدمات، الطبعة
الرابعة ، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1999م
3. احمد نور، " المحاسبة لإدارية " (بيروت: دار النهضة العربية للطباعة
والنشر، 2000
4. الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، الموازنات وإعداد التقارير، المؤسسة
العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، 2009
5. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، " المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة "، دار
الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
6. الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، " المحاسبة الإدارية "، دار
الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003
7. بشير العلاق – قحطان العبدلي، إدارة التسويق، دار زهران للنشر والتوزيع،
الأردن، 2007.
8. تخطيط آليات التدفق النقدي، شبكة المعرفة الريفية
9. تدبر عملياتك البيعية بكفاءة"، مكتبة مؤسسة الأهرام، مصر، 2000.
10. جمال محمد شحات، " قائمة التدفقات النقدية "،
11. خالص صافي صالح، " تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية
المستقلة "، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، بن عكنون، الجزائر، 2006،

12. خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، "الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة"، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، بدون بلد نشر، 2006.
13. خيرت ضيف، "الميزانية التقديرية"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بدون سنة نشر.
14. خيرت ضيف، المحاسبة الإدارية للموازنات التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، بدون سنة النشر.
15. دليل إعداد الموازنات التخطيطية وخطط وموازنة التشغيل والصيانة لشركات مياه الشرب والصرف الصحي"، جويلية 2011،
16. زكريا فريد عبد الفتاح، "إعداد الموازنات التخطيطية"،
17. شرابي عبد العزيز، "طرق إحصائية للتوقع الاقتصادي"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2000
18. شناف فريد، "مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، دار المحمدية، الجزائر ، 2002 .
19. صالح المؤذن، "مبادئ التسويق"، الطبعة الرابعة دارالثقافة للنشر والتوزيع الأردن
20. صلاح الشنواوي، الأصول العلمية للشراء والتخزين، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 199
21. صلاح عباس، إدارة الوقت، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004
22. طارق عبد العال حماد، "الموازنات التقديرية: نظرة متكاملة"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005

23. عبد الباسط أحمد رضوان أصول المحاسبة الإدارية، دار الكتب، الكويت، 1984
24. عبد الحي مرعي، " المحاسبة الإدارية، مفاهيم اتخاذ القرارات، التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء " ، الدار الجامعية للطبع النشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997
25. عبد الرحمن الصباح، " مبادئ الرقابة الإدارية - المعايير - التقييم - التصحيح"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
26. عبد الكريم محسن، صالح مجيد النجار، "إدارة الإنتاج والعمليات"، مكتبة الذاكرة للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2006،
27. علي أحمد حسين ونور أحمد محمد، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2003م
28. علي الشرقاوي " : العملية الإدارية و وظائف المديرين "، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية 2002
29. علي رباعية، فتحي دياب، إدارة المبيعات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 1997.
30. فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة لمراقبة التسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001
31. فيليب - س - سمير " : تحليل النظم ، التعريف بالعملية و التصميم " ، ترجمة أمينة التيتون ، دار السلام ، القاهرة ، 2001
32. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الموازنات وإعداد التقارير، المملكة العربية السعودية،
33. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الموازنات وإعداد التقارير، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر،

34. مؤيد الفضل، مؤيد عبد الحسين، "تخطيط ومراقبة الإنتاج: منهج كمي مع دراسة حالة"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.
35. محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، "المحاسبة الإدارية"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، عمان، الأردن، 2007.
36. محمد سامح راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، بيروت، 2001.
37. محمد سامي راضي، "المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات" (الأردن: دار المسيرة، 2001)،
38. محمد سامي رضا - وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
39. محمود الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، الأساليب الكمية في التسويق، دار المناهج، الأردن، 2006.
40. مرعي عبد الحق، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
41. ناجي معلا، الأصول العلمية في إدارة المبيعات، الكتبة الوطنية، الطبعة الثانية، الأردن، 1993.
42. نادية أيوب " : نظرية القرارات الإدارية " ، منشورات جامعة دمشق ، الطبعة الثانية 1993
43. نجم عبود نجم، "إدارة العمليات، النظم والأساليب والاتجاهات الحديثة"، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2001
44. نظام تكاليف الإنتاج حسب الطلب، نقلاً عن الرابط:

45. نور الدين خابة، الإدارة المالية، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، 1997.

46. هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه " : دراسات في المحاسبة المتخصصة النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات "، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000

47. وليد الحيايى: الميزانيات التقديرية، الأكاديمية العربية، 2008، ص 07.

48. وليد ناجي الحيايى، "المدخل في المحاسبة الإدارية"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، مؤسسة مي للطباعة،

المراجع الاجنبية

49. D.Kerviler et L .D .Kerviler , le contrôle de gestion a la edition foucher , pari ,2001.

50. \

51. ALAZARD C., SEPARI S. : « **Contrôle de gestion , manuel et application** » 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2001P 46
52. BESCOS P.L., DOBLER P., MENDOZA C., et NAULLEAU G. : « **Contrôle de gestion et management** », Montchrestien, Paris, 1995P :134
53. BOUQUIN H. : « **Comptabilité de gestion** », Sirey, Paris, 1993.P : 67
54. Daniel Antraigue, Le budget des charges de personnel, admissions.ugb.sn/IUTENLIGNE/rsc/rsc.../09-B-Sujet.pdf, consulté le 15/02/2014 à 20 :55.
55. Didier Léchère, Gestion Budgétaire, paris, Eyrolles, 1994.

المذكرات

55. أميرة شكر ولي البياتي، "إمكانية تطبيق بعض قواعد جداول العمليات: دراسة في معمل إنتاج المحركات والمبردات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 16، بغداد، العراق، 2010
56. إيمان الهنيبي وبلال بدران، دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 27، الأردن، 2013م،
57. بن زعيط وهيبة ومواي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، مقال منشور في موقع جامعة مستغانم، صص8-9، نقلا عن الموقع:
58. بوغابة كوثر، "دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر - وحدة ورقلة -"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،
الجزائر، 2011

59. زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية
في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة
العامّة، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الوسط الأردن، 2009

60. زينب رضوان علي، "تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات
التقديرية في المؤسسة - حالة تطبيقية عن مؤسسة -"، مذكرة مقدمة
ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة مالية، قسم علوم
التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة
قسنطينة2، 2012-2013

61. زينب رضوان علي، "تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات
التقديرية في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة
الماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2012-

62. السعدي رجال، "نمذجة وتقييم أداء الطرق الإنتاجية الحديثة في
المؤسسات الصناعية الجزائرية باستخدام شبكات بتري مع دراسة تطبيقية
على عينة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع
تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري
قسنطينة، 2008، 2009

63. عبلة مخرمش، تقدير نموذج للتنبؤ بالمبيعات باستخدام السلاسل الزمنية
(نماذج بوكس وجينكيز)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير

- في العلوم الاقتصادية، تخصص الدراسات التسويقية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2005-2006.
64. فايز غازي البياتي، كاظم أحمد جواد، "الترتيب الداخلي: دراسة تطبيقية في شركات الصناعات الخفيفة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والثمانون (85)، عمان، الأردن، 2010.
65. محمد الأمين خنيوة، "فعالية إدارة التدفقات النقدية من خلال أدوات السوق النقدي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007-2008.
66. محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة و تمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، 2006م.
67. نعيمة يحيوي، "أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق: دراسة حالة قطاع صناعة الحليب"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص تسيير المؤسسات، فرع العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.
68. الهنيني إيمان، بدران بلال، (دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 24، العدد الأول، الأردن، 2013.

69. يحيوي مفيدة، "تخطيط الإنتاج والمخزون بأسلوب تخطيط الموارد

الصناعية MRP في مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة - الجزائر -"،

المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد 02، 2012، ص 285.

