

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

-مستغانم -



كلية الاقتصاد والعلوم التجارية والإدارية

قسم علوم مالية و محاسبة

مذكرة

قدمت للتخرج من ماستير الأكاديمية

الموضوع

مدى فعالية الموازنة التقديرية في اتخاذ القرار دراسة حالة الديوان الوطني المهني
للحبوب بمستغانم

من إعداد من طرف طوبال راضية

المؤطر الأستاذ بوشيجي بوحوص

الاسم و اللقب	الدرجة	الجامعة
..بوضراف الاجيلالي	استاد محاضرة "ا"	جامعة مستغانم
.بوشيجي بوحوص.	استاد محاضرة "ا"	جامعة مستغانم
.يسعد عبد الرحمان	استاد محاضرة "ا"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2018/2019

إهداء

تشكرات

الفصل الأول: الإطار النظري للموازنات التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار

4	مقدمة الفصل
5	المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية
5	المطلب الأول: تعريف الموازنات التقديرية خصائصها وأهميتها
8	المطلب الثاني: أنواع الموازنات التقديرية
19	المطلب الثالث: إجراءات إعداد الموازنات التقديرية
28	المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية
28	المطلب الأول: الموازنة التقديرية للمبيعات
42	المطلب الثاني الموازنة التقديرية للإنتاج
53	المطلب الثالث: الموازنة التقديرية لوظيفة التموين
61	المطلب الرابع الموازنة التقديرية للاستثمارات
75	المبحث الثالث: مبادئ عملية اتخاذ القرار
75	المطلب الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار
77	المطلب الثاني: تصنيف القرارات
81	المطلب الثالث: خطوات عملية اتخاذ القرار
88	المطلب الرابع: الأساليب المساعدة لاتخاذ القرار
95	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: مدى فعالية الموازنة التقديرية في اتخاذ القرار دراسة حالة الديوان
97	مقدمة الفصل:
98	المبحث الأول: تقديم الديوان الوطني المهني للحبوب
104	المبحث الثاني: أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة وطرق التنبؤ بها .
114	المبحث الثالث: تحليل انحرافات الموازنات وكيفية مساعدتها في اتخاذ القرار.
118	خاتمة الفصل
121	خاتمة عامة
	ملاحق

مقدمة عامة

لقد ادى اقتصاد السوق الى تعزيز دور المؤسسة في دفع عجلة التنمية ورفع معدلات النمو الاقتصادي وذلك باعتبارها مركزا هاما للعديد من القرارات الاقتصادية فيما تخص طبيعة المنتجات جودتها كميته اسعارها الاسواق الموجهة اليها ... الخ . اد تشكل هذه القرارات اختيارات اقتصادية بالنسبة للمؤسسة بغرض الاستغلال الامثل لمواردها المتاحة والوصول الى تحقيق الاهداف المسطرة بفعالية ونجاعة .

لكن في ظل التطور التكنولوجي والتغيرات الاقتصادية التي يشهدها العام اليوم اصبح محيط المؤسسة يتصف بزيادة درجة عدم اليقين وادى هذا الى تطور الاساليب الادارية للتسيير التي اصبحت ادات فعالة للقدرة على التكيف مع محيط غير مستقر والبحث على افضل القرارات وانسبها للتقليص من درجة الانحراف خاصة الاساليب الكمية منها .

تعتبر الموازنة التقديرية من بين الأساليب الكمية في التسيير والتي تعتبر اداة فعالة للتسيير والرقابة وكثر جمة القرارات المستقبلية تاخذ حصتها من الدخل الكمي الذي يعتبر مدخلا حديثا من مداخل الادارة وتعتبر الموازنة التقديرية كنظام شامل تخص كل اوجه نشاط المؤسسة اد تساعد المسؤولين في المؤسسة المفاضلة بين القرارات المتعلقة بالتمويل والاستثمار وبالتالي فهي تساهم بشكل فعال في عملية اتخاذ القرار.

مما سبق يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع كالتالي :

ما مدى فعالية الموازنة التقديرية في اتخاذ القرارات ؟

و حتى يتسنا لنا الالمام بجوانب الموضوع كان لا بد من تجزئة الاشكالية الى الاسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى اهمية الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية ؟
- كيف تساعد الموازنة التقديرية في عملية اتخاذ القرار ؟
- ما هي العناصر المؤثرة على فعالية الموازنة التقديرية ؟

الفرضيات

- للموازنة التقديرية اهمية كبيرة في عملية اتخاذ القرار
- الا تساعد على اتخاذ القرار
- تسمح الموازنة التقديرية بمتابعة الانحرافات وتصحيحها

أهداف الموضوع

- ابراز اهمية الموازنة التقديرية في المؤسسات الاقتصادية
- ابراز العلاقة الموجودة بين اتخاذ القرار والموازنة التقديرية

- ربط بين الجانب النظري الموجود في الجامعة بالواقع المطبق في المؤسسة الاقتصادية

أهمية الدراسة

- توضيح أهمية وجود نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة
- إبراز دور الموازنات التقديرية في اعطاء نظرة مستقبلية والمساعدة في اتخاذ القرار
- التعرف على الموازنة التقديرية
- بغية الامام والاحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل ابعاده والاجابة على الاشكالية واختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية بينما تم الاعتماد اسلوب دراسة حالة فيما يخص الدراسة التطبيقية الذي يمكننا من تطبيق حاليا من المعلومات المتوفرة لدينا من مؤسسة O.AIC.

مقدمة الفصل:

تعتبر الموازنة أداة عملية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والتقديري لعمليات المؤسسة لفترة قصيرة أو طويلة في المستقبل، سواء كانت هذه المؤسسة تقوم بنشاط صناعي أو زراعي أو تجاري.

وعليه فاختلال التوازن بين الإيرادات والتكاليف ونظام الموازنات التقديرية هي التقنية المستقبلية في معالجة هذه الإشكالية، أو تقليل حدوثها، وبالتالي يعتبر الموازنات التقديرية موضوعا أساسيا في هذا الوقت بعد خروج المؤسسات الاقتصادية من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى:

المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية

المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية

المبحث الثالث: مبادئ عملية اتخاذ القرار

المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية

الموازنات التقديرية تعتبر عنصر من العناصر الحديثة في النظام المحاسبي برغم أن فكرة استخدامها ليست حديثة فقط استخدمت منذ الزمن البعيد بهدف إيجاد التوازن بين الإنفاق الحكومي والموارد العامة ولكن بعد التطورات والمشاكل المعاصرة التي أدت إلى تغيير دور الدولة وواجباتها أصبحت الموازنات التقديرية كأداة من أدوات التوجيه المالي والاقتصادي والاجتماعي نظرا لاتباع حجم الوحدات الاقتصادية، وكبر حجم رؤوس الأموال المستثمرة فيها حيث أصبح من الضروري وضع أسلوب للعمل لتحقيق أفضل النتائج والاهداف المرجوة.

وسنتناول في هذا المبحث المطالب التالية:

المطلب الأول: تعريف الموازنات التقديرية خصائصها وأهميتها

المطلب الثاني: أنواع الموازنات التقديرية

المطلب الثالث: اجراءات اعداد الموازنة التقديرية

المطلب الأول: تعريف الموازنات التقديرية، خصائصها وأهميتها:

أولاً: تعريف الموازنات التقديرية:

الرقابة والتخطيط يعدان وجهان لعملة واحدة وللقيام بهاتين الوظيفتين تعتمد المؤسسة على الميزانيات التقديرية بالدرجة الأولى مقارنة بباقي أدوات مراقبة التسيير وتعتبر الموازنة أمن الوسائل الهامة لمراقبة التسيير حيث تعرف بأنها التعبير عن مختلف القرارات والاعمال المستقبلية بمعنى أنه لا يمكن مناقشة التخطيط والخطط بدون مناقشة الموازنات في المؤسسة¹.

ومن خلال هذا التعريف الوجيز للموازنة يمكننا القول بأن الميزانية التقديرية هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة أو بعبارة أخرى هي للتعبر عن أهداف وسياسات وخطط، نتائج، تعد مقدا بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتبار وحدة واحدة.

وتتكون الميزانية التقديرية الموحدة للمشروع من عدة ميزانيات فرعية لكل قسم، وتتكون هذه الأخيرة بدورها من عدة ميزانيات أصغر لكل فرع من هذه الأقسام، فالميزانية التقديرية هي بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة.

وقد يحدث العكس لذلك كان من الضروري متابعة تنفيذ لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعية، بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم².

وللموازنة التقديرية عدة تعاريف:

¹ حمدي فؤاد علي، التنظيم والإدارة الحديثة، دار النهضة العربية الحديثة للطباعة والنشر، بيروت، 1981، ص98.

² Wilmore, A, wcc, business budgets and budgetary contrôle, London, sir Isaac pitman and sonsitd, 1960 p05.

حيث يعرفها Horngren بأنها: تعبير كلمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة¹.

بينما يعرفها الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها تقديري قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد²

كما تعرف بأنها وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المنشأة، ويعتبرها البعض بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد مختلف النشاطات المستقبلية وذلك بالاعتماد على مؤشرات معينة يتم استخلاص من الأرقام والسنوات التي تم تحقيقها في السابق وتعتمد كأساس لبناء الأرقام المستقبلية³.

وتعرف كذلك بأنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع مدة الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الاداء في المشروع⁴.

من خلال هذا التعريف نستنتج أن الموازنة التقديرية هي وسيلة:

- للتخطيط نظرا لكونها خطة العمل مقدما.
- للتنظيم باعتبارها محددة وموزعة للمسؤوليات.
- للمراقبة لأن قبول المحاسبة والمراقبة معا.
- لتقييم الأداء لأن المراقبة تعني مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ومنه تقييم الأداء وتقييمه بعد ذلك.

على ضوء هذه التعاريف يمكن ان نعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المرغوب تنفيذها مستقبلا، وتعتبر هذه الخطة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وضعه واحترامه لبلوغ الهدف المنشود، كما انها تعتبر نظاما للمعلومات يساعد على اتخاذ القرارات، المراقبة وتقييم الأداء⁵.

ثانيا: خصائص الموازنات التقديرية: تتميز بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبير كمي ومالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة.

¹ C. Holmgren, cost accounting a managerial em phasic, sixth edition, prentice hall, 1986 p138

² فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ديوان المطبوعات الجزائرية، 1995، ص4.

³ مؤيد الفضل، مؤيد عبد الحسين، تخطيط ومراقبة الإنتاج (منهج كمي مع دراسة حالة) المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، ص147.

⁴ محمد صالح الحناوي، الإدارة المالية والتمويل، الإسكندرية، 1999، ص2.

⁵ نعيمة يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص77.

ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- تعبير كمي: فتحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.
- 2- تحدد في شكل برنامج عمل: الموازنة التقديرية لا تعد فقط تقديرا للأهداف والمواد الضرورية لتحقيقها وإنما لا بد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس معرفة وتنبؤ المستقبل من اجل المعرفة فقط.
- 3- تحدد لفترة معينة: الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة او أقل، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها.

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

وفي الخير يمكن القول بأن الميزانية التقديرية أداة للتخطيط والتنسيق والمراقبة أما أنها أهم أداة لتحفيز العمال داخل المؤسسة¹.

ثالثا: أهمية الموازنة التقديرية:

تظهر أهمية الموازنة التقديرية في المرحلة الأولى من خلال اهدافها التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق أي التنسيق بين الاجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، وذلك من خلال مرحلة الموازنة bud gestation أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة التقديرية تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل: جدول حسابات النتائج التقديري الميزانية التقديرية Bilan provisionnel.

وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج عملي، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات².

المطلب الثاني: أنواع الميزانيات التقديرية

أولا: معيار الفترة الزمنية:

تنقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى ما يلي:

¹ خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ص13.

² محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص13.

1. موازنات طويلة الأجل:

تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، ويعد هذا النوع من الموازنات لفترة بعيدة المدى (من 5 إلى 10 سنوات) وهي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة، وهدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع وطرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة.

2. الموازنات قصيرة الاجل:

تتمثل في مجموعة الاعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير (أقل من سنة) وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل، لهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف.

3. الموازنات المستمرة:

وتعد مثل هذه الموازنات في حالة إمكانية المؤسسة من إعداد تقديرات سليمة عن فترة من الزمن وتعد كما يلي:

- يتم تحضير موازنة ربع سنوية أو نصف سنوية وتعديل باستبعاد الشهر الذي انتهى من الموازنة وإضافة شهر آخر مقابل له في الفترة المستقبلية، وبذلك يتم الحصول على موازنة مستمرة مدتها ثلاثة أو ستة أشهر¹.

ثانيا: معيار طبيعة الاعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية (من حيث طبيعة المجال):

تنقسم الموازنات التقديرية وفق طبيعة الأعمال التي تغطيها إلى:

1. **الموازنات التشغيلية:** تغطي الاعمال العادية للمنشأة ويختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمؤسسة وتدعى كذلك بموازنات الاستغلال لأنها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة كالمشراء الإنتاج والبيع... الخ.

2. **الموازنات الرأسمالية:** تدعى كذلك بموازنات الاستثمار وطريقة تمويله والرقابة على تنفيذه طبقا للحظة الموضوع.

ثالثا: معيار درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية:

وتنقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى:

¹ محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص ص 7-8.

1. **موازنات البرامج:** يتم تقسيم نشاط المؤسسة إلى برامج محددة يهدف كل منها إلى تحقيق غاية معينة وتعد موازنة لكل برنامج على حد¹ بمعنى أن هذه الموازنات أساسها نشاط معينة أو علمية محددة تنوي المؤسسة القيام بها ك شراء آلة جديدة مثلا، ويتمثل دورها في أصفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما توجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية عن اختيارها لكل مشروع².

2. **موازنة المسؤوليات:** يقوم هذا النوع من الموازنات على المبدأ محاسبة المسؤولية أو المساءلة المحاسبية، حيث يتم الخطط على أساس مراكز مسؤولية التنفيذ أو تحقيق الأهداف، وبمقتضى ذلك يتم تحليل أنشطة المؤسسة على أساس المسؤولين عن تنفيذ أجزائها مسؤولية شخص ويتم تقسيم الموازنات إلى أجزاء بحيث يصبح تنفيذ كل جزء من مسؤولية شخص وحدد أو مجموعة محددة من الأشخاص ذلك لأن المنشأة تتكون من عدة أقسام على رأس كل قسم منها مسؤول يتولى الموازنة الخاصة بقسمة.

3. **موازنة المنتجات:** تقوم على اعتبار كل منتج وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة وتتضمن موازنة المنتج برنامج الإنتاج والتشغيل الخاص به وبرنامج المبيعات والمخزون المتعلق به وتخطيط عناصر التكاليف والمستلزمات اللازمة له وتقدير الإيراد المتوقع الحصول عليها منه وتساعد موازنة المنتجات على تخطيط ربحية المنتجات المختلفة والرقابة عليها وتحسينها.

4. **الموازنة الشاملة:** تمثل الهيكل العام للموازنات الجزئية فيتم تنسيق أهدافها مع الأهداف العامة للمؤسسة وتوضح الصورة الشاملة لمختلف أنشطة المؤسسة والتي تشملها الموازنات الفرعية وتنتهي عند تحديد الوضعية المالية انطلاقا من الاعباء والعوائد المقدره لفترة معينة وتعتبر الموازنات الشاملة أن المنشأة بكل أنشطتها المختلفة وبرنامجها المتعددة وأقسامها المتنوعة وبمراكز مسؤوليات الكثيرة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنة.

رابعا: معيار وحدة القياس المستعملة:

تنقسم وفق هذا المعيار الموازنات إلى:

¹ راضي محمد سامي، وجدي حجازي حامد، مرجع سبق ذكره، ص36

² C. pérochon and j.leurion, analyse comptable gestion prévisionnelle, ed Foucher, 1982, parus, p275.

1. الموازنات العينية: ويعبر عنها بوحدات مادية (كالوزن، الوقت، الوحدات... الخ) هذا النوع من الموازنات يعمل بها في المؤسسات الصناعية وتوضح البرنامج الإنتاجي للمؤسسة النقدية بشكل يرتبط مع طاقتها الإنتاجية واحتياجاتها.

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

3. الموازنات النقدية: يعبر عنها بوحدات نقدية تستعمل لفرض تقييم الموازنات العينية من جهة ولغرض الجمع بين مختلف الموازنات في الاعمال النهائية من جهة أخرى، تمثل برنامج التحصيلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية والتي تنتج عن الموازنة المالية.

خامسا: من حيث مستوى النشاط الذي يتم إعداد الموازنة على أساسه

يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقا لمستوى التشغيل أو مستويات النشاط الذي يتم إعدادها على أساسه هي:

1. **الموازنة الثابتة:** وتعد لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة ومن ثم فهي ترتبط بحجم تقديري أو معياري واحد من النشاط الإنتاجي أو بيعي أي أنها تعد على أساس ثابت من الأسعار والنشاط.

2. **الموازنة المرنة:** وتعد على أساس مجموعة مستويات النشاط أي أحجام مختلفة من الإنتاج والمبيعات يتم تحديدها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، فالموازنة المرنة تعد من أساس مجموعة متعددة من الاسعار ومستويات مختلفة من النشاط لتفادي الأخطار التي تنجم عن عدم اليقين¹.

سادسا: وفق وظائف المؤسسة

حسب هذا المعيار توجد أربعة من الميزانيات التي تعتبر الأساسية بالمؤسسة وهي:

• ميزانيات الإستغلال: **les budgets d'exploitation**

يرتبط هذا النوع من الميزانيات بدورة الإستغلال في المؤسسة وبحجم النشاط فيها وتضم ميزانيات الإستغلال العديد من الميزانيات مثل ميزانية المبيعات والإنتاج وميزانية التمويل.

1- ميزانية المبيعات: budget des ventes

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

وهي أول موازنة يقوم بها المسؤول عند إعداد الموازنات، ونجاح نظام الموازنات التخطيطية إلى حد ما على الدقة في التنبؤ بالمبيعات، لذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات باتباع أساليب علمية، وتظهر أهميتها من خلال ارتباطها الوثيق بباقي الموازنات في المؤسسة وهي تبين الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة².

وتمثل ميزانية المبيعات تعهدا من طرف المسؤولين بتحقيق حجم نشاط معين ففي هذا النوع من الميزانيات يتم تحديد الكميات المتوقع بيعها وهذا بعد القيام بعدة دراسات تشمل معرفة طاقات المؤسسة وقدرتها، إضافة إلى عوامل أخرى مثل تطور السوق والمنافسة... الخ، حيث يقوم كل

¹ راضي محمد سامي، وجدي حجازي حامد، مرجع سبق ذكره، ص37 إلى 39.

² A. HamimiK gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle, 1^{ère} édition, berti, édition, Alger, 2001, p42.

الفصل الأول

مسؤول تجاري في المؤسسة بتحديد الكميات المقدر بيعها للإثني عشر شهرا المقبلة، ويتم استخدام العديد من طرق التنبؤ كطريقة الربعات الصغرى وطريقة السلاسل الزمنية أو عن طريق دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة وغيرها من الطرق التي تساعد في تحديد حجم المبيعات الذي يتناسب مع الظروف المحيطة بالمؤسسة، وبعد ذلك يتم تقييم هذه التقديرات وتحديد رقم الاعمال الواجب تحقيقه عن طريق ضرب الكميات المقدر في سعر البيع¹.

ويكون من الأفضل وضع ميزانيات المبيعات حسب المناطق الجغرافية أو حسب نوعية المنتجات من اجل تسهيل عملية الرقابة ومتابعة أداء المسؤولين بطريقة أفضل.

إضافة إلى وضع ميزانية المبيعات فإن عملية البيع تحتاج إلى مصاريف تتعلق بقوة البيع والإشهار ومصاريف التوزيع... إلخ، لذا من الضروري كذلك وضع ميزانية مصاريف البيع لتكملة نظام ميزانية المبيعات، وبالنسبة لمصاريف البيع فمنها المتغيرة التي ترتبط مباشرة بكمية المبيعات ومنها الثابتة التي تتأثر بحجم المبيعات².

إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات:

تعد الموازنة التقديرية للمبيعات ترجمة لبرنامج المبيعات (بالكميات) بوحدات نقدية، وعادة ما يعبر عنها برقم الأعمال والطي يحسب بالعلاقة التالية:

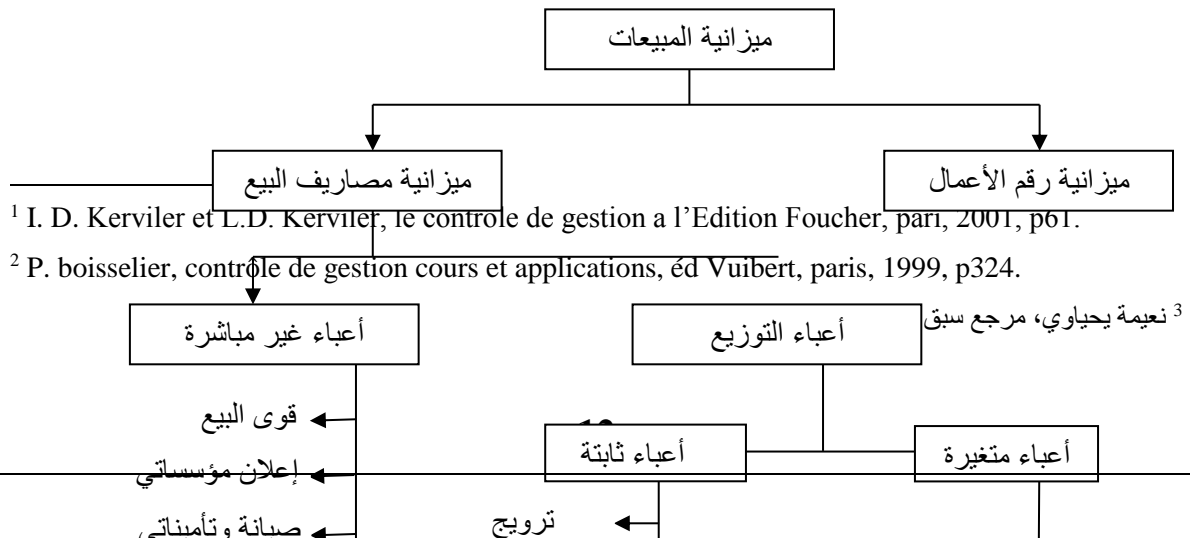
$$\text{رقم الأعمال} = \text{برنامج المبيعات} \times \text{سعر البيع}$$

إعداد الموازن

تتمثل مصاريف البيع في كافة الأعباء التي تتحملها المؤسسة لتصريف سواء تعلق الأمر بتلك التي تسبق عملية الإنتاج (كدراسة السوق، سلوك المستهلك) أو التي تلي عملية الإنتاج والتي تشمل كل الأعباء منذ خروج المنتج من الورشات إلى المخازن إلى غاية تسليمه للمستهلك وتتعدى في بعض المؤسسات إلى ما بعد البيع.

والهدف من تقدير مصاريف البيع والتوزيع اللازمة لتنفيذ الموازنة التقديرية للمبيعات هو متابعة ومراقبة هذه المصاريف، وغالبا ما يتم تقدير هذه المصاريف على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة تماشيا مع التعديلات في حجم المبيعات³.

الشكل رقم (2-2): العناصر الداخلة في ميزانية مصاريف البيع



¹ I. D. Kerviler et L.D. Kerviler, le controle de gestion a l'Édition Foucher, pari, 2001, p61.

² P. boisselier, contrôle de gestion cours et applications, éd Vuibert, paris, 1999, p324.

³ نعيمة يحيوي، مرجع سبق



المصدر: بونقيب أحمد، مرجع سبق ذكره، ص95

2- ميزانية الإنتاج: budget de production

بإعداد موازنة المبيعات فإنه يمكن إعداد موازنة الإنتاج، وموازنة الإنتاج تحدد عدد الوحدات الواجب إنتاجها من كل سلعة¹.

فلأجل تلبية طلب المبيعات تتطلب المنظمة وجود مستمر وتوافر للبضائع تامة الصنع المعدة للبيع ويجب أن تحاول دورة الصنع تخطيط الإنتاج لضمان توافر الكميات المطلوبة²

ويتم في هذه الميزانية تحديد حجم الإنتاج الخاص بفترة الإستغلال، والملاحظ هو وجود علاقة مباشرة بين ميزانية المبيعات وميزانية الإنتاج، فبالرغم من أن هناك عدة عوامل تؤثر على كمية الإنتاج مثل الطاقة الإنتاجية المتاحة، فإن كمية الإنتاج تتحدد بشكل أكبر من خلال ميزانية المبيعات، ويتم تحديد برنامج للإنتاج الخاص بالسنة المقبلة كما يلي:

برنامج (كمية الإنتاج) = كمية المبيعات المقدرة + مخزون آخر مدة - مخزون أول مدة

وتسعى المؤسسة عموماً إلى تعظيم إنتاجها وتقليل التكاليف والاستغلال الأمثل لطاقتها الإنتاجية، ولهذا يتم اعتماد طرق حسابية من أجل تنظيم عملية الإنتاج وتحديد الاحتياجات "PERT" بدقة، ومن أمثلة هذه الطرق توجد طريقة السمبلكس وطريقة³.

توضع الموازنة التقديرية للإنتاج لمتخذ القرار في المنشأة عدد الوحدات أو الكميات من البضائع والسلع التي ينبغي إنتاجها خلال فترة الموازنة، وهذه الفترة عادة تجزأ إلى وحدات زمنية

¹ خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارة الإدارية، مرجع سابق، ص164.

² طارق عبد العال، الموازنات التقديرية "نظرة متكاملة" الدار الجامعي، 2006، ص1.735

تناسب وطبيعة الإنتاج في المنشأة (فصل، شهر، أسبوع... الخ) وتلك لأغراض الرقابة والسيطرة على الإنجاز.

وفي الأخير نستنتج أن للموازنة التقديرية للإنتاج وظيفة مزدوجة، ففي الوقت الذي تعتبر فيه وظيفة من وسائل التخطيط، فهي أيضا وسيلة رقابية على نشاطات ومهام إدارة الإنتاج من خلال متابعة الإنتاج الفعلي ومقارنته بالإنتاج المخطط لإكتشاف الانحرافات إن وجدت، ومن تحليل أسباب هذا الانحراف تمهيدا نحو الحلول الكفيلة بمعالجته، إضافة إلى ما تقدم، فإن موازن الإنتاج تلعب دور مهم آخر وهو التنسيق مع الخطط الأخرى المعدة من قبل إدارة المبيعات وإدارة المشتريات والمخازن وغيرها¹.

3- ميزانية التموين Budget d'approvisionnement

تتطلب عملية الإنتاج مواد أولية يتم استخدامها في نشاطها، ولهذا فإن عملية الانتقال من برنامج الإنتاج إلى برنامج التموين يتطلب استخدام المعطيات التقنية المتعلقة بتركيبية المنتجات، فكل منتج يجب أن تتم معرفة قائمة المواد اللازمة والقطع الداخلة في إنتاجه وتحديد كمياتها، لذا يمكن اعتبار برنامج الإنتاج مصدرا يعتمد عليه في معرفة كمية المواد الواجب شراؤها، وترتبط عموما عملية وضع ميزانية التموين بمشكلة إدارة المخزونات، حيث يجب على إدارة المشتريات بتجنب عاملين اثنين وهما:

- الزيادة في كمية المخزون والتي تؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية
- عملية الإنقطاع التي تحصل في عملية الإمداد، والتي قد تؤدي إلى تعطيل العملية الإنتاجية مما يؤثر على مبيعات المؤسسة².

من خلال ما سبق يمكن تحديد مفهوم الموازنة التقديرية للتموينات بأنها تشمل إعداد تقديرات كمية وأخرى بالقيمة للموارد واللوازم الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتسعى إلى التأكد من أن المواد واللوازم سوف تشتري بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة وبأقل التكاليف³.

ومن أجل توفير هذا تهتم المؤسسات بعملية التموين، وتلجأ في ذلك إلى استخدام عدة تقنيات في تسيير مخزونها بما يتماشى مع السير الحسن للعملية الإنتاجية، ومن أمثلة "Wilson" هذه التقنيات توجد الطرق التقليدية لتسيير المخزون مثل نموذج "Just in tim" بجميع حالاته، والطرق الحديثة مثل نظام الوقت المحدد".

ثانيا: ميزانية الاستثمار budget d'investissement

¹ مؤيد الفضل، مؤيد عبد الحسين الفضل، مرجع سبق ذكره، ص148-149.

² D. Leclère, Budgetaire, Eyrolles Université, Paris, 1994, p87.

³ نعيمة يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص125.

هناك عدة أنواع من مراكز المسؤولية، ومن بينها مراكز الاستثمارات التي تهتم بتحقيق أحسن استغلال للأموال المستثمرة فيها على المدى الطويل وتحقيق أكبر عائد ممكن، وتهدف ميزانية الاستثمار إلى تحقيق استثمارات لتحسين أداء المؤسسة وتطوير نشاطاتها.

وتتضمن ميزانية الاستثمارات: العائدات والتدفقات النقدية المتوقع أن يحققها المشروع الاستثماري، كما تظهر في هذه الميزانية جميع أنواع المصاريف التي يتحملها المشروع كتكاليف الاستغلال والاهتلاكات والتغيرات الحاصلة في احتياجات رأس المال العامل، كل هذه البيانات تظهر بالتفصيل على مدى السنوات التي يتم فيها الاستثمار، وتستعمل المؤسسات عدة طرق من أجل وضع الخطط الاستثمارية وتقييم مدى نجاح هذه المشاريع الاستثمارية، ويوجد من بين هذه الطرق ما يلي:

- معدل العائد على الاستثمار Return on investments ROI

- القيمة الحالية الصافية Valeur Actuel Net VAN

- معدل العائد الداخلي Taxed Rentabilité Interne TIR

ولا يكفي أن المشروع الاستثماري مربحا لقبوله، بل يجب أولاً ترتب هذه الاستثمارات حسب مردوديتها ودرجة الخطر المتوقع منها ثم تحديد البرنامج السنوي الاستثماري من خلال قدرات

المؤسسة على تمويل هذه المشاريع¹.

من خلال هذا نستنتج أن الموازنة التقديرية للاستثمار هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط طويل الأجل الخاص باختيار المشاريع وتخصيص رأس المال المحدود بينها بحيث أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة، وهي تستوجب استثمارها في أصول ثابتة وكيف تخصص هذه الأموال وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها².

ثالثاً: ميزانية المصاريف العامة budget de frais généraux

إضافة إلى الميزانيات العملية ذات العلاقة المباشرة بعملية الإنتاج كميزانية المبيعات، التمويل، الإنتاج... إلخ وتوجد ميزانيات أخرى مرتبطة بمصالح ذات صلة غير مباشرة بالعملية الإنتاجية، وهي تلك المصالح والمراكز الوظيفية مثل مصلحة الإدارة العامة ومصلحة البحث ومصلحة البحث والتطوير والمحاسبة وغيرها من المراكز التي يصعب تحديد قيمتها المضافة بالنسبة للمؤسسة، ولذا فإن المؤسسة تجد صعوبات كثيرة في تحديد الميزانية الخاصة بها، كما أن عملية قياس أداء هذه المراكز الوظيفية يعتبر أمراً صعباً للغاية نظراً لغموض العلاقة الموجودة بين الأهداف والوسائل، ولهذا فغالباً ما تلجأ المؤسسات في تحديد ميزانية هذه المراكز إلى اعتماد عملية التحكيم

¹ بونقيب أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 97.

² وائل إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 62.

من طرف الإدارة العليا حيث يتم تحديد حصة كل مركز وتقدير التكاليف الخاصة به حسب تكرر العمليات، وترتكز عملية التقييم على مبدأ احترام المسؤولين في هذه المراكز للميزانية المحددة دون تجاوزها.

وقد ظهرت تقنيات تساعد في تحضير الميزانيات الخاصة بالمصاريف العامة لهذه المراكز، ومن أمثلتها طريقة الموازنات على أساس صفري (BBZ) budget a Base Zéro وطريقة تحليل القيمة¹.

لإيجاد علاقة BBZ ونظرا لكون أغلب تكاليف هذه المصالح الوظيفية هي تكاليف ثابتة فإنه يتم استخدام طريقة واضحة بين الأداء المحقق من طرف هذه المصالح والموارد المخصصة لها.

ويعرف pyrrol Peter مؤسسة طريقة BBZ أن هذه الطريقة هي عبارة عن تقنية تعتمد على إجراءات وتتطلب من مسؤول كل مركز أن يقدم تبريرا مفصلا للنفقات التي يحتاجها من أجل تنفيذ مهامه.

