



جامعة غليزان
RELIZANE UNIVERSITY

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الشهيد أحمد زبانة- غليزان

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير.



محاضرات في الموازنة التقديرية



مطبوعة بعنوان:

لطلبة السنة الثالثة

تخصص: إدارة مالية

من إعداد:

الدكتور: فؤاد بن حدو

البريد الإلكتروني:

fouadomati@gmail.com

السنة الجامعية: 2020/2019

فهرس المحتويات

فهرس الاشكال.	ز.....
فهرس الجداول.	ز.....
مقدمة.....	01.....

المحاضرة الأولى: مفهوم الموازنة التقديرية

تمهيد:	02.....
أولاً- نبذة تاريخية عن الموازنة التقديرية:	02.....
ثانياً- تعريف الموازنة التقديرية:	04.....
ثالثاً- وظائف الموازنة التقديرية:	05.....
رابعاً- أهمية الموازنة التقديرية:	06.....
خامساً- الفرق بين الموازنة و الميزانية:	07.....
سادساً- شروط إعداد الموازنة التقديرية:	07.....
سابعاً- مبادئ الموازنة التقديرية:	07.....
ثامناً- العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية:	09.....
تاسعاً- أنواع الموازنات التقديرية ومعايير تقسيمها:	09.....
عاشراً- إجراءات إعداد الموازنات التقديرية:	10.....
حادي عشر- مراحل إعداد الموازنات التقديرية:	11.....
ثانية عشر- الموازنة الشاملة:	11.....
ثالثة عشر- طرق إعداد الموازنة التقديرية:	13.....
رابعة عشر- مزايا نظام الموازنات التقديرية:.	13.....

14.....خامسة عشر- شروط نجاح نظام الموازنات التقديرية:

15.....سادسة عشر- معوقات الموازنات التقديرية:

المحاضرة الثانية: الموازنة التقديرية للمبيعات

16.....تمهيد

16.....أولاً- تعريف الموازنة التقديرية للمبيعات: .

16.....ثانياً- أهمية موازنة المبيعات: .

17.....ثالثاً- أهداف الموازنة التقديرية للمبيعات: .

17.....رابعاً- التنبؤ بحجم المبيعات: .

19.....خامساً- العوامل المؤثرة في دقة التنبؤ بالمبيعات: .

20.....سادساً- طرق التنبؤ بالمبيعات: .

23.....سابعاً- إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات: .

24.....ثامناً- فعالية الموازنة التقديرية للمبيعات: .

25.....تاسعاً- تقييم برنامج المبيعات: .

27.....عاشراً- حصر الانحرافات وتحليلها: .

المحاضرة الثالثة: الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع (التسويق)

31.....تمهيد:

31.....أولاً- مفهوم موازنة مصاريف البيع والتوزيع: .

31.....ثانياً- أهداف موازنة مصاريف البيع والتوزيع: .

32.....ثالثاً- مكونات موازنة مصاريف البيع والتوزيع: .

32.....رابعاً- تقدير مصاريف البيع والتوزيع: .

- 33..... خامساً- دراسة المصاريف (التكاليف): .
- 33..... سادساً- إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع:
- 34..... سابعاً- طرق تقدير مصاريف الموازنة التقديرية لمصاريف البيع و التوزيع: .
- 36..... ثامناً- الهدف من إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع و التوزيع: . . .
- 37..... تاسعاً- فعالية الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع: . . .

المحاضرة الرابعة: الموازنة التقديرية للإنتاج

- 38..... تمهيد:
- 38..... أولاً- مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج:
- 38..... ثانياً- أنظمة الإنتاج:
- 39..... ثالثاً- العوامل المحددة لموازنة الإنتاج:
- 39..... رابعاً- إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج:

المحاضرة الخامسة: الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة

- 43..... تمهيد :
- 43..... أولاً- تعريف الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة:
- 43..... ثانياً- مكوناته الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة:
- 44..... ثالثاً- أنواع المصاريف الصناعية غير المباشرة و أسس توزيعها:
- 45..... رابعاً- إعداد الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة:
- 46..... خامساً- طريقة حسابها:
- 47..... سادساً- فعالية الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة:

المحاضرة السادسة: الموازنة التقديرية للعمل و الأجر

- 50..... : تمهيد
- 50..... أولاً- تعريف الموازنة التقديرية للعمل والأجر:
- 51 ثانياً- مفهوم الأجر و طرق تحديده :.....
- 52..... ثالثاً- مكونات الموازنة التقديرية للعمل و الأجر:
- 54..... رابعاً- تقدير معدل الأجر:
- 54..... خامساً- الهدف من الموازنة التقديرية للعمل و الأجر:.. ..
- 55..... سادساً- طرق إعداد الموازنة التقديرية للعمل و الأجر:.....
- 55..... سابعاً- الرقابة وتحليل الانحرافات في اليد العاملة:

المحاضرة السابعة: الموازنة التقديرية للتموينات

- 59..... : تمهيد
- 59..... أولاً- تعريف الموازنة التقديرية للتموينات:
- 59 ثانياً- هدف الموازنة التقديرية للتموينات:.....
- 59..... ثالثاً- أهمية الموازنة التقديرية للتموينات:..
- 59..... رابعاً- خصائص الموازنة التقديرية للتموينات:
- 60..... خامساً- وظيفة إدارة التموينات:.. ..
- 60..... سادساً- إعداد الموازنة التقديرية للتموينات:.....
- 61..... سابعاً- فعالية الموازنة التقديرية للتموينات: :

المحاضرة الثامنة: الموازنة التقديرية للمواد الأولية

- 64..... : تمهيد

- 64..... أولاً- تعريف الموازنة التقديرية للمواد الأولية:
- 64 ثانياً- أهداف الموازنة التقديرية للمواد الأولية:.....
- 64..... ثالثاً- أهمية الموازنة التقديرية للمواد الأولية: . . .
- 65 رابعاً- طريقة تقدير كميات و أسعار المواد الأولية.....
- 65..... خامساً- العوامل المؤثرة على إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية: . . .
- 66 سادساً- إجراءات إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية:.....
- 69..... سابعاً- الرقابة على الموازنة التقديرية للمواد الأولية و تحليل الانحرافات:

المحاضرة التاسعة: الموازنة التقديرية النقدية

- 72..... تمهيد :
- 72..... أولاً- تعريف الموازنة التقديرية النقدية:
- 73..... ثانياً- أهمية الموازنة التقديرية النقدية:.....
- 73..... ثالثاً-خطوات إعداد الموازنة النقدية:

المحاضرة العاشرة: الموازنة التقديرية لقائمة الدخل

- 77..... تمهيد :
- 77..... أولاً- تعريف الموازنة التقديرية لقائمة الدخل:
- 77 ثانياً- الهدف والغاية من الموازنة التقديرية لقائمة الدخل:.....
- 78..... ثالثاً- متطلبات إعداد قائمة الدخل التقديرية: . . .
- 78..... رابعاً- إعداد قائمة الدخل التقديرية:

المحاضرة الحادية عشر: الميزانية التقديرية (الموازنة التقديرية للمركز المالي)

- 83..... تمهيد :

83.....	أولاً- الميزانية التقديرية:
83	ثانياً- هدف الميزانية التقديرية:
84	ثالثاً- الدور الإداري و المحاسبي في إعداد الميزانية التقديرية:
84.....	رابعاً- أقسام الميزانية التقديرية:
84.....	خامساً- إجراءات إعداد الميزانية التقديرية:
86.....	سادساً- طريقة إعداد الميزانية التقديرية:
86.....	سابعاً- عيوب الميزانية التقديرية:
91.....	سلسلة الأعمال الموجهة:
122.....	خاتمة:
123.	المراجع و المصادر :

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الأشكال	الرقم
06	وظائف الموازنة التقديرية	(1.1)
12	الموازنة الشاملة لمؤسسة (تجارية / صناعية)	(2.1)
12	الموازنة الشاملة لمؤسسة (خدمائية)	(3.1)
13	المسار العام للموازنة التقديرية	(4.1)

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجداول	الرقم
19	نموذج الموازنة التقديرية للمبيعات	(1.2)
30	الشكل النهائي لمراقبة التسيير لموازنة المبيعات	(2.2)
37	نموذج موازنة مصاريف البيع و التوزيع	(3.2)
41	نموذج موازنة التقديرية للإنتاج	(4.2)
44	أنواع المصاريف الصناعية غير المباشرة أسس توزيعها	(5.2)
48	موازنة تقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة	(6.2)
57	نموذج الموازنة التقديرية للعمل و الأجور	(7.2)
68	نموذج الموازنة التقديرية للمواد الأولية	(8.2)
74	نموذج الموازنة التقديرية النقدية	(9.2)
80	نموذج الموازنة التقديرية لقائمة الدخل	(10.2)
87	نموذج الميزانية التقديرية (الموازنة التقديرية للمركز المالي)	(11.2)

مقدمة:

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على اشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا ومولنا محمد ابن عبده الله
وعلى آله و أزواجه و ذريته وصحبه وسلم وبعد؛

نظراً لم تلعبه الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء بغية تحقيق الأهداف المسطرة
للمؤسسة مستقبلاً ، و باعتبار أن التخطيط الاستراتيجي هو من أهم ما تصبوا إليه المؤسسات الرائدة و القيادية .
فقد أصبحت تعتمد عليها بشكل كبير لانسجامها مع النمط العصري و الحديث للتسيير . هذا ما دفع بالكثير
من الباحثين و الأكاديمين إلى تسليط الضوء عليها و إبرازها كأداة فعالة في تحقيق الأهداف المستقبلية
للمؤسسة.

وجاءت هذه المطبوعة بشكلها العام لتسهل على الطالب الجامعي فهم هذا المقياس و استيعابه بطريقة سهلة
و واضحة بعيدة عن جميع التعقيدات الاصطلاحية و العلمية.

والغرض من تلقين هذا المقياس يندرج تحت إطار بلوغ جملة من الأهداف تساعد الطالب الجامعي على
توظيف مكتسباته و كفاءاته و مهاراته في مجال تخصصه سواء لموصلة دراسته العليا مستقبلاً أو عند ولوج عالم
الشفغل.

ونأمل في الختام أن تحقق هذه المطبوعة الجامعية بعض الفوائد العلميّة المتوخاة منها لكافة الطلبة وحتى
الباحثين و المهتمين بهذا المقياس. راجين من المولى سبحانه و تعالى أن يكون هذا البحث من الجهود التي تضيف
قيمة مضافة إلى جامعاتنا الجزائرية.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين والصّلاة والسلام

على خير الأنبياء والمرسلين-صلى الله عليه وآله وسلم-.

د.فؤاد بن حدو

المحاضرة الأولى: مفهوم الموازنة التقديرية

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

1. معرفة الموازنة التقديرية و وظائفها الأساسية كأداة للتخطيط و الرقابة و التنسيق.
2. مبادئها ، شروطها و طرق إعدادها .
3. مزاياها ، معوقتها و شروط نجاحها.

تمهيد:

إن استخدام أسلوب الموازنات التقديرية عرف منذ القدم، وقد عرف تطورات عديدة نتيجة لتطور الحياة الاقتصادية، إلى أن أصبح في الوقت الحالي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الناجحة، عن طريق وضع خطة مستقبلية وتنفيذها واستخراج الانحرافات وتحديد أسبابها، حتى تتمكن المؤسسة من اكتشاف نقاط ضعف نظامها التسييري وبالتالي تحاول أن تتفادها مستقبلاً، وهذا ما يؤدي إلى رفع الكفاءة التسييرية والقدرة على التحكم في المحيط الداخلي، والخارجي للمؤسسة بصفة تتلاءم مع أهدافها.

أولاً- نبذة تاريخية عن الموازنة التقديرية: تعتبر الموازنات التقديرية أو التخطيطية من أقدم الأساليب المستخدمة في الرقابة و التنبؤ بالمستقبل . إذ أن أول من استعمل هذه التقنية هو سيدنا يوسف - عليه السلام- (ت 1649) ق.م. بحيث قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في مصر خلال سبع سنوات المقبلة ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك

1. و يتضح ذلك في قول الله تعالى: ﴿يُوسُفُ أَيُّهَا الصَّابِرِينَ أَفْتِنَا فِي سَبْعِ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأْكُلُهُنَّ سَبْعٌ عِجَافٌ وَسَبْعِ سُنبُلَاتٍ حُضِرٍ وَأُخْرٍ يَابِسَاتٍ لَّعَلِّي أَرْجِعُ إِلَى النَّاسِ لَعَلَّهُمْ يَعْلَمُونَ (46) قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأْبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرَوْهُ فِي سُنبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تَأْكُلُونَ (47) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تُخْصِنُونَ (48) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُعَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْرِضُونَ ﴿2﴾ . إذن هناك سبع سنوات خصبة، تعقبها سبع سنوات جدبة، تعقبها سنة خصبة. رتب لها سيدنا يوسف عليه السلام-خطة مدتها (15) سنة، في

¹ شناف فريد، "مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، دار المحمدية، الجزائر، 2002م، ص 08.

² سورة يوسف، الآية 49.

السبع الأولى يكون الاستهلاك قليلاً (نسبياً) والادخار كبيراً، وفي السبع التالية يكون الاستهلاك كبيراً والادخار قليلاً، ليحصل التوازن بين السبع الأولى والسبع الثانية، ولا يكون هناك عجز غذائي¹.

و قد نبعت فكرة الموازنة التقديرية من المحاسبة الحكومية لانجلترا سنة 1712م². وقد كان المفكر الأمريكي "Degazeux" أول من استخدم لفظ الموازنة التقديرية في كتابه "التطور التاريخي للتكاليف" سنة 1825م³. وخصص فصلاً كاملاً عن الموازنة التقديرية حيث وصفها بأنها: "جداول للاحتياجات من الموارد مع توقيت هذه الاحتياجات". ولكن استخدام الموازنات التقديرية كنظام للرقابة يعتبر حديث العهد نسبياً ويرجع إلى سنة 1912م⁴. هذا ولقد زاد الاهتمام بالموازنات التقديرية على إثر ظاهرة التضخم التي شملت معظم دول العالم سنة 1920م ، الأمر الذي أكد ضرورة الأخذ بمبدأ التخطيط. وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية السبقة في استعمال الموازنة التقديرية لتسيير أوجه النشاط داخل المؤسسة خاصة بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م PPBS (Planning Programming Budgeting System) وتطورت هذه الحركة تدريجياً إلى أن أصبحت الطابع المميز لإدارة الأعمال هناك، حيث أعدت هذه

الأخيرة أول موازنة لها عن السنة المنتهية في 31 جويلية 1933م ، بعد أن اتضح لها أنه من المستحيل الإشراف على مالية الدولة دون التخطيط للمستقبل على ضوء الظروف الحالية. ثم انتشر تطبيق هذا النظام في أوروبا إثر الحرب العالمية الثانية، و تلاهم في ذلك الفرنسيين سنة 1950م، (Rationalisation) RCB (des Choix Bugtaire)

وفي الأصل كانت كلمة الموازنات التقديرية تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ومصروفاتها، ويرجع أصل كلمة " Budget " إلى الكلمة الفرنسية " Bougette " التي تعني الحقيبة، حيث في المراحل الأولى من استخدام الموازنات التقديرية في الحكومة كان وزير المالية البريطاني يقوم بإعداد تقديرات الموازنة التي يقدمها إلى مجلس العموم البريطاني في حقيبة جلدية، وبالتالي أصبح اسم التقديرات معروف باسم " Budget " ونظراً لازدياد حجم المشروعات، وتعدد مشاكلها، وزيادة التطور التكنولوجي وزيادة نسبة ، عدم التأكد في الحياة التجارية اضطر المسؤولون عن الشركات والمنشآت في جميع أنحاء العالم إلى استخدام الموازنات التقديرية للرقابة على أوجه النشاط المختلفة في مشروعاتهم، وفي المراحل الأولى من استخدام الموازنات التقديرية كانت هذه الموازنات عبارة عن كشوف تقديرية لما هو مطلوب من الموارد لتنفيذ خطة إنتاجية معينة بناءً على النتائج السابقة.

¹ رفيق يونس المصري، " التفسير الاقتصادي للقرآن الكريم"، دار القلم، الطبعة الأولى، دمشق، 1434هـ/2013م، ص134

² Didier leclere , "Gestion budgétaire", Ed eyrolles ,Paris,1994 , p06.

³ شناف فريد، " مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، مرجع سابق، ص 08.

⁴ أحمد نور، "المحاسبة الإدارية"، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 2000م، ص162-163.

ويمكننا أن نلخص المراحل التي مر بها أسلوب الموازنات التقديرية كأداة للرقابة وتجميع الموارد الاقتصادية كما يلي:

1. المرحلة الأولى: وكانت فيها الموازنات التقديرية عبارة عن تجميع للموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين.
2. المرحلة الثانية: في هذه المرحلة تم تحديد توقيت زمني للاحتياجات المطلوبة.
3. المرحلة الثالثة: وهي التي أصبحت فيها الموازنات التقديرية تستخدم مع التكاليف المعيارية لتحقيق الرقابة.
4. المرحلة الرابعة: وهي التي أصبحت فيها الموازنات التقديرية تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط والرقابة والتنسيق بين الأعمال.

ثانياً- تعريف الموازنة التقديرية: لقد تعددت التعاريف التي أعطيت للموازنة التقديرية، وذلك نظراً لتعدد الرؤى ووجهات نظر العديد من الباحثين و الأخصائيين في هذا المجال ، و فيما يلي سنحاول ذكر أهمها لنصل في الأخير إلى تعريف موحد للموازنة.

- يعرف معظم كتاب المحاسبة الإدارية الموازنة التقديرية على أنها: " خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع"¹.
- أما معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا على أنها: "خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، ويبين عادة الإيرادات المخطط المنتظر تحقيقه والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة، والأصول التي تستعمل لتحقيق هدف معين"².
- أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف بأنها: " أسلوب للتقدير تقتضى ترجمة قرارات المتخذة من طرف الإدارة مع إشراك المسؤولين إلى برنامج أعمال تدعى الموازنات "³.
- كما يرى البعض أن: " الموازنة هي الترجمة الرقمية للخطة التي قررت الإدارة وضعها موضع التنفيذ، وكذا أساليب وطرق إنجاز الأنشطة والعمليات التي تتضمنها هذه الخطة"⁴.
- وتعرف أيضاً على أنها: " تعبير كمي ومالي عن الخطة التي وضعتها الإدارة والتي تشمل تحديداً على ما ينبغي إتمامه وكيف يتم عمله؟ وما هي المواد المطلوبة؟ وكيف يتم تدبيرها؟"¹.

¹ خالص صافي صالح، " تقنيات تسير ميزانيات المؤسسات الاقتصادية المستقلة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006م، ص08.

² نفس المرجع ، نفس الصفحة.

³ Claude ALAZAR, Sabine SEPARI, " **contrôle de gestion** ", dunod, Paris, 5^{eme} édition, 2001, p : 05

⁴ فركوس محمد، " الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001م، ص04

- كما عرفه FERRARA & KELLER بأنها: " الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الميزانية ، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية وللأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام، عن طريق تجميع المبيعات، والمصاريف الصناعية، والمصاريف البيعية والإدارية و بإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي تتضمنها أي ميزانية فرعية"².
 - عرفها HORNGLEN على أنها: "تعبير كمي عن خطة الأعمال، ومساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة"³.
 - وعبر عنها الكاتب I-H- DAVISION على أنها: " تمثل القنطرة بين الخطة وتنفيذها وأنه تعبير مالي يظهر بالتفصيل تطلعات المؤسسة إلى المستقبل وأين ترغب أن تكون، وتعطي إدارة المشروع وسيلة لقياس التقدم في التنفيذ لتحقيق الأهداف الموضوعة وتمد أيضا الأساس الذي يمكن اتخاذه لإعطاء الأوامر والتعليمات للعاملين لتحقيق الهدف "⁴.
- وعلى ضوء ما سبق ذكره من تعريفات يمكن توصلنا إلى أن الموازنة التقديرية هي: " خطة مالية مستقبلية تستعمل كأداة تخطيطية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة خلال فترة زمنية معينة".

ثالثاً- وظائف الموازنة التقديرية : تتمثل وظائف الموازنة التقديرية في⁵:

1. **التخطيط**: تبدأ باتخاذ الإدارة مجموعة من القرارات لتحديد الأهداف ووضع مجموعة من البرامج لتحقيق هذه الأهداف ثم ترجمة هذه الأهداف ووضعها في صورة موازنات عينية و مالية.
2. **التنسيق**: من مهام التخطيط هو التنسيق للنشاطات المختلفة للمؤسسة و لمختلف أقسامها فمثلاً: عندما ترغب إدارة التسويق أن ترفع حجة المبيعات فان على إدارة الإنتاج أن ترفع من الكمية المنتجة.
3. **الرقابة**: ويقصد بها المتابعة فالموازنة التقديرية هي أداة للرقابة.
4. **التحفيز**: يمكن أن تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف الشركة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون تلك الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد.

¹ فركوس محمد، " الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001م، ص04.

² أحمد نور، " المحاسبة الإدارية"، مرجع سابق، ص14.

³ زكرياء فريد عبد الفتاح، " إعداد الموازنات التخطيطية"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 10-11 ، <https://www.academia.edu>.

تاريخ الاطلاع : 2019/06/25م على الساعة : 16 و 35.

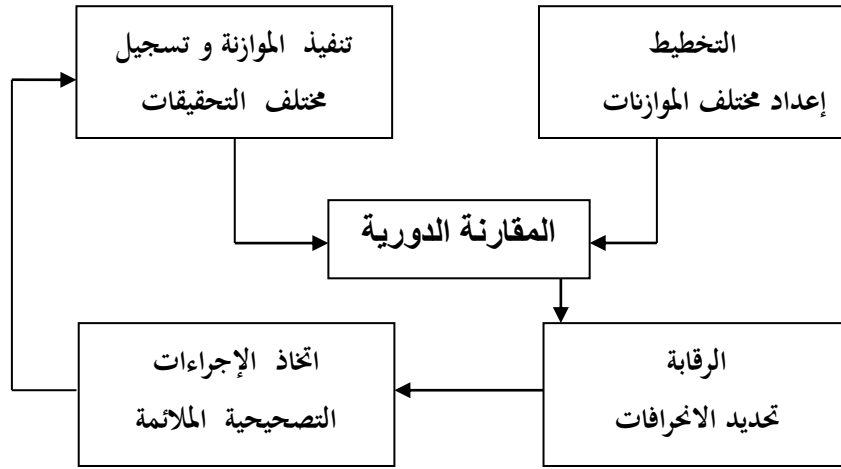
⁴ أحمد نور، " المحاسبة الإدارية"، مرجع سابق، ص 19-20.

⁵ فركوس محمد، " الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، مرجع سابق، ص21.

5. **تقييم الأداء:** يمكن استخدام مستويات الأداء الواردة بالموازنات كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالشركة طالما أن تلك المستويات معدة طبقاً لمعايير سليمة ومدروسة ، كما أن نظام الحوافز يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف بالموازنات التقديرية بحيث يمنح العاملين بالشركة مكافآت وحوافز إذا ما تحققت تلك الأهداف، كما قد يعاقب العاملين إذا لم تتحقق الأهداف نتيجة تقصيرهم أو إهمالهم.
6. **الاتصال:** تعد الموازنات التقديرية أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تمّ الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالشركة. و من أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التقديرية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة، وكمية المشتريات اللازمة، والحد الأقصى للمبالغ التي تنفق على العلاقات العامة خلال فترة الموازنة.

و بالتالي فهي تعد أداة إدارية تساعد إدارة المؤسسة على أداء مجموعة الوظائف الإدارية المختلفة والتي تتمثل في التخطيط والتنسيق والاتصال والرقابة والتحضير وتقييم الأداء.

الشكل البياني رقم (1.1): وظائف الموازنة التقديرية



Source : Claude ALAZAR, sabrine SEPARI, « **contrôle de gestion** », op.cit, p : 275

رابعاً- أهمية الموازنة التقديرية: في المرحلة الأولى يمكن التعرف على أهمية الموازنة التقديرية من خلال أهدافها التي تتضح بدراسة الدور الذي تقوم به في مجال التخطيط و الرقابة. بالترابط بين كل من مصلحة المحاسبة و الإدارة في أداء هاتين الوظيفيتين. فالمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق بين الأجهزة الفنية و المالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة. و ذلك من خلال مرحلة الموازنة. أما المرحلة الثانية فأهمية الموازنة التقديرية تظهر من خلالها دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي، مثل قائمة الدخل التقديرية، الميزانية التقديرية. و ذلك على

أساس أن الموازنة التقديرية هي جزء من المخطط العام وهي تنفيذ للبرنامج عملي، و بالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار و ذلك على جميع المستويات¹.

خامساً- الفرق بين الموازنة و الميزانية: يكمن الموازنة التقديرية و الميزانية في النقاط التالية:

1. تهدف الموازنة التقديرية إلى تحقيق التخطيط والرقابة، في حين تهدف الميزانية إلى إيضاح المركز المالي للمؤسسة؛
2. تحتوى الموازنة التقديرية على أرقام مسبقة، أي محددة مقدماً قبل أن تحدث العمليات فعلاً، في حين تحتوى الميزانية على أرقام فعلية عن عمليات حدثت فعلاً.
3. تُعدّ الموازنة التقديرية عن فترة محددة مقبلة، في حين أن الميزانية تُعدّ في تاريخ محدد، عن فترة مضت.

سادساً- شروط إعداد الموازنة التقديرية: لإعداد موازنة ناجحة لابد من توفر الشروط التالية²:

1. **الشرط التنظيمي:** إن تطبيق نظام الميزانيات التقديرية يتطلب ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى يتم الأداء لكل مركز.
 2. **الشرط النفسي:** من الضروري إشراك جميع المسؤولين لإعداد الموازنة التقديرية و تنفيذها ، فمشاركتهم في إعداد فمشاركتهم في إعداد هذه التقديرات أثر فعال في رفع الروح المعنوية للمسؤولين وذلك ما يحفز على نجاح الميزانيات و العمل على تسحين الأداء.
 3. **الشرط المادي:** يتطلب نظام الميزانيات التقديرية كل الأدوات الكمية المستخدمة للتسيير كنظام المحاسبة العامة و التحليلية و التحليل المالي و الميزانيات التقديرية منبع معلوماتها هي المعطيات المحاسبية.
- سابعاً- مبادئ الموازنة التقديرية:** تحكم الموازنة التقديرية جملة من المبادئ التي تزيد من فعاليتها كأداة للتسيير و كأداة للرقابة (مراقبة التسيير) ، و كوسيلة تساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات صائبة³ ، و فيما يلي هذه المبادئ⁴:

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

¹ محمد سامي راضي، وجدي حاجز حمادي، " المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات"، الدار الجامعية ، مصر، 2007م، ص13، بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار" ، مرجع سابق ، ص 04.

² أحمد نور، " المحاسبة الإدارية"، مرجع سابق، ص15.

³ بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار" ، مرجع سابق ، ص 04.

⁴ شناف فريدة ، " مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، مرجع سابق، ص 19.

2. **مبدأ وحدة الموازنة :** الموازنة التقديرية هي في النهاية مجموعة من الموازنات الفرعية لعدة أنشطة اقتصادية وتشكل مجموعها موازنة موحدة. فيجب عند إعداد الموازنة التقديرية (الكلية) أن تراعي الانسجام و التناسق و الترابط بين الموازنات الفرعية بحيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر من ، و يؤثر في أجزاء الموازنات الأخرى و الموازنة التقديرية الكلية.
3. **مبدأ التقدير:** من هنا جاء اسمها بشكل تقديري عن فترة مستقبلية عن طريق استعمال عنصر التنبؤ عن أوجه النشاط الاقتصادي المعد له الموازنة و التنبؤ على أساس قواعد علمية و منطقية تربط المستقبل بالحاضر و الماضي لا على أساس التخمين الذي لا أسس علمية له.
4. **مبدأ التوزيع الزمني:** بموجب هذا المبدأ يتم تقسيم هذه العمليات التي تشملها الموازنة التقديرية على فترات زمنية محددة ضمن فترة الموازنة التقديرية و ذلك حسب توقع فترة حدوث كل عملية. و مثال على ذلك ضرورة الأخذ بالحسبان عند إعداد الموازنات بما يسمى بالموسمية موضوع تدفئة الغرف الدراسية في موسم الشتاء عند إعداد الموازنة التقديرية لسلطة محلية.
5. **مبدأ التقديرات بمراكز المسؤولية:** وفق هذا المبدأ يتوجب على الوحدات التنظيمية تحضير تقديرات الموازنة للوحدة الاقتصادية المسؤولة عنه و ذلك بهدف إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية و التقديرات لكل وحدة على حده لهدف اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف و الإسراف.
6. **مبدأ الثبات و المرونة:** 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 و إذا ما تغير مستوى النشاط الذي أعدت بموجبه الموازنة توجب تغير جميع بنود الموازنة.
7. **مبدأ التعبير النقدي:** تعد الموازنة في الشكل الأولي بشكل عيني، بمعنى عدد الوحدات المطلوب إنتاجها، كمية المواد الخام المطلوبة، القوة العاملة المطلوبة و غيرها، وهذا ما تسمى الموازنة العينية. بعد ذلك يتم ترجمتها إلى وحدات نقدية.
8. **مبدأ إشراك جميع مستويات الإدارة في إعداد الموازنة:** يجب عند إعداد الموازنة إشراك جميع مستويات الإدارة في إعدادها و يجب إشراك جميع مدراء الأقسام بذلك ، و ذلك لخلق جو من التعاون و المسؤولية.
9. **مبدأ الموازنة كمعيار لقياس الأداء:** تعتبر الموازنة معيار لقياس أداء الإدارة و الإنتاج للمستويات المختلفة و للأقسام المختلفة عن طريق المراقبة و عن طريق المقارنة بين الأداء الفعلي و الأداء المتوقع حسب الموازنة.