70. يحيوي نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة

:قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية،

شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج

لخضر باتنة، 2008-2009م،

المواقع

71. <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/03>

.20:26، 2015/03/28

72. www.iefpedia.com www.novapdf.com

[http://communicationnelles/files/server/2015/03/24](http://communicationnelles/files/server/2015/03/2014,10:25http://communicationnelles/files/server/2015/03/24)، 14:22، 2015/03/24،

73. http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00J93T.pdf، 2015/03/11، 11:40

74. http://www.aleqt.com/2013/06/03/article_760445.html، 19:33، 2015/03/19

75. <http://www.olc.bu.edu.eg/olc/images/7th-11%20%288%29.pdf>،

76. http://www.reefnet.gov.sy/reef/images/stories/management/PDF/Unit_08/Unit_08_Lesson_01.pdf.13:34، 2015/03/9،

77. http://www.univ-mosta.dz/index.php?option=com_weblinks&view=category&id=209&Itemid=583

78. <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/pdf>،

79. <http://www.dallaforum.com/pdf/PreparationOfBudgets.pdf>.18:42، 2015/03/28،

الفصل الأول: الموازنة التقديرية وكيفية إعدادها

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية و أنواعها.

المطلب الأول: تعريف الموازنة التقديرية

المطلب الثاني: أنواع الميزانيات التقديرية التي تعدها المؤسسة

المطلب الثالث: موقع وظيفة الميزانيات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي

المبحث الثاني : مزايا الموازنات التقديرية و دورها في التسيير

المطلب الأول : مزايا الموازنات التقديرية وحدود الانتفاع منها

المطلب الثاني: العراقيل التي تواجهها الموازنة التقديرية

المطلب الثالث : دور الموازنات التقديرية في التسيير

المبحث الثالث : قواعد و طرق إعداد الموازنة التقديرية

المطلب الأول: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

المطلب الثاني: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية

المطلب الرابع: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية

المبحث الرابع: طرق إعداد بعض الموازنات التقديرية

المطلب الأول: طرق اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

المطلب الثاني: طرق اعداد الموازنة التقديرية للانتاج

المطلب الثالث: طرق اعداد الموازنة التقديرية للتموي

الفصل الثاني: نظام الموازنات التقديرية واجراءات اعدادها:

المبحث الأول : ماهية نظام الموازنات التقديرية

المطلب الاول : تعريف الموازنة التقديرية

المطلب الثاني : أهداف الموازنات التقديرية

المطلب الثالث: قواعد وطرق اعداد الموازنات التقديرية

المبحث الثاني : مسؤولية وخطوات إعداد الموازنات التقديرية

المطلب الاول : مسؤولية إعداد الموازنات

المطلب الثاني: الخطوات الأساسية التي تتبع في إعداد الموازنات

المبحث الثالث : مزايا الموازنات التقديرية والعراقيل التي يمكن أن تواجهها مع

دورها في التسيير

المطلب الاول : مزايا الموازنات التقديرية

المطلب الثاني: العراقيل التي تواجهها.

المطلب الثالث : دور الموازنات التقديرية في التسيير

الفصل الثالث: الموازنة التقديرية للمواد الأولية

المبحث الأول: مدخل للموازنة التقديرية للمواد الأولية.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية للمواد الأولية

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الموازنة التقديرية للمواد الأولية.

المبحث الثاني : طرق إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية

المطلب الأول: إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقا للتسيير الكلاسيكي

المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقا لنظام الوقت

للمخزون المحدد (صفر مخزون إضافي).

المبحث الثالث: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية

المطلب الأول: إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية.

المطلب الثاني: مراقبة الموازنة التقديرية للمواد الأولية وتحليل الانحرافات.

المطلب الثالث: نموذج عن الموازنة التقديرية للمواد الأولية.

