

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل: D.MO/3C/01/13

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه الطور الثالث

في علوم التسيير

تخصص: إدارة أعمال المؤسسات

العنوان

مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الأساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية

—دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية—

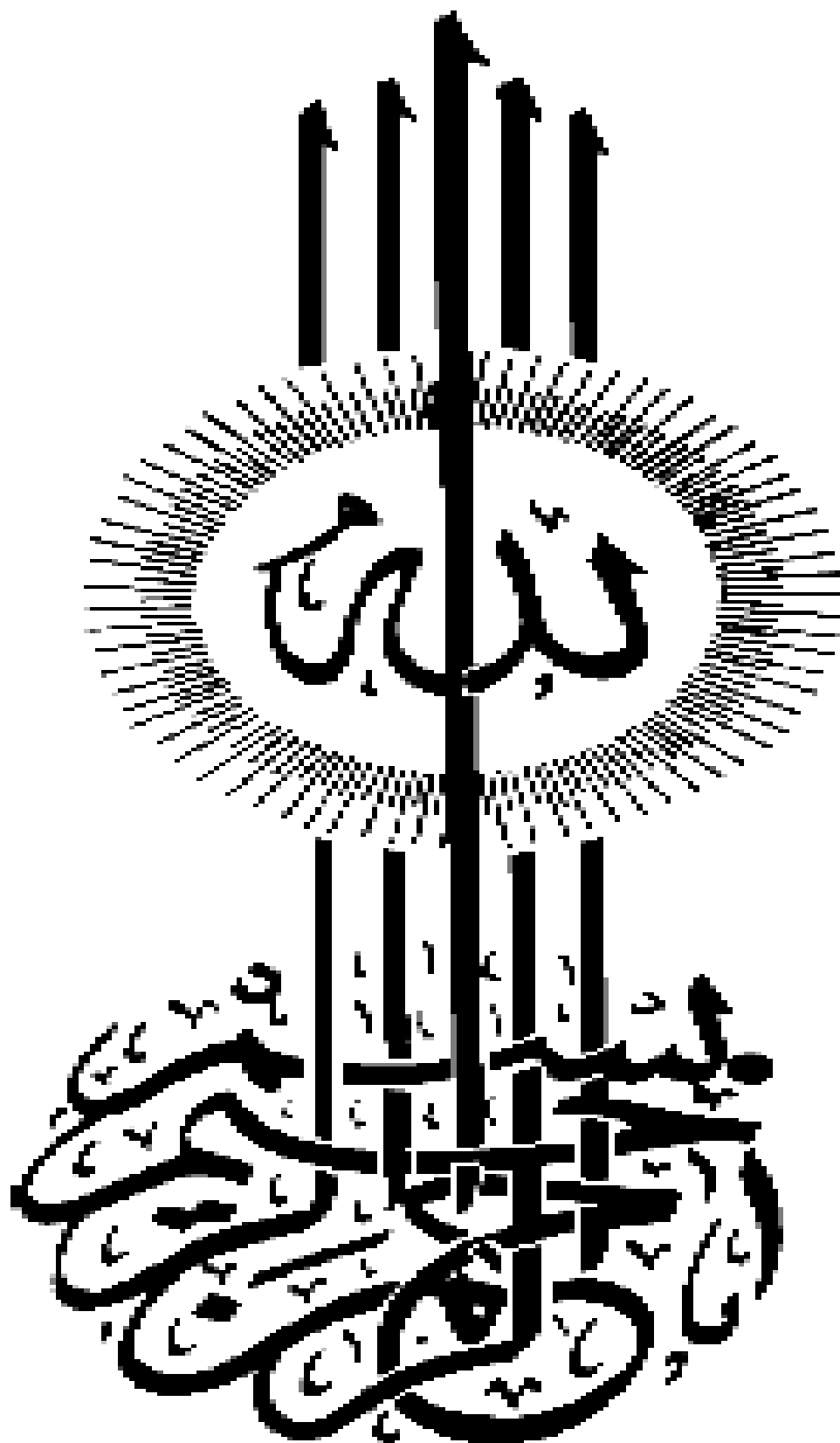
من إعداد:

زينب لعوبي

تاريخ المناقشة: 2018/06/26

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
د. حمزة غربي	أستاذ محاضر - أ -	جامعة المسيلة	رئيسا
أ.د. دبي علي	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفاً ومقرراً
د. لقواق عبدالرزاق	أستاذ محاضر - أ -	جامعة المسيلة	ممتحنا
د. بوعابة حسان	أستاذ محاضر - أ -	جامعة المسيلة	ممتحنا
د. عثمان أحسين	أستاذ محاضر - أ -	جامعة أم البواقي	ممتحنا
د. نواتي مريم	أستاذ محاضر - أ -	جامعة البليدة	ممتحنا



شكر وتقدير

عندما يسكننا العطاء بوابل من فيض حينها يكتض المكان بثمار علم وفكر
قطافها يتوق إليها آلاف الأنظار

الحمد لله والشكر إليه وحده أولاً وآخراً الذي أنعم علي بنعمه التي لا تحصى ولا تعد
كما أتشرف بأن أتوجه بخالص الشكر وعظيم التقدير والامتنان والعرفان بالجميل

إلى الأستاذ الدكتور دبي علي الذي لم ييخل علي بالمعلومات

والنصائح القيمة التي كان لها بالغ

الأثر في إنجاز هذا العمل

إلى كل من مد لي يد العون والمساعدة خاصة عمال مؤسسة حضنة حليب وعمال

مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة

وكذلك إلى من ساعدني في تنسيق هذا العمل

كما لا يفوتني أن أشكر السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة

وصرفهم جزء من وقتهم الثمين لأجل قراءتها.

الإهداء

إلى أحن خلق الله من يغمر حبها القلب والفؤاد

إلى من تعطف علي بلا حساب

أمي الغالية

جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين

إلى مدرستي الأولى في الحياة

أبي الغالي

أطال الله في عمره

إلى زوجي الذي كان لي سندا في ذلك

إلى ابنتي عائشة حفظها الله لي

إلى كل عائلتي....

إلى عائلة زوجي....

وإلى جميع الأهل والأقارب

وإلى زملاء الدراسة....

وإلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في

أشياء

أخرى...

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
III	فهرس المحتويات.....
VI	فهرس الجداول.....
III	فهرس الأشكال.....
XI	فهرس الملاحق.....
أ-ط	مقدمة عامة.....
الفصل الأول: التسيير الموازي في المؤسسة الاقتصادية	
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: أهمية الموازنات في التسيير التقديري.....
03	المطلب الأول: مفهوم التسيير الموازي والموازنات التقديرية.....
08	المطلب الثاني: الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية.....
13	المطلب الثالث: أنواع الموازنات التقديرية ونظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية.....
21	المبحث الثاني: اعداد الموازنات التقديرية.....
21	المطلب الأول: مبادئ اعداد الموازنات التقديرية.....
24	المطلب الثاني: اجراءات ومراحل اعداد الموازنات التقديرية.....
29	المطلب الثالث: عوامل نجاح الموازنات التقديرية والعوامل المؤثرة في اعدادها.....
32	المبحث الثالث: مراقبة الموازنات التقديرية.....
32	المطلب الأول: مفهوم وأنواع مراقبة الموازنات التقديرية.....
34	المطلب الثاني: مراحل مراقبة الموازنات التقديرية.....
40	المطلب الثالث: أهمية وأهداف مراقبة الموازنات التقديرية.....
44	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: الموازنة التجارية في المؤسسة الاقتصادية	
46	تمهيد.....

47	المبحث الأول: التنبؤ بالمبيعات.....
47	المطلب الأول: مفهوم وأهمية التنبؤ بالمبيعات.....
51	المطلب الثاني: مراحل عملية التنبؤ بالمبيعات والعوامل المؤثرة عليه.....
54	المطلب الثالث: الأساليب النوعية للتنبؤ بالمبيعات.....
57	المبحث الثاني: تسيير الموازنة التقديرية للمبيعات.....
57	المطلب الأول: مفهوم وأهمية موازنة المبيعات.....
60	المطلب الثاني: اعداد موازنة المبيعات.....
66	المطلب الثالث: الرقابة على موازنة المبيعات.....
74	المبحث الثالث: تسيير الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية.....
74	المطلب الأول: مفهوم المصاريف التجارية وأنواعها.....
81	المطلب الثاني: اعداد موازنة المصاريف التجارية.....
84	المطلب الثالث: رقابة موازنة المصاريف التجارية.....
88	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة للتسيير الموازي في تفعيل الموازنة التجارية
90	تمهيد.....
91	المبحث الأول: تقييم تسيير الموازنة التجارية.....
91	المطلب الأول: مزايا وانتقادات الموازنة التجارية.....
102	المطلب الثاني: المقارنة بين التسيير الموازي الكلاسيكي والتسيير الموازي الحديث.....
104	المبحث الثاني: تفعيل الموازنة التجارية باستخدام أساليب كمية للتنبؤ بالمبيعات.....
104	المطلب الأول: التنبؤ بالمبيعات باستخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.....
109	المطلب الثاني: التنبؤ بالمبيعات باستخدام الانحدار غير الخطي وطريقة الرسم البياني وطريقة المتوسطات المتحركة..
114	المطلب الثالث: التنبؤ بالمبيعات باستخدام طريقة التمهيد الأسي وطريقة بوكس جينكنز.....
123	المبحث الثالث: تفعيل الموازنة التجارية بتبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي.....
123	المطلب الأول: توجهات نحو التسيير بدون موازنات.....
130	المطلب الثاني: توجهات لخلق موازنات أفضل.....
145	خلاصة.....
	الفصل الرابع: الدراسات الميدانية
147	تمهيد.....
148	المبحث الأول: محاكاة تقنية التنبؤ المتداول لإعداد موازنة تجارية بمؤسسة صناعية.....

148	المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة حضنة حليب.....
150	المطلب الثاني: التنبؤ بكمية المبيعات باستخدام طريقة المجاميع المتحركة.....
156	المطلب الثالث: التنبؤ بكمية المبيعات باستخدام أسلوب التنبؤ المتداول.....
160	المطلب الرابع: اعداد موازنة تجارية متداولة.....
165	المبحث الثاني: محاكاة تقنية الأساس الصرفي لإعداد موازنة تجارية بمؤسسة تجارية.....
165	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.....
168	المطلب الثاني: نظام التسيير الموازي للمبيعات في المؤسسة محل الدراسة.....
174	المطلب الثالث: إعداد موازنة تجارية على الأساس الصرفي في المؤسسة محل الدراسة.....
183	المبحث الثالث: استطلاع لمقومات ونتائج تطبيق التوجهات الحديثة على الموازنات التجارية.....
183	المطلب الأول: أدوات جمع البيانات والأدوات الاحصائية المستعملة في التحليل.....
187	المطلب الثاني: اختبار الصدق والثبات.....
191	المطلب الثالث: تحليل معطيات المحور الخامس من الاستبيان.....
198	المبحث الرابع: تحليل ومناقشة بيانات الاستطلاع.....
198	المطلب الأول: تحليل معطيات المحور الأول والثاني من الاستبيان.....
205	المطلب الثاني: تحليل معطيات المحور الثالث والرابع من الاستبيان.....
214	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة بتحليل البيانات.....
221	المطلب الرابع: مناقشة نتائج الدراسة.....
226	خلاصة الفصل.....
228	الخاتمة.....
233	قائمة المراجع.....
249	الملاحق.....

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
09	وظائف الموازنات التقديرية	1-1
34	أنواع الرقابة الموازنية	2-1
37	تفسير الانحرافات	3-1
64	علاقة موازنة المبيعات بالموازنات الأخرى	1-2
65	مسؤوليات الادارات الأخرى في اعداد الموازنة التقديرية للمبيعات	2-2
100	الفرق بين الموازنات التقليدية وتبني التوجهات الحديثة	1-3
119	كيفية تشخيص النموذج	3-3
127	مبادئ ما وراء الموازنة	4-3
129	تطور مفهوم ما وراء الموازنات	5-3
151	سلسلة احصائية للمبيعات الموسمية لأربع سنوات بالنسبة للمنتج الأول	1-4
153	سلسلة احصائية للمبيعات الموسمية لأربع سنوات بالنسبة للمنتج الثاني	2-4
154	سلسلة احصائية للمبيعات الموسمية لأربع سنوات بالنسبة للمنتج الثالث	3-4
157	تقدير مبيعات المنتج الأول لسنة 2016 بالطرق الثلاث	4-4
158	تقدير مبيعات المنتج الثاني لسنة 2016 بالطرق الثلاث	5-4
159	تقدير مبيعات المنتج الثالث لسنة 2016 بالطرق الثلاث	6-4
160	موازنة مبيعات المنتج الأول	7-4
160	موازنة مبيعات المنتج الثاني	8-4
161	موازنة مبيعات المنتج الثالث	9-4
161	تكاليف التسويق	10-4
162	سلسلة احصائية لتطور رقم الأعمال	11-4
163	سلسلة احصائية لتطور تكاليف التسويق	12-4
164	موازنة المصاريف التجارية حسب المنتجات	13-4
164	موازنة المصاريف التجارية حسب الفصول	14-4
170	موازنة مبيعات الكهرباء لسنة 2016 حسب الفصول	15-4

170	موازنة مبيعات الكهرباء لسنة 2016 حسب الوكالات التجارية	16-4
171	موازنة مبيعات الغاز لسنة 2016 حسب فصول	17-4
171	موازنة مبيعات الغاز لسنة 2016 حسب الوكالات التجارية	18-4
172	تطور مبيعات الكهرباء لسنة 2016	19-4
172	تطور مبيعات الغاز لسنة 2016	20-4
176	مبيعات المؤسسة من الكهرباء المحددة معياريا لسنة 2016	21-4
176	مبيعات المؤسسة المقدرة من الكهرباء المقدرة لسنة 2016 للبدليل الأول	22-4
177	مبيعات المؤسسة من الكهرباء المقدرة لسنة 2016 للبدليل الثاني	23-4
177	مبيعات المؤسسة من الغاز المحددة معياريا لسنة 2016	24-4
178	مبيعات المؤسسة من الغاز المقدرة لسنة 2016 للبدليل الأول	25-4
178	مبيعات المؤسسة من الغاز المقدرة لسنة 2016 للبدليل الثاني	26-4
181	مقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة الصفرية في المؤسسة محل الدراسة	27-4
185	سلم ليكرت الخماسي	28-4
186	عينة الدراسة وعدد الردود القابلة للتحليل	29-4
187	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول	30-4
188	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	31-4
189	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث	32-4
189	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع	33-4
191	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	34-4
192	توزيع نتائج الاستبيان حسب نوع قطاع المؤسسة	35-4
192	توزيع عينة الدراسة حسب نوع نشاط المؤسسة	36-4
193	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	37-4
194	توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين	38-4
195	وصف خصائص العينة من حيث اعتماد الموازنات التقديرية	39-4
195	الموازنات التي تعدها المؤسسات محل الدراسة	40-4
196	وصف خصائص العينة من حيث اعداد التنبؤات	41-4
196	وصف خصائص العينة من حيث حساب الانحرافات	42-4
196	وصف خصائص العينة من حيث أساس اعداد الموازنات التجارية	43-4

197	وصف خصائص العينة من حيث المسؤول عن اعداد الموازنة التجارية	44-4
198	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الأول من المحور الأول	45-4
199	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثاني من المحور الأول	46-4
200	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثالث من المحور الأول	47-4
201	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الرابع من المحور الأول	48-4
202	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الأول من المحور الثاني	49-4
203	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثاني من المحور الثاني	50-4
204	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثالث من المحور الثاني	51-4
205	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الرابع من المحور الثاني	52-4
206	نتائج اختبار t لفقرات المحور الثالث	53-4
210	نتائج اختبار t لفقرات المحور الرابع	54-4
214	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى	55-4
215	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى	56-4
215	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الرئيسية الأولى	57-4
216	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الخامسة للفرضية الرئيسية الأولى	58-4
216	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية السادسة للفرضية الرئيسية الأولى	59-4
217	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية	60-4
217	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية	61-4
218	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية	62-4
219	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الرئيسية الثالثة	63-4
220	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الرئيسية الثالثة	64-4
220	مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الخامسة للفرضية الرئيسية الثالثة	65-4

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	نظام تسيير الموازنات في المؤسسات الاقتصادية	03
2-1	مراحل التسيير الموازني في المؤسسة الاقتصادية	04
3-1	عملية تنفيذ الاستراتيجية	08
4-1	أنواع الموازنات التقديرية	18
5-1	اجراءات اعداد الموازنات التقديرية والمسؤولين عليها	25
6-1	مراحل اعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة	28
7-1	مراقبة الموازنات	36
8-1	مستويات الانحرافات	38
9-1	تحديد الانحرافات وتصحيحها	39
10-1	الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات	43
1-2	التنبؤ بالمبيعات	48
2-2	أهمية التنبؤ بالمبيعات في اعداد الموازنات التقديرية	50
3-2	مراحل التنبؤ بالمبيعات	53
4-2	أهمية موازنة المبيعات في المؤسسة	59
5-2	خطوات اعداد موازنة المبيعات	61
6-2	موازنة المجموع	63
7-2	علاقة موازنة المبيعات بالموازنات في المؤسسة	64
8-2	هرم الانحرافات في المؤسسة	70
9-2	تجزئة انحراف النتيجة	71
10-2	أنواع المصاريف التجارية	81
1-3	عملية التسيير الموازني الكلاسيكي	101
2-3	عملية التسيير بدون موازنات	102
3-3	الأنواع الخمسة للموازنات	103
5-3	مراحل طريقة بوكس جينكينز	122
6-3	مقارنة بين العملية ذات ثلاث دورات بالعملية ذات دورتين	124

149	الهيكل التنظيمي لمؤسسة حضانة حليب	1-4
167	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز	2-4
175	مراحل اعداد الموازنة التجارية على الأساس الصفري بالمؤسسة	3-4
184	مراحل اعداد الاستبيان	4-4
192	توزيع عينة الدراسة حسب نوع قطاع المؤسسة	5-4
193	توزيع عينة الدراسة حسب نوع نشاط المؤسسة	6-4
194	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	7-4
194	توزيع عينة الدراسة من حيث عدد الموظفين	8-4
195	اعتماد نظام الموازنات التقديرية من قبل المؤسسات	9-4
223	القسم الأول من نموذج الدراسة	10-4
224	القسم الثاني من نموذج الدراسة	11-4
225	القسم الثالث من نموذج الدراسة	12-4

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
249	مبيعات مؤسسة حضنة حليب	1
251	مبيعات مؤسسة سونلغاز	2
253	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	3
254	قائمة المؤسسات محل الدراسة	4
255	الاستبيان باللغة العربية والفرنسية	5
263	مخرجات برنامج SPSS	6

مقدمة

مقدمة:

تواجه المؤسسة اليوم تحديات كبيرة وذلك بتواجدها في عالم متغير فعاليته مرهونة لحد كبير بالقدرة التنافسية للمؤسسات، تجعلها تعيد التفكير في كل ما تتبناه من أنظمة وأساليب إدارية للتسيير وذلك تماشيا مع التطور التكنولوجي والتغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم، حيث أصبح محيط المؤسسة يتصف بعدم التأكد واليقين مما يتطلب ضرورة وجود نظام مناسب وفعال يساعد المسير في بناء الاحتمالات بصورة صحيحة والتعرف على المشاكل المستقبلية واتخاذ القرارات الملائمة لمواجهتها مع التقليل من درجة الانحرافات.

بالنظر إلى الأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير في إدارة المؤسسات الاقتصادية، باعتبارها نظام هام وبناء يهدف إلى تحقيق التسيير الأمثل للمؤسسة، ومتابعة الأداء على كافة المستويات والأنشطة والوظائف، وذلك باستخدام أدوات تخطيطية ورقابية تمكنها من قراءة التطورات المستقبلية التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة ومركزها المالي ومدى تميزها عن منافسيها.

مع التطور الحاصل في العلاقات الاقتصادية وتشابكها تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العديد من التحديات للبقاء، ومن بين هذه التحديات ضرورة الاستغلال الأمثل لمواردها وإمكاناتها المتاحة، وذلك باستخدامها للأساليب الكمية الحديثة. أصبح التنبؤ أداة فعالة أكثر دقة في توقع الأحداث المستقبلية، مما ساعد على زيادة استعداد الأفراد وكذلك المؤسسات للتغيرات المتوقعة في مجالات مختلفة.

تعتبر الموازنة التقديرية من بين الأساليب الكمية في التسيير، والتي تعتبر كأداة فعالة للتسيير والرقابة وكرجمة لاستراتيجية المؤسسة تأخذ حصتها من المدخل الكمي الذي يعتبر مدخلا حديثا من مداخل إدارة الأعمال هذا وتعتبر الموازنة التقديرية كنظام تتمكن من خلاله المؤسسة من تقدير احتياجاتها من الموارد وكذا تحليل الانحرافات مما يمكنها من تحليل ربحيتها وتحسين أدائها، ومن أنواعها الموازنة التجارية التي تترأس باقي الموازنات التقديرية وتعتبر أساس وضع الموازنات التشغيلية، حيث تشمل الموازنة التجارية كل من موازنة المبيعات، وموازنة المصاريف التجارية.

تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية موارد مادية وطاقات بشرية جمة، ولكنها تعاني ضعف استغلالها، ما يستدعي ضرورة تكييف وسائل تسييرية تسمح بتوجيه هذه الموارد نحو الاستخدام الأمثل واستغلالها بطريقة تضمن قيادة الأداء من خلال تفعيل التخطيط والرقابة عبر التسيير الموزاني الحديث.

➤ الإشكالية العامة:

شكلت الموازنات التقديرية موضوع انتقادات عديدة مست جانب ضعف طرق اعدادها وراقبتها، ما جعل الكثير من الاقتصاديين بالبحث عن وسائل تسييرية حديثة والاستغناء عن التسيير الموزاني بصفة نهائية. تشكل موازنة المبيعات المصدر الرئيسي لإيرادات المؤسسة لاعتمادها على المبيعات التقديرية لفترة الموازنة القادمة وعلى هذا الأساس فإن تحديث نظام الموازنة يتوقف إلى حد كبير على التقنيات والأساليب المستخدمة لتطويرها.

على ضوء ذلك، نعالج في عملنا هذا الإشكالية التالية:

- كيف يمكن تفعيل وإحداث ديناميكية في الموازنة التجارية باستخدام الأساليب الحديثة للتسيير الموازي في المؤسسات التجارية الجزائرية؟

➤ التساؤلات الفرعية:

وفي هذا الصدد، ولتحليل الإشكالية العامة وتشخيص مراميها والإحاطة بجوانبها بدقة وعمق، فقد تم تجزئتها إلى تساؤلات فرعية تتمثل في ما يلي:

- 1- ما هو واقع التسيير الموازي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- 2- ما هي الانتقادات الموجهة للتسيير الموازي الكلاسيكي؟
- 3- ما هي مختلف التوجهات الحديثة للتسيير الموازي؟
- 4- هل تعاني المؤسسات الجزائرية نقائص في التسيير الموازي للمبيعات؟
- 5- هل تمتلك المؤسسات الجزائرية امكانيات تسمح لها باعتماد الأساليب الحديثة للتسيير؟
- 6- ما انعكاسات اعتماد المؤسسات الجزائرية للتوجهات الحديثة للتسيير الموازي؟

➤ الفرضيات:

بهدف الإجابة عن الإشكالية وتساؤلاتها الفرعية، فهذا يستوجب صياغة مجموعة من الفرضيات الاحتمالية محل إثبات أو نفي والتي اعتمدها كأساس ومنطلق لمناقشة موضوع البحث وتتلخص في الآتي:

1. الفرضية الأولى: النقائص المسجلة في التسيير الموازي للمبيعات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تحتم ضرورة تبني التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية.

- الفرضية الجزئية الأولى: الطرق الكلاسيكية لإعداد التقديرات تحد من فعالية الموازنة التجارية في المؤسسات الجزائرية H11.
- الفرضية الجزئية الثانية: الرقابة الروتينية والدراسة البسيطة للانحرافات لا تسمح بتحقيق أهداف الموازنة التجارية H12.
- الفرضية الجزئية الثالثة: طول إجراءات إعداد الموازنات التجارية يؤدي لعدم احترام إجراءات الرقابة عليها في المؤسسات الاقتصادية H13.
- الفرضية الجزئية الرابعة: الموازنات المفروضة من الإدارة العليا تخلق الضغط الموازي مما يؤدي لضعف فعاليتها التسييرية H14.
- الفرضية الجزئية الخامسة: غياب النزاهة والشفافية في التنفيذ الدقيق للموازنات وحساب الانحرافات الناتجة يفقد أهمية النظام الموازي في المؤسسات الجزائرية H15.

- الفرضية الجزئية السادسة: تحقيق النظام الموازي لأهدافه يتطلب فعالية نظام الثواب والعقاب في المؤسسات الجزائرية H16.

2. الفرضية الثانية: تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الامكانيات لتفعيل تسيير الموازنة التجارية

- الفرضية الجزئية الأولى: تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إمكانيات إجراء تنبؤات دورية ومن ثم إعداد موازنة مبيعات متداولة تساعد على التوجه نحو التسيير بدون موازنات H21.

- الفرضية الجزئية الثانية: تمتلك المؤسسات الجزائرية الإمكانيات لتحسين تسيير الموازنة التجارية H22.

- الفرضية الجزئية الثالثة: تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إمكانيات للتوجه نحو تطبيق موازنات حديثة لتسييرها H23.

- الفرضية الجزئية الرابعة: اعتماد المؤسسات الاقتصادية موازنات تجارية حديثة يسمح بتفعيل باقي الموازنات في المؤسسة H24.

3. الفرضية الثالثة: تحكم المؤسسات الجزائرية في الأساليب الحديثة لتطوير التسيير فيها يؤدي لديناميكية الموازنة التجارية.

- الفرضية الجزئية الأولى: تبني الموازنات المتداولة تساعد على إعداد ورقابة الموازنة التجارية في المؤسسات الجزائرية بشكل يسمح بمحاسبة المسؤولية H31.

- الفرضية الجزئية الثانية: تطبيق الموازنات الحديثة في المؤسسات الجزائرية يسمح بتحسين أدائها H32.

- الفرضية الجزئية الثالثة: يضمن تفعيل وتطوير الموازنة التجارية في المؤسسات الجزائرية تحقيق التوازنات المالية H33.

- الفرضية الجزئية الرابعة: تبني الأساس الصفري لإعداد الموازنات يسهل مراقبة المسيرين في تحقيق الأهداف ومنه اتخاذ القرارات الصحيحة H34.

- الفرضية الجزئية الخامسة: تفعيل التسيير الموازي للمبيعات وفق الموازنات على أساس الأنشطة يعزز الموقع التنافسي للمؤسسة H35.

➤ أهمية الدراسة:

تبرز أهمية البحث بالنظر إلى الأهمية التي تتمتع بها أدوات مراقبة التسيير في إدارة المؤسسات الاقتصادية من حيث تعددها واتساع نطاق استخدامها. إن الموازنة التجارية بشقيها (موازنة المبيعات، موازنة المصاريف التجارية) كموازنة استغلال تمثل حجر الزاوية في الاستقرار المالي والسيولة المستمرة للمؤسسات وهو ما تطمح إليه المؤسسات الجزائرية التي تعاني في كثير من الأحيان من مشاكل مالية ترجع بالأساس إلى كلاسيكية التسيير الموازي هذا إن وجد.

توجه المؤسسة نحو تفعيل تسييرها، واعدادها للموازنة التجارية يعززان قدرتها التنافسية وبالتالي استمراريتها لتحقيق أهدافها على المستوى الجزئي والكلّي باعتبارها اللبنة الأساسية للنهوض بالاقتصاد الوطني.

➤ أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في الآتي:

- تدعيم الدراسات العلمية بإضافة خاصة بالتسيير الموازي للمبيعات؛
- التعرف على واقع تسيير الموازنة التجارية في المؤسسات التجارية الجزائرية، والذي يبقى مجال تقل فيه الدراسات العلمية في الجزائر؛
- تسليط الضوء على مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للتوجهات الحديثة للتسيير الموازي؛
- تحديد أهمية الموازنة التجارية كنظام مهم في الحفاظ على التوازنات المالية للمؤسسة؛
- لفت انتباه المسيرين إلى ضرورة تطوير الموازنات لاسيما التجارية من أجل تحقيق أهدافها بصفة كاملة؛
- دراسة الأساليب الحديثة المستخدمة في تسيير الموازنة التجارية في المؤسسات التجارية؛
- توفير قاعدة من المعلومات والمعطيات التي تساعد المؤسسة الاقتصادية في اتخاذ القرارات المناسبة في ظل تبنى التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات.

➤ أسباب اختيار الموضوع:

هناك العديد من الأسباب الذاتية والموضوعية جعلت منا نختار هذا الموضوع، يمكن إيجازها فيما يلي:

● أسباب ذاتية:

- الميول الشخصي في مواصلة البحث في هذا المجال؛
- اكتساب معلومات ومعارف جديدة فيما يخص هذه الدراسة.

● أسباب موضوعية:

- المساهمة في الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع لاسيما وأنا نعتقد أنه يستوجب التعمق فيما يخص واقع تطوير هذه الأداة التسييرية في المؤسسات الجزائرية؛
- التعرف عن مختلف التوجهات الحديثة لتسيير الموازنة التجارية في المؤسسات الجزائرية؛
- لفت انتباه المؤسسات التجارية الجزائرية لأهمية تفعيل التسيير الموازي للمبيعات، من خلال تطبيق أساليب حديثة في اعداد الموازنة التجارية، ما يسمح بتحسين تسييرها وزيادة أداؤها.

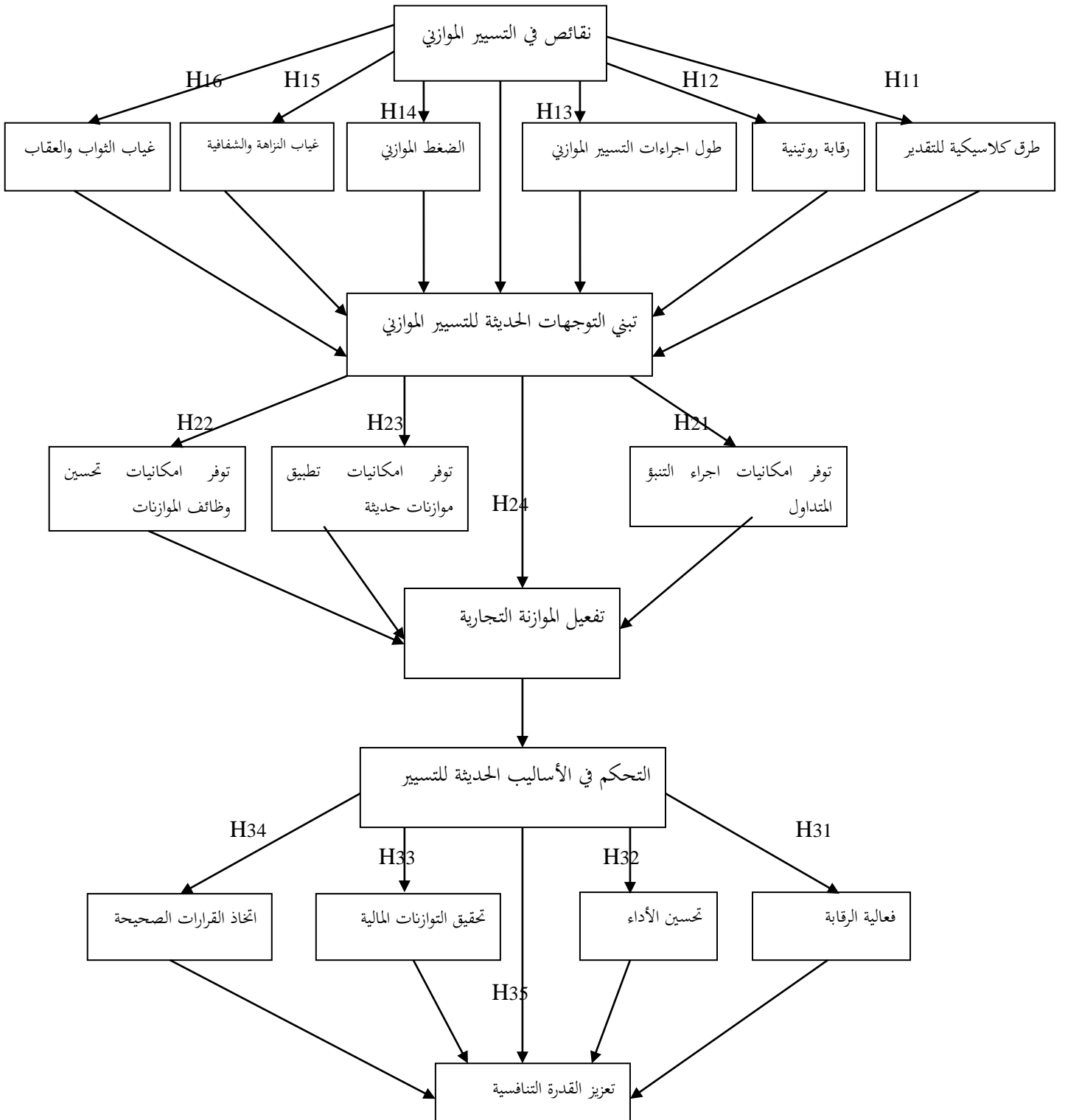
➤ حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة في:

- الحدود الموضوعية: يصنف هذا البحث ضمن البحوث الميدانية التي تهدف إلى الإحاطة بأهمية تطوير تسيير الموازنة التجارية بالمؤسسات الاقتصادية، وذلك باستخدام مختلف التقنيات الحديثة التي تسمح بتفعيل اعداد ورقابة الموازنات التجارية.
 - الحدود المكانية: تم اسقاط الجانب النظري على عينة من اطارات ومسيري المؤسسات الاقتصادية الناشطة في القطاعين العام والخاص.
 - الحدود الزمنية: انحصرت مدة هذه الدراسة من عام 2015 إلى غاية بداية عام 2018.
- منهج وأدوات الدراسة:

في ضوء طبيعة الموضوع ولدراسة الإشكالية المطروحة والتحقق من صدق الفرضيات، تم في بحثنا توظيف المنهج الوصفي وتحديدًا في الجانب النظري منه، وذلك بتقديم الجوانب المختلفة التي تتعلق بتفعيل الموازنات التجارية باستخدام الأساليب الحديثة، وذلك باستخدام الأدوات التالية من كتب ومراجع متخصصة، رسائل وأطروحات، مواقع على شبكة الانترنت. أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم ابتداء باعتماد منهج المحاكاة، والذي يركز على تطبيق تقنية من تقنيات التسيير الموازي على مؤسسة تم اختيارها، وملاحظة ومراقبة نتائج تطبيقها، إضافة إلى استخدام الاستبيان الاحصائي لتدعيم وإبراز أهمية تفعيل تسيير الموازنة التجارية في المؤسسات الجزائرية.

نموذج البحث



المصدر: من إعداد الطالبة.

➤ صعوبات الدراسة:

واجهتنا عدة صعوبات في إعداد هذه الدراسة، فيما يتعلق بالجانب النظري وجدنا صعوبة في الحصول على المراجع المتخصصة المتعلقة بالتسيير الموازي للبيعات وموازنة المصاريف التجارية، أما في الجانب التطبيقي واجهتنا صعوبة في التعامل مع المؤسسات التي أخفت حقيقة تكاليفها.

➤ الدراسات السابقة:

من بين الدراسات الجامعية التي سنعمد عليها لإنجاز هذا العمل نذكر ما يلي:

1- دراسة **Nicolas Berland**، كيف يمكن التسيير بدون موازنة؟، **Technologie et management de l'information: enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, France, 2002**، تهدف هذه الدراسة لتوضيح الانتقادات التي دارت حول الموازنات والتي أدت إلى توجه بعض المؤسسات إلى التسيير بدونها وذلك دون فهم كيفية ادراك هذا الأسلوب التسييري الحديث. توصلت الدراسة إلى أنه تم التحكم في المؤسسة أكثر من خلال الاهتمام ببعض الجوانب التي كانت مهمة في التسيير الموازي الكلاسيكي كالتركيز على دقة الأهداف وعدم اعتبارها غايات بل مقياس لتقدم الاستراتيجية.

2- دراسة **Samuel Sponem (2004)**: أطروحة دكتوراه، جامعة **Paris Dauphine**، تنوع استخدام الموازنات في المؤسسات الفرنسية: اقتراح أسلوب وتحليل المحددات، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على استخدامات الموازنات التقديرية في المؤسسات الفرنسية ومدى تنوعها من خلال تسليط الضوء على العوامل الرئيسية المحددة التي تؤدي لهذه الممارسات، وذلك باستخدام دراسة استطلاعية في إحدى عشر مؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى انشاء نموذج قياس لممارسات الموازنات يشمل خمسة أنواع مثالية لاستعمال الموازنات.

3- دراسة **نعيمة يجياوي (2008)**: أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق: دراسة حالة - قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة باتنة، تهدف هذه الدراسة للتحقق من تطبيق أدوات مراقبة التسيير في قطاع صناعة الحليب وذلك بالدراسة النظرية لمختلف الأدوات التسييرية ثم التطبيق من خلال الدراسة الميدانية.

4- دراسة **Vassili Joannides**، التسيير دون موازنة أو موازنة التمويل مع الاستراتيجية، **Comptabilités, économie et société, Montpellier, France, 2011**، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة التسيير بدون موازنة وهل هو قائم على موازنة التمويل مع الاستراتيجية؟، تم تطبيق التسيير بدون موازنات على **Svenska Handelsbanken**، من خلال دراسة المبادئ العشرة التي وضعتها BBRT.

خلصت الدراسة إلى أن المبدأ الأساسي للتسيير بدون موازنات هو موازنة التمويل مع الاستراتيجية باعتبارها تؤثر على جميع المستويات في المؤسسة.

5- دراسة **Isabelle Miroir-lair (2012)**: أطروحة دكتوراه، مدرسة الدكتوراه **Abbé Grégoire-Paris**

تطور استخدام الموازنة كأداة للاتصال المالي، جاءت هذه الدراسة لتوضيح تطور استخدامات الموازنة ودورها في التسيير والاتصال المالي بين مختلف مصالح المؤسسة، ليخلص الباحث إلى أن التحديث في الموازنة يؤدي لخلق وظائف حديثة للموازنة.

6- دراسة **Zouhour Ben Hamadi épouse Ben Njima (2013)**: أطروحة دكتوراه، جامعة

Ecole doctorale: EDEG-Economie et Gestion, Montpellier 2، تعقد أنظمة الموازنات

وبيانات المسيرين: حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التونسية، ركزت الدراسة على نظام الموازنات بهدف تحليل الفجوات بين الاجراءات الحقيقية والمتوقعة وبين الاجراءات التصحيحية، موضحة بذلك مدى تعقد وتشابك النظام الموازي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التونسية، حيث خلصت الدراسة إلى أن النظام الموازي يعتمد على خصائص معينة كهيكل المؤسسة وتسييرها، إضافة لطبيعة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من ناحية هدفها وخبرة مسيرها، وبالتالي فإن النظام الموازي يعتمد على شخصية المسير لدرجة كبيرة وهذا ما يحكم على درجة تعقيده.

7- دراسة **غضاب رانية (2014)**: أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، استخدام التكامل

بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، عرضت الدراسة مقارنة تخفيض التكلفة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة بالاعتماد على أنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة والتكامل فيما بينها بهدف خلف القيمة، توصلت الدراسة إلى أن اعتماد المؤسسة على نظام معلومات مالي ومحاسبي سليم يسمح بتوفير المعلومات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الذي ينتج عنه نظام التسيير على أساس الأنشطة.

الإضافة التي جاءت بها دراستنا تتمثل في تطبيق التسيير بدون موازنات من خلال التركيز على اعداد موازنة تجارية متداولة، من خلال التعرف على استخدامات الموازنة التجارية، إضافة للتعرف على تأثير استخدام التسيير الموازي الحديث للمبيعات على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أيضا تم تطبيق الموازنة على الأساس الصفري بمؤسسة عمومية تجارية باعتبارها موازنة حديثة ناتجة عن تبني التوجهات نحو خلق موازنات أفضل من الموازنات الكلاسيكية.

➤ هيكلية وتقسيم البحث:

تم تقسيم الموضوع إلى أربعة فصول عرض الجانب النظري منه في ثلاث فصول، وشمل الفصل الرابع الجانب التطبيقي، وبالتالي جاء هيكل البحث مبنيًا على الشكل التالي:

- مقدمة عامة

- **الفصل الأول:** وعنوانه "التسيير الموازي في المؤسسة الاقتصادية"، حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تناول الأول أهمية الموازنات في التسيير التقديري، مفهوم التسيير الموازي والموازنات التقديرية، الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية، أنواع الموازنات التقديرية، نظام المعلومات والتسيير الموازي، أما المبحث الثاني تناول أعداد الموازنات التقديرية، أما المبحث الثالث فتم فيه التطرق إلى رقابة الموازنة التقديرية.

- **الفصل الثاني:** بعنوان "الموازنات التجارية في المؤسسة الاقتصادية"، وجاء في ثلاث مباحث عرض في الأول التنبؤ بالمبيعات، وخصص المبحث الثاني لتسيير الموازنة التقديرية للمبيعات، أما الثالث فخصص لتسيير الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية.

- **الفصل الثالث:** بعنوان "استخدام الأساليب الحديثة للتسيير الموازي في تفعيل الموازنة التجارية"، جاء هذا الفصل في ثلاث مباحث كالتالي: المبحث الأول تقييم تسيير الموازنة التجارية، المبحث الثاني تفعيل الموازنة التجارية باستخدام أساليب كمية في التنبؤ بالمبيعات، المبحث الثالث تفعيل الموازنة التجارية بتبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي.

- **الفصل الرابع:** بعنوان "الدراسة الميدانية" تضمن الدراسة الميدانية إبراز مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام مختلف الأساليب الحديثة للتسيير الفعال، وذلك من خلال الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في هذه الدراسة. تم القيام بتطبيق منهج المحاكاة على مؤسستين مختلفتين مع التحليل الاحصائي للاستبيان، وتم تقسيمه إلى أربع مباحث، تناول الأول محاكاة تقنية التنبؤ المتداول لإعداد موازنة تجارية بمؤسسة صناعية، من خلال التعريف بالمؤسسة ودوافع اختيارها، التنبؤ بكمية المبيعات وأعداد الموازنة التجارية المتداولة، أما المبحث الثاني فتم فيه محاكاة تقنية الأساس الصفري لإعداد موازنة تجارية بمؤسسة تجارية، أما المبحث الثالث فجاء بعنوان استطلاع مقومات ونتائج تطبيق التوجهات الحديثة على الموازنات التجارية والذي تناولنا فيه التحليل الاحصائي للاستبيان لنصل في المبحث الرابع لتحليل ومناقشة بيانات الاستطلاع.

- الخاتمة العامة.

الفصل الأول

التسيير الموازني في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

إن التسيير بصفة عامة هو مجموعة القواعد التقنية التي يعتمد عليها المسؤول أو المشرف لتحقيق أهداف المؤسسة، وباعتبار هذه الأخيرة تسعى لتحقيق البقاء وتعزيز مركزها المالي والتنافسي داخل السوق في ظل المنافسة الشديدة، لذا فعل المسير مسؤولية كبيرة لتحقيق هذا الهدف في ظل العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على بيئة المؤسسة الاقتصادية.

تعتمد المؤسسة الاقتصادية اليوم عدة أنظمة للتسيير الجيد، من بينها نجد نظام تسيير الموازنة الذي يتم اعتماده لتحقيق الدور الأساسي لمراقبة التسيير المتمثل في التطبيق الجيد للاستراتيجية. يعمل نظام تسيير الموازنة على الإلمام بجميع الوظائف في المؤسسة، من خلال سلسلة متناسقة ومتكاملة من الموازنات الخاصة بكل مركز مسؤولية فيها.

ارتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، ضم الأول مفهوم التسيير الموازي والموازنات التقديرية، وتضمن الثاني إعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة، أما الثالث فقد تطرقنا فيه لمراقبة الموازنات التقديرية.

المبحث الأول: أهمية الموازنات في التسيير التقديري

يتمثل التسيير الموازي في كونه أسلوب تسيير يحوي على الموازنات التقديرية، التي تعتبر من أقدم الأدوات المستعملة في الرقابة والتنبؤ، حيث يرجع استعمالها لسيدنا يوسف عليه السلام من خلال إعداد موازنة القمح المتوقع انتاجه في مصر خلال سبع سنوات مقبلة، كما حدد حجم الانفاق ومخطط الاستهلاك خلال هذه الفترة.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الموازي والموازنات التقديرية

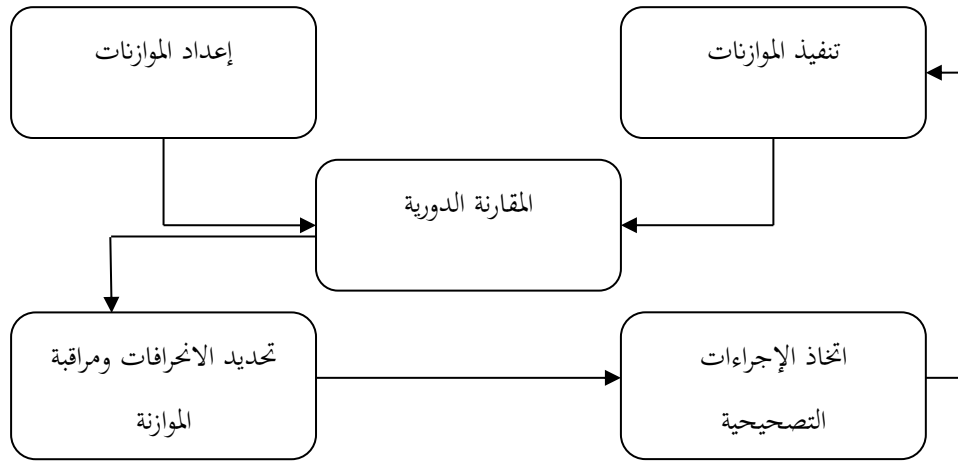
التسيير الموازي نظام قائم على عملية اعداد ومراقبة الموازنات التي تعدها المؤسسة، وذلك بغية تسيير تنبؤاتها المستقبلية، لذلك سنحاول التعرف أولا على التسيير الموازي ثم التطرق إل مفهوم الموازنات التقديرية.

أولا: مفهوم التسيير الموازي

يعرف الدليل المحاسبي التسيير الموازي بأنه: "أسلوب تسيير يعمل على ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة ومختلف المسؤولين إلى برنامج عملي ورقمي يدعى الموازنات".¹

من خلال التعريف يتبين أن الموازنات التقديرية هي ترجمة العمل بالتسيير الموازي الممثل في الشكل أدناه:

الشكل رقم (1-1): نظام تسيير الموازنات



Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, Ibid.

من خلال الشكل يتضح أن التسيير الموازي يشمل مرحلتين أساسيتين هما:²

- المرحلة الأولى: مرحلة وضع الموازنات **Budgétisation** يتم في هذه المرحلة إعداد مختلف الموازنات في المؤسسة؛

¹ Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion, 2eme édition Dunod, Paris, 2010, P 225.

² Chantal Boitel et autres, comptabilité et finance d'entreprise, édition Laurent bègue, Bréal, paris, 2006, p277.

- المرحلة الثاني: مرحلة مراقبة الموازنات **Contrôle Budgétaire** يتم في هذه المرحلة تحديد الانحرافات والعمل على تصحيحها.

يمكن تفصيل كل مرحلة من مراحل التسيير الموازي إلى عدة خطوات، وذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): مراحل التسيير الموازي



Source: Ogunjuboun, F,I, Costing and quantitative technique, VI Publisher, Nigeria, 2009, p168.

حسب الشكل أعلاه يتوضح أن مرحلة اعداد الموازنات تمر عبر خمسة خطوات، ومرحلة الرقابة الموازية تمر بخطوتين:

- **الخطوة الأولى:** تتمثل في تحديد الأهداف المراد تحقيقها، أي أن المؤسسة تحدد أهدافها التي تريد تحقيقها خلال السنة المالية المحددة، وذلك بمراعاة مواردها وامكانياتها؛
- **الخطوة الثانية:** تتمثل في جمع وتحليل البيانات لمختلف البدائل، حسب هذه الخطوة يتبين أنه يجب على المؤسسة وضع عدة موازنات أي بدائل وهذا ما يجعل من التسيير الموازي مرناً للتغيرات الطارئة، ثم العمل على تحليل البيانات الخاصة بكل بديل؛
- **الخطوة الثالثة:** تتمثل في اختيار البديل المناسب، وفقاً للخطوة السابقة وحسب المعلومات المتحصل عليها لكل بديل من البدائل المحددة يتم اختيار الموازنة التي تتوافق وامكانيات المؤسسة، على أن تحقق لها أكبر عائد بأقل تكلفة؛

- **الخطوة الرابعة:** تتمثل في ترتيب الخيارات البديلة، أي أثناء اختيار البديل يكون علينا دراسة جميع البدائل ومن ثم ترتيبها وهذا يساعدنا في حالة حدوث تغيرات فإننا نلجأ إلى البديل الثاني وهكذا؛
- **الخطوة الخامسة:** تتمثل في اتخاذ القرار وتوضيح نتائجه، تعتبر آخر خطوة لإعداد الموازنة في المؤسسة، والتي يتم فيها اعلام مسيري مراكز المسؤولية المسؤولون عن تنفيذ الموازنات عن مختلف الموازنات المعتمدة والمصادق عليها من قبل الادارة العليا للتنفيذ؛
- بعد الشروع في عملية تنفيذ الموازنات، تأتي مرحلة المراقبة المجسدة في خطوتين حسب الشكل أعلاه:
- **الخطوة السادسة:** تتمثل في تقييم النتائج المحققة واتخاذ الاجراءات التصحيحية، ويتم هذا من خلال المتابعة، وذلك بحساب الانحرافات التي قد تحدث أثناء عملية التنفيذ ما يجب التدخل حسب الحالات لاتخاذ اجراءات تصحيحية؛
- **الخطوة السابعة:** تتمثل في اعداد التقارير وهذا بمقارنة المحقق مع المقدر من النتائج، يتم اعداد تقارير وذلك حسب كل شهر أو فصل أو سنة لإبلاغ الادارة العليا بالنتائج المحققة مع ما تم تقديره، وذلك بهدف التحديد الدوري لوضعية المؤسسة مع العمل على التحسينات في الموازنة القادمة.

ثانيا: مفهوم الموازنات التقديرية

تعددت تعريف الموازنة التقديرية لتعدد آراء ووجهات نظر الاقتصاديين حيث نذكر:

التعريف الأول: "أصل كلمة موازنة **Budget** كلمة فرنسية **Bougettes** أي حقيبة، حيث كانت الموازنة التقديرية تقدم في شكل كشوف داخل حقيبة جلدية".¹

التعريف الثاني: يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها: "خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وهي تبين الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة".²

التعريف الثالث: حسب **Gorden Shillinglaw**: "تعتبر الموازنات التقديرية خطة تفصيلية محددة مسبقا للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء".³

¹ Didier Leclere, gestion budgétaire, édition eyrolles, Paris, 1994, p 06.

² فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 04.

³ أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 223.

التعريف الرابع: حسب Keller et Ferrara : "الموازنة هي الخطة المنسقة لجميع عمليات المؤسسة في فترة الموازنة فهي تمد المؤسسة بتقدير لأرباحها الكلية وللأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام، عن طريق تجميع المبيعات، التكاليف الصناعية، المصاريف البيعية، والإدارية".¹

التعريف الخامس: "الموازنة التقديرية هي بيان كمي لفترة محددة والتي تضم الإيرادات المخططة، المصاريف، الأصول، الاحتياجات والتدفقات النقدية، التي توفر التركيز للمنظمة وتساعد على تناسق الأنشطة، تخصيص الموارد، إدارة الأنشطة وتسهيل الرقابة عليها".²

وعليه يمكن اعطاء التعريف التالي: "الموازنة هي المنهج أو الطريق الذي تعتمده المؤسسة لتحقيق أهدافها خلال سنة مالية معلومة، حيث تتضمن الموازنة أهدافا كمية (أرقام) يسعى كل قسم من أقسام المؤسسة لتنفيذها، لتأتي عملية المتابعة ثم الرقابة واتخاذ الاجراءات اللازمة وفي الوقت المناسب".

من خلال هذه التعاريف يمكن توضيح خصائص الموازنات التقديرية، والتي تتمثل في:

- محتوى الموازنة هو التخطيط السليم الذي يضمن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة، أي من خلال التخطيط الجيد الذي يترجم لأرقام تظهر في الموازنة توضح طريقة توزيع الموارد؛
- تعد الموازنة التقديرية لفترة معلومة تحدد من قبل المؤسسة، حيث تكون عادة بسنة مالية؛
- تساعد الموازنات التقديرية المسؤولين لمواجهة المستقبل، وهذا من خلال التنبؤ؛
- تعمل الموازنات التقديرية على خلق روح الجماعة في الإعداد لتفادي أي تعارض بين الأهداف المسطرة والخطط الفرعية، وبالتالي ضمان إعداد خطة شاملة تسمح بتحقيق الأهداف بأكبر قدر من الكفاءة؛
- تعتبر الموازنات نظاما لتقييم الأداء، فالتقديرات التي تتضمنها تمثل معايير يمكن الاعتماد عليها في التقييم والحكم على التنفيذ الفعلي، وذلك بمقارنتها مع ما تم تنفيذه ومعرفة أي انحراف وتحديد أسبابه؛
- تخلق الموازنات الحرص والاهتمام والإدراك لدى المسؤولين لأهمية دراسة وتحليل تكاليف وأرباح أنشطتهم، مما يجعل مراقبتهم وتحكمهم في أنشطتهم أكثر دقة.

ثالثا: أهداف الموازنات التقديرية

تتمثل أهداف الموازنات التقديرية فيما يلي:

¹ أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، نفس المرجع، نفس الصفحة.

²Kazeem Olabode Faleti et al, Budgetary and management control system for improved efficiency in public sector, the implication of « Babariga-Style » budgeting approach, Scholarty journal of business administration, v4, n2, 2014, p. 45-46.