ثامناً- العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية: قبل إعداد الموازنة لابد من تحديد العوامل الأساسية التي تتحكم في السياسات العامة في المشروع وكيفية تأثيرها، وقد تكون هذه العوامل¹:

1. **حجم المبيعات:** إذا كانت للمؤسسة 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 المتاحة.
2. **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها ففي هذه الحالة يكون العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.
3. **مستلزمات برنامج الإنتاج:** إذا توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج معين، نستطيع تسويقه وبيعه، يتطلب للمؤسسة توفر برنامج الإنتاج من يد عاملة ومواد أولية ولوازم، هنا يصعب للمؤسسة إيجاد اليد العاملة الماهرة أو المواد اللازمة لهذا البرنامج نظراً لأسباب معينة.
4. **رأس المال العامل:** معناه أن زيادة حجم الإنتاج يتطلب زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في المستلزمات اللازمة لإنتاج الزيادة في حجم الإنتاج، وعدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرنامج، ومنه فالعامل المتحكم هو رأس المال العامل.

تاسعاً- أنواع الموازنات التقديرية ومعايير تقسيمها: تنقسم الموازنات التقديرية بناء على معايير عديدة يمكن أن نذكر أهمها وهي:

1. **على أساس الفترة الزمنية التي تغطيها:** وحسب هذا المعيار نجد أن هناك موازنات طويلة الأجل وموازنات قصيرة الأجل.
 - أ. **الموازنات طويلة الأجل:** وتضم هذه الموازنات الأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل ومن خلالها يتم إظهار الاتجاه العام الذي ستتجهه المؤسسة في المستقبل. و تعد غالباً لفترة من 05 إلى 10 سنوات.
 - ب. **الموازنات قصيرة الأجل:** وهي التي توجد على مستوى المؤسسة، وتكون أقل من سنة.
2. **على أساس طبيعة الأعمال التي تغطيها (الغرض من الإنفاق):** على هذا الأساس يتم تقسيم الموازنات التقديرية إلى:
 - أ. **موازنات تشغيلية:** وهي التي تكون مرتبطة بالدورة الاستغلالية وتمثل في الأعمال العادية للمؤسسة وذلك مثل: موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة التموينات، موازنة العمل و الأجور، موازنة مشتريات المواد الأولية، الموازنة النقدية).

¹ محمد فركوس، "الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير"، مرجع سابق، ص14.

ب. موازنة الاستثمارات: تهدف إلى تخطيط ورقابة المشروعات الاستثمارية التي تنتج عنها إضافة أصول ثابتة جديدة (أراضي ، مباني ، آلات ومعدات ، أثاث وتجهيزات، وسائل نقل) أو تطوير و احلال الأصول القديمة بما يتمشى مع التطورات التكنولوجية المعاصرة. وتشمل تقديرات التكلفة كل من النفقات الاستثمارية ومصادر التمويل المتوقعة والبرنامج الزمني للتنفيذ.

3. على أساس درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة: بناء على هذا الأساس تقسم الموازنات التقديرية إلى:

أ. موازنة المسؤولي: ونعني بها أن الخطط يتم تحديدها من ناحية المسؤولين عن التنفيذ، وتستعمل كوسيلة للرقابة، وهي موازنة دورية.

ب. موازنة البرامج والمشاريع: وهي التي تعبر عن الأهداف والخطط الرئيسية التي تريد المؤسسة تحقيقها.

4. على أساس درجة المرونة: وفي هذا المجال نقسم الموازنات التقديرية إلى:

أ. الموازنات الثابتة (جامدة): وهي تلك الموازنات التي تبنى على حجم إنتاج واحد وعادة ما تستخدم في المجال الحكومي، حيث الإنفاق يحتاج عادة إلى فترة أطول من الفترة العادية من الموازنة التقديرية.

ب. موازنة متغيرة (مرنة): يتم إعداد هذه الموازنة على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، فهي تسمح بالاختلاف في حجم المبيعات عن التقديرات مثلاً: وذلك بما تقدمه من تعديلات، لذلك فهي ضرورية للمؤسسة الاقتصادية التي تتمكن من التحرك مع التغيرات الهامة في ظروفها التشغيلية.

عاشراً- إجراءات إعداد الموازنات التقديرية : تعتبر هذه الإجراءات الأرضية المناسبة لنجاح نظام الموازنات التقديرية وتحدد هذه الإجراءات كما يلي¹:

1. تكوين لجنة إعداد الموازنات التقديرية: تتولى هذه اللجنة شؤون الموازنة التقديرية من حيث إعدادها وهي تضم عددا من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المشروع وذلك بقصد إعداد الموازنة التقديرية ومتابعة تنفيذها.

2. تحديد فترة الموازنة: تعد الموازنة التقديرية لفترة مالية لاحقة تكون عادة على أساس سنوي فهي بذلك تركز على إعداد بيانات تقديرية في ضوء دراسات ميدانية للأداء الماضي وظروف الحاضر وتوقعات المستقبل، ويتحدد طول أو قصر فترة الموازنة التقديرية حسب ظروف عمل المؤسسة.

3. إعداد الجداول: بعد تحديد فترة الموازنة التقديرية يتم وضع جدول زمني للمراحل التي يجب أن يمر بها إعداد الموازنة، ويجب أن تظهر التقديرات الخاصة بالكميات والأسعار حتى تسهل مهمة تقييم الأداء الفعلي.

حادي عشر- مراحل إعداد الموازنات التقديرية: ويمكن تلخيص مراحل إعداد الموازنة التقديرية فيما يلي¹:

¹ أحمد محمد مرسي، " المحاسبة في مجال التخطيط"، دار النهضة العربية، 1990م، ص327.

1. **تكوين لجنة الموازنات:** يتم تكوين لجنة الموازنة للإشراف على إعداد وتنسيق تقديرات الموازنة ، وعادة ما تعد الموازنة لمدة سنة أو أقل ، وغالباً تكون هذه اللجنة برئاسة مدير عام الشركة وعضوية مدير الإنتاج ومدير المبيعات و المدير المالي والإداري وبعض الأفراد الآخرين على حسب الحاجة ، وقد تكون هذه اللجنة دائمة بإحدى إدارات الشؤون المالية . وتقوم اللجنة بوضع الخطوط الرئيسية للموازنة في شكل منشور عام للجهات التنفيذية لتحديد المقترحات والبدائل المختلفة لتنفيذ هذه المقترحات.
2. **مرحلة الدراسة :** تقوم اللجنة بتجميع كل المقترحات الخاصة بالإدارات التنفيذية وتُعرض على الإدارة العليا بالشركة للمناقشة في ضوء السياسة العامة والاحتياجات الفعلية والأهمية النسبية وأفضل عائد متوقع.
3. **مرحلة الإقرار:** تتم صياغة المقترحات المقبولة ووضعها في الشكل النهائي ليتم عرضها ومناقشتها مع المستويات المسؤولة عن إقرارها واعتمادها الإدارة.
4. **مرحلة التنفيذ:** بعد موافقة واعتماد مجلس الإدارة ترسل الخطة إلى المسؤولين عن التنفيذ ويجب التأكد من فهم العاملين للخطة وأهدافها حتى يسهم كل منهم عن اقتناع في أداء دوره التنفيذي.
5. **مرحلة المتابعة:** يجب على لجنة الموازنة متابعة تنفيذ الخطة حتى تتمكن من التنسيق بين الخطط الفرعية وتحديد الانحرافات أو المعوقات وتحديد المسؤولية حتى يمكن إجراء التصحيح اللازم في الوقت المناسب.

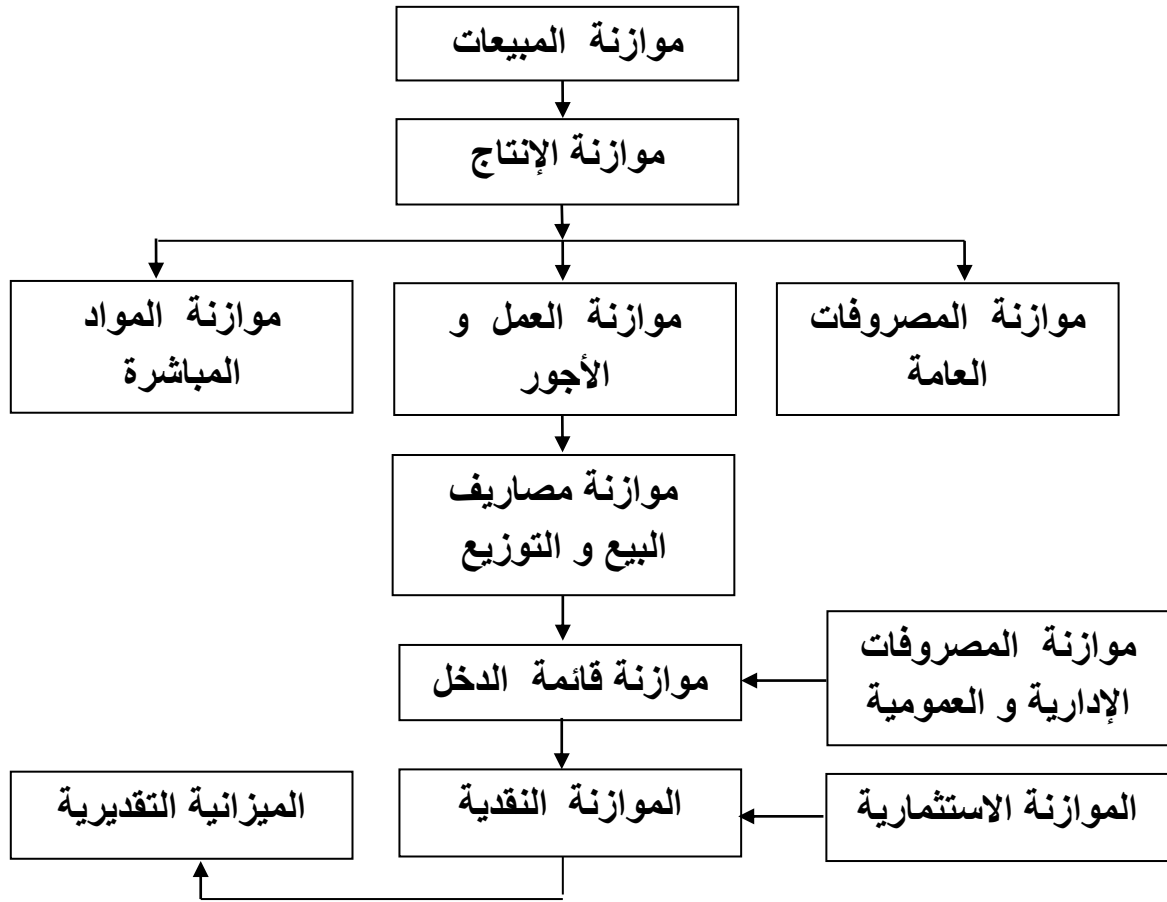
ثانية عشر- الموازنة الشاملة: الموازنة الشاملة (الرئيسية) ما هي إلا الإطار العام أو ملخص للموازنات الفرعية والخاصة بكافة أنشطة المؤسسة وهي تمثل الخطة العامة للمؤسسة ويختلف الإطار العام للموازنة الشاملة باختلاف نوعية وحجم المؤسسة. وتتكون الموازنة الشاملة من الآتي²:

1. **الموازنات التشغيلية:** وهي عبارة عن خطة تفصيلية شاملة تعد وتوزع قبل بدء تنفيذ العمليات وتعتبر كأداة تخطيطية رقابية ومعياري لتقييم الأداء، والموازنة التشغيلية تشمل الموازنات الفرعية كموازنة المبيعات (الإيرادات)، وموازنة التشغيل والصيانة(موازنة المواد الأولية، موازنة العمل، موازنة المصروفات الصناعية ، موازنة الترميمات).
2. **الموازنات المالية:** وه خطة تجميع للموازنات التشغيلية السابقة وتشتم الموازنة قائمة الدخل، و موازنة ، و الميزانية التقديرية، الموازنة الرأسمالية، و الموازنة النقدية).

الشكل البياني رقم (2.1): الموازنة الشاملة لمؤسسة (تجارية / صناعية)

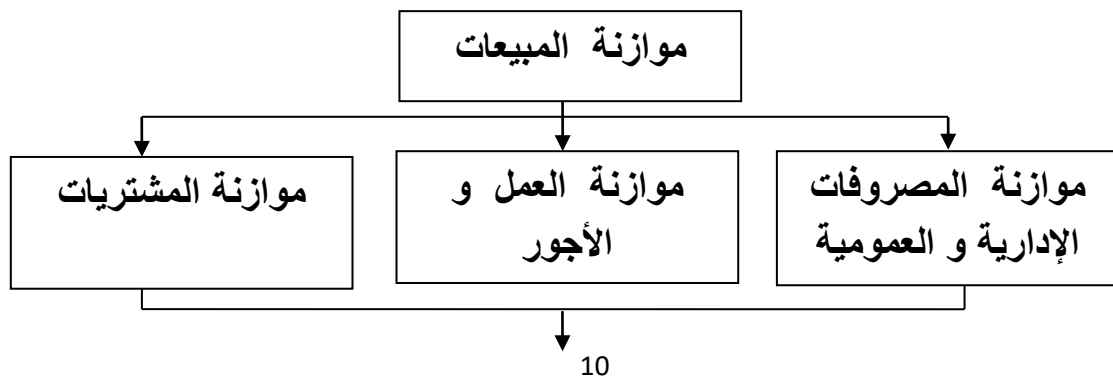
¹ زكرياء فريد عبد الفتاح، "إعداد الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق، ص 10-11 .

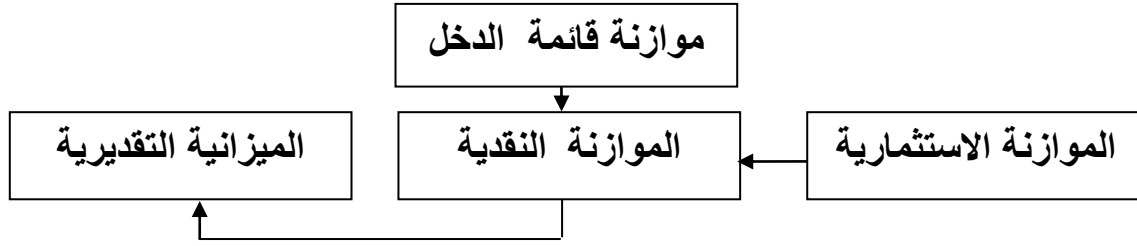
² نفس المرجع، ص 13-15.



المصدر: زكرياء فريد عبد الفتاح، " إعداد الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق، ص 12.

الشكل البياني رقم (3.1): الموازنة الشاملة لمؤسسة (خدمائية)



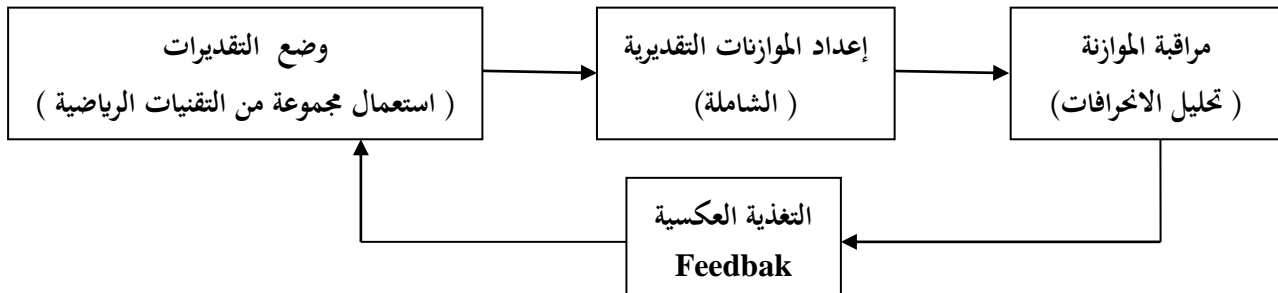


المصدر: زكرياء فريد عبد الفتاح، " إعداد الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق، ص 13

ثلاثة عشر - طرق إعداد الموازنة التقديرية: يمكن اختيار بين ثلاثة أنواع من الموازنات لإعداد تقديرات الموازنة التقديرية الشاملة و هي¹:

1. **الموازنات المفروضة:** تسمى بالموازنات من الأعلى إلى الأسفل لان الإدارة العليا هي التي تقوم بإعداد تقديرات الموازنات ثم ترسلها إلى الإدارة الدنيا التي تتولى مسؤولية التنفيذ فقط. و يعاب على هذه الطريقة على أنها تقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسئولياتهم.
2. **الموازنات الاسهامية:** و تسمى بموازنات المشاركة من الأسفل إلى الأعلى . لان الإدارة الدنيا هي التي تتولى مسؤولية إعداد التقديرات ثم التنسيق بين التقديرات و بعدها ترسل للإدارة العليا . و يعاب عليها بأن مسؤولي الأقسام يبالغون في الاحتياجات للموارد . وبما أن عدد الأشخاص أكبر مقارنة مع الطريقة السابقة فان تكلفتها أعلى.
3. **الموازنات التفاوضية أو الاستشارية:** وتكون أكثر واقعية متداولة بدرجة كافية، بين المستويات الإدارية العليا و السفلى بإرسال الأهداف المبدئية إلى الإدارة الدنيا. فإذا وافقت الإدارة الدنيا الأهداف و الموارد المتاحة فان الإدارة العليا ستطلبها باقتراح البديل في إطار الموارد المتاحة.

الشكل البياني رقم (4.1) : المسار العام للموازنة التقديرية



¹ محمد سامي راضي، وجدي حاجز حمادي " المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات"، مرجع سابق، ص38.

المصدر: من إعداد الأستاذ

رابعة عشر- مزايا نظام الموازنات التقديرية: استعمال غير أن للموازنات التقديرية في المؤسسات يوفر العديد من المزايا نذكرها على النحو التالي¹:

1. أسلوب الموازنات التقديرية يمثل قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات؛
 2. إلزام الإدارة بطلب قوائم محاسبية تاريخية كافية؛
 3. المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما؛
 4. الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعية للوحدة؛
 5. إلزام الإدارة بدراسة أسواقها ومنتجاتها وأساليبها وهذا ما يساعد على اكتشاف الوسائل وتوسيع مجال نشاط المؤسسة؛
 6. إشراك العمال في وضع الخطط والسياسات والأهداف؛
 7. تنظيم، وتحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد من أفرادها وتحديد مراكز السلطة تبعاً لذلك؛
 8. إلزام الإدارة على وضع نظام جيد للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية؛
 9. إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس المال العامل؛
 10. إلزام المستويات الإدارية على المحافظة على المواعيد وعدم اتخاذ القرارات الإدارية قبل أخذ جميع العوامل بعين الاعتبار؛
 11. إلزام الإدارة بالقيام بدراسات تحليلية دورية لأعمال الشراكة؛
 12. متابعة أوجه نشاط المشروع للبحث على مدى التقدم في تنفيذ الخطة؛
 13. يسهل الحصول على الائتمان من البنوك؛
 14. أنه الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدماً كمية المبالغ التمويلية اللازمة ومتى يتم الحاجة إليها.
- خامسة عشر- شروط نجاح نظام الموازنات التقديرية: لنجاح نظام الموازنات التقديرية وتحقيقها للأغراض التي قامت من أجلها، والتي ندرجها فيما يلي²:

¹ محمد فركوس، " الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير"، مرجع سابق، ص18، شناف فريدة، " مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، مرجع سابق، ص 14.

² أحمد محمد موسى، " دراسات في المحاسبة الإدارية"، دار النهضة العربية، مصر، 1995، ص26، شناف فريدة، " مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، مرجع سابق، ص 16.

1. التطابق مع الهيكل التنظيمي حيث يمكن القول أن وضع العلاقة بين الإيرادات وأقسام المؤسسة وتحديد خطوط السلطة والمسؤولية لكل منها يعتبر عاملاً أساسياً لنجاح الموازنة التقديرية لأنه يفيد التنسيق؛
2. التناسب الهدي للموازنات التقديرية وهو أن تضع المؤسسة مقدا هدفا شاملا أو مجموعة من الأهداف للفترة المقبلة بحيث يجب أن تكون قابلة للقياس الكمي، وأن تبنى على إستراتيجية واضحة توجه المؤسسة في مختلف نشاطاتها؛
3. أن تكون الموازن التقديرية شاملة لكافة الأنشطة الموجودة في المؤسسة، فهي تعكس وتصف خطة الإدارة للفترة القادمة؛
4. التكامل الفعال داخل المؤسسة مع النظم الأخرى، وهذا التكامل يحتوي بطبيعته على مخرجات عديدة من المعلومات التي تنتجها أنظمة معلومات الإنتاج والمبيعات والأفراد والمخازن، وذلك على مستوى الأنشطة الرئيسية في المؤسسة؛
5. التحليل السليم لعناصر التكاليف، حيث من المطلوب استخدام التعديلات المناسبة لعناصر التكاليف الخاصة بالوظائف، لذا فإن نظام الموازنات التقديرية يتطلب التعمق في تفاصيل عناصر نفقات الأنشطة الجزئية و مراحل التسويق والإنتاج وربط التكلفة التي تقع في كل منهما بوحدة تكلفة واضحة وقابلة للقياس وذلك لإمكان استخدام أساليب الرقابة وتقييم الأداء التي تتضمنها الموازنة التقديرية انطلاقاً من تلك الوحدات؛
6. المشاركة والقبول من المنفذين، حيث أن التقديرات الخاصة بالإيرادات والتكاليف تمثل أهدافاً مطلوب تحقيقها، ومقاييس يحاسب على أساسها هؤلاء المنفذين؛
7. القياس الهيكلي (الفني) والنقدي لبنود الموازنة التقديرية بحيث تترجم القيود الفنية للخطة الموضوعية على شكل مبالغ نقدية؛
8. التقييم الزمني لبند الموازنة التقديرية الذي يتطلب ارتباط تنفيذها بفترات محددة وثابتة تتناسب عادة مع فترة التخطيط قصيرة الأجل.

سادسة عشر - معوقات الموازنات التقديرية: لاشك أن إعداد الموازنة التقديرية يتم على أساس التقديرات، وتلك التقديرات قد تكون عرضة لنقاط ضعف معينة عند الإعداد والاستخدام. ونوجز فيما يلي بعض المعوقات والصعوبات التي تتعلق بإعداد واستخدام الموازنات التقديرية¹:

1. عدم كفاية النظام المحاسبي المالي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت؛
2. عدم وجود نظام اتصال فعال، أي روح التعاون التي ينبغي أن تسود المستويات الإدارية المختلفة لتحقيق الفائدة المرجوة منها؛

¹ شفاف فريدة، "مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، مرجع سابق، ص17.

3. عدم كفاية الدراسات الخاصة بالأسواق وحالة الطلب وأذواق المستهلكين؛
4. الموازنة التقديرية معرضة لأخطار الحكم الشخصي، وسوء التقدير؛
5. عدم ضمانها الوصول إلى نتائج مرضية ولا أن تتم الرقابة بشكل دائم وبالتالي فهي وسيلة مساعدة في الرقابة، ولا تغني عن قيام المديرين بالإشراف والمتابعة؛
6. يتطلب استخدام الموازنة التقديرية في المراقبة بشكل فعال إلى فترة طويلة من التدريب والتعلم عدم القدرة على تحليل النتائج واستقصاء أساليب الاختلافات والانحرافات؛
7. عدم مراعاة التنسيق بين المخزون السلعي والإنتاج؛
8. عدم مراعاة القدرة المالية للمشروع.

المحاضرة الثانية: الموازنة التقديرية للمبيعات

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

1. تعريفها و معرفة أهميتها في لبناء الموازنة الشاملة
2. معرفة تنوع طرق أعدادها من الكمية و الكيفية.
3. كيفية إعدادها و تحليل الانحرافات.

تمهيد:

تهدف المؤسسة إلى تحقيق التوازن بين وظائفها، بمعنى أنها تحاول تحقيق التوازن بين حجم المبيعات والمصاريف المختلفة الأخرى والمواد والمعدات الإنتاجية و رأس المال العامل وحجم الإنتاج، ولتأمين ذلك التوازن لا بد من معرفة العامل الذي قد يحد من نشاط المؤسسة عن طريق إعداد الخطة التي تضمن التوازن مع باقي العوامل الأخرى، على ضوء هذا العامل تعتبر المبيعات هي العامل المقيد في أغلب الأحيان¹.

و يعتبر نجاح مختلف الموازنات التقديرية على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات وهذا ما يبين الأهمية القصوى لدراسة موازنة المبيعات قبل الموازنات التقديرية الأخرى.

أولاً- تعريف الموازنة التقديرية للمبيعات: تعرف الموازنة التقديرية للمبيعات على أنه: "تقدير لعدد من المنتجات التي سوف تباع خلال السنة أو السنوات القادمة"². بمعنى هي الخطة التي توضح حجم وقيمة المبيعات المتوقعة خلال فترة الموازنة. و إعداد هذا البرنامج يتطلب من إدارة المبيعات القيام بجمع أكبر عدد ممكن من المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.

ثانياً- أهمية موازنة المبيعات: تعتبر موازنة المبيعات هي نقطة البداية لإعداد موازنة الإنتاج و التموين و الأجور و المصروفات الصناعية ومصروفات البيع و التوزيع. و نجاحها يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات، ولذا عادة ما يطلق على موازنة المبيعات بـ "أم الموازنات" (Mother Budget)

ويمكن أن نستعرض باختصار خطوات إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات فيما يلي:

1. تقدير الحالة الاقتصادية العامة من خلال التقارير التي يقدمها القسم الاقتصادي كحالة العرض والطلب

على السلعة في السوق؛

2. إعداد تقرير إحصائي عن مبيعات السنوات السابقة، ويقوم بإعداد قسم التخطيط على أن يبين عن

كمية وقيمة المبيعات، موزعة على فترات زمنية، وحسب كل صنف ونصيب كل منطقة جغرافية منها؛

¹ حسين شوقي، "المحاسبة الإدارية"، دار النهضة العربية، بيروت، 1986، ص260.

² Neravdav, Gerard, "pour quoi et comment pratiquer la gestion budgétaire", édition d'organisation, France, 1977, p40.

3. على ضوء هذه التقارير تقوم إدارة المبيعات بالمؤسسة بإعداد التنبؤات الخاصة بالمبيعات اعتماداً على خبراتها بالسوق والعملاء؛

4. يقوم قسم الإنتاج بإعداد التقارير عن الإنتاجية لذلك التقدير الحاجة إلى تجهيزات إضافية أو عدمها؛

5. وكإجراء أخير تتم مناقشة كافة التقارير التي سبق إعدادها للوصول إلى التقرير النهائي للمبيعات.

وحتى تتمكن إدارة المبيعات من وضع برنامج المبيعات يجب عليها القيام بدراسات مسبقة عن حجم مبيعاتها باستخدام أساليب التنبؤ بمبيعات المؤسسة المستقبلية¹.

ثالثاً- أهداف الموازنة التقديرية للمبيعات : تتمثل أهدافها في²:

1. توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات الفرعية مثل: موازنة الإنتاج، التموين، مشتريات المواد الأولية؛

2. تقدير صافي الدخل المتوقع الناتج عن مقابلة الإيرادات بالتكاليف المتوقعة؛

3. تسهيل متابعة تنفيذ إدارة التحصيل لخطة الإيرادات.

رابعاً- التنبؤ بحجم المبيعات: الميزانية التقديرية ما هي إلا مجموعة من التوقعات والتنبؤات تمت ترجمتها عينياً ومالياً بغرض وضعها موضع التنفيذ لفترة مستقبلية لذا يعتبر التنبؤ بالمبيعات عن فترة زمنية مقبلة الخطوة الرئيسية والأولى باعتبارها أساس أوجه الأنشطة التسويقية على اختلاف أنواعها من ناحية وباقي أوجه الأنشطة الأخرى الأساسية في المؤسسة مثل: الإنتاج، التموين، التخزين.