في القيام بوضع ميزانية لهذه المصالح على أساس الاحتياجات الحالية لهذه المراكز BBZ وتتلخص طريقة دون الاعتماد على البيانات الخاصة بالسنوات السابقة، أي على أساس صفري، وتمر هذه العملية عبر أربعة مراحل أساسية تتمثل في:

1. تقسيم المؤسسة إلى نشاطات أساسية يتم فيها تحديد المهام الواجب أداؤها من طرف المسؤولين عن هذه الأنشطة.
2. قيام كل مسؤول عن نشاط ما بتحديد الوسائل التي يحتاجها من أجل تنفيذ مهامه.
3. قيام كل مسؤول بتقديم تبرير لكل المهام التي يقوم بها من أجل الحصول على الموارد والوسائل التي يحتاجها لأداء مهامه.
4. قيام المؤسسة بترتيب هذه النشاطات ثم اختيار تلك التي تحقق أكبر مردودية².

رابعا: ميزانية الخزينة والحسابات التقديرية badget de trésorerie et compte prévisionnelle

تختلف الموازنة المتعلقة بالخزينة عن باقي الموازنات حيث تتعلق بتقديرات المصاريف والإيرادات، لهذا في أغلب الأحيان هي ليست مرتكزة على قاعدة شهرية أو أسبوعية، وهي تستعمل للتخطيط ومراقبة الخزينة، وهي تعكس من وجهة نظر المالية نشاطات تنبؤية للمؤسسة.

¹ A. Dyan, Manuel de gestion, volume 1, éd ellipses, paris K 1999, p811.

² C. Alazard et sépari, contrôle de gestion, 5^{ème} édition, éd dunod, paris, 2001, p520-522.

وهي تبين لنا بقية السيولة سواء في الصندوق أو في الخزينة في نهاية كل فترة¹.

ويتم في هذه الميزانيات تلخيص مختلف الميزانيات السابقة، فبالنسبة لميزانية الخزينة فإنه يتم فيها ترجمة المعطيات المتواجدة بالميزانيات في شكل تحصيلات ومدفوعات نقدية، فهي تسمح بالمتابعة المنتظمة لوضعية خزينة المؤسسة، وتساعد على تحديد إحتياجات المؤسسة المؤسسة (تسديد الديون، إستثمارات جديدة، اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية لتغطية العجز... إلخ) كما يتم في ميزانية الخزينة عرض مختلف التدفقات النقدية شهريا من أجل تسهيل المتابعة، ويوجد هناك نوعان من التدفقات النقدية، تدفقات داخلية (مقبوضات) وأخرى خارجية (مدفوعات) كما ان هذه التدفقات منها ما هو مرتبط بعملية الاستغلال ومنها ما هو خارج الاستغلال.

فبالنسبة للتدفقات المرتبطة بدورة الاستغلال توجد:

- مبيعات بضاعة (مقبوضات)

- تسديد الموردين (مدفوعات)

- مصاريف العمال

- تسديد الرسم على القيمة المضافة (TVA)

والتدفقات الخارجة عن الاستغلال مثل:

- تنازلات عن الأصول، وارتفاع رأس المال (مقبوضات)

- توزيع الأرباح (مدفوعات)

والفرق بين قيمة المدفوعات والمقبوضات يمثل رصيد الخزينة، ويكون هذا الرصيد إما فائضا أو عجزا²، لذا فإنه يتم الحكم على كل البرامج المتبعة والتي تخص النشاطات في المؤسسة بعد الانتهاء من عملية إعداد ميزانية الخزينة، حيث تظهر الخزينة السيولة النقدية الناتجة عن العمليات التي حدثت في ميزانية المبيعات أو الاستثمارات، فغالبا ما تقود البيانات التي تظهر في ميزانية الخزينة إلى إجراء تعديلات في الميزانيات الأخرى بما يتناسب مع الوضعية المالية المستقبلية للمؤسسة (التخلي عن استثمارات معينة، تعديل في فترات تحصيل الديون... إلخ).

أما فيما يخص الحسابات التقديرية كحساب النتائج والموازنة الختامية فإنه يتم إعدادها بعد الإنتهاء الكلي من تحضير كل الميزانيات، وهذه الحسابات التقديرية تساعد على إظهار النتيجة المتوقعة للمؤسسة، كما تظهر فيها حالة الأصول والخصوم في المؤسسة، مما يسمح بالقيام بعمليات

¹ صيفي حسنية، مرجع سبق ذكره، ص26.

² I.D. Kerviler et L.D.Kervillerr, op cit, p65-66.

التحليل المالي، كدراسة إحتياجات رأس المال العامل وغيرها من التقنيات المالية المتبعة في عملية التخطيط المالي¹.

المطلب الثالث : إجراءات وتنظيم عملية إعداد الموازنات التقديرية:

ترتبط مرحلة إعداد الموازنات التقديرية بطبيعة الإجراءات المتبعة للقيام بذلك والتي تختلف باختلاف نماذج تسيير المؤسسات المعتمدة وقد تميز بين²:

- الموازنات التي تفرض: تحدد القيادة العليا لكل مسؤول أهدافه وتخصص له الوسائل اللازمة لإنجازها
- الموازنات بعد المفاوضة: القيام باقتراحات للأهداف المراد تحديدها من طرف مسؤولي مراكز النشاط على القيادة العليا التي تتخذ القرارات اللازمة بعد التأكد من ان الاقتراحات تتماشى مع السياسة العامة للمؤسسة وفي هذه الحالة، الفترة المستغرقة لإعداد الموازنات التقديرية تكون أطول.

إن إعداد الموازنات التقديرية يتطلب احترام المبادئ الثلاثة التالية³:

أولاً: تجميع المعطيات

لا بد من القيام بعملية تجميع المعطيات الداخلية والمعطيات الخارجية للمؤسسة ذات الطابع الكمي (إحصائيات داخلية لرقم الاعمال لليد العاملة...إلخ) أو ذات الطابع النوعي (نسب التغيب، تغير المحيط القانوني... إلخ) والهدف منها إعطاء أكثر واقعية للموازنات المقترحة نظرا لكون كل موازنة تعتمد أساسا على التقديرات.

يستحسن إذا التركيز على نوعية التقديرات التي يتم إعدادها اعتمادا على طرق أغلبيتها رياضية تسمح باستغلال الماضي كدراسة الميل للتنبؤ بالمستقبل على سبيل المثال.

ثانياً: تحليل القيود

¹ بونقيب أحمد، مرجع سبق ذكره، ص100.

² Claude Alazard et sabine sépari, op cite, p276.

³ M. toussaint (1995-1996) contrôle de gestion, école nationale des travaux publics de l'état, département MASH, France, p79-80.

إعداد الموازنات التقديرية ينطلق دوما بطرح القيوم الاقوى وبالنسبة لأغلبية المؤسسات القيد الأقوى يتمثل في مستوى الطلب وهذا هو السبب الرئيسي الذي يؤدي إلى إعداد موازنات المبيعات كنقطة انطلاق.

قد تصادف المؤسسات قيود أخرى أقوى (الطاقة الإنتاجية، القدرة المالية... إلخ)

ثالثا: تنظيم الخطوات

- تحديد الاهداف التنفيذية في شكل مناسب، بحيث تكون هذه الاهداف غير قابلة للترجمة الرقمية، فمثلا زيادة رضا المستهلكين عن سلع يصعب ترجمته إلى أرقام.
- إعداد موازنة بدائية تتمثل عموما في إعداد حساب النتائج التقديرية ذو صيغة تحليلية تسمح بتقديم معلومات مرقمة لكل مركز مسؤولية وينجر عن ذلك نشوب علاقة مبادلات للمعلومات والافتراحات بين المسؤولين على إعداد الموازنات التقديرية النهائية ومراكز المسؤولية المعنيين بالموازنات التقديرية.

يؤدي تنظيم خطوات إعداد الموازنات التقديرية إلى وضع لجنة الموازنة رغم وجود إدارة الموازنة بهدف التنسيق بين خطط الإدارات بسرعة وهي تتكون غالبا من رئيس مجلس الإدارة، مدير التخطيط والمراقب المالي، ومدير التسويق، ومدير الإنتاج، ومدير الأفراد والشؤون الإدارية، ومدير التموين، وينحصر دور اللجنة فيما يلي¹:

- إعداد تقارير أسبوعية او شهرية تتضمن مقارنة النتائج العلية بالمخططة
- تجميع البيانات
- تقييم المجمعة وإعادة النظر فيها وتعديلها إن امكن
- إعداد الموازنات التقديرية النهائية

ولكل فرد في المؤسسة الحق في مناقشة وفهم كل جزئية من جزئيات الموازنات، وهذا لضمان تأييدهم لها والاقنتناع بها، وذلك لمحاولة ربط أهداف الأفراد بأهداف المؤسسة².

¹ محمد احمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية، الجزء الثاني بيروت، بدون سنة نشر، ص247.

² Claude Alazard et sabine sépari, op cite, p278/279.

الفصل الأول

الشكل (1-2): تسلسل الموازنات التقديرية بالتماشي مع التخطيط للأجل والأهداف

الجزء 1:

معلومات على الطلب وتطوره:

- زبائن - منتجات

- زبائن جدد

معلومات على العرض

- منافسة في السوق

- قيود تجارية

معلومات على التطور التقني

- تكنولوجيا التصنيع

- قيود تقنية

معلومات على المؤسسة في حد ذاتها

معلومات على عوامل الإنتاج
وعمل رأس المال وعامل العمل.

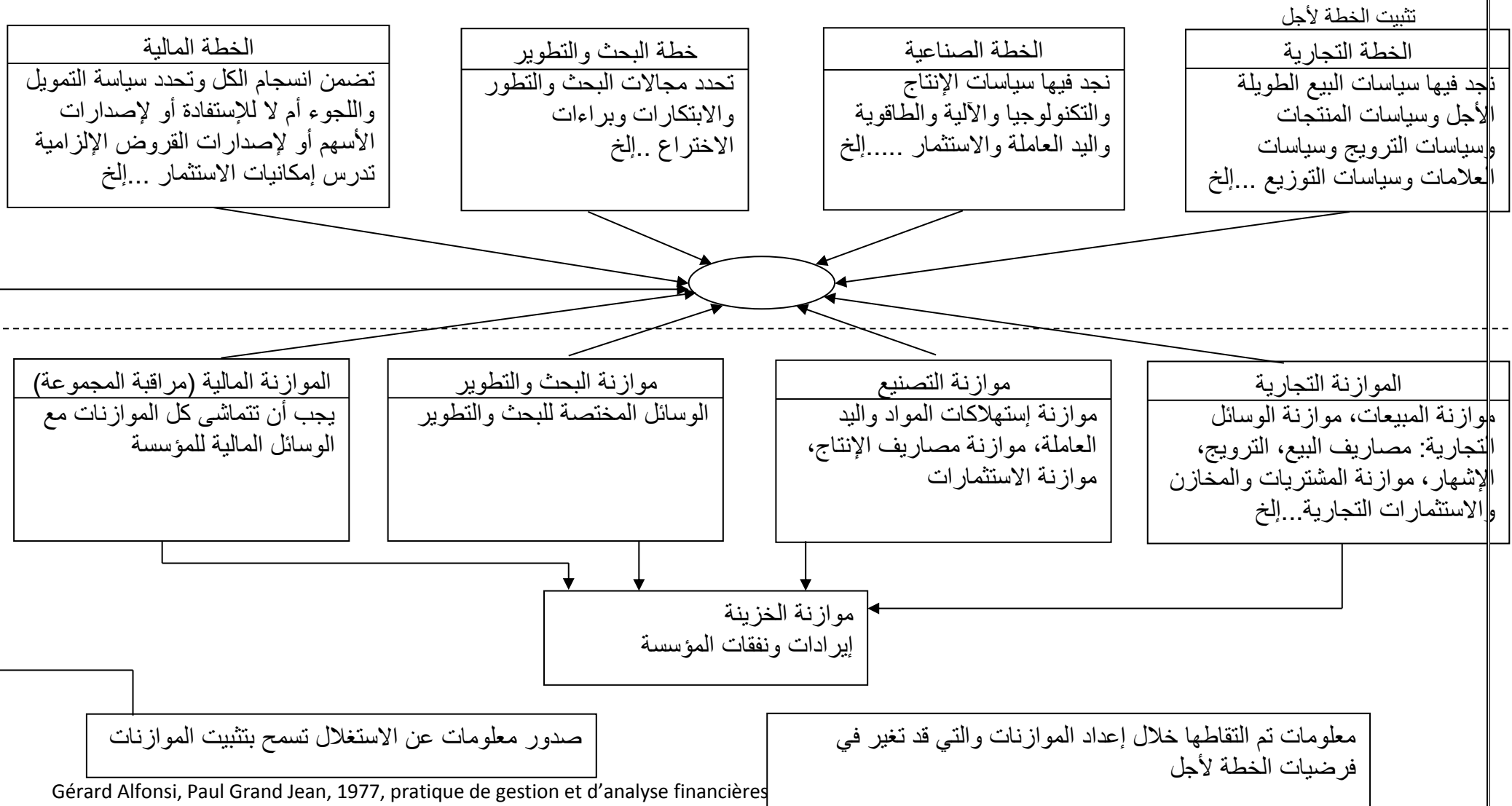
التقاط دائم للمعلومات اللازمة للمؤسسة
والمواجهة مع غرض المؤسسة ما يسمح
بتحديد دور المؤسسة في إشباع طلب
معين وبتصحيح عرض المؤسسة وتحديد
وضعية المنافسة.

إمكانية تعريف ووضع وتصحيح خطة متوسطة
أو طويلة الأجل وفقا لبرنامج مستمر
تنقسم الخطة إلى خطط تمثل الاستراتيجيات

الجزء 2:

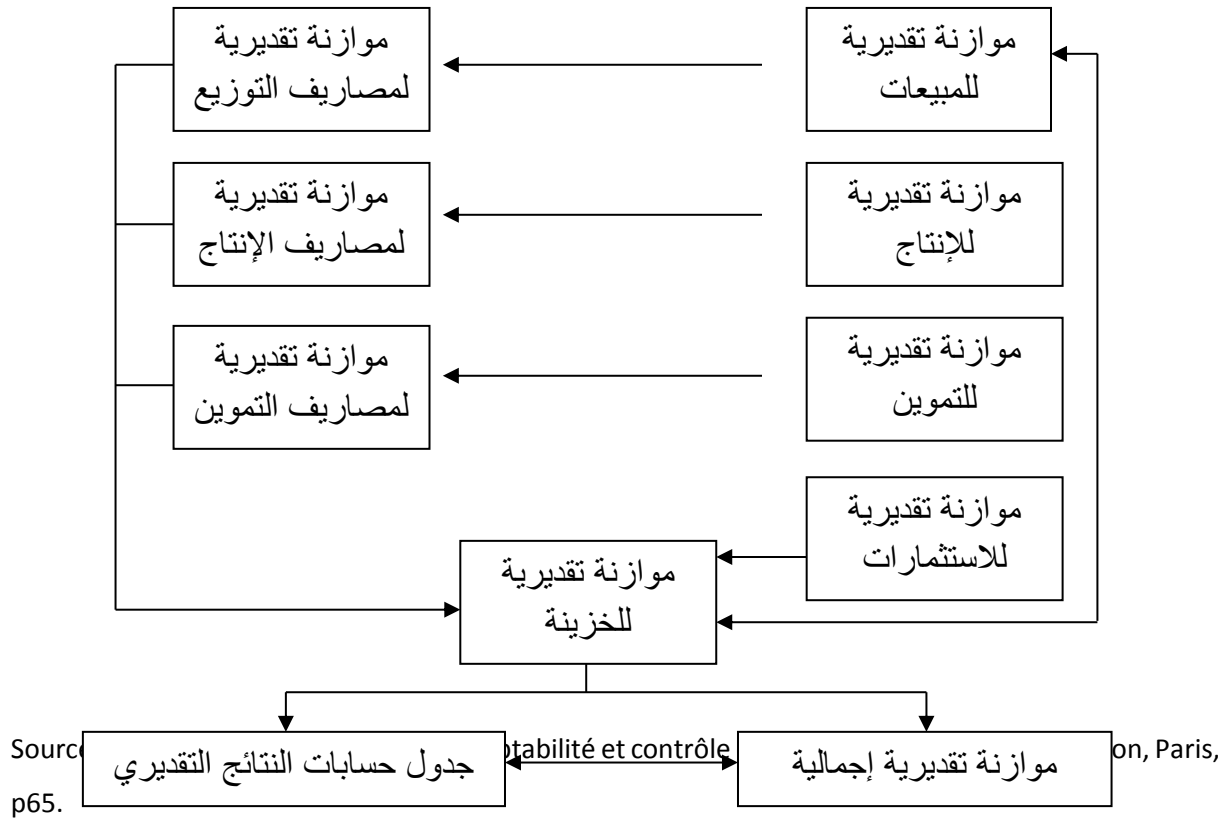
الجزء 3:

الفصل الأول



ونستنتج من الشكل السابق أن إعداد الموازنات وبالتالي فإن إعداد الموازنات التقديرية يمر بمراحل تصحيحية الحصول على موازنات نهائية رغم ذلك وتبقى دائما معرضة للتعديل في أي لحظة، والشكل (2-2) يعطينا باختصار مختلف الموازنات التقديرية.

الشكل (2-2) مختلف الموازنات التقديرية



2-2. الموازنة التقديرية التجاري:

إعداد الموازنة التقديرية التجارية معناه إعداد موازنة المبيعات وموازنة مصاريف البيع

1-2-2. الموازنة التقديرية للمبيعات (Budget des ventes)

إن إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات له أهمية بالغة بالنسبة لتقديرات المؤسسة على العموم وللتقديرات التجارية على الخصوص، وهي عملية تتم بمراعات ظروف داخلية وخارجية تؤثر على نوعية تقدير المبيعات.

1-1-2-2. أهمية الموازنات التقديرية للمبيعات:

إن الموازنة التقديرية للمبيعات أول موازنة يتم إعدادها في عملية إعداد الموازنات التقديرية ويعرفها Guiriec و Guerny De على أنها ترقيم كمي يسمح بتحديد مستوى النشاط للمصالح التجارية وكذلك ترقيم قيمى للإيرادات التي تحدد موارد المؤسسة¹.

المطلب الثاني: المبادئ العلمية للموازنات التقديرية:

للاستفادة من فعالية الموازنات التقديرية، لابد من توفير مبادئ علمية تقوم عليها ومن أهم المبادئ نذكر ما يلي:

✓ مبدأ تحديد الأهداف:

إن وضع الأهداف المراد تحقيقها خلال فترة الموازنة يجب أن يتم بناء على دراسات جدية ودقيقة وان يأخذ بعين الاعتبار التعارض الذي قد يقوم بين أهداف الإدارة المختلفة وضرورة التوظيف بين الأهداف بما يكلف تحقيق الهدف الرئيسي للمشروع كوحدة اقتصادية متكاملة.

قبل وضع الموازنات التقديرية لابد من تحديد السياسة العامة للمؤسسة والتي تعبر عن أهدافها والاستراتيجيات المتبعة لتحقيق هذه الأهداف.

والأمثلة كثيرة على إمكانيات التعارض في الأهداف التي قد تقوم بين إدرات المشروع الواحدة المختلفة، فإدارة المالية مثلا تسعى إلى تحقيق أكبر عدد ممكن من الربح، ولذلك فهي تسعى إلى تخفيض المخزون من السلع المصنوعة ونصف المصنعة غير أن هذا يتعارض عادة مع رغبة الإدارة التجارية، بحيث تسعى إلى توفير مخزون كبير يساعد على تأمين السلع عند كل طلب، وتسعى إلى متابعة الإنتاج بكامل الطاقة الإنتاجية المتاحة².

• مبدأ الشمول:

تعطي الموازنة جميع أوجه النشاط في المؤسسة، وتلمس جميع العمليات، وتمتد إلى جميع المستويات، كما تشمل الجوانب المالية والعينية، ففي مجال الإنتاج مثلا يكون الاهتمام بتحديد حجم الإنتاج والكميات الكافية من المواد الأولية، بالإضافة إلى التكاليف التي تغطي المشروع ويمتد الشمول أيضا إلى التنظيم والتسويق وغيرها من الوظائف³، فلا بد من جرد الموارد البشرية والمالية والفنية⁴.

¹ Claude Alazard et Sabine Sépari, op cite, p379

² محمد الجزار، 1986: المحاسبة الإدارية، جامعة عين الشمس، مصر ص82.

³ عباس حجازي، 1974 المحاسبة الإدارية، جامعة عين الشمس، مصر ص315.

⁴ Louzmi, besnard M : (1980) contrôle de gestion, édition Dorin, p75.

• مبدأ المرونة:

يجب ان تكون الموازنة التقديرية قابلة للتلاؤم والتكيف مع الظروف المستجدة، بمعنى ان الخطة يجب أن تكون مرنة بالشكل الذي يسمح بإدخال التعديلات الضرورية عليها وفقا لما يستجد من أهداف خلال الفترة المحددة لتطبيقها.

إن مطلب توفير المرونة في الموازنة التقديرية يأتي من أن الموازنة يجب أن لا تعد غاية بحد ذاتها، بل وسيلة لتحقيق أهداف المشروع.

• مبدأ الواقعية والاستخدام الأفضل لإمكانات المتاحة:

إن الغاية الأساسية من التخطيط في الموازنات التقديرية هي رسم الاهداف التي يطمح المشروع لتحقيقها من خلال الظروف الداخلية والخارجية، وعلى أساس الاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة لتحقيق هذه الأهداف، ومن هنا فإن الدراسة والتحليل العلمي والواقعي لهذه الظروف والإمكانات بمجملها يجب أن يؤدي إلى وضع تقديرات واقعية قابلة للتحديد، وهذا يعني أن الاهداف الموضوعية يجب ان تكون اداة تشجيع ومدعاة للثقة والتفاؤل لتحقيق كفاءة اقتصادية أمثل غير أنها يجب أن لا تكون من جهة أخرى أداة تعجيز للعاملين في المشروع¹.

• مبدأ اشتراك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة:

بالإضافة إلى مبدأ الشمولية يجب اشتراك جميع المستويات وجعلهم يشعرون بالمسؤولية وإعطاء كل مستوى دور في إعداد الموازنة لتجنب الرفض الذي قد ينشأ من إعداد الموازنة في مستويات إدارية محدودة.

لا بد من إقناع الأفراد بأهمية الموازنات التقديرية، وبالتالي لو فشلت الإدارة في الإقناع فإن الموازنة ستفشل حتماً، وبالتالي لا بد على الإدارة معرفة طبيعة مستخدمين الموازنة وذلك بمعرفة اتجاهاتهم، ومدى توفر الوعي المحاسبي والإداري لديهم فضلا عن توافر المعلومات لديهم مخطط واستراتيجيات المؤسسة في الماضي².

بالإضافة إلى اشتراك كافة الإدارات في إعدادها ولا بد من الاخذ بعين الاعتبار بعض العوامل والتي تتمثل فيما يلي³:

¹ محمد الجزار، مرجع سابق، ص83.

² لستراي هيتجر وجورج ماتوليتش (1988)، ترجمة احمد حجاج المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الريخ، ص265.

³ موفق كابوش، (1988) دور الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء من خلال المخطط الوطني للمحاسبة في الجزائر، مكتبة دار السلام، ص76.

✓ **حجم المبيعات:** لا بد على المؤسسة أن تقوم بتنفيذ برنامج إنتاجي يتوافق وكمية المبيعات، إذا كان للمؤسسة طاقة إنتاجية تزيد عن كمية المبيعات، أما في الحالة العكسية لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الطاقة الإنتاجية.

✓ **مستلزمات برنامج الإنتاج:** في حالة وجود نقص في هذه المستلزمات كاليد العاملة واللوازم فإنه لا يمكن للمؤسسة أن تنفذ برنامجها المستهدف.

✓ **رأس المال العامل:** إن توسع نشاط المؤسسة في منتج ما يتطلب زيادة رأس مال العامل لتوفير مستلزمات الإنتاج.

✓ **المسيرون:** أي حسب كفاءة المسيرين تكون مردودية عوامل الإنتاج.

• **مبدأ اعتبار الموازنة بعد اعتماد ما بمثابة نمط أو معيار الأداء:**

بعد إعداد الموازنة تصبح بمثابة نمط أو معيار الأداء، وعلى إدارة المؤسسة إقناع الجميع على التقيد وتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الموازنة، وبالتالي توجيه الأفراد نحو تحقيقها والوصول إلى اتخاذ الموازنة بمثابة معيار الأداء يجب توفير الحوافز بحث الأفراد وتنمية الرغبة في نفوسهم لتحقيق الأهداف.

• **مبدأ التوزيع الزمني:**

يقوم مبدأ الموازنة على توقيت العمليات وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها كإعداد موازنة ربع سنوية أو شهرية، وعملية التوزيع لا تعني التقسيم إلى أجزاء متساوية وإنما يقصد بها توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلا.

• **مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية¹:**

لتحقيق فعالية المؤسسة كأداة للتحقيق والرقابة يجب الربط بين الموازنة وبين مراكز الإشراف والمسؤولية في المؤسسة، وتعريف مراكز المسؤولية بأنها الوحدات التنظيمية في المشروع الذي تتخذ أساس لتحديد السلطة والمسؤولية بغض النظر عن حجم هذه الوحدات.

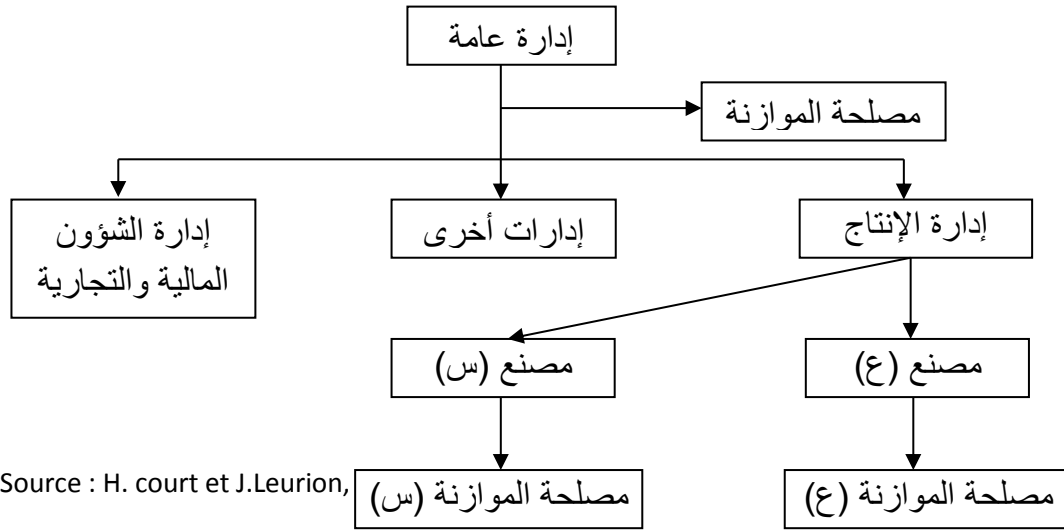
من مميزات المؤسسات ذات الحجم الصغير وجود عدد مقلص من مراكز المسؤوليات قد نجد مثل مسؤول تجاري ومسؤول تقني تابعان للمسير أو المدير العام².

عادة ما يقوم المسؤول المكلف بالمهام المالية بإعداد الموازنات التقديرية لأن تكوينه يؤهله للقيام بهذه المهمة وفي غالب الأحيان يراقبه المسير أو مدير المؤسسة ونادرا ما تتم عملية الرقابة هذه من أطراف أخرى.

¹ منذر إسحاق (1978)، المحاسبة الإدارية، الميزانيات التقديرية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، بغداد.

² J. de Guerny et J.C Guiriec, op cit, p34/35.

الشكل رقم (10-1) "مصلحة الموازنة في صيغة القيادة"



Source : H. court et J.Leurion,

المبحث الثاني اعداد الموازنات التقديرية

المطلب الأول: الموازنة التقديرية للمبيعات (budget des ventes):

إن إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات له أهمية بالغة بالنسبة لتقديرات المؤسسة على العموم والتقديرات التجارية على الخصوص، وهي عملية تتم بمراعاة ظروف داخلية وخارجية تؤثر على نوعية تقدير المبيعات.

1.1.2.2 أهمية الموازنات التقديرية للمبيعات:

الموازنة التقديرية للمبيعات أول موازنة يتم إعدادها في عملية الموازنات التقديرية De Guerny و Guirec على أنها ترقيم كمي يسمح بتحديد مستوى النشاط للمصالح التجارية وكذلك ترقيم قيمي للإيرادات التي تحدد موارد المؤسسة¹.

وتعرف موازنة المبيعات جدول تفصيلي يبين العمليات المقدره بالكمية وبالقيمة للفترة القادمة، ويجب بذل الجهود لإعداد موازنة المبيعات صحيحة حيث أنها مفتاح عملية الموازنة بأكملها، ويرجع السبب في ذلك إلى أن أجزاء الموازنة الشاملة تبنى عليها بشكل أو بآخر، فإذا أعدت موازنة المبيعات بدون اكترات فإن إعداد باقي الموازنات مضيعة للوقت². كما تعرف بأنها الإعداد المسبق للمبيعات بالكمية والقيمة، وهذا لتجنب المشاكل التي تواجهها المؤسسة ورد فعلها على هذه المشاكل³.

نستنتج مما سبق أن الموازنات التقديرية للمبيعات هي تقدير المبيعات بالقيمة وبالكمية مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

تقدير المبيعات أساسي بالنسبة لتنظيم وظيفية التوزيع لكنه لا يقتصر (التقدير) على هذا الدور فقط، فالتقديرات الطويلة الأجل تسمح بإعداد برنامج الاستثمارات ومخطط التمويل الذي يتعلق به، أما التقديرات القصيرة والمتوسطة المدى فتعتبر أساس إعداد برنامج الإنتاج والتمويل والخزينة⁴.

لعل أهمية الموازنات التقديرية للمبيعات تكمن في⁵:

1. تحقيق الأهداف البيعية بأقل التكاليف والحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح

2. التنسيق بين جهود رجال البيع والمناطق البيعية

¹ Claude Alazard, Sabine Separi, op cit, p379.

² ري إتش جاريسون، إيريك نورين، مرجع سابق، 424.

³ اسماعيل عرباجي، (1996)، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص69.

⁴ Christian et Christiane Raulet, op cit, p12/13

⁵ محمد إبراهيم عبيدات، (1992): إدارة الطبعة الأولى، عمان، ص49

3. تعتبر نقطة الأساس في إعداد باقي الموازنات
4. تنمية المبيعات عن طريق تحفيز رجال البيع لبلوغ الأهداف المحددة فيه
5. أساس الخطة الشاملة حيث تعتبر أساسا لإعداد خطط الإدارات الأخرى
6. أساس الخطة الشاملة حيث تعتبر أساسا لإعداد خطط الإدارات الأخرى
7. أداة للرقابة على تنفيذ الخطط ومعرفة نقاط الضعف والعمل على علاجها في الوقت المناسب
8. تقييم جهود رجال البيع وتحديد مسؤولية مديري الفروع والمناطق البيعية عن النتائج التي توصلوا إليها

الظروف المؤثرة على إعداد موازنة المبيعات

إن الأهمية البالغة التي يحظى بها إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات لن تجعلنا نهمل أن تقدير المبيعات تحيطه ظروف أو عوامل خارجية وأخرى داخلية

عوامل على مستوى الاقتصاد العام (الخارجية):

- مفهوم التطور التكنولوجي الذي يؤدي إلى ظهور أو اختفاء منتجات¹
- مفهوم القدرة الشرائية التي تؤدي إلى تقلبات في الاستهلاك أو بعبارة أخرى مرونة وطبيعة الطلب على المنتج، فالطلب على السلع الضرورية يميل عادة إلى الثبات، بينما يخضع الطلب لتقلبات واضحة بالنسبة للسلع الكمالية والشبه كمالية
- التغيرات والعوامل المؤثرة على لسلسلة الزمنية وتتمثل فيما يلي² :
 - ✓ الاتجاه العام الذي يبين المسار المتبع من السلسلة الزمنية في وحدة الزمن والذي يستغل لتحليل المبيعات الفعلية للسنوات السابقة ولتحديد نموها مستقبلا
 - ✓ الدورات الاقتصادية وهي متغيرة ومنتظمة طولها غير معروف بدقة، وتشمل الركود الاقتصادي والرخاء الاقتصادي فهما حالتان تؤثران في الطلب على المبيعات باستثناء تقدير المبيعات للمدى القصير الذي يهمل دراستها
 - ✓ العوامل الطارئة (العشوائية) والتي لا يمكن قياسها وتقدير حدوثها لكونها مفاجئة وعشوائية الحدوث مثل الكوارث الطبيعية وبالتالي تؤثر على المبيعات
 - ✓ العوامل الموسمية وهي مؤثرات موسمية منتظمة أو متشابهة في مسار سلوكها، وتظهر في فترات زمنية متعاقبة (الأعياد، العطل...إلخ) ولها تأثير على المبيعات
 - ✓ درجة المنافسة بين المنتجين أو الموزعين

¹ Jean Meyer, op cit, p43.

² Christiane allouffe, 1987 : gestion des stocks méthodes et applications éditions eyrolles, paris, p108.