- دفع المؤسسة بالتوجه المستقبلي وتوقع ما قد يحدث في المستقبل، أي الموازنة تساعد على رؤية المستقبل القريب؛
- التعاون على خلق روح الفريق في العمل من خلال اشراك مختلف المستويات في إعداد الموازنات، أي أن الموازنات تساعد على تعزيز العمل الجماعي وخلق روح المبادرة بين الموظفين؛
- العمل على تطوير معايير للحكم على الأداء، من خلال الموازنات تستطيع المؤسسة أن تحدد معايير للأداء حسب حالتها؛¹
- تساعد على تحديد الأهداف التفصيلية لكل مركز مسؤولية في المؤسسة، وهذا باعتبار أنه لكل مركز مسؤولية موازنة خاصة به يسعى لتنفيذها وفق الموارد المخصصة له؛
- تحسين المردودية بزيادة الأرباح عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة، وهذا إذا تم استخدام الموازنات من أجل تسيير الموارد بالمؤسسة؛
- خلق الوعي التكاملي بين مختلف وظائف المؤسسة، فموازنة المبيعات مرتبطة بموازنة الإنتاج وهذه الأخيرة مرتبطة بموازنة التموينات، والاستثمارات وهذان الأخيرتان مرتبطتان بموازنة التدفقات النقدية، وهذا ما يجعل هناك تكامل وظيفي في المؤسسة، أي أن الموازنة تستطيع الربط بين مختلف وحدات وأقسام المؤسسة إذا كانت هذه الأخيرة تهدف من خلالها إلى تحقيق التكامل.²

رابعاً: أهمية الموازنات التقديرية

في المرحلة الأولى يمكن التعرف على أهمية الموازنة التقديرية من خلال أهدافها، التي تتضح بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، والشكل (1-1) يبين الترابط بين كل من المحاسبة والإدارة في أداء وظيفتي التخطيط والرقابة على مختلف الأنشطة، ذلك أن مرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، وذلك من خلال مرحلة وضع الموازنة، أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل جدول حسابات النتائج التقديرية، الميزانية التقديرية وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي جزء من المخطط العام، وهي تنفيذ لبرنامج عملي، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين والإداريين في عملية صنع القرار في جميع المستويات.³

وبشكل عام فإن الموازنات تحقق للمخططين إمكانية تحقيق ما يلي:

¹ Didier Van Caillie, Charles Kabwigiri, Montage budgétaire d'un projet, séminaire de formation, forem international, Mai/Juin/2007, www.orbi.ulg.ac.be, université de Liège.

² بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015، ص 10.

³ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 13.

- تحديد متطلبات الموارد الخاصة بالمؤسسة، وهذه تساعد على تطوير الخطط لوضع احتياجات الموارد في مجالاتها التشغيلية الفعلية، وهذا يتحقق بأهميتها في التخطيط داخل المؤسسة؛¹
- تحديد المشاكل والعراقيل الأساسية، وهذا ما يضمن تحينها وتمكين المخططات في اعتماد صيغة نظامية لتجاوزها، حيث يمكن استخدام قائمة التدفقات النقدية التشغيلية في مجال تمويل الأنشطة القصيرة الأجل؛
- إمكانية مقارنة الأنشطة التشغيلية ومخرجاتها من النتائج المالية، وهذا يمكن المؤسسة من إجراء المقارنات مع المنافسين من حيث كفاءة العمليات التشغيلية.²

إن الموازنات التقديرية وسيلة لتنفيذ استراتيجية المؤسسة المتمثلة في أهدافها العامة ونوعية المنتجات والأسواق التي تعمل فيها، وحيث تتم عملية الترجمة من مخططات طويلة ومتوسطة المدى إلى مخططات قصيرة المدى المتمثلة في الموازنات التي تعمل على التنفيذ، والشكل التالي يوضح عملية تنفيذ الاستراتيجية من خلال الموازنات التقديرية.

شكل رقم (1-3): عملية تنفيذ الاستراتيجية



Source : Georges Langlois, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3eme édition, Pearson éducation, France, 2006, p 173.

من خلال الشكل رقم (1-3)، يتضح أن هناك علاقة بين الاستراتيجية والموازنات، من خلال التحويل من المخطط الاستراتيجي إلى المخطط العملي ثم إلى التنفيذي الممثل في الموازنات.

المطلب الثاني: الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية

تختلف الوظيفة التي تؤديها الموازنة التقديرية تبعاً لاستعمال هذه الأخيرة في المؤسسة، حيث خضع هذا الاستعمال للتطور وبالتالي التطور في وظائف الموازنة، والجدول التالي يبين مختلف وظائف الموازنة تبعاً للدراسات الزمنية المختلفة.

¹ Managing Budgets, 1st edition, MTD training, 2010, P 38, bookboon.com.

² خالد محمد نبي حمدان، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص. 342-343.

جدول رقم(1-1): وظائف الموازنات التقديرية

وظائف الموازنات	الدراسات حسب الزمن
التصريح، التنبؤ، التخطيط والقياس.	Hofstede (1977)
التصريح ومراقبة النفقات، التقدير الصحيح للنتائج، تخطيط الاحتياجات المالية والنتائج، تخطيط الأنشطة العملية، توصيل المعلومات، ربط الأنشطة، التحفيز، تقييم الأداء للوحدات، تقييم الأداء.	Otley(1977)
الدور الأساسي: التخطيط، التحفيز، التقييم أدوار أخرى: الربط، التعلم.	Barrett et Fraser (1977)
التخطيط (تخطيط، ربط، مراقبة النتائج)، مراقبة المسؤوليات (تحديد الالتزامات المالية- مقارنة الأداء)، أثر لسلك المكلف بالموازنات (تحفيز مالي).	Samuelson (1986)
تقدير المستقبل، المساعدة على تعظيم الأرباح، أداة من خلالها التسيير يتصل مع مختلف المستويات في المؤسسة، أداة لقياس الأداء، أداة لحساب العلاوات، أداة لتحفيز العاملين، أداة لمراقبة الأداء بحساب الانحرافات.	Lyne (1988, 1992)
تقديرات مالية، مراقبة التكاليف، تسيير تدفقات الخزينة، تحديد الأهداف، تخطيط الموارد، قياس الأداء.	Bruance, Fraser et Woodcock(1995)
هدف مالي، قاعدة للسلطة، الربط، التخطيط، تقييم الأداء.	Collins et al (1997)
مراقبة تشخيصية، مساعدة على تغييرات استراتيجية. ¹	Albernethy et Brownell(1999)
أدوار رسمية وأدوار غير رسمية (أداة للسلطة، نظام للحوار).	Zrihen(2002)
تسيير التوازنات المالية (تقدير، اتصال مالي، تخصيص الموارد). قيادة وقياس الأداء.	Gignon(2003)
أداة تسيير (تقييم الأداء، تحفيز المسؤولين، تحديد المسؤوليات، التواصل بين مختلف المستويات في المؤسسة)، أداة استراتيجية (نشر الاستراتيجية، تقدير الاحتياجات المالية، إدارة المخاطر، تنسيق وتوجيه الأنشطة)، أداة لتخصيص الموارد والتواصل مع مختلف الجهات الخارجية الفاعلة.	Sponem(2004)
التنسيق، الاتصال، التنبؤ، التحفيز، التسيير. ²	Bouquin(2010)
التخصيص الأمثل للموارد، الربط بين مختلف الجهات الخارجية والداخلية للمؤسسة.	Kazeem Olabode Faleti et al(2014)

المصدر: من اعداد الطالبة.

حسب الجدول رقم (1-1)، يتبين أن وظيفة الموازنة في تطور، حيث كانت في البدايات تركز على التنبؤ، أي أن المؤسسة تستخدم الموازنات التقديرية بهدف قراءة المستقبل، ومن ثم أداة للتخطيط. لتتعمق المؤسسات في استخدام الموازنات أكثر فأكثر بمرور الزمن لترى فيها امكانية تقييم الأداء وهذا من خلال عملية المراقبة الموازنية التي تسمح بتحديد الانحرافات ومن ثم تحديد المسؤول عنها.

لتصبح الموازنات وسيلة تنسيق واتصال وهذا باعتبارها أداة لتحقيق أهداف المؤسسة من خلال التنسيق بين مختلف مصالحها وعلاقتهم بالإدارة العليا المسؤولة عن الموافقة على الموازنة.

¹Sponem Samuel, Diversité des pratiques budgétaires des entreprises française : proposition d'une typologie et analyse des déterminants, thèse de doctorat, université, Paris, dauphine, France, 2004, p 211.

²Isabelle Miroir-Lair, l'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière, thèse pour obtenir le grade de docteur du conservatoire national des arts et métiers en sciences de gestion, école doctorale « Abbé Grégoire », paris, 2012, P43.

وحسب تطورات التسيير الموازي تطورت وظيفة الموازنة من تقييم الأداء إلى العمل على قيادته وقياسه، وهذا من خلال مختلف مؤشراتته المالية وغير المالية خاصة. مع ندرة وشح الموارد الاقتصادية استطاعت المؤسسة الاقتصادية من تفعيل الموازنات من أجل كيفية تسيير الموارد بدلا من تخصيصها، أي من خلال الاعداد السليم للموازنات ما يسمح بالتحكم أكثر في موارد المؤسسة وتحقيق الأهداف بفعالية.

من الجدول يمكن استخلاص الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية، تتمثل في: التخطيط، التنسيق، الرقابة، التحفيز، التأثير على سلوكيات الأفراد، الاتصال، تسيير الموارد.

أولا: التخطيط

تتمثل وظيفة التخطيط في وضع وتحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة الإمكانيات المتاحة عند التنفيذ وكذلك العوامل الداخلية والخارجية للمؤسسة، كما يتم وضع خطط تفصيلية لكل قسم.

ولا تتحقق عملية التخطيط إلا من خلال الموازنات، التي تدفع بالمؤسسة على ممارسة عملية التخطيط باستمرار، ويتم ذلك من خلال التفكير والتحضير لمواجهة التغير في الظروف المحيطة بها، ودفع الإدارة على وضع وتحديد أهداف واضحة يتم السعي لتحقيقها.

ثانيا: التنسيق

من أجل خطة شاملة وناجحة من قبل الإدارة لا بد من التنسيق بين كافة الأهداف والأنشطة لمختلف أقسام المؤسسة، حيث يعمل الجميع على تحقيق الأهداف المسطرة، من خلال التوافق بين مختلف الأقسام وأن يكون الكل على علم والممام تام بالتوقعات، والنتائج كل في حدود مسؤوليته، وعلاقته ببقية الأقسام وبذلك ضمان توصيل الخطة من المستويات الإدارية العليا إلى مختلف الأقسام المسؤولة عن التنفيذ، وكذلك عملية استرجاع النتائج عكسيا للتقييم وتحديد الانحرافات وتصحيحها.

ثالثا: الرقابة

الرقابة في عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعة واستخدام الموازنة، يتم للتأكد من مدى تنفيذ المؤسسة للأهداف المخططة إذ تشمل عملية الرقابة مقارنة النتائج المحققة في نهاية الفترة بالأهداف المحددة مسبقا لهذه الفترة، ومن ثم تحليل النتائج للكشف عن الأسباب التي أدت لحدوث الانحرافات والعمل على تصحيحها.

الموازنة تحدد لكل قسم، وبالتالي الرقابة تصل إلى كل الأقسام هذا ما يؤدي بالمؤسسة إلى تطبيق أسلوب الإدارة باستثناء، من خلال الدور الذي تقوم به الموازنة في متابعة الأداء الفعلي للأنشطة، ومقارنة نتائج هذا الأداء مع ما هو مخطط بالموازنة، وتحديد الانحرافات الحاصلة بينهما، وتوجيه نظر المنفذين إليها، وبذلك تركز الإدارة

جهدتها على ما هو خارج عن المخطط فقط، تاركة بذلك الأمور تسيير بشكل طبيعي دون أن يضيع وقتها في متابعتها.¹

رابعاً: التحفيز

تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة تحفيز للأفراد داخل المؤسسة من خلال المشاركة في إعدادها والأخذ بعين الاعتبار مختلف الجوانب السلوكية لذلك وحثهم على تحقيق الأهداف المسطرة في الموازنة، على أن تكون هذه الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد.²

خامساً: التأثير على سلوكيات الأفراد

التأثير على الموظفين هو التأكيد من أن يقظتهم وسلوكهم تذهب في الاتجاه المطلوب. وهذا لا يعني بالضرورة أن التحفيز وحده هو المؤثر، لأن التأثير يمكن أن يتم عن طريق القمع، ولكن إذا كان الموظفون متحمسين وتوجه إرادتهم نحو الأهداف المرجوة يتم التأثير عليهم. تعمل الموازنات على التأثير على الموظفين من خلال:

- أن تكون أهداف الموازنة واقعية ومتناسكة بين مراكز المسؤولية وعلى المدى الطويل والمتوسط؛
- رصد الموازنات يحدد التجاوزات مع التأخير ذي الصلة، أي عندما يستدعون القرارات التي تبقى من الأحداث الجارية، إذا لم يفت الأوان للتصرف، ووضع المسؤوليات، يؤدي إلى إجراءات تصحيحية يفهمها الموظفون، وبعبارة أخرى، تقبل الموازنة إذا قبلت وفهمت، وإذا كانت بمثابة مرجع دائم للقرار والإجراءات. فمن ثم أداة لتوجيه السلوكيات التنظيمية، التي يشكلها، والتي تعطي معنى، والغرض، وغرفة للمناورة، والعناصر المرجعية.

وعلى النقيض من ذلك، فإن نظام الموازنات لا يؤثر إذا كان مصمماً على نحو يبدو عليه أداة اصطناعية، وغير مفهومة للموظفين التشغيليين، وبعبارة أخرى، لا تؤثر الموازنة إذا اعتبرت غير واقعية وغير عادلة، أو ليست مفهومة لأنه ينظر إليها على أنها أداة لثقافة الإدارة. ولذلك ليس من السهل جعل الموازنة أداة للتأثير. ومع ذلك، لكي يصبح نظام الموازنة أداة تحفيزية يجب أن يتلاءم مع سياق أكثر طموحاً بكثير.³

¹ Brault Pierre Giguère, comptabilité de management, 5eme édition, les presses de l'université Laval, Canada, 2006, p. 566-567.

² رجاء رشيد عبد الستار، تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الأداء، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 63، العراق، 2007، ص 212.

³ Henri Bouquin, La maitrise des budgets dans l'entreprise, Diffusion EDICEF, Paris, 1992, P.19-20.

سادسا: الاتصال

الاتصال هو عنصر رئيسي في عملية التسيير الموازي لأنه يحمل أدوارا أخرى، بل هو أداة للتأثير والدافع، أداة التنسيق والسيطرة ونظام المراجع. ودور الاتصالات في التسيير الموازي موجه أساسا نحو التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث يجعل من الممكن تنسيق أفضل كيانات المجتمع والاتحادات وتحفيز الأفراد على الأهداف المشتركة. غير أن تأثير الموازنة قد يتجاوز المؤسسة وحدها، وقد سلطت بعض البحوث الضوء على استخدامات الموازنة عندما تلي الأداة التوقعات الخارجية ولكن أيضا في سياق مجموعة ما.¹ تملك الموازنات القدرة على توصيل أهداف الإدارة العليا إلى المستويات الدنيا، وتوصيل مستوى عمل الأقسام في تنفيذ موازنتهم إلى الإدارة العليا، عن طريق تقارير الأداء في نهاية كل فترة، وكذلك توصيل أسباب الانحرافات ومن هو المسؤول عنها.²

سابعا: تسيير الموارد

تساعد الموازنات التقديرية على تسيير موارد المؤسسة، وهذا من خلال العمل على التخصيص الرشيد للموارد والاستغلال الأمثل لها، حيث تسمح الموازنات التقديرية للمؤسسة بتحديد الوحدات التي تحتاج موارد أكثر من وحدات أخرى، مما يعني أن المؤسسة يمكن أن تواجه الشح والتبذير في موارد أي من خلال الموازنات فهي تسيير مواردها حسب احتياجات مختلف وحداتها وكيفية استغلالهم للموارد المتاحة لكل وحدة.³

وظائف الموازنة تتعدد وتختلف حسب استخدامها من قبل المؤسسة، أي يمكن للموازنة أن لا تؤدي كل هذه الوظائف، وهذا ما أكده كل من **Stephen C. Hansen and Wim A. Van der Stede** فحسب الدراسة التي قاما بها حول مختلف أسباب الموازنة تبين أن الوظيفة التي تؤديها الموازنة ترجع للمؤسسة من حيث حجمها، نظام المعلومات المستخدم، كيفية استخدامها لنظام التسيير الموازي، خاصة وأن جل المؤسسات ترى في الموازنات وظيفة تقييم الأداء فقط وهذا راجع لغرض استخدامها من قبل المؤسسة.⁴

وحسب **Caroline Selmer**، التحديات الرئيسية للموازنات تتعلق بالمعايير، والعمليات التجارية، وتحسين الموارد المخصصة. تطبق هذه التحديات في البيئات التي تحكمها المعايير مثل المستشفيات، ومعايير الإنتاج المحددة مسبقا مثل الأعمال الصناعية، أو موازنات التشغيل في الإدارات. إذا تم فهم الموازنات على أنها التزام بالنتيجة، فستجيب على السؤال ما الذي يجب على المؤسسة القيام به لتحقيق النتيجة المطلوبة؟، أي أن

¹ Isabelle Miroir-Lair, op.cit, p52.

² مجموعة خبراء، الأساليب الحديثة للتحليل المالي واعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، ط2، الشركة العربية للتسويق والتوريدات، مصر، 2013، ص 134.

³ محمد تيسير، المحاسبة الادارية، ط4، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص 176.

⁴Stephen C. Hansen and Wim A. Van der Stede, Multiple facets of budgeting : an exploratory analysis, Management Accounting Research, Volume 15, Issue 4, 2004, p .23-26.

التحديات الرئيسية للموازنات تؤدي إلى التركيز على النتائج والمبادرات الاستراتيجية ومخططات الأنشطة، خاصة فيما تعلق بالمؤسسات التنافسية.¹

المطلب الثالث: أنواع الموازنات التقديرية ونظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية

يمكن تقسيم الموازنات من زوايا مختلفة، حيث يمكن تقسيمها من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها، أو من حيث المجال الذي تغطيه، كذلك يمكن تقسيمها من حيث موضوع المعاملات التي تحتويها، ومن حيث الوحدة المحاسبية التي يتم إعداد الموازنة على أساسها، ومن حيث مستوى النشاط أيضا.

أولا: أنواع الموازنات

• من حيث الفترة الزمنية

تنقسم الموازنات التقديرية من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها إلى موازنات قصيرة الأجل وموازنات طويلة الأجل.

1. الموازنات قصيرة الأجل Short term Budget: تغطي الموازنات قصيرة الأجل عادة دورة التشغيل، أي

أنها تغطي نشاط المؤسسة لفترة محاسبة عادة تكون سنة، ويكون الهدف منها أساسا رسم برنامج العمل خلال الفترة، والرقابة على كفاءة تنفيذه. فقد تقسم الموازنة السنوية إلى موازنات شهرية، أو ربع سنوية حيث يساعد هذا التقسيم إلى فترات قصيرة من زيادة دقة التنبؤ، والتقدير بين الأداء الفعلي والمخطط على فترات قصيرة، مع إجراء التعديلات اللازمة بدلا من الانتظار حتى نهاية السنة.

2. الموازنات طويلة الأجل Long term budget: وهي الموازنات التي تغطي فترة زمنية تزيد عن سنة والتي قد

تتراوح بين خمسة أو عشر سنوات، ويطلق على هذه الموازنات عادة اسم الموازنات الاستراتيجية لأنها تغطي الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

ينحصر هدف هذه الموازنات طويلة الأجل في توضيح الاتجاه العام الذي ستتجهه المؤسسة في المستقبل من حيث التوسع واستحداث سلع جديدة.²

• من حيث طبيعة المجال

يمكن تقسيم الموازنات من حيث طبيعة المجال إلى:

1. الموازنات التشغيلية Budget Opérationel: وهي التي تغطي الأعمال العادية للمؤسسة وتتكون من:

- موازنة المبيعات، والتي تتضمن مبيعات المؤسسة المستقبلية بالكمية والقيمة؛

¹ Caroline Selmer, construire et défendre son budget, outils, méthodes et comportements, 3^{ème} édition, Dunod Paris, 2014, p11.

² إبراهيم جمعة إسماعيل وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2001، ص 198-200.

- موازنة الإنتاج وما يرتبط بها من موازنة المواد الأولية، وموازنة المخزون وموازنة العمالة المباشرة وموازنة التكاليف الصناعية الإضافية؛
- موازنة تكاليف البيع والتوزيع والتي تتضمن جميع مصاريف البيع والتوزيع الناتجة عن عمليات البيع؛
- موازنة التكاليف الإدارية والتي تتضمن جميع المصاريف الخاصة بالتسيير الإداري للمؤسسة؛
- قائمة الدخل التقديرية.

2. الموازنات الرأسمالية **Budget Capital**: وهي التي تختص بتخطيط الانفاق الاستثماري للوحدة الاقتصادية وتتكون من: الموازنة النقدية، قائمة المركز المالي التقديرية، قائمة التدفقات النقدية التقديرية.¹

• من حيث موضوع المعاملات **Budget Physique**

حسب هذا التقسيم يوجد:²

1. الموازنات العينية: تعتمد على وحدات القياس العينية، مثلاً يتم قياس الإنتاج بوحدة المنتج وقياس الطاقة الإنتاجية بوحدة المنتج أو ساعات العمل.
2. الموازنات المالية **Budget Financial**: تتمثل في الترجمة المالية للموازنة العينية، أي هي الموازنة العينية ولكل تقييم نقدي، وبالتالي فوحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود.
3. الموازنات النقدية **Cash-Flow Budget**: تمثل برنامج الإيرادات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة والتي تنتج أساساً على الآثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة.

• من حيث الوحدة المحاسبية

وتقسم الموازنات من حيث الوحدة المحاسبية إلى:³

1. موازنة البرامج **Program Budgets**: في هذا النوع من الموازنات يتم تقسيم أنشطة المؤسسة إلى برامج محددة يهدف كل منها إلى تحقيق هدف معين، ثم يتم إعداد موازنة لكل برنامج على حدى.
2. موازنات المسؤوليات **Responsibility budgets**: يعتمد هذا النوع من الموازنات على مبدأ محاسبة المسؤولية، حيث يتم رسم الخطط على أساس مراكز مسؤولية التنفيذ أو تحقيق الأهداف. بمقتضى ذلك يتم تحليل أنشطة المؤسسة على أساس المسؤولين عن تنفيذ أجزائها أو تحقيق أهدافها، ويتم تقسيم الموازنات إلى أجزاء بحيث يصبح تنفيذ كل جزء من مسؤولية شخص محدد أو مجموعة محددة من الأشخاص، تصبح الموازنة على هذا الأساس بمثابة مجموعة من الأهداف المعيارية موزعة على حسب مسؤولية تنفيذها، و تهدف إلى فرض الرقابة على كفاءة التنفيذ و تقييم كفاءة الأداء.

¹ Steve A Finkler, Budgeting concepts for nurse managers, pervious édition, paris, 2008, p .05-08.

² عبد الحي مرعي عطية، في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2008، ص. 255-256.

³ Steve A Finkler, op.cit, p .08-10.

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

4. الموازنات الشاملة Overall budget: تقوم الموازنات الشاملة على اعتبار أن المؤسسة بكل أنشطتها المختلفة، وبرامجها المتعددة، وبأقسامها المتنوعة ومراكز مسؤولياتها الكثير بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنة، ويترتب على ذلك أن الموازنة الشاملة تمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات الأخرى بحيث يتم تنسيق أهدافها مع الأهداف العامة للمؤسسة وتحديد آثارها على تلك الأهداف. وبالتالي تعتبر الموازنة الشاملة ملخص لكل الموازنات الفرعية الأخرى من حيث علاقتها بالأهداف العامة للمؤسسة ومساهمة كل منها في تحقيق الأهداف.

• من حيث مستوى النشاط

يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً لمستوى التشغيل أو مستويات النشاط تتمثل في:

1. **الموازنة الثابتة Fixed budget:** تعد الموازنة لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة ومن ثم فهي ترتبط بحجم تقديري واحد من النشاط الإنتاجي أو البيع.
2. **الموازنة المرنة Flexible budget:** تعد الموازنة المرنة على أساس مجموعة من مستويات النشاط، أي أحجام مختلفة من الإنتاج والمبيعات، يتم تحديدها طبقاً لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة.¹

• وفق وظائف المؤسسة

تتمثل أنواع الموازنات حسب هذا المعيار في:

1. **موازنة الاستغلال Budgets d'exploitation:** يعتمد هذا النوع من الموازنات على دورة الأشغال بالمؤسسة وبحجم النشاط فيها ويحتوي على الموازنات التالية:

- الموازنة التجارية Budget commercial: تحتوي هذه الموازنة على المبيعات وموازنة المصاريف التجارية؛
- موازنة الإنتاج Budget de production: تعمل موازنة الإنتاج على تحديد عدد الوحدات أو الكميات من السلع التي يجب إنتاجها خلال فترة الموازنة، وهذه الفترة تتجزأ إلى وحدات زمنية تتناسب وطبيعة الإنتاج في المؤسسة (فصل، شهر، أسبوع... الخ)، وذلك لأغراض الرقابة.

¹G. Stevenson Smith, Managerial Accounting for libraries and other not-for-profit organization, second edition, library of congress cataloguing in publication data, united states of America, 2002, p 98.

يحتاج مسؤول وحدة الإنتاج لوضع موازنته إلى:

- تقدير المخزونات (مخزون أول مدة وآخر مدة)؛
- تقدير النشاط الأدنى الضروري لضمان مبيعات الفترة المغطاة بواسطة موازنة المبيعات، حيث يحدد برنامج الإنتاج بالطريقة التالية:
برنامج الإنتاج (كمية الإنتاج) = مخزون آخر مدة - مخزون أول مدة.
و يتم إعداد موازنة الإنتاج على أساسين:
- أساس البرامج التي ترغب المؤسسة في تنفيذها؛
- أساس المسؤولية عن هذا التنفيذ.

كما يتطلب إعداد الموازنة الإنتاج إعداد موازنة للمواد الأولية وموازنة لليد العاملة المباشرة.¹

- الموازنة التقديرية للتموينات Budget des approvisionnements: تعمل موازنة التموينات على إعداد تقديرات كمية وقيمة للموارد واللوازم اللازمة للعملية الإنتاجية بهدف ضمان أن الكمية اللازمة لبرنامج الإنتاج سيتم شراؤها بالكميات المناسبة، وفي الأوقات المناسبة وبالأسعار المناسبة وبالجودة المناسبة وذلك من خلال العمل على التحكم في التكاليف المتعلقة بتسيير المخزون.
- تتطلب موازنة التموينات تقدير الحجم الأمثل للطلبية، وذلك عن طريق نموذج Wilson، تحديد الحد الأدنى والأعلى للمخزون تقدير نقطة إعادة الطلب وتقدير مخزون الأمان... الخ. أو عن طريق نموذج Just in time الذي يعتبر من الطرق الحديثة.²

2. الموازنة التقديرية للمصاريف العامة Budget de frais généraux: تعتبر موازنة المصاريف صعبة الإنجاز لارتباط التكاليف فيها بصفة غير مباشرة بنشاطات المؤسسة مثل مصلحة الإدارة العامة، ومصلحة البحث والتطوير، والمحاسبة وغيرها من المراكز التي يصعب تحديد قيمتها المضافة بالنسبة للمؤسسة. تلجأ المؤسسة في الغالب لإعداد هذه الموازنة إلى عملية التحكم من طرف الإدارة العليا، حيث يتم تحديد حصة كل مركز وتقدير التكاليف الخاصة به حسب تكرار العمليات، وترتكز عملية التقييم على مبدأ احترام المسؤولين في هذه المراكز للموازنة المحددة دون تجاوزها.

3. الموازنات التقديرية للاستثمارات Budget des investissements: تتضمن موازنة الاستثمارات العائدات، والتدفقات النقدية المتوقع أن يحققها المشروع الاستثماري، كما تظهر في هذه الموازنة، جميع أنواع المصاريف التي تتحملها المؤسسة لتكاليف الاستغلال والاهتلاكات، والتغيرات الحاصلة في احتياجات رأس المال العامل.

¹ Jean Lochard, la gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Editions d'organisation, Paris, 1998, p 80.

² Pierre Zearmati, Fabrice Mocellin, pratique de la gestion des stock, 7eme édition, Edition Dunod, Paris, 2005, p 102.

موازنة الاستثمارات عبارة عن إسقاط لمخطط الاستثمار على فترة الموازنة، وتبين بذلك عناصر هذه الخطة الواجب تسديدها خلال هذه الفترة، وبالتالي تسمح بمتابعة التزامات المؤسسة. تمثل عملية تقييم البدائل لاختيار البديل الأفضل والذي يحقق أكبر عائد أو أكبر ربحية جوهر عملية الرقابة على الاستثمارات. في هذا الصدد تستخدم المؤسسة عدة أساليب نذكر منها طريقة معدل العائد الداخلي، وطريقة صافي القيمة الحالية.¹

4. الموازنات العامة les budgets généraux: يقصد بها موازنة الخزينة، والوضعية المالية التقديرية للمؤسسة وهي تلخص مجمل الموازنات الأخرى:

- موازنة الخزينة Budget de trésorerie: تتمثل في ترجمة معطيات الموازنات السابقة بصيغة المدفوعات والمقبوضات، وذلك من أجل أخذ الوقت الكافي للتخطيط، ولتغطية أي عجز متوقع في النقد أو استثمار الفائض منه بأعلى مردود ممكن ليست موازنة للتكاليف، إنما هدفها هو التخطيط النقدي، لتبين المركز المالي للمؤسسة الناتج عن تنفيذ الخطط المغلقة بالموازنات السابقة، وما ينتج عنها من تدفقات نقدية في شكل مدفوعات ومقبوضات خلال الفترة، بنهاية وضعها يتبين للإدارة إذا ما كانت المؤسسة بحاجة إلى تمويل دائم أو مؤقت لكي تخطط للاقتراض طويل أو قصير الأجل. يتم في البداية تحديد المركز الصافي للنقدية الناتجة عن الاستغلال (تحصيلات المبيعات، مدفوعات للموردين، أجور، أعباء جماعية...) الذي يتم تعديله بالعناصر الخارجة عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة (شراء الأصول الثابتة، بيع جزء منها، ضريبة على الأرباح...). يتم بعدها إضافة رصيد أول مدة للخزينة ليظهر بذلك العجز أو الفائض.² لإعداد موازنة الخزينة يتم الإعداد المسبق للموازنات التحضيرية الجزئية المتمثلة في: موازنة المقبوضات، موازنة الرسم على القيمة المضافة وموازنة المدفوعات.³

- الوثائق الشاملة التقديرية les documents de synthèse: تتمثل الوثائق الشاملة التقديرية في جدول حسابات النتائج و الموازنة التقديرية الحتمية، وهو ما يمثل المرحلة الأخيرة من بناء الموازنة. يعتبر جدول حسابات النتائج وثيقة رئيسية، فهي تبين لنا النتيجة المتوقعة، في مرحلة التقديرات كما توفر للمؤسسة فرصة الاطلاع عن نقائص الاستغلال في مرحلة الرقابة.

أما الموازنة العامة التقديرية فهي وثيقة تسمح لنا بالتأكد من تحقيق التوازن للمؤسسة (الأصول والخصوم).⁴

يمكن وضع شكل يوضح أنواع الموازنات الواردة أعلاه كالتالي:

¹Armand Dayan, Manuel de gestion, Volume 1, édition ellyses, Paris, 1999, P 811.

²Didier Leclère, op-cit, p 135.

³Claude Alazard, Sabine Sépari, op-cit, p 344.

⁴Didier Leclère, op-cit, p 136.

الشكل رقم (1-4): أنواع الموازنات التقديرية



المصدر: من اعداد الطالبة.

ثانيا: نظام المعلومات والتسيير الموازي في المؤسسة

يعتبر نظام المعلومات ضرورة أساسية في المؤسسة والذي يمكن من خلاله تحسين تسيير الموازنات التجارية بالمؤسسات الاقتصادية.

1. مفهوم نظام المعلومات

المفهوم الأول: نظام المعلومات هو من جهة مجموعة من الاجراءات والوثائق التي تعطي المعلومات المفيدة في وظائف التسيير، ومن جهة ثانية الوسائل المادية والبشرية الضرورية لمعالجة، تخزين وتحويل المعلومات بهدف استغلالها الجيد والصحيح.

المفهوم الثاني: نظام المعلومات هو مجموعة منظمة من الأفراد والمعدات والبرامج وشبكات الاتصال وموارد البيانات والتي تقوم بتجميع، وتشغيل وتوزيع المعلومات لمساندة اتخاذ القرارات، والتعاون والرقابة داخل المؤسسة.¹

¹ سيلم منى، أثر استخدام نظم المعلومات على فاعلية أداء الموظفين بالبنوك التجارية الجزائرية- دراسة حالة مجموعة من البنوك التجارية الجزائرية- أطروحة مكملة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2017، ص 59.

المفهوم الثالث: عرفه لاودن 1991: "بأنه مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة والمتفاعلة معا، والتي تتولى مهام جمع أو استرجاع، تشغيل، تخزين وتوزيع المعلومات اللازمة لدعم عمليات اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة في المؤسسة".¹

حسب هذه التعاريف يمكن أن نقول أن نظام المعلومات هو أداة تسييرية في المؤسسة والتي تتشكل من عناصر ترتبط ببعضها تهم بكل ما هو معلومة داخل المؤسسة، وهذا من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة.

يشمل نظام معلومات التسيير مجالات هي:

- تألية المهام التنفيذية المتكررة، وجعلها تنفذ تلقائيا ومن أمثلتها: عمليات الحساب، والمتابعة والطلبات وتحديد مستوى المخزون؛
- المساعدة في اتخاذ القرارات من خلال القدرة على توفير معلومات دقيقة وتفصيلية، ومع ظهور أنظمة معلوماتية جد متطورة كنظام دعم القرار والأنظمة الخبيرة « **les systèmes experts** »، أصبح من السهل القيام بعمليات تحليلية جد معقدة، إضافة إلى استفادة مراقبة التسيير من هذه الأنظمة في عملية تصميم لوحات القيادة وتحقيق التنسيق وتبادل المعلومات فيما بينها؛
- تحقيق التواصل بين الأعضاء في المؤسسة سواء كان ذلك داخليا أو مع أطراف خارجية، وبالتالي تسهيل عملية انتقال المعلومات بسرعة بين المؤسسة والزبائن أو بين المؤسسة والموردين. وفي هذا المجال يتم استخدام شبكة تبادل المعطيات المعلوماتية، والتي تسمح بنقل وتحويل المعلومات بفضل وسائل اتصال عن بعد، وإمكانية استفادة المؤسسة من التجارة الالكترونية في توسيع أسواقها.²

2. أهمية نظام المعلومات في المؤسسة

نظم المعلومات له أهمية كبرى في المؤسسات المعاصرة بحيث أصبحت مرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال، كما أنها ضرورية للقيام بمختلف العمليات والأنشطة من تخطيط وتنظيم واتخاذ قرارات في ضوء استراتيجية المؤسسة التي تقوم بتحليلها وفهمها. لذا فإن نظام المعلومات يكون ملائما لحجم المؤسسة وذا مصداقية لأنه يمثل الذاكرة التي تفيد عملية الرقابة، ويمتاز بالسرعة والتحديث والفعالية، لأنه يعالج المعلومات المتعلقة بواقع

¹ ثابت عبد الرحمن ادريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 123.

² بن لخضر محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص 97.

المؤسسة الحالي ويعمل على التنسيق بين المراكز، كما يعالج المعلومات المرتبطة بمستقبل المؤسسة والتي تبنى عليها القرارات المختلفة.¹

بالإضافة إلى ذلك، فإن نظام المعلومات يسمح بتشكيل ذاكرة حقيقية للمؤسسة، تعتمد الرغبة والجودة وملائمة القرار على المعلومات التي يملكها صانع القرار.²

3. نظام المعلومات وعلاقته بالتسيير الموازي في المؤسسة

يعتبر نظام المعلومات العنصر الأساسي لعملية التسيير وبالتالي أساس التسيير الموازي، حيث لا يمكن اعداد الموازنات والرقابة عليها إلا بوجود شبكة معلومات منظمة لهذا الغرض. فكلما كانت المعلومات محينة كلما زادت فعالية الموازنات التقديرية في المؤسسة.

تشكل المؤسسة قاعدة واسعة للمعلومات، لكن لا قيمة لهذه المعلومات إلا إذا تم معالجتها حسب الاحتياج وفي الاتجاه، أي التركيز على المعلومات الضرورية للقرارات الاستراتيجية، وهذا يتطلب المسح الشامل لمختلف الآفاق.³

¹ قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة 2011-2012، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013، ص 126.

² Jack Forget, Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, Collection les mémentos finance, Edition d'organisation, sans pays, 2005, p 25.

³ نعيمة مجاوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 77.

المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية

تعتبر عملية إعداد الموازنات أولى مراحل التسيير الموازي في المؤسسة، حيث تتضمن العديد من الإجراءات والمراحل التي سيتم تناولها في المبحث.

المطلب الأول: مبادئ إعداد الموازنات التقديرية

يجب توافر مجموعة من المبادئ للموازنات التقديرية والتي تمكن من تسهيل إجراءات وتنفيذ الموازنات في المؤسسة والتي تتمثل فيما يلي:

أولاً: مبدأ الشمولية

يعني مبدأ الشمول أن تغطي تقديرات الموازنة جميع الأنشطة في المؤسسة، وجميع العمليات سواء كانت عمليات جارية، مثل المبيعات، والإنتاج، والطاقة، ومستلزمات الإنتاج والسيولة، أو العمليات الاستثمارية مثل الإضافات النقدية، وأن تكون شاملة لكل التفاصيل الضرورية، والمستويات الإدارية. وهذا ما يسمح لنظام التسيير الموازي بفعالته من حيث التفصيل في أعداد مختلف الموازنات الخاصة بمختلف أقسام ومصالح المؤسسة.

ثانياً: مبدأ إعداد البيانات التقديرية للفترة القادمة

يتمثل هذا المبدأ في التنبؤ بمختلف العمليات خلال فترة الموازنة في ضوء العلاقات المتبادلة بين هذه العمليات، بحيث يمكن توفير البيانات التقديرية التي تعد على أساسها الموازنة. حسب هذا المبدأ يعني الزامية التنبؤ سواء بالمبيعات، أو الانتاج، أو الاستثمارات، وبالتالي التجديد في التقدير وعدم الاعتماد على موازنات السنة الماضية.

ثالثاً: مبدأ التنسيق

تظهر أهمية مبدأ التنسيق في تحقيق التوازن بين العمليات والأنشطة المختلفة، وعدم مراعاة هذا المبدأ يؤدي إلى حدوث إخفاقات تؤثر على الكفاءة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية. ويعني هذا المبدأ لتحقيق التجانس بين الجداول الفرعية المشتقة من الموازنة بإيجاد الترابط والتنسيق الكامل بينها، وذلك بمراعاة أن تغطي هذه الجداول الفرعية جميع العمليات، والأنشطة وأن تهتم بالعلاقات المتبادلة بين أوجه النشاط المختلفة.

رابعاً: المبدأ السلوكي للموازنات

ويعني إشراك المستويات الإدارية المختلفة في عملية إعداد الموازنة المتمثلة في المشاركة والتحفيز، ويقصد بالمشاركة عند إعداد الموازنة ووضعها، مراعاة تشكيل لجنة لهذا الغرض، أي لا ينفرد شخص أو إدارة معينة في

وضع الموازنة.¹ حسب دراسة **Adam S. Maiga** و **Fred A. Jacobs**، حول تأثير المشاركة في اعداد الموازنة على فعاليتها ونجاحها أنه يجب اشراك جميع المستويات في المؤسسة لإعداد الموازنات، وفي المقارنة التي قاما بها الباحثان بين الموازنات المفروضة من الادارة والموازنات المعدة على أساس التشارك والتشاور تم التوصل إلى أن المشاركة الفعالة تولد وتعزز الثقة في الرؤساء، كما وجد أن الإنصاف والثقة الإجرائية تؤثران تأثيرا كبيرا على الالتزام بأهداف الموازنة، ما يسمح للمرؤوسين بالسهر على تنفيذ الموازنات بكل نزاهة وجدية.²

خامسا: مبدأ المرونة

تجد المؤسسة صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج وبالتالي المبيعات، وذلك راجع لأسباب عدة منها:³

- صعوبة استيراد بعض المواد من بعض المناطق مع عجز طارئ في العملات الأجنبية؛
- ندرة أحد المواد الأساسية من السوق؛
- المضاربة في أسعار بعض المواد؛
- تأخر وصول مجموعة من الآلات المتفق على استلامها في وقت محدد؛
- اضرابات عمالية مفتوحة مما يؤدي إلى انخفاض حجم المبيعات.

كل هذه الأسباب وأخرى قد تجعل الموازنة غير متماشية مع الواقع، الأمر الذي يدعو إلى تعديلها، لكن عملية التعديل هذه لا تتم في يوم أو يومين، بل قد تمتد إلى أسابيع مما يترك في المؤسسة وقت فراغ، إضافة يحملها الكثير على صعيد التكلفة، لذلك يجب عند إعداد الموازنة التقديرية أن تجهز المؤسسة موازنات بديلة حتى يتم استخدامها في الحال ودون انتظار وربما اتخاذ قرارات قد تكون عفوية، إذن فالموازنة المرنة هي التي تساعد المؤسسة على التكيف مع تغير الظروف الداخلية والخارجية.

سادسا: مبدأ التوقيت الزمني

يعني إيجاد التوازن بين حجم العمليات وتوزيعها زمنيا، والمقصود بالتوقيت ليس مجرد توزيع تقديرات الموازنة توزيعا متساويا على مدار فترة الموازنة، وإنما يعني التوقيت بالنسبة لكل فترة في شكل برنامج زمني يحقق التوازن بين جوانب النشاط في الوحدة الاقتصادية. أي يجب على المؤسسة أن تحترم عامل الزمن لإعداد موازنتها، وذلك من خلال اعدادها لبرامج زمنية توضح مدة وكيفية تنفيذ الموازنات خلال السنة المالية.

¹ هادي علي زينب، الموازنة التخطيطية للمبيعات في الرقابة على الأداء، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، العدد 4، المجلد 10، العراق، 2008، ص 1202-1203.

²Adam S. Maiga, Fred A. Jacobs, Budget Participation's Influence on Budget Slack, The Role of Fairness Perceptions, Trust and Goal Commitment, Journal of Applied Management Accounting Research, V5, n1, sans, P 51.

³ Caroline Selmer, toute la fonction financière, Edition Dunod, Paris, 2006, p 193.

سابعاً: مبدأ ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي

يعني وضع تقديرات كل من التكاليف والإيرادات على أساس الهيكل التنظيمي لتحديد مسؤولية كل إدارة أو قسم، وبالإمكان استخدام الموازنة كأداة للرقابة. فالهيكل التنظيمي يعتبر أساساً لتحديد السلطة والمسؤولية وبالتالي، يقصد بالمبدأ توزيع تقديرات الموازنة بحسب الوحدات التنظيمية المختلفة لتحديد موقع الانحرافات، وأسبابها، ومسؤولية التحكم فيها لاتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف، وتشجيع الكفاءات. يجب على المؤسسة أن تأخذ الهيكل التنظيمي بعين الاعتبار أثناء إعداد الموازنات، وذلك من خلال تحديدها لمراكز المسؤولية ما يسمح لها في وقت لاحق من محاسبة المسؤولية عن الانحرافات الناتجة.

ثامناً: مبدأ التمييز بين العمليات (الجارية والاستثمارية)

يعني الفصل بين الموازنة لكل من العمليات الجارية والعمليات الاستثمارية، حيث تتضمن العمليات الجارية كل ما يخص المبيعات ومستلزمات الإنتاج وبرامج الإنتاج والطاقة الإنتاجية. بينما تتضمن موازنة العمليات الاستثمارية كل ما يخص التكوين الرأسمالي والإضافات والطاقة، يعني أنه يجب على المؤسسة الفصل بين موازنات عملياتها اليومية أو التشغيلية وبين موازنات عملياتها الخاصة بالجانب الاستثماري، ما يساعدها في عملية الرقابة الموازنة لاحقاً.

تاسعاً: مبدأ القياس الإجمالي

ويعني الأخذ في الاعتبار ظاهرة عدم التأكد، حيث ينظر إلى كل قيمة في الموازنة سواء تكلفتة أو إيراد على أساس أنها ليست قيمة مطلقة. وهذه خاصية نظام التسيير الموازي في المؤسسة، حيث أن الموازنات مبنية على التنبؤ بالمستقبل ما يعني أن القيم عبارة عن تقديرات أو توقعات فقط وليست قيم مطلقة ولكنها تقترب إلى الصحة والدقة ما كانت الوسائل والتقنيات المستخدمة في التنبؤ فعالة وحديثة.¹

حسب المبادئ التي ذكرناها لإعداد الموازنات في المؤسسة، يتوضح أن المؤسسة لا يمكنها إعداد أي موازنة أو لا يمكن أن تؤدي الموازنة وظائفها التي أعدت من أجلها دون توفرها على المبادئ أعلاه. المبادئ تتضمن كل من الأطراف المسؤولة عن الإعداد، والتقديرات، وعامل الزمن، حيث كلها محاور هامة لتفعيل الموازنات في المؤسسة.

¹ هادي علي زينب، مرجع سبق ذكره، ص 1203.

المطلب الثاني: إجراءات ومراحل إعداد الموازنات

تمر عملية إعداد أي موازنة بالمؤسسة الاقتصادية بجملة من الاجراءات المتمثلة في قواعد تسمح بإعداد الموازنات فيما بعد. أيضا تعتبر الاجراءات ثابتة لا يمكن اهمالها، بينما يمكن للمؤسسة عدم اعتماد مراحل الاعداد بصفة ترتيبية أو كلها، أي يمكن التعديل أو الاضافة حسب المؤسسة.

أولا: إجراءات إعداد الموازنات

تمتد عادة إجراءات إعداد الموازنات من 4 إلى 6 أشهر ويمكن تقسيمها إلى 5 إجراءات:¹

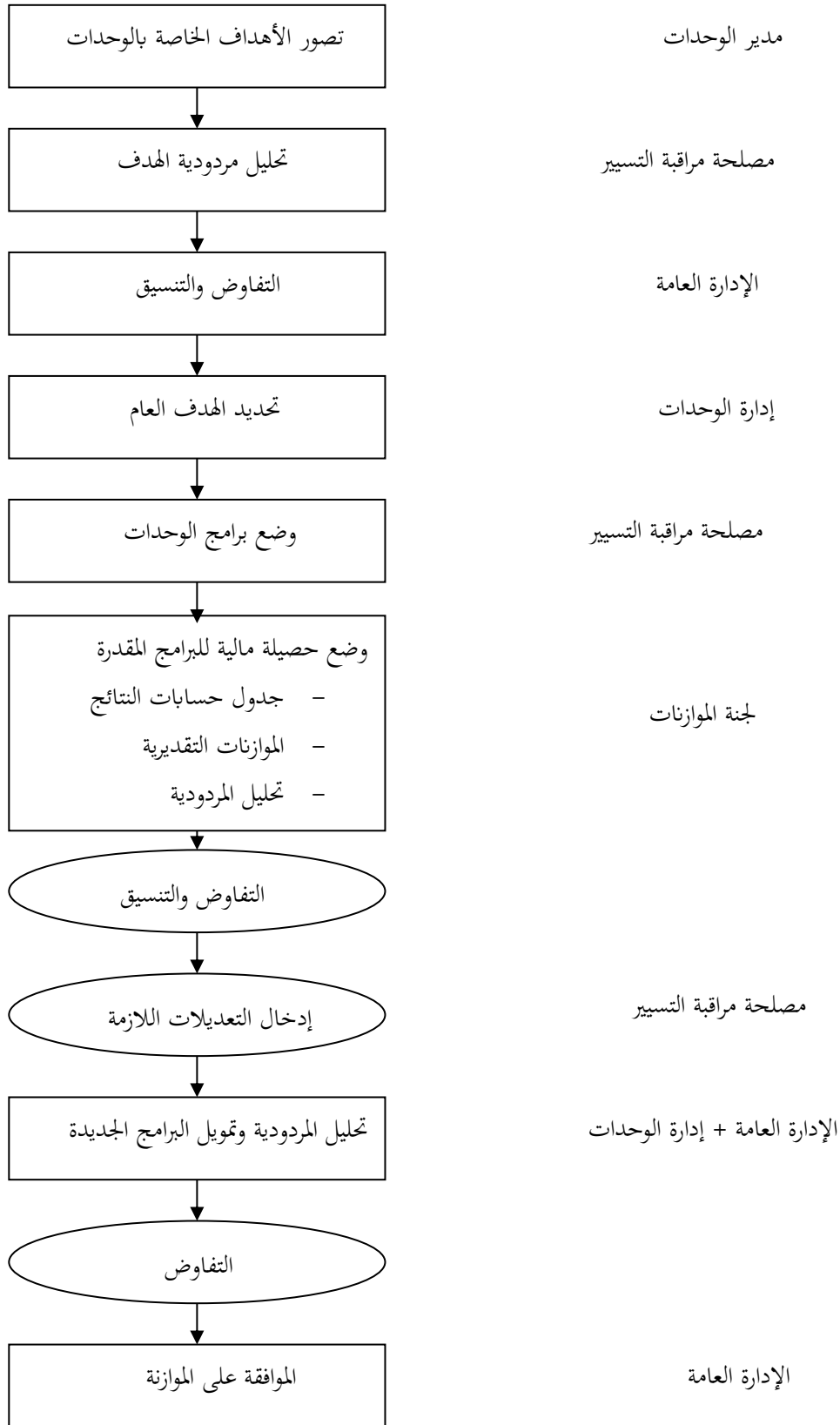
1. تبليغ المديرية العامة أهداف المخطط العملي، وكذلك المعلومات المتعلقة بالمحيط التي يقدمها مراقب التسيير إلى مسؤولي المراكز، الاجراء الأولي يتمثل في نقل البيانات والمعلومات من المستويات التنفيذية إلى الإدارة العليا، التي لها سلطة الموافقة فيما بعد؛
2. يقوم كل مسؤول مركز بوضع مشروع موازنة أي موازنة أولية مؤقتة، جميع مراكز المسؤولية تعد موازنة خاصة بها في ظل ما تملكه من موارد؛
3. تجميع مشاريع الموازنات لفحص مدى انسجامها ويقوم كل مسؤولو المراكز ولجنة الموازنات بمناقشة الأهداف والوسائل التي يجب تسخيرها، حيث يعتبر هذا الاجراء بإجراء تشاوري يسهل للإدارة العليا تخصيص الموارد في ظل حاجات كل مركز مسؤولية؛
4. وضع الموازنات النهائية لكل مركز مسؤولية ثم تجميعها للوصول إلى الموازنات التقديرية للمؤسسة، إجراء يسمح بضبط الموازنات في شكلها النهائي وكننتيجة للإجراء السابق؛
5. متابعة الموازنات وتعديلها تبعا لتطورات المحيط والنتائج المحققة، أي يجب اعتماد مراحل فيما بعد خاصة بالرقابة واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة وفي الوقت المناسب.

يمكن توضيح هذه الاجراءات وكذا توضيح مختلف المستويات المسؤولة عن تنفيذ هذه الاجراءات في

المؤسسة الاقتصادية في الشكل التالي:

¹ Armand Dayan, op.cit, p 810.

شكل رقم (1-5): إجراءات إعداد الموازنات والمسؤولين عليها



Source : Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3eme édition, Edition Organisation, Paris, 2000, p 254.

يتم وضع الأهداف الخاصة بالوحدات من قبل مدير الوحدات حيث يتم تحليلها، والتأكد من واقعيتها وقابليتها للتجسيد من قبل مصلحة مراقبة التسيير، ليتم التفاوض عليها وادخالها في الفعل من قبل الإدارة العامة، ثم يتم على مستوى إدارة الوحدات وضع برامج لتنفيذ الأهداف. كما يخصص لها موارد مالية من قبل مصلحة مراقبة التسيير.

تعمل لجنة الموازنات على التفاوض، والتنسيق بين مختلف الموازنات المعدة للتنفيذ ليتم بعد ذلك تحليل مردوديتها والعمل على تمويل برامج جديدة من قبل الإدارة العامة في المؤسسة، ثم اعتماد الموازنات واستخدامها كأداة للرقابة في المؤسسة.

ثانيا: مراحل إعداد الموازنات التقديرية

تمر عملية إعداد الموازنات في المؤسسة بثلاث مراحل أساسية تتمثل في:

- مرحلة التحضير لإعداد الموازنات؛

- مرحلة إعداد الموازنات؛

- مرحلة اعتماد الموازنات واستخدامها كأداة للرقابة.

1. مرحلة التحضير لإعداد الموازنات: في هذه المرحلة تقوم الإدارة العليا (مجلس الإدارة أو المدير العام) بتحديد أهداف، وأنشطة المؤسسة، والعوامل المميزة للمؤسسة عن غيرها، أوضاع الأسواق والمنافسة ومواردها التمويلية والبشرية وتنظيمها الداخلي، بعدها تعمل على تحليل كل هذه المتغيرات لأنها تؤثر على عمل المؤسسة. كما تساعدها على معرفة إمكانياتها وقدراتها، بعدها يتم إعداد ملخص لنتائج التقييم، وتحديد نقاط القوة والضعف التي تساعد المؤسسة في تحديد أهداف واستراتيجيات شاملة وواقعية. بعد تحديد الأهداف الشاملة، تقوم الإدارة العليا بوضع الأهداف، بعد ذلك تترجم الأهداف والاستراتيجيات إلى خطة مالية طويلة الأجل ثم إلى خطة متوسطة الأجل تقوم بوضعها لجنة الموازنات (تتكون من مسؤولين تنفيذيين والمدير المالي ومراقب التسيير)، وتحتوي الخطة على أرقام إجمالية وتتمتع بنوع من المرونة وتغطي بشكل عام قيمة واتجاه المبيعات المقدرة، تكاليف الانفاق الرأسمالي... الخ.

انطلاقا من هذه الخطة الاستراتيجية، يقوم كل مشرف على مركز المسؤولية (مسؤول تنفيذي) بتحديد الأهداف التفصيلية الخاصة بمركزهم يقدمه إلى الإدارة العليا لدراستها، وتنسيقها وكذلك فرصة لتعديل الأهداف والاستراتيجية العامة، حيث تشكل هذه الأهداف التفصيلية القاعدة التي ستقوم على أساسها كل من المسؤولين بوضع القسم الخاص به من الموازنات.