1. **تعريف التنبؤ بالمبيعات:** يعرف التنبؤ بالمبيعات بأنه: "إعداد مسبق للمبيعات بالكمية مع الأخذ بعين الاعتبار القيود التي تواجه المؤسسة، ورد فعل هذا الأخير"³.

2. **أهداف التنبؤ بالمبيعات:** تسعى المؤسسة من خلال عملية التنبؤ إلى الوصول إلى رقم تقديري للمبيعات، وتعتبر هذه العملية في غاية الأهمية للأسباب التالية⁴:

أ. يعتبر التنبؤ بالمبيعات الأساس الذي يعتمد عليه في عمليات التخطيط في كافة الأنشطة التي

تمارسها الأقسام و إدارات المؤسسة، حيث على ضوء هذا التنبؤ يتم صياغة خطط الإنتاج،

التموين، الأجور... الخ؛

¹ سليمان قداح، "محاسبة التكاليف المعيارية"، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1979م، ص202

² زكرياء فريد عبد الفتاح، "إعداد الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق، ص 16.

³ Gean Meyer, "Gestion Budgétaire", 4eme Edition, Edition Dunod, France, 1970, p27.

⁴ عبلة مخرمش، "تقديم نموذج للتنبؤ بالمبيعات باستخدام السلاسل الزمنية - نماذج بوكس وجينكيز-"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، نخصص الدراسات التسويقية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2005-2006م، ص 12.

- ب. تستطيع المؤسسة من خلال عملية التنبؤ بالمبيعات تقدير تكليف الأنشطة التي ستقوم بتنفيذها، و بالتالي تتمكن من تحديد مصادر الحصول على أموال؛
- ج. تستطيع المؤسسة من خلال عملية التنبؤ بالمبيعات تحديد الأرباح المتوقعة من المبيعات في نهاية الفترة الزمنية التي نغطيها عملية التنبؤ، و ذلك بطرح تكاليف المبيعات المتوقعة من الإيرادات المتوقعة من المبيعات؛
- د. يساهم التنبؤ في توجيه جهود الأفراد العاملين وتطبيقها لخدمة تحقيق الأهداف و ترشيد قرارات الإدارة المتعلقة بالإنفاق على مختلف الأنشطة.

3. تقديم التنبؤ: لكي نقدم (نفسر) التنبؤ يجب أن نتطرق إلى عنصرين أساسيين وهما:

- أ. من ناحية أنه مفيد: توجد فائدتين: فائدة على المدى الطويل وفائدة على المدى القصير
- على المدى الطويل: يساعد التنبؤ المؤسسة على برنامج الاستثمارات وتمويل هذه الاستثمارات.
 - على المدى القصير: يساعد المؤسسة على إعداد برنامج الإنتاج كما يساعدها على إعداد برنامج التموين.
- ب. من ناحية أنه عملية معقدة: وهي على مستويين مستوى الاقتصاد العام وعلى مستوى اقتصاد المؤسسة.

- على مستوى اقتصاد المؤسسة بالنظر إلى تشكيلة الإنتاج؛
- على مستوى الاقتصاد العام من حيث التطور التقني وكذلك القدرة الشرائية.

4. منهجية التنبؤ: وهو على مديين، على المدى الطويل، والمدى القصير.

- أ. المدى الطويل: يكون التنبؤ مختصا في المواد الأساسية مثل الإسمنت، البترول، ويعبر عنها في صورة طاقة.

- ب. المدى القصير: يختص التنبؤ في المدى القصير على المنتجات ويعبر عنها بالكمية والقيمة.

فالتنبؤ الجيد يؤدي إلى تحسين التخطيط ويكون أكثر واقعية وعلى سياسة رشيدة فيما يتعلق بالمخزون، وفضلاً عن ذلك فإنه يؤدي إلى تقليل حجم الطلب على رأس المال العامل وبصفة عامة فإنه يؤدي إلى التخطيط الجيد.

الجدول رقم (1.2): نموذج الموازنة التقديرية للمبيعات

الوحدة: الدينار الجزائري

إجمالي السنة	الشهر (السنة)	البيان
--------------	-----------------	--------

	ديسمبر	مارس	فبراير	جانفي	
						المنتج (أ)
						المنتج (ب)
						المنتج (ج)
						المنتج (د)
						إجمالي الإيرادات

المصدر: من إعداد الأستاذ

خامساً-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 و المعنوية، كما يتأثر التنبؤ بالطلب بمجموعة من العوامل الداخلية و الخارجية ، و هي كما يلي¹:

1. العوامل الخارجية: و تمثل العوامل في البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة والتي ليس لها القدرة على التحكم بها

والسيطرة عليها و تشمل:

- أ. العوامل الاقتصادية، مثل مستوى الدخل الوطني، دخل الفرد، القدرة الشرائية، الاستثمار، الضرائب و تقلبات أسعار المنافسة و غيرها من البرامج التي تعتمد عليها الدولة وتتعلق بدعم القطاع الخاص والقطاع المختلط والقطاع التعاوني؛
- ب. العوامل الديموغرافية و العوامل الاجتماعية؛
- ج. العوامل الثقافية و العلمية و التقنية؛
- د. العوامل الطبيعية وتشمل جميع العوامل التي لها علاقة بالمناخ و التضاريس، والتي يكون لها تأثير في الطلب على السلع، حيث يحدد المناخ، نوع السلع المطلوبة من الأفراد ومقدار الطلب والأوقات التي يزداد فيها الطلب.

2. العوامل الداخلية: و تشمل جميع العوامل التي تتعلق بالإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للمؤسسة،

والتي تؤثر في تحديد قدرتها في مواجهة العوامل الخارجية و طرح السلع المطلوبة من الأفراد ، وهذه العوامل هي:

- أ. الإمكانيات المالية والبشرية للمؤسسة؛
- ب. طبيعة المنتجات التي تقدمها للسوق؛

¹ عيلة مخرمش، " تقديم نموذج للتنبؤ بالمبيعات باستخدام السلاسل الزمنية - نماذج بوكس وجينكيز -"، مرجع سابق، ص 14- 16.

ج. قدرة المؤسسة على طرح سلعة جديدة أو تطوير السلع الحالية بهدف مواجهة المنافسة؛
د. طرق ومنافذ التوزيع التي تعتمد عليها المؤسسة في توصيل البضائع إلى المستهلكين والزبائن حالياً
و في المستقبل.

سادساً- طرق التنبؤ بالمبيعات: يعتمد التنبؤ على مجموعة دراسات ومصادر متعددة المعلومات من داخل وخارج المؤسسة ومن أهم الطرق التي يمكن استخدامها في التنبؤ بالمبيعات نجد:

1. **الطرق الكيفية:** وهي التي تعتمد على آراء وخبرة رجال البيع والمديرين والمسؤولين في المؤسسة للوصول إلى مؤشر لقياس ذلك الاتجاه مستقبلاً خلال فترة الموازنة التقديرية.

أ. **طريقة آراء مندوبي البيع:** تعتمد بعض المؤسسات على آراء وتقديرات رجال البيع في تقدير مبيعاتها لأنهم يعتبرون حلقة وصل بين الجمهور من المستهلكين والمشروع وهم أقرب خلية من المشروع إلى المستهلكين وأكثرهم اتصالاً واحتكاكاً، كما أنه يلاحظ بصفة عامة أن أقرب الناس إلى السوق هم أقدرهم على التنبؤات الخاصة بالمبيعات لذلك تلجأ إليهم إدارات معظم المنشآت لوضع حجم الأساس في تقدير المبيعات، غير أن الاعتماد على رأي المندوبين والوكلاء الذين يقومون بالبيع له أيضاً بعض العيوب، فبالرغم من أن هؤلاء الأشخاص هم أقرب أفراد المشروع إلى عملائه، إلا أنه ليس من الضروري أن يكونوا أقدرهم على التنبؤ السليم، كما قد يكونوا بعيدى الصلة بالخطوط الاقتصادية العريضة للمنشأة لبعدهم عن الإدارة العليا، كذلك فإن هناك أهواء شخصية لهؤلاء الأفراد أهمها أنه سيتم تقييم أدائهم على أساس الموازنات المعتمدة مما قد يدفعهم إلى وضع أهداف سهلة للبيع ولكنها نقل عن الأهداف التي يمكنه تحقيقها فعلاً¹.

ب. **طريقة دالفى (Delphy):** تعتمد هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات، إلى مجموعة من الخبراء فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاءات وبعد ذلك تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على الاستقصاءات تحت تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها وترسل إليهم استقصاءات للإجابة عليها وهذا حتى التوصل إلى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.

ج. **بحوث السوق:** هي مجموعة من الدراسات تستهدف تحليل العوامل ذات الأثر على اتجاه المبيعات والتي لا تتوافر من خلال البيانات التاريخية السابقة ومثال ذلك دراسة القيود الحكومية المتوقعة واتجاه المستهلك والتغيير في الأذواق وسلوك المنافسين المحتمل وغير ذلك وعادة ما تستخدم في تلك البحوث الأساليب الإحصائية الاحتمالية والاستقصاءات².

⁵ إبراهيم عثمان شاهين، "نظم الموازنات التخطيطية"، مكتبة عين الشمس، 1981م، ص 315.
² أحمد الخطيب، "الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية"، مؤسسة البستاني للطباعة، القاهرة، 1989م، ص 133.

د. **طريقة الأسواق الاختبارية:** تستعمل هذه الطريقة أكثر بالنسبة للمنتجات (الأسواق) الجديدة، ومن خلال المعلومات التي يتم جمعها من الأسواق الاختبارية أو البيع التجريبي لهذه المنتجات، يمكن للمسؤول أن يتنبأ بالمبيعات المستقبلية.

ونستطيع القول أن ما يؤخذ على الأساليب الكيفية بصفة عامة أنها مبنية على الحدس والتخمين، مما قد يجعل التوقعات مرتبطة بدرجة التفاؤل أو التشاؤم للمقدر. كما أنها تفتقر إلى الأساليب العلمية الإحصائية والرياضية في عملية التقدير ونتيجة لذلك جاءت الأساليب الكمية.

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

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

Y: تمثل القيم المشاهدة للسلسلة المراد دراستها.

X: تمثل الوحدات الزمنية للسلسلة نفسها.

a: ميل خط الاتجاه العام.

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

إن الخط المستقيم الذي يمثل هذه المعادلة هو ذلك الخط الذي تكون عنده مربعات الانحرافات اقل ما يمكن وتستعمل في ذلك المعادلتين الطبيعيين الآتيتين ويكون المطلوب إيجاد القيم a، b وبالاعتماد على هاتين المعادلتين نجد أن:

$$\hat{y} = a + bx \quad a = \frac{\sum y - b \sum x}{n} \quad b = \frac{n \sum xy - (\sum x)(\sum y)}{n \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

ب. **طريقة معامل الارتباط:** ويعرف بأنه الأداة الإحصائية التي تستخدم لقياس الارتباط المستقيم، والارتباط هو ميل ظاهرتين إلى يتغيران معاً بمعنى أن الزيادة في الأولى تقابلها الزيادة في المتغير الثاني y، x التغير معاً فإذا كان لدينا متغيرين فيقال في هذه الحالة أن العلاقة بين هاذين المتغيرين علاقة طردية "موجب" وقد يكون الارتباط عكسياً "سالب". أي الزيادة في المتغير الأول يصاحبها نقص

في المتغير الثاني أو العكس، وقد يستخدم معامل الارتباط الإحصائي كأساس للتنبؤ بحجم قيمة المبيعات المتوقعة عن طريق تحديد درجة الارتباط بين المبيعات وبعض المتغيرات الأخرى (السعر، الإشهار... الخ)

وقانون معامل الارتباط هو كالأتي:

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

وقيمة معامل الارتباط تتراوح بين: $-1 \leq r \leq +1$

والتي تبين قوة الارتباط بين متغيرين تبعا للحالات التالية:

المعنى	قيمة معامل الارتباط
ارتباط قوي موجب	+01
ارتباط موجب	+0.5
ارتباط سلبي	-0.5
ارتباط سلبي قوي	-01

ج. طريقة المتوسطات المتحركة: وتستعمل هذه الطريقة للتخلص من التقلبات التي تشمل عليها السلسلة الزمنية، وتستعمل في حالة التقلبات الدورية والتقلبات الفصلية وتأخذ بعين الاعتبار نفس الفرضيات المستعملة في طريقة الاتجاه العام وهي:

— يظهر الماضي في تطور مستمر.

— المستقبل عن امتداد الماضي.

سابعاً- إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات: بعد القيام بعملية التنبؤ باستعمال طرق التنبؤ الكمية و الكيفية، نقوم بعملية إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات ويعني ذلك وضع البيانات المتنبأ بها في جدول ملائم يسهل قراءته و استغلاله. علماً أن كل مؤسسة لديها تصميم خاص بها و بصفة عامة نقوم بإعداد الموازنة التقديرية على أساس موسمي(فصلي) أو جغرافي (مناطق) أو على أساس المنتجات أو على أساس الأسس (موازنة المجموع)¹:

¹ عبد الحق مرعي، المعلومات المحاسبية و بحوث العمليات"، الدار الإسكندرية، القاهرة، 1998م، ص 96.

1. **على أساس التوزيع الموسمي (الفصلي):** ويقصد به توزيع مبيعات المؤسسة على مختلف الفترات خلال سنة . وتكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية وهذا يعني أن المبيعات لا تباع مرة واحدة خلال السنة ولكن تباع بناء على فترات مختلفة وهذا يعني كذلك أن حجم المبيعات يختلف من شهر لآخر أو من موسم لآخر وهذا ما يسمى بالتغيرات الموسمية ولهذا يتم تحليل مبيعات الفترات السابقة لكي يتم تحديد التغيرات الموسمية للمبيعات الموسمية أو المواسم المقبلة.

2. **على أساس الجغرافي (المناطق):** من الواجب توزيع المبيعات جغرافياً أو جهوياً أو على أساس المنطقة لان الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى نظراً للتوزيع السكاني المختلف و المستوى الاقتصادي و الاجتماعي لكل منطقة، و لمعرفة ما يمكن أن يباع في منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتج في سنوات الماضي ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية:

- نسبة توزيع السكان على المناطق و النمو الديمغرافي؛
- دراسة حركة الانتقال السكان من منطقة إلى أخرى؛
- المستوى الاقتصادي والاجتماعي لسكان المناطق المختلفة.

بالنسبة للمنتجات الصناعية تؤخذ بعين الاعتبار عدد الشركات و حجمها و العاملين فيها... الخ.

3. **على أساس المنتجات:** إن هدف هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة و تقييم تطور مبيعات كل منتج، و الطريقة المتبعة في التوزيع هي أما التوزيع حسب السنوات السابقة أو التوزيع حسب هامش الربح، بحيث تعمل المؤسسة على بيع المنتجات التي لها هامش ربح كبير و تشجيعها و التقليل من بيع المنتجات التي لها هامش ربح ضعيف و يصعب تسويقها ، كما أن التوزيع على أساس المنتجات يساعد على معرفة مدى تأثير المنتجات الجديدة على مبيعات منتجات قديمة.

4. **على أساس بعض الأسس (موازنة المجموع):** يمكننا أن نقول بأنه لا يوجد تصميم واحد يكون صالحاً في كل المؤسسات و لذلك فإمكان كل مؤسسة أن تصمم الموازنة حسب ما تراه مناسباً، و عموماً تحتوي موازنة المجموع على:

- توزيع المبيعات حسب المنتج؛
- توزيع المبيعات بالكميات و القيمة و سعر البيع؛
- توزيع مبيعات كل منتج توزيعاً موسمياً و حسب المناطق.

ثامناً- فعالية الموازنة التقديرية للمبيعات: تظهر فعالية الموازنة التقديرية للمبيعات داخل المؤسسة انطلاقاً من ممارسة هذه الأخيرة لعمليات الرقابة وتحليل الانحرافات بناء على مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات و ذلك

لغرض تقييم الاداءات و اقتراح الإجراءات اللازمة لمعالجة الانحرافات و تسديدها و التقليل منها واتخاذ القرارات المناسبة. و يمكن توضيح أشكال الرقابة على المبيعات و أساليبها فيما يلي¹:

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

أ. **الرقابة الموسمية:** فإذا تبين أن فترة معينة كان فيها حجم المبيعات ضعيفا في منطقة معينة أوفي جميع مناطق البيع فيمكن إرجاع هذا إلى سبب الركود في تلك المنطقة أو في جميع المناطق. ولكن إذا حجم المبيعات ضعيفا خلال فترة معينة من السنة وعلى مستوى وكيل أو ممثل بيع واحد أو عدة ممثلين ففي هذه الحالة على الإدارة أن تراقب الممثلين وذلك برقابة المسافات المقطوعة وعدد الزيارات التي قاموا بها...الخ.

ب. **الرقابة الجهوية:** إذا كان الاتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة يختلف عن الاتجاه العام للمبيعات في المناطق الأخرى فإنه يستوجب البحث عن أسباب هذا الاختلاف لتصحيحها وتجنب وقوعها في المستقبل وتنصب عملية الرقابة على وكلاء البيع والأسباب من الممكن أن تكون خارجية كالإضرابات العمالية في منطقة معينة أو الركود المحلي...الخ، أو أسباب داخلية كالنقص في التمويل لمنطقة معينة أو عدم كفاءة رجال البيع والممثلين وعدم أداء عملهم كما يجب.

ج. **الرقابة على المنتوجات نوعيتها:** إذا كانت مبيعات منتج معين ضعيف أو ابتدأت في الانخفاض فعلى المؤسسة أن تغير من السياسة البيعية التي تنتجها إزاء هذا المنتج بأن توقف تسويقه تماما أو تعويضه أو تغيير سعر بيعه إذا كانت هناك منافسة أو القيام بحملة للدعاية والإشهار أو تغيير شكله...الخ، ويجب استبعاد الأسباب الأخرى كالركود وضعف أداء رجال البيع.

2. **أساليب الرقابة على المبيعات:** تتلخص أهم الأساليب المستخدمة في الرقابة على المبيعات فيما يلي¹:

¹ فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، مرجع سابق، ص41.

أ. الأساليب الإحصائية: وتشمل أدوات وأساليب القياس على عدد من المؤشرات الإحصائية الأساسية كالمتوسط الحسابي، تحليل النسب المؤية، نسب التغير، نسب الانحرافات، المعدلات، الفهارس الموسمية وفهارس السوق.

ب. تحليل إنتاجية النشاط البيعي: ويشمل مفهوم الإنتاجية كل من عنصر الفعالية والكفاية، 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.

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

تاسعاً- تقييم برنامج المبيعات: لإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات يجب تقييم البرنامج الذي تم إعداده سابقاً وذلك عن طريق التنبؤ بالأسعار وكذا جدول التخفيضات.

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

أ. المعلومات الواردة من الأقسام المحاسبية والتجارية؛

ب. دراسة أسعار السوق والمنافسين؛

ج. تحليل الأسعار عن طريق دراسة مرونة الطلب بالنسبة للأسعار؛

د. يجب تحديد التغيرات الممكنة في هذه الأسعار مسبقاً بالكميات وبالمنتجات وبالأجل كي تتمكن المؤسسة من إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بشكل صحيح.

2. جدول التخفيضات: عند إعداد جدول التخفيضات لابد من التمييز بين النوعين التاليين من التخفيضات:

أ. التخفيضات الكمية: تحسب هذه الأخيرة عند توقع سعر تنازلي حسب الكميات المطلوبة أو المسلمة.

ب. التخفيضات خارج الفاتورة: وتسمى كذلك بتخفيضات نهاية السنة وتحسب على أساس رقم الأعمال السنوي. ويعتبر هذا النوع من التخفيضات الأكثر شيوعاً واستعمالاً لما يتميز به من تقسيم لبرنامج المبيعات حسب الزبائن خاصة المهمين منهم.

¹ نجى معلا، "الأصول العلمية في إدارة المبيعات"، المكتبة الوطنية، الطبعة الثانية، الأردن، 1993م، ص 220-225.

أما إذا كانت المبيعات موجهة للتصدير وليكون التقييم جيدا بالعملة يجب أولا التقييم حسب عملة البلد ثم وضع معدلات التبادل من طرف الإدارة. وبهذا تكتمل عناصر الموازنة التقديرية للمبيعات التي تعد ترجمة لبرنامج المبيعات (بالكميات) بوحدات نقدية، والتي يعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{الموازنة التقديرية للمبيعات} = \text{عدد الوحدات المتوقع بيعها} \times \text{سعر البيع الوحدة}$$

قمرين: ترغب إحدى الشركات في إعداد الموازنة التقديرية لمبيعاتها لسداسي الأول من سنة 2019 م. مع العلم أن السعر الوحدوي هو: 10 دج. وفيما يلي بيانات المبيعات التقديرية.

الشهر	جانفي	فبراير	مارس	أفريل	ماي	جوان
عدد الوحدات	5000	5100	4900	5600	5200	5100

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات للسداسي الأول؟

الحل:

إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات للسداسي الأول:

$$\text{الموازنة المبيعات} = \text{عدد الوحدات المتوقع بيعها} \times \text{سعر البيع الوحدة}$$

$$\text{المبيعات لشهر جانفي} = \text{عدد الوحدات المتوقع بيعها في شهر جانفي} \times \text{سعر البيع الوحدة}$$

$$\text{المبيعات لشهر جانفي} = 10 \times 5000$$

$$\text{المبيعات لشهر جانفي} = 50000 \text{ دج.}$$

وبنفس الطريقة يتم حساب قيمة التقديرات للأشهر الخمس الأخرى.

الوحدة: دج

البيان / الشهر	جانفي	فبراير	مارس	أفريل	ماي	جوان
عدد الوحدات المتوقع بيعها	5000	5100	4900	5600	5200	5100
سعر البيع الوحدة	10	10	10	10	10	10
إجمالي المبيعات	50000	51000	49000	56000	52000	51000

عاشراً- حصر الانحرافات وتحليلها: تأتي دراسة وتحليل الانحرافات كنتيجة لأداء مترتب عن تخطيط مسبق إذا أن عملية البحث عن أسباب الانحرافات هي أساس لتحديد ما إذا كان الانحراف السلبي مثلاً: يرجع إلى إعداد الخطة أو القصور في التنفيذ أو يرجع لتغيرات غير متوقعة في الظروف المحيطة بالوحدة.

1. الانحرافات بسبب العوامل الداخلية و الخارجية: الانحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة أي في

صالح المؤسسة أو غير ملائمة أي في غير صالح المؤسسة تنقسم إلى قسمين:

أ. انحرافات بسبب العوامل الداخلية: مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية و هي الانحرافات الخاضعة للرقابة.

ب. انحرافات بسبب العوامل الخارجية: وهي الانحرافات غير الخاضعة للرقابة. 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 (سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة)، ومزاولة أسلوب الإدارة باستثناء تمكننا من استقصاء فقط عن أسباب الانحرافات التي تجاوزت المقبول أو المسموح به أو المحدد مسبقاً، وعدم تحليل جميع الانحرافات، وينجم عن هذا الإجراء ربح كبير في الوقت المستغرق في تحليل الانحرافات والاستقصاء منها وبالتالي توفير في التكاليف، وعند تحديد المستويات المقبولة (المسموح بها) يجب أن نأخذ بعين الاعتبار تكلفة الاستقصاء عن أسباب الانحرافات ونقارنها بقيمة المعلومات الناتجة من الاستقصاء، كما يجب أن نستبعد من الدراسة والتحليل الانحرافات العشوائية أو غير الخاضعة للرقابة في المدى القصير.

فحسب الحالات فإن مستويات: (01%، 02%، إلى غاية 05%) يمكن اعتبارها بأنها مستويات مقبولة، إلا

أنه يجب استعمال الطرق الإحصائية لتحديد المستويات المقبولة¹.

¹ فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، مرجع سابق، ص42.

و يتم تحليل الانحراف على الشكل التالي¹:

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

أ. حالة مؤسسة تبيع منتج واحد: في حالة المؤسسة التي تبيع منتج واحد فان النتيجة تتأثر بمتغيرين فقط هما: "سعر البيع (P) و الكمية المباعة (Q)", و التحليل يكون بالشكل التالي:

الانحراف الكلي = (الكمية الفعلية × السعر الفعلي) - (الكمية التقديرية × السعر التقديري)

ويحلل بدوره إلى انحرافين:

انحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية) × السعر التقديري

انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر التقديري) × الكمية الفعلية

ب. حالة المؤسسة تبيع عدة منتجات: في حالة المؤسسة التي تبيع عدة منتجات هناك متغير إضافي يأخذ بعين الاعتبار هو "المزيج البيعي" أي حصة مختلف المنتجات ضمن الحجم الكلي للمبيعات. و بما أن المؤسسة يهملها الهامش على التكلفة المتغيرة وليس رقم الأعمال (حجم المبيعات) ، ولان هذا لا يعبر بالضرورة عن تحقيق الأرباح و لهذا تقوم المؤسسة بتحليل الانحراف على الهامش الكلي:

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

والذي يحلل إلى انحراف الكمية و انحراف 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)

2. دراسة الانحراف على الهامش: نعلم أن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهدافها من منطلق تحقيق عملية البيع، هذا يعني أن الانحراف على الهامش يقصد به الهامش الفعلي والهامش التقديري (المعياري)،

¹ شفاف فريد ، "مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج" مرجع سابق، ص 58-59.

والهامش يعرف بأنه الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة للمنتوج ويمكن تحليل الانحراف على الهامش إلى انحراف الكمية، انحراف السعر وانحراف المزيج حيث:

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

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

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

3. تقييم الأداء واتخاذ القرارات: بعد أن يتم التحقق على النتائج المحققة ومدى تطابق التقديرات مع النتائج الفعلية يتم إعداد تقارير المتابعة والتي قد تكون يومية أو أسبوعية أو شهرية وذلك يعتمد على طبيعة المؤسسة وحجمها، توضح هذه التقارير المقدر من الكميات والمتحقق وكذا مقدار الانحرافات وأسبابها واقتراح الاجراءات اللازمة لمعالجتها، إن هذه التقارير تقدم إلى مدير المبيعات أو إلى المدير العام أو مجلس الإدارة.

إن محتوى التقرير والتفاصيل الواردة فيه يعتمد على المستوى الذي يرفع إليه التقرير فكلما كان المستوى أعلى كلما كانت التفاصيل غير ضرورية والعكس صحيح فمثلا مدير المبيعات يحتاج إلى كافة التفاصيل اللازمة حول سير المبيعات في كل منطقة ولكل بضاعة لغرض تحديد مناطق الاختناق وأسبابها، أما التقارير التي ترفع إلى المدير العام فلا حاجة أن تكون مثقلة بالتفاصيل، وإنما توضح سير الأمور، أما التي ترفع إلى مدير المبيعات فترتها تكون متقاربة (يومية، أو أسبوعية، أما التي ترفع إلى المدير العام أو مجلس الإدارة فتتمد لفترة أطول قد تكون شهرية أو فصلية¹.

الجدول رقم (2.2): الشكل النهائي لمراقبة التسيير لموازنة المبيعات

¹ خالص صالح، "تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية المستقلة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990م، ص36.

الانحراف		المبيعات المقدرة	المبيعات في سنة (ن)	المبيعات في سنة (ن-1)	المنتجات
نسبة %	قيمة				
					المنتج أ
					المنتج ب
					المنتج ج
					المنتج د
					إجمالي الإيرادات

المصدر: من إعداد الأستاذ

المحاضرة الثالثة: الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

1. معرفة الموازنة التقديرية لمصاريف البيع و التوزيع (التسويق).
2. أهميتها في الموازنة الشاملة.
3. طريقة وكيفية إعدادها.

تمهيد:

لقد تطورت وظيفة التسويق (Marketing) تطوراً كبيراً في العصر الحديث نتيجة لتوسع الصناعة وانتشار مراكز البيع و التوزيع وابتعادها عن مراكز الإنتاج، ولاتساع حجم الأسواق الداخلية والخارجية، وكذلك ضرورة الأخذ بعين الاعتبار رغبات المستهلكين عند رسم السياسات الإنتاجية والتوزيعية، كما أدى اشتداد المنافسة إلى زيادة كبيرة لهذه المصاريف. لذلك ظهرت الحاجة إلى تصميم نظام لتحليل مصاريف البيع والتوزيع وتخطيطها وتحقيق الرقابة عليها ومحاولة ضبطها، أطلق عليها اسم الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع.

أولاً- تعريف موازنة مصاريف البيع والتوزيع (التسويق): تعرف على أنها: " التكاليف التي تستعملها المؤسسة في تخزين منتجاتها الجاهزة للبيع والإعلان عنها وترويجها ونقلها وتوزيعها وتحصيل قيمتها وكذلك تكاليف الأبحاث التسويقية لتصريف المنتجات الجاهزة"¹.