الفصل الرابع: الموازنة التقديرية للإنتاج

المبحث الأول: أنظمة الإنتاج في المؤسسة

المطلب الأول: مفهوم نظام الإنتاج

المطلب الثاني: مميزات وإستراتيجيات نظام الإنتاج

المطلب الثالث: تصنيف نظم الإنتاج في المؤسسة

المطلب الرابع: الجدولة الزمنية للإنتاج

المبحث الثاني: موازنة الإنتاج التقديرية في المؤسسة

المطلب الأول: مفهوم موازنة الإنتاج

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على إعداد موازنة الإنتاج

المطلب الثالث: كيفية إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج

المطلب الرابع: نموذج لموازنة الإنتاج التقديرية في المؤسسة

الفصل الخامس: الموازنة التقديرية للمبيعات

المبحث الأول: ماهية التنبؤ بالمبيعات

المطلب الأول: مفهوم التنبؤ بالمبيعات

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في دقة التنبؤ بالمبيعات

المطلب الثالث: أساليب التنبؤ بالمبيعات

المبحث الثاني: موازنة المبيعات

المطلب الأول: مفهوم موازنة تقديرية للمبيعات

المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

المطلب الثالث: مراقبة الموازنة التقديرية للمبيعات

المبحث الثالث: موازنة المبيعات في المؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة

المطلب الأول: الطرق المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة المبيعات

المطلب الثاني: تحليل انحرافات ميزانية المبيعات

الفصل السادس:الموازنة النقدية

المبحث الأول: ماهية التدفقات النقدية في المؤسسة

المطلب الأول: مفهوم التدفق النقدي

المطلب الثاني: دورة التدفق النقدي وأهميته في المؤسسة

المطلب الثالث: إدارة التدفقات النقدية في المؤسسة

المطلب الرابع: أهداف وتقنيات إدارة التدفقات النقدية في المؤسسة

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية " The Cash Budget "

المطلب الأول: مفهوم موازنة التدفقات النقدية

المطلب الثاني: أهمية الموازنة النقدية في المؤسسة

المطلب الثالث: إعداد الموازنة النقدية في المؤسسة

المطلب الرابع: استعمال وحدود الموازنة النقدية

فصل السابع: الموازنة التقديرية للعمل والأجور

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية للعمل والأجور

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية للعمل والأجور

المطلب الثاني: مفهوم العمل والأجور في الموازنة التقديرية

المطلب الثالث: مكونات الموازنة التقديرية للعمل والأجور

المطلب الرابع: أهداف الموازنة التقديرية للعمل والأجور

المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور والرقابة عليها

المطلب الأول: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور

المطلب الثاني: طرق إعداد الموازنة التقديرية للعمل والأجور

المطلب الثالث: الرقابة على الموازنة التقديرية للعمل والأجور

المطلب الرابع: نموذج لموازنة تقديرية للعمل والأجور

الفصل الثامن: الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

المبحث الأول: مدخل للموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

المطلب الثاني: مراحل اعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

المطلب الثالث: مشاكل اعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

المبحث الثاني: طرق اعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

المطلب الأول: الطريقة التقليدية في اعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

المطلب الثاني: طريقة نظام ABC لإعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

المطلب الثالث: الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع في مؤسسة المصبرات (NCA)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العقيد اكلي محند اولحاج بالبويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة

إعداد وإدارة الموازنة التقديرية

موجهة إلى طلبة السنة الثالثة: إدارة مالية
لقسم علوم التسيير

من إعداد :

د. قرومي حميد
د. شالي عبد القادر

السنة الجامعية: 2016 / 2017

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العقيد اكلي محند اولحاج بالبوييرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة

إعداد وإدارة الموازنة التقديرية

موجهة إلى طلبة السنة الثالثة: إدارة مالية
لقسم علوم التسيير

من إعداد :

د. قرومي حميد
د. شالي عبد القادر

السنة الجامعية: 2016 / 2017