2. مرحلة إعداد الموازنات: يقوم مراقب التسيير بمتابعة تنفيذ هذه المرحلة، ومن خلالها يتم تحديد المسؤوليات وأدوار كل المشاركين في إعداد الموازنة، وهم الإدارة العليا ولجنة الموازنات، المسؤولين الفنيين، المسؤولين التنفيذيين،

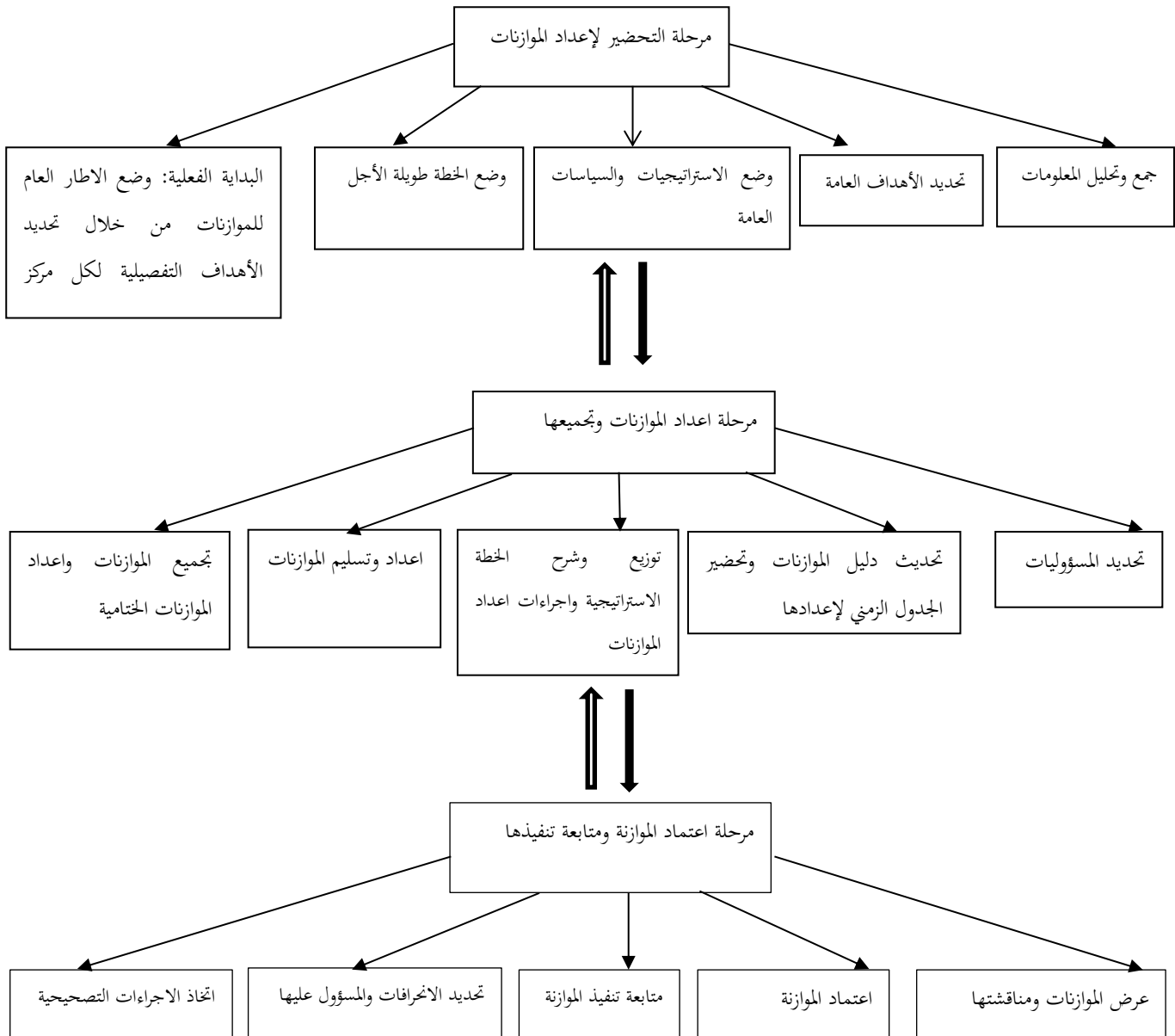
بعد ذلك تتم عملية مراجعة وتطوير التعليمات، والإجراءات المتعلقة بإعداد الموازنات، ومراجعة تصاميم النماذج وأوراق العمل كما يتم تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنة، وذلك السقف الزمني الذي تغطيه. بعد ذلك يتم توزيع وشرح الخطة الاستراتيجية وإجراءات، وأساليب إعداد الموازنات للمشرفين وفقا للجدول الزمني، وللأساليب المحددة في تعليمات الموازنة، مع الالتزام باحترام الأهداف التفصيلية، ليتم تسليمها كمرحلة لاحقة لمراقب التسيير ليراجعها وينسقها مع الموازنات الختامية، وهذا بالتعاون مع المدير المالي والمسؤولين الآخرين.

3. مرحلة اعتماد الموازنات واستخدامها كأداة للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط: في هذه المرحلة يتم اعتماد الموازنات من قبل الإدارة العليا، ويشمل هذا كل الموازنات التي قام بإعدادها المشرفون على مراكز المسؤولية وكذلك الموازنات الختامية التي قام بإعدادها مراقب التسيير بمساعدة المدير المالي، وبعد ذلك يتم العمل على تنفيذ الخطط المالية الواردة في هذه الموازنات، والرقابة على أداء المؤسسة للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعة.¹

ويمكن تمثيل مراحل أو مسار إعداد الموازنات في الشكل التالي:

¹ عقون سعاد، مساهمة نظام مراقبة التسيير في عصنة التسيير العمومي، دراسة حالة الجماعات المحلية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015، ص.113-114.

الشكل رقم (1-6): مراحل إعداد الموازنات



المصدر: عقون سعاد، نفس المرجع، ص113. (بتصرف)

حسب الشكل أعلاه يمكن القول أن مراحل اعداد الموازنات طويلة وقد تكون معقدة في بعض المؤسسات ذات الحجم الكبير والمتعددة النشاطات. وهذا ما يجعل أغلب المسيرين باختزال المراحل، أي عدم احترام مراحل الاعداد ما يولد ضعف أو عدم فعالية التسيير الموازي، فعدم سلامة الاعداد يؤدي لعدم سلامة الرقابة وعدم القدرة على التحديد الدقيق للانحرافات.

فمثلا بعض المؤسسات لا تعمل على تحديث دليلها الموازي، ما ينجر عنه عدم تحديث الأساليب والتقنيات الخاصة بالتنبؤ. أيضا أي خلل أو تجاوز في مرحلة اعتماد الموازنات كعدم اعداد تقارير دورية عن تنفيذ الموازنات يؤدي لعدم تحديد الانحرافات، وبالتالي لا يمكن اتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

المطلب الثالث: عوامل نجاح الموازنات التقديرية والعوامل المؤثرة في إعدادها

إعداد الموازنة التقديرية يتطلب تحديد جملة العوامل التي تؤدي لنجاحها في المؤسسة الاقتصادية، أيضا يجب تحديد العوامل التي يمكنها التأثير، والتحكم في عملية إعداد وتنفيذ الموازنة.

أولا: عوامل نجاح الموازنات التقديرية

لنجاح وفعالية نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة يتطلب توفر ما يلي:

1. توفر التخطيط الاستراتيجي الذي يقوم به مجلس الادارة في المؤسسة أو مالكيها، كما يجب أن يكون متوافقا مع القرارات التي يتخذها مسيرو المؤسسة، والمتعلقة بكيفية استخدام موارد المؤسسة لمحاولة تحقيق الأهداف التنظيمية فتحول الخطة الاستراتيجية إلى اجراءات عمل. اعداد الموازنة التقديرية يوفر الجهاز المثالي لتحويل المخططات إلى عبارات مالية؛
2. التخطيط للموازنات التقديرية لا يمكن أن يوضع عن عزلة، يعني أن وضعية المؤسسة ونوعية منتجاتها وقوة العمل وغيرها، يجب أن تؤخذ في الحسبان بالإضافة إلى خلفية الدولة، فمثلا اذا كان طالبوا العمل قليلون، فإن ذلك يحتم على المؤسسة دفع رواتب أعلى من العادي، وبالتالي عليها ادراك عواقب ذلك، كما يجب عليها تحديد العوامل الأساسية قبل الاعداد، والتي يمكن أن تتضمن نقص المعروض من المواد الأولية، عدم توفر عمال مؤهلين، قيود حكومية، مبيعات محدودة ناتجة عن قلة الترويج للمبيعات، ندرة الطاقة، قلة المديرين التنفيذيين الأكفاء، قلة رؤوس الأموال، عدم كفاءة البحث حول تطوير منتجات جديدة، عدم الكفاءة الناتجة عن نقص المساحة... الخ؛
3. يجب توفر الدليل الموازي الذي يوفر مجموعة من المبادئ التوجيهية فيما يتعلق بمن يشارك في اعداد الموازنات التقديرية والرقابة عليها، وكذا كيفية تطبيقات الاجراءات اللازمة؛
4. وجود لجنة الموازنة خاصة في المؤسسات الكبيرة، حيث تقوم لجنة الموازنة بتنظيم عملية التخطيط والرقابة على تنفيذ مختلف الموازنات التقديرية. تضم اللجنة ممثلين عن الوظائف أو الأنشطة الهامة في المؤسسة، ويرأسها المنسق الذي عمله هو التسيير والاشراف على أنشطة اللجنة.¹ يحتاج العمل في لجنة الموازنة إلى معرفة إدارية ومعرفة محاسبية، فمن الناحية الادارية يجب الامام بالإرشادات والتعليمات التي يتم الاتفاق عليها بين اللجنة والادارة العليا، أما من الناحية المحاسبية فيجب الامام بأساليب التقدير اللازمة لإعداد الموازنة وفهم تقارير الأداء؛²

¹ وادة سعاد، أثر نظام الموازنات التقديرية على سلوك المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص استراتيجية المنظمات، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص.58-59.

² محمد تيسير، مرجع سبق ذكره، ص 190.

5. يرى كل من **Wood** و **Sangester** أنه عندما توضع الموازنات التقديرية فيجب أن ترسم جيدا كيفية التخطيط والرقابة، فعندما يتم تحضير الموازنة التقديرية في الظروف المناسبة، سوف تكون المؤسسة التي تستخدم أو تعتمد الموازنات التقديرية أفضل أداء من مثيلاتها التي لا تقوم بذلك، كما أن استخدام الموازنة يعني أن المسيرين فيها بإمكانهم الاجابة على الأسئلة العامة التي تؤثر على سير العمل بالمؤسسة.¹

ثانيا: العوامل المؤثرة في اعداد وتنفيذ الموازنات

تتمثل العوامل التي يمكنها التأثير على عملية اعداد وتنفيذ الموازنات في ما يلي:

1. حجم المبيعات

إذا كانت المؤسسة تملك طاقة إنتاجية تفوق كمية الإنتاج المحتمل بيعه فإنها تقوم بإعداد برنامج إنتاجي يفوق حجم الكمية الممكن بيعها، وبالتالي فالعامل المتحكم هنا هو حجم المبيعات، والذي يتأثر هو الآخر بدرجة جودة السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة مقارنة بالسلع والخدمات المنافسة، وأيضا قدرة المؤسسة على المنافسة.

2. الطاقة الإنتاجية المتاحة

إذا كانت الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أقل من الطاقة الممكن تسويقها هناك يتم هدر الطاقة حيث تبقى شاغرة أما في الحالة العكسية، أي إذا كانت الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أكبر من الطاقة الممكن تسويقها هنا طاقة إنتاجية مكدسة في المخازن. يجب على المؤسسة تخصيص مواردها وفق طاقتها المتاحة، ما يجب على المؤسسة أن لا تعتمد على موازنة السنة الماضية لإعداد موازنة السنة القادمة لأن الاختلاف في الطاقة سوف يؤثر على عملية الاعداد.

3. مستلزمات برامج الإنتاج

يمكن أن تكون مستلزمات الإنتاج عاملا متحكما في إعداد الموازنة، إذ توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج إنتاجي والقدرة على تسويقه وبيعه. لكن تجد المؤسسة صعوبة في إيجاد اليد العاملة ذات الكفاءة أو صعوبة توفير المواد الأولية، أي قد تحدث ظروف خارج عن يد المؤسسة تعرقل عملية الاعداد، حيث يجب على المؤسسة وضع موازنات بديلة تسمح لها بتفادي التأثيرات الخارجية.

¹ وادة سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 60.

4. رأس المال العامل

إن عدم توفر رأس المال العامل يحد من تنفيذ البرنامج الزمني المسطر من طرف المؤسسة، إذ أن أي زيادة في حجم الإنتاج يجب أن تقابله زيادة في رأس المال العامل الذي يستثمر في تغطية مستلزمات الإنتاج. وتجدد الإشارة أن العامل الأشد تأثيرا في المؤسسة يختلف باختلاف هذه الأخيرة، ويختلف أيضا من فترة لأخرى حتى في نفس المؤسسة، ومهمة الإدارة البحث عن كيفية التقليل من درجة تأثيره حتى لا يشكل عائقا يحول دون تجسيد أهدافها المحددة، كما يمكن أن يكون هناك أكثر من عامل مؤثر في المؤسسة، لذا يستوجب عليها أن تحدد العوامل المؤثرة والمتحكمة في نشاطها ثم تقوم بترتيبها حسب درجة تأثيرها.¹

¹ فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 204.

المبحث الثالث: مراقبة الموازنات

عملية المراقبة الموازنية هي ثاني مرحلة من مراحل التسيير الموازي في المؤسسة، بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل موازنات لمختلف الوظائف، فإنه يلزم متابعة عملية التنفيذ، وذلك عن طريق مراقبة الموازنات وتحليل الانحرافات بهدف تقييم الأداء.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع مراقبة الموازنات

المراقبة بصفة عامة هي وجه لعملية التخطيط، تتضمن تحديد معايير نموذجية للأداء، وتتبع نتائج الأداء الفعلي وقياسها، ومن ثم مقارنة نتائج القياس مع المعايير المرسومة، وتحديد الانحرافات، حيث يتطلب ذلك تصحيح الانحرافات وتحديد أسبابها، ومعالجة هذه الأسباب حتى لا تتكرر الانحرافات نفسها.¹

استخدمت الموازنة كأداة للرقابة لأول مرة سنة 1912، تعد مراقبة الموازنات نقطة البداية لعملية التخطيط ونقطة البداية أيضا لعملية الرقابة، تعمل مراقبة الموازنات على حساب الانحرافات بين ما هو مخطط وما تم إنجازه مع البحث عن أسباب هذه الانحرافات والمسؤولين عنها، هذا ما يسمح بمعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف والتصرف في الوقت المناسب تجاه الأحداث غير المرغوب فيها وكذلك تقييم الأداء، وتحسين قواعد التنبؤ وجودة الاختيارات الاستراتيجية.

أولا: مفهوم مراقبة الموازنات التقديرية

التعريف الأول: تم تعريف مراقبة الموازنات لأول مرة سنة 1930 في مؤتمر جنيف الذي نظم من قبل المعهد الدولي للتنظيم العلمي للعمل من طرف **M.Henri Brunère**: "مراقبة الموازنة ليست فقط مراقبة ما تم تحقيقه مقارنة بالمتوقع، بل هي تحليل دقيق للوقائع، والحقائق الخاصة بنشاطات المؤسسة من أجل عملية التغيير بداية من المستويات العليا (الإدارة العامة)، حيث تتضمن برنامج نشاطات يتم تنفيذها".²

التعريف الثاني: حسب **Pigé et Lardy**: تعتبر مراقبة الموازنة مقياس لمراقبة التسيير، "مراقبة الموازنة تغطي جميع الأنظمة، والإجراءات التي تذهب من وضع الموازنة لجمع ومراقبة الإنجازات من خلال مواجهة التوقعات. وتعتبر مراقبة الموازنة أداة أساسية لمراقبة التسيير سواء من حيث قدرتها على تقديم معلومات أساسية لتطبيق الاستراتيجية ورصدها، وقدرتها على إدماج مشاكل تفويض المسؤولية والمراقبة والمساءلة".³

¹ محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير: أساسيات، وظائف، تقنيات، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص30.

² Nicolas Berland, l'histoire du contrôle budgétaire en France, thèse du doctorat, université Paris XIX, Dauphine, 1999, p 42.

³ Azzouz Elhamma, Fatma Ben Slama, Le contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité : cas des sociétés marocaines، مجلة الباحث، عدد 11، 2012، ورقلة، جامعة قاصدي مرباح، عدد 11، 2012، P04.

التعريف الثالث: "مراقبة الموازنات هي المقارنة أو الفرق بين التقديرات وما هو محقق من خلال حساب الانحرافات الناتجة، حيث يسمح تحليل وحساب الانحرافات بمعرفة مختلف الأسباب التي أدت لحدوثها، ومحاسبة المسؤولين عن ذلك".¹

التعريف الرابع: "مراقبة الموازنات مجموعة تقنيات معروفة في المؤسسة: التخطيط، التقدير، محاسبة المسؤولية، حساب التكاليف، تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية".²

التعريف الخامس: "تتمثل مراقبة الموازنة في المبادئ والإجراءات والممارسات لتحقيق أهداف معينة من خلال الموازنات، حيث يساعد نظام مراقبة الموازنة في تحديد أهداف المؤسسة ككل وبذل جهود متضافرة لتحقيق إنجازاتها".³

من خلال التعاريف يمكن استخلاص التعريف الشامل لمراقبة الموازنات: "مراقبة الموازنات مرحلة من مراحل التسيير الموازي، تتضمن اجراءات، وخطوات تسمح بالرقابة على تنفيذ الموازنات في المؤسسة، وبالتالي محاسبة المسؤولية".

من خلال التعاريف يمكن استخلاص ما يلي:

- مراقبة الموازنات تعمل على البحث عن أسباب الانحرافات، أي تحديد نقاط الضعف لمعالجتها؛
- إعلام مختلف المستويات في المؤسسة، وهذا من خلال التدارك في حال وجود انحرافات؛
- العمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، من خلال التدخل لتصحيح الانحرافات الحاصلة فعلا؛
- محاسبة المسؤول عن الانحرافات، من خلال تحديد المسؤول عن حدوث الانحراف ومحاسبته؛
- مراقبة الموازنات ليست فقط من أجل التأكد من تحقيق ما تم تقديره، ولكن أيضا هي وسيلة بحث تسمح بالأخذ بعين الاعتبار تغيرات البيئة، أي تسعى لإدراج التغيرات البيئية في اعداد الموازنات المستقبلية.

مراقبة الموازنات يجب أن تعمل على:

- تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة؛
- تعمل بمثابة الاتصال والتحكيم بين مراكز المسؤولية؛
- اتخاذ القرار بشأن الاستقلال الذاتي بين مختلف مراكز المسؤولية واحترام السياسة العامة للمؤسسة؛

¹Christian Goujet, Christian Raulet, comptabilité de gestion 6eme édition, Dunod, Nouveau tirage corrigé, Paris, 2003, p 191.

²Simons Alcoufe et autres, les facteurs de diffusion des innovation managériales en comptabilité et contrôles de gestion, comptabilité-contrôle-audit/numéro spécial, Mai 2003, p 12.

³Kenneth Odour Adongo, Ambrose Jagongo PhD, MKIM, Budgetary Control as a Measure of Financial Performance of State Corporations in Kenya, International Journal of Accounting and Taxation, Vol 1, n 1, Kenya, 2013, p 44.

- اعداد وحدات قياس للأداء معروفة من قبل المديرين.¹

ثانيا: أنواع مراقبة الموازنات

يقصد بأنواع المراقبة الموازنية، أين يمكن أن نجد الرقابة في مختلف مراحل التسيير في المؤسسة، و سنوضح ذلك في الجدول أدناه.

جدول رقم (1-2): أنواع مراقبة الموازنة

طبيعة المركز	أدوار مراقبة الموازنات	نوع المراقبة الموازنات	أسئلة أساسية تطرحها المؤسسة
التخطيط الاستراتيجي	التقديرات، إذن بالإنفاق، تقييم غير رسمي	تقديرات، تخطيط	ما هي وضعية المؤسسة غدا؟ كيف يمكن تشكيل نتيجة مؤستنا؟
الرقابة الاستراتيجية	التنسيق، الاتصال، التقييم	التنسيق، التنشئة الاجتماعية	هل مختلف نشاطاتنا منسجمة؟ أم هناك حالة ركود تنظيمي؟
المراقبة المالية	التحفيز، الالتزام، تقييم مالي	تقييم، عقوبات	هل يمكن الاستثمار في هذا النشاط؟ في هذا البلد؟

Source: Morad Mousli, L'efficacité du système budgétaire : vers un découpage des activités de mesure et de pilotage de la performance, management prospective ED, Management et Avenir, 2014/4, N70, p 59.

حسب الجدول رقم (1-2)، فقد اقترح **Berland** ثلاث نماذج لشرح أو توضيح دور، أو وظيفة مراقبة الموازنات وطبيعتها.

حيث يرى بأن مشاركة المسؤولين في عملية التخطيط هو ما يثبت أهمية الاستراتيجية التي لها علاقة بالرقابة، وهذا ما هو موضح في الجدول من خلال وجود عدة وظائف وأنواع لرقابة الموازنات، بالنسبة للمؤسسات التي تتميز بنموذج التخطيط الاستراتيجي، فالمراقبة تساعد على تقدير برامج الإنتاج، ترخيص الإنفاق، وقياس ما تم إنجازه من خلال الموازنات. المؤسسات التي تتبنى الرقابة الاستراتيجية تستخدم نظام الموازنات من أجل التنسيق الجيد لمختلف النشاطات العملية بهدف التنسيق بين مختلف المسيرين وهذا للعمل على التسيير الأمثل للموارد، وكذلك من خلال تحفيز (العمال) لتحقيق الأهداف المسطرة.

المطلب الثاني: مراحل مراقبة الموازنات

عملية الرقابة باستخدام نظام الموازنات التقديرية، كأى نظام رقابي تتلخص في مراحل منظمة ومتسلسلة، حيث تنطلق من تحديد الأهداف المسطرة للمؤسسة والمترجمة وفق الاستراتيجيات المعتمدة، أي تحديد الأداء المتوقع والذي يكون من مسؤولية لجنة الموازنات التقديرية، ومن ثم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع والذي ينتج تقارير الأداء، ومن خلال التغذية العكسية يتم توضيح الانحرافات المسجلة. كما تساهم تقارير الأداء في

¹ Brahim Tiguint, Gestion budgétaire, Cours et étude de cas, Master systèmes d'information et contrôle de gestion, Ecole Nationale de Commerce et de Gestion, Marrakech, 2008, P 05.

تحسين الأداء الفعلي وأيضا تعديل الأهداف المسطرة بما يتوافق والنتائج التنظيمية المحققة، أي أن الموازنة التقديرية تتضمن القياس الدوري لأهداف المؤسسة، والعمل على تصحيح مسارات وخطط المؤسسة بما يتماشى والنتائج المحققة.¹

تمر عملية مراقبة الموازنات وفق ثلاث مراحل أساسية:

- مرحلة إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات؛
- مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها؛
- مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

و يمكن تناول كل مرحلة من مراحل عملية مراقبة الموازنات على النحو التالي:

أولا: مرحلة إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات

يتم في هذه المرحلة مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة وحساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء كانت سلبية أو إيجابية وفق العلاقة:

$$\text{الانحراف} = \text{النتائج المقدرة} - \text{النتائج المحققة}$$

ويتم خلال هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء، والتي يتم استخدامها لتحديد الانحرافات على أساس شهري واتباع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة. يختلف تصميم تقارير الأداء باختلاف المؤسسات، وأنشطتها، وأساليب التسيير فيها.

غير أنه يمكن الارتكاز لمجموعة من الضوابط الواجب توافرها في تقارير الأداء وهي:²

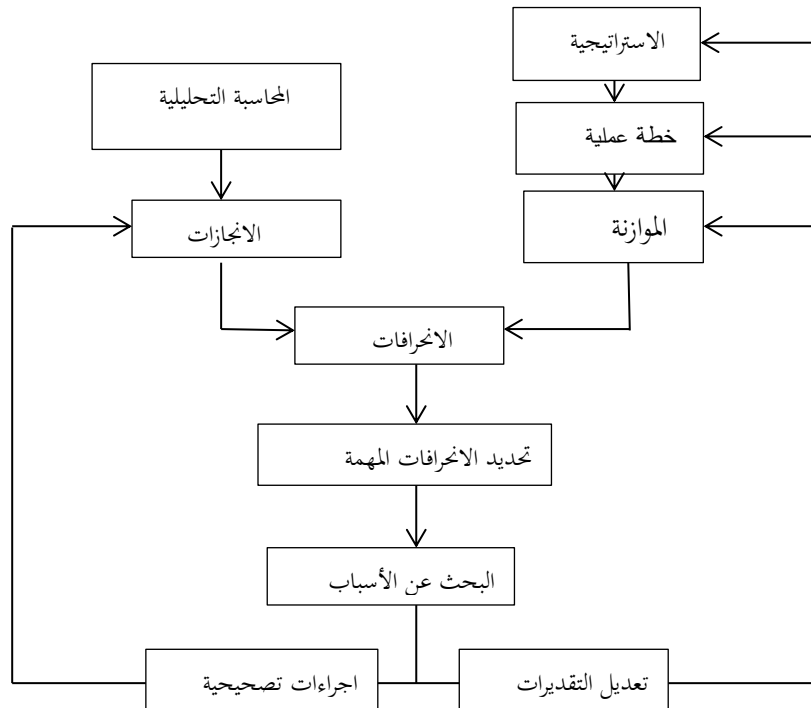
- أن تتبع الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومستوى الرقابة المطلوب فيها، وهذا يعني أن يكون هناك تقرير أداء لكل مركز مسؤولية على حدى انطلاقا من المستويات الدنيا ووصولاً إلى المستويات العليا؛
- أن تغطي كافة أوجه النشاط في المؤسسة، أي تحقق مبدأ الشمولية؛
- أن تتضمن مقارنة بين النتائج المحققة والمقدرة مع حساب الانحرافات، أي أن تكون مفصلة؛
- أن تتلاءم طريقة عرض المعلومات فيها وتفصيلها مع متطلبات المستخدم الرئيسي، أي أن تكون مفهومة لقارئها؛
- أن تتضمن مساحة مخصصة للملاحظات حيث يتم تسجيل كافة المعلومات المتعلقة بالانحرافات وأسبابها وإمكانية تصحيحها؛
- أن تكون منتظمة، ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة علما أن وجود بعض المشاكل قد يتطلب إعداد تقارير أسبوعية، عملية تنظيمها يسمح بسهولة وسرعة القراءة، وبالتالي سرعة الاجابة؛

¹ وادة سعاد، مرجع سبق ذكره، ص. 54-55.

² محمد سامي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 281.

- أن يتم إعدادها في الأوقات المقررة لها.
 - **ثانيا: مقارنة النتائج بالأهداف**
 - انطلاقا من الأهداف يمكن للمديرين وضع معايير لما هو متوقع القيام به، مع احترام مجموعة من الأسس عند وضعهم لتلك المعايير، لذلك ينبغي أن:¹
 - يتناسب المعيار مع كل الأفراد، أي الأخذ في الحسبان قدرات الفرد المتوسط، فلا تعمم نسبة الأداء على أساس ما يقدمه المتفوقون في العمل وأصحاب المهارات المتقدمة، لأن ذلك سيكون من قبيل التفاؤل المفرط على أساس أنهم نادرين بالمؤسسة؛
 - لا تقتصر على معيار واحد، بل يتم الاعتماد على عدد مقبول من المعايير، كالجودة، السرعة؛
 - البحث عن أسباب الانحراف وتحليلها بما يتطلب ذلك الحصول على معلومات تفصيلية عن النتائج الفعلية، والمقدرة أو الرجوع إلى تقارير أخرى لربط الانحراف بالنتائج الأخرى؛
 - تحديد المسؤول عن الانحراف اعتمادا على قدرة المسؤول على الرقابة، والتحكم في النتائج.
- والشكل التالي يوضح مراقبة الموازنة:

شكل رقم (1-7): مراقبة الموازنات



المصدر: عقون سعاد، نفس المرجع، ص 115.

¹ عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 114.

تحتاج هذه الرقابة إلى وضوح الهيكل التنظيمي، وذلك من حيث الوظائف، والسلطات، والمسؤوليات، للتمكن من تحديد مواطن الخلل بدقة والتمييز بين الانحرافات الواقعة تحت سيطرته وتلك الخارجة عن نطاقه. كما تتطلب الرقابة الموازية وسائل اتصال فعالة وهذه من ضمن مسؤوليات مراقب التسيير، ليتسنى للمسؤولين فهم محتوى وبيانات التقارير الدورية فهما جيدا، وبالتالي استخدامها وفق ما يريده مراقب التسيير، وليس وفق مقدار فهمهم الخاص لها فقط.

كما لا يجب أن نتعامل بنفس الطريقة مع مجمل الانحرافات المسجلة، إذ يجب التعامل معها حسب أهميتها النسبية بالنسبة للمؤسسة، وحسب التكلفة الناتجة عن عملية التصحيح والعائد المرتقب منها، وبالتالي سيتم العمل وفق ما يسمى بالإدارة بالاستثناء، بحيث يتم تركيز الاهتمام على الانحرافات الكبيرة مقارنة بالأقل أهمية، وهي بهذا تقتضي نوع من المرونة عن طريق تحديد حدود دنيا وعليا للانحرافات، أي تحديد مجال السماح. حيث من الضروري أن تتم متابعة تنفيذ الاجراءات التصحيحية للتأكد من فعاليتها من جهة، وتحقيق فعالية إجراءات الرقابة في المستقبل من جهة أخرى، مع التأكيد على أن دراسة الانحرافات لا تهدف فقط إلى قياس الأداء وإنما يجب أن يكون تركيز تحليل الانحرافات على دراسة وفهم لماذا تظهر الانحرافات وكيف يستخدم ذلك التحليل والفهم للتحفيز على التعلم التنظيمي والتحسين المستمر للأداء.

يتم تفسير الانحرافات حسب اشارتها التي تكون موجبة أو سالبا، ويمكن توضيح معنى الاشارات وتفسيرها حسب الجدول الموالي:

جدول رقم (1-3): تفسير الانحرافات

سلبي ($0 >$)	موجب ($0 <$)	
غير مفضل	مفضل	انحراف على رقم الأعمال (الحقيقي - الموازي)
مفضل	غير مفضل	انحراف على التكاليف (الحقيقي - الموازي)
غير مفضل	مفضل	انحراف على الهامش (الحقيقي - الموازي)

Source : Nicolas Berland, Yves de Rongé, contrôle de gestion, perspect, stratégique et managériales, 2^{ème} édition, publier pears, France, 2013, p 311.

تعتبر قيمة الانحراف سواء موجبة أو سلبية بالنسبة للمؤسسة مهمة جدا وذات دلالة، وهذا ما يتطلب دراسات تحديد الأكثر دلالة من قبل تسيير الموارد البشرية وهذا يعرف بالتسيير بالاستثناء.

ثالثا: الإجراءات التصحيحية

الرقابة الموازية لا تعنى بالانحرافات السالبة فقط، بل تهتم أيضا بالانحرافات الموجبة والعمل على تميمها، بمختلف الوسائل كالثناء، وبذل الحوافز، والمكافآت والترقية وغيرها.

أما اذا تعلق الأمر بملاحظات سلبية أظهرتها عملية المقارنة، فإنه من الضروري اتخاذ الاجراء التصحيحي المناسب، وقد يكون ذلك من خلال:¹

- إعادة فحص الأهداف؛
- إعادة النظر في طريقة التنظيم في كافة جوانبه مثل مستوى السلطة، درجة المسؤولية، شكل الاتصال؛
- إعادة النظر في القرارات المتخذة، خطوات اتخاذها، طريقة تبليغها، ومدى ملائمتها؛
- الرفع أو خفض من مستوى المقياس أو المعيار، كتعديل الأهداف غير قابلة للتحقيق.

ولقد ميز **CT Horngren** بين خمسة أنواع من الانحرافات:²

الانحراف في التنفيذ: والناتج عن عجز الأفراد أو الآلات في تنفيذ العمل، وبالتالي هناك احتمال كبير لحذفه وإلغائه مباشرة بعد تحديده.

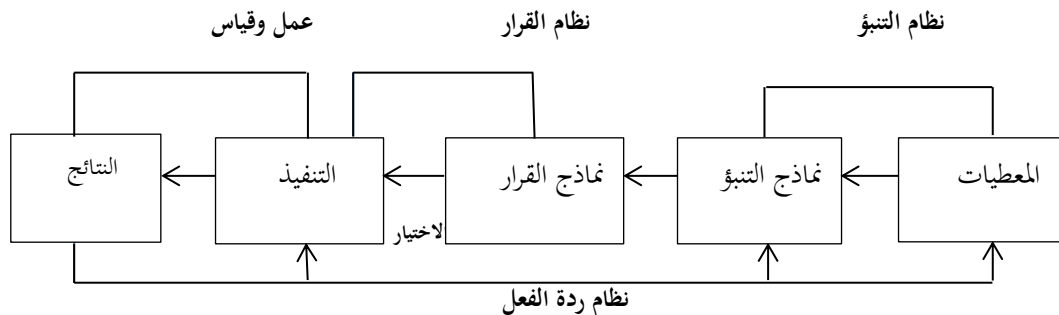
الانحراف في التنبؤ: و هو عبارة عن خطأ في عملية التنبؤ.

الانحراف في القياس: يكون نتيجة خطأ في قياس التكلفة الحقيقية لتنفيذ العملية، ومثل هذا الانحراف ينتج بسبب الحسابات أو التسجيلات.

الانحراف في النموذج: وهو يعني صياغة النموذج تكون غير صحيحة (خاطئة).

الانحراف العشوائي: والناتج عن التباعد بين التكلفة الفعلية والتكلفة المرغوبة (إحصائيا) الناتج بسبب التشغيل عشوائي لمعلم عشوائي، وهذا لا يتطلب عمل تصحيحي والشكل التالي يوضح مختلف مستويات الانحرافات.

شكل رقم (1-8): مستويات الانحرافات



المصدر: نعيمة بجاوي، نفس المرجع، ص 319.

¹ بولرياح عسالي، تسيير المؤسسات بين المفاهيم النظرية والتطبيقات العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص. 110-111.

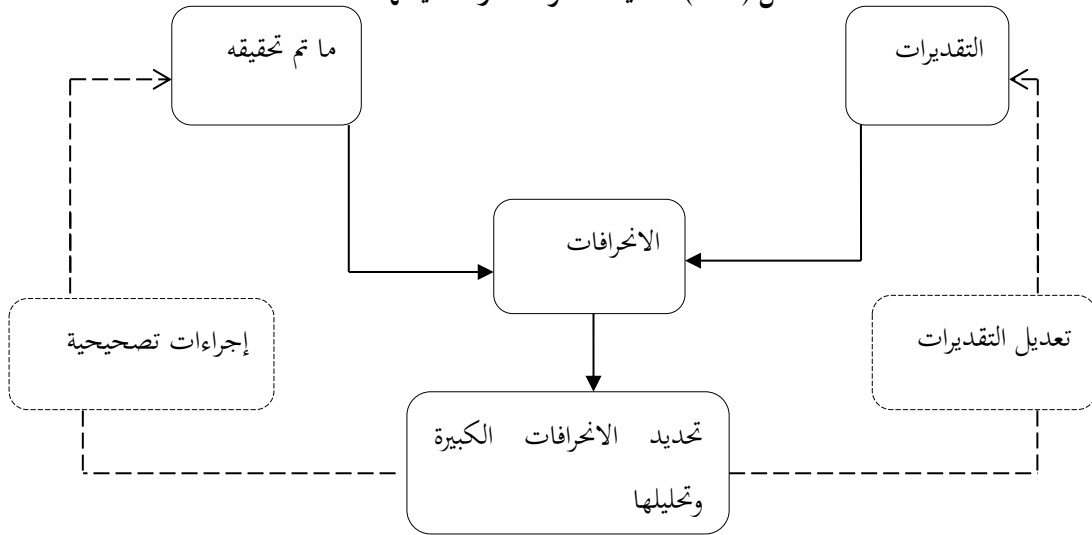
² نعيمة بجاوي، ركنية مقري، مرجع سبق ذكره، ص. 318-319.

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

يوجد نوعين من الأعمال التصحيحية:¹

- أعمال تنفذ قبل انتهاء العملية وتسعى هذه الأعمال إلى تمثيل التقديرات الأولية للنتيجة، وتسمى هذه بالرقابة المسبقة أو التوقعية.
- أعمال تبحث عن كيفية التأثير على النتائج اللاحقة، وهنا لا يحسب الانحراف إلا بعد انتهاء العملية، (وتسمى هذه بالرقابة اللاحقة) أما الأعمال التصحيحية فتتعلق بتنفيذ المهام الجديدة. وحتى تكون الأعمال التصحيحية ذات فعالية يجب أن تكون:
- سريعة: فإذا تم القياس بعد فترة طويلة فقد يؤدي ذلك إلى عدم القدرة على تكييف الأعمال التصحيحية مع الأوضاع الجديدة.
- مكيفة: يجب أن لا تكون الأعمال التصحيحية الأعلى متغيرات لها التأثير المباشر والمحدد على النتيجة. والشكل التالي يجسد تصحيح الانحرافات.

شكل (1-9): تحديد الانحرافات وتصحيحها



Source : Marc Riquin, Olivier Vidal, le contrôle de gestion, outil de pilotage et d'adaptation, institut national des techniques économiques et comptables, 2014, p 08.

حسب الشكل يتضح أن التقدير والمحقق مرتبطان بعملية تحديد الانحرافات وتعديلها، وذلك بالمقارنة بين قيمتهما، ومن ثم اكتشاف الانحراف والعمل على تعديله باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

¹ السعيد بربيش، نعيمة بجاوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة ملبنة الأوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 36.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف مراقبة الموازنات

تختلف أهمية وأهداف مراقبة الموازنات حسب مدى استعمال التسيير الموازي في المؤسسة، حيث كلما كان استغلال نظام الموازنات بطريقة جيدة كلما استفادة المؤسسة من أهميته، وكلما كانت عملية المراقبة فعالة. أيضا بالنسبة لأهداف مراقبة الموازنة يمكن أن تتحقق من خلال اعداد وتنفيذ الموازنات بصورة صحيحة وواضحة.

أولا: أهمية مراقبة الموازنات

تعتبر مراقبة الموازنات مهمة جدا داخل المؤسسة لأنها تعمل على توفير ما يلي:

- الموازنات تساهم في إعدادها كافة إدارات وأقسام المؤسسة فهي لا تعتبر غاية في حد ذاتها، بل هي وسيلة وأداة تساعد على توجيه المؤسسة نحو تحقيق أهدافها المسطرة، أي أن استخدام المؤسسة لنظام الموازنات يساعدها على تحسين تسييرها وتحقيقها لأهدافها المسطرة؛
- تعمل مراقبة الموازنات على توفير المعلومات اللازمة لكل من المسؤولين الماليين الذين يجب أن تكون لديهم أرقام بالقيمة، المسيرين الذين يحتاجون لعرض المبيعات ومهمة الاستعمال الأفضل للموارد المالية، ونتيجة لاستعمال الموازنات فهم مضطرين لتفهم الآثار المالية، الاختيارات التقنية وتوفير لغة مشتركة أساسية من أجل أداء المؤسسة؛¹
- الرقابة على الموازنة تعتبر آلية تحفيز المديرين من منظور تقييم أداءهم، ومن بين الحوافز المقدمة للقادة، يشير **Holmström** إلى استخدام واحد أو أكثر من مقاييس الأداء التنظيمي وربط جزء من تعويض لهذا الأداء. بالإشارة إلى **Smith et Watts** يحددان ثلاث فئات من أنظمة التعويض التنفيذي:
- مكافأة ثابتة مستقلة عن أداء الشركة أو المدير؛
- المكافأة المتعلقة بالأداء المحاسبي للمؤسسة، ويساعد هذا النوع من التعويض نظريا في حل النزاعات بين أصحاب المصلحة. ومع ذلك، فهي عرضة لمشكلة التلاعب بالمعلومات المحاسبية من قبل المديرين؛
- الأجور المرتبطة بالقيمة السوقية للأوراق المالية، الذي يعتمد هذا النوع من المكافآت على أداء سوق الأوراق المالية للمؤسسات.²
- التحكم من خلال تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.³

¹ Henri Bouquin, le contrôle de gestion, 7eme édition, gestion PUF, paris, 2006, p 444.

² Azzouz Elhamma, Fatma Ben Slama, op.cit, p 05.

³ H. Loning et autres, le contrôle de gestion organisation et mise en oeuvre, 2eme édition, Dunod, Paris, 2003, p 131.

تبقى أهمية مراقبة الموازنات محدودة ما لم تحترم الشروط التالية:¹

- التقاط أو إظهار الانحرافات بمجرد وجودها، وهذا من أجل تحقيق النزاهة والشفافية في نقل المعلومات بين مختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة؛
- التعرف على أسباب الانحرافات وهذا يتطلب وجود عدد من الانحرافات بعد الفرضيات المقررة، فمثلا إذا اعتمدت موازنة المبيعات إلى أهداف سعر البيع، الخصومات، آجال الاستحقاق الكميات، المزيج بين المنتجات والأسواق أو الزبائن، فإن متابعة الانحرافات يجب أن تكون على أساس كل هذه المؤشرات؛
- إظهار الانحرافات في المكان الذي تكون فيه المسؤولية، حتى يتمكن المسؤول من التصرف وهذا يعني تحليل دقيق للمسؤوليات، ما يسمح بتفعيل ثنائية الثواب والعقاب؛
- يجب المزج بقرارات تصحيحية، تعبير رقمي للنتائج المحققة بشكل يسمح بالرقابة اللاحقة وتقييم للتوقعات المستقبلية للانحرافات الناتجة، أي الأخذ في عين الاعتبار كل أسباب حدوث الانحرافات ومحاولة تفاديها وتجاوزها في المستقبل ما يحقق فعالية الرقابة المستمرة.

ثانيا: أهداف مراقبة الموازنات

تتمثل أهداف مراقبة الموازنات في:²

- التأكد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسات الموضوعة من قبل المؤسسة وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة، ما يعطي للمؤسسة فرصة التأكد من واقعية أهدافها وتوفير المعلومات اللازمة التي تساعد على اتخاذ القرارات التصحيحية؛
- إن إعداد الموازنة لكل مركز مسؤولية في المؤسسة يسمح لكل مسؤول بمراقبة أدائه، والتأكد من التزامه بالأهداف والمعايير الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة؛
- إن إجراء المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة بمثابة تنبيه مبكر للمؤسسة عن كل التطورات السلبية المحتمل حدوثها مثل، دخول منافسين جدد، خسارة نقاط بيع، فقدان نقاط توزيع وهو ما يؤثر مباشرة على الإيرادات؛

¹ نعيمة بجاوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009، ص 233.

²C. Dénot, F. Hénici, contrôle de gestion, édition Breal, Paris, 2007, p 6-9.

- التكاليف أكثر عرضة للانحراف عن التقديرات الموضوعة، كما أنها أكثر قابلية للتحكم فيها من قبل المؤسسة، حيث يستحسن الفصل بين التكاليف التي يمكن التحكم فيها عن التي لا يمكن التحكم فيها؛
- نتائج الأعمال تلخص إيرادات وتكاليف المؤسسة، وعليه فإن أي انحرافات ستنعكس على نتائج الأعمال، بحيث يمكن للمؤسسة من خلال التقارير إبراز الانحرافات وعلاقتها ببعضها البعض؛
- إن مقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة يكشف العديد من المشاكل التي تواجهها المؤسسة على مستوى مركزها المالي الذي يتأثر بـ:

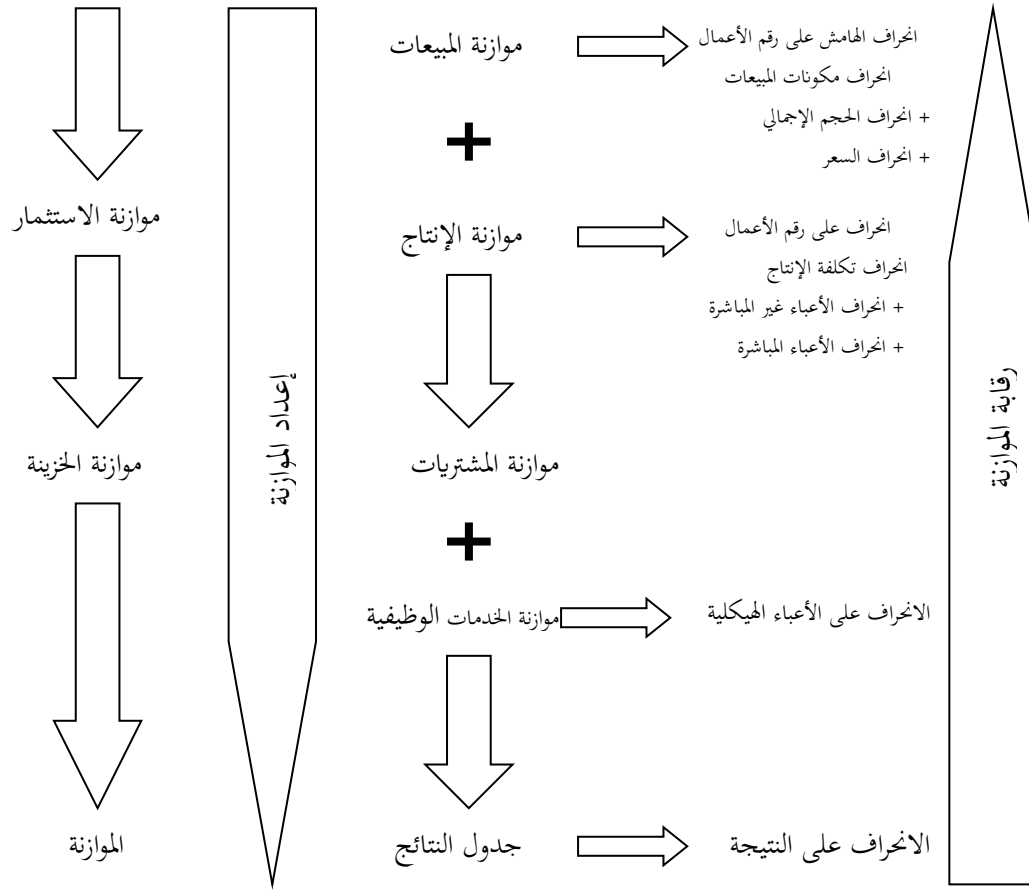
- ارتفاع أرصدة الذمم المالية المدينة بسبب ضعف التحصيل؛
- انخفاض أرصدة الذمم المالية الدائنة بسبب عدم توفر تسهيلات السداد للموردين؛
- عدم توفر رأس المال العامل؛
- ارتفاع الحاجة للتمويل الخارجي.

- إن مقارنة التدفق النقدي الفعلي بالتدفق النقدي التقديري يحقق رقابة دائمة ومستمرة على معدل التدفقات النقدية وتوقيتها كما يسمح بوجود إشارات تحذيرية باحتمالات معينة نتيجة قيام المؤسسة بممارسة نشاطات تفوق ما يسمح به التمويل المتاح لها؛
- إن أي تأثير لنتائج الأعمال والمركز المالي سيؤثر حتما على التدفق النقدي مع اختلاف محتمل في التوقيت حيث يمكن لتطورات سلبية مثل انخفاض المبيعات أن يؤدي إلى تحسين الوضع النقدي للمؤسسة لفترة معينة نتيجة تحصيل الديون المستحقة دون استحقاق ديون جديدة بينما تؤدي تطورات إيجابية مثل ارتفاع المبيعات إلى تدهور في الوضع النقدي لفترة محدودة أيضا خاصة إذا كانت هذه المبيعات بالأجل.

ثالثا: العلاقة بين إعداد الموازنة وتحليل الانحرافات

نوضح في الشكل أدناه كيف أن إعداد الموازنات حسب احترام مختلف مراحلها، أي احترام مراحل التسيير الموازي من إعداد الرقابة على الموازنات التي تم إعدادها حسب كل مؤسسة، كيف يسمح كل هذا بتحليل الانحرافات الناتجة عن المراقبة الموازية.

الشكل رقم (10-1): الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات



Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, op.cit, 2010, p 229.

من خلال الشكل يتبين أن الانحراف الإجمالي يشمل عدة انحرافات جزئية ناتجة عن تقسيم المؤسسة لنشاطاتها الإنتاجية التجارية والوظيفية.

تتمثل العلاقة أو الرابط بين إعداد الموازنات، وتحليل الانحرافات في عملية الرقابة التي تتضمن مقارنة التوقعات بالتحقيقات، وذلك من خلال إجراء تحليل للانحرافات التي قد تنتج.

التسيير الموازي بمرحلتيه الإعداد والرقابة عبارة عن طريقة قيادة تتضمن إشراك جميع المسؤولين في المؤسسة أي أن نظام القيادة هذا يحوي المورد البشري.

خلاصة:

التسيير الموازي نظام قائم، حيث خضع للتطور عبر الزمن في مختلف مفاهيمه واجراءاته. تعتبر الموازنات التقديرية أداة من أدوات مراقبة التسيير إلى أن أصبح عبر تطور الفكر التسييري، مراقبة التسيير مرادف للتسيير الموازي، ومن ثم أداة للقيادة والتطوير من خلال اعداد، وتنفيذ الموازنات بفاعلية وفعالية.

يبدأ التسيير الموازي من مرحلة اعداد الموازنات التي هي ترجمة لاستراتيجية المؤسسة الى خطط قصيرة الأجل، تتمثل في أهداف محددة قابلة للتنفيذ، حسب مراكز المسؤولية الموجودة في المؤسسة بحيث تحقق التناسق والتكامل فيما بينها، من خلال تحديد مختلف الموارد واحتياجات كل مركز وتبادل المعلومات فيما بينهم، ما يسمح بتحقيق عملية الرقابة التي هي عملية ملازمة لتنفيذ الموازنات. ينجر عن عملية الرقابة تحديد الانحرافات، وتحديد المسؤول عليها، ومن ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة وفي الوقت المناسب.

الفصل الثاني

الموازنات التجارية في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

تسعى المؤسسة الاقتصادية لتحقيق الربح من خلال عملية البيع، بيع كمية معتبرة من السلع المنتجة أو المقتناة بأقل تكلفة ممكنة.

تسمح الموازنة التجارية بتحديد حجم النشاط التجاري المتوقع، عن طريق تحديد أهداف البيع للمؤسسة خلال فترة السنة، كذلك يعتبر التنبؤ بالمبيعات قاعدة لإطلاق الموازنة التجارية، حيث تعتبر هذه الأخيرة القاعدة الأساسية لنظام الموازنات التقديرية في المؤسسة باعتبارها نقطة بداية لإعداد أي موازنة في المؤسسة، كما أنها المصدر الرئيسي للإيرادات النقدية والموارد الأساسي لتمويل خطط المؤسسة.

تضم الموازنة التجارية نوعين من الموازنات هما: الموازنة التقديرية للمبيعات والموازنة التقديرية لمصاريف البيع أو المصاريف التجارية. وعلى ضوء ذلك، ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، ضم الأول التنبؤ بالمبيعات، واحتوى الثاني تسيير الموازنة التقديرية للمبيعات، أما الثالث فقد تضمن تسيير الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية.

المبحث الأول: التنبؤ بالمبيعات

يعتبر التنبؤ بالمبيعات أساس إعداد الموازنة التقديرية التجارية حيث يتوقف نجاحها على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات، والتنبؤ بالمصاريف التجارية، وعليه يجب أن تتم عملية التنبؤ باتباع الأساليب العلمية اتباعاً صحيحاً حتى تكون التوقعات والتقديرات على درجة عالية من الدقة.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية التنبؤ بالمبيعات

يتمثل التنبؤ بالمبيعات بتقدير أو توقع المبيعات وهو جزء من التنبؤ ككل، لذلك سوف نحدد مفهوم كل من المصطلحين وأهمية التنبؤ بالمبيعات.

أولاً: مفهوم التنبؤ بالمبيعات

قبل التطرق لمفهوم التنبؤ بالمبيعات نتطرق بداية لمفهوم التنبؤ حيث يمكن تعريفه بأنه: "تقدير كمي للقيم المتوقعة للمتغيرات التابعة في المستقبل بناء على ما هو متاح لدينا من معلومات عن الماضي والحاضر".

كما يمكن تعريفه بأنه: "منهج علمي وعملي ومنطقي للوصول إلى استكشاف المستقبل من خلال الوصول إلى تقديرات لأحداث هذا المستقبل على درجة مقبولة من الصواب والدقة وباحتمالات خطأ في حدودها الدنيا".¹

من خلال التعريفين يمكن القول بأن التنبؤ هو الطريق الذي يؤدي إلى استكشاف المستقبل انطلاقاً من ما هو متوفر من معلومات واتباع أساليب علمية تؤدي بنا إلى دقة التقديرات.

أما التنبؤ بالمبيعات فله عدة مفاهيم نذكر منها:

المفهوم الأول: "التنبؤ بالمبيعات هو محاولة تلبية متطلبات الزبائن من جانب المؤسسة، وبالتالي معرفة المستقبل المحتمل للمؤسسة لتكييف منتجاتها وعملياتها في ظل ظروف بيئة شديدة المنافسة".²

المفهوم الثاني: "يعرف التنبؤ بالمبيعات بأنه "تقدير مسبق للمبيعات، مع الأخذ بعين الاعتبار القيود التي تواجه المؤسسة ورد فعل هذه الأخيرة".³

ومنه فإن التنبؤ بالمبيعات يأخذ بعين الاعتبار البيئتين الداخلية والخارجية للمؤسسة.

من خلال التعريفين يمكن استنتاج ما يلي:

¹ محمد أبديوي الحسن، تخطيط الانتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 18.

² Jean François Dhénin, Développement de l'unité commerciale, édition Sandrine babu, Bréal, Rosny-sous-Bois, 2004, p55.