ثانياً- أهداف موازنة مصاريف البيع والتوزيع: من أهداف إعداد هذه الموازنة في المؤسسة ما يلي²:

1. اختيار طرق التوزيع الجيدة التي تنقلص فيها المصاريف؛
2. تحقيق التنسيق بين القدرة المالية للشركة و الجهود التي تبذلها هذه الأخيرة في مجال البيع والتوزيع و الإنتاج؛
3. الرقابة على مصاريف البيع والتوزيع.

ثالثاً- مكونات موازنة مصاريف البيع والتوزيع: تضم مصاريف البيع والتوزيع ما يلي:

¹ خالص صالح، "تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية المستقلة"، مرجع سابق، ص103
² عرابية الحاج، "الميزانية التقديرية لمصاريف البيع"، ص02-03، جامعة ورقلة - https://elearn2013.univ-ouargla.dz/courses/2073131/document/Le_Budget_Previsionel_des_Depenses_de_Vent.pdf?cidReq=2073131 ، تاريخ الاطلاع: 2019/06/22م، على الساعة: 21ما و40د.

1. **مصاريف البيع المباشرة:** وتتضمن أجور المندوبين والعملاء التي تدفع لهم وكذلك أعباء انتقلهم، أعباء أماكن البيع والإيجارات المتعلقة بها وكذلك نفقات مراقبة المبيعات والخدمات التي تستوجبها المبيعات بصفة عامة.
2. **مصاريف الترويج والإعلام:** وتشمل كل التكاليف المتعلقة بتنشيط مبيعات المؤسسة وزيادة حصتها في السوق وخلق علاقات تجارية جديدة.
3. **مصاريف التخزين:** وتتضمن مرتبات المشرفين وعمال المخازن، ورسوم تخزين المنتجات التامة، التأمينات، اهتلاك بنايات المخازن، الإيجار، الإضاءة، تكييف الجوى.
4. **مصاريف شحن وتوزيع المنتجات:** تتضمن كافة أعباء ونقل المنتجات المباعة، وكذلك أعباء المنتجات المرتدة إلى المؤسسة وأعباء صيانة الشاحنات ووسائل النقل واهتلاكها وكذلك مرتبات عمال النقل.
5. **مصاريف التحصيل والتسويات:** هي كل المصاريف الناتجة عن تحصيل المبيعات من الزبائن والتسويات القضائية في حالة نشوب خلاف مع أحد الزبائن ولذلك الخصومات المسموح بها.
6. **مصاريف التعبئة والتغليف:** هي كل المصاريف المتعلقة بعمليات تغليف وإعداد المنتجات المباعة لشحنها إلى الزبائن.
7. **مصاريف البحوث والتجارب:** هيكل المصاريف المتعلقة بالدراسات المصادفة إلى تحليل وضعية الأسواق واتجاه أذواق المستهلكين.

رابعاً- تقدير مصاريف البيع والتوزيع : ويتم تقدير مصروفات البيع عن فترة الموازنة عن طريق إدارة المبيعات التي تقدر كافة المصروفات المتوقعة اللازمة للحجم المحدد للمبيعات في الموازنة التقديرية للمبيعات ويجب إعداد التقديرات بحيث تتضمن فرض رقابة جدية على المصروفات، ولهذا ينبغي تبويب مصروفات إدارة البيع إلى أنواعها المختلفة وقد يعمم بعد ذلك تقسيم تقديرات مصروفات البيع بين السلع المختلفة، أو بين مناطق البيع المختلفة، ويتوقف مدى التوسع في هذا التقسيم إلى الفائدة التي ينتظر أن تحقق، ويرى البعض تقدير مصروفات البيع والتوزيع على أساس النتائج السابقة بعد تعديلها بحيث تتماشى مع التعديلات التي طرأت على حجم المبيعات الذي تظهره الميزانية التقديرية للمبيعات فمثلاً: إذا زادت المبيعات المحتملة بنسبة 10 % من مبيعات السنة السابقة يمكن تقدير زيادة المصروفات بنفس السنة، غير أن هذا الرأي لا يكون صحيحاً في جميع الأحوال والظروف، ففي فترات الكساد تحتاج المنشأة إلى زيادة مصروفاتها لتضمن بقاء حجم المبيعات على ما كان عليه قبل حلول فترة الكساد، ولذا يجب القيام بدراسة وافية لهذا الجانب من المشكلة عند وضع الميزانية التقديرية للمبيعات.

ومع أن تقدير مصروفات البيع المحتملة قد يكون أمراً صعباً في الحالات التي توجد فيها علاقة ثنائية بين حجم المبيعات ومصروفات البيع، إلا أنه لابد العمل للتغلب على تلك الصعوبات مسترشدين بالنتائج والظروف الحالية والمتوقعة حتى يمكن الوصول إلى معايير يمكن الاستناد إليه.

خامساً- دراسة المصاريف (التكاليف): تنقسم التكاليف حسب علاقتها بالنشاط إلى:

1. **التكاليف المتغيرة:** تتغير هذه التكاليف في مجموعها مع نشاط المبيعات التوزيعية بحيث توجد علاقة طردية بين حجم النشاط وحجم هذه التكاليف، فإذا زاد حجم النشاط بنسبة معينة زادت هذه التكاليف بنفس النسبة وتعدم في حالة عدم وجود أي نشاط ومثالها: تكلفة المواد الأولية.
2. **التكاليف الثابتة:** وهي التكاليف التي لا تتغير بحجم النشاط سواء بالزيادة أو بالنقصان حيث تبقى ثابتة خلال فترة إنجاز هذا النشاط أو هذا الحجم من النشاط ويمكن أن نميز بين نوعين من التكاليف في هذا النوع:

- أ. **التكاليف الملزمة:** وهي التي لابد منها ولا يمكن التخلص منها كالاكتانات.
- ب. **التكاليف غير الملزمة:** وهي التي يمكن تغييرها بقرار من الإدارة مثل مصاريف الدعاية والإعلان.
3. **التكاليف شبه المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير مع حجم النشاط، ولكن ليس بنفس نسبة التغير مع حجم النشاط وعلى سبيل المثال: إذا ارتفع حجم النشاط بـ 10 % ترتفع هذه التكاليف بنسبة 6 % مثل تكاليف صيانة وسائل النقل.

سادساً- إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع: بعد تحديد طبيعة وسلوك البيع والتوزيع يتم توزيع هذه التكاليف وتحميلها وتتم هذه العملية وفق عدة طرق نذكر منها:

1. **توزيع مصاريف البيع والتوزيع وفقاً للمناطق الجغرافية:** حسب هذا التوزيع فإن مصاريف البيع والتوزيع توزع على أساس كل منطقة وذلك استناداً على رقم الأعمال المحقق في الفترة السابقة وعدد الزبائن.
2. **توزيع مصاريف البيع والتوزيع توزيعاً زمنياً:** إن الهدف من هذا التوزيع تمكين المؤسسة من تدبير الأموال اللازمة لهذه المصاريف في الوقت المناسب دون الإخلال في المواعيد.
3. **تبويبات أخرى:** هناك تحليلات وتوزيعات أخرى لمصاريف البيع والتوزيع تساعد في عملية الرقابة وفي اتخاذ القرارات المتعلقة بسياسات التسعير والمفاضلة بين قنوات التوزيع ودخول أسواق جديدة ومن أمثلة طرق التحليل الأخرى ما يلي:

أ. تبويب المصاريف وفقاً لمراكز التكلفة (مراكز البيع، مركز التخزين)؛

ب. تبويب المصاريف حسب المنتجات وفقاً للمناطق؛

ج. التنبؤ حسب مصاريف المبيعات الخارجية ومصاريف المبيعات المحلية؛

د. تنبؤ المصاريف وفقاً للعملاء؛

هـ. التنبؤ وفقاً لقنوات التوزيع.

سابعاً- طرق تقدير مصاريف الموازنة التقديرية لمصاريف البيع و التوزيع: هناك عدة طرق لتقدير مصاريف البيع و التوزيع نذكر أهمها¹:

1. **طريقة المربعات الصغرى:** هي أهم طريقة إحصائية مستخدمة في تحليل التكاليف وتحديد اتجاهاتها، حيث يعرض لنا الخط المستقيم العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط، من خلال المعلومات الشهرية أو السنوية المتوفرة لدى المؤسسة. و يكون استخراج معادلة خط الاتجاه العام نحو التالي:

Y: قيم التكاليف

X: حجم المبيعات

فالمؤسسة تدفع مقدار قدره (b) كتكاليف ثابتة، وتدفع مقدار (a%) من رقم الأعمال كتكاليف متغيرة.

$$\hat{y} = a + bx \quad a = \frac{\sum y - b \sum x}{n} \quad b = \frac{n \sum xy - (\sum x)(\sum y)}{n \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

3. **طريقة النقاط القصوى:** تقوم هذه الطريقة على أساس رصد نقطتي، النقطة الأولى تتمثل في أدنى مستوى للتكاليف وما يقابلها من حجم للنشاط، والنقطة الثانية تتمثل في أقصى مستوى للتكاليف وما يقابلها من حجم للنشاط. ثم نقوم بحساب المعدل المتغير. و تكون العلاقة على الشكل التالي:

$\frac{\text{التغير في التكاليف بين أدنى وأقصى مستوى للنشاط}}{\text{التغير في حجم النشاط بين المستويين الأدنى والأقصى}} = \text{المعدل المتغير}$
--

و يشترط دائماً عند تطبيق إحدى الطريقتين، ثبات مستويات الأسعار و بقاء التكاليف الثابتة على ما هي عليه.

¹ عرابة الحاج، "الميزانية التقديرية لمصاريف البيع"، مرجع سابق، ص 02-03.

تمرين: كانت مبيعات إحدى المؤسسات وتكاليف المندوبين المرتبطة بالمبيعات الأشهر العشر الأولى خلال السنة 2019م على الشكل:

الوحدة: ألف دج

الأشهر	المبيعات (X)	تكاليف المندوبين (Y)
جانفي	415	25
فبراير	460	26
مارس	300	20
أفريل	350	22
ماي	380	23
جوان	390	24
جويلية	500	27
أوت	460	26
سبتمبر	550	28
أكتوبر	330	21
المجموع	4135	242

المطلوب: حساب التكاليف التقديرية للمندوبين باستعمال طريقة المربعات الصغرى، و طريقة النقاط القصوى؟

1. طريقة المربعات الصغرى:

بحساب معادلة الانحدار (y) على (x) نحصل على المعادلة التالية:

$$Y=0.03x+10550$$

وعليه يمكن القول بان المؤسسة ستدفع : 10550 دج كأجور شهرية ثابتة، بالإضافة إلى 0.03 من قيمة المبيعات كعمولات لمندوبي البيع . حيث تتغير هذه العمولات بتغير حجم المبيعات (الإيرادات) باعتبار أن العلاقة بينهما هي علاقة طردية. فإذا كانت مثلاً مبيعات التقديرية هي : 600000 دج ، فالتكاليف التقديرية الخاصة بالمندوبين تكون قيمتها :

$$Y=0.03(60000)+10550$$

$$Y=28550.00$$

2. طريقة النقاط القصوى:

$$\begin{array}{r} 20-28 \\ \hline 300 - 550 \\ 08 \\ \hline 205 \\ \text{المعدل المتغير} = 0.03 \end{array}$$

ومنه فإن التكاليف المتغيرة عند المستوى الأدنى من النشاط هي:

$$09 = 300 \times 0.03 \text{ دج (اخترنا أدنى مستوى للنشاط لان المعادلة تبدأ عنده).}$$

التكاليف الثابتة عند المستوى الأدنى من النشاط = التكاليف الكلية عند المستوى الأدنى - التكاليف المتغيرة عند المستوى الأدنى

$$\text{التكاليف الثابتة عند المستوى الأدنى من النشاط} = 09 - 20$$

$$\text{التكاليف الثابتة عند المستوى الأدنى من النشاط} = 11 \text{ دج}$$

وعليه فإن معادلة خط الاتجاه العام لتكاليف المندوبين حسب هذه الطريقة تكون على النحو التالي:

$$\mathbf{Y=0.03x+11}$$

وبافتراضنا أن المبيعات التقديرية هي : 600000 دج، فإن التكلفة التقديرية للمندوبين ستكون قيمتها على النحو التالي:

$$Y=0.03(60000)+11(1000)$$

$$\mathbf{Y=29000}$$

و الفرق بين المبلغين لكلا الطريقتين يحسب على النحو التالي = 29000 - 28550 = (- 450) دج

وعليه فإن:

$$\text{نسبة الانحراف (الفرق)} = (- 450 / 28550) \times 100$$

$$\text{نسبة الانحراف (الفرق)} = (- 01) \%$$

و من خلال عرض لهاتين الطريقتين اتضح لنا أن الفرق بينهما يكاد ينعدم.

ثامناً- الهدف من إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع و التوزيع: و تتمثل هذه الأهداف في¹:

1. التنسيق بين جهود البيع و الإنتاج والبرنامج المالي للمؤسسة؛
2. اختيار أفضل مجموعة من طرق لتوزيع؛
3. توجيه الجهود البيعية توجيهاً سليماً لغرض الزيادة و السيطرة على أكبر حصة سوقية؛
4. مراقبة نفقات التوزيع.

الجدول رقم (3.2): نموذج موازنة مصاريف البيع و التوزيع

إجمالي	الشهر (السنة)					البيانات
	ديسمبر	مارس	فبراير	جانفي	
						المصاريف المباشرة
						مجموعة المصاريف المباشرة (1)
						المصاريف غير المباشرة
						مجموع المصاريف غير المباشرة (2)
						الإجمالي المصاريف (01)+(02)

المصدر: من إعداد الأستاذ

تاسعاً- فعالية الموازنة التقديرية لمصاريف البيع و التوزيع: تمكن فعالية الموازنة التقديرية لمصاريف البيع و التوزيع في كون أن إعداد هذه الموازنة يكفل للمؤسسة تحقيق الأهداف العامة التي تهدف إليها، والتي هي تخطيط ومتابعة ومراقبة هذه النفقات وترشيدها، غير أن الأهداف الخاصة التي تسعى إليها الموازنة التقديرية لمصاريف البيع و التوزيع تتمثل فيما يلي²:

1. التنسيق بين جهود التوزيع و البيع و الإنتاج والبرنامج المالي للمؤسسة؛
2. اختيار أفضل مجموعة من طرق التوزيع؛
3. توجيه الجهود البيعية توجيهاً سليماً لغرض زيادة المبيعات و السيطرة على أكبر حصة في السوق؛
4. مراقبة نفقات التوزيع؛
5. ضمان رقابة جديدة على المصروفات.

¹ خالص صافي صالح، " تقنيات تسير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة"، مرجع سابق، ص 116.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

المحاضرة الرابعة: الموازنة التقديرية للإنتاج

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

1. معرفة الموازنة التقديرية للإنتاج و مدى ارتباطها بالموازنة التقديرية المبيعات
2. دورها في بناء موازنات المواد، والعمالة، والمصروفات الصناعية غير المباشرة.
3. طرق و أساليب إعدادها والعوامل المحددة لها.

تمهيد:

إن القدرة التنافسية للمؤسسة تتوقف بالإضافة إلى نوعية المنتجات وجودتها على مدى تحكم المؤسسة في تكاليفها وكذا الاستعمال الأمثل لطاقاتها الإنتاجية المتاحة، فكلما تمكنت المؤسسة من تخفيض سعر التكلفة الخاص بمنتجاتها كلما كانت قادرة على المنافسة في السوق والمضاربة على تخفيض الأسعار من أجل نيل أكبر حصة ممكنة من الأسواق، وتعتبر أهم وسيلة للمؤسسة في هذا السياق أن تعتمد المؤسسة إلى استخدام أسلوب الموازنة التقديرية للإنتاج وعناصره.

أولاً- مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج: الموازنة التقديرية للإنتاج: " عبارة عن تقدير للكميات التي ترغب المؤسسة في إنتاجها خلال فترة الموازنة ¹ ، بما يتلاءم مع المبيعات التقديرية التي تم تحديدها و اعتمادها في الموازنة التقديرية للمبيعات ". و هي تُعدّ حجر الزاوية لموازنات المواد، والعمالة، والمصروفات الصناعية غير المباشرة.

ثانياً- أنظمة الإنتاج: يقصد بهذه الأنظمة الأنماط التي تتبعها المؤسسة في عملية الإنتاج وكيفية إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج، حيث تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج باستعمال أحد الأنماط التالية:

1. **الإنتاج على أساس الطلبات:** حسب هذا النمط تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج بعد أن تتحصل على الطلبات المقدمة من طرف الزبائن حيث تقوم بإنتاج المنتجات المحددة في هذه الطلبات فقط، ولكن بالخصائص والمميزات الموضحة في الطلبية، هذا يعني أن المؤسسة يسهل عليها تحديد عناصر الإنتاج اللازمة والكافية هذا ما يعني أن المؤسسة لا يكون لديها مخزون في نهاية دورة الإنتاج.

¹ نور الدين خبابة، " الإدارة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، 1979م ، ص 219 .

2. الإنتاج المستمر: في هذا النمط تقوم المؤسسة بإنتاج المنتجات التي تارها تلبية حاجات السوق بعد أن تتحصل على هذه المعلومات من جراء قيامها بدراسة السوق وهنا يبقى للمؤسسة مخزوناً سلعياً في مخازنها لتلبية حاجات السوق.

ثالثاً- العوامل المحددة لموازنة الإنتاج: تتحدد موازنة الإنتاج بعوامل مؤثرة عديدة، أهمها ما يلي:

1. المبيعات: تتحدد خطة الإنتاج بصفة أساسية بالمبيعات المتنبأ بها، إذ تهدف موازنة الإنتاج إلى تخطيط العمليات الإنتاجية، والتنسيق بينها، بشكل يضمن تدفق الإنتاج، بمعدل يتفق مع معدل طلبات العملاء للمنتج. وفي الحالات التي يكون فيها التغير الموسمي في الطلب على المنتج كبيراً، قد تلجأ إدارة الوحدة، عند تخطيط الإنتاج إلى تشغيل الأنشطة الإنتاجية بكامل طاقتها خلال موسم ارتفاع الطلب، وتشغيلها بطاقة أقل خلال موسم انخفاض الطلب. وفي حالات أخرى، قد تلجأ إدارة الوحدة، في مواجهة التغيرات الموسمية في الطلب، إلى تثبيت مستوى الإنتاج، مع زيادة حجم المخزون من المنتج خلال موسم انخفاض الطلب، لمواجهة الطلب الزائد في موسم ارتفاع الطلب.

2. سياسة المخزون: على الرغم من أن موازنة الإنتاج تتحدد بصفة أساسية بالمبيعات المتنبأ بها، فإنه يجب عند إعداد موازنة الإنتاج، أخذ التغيرات في سياسة تخزين المنتج في الحسبان. فعلى سبيل المثال: إذا قررت إدارة الوحدة زيادة مستوى المخزون من المنتج في نهاية فترة الموازنة عما كان عليه في بدايتها، فإن موازنة الإنتاج المترتبة على ذلك القرار سوف تزيد عن موازنة المبيعات.

3. الطاقة الإنتاجية: إن الطاقة الإنتاجية تفرض قيوداً أو حداً أعلى على موازنة الإنتاج (أي عدد الوحدات المنتجة)، خاصة إذا كانت الوحدة تعمل بكامل طاقتها.

رابعاً- إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج: من أجل إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج لابد من معرفة ما يلي:

1. تقدير حجم الإنتاج: لإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج يجب أن نجيب على الأسئلة التالية:

- أ. ما هي الكميات اللازم إنتاجها لمقابلة حاجات الموازنة التقديرية للمبيعات؟
- ب. ما هي مستويات المخزون من منتجات التامة الصنع الواجب الاحتفاظ بها لم واجهة طلبات الزبائن في الوقت المناسب؟¹

وبما أن الموازن التقديرية للمبيعات تحدد لنا كمية المبيعات المقدر بيعها وكذلك قيمتها وأنه إذا أخذنا بعين الاعتبار كمية المنتجات التامة الصنع الموجودة في المخازن وكذلك ما يجب الاحتفاظ به من هذه

¹ خالص صالح، " تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية المستقلة"، مرجع سابق، ص 43.

المنتجات في نهاية الفترة فإن الكمية الواجب إنتاجها خلال فترة الموازنة تحدد في العلاقة الرياضية التالية:

$$\text{عدد الوحدات المطلوب إنتاجها} = \text{المبيعات المتوقعة} + \text{مخزون آخر المدة} - \text{مخزون أول المدة}$$

مثال: إذ افترضنا أن المبيعات المتوقعة خلال سنة 2019م من منتج معين قدرت بـ: 20.000 وحدة، وأن إدارة الوحدة ترغب في أن يكون لديها 3.500 وحدة من المنتج في نهاية السنة في حين أنه من المقدر أن يصل المخزون في بداية السنة إلى: 1500 وحدة فإن عدد الوحدات المطلوب إنتاجها لسنة 2019م يكون كما يلي:

$$\text{عدد الوحدات المطلوب إنتاجها} = \text{المبيعات المتوقعة} + \text{مخزون آخر المدة} - \text{مخزون أول المدة}$$

$$\text{عدد الوحدات المطلوب إنتاجها} = 20000 + 3500 - 1500$$

$$\text{عدد الوحدات المطلوب إنتاجها} = 22000 \text{ وحدة}$$

2. تحديد القيود الإنتاجية: ونعني بها تلك القيود التي تحد من الطاقة الإنتاجية للمؤسسة تتمثل في¹:

أ. القيود المتعلقة بالمعدات الإنتاجية: يتعلق الأمر بتحديد الوقت المنتج الذي تسمح به طاقة الآلات المتواجدة أو المتوقعة وتحديد نقاط الاختناق في الورشات فمعرفة وقت النشاط العادي للآلة فهو عبارة الوقت الذي تكون فيه الآلة مشغلة، نقدر الوقت غير المنتج الذي يتمثل في أوقات ضبط وتركيب المعدات، وقت الصيانة، وقت الاستراحة للعمال، أوقات التوقفات التقنية، أوقات التوقف لتموين الورشة بالمواد الأولية... الخ، فالوقت المنتج هو حاصل طرح الوقت غير المنتج عن وقت النشاط.

ب. القيود المتعلقة بالمواد: تتمثل في المواد الأولية و المواد المستهلكة ، ويبين هذا القيد مدى تبعية المؤسسة للسوق.

ج. القيود المتعلقة باليد العاملة المباشرة: نتحصل على الوقت المنتج لليد العاملة المباشرة من حاصل طرح الوقت غير المنتج من مجموع عدد ساعات الحضور (المتواجد) كما سيأتي شرحه عند مناقشة موازنة اليد العاملة المباشرة.

3. القيود الإنتاجية الأخرى: ممكن أن تواجهنا قيود إنتاجية أخرى تتعلق بالمساحة المتاحة للتخزين أو العرض، أو الوقت المتاح من اليد العاملة الماهرة (بعض الورشات تحتاج إلى مهارة عالية)، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار معدل الإنتاج غير القابل للتسويق نظراً لعدم توفره المواصفات المطلوبة من الجودة.

¹ فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، مرجع سابق، ص96.

و تستعمل البرمجة الخطية (طريقة السمبلكس أو الطريقة البيانية) في تحديد الحجم الأمثل من الإنتاج في ظل الموارد المتاحة¹.

4. توزيع البرنامج الإنتاجي الإجمالي: يوزع البرنامج الإنتاجي الإجمالي حسب²:

- أ. **التوزيع حسب مراكز المسؤولية:** إن توزيع برنامج الإنتاج حسب كل ورشة وكل قسم يسمح بتحديد مسؤولية كل فرد ودوره، وكما إن إعداد الموازنة حسب مراكز المسؤولية تهدف إلى ترشيد استخدام الطاقة الإنتاجية وتحديد أسباب عدم استغلال الطاقة استغلال جيداً.
- ب. **التوزيع حسب الفترات:** بعد تحديد البرنامج السنوي للإنتاج نقوم بتوزيعه على مختلف فترات السنة أخذين بعين الاعتبار توفر المنتجات بالكميات المناسبة وفي الأوقات المناسبة مع الاحتفاظ بالمخزون في المستوى المناسب وغالباً ما يوزع البرنامج توزيعاً شهرياً.

الجدول رقم (4.2): نموذج موازنة التقديرية للإنتاج

إجمالي السنة	الشهر (السنة)					البيانات
	ديسمبر	مارس	فبراير	جانفي	
						كمية المبيعات المتوقعة
						(+) مخزون الإنتاج المرغوب فيه آخر الفترة
						(-) مخزون الإنتاج المتوقع أول الفترة
						عدد الوحدات المطلوب إنتاجها

المصدر: من إعداد الأستاذ

تمرين: فيما يلي عدد الوحدات المتوقعة خلال خمسة شهور الأولى لسنة 2019م لشركة صناعة الهواتف النقال.

الشهر	جانفي	فبراير	مارس	أفريل	ماي
عدد الوحدات	12000	15000	10000	9000	14000

فإذا علمت أن الشركة تخطط للاحتفاظ بمخزون سلعي في نهاية كل شهر بنسبة: 20% من المبيعات المتوقعة، و كان عدد وحدات مخزون أول مدة: 2300 وحدة.

المطلوب: إعداد الموازنة الإنتاج لأربعة أشهر الأولى ؟

¹ بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار"، مرجع سابق، ص 08.

² فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، مرجع سابق، ص 100.

الحل:

1. حساب مخزون آخر المدة:

- جانفي : $15000 \times 20\% = 3000$ وحدة
- فبراير : $10000 \times 20\% = 2000$ وحدة
- مارس : $9000 \times 20\% = 1800$ وحدة
- أبريل : $14000 \times 20\% = 2800$ وحدة

2. حساب مخزون أول المدة:

- جانفي : 2300 وحدة
- فبراير : 3000 وحدة
- مارس : 2000 وحدة
- أبريل : 1800 وحدة

ج. عدد الوحدات الواجب إنتاجها كل شهر:

موازنة الإنتاج = عدد الوحدات المتوقع إنتاجها + مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة

- جانفي : $12000 + 3000 - 2300 = 12700$ وحدة
- فبراير : $15000 + 2000 - 3000 = 14000$ وحدة
- مارس : $10000 + 1800 - 2000 = 9800$ وحدة
- أبريل : $9000 + 2800 - 1800 = 10000$ وحدة

و عليه فإن الموازنة التقديرية للإنتاج تكون على الشكل التالي:

البيانات	جانفي	فبراير	مارس	أفريل	ماي
كمية المبيعات المتوقعة	12000	15000	10000	9000	14000
(+) مخزون الإنتاج المرغوب فيه آخر الفترة	3000	2000	1800	2800	-
(-) مخزون الإنتاج المتوقع أول الفترة	2300	3000	2000	1800	2800
عدد الوحدات المطلوب أنتاجها	12700	14000	9800	10000	-

المحاضرة الخامسة: الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

1. معرفة الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة
2. أشكال و أنواع المصاريف الموازنة التقديرية الصناعية غير المباشرة
3. طرق و أساليب إعدادها.

تمهيد:

إن الموازنة التقديرية للمصروفات الصناعية غير المباشرة تتوقف على طبيعة المؤسسة وحجمها ونشاطها، ووجهة نظر الإدارة إليها، وكذلك على أهميتها وما تمثله من مجموع مصاريف ثابتة و متغيرة التي تتحملها المؤسسة في النهاية في ميزانيتها ونظراً لأهميتها ارتأت المؤسسات إلا أن تخصص لهذه المصاريف موازنة خاصة بها.

أولاً- تعريف الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة: تعرف على أنها: " المصاريف التي لا يمكن أن تحمل مباشرة على مركز كلفة معينة أو وحدة كلفة والتي لم يتم تقديرها ضمن موازنة المواد المباشرة وموازنة العمل المباشر".

ثانياً-مكوناته الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة : تتكون المصاريف الصناعية غير المباشرة من المصاريف ذات طبيعة مختلطة منها ما هو متغير مع حجم النشاط مثل: المواد غير المباشر والأجور غير المباشرة وتكاليف المصنع التشغيلية غير المباشرة المتغيرة مثل : الكهرباء وغيرها، ومنها ما هو ثابت بغض النظر عن مستوى النشاط مثل تأمين المصنع واستهلاك الآلات والمباني والأصول الثابتة الأخرى و الإيجار ومصاريف صيانة المباني؛ غيرها،

إن المصاريف الصناعية غير المباشرة تصرف أصلاً بشكل إجمالي لحساب عدة مراكز كلفة أو وحدات إنتاجية وتعتبر هذه من مكونات تكلفة الإنتاج، لذا يجب توزيع قيمة هذه المصاريف على مراكز الكلفة والوحدات وهنا تختلف الآراء ويبرز الاجتهاد، ولغرض استخراج نصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف يفترض إتباع الخطوات التالية:

1. توزيع هذه المصاريف على مجموعتين رئيسيتين من مراكز الكلفة وهي المراكز الإنتاجية والمراكز الخدمية.
2. توزع وتحمل المصاريف الخاصة بالمراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية المستفيدة من هذه الخدمات.