✓ عدم استقرار البيئة الاجتماعية والثقافية والسياسية

✓ ذوق المستهلك وعدم ثباته

تواجه المؤسسة صعوبة نسبية في تقدير مبيعاتها في حالة تعدد المنتوجات محل التقديرات

عوامل على مستوى اقتصاد المؤسسة (داخلية):

- شبكة التوزيع المعتمد عليها

- الطاقة التي قد تؤثر على التكلفة من خلال الاستغلال الأمثل لها وبالتالي تخفيض أسعار البيع

فإذا كانت المبيعات المقدرة أقل من الطاقة الإنتاجية هذا يؤدي إلى زيادة تكلفة إنتاج الوحدة بسبب وجود طاقة عاطلة، وبالتالي على المؤسسة أن تتبع سياسة بيعية جديدة تهدف إلى زيادة حجم المبيعات ومنه تخفيض الأسعار.

وإذا كانت المبيعات المقدرة أكبر من الطاقة الإنتاجية المتاحة فلا بد من الاستثمار في آلات جديدة، أما

استخدمت كأداة للرقابة لأول مرة سنة 1912، وتعتبر نقطة النهاية لعملية التخطيط ونقطة البداية لعملية الرقابة، إن أساس مراقبة الموازنات يتمثل في حساب الانحرافات بين الاهداف والتحقيقات، والبحث عن أسباب هذه الانحرافات (الحجم، الأسعار، المزيج، المردودية) والمسؤولون عنها أشخاص أم أقسام، وهذا ما يسمح لنا بمعرفة مدى التقدم في تحقيق إذا كانت الزيادة غير دائمة، لابد من التعاقد مع الغير على تنفيذ جزء من البرنامج¹.

- الوسائل أو الإمكانيات المالية والمادية والبشرية².
- التكاليف التي تتحملها المؤسسة، ارتفاعها قد يؤدي إلى انخفاض المبيعات والعكس صحيح.

2.2.2. منهجية تقدير المبيعات:

المعلومات المتحصل عليها من طرف المؤسسة قد يكون تعدادها ضخمة ومتنوع المصادر، وبالتالي تقوم المؤسسة المستهدف هذه المعلومات ومقارنتها بمعطيات خاصة بالمؤسسة متبعة في ذلك طرق يتم اختيارها وفقا للبعد الزمني المستهدف، وبالتالي لدينا: تقدير متوسط وطويل المدى، تقدير قصير المدى³.

(أ) التقدير الطويل والمتوسط الأجل:

تقدير المدى الطويل يهتم بتطوير المنتجات الأساسية: الحديد، الكهرباء، الإسمنت، البترول... إلخ والمنتجات ذات الاستهلاك الواسع، ويهتم كذلك بـ:

- دراسة الاتجاهات والميولات على المدى الطويل
- دراسة السوق فيما يخص المنتج
- دراسة اقتراحات المخطط⁴.

(ب) التقدير القصير الأجل:

إعداد التقدير الطويل المدى يليه التقدير القصير المدى والذي لا يتعدى السنة ويسمح للمؤسسة بتحديد المنتجات التي تختفي والتي لا زالت في السوق أو التي قد تظهر من جديد.

في الأجل القصير تواجه المؤسسة حتما قيود مختلفة تصنف إلى⁵:

- داخلية: الطاقة الإنتاجية، شبكة التوزيع، سياسة الإشهار، إلخ...

¹ عبد العزيز محمود الإمام، مرجع سابق، ص44.

² عمر عمر صخري، اقتصاد المؤسسة (1993): ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، ص43

³ Jean Meyer, op cit, p44

⁴ اسماعيل عرباجي، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، دون سنة، ص138.

⁵ Jacques de Guerny et Jean- Claude Guérie, op cit, p38.

- خارجية: الوضع التنافسي والبندود التجارية السارية المفعول (السوق)، فرص التمويل الخارجي... إلخ.

3.2.2 طرق تقدير المبيعات (Technique de prévision des ventes):

تتعدد طرق تقدير المبيعات وتتفاوت هذه الطرق من حيث سهولة تطبيقها ودرجة دقة نتائجها، فهناك طرق كيفية سهلة لا تحتاج إلى مهارات وخبرة عالية إنما تعتمد بالدرجة الأولى على الإدراك الحدسي والتصور للمستقبل بالاعتماد جزئياً على المعطيات الإحصائية، كما يفترض بعضها أن المستقبل هو امتدادها للماضي والحاضر، وأن الظروف والعوامل التي أثرت على المبيعات تبقى سارية المفعول بنفس الكم والحجم والبعض الآخر يعتمد على المسح الميداني باستعمال التحري (Sondage) على عينة من المستهلكين، ثم تحليل المعطيات المجمعة بهدف تحديد الطلب المتوقع على المبيعات، والبعض الآخر يعتمد على الطرق الرياضية.

إن عدم الدقة في نتائج التقدير ناجمة عن سوء تحديد العلاقات بين المتغيرات الاقتصادية، أو عدم كفاية المعطيات المجمعة عن الظاهرة المدروسة وعن طول مدة التقدير، فكلما كانت فترة التقدير طويلة المدى كلما زاد الخطأ في التقدير ولهذا يجب أن يكون السقف الزمني محددًا حسب طبيعة نشاط المؤسسة والظروف المحيطة بها¹.

ومن طرق تقدير المبيعات نذكر

1.3.2.2 تقنيات كمية (Technique quantitatives):

ترتكز هذه التقنيات على دراسة مرقمة لمعطيات تعبر عن متغير اقتصادي ويتمثل في المبيعات في دراستنا هذه.

تقدير الوضعية المستقبلية للمتغير يتم الحصول عليه من خلال القيام بتبديل أقطاب (extrapolation) الميولات (Tendances) السابقة والتي يفترض أنها منتظمة².

تكمن الطرق الكمية في استبدال القيم المشاهدة للمتغير (yi) بقيمة (y'i) تبعا لطريقة من الطرق التالية.

الطرق البيانية (graphique)، الإدراج الآلي (mécanique)، الإدراج التحليلي (analytique) وذلك من خلال استعمال الأدوات الرياضية أو الإحصائية المتوفرة.

أولاً: الطريقة البيانية

¹ M. Teillac et autres, (1960) : la gestion prévisionnelle des entreprises industrielles et commerciales, 2^{ème} édition, Paris, p38.

² Claude Alazard et sabine sépari, op cit, p380.

الفصل الأول

قبل كل معالجة رياضية يتعين أنه من الأفضل القيام بتحليل بياني للتطور المراد دراسته يبين لنا التحليل البياني ميولات ذات تفسيرات مختلفة نذكر منها¹.

ميل سببه ظاهرة استثنائية تستبعد إمكانية تعويضها وفرضية تكرارها لاحقا بنفس الكيفية وبالتالي لن تؤخذ بعين الاعتبار لدراسة التطور.

ميل سببه إدخال تغييرات في مستوى النشاط كالتخلي عن الاستثمار أو تسريح العمال... إلخ والميل سوف يبقى على نفس الوتيرة المشاهدة قبل إدخال التغييرات ولكن عند مستوى أقل.

ميل سببه تقلب يستحيل التحكم فيه أو الرجوع إلى الوضعية السابقة وبالتالي أخذه بعين الاعتبار في الدراسات اللاحقة.

كل معلومة إضافية لها الطابع الضروري للترجمة الصحيحة للظاهرة الغير عادية أو للإنقطاعات المشاهدة في الوتيرة.

ثانيا: الإدراج الآلي²

طريقة المتوسطات المتحركة (les moyennes mobiles)

يستخدم هذا الأسلوب لتقدير المبيعات في المدى القصير من خلال حساب متوسطات متحركة للسلسلة محل الدراسة ثم القيام بالإدراج انطلاقا من المتوسطات المتحصل عليها كما يلي:

$$y'i = \frac{ayi - 1 + byi + cyi + 1}{a + b + c}$$

Yi = قيم المشاهدة (المبيعات) (valeurs observées)

a و b و c = معاملات ترجيحية يختارها المحللون

- عدد المشاهدات اللازم لحساب قيمة $y'i$ مرتبطة بدورية الظاهرة المدروسة

طريقة المتوسطات المتحركة تلغي الظواهر الاستثنائية بتدليس (lissage) المعطيات المتحصل عليها (y_i) ولكنها في نفس الوقت تقوم بإقصاء المعلومات في بداية وفي نهاية السلسلة كما انها لا تعطينا معادلة واضحة تستعمل للتقديرات وبالتالي يفضل الباحثون استعمال طرق أخرى كالمربعات الصغرى.

ثالثا: الإدراج التحليلي

طريقة التقدير المعتمد عليها تتمثل في الإنحدار (prévision par régression) والتي مبدؤها وضع علاقة خطية بين متغيرين للحصول على مستقيم يفترض أنه الأفضل وللتوفيق في ذلك يجب التأكد من فرضتين أساسيتين³:

¹ Michel Gervais, (2000) : contrôle de gestion par le système budgétaire éditions Economica, p42.

² Yves Chirouze (1990) m le marketing, tome 1, 2^{ème} édition, office des publications universitaires, Alger, p82.

³ Christian Marmuse, (1983) m les aides à la décision, éditions Fernand 2^{ème} édition, p116-117.

- الفرضية الأولى (الإدراج العشوائي): إدراج المستقيم بأفضل كيفية ممكنة لنقاط السحابة للمتغيرين x و y ويشترط أن يمر بمتوسط النقاط (x, y) الذي يعتبر الأكثر دلالة عن مجموع المعطيات.

- الفرضية الثانية: مستقيم الانحدار يعطينا أدنى مجموع لمربعات المسافات التي تفصل بين المستقيم والنقاط، ذلك بالموازاة مع محور الـ x ويسمى هذا المبدأ بالمربعات الصغرى الشائعة الاستعمال في دراسة الميل¹.

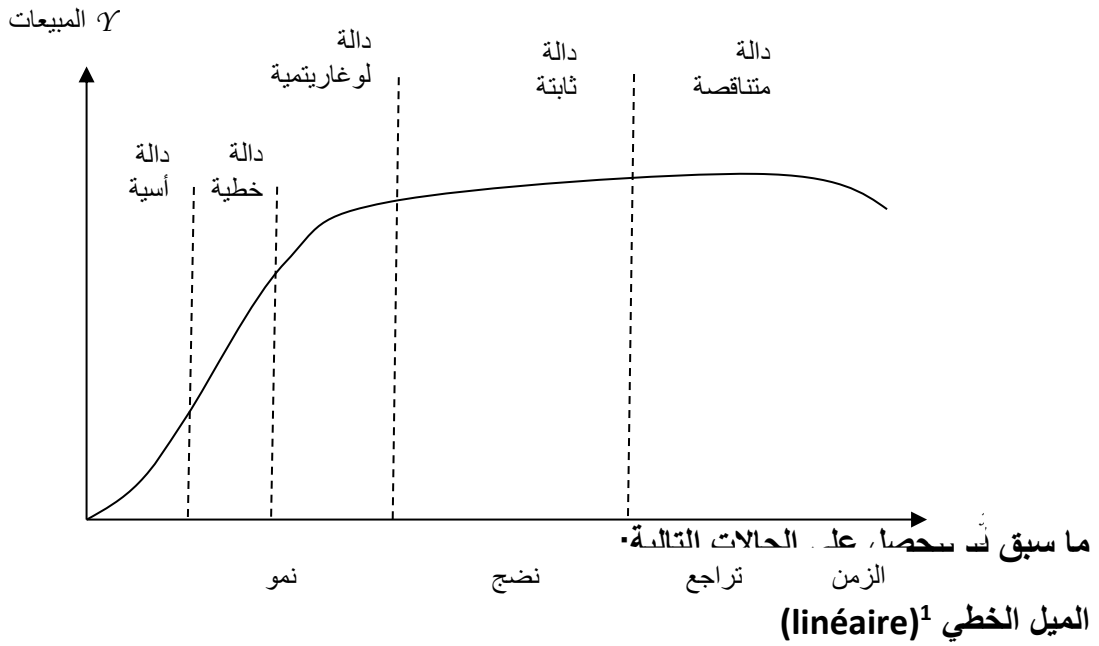
المبدأ العام لطريقة المربعات الصغرى

المبدأ هو البحث عن مقاييس الدالة $y_i = f(x)$ التي تجعل مجموع مربعات المسافات بين القيمة المشاهدة y_i للمتغير (المبيعات) وقيمة الدرجة y_i الأضعف الممكن.

دوال الإدراج جد متنوعة وفي دراستنا هذه سوف نقدم الدوال التي تصادف الأكثر المنتوج خلال دورة حياته:

¹ Léonard. J. kazmier, statistiques de la gestion, série schaum

الشكل (3.2) دورة الحياة ودوال الإدراج



$$y = ax + b \text{ : معادلة الميل}$$

Y: المبيعات a: معامل الميل الخطي x: العتبات b: ثابت

الميل النصف اللوغاريتمي أو الأسّي² (semi-logarithmique ou exponentielle)

$$y = b q^x \text{ : معادلة الميل}$$

إيجاد قيم المعادلة ممكن باستعمال العلاقات اللوغاريتميه انطلاقا من:

$$\log y = \log b + x \log a$$

الميل اللوغاريتمي³

$$y = b x^a \text{ : معادلة الميل}$$

وتحديد قيم المعادلة ممكن باستعمال نفس المبدأ السابق (المعادلة اللوغاريتمية):

$$\text{Log } y = \log b + a \log x$$

¹ Léonard. J. kazmier, op cit, p327.

² Christian Marmuse, les aides à la décision , op cit, p117.

³ مولود حشمان، (1998): نماذج وتقنيات التنبؤ القصير المدى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص50-54.

الفصل الأول

طريقة المربعات الصغرى تعتبر الأفضل في الإدراج نظرا لكونها تجعل مربعات المسافات بين القيم المشاهدة والقيم المدرجة الأقل الممكنة ولكن السؤال المطروح هو كيفية تحديد الدالة التي تضمن للباحث الإدراج الأمثل للسلسلة الإحصائية.

- من شكل سحابة النقاط يستطيع الباحث أن يختار الدالة اللاتقة،
- وإذا أراد الباحث التأكد من اختياره بإمكانه حساب مربع الانحرافات بين قيم المشاهدة y_i والقيم

$$\sum (y_i - y'_i)^2$$

المدرجة y'_i كما يلي:

ثم نختار الدالة التي تكون عندها العلاقة في قيمتها الأدنى¹

رابعاً: تحديد قوة الارتباط بين المبيعات ومغير آخر: معامل الارتباط²

الارتباط هو ميل ظاهرتين إلى التغير معاً، فإذا كان لدينا متغيران y, x يتغيران معاً بمعنى أن الزيادة في المتغير الأول تقابلها زيادة في المتغير الثاني، فيقال في هذه الحالة أن العلاقة طردية والارتباط موجب، وقد تكون العلاقة بين المتغيرين على شكل صورة عكسية بمعنى أن الزيادة في المتغير الأول تؤدي إلى نقص في المتغير الثاني، فيقال في هذه الحالة أن العلاقة عكسية والارتباط سالب

وعلم الإحصاء يقترح عدة طرق أخرى لحساب معامل الارتباط³.

ترجمة معامل الارتباط⁴: $-1 \leq r \leq +1$

$0 < r$: ارتباط سالب (علاقة عكسية) بين s و c ، إذا زادت قيمة s سوف تنقص قيمة المتغير c ،

$0 < c$: ارتباط موجب (علاقة طردية) بين s و c ، إذا زادت قيمة s سوف تزداد قيمة المتغير c ،

تقترب من -1 أو $+1$ معناه ارتباط قوي جدا بين المتغيرين سواء بالموجب أو بالسالب

$= +$ أو -1 معناه ارتباط في حدة الأقصى ومنه علاقة وظيفية بين المعطيات محل الدراسة صحيح.

حساب معامل الارتباط r لا يعطينا حتما وجهة نظر تحليلية نهائية عن قرار استعمال المعادلة المتحصل عليها بالإدراج الخطي كوسيلة فعالة لتقدير المبيعات.

ما يقوم به معامل الارتباط هو لفت انتباه الباحث إلى إمكانية استغلال علاقة بين متغيرين والفصل في ذلك يعود إليه.

¹ Claude Alazard, Sabine Sépari, op cit, p384.

² B H.Abtey, A, Vinay, (1984) : contrôle de gestion courante de l'entreprise, une approche par les système d'information, éditions techniques, paris, p136-139.

³ Jean- louis Boursin (1981) méthodes statistiques de la gestion, édition vuibert, paris, p25.

⁴ Malika Boukella Bouzouane, (2001) : statistique descriptive. Casbah édition, alger, p150/151.

ملاحظة: دراستنا للارتباط اقتصر على الارتباط المستقيم وقد يحتسب معامل الارتباط بين الظواهر الغير القابلة للقياس العددي (نظرية سبيرمان).

خامسا: السلاسل الزمنية (séries chronologiques):

السلسلة الزمنية سلسلة إحصائية تمثل تطور متغير إحصائي بدلالة الزمن وغالبا ما يستعمل هذا النوع من السلاسل في تقدير المبيعات لسهولة الحصول عليها¹

إن دراسة الميولات العامة (Tendances générales) غير كافية لإعداد التقديرات القصيرة المدى كتقدير المبيعات قد يختار الباحث طرق أخرى حتى وإن كانت تتماشى مع طريقة الميل العام أي بالتوفيق الطريقتين.

(أ) المجاميع المتحركة (Totaux mobiles/Moving total method)

تتركز هذه الطريقة على مبدئين اللذين يعمل بهما الاتجاه العام ألا وهما

- الماضي في تطور منتظم

- المستقبل امتداد للماضي

وهذه الطريقة عبارة عن دراسة تطور ظاهرة معينة بدلالة الزمن وهذا المدى القصير وذلك القضاء على التقلبات الموسمية².

(ب) طريقة المعاملات الموسمية (coefficients saisonnier)

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ تبديل الأقطاب (extrapolation) للتركيب الطويلة المدى المتحصل عليها مع القضاء على الطابع الموسمي للسلسلة (désaisonnaliser la série) إعطاء صيغة موسمية جديدة للقيم المتحصل عليها³ (désaisonnaliser).

مبدأ الطريقة: هناك طريقتين لحساب معامل الارتباط ولكن سوف نكتفي بتلك التي تركز على الميل (trend) والشائعة الاستعمال والتي تنتهج الخطوات التالية⁴:

• تحديد معادلة المربعات الصغرى للسلسلة الزمنية محل الدراسة (المبيعات y_t)

• حساب القيم المدرجة y_c من خلال المعادلة المحددة سابقاً،

¹ ابراهيم علي ابراهيم عبد ربه، (2005) مقدمة في الإحصاء الوصفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص85.

² Christian et Christiane Roulet, comptabilité analytique et contrôle de gestion tom 2, op cit, p19.

³ Jean- luis Bousin, méthodes statistiques de la gestion, op cit p109-112.

⁴ Michel Gervais, contrôle de gestion, op cit, p48-49.

- حساب قاسم العلاقة بين قيم yt المشاهدة فعل وقيم yc المدرجة بالنسبة لكل قيمة السلسلة (yt/yc)
- استعمال القاسم المتحصل عليه سابقا كمعاملات موسمية للفترة (شهر ن ثلاثي،... إلخ) ثم متوسط هذه القواسم لنفس الفترة كمعامل موسمي ثابت لتلك الفترة كما يلي:

(معامل الفترة 1 للسنة 1)+(معامل الفترة 2 للسنة 2)... إلخ

عدد الفترات (السنوات فيما يتعلق بهذه العلاقة)

2.3.2.2 تقنيات كيفية:

ومن اهم هذه الطرق نذكر:

أولاً: دراسة السوق

يتم تحديد فئات السكان الذين سوف يقدم لهم المنتج، بحيث تجرى الدراسة على عينة لمعرفة رغبات الأفراد، وعلى أساس نتائج الاستقصاء يتم أخذ القرارات، وقد تقوم هذه المؤسسة بهذه الدراسة أو تستندها إلى مؤسسة متخصصة وتتطلب هذه الطريقة تكاليف باهظة، إن هذه الطريقة تجيب على الأسئلة التالية¹:

لمن نبيع (الزبائن)؟ أين نبيع (المكان)؟ وكيف نبيع (طريقة التوزيع)؟

ثانياً: طريقة دلفي

يعتمد على طرح موضوع تقدير المبيعات على مجموعة من الخبراء الخارجين وذلك باتباع الخطوات التالية²

- تحديد المشكلة (تقدير المبيعات)
- تصميم الأسئلة التي ستعطى للخبراء
- وضع الأسئلة على شكل استمارة
- إرسال الاستمارة إلى الخبراء
- تلقي الإجابات وتحليلها واختصارها في شكل تقرير موجز
- إرسال التقرير النهائي لهم وتوجيه أسئلة لهم حوله
- جمع الآراء النهائية في شكل تقرير نهائي

4.2.2 إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات:

¹ عرباجي اسماعيل، مرجع سابق، ص73

² أحمد ماهر، مرجع سابق، ص305.

الفصل الأول

بعد تقدير الكميات التي سوف تباع لا بد من تقدير الأسعار أي التبويب بالقيمة للأهداف المراد تحقيقها¹، وهناك عدة عوامل تؤثر على الأسعار نذكر منها:

- كلفة السلعة مرونة الطلب على السلعة، أذواق المستهلكين ومستوى دخلهم، درجة النمو العام للطلب في الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى السعر، لا بد من إظهار الخصم الذي تمنحه المؤسسة للمستهلكين وذلك بإعداد جدول التخفيضات (barème de remise) وحساب الرسم على القيمة المضافة (TVA)

موازنة المبيعات بالحجم (البرنامج) وبالوحدات النقدية (الموازنة في حد ذاتها) تعطينا موازنة رقم الاعمال² وهذه الأخيرة توزع كما يلي:

- حسب الفترات التي قد تكون شهرية أو ثلاثية
- حسب القطاع أو المنطقة أو الدولة
- حسب نوع المنتج أو عائلة المنتجات مع الاخذ بعين الاعتبار التفرقة بين المنتجات الجديدة والمنتجات الموجودة من قبل
- حسب قنوات التوزيع
- حسب الزبائن أو فئة الزبائن والتفرقة بين زبائن جدد وزبائن سابقين...إلخ

1.4.2.2 التوزيع حسب المناطق الجغرافية:

من الواجب توزيع المبيعات جهويا أو على أساس المناطق لأن الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى نظرا للتوزيع السكاني المختلف والمستوى الاقتصادي والاجتماعي لكل منطقة. ولمعرفة ما يمكن أن يباع في كل منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتج في السنوات الماضية ولكن مع الاخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية³:

- نسبة توزيع السكان على المناطق والنمو الديمغرافي
- دراسة حركة انتقال السكان من منطقة إلى أخرى
- المستوى الاقتصادي والاجتماعي لسكان المناطق المختلفة
- بالنسبة للمنتجات الصناعية تؤخذ بعين الاعتبار عدد الشركات، وحجمها والعاملين فيها...إلخ.

¹ Jean Meyer, gestion budgétaire, op cit, p57.

² Jacques Margerie, bases de la gestion budgétaire, éditions d'organisation (1988), p67.

³ فركوس محمد، مرجع سابق، ص35-36.

الجدول (4.2) يبين توزيع المبيعات

تقدير المبيعات السنوي						اسم الشركة: السنة:
3	3	2	الربع الأول	العام الحالي	العام الماضي	الفترة/المناطق
						المنطقة 1
						المنطقة 2
					
						المجموع

المصدر: حمدي فؤاد عمي، مرجع سابق، ص102

نلاحظ من خلال الشكل (4.2) وجود أرقام المقارنة بين مبيعات السنة الحالية والسنة الماضية ويتم توزيع المبيعات حسب نسبة المئوية المتوسطة لمبيعات المؤسسة في كل منطقة خلال السنوات السابقة.

2.4.2.2 التوزيع الموسمي للمبيعات:

قد توزع المؤسسة مبيعاتها على فترات مختلفة تجدد من خلال احتساب متوسط التغيرات الموسمية في شكل نسب مئوية والنسبة المئوية في الواقع نسبة من المبيعات السنوية كما هو مبين في الجدول (5.2):

الجدول (5.2) لتوزيع المبيعات الدوري:

المبيعات التقديرية	النسبة المئوية	الفترات
المبيعات السنوية	%	جانفي
	%	فيفري
	%	-
	%	ديسمبر
	% 100	المجموع

Source : Christian et Christiane Raulet, op, cit, p26.

هذا النوع من التوزيع يسهل عملية المتابعة والتقييم لتطوير مبيعات كل منتج والطريقة المتبعة هي التوزيع حسب السنوات السابقة أو التوزيع حسب أهمية هامش الربح.

التوزيع حسب أنواع المنتجات يساعد على معرفة مدى تأثير المنتجات الجديدة على مبيعات المنتجات الجديدة هي مبيعات المنتجات القديمة¹.

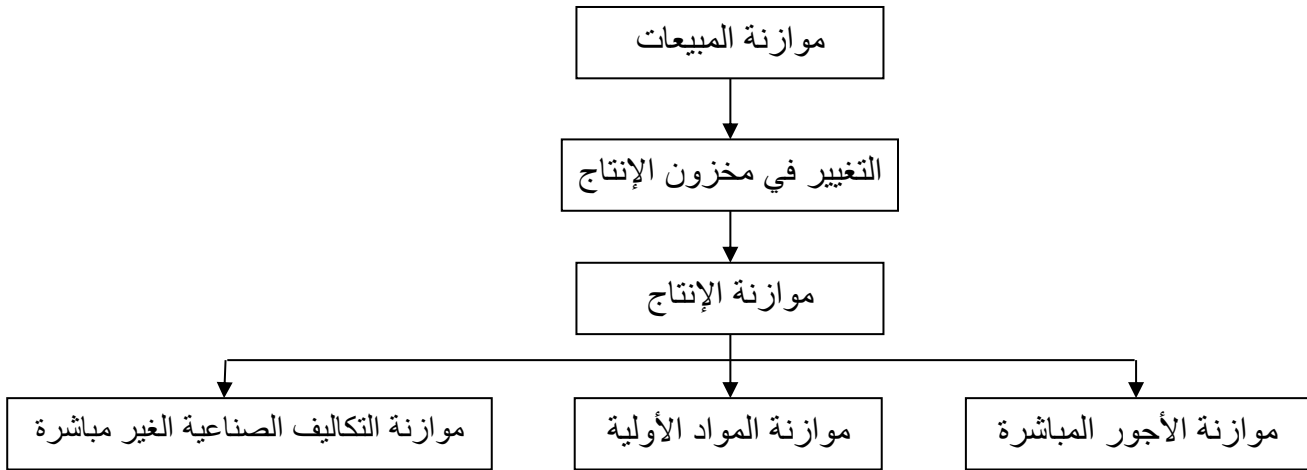
الشكل (6.2) يبين توزيع المبيعات حسب أنواع المنتجات:

ميزانية المبيعات للمنتجات سنة				
المجموع حسب الجهات	الفترات (بالتلثي على سبيل المثال)			
	الثلاثي 4	الثلاثي 3	الثلاثي 2	الثلاثي 1
				الجهات
				الجهة 1
				الجهة 2
				-
				-
				الجهة N
				المجموع حسب الفترات

Source : Jacques Margerin, bases de la gestion budgétaire, op cit, p70.

4.4.2.2 التوزيع حسب المنتجات والجهات والفترات (شامل):

¹ فركوس محمد، الموازنات التقديرية، مرجع سابق، ص37.



المصدر: أحمد نور، مرجع سابق، ص97.

إن الموازنة التقديرية للإنتاج هي الأساس في إعداد بقية التقديرات كقيمة الأجور والمواد الأولية والمصروفات الصناعية

2.3.2 وظيفة الموازنة التقديرية للإنتاج:

الغرض من وظيفة الموازنة التقديرية للإنتاج هو

- تحديد كميات الإنتاج اللازمة
- معرفة المواد الأولية والأجور والمصروفات الصناعية اللازمة لإنتاج الكمية المطلوبة
- الرقابة على الإنتاج
- تحديد المسؤولية عن الأخطاء والانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ.

وتعد الموازنة التقديرية للإنتاج على أساسين:

على أساس البرامج: الهدف منها إيضاح كافة الأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها بحيث توضح الإنتاج الرغوب تحقيقه من كل منتج والمصروفات المتعلقة به

على أساس المسؤولية: يتم إعداد الموازنة التقديرية لكل مركز من مراكز المسؤولية وبالتالي تعرض خطط الإنتاج بدلالة الأشخاص المسؤولين عن تنفيذها، بحيث يتم توضيح التغييرات في التكلفة بناء على المستويات المختلفة لحجم الإنتاج وتعرف هذه الميزانيات بالموازنة المرنة.

وعند إعدادها لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ما يلي¹:

- المبيعات من حيث كميتها ونوعيتها وتوقيت بيعها
- الطاقة الإنتاجية للمؤسسة

¹ عبد العزيز محمود الإمام، مرجع سابق، ص59.

- طبيعة اليد العاملة المتاحة

- طاقة التخزين

حيث برنامج المبيعات يكون ذو أولوية لبرنامج الإنتاج من أجل تحقيقه ونظرا للعلاقة الهامة بين الإنتاج والطاقة الإنتاجية وتمثل هذه الأخيرة

مجموع المعدات والآلات الثابتة، والطاقة العمالية التي ارتبطت بها الإدارة عن طريق عقد عمل والتي عن طريقها سوف يتم إدارة المؤسسة.

تقاس الطاقة بحجم المخرجات من الإنتاج أو حجم النشاط (ساعات عمل، ساعات الآلة... إلخ) حيث تقوم إدارة المؤسسة بتعيين الحد الأعلى للطاقة لأغراض التخطيط والرقابة في الوقت الحاضر بعد أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل الهندسية والاقتصادية¹.

3.3.2 تقدير برنامج الإنتاج:

انطلاقا من حجم المبيعات التقديري من الممكن استنتاج الكميات التي يجب إنتاجها لكل منتج² وتحديد حجم الغنتاج التقديري يسمح للمؤسسة بتحقيق الأهداف المسطرة: حجم المبيعات، تعظيم الربح، تدنية التكاليف، النمو، .. إلخ، ويتم ذلك تحت عدد معين من القيود³

أدوات البرمجة الخطية والطرق الحديثة لتسيير الإنتاج ضرورية بالنسبة للمسؤولين على إعداد موازنة الإنتاج⁴.

لنجاح الإنتاج لابد من دقة البيانات المستخدمة حتى لا يكون التقدير خاطئا لا تنتهي مهمة التخطيط بإعداد برنامج الإنتاج لأن تخطيط الإنتاج يعتبر عملا مستمرا لإدخال التعديلات اللازمة على البرنامج الموضوع.

(أ) قيود الإنتاج⁵:

تكمّن قيود الإنتاج في طاقة الإنتاج الحالية وإمكانية توسيعها ويتعلق الأمر:

- بالتجهيزات المسخرة للإنتاج، إمكانية توسيعها تتضمنها ميزانية المواد من مواد أولية واستهلاكية، والتي تخضع من أجلها الشركة إلى السوق المعنية.

¹ كمال خليفة أبو زيد، (1997): الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للنشر، مصر، ص222-224.

² Michel Gervais, op cit, p70.

³ M. Toussaint, op cit, p91.

⁴ Vincent Giard, gestion de production Economica, page 92, sans année.

⁵ إبراهيم ابراهيمية، مرجع سابق، ص116.

- باليد العاملة المتوفرة باعتبار وضعية محيط العمل فيما يخص الكفاءة المطلوبة، تتم تلبية حاجيات الإنتاج من ساعات اليد العاملة في حالة رفع الحجم المنتوج، تتم سواء بتوظيف عمال جدد أو بواسطة الساعات الإضافية.

وعنصر واحد من العناصر السابقة الذكر قادر أن يشكل قيد أو يكون نقطة اختناق قيود التسويق والتي قد تم ذكرها في الفصل الأول من هذا البحث.

أدوات البرمجة الخطية والطرق الحديثة لتسيير الإنتاج ضرورية بالنسبة للمسؤولين على إعداد مازنة الإنتاج لنجاح برنامج الإنتاج لابد من دقة البيانات المستخدمة حتى لا يكون التقدير خاطئاً بحيث لا تبقى مهمة التخطيط بإعداد برنامج الإنتاج لأن تخطيط الإنتاج يعتبر عملاً مستمراً لإدخال التعديلات اللازمة على برنامج الموضوع.

ب) مراحل إعداد برنامج الإنتاج: تتلخص فيما يلي:

- تحديد المدة التي سيعد فيها البرنامج بناء على ظروف الطلب على المنتجات
- إعداد برنامج البيع حيث يتسلم المسؤول عن برنامج الإنتاج جدولاً زمنياً للمبيعات
- تقدير الاحتياجات الخاصة بالبرنامج من آلات ومعدات ومواد وعمالة
- تحديد الإمكانيات الموجودة بالمؤسسة خلال مدة البرنامج ومقارنتها بالاحتياجات المطلوبة وذلك
- بتحديد ساعات العمل الممكنة على كل نوع من الآلات وكميات المواد والمستلزمات
- إعداد برنامج الإنتاج النهائي وتسليمه إلى الأجهزة المشتركة في التنفيذ.