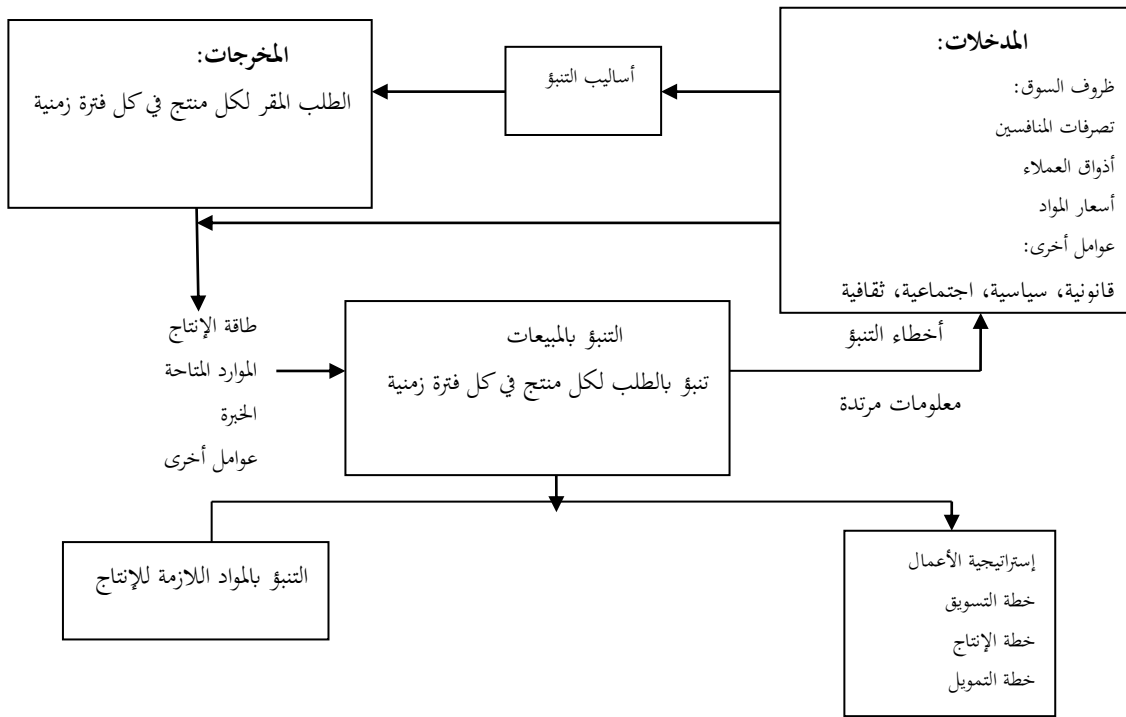
³ Michael J Baker (Ed), Sales for forecasting, published in the IEBM, Encyclopedia of marketing, international thompson, sans pays, 1999, p 01.

- ___ التنبؤ بالمبيعات هو محاولة لقراءة المستقبل انطلاقاً من ماضي وحاضر المؤسسة؛
- ___ تعتمد عملية التنبؤ بالمبيعات على دراسة العوامل الداخلية والخارجية للمؤسسة؛
- ___ التنبؤ بالمبيعات يحدد لفترة زمنية معينة لضبط المتغيرات البيئية للمؤسسة.

وعليه فإن التنبؤ بالمبيعات هو عملية لتحديد قيمي وكمي للمبيعات في المستقبل القريب في ظل ظروف بيئية معينة وبالاعتماد على تاريخ المؤسسة.

والشكل التالي يوضح عملية التنبؤ بالمبيعات:

الشكل رقم (2-1): التنبؤ بالمبيعات



المصدر: نبيل محمد المرسي، إستراتيجية الإنتاج والعمليات (مدخل إستراتيجي)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 73.

حسب الشكل أعلاه يتضح أن المؤسسة تعتمد على أسوب معين أو وسيلة للتنبؤ، من خلال المدخلات التي تأخذها في عين الاعتبار، لتتمكن من التقدير بصورة صحيحة. التنبؤ يكون لكل منتجات المؤسسة سواء بالتنبؤ بكمية مشتريات المواد الأولية، التنبؤ بمبيعات مختلف المنتجات، وهذا ما يسمح للمؤسسة بتحديد خطط تسويقية، خطط خاصة بعملية الانتاج، خطط تمويلية.

ثانيا: أهمية التنبؤ بالمبيعات

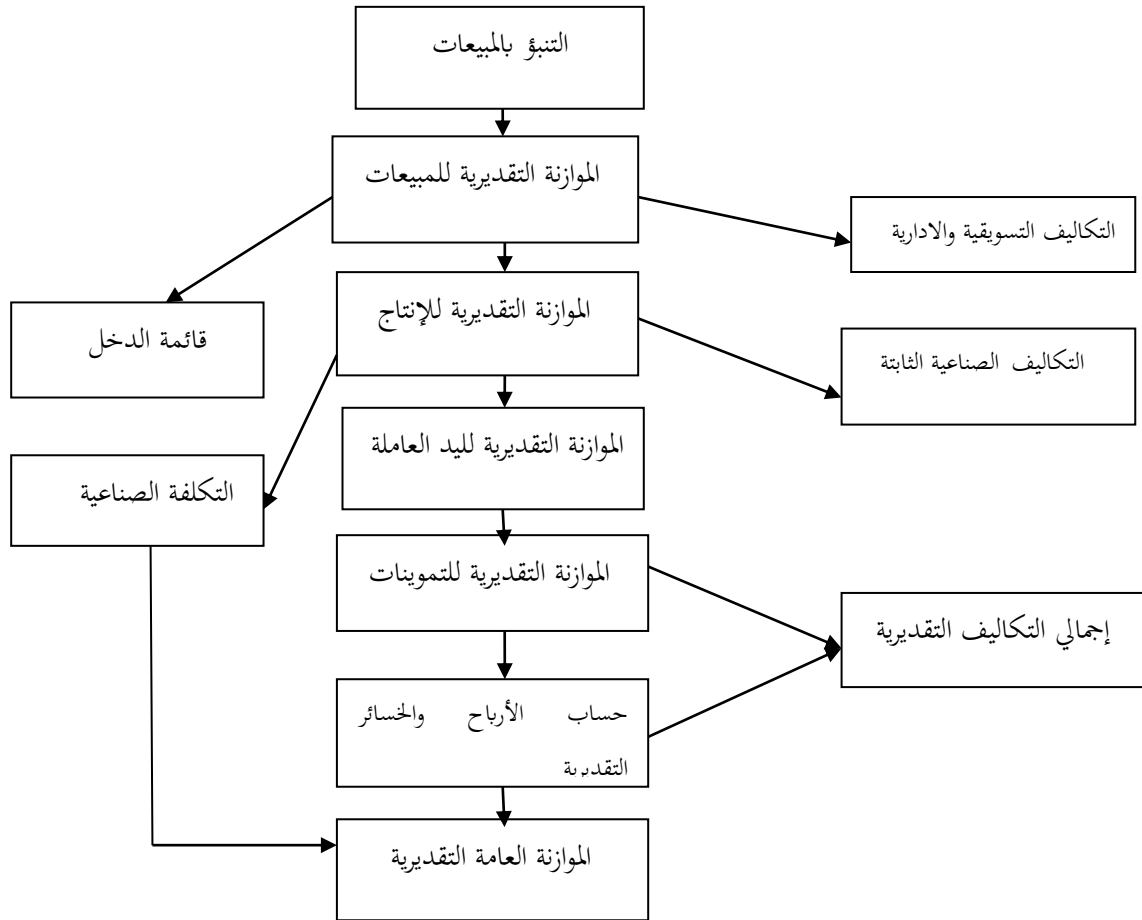
يساعد التنبؤ بالمبيعات المؤسسة في إعداد موازنة المبيعات لتحقيق الأهداف البيعية المسطرة ونذكر من أهمية التنبؤ بالمبيعات ما يلي:

- __ يساعد في قراءة المستقبل، من خلال توقع الصعوبات التي ستواجه المؤسسة، وبالتالي الإعداد الجيد لمواجهتها خاصة اذا تم استخدام الأداة المناسبة في التنبؤ؛
 - __ يسهل عملية الرقابة على موازنة المبيعات، أي أن التنبؤ بصورة صحيحة ودقيقة يسهل عملية المراقبة الموازنة¹؛
 - __ يعتبر التنبؤ بالمبيعات بداية لكل أنشطة المؤسسة وأساس إعداد الموازنات فيها، حيث لا يمكن إعداد المبيعات المستقبلية دون التنبؤ بها في فترة محددة، وبالتالي التنبؤ بالمبيعات خطوة ضرورية لعمل النظام الموازي في المؤسسة؛
 - __ يعتبر معيار عند اتخاذ القرارات التسويقية مثل، قرارات التسعير، الإنتاج، التوزيع وغيرها، حيث أن التنبؤ يسمح بوضع قيم تقديرية تساعد في اتخاذ مختلف القرارات في المؤسسة؛
 - __ يساعد في تحديد الحصص البيعية لرجال البيع، فالتنبؤ بالمبيعات الخاصة بكل منطقة يساعد في معرفة نصيب كل جهة جغرافية، وبالتالي تلبية احتياجاتها من المنتج؛
 - __ يعمل أيضا على تحديد التكاليف، وبالتالي يساعد في عملية إعداد الموازنات الخاصة بالمصاريف، وذلك باستخدام التنبؤ في إعداد موازنة المبيعات التي تكون دقيقة، وتساعدنا على تحديد التكاليف التي يمكنها أن تنتج خلال تحقيق موازنة المبيعات.²
- والشكل التالي يوضح أهمية التنبؤ في إعداد موازنات المؤسسة.

¹ Régis Bourbonnais, prévision des ventes, polycopié du produit multimédia, université de Paris, Dauphine, 2001, p 04.

² Jean Michel Huet, Julien Dutreuil, la prévision des ventes, un art délicat, l'expansion management Review, 2013/3 (N° 138) p 47.

شكل رقم (2-2): أهمية التنبؤ بالمبيعات في إعداد الموازنات التقديرية



المصدر: طلعت أسعد عبد الحميد، مدير المبيعات الفعال، كيف تدير عملياتك البيعية بكفاءة؟، الطبعة الأولى، مصر، 1999، ص 145.

حسب الشكل يعتبر التنبؤ بالمبيعات أساس اعداد موازنة المبيعات والتي تعتبر أساس اعداد أي موازنة في المؤسسة، حيث أن أول خطوة لعمل نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية هو التنبؤ بمبيعات المؤسسة لفترة زمنية محددة، ثم من خلال اعداد التنبؤات تستطيع المؤسسة اعداد موازنة للمبيعات، والتي من خلالها يمكن اعداد قائمة الدخل، وحساب الأرباح والخسائر التقديرية. موازنة المبيعات تساعد في اعداد موازنة الانتاج من خلال انتاج الوحدات التي يمكن أن تباع فقط وتجنب الفائض الذي قد يعرض للتلف خاصة في المنتجات ذات الخصوصية الفيزيولوجية المتغيرة، حيث تسمح موازنة الانتاج بتحديد التكاليف الصناعية، ومنه اعداد أي موازنة تحتاجها المؤسسة في تسييرها انطلاقاً من عملية التنبؤ بالمبيعات التي تعد جوهر اعداد موازنة للمبيعات والتي تعتبر حجر الزاوية في نظام الموازنات التقديرية.

ثالثا: متطلبات التنبؤ بالمبيعات

لإجراء عملية التنبؤ بالمبيعات بشكل يسمح بدقة التنبؤ يجب توافر ما يلي:¹

- الاهتمام بمختلف السجلات التاريخية الماضية والإلمام بها، وهذا من خلال دراسة التغيرات ومتابعة تطورها عبر الزمن مما يساعد في ضبط حالة أو وضعية المؤسسة؛
- دراسة العوامل المؤثرة على حجم المبيعات في السابق، أيضا دراسة مختلف العوامل المؤثرة عبر الزمن؛
- وضع تصور مستقبلي على حجم المبيعات في السابق، أي تحديد الفوارق بين التقديرات والحقق بصورة خاصة بالحجم المتنبأ به من المبيعات؛
- مراجعة وتصحيح التوقعات والتقييم للتغذية العكسية في المستقبل، أخذ التصحيحات السابقة بعين الاعتبار للتنبؤ بالمستقبل؛
- تحديد الطلب التابع والطلب المستقل، لتحديد كل ما هو مؤثر داخلي على التنبؤ بالمبيعات، حيث يجب على المؤسسة معرفة المؤثرات الداخلية على التنبؤ بالمبيعات وعدم إهمالها؛
- تحديد السلع المنافسة والبديلة ومعرفة مدى تطورها، أي دراسة البيئة الخارجية المتمثلة في السوق؛
- مراعاة دورة حياة السلع لتحديد المرحلة الواجب النشاط فيها؛
- معرفة مرونة الطلب، والتي يعبر عنها بأنها نسبة التغير في المبيعات الناتجة عن تغير أحد العوامل التي تؤثر على الطلب، وهذه العوامل هي السعر، الدخل.

المطلب الثاني: مراحل عملية التنبؤ بالمبيعات والعوامل المؤثرة عليه

تعمل مصلحة الدراسات التجارية مع مراقب التسيير على عملية التنبؤ بالمبيعات في المؤسسة، والذي يسمح بمعرفة الاحتمالات التجارية كما يسمح للإدارة العامة باتخاذ الأهداف في المصالح التجارية للسنة المقبلة.

أولا: مراحل عملية التنبؤ بالمبيعات

المصلحة التجارية في المؤسسة هي التي تعمل على تحديد مختلف الوسائل لتحقيق الأهداف وذلك بعد عملية التنبؤ بالمبيعات والتي تمر بالمراحل التالية:²

¹ صلاح الدين كروش، التوقع بالمبيعات باستخدام نماذج إحصائية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2015، ص 35.

² اعتمادا على: محمد الصيرفي، إدارة المبيعات، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 121.

Rollie Tillman, C. A. Kirk Patrick, promotion: communication en marketing, press de l'université du Québec, Canada, 1984, p 456.

1. مرحلة التحليل

يتم في أول مرحلة للقيام بعملية التنبؤ بالمبيعات بالتحليل، حيث يتم تحليل كل العمليات البيعة الماضية وفقاً لما هو مدرج لإعداد موازنة المبيعات، أي توزيع المبيعات حسب المدة، المناطق، الزبائن، وغيرها. يساعد هذا التحليل في معرفة مدى التغير في نشاطات المؤسسة عبر الزمن.

2. مرحلة دراسة السوق

تتمثل عملية دراسة السوق في البحث عن الكمية والأسعار المناسبة التي يمكن للسوق تحملها، وهذا يتطلب دراسة دقيقة للسوق لضمان دقة التنبؤ.

3. تقييم الظروف العامة ومدى تأثيرها على المبيعات

إن تقييم الظروف العامة ومدى تأثيرها على المبيعات تعتبر أهم المراحل في التنبؤ الدقيق بالمبيعات وتتمكن المؤسسة من تحقيق هذه المرحلة كالتالي:

- تخصص المؤسسة مجموعة من العاملين بها من بين المتخصصين في الدراسات الاقتصادية والإحصاء بعمل هذا التقييم؛
- الاعتماد على خبرة رجال الإدارة العليا؛
- تلجأ المؤسسة إلى الاستعانة بالأجهزة الخارجية المتخصصة في إجراء الدراسات الاقتصادية.

4. دراسة إمكانيات المؤسسة

ويقصد بذلك إمكانية المؤسسة الإنتاجية وتشمل الدراسة ما يلي:

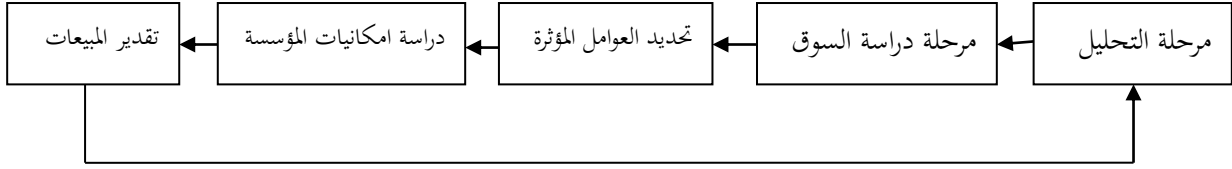
- مدى قدرة الآلات على الإنتاج؛
- مدى توافر وكفاية العاملين؛
- مدى توافر المواد الأولية؛
- مدى كفاية التمويل.

5. دراسة سعر البيع

تعتبر مرحلة دراسة سعر البيع من المراحل الأساسية لإعداد موازنة المبيعات وذلك لأن تقدير المبيعات يعتمد على السعر المحدد للبيع، ويتم لذلك إعداد جداول تتضمن كمية المبيعات المتوقعة عند المستويات المختلفة من أسعار البيع.

ويمكن توضيح مراحل التنبؤ بالمبيعات في الشكل التالي:

الشكل (2-3): مراحل التنبؤ بالمبيعات



المصدر: من اعداد الطالبة.

ثانيا: العوامل المؤثرة على عملية التنبؤ بالمبيعات

تعتبر عملية التنبؤ بالمبيعات حساسة جدا للتغيرات الداخلية والخارجية على المؤسسة، تسعى هذه الأخيرة على دقة التنبؤ لأن أي خطأ في النتائج يؤثر على مختلف أنشطة المؤسسة التي تبني انطلاقا من التنبؤ بالمبيعات الذي يتأثر بعدة عوامل نذكر منها:¹

1. العوامل الداخلية

تتمثل في العوامل الناتجة من داخل المؤسسة والمتعلقة بالإمكانات المادية والبشرية وغيرها، نذكر منها:

- الإمكانيات المالية للمؤسسة، أي ما تعلق بموارد المؤسسة المالية؛
- طرق ومنافذ التوزيع التي تعتمد عليها المؤسسة، الخريطة الجغرافية المعتمدة في توزيع منتجاتها؛
- سياسات التسعير، الإعلان، المنح والأرباح للوكلاء والموزعين للمؤسسة، أي مختلف السياسات والاستراتيجيات التي تعتمد عليها المؤسسة في نشاطها البيعي؛
- قدرة المؤسسة على طرح سلعة جديدة أو تطوير السلعة الحالية بهدف مواجهة المنافسة، حيث يجب على المؤسسة تحديد مختلف نقاط قوتها التي تسمح لها بتطوير منتجاتها؛
- كفاية العاملين في المؤسسة بصفة عامة والقوى البيعية، وكفاية الأجهزة التي تتولى عملية التنبؤ بالمبيعات، وهذا من خلال محاولة المؤسسة للتوفيق والتنسيق بين مواردها البشرية والمادية.

2. العوامل الخارجية

تتمثل في العوامل التي لا يمكن للمؤسسة السيطرة عليها والتحكم فيها، نذكر منها:

¹ بن عوالي حنان، التنبؤ بالطلب كجزء مكمل من التخطيط الاستراتيجي، الأكاديمية الدراسات الاجتماعية والإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 12، جامعة الشلف، الجزائر، 2014، ص 55.

- **العوامل الاقتصادية:** تشكل جملة العوامل الاقتصادية التي يشهدها اقتصاد الدولة ما على المؤسسات داخلها بمؤثرات بارزة يصعب جدا السيطرة عليها خاصة فيما يخص خطط وقرارات الدولة، فيما يخص العرض والطلب وبالتالي التأثير المباشر على التنبؤ بمبيعات المؤسسة؛
- **العوامل الديمغرافية:** وتتمثل في جملة العوامل كعدد السكان، وتوزيعهم، وعاداتهم، ومالها من تأثير على عملية التنبؤ بالمبيعات؛
- **العوامل الاجتماعية:** وتتمثل في العوامل الاجتماعية التي تشمل كل عادات، وتقاليد المجتمع وغيرها؛
- **العوامل الثقافية، التقنية والعلمية:** تتضمن جميع العوامل التي بها علاقة بالمستوى الثقافي والعلمي، والتقني السائد في المجتمع، حيث يساعد هذا في تحديد نوعية السلع المطلوبة من أفراد المجتمع فكلما زاد وعي المجتمع وارتقى مستواه التعليمي أثر ذلك في نوعية السلع المطلوبة وكذلك على عملية التنبؤ بها؛
- **العوامل الطبيعية:** وتشمل جميع العوامل التي لها علاقة بالمناخ، والتي يكون لها التأثير على طلب السلع والخدمات.

المطلب الثالث: الأساليب النوعية للتنبؤ بالمبيعات

يتم استخدام هذه الأساليب الكيفية أو النوعية في حالة عدم توافر بيانات أو معطيات تاريخية كما هو الحال عند تقديم منتج جديد، حيث تستند هذه الأساليب على الحكمة والخبرة التي تمتلكها الإدارة، بالإضافة إلى ما يمتلكه الأفراد من حدس، لذلك سوف نتطرق لسبعة من أشهر الأساليب النوعية المستخدمة بكثرة.

أولاً: استطلاع رأي الإدارة

تعمل هذه الطريقة على أخذ رأي كل من أفراد الإدارة العليا، وعدد منهم فيما يتعلق بالمستوى الذي يمكن أن يكون عليه الطلب المتوقع خلال الفترة الزمنية المقبلة، ثم العمل على استخراج المتوسط التقريبي لهذه الآراء (التوقعات) واتخاذ كمؤشر للطلب المتوقع خلال الفترة المقبلة.¹

ثانياً: استطلاع آراء المستهلكين

العمل على معرفة الطلب المستقبلي (المتوقع) من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة للمستهلكين لمعرفة تقديراتهم لاتجاهات الاستهلاك، وبالتالي التنبؤ بالفترة الزمنية المستقبلية،² ويكون الاستقصاء مباشراً أو غير مباشر، وقد يعتمد على المقابلات الشخصية أو الاجابة على قائمة الاستقصاء، كما يمكن أن يطلب من إدارة

¹ بن عوالي حنان، نفس المرجع، ص 56.

² J Scott Armstrong, Kesten C Green, Demand Forecasting, evidence-based method, monash university, department of econometrics and business statistics, working paper, Australia, 2012, p 07.

المبيعات إعداد تقديرات المبيعات بناء على نتائج الاستقصاءات. يعاب على هذا الأسلوب في تقدير قيمة المبيعات ارتفاع تكاليفه وصعوبة اجراء الاستقصاء المناسب في جميع الظروف.¹

ثالثا: تقديرات رجال البيع

بموجب هذه الطريقة يطالب كل واحد من رجال البيع بإجراء تقدير من حجم الطلب على المنتج في المنطقة التي يمارس نشاطه فيها، بعد ذلك تجمع هذه التقديرات وتوحد على الصعيد المحلي أو الصعيد الوطني.² ويتم تقدير المبيعات وفق هذا الأسلوب عبر الخطوات التالية:³

- يقوم رجال البيع في كل منطقة بإعداد تقرير عن الوحدات الممكن بيعها خلال الفترة القادمة آخذين في عين الاعتبار المبيعات الماضية، ظروف المنافسة، طبيعة العملاء وغير ذلك من العوامل التي تؤثر على التنبؤ؛

- يرسل رجال البيع التقديرات إلى مديري المبيعات، والذين يقومون بدورهم بمراجعة التقديرات وتعديلها؛
- يتم تجميع التقديرات الخاصة بالمناطق البيعية في إدارة المبيعات بالمركز الرئيسي، حيث يقوم مدير المبيعات بمراجعتها واعداد التقديرات النهائية للبيع.

رابعا: أسلوب لجنة الخبراء

يتم العمل بآراء مجموعة من الخبراء ممن هم على درجة عالية من المعرفة عند اطلاق المؤسسة لمنتج جديد، في هذه الحالة تكون هذه الطريقة فعالة جدا.⁴

خامسا: بحوث السوق

تمثل هذه الطريقة في البحث واستقصاء معلومات عن خطط الشراء المستهلكين وهذا ما يساعد إدارة المبيعات في إعداد التنبؤ بالمبيعات للسنة الحالية، كما توفر لها هذه الطريقة معلومات تساعد في تصميم منتجات جديدة.⁵ تستهدف البحث عن فرص التسويق، ودراسة حاجات ورغبات المستهلك، واتجاه الطلب، وطبيعة التقلبات الموسمية في حال وجودها. يمكن أن تستند بحوث السوق إلى بيانات موجودة فعلا وقيد الاستعمال، كالإحصائيات الرسمية التي تنشر من قبل الحكومة، والمعلومات التي تصدر من الجهات المختصة كالغرف

¹ أحمد محمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 234.

² بن عوالي حنان، مرجع سبق ذكره، ص 56.

³ علي رابعة، إدارة المبيعات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 37.

⁴ Marta Mas, Machuca et autres, Arevies of forecasting models for new products, university international de catalunye IC, 2014, 10(1), p 07.

⁵ J Scott Armstrong, Kesten C Green, op.cit, p08.

والاتحادات التجارية والصناعية، وكذا المعلومات المستمدة من السجلات الداخلية للمؤسسة نفسها. ويمكن أن تستند إلى بيانات جديدة، يتم الحصول عليها بطرق متنوعة مثل مسح السوق، أو اجراء الاستجابات، أو دراسة العينات المسحوبة.¹

سادسا: طريقة دلفي

تعمل هذه الطريقة على الحصول على اتفاق بين آراء مجموعة من الخبراء حول التنبؤ بمبيعات المؤسسة في المستقبل، مع مراعاة السرية التامة، أي أن الأعضاء (الخبراء) لا يعرفون بعضهم، وذلك بهدف تفادي التحيز لرأي ما،² حيث يتم ارسال استقصاءات إلى هؤلاء الخبراء فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء، وبعدها تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على الاستقصاءات تحت تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها، وبعدها ترسل إليهم استقصاءات للإجابة عليها وهكذا حتى التوصل إلى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.³

سابعا: طريقة حصة المؤسسة من المبيعات الكلية للنشاط النوعي

في بعض الحالات يمكن تقدير مبيعات المؤسسة بنسبة نشاطها إلى النشاط المتوقع لكل مؤسسة مماثلة وتتمثل الخطوة الأولى عند استخدام هذه الطريقة في اجراء تقدير للمبيعات الكلية للنشاط النوعي الذي تعمل فيه المؤسسة بناء على الاتجاهات والمؤشرات التي تضعها عادة الجهات المختصة، وتتمثل الخطوة التالية في تقدير مبيعات المؤسسة على أساس حصة محدودة ومعروفة من المبيعات الكلية للنشاط النوعي، ويفضل استخدام هذه الطريقة عندما تقوم المؤسسة والمؤسسات المماثلة ببيع منتجات معينة، وكذا تعلن عنها على مستوى الدولة.⁴

حسب هذه الأساليب الكيفية لتقدير مبيعات المؤسسة، والتي تعتبر أساليب كيفية تفتقد للعامل العلمي الدقيق للتقدير، إلا أنه لا يمكن الغاؤها أو التخلي عنها، ولكن يجب أن تتفادى المؤسسة التركيز عليها بصورة مطلقة، بل يجب أن تتبعها بالأساليب العلمية الدقيقة.

¹ محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 138.

² J. Scott Armstrong, Kesten C. Green, op.cit, p 07.

³ علي عبد الرضا الجياشي، إدارة المبيعات، داء صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 163.

⁴ وادة سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 67.

المبحث الثاني: تسيير الموازنة التقديرية للمبيعات

موازنة المبيعات هي مفتاح إعداد أي موازنة في المؤسسة، حيث تعد من أهم الموازنات في المؤسسة مهما كان نوع هذه الأخيرة (تجارية، صناعية أو خدمات)، فهي تسعى إلى بيع منتجاتها بأقل تكلفة وأكبر ربح ممكن وهذا ما تسعى أي مؤسسة لتجسيده من خلال الإعداد الجيد للموازنة التجارية بشقيها (موازنة المبيعات وموازنات المصاريف التجارية).

المطلب الأول: مفهوم وأهمية موازنة المبيعات

تعددت مفاهيم موازنة المبيعات ولكنها تصب كلها في التسيير الموازني للمبيعات بصفة فعالة تسمح بتحقيق ربح بأقل تكاليف، وهذا ما يعزز الأهمية البالغة لموازنة المبيعات.

أولاً: مفهوم موازنة المبيعات

المفهوم الأول: "موازنة المبيعات هي توضيح أو بيان حجم المبيعات المتوقع بيعها من كل منتج، وكذلك قيمة المبيعات في ضوء الأسعار المخططة".¹

المفهوم الثاني: "موازنة المبيعات توضح لنا الكمية المقدر بيعها خلال فترة معينة، حيث يتم تحديد هذه الكمية بعد دراسة عملية التنبؤ بالمبيعات ومعرفة الأساليب والإجراءات التي يمكن اعتمادها لغرض زيادة حجم المبيعات مع تحديد أسعار البيع التقديرية".²

إن موازنة المبيعات هي تقدير ما يتم بيعه في السنة القادمة اعتماداً على إمكانيات المؤسسة ووضعية السوق، وبالتالي فإن موازنة المبيعات هي أساس جميع الموازنات الأخرى، حيث أن جميع النفقات تعتمد في النهاية على حجم المبيعات.³

يتم إعداد موازنة المبيعات بعد دراسة السوق وأبحاث التسويق، والبيانات التاريخية المحققة في الماضي وكذا بيانات المؤسسة المماثلة، والمؤشرات المحاسبية والإدارية، والاستعانة بأساليب التنبؤ من طرق رياضية وإحصائية، ويقدر حجم المبيعات لكل نوع من المنتجات، ولكل فترة ولكل نقطة بيع وبالموازاة مع تقدير حجم المبيعات يتم تقدير الوسائل اللازمة لعملية البيع المتمثلة في مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة.⁴

¹Réjean Brault, Pierre Giguère, comptabilité de management, 5eme Edition, les presse de l'université laval, Canada, 2006, p 570.

²Farry M.Walther, Christopher J Skousen, 1st edition, book boon, 2010, p 21.

³Colin Drury, Management and cost accounting, 7th edition, publisher pat bond, canada, 2008, p364.

⁴قريشي محمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 98.

من أجل تحقيق الأهداف والغيات، يخطط مديرو المبيعات بتحديد التكاليف الأساسية التي سيتم تحملها، حيث يعتبر البيع أحد وظائف التسويق واحتياجات الدعم من عناصر المزيج التسويقي، تؤدي المقارنة بين التكلفة المدرجة في موازنة المبيعات، والتكلفة الفعلية إلى تحليل العوامل المسببة للتغيرات، وتمكن مدير المبيعات من تحديد مناطق المشكلات أو التخطيط بشكل أفضل للنتائج المتوقعة.¹

تصب كل المفاهيم حول موازنة المبيعات حول جوهر الموازنة باعتبارها نقطة بداية للتسيير الموازي في المؤسسة الاقتصادية، هذا ما يستدعي ضرورة تسييرها بشكل يضمن فعالية التسيير الموازي في المؤسسة.

ثانيا: أهمية موازنة المبيعات

تستمد موازنة المبيعات الأهمية من خلال تأثيرها على كل الموازنات التقديرية في المؤسسة لأن أنشطة هذه الأخيرة تعتمد على المبيعات، يمكن ذكر بعض الأهمية:

1. تساعد على عملية التخطيط:

تقدم موازنة المبيعات معلومات حول المبيعات المحتملة وتحديد المستوى المتوقع لها، حيث تساعد هذه المعلومات الإدارات على عملية التخطيط فمثلا، مصلحة الإنتاج لا يمكنها تخطيط إلا بعد تحديد المستوى العام للمبيعات المتوقعة، بالمثل فإن مصلحة التموينات تعتمد على ما تم تخطيطه في مصلحة الإنتاج، وهكذا كل مصلحة ترتبط بالأخرى، والكل يرتبط بتحديد موازنة المبيعات.

2. تعمل على رفع المبيعات وتحقيق أكبر ربح ممكن:

موازنة المبيعات تساعد المؤسسة على تحقيق الأهداف البيعة المسطرة، من خلال دقة معلوماتها، وذلك بهدف تحقيق الربح بأقل تكلفة ممكنة.²

3. توفير معايير الأداء

إن موازنة المبيعات تعكس الخطة الموضوعية، إضافة إلى معايير الأداء التي سوف تعتمد عليها إدارة المبيعات فيما بعد، محتوى الموازنة يساعد مختلف الإدارات على ترجمة الأرقام إلى فعل تنظيمي يهدف لتحقيق تلك الأرقام سواء على صعيد المبيعات المستهدفة أم مستوى التكاليف المسموح بها، وهي بذلك تساعد الإدارات والأفراد على تحديد ما يجب القيام به بالنسبة لكل منطقة، منتج، زبائن، إذن الأداء الفعلي لموازنة المبيعات يعد بمثابة معيار لتقييم قوة المبيعات، هذا التقييم للأداء يساعد على عملية السيطرة والتحكم في قوة المبيعات.

¹ Vimi Jham, Sales budget and control, Self- Instructional Material, Vikas publishing house PVT LTD, India, 2011, P 99.

²David Jobber, Geoff Lancaster, Selling and sales management, 8th edition,pearson edition, sans pays, 2009,p 482.

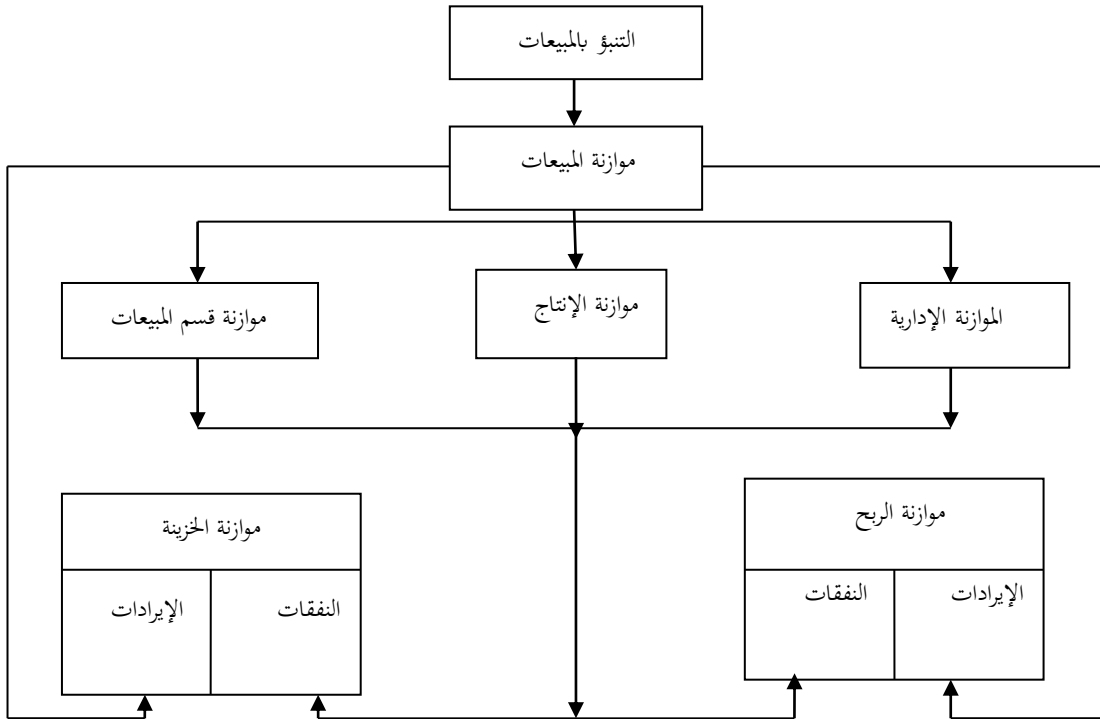
4. الرقابة على المصاريف البيعية:

إعداد موازنة المبيعات يؤدي بالضرورة إلى مصاريف بيعية، تعمل موازنة المبيعات على التقليل منها والرقابة عليها من خلال تسقيف المصاريف البيعية وعدم السماح بتجاوز هذا السقف لتحقيق الأهداف المسطرة، وهذا يتم بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

5. تساعد على التقييم:

المعلومات التي توفرها موازنة المبيعات لكل منطقة، منتج، زبائن إضافة إلى معايير الأداء التي تحددها، تساعد المؤسسة على تحديد نقاط الضعف حسب إعداد موازنة المبيعات، وبالتالي تقييم حسب المعايير المحددة لقياس الأداء الفعلي مع المتوقع لإجراء التصحيحات اللازمة وفي الوقت اللازم لذلك.¹

شكل (2-4): أهمية موازنة المبيعات في المؤسسة



source: David Jabber, Geoff Lancaster, op.cit, p 483.

من خلال الشكل نلاحظ أن موازنة المبيعات تمثل حصيلة المبيعات المستقبلية للمؤسسة، وبالتالي الإيرادات المتوقعة، وهذا يتطلب الربط بين تقديرات حصيلة البيع والنفقات في قائمة واحدة تمثل الأرباح والخسائر المقدمة في نهاية الفترة المالية.

¹Mukesh Trehan, RanfiTrehan, Advertising and sales management, India enterprises, New Delhi, 2009, p 330.

موازنة الأرباح تساعد المديرين على التنسيق بين الإيرادات، والتكاليف التي يمكن تحقيقها في حالة تنفيذ خطة المبيعات المعدة للفترة، فالهدف النهائي من عملية البيع هو تحقيق أكبر ربح بأقل تكاليف ممكنة، حيث اعتماد طرق علمية للتنبؤ بالمبيعات تساعد على الإعداد السليم لموازنة المبيعات وهذا ما يؤدي لتحقيق الأرباح.

المطلب الثاني: إعداد موازنة المبيعات

لإعداد موازنة المبيعات تمر العملية بخطوات يجب احترامها لكي يمكن للموازنة أن تؤدي دورها على أكمل وجه، إضافة إلى أن موازنة المبيعات تعد لمختلف التوزيعات ما ينتج عنها أنواع عديدة.

أولاً: مراحل إعداد موازنة المبيعات

تعرف عملية إعداد موازنة المبيعات صعوبة من قبل معظم مديري المبيعات لضرورة دقة التنبؤ بالمبيعات.

تمر عملية إعداد موازنة المبيعات بالمرحلات التالية:

1. مرحلة مراجعة الأداء في الماضي:

في هذه المرحلة يعمل مديرو المبيعات على عملية تحليل الأداء في الماضي والحاضر بهدف فهم الانحرافات الحاصلة، أيضا استعراض العوامل الماضية والحالية من البيئة التسويقية مثل العملاء، المنافسين وغيرها من العوامل الخارجية، كل هذا من شأنه أن يساعد في بناء موازنة المبيعات المستقبلية.

2. مرحلة إعداد خطة المبيعات:

بعد عملية المراجعة، ينبغي إعداد خطة المبيعات من قبل مدير المبيعات بمساعدة مديري المناطق والفروع أي عملية الإشراف في إعداد موازنة المبيعات، يتم فيها تحديد حجم المبيعات بالوحدات، والقيم لكل المنتجات والخدمات المراد بيعها، كما يتم تحديد مصاريف البيع المقدرة التي تتكون من الرواتب والعمولات والمصاريف وغيرها.¹

3. تخصيص الموارد اللازمة:

في هذه المرحلة يتم تخصيص الموارد اللازمة لتنفيذ موازنة المبيعات ويمكن تحديد الموارد عن طريق حساب وتخصيص موارد للوظائف البيعية والأجهزة اللازمة للإعلان، وبعد تحديد المبالغ التي يجب صرفها على جميع الأنشطة يلتزم مديرو المبيعات بتفصيل تخطيط عملياتهم البيعية، وهذا أيضا ما يساعد على عملية تسقيف النفقات البيعية.

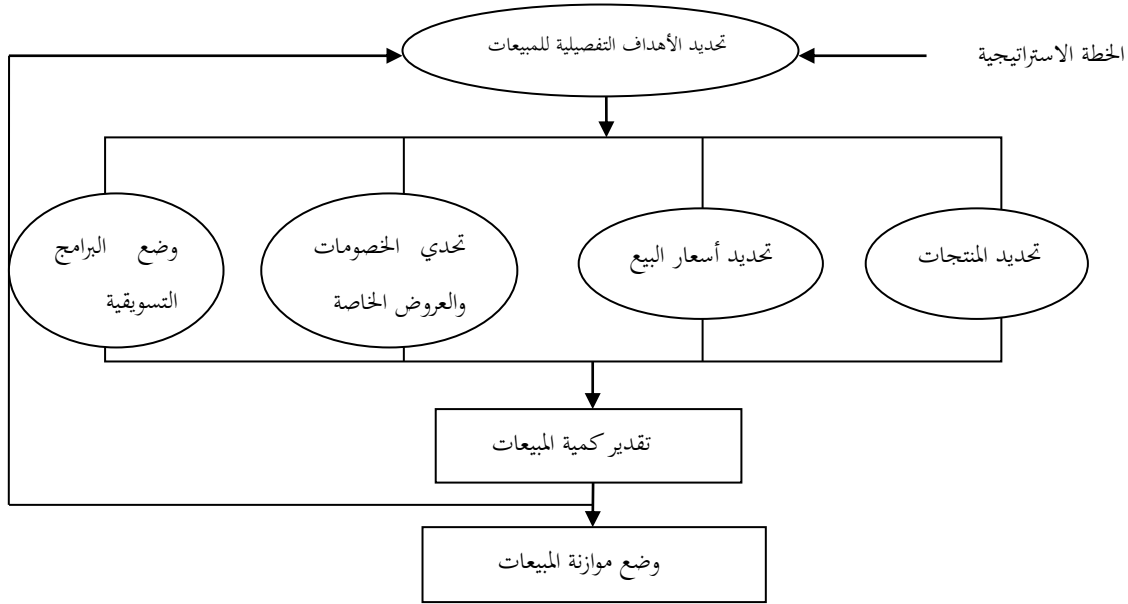
¹ Robert D.Hisrich, Ralphw jackson, selling and sales management, Barron's educational series, Italy, 1993, p 194.

4. مرحلة اعتماد موازنة المبيعات:

بالتشاور مع رئيس التسويق ومدير المبيعات، يتم عرض موازنة المبيعات على الإدارة العليا مع اقتراح موازنات بديلة، وبعد دراسات ومناقشات من قبل بقية الإدارات كتنظيم أعمالهم، الإنتاج والتمويل وغيرها من الأنشطة في المؤسسة.¹

والشكل التالي يوضح مراحل اعداد موازنة المبيعات

شكل رقم (2-5): خطوات إعداد موازنة المبيعات



المصدر: محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 81.

حسب الشكل رقم (2-5) اعداد موازنة للمبيعات ينطلق من اعداد الخطة الاستراتيجية التي من خلالها يتم تحديد أهداف تفصيلية للمبيعات في المؤسسة، متمثلة في تحديد الأسعار، تحديد المنتجات، وغيرها من العمليات الخاصة بالنشاط التجاري للمؤسسة، لتتم بعد ذلك عملية التقدير للمبيعات ومن ثم وضع موازنة للمبيعات.

ثانيا: أنواع موازنة المبيعات

يمكن إعداد موازنة المبيعات حسب المناطق، حسب المواسم وحسب المنتجات، قنوات التوزيع وغيرها من الأسس التي يمكن اعتمادها لإعداد موازنة المبيعات، يمكن التفصيل في ذلك كما يلي:

¹ Krishmal Havaladar, Vasant M Cavale, sales and distribution management, text and cases, tata McGrow-Hill publishing company limited, New Delhi, 2007, p 23.

1. موازنة على أساس التوزيع الموسمي:

توضع موازنات حسب موسم البيع، باعتبار المبيعات لا تباع مرة واحدة خلال السنة ولكن خلال فترات مختلفة، أي نجد أن المبيعات تختلف من موسم إلى آخر، والموازنة هنا تتبع عامل الزمن، وهذا ما يساعد على فعالية تحقيق الأهداف، وذلك بالاعتماد على تحليل مبيعات الفترات السابقة لتحديد التغيرات الموسمية للمبيعات.

2. موازنة على أساس المناطق:

تعد الموازنة وفقا لهذا الأساس باعتبار الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى نظرا للتوزيع السكاني المختلف والعادات، والتقاليد، وأيضا المستوى الاقتصادي، والاجتماعي لكل منطقة، وإعداد موازنة حسب المناطق يساعد في زيادة قوة المبيعات.¹

3. موازنة على أساس المنتجات:

يتم إعداد الموازنة لكل نوع من المنتجات بهدف تقييم تطور مبيعات كل منتج على حدى، حيث تعمل المؤسسة على بيع المنتجات التي لها هامش ربح كبير وتشجيعها، والتقليل من بيع المنتجات التي لها هامش ربح ضعيف والتي يصعب تسويقها، كما أن التوزيع على أساس المنتجات يساعد على معرفة مدى تأثير المنتجات الجديدة على مبيعات المنتجات القديمة.

4. موازنة المجموع:

لا يوجد شكل موحد وثابت لموازنة المبيعات، لذلك بإمكان كل مؤسسة أن تصمم الموازنة حسب ما تراه مناسباً، و عموماً تحتوي موازنة المجموع على النقاط الرئيسية التالية:

- توزيع المبيعات حسب المنتجات؛
 - تقدير المبيعات بالكميات والقيمة وسعر البيع؛
 - توزيع مبيعات كل منتج توزيعاً موسمياً وحسب المناطق.²
- والشكل الموالي يوضح لنا شكل موازنة المجموع:

¹ اسماعيل عرباجي، اقتصاد وتسيير المؤسسة، أهمية التنظيم-ديناميكية العمل، الطبعة الثالثة، موفم للنشر، الجزائر، 2013، ص. 144-146.

² A. Hamini, gestion budgétaire, 1^{ère} édition, Berti editions, Alger, 2001, p16.

شكل رقم (2-6): موازنة المجموع

المجموع	المنطقة 4	المنطقة 3	المنطقة 2	المنطقة 1	
				T1	المنتج أ
				T2	الفصل 1
				T3	الفصل 2
				T4	الفصل 3
					الفصل 4
				T _i	مجموع المبيعات المنتج أ
				T1	المنتج ب
				T2	الفصل 1
				T3	الفصل 2
				T4	الفصل 3
					الفصل 4
				T _i	مجموع المبيعات المنتج ب
T _t				T _i	المجموع

المصدر: فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 40.

يعتبر الشكل أعلاه شكل عام لموازنة المبيعات خاص بحالة المجموع، أي الدمج بين التوزيع على أساس الفصول والتوزيع حسب المناطق.

ثالثا: علاقة الموازنة التقديرية للمبيعات بالموازنات في المؤسسة

تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات أساس إعداد باقي الموازنات في المؤسسة، باعتبارها الأساس الذي يعتمد عليه مدير الإنتاج لوضع خطة الإنتاج وتحديد الاحتياجات من اليد العاملة، المواد الأولية المباشرة، ويمكن توضيح العلاقة بين الموازنة التقديرية للمبيعات والموازنات الأخرى من خلال الجدول التالي:

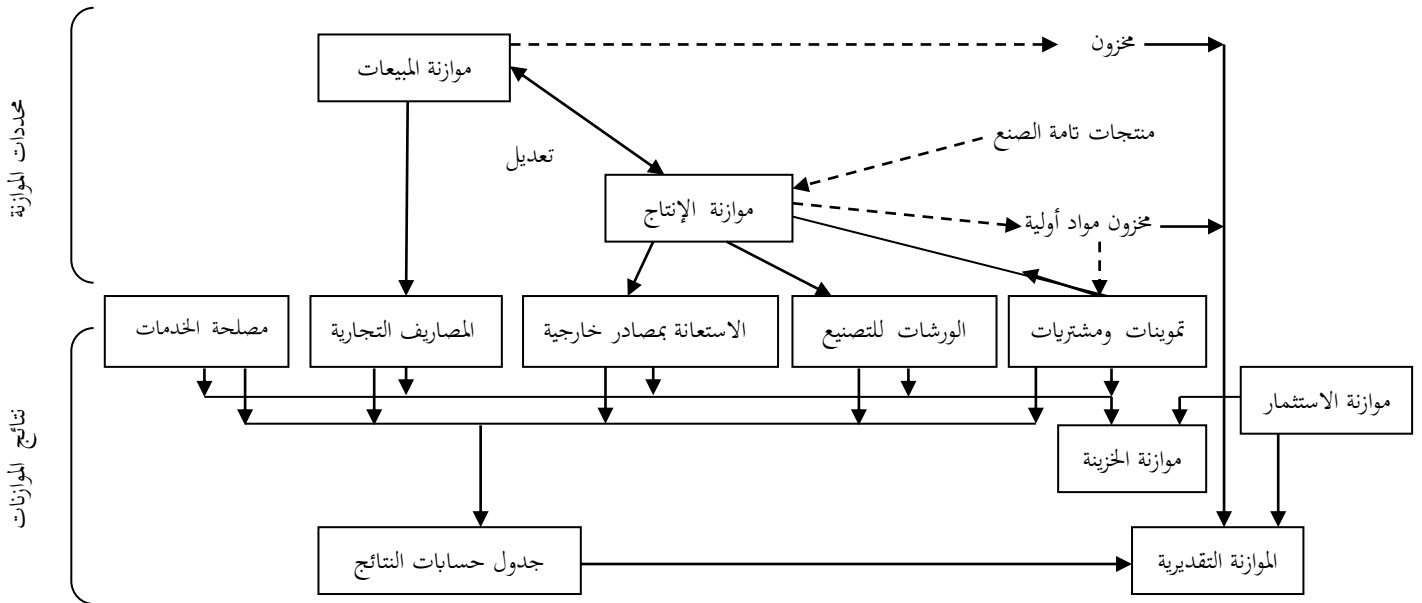
الجدول رقم (1-2): علاقة موازنة المبيعات بالموازنات الأخرى

مخرجات الموازنة	الموازنة التقديرية للمبيعات	مدخلات الموازنة
<p>موازنة الإنتاج:</p> <p>كمية المنتجات المقدر بيعها.</p> <p>موازنة نتائج الأعمال:</p> <p>الإيرادات أو قيمة المبيعات المقدر.</p> <p>موازنة التدفق النقدي:</p> <p>قيمة وتوقيت وتحصيلات المبيعات.</p> <p>موازنة المركز المالي:</p> <p>الحركة المدنية للعملاء.</p>	<p>الخطة الاستراتيجية طويلة الأجل:</p> <p>الأهداف التسويقية العامة.</p> <p>اتجاهات السوق وحصة المؤسسة منه.</p> <p>سياسات المنتجات والأسعار.</p> <p>استراتيجيات الترويج.</p> <p>الانفاق الرأسمالي.</p>	<p>تقدير كمية وقيمة المبيعات خلال فترة الموازنة، وذلك حسب المنتج، والمنطقة الجغرافية، وفئة العملاء.</p> <p>المسؤول عن الإعداد:</p> <p>مدير المبيعات.</p>

المصدر: محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 80.

ويمكن توضيح علاقة موازنة مبيعات بباقي الموازنات في المؤسسة في الشكل أدناه:

شكل رقم (2-7): علاقة موازنة المبيعات بالموازنات في المؤسسة



source: Claude Alazard, Sabine Sépari, op.cit, P 227.

حسب كل من الجدول والشكل أعلاه يتبين أن موازنة المبيعات هي ربط بين مختلف الموازنات، فإعداد موازنة المبيعات أساس إعداد موازنة الإنتاج، أي تعتبر موازنة المبيعات مدخل وموازنة الإنتاج من المخرجات والتي تعتمد على المخزون من المنتجات والمواد الأولية، أيضا من خلالها يتم إعداد موازنة للتموينات. موازنة المبيعات تسمح بإعداد موازنة المصاريف التجارية وإعداد هذه الموازنات يسمح بإعداد موازنات الخزينة، أيضا بالاعتماد

على موازنة الاستثمار وكذا إعداد جدول حسابات النتائج. يتبين أن موازنة المبيعات محدد لإعداد أي موازنة في المؤسسة.

رابعاً: مسؤولية إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات على عاتق مدير المبيعات، ويجب أن تكون الموازنة التقديرية للمبيعات شاملة ومتكاملة ومرتكزة على خطة استراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة، كما أن الموازنة التقديرية للمبيعات يجب أن تأخذ في الاعتبار أوضاع السوق، الطاقة الإنتاجية، وخطط الترويج التي تؤثر تأثيراً مباشراً في تقدير بيان وقيم المبيعات، حيث أن عملية الترويج هي الحل لتعزيز مبيعات المؤسسة وزيادة حصتها في السوق وتحسين رضا العملاء والموظفين حتى لو كان التأثير على الربح غير ملحوظ.¹

يمكن القول أن مسؤولية مدير المبيعات عند إعداد الموازنة الخاصة بالمبيعات تشمل على ما يلي:

- وضع الأهداف التفصيلية للمبيعات؛
- تحديد عدد ونوع المنتجات وتشكيلتها وتصنيفها؛
- تحديد استراتيجيات الأسعار والخصومات والفروض الخاصة؛
- وضع الاستراتيجيات والسياسات التفصيلية والبرامج التسويقية (الترويج، التوزيع والأبحاث، والدراسات التسويقية)؛
- وضع موازنة المبيعات بالكميات والقيم؛
- توفير المعلومات التي يحتاج إليها مدير الإنتاج لإعداد موازنة الإنتاج؛
- توفير المعلومات التي يحتاج إليها مدير إدارة الموازنات ما يمكن من تحديد مسؤوليات الإدارات الأخرى في إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات.²

الجدول (2-2): مسؤوليات الإدارات الأخرى في إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

المسمى الوظيفي للمسؤول	المسؤوليات الملقاة على عاتقه
الإدارة العليا	<ul style="list-style-type: none"> - تحديد الأهداف التسويقية العامة؛ - وضع الاستراتيجيات والسياسات العامة للمنتجات؛ - السياسات التسويقية العامة الأخرى.
مدير إدارة الموازنات	<ul style="list-style-type: none"> - تحقيق وضع الاستراتيجيات والسياسات العامة للأسعار؛ - وضع الاستراتيجيات والتنسيق والربط بين الموازنة التقديرية للمبيعات والموازنات الأخرى.

¹ Mouna Damak Turki, Mohamed Kammoun, L'impact de la promotion des ventes sur la performance des distributeurs, cas de trois entreprises maghrébines, Direction et Gestion, La revue des Sciences de gestion, N 261-262, sans pays, 2013, P 183.

² محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 78-79.

مدير الإنتاج	- توفير المعلومات عن الطاقة الإنتاجية المتاحة.
مدير مناطق البيع (أقسام البيع)	- تقدير المبيعات من كل منتج في المناطق (الأقسام) التي يقومون بالإشراف على البيع فيها؛ - مساعدة مدير المبيعات في إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات.
المدير المالي	- توفير المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمبيعات و تصنيفها حسب احتياجات مدير المبيعات عن السنوات الخمس السابقة على إعداد الموازنة؛ - إجراء تحليل باستخدام المؤشرات المالية لتحديد الربح المقدر نتيجة تطبيق الموازنة التقديرية للمبيعات؛ - إجراء الدراسات والتحليلات المالية التي يطلبها مدير المبيعات.

المصدر: محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، نفس المرجع، ص 79.

من الجدول يتبين أن كل المستويات في المؤسسات لها دور في إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، حتى بصورة غير مباشرة. فترى أن هناك عمل تكاملي بين كل من الإدارة العليا التي تتمثل مهمتها في وضع الاستراتيجيات والأهداف العامة للمؤسسة، لتأتي مهمة مدير إدارة الموازنات في وضع الاستراتيجيات والتنسيق بين مختلف الموازنات التي تعدها المؤسسة، ثم مدير الإنتاج، والذي بدوره يسعى لتوفير المعلومات عن الطاقة الإنتاجية المتاحة لتلبية المبيعات المقدرة.

تعمل مختلف أقسام البيع على مساعدة مدير المبيعات من خلال ضبط التقديرات بالمناطق التي يشرفون عليها. أيضا مهمة المدير المالي التي تكمن في إجراء مختلف التحاليل فيما يخص استخدام المؤشرات المالية لتحديد الربح المقدر نتيجة تطبيق الموازنة التقديرية للمبيعات، كذلك إجراء دراسات وتحليلات مالية التي يطلبها مدير المبيعات. نجاح موازنة المبيعات يتطلب تضافر جميع الجهود في المؤسسة.