3. بعد استخراج نصيب كل مركز إنتاجي من المصاريف على اختلاف أنواعها يوزع مجموع هذه المصاريف على ما أنتجه المركز توزيعاً عادلاً¹.

ثالثاً- أنواع المصاريف الصناعية غير المباشرة و أسس توزيعها: هناك أسس مختلفة يتم توزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة من خلالها على عناصر مراكز الإنتاج وعناصر مراكز الخدمات والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (5.2): أنواع المصاريف الصناعية غير المباشرة أسس توزيعها

أنواع المصروفات (التكاليف)	أسس توزيعه
1. مصروفات المطعم	— عدد العاملين
2. مصروفات الحراسة	— مجموع الأجور — المساحة المشغولة — الحجم المشغول — قيمة المباني
3. مصروفات التنظيف	— المساحة المشغولة
4. الاستهلاكات: — الخاصة بالمباني — الخاصة بالمكائن و الآلات — الخاصة بالسيارات	— المساحة المشغولة — الحجم المشغول — الكلفة و القيمة الدفترية — الكلفة و القيمة الدفترية
5. الإنارة والإضاءة	— المساحة المشغولة — الحجم المشغول — عدد المصابيح أو قوتها
6. التدفئة و التبريد	— عدد العمال — المساحة المشغولة — الحجم المشغول — مجموع الأجور
7. الطاقة التشغيلية	— عدد ساعات استغلال المكائن و الآلات — مرجحة بقوتها الحالية

¹ خالص صافي صالح، "تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية المستقلة"، مرجع سابق، ص54.

- حجم البضاعة المنقولة	8. النقل الداخلى للبضاعة
- قيمة البضاعة	

المصدر: خالص صافي صالح، "تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية المستقلة"، مرجع سابق،

ص 93.

رابعاً- إعداد الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة: لتقدير هذه المصروفات خلال فترة الموازنة يمكن الاستعانة بالسجلات المحاسبية ونتائج السنوات السابقة لغرض تحديد الاتجاه العام لهذه المصاريف، إلا أنه من الخطأ الاعتماد ووضع التنبؤات على أساس زيادة أرقام المصاريف الخاصة بالسنوات الماضية بنسبة ثابتة، بل يجب العناية بتفاصيل هذه المصاريف لغرض تحديدها بشكل دقيق خلال فترة الميزانية.

إن الموازنة التقديرية للمصروفات الصناعية تتوقف على طبيعة المؤسسة وحجمها ونشاطها، ووجهة نظر الإدارة والمدى الذي ترغب فيه لتحقيق الرقابة على هذه المصروفات، وكذلك على أهميتها وما تمثله من مجموع المصاريف التي تتحملها المؤسسة، فقد ترى بعض المؤسسات عدم الفصل بين المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة وتعد موازنتها على هذا الأساس، بينما تقف بعض المؤسسات الأخرى بإعداد الموازنة التقديرية لهذه المصاريف على أساس التفريق ما بين المصاريف الثابتة والمتغيرة. بمعنى يراعى عند تقدير المصروفات الصناعية غير المباشرة، التمييز بين المتغير (التي تتغير بتغير حجم الإنتاج)، والثابت منها (التي لا تتغير مهما تغير حجم الإنتاج)، حتى يمكن تعديل الموازنة عند الحاجة إلى التغيير في مستوى الإنتاج.

إن المصاريف الصناعية غير المباشرة الثابتة يسهل وضع تقديراتها عن إعداد الموازنة التقديرية كالإيجار والتأمين والاستهلاك... الخ، إلا أن المصاريف الصناعية غير المباشرة المتغيرة فتقديرها يتضمن صعوبات جمة كما بينا أعلاه.

إن الرجوع إلى نتائج السنوات السابقة لغرض التأكد وسلامة صحة التقدير عند إعداد الموازنة قد يرافقه في بعض الأحيان عملية تحليل بعض المصاريف وفقاً للأقسام التي تحققت فيها، كما قد يتطلب في أحيان أخرى تحليل بعض المصاريف وفقاً للأقسام التي تحققت فيها، كما وقد يتطلب في أحيان أخرى تحليل هذه المصروفات وفقاً لمكوناتها ومفرداتها، وأن أنسب الطرق في تحليل نتائج السنوات السابقة الاستعانة بالرسوم البيانية لتحديد خط الاتجاه على أن يأخذ بنظر الاعتبار للتغيرات المتوقعة في المستقبل، وتشمل هذه التغيرات على:

1. التغيرات في المكائن والمعدات والأبنية (تجهيزات الإنتاج)، فقد يحدث إلى تزايد أعباء الاستهلاك والتأمين وضريبة العقار على الأبنية وقد تنوي المؤسسة الاستثمار في هذا المجال مستقبلاً؛
2. التغيرات في السلع المنتجة أو في طريقة إنتاجها أو في طبيعة ونوع المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج فقد يصاحب ذا التغيير تغيير بعض العناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة؛
3. التغيير المتوقع في عدد ساعات العمل؛

4. التغيير في بعض أسعار الخدمات الصناعية فإذا لوحظ مثل: أن هناك تغيرات جوهرية طرأت في الأسعار فإنه يجب إجراء تعديلات على تقديرات المصاريف على أساس مستوى الأسعار الجديدة خلال فترة الموازنة؛

5. التغيير في السياسة الإدارية وتأثيرها على السياسة المالية.

إن المصروفات الصناعية غير المباشرة تتكون من مجموعة غير متجانسة وغير متشابهة من المصروفات، وإن هذا التنوع وعدم التشابه يخلق مشكلة معقدة تواجه إدارة المؤسسة من حيث توزيعها على الإنتاج ومن حيث إخضاعها للرقابة كما يؤدي إلى تشتت وتوزيع المسؤولية عن هذه المصروفات، وهناك نوعين رئيسيين من الأقسام:

أ. الأقسام الإنتاجية: والتي يتم فيها الإنتاج المباشر للسلع.

ب. الأقسام الخدمية: و تقوم بتزويد الأقسام الإنتاجية بما يلزمها من خدمات.

ولغرض السيطرة على المصاريف الصناعية غير مباشرة يجب أن يكون هناك شخص محدد في كل قسم تسند إليها مسؤولية تبويب ومتابعة هذه المصاريف عند إعداد الحسابات القليلة و الموازنات التقديرية. كما أن معدلات التحميل السنوية يجب أن تحسب لكل قسم وفقاً للأفضل وأعدل طريقة. و أن تكون هي نفسها التي تستخدم في المحاسبة التحليلية خلال الفترة.

خامساً- طريقة حسابها: بما أن موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة تنطوي على المصاريف تضم عناصر متغيرة و ثابتة، فإنه يتم تحديدها باستخدام معادلة المصاريف والتي يطلق عليها بمعادلة الموازنة المرنة وتظهر كالتالي:

$$\hat{y} = a + bx$$

حيث أن:

y: إجمالي المصاريف الصناعية غير المباشرة.

a: المصاريف الصناعية غير المباشرة الثابتة.

b: معدل المصاريف الصناعية غير المباشرة المتغيرة (المعدل المتغير).

x: مستوى النشاط وعادة يقاس بساعات العمل المباشر (من موازنة الأجر المباشرة).

موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة = (عدد الساعات العمل اللازمة للتصنيع × معدل تحميل المصاريف غير المباشرة المتغيرة) + المصاريف الصناعية غير المباشرة.

سادساً- فعالية الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة: تستخدم الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة كأداة فعالة للرقابة على المصاريف عن طريق مقارنة المصاريف الفعلية لكل عنصر مع ما يقابله كحصة في الموازنة التقديرية. إلا أن كثيراً من المؤسسات تواجه مشاكل من حيث كون هذه المصاريف تتضمن عناصر غير متشابهة يصعب عليها أن توزعها على الإنتاج وعلى الأقسام، نظراً لعدم إمكانية توزيع المسؤولية عن هذه المصاريف مثل مصاريف التأمين نجدها لا تخضع لسيطرة قسم معين.

ولكي تسهل الرقابة يجب أن تبوب المصاريف وفقاً للمسؤولية الوظيفية وعلى أن تقسم أيضاً إلى مصاريف ثابتة ومتغيرة ويوجد نوعان رئيسيان من الأقسام:

- أ. قسم الإنتاج: وهي الأقسام التي تعمل مباشرة في إنتاج السلع.
- ب. أقسام الخدمات: وهي الأقسام التي لا تعمل مباشرة في إنتاج السلع وإنما وظيفتها تزويد أقسام الإنتاج بما يلزمها من خدمات مثل قسم الصيانة، الإضاءة، الوقود وقسم القوى المحركة.

ولكي تسهل عملية الرقابة يجب أن تستند مسؤولية الإشراف على كل قسم من هذه الأقسام على شخص واحد وهذا حتى يتم تحميله مسؤولية الانحرافات التي قد تحدث عند التنفيذ والتي قد تؤدي إلى المبالغة في المصاريف.

وفرض الرقابة في هذا الميدان تختلف بحسب اختلاف نوعية المصاريف تفرض الرقابة على المصاريف الثابتة ليست ذات أهمية كبيرة لأن أغلبية هذه المصاريف لا تتحكم فيها المؤسسة وإنما ترجع إلى ظروف وعوامل خارجية مثل معدل الضرائب العقارية التي قد يتغير ويرتفع بسبب صدور قوانين جديدة. أما المصاريف المتغيرة تستدعي فرض رقابة أكثر صرامة لأن هذا النوع من المصاريف تتحكم فيه المؤسسة.

ويمكن تلخيص الانحرافات الخاصة بالموازنات التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة كما يلي:

الانحراف الإجمالي = مصاريف فعلية ثابتة - المصاريف الثابتة المستوعبة

حيث أن:

المصاريف الثابتة المستوعبة = (معامل التحميل × حجم الإنتاج)

وحساب معدّل تحميل الأعباء الإضافية بقسمة إجمالي القيمة على عدد وحدات النشاط.

ويمكن تحليل هذا الانحراف إلى ما يلي:

أ. **انحراف الخطة:** وهذا ناتج عن اختلاف عن مبلغ المقدر الموضوع في الخطة عن مبلغ الفعلي أي:

انحراف الخطة = (مصاريف ثابتة - مصاريف ثابتة متغيرة).

ب. انحراف الطاقة: هو ناتج عن اختلاف حجم الإنتاج التقديري عن حجم الإنتاج الفعلي الحقيقي) ويحسب كما يلي:

$$\text{انحراف الطاقة} = (\text{مصاريف ثابتة تقديرية} - \text{مصاريف ثابتة مستوعبة}).$$

الجدول رقم (6.2): موازنة تقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة

إجمالي السنة	الشهر (السنة)				البيانات
	مارس	فبراير	جانفي	
					عدد ساعات العمل اللازمة للتصنيع
					(×) معدل تحميل المصاريف الصناعية غير مباشرة المتغيرة
					(=) المصاريف الصناعية غير مباشرة المتغيرة
					(+) المصاريف الصناعية غير مباشرة الثابتة
					المصاريف الصناعية غير مباشرة

المصدر: من إعداد الأستاذ

تكوين: في الشركة لصناعة الحواسيب يتم تحميل المصاريف الصناعية غير المباشرة على الوحدات على أساس ساعات العمل المباشر، فإذا كان لديك المعلومات التالية:

- عدد ساعات العمل اللازمة للتصنيع لشهر جانفي و فبراير و مارس على التوالي: 1000 سا، 1300 سا، 1500 سا.

- معدل تحميل المصاريف الصناعية غير المباشرة المتغيرة هو: 20 دج لكل ساعة عمل مباشر.

- المصاريف الصناعية غير المباشرة الثابتة تبلغ: 50000 دج/ شهرياً

المطلوب: إعداد موازنة المصاريف الصناعية غير مباشرة؟

الحل:

إعداد موازنة المصاريف الصناعية غير مباشرة:

الوحدة: دج

البيانات	جانفي	فبراير	مارس	الإجمالي
عدد ساعات العمل اللازمة للتصنيع	1000	1300	1500	3800
(×) معدل تحميل المصاريف الصناعية غير مباشرة المتغيرة	20	20	20	20
(=) المصاريف الصناعية غير مباشرة المتغيرة	20000	26000	30000	76000
(+) المصاريف الصناعية غير مباشرة الثابتة	50000	50000	50000	150000
المصاريف الصناعية غير مباشرة	70000	76000	80000	226000

$$\text{(إجمالي المصاريف الصناعية غير مباشرة} \div \text{إجمالي عدد ساعات العمل اللازمة للتصنيع)} = 226000 \div 3800 = 59.47 \text{ دج / سا}$$

المحاضرة السادسة: الموازنة التقديرية للعمل و الأجر

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

1. التعرف على ماهية و أهمية الموازنة التقديرية للعمل و الأجر
2. معرفة الأجر وطريقة حسابه
3. طريقة و أسلوب إعداد الموازنة التقديرية للعمل و الأجر

تمهيد:

تختص موازنة العمل المباشر و الأجر ، أسوة بموازنة المواد الأولية، بتحديد مستلزمات موازنة الإنتاج من العمالة المباشرة. وتستند هذه الموازنة إلى المواصفات التي تعدها إدارة الإنتاج، في شأن كل فئة من فئات العمالة المطلوبة. ويعتبر العمل المباشر من أهم عناصر الإنتاج؛ وتكلفته تمثل نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج لهذا السبب فإنه من الضروري تقدير ساعات العمل المباشرة الضرورية لتحقيق البرنامج الإنتاجي، وتعد عملية تحديد تكلفة هذا العمل معيار مهماً جداً للتمكن من مراقبتها وتحديد الانحرافات وأسبابها.

أولاً- تعريف الموازنة التقديرية للعمل والأجر: عرفت الموازنة التقديرية للعمل و الأجر على أنها: " أداة تخطيطية هامة لنشاط وأداء العاملين في قسم الإنتاج ". وفي تعريف آخر هي: "خطة توضح عدد ساعات وتكلفة العمل المباشر المطلوب استخدامها خلال فترة الموازنة"¹. وتعتمد موازنة العمل و الأجر في إعدادها على موازنة الإنتاج بحيث تأخذ عدد وحدات الإنتاج للفترة، و متطلبات العمل المباشر التي يجب أن تحتسب كذاك لكي تعرف المؤسسة هل وقت العمل فعال و متوفر لمقابلة احتياجات الإنتاج².

و بالتالي يمكن القول أن الموازنة التقديرية للعمل و الأجر تستخدم لاحتساب ساعات العمل اللازمة لإنتاج الوحدات المفصلة في موازنة الإنتاج، و تساعد في توقع عدد العمال اللازم لتشغيل منطقة الإنتاج خلال فترة الموازنة باعتمادها على مستوى الأجر.

ثانياً- مفهوم الأجر و طرق تحديده :

1. مفهوم الأجر: في الموازنة التحليلية يمكن التمييز بين نوعين من الأجر:

أ. الأجر المباشرة: و يقصد بها مقدار كلفة العمل الذي يدخل مباشرة في العملية الإنتاجية، بمعنى العمل الذي يساهم مباشرة في صنع المواد و تحويلها، و تقاس تكلفته بوحدات نقدية يعبر عنها بالأجر المباشرة.

ب. الأجر غير المباشرة: فهي الأجر التي تدفع عن العمل غير المباشر، بمعنى العمل الذي لا يساهم مباشرة في صنع المواد و تحويلها و مثاله: أجر عمال التنظيف أو الحراسة.

ففي الموازنة التقديرية للأجر نأخذ فقط الأجر المباشرة، أما الأجر غير المباشرة فتدخل في الموازنة التقديرية للمصروفات الصناعية.

¹ " الموازنة الشاملة ومحاسبة المسؤولية" الفصل الخامس، ص04، http://fac.ksu.edu.sa/sites/default/files/lfs1_khms_10.pdf ،

تاريخ الاطلاع 2019/06/27م على الساعة : 20 سا و35

² وليد الحياي، " الميزانيات التقديرية"، الأكاديمية العربية، 2008م، ص07.

2. طرق تحديد الأجر: يتم تحديد الأجر على عدة أسس هي على النحو التالي:

أ. على أساس المؤهلات المهنية: ويكون داخل المؤسسة إذ يتم وصف وتحليل منصب العمل مع الأخذ بعين الاعتبار نوعية وصعوبة المهام حيث أن التحليل يكون بغية فئات مهنية ذات خصائص جسمانية ويدوية وثقافية بأجر معين، التي يتطلبها كل عمل بالإضافة إلى الأخطاء والصعوبات الناتجة عن ممارسة هذا العمل.

ب. على أساس الوقت: هي من أبسط الطرق وأكثرها شيوعاً، و بموجبها يتم تحديد الأجر على أساس الساعة الواحدة، أو اليوم أو الأسبوع أو الشهر. وليس له علاقة بالكمية المنتجة.

ج. على أساس المردودية: تطور هذا النوع من الأجر حيث كانت ظروف مراقبة العمل المنجز صعبة القيام وهو يتعلق مباشرة بالإنتاجية وهو بثلاثة أشكال:

- الأجر بالقطعة: قديماً حيث أن العامل يتقاضى أجره حسب عدد القطع المنتجة
- الأجر بالمنحة: ويتمثل في زيادة منحة مالية للعامل في أجره القاعدي.
- الأجر بالاقطاع: يتحدد هذا الأجر عند العامل من خلال نسبة معينة لرفع الأعمال المحقق¹.

ثالثاً- مكونات الموازنة التقديرية للعمل و الأجر: لإعداد الموازنة التقديرية للعمل و الأجر لا بد من أخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

1. 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 فانه بإمكانها أن تقوم بدراسة و تحليل نتائج الفترات السابقة لاستخراج متوسط الزمن الفعلي اللازم لتنفيذ كل عملية من عملية الإنتاج. و في حالة كون إنتاج 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 إنتاج الأوقات الإجمالية يدخل ضمنها أوقات تحضير الآلات و الأوقات الضائعة المسموح بها.

¹ حورية جاودي ، "تسيير الأجر في الجزائر- دراسة حالة الديوان الوطني للسقي و صرف المياه" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، فرع التحليل الاقتصادي، السنة الجامعية 2006-2002، ص138-139.

2. تحديد الوقت المتاح: يتطلب على المؤسسة في هذه الحالة تحديد حجم الساعات المنتجة للعمل المباشر

ويستخرج هذا الحجم كما يلي:

أ. تحديد عدد العمال الذين لهم علاقة مباشرة بالإنتاج.

ب. تحديد عدد أيام الحضور لكل عامل له علاقة مباشرة بالإنتاج.

- عدد أيام السنة = 365 يوم.

- عدد أيام الراحة (الجمعة و السبت) = 104 يوم.

- عدد أيام العطل في السنة: (01 يناير - رأس السنة الميلادية-، 12 يناير - رأس السنة الامازيغية ،

01 ماي - عيد العمال ، 05 جويلية- عيد الاستقلال ، عيد الفطر (01 و 02 شوال)،

عيد الأضحى (10 و 11 ذي الحجة)، 01 محرم (رأس السنة الهجرية) ، 10 محرم (يوم

عاشوراء)، 01 نوفمبر - عيد الثورة- ، يوم مولد النبي الشريف (12 ربيع الأول) = 12 يوم.

- عدد أيام العطلة بدون يومي الجمعة و السبت: (22) يوم.

- عدد الأيام الضائعة نتيجة الغيابات : 05 %

حساب عدد أيام حضور العامل الواحد خلال السنة :

عدد أيام حضور العامل في السنة = [عدد أيام السنة - (عدد أيام الراحة - عدد أيام العطل -

عدد أيام العطلة السنوية)] - عدد الأيام الضائعة نتيجة الغيابات

عدد الأيام الضائعة نتيجة الغيابات = $05\% \times [(22 - 12 - 104) - 365]$

عدد الأيام الضائعة نتيجة الغيابات = 11 يوم

عدد أيام حضور العامل في السنة = $226 - 11$

عدد أيام حضور العامل في السنة = 215 يوم

3. تحديد عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل:

عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل = عدد أيام الحضور × (عدد الساعات اليومية - الوقت

أو عدد الساعات غير المنتجة في اليوم)

إذا كان عدد الساعات اليومية : 08 سا أي (480د)، وكان معدل الوقت المتاح غير المنتج

(الضائع) هو: 10 % . فيكون حجم الساعات المتاحة في السنة الواحدة كما يلي:

عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل = $213 \times (480 - 0.10 \times 480) / 60$

عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل = 1534 ساعة.

إذن عدد الساعات المتاحة في السنة هو: 1534 ساعة لكل عامل.

وطريقة حساب عدد الساعات المنتجة المتاحة في السنة بالنسبة للمؤسسة تكون على الشكل التالي:

عدد الساعات المنتجة المتاحة في السنة بالنسبة للمؤسسة = عدد العمال × عدد الساعات المتاحة في السنة.

إذا كان عدد العمال: 150 عامل، فإن عدد الساعة المنتجة خلال السنة المتاحة ستكون:

عدد الساعات المنتجة المتاحة في السنة بالنسبة للمؤسسة = عدد العمال × عدد الساعات المتاحة في السنة.

عدد الساعات المنتجة المتاحة في السنة = 150×1534 سا

عدد الساعات المنتجة المتاحة في السنة = 150×1534

عدد الساعات المنتجة المتاحة في السنة = 230100 سا

رابعاً- تقدير معدل الأجر: إذا كان دفع أساس دفع الأجر هو الساعة، فمن السهل تحديد المعدل التقديري لأجرة الساعة، ونلاحظ أن هناك حالتين:

1. الحالة الأولى: ويكون فيه معدل الأجر موحداً في جميع مراكز العمل في قسم التشغيل، ويعتبر معدل الأجر معدل المشترك لجميع عمليات القسم.

2. الحالة الثانية: ويكون معدل الأجر متغيراً في مختلف مراكز العمل التي تتطلب اختصاصات مختلفة، و يكون ذلك إما عن طريق حساب معدل أجر مرجح للقسم أو عن طريق تحديد معدلات أجر معيارية لكل مجموعة من العمليات المتجانسة.

خامساً- الهدف من الموازنة التقديرية للعمل و الأجر: تسعى الموازنة التقديرية للعمل و الأجر إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نكتفي بذكر أهمها¹:

¹ طارق عبد العال حماد ، " الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة -"، الدار الجامعية، مصر، 2005م، ص 740، عبد الباسط احمد رضوان، " أصول المحاسبة الإدارية"، دار الكتب، الكويت، 1984م، ص 213، المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، " الموازنات و إعداد التقارير"، المملكة العربية السعودية، دن، ص 42.

1. أهما أداة تخطيطية ، تنسيقية ورقابية لنشاط وأداء العاملين ، فمن خلالها يتم تخطيط وقت العاملين و بالتالي كيفية توزيع الإجازات السنوية لهم و برامج التدريب و التكوين و غيرها؛
2. تحديد مقدار العمل المباشر اللازم للإنتاج معبر عنه بساعات العمل وصولاً إلى تحديد حجم العمالة اللازمة و كذلك نوع العمال اللازمين (فني، ماهر، نصف ماهر، بدون مهارة)؛
3. البحث عن حلول لتجاوز مشكلة الفائض او لعجز في اليد العاملة المتوفرة؛
4. مراقبة حركة أو دورة حركة العاملين و تخفيض معدلها إلى أقل يمكن والتي يتم احتسابها عن طريق لأخذ بعين الاعتبار العاملين الذين تركوا العمل و العاملين الذي تم توظيفهم خلال السنة مقسوم على معدل عدد العاملين. ومثاله:

- عدد العاملين أول الفترة لسنة 2018م: 100

- عدد العاملين لآخر الفترة لسنة 2018م: 110

- عدد العمال الذين استقالوا من العمل في سنة 2018م : 20

- عدد العمال الذين تم توظيفهم في سنة 2018م: 30

وعليه فان حركة العاملين لسنة 2018 يتم احتسابها على الشكل التالي:

$$(110+100) / (20+ 30) =$$

$$= 23 \%$$

إجمالي مصاريف العمل المباشر = (عدد الوحدات الواجب إنتاجها × عدد الساعات العمل اللازمة للتصنيع) × معدل اجر الساعة.

سادساً- طرق إعداد الموازنة التقديرية للعمل و الأجور: توجد طريقتان لإعداد الموازنة التقديرية للعمل و الأجور و هما:

1. الطريقة الأولى: هي عبارة عن تقدير لعدد ساعات العمل 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 إنتاجها في معدل تكلفة العمل للوحدة الواحدة نحصل على تكلفة العمل المباشر للوحدات الواجب إنتاجها.

2. الطريقة الثانية: و هي التقدير المباشر لتكلفة العمل و يكون ذلك باستخدام بعض مقاييس الإنتاج كعدد الساعات المباشرة نسبة إلى الآلات فيقال مثلاً: إن كل ساعة من عمل الآلة (الماكينة) يقابلها: 200 دج أجر عمل أو تحديد الأجور على أساس نسبة من قيمة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج.

سابعاً- الرقابة وتحليل الانحرافات في اليد العاملة: عند تنفيذ البرنامج الإنتاجي يتوقع ظهور انحرافات بين ما تم تقديره وما تم إنجازه فعلاً أي الموازنة التقديرية والفعلية لليد العاملة ويتم تحليل هذه الانحرافات حسب مكوناتها إلى انحرافات في كمية الوقت والانحرافات في معدل الأجر.

1. انحرافات في كمية الوقت: إن انحراف كمية الوقت يكون للأسباب التالية:

أ. رفع الأجور من طرف الإدارة العامة.

ب. استعمال ساعات إضافية غير مبرمجة من قبل.

ج. تشغيل عمال للقيام بالأعمال وهم غير مؤهلين لها.

2. الانحرافات الخاصة في اليد العاملة: ويتم في العادة احتساب ثلاثة انحرافات وهي¹:

أ. **الانحراف الكلي للعمل المباشر:** و الذي يساوي إجمالي تكاليف العمل المباشر الحقيقية والفعلية و المدفوعة في سبيل تصنيع الوحدات المصنعة مطروحاً منه إجمالي تكاليف العمل المباشر التقديرية اللازمة للوحدات المصنعة.

الانحراف الكلي للعمل المباشر = التكلفة الحقيقية - التكلفة التقديرية

وعلى الرغم من إن الانحراف الكلي المباشر يعطي مؤشراً لمدى وجود اختلاف بين تكاليف العمل المباشر الفعلي و الحقيقي إلا انه لا يحدد على وجه الخصوص أسباب ذلك الانحراف، لذا يتم احتساب انحرافتين إضافيتين هما: انحراف معدل الأجر و انحراف الكفاءة للعمل المباشر.

ب. **انحراف معدل أجر الساعة:** يبين انحراف بين الأجر الحقيقي و الأجر التقديري و يتم احتسابه بموجب العلاقة التالية:

$$\text{انحراف معدل أجر الساعة} = (\text{الأجر الحقيقي} - \text{الأجر التقديري}) \times \text{عدد الساعات الحقيقية}$$

و تعتبر إدارة الإنتاج و إدارة الموارد البشرية المسؤولتان بشكل أساسي عن انحراف ، كونهما الجهتين اللتين تتوليان عملية تنظيم توزيع العمال على عملية الإنتاج.

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، " الموازنات و إعداد التقارير "، مرجع سابق، ص 55-57، بتصرف.

ج. انحراف الكفاءة للعمل المباشر: يمثل انحراف كفاءة العمل المباشر مدى وجود اختلاف بين ساعات العمل المباشر الفعلية المستخدمة في الإنتاج و الساعات المعيارية للعمل المباشر الواجب استخدامها. ويتم احتساب كفاءة العمل المباشر وفق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف كفاءة العمل} = (\text{عدد الساعات الحقيقية} - \text{عدد الساعات التقديرية}) \times \text{الأجر التقديري}$$

ويتم تحليل هذا الانحراف إلى انحرافين جزئيين هما:

أ. انحراف مزيج العمل:

انحراف مزيج العمل = [(نسبة المزيج التقديري من ساعات العمل - نسبة المزيج الحقيقي من ساعات العمل) (عدد الساعات الحقيقية الكلية)] × [(متوسط الأجرة التقديرية - الأجرة التقديرية)].

ب. انحراف عائد العمل:

انحراف عائد العمل = (حجم الساعات الحقيقي - حجم الساعات التقديري المسموح بها للإنتاج التقديري) × متوسط الأجر التقديري .

حيث:

نسبة المزيج التقديري من ساعات العمل عبارة عن حاصل قسمة عدد الساعات التقديرية لفئة معينة من العمال على عدد الساعات التقديرية لجميع فئات العمال، أما نسبة المزيج الحقيقي من ساعات العمل فهو حاصل قسمة عدد الساعات الحقيقية لفئة معينة من العمال على عدد الساعات الحقيقية لجميع فئات العمال.

وتعتبر إدارة الإنتاج هي المسؤولة بشكل أساسي على انحراف كفاءة العمل ، نظراً لأنها هي التي تتولى الإشراف على التصنيع و تحديد عدد ساعات العمل المباشر الواجب استخدامها ، إلا أن هناك أقسام أخرى في المؤسسة قد تكون مسؤولة عن انحراف كفاءة العمل المباشر مثل المشتريات و قسم 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 الإنتاج .