ج) طرق تقدير برنامج الإنتاج

أولاً: الطريقة البسيطة

تعمل المؤسسة على إنتاج المنتج المطلوب بالكمية وفي الوقت المناسب، وبالجودة المطلوبة، وبأحسن طريقة صناعية حتى تحقق أكبر ربح وبالتالي ينبغي:

● تحديد كمية الإنتاج المطلوبة بناء على دراسات علمية سليمة.

● إعداد التخطيط الزمني للإنتاج بدقة ووضوح

● إعداد الانحرافات الخاصة بالكميات والأسعار

ويخضع تقدير الإنتاج إلى نوع نظام الإنتاج كالاتي:

الفصل الأول

الإنتاج المقتطع (حسب الطلب): يتم على أساس طلبيات العملاء وبالتالي السلعة المنتجة قد تكون نمطية ونميز بين حالتين من الإنتاج حسب الطلب وهما¹:

- الإنتاج الذي قد يتم على طلب لا يتكرر كالتعاقد على بناء حاملة الطائرات مثلا
- الإنتاج الذي قد يتم هي عدة طلبات كإنتاج عدة وحدات من سلعة معينة، وبالتالي في الإنتاج حسب الطلب يكون تقدير المبيعات والإنتاج صعبا.

الإنتاج المستمر: يرتبط بفكرة الإنتاج الكبير، وبالتالي يمكن تقديره ويتم تحديد كمية الإنتاج المطلوبة كما يلي²:

المية المنتجة: المبيعات + مخزون نهاية المدة - مخزون أول المدة

يتم توزيع الكميات المنتجة حسب الجدول التالي:

الجدول (13.2) يبين تحديد الكميات المنتجة وتوزيعها:

البيان	احتياجات المبيعات	مخزون آخر المدة	إجمالي الإحتياجات	مخزون أول المدة	وحدات مطلوب إنتاجها
منتج (أ) جانفي فيفري مارس أفريل					
الربع الأول لربع الثاني لربع الثالث لربع الرابع					
المجموع					

المصدر: صالح الزرق، عبد الكريم زواني، 1993: المحاسبة الإدارية الحديثة، الطبعة الأولى، عمان، ص223.

- إمكانية التخزين
- قابلية بعض المنتوجات للتلف أو العطب أو تعرض المخزون لخطر التقادم
- تكلفة الاحتفاظ بالمخزون وتتمثل في التأمين على المخزون، وتكلفة المساحة المشغولة بالإضافة إلى تكلفة رأس المال المستثمر في شكل مخزون، وهي تقاس بعائد الاستثمار البديل.

¹ صالح الشنوني، (1992): إدارة الإنتاج، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، ص213.

² مهدي حسين زوليف، أحمد القطامين، (1995): الرقابة الإدارية، دار حنين، ص262.

ثانياً: طريقة بحوث العمليات لتقدير الإنتاج:

من بين التعاريف المتعددة لبحوث العمليات نذكر أنها "الطريقة العلمية في حل المشاكل"¹ و"استخدام الأساليب العلمية في اتخاذ القرار المناسب"².

لبحوث العمليات القدرة على تحويل المواقف أو النظام المدروس إلى نموذجي رياضي محددًا تحديداً جيداً يأخذ بعين الاعتبار كل ما يحقق الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة وهو الحل الأمثل، ثم إيجاد الطرق الحسابية الفعالة لحل هذه النماذج فهي إذا "تطبيق مناطق العلم وأساليبه في حل المشكلات بالاعتماد على الرياضيات والتحليل الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية"³.

وفيما يلي نذكر بعض نماذج بحوث العمليات:

- البرمجة الخطية
- الشبكات الحركية أو الديناميكية
- البرمجة غير الخطية
- نظرية الألعاب
- نظريات المخزون
- نظرية صفوف الانتظار

تقييم برنامج الإنتاج

إن تحديد موازنة كمية الإنتاج يعد نقطة البداية والأساس لتقدير الوسائل اللازمة للإنتاج⁴ وتتطلب الموازنة التقديرية للإنتاج بالقيم حساب التكاليف المعيارية للإنتاج وتحتوي هذه الأخيرة على العناصر التالية:



¹ إبراهيم إبراهيم جمعة، زينبات محمد حرم، صبحي محمد الخطيب، (2000): المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، ص 383.

² إبراهيم حبيب، نعم باقية، (1999) بحوث العمليات (حوار ميث وبرنامج حاسوبيه)، دار وائل للنشر، عمان، ص 19-20.

³ محمد الناشد، (1980/1979): المدخل إلى إدارة الاعمال، منشورات جامعة حلب، ص 195.

⁴ Jean Meyer, op cit, p119.

يطلق على مصطلح "معياري" مصطلحات أخرى كمصطلح "نموذجي" أو "نمطي" أو "مثالي" والتكليف المعيارية في حد ذاتها موضوع بحث لن نتطرق إليه في موضوعنا هذا إلا في الفصل الثالث المتعلق بالربط بين الأداء الاقتصادي والموازنات التقديرية وذلك بالنسبة للجانب المتعلق بالرقابة وتحليل الانحرافات.

1.3.3.2 برنامج المواد الأولية:

إن تحديد موازنة كمية الإنتاج يكتسي أهمية بالغة لتقدير المواد اللازمة للإنتاج حيث تقديرها يتوقف على مدى تجانس المنتجات، فإذا كانت المؤسسة تنتج منتجات نمطية فإن احتياجات المواد الأولية تحدد كالتالي:

احتياجات المواد الأولية = معدل المواد لكل وحدة من منتج x عدد الوحدات المنتجة

ومن الضروري أن يؤخذ في الاعتبار التلف الطبيعي المسموح به في عملية الإنتاج وعلى هذا الأساس فإن الاحتياجات تحدد كما يلي:

احتياجات إجمالية = كمية المواد الأولية اللازمة للإنتاج (+) نسبة مئوية من المسموحات

وتحدد سياسة توفير هذه المواد بظروف السوق ومصادر الحصول عليها وإمكانيات تخزينها وبالكميات المطلوبة منها.

الجدول (14.2): قائمة الكميات اللازمة للإنتاج من المواد

الشهر	وحدات الإنتاج	ما تحتاجه وحدة الإنتاج من مواد	احتياجات الإنتاج من مواد
المنتج 1			
جانفي			
فيفري			
مارس			
أفريل			
-			
-			

المصدر: صالح فيوح، مرجع سابق، ص 243.

يعتبر تقدير الكميات اللازمة للإنتاج من المواد أساس برنامج المشتريات ويمكن تقسيم هذه المواد إلى مواد مباشرة ومواد غير مباشرة، فالأولى تدخل مباشرة في المنتج وتتغير طردا مع حجم

الإنتاج، أما الثانية تستخدم في عمليات الإنتاج ولا يمكن ربطها مباشرة بحجم الإنتاج وبالتالي هذه الأخيرة سوف يتم تقديرها في تقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ففي المؤسسات التي تنتج منتجات متماثلة يتم تقدير كمية المواد اللازمة للإنتاج باستخدام نسب استهلاك المواد في السنوات السابقة بعد أن يتم إجراء التعديلات اللازمة والأخذ بعين الاعتبار نسبة التلف¹.

2.3.3.2 برنامج الأجور المباشرة:

تعتبر مصاريف الأجور أحد عناصر التكلفة الرئيسية وأي ضياع أو هدر فيها يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتجات، وهناك أجور مباشرة وأجور غير مباشرة، هذه الأخيرة تدخل في المصروفات الصناعية.

بعد تحديد كمية المواد اللازمة التي يحتاجها برنامج الإنتاج تكون الخطوة الموالية هي تحديد الأجور المباشرة وذلك بتوضيح اليد العاملة المطلوبة لإنتاج المنتجات ومعدلات الأجور المنتظرة، وبالتالي يتم تقديرها كالتالي:

- تقدير عدد الساعات اللازمة وحدة
- تقدير معدل أجر ساعة العمل
- ضرب عدد الساعات بمعدل الأجر وبالتالي نحصل على معدل تكلفة العمل للوحدة
- ضرب عدد الوحدات الواجب إنتاجها بمعدل تكلفة الوحدة للحصول على تكلفة اليد العاملة
- وبالتالي يحدد الوقت بطريقة علمية باستعمال دراسات الحركة والزمن لكل عملية

(أ) تقدير عدد الساعات:

إذا كانت المؤسسة تستخدم التكلفة النمطية للعمل تقوم بإجراء دراسات عن ساعات العمل المباشرة اللازمة للوحدة المنتجة وتحسب كالتالي:

عدد ساعات العمل اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج = عدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة x كمية الإنتاج

وعند تقدير عدد الساعات لابد من إضافة الوقت الضائع أو الغير مستغل إليها.

أما في المؤسسات التي لم تتوصل إلى تحديد ساعات العمل اللازمة للوحدة المنتجة، تقوم بدراسة الفترات السابقة لإيجاد النسبة بين عدد ساعات العمل وكمية الإنتاج.

¹ خالص - صالح، مرجع سابق، ص 59.

إليها عادة بطريقة الدفع على أساس القطعة أو الإنتاج بحيث يستند إلى مستويات الإنتاج التي تحددها الإدارة نتيجة دراسات الزمن والحركة وتطبق هذه الطريقة في الحالات التي يتعذر فيها فرض الرقابة والإشراف على العمال وحساب معدل أجر الساعة يعد معقدا في هذه الحالة.

ج) معدل تكلفة العمل:

بناء على تحديد عدد ساعات العمل اللازمة للوحدة ومعدل أجر الساعة يتم حساب تكلفة العمل للوحدة كما يلي:

$$\text{تكلفة العمل للوحدة} = \text{عدد الساعات اللازمة للوحدة} \times \text{تكلفة العمل للوحدة.}$$

د) حساب تكلفة اليد العاملة:

تحدد تكلفة اليد العاملة كالتالي: تكلفة اليد العاملة = الكميات المنتجة \times تكلفة العمل للوحدة وقد تشمل تكلفة اليد العاملة العلاوات والمكافآت والضرائب على الاجور والأعباء الاجتماعية ومنه¹.

بناء على ما سبق، إن تقدير ساعات العمل يمكن إدارة الموارد البشرية من تحديد احتياجات العمل من اليد العاملة وينبغي على إدارة المؤسسة أن تراقب حركة دوران العاملين وتسعى إلى خفض معدل هذه الحركة حتى لا يكون عجزا أو فائض في اليد العاملة.

3.3.3.2 برنامج المصاريف الغير المباشرة للإنتاج

تعتبر المصاريف الصناعية غير المباشرة عنصرا مهما في تكلفة إنتاج المنتجات، فهي العنصر الثالث من عناصر التكاليف الصناعية، وتتميز بصعوبة تخصيصها وتعدد بنودها لعدم ارتباطها بمنتج معين أو مركز كلفة معينة.

وتقسم حسب علاقة المصروف بحجم الإنتاج إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، هذه الأخيرة تتمثل في الإضاءة، الوقود، القوة المحركة، الماء، معدات صغيرة، أما التكاليف الثابتة في تأمين الحريق والمصاريف الإدارية والاهتلاكات والإيجار وجزء من مصاريف الصيانة.

تختلف طريقة تقدير المصاريف الصناعية مؤسسة إلى أخرى، ففي بعض المؤسسات يطلب من رئيس كل قسم تقدر مصروفات قسمه خلال فترة الميزانية ثم تراجع على ضوء تقديرات الأقسام الأخرى ويتم التنسيق بينهما، أو أن يقوم قسم محاسبة التكاليف بإعدادها بناء على المعلومات المتوفرة لديه في السجلات المحاسبية عن الفترات السابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات التالية².

• التغيرات في الاستثمارات

• التغيرات في السلع المنتجة

¹ A. Amrani, Narfaoui (1991) : méthode d'analyse des couts 1 édition du management, Alger, p31.

² سليمان قداح (1979)، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، ص213.

الفصل الأول

• التغيرات في عدد ساعات العمل

• التغيرات في أسعار بعض الخدمات الصناعية

تقوم المؤسسة عادة بإنتاج منتجات متعددة وبكميات مختلفة، الأمر الذي جعل من الصعب قياس انحرافات المصاريف الصناعية غير المباشرة ومن ثم فكر محاسبو التكاليف في قياس الإنتاج بوحدات متماثلة هي الساعات المعيارية اللازمة للإنتاج¹، ولتحديد المصاريف الصناعية غير المباشرة تتبع الخطوات التالية:

• تحديد حجم الإنتاج من كل نوع

• تحديد معيار الوقت اللازم لإنتاج كل وحدة من كل نوع

• تحديد الوقت المعياري لإنتاج كل نوع وذلك بضرب عدد الوحدات في معيار الوقت للوحدة

• تحديد التكلفة المتغيرة المعيارية لوحدة النشاط حيث تحسب كالتالي:

• $\text{تكلفة متغيرة معيارية لوحدة النشاط} = \frac{\text{تكاليف متغيرة لنشاط عادي}}{\text{حجم النشاط العادي}}$

حجم النشاط العادي

• تحديد التكلفة الثابتة المناسبة للنشاط العادي

• حساب الموازنة المرنة المقدرة للتكاليف الصناعية غير المباشرة بالعلاقة: $y=ax+b$

Y : التكلفة الصناعية غير المباشرة، a : التكلفة المتغيرة المعيارية لوحدة النشاط

x : حجم النشاط، b : تكاليف ثابتة مناسبة للنشاط العادي

لا بد على الأفراد المسؤولين عند إعدادها أن يكونوا ملمين بنماذج سلوك التكلفة.

4.3.2 إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج:

بعد إعداد برنامج الإنتاجي الكمي والقيمي بإمكان المكلف بالموازنات التقديرية إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل (15.2) للموازنة التقديرية للإنتاج

تقديرات سنة.....		
برنامج الإنتاج		
مخزونات		

¹ موفق كابوش، مرجع سابق، ص298.

المنتوج	مبيعات مقدرة	12/31	1/1	برنامج التصنيع
A				
B				
C				

تقديرات سنة..... مصاريف الورشة					
الورشة C أو B,A					
المنتوج	A	B	C	الخ	المجموع
الاستهلاك					
A					
B					
C					

Source : J. de Guerny et j.c. Guiriec, op cit, p F17.

المطلب الثالث: الموازنة التقديرية لوظيفة التموين:

إن مهمة وظيفة التموين تغطية الحاجات من المواد الأولى واللواحق واللوازم أو الخدمات المختلفة اللازمة لإنجاز العمليات الصناعية أو التجارية للمؤسسة¹.

في مجال الموازنات التقديرية وحتى في مجال اقتصاد المؤسسة مفهوم التموين يشمل في أن واحد مفهوم التخزين ومفهوم الشراء بكل عناصره والتي تتمثل في الطلبية والتسليم².

في كثير من المنشآت التجارية والصناعية يعد المخزون السلعي من أكبر الاستثمارات المالية بها، ولهذا فإن هذا المخزون السلعي يجب أن يكون موضع اهتمام وعناية إدارة المنشأة، هذا وتعدد القرارات الإدارية المتعلقة بهذا المخزون، فمن تحديد لأنواع المخزون الواجب شراؤها إلى تحديد الحجم

¹ Michel Moroni, comprendre la gestion des approvisionnements, édition pierre Dubois, p11.

² C. Perchons et J. leurrions, analyse comptable-gestion prévisionnelle, éditions Foucher, 1982, p297.

الفصل الأول

الأمثل لأمر المخزون، وتحديد الوقت الأفضل لإعادة الطلب أو الشراء ..إلخ، فضلا عن هذا فإن الإدارة يجب أن تخطط لأفضل وأكفأ طرق التخزين ومناولة واستخدام المخزون السلعي، ومن هنا فإن إدارة المخزون تمثل نشاطا على درجة كبيرة من الاهمية، كما أنه يكون محل اهتمام مهندسي الإنتاج والنظم والصناعة والمديرين الماليين والمحاسبين، ويمثل الدور الرئيسي للمحاسب في توفير بيانات التكلفة الملائمة لعملية إدارة هذا المخزون¹

ومنه فإن إعداد الموازنة التقديرية للتموين الغرض منه التسيير الأمثل للمخازن وذلك بتجنب الإنقطاع في المخزون أو التراكم له²

إن إعداد الموازنات التقديرية للتموين للتموين شأنه شأن موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج أي المرور بمرحلتين:

- مرحلة أولى "مرحلة التقديرات" للتموينات اللازمة مع الاخذ بعين الاعتبار النموذج المطبق في تسيير المخزونات من طرف المؤسسة.
- مرحلة ثانية "مرحلة التقييم" والتي تؤدي إلى إعداد الموازنات التقديرية المستهدفة.

1.4.2 تقدير التموينات

إن إعداد الموازنة التقديرية للتموين يستهدف التسيير الأمثل للمخازن آخذا بعين الاعتبار هدفين متعاكسين:

- تجنب الانقطاع في المخازن: هدف أمان

- تجنب الانتفاخ المبالغ (gonflement excessif) في المخازن

الهدف الرئيسي لوظيفة التموين هو تغطية تكلفة المخزون الإجمالية ولتحقيق ذلك يجب أن يتم التوازن بين تكاليف المخزون، وهذه المشكلة لها بعدين في الحقيقة الأولى تحديد كمية الطلبية والثاني هو تحديد نقطة إعادة الطلب ومخزون الأمان³

تكلفة المخزون = تكلفة شراء المخزون + تكلفة تسيير المخزون (تكلفة القيام بالطلبات + تكلفة الاحتفاظ بالمخزون + تكلفة نفاذ المخزون)

المجموعات الثلاثة للتكاليف إلى أقل حد ممكن⁴.

¹ ليسنراي هيتجر، سيرج ماتولنتش، مرجع سابق، ص547.

² Christian et Christiane roulet, op cit, p98.

³ ري إتش جاريسون، وإيريك نورين، مرجع سابق، ص445.

⁴ Boukebil Fadila, 1992, exposé sur le magasinage, magister en économie, option « Gestion » université D'Alger, Mai, p04.

ب) مستويات المخزون:

وعادة ما تصنف مستويات المخزون إلى:

أ. **المخزون الأقصى¹ (stock Maximum):** يمثل الحد الأقصى لمخزون المؤسسة لأسباب متعددة نذكر منها:

ساحات تخزين غير كافية، أخطار عدم البيع، تكلفة مرتفعة... إلخ.

ويمثل هذا المستوى قيمة المخزون المطلوب أو المستهلك خلال فترة معين

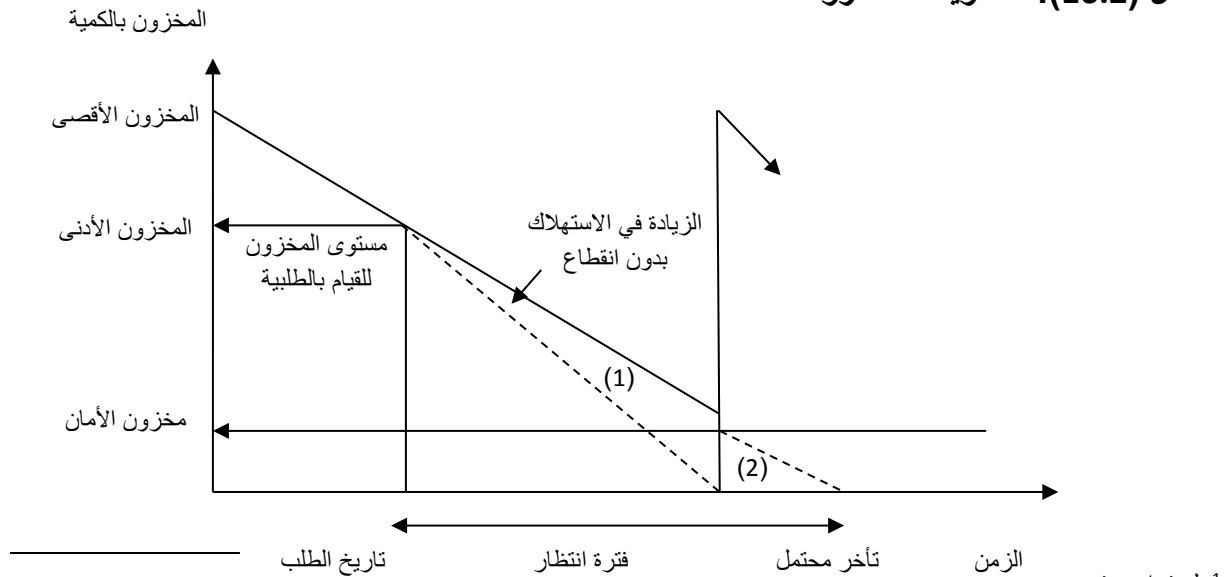
ب. **المخزون الأدنى (stock Minimum):** هو ذلك المخزون المستهلك في فترة الانتظار، وهي الفترة الممتدة بين تاريخ الطلب وتاريخ التمويل أو الاستلام ويسمى كذلك بالمخزون الحرج الأدنى (stock critique minimal)²

وسوف تحدد كمية المخزون المثلى بين المخزون الأدنى والمخزون الأقصى³

ج. **مخزون الأمان (Stock de sécurité):** هو جزء زائد من المخزون يتم الاحتفاظ به لمواجهة الطلب الغير المتوقع خلال فترة التوريد في حالة زيادة معدل الاستخدام خلال تلك الفترة عن متوسط الاستخدام المتوقع أو بسبب تأخر التوريد عن موعد التوريد المتفق عليه، ويعرف بالحد الأدنى للمخزون، مخزون الحماية، احتياطي المخزون، أو مخزون مواجهة التقلبات⁴.

يحدد من خلال دراسة ذات أكثر دقة على أساس تكلفة الاحتفاظ بالمخزون وتكلفة نفاذ المخزون واحتمال نفاذ المخزون.

الشكل (16.2): مستويات المخزونات



¹ ليستراي هيتجر، سيرج مابوليس، مرجع سابق، ص/54.

² Gervais M, op cit, p92.

³ Vizzavona Patrice, 1991 : pratique de gestion : analyse prévisionnelle, tome2, Berti éditions Alger, p48

⁴ أماني محمد عامر، 1995: إدارة وتنظيم الشراء والتخزين جامعة نيبها، ص309

(1) تسارع الاستهلاك بشكل غير منتظر، (2) تأخر وصول الطلبية

المصدر: ابراهيم ابراهيمية، مرجع سابق، ص154، مع إدخال بعض التعديلات والإضافات من طرف الطالب

2.1.4.2 نماذج تسيير المخزون:

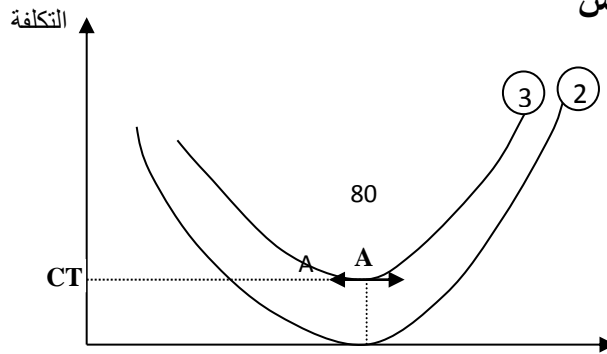
إن النماذج المستعملة في التسيير العلمي للمخازن تختلف وفقا لظروف الدراسة والنموذج الأكثر استعمالا هو نموذج ويلسن.

(أ) تحديد الكمية الاقتصادية للأمر في المستقبل الأكيد¹

إن النموذج المعتمد عليه في ظروف المستقبل الأكيد هو نموذج ويلسن (Wilson model) المبني على التحكم في مستوى الطلبية الأمثل، وللوصول إلى هذا الهدف، يكفي بحساب الكمية الاقتصادية المطلوبة والوقت الضروري لإعادة التموين من قبل المؤسسة التي تخفض من تكاليف تحضير الطلبيات وتكلفة الاحتفاظ بالمخزون.

- تقدير الاستهلاكات، يعني تقدير الاحتياجات خلال مدة معطاة، هذا التقدير يجري قبل الاستهلاك حتى نستطيع تنظيم عمليات التموين
- معرفة مصدر التموين، فيما يتعلق بالكمية النوعية والأجال
- وأخيرا، تقدير فحوات ونقص التموين، يعني القيام بالتحكم في خطر النفاذ وفي الزيادة في التخزين

الشكل (17.2) نموذج ويلسن



المصدر: خالص صافي خالص تقنيات Q انيات في المؤسسة الاقتصادية المستقبلية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1997، ص21.

1. تكلفة القيام بالطلبات

2. تكلفة الاحتفاظ بالمخزون

3. تكلفة تسيير المخزون

A: الكمية الاقتصادية Q عند أدنى مستوى للتكاليف CT

¹ Claude Alazard, sabine sépari, op, cit , p426.

حالة الأسعار المتنازلة (Tarifs dégressifs)¹

عادة ما يقترح الموردون أسعارا متنازلة بدلالة الكميات المطلوبة وهذا ما يؤدي إلى إعادة النظر في إحدى فرضيات نموذج ويلسن والحل المحتفظ به في هذه الحالة يأخذ بالحسبان الوفورات (économies) التي قد نحصل عليها من خلال شراء المواد واللوازم (أو السلع) بأسعار متنازلة.

حالة انقطاع المخزون² (pénurie)

إذا اخذنا بعين الاعتبار فرضية انقطاع المخزون بسبب الندرة على سبيل المثال ولفترة زمنية معينة سوف تدمج في تطبيق نموذج ويلسن "تكلفة الانقطاع (cout de pénurie) ومستوى المخزون لبداية فترة إعادة التموين (stock initial de réapprovisionnement).

(ب) تحديد الكمية الاقتصادية للأمر في ظروف المستقبل الغير أكيد (avenir intertain)

تستعمل بعض النماذج في ظروف احتمالية نذكر منها:

- عدم استقرار الطلب للوحدة الزمنية
- التموين في آجال لا يمكن التحكم فيها
- ومهما كان مصدر اللا أكادة، يعبر عنه بطلب عشوائي خلال فترة إعادة التموين وأخطار انقطاع المخزون ولمواجهة هذه الظروف الاحتمالية للمؤسسة اختياراتين:
 - التسيير المبرمج أي القيام بالتموين عند فترات منتظمة
 - التسيير عند نقطة الطلب أي القيام بالطلبية لتحديد المخزون (بالكمية الاقتصادية) عند وصول مستوى المخزون نقطة الطلبية

2.4.2 إعداد الموازنة التقديرية للتموين:

يجب على الموازنة التقديرية للتموين إبراز توزيع تقديرات العناصر الآتية عبر الزمن:
الطلبية الداخلية من المواد والخارجيات، ومستوى المخزون، مل يدفعنا إلى إعداد أربع موازنات تقديرية جزئية وهي³:
- موازنة الطلب أو التموين، - موازنة استلام المواد، - موازنة الاستهلاك، - موازنة المخزون من المواد.
يتم إعداد الموازنات السابقة بالكمية أو بالقيمة ويطبق على الكميات المقدره سعر معياري للوحدة الواحدة.

1.2.4.2 اختيار نمط التموين:

¹ فركوس محمد، مرجع سابق

² Françoise Lanoizeleé-Quairel, Guy Ortega, (1982) : la gestion des approvisionnements éditions Foucher, Paris, p45.

³ ابراهيم ابراهيمية، مرجع سابق، ص157.

إن إعداد الموازنة التقديرية يتم في حالتين: حالة الفترات المنتظمة والكميات غير منتظمة، وحالة الفترات الغير منتظمة والكميات المنتظمة، وذلك بالطريقة البيانية أو الطريقة المحاسبية.

أ. إعداد الموازنة في حالة الفترات المنتظمة:

المبدأ: في هذه الحالة، تقوم المؤسسة بدراسة وضعية المخزونات عند تواريخ ثابتة وهذا ما يؤدي إلى احتمال حدوث انقطاع في المخزون (rupture de stock) لكن هناك أكثر سهولة من حيث العمل الإداري نظرا لانتظام العملية من جراء البرمجة المسبقة، ويحدد عدد الطلبيات N الواجب من خلال فترة معينة (سنة عموما) من خلال نموذج ويلسن كما درسناه سابقا، لكن يبقى حجم الطلبية أو الكمية الاقتصادية Q غير محددات وتتصل على Q حسب المعطيات المتوفرة وتطبيق إحدى الطريقتين المذكورتين سابقا (المحاسبية أو البيانية)¹.

ب. إعداد الموازنة في حالة التموين بكميات منتظمة:

المبدأ: في هذه الحالة، تقوم المؤسسة بإعداد طلبيات لكميات منتظمة أو ثابتة عندما يصبح مستوى المخزون يساوي المخزون الأدنى إضافة إلى مخزون الأمان أي "المخزون الحاسم"².

ونظرا إلى عدم انتظام الاستهلاك فإن الفترات بين الطلبات قد تختلف وهذا ما يمكن من التأكد من وضعية المخزون في أي لحظة ومقارنة مع القيمة الحاسمة التي تؤدي إلى القيام بالطلبية.

وتحدد الكمية الاقتصادية Q من خلال نموذج ويلسن السابق لكن N (عدد الطلبيات) مواعيد القيام بالطلبات واستسلامها غير محددة ونستنتج بتطبيق إحدى الطريقتين، المحاسبية أو البيانية.

ج. طرق إعداد الموازنة التقديرية للتموين:

أولا: الطريقة البيانية:

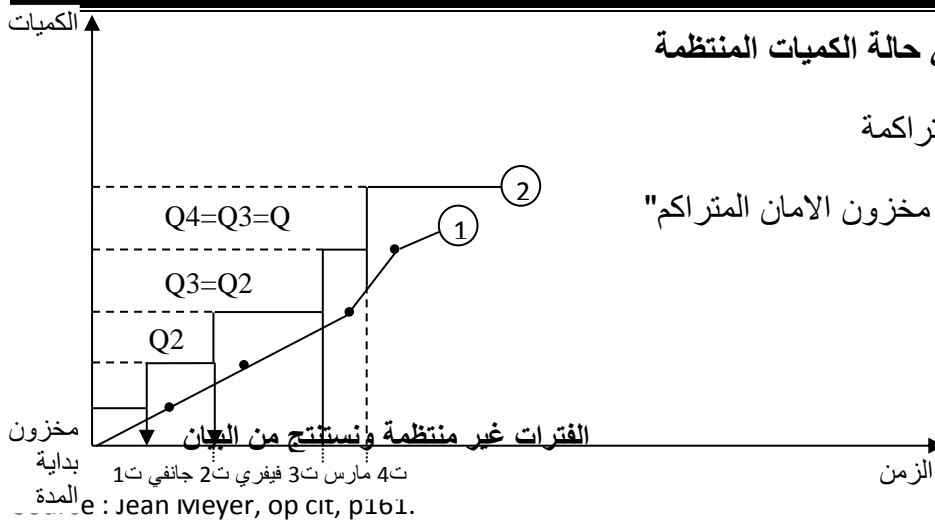
مفاد الطريقة البيانية استنتاج الكمية الاقتصادية Q في حالة التموين بمواعيد ثابتة أو المواعيد في حالة التموين بكميات Q ثابتة (منتظمة) حيث المحور س يمثل الزمن (المواعيد) والمحور ع يمثل الكميات المستهلكة المتراكمة والكميات المستلمة إضافة إلى المخزون الأولي.

¹ Gervais M. contrôle de gestion par le système budgétaire op cit, p94

² Idem

الفصل الأول

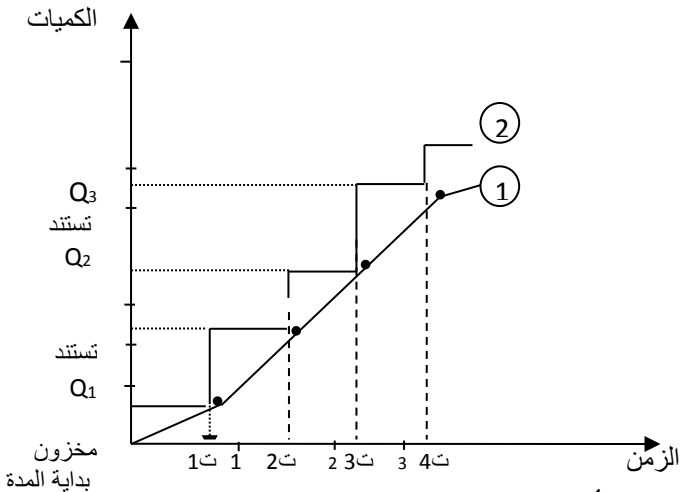
الشكل (18.2) البيان في حالة الكميات المنتظمة



1: منحنى الاستهلاك المتراكمة

2: منحنى "المدخلات + مخزون الامان المتراكم"

الشكل (19.2) البيان في حالة الفترات المنتظمة



م أ: مخزون الأمان معبر عنه بمدة محددة

ت1، ت2، ... إلخ: تاريخ استلام الطلبات (منتظم)

1: منحنى الاستهلاكات المتراكمة

2: منحنى "المدخلات + مخزون الأمان المتراكم".

2.2.4.2 موازنة مصاريف التمويل:

إن الموازنة التقديرية لمصاريف التمويل تتفرغ إلى نوعين هما¹:

النوع الأول: موازنة الاعباء المرتبطة لمصاريف التمويل تتفرغ أساسا إلى نوعين هما²:

- أجور وأعباء المصالح التابعة لوظيفة الشراء
- مصاريف تنقل القائمين بالشراء
- مصاريف الاتصال والمواصلات كالهاتف والطابع
- الاشتراكات المتخصصة
- الكراء والاهتلاك المتعلق بالمقرات المستعملة، العتاد والأثاث

¹ Claude Alazard, sabine sépari, op cit, p426.