المطلب الثالث: الرقابة على موازنة المبيعات

بعد عملية إعداد موازنة المبيعات والموافقة عليها فإنه يتم الشروع في تنفيذها على مستوى المؤسسة، هذا التنفيذ يتطلب مراقبة لتحديد ما إذا كان المسار الصحيح لبلوغ الأهداف أو تم الانحراف عن هذا المسار، وهذا ما يتطلب اتخاذ إجراءات تصحيحية لازمة.

الرقابة آخر جزء في الخطة يعكس الإجراءات والمعايير الرقابية التي سوف تستخدم لقياس مدى التقدم في إنجاز الخطط والأنشطة، وفي بعض الحالات الجزء الخاص بالرقابة على بعض التصرفات الموقفية الواجب اتباعها في حالة التغير في الظروف أو ظهور تحديات مثلا¹.

يعمل نظام رقابة الموازنات بصفة عامة على:

- العمل على تنفيذ الموازنات المتفق عليها؛
- الإبلاغ عن النتائج الفعلية المحققة لمديري الإدارات؛

¹ علي محمد الحاج أحمد، سمير حسين عودة، إدارة التسويق، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 216.

- العمل على إيجاد الانحرافات وهي تعكس الفرق بين ما هو محقق، وما تم تقديره في الموازنات.
- تحديد أي قسم وأي مدير مسؤول عن الانحراف الحاصل؛
- تحليل أسباب حدوث الانحرافات.¹

أولاً: أنواع الرقابة على موازنة المبيعات

توجد ثلاثة أنواع من الرقابة على موازنة المبيعات وذلك حسب نوع موازنة المبيعات فنجد:

1. الرقابة الموسمية:

وهي باختلاف المبيعات من فصل لآخر أي من موسم لآخر، فإذا تبين في موسم ما ركود في حجم المبيعات فيجب دراسة جميع الأسباب الخاصة في ذلك الموسم، كما يجب على الإدارة مراقبة الممثلين وذلك برقابة المسافات المقطوعة.

2. الرقابة الجهوية:

إذا وجد اختلاف في الاتجاه العام للمبيعات من منطقة لأخرى فإنه يجب البحث عن أسباب هذا الاختلاف والعمل على تصحيحها وتجنب وقوعها في المستقبل، تتم عملية الرقابة على وكلاء البيع، والأسباب التي من الممكن أن تكون خارجية كالإضرابات العمالية في منطقة معينة أو الركود المحلي وغيره أو أسباب داخلية كالنقص في التمويل لمنطقة معينة أو عدم كفاءة رجال البيع، والممثلين أو عدم أداء أعمالهم كما ينبغي.

3. الرقابة على المنتجات:

إذا لوحظ انخفاض مبيعات منتج ما، فإن المؤسسة تعمل على تغيير السياسة البيعية التي تنتهجها لهذا المنتج، وذلك بأن توقف تسويقه وتعويضه بمنتج آخر، أو تغير سعر البيع في حالة المنافسة أو القيام بحملة للدعاية والاشهار وغيرها من السياسات التي من شأنها الرفع في مبيعات المنتج.²

ثانياً: أهداف الرقابة على موازنة المبيعات

نذكر من بين الأهداف ما يلي:

- ضمان التطبيق الجيد للسياسات البيعية وتصحيح الانحرافات؛
- تحقيق التوازن بين السياسات البيعية وبين الإجراءات المختلفة التي تتخذها إدارة المبيعات بطريقة تتفق مع احتياجات الزبائن؛

¹ Institute of leadership and management, super series budgeting better performance, fourth edition, British library catalogue in publication data, 2003, p 16.

² فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 40.

- العمل على تحفيز رجال البيع من خلال الرقابة على أدائهم في حالة زيادة المبيعات؛
- الرقابة على منافذ التوزيع والإعلام وكافة الخدمات التسويقية.¹

ثالثا: تحليل الانحرافات

قبل التطرق لمختلف العلاقات الرياضية لتحليل الانحرافات يجب الإشارة لبعض المفاهيم حول التكاليف:

- **التكلفة المقدرة:** هي تكلفة تقييم محددة مسبقا، بهدف تسهيل التحليل، أيضا تسمح لمراقبة التسيير بتحليل الانحرافات.

- **التكلفة المعيارية:** هي التكلفة المقدرة بدقة من خلال تحليل تقني واقتصادي، تعتبر بشكل عام كمعيار.

- **التكلفة الموازنة:** تكلفة ناتجة عن تقديرات الموازنة، تعمل من أجل التفرقة بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة.²

من خلال التعاريف نرى أن التكلفة المقدرة نفسها التكلفة المعيارية لذلك إن استعمال أي مصطلح يكون صحيح، ونستعمل في بحثنا التكاليف المعيارية.

إن حساب الانحرافات مبني على أساس خوارزمية حسابية، حيث توجد ثلاث طرق لذلك وهي:³

- **الطريقة المحاسبية:** والتي تميز بين انحراف المواد، انحراف اليد العاملة التي تعتبر مصاريف مباشرة وانحراف المصاريف غير المباشرة.
- **الطريقة الأمريكية:** المستوحاة من المقاربات التحليلية والتي تميز لذلك بين انحراف المواد وانحراف اليد العاملة والتي تعد مصاريف متغيرة مباشرة وانحراف المصاريف الثابتة.
- **طريقة مراقبة الموازنات:** والتي تحسب عدد كبير من الانحرافات الضرورية لفهم الانحرافات بالنسبة للموازنة، مع ضرورة تحليل وتفسير جميع الانحرافات، المتمثلة في انحرافات (الحجم، المردودية، السعر، المزيج) حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر استعمالا.

يتم حساب الانحرافات عن طريق مراقبة الموازنات، حيث:

- **انحراف الحجم:** يعكس مدى احترام المؤسسة لفرضية مستوى النشاط الإجمالي (هل باعت المؤسسة وأنتجت ما كانت تريده؟) أو ما هي آثار ارتفاع مستوى النشاط على النتيجة؟

¹ محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، مدخل في الاقتصاد الإداري، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 259.

² Brigitte Doriath et autres, comptabilité et gestion des organisations, 7^{ème}, édition, Dunod, Paris, 2010, p 295.

³ Hélène. Loning et autres, le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre , 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003, p .122-124.

- **انحراف المردودية:** كما يسمى انحراف الكمية، وهو عبارة عن انحراف الموارد المستهلكة في مختلف الأقسام المنتجة، حيث يحسب معرفة إذا ما تم استخدام الموارد حسب الإنتاجية المقدرة والموازنة، أي هل تم استهلاك الكمية المعيارية من المواد، اليد العاملة المقدرة لمستوى نشاط معين؟ هل زاد أو انخفض استهلاك الموارد لإنتاج وحدة واحدة؟ هل تم احترام التشكيلة والمعايير أم لا؟

- **انحراف الأسعار:** يقيم الانحراف بالنسبة لمستوى تكلفة اقتناء الموارد تم شراء المواد الأولية بسعر مرتفع أو منخفض كما تم تقديره أو ما آثار ذلك على النتيجة؟ أما بالنسبة لليد العاملة فغالبا ما يتم العمل بانحراف في معدل الأجر بدلا من انحراف السعر.

- **انحراف المزيج:** يظهر الانحراف في المؤسسات، التي تنتج وتبيع عدة منتجات وبأسعار مختلفة، وهو عبارة عن تجزئة انحراف الحجم حسب نوع المنتج.¹

1. تحليل انحرافات النشاطات التجارية

عملية الرقابة على موازنة المبيعات تتمثل في تحليل الانحرافات الخاصة بمؤشري رقم الأعمال والهامش وإعداد التقارير، يتم تحليل الانحرافات كالتالي:²

1.1 تحليل الانحراف الخاص برقم الأعمال

يحسب الانحراف هنا بطرح رقم الأعمال المقدر من رقم الأعمال المحقق.

الانحراف على رقم الأعمال = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المقدر

ويمكن تفصيل انحراف رقم الأعمال إلى:

• **انحراف على الكمية:** يحسب هذا الانحراف كما يلي:

الانحراف على الكمية = (الكميات الحقيقية - الكميات المقدرة) × السعر المعياري

• **انحراف على السعر:** يحسب الانحراف كما يلي:

الانحراف على السعر = (السعر الحقيقي - الكميات المقدرة) × السعر المعياري

2.1 تحليل الانحراف الخاص بالهامش:

انحراف الهامش = الهامش الحقيقي - الهامش المقدر

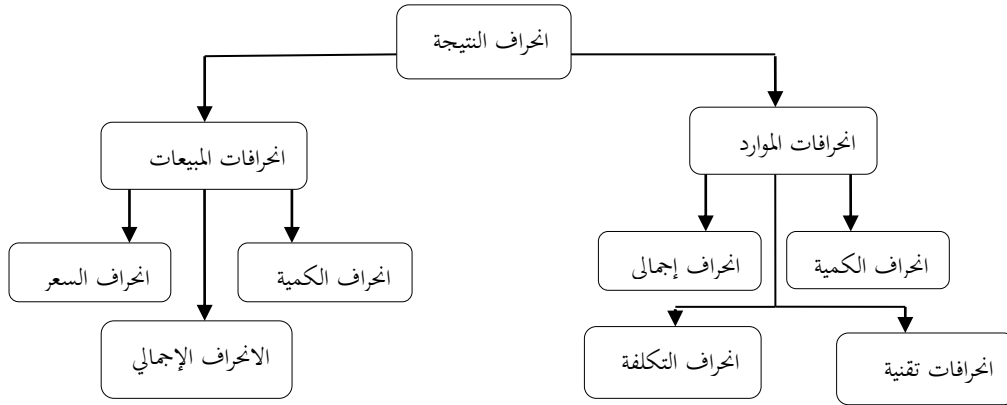
¹ نعيمة مجاوي، زكية مقرى، مرجع سبق ذكره، ص 299.

² Christian Goyet et autres, comptabilité de gestion, 6eme edition, Dunod, Paris, 2003, P 209-210.

ويرجع الانحراف على الهامش إلى:

- الاختلاف بين سعر البيع الحقيقي وسعر البيع المقدر في الموازنة؛
 - الاختلاف بين الكميات الحقيقية المباعة والكميات المقدرة في الموازنة؛
 - الاختلاف بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المقدرة.
- حيث الهامش هو الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة للمنتوج.

شكل (2-8): هرم الانحرافات في المؤسسة



Source: Frédéric Gautier, Anne Pezet, Contrôle de gestion, Pearson éducation, France, 2006, p 58.

تحليل الانحرافات ينطوي على أنواع عديدة للانحرافات:

انحراف السعر أو التكلفة، انحراف الكمية، انحراف التقني وانحراف المجموع، حيث:¹

- انحراف السعر: يسمح بقياس انحراف سعر المبيعات.

- انحراف التكلفة: تكلفة الموارد مثل المواد الأولية، الطاقة، اليد العاملة وغيرها.

- انحراف الكمية: يسمح بتقسيم تأثير حجم المبيعات أو الإنتاج.

- الانحرافات التقنية: تعمل على معالجة المعايير التقنية المعمول بها في المؤسسة (الانتاجية).

- الانحراف الإجمالي: يسمح بقياس تأثير المزيج للمبيعات أو المنتجات (منتجات غالية، منتجات رخيصة)،

ويمكن وجود انحرافات على المبيعات أو انحرافات المصادر مع عدم توفر المعلومات الكافية، مما يتطلب التحليل

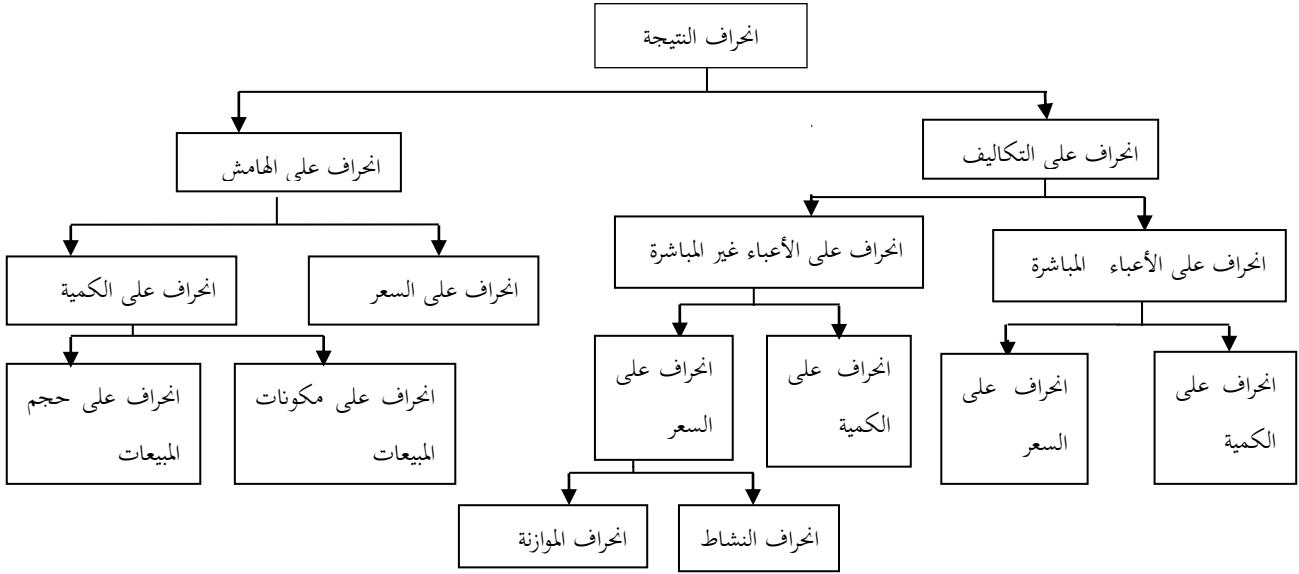
الدقيق للانحرافات لمعرفة وجود الخلل إما في الحجم أو تركيبة المبيعات أو الأسعار.

¹ Frédéric Gautier, Anne Pezet, op.cit, p 58.

يعتبر الانحراف مفضل في حالة كانت التحقيقات أكثر من التقديرات لنفس المنتجات، انحراف غير مفضل إذا كانت التحقيقات أقل من التقديرات لنفس المنتجات ولنفس الفترة.

ترجع مسؤولية الانحراف بسبب الاحتمالين الأوليين إلى المصلحة التجارية، بينما ترجع مسؤولية الانحراف بسبب الاحتمال الثالث إلى مصلحة الشراء في المؤسسات التجارية أو مصلحة الإنتاج في المؤسسات الصناعية.

الشكل رقم (2-9): تجزئة انحراف النتيجة



Source : Brigitte Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, p 74

من خلال الشكل رقم (2-9) ينقسم انحراف النتيجة إلى انحراف على التكاليف وانحراف على الهامش، هذا الأخير يتضمن انحراف خاص بالسعر وآخر خاص بالكميات. بينما انحراف التكاليف فهو ينقسم إلى انحراف على الأعباء المباشرة وانحراف على الأعباء غير المباشرة الذي ينطوي تحليل الانحراف على السعر فيه إلى انحراف على النشاط وانحراف على الموازنة .

3.1 حساب الانحراف الإجمالي على الأعباء غير المباشرة:

الانحراف الإجمالي على الأعباء غير المباشرة يساوي التكاليف الحقيقية لمركز النشاط مطروح منه التكاليف المقدرة للنشاط وذلك من أجل الحصول على بعض المنتجات، حيث:¹

$$E_G/C_I = R - P$$

$$= (Q_R \times P_R) - (Q_P \times P_P)$$

حيث تمثل كل:

Q_R : الكمية الحقيقية = الرقم الحقيقي لوحدات العمل (ساعات آلات)؛

¹ C. Hénat, F Hémia, contrôle de gestion, Bréal édition, Paris, 2007, p 87-89.

P_R : السعر الحقيقي = التكلفة الحقيقية لوحدة العمل؛

Q_P : الكمية المقدرة مقيمة بالإنتاج الحقيقي؛

P_P : التكلفة المقدرة لوحدة العمل (مجملة).

التكلفة المقدرة دائما محسوبة على النشاط الحقيقي.

هناك ثلاث أسباب تشرح الانحراف الإجمالي على الأعباء غير مباشرة، تتمثل في:

- الموازنة (انحراف على الموازنة): الموازنة المستهلكة وهي تختلف عن تلك المقدرة من أجل بعض مستوى النشاط إلى مستوى معين من النشاط.
- النشاط (انحراف على النشاط): يعني عمل المركز كان أكثر أو أقل مقارنة بمستوى نشاطه العادي التقديري.
- المردودية (انحراف على المردودية): أداء المركز وعماله أو الأشخاص التابعين له يكون عالي أو منخفض مع مستواه العادي التقديري.

تحسب هذه الانحرافات بالطريقة التالية:

- انحراف على الموازنة (انحراف على الأعباء المتغيرة): يتمثل هذا الانحراف في الفرق بين أعباء التشغيل الفعلية والموازنة المقدرة من أجل مستوى نشاط معين، أيضا الانحراف يحسب عند مستوى النشاط الحقيقي وهذا ما يتطلب التعديل التقديرات (التنبؤ).

$$E/Budget = C_R - C_P(\text{pour l'activité - réel (Budget)})$$

$$E/B = (Q_R \times P_R) - [(Q_R \times CUS_V) + CF_N]$$

حيث:

Q_R : النشاط الحقيقي معبر عنه بوحدة العمل.

P_R : التكلفة الحقيقية لوحدة العمل.

CUS_V : تكلفة الوحدة المعيارية المتغيرة.

CF_N : التكاليف الثابتة العادية، في البداية تكون الأعباء الثابتة مستقلة عن النشاط الحقيقي للمركز.

CUS : تكلفة الوحدة المعيارية.

- **انحراف على النشاط (انحراف على التكلفة الثابتة):** يتمثل في الفرق بين تكلفة التشغيل المرتبطة إما بالنشاط الفرعي أو فرط في النشاط.

انحراف النشاط = الموازنة المقدرة للنشاط الحقيقي - التكلفة العقلانية

$$E/A = [(Q_R \times CUS_V) + CF_N] - (Q_R \times CUS)$$

- **انحراف على المردودية:** يتمثل هذا الانحراف في الفرق أو الاختلاف بين التكلفة الناتجة عن أداء أفضل أو أسوء مقارنة بما هو مقدر ويتم شرحه من خلال توفر اليد العاملة أكثر أو أقل مقارنة بما هو مقدر ومحسب:

انحراف المردودية = التكلفة العقلانية - التكلفة المقدرة المحسوبة على الإنتاج الحقيقي

$$E/R = (Q_R \times CUS) - (Q_P \times CUS)$$

رابعاً: إعداد التقارير

تمثل التقارير شرح وتبرير لما يحدث أثناء تنفيذ موازنة المبيعات، للتعرف على النتائج المتحققة ومدى تطابق التقديرات على النتائج الفعلية، حيث تحتوي على الكميات، الأسعار الانحرافات، أسباب الانحرافات، الإجراءات التصحيحية اللازمة، وهذه التقارير تقدم إلى مدير المبيعات أو المدير العام أو مجلس الإدارة.¹

ومن بين أنواع التقارير نذكر:²

- **التقرير اليومي لصافي المبيعات:** يتضمن هذا التقرير صافي المبيعات، بداية من أول يوم في الشهر إلى يوم إرسال التقرير، يحوي التقرير إجمالي الفواتير وقيمة المبيعات المقدرة حسب الموازنة.
- **تقرير إجمالي المبيعات:** يحتوي هذا التقرير على إجمالي المبيعات الفعلية والمقدرة عن شهر معين، ويظهر عدد وحدات المبيعات وسعر الوحدة لكل خط من خطوط الإنتاج، ويتم الحصول على إجمالي المبيعات الفعلية من ملخص الفواتير، كما يتم الحصول على الأرقام المقدرة من موازنة المبيعات، الغرض من هذا التقرير هو وضع مديري البيع والمسؤولين في الصورة بتنفيذ الموازنة.

¹Vini Jhan, Sales budget and control, publishing house PVT LTD, New Delhi, 2011, p 104.

² محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

المبحث الثالث: تسيير الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية

في الوقت الراهن أصبحت المؤسسات الاقتصادية تولي أهمية بالغة لمصاريف البيع والتوزيع (التكاليف التسويقية)، لما لها من صدى كبير على محور تسويق منتجاتها المختلفة أي هي ناتجة عن عمليات البحث المتعلقة بإيجاد الأسواق، الزبائن، طرق التسويق المختلفة وغيرها. كما تعتبر المنافسة المتزايدة حتمية ضرورية لتسيير المؤسسة لمصاريفها التجارية، هذا خلافا لما كان معروف حيث كانت التكاليف الصناعية هي محور اهتمام المؤسسات.

المطلب الأول: مفهوم المصاريف التجارية (تكاليف التسويق) وأنواعها

تعتبر موازنة المصاريف التجارية نتيجة عن اعداد موازنة المبيعات بالمؤسسة، حيث أن الزامية تنفيذ موازنة المبيعات تتبعها مصاريف خاصة بها. اعداد موازنة المصاريف التجارية ضرورة حتمية في المؤسسة حيث تمكنها من التحديد الدقيق للمصاريف الخاصة بتسويق منتجاتها بأسرع السبل لذلك وأقلها مصاريف.

أولاً: مفهوم المصاريف التجارية (تكاليف التسويق)

تعتبر التكاليف التسويقية عن تكلفة أداء الوظائف الخاصة بعمليات إيصال المنتجات والبضائع والخدمات من المؤسسة إلى المستهلك وتشتمل على رواتب وأجور رجال البيع ومسؤولي المعارض، تكاليف الدعاية والاعلان، تكاليف الأبحاث التسويقية والدراسات المتعلقة بالسوق، تكلفة تخزين البضائع والمنتجات تامة الصنع، تكلفة تعبئة وتغليف المنتجات تامة الصنع، تكاليف التوزيع، تكلفة تحصيل المبيعات والائتمان.

يمكن تفصيل المصاريف التجارية إلى مصاريف خاصة بالبيع ومصاريف خاصة بالتوزيع، كما يمكن دراستها مجتمعة مصاريف البيع والتوزيع وهذا حسب طبيعة وحجم المؤسسة.¹

ثانياً: محتوى مصاريف البيع والتوزيع

تتكون المصاريف التجارية من مصاريف البيع ومصاريف التوزيع حيث:

1. مصاريف البيع

تتمثل مصاريف البيع في كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة سعيها لتحقيق مبيعاتها المسطرة، وذلك من خلال العمل على تشجيع الأنشطة في نقطة البيع والتي لها صلة وثيقة بنشاط الموظفين التشغيليين ومستوى المبيعات. نذكر من مصاريف البيع، مصاريف ناتجة عن دراسة السوق، مرتبات رجال البيع، مصاريف إدارة المبيعات، مصاريف الدعاية والاعلان. تعتبر تكاليف الإعلان أهم مصاريف البيع في المؤسسة، فهي تكاليف ذات مبالغ كبيرة وتتصل بما يسمى بإعلانات الصيانة التي تهدف إلى الحفاظ على "رأس المال الإعلاني" للمنتج

¹ خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص104.

وإعلانات الإطلاق التي تهدف إلى التعريف بالمنتج والتي يجب أن يكون تأثيرها موزع على عدة سنوات. وبالنسبة لهذا النوع الأخير من الدعاية، يتم الاحتفاظ فقط بأثر السنة المالية الحالية. وبحكم طبيعتها، فإن مستوى هذه الرسوم هو خيار سياسي لتحديد المواقع من المنتجات. ومن الصعب تقييم كفاءة "المتوسط / النتائج" وكثيرا ما لا تشمل هذه التكاليف الثابتة أساسا إجراء تنبؤ عقلائي.¹ تسعى الاعلانات إلى خلق أو تأكيد علامة لتمييز العرض وتقليل المرونة السعرية أو الآثار الايجابية لترقيات الأسعار على المرونة، هذه العلاقة ليست سببية واستخدام ترقيات السعر هو الكشف عن عدم قدرة العلامة التجارية على إنشاء ملحق قيمة للعملاء، وبالإضافة إلى التقنيات الاقتصادية، وخفض الأسعار، يقدم الترويج العديد من المزايا خاصة من حيث الاتصال وادارة التبادل.²

إن نجاح نشاط الترويجي ليس شيئا واضحا حتى لو قدمت المؤسسة مجهودا تسويقيا كبيرا وتستثمر الكثير من المال، حيث أن التسيير الدقيق للعملية الترويجية ضروري لتعظيم تأثيراتها الايجابية على كل من النتائج قصيرة المدى وطويلة الأجل للمؤسسة وسلوكيات موظفي المبيعات والعملاء.³

2. مصاريف التوزيع

تتمثل في كافة المصاريف التي تتحملها المؤسسة بداية من خروج المنتجات تامة الصنع من ورش الانتاج وانتهاء بتسليم وايصال المنتجات إلى المستهلك. تشمل مصاريف التوزيع ما يلي:⁴

- اجار المخازن: مصاريف تنتج عن استئجار المؤسسة لأماكن خاصة بتخزين المنتجات؛
- مصاريف الكهرباء والغاز والماء: تتعلق هذه المصاريف باستهلاك المخازن لهذه الطاقات؛
- مصاريف نقل وتوزيع البضائع المباعة: تنتج هذه المصاريف عن عملية توزيع المنتجات وعمليات توصيلها للمستهلك من خلال استخدامها في ذلك لشاحنات خاصة، عمال يسهرون على ذلك؛
- مصاريف التغليف: كافة المصاريف الناتجة عن وضع المنتج في صورة نهائية لبيعه؛
- مصاريف التأمين على البضاعة؛
- الخسارة والتلف الحاصل في البضائع تامة الصنع آخر مدة: كل المصاريف الناتجة عن تلف البضاعة المخزنة.

¹ Claude Alazard, Sabine Sépari, op.cit, p 309.

² Pierre Desmet, Promotion des ventes et capital marque, Lavoisier, Revue française de gestion, sans pays, 2003/4 no 145, P 184.

³ Mouna Damak Turki, Mohamed Kammoun, Comment Optimiser Le Succès Des Activités de Promotion Des Ventes ?, Gestion, Vol 35, n⁰⁵, Distribution électronique Cairn. Info pour HEC Montréal, 2010, P 30.

⁴ خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 104.

ثالثا: دور موازنة المصاريف التجارية

في ظل النشاط البيعي المتزايد للمؤسسات وصعوبة التحكم في التكاليف تعتبر موازنة المصاريف التجارية هي الوسيلة العالمية المستخدمة لتسجيل هذه الجهود ولتحقيق الإنجازات ذات الصلة، حيث تحدد فيها تكلفة بيع المنتجات وتوزيعها خلال فترة الموازنة من تكاليف البحث الاعلاني، تكاليف النقل وتكاليف التطوير، يتم اعدادها من قبل كل من مدير المبيعات ومدير الاعلان ومدير التوزيع.¹

يعتبر تحديد حجم موازنة المصاريف التجارية قرارا مهما للغاية لأنه سيؤثر على جميع الجهود التسويقية المستقبلية للمؤسسة وسيساعد في تحديد استراتيجيتها، بالإضافة لذلك تعتبر موازنة المصاريف التجارية التزاما ماليا كبيرا للمؤسسة وتتم مراقبتها من قبل الادارة العليا، كما أنها تسمح للمديرين بتخطيط ومراقبة أداء وظائف الاعلان والترويج من خلال مقارنة النتائج في مجال صناعتهم أو ضد أداء المنافسين الرئيسيين.² التحدي الذي يواجه وحدة تحكم التسويق (أو من هو المسؤول عن وضع وتعديل هذه الموازنة) هو خلق توازن فعال بين تحفيز الكفاءة التسويقية للسيطرة على التكاليف، وفي الوقت نفسه تمكين مديري التسويق لمتابعة أفضل للفرص الجديدة المتاحة دون قيود لا لزوم لها من أجل تعزيز الإنتاجية التسويقية. ولكي تعمل الموازنة كأداة فعالة لزيادة الكفاءة التسويقية والإنتاجية والمساءلة، ينبغي أن تعمل موازنة المصاريف التجارية كأساس لخطة عمل المسوقين. وينبغي أن تشمل ليس فقط أهداف السنة المالية، بل أيضا:

- أرقام خاصة بكل فترة تشغيل مستقبلية؛
- تعيين أرقام التحكم الشهرية الرئيسية (مجموعة فرعية من الأهداف) ؛
- مجموعة محددة من مستويات الأداء المقبولة لكل رقم رقابة شهري؛
- الاعلام الآلي للأداء خارج الخطة على كل رقابة شهرية خلال العام؛
- الحرص على اجراء التعديلات على الموازنة في منعطف رئيسي خلال السنة (عادة 3-4 أشهر في التشغيل، الفترة هي إطار زمني مناسب لهذه التعديلات).

اضافة لذلك، هناك حاجة إلى الاهتمام بالتفاصيل بين نظم التسويق والمحاسبة. فعلى سبيل المثال، تقوم العديد من المؤسسات الآن بتوسيع نطاق المحاسبة القائمة على الأنشطة لتشمل مجموعة أوسع من الأصول القائمة على التسويق.³

¹ P.C. Tripathi, P.N. Reddy, principles of management, 3th edition, Tata MCGraw- Hill publishing company limited, New Delhi, 2006, p322.

² Edwin L. Artzt e autres, Determining the Advertising Appropriation and Budgeting, Ch. 6 from Murphy's Integrated Brand Promotion Management, Property of Kendall Hunt Publishing, sans pays, 2010, p 124.

³ John A. Weber, Managing the marketing budget in a cost-constrained environment, Department of Marketing, Mendoza College of Business, University of Notre Dame, Industrial Marketing Management, sans pays, 31 (2002) 705- 717, p709.

رابعاً: العوامل المؤثرة على تحليل المصاريف التجارية

تتشابه تكاليف التسويق مع تكاليف الانتاج إلى حد كبير من حيث الاجراءات والأساليب الفنية في تحليل عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة في تسويق مختلف السلع والخدمات إضافة لطريقة تخطيطها والرقابة عليها، إلا أنه رغم هذا التشابه فإن تكاليف التسويق تتميز بمميزات خاصة، وذلك نتيجة لطبيعة عملياتها وتأثرها بالعوامل الداخلية والخارجية وظروف السوق وطبيعته، ودرجة المنافسة ونوع الزبائن، وتغيرات الطلب وأساليب الدعاية والإعلان وغيرها من العوامل التي تؤدي لصعوبة تحليل تكاليف التسويق. ويعتبر الفارق الرئيسي بين تكاليف التسويق وتكاليف الانتاج هو أن هذه الأخيرة تحمل على كافة المنتجات سواء بيعت أو بقيت في المخازن كمنتجات تامة الصنع آخر مدة، بينما تحمل تكاليف التسويق على الوحدات المباعة فقط.

ومن العوامل التي تؤدي لصعوبة تحليل تكاليف التسويق ما يلي:¹

- صعوبة التحكم بالسوق والزبائن والمنافسة، وذلك نتيجة تغير السوق وزيادة المنافسة فإن المؤسسة لا يمكنها قياس التغير سواء في السوق أو المنافسة؛
- صعوبة التحكم والتحديد الدقيق للطاقة والقابلية التسويقية للمؤسسة، أي أن المؤسسة لا تستطيع ضبط ما يحتاجه السوق من البضائع بصورة دقيقة؛
- صعوبة السيطرة والإشراف والمراقبة على رجال البيع ومسؤولي مراكز البيع، حيث لا يمكن للمؤسسة أن تراقب عمل رجال البيع ومسؤولي مراكز البيع نتيجة انعدام النزاهة وعدم وجود نظام محاسبة المسؤولية؛
- صعوبة التحكم في الأسعار وتحديداتها وفقاً لأسس التكاليف التي تعتمد عليها المؤسسة، أي لا تستطيع المؤسسة أن تتحكم في الأسعار نتيجة المنافسة؛
- صعوبة التحكم بالعوامل التي تؤثر على سلوكيات وأذواق المستهلكين، لا تستطيع المؤسسة أيضاً إدراك أذواق جميع المستهلكين لأنها متغيرة وترجع لأسباب نفسية واجتماعية؛
- صعوبة التعرف على أنشطة المنافسين وذلك لصعوبة الحصول على بيانات تفصيلية في هذا المجال، أي لا يمكن للمؤسسة معرفة الجديد الذي ستطلقه المؤسسات المنافسة، حيث أن كل مؤسسة تعمل على إخفاء جديداتها.

¹ خاص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 105.

خامسا: أنواع المصاريف التجارية

تحديد أنواع المصاريف التجارية هي عملية تصنيف مختلف المصاريف ثم العمل على تجميعها، أي وضعها في مجموعات متعددة، حيث تسمح هذه العملية بمساعدة المؤسسة في التحديد الدقيق لتكاليفها حتى تستطيع التحكم فيها.

1. مصاريف تجارية حسب الوظائف

ويتم ذلك من خلال تصنيفها حسب الوظائف المختلفة وفقا للخطوات التالية:

- تحديد الوظائف والعمليات الوظيفية المطلوب القيام بها وتجميع عناصر التكاليف المتعلقة بها حسب نوعية الوظائف والعمليات: أي تتم في هذه الخطوة ضبط الوظائف التي يجب تجميع التكاليف على أساسها، أي حسب كل وظيفة؛
- تعيين وحدة قياس للوظائف واستخراج تكلفة الوحدات بقسمة مجموع التكاليف على عدد الوحدات المنجزة: في هذه الخطوة يتم تحديد وحدة قياس يتم على أساسها استخراج تكلفة الوحدة الواحدة؛
- تلخيص البيانات المتعلقة بالتكاليف الاجمالية لكل وحدة قياس في جدول خاص: كآخر خطوة يتم فيها، وضع كل البيانات في وثيقة واحدة تظهر جميع التكاليف.

إن عملية تقسيم أوجه النشاط التسويقي إلى وظائف تتوقف على طبيعة العمل في المؤسسة وحجمه وتنظيماتها الادارية، فمن الضروري أن تعهد كل وظيفة إلى قسم معين أو موظفين معينين لتحديد المسؤولية، كما ينبغي أن تتجانس كل العمليات داخل كل وظيفة لينعكس هذا التجانس على المصروفات الخاصة بها.¹

2. مصاريف تجارية حسب حجم المبيعات

يمكن تحديد أنواع المصاريف التجارية في هذه الحالة إلى ثلاثة أنواع أساسية هي: المتغيرة، والثابتة، وشبه المتغيرة، حيث:²

• المصاريف المتغيرة:

تتغير هذه المصاريف في مجموعها مع حجم النشاط، بحيث توجد علاقة طردية بين حجم النشاط وحجم هذه المصاريف. إذا زاد حجم النشاط بنسبة معينة زادت المصاريف بنفس النسبة وتندم في حالة عدم وجود أي

¹ خاص صافي صالح، نفس المرجع، ص106.

² زينات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2012، ص 61-62.

نشاط ولكن بشرط أن تبقى العوامل الأخرى على حالتها كاستقرار أسعار المواد الأولية، وعدم تغيير الظروف الفنية، والادارية، كتغيير طريقة الانتاج، أو التسويق. تتميز المصاريف المتغيرة بالتغيير في مجموعها مع حجم النشاط بطريقة طردية، ولكن تكلفة الوحدة من التكاليف المتغيرة تبقى ثابتة، كما أن هذه التكاليف تكون تحت رقابة المسؤولين التنفيذيين.

• المصاريف الثابتة:

وهي المصاريف التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط وتبقى ثابتة خلال فترة من الزمن، كما أن هذه المصاريف تبقى ثابتة مادامت البنية الأساسية للمؤسسة لم تتغير. تتميز هذه المصاريف في مجموعها بالثبات، فإذا ارتفع حجم النشاط فإن نصيب الوحدة من المصاريف الثابتة ينقص، كما أنها لا تقع تحت رقابة المستويات التنفيذية بل تخضع لرقابة الادارة العليا.

وتنقسم المصاريف الثابتة إلى قسمين:

- المصاريف الثابتة الملزمة: وتتضمن كل عناصر المصاريف التي لا يمكن تغيير مستواها أو التخلص منها حتى ولو توقف النشاط في المدى القصير، مثل الاهتلاكات؛
- المصاريف الثابتة غير الملزمة: وتتضمن كل عناصر المصاريف التي يمكن تغييرها بقرار من الادارة العليا في المدى القصير، مثل مصاريف الدعاية والاعلان، مصاريف البحوث والتجارب.

• المصاريف شبه المتغيرة:

تحتوي هذه المصاريف على جزء يرتبط بحجم المبيعات وجزء آخر ليس له علاقة بهذا الأخير، بل يرتب بميكل إدارة المبيعات في المؤسسة، كمصاريف الهاتف المخصص لبيع المنتجات.

وتنقسم أيضا إلى:

- المصاريف المتدرجة: هي المصاريف التي تتدرج في الارتفاع مع حجم النشاط ويمكن أن تعتبر هذه المصاريف على أنها ثابتة أو متغيرة حسب الظروف ووفقا لدرجة التقريب المطلوبة في التحليل، فإذا كان التدرج كبيرا ويغطي المدى المناسب بحيث يجب أن تكون هناك زيادة معتبرة في النشاط حتى تكون الزيادة في العمل غير المباشر مبررة، أما اذا كان طول الدرجة صغيرا بالنشاط فيمكن اعتبار هذه المصاريف متغيرة.
- المصارف المختلطة: تتكون هذه المصاريف من جزأين، جزء ثابت وجزء متغير ويجب أن تخضع هذه المصاريف للتحليل حتى يتم تحديد الجزء الثابت والجزء المتغير، ثم يضاف الجزء الثابت للمصاريف الثابتة والجزء المتغير للمصاريف المتغيرة.

3. مصاريف تجارية حسب مناطق التوزيع

يمكن تصنيف المصاريف التجارية حسب مناطق التوزيع الإداري أو الجغرافي لمختلف المناطق، حيث تأخذ هذه الأخيرة الأشكال التالية:

- مناطق التوزيع الخارجية ومناطق التوزيع الداخلية: يمكن تبويب المصاريف التجارية حسب المناطق الناتجة عنها حيث تكون من داخل البلد أو خارجه، وذلك حسب تواجد نقاط البيع.
- المناطق الشمالية، الوسطى، الجنوبية: يعتبر هذا التبويب داخل البلد على حسب تجميع مجموعة من المناطق المتواجدة في جهة واحدة.

- حسب الولايات: يعتبر هذا التصنيف أكثر تفصيلا حيث يحصي جميع ولايات البلد.

تعتبر هذه الطريقة أسهل طرق تبويب المصاريف التجارية، حيث يتم تحميل المصاريف التجارية التي تتحقق في كل منطقة توزيع بصورة مباشرة على تلك المنطقة التوزيعية، كأجور ورواتب العاملين وعمولات البيع ومصاريف التنقل والسفر، ومصاريف التعبئة وأجور الشحن والاعلانات المحلية في تلك المنطقة، أما التحصيل والائتمان فيجب أن توزع على مناطق التوزيع المختلفة على أسس معينة مثل نسبة المبيعات في كل منطقة أو عدد وكلاء البيع أو حجم المبيعات.

إن تبويب المصاريف التجارية حسب مناطق التوزيع يسمح بتحديد مقدار التكاليف المتحققة في كل منطقة، وكذلك مقدار الأرباح وإجراء المقارنة بين المناطق المختلفة بهدف تقييم نتائج الأعمال وتحديد مقدار الانحراف، وذلك بمقارنة المحقق مع المقدر ومحاولة تحليل هذه الانحرافات والوقوف على أسبابها.

4. مصاريف تجارية حسب البضائع المنتجة

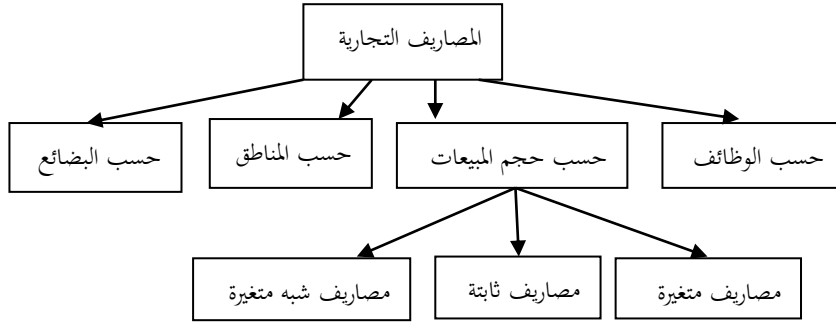
تبعا لهذه الطريقة يتم تحميل المصاريف التجارية على السلع والمنتجات مثل ما هو معمول به في التكاليف الصناعية، وذلك بهدف معرفة نتيجة كل سلعة وتحديد المنتجات التي تحقق خسارة، وبهذا تستطيع الإدارة المسؤولة اتخاذ القرارات الملائمة أي إما أنها تستمر في الانتاج أو تتوقف عن انتاج بعض المنتجات التي تحقق خسارة أو تعمل على تحسين هامش الربح وذلك بترشيد الانفاق.

قد تكون بعض المصاريف التجارية مرتبطة ارتباطا مباشرا بالمنتوج (كعمولة البيع، أو تكلفة التخزين) وهذه التكاليف يمكن حسابها ونسبها إلى المنتجات. توجد بعض المصاريف التي تخص أكثر من سلعة أو منتج كمصاريف الائتمان والتحصيل، والاعلانات المصروفة للتعريف بمنتجات المؤسسة، ففي هذه الحالة يتم تقسيم المنتجات إلى مجاميع على أساس الصفات المتشابهة التي تربط بينها فمثلا قد تكون صيغة المنتج أساس في التقسيم أو أن تكون طريقة حزم وتغليف هذه المنتجات الأساس أو قد يكون حجم المبيعات.¹

¹ خاص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص. 108-112.

يمكن وضع الشكل التالي لتوضيح تقسيمات المصاريف التجارية:

شكل رقم (2-10): أنواع المصاريف التجارية



المصدر: من اعداد الطالبة.

المطلب الثاني: إعداد موازنة المصاريف التجارية

اعداد موازنة المصاريف التجارية يعني تقدير المؤسسة لمصاريفها التسويقية اللازمة لتغطية تنفيذ الموازنة التقديرية للمبيعات ومن ثم السعي لمتابعة ومراقبة مصاريفها وبالتالي حسن تسييرها.

أولاً: أهداف الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية

تسعى الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية لتحقيق حملة من الأهداف نذكر منها:¹

1. التنسيق بين جهود التوزيع والبيع والانتاج والبرنامج المالي للمؤسسة، أي أن الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية تسهل قراءة مختلف جهود مصالح وادارات المؤسسة وربطها بالسياسة المالية لها؛
 2. اختيار أفضل مجموعة من طرق التوزيع، أي أنها تضمن عملية الاختيار لمناطق التوزيع، الأفراد وحتى الوسائل المادية لذلك؛
 3. توجيه الجهود البيعية توجيهها سليماً لغرض الزيادة والسيطرة على أكبر حصة سوقية، حيث تسمح الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية للمؤسسة بترشيد سياساتها البيعية وبالتالي الظفر بحصة أكبر في السوق؛
 4. مراقبة نفقات التوزيع، تسمح مراقبة موازنة المصاريف التجارية بضبط دقيق لمصاريف التوزيع.
- يتم تقدير مصاريف البيع والتوزيع في فترة الموازنة من قبل إدارة المبيعات التي تتكفل بتقدير المصاريف المتوقعة واللازمة للحجم المحدد من المبيعات الظاهرة في الموازنة التقديرية للمبيعات.

¹ خالص صافي صالح، نفس المرجع، ص116.

ثانيا: تقدير المصاريف التجارية

يتم تقدير المصاريف التجارية المتغيرة والثابتة والمصاريف شبه المتغيرة كما يلي:¹

1. تقدير المصاريف المتغيرة

بما أن هناك علاقة طردية بين حجم المبيعات وهذا النوع من المصاريف فإن تقديرها يتم بتطبيق نسبة معينة على حجم المبيعات، إلا أن هذا الرأي لا يكون صحيحا في جميع الحالات، ففي حالة الكساد مثلا تحتاج المؤسسة إلى زيادة مصاريفها التجارية لتضمن بقاء حجم المبيعات على ما كان عليه قبل حدوث الكساد.

2. تقدير المصاريف الثابتة

بما أن هذه المصاريف لا ترتبط في المدى القصير بحجم المبيعات فإن تقديرها يتم على أساس تصحيح مبلغ الأعباء المحملة سابقا والنتائج عن التعديلات المتوقعة وهذا يفرض:

- دراسة حجم هذه المصاريف في السنوات السابقة؛
- حصر أثر كل ارتفاع، أو انخفاض، أو إضافة، أو حذف لبعض من هذه المصاريف على حجم المبيعات المتوقعة؛
- البحث عن أفضل توليفة للوصول للهدف التجاري الذي تريده المؤسسة؛

غير أن هذا العمل غالبا ما يكون صعبا لأن العلاقة التي تربط بين هذه المصاريف ومستوى المبيعات ليست دائما ثابتة ولا دائما مباشرة. ولهذا يجب أن يتم التقدير في ضوء ما تراه المؤسسة مناسبا لتحقيق أهدافها، بحيث لا تكون هذه المصاريف ضخمة بما يؤثر على المركز المالي للمؤسسة، ولا ضئيلة لا تؤدي إلى تحقيق الهدف المنشود، بل يجب أن يكون مبلغ هذه المصاريف كافيا لإنجاز البرنامج ويمكن أن تتحملة السنة المالية للمؤسسة.

3. تقدير المصاريف شبه المتغيرة

بما أن هذه المصاريف ليست ثابتة كليا ولا متغيرة كليا، يجب الفصل بين الجزء الثابت منها والجزء المتغير وإلحاق كل جزء بالعناصر المناسبة له وذلك باستعمال العلاقة التالية:

$$Y = aQv + b$$

حيث: aQv الجزء المتغير، b الجزء الثابت.

ويتم تقدير مثل هذه المصاريف باستعمال عدة طرق وأكثرها استعمالا طريقة المربعات الصغرى، وتبعا لدرجة الدقة المطلوبة في التحليل تختار إدارة المبيعات الطريقة التي تستعملها في التقدير.

¹ نعيمة بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص. 2017_2019.

ثالثا: اعداد الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية

مصاريف البيع والتوزيع تتوزع على عدة أقسام وظيفية، والوظائف تتعدد حسب نوع النشاط، وحجم المؤسسة وتقدير نشاط كل قسم، وكذلك ربط مصاريفه بالنشاط ليست عملية سهلة فتحدد وحدة نشاط على مستوى كل قسم لتوقع نشاطه تعتبر عملية معقدة في بعض الأحيان، وهذا نظرا إما لتعدد المتغيرات أو لانعدامها. فمثلا نشاط قسم البيع يمكن قياسه بواسطة رقم الأعمال المحقق، ونستعمل المساحة أو الحجم بالنسبة لمصاريف التخزين.

بعد اختيار وحدات النشاط تنتقل إلى الخطوة الثانية وهي تحديد العلاقة بين أعباء القسم والنشاط، الذي يقوم به حيث نفترض أن المستقبل عبارة عن امتداد للماضي ولذلك فإن العلاقة بين الأعباء والنشاط في الفترات الماضية يمكن مدها للفترات المستقبلية وتظهر العلاقة بينهما على الشكل التالي:¹

$$Y=ax+b$$

حيث أن:

Y: مجموع الأعباء

X: وحدات النشاط

وتقدر الأعباء للفترات القادمة بمعرفة حجم النشاط التقديري، وذلك بتطبيق العلاقة السابقة، مع اشتراط ثبات مستويات الأسعار وبقاء المصاريف الثابتة على ماهية عليه.

بعد تحديد العلاقة بين أعباء القسم والنشاط يتم:

1. توزيع مصاريف البيع والتوزيع وفقا للمناطق الجغرافية؛

2. توزيع مصاريف البيع والتوزيع توزيعا زمنيا.

كما يمكن تبويب مصاريف البيع والتوزيع كالتالي:

- تبويب المصاريف وفقا لمراكز التكلفة؛
- تبويب المصاريف حسب المنتوجات ووفقا للمناطق؛
- التبويب حسب مصاريف المبيعات الخارجية ومصاريف المبيعات المحلية؛
- التبويب وفقا للعملاء؛
- التبويب وفقا لقنوات التوزيع.

¹ فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 63-65.

يسمح هذا التفصيل في التبويب في تسهيل عملية الرقابة، وفي اتخاذ القرارات المتعلقة بسياسات التسعير والمفاضلة بين قنوات التوزيع ودخول أسواق جديدة.

رابعاً: تنفيذ الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية

إن الغاية من اعداد موازنة تقديرية للمصاريف التجارية هو ضمان رقابة جدية على المصروفات، ويرى البعض أن الاعتماد في تقدير المصاريف التجارية على أساس النتائج المتحققة في السنوات السابقة يجب أن يتبعه إجراء تعديلات بحيث تتماشى مع التعديلات التي طرأت على حجم المبيعات التي تظهره الموازنة التقديرية للمبيعات، فمثلاً اذا زادت المبيعات بنسبة 05% عن مبيعات السنة الماضية فيمكن تقدير الزيادة في المصاريف التجارية بنفس النسبة غير أن هذا الطرح لا يكون صحيحاً في جميع الأحوال والظروف. لذا كان لزاماً على المؤسسات أن تقوم بدراسة وافية لهذا الجانب عند وضعها للموازنة التقديرية للمبيعات حتى يمكن الحكم على أثر البرنامج المقترح للمبيعات على المصاريف التجارية، مع أن تقديرها قد يكون أمراً صعباً في الحالات التي لا توجد فيها علاقة ثابتة بين حجم المبيعات ومصاريف البيع.

يجب الأخذ بعين الاعتبار النتائج والظروف الحالية والمتوقعة وصولاً إلى وضع مقاييس ومعايير يمكن الاعتماد عليها لوضع التقديرات الصحيحة، وعليه يجب على مدير المبيعات أن يسهر بنفسه على التقديرات الخاصة بفترة الموازنة، وتقع مسؤولية تنفيذ الموازنة التقديرية على عاتق إدارة المبيعات. ويتم عرض الموازنة التفصيلية على لجنة إعداد الموازنات في نفس الوقت الذي تعرض عليها تقديرات موازنة المبيعات لغرض التنسيق بينهما وإقرارهما.¹

المطلب الثالث: رقابة موازنة المصاريف التجارية

الرقابة على مصاريف البيع والتوزيع عبارة عن مقارنة التقديرات بما تم تحقيقه، ومن ثم استخراج الانحرافات وتحليلها، ثم تحديد الاجراءات التصحيحية اللازمة وفي الوقت المناسب.

أولاً: حساب وتحليل انحراف مصاريف التوزيع

تعتبر مصاريف التوزيع من الوسائل الضرورية لتنفيذ برنامج المبيعات في أحسن الظروف، وبحسب هذا الانحراف الاجمالي لهذه المصاريف، وحسب العلاقة حساب الانحراف الاجمالي للنتيجة:

$$E/D = CDP - CDR$$

حيث يمثل: E/D: انحراف مصاريف التوزيع

¹ خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص. 116-117.

حيث يكون هذا الانحراف ملائماً اذا كانت مصاريف التوزيع الفعلية أقل من مصاريف التوزيع التقديرية، ولتحديد أسباب ومسؤولي هذا الانحراف يجب تحليله إلى العناصر المكونة له.

كما رأينا أن مصاريف التوزيع تنقسم حسب النظرة التقليدية إلى مصاريف مباشرة وأخرى غير مباشرة، حيث ترتبط المصاريف المباشرة بتكلفة المنتجات المباعة وفي نفس التقسيم، أما المصاريف غير المباشرة للتوزيع فترتبط بمراكز المسؤولية لوظيفة التوزيع. إلا أن هذا التقسيم وان كان ذا فعالية في مراكز الانتاج، فإن الأمر ليس كذلك في مراكز التوزيع، فهناك عدة مشاكل تظهر في مثل هذا التقسيم:¹

- وحدات القياس أو معدل المصاريف مرتبط دائماً بالمبيعات سواء كانت قيماً أو كميات، وهذا ينتج عنه عدم اختلاف بين مفهوم المنتج ومفهوم نشاط المركز، وبالتالي انحراف المردودية سيكون معدوماً.

- في مجال المبيعات تحديد مفهوم الطاقة أو مستوى النشاط المعياري لا يمكن أن يكون دقيقاً ولكن تقريبياً، وبالتالي فإن انحراف النشاط في هذه الحالة لا معنى له. هذا يدعو إلى البحث عن طرق أخرى للتحليل تكون أكثر فعالية في مجال التوزيع واللجوء إلى استعمال التقسيم حسب مستوى نشاط البيع، أي تقسيم مصاريف التوزيع إلى مصاريف متغيرة وثابتة ومنه تجزأ مصاريف التوزيع التقديرية إلى:

$$GDP = \sum_{i=1}^n (DVP + DIVP) + \sum_{i=1}^n DFP + \sum_{j=1}^n DIFP$$

حيث يمثل: DVP: مصاريف التوزيع المتغيرة المباشرة التقديرية للجزء 1.

DIVP: مصاريف التوزيع المتغيرة غير المباشرة التقديرية للجزء 1.

DFP: مصاريف التوزيع الثابتة المباشرة التقديرية للجزء 1.

DIFP: مصاريف التوزيع الثابتة غير المباشرة التقديرية للمركز J.

أما مصاريف التوزيع الحقيقية فتساوي إلى:

$$CDR = \sum_{i=1}^n (DVR + DIVR) + \sum_{i=1}^n DFR + \sum_{j=1}^j DIFR$$

وبناء على ما سبق تنشأ ثلاثة انحرافات جزئية لمصاريف التوزيع، انحراف المصاريف المتغيرة، انحراف المصاريف الثابتة المباشرة، وانحراف المصاريف الثابتة غير المباشرة.

¹ نعيمة يجاوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، موجهة لطلبة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، بدون سنة، ص. 24-25.

ثانيا: تحليل انحراف مصاريف التوزيع في حالة الأجزاء المستقلة

1. انحراف مصاريف التوزيع المتغيرة

بما أن المصاريف المتغيرة للتوزيع مرتبطة بمستوى نشاط البيع، فلا داعي لفصل المصاريف غير المباشرة المتغيرة لوحدها، لأنها أصبحت مباشرة عن طريق التحميل بسبب الخلط الموجود بين مفهوم النشاط والمنتج وعليه ستصبح¹:

$$\begin{aligned} DVP+DIVP &= VUP*QP \\ DVR+DIVR &= VUR*QR \end{aligned}$$

حيث يمثل كل من VUP و VUR المصاريف المتغيرة للوحدة من الجزء I المباع المقدر والفعلي على التوالي. ومنه فإن انحراف مصاريف التوزيع المتغيرة سيساوي إلى:

$$E/DV = (QP*VUP) - (QR*VUR)$$

ويكون الانحراف ملائما اذا كانت مصاريف التوزيع المتغيرة الفعلية أقل من التقديرية. ويتكون هذا الانحراف من انحراف في الكميات وآخر في المصاريف المتغيرة الفردية.