الجدول رقم (7.2): نموذج الموازنة التقديرية للعمل و الأجر

السنة	الفصل الرابع	الفصل الثالث	الفصل الثاني	الفصل الأول	البيان
					عدد الوحدات الواجب إنتاجها
					عدد الساعات اللازمة لتصنيع الوحدة
					عدد الساعات اللازمة للإنتاج
					معدل أجر الساعة
					إجمالي تكاليف العمل المباشر

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، " الموازنات و إعداد التقارير "، مرجع السابق،

ص 43.

تمرين: شركة لصناعة "الثلاجات" قدرت إنتاجها للثلاثي الأول على الشكل التالي : شهر جانفي: 4000 وحدة ، شهر فبراير: 4200 وحدة، شهر مارس: 3800 وحدة.

- إذا علمت أن صناعة الوحدة الواحدة من المنتج تحتاج 0.05 ساعة (ثلاث دقائق) من ساعات العمل المباشر.
- تلتزم الشركة بالقوانين المرعية والتي لا تسمح بالتسريح المؤقت للعمال، وبالتالي فهي مضطرة لدفع أجرة 40 ساعة عمل أسبوعياً لكل عامل لديها.
- مقابل التزام الشركة بهذه السياسة، وافق العمال على تقاضي أجر متوسطه 15 دج/ سا بغض النظر عن عدد ساعات العمل (لا يحسب اجر مختلف على العمل الإضافي)
- للثلاثة شهور القادمة سيتم الاستعانة بعدد من العمال ذوي الأجر المباشرة وستدفع الشركة ما معدله 200 ساعة عمل لهم.

المطلوب: إعداد موازنة التقديرية للعمل و الأجر؟

الحل:

الوحدة: دج

البيان	جانفي	فبراير	مارس	إجمالي
عدد الوحدات الواجب إنتاجها	4000	4200	3800	12000
(x) عدد الساعات اللازمة لتصنيع الوحدة	0.05	0.05	0.05	0.05
عدد الساعات اللازمة للإنتاج	200	210	190	600
عدد الساعات المتعاقد عليها (الملتزم بما كحد أدنى)	200	200	200	600
عدد الساعات المدفوعة	200	210	200	610
(x) معدل أجر الساعة	15	15	15	15
إجمالي مصاريف العمل المباشر	3000	3150	3000	9150

المحاضرة السابعة: الموازنة التقديرية للتموينات

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

1. معرفة الموازنة التقديرية للموازنات ومدى أهميتها لموازنة الإنتاج.
2. معرفة الأنظمة التموين والتخزين وطرق سيرها لضمان عدم توقف الإنتاج
3. طرق و أساليب إعداد الموازنة التقديرية للتموينات.

تمهيد:

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

أولاً- تعريف الموازنة التقديرية للتموينات: تعرف الموازنة التقديرية للتموينات على أنها " كمية المواد المباشرة التي يجب على المؤسسة شراؤها خلال فترة الموازنة لتلبية احتياجات ومستلزمات موازنة الإنتاج . ويتم إعدادها بعد إعداد موازنة الإنتاج مباشرة".

ثانياً- هدف الموازنة التقديرية للتموينات: الهدف من إعداد موازنة التموينات هو ضمان أن الكمية التي يحتاجها تنفيذ برنامج الإنتاج سيتم شراؤها بالكميات المناسبة، وفي الأوقات المناسبة و بالأسعار المناسبة و بالجودة المناسبة. و الأهم في هذه الموازنة هو التحكم في التكاليف المتعلقة بتسيير المخزون فالتقدير الجيد لهذه التكاليف سيعود على المؤسسة بفوائد كثيرة¹.

ثالثاً- أهمية الموازنة التقديرية للتموينات: تظهر أهميتها في:

1. ترشيد علميات الشراء؛
2. تخفيض تكاليف التموين والتخزين؛
3. تحقيق التوازن بين أصناف المخزون؛
4. تحقيق الرقابة على المخزون.

رابعاً- خصائص الموازنة التقديرية للتموينات: تكمن خصائصها النقاط التالية:

1. تسمح بتحديد مستلزمات موازنة الإنتاج من كل صنف من أصناف المواد المباشرة؛
2. تسمح لإدارة المشتريات بإعداد خطط الشراء من المواد، بشكل يكفل توافرها عند الاحتياج إليها؛
3. تُعدّ وسيلة يمكن بمقتضاها للإدارة المالية تقدير احتياجات المشتريات من الموارد المالية؛
4. تساعد على التقليل من التخزين الزائد عن الحاجة.

خامساً- وظيفة إدارة التموينات: تقوم إدارة التموينات على وظيفتين أساسيتين هما²:

1. الشراء: و تتمثل وظيفة التموين في تقديم الطلبات، استلام الطلبات من الموردين، اختيار أحسن الموردين، البحث عن أفضل نوعية للمنتجات و المواد المشتراة.
2. التخزين: و تشمل هذه الوظيفة مراقبة للنوعية و الكمية المطلوبة، الصيانة و حماية المخزونات، توزيع المواد و المنتجات إلى المصالح المستعملة بها، وضع محاسبة مواد تسمح بتنظيم الإدخالات و الاخراجات.

¹ بن زعيط وهيبه، موابي بحرية، "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار"، مرجع سابق، ص 08.

² Gean Meyer, "Gestion Budgétaire", Dunod, 4eme Edition, France, 1970, p144-145.

سادساً- إعداد الموازنة التقديرية للتموينات: يتم إعداد الموازنة التقديرية للتموين بالطرق التالية:

1. تقدير حجم التموينات: إن عملية تقدير حجم التموينات يتوقف على عاملين أساسيين هما:

أ. المخزون الأدنى: هو ذلك المخزون المقابل لفترة الانتظار، وفترة الانتظار هي تلك الفترة التي تكون ما بين تاريخ الطلب وتاريخ التموين.

ب. مخزون الأمان: هو ذلك المخزون الذي تلجأ المؤسسة إلى تكوينه كي تتجنب الانقطاع في المخزون الذي ينتج عن عوامل عديدة كتأخر الموردين في أجال الطلبات أو التلف المفاجئ للمخزون... الخ، ويتحدد مستوى مخزون الأمان استناداً إلى تجارب وحكم مسيري المخازن ويمكن أن يكون مخزون الأمان جزءاً من المخزون الأدنى

2. اختيار سياسة تموينية على أساس المنتجات: يعني أن المؤسسة تقوم بتحديد سياستها على أساس

طبيعة حركة مخزوناتنا من حيث الاستعمال والأهمية والقيمة في هذا النحو، ونجد طريقتين هامتين هما:

أ. طريقة 80/20: كما نعلم أن المؤسسة تستعمل عدداً كبيراً من المواد الأولية بواسطة هذه الطريقة تستطيع المؤسسة أن تعرف المواد الأولية التي يجب أن توجه لها الاهتمام الخاص والعناية الكبيرة حيث تنص هذه الطريقة على أن 20% من مجموع المواد الأولية التي تستعملها المؤسسة في العملية الإنتاجية تعادل 80% من الاستعمالات الكلية وأن 80% من مجموع المواد الأولية التي تستعملها المؤسسة في العملية الإنتاجية تعادل 20% من الاستعمالات الكلية، هذا يعني أن المؤسسة تقوم بتبويب كل المواد مع نسبة استعمال كل مادة حتى تتم عملية التموين بطريقة صحيح.

ب. طريقة ABC: إن محتوى هذه الطريقة ينص على أن المؤسسة تقوم بتقييم كافة المواد الأولية التي تحتاج إليها إلى ثلاث فئات حيث:

– الفئة A : 10% من مجموع المواد الأولية تعادل 80% من القيمة الكلية للاستهلاكات وبالتالي فإن قسم المشتريات يعمل على توفير هذه المواد بطريقة مستمرة لأن العملية الإنتاجية قائمة أساساً على المواد الأولية الموجودة في هذه الفئة.

– الفئة B : 25% من مجموع المواد الأولية تعادل 15% من القيمة الكلية للاستهلاكات الإنتاجية.

– الفئة C : 65% من مجموع المواد الأولية تعادل 5% من القيمة الكلية للاستهلاكات الإنتاجية.

3. التموين بكميات أو فترات ثابتة: و يتم ذلك على النحو التالي ¹ :

¹ محمد فركوس، "الموازنات التقديرية"، مرجع سابق، ص 143-144

أ. **التموين بكميات ثابتة:** عندما تتبع هذا النمط في التموين فإن أحجام الكميات التي نطلبها تكون ثابتة وهذا عندما يكون مستوى المخزون قد وصل إلى القمة الحرجة أي (المخزون الأدنى + مخزون الأمان). ونظراً لأن الاستهلاك غير طردي فإن الفترة التي تفصل بين طلبيتين من الممكن أن تكون متغيرة وهذا يستدعي الكشف عن حالة المخزون بالنسبة للقمة الحرجة في تواريخ غير ثابتة نستعمل القانون السابق لحساب الكمية الاقتصادية الواجب شراؤها .

ب. **التموين في فترات ثابتة:** هنا يكون الكشف على حالة المخزون في تواريخ ثابتة ونلاحظ أن أخطار الانقطاع تكون مرتفعة ونستعمل القانون السابق ليس لحساب الكمية الواجب شرائها ولكن لحساب عدد الطلبيات الواجب تحقيقها خلال السنة، بالنسبة للحالة الأولى (التموين بكميات ثابتة) فإن هذا النمط يستلزم المراقبة المستمرة لمستويات المخزون كما أن طاقة التخزين للمخازن تكون مستعملة بصفة جيدة ولكن العمل الإداري الواجب القيام به يكون صعباً نظراً لأن الطلبيات لم تقدم في تواريخ ثابتة، أما بالنسبة للحالة الثانية فإننا نلاحظ العكس بحيث أن العمل الإداري يكون سهلاً نظراً لأن الطلبيات تقدم في تواريخ ثابتة ولكن من جهة أخرى هذا يستدعي توفير طاقة إضافية للتخزين.

سابعاً- فعالية الموازنة التقديرية للتموينات: تظهر فعالية الموازنة التقديرية في كون هذه الأخيرة تحقق العديد من الأهداف للمؤسسة تتمثل فيما يلي:

1. أهداف عامة: و يمكن جعلها في ما يلي¹:

- أ. ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة للمصنع في الوقت المناسب وبأقل الأسعار وذلك حتى تضمن استمرار الإنتاج بطريقة منتظمة وبدون انقطاعات؛
- ب. ضمان الحماية الكاملة للمواد ضد الإهمال أو التناقص لأي سبب من الأسباب؛
- ج. حصر المواد الراكدة وحصرها في مناطق خاصة بعيداً عن المواد المطلوبة بصورة أكبر؛
- د. تخفيض الاستثمار في المخزون إلى أدنى حد ممكن بحيث لا يؤثر هذا بحال من الأحوال على استمرار الإنتاج بطريقة منظمة والأخذ بعين الاعتبار وقت التسليم وإمكانيات التخزين والأسعار؛
- هـ. تحديد الحجم الأمثل لأمر الشراء وذلك بهدف تخفيض تكاليف المخزون الكلية وفي الوقت نفسه الحصول على المخزون المطلوب للتشغيل باستمرار؛
- و. تنظيم وغميط الإجراءات المتعلقة بشراء واستلام وتخزين المواد وصرف جميع أنواع المواد؛
- ز. ضمان اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالتموينات في أوقاتها المناسبة.

¹ أحمد نور، "محاسبة التكاليف"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993م، ص 335-336.

2. أهداف خاصة: تتحقق هذه الأهداف من خلال ممارسة المؤسسة لعملية الرقابة على الموازنات التموينية المختلفة التي تعدها وتكن عملية الرقابة في متابعة ومقارنة المخزونات الفعلية بالكمية والقيمة مع التقديرات. ويمكن مراقبة الموازنات باستعمال الطرق التالية:

أ. طريقة النسب: من خلال عدد المرات التي يتجدد فيها المخزون خلال الفترة، أو المدة التي يغطيها المخزون المتبقي والمتوفر لدى المؤسسة في تاريخ معين.

ب. طريقة تحليل البطاقات المحاسبية أو الرسوم البيانية: هذه الطريقة تتمثل في إجراء المقارنات بين التقديري والفعلي على مستوى الموازنات الأربعة: "الطلبات، التموينات، الاستهلاكات، والمخزونات"، ولتسهيل عملية الرقابة نبدأ أولاً بمراقبة الاستهلاكات ثم التموينات وفي الأخير الطلبات.

إذا قرنا البيانات الفعلية الواردة في البطاقة المحاسبية مع التقديرات نستخلص العديد من الملاحظات:

— بالنسبة للاستهلاكات: قد تكون الاستهلاكات المقدرة أكبر من الاستهلاكات الفعلية، وهنا يمكن القول أن هناك تباطؤ في الاستهلاك، أو طريقة التقدير غير ملائمة أو مبالغ فيها، كما قد تكون الاستهلاكات الفعلية أكبر من الاستهلاكات التقديرية، وفي هذه الحالة خطأ في التقدير ناتج عن ظروف طارئة أو أن هناك استهلاك غير عقلائي للمواد الأولية (إفراط وتبذير).

— بالنسبة للتموينات: يمكن أن يلتزم المورد بتواريخ التموين وهذا في صالح المؤسسة كما يمكن أن يلتزم بها أو يقوم بتموين المؤسسة بكميات أقل من الكميات المطلوبة، هذا يعني أن الموازنات التقديرية أكبر من الفعلية ولهذا يتعين على المؤسسة البحث عن موردين آخرين إن أمكن ذلك. وأيضاً قد يقوم المورد بتموين المؤسسة بكميات أكبر من الكميات المطلوبة، هذا ما يفسر أن التموينات الفعلية أكبر من التقديرية ولهذا يتعين على المؤسسة مطالبة المورد بتقديم التوضيحات ومنحها خصماً أو تخفيضاً عن الزيادة في الكمية الممونة.

ج. نظام الإنتاج في الوقت اللازم أو صفر المخزون: يرتكز أساس نظام الإنتاج في الوقت اللازم، أو صفر مخزون عب تخزين المواد الأولية، المنتوجات قيد التنفيذ، والمنتوجات التامة يؤدي إلى التحمل بالتكاليف، التأثير على الجودة، وتمديد فترة الإنتاج، كما أرينا سابقاً فإن المخزونات تحمل المؤسسة بعدة أعباء، بشغل مساحات للتخزين، الحاجة إلى اليد العاملة، توظيف أموال، مصاريف التأمين، وربما خطر فساد الكميات المخزنة وعدم صلاحيتها للاستعمال، فالحالة المثالية تتمثل في الحصول على المواد الأولية في الوقت المناسب للزبائن، فبالرجوع إلى قانون الكمية الاقتصادية

نلاحظ أن تكاليف إعداد الطلبيات ترتفع عندما يكون حجم الكميات المشتراة أقل من الكمية الاقتصادية كما تنخفض تكاليف الاحتفاظ¹.

المحاضرة الثامنة: الموازنة التقديرية للمواد الأولية

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

1. فهم الموازنة التقديرية للمواد الأولية و معرفة أهميتها.
2. معرفة دورها الكبير في إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج.
3. كيفية إعدادها و تحليل الانحرافات.

تمهيد:

محمد فركوس، " الموازنات التقديرية"، مرجع سابق، ص 60.¹

تتطلب عملية الإنتاج مواد أولية يتم استخدامها في المنتج. لهذا فان عملية الانتقال من برنامج الإنتاج إلى برنامج التموين يتطلب استخدام المعطيات التقنية المتعلقة بتركيبية المنتجات. فكل نتوج يجب أن تتم معرفة قائمة المواد اللازمة و القطع الداخلة في الإنتاج و تحديد كميتها لذا يمكن اعتبار برنامج الإنتاج مصدراً يعتمد عليه في معرفة كمية المواد الواجب شراؤها.

أولاً- تعريف الموازنة التقديرية للمواد الأولية: تعرف على أنها: " كمية المواد المباشرة التي يجب شراؤها خلال فترة الموازنة لتلبية احتياجات موازنة الإنتاج". بمعنى إعداد للتقديرات بالكمية والقيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج". ويتم إعدادها بطبيعة الحال بعد الإتمام من إعداد موازنة الإنتاج .

ثانياً- أهداف الموازنة التقديرية للمواد الأولية: تهدف المؤسسات عند إعدادها للموازنة التقديرية للمواد الأولية إلى:

1. إعداد تقديراً بالكمية و القيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج ومن ثم توفيرها بالكمية المطلوبة وفي الآجال المحددة؛
2. توفير البيانات اللازمة و الأساسية لوضع سياسة المخزون من المواد الأولية؛
3. تحقيق الرقابة على استخدام المواد الأولية في الإنتاج.

ثالثاً- أهمية الموازنة التقديرية للمواد الأولية: تكمن أهميتها في أنها وسيلة للتعبير عن الأهداف و السياسات و النتائج، فهي تعتبر أداة للتخطيط تسمح بالتأكيد من أن الأهداف المسطرة ممكنة التحقيق في حدود ما تملكه المؤسسة من موارد بشرية و مالية و تقنية ، و هي أداة للتنسيق بين مختلف الأنشطة التي تضطلع بها هذه الأخيرة، و التوافق فيما بين الأقسام و المصالح والفروع. كما أنها أداة رقابية عبر قياس الانحرافات من خلال النتائج المتحققة والمقدرة وتفسير أسباب حدوثها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة¹.

رابعاً- طريقة تقدير كميات و أسعار المواد الأولية:

1. **تقدير كميات :** تنطلق المؤسسة في تقدير كمية المواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج من نمط (منتجات نمطية -متماثلة-) أو نظام الإنتاج المطبق داخلها فإن كانت تستعمل نظام الإنتاج المستمر فإن تقدير الكمية الضرورية من المواد الأولية يتم على أساس حجم الإنتاج المراد إنتاجه . مثلاً إذا افترضنا منتج يستهلك 03 كلغ مادة أولية تكون 20 وحدة تستهلك 60 كلغ من المواد الأولية (03×20)، أما إذا كانت تستعمل نظام الإنتاج على أساس الطلبيات فإنها تقوم بتقدير هذه المواد

¹ صلاح الشنواتي، " الأصول العلمية للشراء و التخزين"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993م، ص 141.

على أساس دراسة المواصفات التي حددها الزبون في الطلبية وذلك بتحديد نوع وكمية المواد التي تستعملها في إنتاج هذه الطلبية.

2. **تقدير الأسعار:** يتم تقدير الأسعار على أساس السعر الحالي في السوق مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المؤثرة في سعر المواد الأولية في الفترات المستقبلية بحيث إذا كانت السوق مستقرة، أي تقلبات الأسعار منخفضة تكون التقديرات مرضية مما يسهل تقييم مخزونات المواد الأولية والمنتجات التامة الصنع أما إذا كانت السوق غير مستقرة أي وجود تقلبات كبيرة في الأسعار وبالتالي تكون التقديرات بعيدة عن الأسعار الحقيقية أي ظهور الانحرافات.

خامساً- العوامل المؤثرة على إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية: تتوقف عملية تقدير المواد الأولية على طبيعة المؤسسات ومدى تماثل المنتجات بحيث:

1. بحيث أن المؤسسة التي تنتج منتجات نمطية تتولى تحديد الكمية الضرورية لإنتاج وحدة واحدة من المنتج من كل نوع من المواد التي تدخل في تركيبة المنتج ، تسمى هذه الكمية بمعدل المواد الأولية و يتم تحديدها بالرجوع إلى السجلات الخاصة باستهلاك المواد ثم يطبق هذا المعدل على برنامج الإنتاج كما يلي:

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

2. 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 و معدل الزيادة فيه . و باعتبار أن المؤسسة تنتج حسب الطلبات فان عملية التنبؤ ستكون صعبة لأنه من الصعب تحديد كميات المواد الأولية اللازمة للإنتاج قبل الحصول على الطلبات لذا فان الكلف بإعداد التقديرات لا يعتمد طرق رياضية أو إحصائية لتحديد الكميات المراد إنتاجها بل سيكتفي بالطلبات المقدمة سلفاً و يضعها كتقديرات و من ثم إعداد الموازنة التقديرية لإنتاج و على أساس هذه الأخيرة يتم إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات خلافاً للقاعدة العامة التي تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات أولى الموازنات التقديرية التي يجب إعدادها.

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

سادساً- إجراءات إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية:

1. **الموازنة التقديرية لكمية المواد الأولية اللازمة للإنتاج:** إن تحديد عدد وحدات المواد الأولية لصنع كل منتج يتم حسابها على ضوء عدد الوحدات التي يجب إنتاجها طبقاً، لما هو وارد في موازنة الإنتاج. و

تتوقف الطريقة التي تستخدم في إعداد تقديرات للمواد الأولية على مدى تماثل منتجات، فبعض المؤسسات التي تنتج كميات كبيرة من السلع النمطية كالثلاجات و الأثاث لا تستطيع أن تحدد حاجاتها 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 الأولية¹. و بعد تحديد الكمية المعيارية التي تكون في صورة وحدة واحدة للمنتج يتم تحديد كمية المواد اللازمة لإنتاج جميع الوحدات التي تتضمنها الموازنة التقديرية و ذلك حسب العلاقة الرياضية التالية:

الكمية التقديرية للمواد الأولية لإنتاج منتج نمطي = معدل المواد لكل وحدة من المنتج × عدد الوحدات الكلية المنتجة

وفي حالة ما إذا كان التغيير في محتويات المنتج من المواد الأولية ، وكذلك عندما يتم الإنتاج حسب المواصفات التي يحددها الزبائن و التي تختلف من زبون لآخر أي الإنتاج حسب الطلبات. تقوم المؤسسة بتقدير مجموعة كمية المواد اللازمة للإنتاج باستخدام النسب التاريخية المعدلة، و من الضروري أن يأخذ بعين الاعتبار التلف الطبيعي المسموح به في عملية الإنتاج. وفي هذه الحالة يتم تحديد الكمية المعيارية للمواد المباشرة وفقاً للمعادلة الرياضية التالية:

الكمية المعيارية = كمية المواد الداخلة في الإنتاج + النسبة المئوية من التلف

وبالاعتماد على التكلفة التقديرية للوحدة المنتجة و برنامج الإنتاج يستطيع كل قسم من أقسام الإنتاج تحديد احتياجاته حسب كل صنف من المواد وهذا يساعد قسم التموين على إعداد برامج الشراء والتخزين².

2. الموازنة التقديرية لمشتريات المواد الأولية اللازمة و مستويات المخزون منها: بعد تحديد كمية مواد الأولية اللازمة للإنتاج ينبغي وضع برنامج لمشتريات هذه المواد وذلك بهدف وضع خطة توفر المواد الأولية على مدار السنة (فترة الموازنة) في الوقت المناسب و بالسعر المناسب. و تختلف التقديرات في كل من موازنة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج و موازنة مشتريات المواد الأولية³. حيث أن هذه الأخيرة يتم إعدادها على أساس الاحتياجات من المواد الأولية اللازمة للإنتاج و تقديرات المخزون و عليه تبين الموازنة التقديرية للمشتريات:

¹ إيمان الهنيبي، بلال بدران، " دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 27، الأردن، 2013م، ص 31.

² إيمان الهنيبي، بلال بدران، " دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة"، مرجع سابق، ص 31.

³ محمد موسى محمد نجار، " العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيطية و رقابية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، 2006م، ص 35.

- أ. الكميات التي يجب شراؤها كم كل نوع من المواد الأولية؛
 ب. التاريخ الذي يجب أن يتم فيه الشراء؛
 ج. مستويات المخزون من المواد الأولية.

يعتبر المخزون في هذه الموازنة من العناصر المهمة التي تتضمنها الموجودات سواء في الشركات الصناعية أو التجارية. ويمثل المخزون في الشركات التجارية مخزون البضاعة الجاهزة أما في الشركات الصناعية فان المخزون يشمل كل المواد الخام و مخزون الإنتاج التام المصنع¹.

وعليه فانه يتم تحديد الكمية الواجب شراؤها من المواد الأولية كما يلي:

$$\text{كمية المواد المطلوب شراؤها} = \text{كمية المواد الأولية مستعملة في الإنتاج} + \text{كمية المخزون المرغوب فيه آخر الفترة} - \text{كمية مخزون المتوقع أول الفترة.}$$

قيمة المشتريات = كمية المواد المطلوب شراؤها × متوسط سعر شراء الوحدة

إجمالي تكاليف المشتريات = قيمة المشتريات + مصاريف النقل + عمولة الشراء

الجدول رقم (8.2): نموذج الموازنة التقديرية للمواد الأولية

إجمالي السنة	الشهر (السنة)					البيانات
	ديسمبر	مارس	فبراير	جانفي	
						كمية المواد الأولية المستعملة في الإنتاج
						(+) مخزون مرغوب المرغوب فيه آخر الفترة
						(-) مخزون متوقع أول الفترة
						(=) كمية المواد المطلوب شراؤها
						(×) متوسط سعر شراء
						(=) إجمالي تكاليف المشتريات

المصدر: من إعداد الأستاذ

¹ شناف فريد، "مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، مرجع سابق، ص 49.

3. الموازنة التقديرية لتكلفة المواد الأولية اللازمة للإنتاج: من الضروري لحساب التكلفة التقديرية للمواد

المستخدمة في الإنتاج تحديد السعر التقديري لكل وحدة من المواد و تقع مسؤولية وضع السعر التقديري للمواد على عاتق قسم المشتريات والتمويل في المؤسسة. و تتحد تكلفة المواد الأولية بالأسعار التي تتضمنها فواتير الشراء ناقص الخصم بصوره المختلفة مضاف إليها تكاليف النقل و التكاليف 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 استعداد لتلقي الطلبات الموسمية . لذلك يقتضي تقدير الأسعار الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

أ. أن تعكس الأسعار الموضوعه الظروف المهملة في السوق نظراً لصعوبة تقدير الأسعار يلجأ الكثير من المسؤولين إلى :

- الأسعار السائدة وقت وضع السعر التقديري أو الأسعار المتعاقد عليها مع الموردين؛

- تحديد بأذونات الصرف على أساس السعر الوارد بأخذ فاتورة شراء المواد.

ب. طريقة معالجة المؤسسة للمخزونات (Cump ; Fifo ;Lifo)².

وعليه فان معادلة تكلفة المواد الأولية تكون على الشكل التالي:

التكلفة التقديرية للمواد = الكمية التقديرية × السعر التقديري

سابعاً- الرقابة على الموازنة التقديرية للمواد الأولية و تحليل الانحرافات: تظهر الانحرافات بين الدراسات التقديرية والنتائج الحقيقية (الفعالية) أي تظهر بعد شراء المواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج وبعد ظهورها يتم تحليلها حسب مكوناتها وفيما يلي نتناول هذه الانحرافات من حيث نوعها وتحليلها:

الانحراف الكلي = (التكلفة الحقيقية - التكلفة التقديرية)

ويتم تحليلها هذا الانحراف إلى انحراف السعر وانحراف الكمية كما يلي:

1. **انحراف السعر:** وهو ينتج من التغير في السعر الحقيقي عن السعر التقديري، وهو في صالح المؤسسة إذا

كان السعر الحقيقي أقل من السعر التقديري و العكس صحيح، لان المواد المستهلكة تعتبر ضمن الأعباء الإنتاجية³. و يتحدد انحراف السعر وفق العلاقة التالية:

انحراف السعر = (السعر الحقيقي - السعر التقديري) × الكمية الحقيقية

¹ فركوس محمد، "أعمال موجهة في الموازنات التقديرية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005م، ص 103.

² نفس المرجع، ص 104.

2. **انحراف الكمية:** يقيس انحراف الكمية قيمة انحراف الناتج عن استخدام كمية المواد أقل أو أكثر مما هو مستهدف. و ترجع أسباب الانحراف عموماً على الضياع أو التلف¹. و يتحدد انحراف الكمية طبقاً للعلاقة التالية:

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

ويمكن تحليل انحراف الكمية إلى انحرافين جزئيين هما²:

1. **انحراف عائد المواد:** في معظم عمليات التصنيع و التحويل نرتقب أن يحدث أي تلف عادي في المواد لهذا فغالباً ما يحدد معيار للعائد العادي المرتقب الذي هو عبارة عن الكمية من المنتجات التامة و الحاصلة من كمية تقدير من المواد، في غالب الأحيان يكون العائد التقديري مختلفاً عن الحقيقي وهو ما يعبر عنه بانحراف العائد، و يتم حسابه بالطريقة التالية:

$$\text{انحراف عائد المواد} = (\text{الكمية الحقيقية} - \text{الكمية التقديرية للإنتاج الفعلي}) \times \text{متوسط السعر التقديري}$$

2. **انحراف مزيج المواد:** عندما يصنع منتج بعدة أنواع من المواد و بنسب محددة. فان كان انحراف الكمية بالنسبة للمواد راجع على الاختلال في نسب مزيج المواد فهذا الجزء يعتبر انحراف مزيج المواد، و حسب بالطريقة التالية:

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

نسبة المزيج التقديري لكل مادة أولية مستعملة = (الكمية التقديرية للمادة المستعملة ÷ كمية المواد الأولية التقديرية الكلية) × كمية المواد الأولية الحقيقية الكلية.