² Christian et Christiane roulet, op cit, p49.

الفصل الأول

- صيانة المقرات، العتاد والأثاث

النوع الثاني: موازنة الاعباء المرتبطة بالمخزونات وتمثل عناصر تكلفة الاحتفاظ بالمخزون

- أجور وأعباء المصالح التابعة لوظيفة التخزين

- الكراء والاهتلاك المتعلق بمقرات التخزين والعتاد المستعمل في التخزين

- صيانة المخزونات

- تأمينات المخزونات، مقرات التخزين والعتاد المستعمل في التخزين.

ثانيا: الطريقة المحاسبية

مفاد الطريقة تسجيل كل حركات المخزون بطاقة مخزون حتى يتسنى للمؤسسة تحديد نقاط الانقطاع ثم استنتاج مواعيد الطلبات في حالة التموين بكميات ثابتة أو استنتاج مواعيد الطلبات في حالة التموين بمواعيد ثابتة وقد يقترح الجدول التالي¹:

الأشهر	مخرجات (استهلاك)	المخزون مع النفاذ	المخزون (الاستلام)	المخزون والتعديل	تاريخ الاستلام	تاريخ القيام بالطلبية	الكميات (الطلبية) Q

3.4.2 الموازنة التقديرية للتموين:

بعد استعمال الطريقة البيانية أو الطريقة المحاسبية في تحديد الكميات Q الواجب القيام بطلبها في حالة مواعيد منتظمة أو تحديد مواعيد القيام بالطلبات في حالة استهلاك منتظم، يصبح من الممكن الحصول على الموازنات الأربعة من خلال إعداد جدول للموازنة التقديرية للتموين كما يلي²:

الأشهر	1	2
تاريخ الطلب		
مخزون أول مدة		
كميات مستلمة Q		
استهلاكات		
المخزون		

المطلب الرابع: الموازنة التقديرية للاستثمارات

¹ Claude alazard, sabine sépari, op cit, p426

² Christian et christiane raulet, op cit, p49.

إن الموازنات التقديرية للاستثمارات تهتم بتخطيط الإضافات أو التعديلات في التجهيزات الآلية للمؤسسة، والمفاضلة بين الاستثمارات وتخطيط كيفية تمويل هذه الاستثمارات.

1.5.2 تعريف الاستثمارات:

لقد تعددت التعاريف حول مفهوم المشروع الاستثماري، بتعدد واختلاف مداخل التحليل المعتمدة، والتي تتفرغ بين التحليل الاقتصادي والتحليل المالي وحتى الاجتماعي، ولكنها تشترك في تحديد طبيعة المشروع والعناصر المكونة له، وبالتالي يمكن تعريف المشروع الاستثماري على أنه "وحدة استثمارية مقترحة للحصول على قيمة للاستغلال، يمكن تمييزها فنيا وتجاريا واقتصاديا عن باقي الاستثمارات"¹، وهو أيضا اقتراح خاص بالاستثمار يهدف إلى إنشاء، و/ أو توسيع، و/ أو تطوير بعض التسهيلات بغية إنتاج السلع/ أو خدمات في مجتمع ما خلال فترة زمنية معينة"².

كما يعرف على أنه "إنتلاف عناصر اقتصادية واجتماعية وبيئية لبناء كيان اقتصادي، يستطيع القيام بإجراء عمليات تحويل معينة لمجموعة من الموارد الاقتصادية، إلى أشكال ملائمة لاحتياجات أطراف ذات مصالح في المشروع"³، فهو "تجمع اقتصادي يهدف من خلال العمل الجماعي إلى إنتاج سلعة أو تقديم خدمة خلال فترة زمنية معينة وفي مكان معين، متبعا بذلك طريقة معينة للإنتاج وتنظيما خاص للعمل"⁴.

كما يعرف على أنه كل "تنظيم، يملكه أو يديره منظم، يعمل على التآليف والمزج بين عناصر الإنتاج، ويوجهها لإنتاج أو تقديم سلعة أو خدمة وطرحها في السوق، من أجل تحقيق أهداف معينة، خلال فترة زمنية محددة"⁵.

ومنه فالمشروع الاستثماري هم مجموعة متكاملة ومتتالية من النشاطات والعمليات ذات الطابع الاستثماري، يستهلك موارد محدودة (مالية، بشرية، طبيعية) لإنتاج سلع وخدمات، بهدف الحصول على عوائد مالية وغير مالية خلال فترة زمنية معينة.

2.5.2 أنواع الاستثمارات:

هناك عدة تصنيفات للاستثمار والتفرقة ليست دائما سهلة بين مشروع وآخر وقد تصنف الاستثمارات كما يلي⁶: - استثمارات إحلالية، - استثمارات إستراتيجية، - استثمارات توسعية، - استثمارات ذات طابع اجتماعي، - استثمارات تهدف التطوير أو الترشيح.

¹ عبد اللطيف عبد اللطيف، (1991): التقويم الإداري في المشروعات، الجمعية التعاونية للطباعة، دمشق، سوريا، ص13

² سيد هوارى، (1992): أساسيات الإدارة المالية، مكتبة عن الشمس، القاهرة، مصر، ص129

³ نبيل عبد السلام شاكر، (1998): إعداد دراسات الجدوى وتقييم المشروعات، مكتبة عين الشمس، القاهرة، مصر الطبعة الثانية، ص14.

⁴ مصطفى رشيد شبيحة، (1998): البناء الاقتصادي للمشروع، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص30

⁵ Manuel bridiez, serge michialef (2002) : guide pratique d'analyse de projet economica, paris, France, 5^{ème} édition, p01.

⁶ عبد الغفار حنفي، (1990)، الإدارة المالية المعاصرة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص334.

3.5.2 الخصائص المالية للاستثمار:

للاستثمار عدة خصائص مالية تؤخذ بالحسبان في إعداد التقديرات نذكر أهمها:

أ. صافي التدفق النقدي:

إن المشروع في عملية تقييم الاستثمارات يفرض حتمية الأخذ بعين الاعتبار الفرق بين ما يدره الاستثمار من عوائد أو المدخلات والنفقات أو المخرجات التي تنجز عن ذلك الاستثمار لفترة مرجعية تمثل عموما العمر الإنتاجي للاستثمار، ومن ما سبق نستنتج العلاقة العامة التالية:

$$(R) \text{ صافي التدفق النقدي} = \text{المدخلات (إيرادات...)} - \text{المخرجات (نفقات الصيانة...)}$$

ب. الضريبة:

إن حساب التدفق النقدي يأخذ بالحسبان الضريبة التي تطرح في حالة كون صافي التدفق النقدي موجب (ربح).

ج. الإهلاك:

تسجل المؤسسة سنويا وطيلة العمر الإنتاجي للاستثمار النقصان الملحوظ على حجم الأصول الثابتة بسبب عاملي الزمن والاستعمال والإهلاك يشكل نفقة جزافية¹، وليس تكلفة ولا تمثل خروجاً حقيقياً لتدفقات نقدية من الخزينة وبالتالي لا يدخل ضمن حساب التدفق النقدي، ولذلك فالإهلاك ما هو إلا المعالجة المحاسبية لتدفقات حدثت في الماضي، ولا يجوز أن تدرج ضمن تكاليف المشروع كل من الإنفاق المبدئي والإهلاك السنوي لهذا المبلغ، لأن هذا لا يعني إدراج تكلفة الأصل ضمن تكاليف المشروع مرتين.

د. القيمة المتبقية للاستثمار:

وهي قيمة الاستثمار في نهاية العمر الاقتصادي وحساب القيمة المتبقية للاستثمار يجب أن نفرق بين نوعين من القيم².

- قيمة التنازل عن الأصول في نهاية عمرها الاقتصادي تعتبر تدفقا نقديا داخلا³

¹ Gremillet A (1977) : sélection et contrôle des investissements, 3^{ème} édition les éditions d'organisation, paris, France, p58.

² مبارك لسلوس، مرجع سابق، ص118.

³ حنفي زكي، بدون تاريخ: دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، ص84

- قيمة التنازل عن الأصول التي يتم استبعادها أو التخلي عنها بسبب المشروع الجديد، تطرح هذه القيمة من قيمة الاستثمار الابتدائي، وإذا كانت نتيجة التنازل موجبة تعتبر فائض قيمة وتخضع لضريبة فائض القيمة.

هـ . تكلفة الفرصة البديلة¹:

وهي التدفقات الداخلة التي حرمت منها المؤسسة، فقد يكون من الممكن أن تؤجر أو تباع هذه الموارد وبالتالي فإن استخدام هذه الموارد في الاستثمار قيد الدراسة قد يحرم المؤسسة من فرصة الحصول على إيرادات، وإن حسن تقييم المشروعات الاستثمارية يتطلب إدراج تكلفة الفرصة البديلة لهذه الموارد ضمن تكاليف المشروع الاستثماري وذلك بإضافتها إلى التدفقات النقدية الخارجة من المشروع.

4.5.2 عمليات تقدير الاستثمارات:

تقوم المؤسسة بإعداد خطة استثمارية كعنصر من عناصر الاستراتيجية، والموازنة التقديرية تبين معطيات هذه الخطة لفترة الموازنة ويستحسن هنا أن نشير إلى كون خطة الاستثمار الاستراتيجية من منظور زمني طويلة المدى والموازنة التقديرية موضوع دراستنا يركز مفهومها على المدى القصير ومنه نستنتج أن عملية التقدير وإعداد الموازنة التقديرية بالنسبة للاستثمارات ينقسم إلى جزئين²:

- جزء خاص بالجانب الاستراتيجي للاستثمار ويأخذ بعين الاعتبار مستقبل المؤسسة ويرتكز أساسا على المفاضلة بين الاستثمارات أو اختيارها³.
- جزء خاص بالجانب التمويلي للاستثمار ويتم من خلال إعداد المخطط التمويلي لمقارنة الاحتياجات والموارد المالية على عدة سنوات ومنه إعداد الموازنة التقديرية للاستثمار وهي على العموم سنوية كما سبق وأن ذكرنا ذلك في الفصل الأول من هذا المبحث.

1.4.5.2 اختيار الاستثمارات:

إن عملية اختيار الاستثمارات تمر بأربعة مراحل رئيسية وتخضع كذلك إلى تقييم مرقم كما يلي:

(أ) مراحل الاستثمار:

إن قرار الاستثمار يشمل أربعة مراحل رئيسية⁴:

1. إيجاد وجمع اقتراحات أفكار استثمار ملفتة للانتباه

¹ Gremillet A, op cit, p119.

² C. pérochon et j. leurion, op cit, p285.

³ ابراهيم ابراهيمية، مرجع سابق، ص200

⁴ Abdlatif Khemahem, op cit, p269

2. دراسة هذه الاقتراحات من كل الجوانب وما قد يترتب عنها من عواقب
3. جمع المعلومات الاقتصادية لكل استثمار مدروس وإعداد موازن تقديرية لأعباء ومداخل المقدرة لكل سنت من عمر الاستثمار
4. مقارنة مختلف الاستثمارات المقترحة انطلاقاً من المعلومات المتحصل عليها والدراسات التي تم القيام بها ثم تحديد مبلغ الاستثمار والكيفية الواجب إتباعها لتجسيد عملية الاستثمار.

(ب) تقييم الاستثمارات:

إن المشروع الاستثماري يحتاج إلى تقييم مرقم وهذا التقييم يستحسن أن تميزه نوعية لا تخلو من العنصرين التاليين¹:

العنصر الأول: تقييم حصري (Evaluation Exhaustive)

- تحديد كل مراكز النفقات، - تقييم كل مركز نفقة بأكبر دقة

العنصر الثاني: تقديم عدة مشاريع متنافسة

عند دراسة مشروع استثماري من الأجدد الأخذ بالحسبان عدة طرق لإنجازه (المفاضلة) نذكر منها:

- إنجاز الاستثمار أو عدم إنجازه، - تجزئة المشروع
- الخيار بين القيام بذلك الانجاز أو اللجوء إلى التعاقد الباطني² (sous- traitance)
- الخيار بين الحيازة أو الإيجاز، المفاضلة بين عدة مشاريع تحقيق نفس الهدف

2.4.5.2 أساليب المفاضلة بين المشاريع:

إن الوصول إلى مفاضلة شاملة ودقيقة لا بد من اعتماد أكثر من أسلوب التي نذكر منها ما يلي³:

أ. الأساليب الاقتصادية:

تختلف أساليب المفاضلة باختلاف الأهداف المرجوة منها فبالنسبة للمشاريع العامة يمكن تتبع الأساليب التالية:

- أهمية المشروع بالنسبة للاقتصاد الوطني
- أهمية المشروع بالنسبة للأمن الوطني

¹ J. Meyer, op cit, p175.

² كاظم جاسم العيساوي، دراسة جدوى الاستثمارات وتقييم المشروعات، دار المناهج، الأردن، ص67

³ سمير محمد عبد العزيز، (1997): دراسة جدوى الاستثمارات وتقييم المشروعات، الإشعار للنشر، مصر، ص283.

- أهمية المشروعات في العمالة

ب. الأساليب الفنية:

تكمن أهمية المفاضلة الفنية في تعدد البدائل الفنية التي يمكن مواجهتها في أية مرحلة من مراحل الإنتاج والاستثمار كنتيجة للثورة العلمية والتقنية التي وفرت للمستثمر مرونة أكبر في اختيار البديل المناسب من بين عدة بدائل مقترحة.

ج. الأساليب المالية:

تعطى أهمية قصوى للأساليب المالية أو المحاسبية حيث يتعلق الأمر باحتساب وتقدير كل من التكاليف والإيرادات والأرباح والعوائد الصافية للأموال المستثمرة التي تعتبر المحدد الأساسي للاستثمار.

ومن أجل ان تكون المفاضلة دقيقة وسليمة حيث تقضي إلى الاختيار البديل الأفضل من البدائل المقترحة، فإنه لا يمكن الاعتماد على متغير أو عامل واحد كأساس في المفاضلة بل لابد من أخذ أكثر من عامل واحد، حيث من غير الصحيح الاعتماد على التكلفة الاستثمارية مثلا كأساس للمفاضلة بين المشروعات، بل لابد من أخذ عوامل أخرى كالعمر الإنتاجي وتكلفة التشغيل وتكلفة الصيانة...إلخ.

3.4.5.2. طرق تقييم الاستثمارات:

يعتمد تقييم الاستثمارات على طرق كمية متعددة، وتختار الطريقة الملائمة وفقا لظروف التقدير المتاحة كعنصر الأكادة أو المخاطرة على سبيل المثال.

تقييم الاستثمار في ظروف التأكد:

إن الهدف الرئيسي من طرق تقييم الاستثمار في ظروف التأكد هو معرفة المردودية الاقتصادية للاستثمارات واختيارها وكل الطرق قائمة على مبدأ مقارنة النفقة الأصلية بالإيرادات المتأتية خلال السنوات المقبلة، والاختلاف يمكن في عنصر الزمن الذي يدمج حسب الطريقة، لكن في كل الحالات، الإطار الذي يتخذ فيه القرار معروف والمستقبل أكيد أو ان المؤسسة على يقين بمعلوماتها¹

• طرق تقييم لا تعتمد على التحيين² (sans actualisation)

فترة الاسترداد (Délai de récupération): مبدأ الطريقة هو تحديد المدة اللازمة لاسترجاع الأموال المستثمرة من خلال صافي التدفقات النقدية التي يدرها الاستثمار والاختيار يقع على الاستثمار ذو أقل فترة استرداد.

معدل المردودية المحاسبية: مبد الطريقة هو حساب العلاقة بين الربح السنوي المتوسط للاستثمار والنفقة الأصلية كما يلي:

$$\text{معدل المردودية المحاسبية} = \frac{\text{متوسط الربح}}{\text{النفقة الأصلية}} = \frac{\sum \text{الربح السنوية}}{\text{النفقة الأصلية}}$$

¹ Haamini Allef (2001) : gestion budgétaire, berti édition, Alger, p80-82.

² C. Alazard et s.sépari. op cit, p450-451.

والاختيار يقع على المشاريع ذوي أكبر معدلات

• طرق تقييم تعتمد على التحسين (Avec actualisation)

إن عملية طرق تقييم الاستثمار تتطلب درجة عالية من الدقة والموضوعية وذلك لن يتحقق إلا أعطيت أهمية للقيمة الزمنية للنقود (Time value of money)

معنى القيمة الزمنية للنقود: مما لا شك فيه أن الوحدة النقدية تختلف باختلاف الزمن أو الوقت الذي تنفق فيه حتى ولو تم استبعاد التغير في الأسعار (التضخم).

لذا عند إجراء مقارنة أو مفاضلة سليمة ودقيقة بين مبلغين من النقود يجب أن يتدفقا في نفس اللحظة الزمنية أما إذا كانا يتدفقا في وقتين مختلفين فلا بد أن نحسب قيمة كل تدفق في وقتها المحدد، فإذا كان الزمن المحدد، للتدفق هو السنة الحالية سميت القيمة المحسوبة لكل مبلغ "القيمة الحالية للمبلغ"¹.

• معيار صافي القيمة الحالية للاستثمار (VAN):

يعالج هذا المعيار تأثير تباعد الفترات الزمنية على قيمة التدفق النقدي، فتحسب التدفقات النقدية حسب تسلسل حدوثها الزمني، مع افتراض ثبات الظروف الأخرى كتجاهل عامل المخاطرة، ويستند معيار صافي القيمة الحالية على استحداث التدفقات النقدية الناتجة عن الاموال المستثمرة، فيطرح الاستثمار من التدفقات النقدية المستحقة².

حسب معيار صافي القيمة الحالية لا يكون المشروع الاستثماري مقبولا إلا إذا حقق صافي قيمة حالية موجبة، وإذا تعددت المشروعات الاستثمارية فيقبل من بينها صاحب أكبر قيمة موجبة وتطبق العلاقة التالية³:

$$VAN = \sum R_t (1 + I)^{-t} - I^0 I^0 I_0$$

أ: معدل التقييم أو معدل المرودية الأدنى المقبول

R: صافي التدفقات النقدية (إيرادات (-) مصروفات)

I⁰: قيمة الاستثمار الأصلية

من انتقادات معيار القيمة الحالية

¹ سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص38.

² مبارك لسلوس، مرجع سابق، ص121-122.

³ Abdellah Boughaba, op cit, p27.

لا يعطي ترتيبا سلبيا للمشروعات الاستثمارية في حالة اختلاف العمر الاقتصادي لكل عن الآخر، وتطبيق هذا المعيار يثير مشكلة تحديد المعدل المناسب لخصم التدفقات النقدية (وهو المعروف بتكلفة التمويل) فلا يوجد اتفاق محدد لكيفية قياسه¹.

• معيار دليل الربحية (Indice de profitabilité)

في حالة ما إذا كانت رؤوس الأموال المستثمرة للمشروعات المقترحة غير متساوية تصبح المفاضلة بينها باستخدام صافي القيمة الحالية غير سليمة، فمن الطبيعي إن تزداد القيمة المطلقة لصافي القيمة الحالية بازدياد رأس مال المستثمر.

فمعيار دليل الربحية هو مقارنة صافي القيمة الحالية المتحققة برأس المال الابتدائي المستخدم، وهنا أيضا كما في المعيار السابق تقام الحسابات على $\frac{VAN}{I^0}$ معدل استحداث مختار من طرف صاحب

الاستثمار، ويمثل تكلفة التمويل المستخدم في الاستثمار ويكتب معيار دليل الربحية بالعلاقة التالية²:

في المشروع الواحد يكون الاستثمار مجديا إذا كانت صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية أكبر من الاستثمار الابتدائي فهو يبرز مردودية الوحدة النقدية الواحدة المستثمرة، ولن يكون الاستثمار مقبول إلا إذا كانت قيمة الدليل تفوق الواحد الصحيح، أما إذا تعددت الاستثمارات المنافسة، فالاستثمار المفضل هو ذلك الذي له أكبر قيمة لدليل الربحية.

• معيار المعدل الداخلي للمردودية (TIR):

يتم تعريف المعدل الداخلي للمردودية أو العائد المعدل بأنه أقصى معدل للفائدة يمكن أن يعود عن الأموال المستثمرة عن الفترة المستخدمة فيها بدون تحقيق أي خسائر للمشروع أي أنه أقصى معدل تكافؤ به رؤوس الأموال التي خصصت لتمويل الاستثمار دون أن تفلس العملية³، ويحسب المعدل الداخلي بمردودية (TIR) بالمعادلة التالية⁴:

$$\sum_{T=1}^N (Rt/(1+r)^t) - I_0$$

RT: صافي التدفقات النقدية للفترات t1, t2, ...,

r: المعدل الداخلي للمردودية وهو مجهول، I⁰: تكلفة الاستثمار المبدئية

إن المعدل r مجهول، وهو معدل الذي يجعل المعادلتين متساويتين

¹ حنفي زكي، مرجع سابق، 154-155.

² PATRICE Vizzavouna ? op cit, p240.

³ Babusiaux D (1990) : décision d'investissement et calcul économique dans l'entreprise, édition economica, paris, France , p97.

⁴ أحمد نور، زينات محمد محرم، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص368-370.

(ب) تقييم الاستثمار في ظل المخاطرة:

كان حديثنا حتى الآن منصب على التدفقات النقدية المتوقعة وذلك لإيضاح الفكرة الرئيسية للموضوع، ولكن في حقيقة الأمر فإن هذه التدفقات النقدية تتعرض لدرجات متفاوتة من المخاطرة، وتتمثل المخاطرة في هذه الحالة في أن التدفقات النقدية الفعلية قد تختلف عن التدفقات النقدية المتوقعة. إن عملية التقدير في ظل المخاطرة يجب أن تعد في صورة توزيعات احتمالية¹.

معيار تحليل الحساسية:

يقصد بتحليل الحساسية، تحديد الكيفية التي يتأثر بها قرار الاستثمار نتيجة التغيرات التي يمكن أن تحدث في قيم محدداته (أي رقم المبيعات، سعر البيع)، العمر الغنتاجي للمشروع... إلخ)

بمعنى آخر، تحليل الحساسية يقيس أثر التغير في المخرجات والمدخلات لصافي العائد النقدي المتوقع على صافي القيمة الحالية أو ما يسمى بمعدل العائد الداخلي.

وعلى هذا الأساس، فإن معيار تحليل الحساسية في مواجهة المخاطرة وعدم التأكد يلزم وضع تقديرات مختلفة للنتائج المترتبة عن الفرص الاستثمارية وذلك في ظل ظروف اقتصادية متباينة (تفاوتية، تشاؤمية، أكثر حدوثاً وفقاً لقيم احتمالية معينة) وبعد هذه التقديرات يتم حساب صافي القيمة الحالية لكل فرصة استثمارية في كل الظروف السابقة².

وهناك عدة طرق إحصائية لقياس درجة المخاطرة نذكر منها: الانحراف المعياري، التباين، معامل الاختلاف.

ومن بين النماذج المشهورة والمطبقة في قياس درجة المخاطرة في تقييم الاستثمارات والقائمة على الطرق الإحصائية والاحتمالات، نذكر:

- معيار أكبر توقع وأدنى تباين،
- تعظيم القيمة المتوقعة لصافي القيمة الحالية،
- تدنية التباين،
- نموذج فانغرنتر (Weingarten) الرياضي لمعيار التوقع/التباين،
- تنويع ماركوفتش (Markovitz)

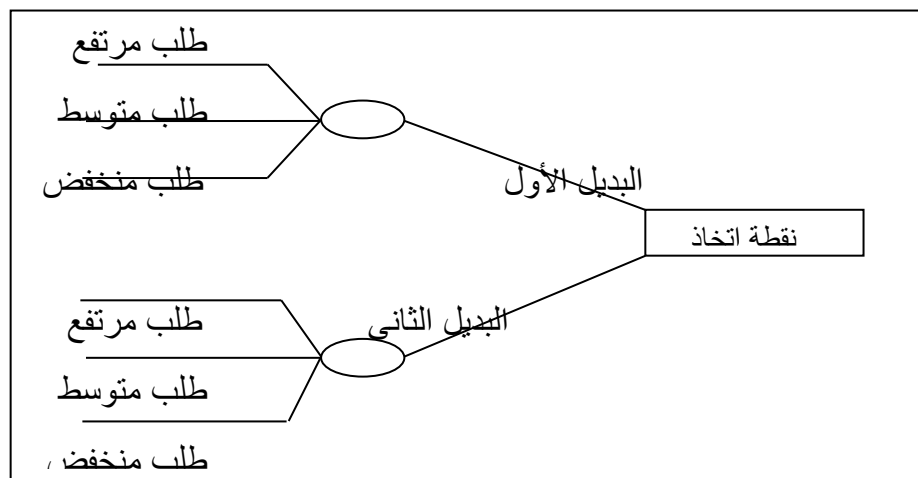
¹ أحمد نور، السوافيري، شحاتة السيد شحاتة، (2002): مدخل معاصر في مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية.

² سعودي بلفاسم، (2002) اختيار المشاريع الاستثمارية في ظل المخاطرة ماجستير فرع التنمية والتخطيط، جامعة الجزائر، ص78.

• معيار شجرة القرارات:

يعتبر نموذج شجرة القرارات من أفضل الأدوات التحليلية لاتخاذ القرارات عندما تكون هناك صعوبة أمام متخذ القرارات ببناء جدول النتائج الشرطية سواء كان معبرا عن هذه النتائج بالأرباح أو الخسائر أو المنفعة¹.

إن شجرة القرار تمثيلا تخطيطيا يرسم المشكلة من حيث عرض كافة النتائج المحتملة بيانيا، فهي تمثيل لبدائل القرار المتاحة من نقطة زمنية مصحوبة بالأحداث المنتظر حدوثها والاحتمالات المرتبطة بذلك الحدث².



المصدر: أحمد نور، زينات محمد محرم، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص389-390.

وبعد وضع البيانات المالية على الشجرة تبدأ عملية التقييم والمفاضلة باستخدام تلك الشجرة وذلك عن طريق تحديد صافي القيمة الحالية لكل حدث من الأحداث المتوقعة بالنسبة لكل بديل من البدائل المعروضة وتوضع صافي القيمة الحالية أمام كل حدث من الأحداث التي تنطوي عليها الشجرة وبعد ذلك تتم المفاضلة.

(ج) تقييم الاستثمارات في ظل عدم اليقين:

تتشابه ظاهرتا المخاطرة وعدم اليقين في كونهما تتسمان بالريبة والشك وعدم اليقين لما يحدث في المستقبل لما تنتم به الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والمالية بعد الاستقرار، بينما تتباين وضعية المخاطرة عن وضعية عدم اليقين فيما يلي³:

تسود وضعية حالة المخاطرة إذا اتسمت ظاهرة ما بتوزيع احتمالي موضوعي لنتائج معينة.

وتسود وضعية حالة عدم اليقين إذا لم ترفق ظاهرة ما بأي توزيع احتمالي لنتائج معينة.

¹ J.Fres Weston, Eugene, F Brigham 1975/ gestion financière les éditions HRW Itée Montréal Canada, p262.

² حسين علي مشرفي، 1997: نظرية القرارات الإدارية، دار المسير، عمان الأردن، ص131

³ مبارك لسوس، مرجع سابق، ص155.

الفصل الأول

إن مصدر عدم اليقين معناه عدم تواجد المعلومات التاريخية التي بإمكان متخذ القرار الاعتماد عليها في وضع احتمالي للتدفقات النقدية المستقبلية، ومن ثم عليه أن يضع تخمينات معقولة للصورة التي يمكن أن يكون التوزيع الاحتمالي.

في هذه الظروف سوف يعتمد المقرر على طرق تتسم بالموضوعية والمنطق وفيما يلي نذكر أكثرها استعمالاً¹:

- معيار لابلاس (laplace) أو معيار عدم كفاية الأسباب
- معيار ولد (wald) أو معيار التشاؤم (maximin)
- معيار القيمة العظمى أو معيار التفاؤل (maximax)
- معيار هيرويز (Hurwics) وهو معيار بين معيار التشاؤم ومعيار التفاؤل
- معيار سافاج (savage) أو معيار تدنية الأسف الأعظم

5.5.2 إعداد موازنة الإستثمار:

إن عملية القيام بالاستثمار وما يترتب عن ذلك تسجل في برنامج متوسط أو طويل المدى والمعبر عنه بمخطط التمويل² (plan de financement) والموازنة التقديرية للاستثمار سوف تأخذ بعين الاعتبار النتائج المالية لمخطط التمويل للدورة (السنة) محل الموازنة التقديرية.

1.5.5.2 مخطط التمويل:

إن مخطط التمويل يمكن متخذي القرار من الحصول على صورة مالية تقديرية للاستخدامات والموارد للمؤسسة المتوسطة والطويلة الأجل وقد يأخذ الشكل العام التالي³:

الدورات	1	2	3
---------	---	---	---	-------

¹ P. vizzavona, op cit, p355.

² George Depallens (1990) : gestion financière de l'entreprise, édition sirey, paris, p612-613.

³ Burlaud A-T-Y ,Eglem, p, mykita, op cit, p278-279.

الفصل الأول

				<p>الموارد (R):</p> <ul style="list-style-type: none"> - قدرة التمويل الذاتي (CAF) - التنازل عن الأصول - المساهمات في رأس المال - قروض جديدة <p>الاستخدامات (E):</p> <ul style="list-style-type: none"> - الأرباح Dividendes - حيازة الاستثمارات - تغيرات الاحتياج إلى رأس المال العامل - تسديدات القروض
				الفائض أو العجز ((E)-(R))

قد تكتب القدرة على التمويل الذاتي كما يلي¹:

طريقة أولي	طريقة ثانية ²
<p>فائض الاستغلال الإجمالي (EBE) (*)</p> <ul style="list-style-type: none"> (+) تحويل الأعباء (+) نواتج أخرى للاستغلال (+) أعباء أخرى للاستغلال (+) نواتج مالية (باستثناء المؤونات المسترجعة) (-) أعباء مالية (باستثناء مخصصات الاهتلاك والاعباء) (-) نواتج استثنائية (باستثناء المؤونات المسترجعة ونواتج التنازل عن عناصر الأصول) (-) أعباء استثنائية (باستثناء مخصصات الاهتلاك والأعباء والقيم الصافية المحاسبية لعناصر الأصول المتنازل عنها) (-) مساهمة الإجراء (+) ضرائب على الأرباح 	<p>نتيجة الدورة (الصافية)</p> <ul style="list-style-type: none"> (+) مخصصات الاهتلاك والأعباء (-) الاسترجاعات (+) القيم الصافية المحاسبية لعناصر الأصول المتنازلة عنها (-) نواتج عن التنازل عن عناصر الأصول (-) الجزء المخصص للنتيجة من التدعيمات أو الإعانات

(*) يحسب فائض الاستغلال الإجمالي كما يلي: قيمة مضافة (+) تدعيمات الاستغلال (-) ضرائب ورسوم (-) أعباء المستخدمين.

2.5.5.2 موازنة الاستثمار:

إن موازنة الاستثمارات تقسم إلى ثلاث فترات³:

الأولى: تاريخ التعهد (date d'engagement)

من غير الممكن التراجع عن تاريخ التعهد وإذا حصل ذلك فسوف يؤدي إلى دفع تعويض، والتعهدات تنفذ تبعاً لترتيب زمني وكل تأخير في إنجاز نقطة معينة من المشروع تؤدي إلى إعادة النظر في النقط الموالية للمشروع.

¹ عبد المليك مزهودة، محاضرات في التحليل المالي للسنة الأولى ماجستير محاسبة، مرجع سابق، وكذلك المخطط المحاسبي الفرنسي

² في الجزائر، تقدر الطريقة الثانية أسير للتطبيق نظراً لعناصرها المطابقة للمخطط المحاسبي الوطني، عكس الطريقة الأولى التي تحتاج إلى بعض التعديلات وهي أكثر تطابق مع المخطط المحاسبي العام الفرنسي.

³ Hamini Allel, op cit, p 89-91.

الثانية: تاريخ الاستلام (date de réception)

إن الاستلام المؤقت يفسح المجال لتسديد مالي معتبر للمورد ويؤدي إلى انطلاق عمليات الإنتاج إذا تعلق الأمر باستلام آخر مرحلة من المشروع، والاستلام النهائي معناه سداد للترصيد والأمر يتعلق خصوصا بالضمانات المحجوزة.