- انحراف الكميات: يعبر عن الفرق بين الكميات المباعة التقديرية والفعلية مقيمة بالتكلفة المتغيرة التقديرية: $E/Q = (QP - QR) VUP$

وتقع مسؤولية انحرافه على عاتق ممثلي البيع.

- انحراف المصاريف المتغيرة: وهو عبارة عن الفرق بين المصاريف المتغيرة التقديرية والمصاريف المتغيرة الحقيقية بالنسبة للكميات المباعة الحقيقية.

$$E/VU = (VUP - VUR) QR$$

وتقع مسؤولية هذا الانحراف على ادارة المركز المنفق لهذه المصاريف.

2. انحراف المصاريف الثابتة المباشرة

$$E/Fi = DFPi - DIFRi$$

3. انحراف المصاريف الثابتة غير المباشرة

المؤسسة تعتمد هنا على المصاريف الثابتة غير المباشرة الكلية أو تقسيمها حسب مراكز المسؤولية شرط أن لا يكون هناك ازدواج في التقسيم.

$$E/IFj = DIFPj - DIFRj$$

¹ نعيمة مجاوي، زكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص 309.

ثالثا: تحليل انحراف مصاريف التوزيع في حالة الأجزاء المترابطة

في حالة الأجزاء المترابطة لمصاريف التوزيع يوجد لدينا طريقتان للتحليل:¹

1. طريقة مرجعية الكميات المادية: حيث يتجزأ الانحراف الاجمالي لمصاريف التوزيع المتغيرة إلى انحراف في الحجم، انحراف في المزيج، وانحراف في المصاريف المتغيرة.

- انحراف الحجم: هو الفرق بين الحجم الفعلي للمبيعات والحجم المقدر مقيما بالتكلفة المتوسطة التقديرية، وتحسب هذه الأخيرة بالعلاقة التالية:

$$VUM = (\sum_{i=1}^n QP * VUPi) / (\sum_{i=1}^n QPi)$$

حيث تمثل: VUM: التكلفة المتوسطة التقديرية

ومنه فإن انحراف الحجم يساوي إلى: $(QPi - QRi) VUM$

- انحراف المزيج: يعكس هذا الانحراف أثر الفرق بين التكلفة التقديرية والتكلفة المتوسطة التقديرية على انحراف الكميات، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$(QPi - QRi) (VUPi - VUM)$$

2. طريقة تشابه الكميات المباعة

يمثل عنصر التشابه نسبة المبيعات الفعلية إلى المبيعات التقديرية ويحسب بالعلاقة التالية:

$$K = \sum_{i=1}^n QRi / \sum_{i=1}^n QPi$$

وحسب هذه الطريقة، انحراف الحجم والمزيج يتم إعادة تشكيلهما على النحو التالي:

$$QP_i = (1-K) VUP_i$$

$$- \text{انحراف المزيج: } [K (QP_i - QR_i)] VUP_i$$

حسب التحليلات أعلاه يتبين أن أساس نجاح المؤسسة في تقديرها لمصاريفها التجارية يتوقف أولا على دقة الموازنة التجارية التي من خلالها يتم ضبط التكاليف التسويقية الخاصة بالمنتجات، المناطق، وغيرها من التقسيمات. من جهة ثانية يجب على المؤسسة أن تتوفر على كفاءات بشرية ومادية تسمح بإجراء مختلف الحسابات أعلاه من أجل تحليل دقيق للانحرافات وبالتالي تجنب حدوثها في المستقبل أو العمل على التقليل منها.

¹نعيمه بجياوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 26-27.

خلاصة:

نظرا للأهمية الكبيرة للموازنة التجارية للمؤسسة الاقتصادية كونها وسيلة تسييرية تساعد على تحديد وضعها المالي، فهي تسعى جاهدة لتحسين التسيير الموازي للمبيعات بصفة يسمح لها بإعداد موازنة تجارية فعالة. تفعيل الموازنة التجارية يتم من خلال تبني الأساليب الحديثة المتعلقة بطرق إعدادها، وطرق الرقابة عليها، وذلك باستخدام طرق علمية بحتة بعيدة عن التقدير والتحليل العشوائي المبني على معطيات ماضية فقط. أيضا يتم تفعيل وتحديث الموازنة التجارية بتبني المؤسسات للتوجهات الحديثة للتسيير الموازي والمتضمنة اعداد موازنة تجارية على أسس حديثة كأساس الأنشطة، الأساس الصفري، التنبؤ المتداول وغيرها من الأسس التي تسمح بفعالية التسيير الموازي للمبيعات، خاصة المؤسسات التجارية التي تسعى لتعظيم رقم أعمالها، كما أن التسيير الحديث يساعد المؤسسات على استمراريتها، وذلك من خلال السعي لخلق القيمة لجميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

الفصل الثالث

استخدام الأساليب الحديثة للتسيير الموازي في
تفعيل الموازنة التجارية

تمهيد:

حظيت الموازنة التجارية بأهمية بالغة كأداة تسييرية، وكميدان للبحث نتيجة الانتقادات العديدة التي مست التسيير الموازي بصفة كبيرة خاصة وأن البعض ذهب إلى التخلي عنها، البعض نادى باستبدالها بوسائل تسييرية أكثر مرونة والبعض الآخر سعى لتحسينها، وهو ما يلقي الضوء على التعرف على مختلف الانتقادات وتحديد ايجابيات تسيير الموازنة التجارية. وكنتيجة لمختلف الانتقادات جاءت ما يعرف بالتوجهات الحديثة للتسيير الموازي، لذلك سوف يتم اسقاط هذه التوجهات على الموازنة التجارية بشقيها، موازنة المبيعات وموازنة المصاريف التجارية من خلال المباحث التالية: المبحث الأول خصص لتقييم تسيير الموازنة التجارية، المبحث الثاني تفعيل الموازنة التجارية باستخدام أساليب كمية للتنبؤ بالمبيعات، والمبحث الثالث تطرقنا فيه لتفعيل الموازنة التجارية بتبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي.

المبحث الأول: تقييم تسيير الموازنات التجارية

يعرف النظام الموازي بصفة عامة والموازنات التجارية بصفة خاصة عدة مراحل، بتطوره وطرق استخدامه في المؤسسات حسب أنواعها، ونتيجة الانتقادات العديدة للموازنات التجارية فإنها ذات مزايا عديدة، لذلك عملية تقييم الموازنات التجارية تتطلب عرض لمزايا الموازنات التجارية وكذا دراسة مختلف الانتقادات الموجهة لها.

المطلب الأول: مزايا وانتقادات الموازنة التجارية

رغم كل ما تنطوي عليه الموازنة التجارية من مزايا تجعل التسيير في المؤسسة فعال، لكن وجهت لها انتقادات كثيرة اختلفت عبر مراحل زمنية عديدة.

أولاً: مزايا الموازنات التجارية

الموازنات التجارية لها عدة مزايا تجعل من النظام الموازي للمؤسسة فعال، يمكن أن نذكر من بين المزايا ما يلي:¹ التخطيط، الرقابة، التنسيق، الاتصال، تقييم الأداء، التحفيز.

1. التخطيط

ميزة التخطيط أهم مزايا الموازنات التجارية، باعتبار موازنة المبيعات أول موازنة في المؤسسة، حيث تقوم على عملية التنبؤ بالمبيعات كأول خطوة، وبالتالي تدفع بالمؤسسة من ممارسة التخطيط من خلال قراءة المستقبل ثم التحضير لمواجهة التغيرات في الظروف المحيطة بها، وبالتالي العمل على التحديد الواضح لسياسة المؤسسة من خلال الإجراءات المتبعة والهيكल المعتمد فيها.

2. الرقابة

تستعمل أغلب المؤسسات نظام الموازنات في عملية الرقابة فمن خلال موازنة المبيعات تستطيع المؤسسة متابعة تنفيذ ما هو محدد من أهداف، حيث يتم التأكد من خلال مقارنة ما هو محقق مع ما هو مقدر في الموازنة في نهاية الفترة، ومن خلال عملية الرقابة يتم تحليل الانحرافات الحاصلة والعمل على تصحيحها، ويختلف التحليل والتصحيح باختلاف نوع الموازنة فلكل موازنة انحرافات خاصة بها، فموازنة المبيعات ينتج عنها انحراف خاص بالسعر وانحراف خاص بالكمية.

¹ Hassan Moeini, Beyond Budgeting, Scholary paper, Druckund Bindung, Books on demand GmbH, Norderstedt Germany, 2005, p 3-6, Sindneyweil, Franknoi, introductory accounting skills, for financial and management accounting students, first published, justa education, South Africa, 2001, p 289.

3. التنسيق والاتصال

يحتوي نظام الموازنات على عملية التنسيق والاتصال بين مختلف الأقسام في المؤسسة، من أجل تحقيق أهداف المؤسسة فإن الجميع يعمل على التوافق، حيث مصلحة المبيعات مع مصلحة الإنتاج وغيرها من الأقسام في المؤسسة وبالتالي، العمل على التنسيق في التوقعات المحددة في كل موازنة، والاتصال بين مختلف المسؤولين على ذلك، وبذلك ضمان توصيل الخطة من المستويات الإدارية العليا إلى مختلف الأقسام المسؤولة عن التنفيذ وكذلك عملية استرجاع النتائج عكسيا.

4. تقييم الأداء

ساعد نظام الموازنات في المؤسسة من محاسبة المسؤولية عن طريق تحديد مستويات الانحرافات، حيث تعمل الموازنات على تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة كما تحدد مراكز المسؤولية تبعا لذلك. تعمل الموازنات على تقييم الأداء في المؤسسة من خلال الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعة للمؤسسة مقارنة بما هو محدد في كل موازنة من النظام الموازي في المؤسسة. وبالتالي تفعيل (الثواب/العقاب) الذي يسهل تحديد المسؤول عن أي تقصير ليحاسب وعن أي تفوق ليكافئ.

5. التحفيز

يتطلب إعداد الموازنات في المؤسسات جهود جميع المستويات الإدارية المختلفة فيها، وبالتالي عملية المشاركة في الإعداد والتي تؤدي لتحفيز الأفراد داخل المؤسسة، أي إقحام الجانب السلوكي لهم إضافة إلى توافر المعلومات من جميع الأقسام في المؤسسة لإعداد مختلف الموازنات.¹ الموازنات هي وسيلة تحفيزية تساعد على عملية الابتكار واطلاق القدرات الكامنة داخل الأفراد.

ثانيا: عوائق الإعداد الفعال للموازنات التقديرية

يواجه الإعداد الفعال للموازنات في المؤسسة مجموعة من العقبات نذكر منها:²

- إخفاق المدراء في فهم نظام أعمالهم حيث يهتمون بالتفاصيل ومحاولة التحكم في العوامل الخاطئة، وهذا خاصة في عدم فهمهم لتقنيات التسيير الموازي؛
- عدم مساندة الإدارة لمشاركة المستويات التشغيلية في إعداد الموازنات، باعتبارها تفرضها؛

¹ Ben Mahjoub Lassaad, Halioui Khamoussi, La participation budgétaire et la performance organisationnelle dans un contexte compétitif, Revue libanaise de gestion et d'économie, NO 5, 2010, P 05.

² طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 15.

- الالتزام المفرط أو الاعتماد غير الضروري على عملية الموازنات، أو بعبارة أخرى محاولة إحلال "اتباع الموازنات" محل إصدار الأحكام، والالتزام بموازنة ما يمكن أن يفرض ضغوطاً وأعباء زائدة على المؤسسة ويعدم روح الابتكار والإبداع فيها؛
 - إساءة فهم الأسواق والمنتجات؛
 - ينخرط المدراء أحياناً في "ألعاب" لحماية امتيازاتهم أو حماية موازناتهم من تخفيضات متوقعة؛
 - عدم التأكد بشأن الأحداث المستقبلية، أي ضعف تقديراتهم؛
 - التفسيرات المختلفة للمعلومات المتاحة، حيث تشهد المؤسسات ضعف استغلال المعلومات لاستخدامها في التسيير الموازي.
- يمكن أن نقول أن أهم ميزة للموازنة التجارية هي أنها حجر الزاوية، وهذا باعتبارها بداية لإعداد أي موازنة في المؤسسة.

ثالثاً: انتقادات الموازنات التجارية

● انتقادات عملية إعداد الموازنات التجارية

انتقد الكثير من الباحثين عملية إعداد الموازنات بصفة عامة استعمال النظام الموازي في المؤسسة.

نذكر من الانتقادات الكثيرة ما يلي:

1. الموازنة مضيعة للوقت والجهد والمال: أكد كل من **Higgins, Libly and lingsay** في أبحاث لهم سنة 2010 أن عملية إعداد الموازنات تستغرق وقتاً ومكلفة، وقد لا تعكس استراتيجية المؤسسة، حيث أن جل المؤسسات تعتمد على أرقام موازنة السنة الماضية، وبالتالي عدم الجدوية في الإعداد هو ما يجعلها عبئاً على المؤسسة.¹ وحسب دراسة قام بها **Jean-Luc Zecri**، حول إجراءات التسيير الموازي وتأثيرها على رضا العاملين من خلال دراسة مسح لحوالي 42 مؤسسة فرنسية ليتم التوصل إلى أن الموظفين يرون في الموازنات التقديرية عائق كبير باعتبارها بيروقراطية بحتة، أيضاً طول إجراءاتها، وارتباطها بنظام المعلومات ونوعيته. حيث تم اقتراح العمل أكثر على تخصيص الموارد دون مراعاة التوقيت الزمني أي خفض أفق وضع الموازنات بصفة دورية بمدة 3 أشهر أو أقل.²

¹ Cardoz Ildiko Reka et autres, traditional budgeting versus budgeting, a literature review, Factory of economics and business administration Babez university Cluj-Nopoca, Romania, sans date, p 576.

² Jean-Luc Zecri, Processus Budgétaire, Motifs d'insatisfaction, 21 ème congres de L'AFC, sans pays, 2000, p 13.

2. **عدم دقة التنبؤات:** إعداد موازنة المبيعات يعتمد بالدرجة الأولى على بناء تقديرات سليمة أي الدقة في التنبؤ بالمبيعات، ولكن معظم المؤسسات تفتقر للعمل بالطرق الحديثة الكمية للتنبؤ بالمبيعات، ضف إلى ذلك التوجه للعمل بالتقديرات الشخصية وهذا ما يجعل عدم فعالية موازنة المبيعات في تحقيق الأهداف.¹

3. **الموازنات تكون مفروضة في المؤسسة أي من أعلى إلى أسفل:** هذا الانتقاد قامت عليه دراسات كثيرة، حيث أن إعداد الموازنة يكون من الإدارة العليا فقط أما الإدارة التنفيذية فعليها بعملية التنفيذ دون أي تدخل لها. تعتبر المشاركة في إعداد الموازنات من قبل جميع أفراد المؤسسة المجال الأكثر بحثا في مراقبة التسيير بداية من أعمال **D'Argyris** سنة 1952 وأعمال **Hofstede** سنة 1967 حيث وضحو أهمية جانب المشاركة ودراسة سلوك الأفراد لإعداد الموازنات، وبالتالي المشكل ليس في الموازنة في حد ذاتها بل في استعمالها الخاطئ.

قام كل من **Moncur** و **Swierinage** سنة 1972 بدراسة حول سلوك الأفراد في إعداد الموازنات وخلصوا إلى أن فشل الموازنات في تحقيق الأهداف يرجع بالدرجة الأولى إلى إهمال الجانب الإنساني في المؤسسة،² حيث يرى كل من **Fraser** و **Hope**، أن المؤسسات تسعى لتوليد رأسمال فكري بدلا من الأصول الملموسة وهذا ما لا تستطيع الموازنات التقديرية تقديمه، لأن مراقبة الموازنات البسيطة والسطحية لا تشجع على نمو رأسمال فكري التي تكون فيه الحاجة إلى الإبداع عالية. يستند نجاح المؤسسة على الثقة بين مختلف مجموعات الأشخاص في المؤسسة وتجنب الآثار السلبية الناتجة عن محاولات للسيطرة على الموظفين في مكان العمل من خلال نظام الموازنات التقديرية.³

4. **التطور التكنولوجي الهائل وثورة المعلومات:** إن استخدام الوسائل العملية والتقنية الحديثة جعل من المعلومات التي توفرها الموازنات التقليدية عاجزة عن مواكبة هذا التطور،⁴ إضافة لذلك عدم قدرة الموازنات مواكبة تطورات البيئة غير المستقرة، وبالتالي عدم فعاليتها في حالة عدم اليقين. يؤكد **Fraser** و **Hope** أن البيئة التنافسية الجديدة تتميز بعدم القدرة على التنبؤ. تتعرض الأسعار والهوامش للضغوط باستمرار، ودورات حياة المنتج أقصر، هذا الوضع يؤدي إلى أهمية أن تصبح قابلة للتكيف، وهم يجادلون بأن الموازنة تتعارض مع هذه

¹ Isabelle Gignon-Marconnet, Les roles actuels de la gestion budgétaire en France, une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature, Association francophone de comptabilité, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 9, sans pays, 2003, P 58.

² Zouhour Ben Hamadi, complexification des systèmes budgétaires et profits dirigeants le cas des PME tunisiennes, thèse du doctorat, université de Montpellier II, Montpellier recherche en management, sciences de gestions, paris, 2013, p 32.

³ Roger Burritt, Stefan Schaltegger, Eco-Efficiency in Corporate Budgeting, Centre for sustainability Management, chair of corporate environmental management, university of Luneburg, 2001, P19.

⁴ عبد المنعم صالح مصطفى المحمود، مداخلة واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في مؤسسات غير هادفة للربح في الأردن، المؤتمر العلمي الرابع حول استراتيجيات الأعمال لمواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فلاديفيا، الأردن، 15-16/3/2005، ص 10.

المتطلبات لأنه بمجرد تحديدها، لن يتم تغييرها بشكل نموذجي مما يؤدي إلى وضع خطط وأهداف سرعان ما تصبح قديمة.¹ إذن يمكن اعتبار الموازنات من عوائق التقدم والتغيير للمؤسسة في المستقبل نتيجة عدم مرونتها.

5. أهداف وإجراءات الموازنات تتمحور حول العمل على التكلفة فقط: تسعى كل مؤسسة من خلال نظام الموازنات لتخفيض تكاليفها المختلفة دون البحث عن ما يمكن إضافته للمؤسسة. أي أن الموازنات تركز على تخفيض التكلفة دون خلق القيمة.

6. الموازنة خارج ketler فيما يخص البيئة التنافسية: تزايد الضغط على أداء المؤسسات يطالب المساهمون بأن تكون المؤسسات التي هم فيها الأعلى في الصناعة. تغير رأس المال الفكري، إبراز العلامات التجارية، خلق ولاء للعملاء، قصر دورة المنتج والاستراتيجية، الأسعار كل هذه العوامل أصبحت متقلبة وتخضع للتغير السريع. أسلوب التسيير القديم القائم على نظام الموازنات التقديرية لا يتماشى مع الحاجة الجديدة إلى القيادة المرنة والتكيفية. بدأت الموازنات الحياة في 1920 كأدوات لإدارة التكاليف والتدفقات النقدية في المؤسسات الكبيرة لتتحول في الستينيات إلى عقود أداء ثابتة. وبحلول ذلك الوقت كانت المؤسسات تستخدم نتائج المحاسبة مثل التكاليف وصافي الدخل والعائد على الاستثمار، العمل على الحفاظ على النتيجة، العمل أيضا على تحفيز موظفي العمليات في جميع المستويات. بحلول 1970، تم استخدام المؤشرات المالية لإدارة الأعمال، وهذا يؤدي إلى زيادة استخدام الأداء الثابت كأساس لتحديد الأهداف الثابتة وإدراج نظام المكافأة. يبدأ عقد الأداء الثابت "بالأرباح" عقد بين كبار المسؤولين التنفيذيين والأطراف الخارجيين، مثل المستثمرين، ثم إلى أسفل المؤسسة في شكل عقود "الموازنة" بين كبار المديرين التنفيذيين ومديري التشغيل.²

7. تخلق الضغط الموازي: تؤدي الموازنات إلى ضغوط على الموظفين خاصة في حالة فرض عليهم الموازنات مباشرة، أي عدم المشاركة في إعدادها ما يؤدي إلى ما يسمى بالضغط الموازي الذي يعرف بأنه عبارة عن وسيلة يتم فيها تقييم مدى قبول المدراء والتزامهم بتنفيذ الموازنات في المؤسسة، أي قدرة المدراء على قبول الموازنات المفروضة عليهم وهذا ما تم اثباته في مقال « les directeurs commerciaux face au processus budgétaire » من خلال إجراء مقابلة مع 14 مدير مؤسسة وتم الوصول إلى أن الضغط الموازي ناتج عن عدم المشاركة في إعداد الموازنات وهذا ما يؤدي لضعف فعالية نظام الموازنات في المؤسسة.³

¹ Theresa Libby, R. Murray Lindsay, Beyond budgeting or reconsidered? A survey of north American budgeting practice, Contents lists available at Science Direct, Management Accounting Research, sans pays, 21/2010, p 63.

² Jeremy Hope and Robin Fraser, beyond budgeting, Published by Soundview Executive Book Summaries, Vol. 25, No. 9 (3 parts) Part 1, 2003, USA, P .02-03.

³ Madeleine et autres, les directeurs commerciaux face au processus budgétaire, comptabilité_controle_audit, tom 10, volume 02, France, 2004, p 127.

8. غياب التفاعل بين الموازنات والابتكار: هذا يتعلق بتصميم وتشغيل نظام الموازنة الذي لا يتناسب مع الاحتياجات التنظيمية المعاصرة حيث تتم نمذجة نظام الموازنة التقليدية على تغذية عكسية غير كاملة وهو ما يجب أن يتم تصحيحه. تحقيقا لهذه الغاية، نظم الموازنة لا تفي بأي حالة من عدم اليقين التي هي متأصلة في الابتكار. وتتفاقم هذه المشكلة من خلال عدم محاسبة المسؤولية، وتعتبر الموازنات وسيلة لردع الابتكار والتعلم. من المهم التحقيق في الآثار السلوكية للموازنة في سياق الابتكار لأنه يحمل آثارا على المعنويات والاحتفاظ بالموظفين. في الوقت الذي "رأس المال الفكري" هو قيمة عالية، وهو من ينقل المؤسسة إلى الأمام من خلال التفكير الإبداعي والنشاط المبتكر.¹

• انتقادات في عملية الرقابة

نذكر من الانتقادات ما يلي:

1. الرقابة تتم في الجانب المالي فقط: تحتوي الموازنات على بيانات مالية بحتة، وبالتالي معايير مالية لقياس الأداء، هذا ما يعكس الأثر السلبي وهو تركيز انتباه المديرين على الأهداف المالية قصيرة الأجل واعتبار الأولويات الاستراتيجية ومحددات خلق القيمة على المدى الطويل، بل إن تطوير الموازنات يمكن أن يصبح لعبة من خلال التلاعب بالنظام، ما يسمح لهم بتغيير أرقام الموازنة.²

فشلت الموازنات في تمثيل الأهداف الكيفية، ضمن المعلوم أن الموازنات هي ترجمة رقمية لأهداف المؤسسة وبالتالي الجانب الكمي فقط، غير أن هناك بعض الأهداف الكيفية التي لا يمكن إدراجها في الموازنات كتحسين العلاقة مع العملاء وتحسين جودة الخدمات وغيرها من الأهداف، مما يؤدي بعدم تحقيق الأهداف المسطرة، يمكن القول أن الموازنات مالية بحتة.

2. بطئ وتعقيد مراقبة الموازنات: تعدد أقطاب الانحرافات التي تنتهي بالوصول إلى مجموعة من الإجراءات الثقيلة، فيما النتائج تظهر في آخر الدورة (مثلا شهر)، فمن الواضح أن هذه المعلومة تكون بدون أهمية كبيرة، فمن ناحية القيادة المثلى يجب أن تكون ردود فعل المسؤولين فورية.

إلا أن الإجراءات التصحيحية لا يكون لها معنى إلا إذا اتخذت فورا، كما أن التقرير الشهري للمراقبة الموازنة يجب أن يكون بسيطا وذو حجم صغير حتى لا يجد مسؤولوا العمليات صعوبات أثناء قراءته.³

¹ David Marginson et autres, Research Report budgeting and innovation complements or contradictions ?, CIMA, First published, The Chartered Institute of Management Accountants, Printed in Great Britain, 2006, P 08.

² Pierre-Laurent Bescos et autres, Critiques du budget, une approche contingente, Association francophone de comptabilité, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 10, sans pays, 2004, P167.

³ Kéléne Loning et autres, op.cit, p 131.

ترتبط مراقبة الموازنات ارتباطا كبيرا بحاسبة التكاليف لأنها تستعمل أسلوب التحليل عند المقارنة. نظرا لكثرة الانحرافات وصعوبة حسابها، وكذا تضييع الوقت الكثير في حسابات قد لا تعود بالفائدة على المؤسسة، تم تطوير سنة 1950 أسلوب التسيير بالاستثناء الذي سمح بمضاعفة قدرة الرقابة في المؤسسات وكان من أحد الشروط التي سمحت بتطوير الشركات المتعددة الجنسيات الأمريكية في ذلك الوقت.¹

3. عملية الرقابة تركز على النتائج دون الأسباب: أي أن هدف الرقابة دراسة النتائج والعمل على استغلالها من خلال تحليل الانحرافات بصورة غير معمقة للبحث عن الأسباب التي أدت لحدوثها، حيث يعتبر دراسة السبب النقطة الأهم في عملية الرقابة وهذا ما لا يوجد في المؤسسات.

4. انعدام التحليل الدقيق للانحرافات: تنطوي عملية دراسة وتحليل الانحرافات الناتجة عن عملية الرقابة في المؤسسة على عمليات حسابية كثيرة ومعقدة، حيث تتفادى المؤسسة كل هذا، وتعمل على دراسة سطحية للانحرافات ما يؤدي بنتائج ضعيفة لا يمكن اعتمادها لبناء موازنات مستقبلية.

كما تعتمد جل الإدارات على السطحية في التحليل بهدف إخفاء الحقائق لاستغلال النتائج الإيجابية لمصالحهم وتحميل مسؤولية النتائج على عاتق التنفيذ، هذا ما يقتل روح المبادرة والابتكار لديهم.

5. تقييم الأداء يخلق مشكل المكافآت: من خلال عملية رقابة الموازنات يتم تقييم الأداء في المؤسسة. محاسبة المسؤولية وتفعيل نظام المكافآت فيما يختلف هذا الأخير من مؤسسة لأخرى، قد يكون عادل وقد لا يكون، ما يؤدي إلى حالة عدم الرضا من قبل أفراد المؤسسة في حالة التحيز لأطراف دون أخرى. هذا ما يقتل روح العمل الجماعي، حيث يسعى كل فرد للعمل على تحقيق مصالحه، وبالتالي إهمال مصالح المؤسسة التي تؤول في هذه الحالة للزوال.²

ذكر **Barret et Fraser** أن بعض الأهداف متناقضة (غير مترابطة)، استعمال الموازنة لمختلف الأهداف له تكلفة، فمثلا الموازنات المستخدمة للتخطيط يجب أن تكون ثابتة على مستوى حقيقي لتسمح بالتخصيص والترابط، أما إذا كانت تستخدم لتقييم الأداء، فيجب أن تكون الأدوار ثابتة بشكل يكون سهل وذلك للوصول إلى تحفيز المراقبين، وكذلك المصالح، والسلطات، والتابعين لهم تختلف باختلاف الأدوار المرتبطة بالموازنة، فإذا كانت الموازنة تم إعدادها أولا بهدف التخطيط، المراقبين لهم أهمية بما تم تحديده لهم من أهداف أكثر

¹ السعيد بريش، نعيمة يجياوي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² Nicolas Berland, La gestion sans budget, évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique, Finance Contrôle Stratégie, Association FCS, 7 (4), sans pays, 2004, p 04.

أهمية من تهيئة الوسائل، وإن كانت الموازنة تم إعدادها بهدف التحفيز، فالمراقبين سيبحثون على تقليص مهامهم الموازنية لتحقيقها.

تعتمد الطرق التقليدية لتسيير الموازنات على المعلومات السابقة التي لها تأثير سلبي على النتائج، حيث يتم تعديل موازنة السنة الماضية بشكل طفيف للسنة الجديدة دون إجراء أي تحليل معمق خاص بالأداء. يتم تقييم الأداء في نهاية فترة الموازنة مما يكون متأخرا لإجراء تصحيحات فعالة، خاصة وأن الاجراءات المعمول بها هي إجراء تخفيضات بنسبة مئوية ثابتة في حالة ما كانت النتائج الأولية غير مقبولة.¹

انتقادات الرقابة الموازنية تكمن حول تركيزها المفرط على الهياكل القائمة وليس على علاقات المؤسسة ببيئتها، حيث تسعى الرقابة الموازنية للكشف عن عدم الكفاءة بدلا من البحث عن مصادر التحسين الممكنة، وليس لغرض تنفيذ خطط العمل لتحسين أداء المؤسسة.²

من الواضح أنه في كل مؤسسة، وفي وقت معين، يظهر دور غالب للموازنة، وأنه كل تطور لهذا الدور يصطدم بقصور أو جمود، في جزء من المؤسسة الكبرى، هذا الدور الغالب على التطور يمر بالتخطيط لدى المؤسسة في حين أن دور التخطيط كان في الغالب مدعم بتناقضات ظهرت بين الأدوار، هذا التعدد في الأدوار أدى إلى تناقض الموازنات مما أدى إلى المناداة بإقصائها.³

من خلال عرضنا لمزايا الموازنات التجارية والانتقادات التي مست التسيير الموازي بصفة عامة يتضح أن التعارض الكبير الذي حدث بين مختلف الاقتصاديين الذي يعتبر فلسفة صعبة ومعقدة التحليل وحتى الفهم، فنرى أن مزايا الموازنات هي نفسها من جعلتها موضع انتقادات وفي نفس الوقت جعلتها موضع للإيجابيات، وبين كل هذا يتضح أن المشكل الأساسي في عدم اهتمام المؤسسات بالتغيير والخوف منه وعدم محاولتها لاكتساب مرونة تسمح لها بتحديث تسييرها.

المطلب الثاني: المقارنة بين التسيير الموازي الكلاسيكي والتسيير الموازي الحديث

يرى **Libby et Lindsay** (2007)، أن المشاكل ناتجة عن كيفية تنفيذ الموازنات واستخدامها في الأعمال التجارية، وإذا ما استخدمت بشكل صحيح، فإنها لا تزال أداة فعالة للغاية. يتفق **Ekholm** و **Wallin** سنة 2010 مع لبي وليندسي، ويضيف أنه إذا كانت الموازنات التقليدية المستخدمة بشكل صحيح هي إطار قوي لتخطيط وقياس عمليات المؤسسة. وبالتالي، يمكن القول أن العديد من أوجه القصور في الموازنات التقليدية يمكن أن تنحصر في التنفيذ وليس الأداة نفسها.

¹ Michael Goode, Ali Malik, Beyond Budgeting: The Way Forward?, Pakistan Journal of Social Sciences (PJSS), Vol 31, No 02, 2011, p .209-210.

² Jack Forget, Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, Collection les mémentos finance, Edition d'organisation, sans pays, 2005, p 17.

³ Samuel Sponem, l'explication de la diversité des pratiques budgétaires une approche contingente, manuscrit auteur publié dans technologie et management de l'information, en jeux et impacts dans la comptabilité le contrôle et l'audit, France, 2002, p 02.

أولاً: التسيير الموازي الكلاسيكي في المؤسسة

أفاد **Hope and Fraser** أن 99% من المؤسسات الأوروبية تستخدم إجراءات رسمية للموازنة، ومن المرجح أن يظل هذا الرقم مرتفعاً حتى اليوم. بالإضافة إلى ذلك، كشفت دراسة استقصائية أجرتها لبي وليندسي (2007) للمنظمات الأمريكية أن أكثر من 50% من كبار المديرين أظهروا أن المؤسسات لا تستطيع التعامل دون الموازنات وأنها ضرورية للنجاح. يعتقد المديرين أيضاً أنه على الرغم من الوقت والتكاليف المقترحين، فإن الموازنات تضيف قيمة إلى المؤسسة. ويؤكد **Wallin** و **Ekholm** بأن الموازنة السنوية لم تمت بعد، ولكنها تجاوزت ذروتها وفقدت جدواها وأصبحت قديمة.

العمل بالتسيير بدون موازنات يتطلب اجراء مراجعة شاملة لثقافة المؤسسات والتحول في أسلوب الادارة من خلال التطلع إلى المعايير الخارجية والمنافسين بدلا من الأهداف المحددة داخليا، وهو ما يسمح بتحول الهياكل المركزية والهرمية إلى أسلوب إدارة لا مركزي يدفع بمشاركة المستويات الدنيا في العمل، وهذا ما ينتج عنه التأثير في زيادة الانتاجية والدافع.

يرى **Cima** سنة 2007، أن عدم العمل بالموازنات التقديرية يخلق مشاكل مختلفة، حيث لن يكون للعمل التجاري إطار عمل للتخطيط والتنسيق والرقابة على أنشطته، أيضا يمكن أن يفقد العمل الاتجاه دون وضع خطط مفصلة لوضعه وأهدافه المستقبلية، أيضا التغيير الثقافي الجذري يمكن أن يترك الموظفين يشعرون بعدم الرضا وحتى الخوف ضف إلى ذلك أن البنية اللامركزية قد تكون غير عملية بالنسبة لبعض المؤسسات.¹

يرى **Gregory J Nolan** أن مشكل الموازنات التقليدية يكمن في المحاسبة، فمن خلال الاعتماد على دفتر الأستاذ الذي هو مخزن المعلومات المالية الأساسية للمؤسسة، الايرادات المباشرة والمصروفات المباشرة والمبالغ في الموازنات من المراكز. يقوم المديرين الذين يشاركون في عملية الموازنة فقط بتخصيص هذه المبالغ للمجالات التي تقع على عاتقهم بحيث يتحملون مسؤولية الربحية الرئيسية لكنهم لا يحصلون على الربحية في الموازنة، كما ذهب إلى القول أن المحاسبة الداخلية في معظم المؤسسات كانت تستند إلى مخصصات النفقات هذا ما جعل السبب الأساسي في أن معظم أنظمة إعداد التقارير الادارية غير مستغلة بالكامل، وهو ما يحول دون تحسين وضع اعداد الموازنات التقديرية.²

ثانياً: تبني التسيير الموازي الحديث

اقترح فيه ربط أنظمة الموازنات التقديرية بالطرق المحاسبية والتسيير بالأنشطة والعمليات، لتأتي بعد ذلك فكرة خفض الموازنات من حيث الأنشطة التي تستهلك موارد كثيرة بخلق موازنات على أساس الأنشطة التي تستند

¹ Michael Goode, Ali Malik, op.cit, p .210-211.

²Amalokwu Obiajulum John, Budgetary and Management Control Process in a Manufacturing: Case of Guinness Nigerian PLC, Master thesis, School of Sustainable Development of Society And Technology, Mälardalen University, 2008, p 07.

لنظام التكلفة على أساس الأنشطة. الموازنة على أساس الأنشطة تسمح بتحديد تكلفة الأنشطة لزيادة أداؤها، كما أنها تؤدي إلى تحديد الحاجة المستقبلية للموارد التي يمكن الحصول عليها بكفاءة أكبر.¹

إن تعظيم قيمة المؤسسة يعتبر الهدف الأساسي لاستراتيجية هذه الأخيرة، وهو محور اهتمام مختلف الدراسات في مجال الاستراتيجية ولتعظيم قيمتها لا بد على المؤسسة أن تخلق القيمة لمختلف الأطراف التي ترتبط بها ولهذا السبب فإن مصطلح القيمة أصبح شائع التداول في مختلف مجالات علوم التسيير كما بات هذا الأخير موضوع مجموعة من الرؤى والمقاربات المختلفة دون إيجاد مفهوم موحد يضم كل المقاربات. وبالتالي يظهر مفهوم خلق القيمة في عدة جوانب منها: القيمة المالية، القيمة الاقتصادية، القيمة المحاسبية، القيمة الجوهرية، القيمة التنافسية، القيمة الاستراتيجية، خلق القيمة للمساهمين، خلق القيمة للزبون، خلق القيمة للموردين، خلق القيمة الاجتماعية للمجتمع المدني، خلق القيمة للعمال.²

وحسب هذا فإنه يجب على المؤسسة تبني توجهات حديثة والاعتماد أكثر على تسيير مواردها وهذا يتحقق من خلال تبني المؤسسة الاقتصادية للتسيير الموازي الحديث لما له من مزايا ووظائف عملية، خاصة وأن مقومات تطبيقه تتوفر في أغلب المؤسسات الاقتصادية التي تتوفر على العامل البشري المؤهل لتنفيذ التسيير الموازي الحديث.

ويمكن أن نوضح بعض الفروق الجوهرية بين التسيير الموازي الكلاسيكي والحديث كالتالي:

جدول رقم (3-1): الفرق بين الموازنات التقليدية وتبني التوجهات الحديثة

الموازنات الحديثة	الموازنات التقليدية	المخاور
السعي للتغلب على المنافسين	الموازنة تعتبر مرجع داخلي فقط	الأهداف
تطوير الاستراتيجية باستمرار	الاستراتيجية تعد مرة في السنة	الاستراتيجية
التغيير الجذري وليس على مراحل	الموازنة تعزز التوافق	التحديث
تسيير الموارد على المدى الطويل وليس تخصيصها	الموازنة تعد بعيدا عن الاستراتيجية	الموارد
تسعى لتسيير الأسباب وتحليل آثارها وليس الموازنات	الموازنات تؤدي لمفاوضات غير مجدية	التنسيق
السعي لخلق وتسيير القيمة وليس التكلفة	الموازنة عملية لخفض التكاليف	التكاليف
محاولة قراءة المستقبل بدقة	الموازنة تعد على أساس الموازنات الماضية	التقديرات
استخدام بعض المؤشرات وليس مجموع المعطيات	الرقابة الموازنية معقدة وخاصة بالجانب المالي فقط	الرقابة
التشجيع على العمل الجماعي	تخلق مشكل العمل لتحقيق المصلحة الشخصية	المكافآت
منح المسؤولين الحرية في التسيير	الموازنات تخلق ضغطا لمسيري مراكز المسؤولية	المسؤولية

Source: Budget et Contrôle budgétaire, doit-on s'en passer ?, Article publié le 18/05/2014, Centre de Ressources en Economie Gestion, <https://creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/budget-ctrl-budgetaire.pdf>, vu le 09/04/2018, p 14.

¹ Fabienne Villesèque-Dubus, Vers une transversalisation des budgets: un essai d'observation et d'interprétation, Comptabilité Contrôle Audit, Tome 11, 2005, P 06.

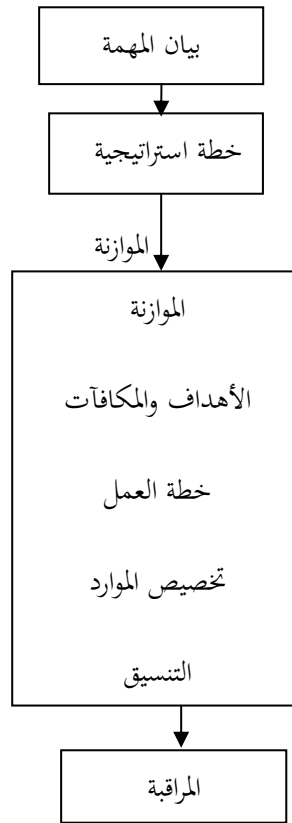
² بن حمودة يوسف، خلق القيمة من خلال إدارة المعرفة داخل المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة حسينة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2015، ص 91.

يعتبر موضوع الموازنات التقديرية موضوع ابتكارات، فمن خلال التطورات التي مرت بها الموازنات، حيث كانت الانتقادات تنصب حول إعادة بناء مظهر التغييرات في طرق التصميم واستخدام الموازنات. فحسب البحث التاريخي الذي أجراه **Berland** سنة 1999، أولاً أن الموازنات ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية مع نشر كتاب **Mckinsey** سنة 1922، ثم في فرنسا بعد بضع سنوات، حيث شكلت في ذلك الوقت ابتكار إداري. لتصبح بعد ذلك مراقبة الموازنات موضوع مؤتمر جنيف سنة 1930 الذي نظمه المعهد الدولي لمؤسسات العمل العلمي الذي اعتبر بداية مؤسسة للموازنات التقديرية.

الانتقادات الموجهة للموازنات التقليدية كلها انتقادات مقنعة ومثبتة لجميع نقاط ضعف التسيير الموازي الكلاسيكي، حيث تطرح المائدة المستديرة استخدامات أكثر فعالية كاستخدام التنبؤات المتداولة.

ويمكن توضيح التسيير الكلاسيكي والتسيير بدون موازنات من خلال الشكلين أدناه:

شكل رقم (3-1): عملية التسيير الموازي الكلاسيكي

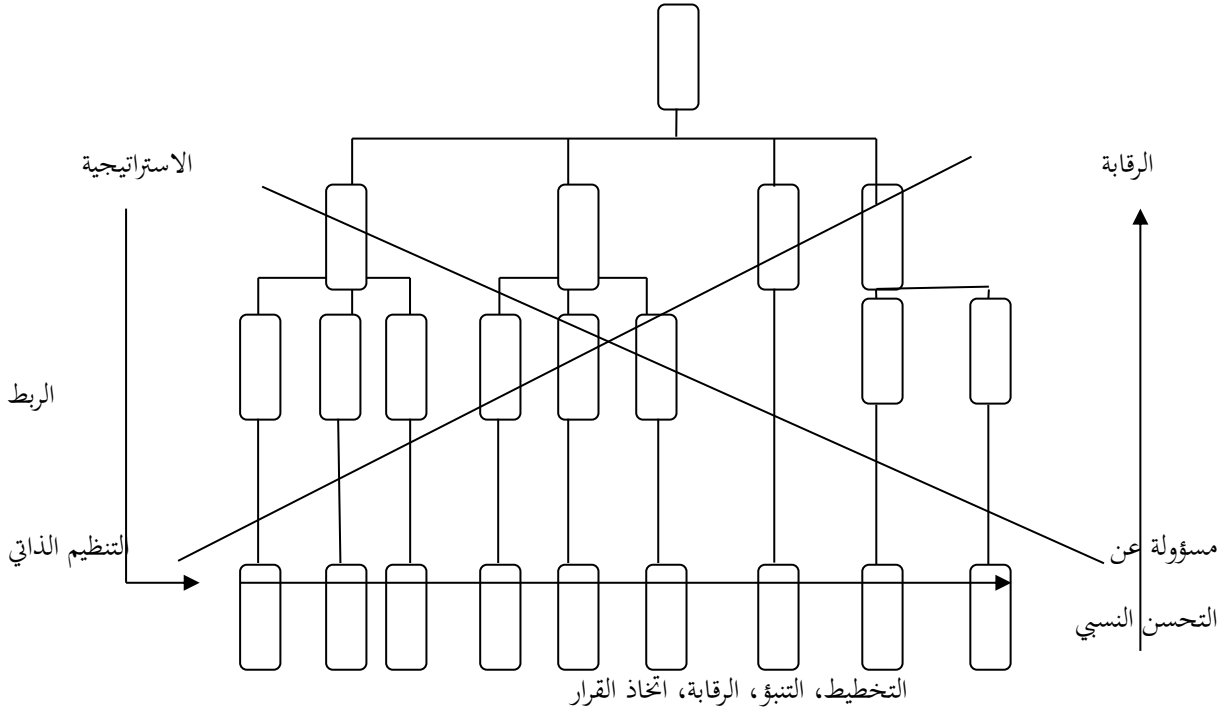


Source: Jeremy Hope, Robin Fraser, Beyond Budgeting, Harvard business school press, united states of America, 2013, p 05.

حسب الشكل أعلاه يتبين أن اجراءات التسيير الموازي الكلاسيكي اجراءات ثابتة انطلاقاً من تحديد الأهداف ثم اعداد الموازنات دون التنسيق مع استراتيجية المؤسسة أو حتى اذا كان هنا تنسيق يكون في شكل متكرر من خلال جمود الاستراتيجية من جهة، ومن جهة أخرى اعتماد موازنات السنة الماضية كموازنات السنة

الحالية مع تغييرات طفيفة، ل يتم بعد ذلك الشروع في عملية التنفيذ التي تليها رقابة بعدية حسب ما يوضحه الشكل، أي غياب الرقابة القبلية وحتى الرقابة المتواصلة ما يؤدي إلى عدم تدارك الانحرافات، وبالتالي ضعف الاجراءات التصحيحية أو عدم فعاليتها بعد ذلك.

شكل رقم (2-3): عملية التسيير بدون موازنات

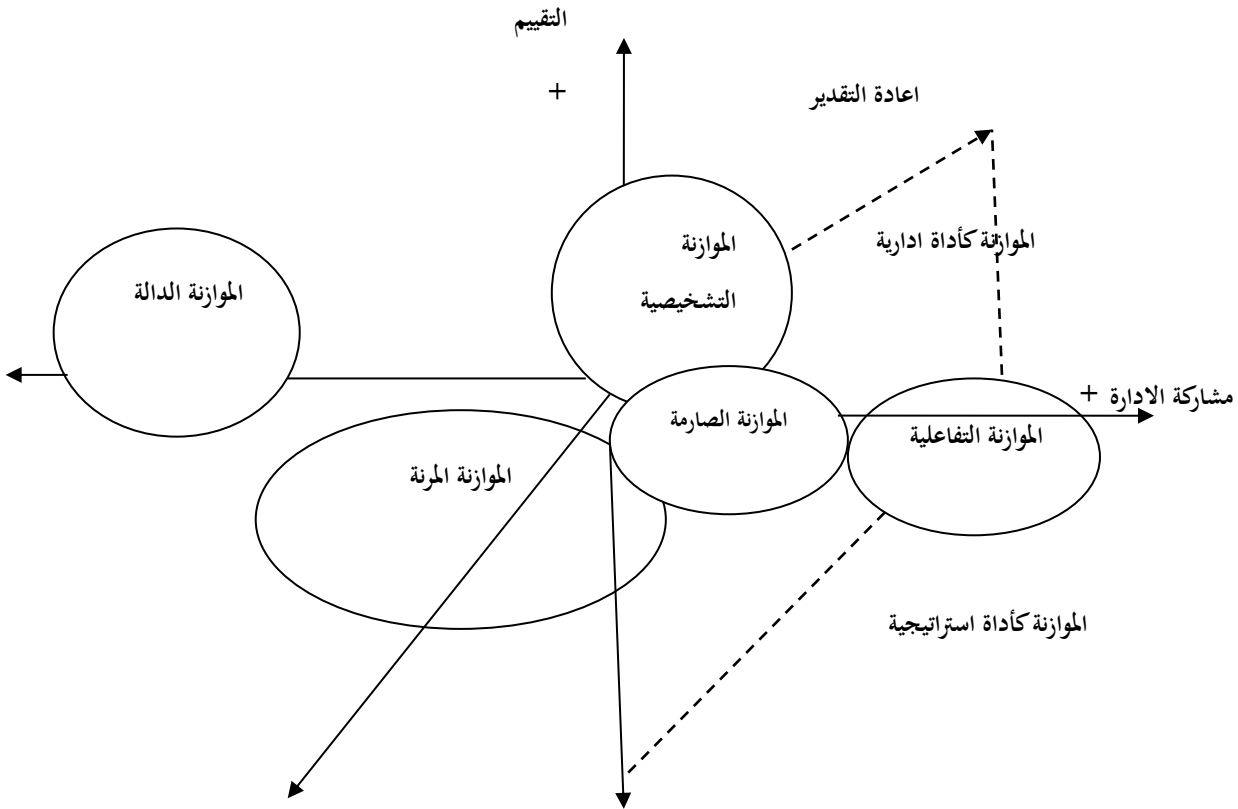


Source: Vivi Ton-Nu, Rolling forecasts in a Beyond Budgeting Environment, A case study on the use of rolling forecasts as a management tool, SNF Report nr. 01/14, Institute for research in economics and business administration, Bergen, 2014, p42.

حسب الشكل رقم (2-3) التسيير الموازي القائم عن الابتعاد على الخطط الثابتة والتوجه للتسيير بدون موازنات التي تعتمد على العمل دون مراعاة الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يسمح بالعمل باللامركزية. تنطلق العملية التسييرية الحديثة من الاستراتيجية العامة للمؤسسة وفي نفس الوقت انطلاق العملية الرقابية التي تكون ملازمة لكامل المراحل التسييرية.

يقوم التسيير الموازي الحديث على الربط بين الاستراتيجية وكل العمليات في المستوى التنفيذي في المؤسسة، وذلك من خلال السماح للموظفين بالاطلاع على الاستراتيجية وأخذ تطلعاتهم واقتراحاتهم وهذا في ظل الحرية التسييرية والفكرية للموظفين التي يقوم عليها التسيير الحديث. نوضح في الشكل الموالي مختلف مواصفات الموازنات التي يجب أن تعمل المؤسسات على خلقها لتحسين وتفعيل تسييرها الموازي.

شكل (3-3): الأنواع الخمسة للموازنات



Source: Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, comptabilité_controle_Audit, tome 16, France, 2010, P 179.

شكل (3-3) الموضح للأنواع الخمسة للموازنات، التي يمكن أن توضع أو يتم العمل بها في المؤسسات والتي تتمثل في العمل على خلق موازنات متكاملة تتميز بخصائص سميت على أساسها حسب الشكل، فالموازنة التشخيصية تعني ادراج عملية التشخيص الموازي لحالة المؤسسة سواء في الماضي والحالي من حيث متطلبات اعدادها ورقابتها على المستوى الداخلي والخارجي. الموازنة الصارمة، أي العمل على تحديد المسؤوليات وتفعيل الثواب والعقاب ما يجعل من الموازنة بعيدة عن أي تلاعبات داخلية. الموازنة المرنة بمعنى أن المؤسسة يجب أن تسعى لجعل موازنتها مرنة، خاصة الموازنة التجارية يجعلها تتناسب مع أي تغييرات وظروف طارئة خاصة بالسوق وحتى بظروف المؤسسة الداخلية. الموازنة التفاعلية من خلال الربط بين المستويين الأعلى والأدنى في المؤسسة. الموازنة الدالة وهو أن المؤسسة تضع أهداف واقعية قابلة للتحقيق من خلال التوقعات والتقديرات في الموازنة، ما يؤدي لدلالة الموازنة وسهولة تنفيذها وفي نفس الوقت تمثيلها لأهداف وامكانيات المؤسسة.

وبقراءتنا للشكل من خلال وضع الموازنات المذكورة أعلاه على المحور الأفقي المتمثل في مشاركة الإدارة والمحور العمودي المتمثل في التقييم، ومن خلال ذلك يتبين أن التفاعل بين الموازنات ينتج من خلال مشاركة الإدارة والتكامل مع جميع المستويات في المؤسسة، وهذا ما يسمح بتحقيق موازنة كأداة إدارية تستعين بها المؤسسة في تحسين أداءها، وموازنة كأداة استراتيجية تساعد في التسيير الاستراتيجي وربطه بالتسيير الموازي.

المبحث الثاني: تفعيل الموازنة التجارية باستخدام أساليب كمية للتنبؤ بالمبيعات

بعد ما تم تقييم تسيير الموازنة التجارية، حيث تم عرض وتحليل مختلف الانتقادات الموجهة للتسيير الموازي بصفة عامة، نحاول في هذا المبحث التعرف على بدائل للموازنات التقديرية والتي هي حلول بناء على الانتقادات الموجهة لها. باعتبار دقة الموازنة التجارية تعتمد على دقة التنبؤ بالمبيعات لذلك يجب على المؤسسات اعتماد أساليب كمية في اعداد تقديراتها.

المطلب الأول: التنبؤ بالمبيعات باستخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد

تمثل أساليب التنبؤ بالمبيعات التي تعتمد على دراسة أو البحث عن علاقة بين متغيرين أو أكثر، من خلال دالة تربط بينهم تسمى بدالة الانحدار أو التراجع.

أولاً: الانحدار الخطي البسيط

الانحدار الخطي هو عبارة عن أسلوب إحصائي يسمح بإعداد نموذج يبحث عن العلاقة بين متغير وعدة متغيرات مستقلة مع متغير تابع، وذلك بهدف استخدامها لغرض التنبؤ بالقيم المستقبلية للمتغير التابع،¹ الانحدار الخطي البسيط يهتم بدراسة العلاقة بين متغير تابع وآخر مستقل،² بحيث يسمح بالتنبؤ بالقيم المستقبلية للظاهرة محل الدراسة في ظل ثبات الظواهر الاقتصادية الاجتماعية نسبياً.³

يعتبر الانحدار الخطي بسيط لكون العلاقة بين المتغير التابع والمستقل علاقة خطية يتضح من خلال التمثيل البياني للمتغيرين، كما أن هناك متغير مستقل وآخر تابع.⁴ إن نموذج الانحدار الخطي البسيط، يأخذ الشكل الآتي:

$$Y_i = B_0 + B_1X_i + \epsilon_i$$

حيث أن:

Y_i : يمثل المتغير التابع؛

X_i : يمثل المتغير المستقل.

¹ Dauglas C et autres, Introduction to time series analysis and forecasting, john willey et sons INC, New Jersey, 2008, p 73.

² شكر محمود مصطفى وآخرون، تحسين التنبؤ لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها باستخدام الأساليب العلمية، دراسة تطبيقية في المصرف العراقي الإسلامي والتنمية، مجلة للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأنبار، المجلد 4، العدد 8، العراق، 2012، ص 287.

³ جلاطو جيلالي، الإحصاء مع تمارين ومسائل محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 131.

⁴ وليد اسماعيل السيفو وآخرون، أساسيات الاقتصاد القياسي التحليلي، نظرية الاقتصادي القياسي اختبارات القياسية من الدرجة الأولى، الأهلية للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 90.

B_0, B_1 : يمثل معلمات النموذج؛

B_0 : يمثل معامل التقاطع؛

B_1 : يمثل معامل الانحدار؛

ε_i : يمثل حد الخطأ العشوائي.

ويتصف حد الخطأ العشوائي، بالافتراضات التالية:

- $E(\varepsilon_i) = 0$
- $Var(\varepsilon_i) = \sigma^2$
- $cov(\varepsilon_i, \varepsilon_j) = 0, (\forall i = j)$

ويأجرا التعويضات باستخدام طريقة المربعات الصغرى، التي تجعل مجموع مربعات الأخطاء أقل ما يمكن، لنحصل على معادلة خط الانحدار التنبؤية كالتالي:

$$\hat{Y}_i = \hat{B}_0 + \hat{B}_1 X_i$$

حيث أن:

\hat{B}_0 : يعد نقطة تقاطع خط الانحدار مع الإحداثي الصادي، عن نقطة الأصل.

\hat{B}_1 : معامل الانحدار، أو ميل خط الانحدار.