حيث متوسط السعر التقديري = (الكمية التقديرية لكل مادة × السعر التقديري) ÷ الكمية الكلية التقديرية

تقويم: توفرت لديك البيانات الآتية على إحدى الشركات التجارية مع العلم أن السعر المقدر للوحدة هو: 100 دج : وحدة: دج

الشهر	جانفي	فبراير	مارس
-------	-------	--------	------

¹ فركوس محمد، " أعمال موجهة في الموازنات التقديرية"، مرجع سابق، ص 106.

² شناف فريد، " الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، مرجع سابق، ص 61.

المبيعات المقدرة	60000	50000	80000
------------------	-------	-------	-------

فاذا علمت أن مخزون آخر كل شهر هو 40 % من مبيعات الشهر التالي، و يقدر مخزون في 2018/12/31 بـ: 240 وحدة. و تقدر مبيعات شهر أبريل بـ: 100000 دج، و ثمن شراء الوحدة بـ: 40 دج

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية للتموينات؟

الحل:

1. عدد الوحدات الواجب إنتاجها:

عدد الوحدات المقدر بيعها = قيمة المبيعات ÷ سعر بيع الوحدة

$$\text{شهر جانفي} = 60000 \div 10 = 600 \text{ وحدة}$$

$$\text{شهر فبراير} = 50000 \div 10 = 500 \text{ وحدة}$$

$$\text{شهر مارس} = 80000 \div 10 = 800 \text{ وحدة}$$

2. حساب مخزون آخر المدة:

مخزون آخر المدة = مخزون بداية المدة للشهر القادم \times 40%

$$\text{شهر جانفي} = 500 \times 40\% = 200 \text{ وحدة}$$

$$\text{شهر فبراير} = 800 \times 40\% = 320 \text{ وحدة}$$

$$\text{شهر مارس} = (10 \div 100000) \times 40\% = 40 \text{ وحدة}$$

البيانات	جانفي	فبراير	مارس
كمية المواد الأولية المستعملة في الإنتاج	600	500	800
(+) مخزون مرغوب المرغوب فيه آخر الفترة	200	320	400
(-) مخزون متوقع أول الفترة	240	200	320
كمية المواد المطلوب شراؤها	560	620	880
متوسط سعر شراء	40	40	40

35200	24800	22400	إجمالي تكاليف المشتريات
-------	-------	-------	-------------------------

المحاضرة التاسعة: الموازنة التقديرية النقدية

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

1. فهم الموازنة التقديرية للمواد الأولية و معرفة أهميتها.
2. القدرة على إدراك أن هذه الموازنة هي حوصلة للموازنات التقديرية.
3. طريقة إعداد جداول المقبوضات و المدفوعات.

تمهيد:

تعتبر الموازنة التقديرية للنقدية من أسهل الموازنات التخطيطية في إعدادها، إذ يمكن وضعها، بعد الانتهاء من كل الموازنات الأخرى. ويتم تحضير هذه الموازنة بصفة مستقلة وذلك لأنها حوصلة لجميع الموازنات التقديرية سواء استغلالية أو استثمارية إذ أنها تعتبر كترجمة نقدية لها في شكل مدفوعات و مقبوضات نقدية. وكونها تظهر حاجة المؤسسة إلى السيولة ، و التوقيت الحصول على الأموال المطلوبة.

أولاً- تعريف الموازنة التقديرية النقدية : تعرف على أنها : " تحويل للأعباء و المنتجات الخاصة بالموازنات المدروسة سابقاً إلى مقبوضات نقدية و مدفوعات نقدية "¹. وهي تعتبر من الموازنات الهامة نظراً لأنها تزود الإدارة بمعلومات عن الفائض والعجز النقدي المتوقع خلال فترة الموازنة، مما يساعد الإدارة على التخطيط لاستثمار الفائض إن وجد، أو البحث عن مصادر التمويل المناسبة في حالة العجز².

ويتم إعدادها على أساس شهري عادة لمدة ستة أشهر أو سنة، و حجر أساسها في إعدادها هو وجود تنبؤ بالمبيعات لكل شهر من أشهر الموازنة النقدية، وكذلك تقدير للمشتريات ولكل عنصر من عناصر الإنفاق النقدي الأخرى . كما تتطلب تحديداً لحجم النقدي الأمثل الواجب توفره لدى الشركة لتسيير عملياتها.

و عليه يمكن القول أن الموازنة النقدية هي: "عبارة عن تقرير يبين المقبوضات والمدفوعات النقدية المتوقعة، وبالتالي الفائض أو العجز النقدي لفترات قصيرة من الزمن "

ثانياً- أهمية الموازنة التقديرية النقدية: تبرز أهميتها في ما يلي³:

1. تعطي معلومات تفصيلية عن نمط تدفق المقبوضات النقدية، وسرعة تحصيل الذمم المدينة، وتأثير سياسات البيع بالآجل على سيولة الشركة؛
2. تعطي معلومات عن حجم وتوقيت المشتريات وتأثير شروط الشراء على سيولة المنشأة؛
3. دراسة تأثير كل عنصر من عناصر الإيرادات والنفقات النقدية على سيولة الشركة؛
4. تمكن من معرفة حجم وتوقيت الاحتياجات النقدية للمنشأة مسبقاً حتى يتم تأمينها قبل حدوثها؛
5. تمكن من معرفة حجم الفوائض وتوقيتها لتأمين توظيفها بما يوفر عائد مناسب؛
6. تساعد على جدولة دفعات تسديد القروض دون أن تشكل هذه الدفعات عبئاً ثقيلاً على سيولة الشركة.

¹ Claude alzar , sabrine separi, " **control de gestion**",op-cit, p 480.

² إسماعيل يحي التكريتي ، وآخرون، " المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة"، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، ص 2006م، ص 285.

³ زكريا فريد عبد الفتاح ، " إعداد الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق ، ص 25.

ثالثاً-خطوات إعداد الموازنة النقدية: تتضمن الموازنة النقدية تقرير كل التكاليف و النتائج باستثناء التكاليف غير المدفوعة والنتائج غير المقبوضة وبالتالي لإعداد الموازنة النقدية يجب القيام بالخطوات التالية:

1. إعداد الجدول التقديري للمقبوضات النقدية (التدفقات النقدية الداخلة): و تشمل المقبوضات

جميع النقدية التي تستلمها المؤسسة من العمليات التشغيلية¹، و تتضمن ما يلي²:

أ. المتحصلات من المبيعات أو الخدمات الآجلة؛

ب. المتحصلات من المبيعات أو الخدمات النقدية؛

ج. بعض المقبوضات التي يتم الحصول عليها من مبيعات الفترة السابقة و هو ما تبنيه الميزانية الافتتاحية.

د. التدفقات نقدية أخرى مثل: مقبوضات بيع أصول ثابتة و إيرادات الاستثمارات في الأوراق المالية... وغيرها.

2. إعداد الجدول التقديري للمدفوعات (التدفقات النقدية الخارجة): وتشتمل هذه المبالغ على

الالتزامات المؤسسة و التي سيستحق سدادها خلال فترة الموازنة³، والتي تتضمن الآتي⁴:

أ. المدفوعات عن المشتريات؛

ب. بعض المدفوعات التي تكون تابعة لالتزامات الفترة السابقة؛

ج. تدفقات خارجة أخرى مثل: المصروفات البيعية والعمومية والإدارية والأجور والمصروفات الرأسمالية.

3. إعداد بيان بالفائض أو العجز النقدي: عن طريق مقارنة المقبوضات النقدية بالمدفوعات النقدية، و

يمثل الفرق بينهما(الفائض أو العجز النقدي) في كل شهر من الفترة الزمنية التي تعد عنها الموازنة

النقدية، ثم يتم مقارنة الفائض والعجز برصيد النقدية أول المدة فينتج من المقارنة رصيد النقدية آخر

الشهر. ثم يتم مقارنة رصيد النقدية آخر الشهر بالحد الأدنى للنقدية الواجب الاحتفاظ به بصفة

مستمرة، فينتج من المقارنة تحديد صافي المركز النقدي الشهري للشركة والذي يجب دراسته والتعليق عليه.

وعليه فان المعادلة الرياضية للموازنة النقدية تكون على الشكل التالي:

الرصيد النقدي لآخر الفترة = الرصيد النقدي لأول الفترة + المقبوضات النقدية - المدفوعات النقدية

¹ إسماعيل يحي التكريتي ، وآخرون، " المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة"، مرجع سابق، ص 285.

² زكريا فريد عبد الفتاح ، " إعداد الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق، ص 25، بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، " الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار"، مرجع سابق ، ص 11.

³ خالص صافي صالح ، "تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية المستقلة"، مرجع سابق، ص 243.

⁴ زكريا فريد عبد الفتاح ، " إعداد الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق، ص 26، بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، " الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار"، مرجع سابق ، ص 11.

الشكل رقم (9.2): نموذج الموازنة التقديرية النقدية

الوحدة: الدينار الجزائري

إجمالي السنة	الشهر (السنة)					البيانات
	ديسمبر	مارس	فبراير	جانفي	
						الرصيد النقدي لأول الفترة
						(+) المقبوضات النقدية
						(-) المدفوعات النقدية
						الرصيد النقدي لآخر الفترة

المصدر: من إعداد الأستاذ

تمرين: البيانات التالية تخص إحدى المؤسسات التجارية عن الفترة ما بين: 2018/01/01 م إلى 2018/12/31 م.

البيانات / الشهر	جانفي	فبراير	مارس	أفريل	ماي	جوان
المبيعات التقديرية	300	250	320	280	310	330
المواد المطلوب شراؤها	150	125	160	140	155	165

- يقدر سعر البيع : 15 دج، ويبلغ ثمن الشراء النقدي التقديري: 05 دج .
- يتم بيع 70% نقداً، والباقي يسدد في الشهر التالي من البيع.
- تدفع قيمة المشتريات بالكامل عند الشراء.
- يقدر تحصيل مبلغ 1000 دج من عملية التنازل عن معدات نقل في شهر فبراير
- يقدر اقتناء معدات مكتب بمبلغ: 2000 دج يدفع في شهر مارس
- يقدر أن يتم سداد قروض بنكية بقيمة: 3000 دج في شهر مارس
- حصول الشركة على إعانات مالية من قبل الحكومة بقيمة: 3500 دج شهر ماي.
- تسديد أجور العمال لكل من شهر ديسمبر إلى غاية شهر ماي بقيمة : 1200 دج/شهرياً
- رصيد النقدي التقديري في: 01/01/2018 م هو: 10000 دج

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية النقدية للسداسي الأول؟

الحل :

1. حساب المبيعات التقديرية للسداسي الأول:

المبيعات التقديرية = عدد الوحدات × السعر الوحدوي للبيع × نسبة التحصيل

- مبيعات شهر جانفي = $0.70 \times 15 \times 300 = 3150$ دج.

- مبيعات شهر فبراير = $0.70 \times 15 \times 250 = 2625 + (0.30 \times 15 \times 300)$ دج.
3975

- مبيعات شهر مارس = $0.70 \times 15 \times 320 = 3360 + (0.30 \times 15 \times 250)$ دج.
4485

- مبيعات شهر أبريل = $0.70 \times 15 \times 280 = 2940 + (0.30 \times 15 \times 320)$ دج.
4380

- مبيعات شهر ماي = $0.70 \times 15 \times 310 = 3255 + (0.30 \times 15 \times 280)$ دج.
4515

- مبيعات شهر جوان = $0.70 \times 15 \times 330 = 3465 + (0.30 \times 15 \times 310)$ دج.
4860

2. حساب المشتريات التقديرية للسداسي الأول:

المشتريات التقديرية = عدد الوحدات × السعر الوحدوي للشراء.

- مشتريات شهر جانفي = $05 \times 150 = 750$ دج.

- مشتريات شهر فبراير = $05 \times 125 = 625$ دج

- مشتريات شهر مارس = $05 \times 160 = 800$ دج

- مشتريات شهر أبريل = $05 \times 140 = 700$ دج

- مشتريات شهر ماي = $05 \times 155 = 755$ دج

- مشتريات شهر جوان = $05 \times 165 = 825$ دج

الوحدة: دج

البيانات / الاشهر	جانفي	فبراير	مارس	أفريل	ماي	جوان
-------------------	-------	--------	------	-------	-----	------

20375	14315	11835	14350	11200	10000	الرصيد النقدي لأول فترة
						المقبوضات النقدية :
4860	4515	4380	4485	3975	3150	- المبيعات المقدره
-	-	-	-	1000	-	- تنازل عن معدات نقل
-	3500	-	-	-	-	- إعانات مالية
4860	8015	4380	4485	4975	3150	إجمالي المقبوضات النقدية
						المدفوعات النقدية:
825	755	700	800	625	750	- مشتريات
-	-	-	2000	-	-	- اقتناء معدات مكتب
-	-	-	3000	-	-	- تسديد قروض بنكية
1200	1200	1200	1200	1200	1200	- أجور العمال
2025	1955	1900	7000	1825	1950	إجمالي المدفوعات النقدية
23210	20375	14315	11835	14350	11200	الرصيد النهائي لآخر الفترة

المحاضرة العاشرة: الموازنة التقديرية لقائمة الدخل

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

1. معرفة الموازنة التقديرية لقائمة الدخل و الغاية من إعدادها.
2. معرفة العلاقة بين الموازنات التقديرية الأخرى بالموازنة الدخل
3. طريقة إعدادها باستعمال أسلوب العلاقة النسبية بين البنود.

تمهيد:

تعتبر قائمة الدخل الكشف بالدخل المحقق خلال فترة مالية معينة وبالتكاليف التي تحملتها المؤسسة خلال تلك الفترة لتحقيق ذلك الدخل . أما الموازنة التقديرية لها فهي عبارة عن توقع للدخل والمصروفات المرتبطة به لفترة مستقبلية محددة. ونظرا لأهميتها باعتبارها تحصيل حاصل سنحاول التفصيل في هذه الموازنة.

أولاً- تعريف الموازنة التقديرية لقائمة الدخل: تعرف على أنها : " ترتيب للأرقام المأخوذة من مختلف الموازنات، في شكل قائمة دخل". فهي نتيجة نشاط الشركة المتوقعة خلال الفترة القادمة حيث تظهر فيه المبيعات المتوقعة (الإيرادات) وكذلك تكلفة المبيعات والمصروفات المتوقعة، وتكون النتيجة صافي الدخل (الربح) أو صافي الخسارة المتوقع¹. بمعنى أنها توضح الإيرادات من المبيعات والتكاليف خلال الفترة والفرق بينهما يعتبر ربح أو خسارة.

ثانياً- الهدف والغاية من الموازنة التقديرية لقائمة الدخل: تهدف الموازنة التقديرية لقائمة الدخل إلى التنبؤ بصافي الربح عن فترة الموازنة، وهو في حقيقة الأمر الهدف الذي يجب تجنيد أنشطة الوحدة المختلفة نحو تحقيقه. كما يحقق الغايات التالية²:

1. تقدير الأرباح المتوقعة خلال الفترة المالية القادمة؛
2. تعرف إمكانية القدرة الذاتية للتمويل وذلك من خلال حجم الأرباح المتوقع تحقيقها ؛
3. تعرف الإيرادات والمصروفات؛
4. تعرف كيفية التصرف بالدخل.

ثالثاً- متطلبات إعداد قائمة الدخل التقديرية: يتطلب إعداد قائمة الدخل التقديرية ما يلي³:

1. تقدير صافي المبيعات المتوقع خلال الفترة التي ستعد عنها القائمة، ويعتبر هذا الأمر عنصراً رئيسياً لإعداد قوائم الدخل التقديرية . (صافي المبيعات = إجمالي المبيعات - مردودات المبيعات - الخصم المسموح به)؛
2. تقدير تكلفة البضاعة المباعة : يمكن تقدير كلفة المبيعات باستعمال نسبة التكاليف إلى المبيعات في الماضي، أو باستعمال المعادلة التالية : (كلفة البضاعة المباعة = بضاعة أو المدة + المشتريات - بضاعة آخر المدة)؛
3. تقدير مجمل ربح العمليات وهو الفرق بين المبيعات وتكلفتها؛
4. تقدير المصروفات الإدارية والعمومية ومصروفات البيع والتوزيع، وغالبا ما تكون هذه المصروفات ثابتة على المدى القصير؛

¹ زكريا فريد عبد الفتاح ، " إعداد الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق ، ص 21.

² " الميزانيات التقديرية"، الفصل الثالث، ص20، https://uomustansiriyah.edu.iq/.../10_2017_02_16!06_20_58_AM، تاريخ الاطلاع: 2019/07/06م، على الساعة: 12سا و 03د

³ " الميزانيات التقديرية"، الفصل الثالث، مرجع سابق ، ص20.

5. تقدير صافي ربح العمليات قبل الضرائب والفوائد، وهو يساوي صافي المبيعات مطروحا منها كلفة المبيعات والمصاريف الإدارية والعمومية؛
6. تقدير صافي الربح قبل الضرائب، ويتضمن ذلك تقدير الفوائد المدفوعة والدخول والمصروفات الأخرى غير المتعلقة بالعمليات وطرحها من حصيللة البند (5)؛
7. تقدير صافي الربح بعد الضرائب وتحديد كيفية استعماله، ويتحقق ذلك بطرح الضرائب من حصيللة البند (6)، وتحديد كيفية التصرف بالأرباح؛

رابعاً- إعداد قائمة الدخل التقديرية: يمكن إعداد قائمة الدخل التقديرية بأسلوبين¹:

1. الأسلوب الأول الذي يقوم على أساس العلاقة النسبية بين المبيعات ومختلف بنود قائمة الدخل.
2. الأسلوب الثاني الذي يقوم على أساس التقدير التفصيلي لجميع بنود قائمة الدخل.

وستنصر في حديثنا هنا على إعداد قائمة الدخل باستعمال طريقة الأسلوب الأول:

إعداد قائمة الدخل التقديرية باستعمال طريقة النسب: يستند إعداد قائمة الدخل حسب طريقة النسب إلى وجود علاقة ثابتة نسبياً، على المدى القصير، بين صافي المبيعات وبين مختلف بنود قائمة الدخل باستثناء البنود التالية²:

1. الفائدة المدفوعة: ويتم تقديرها استناداً إلى حجم قروض المؤسسة ومعدلات فوائدها، وتساعد في هذا المجال كثيراً قائمة التدفق النقدي؛
2. الإيرادات الأخرى: يصعب التنبؤ بها إذا كانت غير متكررة، ما لم تكن هناك معلومات أخرى خلاف ذلك؛
3. المصروفات الأخرى: وينطبق عليها ما ينطبق على الإيرادات الأخرى،
4. الضرائب: وتحدد قيمتها في ضوء نسب الضرائب التي تخضع لها أرباح المؤسسة موضع البحث؛
5. الأرباح الموزعة: تحدد عادة بقرار من إدارة المؤسسة في ضوء العديد من الاعتبارات التي منها توافر النقد، وتوفير قدر من التمويل الذاتي للمؤسسة، ودفع عائد مناسب للمستثمرين؛

ومعروف أن إعداد الموازنة التقديرية بالنسب يقوم أساساً على افتراض أن العلاقة التي كانت في الماضي بين المبيعات وبين بنود قائمة الدخل سوف تستمر في المستقبل، لذا فإن هذا الإعداد يتطلب ما يلي:

1. تقدير المبيعات للفترة التي ستعد عنها قائمة الدخل.

¹ نفس المرجع، ص 20-21.

"الميزانيات التقديرية"، الفصل الثالث، مرجع سابق، ص 21.

2. تعرف العلاقة التاريخية القائمة بين المبيعات وبين مختلف بنود قائمة الدخل للمؤسسة، أما استنادا إلى قائمة حديثة، أو استنادا إلى معدلات لمجموعة من القوائم لفترات سابقة. بعد تعرف العلاقات النسبية بين المبيعات وبنود قائمة الدخل، وتعرف حجم المبيعات المتوقعة للفترة القادمة، تضرب لمبيعات المتوقعة في النسب المختلفة للبنود المشكلة لقائمة الدخل، لنخرج بعد ذلك بأرقام لقائمة الدخل التقديرية باستثناء البنود المتعلقة بالفوائد والإيرادات والمصروفات الأخرى والضرائب والأرباح المتوقع توزيعها .
3. الحصول على المعلومات المساعدة لتحديد حجم الفائدة المدفوعة (أو المقبوضة إن وجدت)، والإيرادات والمصروفات الأخرى، والضرائب، والأرباح وكيفية التصرف بها.

الجدول رقم (10.2): نموذج الموازنة التقديرية لقائمة الدخل

المبلغ	البيانات
	المبيعات
	مجمّل ربح العمليات
	مصروفات إدارية و عمومية
	صافي ربح العمليات
	فوائد مدفوعة
	صافي الربح قبل الضريبة
	ضريبة على الأرباح
	صافي الربح بعد الضريبة
	أرباح موزعة
	الأرباح المحتفظ بها

المصدر : من إعداد الأستاذ

تمرين: توافر لدينا قائمة الدخل لشركة النسيج لسنة: 2018/12/31م:

الوحدة: دج

المبلغ	البيانات
--------	----------

700000	المبيعات
(300000)	كلفة المبيعات
400000	مجممل ربح العمليات
(100000)	مصروفات إدارية و عمومية
300000	صافي ربح العمليات
(10000)	فوائد مدفوعة
35000	إيرادات أخرى
(15000)	مصروفات أخرى
310000	صافي الربح قبل الضريبة
(80600)	ضريبة على الأرباح (26%)
229400	صافي الربح بعد الضريبة
(137640)	أرباح موزعة (60%)
91760	الأرباح المحتفظ بها

كانت التقديرات لسنة 2019م على النحو التالي :

1. المبيعات المتوقعة: 900000 دج .
2. يتوقع أن تكون الفوائد المدفوعة: 10000 دج .
3. تقدر الإيرادات الأخرى بمبلغ: 30000 دج، والمصروفات الأخرى بمبلغ: 25000 دج.
4. تخضع الشركة للضريبة على الأرباح (IBS): 26% .
5. ستوزع الشركة 65% من الأرباح المحققة .

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية للدخل؟

1. نقوم بإيجاد نسبة كل بند من بنود قائمة الدخل إلى المبيعات، علماً بأننا لن نقوم بذلك في مجال بنود الفوائد المدفوعة، والإيرادات الأخرى، والمصروفات الأخرى والضريبة.

النسبة %	المبلغ	البيانات
100 %	600000	المبيعات

50 %	300000	مجمّل ربح العمليات
20 %	(120000)	مصروفات إدارية و عمومية
30 %	180000	صافي ربح العمليات
لا يوجد علاقة نسبية ثابتة	(10000)	فوائد مدفوعة
-	310000	صافي الربح قبل الضريبة
-	(80600)	ضريبة على الأرباح (19%)
-	229400	صافي الربح بعد الضريبة
	(137640)	أرباح موزعة (60%)
	91760	الأرباح المحتفظ بها

2. نعود إلى العلاقات النسبية بين المبيعات وبنود قائمة الدخل ونضرب بعضها في بعض، ونخرج بالأرقام التقديرية لبعض بنود القائمة، أما بقية البنود التي لا توجد علاقة نسبية مستقرة بينها وبين المبيعات، فيتم استخراج قيمتها استناداً إلى المعلومات المتوفرة في التقديرات:

المبلغ	العلاقات النسبية	البيانات
900000	100 %	المبيعات
(450000)	50 %	كلفة المبيعات
450000	50 %	مجمّل ربح العمليات
(180000)	20 %	و عمومية مصروفات إدارية
270000	30 %	صافي ربح العمليات
(10000)	-	فوائد مدفوعة
30000	-	إيرادات أخرى
(25000)	-	مصروفات أخرى
265000	-	صافي الربح قبل الضريبة
(68900)	-	ضريبة على الأرباح (26%)
196100	-	صافي الربح بعد الضريبة
127465.00	-	أرباح موزعة (65%)
68635.00	-	الأرباح المحتفظ بها

المحاضرة الحادية عشر: الميزانية التقديرية

(الموازنة التقديرية للمركز المالي)

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذه المحاضرة ستكون قادراً على:

4. معرفة الموازنة التقديرية للمركز المالي أو ما يطلق عليها بالميزانية التقديرية.
5. القدرة على التفرقة بين الميزانية (المركز المالي) و الميزانية التقديرية.
6. طريقة إعداد الميزانية التقديرية.

تمهيد:

يعتبر إعداد الميزانية التقديرية الخطوة الأخيرة في عملية التخطيط المالي، حيث لا يتم إعداد هذه القائمة عادة إلا بعد إعداد قائمة الدخل التقديرية والميزانية النقدية التقديرية، وذلك لضرورة معلومات هاتين القائمتين لإعداد الميزانية العمومية التقديرية. فهي تتميز عن الميزانية التقديرية عن الميزانية العادية في كون الأولى خطة مالية وأداة للرقابة، في حين تحتوي الثانية على معلومات تاريخية عن فترة سابقة.

أولاً- **الميزانية التقديرية:** يمكن تعريف الميزانية التقديرية بأنها التعبير الكمي للخطة المستقبلية بصورة نقدية، فهي تبين الدخل المخطط والمصاريف المخططة خلال فترة مستقبلية محددة. هذا ويتطلب إعداد الميزانية العمومية التقديرية اشتراك كل من الإدارة وقسم المحاسبة في المؤسسة.

ثانياً- هدف الميزانية التقديرية: تهدف الميزانية إلى تحديد المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين وتمثل في مجموعة الأصول التي تمتلكها المؤسسة وما يقابلها من حقوق للغير، فهي تشمل مصادر الأموال وأوجه استخدام هذه الأموال¹. كما تهدف إلى تعرف على قيمة كل بند من بنود الموجودات والمطلوبات، وكذلك الصورة الكلية للموقف المالي المتوقع عند مستوى نشاط معين، خاصة أن مثل هذه الصورة ستساعد الإدارة المالية في تعرف أثر مختلف السياسات التي ستسير عليها المؤسسة في وضعها المالي المستقبلي، كما ستمكنها من تقييم سيولة وربحية وكفاءة المؤسسة ومدى نيتها عند مستوى هذا النشاط².

ثالثاً- الدور الإداري و المحاسبي في إعداد الميزانية التقديرية:

1. الدور الإداري في إعداد الميزانية التقديرية : يتمثل دور الإدارة في إعداد الميزانية التقديرية في تحديد معدلات الأداء من ناحية الكم والكيف، حيث تقوم الإدارة غالباً بتحديد معدلات كمية لحجم المبيعات وحجم الإنتاج والمخزون والمشتريات، بالإضافة إلى تحديد معدلات كفاءة الأداء ومعدلات السماح التي يجب أن لا تتعداها عناصر الإنتاج والتكاليف والخدمات للمشروع .

2. الدور المحاسبي في إعداد الميزانية التقديرية : بعد أن تنتهي الإدارة من تحديد معدلات الأداء من ناحية الكم والكيف، يقوم المحاسب بترجمة تلك المعدلات الكمية إلى صورة مالية، وهذا التعبير يكون في شكل الميزانيات التقديرية لأوجه نشاط المنشأة المختلفة³.

رابعاً- أقسام الميزانية التقديرية: وتنقسم الميزانية إلى قسمين رئيسيين الأصول والخصوم. وتنقسم الأصول بدورها إلى⁴:

1. أصول جارية (متداولة): وتضم جميع الممتلكات والقيم المالية التي يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة قصيرة والتي تحصل عليها المؤسسة لتحقيق إيراد.

2. أصول غير جارية (ثابتة): تمثل مجموعة الممتلكات التي تكتنيتها الشركة بغرض الاستخدام في النشاط وليس بغرض البيع وتحقيق ربح.

وتنقسم الخصوم وحقوق الملكية إلى:

1. الخصوم قصيرة الأجل (المتداولة): وتعبر عن الائتمان المقدم من الغير في شكل حسابات الدائنين وغيرها.

¹ زكريا فريد عبد الفتاح ، " إعداد الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق ، ص 22.

² " الميزانيات التقديرية"، الفصل الرابع، مرجع سابق، ص25.

³ " الميزانيات التقديرية"، الفصل الرابع، مرجع سابق، ص25.

⁴ زكريا فريد عبد الفتاح ، " إعداد الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق ، ص 22.

2. الخصوم طويلة الأجل: وتتمثل في الالتزامات التي يستحق سدادها بعد فترة طويلة نسبياً عادة ثلاث سنوات.

3. حقوق الملكية: وتضم رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة.