الثالثة تاريخ السداد: (date de règlement)

يحدد تاريخ كل سداد طبقا للاتفاقيات المبرمة على طول مدة الإنجاز

وفي حالة تعدد المشاريع أو الاستثمارات، تجمع مختلف العناصر في موازنة تقديرية كما يلي:

السداد				الاستلام			التعهد		التتبع
N+3	N+2	N+1	N	N+1	N+2	N+3	N+1	N	السنة
									الأشهر
سنة الموازنة				سنة الموازنة			سنة الموازنة		

إن عملية تحديد التدفقات المالية ودراسة تمويل الاستثمار بغية تحيينه أو المفاضلة بطريقة من طرق التقييم قد تؤدي على العموم إلى إعداد جدول كما يلي¹:

العناصر	سنة 2	سنة 1	سنة 0	الفتترات
رقم الأعمال	X	X		
(-) أعباء ثابتة	X	X		
(-) أعباء متغيرة	X	X		
-				
-				
(-) اهتلاكات	X	X		
نتيجة قبل الضريبة	X	X		
(-) الضريبة (%)	X	X		
نتيجة قبل الضريبة	X	X		
(+) اهتلاكات	X	X		
التدفق النقدي الاستغلال	X ب	X أ		

¹ Jacques dravet, 1982 : calcul économique, office des publications universitaires, Hydra, Alger, p109.

الفصل الأول

				تكلفة الاستثمار: - (-) - (-) (+) تغيرات الاحتياج إلى رم ع
	ب	أ	د	التدفق النقدي الإجمالي

تستعمل لحساب صافي القيمة الحالية أو معدل المردودية الداخلية أو أي طريقة أخرى

وفي حالة لجوء المؤسسة إلى تمويل خارجي قروض تتحصل إلى الجدول النموذجي التالي¹:

الفترات	0	1	2
<u>المقبوضات:</u> - قيمة القرض - اقتصاد الضريبة على الأعباء المالية	x	x	x	
<u>المدفوعات:</u> - تسديد القرض - أعباء مالية				

وفي حالة اللجوء إلى القرض الإيجاري (crédit-bail) تتحصل على الجدول التالي²:

الفترات	0	1	2	3
<u>المقبوضات:</u> - مبالغ غير مدفوعة من جراء القرض الإيجاري - الوفرة الضريبية على القرض الإيجاري المدفوع - استرجاع الإيداع	x	x	x		
<u>المدفوعات:</u> - ضمانات مودعة - القرض الإيجاري - خسائر ضريبية من الاهتلاك - تكلفة إلغاء هذا الاختيار					
صافي تدفق الخزينة المرتبطة بالقرض الإيجاري					

¹ A.Burlaud, J , Y Eglem, P, Mykita, op cit, p86.

² A.Burlaud, J , Y Eglem, P, Mykita, op cit, p86.

المبحث الثالث: مبادئ عملية اتخاذ القرار

يقول هربت سايمون Herbert Simon إن القرار هو القلب النابض للنشاط الإداري¹، وإن كان القلب هو المركز الحيوي لجسم الإنسان ومحدد حياته، فالقرار يسد المكان نفسه بالنسبة للمنظمة، جعلت هذه الأهمية المنظرين والإداريين على حد سواء يسعون لإيجاد أفضل الطرق للقيام بهذه العملية، وكانت نتيجة ذلك تعدد وجهات النظر حول الكثير من الجوانب المهمة لها، غير أن هذا الاختلاف كان يهدف إلى إيجاد الطريقة العملية والمثلى للقيام بها، وسيتم التعرض في هذا المبحث إلى بعض من هذه الاختلافات التي ما انفكت أن ادت إلى اتفاق ولو جزئي في التعريف والخطوات المتبعة ومن تقع عليهم أيضا مسؤولية اتخاذ هذه القرارات.

المطلب الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار

تجدر الإشارة إلى أن هناك مصطلحين في هذا الموضوع يمكن التفرقة إليهما وهما اتخاذ القرار taking decision وصناعة القرار making decision وتعتبر عملية اتخاذ القرار جزءا أو مرحلة أخيرة من مجموعة من المراحل التي تشكل عملية صنع القرار، وهذه الأخيرة تمثل الكل الذي نحن بصدد دراسته.

كما يمكن التمييز في هذا الصدد بين القرار، وعملية صنع القرار دون إظهار محل اتخاذ القرار منهما، حيث يمكن اعتبار الأول هو النتيجة النهائية للعملية أما الثاني فيتعلق بكل الأحداث التي تسبق وتلي لحظة الاختيار، وقد ذكر فيزجيرالد Stephens P. Fitzgerald في نفس السياق أنه من الصعب الفصل بين السبب والنتيجة ويعني بها اتخاذ القرار وصنع القرار لأن العملية في أصلها تحدث في العقل البشري وهناك لا يمكن فصل السبب عن النتيجة²، لذلك سيتم خلال هذا المبحث استخدام اتخاذ القرار بدل من صناعة القرار تجاوزا.

يعرف القرار بأنه "الفكرة المرتبطة بعملية الاختيار والالتزام"³، ويركز هذا التعريف على المعنى اللغوي للكلمة حيث حصرها بمجرد فكرة ولكنه قيدها بشرطين وهما الاختيار والالتزام، والقرار في الفكر الإداري هو "النقطة التي يتم عندها اختيار بديل من بين مجموعة من البدائل"، أو هو النتيجة المنطقية لعدد

¹ جاك دانكان، ترجمة: محمد الحديدي، أفكار عظيمة في الإدارة- دروس في مؤسسي ومؤسسات العمل الإداري (القاهرة: الدار الدولية للنشر والتوزيع، 1989) ص98.

² Stephen p. fizgerald decision making (london : capstone publishing 2002) p9.

³ موفق حديد محمد، الإدارة -المبادئ والنظريات والوظائف (الأردن: الحامد للنشر والتوزيع، 2001) ص263.

الفصل الأول

من الإجراءات التي يتم وضعها لاختيار وتحديد العوائد المتوقعة لمجموعة من البدائل المتوفرة من أجل اختيار أفضل الإجراءات الموضوعية ومن ثم تطبيقها للوصول إلى هدف محدد في وقت معين¹ انطلاقاً من هذه التعاريف نستنتج أن القرار هو المخرج النهائي لعملية اتخاذ القرار.

أما عملية اتخاذ القرار فتعرف بأنها "إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما، وذلك عند الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن إتباعها، أو هي لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة، وفقاً لتوقعات مختلفة لمتخذ القرار"² ويركز هذا التعريف على عملية الاختيار التي تتم بناء على البدائل المتوفرة بعد تقييمها وفق معايير محددة. وهناك من يحصر العملية في "الاختيار من بين مجموعة من البدائل، وتتضمن عملية اتخاذ القرارات الإدارية، صنع قرارات داخل النسق التنظيمي، يقوم به هؤلاء المسؤولون عن الأنشطة المكونة لوظائف الأطراف المشاركة في العمل"³، على الرغم من أن التعريف حصر اتخاذ القرار في الاختيار بين بدائل، إلا أنه أكد على ضرورة اتخاذها على مستوى جميع وظائف المؤسسة كنسق تنظيمي متكامل، بالنسبة لهربت سايمون فقد عرف عملية اتخاذ القرارات بأنها "قلب الإدارة، وأن مفاهيم نظرية الإدارة، يجب أن تستند على منطق وسيكولوجية الاختيار الإنساني"⁴.

وقد ركز سايمون في تعريفه هذا على متخذ القرار أي على الجوانب النفسية للمدير عند اتخاذ القرار.

من خلال التعاريف السابقة، يمكن التوصل إلى تعريف شامل وموحد لعملية اتخاذ القرار باعتبارها العملية التي يحل من خلالها متخذ القرار مشكلة ما ضمن حدود اختصاصه، باتباع عدة خطوات انطلاقاً من تحديد المشكلات الحقيقية، وتحليلها ثم تنمية بدائل مختلفة كطول لها بناء على معايير محددة وباستخدام أكبر وأدق قدر ممكن من المعلومات كعامل مساعد بالإضافة إلى اعتماده على حدسه وخبرته الشخصية إذا اقتضى الأمر، وأخيراً التوصل إلى الحل الأفضل وفق المعيار المتبع، ثم تحويله إلى قرار فعال مع مراقبة تنفيذه، وإجراء التصحيحات اللازمة، ويعتمد هذا التعريف على خطوات أو مراحل عملية اتخاذ القرار والتي يمكن إدراجها فيما يلي بنوع من التفصيل.

¹ عمار بوحوش، الاتجاهات الحديثة في علم الإدارة (الجزائر: المؤسسة الوطنية للكتاب، 1984) ص 157.

² علي الشرقاوي، العملية الإدارية- وظيفة المديرين (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002) ص ص 128-129.

³ المرجع نفسه ص 129.

⁴ المرجع نفسه

المطلب الثاني: تصنيفات القرارات

اختلفت معايير التصنيف وتباينت وجهات نظر المختصين حول تصنيف القرارات وكل تصنيف يهدف إلى الجانب أو المعيار الأكثر أهمية وتأثيراً بالنسبة له، ومن هذه التصنيفات ما يلي:

أولاً: القرارات المبرمجة وغير المبرمجة

تختلف المشاكل التي تعترض المديرين متخذي القرارات من حيث درجة يقينها، ويرجع ذلك إلى مدى تكرار حدوثها، فكلما تكررت تكونت لدى متخذ القرار خبرة ومعرفة أكبر بهذه المشاكل¹، وتخضع القرارات المتخذة في هذا النوع بمجموعة من القواعد والسياسات والإجراءات²، وهذا ما جعل البعض يطلق عليه اسم القرارات المبرمجة، أو القرارات العامة المتكررة³ Generic، بينما يفضل آخرون تسميتها القرارات الرتيبة أو الروتينية التي تتخذ في ظروف الحد الأدنى من اللاتأكد⁴، ويستخدم هذا النوع من القرارات عادة في المستويات التشغيلية الدنيا، بالاعتماد على قنوات معلوماتية جاهزة وفق معايير ثابتة⁵، لا تحتاج هذه القنوات إلى معلومات جديدة لذلك يمكن برمجة هذا النوع من المعلومات عن طريق نظم المعلومات التقليدية⁶.

أما النوع الثاني في هذا الصنف فيعكس الأول في تسمياته، صفاته، مستويات تنفيذه ونوع المعلومات التي يحتاجها ويطلق عليها اصطلاحات مختلفة منها، القرارات غير المبرمجة أو الفريدة من نوعها أو غير الروتينية، تتميز المشكلات التي يعالجها هذا النوع من القرارات بالتعقيد لدرجة عدم توافر نظام أو أسلوب واضح لمعالجتها، وذلك بسبب طبيعتها الجديدة وغير المتكررة وغير المألوفة، مثل القرارات الإستراتيجية كقرارات التوسع والاندماج أو دخول الأسواق الجديدة...، لذلك يتم اتخاذها في المستويات الإدارية العليا⁷، تعتبر القرارات غير المبرمجة قرارات مركبة لأنها لا تعتمد على القواعد والإجراءات فقط ولكنها تستخدم أيضاً الاجتهاد والأحكام الشخصية، ويرجع ذلك إلى نقص المعلومات التي

¹ إدريس، المرجع السابق، ص246.

² زريق، المرجع السابق، ص ص 58-59.

³ محمد، المرجع السابق، ص272.

⁴ الشماخ، المرجع السابق، ص110.

⁵ عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002) ص143، ومحمد، المرجع السابق، ص272.

⁶ إدريس، المرجع السابق.

⁷ محمد، المرجع السابق، ص272، وأبو قحف، المرجع السابق، ص143

تجعل متخذ القرار في حالة من اللاتأكد¹، إذن فهي تتطلب نظام معلومات جيدة إضافة إلى الخبرة ومهارة المديرين².

يسهل التفريق بين هذين النوعين من عملية اتخاذ القرار لأنه يحدد طبيعة القرار، وبذلك يمكن تحديد الأسلوب المناسب للمعالجة، نوعية المعلومات المطلوبة والجهة المخولة لاتخاذ كل قرار والمستوى الذي تنتمي إليه هذه الجهة، وعلى الرغم من أهمية هذا التصنيف إلا أنه أصبح اليوم تقليدياً، وأصبح الفصل التام في مستوى الهيكلية أمراً صعباً، لذلك تم الاعتماد على مصطلحات أقرب للواقع وأسهل للنمذجة وهي القرارات "جيدة الهيكلية" والقرارات "قليلة أو ضعيفة الهيكل"³ وسيتم التعمق أكثر في هذا التصنيف الجديد عند الحديث عن نظم دعم القرار.

ثانياً: تصنيف القرارات حسب المستويات الإدارية

يختلف التصنيف حسب المستويات التنظيمية من منظمة إلى أخرى، ويكون التصنيف الأكثر شيوعاً في هذا السياق كالتالي:

1. القرارات الإستراتيجية:

ويتم اتخاذ هذا النوع من القرارات على مستوى الغدارة العليا، وهذا ما يفرض عليها درجة عالية من المركزية⁴، وتحدد هذه القرارات أهداف المنظمة الناجمة عن الخطط الطويلة الأمد، وتطابق في مصدرها وصفاتها القرارات غير المبرمجة والقرارات الفريدة من نوعها⁵، وما يميز هذا النوع أنه يستخدم للتنبؤ بالمستقبل، ولتحقيق التكيف والمواءمة بين المنظمة وبيئتها، وقد حدد Henry Mintzberg خصائصها في بحثه "هيكل عمليات القرار غير الهيكلية" بأنها جديدة، معقدة وذات نهاية مفتوحة وبأنها قرارات لا تصنع كثيراً تحت ظروف اللاتأكد ولكنها تصنع في ظل حالة مستمرة من الغموض، أين يكون لا شيء

¹ محمد، المرجع السابق، ص272.

² إدريس المرجع السابق، ص247.

³ S. Garlatti Multimédia et systèmes interactifs d'aide à la décision en situation complexe, laboratoire IASC, Ecole nationale Supérieure des télécommunications de Bretagne, ZI de Kernevent, BP 832, 29285 Brest cédex, p5.

⁴ أبو قحف، المرجع السابق، صص143-144.

⁵ محمد، المرجع السابق، ص274.

معطى تقريبا ولا شيء محدد بسهولة¹، كما تتميز بالندرة وتتطلب الأولوية في التنفيذ ودرجة عالية من الالتزام بالإضافة إلى تميزه بارتفاع درجة المخاطرة والتكلفة والعائد².

2. القرارات الإدارية والتنظيمية:

يتم اتخاذ هذه القرارات على مستوى الإدارة الوسطى، حيث تتطابق مع جزء من القرارات المبرمجة وجزء من القرارات العامة، فيما يعود الجزء المتبقي منهما للقرارات التشغيلية³، تهتم قرارات هذا المستوى بفعالية وكفاءة الاستخدام والرقابة على الوحدات الإدارية وأدائها في إطار سياسات وأهداف القرارات الإستراتيجية⁴.

3. القرارات التشغيلية:

تتصف هذه القرارات بالتكرار والروتينية وتتضمن تنفيذا للقرارات الصادرة عن الإدارة العليا والوسطى، وذلك بإصدار قرارات تفصيلية، وهذا ما يجعله تتصف بدرجة عالية من اللامركزية⁵.

وهناك من يضيف مستوى رابع للمستويات الإدارية وبالتالي يقابله بنوع رابع من القرارات وهو القرارات المعرفية، وتهتم هذه القرارات بانتقال المعلومات بين الأجزاء المكونة للمنظمة، وأساليب الاتصال المستخدمة في هذا الانتقال، كما تهتم بتقييم الأفكار الجديدة⁶، يتميز هذا التصنيف عن التصنيف الأول في أنه يتضمنه إضافة إلى أنه يحدد الجهة المسؤولة عن كل صنف ومراكز اتخاذ القرار فيها.

ثالثا: القرارات المتوقعة وغير المتوقعة

تعتمد هذه الطريقة على التفرقة بين القرارات المفاجئة وغير المفاجئة لمتخذ القرار، حيث يكون عنصر المفاجئة مرتفعا بالنسبة للقرارات غير المتوقعة، بسبب عدم توفر الوقت الكافي لمتخذ القرار للقيام

¹ Paul Mark Wilson, « Strategic decision-making in professional service firm », Bristol BSI 4QT, UK, p11, www.arcom.ac, UK/workshops/04-Edinburgh/05-Wilson-pdf.

² جمال الدين محمد المرسي، مصطفى محمود أبو بكر وطارق رشدي جبة، التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية- منهج تطبيقي (الإبراهيمية: الدار الجامعية، 2007)، ص ص23-24.

³ محمد، المرجع السابق، ص274.

⁴ إدريس، المرجع السابق، ص246.

⁵ أبو قحف، المرجع السابق، ص144.

⁶ إدريس، المرجع السابق، ص246.

بالمراحل اللازمة، مما يجعله يقوم بهذه العملية تحت تأثير الضغوط، أما القرارات المتوقعة فغالبا ما تستمد من الخطط المقررة مسبقا أو تكون ناتجة عن تنفيذ الخطة، ويتعرض متخذ القرار في هذه الحالة لضغوط أقل¹، إن طبيعة القرارات من حيث درجة توقعها تتطلب مواصفات معينة من المعلومات التي تتلاءم مع حاجة متخذ القرار وظروف اتخاذه له.

رابعاً: تصنيف القرارات من حيث المدى الزمني

تصنف القرارات وفق المدى الزمني إلى قصيرة وطويلة الأجل، وتتلاءم القرارات الطويلة الأجل مع القرارات الإستراتيجية وتتفق معها في ميزاتها وخصائصها، تتميز القرارات الطويلة بارتباطها بفترات طويلة في المستقبل، مما يطبعها بطابع اللاتأكد واحتمالات التغيير، وهذا ما يجعل المعلومات التي يحتاجها هذا النوع من القرارات صعبة التوفير، وقليلة الكفاية والدقة، بينما تتميز القرارات القصيرة الأجل بقصر مداها وارتفاع درجة اليقين منها، وهذا ما يسهل الحصول على المعلومات التي تحتاجها، مما يمكن متخذ القرار من التحكم بها².

خامساً: تصنيف القرارات وفقاً لمدى جودتها

إن نجاح أي قرار يعتمد على نجاح تنفيذه، وهذا لا يتحقق إلا بقبوله من طرف المنفذين، ويضاف إلى ذلك عامل آخر يساهم في فعالية القرار وهو الجودة، والجودة هي الطريقة الجديدة في اتخاذ القرار التي يقترحها الخبراء في المنظمة ويعتبرونها مثالية، إلا أنها لا تكون كذلك إلا إذا قبل بها المنفذون، وفقاً لهذا التحليل يحدد متخذ القرار درجة قبول وجودة القرار قبل اتخاذه بناء على البدائل التالية³:

جودة مرتفعة	———— قبول منخفض
جودة منخفضة	———— قبول مرتفع
جودة مرتفعة	———— قبول مرتفع
جودة منخفضة	———— قبول منخفض

بمعنى أن القرار يمكن أن يكون مثالياً وغير مقبول من طرف العمال في الحالة الأولى، ويتسم في الحالة الثانية بقلّة جودته إلا أنه يكون مقبولاً من قبل المنفذين، وهما حالتان نسبيتان يختار متخذ القرار بينهما بما يتلاءم مع الهدف المراد تحقيقه، أما الحالتين الثالثة والرابعة فهما على طرفي نقيض إحداهما

¹ المرجع نفسه، ص ص 247-248.

² المرجع نفسه، ص 248.

³ الشرفاوي، المرجع السابق، ص 153.

الفصل الأول

مثالية من حيث الجودة والقبول، وهي الحالة المثلى بالنسبة لمتخذ القرار، أما الأخرى فقليلة الجودة وبعيدة القبول.

تميل معظم التصنيفات للفصل بين اتخاذ القرارات في حالات اليقين، الشك وعدم اليقين، وتكمن أهمية الفصل بين الأنواع المختلفة من القرارات في اختلاف الأساليب التي يتطلبها كل نوع.

المطلب الثالث: خطوات عملية اتخاذ القرار

تتصف عملية اتخاذ القرار في النشاط الإداري بالكثير من التداخل والتعقيد، وهذا ما فرض على متخذ القرار أن يكون عقلانياً، ويقتضي ذلك إبتعاده عن العشوائية والارتجالية في اتخاذ القرار، ولا يتحقق ذلك إلا باتباعه لخطوات معينة مهما كان مدى تداخلها وتشابكها، حتى وإن اختلف الباحثون في صياغة أشكالها فهي لا تخرج عن المألوف في جوهرها، ويمكن تصنيفها إلى عدة مراحل لوحظ اشتراكها في جميع المنظمات وإن اختلفت في ترتيبها من منظمة إلى أخرى ومن منظر لآخر حسب الاعتبارات التي تم الاعتماد عليها، كما قد تختلف هذه الخطوات في ترتيبها بين الواقع العملي وما ورد حولها نظرياً، ويرجع ذلك لاختلاف العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار والتي سيتم تناولها في نقاط قادمة من هذا البحث، وفيما يلي عرض لأهم الخطوات اللازمة لعملية اتخاذ القرار.

أولاً: تحديد الهدف من اتخاذ القرار

على الرغم من أنها لم ترد في معظم الكتب كخطوة من اتخاذ القرار، إلا أن لها من الأهمية ما استدعى إدراجها كخطوة في هذا البحث، وتتضمن حل المشكلات التي تواجه متخذ القرار مهما كان مستواه التنظيمي ومهما كانت الوظيفة التي ينتمي إليها في المنظمة الاقتصادية، أو هي وضع البرامج والسياسات والإجراءات الخاصة بتخطيط عمل معين، قد تكون المشكلة متعلقة بالموارد البشرية كاختيار أو تدريب العمال، أو متعلقة بتطوير العمل الإداري والتنظيمي، أو رفع الإنتاجية أو بتخفيض تكاليف المشروع¹، ويمكن إدراج هذه العناصر أو الأهداف ضمن الغاية التي تريد المنظمة الوصول إليها من جراء اتخاذها لهذه القرارات في كل حالة، وتحديد ما هو مطلوب إنجازه من كل طرف، ويقوم متخذ القرار، خلال هذه الخطوة أيضاً بالتساؤل حول ما ينبغي التوصل إليه، والإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتحقيق ذلك. وتختلف طريقة تنفيذ متخذ القرار لأهداف القرار حسب نوعها، فإن كانت أهدافاً إلزامية وجب عليه تنفيذها دون أن يحيد عن الإجراءات المقررة، أما إذا كانت اختيارية فإن المطلوب منه تحقيق الهدف المقرر بغض النظر عن الطريقة التي يستخدمها².

¹ زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، (الكويت: منشورات ذات السلاسل 2001) ص212.

² بوحوش، المرجع السابق، ص ص161-163.

ثانيا: تحديد المشكلة الحقيقية

تم إدراج خطوتي تحديد الهدف من اتخاذ القرار وتحديد المشكلة الحقيقية، في معظم الكتب التي تم الاعتماد عليها، ضمن خطوة موحدة، غير أن أهمية الثانية في حساب نتائج البحث اقتضت ضرورة فصلها عن الأولى دون إهمال ما لهذه الأخيرة من أهمية، وتكمن أهم نقطة في تحديد المشكلة الحقيقية في الفصل بينها وبين أعراضها، لأن العرض دليل على وجود المشكلة ولكن حله لا يعن حلا لها، لذلك فمن الضروري التعمق في المشكلة للوصول إلى أصلها من أجل معالجتها، وهذا ما أكده جون ديون John Dewey إذ قال أن "صياغة السؤال بشكل جيد، يعني حلا لنصف المشكلة بصرف النظر عن سلامة الجانب الرياضي لها"¹، وتكمن أهمية تحديد المشكلة الحقيقية في تحديد فعالية الخطوات التي تليها، وسلامة القرارات التي تنتج عنها²، وينطلق متخذ القرار في هذه المرحلة من اكتشاف المشكلة والتي تعتمد على عدة عوامل أهمها عامل الزمن، أي تلك الفترة المخصصة لهذه الخطوة، ويجب ألا تكون أكثر من اللازم ولا أقل من ذلك من أجل الوصول إلى الحل الصحيح لها، ثم يقوم بتحليل المشكلة بالاعتماد على ظواهرها الخارجية، إضافة إلى خبرة متخذ القرار السابقة، وقدرته الشخصية كبعد أولي لتحليلها وأخيرا ينتقل إلى التحليل الدقيق لأبعادها³.

ثالثا: تحليل المشكلة

تتضمن هذه المرحلة جزأين متصلين هما: تصنيف المشكلة وتجميع أو توفير المعلومات المتعلقة بها، وتعني عملية التصنيف تحديد مسؤولية اتخاذ القرار الاستشارية والتنفيذية⁴، أي معرفة متخذي القرار والمستشارين فيه ومن يجب إبلاغهم به، وهذا التحديد يضمن الفعالية في اتخاذ القرارات، ولا يتحقق ذلك إلا إذا كان هطا التصنيف يهدف إلى حل المشكلات من وجهة نظر المنشأة ككل، ولا يهدف إلى حل المشكلة العاجلة والجزئية على حساب المصلحة العامة للمنشأة، يتم بعد ذلك تحليل المشكلة عن طريق تجزئتها إلى عناصرها ثم إيجاد العلاقة السببية بين تلك العناصر، حيث تمثل المشكلة الأساسية النتيجة المطلوب الوصول إليها، والمعبر عنها بالمتغير التابع مثلا إدخال سلعة جديدة في السوق، أما أجزاءها

¹ عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، إدارة الأعمال (الإسكندرية: الدار الجامعية 1991) ص166.

² توفيق، المرجع السابق، ص113.

³ الشرقاوي، المرجع السابق، ص136-138.

⁴ المرجع نفسه، ص138.

فتكمن في العناصر المالية والتسعيرية والإنتاجية المؤثرة في هذه النتيجة والمسماة بالمتغيرات المستقلة¹، وتعتمد عمليتي التصنيف والتحليل على جمع وتحليل المعلومات، هذه الأخيرة هي ضرورة من ضروريات عمليات اتخاذ القرارات، وهي عملية مساعدة لدراسة الحقائق وتحديد علاقتها وأهميتها للمشكلة، وعند حصول متخذ القرار على هذه المعلومات يكون قادرا على تحديد مدى ملاءمتها، صلاحيتها وكفايتها وذلك بناء على خبرته في تحليلها وتفصيلها.

ومن عيوب هذه المرحلة أن متخذ القرار غالبا ما يحصل على معلومات غير كاملة، فيكون بذلك أمام خيارين: إما أن يتخذ الإجراءات الضرورية للحصول على معلومات إضافية، أو أن يكتفي بهذه المعلومات شرط أن يعتمد على الاستنتاج أو القياس في اتخاذه لقراراته لتغطية العجز في المعلومات، لأن ما هو أسوأ من اتخاذ قرارات بناء على معلومات غير كاملة هو اتخاذه على أسس غير سليمة²، ويمكن تجميع هذه المعلومات والبيانات عن طريق عدة وسائل من بينها، دراسة وتحليل السجلات والملفات والتقارير التي يعدها المختصون في المنظمة، بالإضافة إلى الإحصائيات ونتائج البحوث والدراسات التي يتم إجراؤها داخل المشروع أو عن طريق الأجهزة المختصة، أو بطرق غير رسمية بالاعتماد على الملاحظات الشخصية للمديرين حول مواقف معينة، وهناك من يعتمد على إجراء مقابلات واستقصاءات مع عمال المنظمة أو عملائها³، إن إدراك متخذ القرار للمشكلة الحقيقية بالاعتماد على تحديدها وتصنيفها وتحليلها يشكل عاملا أساسيا في صياغة الحلول البديلة لها⁴.

رابعاً: البحث عن البدائل

تختلف طريقة وضع البدائل باختلاف طريقة اتخاذ القرارات، والتي يمكن أن تكون جماعية، فردية أو تشاركية، ومهما كان الاختلاف فإن الاتفاق هو سيد الموقف على الأقل في المبادئ الأساسية، وتتمثل هذه المرحلة في وضع الحلول الممكنة للمشكلة المحددة، ويعتمد متخذ القرار في ذلك على خبرته السابقة، أي بالاستفادة من العناصر الناجحة في الحلول السابقة للمشاكل المماثلة، إذا كانت القرارات روتينية، وقد يتم حل المشاكل جزئياً بهذه الطريقة، أي جزء من الحل يستمد من الخبرة والجزء من الخبرة والجزء الآخر

¹ محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات والعمليات والوظائف، الطبعة الثالثة، (عمان: دار وائل للنشر، 2006) ص313.

² الشرقاوي، المرجع السابق، ص139.

³ هاشم، المرجع السابق، ص214.

⁴ خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة - مع التركيز على إدارة الأعمال (عمان: دار المسيرة، غير متوفرة)

يستمد من الحاضر¹، ومن الأفضل الدمج بين هذين الجزأين للحصول على الحل المتكامل أما إذا كانت غير روتينية أو غير رتيبة أهمية عامل الفكر الإبداعي لدى المجموعة أو الفرد متخذ القرار، حسب الحرية المتوفرة في طرح الأفكار الجديدة، على أن تقدم التنبؤات حول نتائج كل بديل للتمكن من المقارنة العلمية الدقيقة عند دراستها لاختيار البديل الأفضل²، إن أهمية هذه المرحلة تجعل المنظمة بحاجة إلى كل البدائل الممكنة، إلا أنها أحيانا تصادف بعض القيود والعقبات التي تحد من حرية التصرف لمتخذ القرار، ومن بين هذه القيود³:

- القيود الزمنية: إذ أن القرار مقيد باتخاذها في وقت محدد لا يجب تجاوزه وهذا ما قد يدفع متخذ القرار إلى التخلي عن البدائل التي تحتاج إلى فترة زمنية طويلة.

- القيود المالية: قد يضطر متخذ القرار إلى تخفيض عدد البدائل المطروحة مراعاة للظروف المالية للمنظمة، كما قد يستبدل بديل بعينه نظرا لأن دراسته وتحليله يحتاج إلى مبالغ مالية تفوق طاقة المنظمة، تقضي نظم المعلومات على هذا النوع من القيود بسبب قدرتها على معالجة عدد هائل من البدائل بدون الحاجة إلى مبالغ إضافية.

بالإضافة إلى قيود أخرى يمكن أن تفرضها الإدارة العليا للمنظمة، أو الأنظمة السياسية السائدة، أو قد لا تسمح بها الظروف الاقتصادية للبلد، أو الغمكانيات التكنولوجية في المنظمة، أو قد لا تتلاءم ومصالح وقناعات العمال فيها⁴، في ظل نظم المعلومات يمكن التخلص من مشكل العمال عن طريق التدريب الذي يتطلبه هذا النوع من النظم كما يمكن الحصول على التكنولوجيات التي من شأنها أن تخفض من حجم الهوة.

خامسا: تقييم البدائل واختيار البديل الأفضل

تعتمد هذه العملية على مقارنة البدائل المتوفرة بغرض اختيار البديل الذي يحقق النتائج الأكثر فعالية، ويمكن لهذا البديل المختار أن يكون أمثلا وهو الحالة النادرة، أما في غالب الأحيان فتكون المقارنة

¹ حنفي الصحن، المرجع السابق، ص170.

² هاشم، المرجع السابق، ص218.

³ الشماع، المرجع السابق، ص120.

⁴ المرجع نفسه

على أساس موازنة مزايا وعيوب كل بديل، على أساس التحليل الناقد والبناء لها¹، ويتم هذا الاختيار وفق معايير مساعدة يمكن إيجاز محتواها فيما يلي²:

- المخاطرة: يتم التقييم على أساس هذا المعيار بالموازنة بين المخاطر والمكاسب المتوقعة لكل بديل، فمثلا إذا قدر المحلل بناء على المعلومات المتوفرة لديه حجم الأرباح والتكاليف المتوقعة للمشروع، فلا بد أن يبقى هناك هامش لعدم صحة هذه التقديرات وهو ما يمثل عامل المخاطرة.

- الاقتصاد: يتعلق هذا المعيار بتكلفة وضع البديل المختار موضع التطبيق، ويتم من خلال هذا المعيار اختيار البديل الذي يحقق أكبر النتائج بأقل تكاليف ممكنة.

- التوقيت: عندما يتطلب اتخاذ القرار السرعة ليكون فعالا، يكون من الضروري الاقتصاد في الوقت أما إذا كان الهدف الأسمى لاتخاذ القرار اعتبارات أخرى تتطلب الدقة وبذل الجهد أكثر من السرعة، فإن عامل التوقيت يصبح ثانويا عند اختيار البديل الأفضل، ويعتبر عامل التوقيت، على أهميته خصوصا في الوقت الحاضر، من العوامل التي يصعب تقديرها، لذلك فهو يعتمد في الغالب على التقدير الشخصي لمتخذ القرار وليس على التحليل المنظم، ويراعى بالنسبة لهذا المعيار أن لا يضاف وقت للتوقيت المحدد مسبقا إلا إذا كان ينتج عن ذلك تحقيق نتائج أفضل وأكثر تأكيدا، وإلا فإن القرار الأفضل هو التنفيذ في الوقت المحدد مع التريث عند البدء.

- الموارد: إن تفضيلات متخذ القرار تتوقف أيضا على ما يتوافر من موارد مالية وبشرية وغيرها، وعلى اعتبار أن الموارد تكون في الغالب نادرة، فعلى الإداري أن يراعي ذلك عند الاختيار، إما أن يختار البديل في حدود إمكانياته، أو أن يوفر ما ينقصه من المتطلبات المالية والبشرية لتنفيذ البديل المختار إذا تم اختياره لاعتبارات أخرى، ومن بين الموارد الأكثر أهمية التي يجب أخذ قيودها بعين الاعتبار عند الاختيار هي الموارد البشرية، إذا وقع الاختيار على بديل يتطلب نوعيات معينة من الأفراد لدى المنظمة، فمن الضروري توفير القدرات والمهارات المطلوبة إما بتدريب العمال المستخدمين أو بتوظيف عمال جدد تتوافر فيهم القدرات مع مراعاة التكلفة والوقت.