يعرف معامل الانحدار بأنه: مؤشر يفسر مقدار التغير الذي يطرأ على المتغير التابع (Y_i) إذا ما تغير المتغير المستقل (X_i) بوحدة واحدة.¹

1. بناء النموذج

تتمثل معادلة الانحدار الخطي البسيط في:²

$$Y_i = \alpha + b_1 x_i$$

حيث: $i=1,2,3,\dots,n$

Y : المبيعات المتوقعة للفترة القادمة (متغير ثابت)؛

α : مقدار ثابت بغض النظر عن التغير بالمتغير (x)؛

x : متغير مستقل له تأثير على المبيعات؛

¹ حسين ياسين طعمة، نماذج وأساليب كمية في الإدارة والتخطيط، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص. 62-65.

² علي عبد الرضا الجياشي، مرجع سبق ذكره، ص 184.

b : معامل المتغير المستقل والذي يغير درجة التغير في المبيعات عند تغير المتغير المستقل (x) بوحدة واحدة.

يتم حساب كل من α و b كما يلي:

$$b = \frac{n \sum X_i Y_i - (\sum X_i)(\sum Y_i)}{n \sum X_i^2 - (\sum X_i)^2}$$

$$\alpha = \bar{Y} - b\bar{X}$$

حيث:

$$\bar{Y} = \frac{\sum Y_i}{n}, \bar{X} = \frac{\sum X_i}{n}$$

تتمثل خطوات صياغة النموذج للتنبؤ بالظاهرة (Y) فيما يلي:¹

- التحديد الدقيق للظاهرتين (X) و (Y)؛
- جمع البيانات الإحصائية حول (X) و (Y)؛
- اختيار شكل المعادلة المناسبة ويتم ذلك على التحليل المنطقي لطبيعة الظاهرتين المدروستين والعلاقة الموضوعية بينهما، ويمكن الاستعانة بالتمثيل البيان لمستويات (X) و (Y) وملاحظة شكل سحابة النقاط ومن ثم اختيار الشكل المناسب، ويتم استقرار على المعادلة التي تعطي أقل قيمة للخطأ؛
- تقدير معادلة الانحدار من خلال استخدام طريقة المربعات الصغرى العادية، والتي تعتبر الطريقة الأكثر استخداماً لأنها تبحث دائماً على تصغير مربعات الأخطاء إلى أقل ما يمكن، كما أنها تسمح بإعطاء أفضل مقدر خطي غير متحيز.

2. التنبؤ باستخدام الانحدار الخطي البسيط

بعد التأكد من قبول النموذج إحصائياً تأتي مرحلة التنبؤ، حيث يعد التنبؤ بالقيم المستقبلية للمتغير التابع (الظاهرة المدروسة) أهم أهداف أسلوب الانحدار الخطي البسيط، وعليه فمن أجل قيمة جديدة للمتغير المستقل سنتنبأ بالقيمة للمتغير التابع،² وعليه فالتنبؤ بقيم المتغير التابع وفق أسلوب الانحدار الخطي البسيط يكون وفق الصيغة الرياضية التالية:

$$\widehat{Y}_{n+h} = \widehat{B}_0 + \widehat{B}_1 X_{n+h}$$

حيث:

$n=1,2,\dots,n$ تمثل أفق التنبؤ؛

$n=1,2,\dots,n$ تمثل حجم العينة.

¹ عبد العزيز شرابي، طرق إحصائية للتوقع الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 107.

² Pierre. André cornillon, Eric Matzner. Lober, régression avec CR, Springer-Verlag, France, 2011, p13.

بعد عرضنا لكيفية التنبؤ بالمبيعات باستخدام الانحدار الخطي البسيط، بعرض المعادلات الأصلية للعملية ولكن المؤسسات تعتمد على هذا الأسلوب باستخدام برمجيات خاصة مع توفر الموظفين المؤهلين لذلك. استخدام تقنية كمية يسمح بتقليص أخطاء التنبؤ إل أقصى حد.

ثانيا: الانحدار الخطي المتعدد

يستند النموذج الخطي المتعدد على افتراض وجود علاقة خطية بين متغير تابع Y_i وعدد من المتغيرات المستقلة X_1, X_2, \dots, X_K وحد عشوائي U_i ، ويعبر عن هذه العلاقة بالنسبة لـ n من مشاهدات و K من المتغيرات المستقلة.¹

يقوم الانحدار الخطي المتعدد على افتراضات نذكر منها:²

- أن المتغيرات المستقلة مستقلة فيما بينها أي معامل الارتباط معدوم؛
- أن المتغيرات الداخلة على يمين إشارة (=) في المعادلة يمكن أن يكون بينها ترابطات؛
- المتغيرات المستقلة؛
- المتغير التابع.

1. أنواع الانحدار الخطي المتعدد

يمكن تقسيم الانحدار المتعدد إلى ثلاثة أنواع تتمثل في:

- **الانحدار المتعدد المعياري:** تدخل جميع المتغيرات المستقلة في معادلة الانحدار دفعة واحدة كي نحصل على المعادلة التي تصف العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع مرة واحدة.
- **الانحدار المتعدد الهرمي:** تدخل بعض المتغيرات المستقلة في معادلة الانحدار، ويتم ترتيب دخول هذه المتغيرات في معادلة الانحدار المقترحة على أساس إحصائي نظري.
- **الانحدار المتعدد التدريجي:** إدخال عدد المتغيرات المستقلة لمعادلة الانحدار المقترحة، بحيث يكون ترتيب دخول المتغيرات المستقلة للمعادلة يحدد طبقا لضابط إحصائي يقترح من الطريقة نفسها.³

¹ كمال علاوي الفتلاوي، حسين لطيف الزبيدي، القياس الاقتصادي، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 99.

² نبيل جمعة صالح النجار، الإحصاء في التربية والعلوم الإنسانية مع تطبيقات برمجية SPSS، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 240.

³ خالد أحمد فرحان المشهداني، مبادئ الإحصاء والاحتمالات، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 133.

2. بناء النموذج

الانحدار الخطي المتعدد يختلف عن الانحدار الخطي البسيط في كونه يشمل دراسة مجموعة من المتغيرات المستقلة على متغير تابع واحد، أي أن النموذج الذي يحتوي على متغير تابع وأكثر من متغير مستقل يسمى الانحدار الخطي المتعدد.¹

يمكن كتابة نموذج الانحدار الخطي المتعدد لـ (k) من المتغيرات المستقلة بالصيغة التالية:²

$$Y_i = B_0 + B_1X_{i1} + B_2X_{i2} + \dots + B_KX_{iK} + \varepsilon_i$$

حيث:

$i = 1, 2, \dots$ وهي تمثل رقم المشاهدة

n حجم العينة؛

B_0, B_1, \dots, B_K تمثل معاملات النموذج؛

$X_{i1}, X_{i2}, \dots, X_{iK}$ تمثل المتغيرات المستقلة المؤثرة في الظاهرة المدروسة؛

Y_i يمثل المتغير التابع أو الظاهرة المدروسة؛

ε_i يعبر عن قيم المتغير العشوائي.

يمكن كتابة النموذج على الشكل المصفوفي:³

$$Y = X\beta + \varepsilon$$

$$Y = \begin{bmatrix} Y_1 \\ Y_2 \\ \vdots \\ Y_n \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 1 & X_{11} & X_{12} & \dots & X_{1K} \\ 1 & X_{21} & X_{22} & \dots & X_{2K} \\ \vdots & \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ 1 & X_{n1} & X_{n2} & \dots & X_{nK} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} \beta_0 \\ \beta_1 \\ \vdots \\ \beta_K \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} \varepsilon_1 \\ \varepsilon_2 \\ \vdots \\ \varepsilon_n \end{bmatrix}$$

3. استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد في التنبؤ

بعد تقدير نموذج الانحدار الخطي المتعدد والتأكد من جودة توفيقه، نقوم باستخدامه بهدف التنبؤ بالقيم

المستقلة للمتغير التابع، أي الظاهرة المدروسة بالاعتماد على قيم المتغيرات المستقلة وفق الصيغة الرياضية التالية:⁴

$$\widehat{Y}_{t+n} = X_{t+n}\widehat{\beta}$$

¹ Timothy Z, Keith, Multiple Regression and Beyond, 2nd E, Published by routledge, New-York, 2015, p 07.

² صفوان ناظم راشد وآخرون، مقارنة بين أسلوبي الشبكات العصبية الاصطناعية والمربعات الصغرى للنماذج الخطية مع التطبيق، المجلة العراقية للعلوم الإحصائية، جامعة الموصل، المجلد 12، العدد 21، العراق، 2012، ص 248.

³ علاوي الفتلاوي، حسن لطيف الزبيدي، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 100.

⁴ محمد شبخي، طرق الاقتصاد القياسي (محاضرات وتطبيقات)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 228.

أو:

$$\widehat{Y}_{t+n} = \widehat{\beta}_0 + \widehat{\beta}_1 X_{t+n,1} + \widehat{\beta}_2 X_{t+n,2} + \dots + \widehat{\beta}_K X_{t+n,K}$$

n تمثل أفق التنبؤ.

يستخدم الانحدار الخطي المتعدد في ظل تأثير أكثر من متغير على مبيعات المنتج مع حصولها في المستقبل، باعتبار المبيعات لا ترتبط بعامل واحد، حيث تتأثر بأكثر من عامل كالمنافسة بسعر المنتج وغيرها من العوامل، لذلك تعمل المؤسسة على معرفة تأثير مجمل العوامل على مبيعاتها و من ثم إعداد نموذج للتنبؤ يساعدها على تحديد مبيعاتها للفترة القادمة.¹

المطلب الثاني: التنبؤ بالمبيعات الانحدار غير الخطي وطريقة الرسم البياني وطريقة المتوسطات المتحركة

تعتبر طريقة الانحدار غير الخطي من الأساليب الكمية للتنبؤ بالمبيعات في حالة العلاقات غير الخطية، كما نوضح الطرق البسيطة للتنبؤ والتي يمكن للمؤسسة أن تغفل عليها من أسلوب الرسم البياني والمتوسطات المتحركة.

أولاً: الانحدار غير الخطي

تكون العلاقة بين المتغيرات غير خطية أي المعادلة تشكل منحنى بدلا من خط مستقيم، وذلك إما لكون شكل انتشار المعطيات يشير إلى اتجاه الانحناء أو بسبب معرفتنا النظرية أو نتيجة الخبرة من أن المتغيرات تحت الدراسة علاقتها غير خطية.²

هناك أيضا نوعين:

1. الانحدار غير الخطي البسيط

علاقة غير خطية تربط بين متغير مستقل واحد ومتغير تابع، ومن أهم أشكالها:³

- معادلات الانحدار التربيعي

$$Y = a + bx + cx^2 \quad \text{الشكل العام للمعادلة:}$$

¹ علي عبد الرضا الجياشي، مرجع سابق، ص 186.

² عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، أساليب الإحصاء للعلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال مع استخدام نماذج SPSS، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2009، ص 239.

³ عبد الحميد عبدالمجيد البلداوي، نجم عبد الله الحميدي، الأساليب الكلية التطبيقية في إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2008، ص 238.

وتوجد ثوابتها من خلال الحل المشترك لجملة المعادلات التالية:

$$\begin{aligned}\sum Y &= na + b \sum x + c \sum x^2 \\ \sum X.Y &= n \sum X + b \sum x^2 + c \sum x^3 \\ \sum X^2.Y &= a \sum X^2 + b \sum x^3 + c \sum x^4\end{aligned}$$

يتم حساب مجاهيل هذه المعادلات من خلال جداول إحصائية ملائمة، ثم يتم حساب الثوابت a, b, c, d.

- المعادلات الأسية

$$Y = ab^x$$

يأخذ لوغاريتم الطرفين تصبح: $\log Y = \log a + x \log b$

و بما أن a, b ثوابت فإن لوغاريتمهما هو ثابت، وبالتالي إذا كانت $c = \log a$ ، $D = \log b$

عن طريق الشكل البسيط ثم تحسب قيم a, b الحقيقة وتعوض في الشكل العام، لبناء التوقعات وفق المعادلة الأسية.

$$A = e^c, b = e^D$$

وهناك أشكال أخرى عديدة تعتمد نفس الأسلوب حيث أن هناك شكل عام لمعادلة، توجد ثوابتها بالطريقة الإحصائية الملائمة، ثم تستخدم لبناء التوقعات المستقبلية.

2. الانحدار غير الخطي المتعدد

- معادلة الانحدار التربيعي: يعتبر من أبسط أنواع الانحدار غير الخطي، وتدعى أيضا بالانحدار من الدرجة الثانية، وتتم بإضافة العنصر x^2 إلى معادلة الانحدار الخطي البسيط لنحصل على معادلة الانحدار التربيعي، والتي تأخذ صيغة العلاقة التالية:¹

$$Y = a + bx + cx^2$$

يكون شكل المنحنى على صيغة أجزاء متكافئة، حيث يكون مفتوحا إلى الأعلى عندما يكون معامل x^2 وهو C موجبا، و أن أدنى نقطة في المنحنى تدعى بقمة الرأس، ويتحدد موقع هذه القمة على المحور الأفقي بالصيغة التالية:

$$X = \frac{-b}{2c}$$

¹ عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، الأساليب الإحصائية التطبيقية، الطبعة الأولى، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2004، ص 232.

أما عندما يكون معامل 2 سالبا (-C) فإن فتحة منحنى الأجزاء المتكافئة تكون باتجاه الأسفل.

ولأجل تحويل معادلة الانحدار التربيعية، إلى معادلة انحدار خطية نفترض بأن:

$$b_1 = b, x_1 = x$$

$$b_2 = c, x_2 = x^2$$

فتحصل على الصيغة:

$$Y = a + b_1x_1 + b_2x_2$$

بذلك يمكننا استخدام طريقة المربعات الصغرى، لإيجاد قيم كل من b_1 و b_2 كما هو الحال في معادلة الانحدار الخطي المتعدد.

- معادلة الانحدار التكعيبي: تدعى أيضا بمعادلة الانحدار غير الخطية من الدرجة الثالثة، وهي امتداد لمعادلة الانحدار التربيعية، ويتم استخدامها عندما تتطلب المعطيات اللجوء إلى إضافة القوة 3 إلى معادلة تضبيب المعطيات، ويصبح شكل العلاقة كالآتي:¹

$$Y = a + bx + cx^2 + dx^3$$

و يتم إيجادها من خلال تحويلها إلى معادلة انحدار خطية وذلك بتغيير المعاملات والمتغيرات كالتالي:

$$b_1 = b$$

$$x_1 = x$$

$$b_2 = c$$

$$x_2 = x^2$$

$$b_3 = d$$

$$x_3 = x^3$$

فتصبح معادلة انحدار خطية، أي:

$$Y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3$$

ثانيا: طريقة الرسم البياني

تتأثر مبيعات المؤسسة بتغيرات منتظمة وتغيرات غير منتظمة، قد يكون من الصعب التنبؤ بهذه الأخيرة. للحد من التأثير المباشر لهذه العوامل على كمية المبيعات لا بد من زيادة عدد السنوات لوضع تنبؤات المستقبل، وباستخدام عدد سنوات كثيرة فإنه يمكن بيان الاتجاه العام لحجم المبيعات المراد التنبؤ به في المستقبل.

¹ عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، نفس المرجع، ص 251.

الاتجاه العام مركبة مهمة في نموذج السلاسل الزمنية وخاصة في المدى الطويل، حيث يمكن الاعتماد عليها في بناء التنبؤات المستقبلية، ومن أجل استخدام معادلة الاتجاه العام في التنبؤ المرور بخطوات التالية:

- حساب معامل التحديد (r^2) الذي يبين النسبة المئوية من الظاهرة المدروسة (Y) والذي يمكن تفسيره بتغير الزمن (T)، وكذا معامل الارتباط (r) للتعرف عن شدة العلاقة وطبيعتها بين (Y) و (T)
- نستخدم المعادلة المقدرة في التنبؤ للفترة المطلوبة وذلك بتعويض عن (T) في معادلة الاتجاه المقدرة للقيمة المقابلة له في فترة التنبؤ.¹

الاتجاه العام في شكل رسم بياني من واقع البيانات الأولية عن حجم المبيعات في الفترات السابقة، يمثل المحور الأفقي الزمن (السنوات) ويمثل المحور العمودي حجم المبيعات، و تمثل النقاط التي تقع بين المحورين الأفقي والعمودي الموجبين على الرسم حجم المبيعات في كل فترة زمنية من الفترات الموجودة على المحور الأفقي الموجب، بعد تحديد هذه النقاط نرسم خطا بحيث يمر في أغلب النقاط المحددة وهذا الخط يسمى بخط الاتجاه العام، والذي سيعكس العلاقة الطردية بين المبيعات والزمن، ونتيجة متابعة معدل نمو خط الاتجاه العام يمكننا من التعرف على المبيعات خلال السنوات المقبلة.

يتم تقدير حجم المبيعات في المستقبل من خلال معرفة التغير السنوي العام في المبيعات لسنة سابقة مثلا وإضافته إلى السنوات التي تسبق السنة المراد التنبؤ بها، رغم سهولة هذه الطريقة في التنبؤ بالمبيعات إلا أنها صعبة في تحديد خط الاتجاه العام حيث تحتاج إلى نوع من الدقة الكاملة، وتعتمد صحة التنبؤات على مهارة الشخص الذي يقوم بتحديد خط الاتجاه العام.²

ثالثا: طريقة المتوسطات المتحركة

تعامل طريقة المتوسطات المتحركة على حساب المتوسط الحسابي لعدد من الفترات مع حذف المشاهدة الأكثر قدما في كل مرة وتعويضها بمشاهدة جديدة معروفة وهذا من أجل التنبؤ في الفترة $n+1$ مع معرفة قيم الفترة n . اذا التنبؤ بالمبيعات يكون فترة بعد فترة وهذا بتطبيق الفرضية القائلة بأن مبيعات الفترة $n+1$ ستكون مساوية لمتوسط مجموع المبيعات الماضية في الفترة n .³

¹ بدار عاشور، آليات المفاضلة بين النماذج في التنبؤ بحجم المبيعات الاختيارين نموذج الانحدار ونموذج السلاسل الزمنية في التنبؤ، دراسة حالة مؤسسة ملبة الحضنة بالمسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 13، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013، ص 207.

² علي فلاح الزعي، إدارة المبيعات منظور تطبيقي وظيفي، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 342.

³ François Blondel, gestion de la production, 5^{ème} édition, Dunod, France, 2007, p 113.

باعتبار أن K يمثل طول المتوسط المتحرك فإنه يتم حساب المتوسط بالعلاقة التالية:¹

$$MA(K) = \frac{Y_1 + Y_2 + \dots + Y_K}{K}$$

ويمكن كتابتها كما يلي:

$$MA(K) = \frac{\sum_{j=-m}^m Y_{t+j}}{K}$$

حيث:

MA(K) يمثل المتوسط المتحرك البسيط؛

K: طول فترة المتوسط المتحرك؛

Y_{t+j} : قيم السلسلة الزمنية الداخلة في حساب المتوسط المتحرك؛

Y_t : مركز المتوسط المتحرك؛

m: عدد القيم التي تلي مركز المتوسط المتحرك وتساوي إلى عدد القيم التي تسبق مركز المتوسط المتحرك.

• أنواع نموذج المتوسطات المتحركة

نذكر منها:²

- نماذج المتوسطات المتحركة البسيطة:

تعتمد هذه الطريقة على حساب متوسط حسابي على أساس عدد معين من الفترات الموالية لآخر فترة زمنية يحسب على أساسها الوسط الحسابي، أي أن التوقع في هذه الحالة هو عبارة عن:

$$\widehat{Y}_{t+1} = \frac{1}{N} \sum_{i=t-N+1}^t Y_i \quad \text{أي} \quad \widehat{Y}_{t+1} = \frac{Y_t + Y_{t-1} + \dots + Y_{t-N+1}}{N}$$

حيث:

\widehat{Y}_{t+1} : التوقع للفترة t+1؛

Y_t : المستوى الفعلي للفترة t؛

t: دليل الفترة الزمنية؛

N: عدد المستويات التي حسب على أساسها الوسط الحسابي.

¹HocineHamadani, statistique descriptive, exercices et corrigés, réimpression office des publications universitaires, Alger, 2005, p 242.

² صلاح الدين كروش، مرجع سبق ذكره، ص 85.

المطلب الثالث: التنبؤ بالمبيعات باستخدام طريقة التمهيد الآسي وطريقة بوكس جينكينز

التمهيد الآسي يعد من الأساليب الشائعة في الحياة العملية ويعتمد هذا الأسلوب على فكرة المعلومات القديمة أقل أهمية من المعلومات الحديثة وبهذا يجب أن تعطى وزناً أقل. تعتمد طريقة بوكس جينكينز على العنصر العشوائي في السلاسل الزمنية.

أولاً: طريقة التمهيد الآسي

تأتي الطريقة الآتية والتي تعتمد على استخدام آخر وسط ثم تقدير "الطلب المقدر" كأساس لتقدير الفترة التالية، بعد أن تم تعديله كجزء من مقدار الفرق بين الطلب الفعلي والمقدار الذي ظهر في الفترة السابقة أي تعديل المتوسط كجزء من الخطأ في عملية التنبؤ عن طريق استخدام النسبة (α) يحدد كمية التعديل في المتوسط القديم وهذا المعامل ينحصر بين (0) و(1)، ومعنى (0) أنه لا يتم تعديل المتوسط القديم ولكن يستخدم كما هو في تقدير الطلب للفترة التالية، أما (1) فمعناها أنه يتم تعديل المتوسط القديم بكل الخطأ الذي حدث في عملية التنبؤ في الفترة السابقة مباشرة لذلك تكون المعادلة العامة هي:¹

$$F_t = F_{t-1} + \alpha(D_{t-1} - F_{t-1})$$

حيث أن:

F_t : الطلب الجديد؛

F_{t-1} : الطلب المقدر؛

D_{t-1} : الطلب الفعلي.

يوجد هناك أكثر من صيغة يمكن استخدامها في التمهيد الآسي منها: التمهيد الآسي المفرد، التمهيد الآسي المزدوج

1. التمهيد الآسي المفرد: تعمل هذه الصيغة في الحالة التي تتحرك فيها السلسلة الزمنية أعلى وأسفل حول متوسط ثابت دون وجود اتجاه متزايد أو متناقص نمط موسمي متكرر، وتكون الصيغة كالتالي:²

$$Y_{F1t} = \alpha [Y_t + (1-\alpha)Y_{t-1} + (1-\alpha)^2Y_{t-2}]$$

بإجراء التعويضات وتبسيط العلاقة نحصل:

$$Y_{F1t} = \alpha Y_t + (1-\alpha)Y_{F1t-1}$$

¹ علي هادي جبرين، الاتجاهات والأدوات الكمية في الإدارة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 160.

² عبد القادر محمد عبد القادر عطية، الحديث في الاقتصاد القياسي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثالثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 220.

حيث:

$$0 < \alpha < 1$$

Y_{F1t} ← المتوسط الممهد،

Y_t ← البيانات الأصلية (أول قيمة ممهدة = أول قيمة أصلية $Y_1 = Y_{F1t}$)

لما كانت قريبة من الواحد (1) كلما كانت $F1t$ قريبة من Y_t كلما يقل عن درجة التمهيد.

يتم تحديد تعاكسيا من قبل الباحث، أو توجد هناك بعض البرامج التي تحسبها بحيث تجعل مجموع مربعات أخطاء التنبؤ عند حدها الأدنى، والتنبؤ وفقا لهذه الطريقة يعطي قيمة ثابتة للقيم المتوقعة.

2. التمهيد الآسي المزوج: تقوم هذه الطريقة بعمل التمهيد الآسي مرتين، وهي تعتبر ملائمة في حالة أن يكون هناك اتجاه خطي في البيانات وتقلبات حوله.

إذا كان لدينا متغير فإن التمهيد الآسي المزوج للقيمة يحدث في مرحلتين على النحو التالي:¹

$$Y_{F1t} = \alpha Y_t + (1-\alpha)Y_{F1t-1} \dots 1$$

$$Y_{F2t} = \alpha Y_t + (1-\alpha)Y_{F2t-1} \dots 2$$

تمثل الصيغة (1) التمهيد الأول، وتمثل الصيغة (2) التمهيد الثاني، يلاحظ أن الصيغة التي تستخدمها هذه الطريقة في التنبؤ للقيمة رقم K و الفترة t التي تحمل القيمة (0) تتمثل في:

$$Y_{Ft+K} = \left[2 + \frac{\alpha K}{1-\alpha} \right] Y_{F1t} - \left[1 + \frac{\alpha K}{1-\alpha} \right] Y_{F2t}$$

$$Y_{Ft+K} = [2Y_{F1t} - Y_{F2t}] - \frac{\lambda}{1-\alpha} [Y_{F1t} - Y_{F2t}]K$$

تمثل الصيغة الأخيرة خط مستقيم، حده الثابت $[2Y_{F1t} - Y_{F2t}]$ وميله $\left[\frac{\alpha(Y_{F1t}-Y_{F2t})}{1-\alpha} \right]$.

ثانيا: التنبؤ باستخدام طريقة بوكس جينكينز Box Jenkins

تعرف السلسلة الزمنية العشوائية على أنها سلسلة زمنية خطية مستقرة تعتمد في تفسيرها للظاهرة في اللحظة الحالية على المتوسطات المرجحة للملاحظات الماضية والأخطاء العشوائية، أي أنها لا تحتوي على مركبة اتجاه عام وإن وجد فإنه يتم إزالته للحصول على سلسلة عشوائية.²

نتطرق لطريقة بوكس جينكينز من خلال النماذج المعتمدة فيها ومراحل تطبيقها في عملية التنبؤ بالمبيعات.

¹ عبد القادر محمد عبد القادر عطية، نفس المرجع، ص 222.

² محمد شيخي، مرجع سبق ذكره، ص 199.

1. نماذج طريقة بوكس جينكينز: اقترح Box و Jenkins نماذج تشرح الظاهرة الاقتصادية حيث لها دور هام في عملية التنبؤ بالمبيعات تتمثل في:

• نموذج الانحدار الذاتي من الدرجة [AR(P)]P:

يفسر هذا النوع من النماذج المتغير التابع الممثل للظاهرة المدروسة بواسطة ماضيه فقط، والذي يمثل سلوكه في الماضي،¹ أي أن كل قيمة من السلاسل الزمنية هي عبارة عن ارتباط خطي للقيم السابقة لنفس السلسلة أي أن المشاهدات الحالية، قيمة الظاهرة الحالية تعبر من خلال القيمة السابقة للسلسلة.²

يعبر عنها رياضياً كما يلي:³

$$y_t = c + \phi_1 y_{t-1} + \phi_2 y_{t-2} + \dots + \phi_p y_{t-p} + \varepsilon_t$$

حيث أن:

ε_t تمثل الخطأ العشوائي؛

c تمثل ثابت.

$\phi_1, \phi_2, \dots, \phi_p$ تمثل معاملات نموذج الانحدار الذاتي، والتغيرات المفسرة تمثل القيم السابقة لمتغير الاستجابة (y_t) أي أن القيم المرجحة للمتغير (y_t) ولذلك تسمى هذه الصيغة بالانحدار الذاتي حيث يصف AR العلاقة بين المشاهدات السابقة والحالية:

$$-1 < \phi < 1$$

• نموذج المتوسطات المتحركة (MA)q:

يتمثل نموذج المتوسطات المتحركة في أنه عبارة عن ارتباط مشاهدات السلسلة الزمنية الحالية مع خطأ السلسلة نفسها لمدة سابقة.

يعبر عنها رياضياً كما يلي:⁴

$$y_t = \varepsilon_t - \theta_1 \varepsilon_{t-1} - \theta_2 \varepsilon_{t-2} - \dots - \theta_q \varepsilon_{t-q}$$

¹ مولود حشمان، نماذج وتقنيات التنبؤ القصير المدى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 130.

² Dominique Desbois, une introduction à la méthodologie de Box Jenkins, l'utilisation de modèles ARIMA avec SPSS, Revue Modulad, société française, France, N 33, 2005, p 03.

³ فاضل عباس الطائي، التنبؤ والتمهيد للسلاسل الزمنية باستخدام التحويلات مع التطبيق، المجلة العراقية للعلوم الإحصائية، العدد 17، العراق، 2010، ص 300.

⁴ أمل علي غافل، استخدام نماذج بوكس جينكينز ARIMA في التنبؤ بإنتاج الطاقة الكهربائية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد 11، العدد 02، العراق، 2013، ص 197.

حيث أن:

y_t تمثل مشاهدات السلسلة الزمنية.

$\theta_1, \theta_2, \dots, \theta_q$ تمثل معالم النموذج حيث q تعبر عن رتب الأوساط المتحركة.

• **النموذج المختلط (نماذج الانحدار الذاتي والأوساط المتحركة) [ARMA(p, q)]:**

النموذج المختلط يتضمن دمج كل من نموذج الانحدار الذاتي AR ونموذج المتوسطات المتحركة MA، إذ أن نموذج الانحدار الذاتي والمتوسطات المتحركة المندجة يحتوي على p من حدود عملية الانحدار الذاتي و q من حدود عملية المتوسطات المتحركة ويشار لهذا النموذج بالرمز ARMA(p,q) ، ويكتب بالصيغة الرياضية التالية:

$$y_t = \phi_1 y_{t-1} + \phi_2 y_{t-2} + \dots + \phi_p y_{t-p} - \theta_1 \varepsilon_{t-1} - \theta_2 \varepsilon_{t-2} - \dots - \theta_q \varepsilon_{t-q} + \varepsilon_t$$

إن أغلب السلاسل الزمنية هي سلاسل غير مستقرة فقد يكون الاتجاه العام عنصراً من عناصر هذه السلسلة وفي هذه الحالة يجب أخذ الفرق العادي، وقد تستدعي الحالة أخذ الفرق الموسمي أو كليهما لتحقيق الاستقرار والنموذج العام في حالة أخذ الفرق العادي يشار إليه بنموذج الانحدار الذاتي والمتوسطات المتحركة التكاملية ويرمز له $ARIMA(p, d, q)$.¹

2. **مراحل العمل بطريقة بوكس جينكينز:** تتم طريقة بوكس جينكينز وفق مراحل أساسية تعمل على المساعدة في تحديد النموذج وتقدير معالمه، حيث تشمل الطريقة على أربعة مراحل يجب اتباعها، تتمثل في:²

- مرحلة التعرف (التمييز)؛

- مرحلة تقدير معالم النموذج؛

- مرحلة الفحص التشخيصي (المراقبة والضبط)؛

- مرحلة التنبؤ.

• **مرحلة التعرف:** تعتبر أهم مرحلة حيث يتم فيها تحديد المراتب (p,d,q) للنماذج ARIMA، كما يمكن الحصول على عدة بدائل للنماذج الممكنة، كما يمكن رفض النموذج الأولي المختار في المرحلة النهائية من التحليل.³

¹ ظافر رمضان مطر، انتصار إبراهيم الياس، تحليل ونمذجة السلسلة الزمنية لتدفق المياه الداخلية إلى مدينة الموصل، دراسة مقارنة، المجلة العراقية للعلوم الإحصائية، العدد 18، العراق، 2010، ص 05.

² رابع بعلباس، فعالية التنبؤ باستخدام النماذج الإحصائية في اتخاذ القرارات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2009، ص 07.

³ تومي صالح، مدخل لنظرية القياس الاقتصادي، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2012، ص 183.

يتم في هذه المرحلة تفحص مدى استقرار السلسلة الزمنية الأصلية من خلال الرسم البياني للسلسلة الزمنية، فإذا كانت هذه الأخيرة على اتجاه عام متزايد أو متناقص فإننا نقوم بحساب الفروق من الدرجة الأولى ثم الثانية وهكذا حتى تصبح السلسلة مستقرة.

يمكن التعرف فيما إذا كانت السلسلة الزمنية مستقرة أو غير مستقرة من خلال ملاحظة منحى دالة الارتباط الذاتي ACF ودالة الارتباط الجزئي PACF.¹

اقترح **Box** و **Jenkins** الاعتماد على دالة الارتباط الذاتي (ACF) ودالة الارتباط الجزئي (PACF) إذ أن:²

- دالة الارتباط الذاتي الجزئي تحدد لنا رتبة النموذج $AR(p)$ ، إذ أصبحت هذه الدالة غير معنوية بعد عدد معين من التباطؤات، يكون عدد التباطؤات المعنوية هو رتبة AR .
- تحدد لنا دالة الارتباط الذاتي رتبة النموذج $MA(q)$ إذا أصبحت هذه الدالة غير معنوية بعدد معين من التباطؤات، يكون عدد تباطؤات المعنوية هو q رتبة نموذج المتوسط المتحرك.
- أما إذا كانت قيم كل من (ACF)، تتضاءل ولا تنعدم بعد عدد معين من التباطؤات فتكون أمام $ARMA(p, q)$.

يتم تحديد رتب النموذج $ARIMA(p,d, q)$ كالتالي:³

- تحديد درجة التكامل (d) من خلال تفحص استقرار السلسلة الزمنية الأصلية، فإذا كانت السلسلة غير مستقرة مثل أن يكون لها اتجاه عام فيتم حساب الفروقات من الدرجة الأولى أو الثانية إلى حين استقرار السلسلة. لما تصبح السلسلة مستقرة بعد عدد من الفروق فإن هذا العدد عبارة عن (d) ويمكن استخدام عدة أساليب للكشف عن استقرار السلسلة مثل اختبار جذر الوحدة لديكي- فولر (Dickey- Fuller) واختبار ديكي فولر الموسع (Augmented Dickey- Fuller)، كما يمكن استخدام معاملات دالة الارتباط الذاتي ACF.

¹ فايق جزار ياسين، التنبؤ الاقتصادي بالمساحات المزروعة بمحصول الحنطة في العراق باستخدام نموذج ARIMA للمدة (2008-2015)، مجلة الأنبار للعلوم الزراعية، جامعة الأنبار، العراق، المجلد 2، العدد 9، 2011، ص 06.

² عثمان نزار، منذر العواد، منهجية Box-Jenkins في تحليل السلاسل الزمنية والتنبؤ، دراسة تطبيقية على أعداد تلاميذ الصف الأول من التعليم الأساسي في سورية، مجلة جامعة دمشق الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 03، سوريا، 2011، ص 132.

³ حمد بن عبد الله الغنام، تحليل السلسلة الزمنية لمؤشر أسعار الأسهم في المملكة العربية السعودية، باستخدام منهجية بوكس جينكينز (Box-Jenkins Method)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 17، العدد 02، المملكة العربية السعودية، 2003، ص 9-11.

إذا كان شكل الارتباط يقع داخل حدود فترة الثقة 95% منذ البداية فإن معامل الارتباط الذاتي (ACF) لا يختلف جوهريا عن الصفر لأي فجوة زمنية ($K > 0$) فهذا يعني أن السلسلة مستقرة ومتكاملة من الدرجة 0 في هذه الحالة نقوم بتحليلات على القيم الأصلية للمتغير Y_t ، دون إجراء تعديلات عليها، أما إذا اتضح أن شكل الارتباط الذاتي يقع خارج مجال الثقة 95% لفترة طويلة فإن معاملات الارتباط الذاتي تختلف معنويا عن الصفر لعدد كبير نسبيا من الفجوات الزمنية، فإن السلسلة Y_t تكون غير مستقرة، في هذه الحالة يجب إجراء الفروقات من الدرجة الأولى ثم تجري عليها نفس التحليل مرة أخرى حتى تصل إلى سلسلة مستقرة، ومن ثم تحدد قيمة (d) لعدد الفروقات للحصول على سلسلة مستقرة.

- يتم تحديد درجات الانحدار الذاتي (P) والمتوسط المتحرك (q) في نفس الوقت عن طريقة اختيار أقل (p و q) بحيث يكون بواقي النموذج المقدر خال من الارتباط الذاتي والمتوسط المتحرك، وتعتبر هذه الخطوة الأهم في بناء النموذج حيث تعتمد على خبرة المحلل، وعادة يستخدم كلا من دالة الارتباط الذاتي (ACF)، ودالة الارتباط الجزئي (PACF)، والتي تمثل معامل الارتباط الذاتي الجزئي بين قيم متتالية لمتغير ما خلال فترتين مع ثبات الفترات الأخرى، فمعامل الارتباط الجزئي بين Y_t و Y_{t-1} يشير إلى الارتباط بين قائمتين Y_t و Y_{t-1} مع استبعاد أثر قيم Y الأخرى التي تقع بين الفترتين t و t-k.

يعد تحديد نموذج ذا رتب منخفضة للانحدار الذاتي والمتوسط المتحرك أقل صعوبة، وتزداد الصعوبة للنماذج ذات الرتب المرتفعة، فوجود نتوء في دالة الارتباط الذاتي مؤشر على درجة المتوسط المتحرك، بينما قد تستخدم دالة الارتباط الذاتي الجزئي كدليل لتحديد رتبة نموذج الانحدار الذاتي.

يمكن توضيح كيفية تشخيص النموذج الذي تخضع له السلسلة الزمنية عن طريق دراسة خصائص كل من دالة الارتباط الذاتي ودالة الارتباط الجزئي من خلال الجدول التالي:

الجدول (3-3): كيفية تشخيص النموذج

النموذج	دالة الارتباط الذاتي (ACF)	دالة الارتباط الجزئي (PACF)
AR(p)	تضاؤل تدريجي للصفر أو متذبذب	نلاحظ نتوء خلال التباطؤ p وجميع القيم الأخرى للمعاملات منعدمة
MA(q)	وجود نتوء موجب أو سالب عند التباطؤ q وباقي القيم الأخرى للمعاملات داخل مجال الثقة أي منعدمة	تضاؤل تدريجي أو متذبذب
ARMA(p,q)	تضاؤل تدريجي سواء مباشر أو متذبذب بداية من التباطؤ q	تضاؤل تدريجي مباشر أو متذبذب بداية من التباطؤ p

المصدر: حمد بن عبد الله الغنام، تحليل السلسلة الزمنية لمؤشر أسعار الأسهم في المملكة العربية السعودية، باستخدام منهجية بوكس جينكينز، نفس المرجع، ص 11.

- **مرحلة تقدير معالم النموذج:** في هذه المرحلة يتم تقدير النماذج الخطية المحددة في المرحلة السابقة والمفاضلة بينها.

- تقدير **AR(P)**

تتم عملية التقدير باستخدام طريقة المربعات الصغرى، لدينا النموذج $AR(p)$:¹

$$y_t = \phi_0 + \phi_1 y_{t-1} + \phi_2 y_{t-2} + \dots + \phi_p y_{t-p} + \varepsilon_t$$

- تقدير **ARMA(q,p)** و **MA(q)**

تعد طريقة التقدير لنماذج $ARMA(q,p)$ و $MA(q)$ أكثر تعقيد من النماذج الانحدارية كونها غير خطية في المعالم من جهة، وعدم مشاهدة متغير الأخطاء من جهة أخرى، فهدف التقدير هنا هو تحديد معالم القسم الانحداري وقسم المتوسطات المتحركة معا في حالة $ARMA(q,p)$ ، أو قسم المتوسطات المتحركة لوحدها في حالة نموذج $MA(q)$.²

- **مرحلة الاختبار أو الفحص:** تتم في هذه المرحلة اختبار النموذج من أجل استخدامه في عملية التنبؤ، لكن في حالة رفض النموذج فإنه يجب إعادة بناء نموذج آخر انطلاقا من أول مرحلة، يتم قبول النموذج من خلال مجموعة اختبارات نذكرها:

- **اختبار معنوية معالم النموذج:** من أجل قبول النموذج إحصائيا واستخدامه في التنبؤ فإن معالمه يجب أن تختلف معنويا عن الصفر، ومن أجل هذا الغرض فإننا نستخدم الاختبار t (Test de student) بالطريقة المألوفة، حيث أنه عندما لا توجد دلالة إحصائية لمعامل النموذج المقترح فإنه يجب إعادة صياغة النموذج وهذا بحذف رتبة النموذج AR أو MA الذي ليس له دلالة إحصائية؛³

- **اختبار البواقي:** من أجل اختبار البواقي فإننا نقوم باختبار استقلالية واستقرارية البواقي، وكذا التوزيع الطبيعي للبواقي؛

- **اختبار الاستقرارية:** اختبار استقرارية البواقي من خلال اختبار المعنوية الإحصائية لمعاملات الارتباط الذاتي لمربعات البواقي، فإذا كانت معاملات الارتباط الذاتي الكلية لمربعات البواقي داخل مجال الثقة فإن سلسلة مربعات البواقي مستقرة، أي التباين الشرطي للأخطاء متجانس؛⁴

¹ شيخي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 245.

² مولود حشمان، مرجع سبق ذكره، ص 155.

³ Régis Bourbonnais, op.cit, p 244.

⁴ شيخي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 224.

- اختبار الاستقلالية: تختبر استقلالية البواقي بواسطة اختبار دالة الارتباط الذاتي وهذا بحساب ورسم منحني دالة الارتباط الذاتي، وملاحظة فيما اذا كانت معاملات الارتباط داخل مجال الثقة أم لا، حيث إذا كانت المعاملات داخل مجال الثقة فهذا يعني أنه ليس لها دلالة إحصائية أي أن هناك استقلالية بين الأخطاء والعكس صحيح؛¹ بعد إجراء الاختبارات السابقة واتضح أن هناك عدة نماذج مقبولة إحصائياً فإنه يتم المقارنة بينهم من خلال المعايير التالية:²

Hannan-Quinn ومعيار Shwarz Akaike

معيار AKAIKE وهو يعطى بالعلاقة:

$$AIC = \hat{\sigma}^2 \exp\left(2 \left(\frac{p+q}{t}\right)\right)$$

حيث:

$$\hat{\sigma}^2 = \frac{\sum e_t^2}{t}$$

يمكن أيضاً كتابة المعيار في شكله اللوغاريتمي كما يلي:

$$AIC = \text{Ln}(\hat{\sigma}^2) + \left(2 \left(\frac{p+q}{t}\right)\right)$$

حيث p و q تمثلان عدد المعلمات في النموذج.

● **مرحلة التنبؤ:** يتم استخدام النموذج الملائم الذي يتم الحصول عليه من خلال المرور بالمراحل السابقة لإيجاد القيم المستقبلية للسلسلة الزمنية، والتنبؤ الأمثل هو ذلك التقدير الذي يكون الخطأ الناتج عنه صغيراً جداً وتباينه أقل.³ يمكن تلخيص هذه المرحلة الأخيرة المتمثلة في التنبؤ في ما يلي:

$$\hat{Y}_t = f(\hat{\phi}, \hat{\theta}, Y_t, \hat{\epsilon}_t)$$

- تعويض t بـ t+h . حيث: n=1,2,...,h

- تعويض كل القيم المستقبلية للمتغير الخاص بالظاهرة المدروسة بتنبؤاتها، بينما يتم تعويض الأخطاء المستقبلية بالأصفار والماضية (داخل العينة) بالبواقي، يمكن حساب النموذج المقدر ARIMA لحساب

¹ عبد القادر محمد عبد القادر عطية، مرجع سبق ذكره، ص 733.

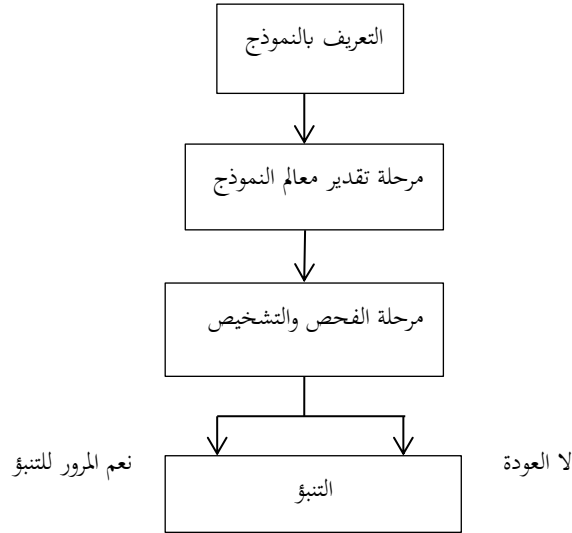
² مناهل دانيال عبد الأحد، التنبؤ بمبيعات السكر في معمل الموصل باستخدام معيار أكياكي، مجلة التربية و العلم، جامعة الموصل، المجلد 24، العدد 01، العراق، 2011، ص 116.

³ عصام حسين البياتي، فؤاد عبده اسماعيل المخلافي، استخدام أسلوب بوكس-جينكينز للتنبؤ بإنتاجية العمل في مصنع اسمنت عمران في القطاع الصناعي البيني، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 63، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007، ص 35.

التنبؤ $\widehat{Y_{t+h}}$ ، حيث نحسب أولاً التنبؤ لفترة واحدة في المستقبل، ثم نستعمل هذا الأخير لحساب التنبؤ بفترتين في المستقبل، ونواصل بنفس الطريقة حتى نصل إلى التنبؤ بالفترة n في المستقبل.¹

يمكن تجسيد مراحل طريقة بوكس جينكينز في الشكل التالي:

الشكل (3-5): مراحل طريقة بوكس جينكينز



Source: Damodar N. Gujarati Econometrie, 4th edition, published by McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p 831.

من الشكل يتضح أن اجراءات ومراحل العمل بطريقة بوكس جينكينز يعتبر أمر معقد يتطلب تحديد دقيق لأي النماذج للعمل بها، كما تتميز هذه الطريقة بوجود مرحلة للفحص والتشخيص تساعد على تحديد صحة العمل من عدمه ما يجعل هذه الطريقة فعالة للتنبؤ بالمبيعات بحيث تعطي تقديرات أكثر دقة.

¹ محمد شبخي، مرجع سبق ذكره، ص 258.

المبحث الثالث: تفعيل الموازنة التجارية بتبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي

نتيجة الانتقادات العديدة التي وجهت لنظام الموازات التقديرية، سعت العديد من المؤسسات للبحث عن بدائل أخرى للموازات التقديرية، فمن المنتقدين من نادى بالتخلي عن الموازات بصفة نهائية، ومنهم من نادى باستبدالها بوسائل تسييرية أكثر حداثة. نقوم بعرض أهم الأفكار والتوجهات الحديثة لتطوير نظام الموازات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: توجهات نحو التسيير بدون موازات

يرى **Jack Welsh** وهو من أفضل العاملين في مجال الأعمال الإدارية، أين كان لعدة سنوات رئيسا لمؤسسة **General Electric** وهي واحدة من المؤسسات الرائدة في النصف الثاني من القرن 18 ومشهورة بطرقها في إدارة الأداء، أن استعمال الموازات يشكل عبئ على المؤسسة في ظل معايير التسيير الحديث، حيث تبقى الموازات في نظره رمزية فقط.¹

كما يؤكد **Sponem** في مقال له بأن ضعف الموازنة ليس في المشاركة في إعدادها من قبل أفراد المؤسسة ولكن، عدم قدرتها على متابعة الأنشطة العملية.²

ساهم التغيير الكبير في بيئة الأعمال التعقيد، عدم الاستقرار، معايير حديثة للتسيير، التطور التقني، في عجز نظام الموازات التقليدي حيث تم توضيح أن عيوب الموازات في إجراءات إعدادها المتبعة من قبل المؤسسات خلال الفترة 1970-1990.

أولا: أسلوب موازات استراتيجية

طور كل من **Good و Campbell** طريقة تسمح بالفصل بين تسيير الموازات من الناحية المالية وتسييرها من الناحية الاستراتيجية من خلال تقديم بعض الإضافات والتعديلات لتطوير التسيير بالموازات الاستراتيجية. تعتبر التغييرات من ضمن الأعمال المتعلقة بالرقابة الاستراتيجية والتسيير الاستراتيجي للتكاليف والتي تسمح لمراقبة التسيير بأداء مهامها بمساهمتها في صياغة الاستراتيجية والتأكد من صحة الفرضيات الاستراتيجية.

بذلت جهود عديدة للعمل على الربط بين الموازنة والاستراتيجية أي خلق موازنة استراتيجية، يرى كل من **Camillus و Grant** أنه يجب دمج البرمجة الاستراتيجية والأنشطة العملية في إطار (عملية تخطيط العمليات)

¹ Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Succès et échec d'un outil de gestion , cas de la naissance des budgets et de la gestion son budget, Management Accounting research, Paris, 2008, p 292.

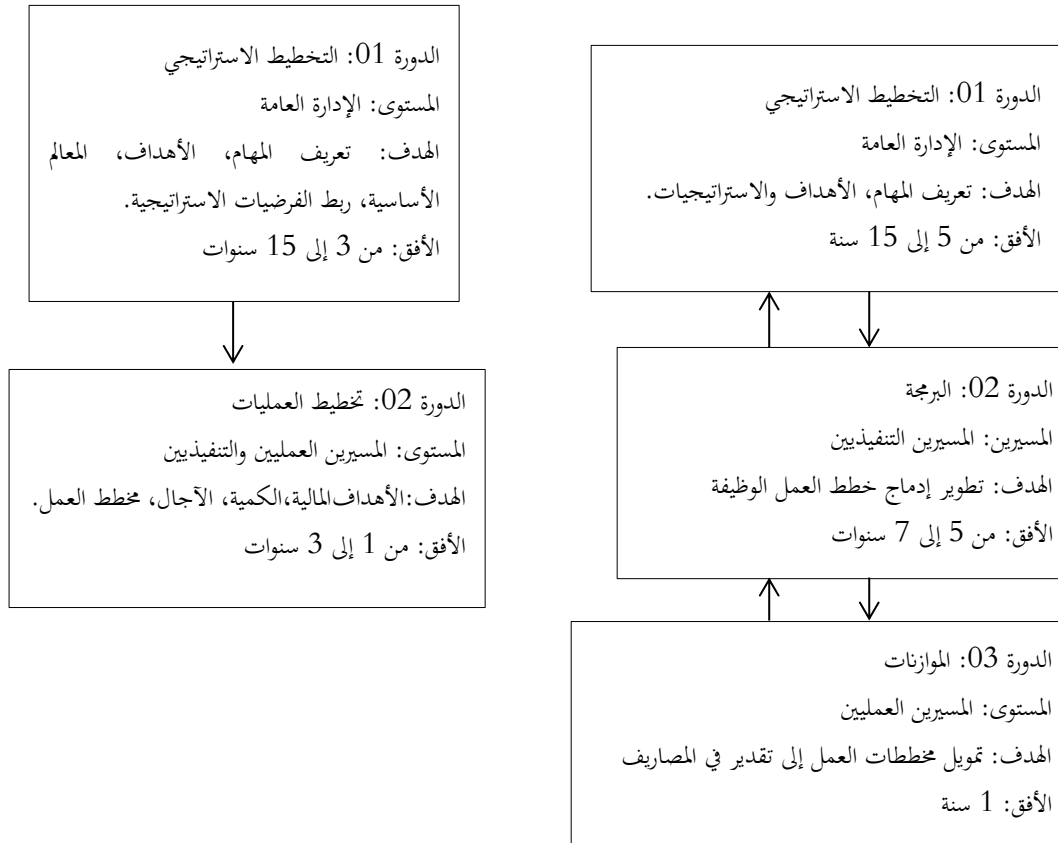
² Samuel Sponem, l'explication de la diversité des pratiques budgétaire une approche contingente, op.cit, p 02.

والتي تحتوي اضافة للأهداف المالية أهدافا غير مالية ووصفا لمخطط العمل الذي سينفذ. ويقترح الباحثان استبدال العملية الكلاسيكية المكونة من ثلاث دورات بأخرى تتكون من دورتين وبالتالي الربط بين التخطيط والتقدير.¹

وحسب دراسة حول توجهات الموازنات التقديرية وجد أن سبب ضعف الموازنات هو غياب الربط المناسب بين الموازنات والاستراتيجية، وبالتالي يجب على المؤسسات أن تدرك أن الموازنات أساسية في تحقيق أهدافها الاستراتيجية. كما أن الموازنات سوف تعمل على تحديث الاستراتيجية بصفة تلقائية، وأنه يجب النظر إلى استراتيجية المؤسسات على أنها العامل الحاسم الذي يجب أن توجه إليه تسيير الموازنة، حيث يجب أن يكون التخطيط الاستراتيجي وعملية الموازنة المستمدة منه مترابطة بشكل وثيق.²

الشكل الموالي يوضح الفرق بين العمليتين:

الشكل رقم (3-6): مقارنة بين العملية ذات ثلاث دورات بالعملية ذات الدورتين



Source :Grégory Wegmann, gestion des risques et des incertitudes l'emergence d'un contrôle de gestion par exception, op.cit, p 04.

¹ Grégory wegmann, gestion des risques et des incertitudes l'emergence d'un contrôle de gestion par exception, Identification et maitrise des risques, enjeux pour l'audit, la comptabilite et le contrôle de gestion, Belgique, 2003, p 03.

² Edilberto J. Rodriguez Rivro, In which direction is budgeting moving?, A report in large firms of Spain, Contaduria y Administration 58 (4), 2013, P 82.

ويرى **Lorange** عكس ذلك ويدعو إلى الفصل بين الموازنات الاستراتيجية والموازنات العملية بهدف سهولة الرقابة، حيث تتم بصورة مستقلة على كل نوع من الموازنات. أيضا يساند الطرح كل من **Norton** و **Kaplan** بضرورة تبني نظام يعتمد على الفصل بين الموازنين الاستراتيجية والعملية.

يهدف الباحثون من خلال نظام الفصل إلى ضمان استمرارية كافية بين صياغة الاستراتيجية في شكل عوامل أساسية للنجاح وصياغة تقديرات الموازنات، إضافة إلى إدراج عناصر تحليل أكثر تنوعا في عملية اعداد الموازنات وذلك للتكيف مع تغيرات المحيط الخارجي.¹

ثانيا: العمل على تفعيل وظائف نظام الموازنات التقديرية

نتيجة الانتقادات الموجهة للموازنات والتي تتمحور حول ضعف الموازنات في أداء وظائفها، سعى الكثير من الباحثين للعمل على تفعيل هذه الوظائف لتحسين الموازنات التقديرية في المؤسسة.

يرى كل من **Ansoff** 1977 و **Anthony** 1988 بأن الموازنات غير فعالة في حالة عدم اليقين، لهذا تم العمل على محاولة تحسين طرق التنبؤ لإعداد الموازنات خاصة فيما يخص موازنة المبيعات التي تعتمد على دقة التنبؤ، وذلك من خلال محاولة إدراج طرق وعمليات جديدة لتسهيل التنبؤ يجعل الموازنات فعالة في حالة عدم اليقين أيضا.