خامساً- إجراءات إعداد الميزانية التقديرية: يتم إعداد الميزانية التقديرية لمرحلة التأسيس حسب الخطوات التالية¹:

1. تقدير الاستثمارات في الموجودات الثابتة وبقية الموجودات (أرض، بناء، آلات ومعدات).
 2. تقدير مصاريف التأسيس.
 3. تحديد حجم المبيعات المتوقعة وسياسات البيع والشراء والتكاليف المرتبطة بالمبيعات المباشرة منها وغير المباشرة.
 4. إعداد كشف التدفق النقدي لأجل بيان مصادر النقد واستخدامه، وبيان الرصيد النقدي الذي سيظهر في الميزانية.
 5. إعداد قائمة الدخل وحساب التوزيع للأجل تعرف التكاليف والأرباح وكيفية التصرف بها، وما سيتم الاحتفاظ به داخل المؤسسة لأجل تعرف المصادر الذاتية وحقوق المالكين في نهاية الفترة المالية.
 6. إعداد كشف رأس المال العامل لأجل تعرف أرصدة المدينين والمواد الخام والبضاعة تحت التصنيع والبضاعة الجاهزة، وكذلك أرصدة الموردين الذين يبيعون للمؤسسة ببيعاً آجلاً.
 7. إعداد كشف الاستهلاك السنوي للموجودات الثابتة وقيمة الموجودات الثابتة الأصلية والإضافات عليها لأجل تعرف رصيد الموجودات الثابتة في نهاية الفترة المالية.
 8. تقدير فوائد وأرصدة القروض ويكون ذلك بالاستناد إلى حجم القروض.
- وبعد استكمال هذه المعلومات، تكون قد توافرت جميع المعلومات اللازمة لإعداد الميزانية التقديرية عند نهاية مرحلة التأسيس.

كما يتم إعداد الميزانية العمومية التقديرية بطريقة النسب على النحو التالي :

1. الحصول على المبيعات الصافية الفعلية لآخر فترة مالية للمؤسسة التي ستعد لها الميزانية التقديرية .
2. الحصول على آخر ميزانية فعلية للمؤسسة .
3. إيجاد العلاقة النسبية بين كل بند من بنود الميزانية وبين المبيعات، مع الأخذ بعين الاعتبار ضعف الارتباط بين المبيعات وبعض بنود الميزانية، مثل الموجودات الثابتة، والديون طويلة الأجل، والأرباح غير الموزعة، ورأس المال؛ لذا يتم تجاهل العلاقة النسبية بين هذه البنود وبين المبيعات. وكبديل لذلك، يتم البحث عن المعلومات التي تؤثر في هذه البنود لتحديد قيمتها في نهاية الفترة التي تعد عنها الميزانية التقديرية، كأن يتم

¹ " الميزانيات التقديرية"، الفصل الرابع، مرجع سابق، ص 25-26.

تعرف النفقات الرأسمالية والاستهلاكات والأرباح الموزعة لتحديد رقمي الموجودات الثابتة والأرباح المحتفظ بها .

4. تقدير صافي المبيعات المتوقعة للفترة التي ستعد عنها الميزانية التقديرية، ويتم ذلك حسب طرق التقدير المتعارف عليها في هذا الصدد .

5. استعمال النسب التي تم الحصول عليها في البند الثالث بالمبيعات المتوقعة المشار إليها في البند الرابع، لأجل الوصول إلى القيمة المطلقة لبنود الموجودات ذات الارتباط بالمبيعات .

6. البحث عن المعلومات التي تؤثر في البنود ذات الارتباط الضعيف بالمبيعات لتحديد قيمتها .

9. تتم مقارنة جانبي الميزانية لأجل تحديد الاحتياجات المالية والعمل على مواجهتها من خلال الافتراض، أو الأرباح غير الموزعة، أو زيادة رأس المال . وإذا كان جانب الموجودات أكبر في قيمته من جانب المطلوبات، يكون الفارق بين الجانبين ممثلاً للتمويل الذي تحتاجه المؤسسة .

سادساً- طريقة إعداد الميزانية التقديرية: يمكن إعداد الميزانية التقديرية إما باستعمال طريقة النسب، أو بالقيام بتقدير جميع عناصر الموجودات والمطلوبات وحقوق المالكين بشكل منفرد، هذا وسنتناول هنا إعداد الميزانية التقديرية بطريقة النسب فقط. ولا بد من الإشارة إلى عدم إمكانية استعمال النسب عند إعداد الميزانيات التقديرية لمرحلة التأسيس وذلك لعدم وجود علاقات تاريخية بين المبيعات والموجودات. إذ يتم في هذه المرحلة تقدير الاستثمار في الموجودات استناداً إلى حجم المشروع والإنتاج المتوقع. أما فيما يتعلق بالمصادر، فيتم ترتيبها في ضوء المصادر الذاتية للأصحاب المشروع وإمكانات الاقتراض سواء من البنوك أو من الموردين أو مصادر التمويل الأخرى بمختلف أنواعها¹.

سابعاً- عيوب الميزانية التقديرية: ويؤخذ على الميزانيات التقديرية إظهارها لصور ساكنة لمراكز المؤسسات التي تمثلها في نهاية الفترة التي تعد عنها، فهي لا تظهر إلا الأرصدة، ولا تهتم بحركات العناصر الناتجة عن التقلبات الموسمية أو عن طبيعة العمل؛ لذا فقد تكون مضللة في حالة المؤسسات ذات النشاط الموسمي، خاصة التي تصادف نهاية موسمها فترة إعداد الميزانية . ولهذا فإن هناك من يرى ضرورة إعداد ميزانيات تتزامن وفترة الذروة في النشاط الموسمي لتكون الميزانية أكثر تمثيلاً للواقع².

¹ " الميزانيات التقديرية"، الفصل الثالث، مرجع سابق، ص24.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

الجدول رقم (11.2): نموذج الموازنة التقديرية للمركز المالي (الميزانية)

المبالغ	الخصوم (المطلوبات)	المبالغ	الأصول (الموجودات)
	<p>خصوم جارية متداولة:</p> <ul style="list-style-type: none"> - دائنون (موردون) - أوراق دفع - قروض قصيرة الأجل - إجمالي الخصوم القصيرة الأجل <p>خصوم طويلة الأجل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - قروض طويلة الأجل <p>حقوق الملكية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - رأس المال - الاحتياطات - أرباح محتجزة 		<p>أصول جارية متداولة:</p> <ul style="list-style-type: none"> - نقدية بالصندوق - نقدية بالبنك - المدينون (الزبائن) - أوراق القبض - أوراق مالية - المخزون <p>إجمالي الأصول المتداولة:</p> <p><u>أصول ثابتة:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - أراضي - مباني - آلات ومعدات - معدات نقل - أثاث ومعدات مكتب <p>إجمالي الأصول الثابتة:</p>
	إجمالي الخصوم و حقوق الملكية		إجمالي الأصول

المصدر: زكريا فريد عبد الفتاح ، " إعداد الموازنات التخطيطية" ، مرجع سابق ، ص 23.

تمرين: توافرت لنا المعلومات التالية عن شركة "س" لبيع الأحذية:

1. الميزانية للشركة في: 2018/12/31 كما هي لاحقاً.
2. بلغت مبيعات سنة 2018 م: 500000 دج ، أما المبيعات المتوقعة لسنة: 2019 فهي: 800000 دج
3. الاستهلاك السنوي للموجودات الثابتة: 25000 دج.
4. ستشتري الشركة موجودات ثابتة جديدة قيمتها في حدود: 75000 دج.
5. تحقق المؤسسة أرباحاً قبل الضرائب مقدارها: 20% من المبيعات.
6. توزع أرباحاً مقدارها: 10% من رأس المال، وتخصص: 10% من الأرباح لمجلس الإدارة، في حين يتم الاحتفاظ بالباقي داخل المؤسسة.
7. معدل الضرائب الذي تدفعه على صافي الأرباح: 26%.
8. ستخفض المدفوعات المقدمة إلى النصف، كما سيتم تصفية نصف الاستثمارات خلال سنة: 2019م.
9. سيتم تسديد: 50000 دج من أصل الديون الطويلة الأجل .

المطلوب: إعداد الميزانية التقديرية للسنة 2019م؟

الحل : إعداد الميزانية التقديرية لسنة 2019م:

(4)	(3)	(2)	(1)	
الميزانية في 2019 مبيعات (80000 دج) (3 X المبيعات المتوقعة)	نسبة البنود إلى المبيعات (1 ÷ المبيعات)	البنود التي لها علاقة بالمبيعات (×)	الميزانية في 2018/12/31	
48000	06 %	×	30000	نقد
10000	-	-	20000	استثمارات
80000	10 %	×	50000	مدينون
400000	50 %	×	250000	بضاعة
5000	-	-	10000	مدفوعات مقدمة
543000	-	-	360000	مجموع الموجودات المتداولة
390000	-	-	340000	صافي الموجودات الثابتة
933000			700000	المجموع

80000	% 10	×	50000	دائون تجاريون
160000	% 20	×	100000	أوراق دفع
36800	-	-	50000	ضريبة دخل
50000	-	-	100000	قروض طويلة الأجل
350000	-	-	350000	رأسمال
51400	-	-	50000	أرباح غير موزعة
728200			700000	المجموع

الخطوات المتبعة لفهم طريقة حساب الميزانية التقديرية:

1. حددت البنود التي لها علاقة بالمبيعات وميزت بالعلامة (×)، والبنود التي لا علاقة لها بالمبيعات وميزت بالعلامة (-).

2. نسبت البنود التي لها علاقة بالمبيعات إلى المبيعات، وأظهرت النسب في العمود الثالث:

$$\text{نسبة النقد} = \frac{500000}{300000} \times 100\% = 166.67\%$$

وهكذا بالنسبة إلى بقية البنود.

3. العمود الرابع يتضمن القيم التقديرية لمختلف بنود الميزانية، ويتم تحديد هذه القيم على النحو التالي: البنود التي لها علاقة قوية مع المبيعات المشار إليها بعلامة (×) يتم إيجاد قيمتها من خلال ضرب

النسبة المبينة في العمود 3 في قيمة المبيعات المتوقعة، وفيما يلي توضيح ذلك:

$$\text{النقد} = 800000 \times 6\% = 48000 \text{ دج.}$$

وهكذا بالنسبة لبقية البنود.

4. البنود الأخرى تحدد قيمتها استناداً إلى المعلومات المتاحة عنها، كما يتضح مما يلي:

- الاستثمارات: ستخفف إلى النصف، أي ستصبح 10000 دج بدلاً من 20000 دج
- المدفوعات المقدمة: ستخفف إلى النصف أي ستصبح 5000 دج بدلاً من 10000 دج.
- القروض الطويلة الأجل: ستخفف إلى 50000 دج بدلاً من 100000 دج.
- رأس المال سيبقى كما هو.
- الموجودات الثابتة ستصبح:

340000	الموجودات الثابتة في 2018/12/31
75000	(+) إضافات

25000	(-) الاستهلاك
390000	صافي الموجودات الثابتة في 2019/12/31

5. إضافة البنود المشار إليها أعلاه إلى العمود 4، نلاحظ اكتمال جانب الموجودات من الميزانية، ويصبح

مجموع 933000 دج

6. تحديد الأرباح الموزعة:

160000	الضريبة على الأرباح (800000 × 20%)
41600	ضريبة (160000 × 26%)
118400	صافي الربح بعد الضريبة
35000	أرباح موزعة (10% من رأس المال)
9600	أعضاء مجلس الإدارة 10% من الأرباح
51400	الأرباح غير الموزعة

تخصص: إدارة مالية

المستوى: السنة الثالثة.

أستاذ المقياس: د. فؤاد بن حدو

مقياس: الموازنة التقديرية (Badget)

أعمال موجهة رقم: (01)

(موازنة المبيعات)

التمرين الأول: ترغب إحدى الشركات في إعداد الموازنة التقديرية لمبيعاتها لسداسي الأول من سنة 2019 م. مع العلم أن السعر الوحدوي هو: 10 دج وفيما يلي بيانات المبيعات التقديرية.

الشهر	جانفي	فبراير	مارس	أفريل	ماي	جوان
عدد الوحدات	5000	5100	4900	5600	5200	5100

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات؟

التمرين الثاني: توقعت إحدى شركات أن الكمية المقدرة لمبيعاتها في سنة 2019م ستصل إلى: 4000 وحدة، وبسعر 25 دج للوحدة.

المطلوب: إعداد موازنة المبيعات لكل شهر؟

التمرين الثالث: تقوم إحدى الشركات ببيع منتجين (A) و (B) ويتم توزيعهما في مناطق التالية:

الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة). علماً بأن البيانات المتوقعة في سنة 2019م هي على النحو التالي:

المنتج	الجزائر		وهران		قسنطينة		عنابة	
	ك	و.س.	ك	و.س.	ك	و.س.	ك	و.س.
A	1500	30	1400	28	1450	31	1600	27
B	800	11	900	12	750	11.5	950	11

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات؟

التمرين الرابع: تباع إحدى الشركات منتوجين هما: (A) و (B) بسعر 5 و 10 دج على التوالي. قدرت كمية المبيعات لسنة 2019م ب: 10.000 وحدة من منتوج (A)، و 30.000 وحدة من منتوج (B). و تتوزع مبيعات هذه الشركة على فصول السنة لواقع 20%، 25%، 30%، 25%.

المطلوب: إعداد موازنة المبيعات لسنة 2019م؟

التمرين الخامس: إحدى الشركات قامت بالمصادقة على ميزانيتها التقديرية لسنة 2019م. فتوقعت أن تباع: 70000 وحدة من منتوجها بسعر 85 دج في السداسي الأول و التي توزعت شهرياً على الشكل التالي: جانفي: 15%، فبراير: 18%، مارس: 17%، أبريل: 14%، ماي: 18%، جوان: 18%. ولكنه؛ و بناء على التقارير الشهرية لمديرية التسويق فأن البيع الفعلي للسداسي الأول بلغ: 63500 وحدة. و توزيعها الشهري كان النحو التالي: جانفي: 17%، فبراير: 18%، مارس: 17%، أبريل: 16%، ماي: 17%، جوان: 15%.

المطلوب:

1. إعداد موازنة المبيعات؟

2. حساب الانحراف الكلي؟

3. التمثيل البياني لموازنة المبيعات؟



المركز الجامعي- أحمد زبانة- غليزان.
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير.



تخصص: إدارة مالية

المستوى: السنة الثالثة.

أستاذ المقياس: د. فؤاد بن حدو

مقياس: الموازنة التقديرية (Badget)

أعمال موجهة رقم: (02)

(موازنة المبيعات و موازنة الإنتاج)

التمرين الأول: إحدى الشركات تقوم بإعداد موازنة مبيعاتها لسنة 2019م، فاستطاعت هذه الأخيرة أن تقدر السداسي الأول بينما وجدت صعوبة في تقدير مبيعات السداسي الثاني. مع العلم على السعر الوحدوي للسلعة هو: 10 دج . وفيما يلي بيانات المبيعات التقديرية للسداسي الأول:

الشهر	جانفي	فبراير	مارس	أفريل	ماي	جوان
عدد الوحدات	30	29	31	33	32	31

المطلوب: إعداد موازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2019م؟

التمرين الثاني: في إحدى الشركات الصناعية بلغ مخزون أول الفترة 2000 وحدة والمبيعات المتوقعة خلال الفترة 18000 وحدة. وتريد الشركة الاحتفاظ بمخزون آخر الفترة قدره: 3000 وحدة

المطلوب: تحديد كمية الإنتاج المتوقعة خلال الفترة؟

التمرين الثالث: تقوم إحدى الشركات بإنتاج منتجين (A) و (B) وقد قدرت مجموع مبيعاتها لستة أشهر الأولى كما يلي: 25000 وحدة من المنتج (A) ، و 15000 وحدة من المنتج (B) . و ينتظر أن تكون مستويات المخزون كما يلي :

المنتج	أول الفترة	آخر الفترة
A	1000	2500
B	3000	2000

المطلوب: إعداد موازنة التقديرية للإنتاج؟

التمرين الرابع: فيما يلي عدد الوحدات المتوقع بيعها خلال 05 أشهر الأولى من سنة 2019م، لدى شركة صناعة الهاتف النقال.

الشهر	جانفي	فبراير	مارس	أفريل	ماي
عدد الوحدات	12000	15000	10000	9000	14000

فإذا علمت أن الشركة تخطط للاحتفاظ بمخزون سلعي في نهاية كل شهر بنسبة 20% من المبيعات المتوقعة، وكان عدد وحدات مخزون أول مدة هو: 2300 وحدة.

المطلوب: إعداد موازنة الإنتاج لأربعة الأشهر الأولى من سنة 2019م؟

التمرين الخامس: تقوم إحدى الشركات الصناعية بإنتاج وتوزيع منتجاتها خلال الأشهر الأربعة الأولى من سنة 2019م. فإذا علمت ما يلي :

1. كمية المبيعات المتوقعة لشهر كل من: (جانفي: 1600 وحدة ، فبراير: 1900 وحدة ، مارس: 1700 وحدة ، أفريل: 1800 وحدة) ويقدر سعر بيع الوحدة بـ: 20 دج.

2. سياسة الشركة الاحتفاظ بمخزون سلعي في نهاية كل شهر يعادل 25 % من المبيعات التقديرية للشهر التالي. علماً أن المبيعات المقدرة لشهر ماي 2018 م هو: 1800 وحدة.

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات و للإنتاج؟.



المركز الجامعي- أحمد زبانة- غليزان.
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير.



تخصص: إدارة مالية

المستوى: السنة الثالثة.

أستاذ المقياس: د. فؤاد بن حدو

مقياس: الموازنة التقديرية (Badget)

أعمال موجهة رقم: (03)

(موازنة مشتريات المواد الأولية)

التمرين الأول: في إحدى الشركات الصناعية بلغ مخزون أول الفترة من مادة البلاستيك 1400 كلغ و الكمية المتوقعة استخدامها لغرض الإنتاج خلال الفترة قدرت ب: 12000 كلغ. وتريد الشركة الاحتفاظ بمخزون آخر الفترة قدره: 1700 كلغ .

المطلوب: تحديد كمية المواد المطلوب شراؤها خلال الفترة؟

التمرين الثاني: شركة تقوم بإنتاج وبيع منتج واحد ، المبيعات المخطط لها في السداسي الأول من سنة 2018م هي على النحو التالي:

الشهر	جانفي	فبراير	مارس	أفريل	ماي	جوان
الإنتاج المتوقع	1500	1200	1600	1500	1400	1300

كل وحدة من هذا المنتج تحتاج 02 كلغ من الصنف (A) و 03 كلغ من الصنف (B)

المطلوب: إعداد موازنة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج؟؛ إذا علمت أن سعر شراء صنف (A) هو: 05 دج ، و الصنف (B) هو: 08 دج

التمرين الثالث : توفرت لديك البيانات الآتية على إحدى الشركات التجارية مع العلم أن السعر المقدر للوحدة هو: 100 دج :

الشهر	جانفي	فبراير	مارس
المبيعات المقدرة	60000	50000	80000

فإذا علمت أن مخزون آخر كل شهر هو 40 % من مبيعات الشهر التالي، و يقدر مخزون في 2017/12/31 بـ: 240 وحدة. و تقدر مبيعات شهر أبريل بـ: 100000 دج، و ثمن شراء الوحدة بـ: 40 دج

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية للمشتريات؟

التمرين الرابع: شركة تنتج وتبيع مادة القماش، الجدول التالي بين كمية المواد الأولية المتوقعة استخدامها في الفصل الأولى لسنة 2019م كما يلي:

الشهر	جانفي	فبراير	مارس	إجمالي الفصل
القماش	3000	2800	3000	8800

فإذا علمت ما يلي:

أن الشركة تنوي الاحتفاظ بالمواد الأولية من مادة القماش ما يعادل مقداره: 20 % من المواد الأولية المستخدمة للإنتاج في الشهر التالي، و أن كمية المواد المطلوبة للاستخدام لشهر أبريل 3100 متر. وأن سعر الشراء القماش لسنة : 2019م هو: 100 دج للمتر الواحد.

المطلوب: إعداد موازنة المشتريات للمواد الأولية للفصل الأول لسنة 2019م؟



المركز الجامعي- أحمد زبانة- غليزان.
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير.



تخصص: إدارة مالية

المستوى: السنة الثالثة.

أستاذ المقياس: د. فؤاد بن حدو

مقياس: الموازنة التقديرية (Badget)

أعمال موجهة رقم: (04)

(الموازنة النقدية)

التمرين الأول: تحصلنا في سنة 2019 على المعلومات التالية لشركة صناعة النسيج :

الرصيد النقدي لأول الفترة : 2017/01/01م: 5000 دج، المقبوضات : 3000 دج، المدفوعات: 2900 دج.

المطلوب: إعداد الموازنة النقدية؟

التمرين الثاني: شركة لصناعة السيارات كانت موازنتها التقديرية لشهري جانفي وفبراير على النحو التالي:

1. الرصيد النقدي التقديري لأول فترة : 2018/01/01م: 50000 دج

2. تحصيلات زبائن لشهر جانفي: 70000 دج، وشهر فبراير: 80000 دج

3. مدفوعات للموردين شهر جانفي: 30000 دج، وشهر فبراير: 35000 دج

4. أجور الموظفين لشهر ديسمبر: 35000 دج، وشهر جانفي: 35000 دج

5. فوائد بنكية لشهر جانفي: 500 دج

6. فاتورة الكهرباء لشهر جانفي: 1000 دج، وشهر فبراير: 900 دج

7. مبيعات شهر جانفي: 10000 دج، وشهر فبراير: 9000 دج

8. تحصيل كمبيالات شهر جانفي: 500 دج، شهر فبراير: 700 دج

9. الحصول على قرض بقيمة: 15000 دج في شهر فبراير.

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية النقدية لشهر جانفي وفبراير؟

التمرين الثالث: البيانات التالية تخص إحدى المؤسسات التجارية عن الفترة ما بين: 2019/01/01 م إلى

2019/03/31 م

الشهر	جانفي	فبراير	مارس
المبيعات المقدرة	300	250	320
المواد المطلوب شراؤها	150	125	160

1. يقدر سعر البيع 15 دج، ويبلغ ثمن الشراء النقدي التقديري: 05 دج

2. يتم بيع 70% نقداً والباقي يسدد في الشهر التالي من البيع .

3. تدفع قيمة المشتريات بالكامل عند الشراء

4. يقدر تحصيل مبلغ 1000 دج من بيع معدات نقل في شهر فبراير

5. يقدر شراء معدات مكتب بمبلغ: 2000 دج يدفع في شهر مارس

6. يقدر أن يتم تسديد قروض بنكية بقيمة: 3000 دج في شهر مارس

7. رصيد النقدي التقديري في: 2018/01/01 م هو: 10000 دج

المطلوب: إعداد الموازنة التقديرية النقدية للفصل الأول؟

الخاتمة:

بناء على هذه السلسلة من المحاضرات و الأعمال الموجهة في مقياس الموازنة التقديرية الموجهة لطلبة السنة الثالثة إدارة مالية لشعبة علوم التسيير. و في ظل النمط العصري و الحديث للتسيير الاستراتيجي. أوجب على المؤسسات الاقتصادية التي تتبنى هذا الفكر القيادي و الرائد أن تعتمد على الموازنات التقديرية لكونها:

- خطة مالية مستقبلية تستعمل كأداة تخطيطية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة خلال فترة زمنية معينة.
- أداة إدارية مهمة تساعد إدارة المؤسسة على أداء مجموعة الوظائف الإدارية المختلفة كالتخطيط و الرقابة والتنسيق والاتصال والتحضير وتقييم الأداء.
- تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار باعتبارها جزء من المخطط العام و تنفيذ للبرنامج عملي للمؤسسة.
- تحكّم جملة من المبادئ كمبدأ الشمولية ، و وحدة الموازنة و مبدأ التقدير و غيرها، و التي تزيد من فعاليتها كأداة للتسيير و كأداة للرقابة ، وكوسيلة تساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات صائبة.
- ملخص لجميع الموازنات الفرعية للأقسام و المصالح والمديريات؛ بناء على الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة و نشاطها.
- أهم أداة للتخطيط المالي باعتبارها الوسيلة الوحيدة التي يبين مقدماً كمية المبالغ التمويلية اللازمة ومتى يتم الحاجة إليها.
- تلزم الموازنة المؤسسة بدراسة أسواقها ومنتجاتها وأساليبها وهذا ما يساعد على اكتشاف الوسائل وتوسيع مجال نشاط المؤسسة؛
- تلزم الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس المال العامل؛
- تلزم المستويات الإدارية على المحافظة على المواعيد وعدم اتخاذ القرارات الإدارية قبل أخذ جميع العوامل بعين الاعتبار؛

- متابعة أوجه نشاط المشروع للبحث على مدى التقدم في تنفيذ الخطة و يسهل الحصول على الائتمان من البنوك؛
- إعدادها يعتمد على أسس علمية رياضية و إحصائية و تقديرية.
-

فهرس المصادر و المراجع

أولاً- الكتب السماوية:

1. "القرآن الكريم"، رواية حفص عن عاصم، دار غار حراء، الطبعة الأولى، دمشق، 1434هـ/2013م.

ثانياً- كتب التفسير:

2. رفيق يونس المصري، " التفسير الاقتصادي للقرآن الكريم"، دار القلم، الطبعة الأولى، دمشق، 1434هـ/2013م.

ثالثاً- كتب الاقتصاد الوضعي باللغة العربية:

3. أحمد الخطيب، "الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية"، مؤسسة البستاني للطباعة، القاهرة، 1989م.
4. أحمد محمد مرسي، " المحاسبة في مجال التخطيط"، دار النهضة العربية، مصر، 1990م.
5. أحمد محمد موسى، " دراسات في المحاسبة الإدارية"، دار النهضة العربية، مصر، 1995 م.
6. أحمد نور، " المحاسبة الإدارية"، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 2000م.
7. أحمد نور، "محاسبة التكاليف"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993م.
8. إسماعيل يحي التكريتي، وآخرون، " المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة"، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006م.
9. حسين شوقي، " المحاسبة الإدارية"، دار النهضة العربية، بيروت، 1986م .
10. خالص صافي صالح، " تقنيات تسير ميزانيات المؤسسات الاقتصادية المستقلة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006م.
11. خالص صافي صالح، " تسيير ميزانيات المؤسسة في ظل اقتصاد السوق -دراسة حالات-"، الطباعة العصرية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008م.
12. سليمان فدادح، " محاسبة التكاليف المعيارية"، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1979 م.
13. شناف فريد، " مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، دار المحمدية، الجزائر، 2002م.

14. صلاح الشنواقي، "الأصول العلمية للشراء و التخزين"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993م.
15. طارق عبد العال حماد ، " الموازنات التقديرية – نظرة متكاملة-"، الدار الجامعية، مصر، 2005م.
16. عبد الباسط احمد رضوان، " أصول المحاسبة الإدارية"، دار الكتب، الكويت، 1984م.
17. عبد الحق مرعي، المعلومات المحاسبية و بحوث العمليات"، الدار الإسكندرية، القاهرة، 1998م.
18. فركوس محمد، " أعمال موجهة في الموازنات التقديرية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005م.
19. فركوس محمد، " الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001م.
20. المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، " الموازنات و إعداد التقارير"، المملكة العربية السعودية، دت.
21. محمد سامي راضي، وجدي حاجز حمادي، " المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات"، الدار الجامعية، مصر، 2007م.
22. نجى معلا، "الأصول العلمية في إدارة المبيعات"، المكتبة الوطنية، الطبعة الثانية، الأردن، 1993م.
23. نور الدين خبابة، "الإدارة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، 1979م.
24. وليد الحيايلى، " الميزانيات التقديرية"، الأكاديمية العربية، 2008م.

رابعاً- كتب الاقتصاد الوضعي باللغة الفرنسية:

25. Didier leclere , "Gestion budgétaire" ,Ed eyrolles ,Paris,1994.
26. Claude ALAZAR, sabrine SEPARI, " contrôle de gestion" , Dunod, Paris, 5^{eme} édition, 2001.
27. Neravdav, Gerard, "pour quoi et comment pratiquer la gestion budgétaire" , édition d'organisation, France, 1977 .
28. Gean Meyer, "Gestion Budgétaire", Dunod, 4eme Edition, France, 1970.

خامساً- المجلات العلمية:

29. إيمان الهنيبي، بلال بدران، " دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 27، الأردن، 2013م.

سادساً- أطروحات دكتوراه و ماجستير:

30. حورية جاودي ، "تسيير الأجور في الجزائر- دراسة حالة الديوان الوطني للسقي و صرف المياه" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، السنة الجامعية 2006-2002م.

31. عبلة محرمش، " تقديم نموذج للتنبؤ بالمبيعات باستخدام السلاسل الزمنية - نماذج بوكس وجينكيز -
"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص الدراسات
التسويقية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2005-2006م.
32. محمد موسى محمد نجار، " العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيطية و
رقابية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة،
جامعة غزة، 2006م.

سابعاً-المواقع الالكترونية:

33. <https://www.academia.edu>
34. <http://fac.ksu.edu.sa>
35. <https://elearn2013.univ-ouargla.dz>
36. <https://uomustansiriyah.edu.iq>