بالإضافة إلى المعايير المساعدة السابقة، يعتمد متخذ القرار على معايير أخرى تختلف باختلاف القرار محل الدراسة، حيث توضع لهذه المعايير أوزان محددة ليكون الاختيار بين البدائل المختلفة دقيقا، وتعكس هذه المعايير والأوزان لها الهدف من القرار، وتستخدم إحدى الطرق المعروفة لتقييم البدائل كما في المثال التالي.

¹ الشرقاوي، المرجع السابق، صص 140-141.

² المرجع نفسه، صص 141-142.

فإذا كان القار المراد اتخاذه، فمثلا هو شراء جهاز كمبيوتر جديد، وكانت البدائل المتاحة عدة شركات منها... Intel, IBM, Sony, Sharp وتحدد المعايير بالمتانة، الخدمة، مدة الضمان، التصليح الفوري في السنة الأولى، نوعية التغليف...، وتكون الأوزان كالتالي 10، 8، 3، 4... على الترتيب، ويتم الحصول على ترتيب الاختيارات بضرب الأوزان المحددة لكل معيار بالقيم التقديرية لمعايير القرار التي حصل عليها كل جهاز، ثم نقوم بمقارنة المجاميع التي حصل عليها جهاز¹. تعتبر عملية اختيار البديل الأفضل ذروة عملية اتخاذ القرار، لذلك فهي عملية صعبة أحيانا بالنسبة لمتخذ القرار في مستوى الإدارة العليا، والسبب في ذلك أن المسؤولية النهائية لانتقاء ذلك البديل الذي يحقق أعلى مستوى من النتائج المرضية تقع عليه، وعليه أيضا أن يراعي مسألة تحقيق الأمثلية الجزئية لكل قسم أو لكل فرد، قد يكون متخذ القرار في كل هذه المواقف مترددا بسبب المخاطر التي يتعرض لها والتي يعود سببها إلى عدم توافر المعلومات المدروسة والكافية لذلك، وقد يكون حاسما في الظروف المعاكسة².

سادسا: تنفيذ البديل المختار

هناك من يعتقد أن عملية اتخاذ القرار تنتهي باختيار البديل الأمثل، لكن الواقع ان العملية لا تنتهي إلا بتحويل القرار إلى عمل فعال، ومتى تحقق تطبيق هذا القرار في الواقع يكون قد حقق فعاليته، ويتم التنفيذ بجهود الأفراد الذين تعهد لهم هذه المهمة، حيث يقوم المديرون بإبلاغ الأفراد في المستويات الدنيا عن الإجراءات الواجب اتخاذها والتغييرات المتوقعة حدوثها، هذا الإبلاغ لا يكفي للأفراد للقيام بالتنفيذ الفعال، لذلك فعلى المدراء أن يحفزوا ويرغبوا هؤلاء الأفراد، وذلك عن طريق إشراكهم في تنمية البدائل حتى يحس هؤلاء بأن القرار قرارهم، ولا تعتبر عملية الإشراك هذه مرغوبة فقط، بل أن وجودها ضروري، حيث أن الأفراد في المستويات الدنيا أقدر من الإدارة العليا على تفهم الصعوبات التي تظهر في هذا المستوى، كما أن تحقيق هذه القرارات لأهداف هذه الفئات يجعلهم أكثر حرصا على التنفيذ الفعال، أما إذا كانت الأهداف تصب في مصلحة المدير، فقد لا يجد الحماسة الكافية من الأفراد للتنفيذ³.

سابعا: تقييم فعالية القرار

¹ محمد، المرجع السابق، ص ص129-266.

² الشماع، المرجع السابق، ص121.

³ توفيق، المرجع السابق، ص ص117-118.

تتضمن هذه المرحلة مقارنة المعيارية أو المحددة مسبقا كأهداف مع النتائج التي تم التوصل إليها، وذلك للتحقق فيما إذا كان القرار المتخذ هو العلاج الشافي للمشكلة محل الاهتمام¹، وتظهر خلال هذه المرحلة أهمية وظيفة المراقبة²، حيث تقرر السلطة المعنية نجاح القرار أو إعادة النظر فيه، إما بالتعديل أو بصنع قرار جديد وذلك حسب الفجوة بين المخطط والمتوصل إليه، ولضمان فعالية القرار تعمل الجهات القائمة على اتخاذ القرار على تكييف النتائج المتوقعة لهذا القرار مع الظروف المحيطة، وذلك بتذليل كل العقبات التي تعترضه بعد الكشف عنها³.

تختلف أهمية مرحلة عن أخرى باختلاف طبيعة المشكلات وأنواع القرارات وباختلاف أهميتها بالنسبة للمنظمة، إلا أن هذه الاختلافات ليست جذرية بل تتدرج ضمن إطار موحد⁴، وبناء على ذلك يمكن اعتبار الخطوات العلمية لهذه العملية هي: فهم ومراقبة بيئة القرار، تحديد المشكلة، تحديد أهداف القرار، تشخيص المشكلة، تطوير بدائل الحلول، تأسيس المعايير، تقييم بدائل الحلول، اختيار أفضل بديل وأخيرا تنفيذ القرار، إن ملاحظة بسيطة لا تختلف كثيرا عما سبق ذكره، كما أن دراسة خاشقجي على السعودية أثبتت عدم وجود اختلافات كبيرة في تسلسل هذه المراحل في الواقع العلمي بالمقارنة مع الخطوات العلمية عدا بعض الهفوات الناجمة عن التغيرات البيئية والاجتماعية والثقافية والتي قد تختلف من بيئة لأخرى⁵، عدا عن ذلك يمكن تقليص هذه المراحل في شكل نموذج تجميعي متضمن للمراحل السابقة ممثلا بنموذج سايمون الذي صنفها إلى:6

1. مرحلة الذكاء: وتتضمن تحليل البيئة والبحث عن المشكلة،

2. مرحلة التصميم: وتتعلق بإيجاد بدائل الحلول لهذه المشكلة وتطويرها وتحليلها،

¹ القريوتي، المرجع السابق، ص315.

² محمد، المرجع السابق، صص269-270.

³ ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال- نظريات ونماذج وتطبيقات (الإسكندرية: الدار الجامعية 2005) صص265.

⁴ هاني يوسف خاشقجي، "عملية صنع القرار الإداري في القطاع العام في المملكة العربية السعودية دراسة تحليلية مقارنة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، الرياض: 3، 1990، صص217.

⁵ المرجع نفسه.

⁶ رايموند مكليود، جورج شيل، ترجمة: سرور علي إبراهيم سرور، نظم المعلومات الإدارية (الرياض: دار المريخ 2006) صص565-566.

3. مرحلة الاختيار: وتعني اختيار أفضل بديل بناء على المعيار المختار،

4. مرحلة المراجعة: وتتعلق بتنفيذ البديل المختار ومراجعته.

وقد تم إدراج هذه الخطوات لسببين، أولاً لتطابقها مع خطوات منهج النظم، وبذلك يتفق تطور النظام مع عملية اتخاذ القرار، أما الثاني فمتعلق بأهمية هذا النموذج بالنسبة لإشكالية البحث.

إن اتخاذ القرار وفق خطوات منهجية مهما اختلفت مضامينها أو اختلف عددها، فهي تنم عن تنظيم يهدف إلى إعطاء هذه العملية بمالها من الأهمية طابع العلمية، وإن كان هذا ليس الشرط الوحيد لذلك، كما أن تعقد واتساع وتشابك هذه العملية يطرح التساؤل فيما إذا كانت ناتجة عن جهد شخص واحد، أم أن طبيعتها وأهمية نتائجها تفرض تضافر جهود العديد من الجهات والأفراد في المنظمة.

المطلب الرابع: الأساليب المساعدة لاتخاذ القرار

تتدرج القرارات المتخذة على مستوى المنظمة من حيث الأهمية والخطوة بين البساطة والتعقيد كما سبقت الإشارة إلى التصنيفات المختلفة في المطلب الأول من هذا الفصل، وتختلف طريقة معالجة مشكلات المنظمات عبر هذه القرارات بين الماضي والحاضر من حيث العشوائية والعلمية، وذلك من خلال الأسلوب المتبع في معالجة هذه المشكلات، فكان الاعتماد في الماضي مقتصرًا على الأساليب التقليدية الحدسية ومن أهمها الحكم الشخصي بناء على خبرة المدير السابقة، بالإضافة إلى التخمين، التجربة والخطأ، والتقليد أو إتباع القادة والتي تلائم المشكلات اليومية¹ أما اليوم فأصبح متخذ القرار يواجه وضعيات صعبة ومعقدة تتطلب أساليب أكثر تطوراً لمعالجتها، وفيما يلي بعض التفاصيل عن كل أسلوب:

أولاً: الأساليب التقليدية

1. القرارات الفطرية أو الحكم الشخصي

كما تدل عليه تسميته، فإن هذا الأسلوب قد يعتمد على الفطرة أو على الخبرة، وسواء اعتمد على هذا أو ذاك فقد ساد في الماضي؟، ولا يزال يحظى ببعض القبول في ظروف معينة، ويعود الارتياح من هذا الأسلوب إلى اعتماده على إجراءات واضحة ودقيقة في جمع المعلومات وتصنيفها، وهذا ما جعله يشكل أضراراً جسيمة خصوصاً في القرارات الهامة والجديدة والمعقدة².

2. المحاولة والخطأ:

¹ أبو قحف، المرجع السابق، ص 149.

تعتبر هذه الطريقة تطبيقاً للطريقة السابقة، ويتم خلالها تحديد وتحليل المشكلة بطريقة تقديرية، ويحدد البديل المختار بالطريقة نفسها، إلا أن ما يميزها عن الحكم الشخصي أنها تتبع إجراءات للتنفيذ إلى غاية تحقق النتائج عندئذ، فإذا كانت النتائج إيجابية استمرت المنظمة في ذلك وأصبح قرارها نموذجاً يحتذى به، أما إذا لم يحقق هذا القرار النتائج المرغوبة ثم استبعاده واختير بديل آخر، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تعتمد العشوائية فقد تختار قراراً جيداً وقد لا تفعل كما أن القرارات الناجحة عندما تتخذ كنماذج لا يراعى في تطبيقها تغير الظروف والاحوال¹.

3. التقليد أو إتباع القادة:

وتعني أن تسير المنظمة في قراراتها الروتينية على خطى منظمة أخرى قائدة في مجال نشاطها، أو على الأقل تمارس نفس النشاط الذي تمارسه الأولى، ما يؤخذ على هذه الطريقة أنها لا تعتمد على أي نوع من أنواع الدراسة والتحليل للمشكلة، بل تنفذ قرارات المنظمة المتبعة دون أي مراعاة لظروفها ومشاكلها الخاصة²، وتستند في هذا الحكم إلى أن هذه المشاكل قد سبقت معالجتها في منظمة أخرى، لكن نفس المشكلة قد تتغير ملابساتها بتغير خصائص المنظمة³.

وتلائم هذه الأساليب القرارات الروتينية المتكررة سواء داخل المنظمة أو خارجها أو في منظمات أخرى، من عيوب هذه الطرق أنها تعتمد على قرار فردي وهو قرار المدير وفي ظل الاتجاه نحو الجماعية في اتخاذ القرار، تم الاعتماد على أساليب أخرى سبقت الإشارة إليها في المبحث السابق مثل، العصف الذهني، وطريقة دلفي...⁴، إن معظم هذه الأساليب تلائم القرارات السهلة والمتكررة، ومن بينها الحكم الشخصي وإتباع القادة، ويعد هذا النوع من القرارات قليل الأهمية ونادر الحدوث حيث أن معظم القرارات التي تتخذها المنظمات حالياً، هي قرارات جديدة ومعقدة⁵، وعلى الرغم من ملاءمة بعض الأساليب التقليدية لمثل هذه القرارات مثل، أسلوب التجربة والخطأ والعصف الذهني، أسلوب دلفي...⁶ إلا أنها تقتصر إلى الدقة اللازمة لتحقيق الأهداف المنشودة، بالإضافة إلى أن بعضها يحتاج لفترات طويلة للتوصل إلى النتائج

¹ المرجع نفسه، ص134.

² أبو قحف، المرجع السابق، صص149-150.

³ الشراقوي، المرجع السابق، ص135.

⁴ أبو قحف، المرجع السابق، ص150.

⁵ توفيق المرجع السابق، ص129.

⁶ أبو قحف، المرجع السابق، ص151.

المرجوة منه، وفي ظل هذه الظروف، ومن أجل القضاء على عيوب الطرق التقليدية ظهرت الأساليب الكمية في اتخاذ القرار لتحديث تطورا هائلا في اتخاذ القرار.

ثانيا: الأساليب الكمية المساعدة لاتخاذ القرار

إن ما يصعب عملية اتخاذ القرار هو اكتساؤها بطابع المخاطرة واللاتأكد، أين تكون خبرة المدير وحده غير كافيين لاتخاذ قرارات سليمة، وبعد نجاح الأسلوب الكمي في المجال العسكري أصبح واضحا أن هذه الأساليب تصلح لتنفيذها في المجال الإداري، وقادرة على تحسين فعالية المنظمات من خلال تقليل مخاطر اتخاذ القرار، خصوصا في القرارات غير الروتينية وتعتمد هذه الطرق على الأساليب الرياضية والإحصائية، وهذا ما يتطلب الاعتماد على مختصين في هذه المجالات لتقديم نماذج دقيقة ومفصلة لمتخذ القرار الذي لا يكون مجبرا على القيام بها بنفسه¹، وفيما يلي عرض لبعض هذه الأساليب، وقد تم تصنيفها إلى نوعين على سبيل التبسيط بجمع الاساليب المتشابهة.

1. التحليل الشبكي:

عند تعدد وتشعب الأحداث المطلوب إنجازها للوصول إلى أفضل الحلول من حيث الزمن والتكلفة، فإن أفضل أسلوب هو التحليل الشبكي، وذلك من اجل جدولة هذه المعطيات.

1.1 أسلوب تقييم ومراجعة البرامج (PERT) program evaluation and review technique

إن هدف متخذ القرار هو الوصول إلى تحقيق أهدافه فترة زمنية وبأقل تكلفة ممكنة لذلك استخدم نموذج PERT وهو من الأساليب المستخدمة في الإدارة الحديثة، لاختيار الأنشطة الجزئية المشروعة وفق نظام تسلسلي محدد، على أن يصل لتحقيق الهدف بأقصر أجل ممكن²، ويعتبر من الأساليب التنبؤية لاعتماده على تقدير الأوقات البديلة للأنشطة، حيث يعتمد كل نشاط على ثلاثة أوقات³:

- الوقت التفاولي: وهو أقصر وقت محتمل لإنجاز النشاط (ق أ)
- الوقت التشاؤمي: وهو أطول وقت محتمل لإنجاز النشاط (ق ت)
- الوقت الأكثر احتمالا: وهو أنسب وقت لإنجاز النشاط (ق ح)

¹ الشماع، المرجع السابق، ص ص127-129.

² فتحي خليل حمدان، رشيق رفيق، مقدمة في بحوث العمليات، الطبعة الرابعة (عمان: دار وائل للنشر 2004) 197، و Christian Marmuse, les aides à la décision –techniques quantitatives de gestion, 2^{ème} édition (paris : nathan 1992) p183.

³ حمدان مرعي، المرجع السابق، ص197.

ويحسب من خلال هذه الأوقات الوقت المتوقع للنشاط (ق م) وفق العلاقة التالية:

$$ق م = \frac{ق أ + 4 ق ح + ق ت}{6}$$

ويتم استخدام هذه الطريقة وفق الخطوات التالية¹:

- تقسيم المشروع إلى مجموعة من الأنشطة وترتيبها بشكل متتابع
- وضع التقديرات الزمنية لكل نشاط، وتحديد أقصر الأجل التي يمكن أن يستغرقها كل نشاط، بالإضافة إلى تحديد أطول فترة يمكن أن يستغرقها دون أن يؤثر ذلك على الفترة المخصصة لإنجاز المشروع ككل.
- محاولة اختصار الوقت إلى أقصر فترة زمنية ممكنة وذلك بتغيير مسارات العمل وإعادة توزيع الموارد والعمال.

ويستخدم هذا الأسلوب في المنظمات بشكل واسع، ومثال ذلك إطلاق منتوجات جديدة، بناء العقارات والمصانع أو أي مشروع يتطلب ربط عدة أنشطة فيما بينها، مخططات تشغيل وتدريب العمال في حالة إنشاء ورشات جديدة خصوصا إذا كانت خارج البلاد، كما تستخدم في تنظيم المعلومات باستخدام وسائل الاتصال كما في حالة دوران السكة الحديدية في العطل السنوية...²

عندما يتكون المشروع من مجموعة من الأنشطة، فإن إحداها يكون أساسيا وتكون باقي الأنشطة ثانوية تسبق أو تلي النشاط الأساسي، ويتم تحديد هذا الأخير حسب درجة التدقيق في الأسلوب، فإذا كان الأسلوب مدققا مثلا، يكون النشاط الأساسي هو إطلاق منتج جديد يحدد له أجل معين وتكون الأنشطة التي تسبقه هي³:

- اتفاق الإدارات المسؤولة على الإطلاق.
- طلب المواد الأولية
- شراء الآلات.

¹ حمدان مرعي، المرجع السابق، ص197.

² Marmuse, op, cit, p184.

³ Ibid, p185.

- تكوين (تدريب) الأفراد....

يمكن أن يحل المشكل وفق هذا الأسلوب يدويا إذا كان عدد الأنشطة لا يفوق حوالي 100 نشاط، ما عدا ذلك يجب استخدام برامج معيارية مدروسة للقيام بالعملية، ويمكن استخدام الحواسيب في كل الاحوال إذا كان متخذ القرار يهدف إلى الحصول على نتائج سريعة¹.

وتهدف هذه الطريقة إلى ما يلي²:

- تحسين فعالية المشروع

- تفادي التأخير في إنجاز المشاريع والأضرار المتسببة عن التأخير

- تبسيط الأنشطة وبالتالي تخفيض تكاليفها

عندما تكون المنافسة شديدة، فإن عدم الدقة في تقدير آجال المشاريع وتواريخ الإنجاز، وعدم التأكد من حساب التكاليف بدقة أيضا، تجعل المنظمة تتعرض لخسائر مالية لا مناص منها³، وهذا ما يزيد من أهمية تقنية PERT.

2.1 طريقة المسار الحرج: critical path method

تعتبر هذه الطريقة امتدادا أو تطورا لـ: PERT⁴ إذ أن هناك من يصنف ضمن PERT الأنشطة على أساس الزمن فقط، أما الكلفة فكانت نتيجة في هذا النظام الذي أصبح بعد دمجها يسمى طريقة المسار الحرج، وبذلك تصبح معايير اختيار أفضل طريقة لإنجاز المشروع هي أقل التكاليف والزمن القياسي⁵، ويعتمد هذا الأسلوب في تحديد المسار الحرج على عدة طرق من بينها، تحديده من الشبكة مباشرة، باستخدام فكرة الوقت الفائض، المصفوفات، أو باستخدام طريقة الجدول⁶.

¹ Ibid, p184.

² Ibid, p187.

³ N. L. Enric, la recherche opérationnelle-base de votre gestion (paris : les éditions d'organisation, 1970) p124.

⁴ Gilbert J.B.Probest, et autres, Organisation et Management 3^{ème} édition (paris : édition d'organisation, 2000) p124.

⁵ محمد المرجع السابق، ص286.

⁶ المرجع نفسه، ص232.

وتتلخص خطواته فيما يلي¹:

1. تحديد الأنشطة والأجل الذي يستغرقه كل نشاط، وفي هذه الطريقة يكون الزمن المخصص لكل نشاط موحد على أن يتم ترتيب الأنشطة حسب تسلسلها المنطقي من حيث التنفيذ.

2. بناء على تحليل الشبكة، يتم تحديد المسار المحرج، وهو أطول مسار يبدأ ببداية المشروع وينتهي بنهايته، وهو إذن فترة ترتيب المشروع ككل.

كما سبقت الإشارة فإن زمن إنجاز النشاط في هذه الطريقة موحد، ولكن يمكن المفاضلة بين الزمن والتكلفة لتغييره، وذلك بتسريع العمل بتخصيص موارد إضافية مادية أو بشرية²، ويحدث ذلك عندما يكون معيار الزمن أكثر من معيار التكلفة.

3.1 نظرية الاحتمالات:

يواجه متخذ القرار أياً كان موقعه مشاكل مختلفة، بعضها يتخذ قرارها فيه بناء على معرفة وإطلاع كامل بالمشكلة، والبعض الآخر لا تتوفر له المعلومات الكاملة حولها، ويختلف موقف متخذ القرار في كل حالة، لذلك تصنف القرارات وفقاً لموقعه، فإن صادف موقف عدم تأكد خصص له احتمالات حدوثه المستقبلية، وإلا فإن الحلول تكون واضحة ولا تحتاج إلى تخصيص احتمالات فيها³، ولما كانت الأنشطة اليومية لمنشآت الأعمال تحدث في ظروف عدم اليقين فقد اعتمدت النظرية الاحتمالية كأسلوب رياضي للتقليل من حالة المخاطرة التي تواجهها⁴، ولقد أثبتت هذه الطريقة جدواها ويرجع ذلك لاعتمادها على كل من التقديرات الشخصية والموضوعية للحوادث المستقبلية حيث تعتمد الموضوعية منها على البيانات التاريخية أما الشخصية فتعتمد على خبرة المدير وحده⁵، وتعتمد هذه النظرية على عدة معايير للتغلب على حالة المخاطرة من بينها، استخدام القيمة المتوقعة للمتغيرات العشوائية⁶، وبإحلال القيم المتوقعة محل القيم غير المؤكدة تصبح المشكلة يقينية، ويصبح حلها حل أمثلاً عندما تنقص درجة تشتت القيم حول

¹ جلال إبراهيم العبد، استخدام الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2004)، ص231.

² المرجع نفسه، ص243

³ برناردو تاييلور الثالث، ترجمة: سرور علية إبراهيم سرور، مقدمة في علم الإدارة (الرياض، دار المريخ، 2002) ص698.

⁴ العبد، المرجع السابق، ص417.

⁵ الشماع، المرجع السابق، ص138.

⁶ برناردو تاييلور الثالث، المرجع السابق، ص709.

وسطها الحسابي أي انخفاض انحرافها المعياري، والنتيجة العكسية تجعلها تبتعد عن الحل الأمثل¹، أما العيار الثاني فهو استخدام الفرصة المفقودة المتوقعة، حيث ينتج عنها نفس القرار، لذلك تطبق إحدى الطرق فقط تفاديا للتكرار².

ويستعمل نموذج الاحتمالات بالاعتماد على الخطوات التالية³:

1. تشخيص البدائل للمشكلة.
 2. تحديد النتائج المقدره لكل بديل
 3. تقدير احتمال الحدوث لكل نتيجة
 4. حساب القيمة المتوقعة لكل بديل
 5. اختيار أفضل قرار وهو البديل الذي يحمل أكبر قيمة متوقعة، إذا كانت المشكلة متعلقة بأفضل عائد، أما إذا كانت متعلقة بالتكاليف فإن الاختيار يقع على أقل قيمة متوقعة⁴.
- وتستخدم هذه الطريقة في مجالات عدة كالتأمين والمضاربة أين يظهر مردودها العالي⁵ وقد تم تصنيفها ضمن التحليل الشبكي لإمكانية تمثيلها في شكل مخطط يتضمن البدائل والاحتمالات المقدره لكل بديل، وكذلك النتائج المتوقعة لها، وتتشابه في ذلك مع شبكة القرار التي تم ضمنها للصنف ذاته لنفس السبب.

4.1 نظرية تحليل القرار (شجرة القرار)

في ظل ظروف عدم التاكيد أين تتعامل المنظمة مع المعلومات على درجة مختلفة من اللاحقين وبيئة غير محددة، وتعدد المشاكل وتنوع البدائل المتوفرة لحلها، ظهرت أهمية استخدام تحليل القرار للوصول إلى الأهداف المرغوبة⁶ وهو أداة مزودة بالمدخل العقلاني المساعد على اتخاذ القرار⁷ وذلك بالاعتماد على نموذج القرار، وهي عبارة عن خريطة ترسم أفضل الطرق لانسياب القرارات الجزئية بشكل مستقل عن

¹ العبد، المرجع السابق، ص417

² برناردو تايلور الثالث، المرجع السابق، ص410.

³ الشماع، المرجع السابق، ص138

⁴ برناردو تايلور الثالث، المرجع السابق، ص710.

⁵ محمد، المرجع السابق، ص286.

⁶ محمد علي اليثي ولطفي لوييز سيفين، الاتجاهات الحديثة في اقتصاديات الإدارة، مدخل إلى الألفية الثالثة (الإسكندرية الدار الجامعية، 2005) صص 255-256.

⁷ Marmuse, op cit, p41.

بعضها ثم تجمع من جديد لتقديم حل شامل¹، او هي تمثيل بياني لقرارات أو احداث متتابعة ويعتمد تحديد هذه الاحداث والقرارات على الاحتمالات²، ويستخدم تحليل القرار في قضايا مهمة للمنظمة مثل: إطلاق منتج جديد، الاختيار بين البدائل الاستراتيجية، اختيار الاستثمارات، قرارات التموين، وفي تحديد سياسات الخصم للزبائن، ويمكن معالجة مثل هذه القضايا يدويا عندما يكون عدد الاحداث والبدايل محدودا، أما في حالة اختيار معطيات متعددة فإن استخدام الحاسوب يصبح ضروريا³.

¹ محمد، المرجع السابق، ص287.

² Marmuse, op cit, p43.

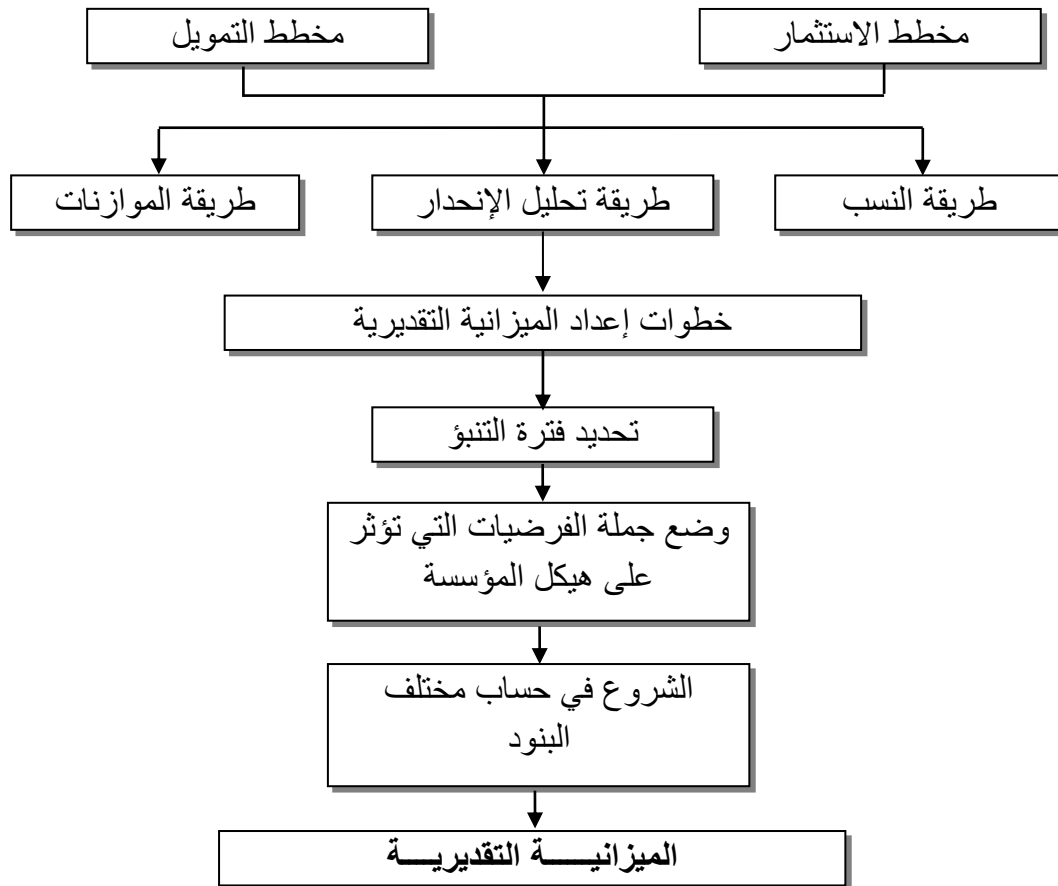
³ Ibid, p42.

وعلى أساس ما سبق، يمكن استخلاص أن الوصول إلى إعداد وثائق مثل الميزانية التقديرية وجدول حسابات النتائج بالاعتماد على الموازنة التقديرية سيمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات جد هامة تتعلق أساسا بتحقيق الغايات الإستراتيجية لها وتتمثل في قرارات الاستثمار والتمويل، حيث تتضمن الأولى المفاضلة بين البدائل المتاحة من المشاريع الاستثمارية واختيار أفضلها التي تحقق أعلى مردودية لها وأقل خطر، أما الثانية فتتضمن تحديد طرق التمويل وأنسب مصادرها.

والشكل الموالي يبين العلاقة بين الميزانية التقديرية والموازنة التقديرية التي ينتج عنها صنع قرارات استثمارية وأخرى تمويلية:

الشكل رقم (4)

مخطط يمثل منهجية إعداد الميزانيات التقديرية



بعدها تطرقنا من خلال الفصلين السابقين إلى التحليل النظري لأهم ما ورد عن الموازنات التقديرية وعن اتخاذ القرار بصفة عامة ارتئينا من خلال هذا الفصل الثالث إلى دراسة ميدانية واخترنا الديوان الوطني المهني للحبوب لولاية مستغانم وقد حددنا البعد الزمني لدراستنا لسنة 2018 .

إن أهمية الموازنات التقديرية ودورها في اتخاذ القرارات لن نتمكن من إبراز إلا من خلال الدراسات الميدانية المدعمة بأرقام ونتائج تؤدي إلى تفسيرات والاستنتاجات اللازمة حول موضوع دراستنا والديوان الوطني المهني للحبوب تستند بصفة واسعة إلى نظام الموازنات التقديرية في تحديد أهدافها وإعداد خططها وتقييم أدائها ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وهذا ما يجعل دراستنا تتدعم بأكثر واقعية وموسوعية .

و قد قسمنا هذا الفصل التطبيقي إلى المباحث الرئيسية التالية

- المبحث الأول تقديم الديوان الوطني المهني للحبوب.
- المبحث الثاني أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة وطرق التنبؤ بها .
- المبحث الثاني تحليل انحرافات الموازنات وكيفية مساعدتها في اتخاذ القرار .

المبحث الاول تقديم الديوان الوطني المهني للحبوب.

المطلب الاول نبذة تاريخية عن نشأة الديوان الوطني المهني للحبوب

شكل مجلس الحبوب الجزائري المشترك بين المهنيين، الذي تم إنشاؤه بموجب المرسوم المؤرخ 12 يوليو 1962، المشغل الوطني المكلف بمهمة خدمة عامة في مسائل تنظيم سوق الحبوب والإمداد والتنظيم والاستقرار. الأسعار ودعم الإنتاج.

في الواقع، بموجب أحكام هذا النص، تم منح OAIC احتكار استيراد الحبوب وتصديرها. كان نشاطها لاحقاً في ذلك التاريخ، وتم تمديده ليشمل منتجات أخرى مثل الشوفان والبقول وبذور العلف. النصوص التنظيمية الدورية التي تحدد أسعار وطرق التسويق للحبوب والبقول خصصت لها، نيابة عن الدولة، الإدارة المركزية لسياسة تثبيت الأسعار.

بموجب هذا النظام الأساسي، أسست OAIC نفسها تدريجياً كهيئة مركزية، تتمتع بسلطات التنظيم والإمداد والسيطرة والدعم في مجال الحبوب.

في هذا السياق، اعتمد المكتب على وسائل الحبوب التعاونية والخضروات الجافة واتحاداتها (CCLS وUCA) (البنية التحتية للتخزين والنقل والمناولة).

هذه الهيئات، التي لديها قوانين للتعاون الزراعي، تعمل تحت رعاية منظمة الزراعة الأمريكية بسبب التزاماتها فيما يتعلق بتنظيم سوق الحبوب في الجزائر و(الرقابة) الإدارية والتقنية والمالية في OAIC تحت قيادة السلطات العامة، توسعت مهام OAIC لدعم الحبوب من خلال آليات الدعم الفني والاقتصادي والمادي، وتطوير البنية التحتية والمعدات المتعلقة بالتخزين والتوزيع والتسويق. إنتاج البذور.

في أوائل التسعينيات، وبفضل الإصلاحات الاقتصادية التي بدأتها البلاد، تم تبني نهج جديد يؤثر على أسعار الحبوب الشهيرة وفتح السوق أمام مشغلين آخرين، مما وضع منظمة OAIC قبل ضرورة إجراء إصلاح هيكلي ووظيفي.

يعد وضع EPIC الجديد، الصادر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-97 بتاريخ 1997/03/23، جزءاً من هدف إعادة تنظيم قطاع الحبوب، وهو الآن يضع المكتب وجهاً لوجه منطلق السوق مفتوح للمشغلين الآخرين وكذلك لالتزاماتها الناجمة عن مهام الخدمة العامة:

-ضمان توافر في جميع الأوقات من الحبوب والمشتقات في جميع أنحاء الأراضي الوطنية.

- تنفيذ البرنامج الوطني لاستيراد الحبوب في أفضل ظروف السعر والتكلفة والجودة والوقت.
- تنظيم جمع الإنتاج الوطني من الحبوب وتوصيل المدخلات إلى الحبوب.
- إدارة وتنفيذ جميع الإجراءات الداعمة لإنتاج الحبوب نيابة عن الدولة.
- تنفيذ جميع التدابير لضمان معادلة تكاليف النقل.
- تحفيز الإنتاج الوطني للحبوب ومشتقاتها من خلال الآليات المالية و/ أو التدخل المباشر.

المطلب الثاني بطاقة تقنية لشركة الديوان الوطني للحبوب بمستغانم

لقد قمت باختيار المودرية الجهوية للتوزيع لمستغانم التابعة للديوان الوطني المهني للحبوب
توزيع الغرب .

1. الاسم: الديوان الوطني المهني للحبوب لمستغانم
2. رأس المال المشترك: 900.000 دينار جزائري
3. قيمة التداول (2013): 159.278.143,29 دينار جزائري
4. تاريخ الإنشاء: 1976
5. رقم الاعتماد: 26-442
6. عنوان المكتب الرئيسي: شارع التحليطي عثمان بي. بي. 476 مستغانم
7. رقم الهاتف والفاكس: الهاتف: 20 20 20 04 الفاكس: 20 20 20 045 62
8. عنوان البريد الإلكتروني: UCAMOSTA@HOTMAIL.FR
9. مجال العمل: ولاية
10. فعالية المنظمة من قبل C.S.P:

• مدير أول 05

• المدراء المتوسطين 27

• المشرف 52..

• المسؤول 33..

• إجمالي 117 ..

11. نشاط المنظمة: هبوط السفن، التخزين، البيع للمستخدمين (المطاحن) وبيع الخضروات الجافة

12. العملاء المقيمين:

* مطحنة الدقيق 06..

*سميد 02 ..

13. منطقة الحبوب ومنطقة P.M.S لا شيء

14. سعة التخزين:

مدينة	مكان	سعة التخزين (قنطار)	نوع البنية التحتية	طبيعة المنتج المخزن
مستغانم	وحدة المقر	360.000	الخرسانة والمعادن	القمح اللين والقمح القاسي
مستغانم	وحدة الميناء	300.000	أسمنت	القمح اللين والقمح القاسي

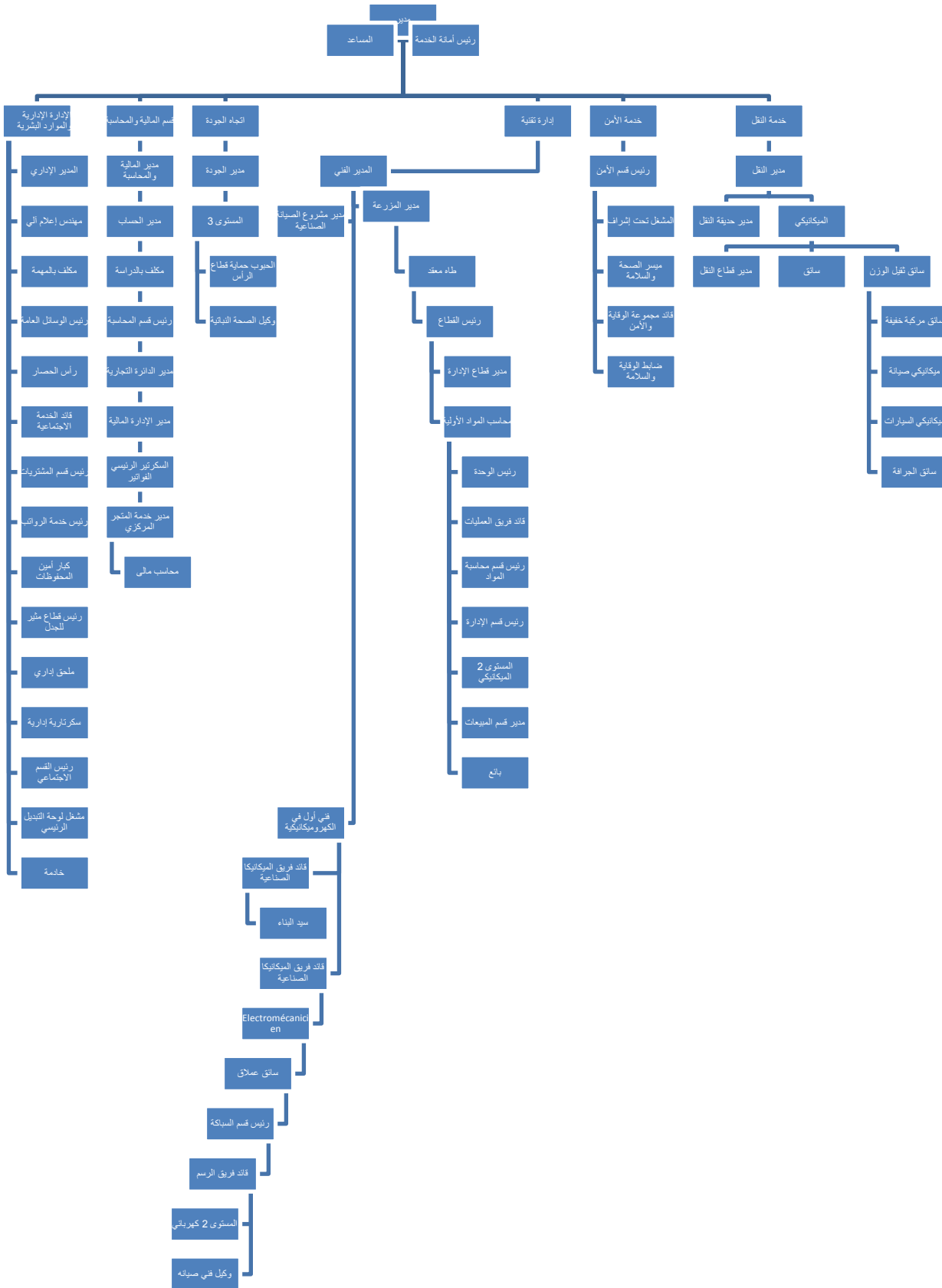
15. عدد محطات البذور: لا شيء

16. عدد نقاط التجميع: لا شيء

17. معدات الحدائق: لا شيء

18. المشروع قيد التنفيذ: لا شيء

المبحث الثالث الهيكل التنظيمي للمؤسسة ل 2018/12/31



- الموظفين الدائمين.....78
- الموظفين التعاقديين.....69
- نساء.....15

- إطار عالي.....04
- الإطار الأوسط.....32
- براعة.....90
- تنفيذ.....21

الفصل الثاني

المبحث الثاني: أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق التنبؤ بها

المطلب الأول الموازنات التي تعدها المؤسسة لسنة 2016

رقم الاعمال التقديري 1-

الإيرادات المتوقعة لعام 2016

صياغة	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	المجموع العام
<u>1- وصفات تجارية</u>					
بيع الأسمدة	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
بيع مبيدات الأعشاب	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
مبيعات المنتجات الصحية النباتية	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
مبيعات أخرى	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

الفصل الثاني

					المجموع
68740700	17185175	17185175	17185175.	1	<u>2-تقديم الخدمات</u>
			00	7185175.00	<u>الإيرادات من النشاط التسويقي</u>
0.00	0.00	17185	0.00		تراجع الهامش على المبيعات
		175.00		0.00	لمستخدمي الحبوب
					رجوع الهامش على مبيعات
0.00	0.00		0.00		المستخدمين الخضروات الجافة
		0.00		0.00	والأرز
0.00	0.00		0.00		تراجع الرجعية للبيع على البذور
		0.00		0.00	المستخدمين
37800000	9450000.0		9450000.0		تراجع الهامش للبيع لديه المستخدمين
			0	9450000.00	فرز الثغرات
0.00	0.00	0.00			هامش تدخل نقل الحبوب
0.00	0.00		0.00	0.00	هامش نقل التدخل البقول والأرز
0.00	0.00	9450000.	0.00	0.00	الهامش تدخل البذور نقل
		0	0.00	0.00	انحرافات تدخل التدخل في الفرز
0.00	0.00				والفرز
52250000.0	.13062500	0.00	0.00	0.00	هامش التدخل على الجمع
0	0.00	0.00	130625.00	13062500.00	هامش الهبوط
0.00	.2250000	0.00	0.00	0.00	هامش العبور
9000000.00	0.00		2250000.0	2250000.00	تحليل الجودة
0.00		0.00	0	0.00	
		13062500	0.00		
		.			
		0.00			
		2250000.			المجموع
		00.00			

الفصل الثاني

167790700	41947675	41947675	41947675	41947675	

المجموع العام	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	صياغة
48000000.00	12000000.00	12000000	12000000.00	12000000.00	<u>الإيرادات من نشاط التخزين</u>
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	بدل التخزين
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	تأجير هياكل التخزين
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	الإيجارات الأخرى
48000000.00	12000000.00	12000000	12000000.00	12000000.00	

الفصل الثاني

					المجموع
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	<u>الإيرادات من أنشطة دعم</u>
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	<u>الإنتاج</u>
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	تجهيز وتعبئة الهامش
					تكيف marde
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	استئجار كيس
215790700.00	53947675.00	53947675	53947675.00	53947675.00	الجمع بين استئجار حصادة
					تأجير الآلات الزراعية
					الأخرى
1000000.00	0.00	0.00	0.00	1000000.00	
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	المجموع
					المجموع العام
4000000.00	1000000.00	1000000.00	1000000.00	1000000.00	
					<u>3-وصفات المتوقعة</u>
5000000.00	0.00	0.00	0.00	2000000.00	سداد أموال التأمين
					مبيعات sacherie
					مبيعات النفايات المختلفة
					مكاسب رأس المال على بيع
					الاستثمارات
					وصفات متنوعة
					المجموع

الفصل الثاني

220790700.00	53947675.00	53947675.00	53947675.00	55947675.00	إجمالي الإيرادات المتوقعة
--------------	-------------	-------------	-------------	-------------	---------------------------

الفصل الثاني

النفقات المتوقعة لعام 2016

المجموع العام	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	صياغة
					<u>النفقات التجارية-1-</u>
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	شراء الأسمدة
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	شراء مبيدات الأعشاب
400000.00	100000.00	100000.00	100000.00	100000.00	شراء المنتجات الصحية
600000.00	0.00	0.00	0.00	600000.00	النباتية
1000000.00	100000.00	100000.00	100000.00	700000.00	مشتريات أخرى
					المجموع
					<u>تكاليف التشغيل-2-</u>
800000.00	200000.00	200000.00	200000.00	200000.00	القسم 1 عمليات
1600000.00	400000.00	400000.00	400000.00	400000.00	الاستحواذ والمشتريات
400000.00	100000.00	100000.00	100000.00	100000.00	مشتريات اللوازم
400000.00	100000.00	100000.00	100000.00	100000.00	المكتبية
1400000.00	3500000.00	350000.00	350000.00	350000.00	
4600000.00	1150000.00	1150000.00	1150000.00	1150000.00	

الفصل الثاني

320000.00	80000.00	80000.00	80000.00	80000.00	مشتريات الوقود ومواد التشحيم
1500000.00	0.00	0.00	0.00	1500000.00	مشتريات الاطارات
1400000.00	350000.00	350000.00	35000.00	350000.00	مشتريات قطع الغيار
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	شراء منتجات التنظيف
200000.00	50000.00	50000.00	50000.00	50000.00	المجموع الفرعي
200000.00	50000.00	50000.00	50000.00	50000.00	
2000000.00	50000.00	50000.00	50000.00	50000.00	اقتناء المعدات
500000.00	125000.00	125000.00	125000.00	125000.00	المعدات والأدوات
1000000.00	250000.00	250000.00	250000.00	250000.00	معدات النقل
1200000.00	300000.00	300000.00	300000.00	300000.00	معدات النقل 2
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	اثاث المكتب
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	المعدات المكتبية
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	أجهزة الكمبيوتر
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	مواد مختلفة
2800000.00	700000.00	700000.00	700000.00	700000.00	تخطيط والمرافق
					بناء البناء
					شراء sacherie
					شراء آلة تجليد السلسلة
					شراء الأسلاك
					شراء باش
					مشتريات مختلفة
13920000.00	3105000.00	3105000.00	3105000.00	460500.00	
					مجموع القسم 1

الفصل الثاني

المجموع العام	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	صياغة
					<u>2-أقسام</u>
140000.00	350000.00	350000.00	350000.00	350000.00	<u>الخدمات</u>
653000.00	163250.00	163250.00	163250.00	163250.00	نفقات النقل
5000000.00	1250000.00	1250000.00	1250000.00	1250000.00	نفقات البيعة
40000.00	10000.00	10000.00	10000.00	10000.00	والسفر
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	رسوم الإيجار
1200000.00	0.00	800000.00	0.00	400000.00	والإيجار
100000.00	25000.00	25000.00	25000.00	25000.00	صيانة
1000000.00	250000.00	250000.00	250000.00	250000.00	وإصلاح
400000.00	100000.00	100000.00	100000.00	100000.00	توثيق
800000.00	200000.00	200000.00	200000.00	200000.00	مكافآت
4000000.00	1000000.00	1000000.00	1000000.00	1000000.00	الطرف الثالث
200000.00	50000.00	50000.00	50000.00	50000.00	تكلفة دراسات
31000000.00	70000000.00	7000000.00	7000000.00	7000000.00	الخبرة
6000000.00	1500000.00	1500000.00	1500000.00	1500000.00	والتحليل
6000000.00	1500000.00	1500000.00	1500000.00	1500000.00	تكاليف
6000000.00	1500000.00	1500000.00	1500000.00	1500000.00	الإعلان
					والإرشاد
57793000.00	16398250.00	14198250.00	13398250.00	13798250.00	مصاريف
					السفر والإقامة
					تكاليف حفلات
46000000.00	11500000.00	11500000.00	11500000.00	11500000.00	الاستقبال
15600000.00	3900000.00	3900000.00	3900000.00	3900000.00	محطة
14400000.00	3600000.00	3600000.00	3600000.00	3600000.00	الاتصالات
38000000.00	9500000.00	9500000.00	9500000.00	9500000.00	غاز الماء
3000000.00	750000.00	750000.00	750000.00	750000.00	والكهرباء
24800000.00	6200000.00	6200000.00	6200000.00	6200000.00	

الفصل الثاني

141800000.00	35450000.00	35450000.00	35450000.00	35450000.00	تكاليف
					التدريب
					رسوم العبور
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
230000.00	0.00	0.00	230000.00	0.00	
30000.00	0.00	0.00	30000.00	0.00	
800.00	800.00	0.00	0.00	0.00	مجموع القسم
260800.00	800.00	0.00	260000.00	0.00	2
					<u>3-تكاليف</u>
200000.00	50000.00	50000.00	50000.00	50000.00	<u>الموظفين</u>
					الراتب
					والأجور
					بدل خبرة
200000.00	50000.00	50000.00	50000.00	50000.00	العمل
					مكافآت الأداء
					مكافآت أخرى
					المساهمة في
					العمل
					الاجتماعي 2%
					مساهمة
					اجتماعية 26%
					مجموع القسم
					3

					<u>4- الضرائب</u> والضرائب دفع مصادرة الضرائب على النشاط المهني الضرائب والضرائب حق الطابع رسوم التسجيل مجموع القسم 4
					<u>5- مصاريف</u> مالية الرسوم والمصاريف المصرفية مجموع القسم 5

الفصل الثاني

					-
					6-جديدة من
2000000.00	20000000.00	0.00	0.00	0.00	مختلف
400000.00	400000.00	0.00	0.00	0.00	التأمين على
1500000.00	1500000.00	0.00	0.00	0.00	المباني
50000.00	50000.00	50000.00	50000.00	50000.00	التأمين على
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	المركبات
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	تأمين
					المسؤولية
					المدنية
4100000.00	3950000.00	50000.00	50000.00	50000.00	رسوم المجالس
218073800.00	58954050.00	52853250.00	52313250.00	53953250.00	والجمعيات
					المساهمات
					والتبرعات
219073800.00	59054050.00	52953250.00	52413250.00	54653250.00	مختلف
					مجموع القسم
					6
					مجموع
					مجموع النفقات
					المتوقعة

الفصل الثاني

الإيرادات 220790700.00

النفقات 219730800.00

فائض 1716900.00

المطلب الثاني طرق التنبؤ بالموازنات التقديرية

الخطة المالية للعام المالي 2016

• استلام الحبوب

سفينة في السنة من 13000.00 طن هي كمية 195000.00 طن في السنة 15

• رسوم الهبوط

150 * 13000 دينار = 29250000.00 + سداد رسوم هبوط قدرها 23000000.00 تدفعها شركة Luca لشركة الميناء.

المبلغ الإجمالي 52250000.00

• بدل التخزين

كمية	شهر	معدل	مجموع	أسبوعين	أسبوعين
48000000.00	12	5.00	800000.00	400000.00	400000.00

• فوائد رجعي على المبيعات

عمليات التسليم للمستخدمين

1. Spa /g/m/dahra 976000.00q*35 da=34160000.00
2. Eurl m/s/bendhiba 42240000q*35 da =14784800.00
3. Spa moulin mosta 496320.00q*35da=17371200.00
4. Sarl minot enadjah 69300.00q*35da=2425500.00

إجمالي

البدلات = 68740700.00

• عمليات النقل

سحب يومي قدره 600.00 قنطار لكل تعاونية

التعاونية 1: 1000.00 * 30 يومًا * 30 فدانًا * 12 = 12600000.00

التعاونية 2: 1000.00 * 30 يوما * 30 فدان * 12 = 12600000.00

التعاونية 3: 1000.00 * 3030 * days دينار * 12 = 12600000.00

البدل الكلي = 37800000.00

• فواتير الموافقة

تم تحميله على المستخدمين إجمالي التمرين = 9000000.00

إجمالي الإيرادات من التمرين:

المبالغ المستردة من أموال صناديق التأمين = 1000000.00

حصيلة الضرائب المستردة ممارسة = 4000000.00

تمويل التمرين = 220790700.0

2016 توقعات الإنفاق

القسم 1 + 20 % إلى 2015 المستحقات

القسم 1 + 20 % مقارنة مع 2015 المستحقات

القسم 2 + 00 % مقارنة مع 2015 المستحقات

توقعات الاحمال من 15 سفينة هبطت.

القسم 3 + 05 % مقارنة بمستحقات عام 2015

القسم 4.5.6 + 02 % مقارنة مع المستحقات 2015

إجمالي المستحقات = 219073800.00

المطلب الثالث مساعدة الموازنات التقديرية في اتخاذ القرارات

تمكنك الميزانية المؤقتة من التنبؤ بهوامش النقد وتوقعها (على سبيل المثال عن طريق الاتصال في الوقت المناسب بالحلول البنكية أو ببساطة عن طريق منع المصرف الذي تتعامل معه من بداية فجوة نقدية مؤقتة محتملة، وفي نفس الوقت شرح، الخ).

بعد ذلك، من الناحية المثالية، ستقوم بإجراء مقارنات ربع سنوية لتقييم التباينات بين تقديرات الميزانية والميزانية الفعلية. وبالتالي، يمكنك تنفيذ خطة عمل تصحيحية يوميًا تقريبًا.

أخيرًا، يمكن أن يمثل تقديم ميزانيتك المتوقعة إلى موظفيك أداة إدارة ممتازة:

- إن التوقعات الصارمة التي توضح أن الشركة ستواجه صعوبات ستجعل الموظفين على دراية بالجهود التي يجب بذلها وتحدياتهم. هذا يساعد على إشراكهم بقوة أكبر في الشركة.
- تنبؤات مشجعة للغاية لها تأثير محفز بسرعة كبيرة وفعالة للغاية على الموظفين الذين لديهم دوافع واستثمار

خاتمة الفصل

تعتبر الميزانية المقدرة ضرورية عند بدء عمل تجاري، كما أنها مفيدة بشكل خاص طوال حياة الشركة. أداة إدارة حقيقية، تجعل من الممكن التنبؤ بالإيرادات والمصروفات حسب كل بند، وكذلك تعويضات نقدية ممكنة، ويمكن أن تصبح أداة إدارية.

الميزانية المتوقعة هي جدول يوضح المصروفات والإيرادات للسنة المقبلة. يجب أن يكون شهرياً، وهذا يعني أنه يجب أن تدرج شهرياً بيان الإيصالات والنفقات. من الناحية المثالية، ينبغي أن يدمج مستوى النقد، وإلا فإنه يفتقر إلى القليل من أهميته كأداة لدعم القرار.

يجب التمييز بين المصروفات التي تؤخذ في الاعتبار وفقاً للوظائف:

- نفقات الموظفين ؛
- تكاليف الهيكل ؛
- نفقات تجارية
- الاستثمارات.
- تطوير نشاط جديد / منتج جديد

على الورق، الأمر بسيط للغاية. في الواقع، يمكن أن يكون أكثر تعقيداً قليلاً. بالنسبة للمبتدئين، من الشائع البدء على الأساس التالي:

ميزانية العام الماضي بالإضافة إلى التضخم + الإنفاق الإضافي

في الواقع، فإن ميزانية السنة $n-1$ مفيدة جداً في هذا المنطق: فهي توفر رؤية واقعية وموضوعية للنفقات الفعلية للشركة. لكن عند إعادة استخدامها، يمكنك بالضبط تطبيق تصحيحات:

- تعديل مصاريف المعدات المكتبية والطباعة وما إلى ذلك
- تعديل النفقات المحلية (الكهرباء، تكاليف التدفئة، إلخ.)
- تعديل مصاريف البنزين، وإصلاح المركبات، إلخ.
- تعديل المصاريف المتعلقة بالسهم (الأسهم)

الميزانية المؤقتة هي أيضاً فرصة لتقييم نفقات الشركة والتحسينات الممكنة!

من الناحية النظرية، يجب أن يكون لديك بالفعل عرض دقيق إلى حد ما لنفقاتك السنوية، شهرًا بعد شهر. لذلك يمكنك الذهاب إلى الوصفات. هنا مرة أخرى، لديك لوحة القيادة الخاصة بك من العام الماضي وشؤونك الحالية لتكون قادرة على تأسيسها. الهدف هنا هو ضبط التوقعات بحيث تأخذ في الاعتبار تواريخ توقيع العقد وتواريخ تقديم الخدمة وتواريخ التحصيل من أجل الحصول على عرض عادل للإيرادات والمصروفات. بفضل هذا، سوف تكون قادرًا على دمج النفقات المتعلقة بتحقيق الخدمة في بيان المصروفات الخاص بك.

أخيرًا، ستقوم بتعديل ميزانيتك المتوقعة لإنشاء 3 إصدارات:

- نسخة متشائمة (أو تتحدث عن تقدير حذر للميزانية)
- نسخة واقعية
- نسخة متفائلة...

خاتمة

الميزانية التقديرية هي وثيقة مالية تهدف إلى سرد جميع مصروفات وإيرادات الشركة. فهو يتيح لك التحكم في التكاليف بشكل أفضل والوقاية من الإدارة غير المناسبة لمواردك. انها بمثابة خارطة طريق طوال ممارسة النشاط .

الميزانية التقديرية عبارة عن جدول يوضح الحالة المالية لشركتك للعام الحالي أو المستقبلي. وبالتالي فإنه يسرد جميع النفقات المطلوبة والأرباح المتولدة. الغرض الأساسي من هذا المستند هو ضمان سلامة مشروعك والحكم على ربحيته. بدءًا من الأرقام الحقيقية والإسقاطات خلال فترة معينة، ستتمكن من تطوير فرضيات تطوير أكثر أو أقل دقة. وبالتالي، يجب ألا تكون ميزانيتك سلسلة متتابعة من العمليات الحسابية والبيانات المبهمة، ولكن يجب أن تستند إلى تقديرات تمت دراستها بعناية والتحقق منها بدقة. ضع في اعتبارك أن ميزانيتك لها طابع "التنبؤ"، وبالتالي، يجب أن تتباين وتتطور وفقًا لمعايير تقييم معينة. يمكن أن يحدث خلال العام عنصر جديد يحدث على سبيل المثال:

- تراجع السوق أو ارتفاعه
- التباين في السعر أو عدد العمالة المطلوبة
- تقلب أسعار المواد الخام
- الحصول على عملاء جدد وزيادة الاحتياجات المعينة
- زيادة الضرائب المستحقة
- بحاجة إلى معدات أو لوازم أو معدات جديدة

سيتيح لك هذا المستند الحصول على عرض عالمي وتفصيلي لجميع الرسوم والإيصالات. سيتيح لك تحديد وتصنيف هذه من أجل توفير التعديلات اللازمة في حالة وجود اختلال محتمل. بهذه الطريقة يمكنك حساب الهامش المتوقع وتوقع استراتيجيات الإدارة الخاصة بك.

اعلم أن هذه التوقعات هي أيضًا وسيلة للوقاية من عجز الموازنة. يسمح لك بتتبع أي نقص في الإيرادات مسبقًا واكتشاف الزيادات المحتملة في الرسوم. من الأهمية بمكان عدم التوجه نحو أقصى درجات التفاؤل أو التشاؤم في تحقيق هذه الوثيقة. في كلتا الحالتين، فإن النظرة المشوهة وغير الواقعية لوصفاتك قد تجعلك تتخذ القرارات الخاطئة.

الخاتمة العامة

أخيراً، كن على دراية بأن تغيير أي بيانات في هذا المستند قد يكون له تأثير على عملك. لذا كن حذراً لتطويره بأكبر قدر ممكن من الدقة. لا بد من الرجوع إليها كلما أمكن ذلك بعد ذلك للتأكد من أن نتائجك تطابق توقعاتك. لا تنس أن هذا التوقع هو خارطة الطريق الخاصة بك لهذا العام باختصار، ستنجح الميزانية المتوقعة أيضاً اختياراً استراتيجية إدارة محددة. في أوقات الأزمات وكذلك النشاط المزدهر، يتيح هذا التوقع حشد المدير والموظفين على سياسة مشتركة..

المراجع والملاحق

بالعربية

1. إبراهيم ابراهيم جمعة، زينات محمد حرم، صبحي محمد الخطيب، (2000): المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الإسكندرية، الدار الجامعية.
2. إبراهيم علي ابراهيم عبد ربه، (2005) مقدمة في الإحصاء الوصفي، الدار الجامعية، الإسكندرية.
3. إبراهيم نائب، أنعام باقية، (1999) بحوث العمليات (خوارزميات وبرامج حاسوبية)، دار وائل للنشر، عمان.
4. إسماعيل عرباجي، (1996)، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.
5. حسين موسى راغب، نعيم حافظ أبو جمعة، (1989): إدارة الإنتاج، دون دار نشر، الطبعة الثانية.
6. حمدي فؤاد علي، التنظيم والإدارة الحديثة، دار النهضة العربية الحديثة للطباعة والنشر، بيروت، 1981.
7. حنفي زكي، بدون تاريخ: دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
8. خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارة الإدارية.
9. خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر.
10. راضي محمد سامي، وجدي حجازي حامد، مرجع سبق ذكره.
11. سليمان قدام (1979)، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق.
12. سيد هواري، (1992): أساسيات الإدارة المالية، مكتبة عن الشمس، القاهرة، مصر.
13. صالح الشنوني، (1992): إدارة الإنتاج، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر.
14. طارق عبد العال، الموازنات التقديرية "نظرة متكاملة" الدار الجامعي، 2006.
15. عباس حجازي ، 1974 المحاسبة الإدارية، جامعة عين الشمس، مصر.
16. عبد الغفار حنفي، (1990)، الإدارة المالية المعاصرة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
17. عبد اللطيف عبد اللطيف، (1991): التقويم الإداري في المشروعات، الجمعية التعاونية للطباعة، دمشق، سوريا.
18. عمر عمر صخري، اقتصاد المؤسسة (1993): ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر.

19. فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ديوان المطبوعات الجزائرية، 1995.
20. كمال خليفة أبو زيد، (1997): الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للنشر، مصر.
21. لستراي هيتجر وجورج ماتوليتش (1988)، ترجمة احمد حجاج المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الريخ.
22. محمد إبراهيم عبيدات، (1992): إدارة الطبعة الأولى، عمان.
23. محمد احمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية، الجزء الثاني بيروت، بدون سنة نشر.
24. محمد الجزائر، 1986: المحاسبة الإدارية، جامعة عين الشمس، مصر .
25. محمد الناشد، (1980/1979): المدخل إلى إدارة الاعمال، منشورات جامعة حلب.
26. محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
27. مصطفى رشيد شيحة، (1998): البناء الاقتصادي للمشروع، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر.
28. منذر إسحاق (1978)، المحاسبة الإدارية، الميزانيات التقديرية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، بغداد.
29. مهدي حسين زوليف، أحمد القطامين، (1995): الرقابة الإدارية، دار حنين.
30. موفق كابوش، (1988) دور الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء من خلال المخطط الوطني للمحاسبة في الجزائر، مكتبة دار السلام.
31. مولود حشمان، (1998): نماذج وتقنيات التنبؤ القصير المدى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
32. مؤيد الفضل، مؤيد عبد الحسين، تخطيط ومراقبة الإنتاج (منهج كمي مع دراسة حالة) المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر.
33. نبيل عبد السلام شاكر، (1998): إعداد دراسات الجدوى وتقييم المشروعات، مكتبة عين الشمس، القاهرة، مصر الطبعة الثانية.

بالفرنسية

-
2. Amrani, Narfaoui (1991) : méthode d'analyse des couts 1 édition du management, Alger.
 3. Arnold, j and turley S(1996) : Accounting for management decision, third edition, london, prentice hall.
 4. B H.Abtey, A, Vinay, (1984) : contrôle de gestion courante de l'entreprise, une approche par les système d'information, éditions techniques, paris.
 5. Boukebil Fadila, 1992, exposé sur le magasinage, magister en économie, option « Gestion » université D'Alger, Mai.
 6. Christian et Christiane Roulet, comptabilité analytique et contrôle de gestion tom 2, op cit.
 7. Christian Marmuse, (1983)m les aides à la décision, éditions Fernand 2^{ème} édition, p116-117.
 8. Christiane allouffe, 1987 : gestion des stocks méthodes et applications éditions eyrolles, paris.
 9. Dyan, Manuel de gestion, volume 1, éd ellipses, paris K 1999.
 10. Gérard Alfonsi, Paul Grand Jean, 1977, pratique de gestion et d'analyse financières, les éditions d'organisation, paris, p196/197.
 11. Gremillet A (1977) : sélection et contrôle des investissements, 3^{ème} édition les éditions d'organisation, paris, France.
 12. HamimiK gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle, 1^{ère} édition, berti, édition, Alger, 2001.
 13. Holmgren, cost accounting a managerial em phasic, sixth edition, prentice hall, 1986.
 14. I.D. Kerviler et L.D. Kerviler, le contrôle de gestion a l'Edition Foucher, pari, 2001.
 15. Jacques Margerie, bases de la gestion budgétaire, éditions d'organisation (1988).
 16. Jean- louis Boursin (1981) méthodes statistiques de la gestion, édition vuibert, paris.
 17. Jean- luis Bousin, méthodes statistiques de la gestion.
 18. Leclère, Budgétaire, Eyrolles Université, Paris, 1994.
 19. Léonard. J. kazmier, statistiques de la gestion, série schaum
 20. Louzmi, besnard M : (1980) contrôle de gestion, édition Dorin, p75.
 21. M. Teillac et autres, (1960) : la gestion prévisionnelle des entreprises industrielles et commerciales, 2^{ème} édition, Paris.
 22. M. toussaint (1995-1996) contrôle de gestion, école nationale des travaux publics de l'état, département MASH, France.
 23. Malika Boukella Bouzouane, (2001) : statistique descriptive. Casbah édition, Alger.
 24. Manuel bridiez, serge michialef (2002) : guide pratique d'analyse de proget economica, paris, France, 5^{ème} édition.
 25. Michel Gervais, (2000) : contrôle de gestion par le système budgétaire éditions Economica.
 26. Michel Moroni, comprendre la gestion des approvisionnements, édition pierre Dubois.
 27. P. boisselier, contrôle de gestion cours et applications, éd Vuibert, paris, 1999.

-
28. Perchons et J. leurrions, analyse comptable-gestion prévisionnelle, éditions Foucher, 1982, p297.
 29. Vincent Giard, gestion de production Economica, page 92, sans année
 30. Wilmore, A, wcc, business budgets and budgetary contrôle, London, sir Isaac pitman and sonsitd, 1960.
 31. Yves Chirouze (1990)m le marketing, tome 1, 2^{ème} édition, office des publications universitaires, Alger.