يوضح مقال صادر عن مؤسسة **IBM** بعنوان **Best Practice budgeting** سنة 2009، اقتراحات لبناء نموذج أفضل لاستخدام الموازنات، تتمثل هذه الاقتراحات في:²

- تحسين إعداد موازنات متعددة الأبعاد من خلال إعداد موازنات حسب العملاء بقنوات التوزيع، الفترة، المنطقة، المنتج، أيضا مع تحديد النفقات، والإيراد لكل نوع محدد ما يجعل الموازنات تتماشى مع الأهداف المالية للمؤسسة.
- جعل الموازنة أكثر مرونة، وذلك من خلال تكييفها مع أي تغير قد يحدث مستقبلا، مثلا العمل على إضافة منتج جديد في منتصف دورة الموازنة يكون بدون إعداد موازنات جديدة أو تغيرات جذرية؛
- العمل على تسهيل قراءة واستخدام نتائج الموازنات، حيث يجب أن تكون التقارير مفصلة ودقيقة، أيضا دقة تحليل الانحرافات الجيد ما يسمح بالعمل على تجاوزها مرة أخرى إذا كانت سلبية وتعزيزها أو تقويتها إذا كانت موجبة.

¹ Grégory Wegmann, gestion des risques et des incertitudes l'emergence d'un contrôle de gestion par exception, op.cit, p 04.

² Best Practice Budgeting, white paper, Focus international, IBM Corporation, 2009, Canada, p 13.

ويرى هارتمان (2000) بأنه يجب إعادة النظر فيما يخص الانتقاد القائم على عدم فعالية الموازنات في حالة عدم اليقين من خلال التحقيق في دور مختلف مقاييس الأداء المحاسبية في سياقات تنظيمية مختلفة، التحقيق في معنى الملائمة نفسها والعمل على التكيف مع الأوضاع الخارجية للمؤسسة لصناعة القرار في ظل ظروف عدم اليقين. أيضا فيما يخص عدم مرونة الموازنة فإنه يجب التفكير في العمل على المرونة في اتخاذ القرارات ما يسمى "الحسم التكيفي" نتائج قرار جيدة.¹

يجب أن يتوفر نظام الموازنات السليمة على المعايير التالية:

- ينبغي أن تسهل الموازنة تحويل الموارد إلى أكثر فعالية وأعلى استخدامات الأولوية؛
- ينبغي أن تشجع الموازنة وحدات الإنفاق على العمل بكفاءة؛
- ينبغي أن تكون الموازنة متاحة للعمال وأن تستجيب لاهتماماتهم؛
- الموازنة (بالترايف مع ممارسات الإدارة المالية الأخرى) ينبغي ضمان المساءلة في إنفاق المال.²

ثالثا: العمل بدون موازنات

تولت مجموعة CAM-I* وإدارة R.Fraser و J.Hope تأسيس طريقة للمؤسسات التي تأمل في التخلص من نظام الموازنات وأطلقت عليها أسلوب ما وراء الموازنات **The Beyond Budgeting Mode** هذا الأخير مكون من الأساسيات التالية:³

- تعد صياغة الاستراتيجية عملية تساهمية ومستمرة، كما يجب في هذه المرحلة تحديد المؤشرات الأساسية للأداء؛
- تحديد الأهداف لا يرتبط بقياس أداء المسيرين وأجورهم، حيث ينصح بضرورة اتباع أسلوب من أسفل إلى أعلى (Bottom up)؛
- يجب أن تكون الأهداف الاستراتيجية ثمرة المبادرات الاستراتيجية المصاغة في إطار مجموعات العمل؛
- يجب إعداد المشاريع الاستراتيجية على أساس حافظة متكاملة في إطار التطور، وليس على أساس موازنة تم الاتفاق عليها؛

¹ David A. Holloway, John D. de Reuck, beyond a traditional budgeting orientation, towards a commitment, to general decision assurance (GDA), School of Commerce, Murdoch University, DA Holloway, JD De Reuck, Australia, 2001, p .05-06.

² Allen Schick, Twenty-five Years of Budgeting Reform, OECD, journal on budgeting, volume 04, NO 01, United States, 2004, P 94.

³ CAM-I*: مجموعة من شركات الاستشارات الحكومية من الأكاديميين والمنظمات المهنية التي تعمل بشكل تعاوني لمعالجة قضايا التسيير.

³ نعيمة يحياوي، زكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص 288.

- من أجل إدارة حافظة موارد المؤسسة، ينصح **CAM-I** استعمال سوق داخلية، من أجل تقييم وترتيب كل الاستثمارات الحالية والمستقبلية؛
- إدارة التكاليف مع ضرورة التساؤل فيما إذا كانت ستضيف قيمة أم لا، كما لا يجب فقط التساؤل عن ضرورة تخفيضها أو زيادتها بل من الضروري استعمال أسلوب التسيير على أساس الأنشطة؛
- استعمال المؤشرات الأساسية وأساليب المقارنة المرجعية (**Benchmarking**) وإعادة التقدير لتقييم الأداء؛
- تقييم الأداء يكون على أساس المؤشرات المتنوعة وليس فقط على أساس الأهداف المالية؛
- استعمال التنبؤات المتحركة (**Rolling Forecast**) للتنبؤ بالنتائج المستقبلية؛
- البحث عن التوازن بين الرقابة من أعلى إلى أسفل **Top-Down** وطريقة من أسفل إلى أعلى من خلال تفويض السلطة والمسؤولية.
- تسعى الطريقة التي اقترحها **CAM-I** إلى ربط مراقبة التسيير بالاستراتيجية من خلال ادماج على مستوى مراقبة التسيير مؤشرات متنوعة (مالية ، غير مالية) لها خصائص استراتيجية وعملية متميز بالمرونة، وذلك من أجل تكييف مراقبة التسيير لمحيط غير أكيد وأكثر خطورة، وتفادي الفصل القائم بين الاستراتيجية والتسيير الموازي.

جدول رقم (3-4): مبادئ ما وراء الموازنة

مبادئ العملية	مبادئ القيادة
الأهداف: تحديد الأهداف النسبية لتحسين المستمر.	العملاء: التركيز على تحسين العلاقات مع العملاء وليس العلاقات الهرمية
المكافآت: مكافأة النجاح المشترك على أساس الأداء النسبي، وليس على تلبية الأهداف الثابتة	التنظيم: العمل على تنظيم فرق العمل والمساءلة والابتعاد عن المركزية
التخطيط: جعل التخطيط عملية مستمرة وشاملة	المسؤولية: جعل الكل مسؤول، المشاركة في الاعداد ليس فقط التنفيذ والمتابعة
الرقابة: الرقابة الأساسية على المؤشرات والاتجاهات النسبية، وليس التباينات ضد الخطة.	حرية التصرف: اعطاء الفرق الحرية وبالتالي القدرة على التصرف
الموارد: جعل الموارد متاحة حسب الحاجة.	القيم: عدد قليل من القيم الواضحة والأهداف والحدود.
التنسيق: تنسيق التفاعلات الديناميكية، وليس من خلال التخطيط السنوي.	الشفافية: تعزيز المعلومات المفتوحة للإدارة الذاتية، لا تقييده بشكل هرمي.

Source : Garry Lohan et autres, Beyond Budgeting, A Performance Management Model for Software Development Teams, National University of Ireland, Galway, Conference Paper in Lecture Notes in Business Information Processing , 2010, p 05.

وتقدم **Bogsnes** (2009) استعراضا شاملا للمبادئ الناشئة المتعلقة بالقيادة والعملية المطبقة مع التنبؤ المتجدد. ويوضح عمله لماذا وكيف أن التنبؤ المتداول هو أداة القيادة الأساسية، حيث يستند هذا العمل إلى ما جاءت به ما وراء المائة المستديرة (BBRT) وتجربة هوب وفريزر (2003).

مبادئ القيادة المدرجة في الجدول رقم (3-4) هي التي تحدد المرحلة التي تجعل المؤسسة بحاجة إلى توقعات متجددة، فالأرباح تأتي من العملاء، وتوضح المبادئ على أن وظائف العمل يجب أن تعمل معا لخدمة العميل بشكل مريح. وتشير مبادئ القيادة إلى تعزيز العمل اللامركزي خاصة فيما يخص الأعمال التجارية، وبالتالي يجب التفكير من خلال هذه المبادئ والمساهمة في استخدامها في المؤسسة وبشكل أساسي، تتخذ الإدارة والقوى العاملة قرارات تستند إلى مجموعة من القيم الأساسية والأهداف والحدود. فمثلا، تعظيم قيمة المساهمين هو هدف مشترك، ويشير المبدأ في هذا المثال إلى ضرورة اتخاذ قرارات تركز على تعظيم قيمة المساهمين، وليس على التلاعب بالنظام لتلبية الموازنة السنوية.

تشير مبادئ العملية إلى كيفية أداء التنبؤ المتداول دورا أساسيا في تحسين فرص نجاح الأعمال، وتستند الأهداف، والمكافآت، والضوابط على التدابير النسبية، تميزت الاتجاهات والتحسين المستمر لأداء قواعد القيادة في إشارة إلى مدى استجابة القوى العاملة للظروف المتغيرة، وليس مبلغا محددًا حدد قبل عام كما هو الحال في الموازنة السنوية التقليدية. مع تغير ظروف العمل، تتغير التوقعات المتداولة.

التخطيط هو عملية القيادة المستمرة، إذ توفر التوقعات المتداولة تعبيرًا كميًا عن مسار العمل الحالي للمؤسسة استنادًا إلى المعرفة والافتراضات الحالية. قد تكون القرارات ضرورية لتغيير المسار أو الحفاظ على الاتجاه الحالي. ومن المحتمل أن تتغير قرارات القيادة بشأن تخصيص الموارد خلال عام.

وتشير مبادئ العملية أساسًا إلى ضرورة أن تكون الأعمال التجارية مرنة، فالتوقع المتداول يساعد إدارة تقدير النتائج المالية للدورة الحالية بصورة شاملة، و **Bogsnes** (2009) يطرح قضية لمبادئ القيادة وعملية لتناسب مع مناخ الأعمال الحالي من التغيير المستمر.¹

سعت مجموعة **CAM-I** في أوروبا إلى تجنب ما وصفوه بمصيدة الأداء السنوية، إضافة إلى تلاعبات المديرين باعتمادهم على أساليب غير ملائمة لتحقيق موازناهم. تتمثل التلاعبات في تقديرات الموازنة قبل بدء السنة الموازية، من خلال التلاعب في الأرقام المبلغ عنها في الموازنة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية غير ملائمة حيث تقترح مجموعة **CAM-I** استبدال تقييمات الأداء السنوية الجامدة أو الثابتة القائمة على الموازنات بتقييمات الأداء استنادًا للتنبؤات الدورية والمتداولة. كما توصي بأن تستند المكافآت على تقييمات أداء ذاتية مع التركيز

¹Nigel wyatt, the financial times essential guide to budgeting and forecasting, how to deliver accurate numbers, pearson education, London, 2012, p 301.

على الأداء الجماعي بدلا من الأداء الفردي، حيث الهدف هو خلق فلسفة للقيام بما هو أفضل للمؤسسة في ظل الظروف الحالية وتعزيز العمل الجماعي، كما تشجع على تقييمات للأداء الذاتي للموظفين على المشاركة في المبادرات الاستراتيجية من خلال مكافأة الجهود عوضا عن كونها مجرد نواتج تحدد الفرص غير المتوقعة واستغلالها مع المكاسب طويلة الأجل المحتملة التي يتم استغلالها بالكامل من خلال أهداف الأداء المقننة خارجيا. إضافة إلى تقييم الأداء باستخدام مختلف التدابير غير المالية التي تتماشى مع الأهداف الاستراتيجية.¹

الجدول التالي يوضح تطور مفهوم ما وراء الموازنة من قبل المختصين كالتالي:

جدول رقم (3-5): تطور مفهوم ما وراء الموازنات

الكتاب	مفهوم ما وراء الموازنات
Argyris, 1953	ما وراء الموازنة أداة قوية ولكنها تسبب بعض الآثار المختلة في المؤسسات. لا يوجد حل لهذه المعضلة.
Fraser / Hope, 2003	يعمل تخصيص الموارد بشكل أفضل بكثير دون التخطيط. العمل بمبادئ القيادة ومبادئ الأداء التي ترتب لتخصيص الموارد على النحو الأمثل.
Weber / Linder, 2008	عادة ما تكون هناك دائما البحث عن الديناميكية والتعقيد في نظام الموازنات. ما وراء وضع الموازنة يسمح بتخصيص الموارد في سياق ديناميكي للغاية، حيث تعتمد على إخلاء المسؤولية التي تتوافق مع فقدان التعقيد.
Bogsnes, 2009	يظهر تطبيق "ما بعد الموازنة" في الممارسة العملية أنه من أجل العمل بنجاح مع هذا النموذج، هناك حاجة إلى تغيير جذري في عقول المديرين والموظفين، ويعني التحويل نحو "ما وراء الميزانية" تعديلات طويلة الأمد لفلسفة الإدارة.
Hope / Bunce / Röösl, 2011	إضافة إلى اعتماد مبادئ الإدارة والأداء يجب اعتماد منهج اداري جديد يركز بدرجة أقل على المراقبة ولكن أكثر على الرقابة الفردية أي التحلي بالمسؤولية الفردية، مع التركيز على إمكانات الموظفين وخلق القيمة المستدامة بدلا من قيمة المساهمين وأرباح قصيرة المدى.
Bourmistrov / Kaarbøe, 2013	تنفيذ ما وراء الموازنة وإنشاء نظام جديد للرقابة الإدارية بما في ذلك تفكيك وظائف الموازنة (التنبؤ وتحديد الأهداف وتخصيص الموارد) بالاقتران مع عملية ديناميكية وشفافة لتخصيص الموارد، يؤدي إلى تغيير إيجابي في عقلية وسلوك صانعي القرار.

Source : Thomas Heupel, Sven Schmitz, Beyond Budgeting - a high-hanging fruit The impact of managers' mindset on the advantages of Beyond Budgeting, 4th World Conference on Business, Economics and Management, WCBEM, Peer-review under responsibility of Academic World Research and Education Center, Procedia Economics and Finance, Germany, 2015, p 730.

¹ Stephen C. Hansen, Practice developments in budgeting , an overview and research perspective, Journal of management accounting research, Volume fifteen, sans pays, 2003, P .101-103.

حسب أول مفهوم للتسيير بدون موازنات يتضح أن التخلي عن الموازنات ينشأ عنه عدم وضوح اتجاه عمل المؤسسة، ليأتي المفهوم الثاني الذي يرى فيه رواده أهمية التخلي عن التخطيط ومحاوله العمل أكثر على تسيير الموارد بدلا من تخصيصها، وهذا يرجع لطبيعة وفلسفة المؤسسة، وهذا ما ذهب إليه وأكدته كل من **Weber**, **Linder** سنة 2008، من خلال أن التسيير بدون موازنات يسمح بإعطاء المسيرين الحرية الكاملة في التصرف والقيادة. ليذهب **Bogsnes** سنة 2009، إلى ضرورة العمل على التغيير الجذري في المؤسسة لنجاح التسيير بدون موازنات خاصة بتغيير ذهنية الموظفين، أيضا أضاف كل من **Hope, Bunce, Röösl** سنة 2011، أنه يجب اعتماد منهج اداري جديد يركز بدرجة أقل على المراقبة ولكن أكثر على الرقابة الفردية أي التحلي بالمسؤولية الفردية، مع التركيز على إمكانات الموظفين وخلق القيمة المستدامة بدلا من قيمة المساهمين وأرباح قصيرة المدى.

ولقد بين **Berland** حالة مؤسسة فرنسية تخلت عن نظامها التقليدي للموازنات وتبنت التسيير بدون موازنات، حيث استنتج أنها لم تتخلى فعليا عن الموازنات ولكنها غيرت من أسلوبها حيث انتقلت من الأسلوب المالي إلى الأسلوب الاستراتيجي.¹

إن قدرات الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير وخاصة التسيير التقديري يمكن أن تكون ذات فائدة ثمينة تساعد وتشجع على الربط بين الاستراتيجية ومراقبة التسيير، كما توفر للمسير المعلومة القادرة على مساعدته على تطوير استراتيجيات جديدة، غير أنها تواجه صعوبات متناهية في قيادة المؤسسات في ظل محيط تنافسي، غير أكيد وشديد وسريع التغيير، الأمر الذي زاد في تعقيد هذه الوسائل.

يتم الرقابة وقياس الأداء في حالة التسيير بدون موازنات من خلال العمل على استخدام تدابير وضوابط لتركيز الاهتمام الاداري على توقع المستقبل بدلا من شرح الاخطاء التي حدثت في الماضي. وذلك من خلال اجراء مقارنات مع المعايير الخارجية، الجدول الدوري للأداء، مؤشرات القيادة والتنبؤ المتداول اضافة الى النتائج المالية.

المطلب الثاني: توجهات لخلق موازنات أفضل

كنتيجة للانتقادات التي تطرقنا لها سابقا، تم خلق موازنات جديدة تختلف عن الأساس التقليدي سواء من حيث الاعداد أو الرقابة.

أولا: الموازنة على أساس الأنشطة (Activity based budgeting)

1. مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة: عرف كل من **Cooper et Kaplan** سنة 1989، نظام الموازنة على أساس الأنشطة على أنه: "نظام التكلفة على أساس الأنشطة تتم اجراءات تطبيقه بالاتجاه المعاكس، حيث يبدأ

¹ N Berland, Comment peut-on gérer sans budgets ? congres de l'AFC, Toulouse, 2002, p 01.

التحليل وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالتدرج من تكاليف الأنشطة إلى المنتجات والخدمات المقدمة، في المقابل يتحرك نظام (ABB) في الاتجاه المعاكس الذي يبدأ بتقدير تكاليف المنتجات المطلوبة، ثم يتحول إلى الأنشطة اللازمة، وبعدها يتم تحديد الموارد المقدرة¹.

تركز الموازنة على أساس الأنشطة على التكلفة اللازمة للإنتاج والبيع، من خلال التركيز على غرض التخطيط والتحكم في تسيير التكلفة. تبدأ الموازنة على أساس الأنشطة بالطلب المتوقع على المنتجات والخدمات من خلال اعداد موازنة المبيعات، ثم تحديد موازنة المخزون النهائي، ثم شراء المواد، وتكلفة بيع السلع، من خلال التركيز على تقدير الطلب على ناتج كل نشاط كما تم قياسه بواسطة محرك التكلفة الخاص به، ثم تستخدم المعدل الذي تستهلك فيه الأنشطة الموارد لتقدير وتخصيص الموارد اللازمة. الموازنات التقليدية تحدد الموارد اللازمة مباشرة من المبيعات المتوقعة، بينما الموازنة على أساس الأنشطة تستخدم توقعات المبيعات لتقدير الأنشطة المطلوبة، والتي بدورها تحدد الموارد المطلوبة².

يعتبر نظام الموازنة على أساس الأنشطة أحد الموازنات الحديثة التي نادى بها منتقدي الموازنات التقليدية وتبرز المعالم الرئيسية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة في:³

- ترتبط عملية التخطيط بالدرجة الأولى بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
- استخدام طرق واضحة ومثبتة مثل نظام تحليل المعلومات على أساس الأنشطة لتحليل الأنشطة؛
- تحديد فرص التحسين في التكاليف؛
- تحليل خيارات الانفاق التقديري و ترتيب الأولويات؛
- وضع أهداف الأهداف من أجل التحكم في تقنيات الرقابة؛
- التكامل بين التخطيط ومحاسبة الأنشطة لتوفير الرقابة الفعالة؛
- المشاركة في عملية الرقابة ودعم التحسين المستمر.

¹ غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud - أوماش - بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص 63.

² Jae K. Shim et autres, Budgeting Basics and Beyond, 4^{ème} edition, Wiley edition, United States of America, sans date, P 394.

³ Jim Brimson, Robin Fraser, the key features of ABB, journal of management accounting, vol 69, London, 1991, p 42.

حسب هذه المعالم يتبين أن الموازنة على أساس الأنشطة تنطلق من عملية التخطيط الاستراتيجي والعمل أكثر على تفصيل الأهداف.

2. ركائز اعداد الموازنة على أساس الأنشطة: نجاح اعداد الموازنة على أساس الأنشطة مرتبط بتوفر ركائز وأركان نذكر منها:¹

- وجود نظام تكاليف مبني على أساس الأنشطة (Activity Based Costing)؛
- وجود دعم مطلق من الادارة العليا لإعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة وتنفيذها؛
- وجود نظام رقابة فعال، متابع لخطوات التنفيذ الفعلي وحصر الانحرافات الممكن حدوثها بأسرع وقت ممكن، وذلك حتى تتمكن الادارة من إيجاد الحلول اللازمة لمعالجتها؛
- وجود نظام فعال لإدارة الموارد البشرية والمادية المتاحة؛
- وجود نظام حوافز مرتبط بمدى الالتزام بتطبيق وتنفيذ بنود الموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق الأهداف الموضوعية؛
- وجود ادارات فرعية قادرة على تبني المواقف التي تخدم الصالح العام بدلا من المصالح الشخصية والوظيفية؛
- تبني المبادرات الشخصية الفردية الهادفة، وعقد اللقاءات والنقاشات من أجل الاستفادة من مشاركة كافة المستويات الادارية المختلفة.
- يركز نظام الموازنة على أساس الأنشطة على محورين أساسيين، يحققان فعالية استخدامه هما:²
 - ✓ التحليل على أساس النشاط (ABA).
 - ✓ التكلفة على أساس النشاط (ABC).

حيث يمثل الأول جوهر التحليل لكل وظيفة أساسية بالاستناد على أبسط المكونات بالتفصيل، في حين أن الثاني هو مجموعة من القواعد والإجراءات المستخدمة لتتبع وتحديد تكاليف العناصر (أغراض التكلفة)، يركز نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في بداياته على اتجاه وهدف واحد وهو تحليل تكلفة المنتج لكن سرعان ما تطور ذلك نحو استخدام المعلومات الناتجة عن نظام (ABC) لأغراض أخرى، وهو ما يعرف بمحور العملية التجارية "Business Process Avis" حيث يعمل هذا المنهج وفقا لأسس مفادها الابتعاد عن فكرة

¹ مازن العمري وآخرون ، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الادارية، International Journal of Accounting Research، Volume 03، بدون بلد، 2012، ص 25.

² Essam Moustafa, An application of activity based budgeting in shared service departments and its perceive benefits and barriers under low, it environment condition, journal of economic et administrative service, col 21, n 01, UAE university, 2005, p 44.

التكامل الرأسي (**Vertical Intergration**)، والتركيز بشكل أكبر على تحقيق رضا العملاء مع الاهتمام بالعمليات التجارية التي تخلق قيمة للعملاء.

من جهة أخرى نجد أن العمليات التجارية الأساسية ليست كثيرة العدد لكنها كبيرة الحجم مثل: معالجة طلبات العملاء، ويخفي وصف الوظائف التنظيمية المهمة واقع التكامل بين جميع الوظائف لتحقيق أداء مختلف العمليات التجارية بالمؤسسة.

نظام **ABC** يوضح أنه من الضروري اعتبار القيمة التي ينسبها العملاء إلى المنتج كنقطة بداية، لما لها من تأثير كبير على الهيكل التحليلي للنظام. حيث أنه يجب العمل على تحديد العوامل التي يمكن أن تخصص التكاليف بطريقة منطقية إلى عنصر تكلفة أعمال وتسويق معين. يسمح نظام التكلفة على أساس الأنشطة بإجراءات التحسين من خلال نشر "تحقيق التكاليف التنظيمية" في سلسلة القيمة تحدد المؤسسات الأنشطة ذات القيمة المضافة المنخفضة بالإضافة إلى الأنشطة المتكررة والعمل على حذفها أو تغييرها.¹

التكلفة تستهلك الأنشطة التي تستهلك الموارد النادرة، حيث أن النشاط هو مجموعة متجانسة من المهام الأولية الموجهة نحو نفس الهدف وتتبع نفس المحفز أو العامل الذي هو وحدة قياس لمستوى إنجاز النشاط.²

3. مراحل الموازنة على أساس الأنشطة: الموازنة على أساس الأنشطة تعمل على تقييم حجم الأنشطة، مع الأخذ بعين الاعتبار مخاطر النشاط والموارد وتغيير حجمها. ومن الناحية العملية، تعد **ABB** أداة محاكاة على المستوى العالمي، فيما يتعلق بتخصيص أو إعادة تخصيص الموارد اللازمة لأداء الأنشطة والحصول على الإنتاج.

يتمثل مسار اعداد **ABB** في المراحل التالية:³

- تقدير العوامل الرئيسية للموازنة، تقديرات تتعلق بالقيمة الاجمالية لكميات المنتجات التي تم الحصول عليها والمبيعات للعملاء؛
- إنشاء الأنشطة التنظيمية؛
- تحديد الموارد اللازمة أي تحديد الكمية والنوع من أجل أداء الأنشطة التنظيمية؛

¹ Grégory Wegmann, Les évolutions de la comptabilité de gestion – Essai de positionnement par rapport à la méthode ABC et étude de cas, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, 2010, p 8-9.

² Emmanuel Okamba, Budget flexible et détermination de la valeur des objets de marge: de la comptabilité à base d'activité à la comptabilité à base du « cout adapté », le 3^{ème} Congrès Transatlantique en Management, Comptabilité, Contrôle, Audit et Gestion des couts sous le thème: « Crise et Prospérité », Lyon, France, 2016, p 12.

³ Sorinel CĂpușeanu et autre, Implementation of activity based budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania, International journal academic research in accounting finance and management sciences, Vol 03, NO 01, 2013, p 29.

- تحديد اجمالي الموارد اللازمة لتلبية الطلب؛

- تحديد القدرات على مستوى الأنشطة وعلى مستوى الموارد.

4. أهمية الموازنة على أساس الأنشطة: يسمح تبني الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية بتحقيق ما يلي:¹

- الموازنة على أساس الأنشطة تبني علاقة بين المنتجات، الموارد، والأنشطة المطلوبة لإنتاج المنتجات؛

- تقوم الموازنة على أساس الأنشطة بوضع الأهداف لتقليل التكاليف الانتاجية العامة المتعلقة بالمنتجات؛

- تعمل على الموازنة والمواءمة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة للمؤسسة مثل القدرة على التخطيط السليم والرقابة الجيدة وتخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى؛

- تركز على متطلبات العميل فتعمل على تحليل احتياجات العميل من الموارد وربطها بالأهداف الاستراتيجية المخطط لها على المدى القصير أو الطويل؛

- تمكن من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة تحديد التكلفة الحقيقية؛

- تساعد المديرين على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة.

الموازنة على أساس الأنشطة مسار عملي ينطلق من نشاطات المؤسسة ويعتمد أكثر على الاهتمام بالزبون.

ثانيا: الموازنة الصفريّة (zero based budgeting)

1. مفهوم الموازنة على الأساس الصفري: حسب Gervais سنة 2009: "الموازنة الصفريّة هي إجراء التخطيط الذي يتكون من تخيل إعادة بناء الهيكل الوظيفي للمؤسسة من الصفر. يبدأ هذا الهيكل مع الوحدات الأكثر فائدة ولكن تتم إزالة الأقل فائدة. وبعبارة أخرى، فهي تقنية تهدف إلى خفض النفقات العامة وترشيد تخصيص الموارد".²

الموازنة على الأساس الصفري هي إجراء من إجراءات التسيير من أجل تحديد أفضل للأهداف التي يتعين تحقيقها، وتقييم البدائل والإجراءات الواجب اتخاذها، ووضع جميع إمكانيات التمويل، وتقييم مؤشرات قياس عبء العمل والأداء. وأخيرا، يتعلق الأمر أساسا بإجبار المديرين على تحديد أولويات خياراتهم والتوصل إلى تحديد

¹ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط (ABB)، دراسة حالة الجامعات العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الثالث، 2012، ص327.

²Nangho-Komajudicaeldorian, Amelioration de la performance par la mise en place du budget a base zéro dans une entreprise publique, cas du cfco congo brazza ville, mémoire de fin d'étude, MBA-audit et contrôle de gestion, Cesag executive education, centre africain d'étude supérieures. 2015, p30.

هذه الخيارات بطريقة عقلانية.¹

تتضمن الموازنة على الأساس الصفري في إعدادها عدم الاعتماد على النتائج المحققة في الماضي، بل من جانب نظري فيما يخص الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة من خلال ضبطها لمختلف أنشطتها ومن ثم تحديد الموارد اللازمة لتنفيذها.²

الفكرة الرئيسية في الموازنة على الأساس الصفري هي أنه في الوقت الذي تعد فيه الموازنة، لا ينبغي اعتبار المستوى الحالي للإفناق أمراً مفروغاً منه، بل ينبغي دراسته دراسة نقدية. فإن مجرد تنفيذ برنامج لعدة سنوات لا يعد تبريراً لاستمراره في المستقبل. وتتطلب (ZBB) تقييمها وحكمها على كل بند من بنود الإفناق على أساس الأولوية في التحقيق. فإنه يتطلب من كل مسؤول لتبرير طلبه من الموازنة بأكملها بالتفصيل من نقطة الصفر، يجب على كل مدير أن يبرر لماذا ينبغي أن تنفق الأموال المطلوبة.³

يمكن القول أن الموازنة على الأساس الصفري بنيت على الطريقة الذي يقوم بها كل مسؤول في إعداد الموازنة في المؤسسة والمتمثل في اعتماد موازنة السنة الماضية لإعداد موازنة السنة الحالية، حيث يتمثل الأساس الصفري في عدم اعتماد معطيات الموازنة الماضية والبدء من الصفر في إعداد موازنة بناء على موارد واحتياجات المؤسسة.

2.مراحل تطبيق الأساس الصفري: تمر عملية اعتماد الأساس الصفري في إعداد أي موازنة بالمؤسسة عبر الخطوات التالية:

- تصنيف الأهداف المحددة: أي العمل على ترتيب الأهداف حسب الأولوية في التحقيق؛

- فحص الهيكل التنظيمي: مراجعة الهيكل وتكييفه حسب التقسيمات؛⁴

- تحديد وحدات القرار: يجب على المؤسسة أن تحدد وحدات القرار حيث ستقوم بمراجعة أنشطتها وبرامجها، وحدات القرار هي مراكز المسؤولية التي سيتم فيها تقييم الأنشطة واتخاذ القرارات. ويمكن أن يكون مركز تكلفة أو قسم فرعي منه (قسم المحاسبة)، ويمكن أن تكون وحدة القرار أيضاً مشروع (البحث والتطوير، انشاء نظام معلومات وغيره)،

¹Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, e-book, www.management.free.fr,2009, p89.

²Cécile Desjardins, « La méthode du BBZ fait une percée dans la crise», <https://business.lesechos.fr/directions-financieres/comptabilite-et-gestion/budgets/la-methode-du-bbz-fait-une-percee-dans-la-crise-3431.php?6xbDc41ft94Q9FPB.99>, 18/12/2012

³M. Maria John Kennedy, Public Finance, PHI Learning private limited, New Delhi, 2012, p226.

⁴ Ibid, p227.

- يجب على وحدات القرار أن تبني حزمة القرارات: والمتمثلة في حزمة القرارات، حيث تتطابق مجموعات القرارات هذه مع الأنشطة التي تقوم بها وحدات القرار عند حدوثها، مما يجعل من الممكن تحقيق أهداف محددة. وهذه هي خطط العمل، ومهام النشاط وتكاليفها الاقتصادية، فعلى سبيل المثال، ينطوي نشاط كشف المرتبات على عمليات ويتطلب موارد، ولكن هناك طرق عديدة للدفع ممكنة ويجب اقتراحها؛

- كل نسخة أساسية من مجموعات القرار هي في الواقع مرتبطة، إما بالمتغيرات التي تتوافق مع الحلول البديلة، أو الوظائف الإضافية التي هي كل الخيارات التي يمكن أن تكون بالإضافة إلى الحل الأساسي. يجب أن يكون لدى المدير بدائل فعالة، ويقيم العواقب المترتبة على أوضاع التشغيل الحالية فيما يتعلق بالظروف البيئية والافتراضات الرئيسية المستخدمة، وهذا ما يسمح له باختيار مجموعات من القرارات بما يتماشى مع الموارد المتاحة.¹

3. إجراءات تطبيق الموازنة الصفريّة: العمل بالأساس الصفري في إعداد أي موازنة ينطلق من عدم الرجوع إلى نتائج السنوات الماضية، بل بالاستعانة بالتقارير الخاصة بتحليل تلك النتائج بهدف تقييم فاعلية المؤسسة في تحقيق أهدافها طويلة الأجل ومساهمتها في تقديم برامج مستقبلية ذات كفاءة عالية بالاستخدام الناجح لأسلوب الأساس الصفري، والذي يعتمد على قدرة مسيري المؤسسات بتحديد دقيق للأهداف وقيمتها.

يتضمن الأساس الصفري على عدة وظائف منها وظيفة التحليل والبحث عن الأسباب، فهو عملية تخطيط للموازنة، حيث يتطلب على كل مسؤول مركز مسؤولية أن يقيم احتياجاته. يتطلب هذا تحديد كل الأنشطة التي لها علاقة بالتكلفة والمنافع، أي أن أسلوب الأساس الصفري للموازنة ليس فقط موازنة تخطيطية روتينية، وإنما يتعدى هذا بكثير، فهو نظام للتخطيط والرقابة، وليس فقط حساب لتكلفة مصادر هذه الأموال ولكن أيضاً وصف لاستخدام هذه الأموال التي تستخدم لأهداف المؤسسة وعملياتها.²

4. مزايا وانتقادات الموازنة الصفريّة: رغم أن الموازنة على الأساس الصفري من الموازنات الحديثة التي نادى باستعمالها في المؤسسات الاقتصادية إلا أنها لا تخلو من العيوب أو الانتقادات الموجهة إليها.

• مزايا الموازنة على الأساس الصفري

- العمل أكثر على التكاليف، من خلال حصرها وتبويبها مما تسهل عملية ربطها بالإدارة العليا بتوضيحات حول كيفية إنفاق الأموال؛

- تساعد لإعادة تخصيص التمويل داخل الإدارة، أي بناء تقديرات حسب موارد واحتياجات المؤسسة من

¹ Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, op.cit, P90.

² جمال عادل الشرايري، محمد ياسين الرحاحلة، امكانية تطبيق الموازنة الصفريّة في الوزارات الأردنيّة، كلية ادارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، الأردن، 2009، ص509.

خلال وضع الموازنة في تحديد الاستخدامات الأفضل للموارد المتاحة. فعلى سبيل المثال، أدركت إدارة واحدة أن الأموال التي تنفق على الزي الرسمي للموظفين المدنيين يمكن أن تستخدم على نحو أفضل في أماكن أخرى؛¹

- التركيز على كيفية تحقيق الأهداف عن طريق كفاءة وفاعلية أنظمة التخطيط والرقابة للمؤسسة، حيث يؤدي التدقيق المتزايد المطبق على المدخلات إلى تحقيق مكاسب في الكفاءة. وعلى الرغم من أهمية هذه المكاسب، فإن تحديد المكاسب الناتجة عن زيادة الكفاءة في الموازنة على الأساس الصفري هو نتيجة ثانوية لزيادة التدقيق في المدخلات، وليس الهدف الرئيسي للعملية؛
- تحقق مبدأ المشاركة، حيث يشارك المستويين الأعلى والمتوسط بدور بارز في بناء الموازنة التفصيلية، وبالتالي تنمية القدرات والمهارات للعاملين. ونتيجة لذلك، يفهم المديرون بشكل أفضل الآثار المالية لقرارات استخدام الموارد التي يقومون بها خلال العام القادم مما يكتسبون أيضا تقدير جديد لكيفية حساب التكاليف.²

● سلبيات الموازنة على الأساس الصفري

- وجهت للموازنة على الأساس الصفري عدة انتقادات نذكر منها:
- صعوبة إدارة وتفهم الموازنة الصفرية من قبل الجهة المكلفة بتنفيذها، وصعوبة تفهم المستويات؛
- من مساوئ الموازنة الصفرية عدم اهتمامها بالتوقيتات الزمنية لانتهاء من المنشآت المزمع تنفيذها خلال مدة الموازنة ويتركز النقص الأساسي في الموازنة الصفرية في زيادة الوقت والجهد المطلوب لإعدادها، وتعتبر هذه المشكلة من أخطر المشاكل؛
- إن هذا النوع من الموازنات يحتاج إلى قدر كبير من التحليل والدراسة، وتتطلب الكثير من المعلومات والبيانات التي قد لا تكون متوفرة أو من الصعب الحصول عليها؛
- ضخامة العمل المطلوب لتطبيقها وهو ما يتطلب معه كوادر وظيفية متخصصة.³

¹ Pierre Cliche, Gestion budgétaire et dépenses publique, presse de l'université du Québec, Canada, 2009, P .161-162.

²The government Finance Officers Association Research and Consulting Center, Zero-based budgeting, modern experiences and current perspectives, the city of galagary, 2011, P8-10.

³محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008، ص34.

ثالثا: لوحة القيادة (Tableau de bord)

تعتبر لوحة القيادة من أبرز أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة اليوم، حيث يمكن أن نعرفها كالتالي:

1. مفهوم لوحة القيادة: نذكر المفاهيم التالية:

المفهوم الأول: "لوحة القيادة هي تشخيص دائم في المؤسسة، يعتمد على ابراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة ومعبرة يستطيع من خلالها المسير تقديم تسلسل للأحداث، ويعيد فحص ومواجهة الصعوبات وتصحيح القرارات".¹

المفهوم الثاني: "لوحة القيادة نظام معلومات يشجع على الاستجابة بين مختلف المديرين من خلال توجيه الاجراءات، وبالتالي لوحة القيادة تساعد على تحقيق الرقابة اذن هي أداة قيادة في المؤسسة."

المفهوم الثالث: حسب Bouquin في 1997: "لوحة القيادة هي مجموعة من المؤشرات تتراوح ما بين 5 إلى 10 مؤشرات تساعد المسيرين على تحديد اتجاهاتهم التسييرية التي من شأنها أن تؤثر على المستقبل بما يتفق مع طبيعة وظائفهم".²

يمكن أن نقول أن لوحة القيادة هي جسر للربط بين مختلف مراكز المسؤولية في المؤسسة، حيث أنها تستند إلى العلاقات الهرمية وتجري بين الادارة العامة ومراكز المسؤولية من جهة ومن جهة أخرى بين المناطق أو الأقاليم ومؤسساتها،³ وبالتالي تساعد على تحديث نظام معلوماتها باستمرار مما يسمح للمؤسسة باتخاذ القرارات السليمة.

2. خصائص لوحة القيادة: تتميز لوحة القيادة بخصائص عديدة نذكر منها:⁴

- **الدورية:** وتتعلق بديناميكية لوحة القيادة ومدة تحسين المعلومات التي تتضمنها عن نشاطها المسؤول، حيث يمكن أن تكون يومية، أسبوعية، شهرية، سنوية؛

- **التقدير الكمي:** عادة ما تكون المعلومات الموجودة في لوحة القيادة تحمل طابع كمي، وذلك لتسهيل القياس والمقارنة من أجل إيجاد الانحراف ما بين الأهداف والنتائج الحقيقية، مثلا بالوحدات، عدد القطع المنتجة وغيرها؛

¹ بوديار زهية، جباري شوقي، لوحة القيادة كأسلوب لاتخاذ القرار في المؤسسة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، أفريل 2009، ص 04.

² Zouaoui Akila, Essai d'évaluation de la pertinence des tableaux de bord pour mesurer laperformance des PME Algériennes, These pour obtenir le diplôme de docteur en sciences de gestion, Faculté des sciences économiques, sciences commerciales et des sciences de gestion, Université D'Alger, 2014, P 20.

³ Gilles David, Robert Zrihen, Une étude de cas exploratoire portant sur le contrôle de gestion dans une entreprise de réseau: la SNCF, An exploratory fied study of the management control in a network company, Modèles d'organisation et modèles comptables, France, 2014, P 745.

⁴ بن لخضر محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

- السرعة: تتميز لوحة القيادة بالسرعة في وصولها إلى المسؤول لجعل المعلومات مناسبة لتقييم الأداء وكذلك سرعة اتخاذ الاجراءات التصحيحية مثلا لوحة القيادة اليومية يجب أن تكون في اليوم الموالي، لوحة القيادة الشهرية يجب أن لا تتعدى 05 أيام بعد انتهاء الشهر المعني بالقياس، ولكن هذا كل مع مراعاة مصداقية المعلومات وضرورتها وكذا تكلفتها؛

- الانتقاء: يعين لكل مدير مركز مسؤولية معلومات خاصة به ومؤشرات يكون الاتفاق عليها مسبقا، وهذا حسب أهداف وخصائص وطبيعة كل مسؤول؛

- موجهة للنشاط: لا معنى للوحة القيادة بدون التعاليق ومخططات الأنشطة فتقييمها يجب أن يكون ديناميكيا، يتبع التغيرات ويستجيب لخاصيتين من خصائص المسير المتمثلة في القيادة والتنشيط.

- أداة تلخيصية: فهي لا تشمل سوى المعلومات الضرورية لقيام كل مسؤول عملي بتشخيص سريع لتقدم العمليات الواقعة تحت مسؤوليته؛

- أداة الاستعمال المتداول: طبيعة الاستخدام المتكرر للوحة القيادة يستوجب خاصية سهولة الفهم والوضوح بمعنى ضرورة تحقيقها للاتصال الجيد بين المسؤول والمعاونين وذلك بواسطة عدد محدود من المؤشرات المنتقاة بشكل جيد وكذا اختيار أشكال ملائمة ومعبرة عن تلك المؤشرات وبلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.

3. دور ومهمة لوحة القيادة في المؤسسة: يمكن أن نذكر الدور الذي تلعبه لوحة القيادة من خلال مختلف مهامها، حيث:

- لوحة القيادة أداة للمراقبة: تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق، ومقارنة الأهداف المحددة، بحيث تجلب الانتباه للنقاط الحساسة المفتاح للتسيير ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير. كما تسمح أيضا بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص لما لها من تأثير مباشر على النتيجة.¹

- لوحة القيادة أداة للاتصال: من خلال ربطها بين مختلف المستويات الادارية في المؤسسة، ومنه تحديد مختلف النقائص الموجودة والعمل على تجاوزها، ومن ثم التنسيق لتنفيذ الاجراءات التصحيحية.²

¹ معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 85.

² Michel Vigneul, les indicateurs de gestion: les tableaux de bord de gestion, Bruxelles, 2014, www.coopami.org/fr/countries/countries/tunisia/projects/2014/pdf/2014032305.pdf, 18/03/2018 à 22:47h, p14.

- لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار: تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة والضعف للتسيير كما هو معروف وعلى المزالق والانحرافات الممكنة، لكن الأهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في اتخاذ اجراءات وأفعال ملموسة.¹

- معرفة نقاط القوة والضعف: يرفق ويتم بتحليل الأسباب لهذه الظواهر وكذا يتبع بوضع خطة تصحيحية تكون محددة المدة والمدى، هذا التكامل بين هذه المراحل يجعل لوحة القيادة مكانها كوسط من بين الوسائل الأخرى المهمة في عملية التسيير.²

- تعكس لوحة القيادة الهيكل التنظيمي للمؤسسة: حيث أنها تعد في جميع المستويات التنظيمية في المؤسسة وتضم المعلومات اللازمة لمختلف العمليات التي يقوم بها كل مسؤول، ومنه تقديم النتائج إلى المستويات العليا في شكل مؤشرات هامة تسمح له بالقيادة، وبالتالي تحديد وضعية تقدم أشغال مخطط الأعمال المسطر على مستوى المؤسسة.³

4. مسار اعداد لوحة القيادة: تمر عملية اعداد لوحة القيادة في المؤسسة بالمراحل أو الخطوات التالية:

- تحديد أهداف المؤسسة؛
 - اعداد برنامج عمل للوصول إلى هذه الأهداف وتحديد المهام الموكلة لكل مسؤول عن نشاط معين؛
 - اختيار مؤشرات الأداء الملائمة بناء على المفاتيح الأساسية للنجاح لكل نشاط؛
 - اختيار طريقة ملائمة لعرض المؤشرات.⁴
- تعتبر لوحة القيادة وسيلة تسييرية تسمح بتفسير النتائج المتوصل إليها بصورة تساعد على اتخاذ اجراءات تصحيحية فورية.

رابعا: بطاقة الأداء المتوازن (Balanced score card)

ظهرت بداية بطاقة الأداء المتوازنة سنة 1990، بأمريكا الشمالية على يد الأستاذ المستشار R.Kaplan والمستشار المؤسس لوحدة البحث D.Norton.KPMG وذلك بعد دراسة دامت عاما كاملا على اثني عشرة

¹ François Meyssonniert, Fana Rasolofo-Distler, Le contrôle de gestion entre responsabilités globales et performance économique, le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat, Association francophone de comptabilité, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 14, sans pays, 2008, p 117.

² معراج هواري، مصطفى الباهي، مرجع سبق ذكره، ص 86.

³ سويسي عبد الوهاب، الفعالية التنظيمية، تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 163.

⁴ عبد الرزاق لقواق، محاضرات في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017، ص 55.

مؤسسة في كل من كندا والولايات المتحدة الأمريكية من أجل تقييم الأداء. لاحظ الباحثان أثناء الدراسة أن المسيرين لا يفضلون أسلوباً معيناً في التقييم على حساب الآخر، بل يبحثون عن تقديم يوازن بين التقييم المالي والتقييم العملي، وهذا ما سمح بإيجاد مؤشر أداء شامل يعطي للمسيرين نظرة سريعة وكاملة حول نشاط المؤسسة.¹

1. مفهوم بطاقة الأداء المتوازن: عرف كل من Kaplan و Norton بطاقة الأداء المتوازن بأنها: "نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ ومسار واضح للمؤسسات لتتبع ترجمة الرسالة في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء، تساهم هذه المقاييس في انجاز الأعمال ووضع استراتيجية الأعمال واتصال الاستراتيجية بالأعمال والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولاً إلى تحقيق الأهداف المسطرة".²

2. أهمية بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة: تتعدد مزايا وأهمية بطاقة الأداء المتوازن، حيث نذكر:

- تقيس الأنشطة الأكثر أهمية في المؤسسة التي تزود الإدارة بالقدرة اللازمة للإنجاز وتحقيق الغايات الأساسية؛
- مساعدة المؤسسة على التركيز الكلي لما يجب عمله لزيادة تقدم الأداء، حيث تعمل كمظلة للتوزيع المنفصل لبرامج المؤسسة مثل الجودة، وإعادة التصميم، وخدمة الزبون؛
- تسعى بطاقة الأداء المتوازن على إضافة مزايا تنافسية بالإضافة إلى المحافظة على نمو واستمرار المؤسسة من خلال تحقيقها للميزة التنافسية؛³
- تتميز بطاقة الأداء المتوازن بأنها ذات عمق واضح لمؤشرات الأداء الرئيسية المالية للعاملين، حيث تكون قادرة على توجيه فاعلية الأهداف العملية والأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والسياسات البيئية التي تحقق الكفاءة لهذه المقاييس؛
- تكمل مقاييس الأداء التقليدية المالية وغير المالية، كذلك توجه تركيز الإدارة على كافة الأعمال بما يساعد على ضمان توافق الأداء التشغيلي الفعلي الجاري مع الاستراتيجية طويلة الأجل.⁴

¹ نعيمة مجايوي، خديجة لدرج، بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22 و23 نوفمبر، 2011، ص 78.

² أحمد فواز ملكاوي، قياس مدى فاعلية بطاقة الأداء المتوازن لإدارة الأداء الاستراتيجي في المؤسسات العامة الأردنية، دراسة ميدانية على مؤسسة الضمان الاجتماعي -أربد-، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة جرش، المجلد 21، العدد 84، الأردن، 2015، ص 66.

³ Bernard Augé et autres, Le contrôle de gestion au service du gouvernement de l'université, propos d'étape sur la conception d'un balanced scorecard au sein d'une université française, Crises et nouvelles problématiques de la valeur, Nice, France, 2010.

⁴ أحمد هاني محمد، أمال سرحان سليمان، إمكانية إقامة نظام بطاقة الأداء المتوازن دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة نينوى، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 19، جامعة تكريت، العراق، 2010، ص 121.

3. آلية عمل بطاقة الأداء المتوازن: تعمل بطاقة الأداء المتوازن على قياس أداء المؤسسة من خلال حركة التوازن بين أربعة محاور أساسية:¹

- المحور المالي؛
- جانب الزبائن؛
- مراحل التشغيل الداخلي للنشاط؛
- التعلم والنمو.

ترتكز بطاقة الأداء المتوازن على محاور جوهرية من خلال المزج بين الجانب المالي وغير المالي في المؤسسة.

خامسا: الموازنة المتداولة (Rolling budget)

يعرف كل من **Morlidge** و **Player** التنبؤ المتداول على أنه: "تقدير مالي للنتائج المستقبلية المحتملة، حيث ستستند المؤسسة إلى الافتراضات الحالية والتنبؤات الاقتصادية حول البيئة وخطة المؤسسة".

يجب أن تكون القيادة بناء على التوقعات المتداولة، حيث تضع مناظير في أيدي صناع القرار، وتساعد على تقييم مسار المؤسسة الحالي والوجهة المحتملة، ويستند الأداء إلى تدابير تتعلق بتغيير بيئة الأعمال. تعمل ثقافة الأعمال على قاعدة وقود رأس المال الفكري، الاستجابة لظروف السوق في محاولة لتحقيق أقصى قدر من قيمة المساهمين. يجب أن تكون القيادة استجابة للديناميكيات التنافسية. إن التنبؤ المتداول هو بمثابة الفعل والتفاعل كأداة للقيادة.²

العمل بالتنبؤات المتداولة يشجع المدراء للتفكير خارج السنة الجارية ومحاولة تجسيد التنبؤات المحتملة للمشاكل قبل حدوثها، وبالتالي تجنب المدراء المخاطر.

يمكن التنبؤ المتداول المدراء من خفض العمل بالموازنات أي أنه يشجع الى التوجه نحو التسيير بدون موازنات، علاقة مع دراسة من قبل **the Hachett group** في 2008 المؤسسات التي تعمل بالتنبؤات المتداول او تنتج التنبؤات المتداولة كانت باستطاعتها اعداد موازنتها السنوية بطريقة أسرع بكثير وأكثر دقة وبتحقيق قدر كبير من الرضا. تنبؤات المبيعات تعد من قبل قسم المبيعات قد يكون أفضل حل توفيقى لوضع توقعات منسقة والتي ترتبط مع المعلومات الرئيسية من الأعمال التجارية، حيث يجب أن يكون التنبؤ بسيط، سريع، سهل أيضا الفعالية

¹ Laurent Cappelletti, Vers un contrôle de gestion intégré à la fonction commerciale, cas d'expérimentation, Management prospective Ed, Management et Avenir, n 16, sans pays, 2008, P 159.

² Thomas L. Zeller, Lawrence M. Metzger, Good Bye Traditional Budgeting, Hello Rolling Forecast, Has The Time Come?, American Journal Of Business Education, The Clute Institute, Volume 6, Number 3, Copyright by author(s) Creative Commons License CC-BY, 2013, p 300.

من حيث التكلفة.¹ وتوفر التنبؤات المتجددة أفقا للتخطيط المستمر، وهو يتطلب تدفق مستمر من البيانات التجارية الحالية. البيانات تأتي من التسويق والمبيعات والتمويل والإنتاج والوحدات في جميع أنحاء الأعمال التجارية. من خلال الحفاظ على أفق محدث باستمرار وتتطلب مدخلات البيانات الحالية، والتوقعات المتداولة تسمح للإدارة بتحسين وتخصيص مواردها للاستثمارات التقديرية المناسبة، والتنبؤ المناسب يسمح للمؤسسة بمقارنة أين هم إلى حيث يمكنهم الذهاب وفي نهاية المطاف حيث يريدون أن يكونوا.

وبشكل أكثر تحديدا، يجب على الإدارة تحديد أي متغيرات أو مقاييس معينة للتنبؤ بها، وينبغي أن تركز المتغيرات على التدابير التي تظهر حقا إذا كانت الاستراتيجية ناجحة. من شأن قياس الحاجة إلى تحديد العوامل المحركة للتكاليف عند تطبيق التكاليف على أساس النشاط، وينبغي أن توفر المتغيرات رؤية كافية تتيح للإدارة التكيف بسرعة مع البيئات المتغيرة، وهذا يتطلب عملية التنبؤ اللامركزية.²

سادسا: الموازنة على أساس القيمة (Value based Budgeting)

ادارة القيمة مصطلح حديث محل الموازنات التقليدية حيث يوفر "إدارة القيمة" فرصا للإدارة تهدف إلى تحقيق أقصى قيمة (قيمة المساهمين) في المؤسسة. واستنادا إلى افتراض أن "قيمة التدفقات النقدية تدفع القيمة"، فإن مفهوم "الإدارة من أجل القيمة" يسمح باختيار المهمة الرئيسية للإدارة التي لها خصائص هامة مثل الكفاءة، والربط بين الأهداف الاستراتيجية وتكلفة سوق رأس المال، مما يساعد على بناء ربحية مستدامة ومعدل نمو أسهم. تبرز إدارة القيمة 4 عمليات رئيسية تؤثر على قيمة المؤسسة:

- طريقة التنظيم الإداري، والتي تعكس وضوح الهيكل التنظيمي؛
- تخطيط استراتيجي، العمل أكثر على الاستراتيجية؛
- تخصيص الموارد، من خلال معرفة احتياجات ومتطلبات كل قسم من الموارد؛
- إدارة الأداء وتعويض كبار المديرين التنفيذيين، ويتم هذا من خلال تشجيع العمل الجماعي وفتح الفرص للطاقات البشرية المؤهلة.³

إذن هي مسار منهجي ورسمي لإدارة خلق قيمة للمساهمين بمرور الوقت، حيث يتم تقييم جميع خطط الانفاق كتقييمات للمشروعات وتقييمها من حيث قيمة المساهمين التي ستنشئها ما يساعد على ربط الاستراتيجية وقيمة المساهمين بالتخطيط والموازنة، تدور حول التخطيط للتدفقات النقدية المالية المستقبلية لمراكز الربح (عجلة الربح)،

¹ Nigel wyatt, op.cit, p 302.

² J. Scott Armstrong, Roderick J. Brodie, Forecasting for marketing, Quantitatives Methods in Marketing, Second Edition, International Thompson Business Press, London, 1999, P . 9-11.

³ Subbotina, K. E, Modern approaches to budgeting as a method of financial control, Journal of economics and social sciences, no 05, sans pays, 2014, p 03.

والتي تتيح امكانية تقييم ما اذا كانت المؤسسة أو الوحدة تنتج تدفقات نقدية كافية، وتخلق قيمة اقتصادية وتجذب موارد مالية كافية للاستثمار، كما يضمن النظر في آفاق المؤسسة على المدى القصير والطويل عند اعداد خططها المالية.¹

سابعا: الموازنات البيئية (Budgets environnementaux)

تستمر الموازنات التقديرية في التطور في أساليب تصميمها، استجابة للاحتياجات، حيث نشهد بروز الموازنات البيئية التي تعتبر جزء من منهج المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. من شأن هذه الموازنات أن تجعل من الممكن، من جهة، التنبؤ بالنفقات البيئية، ومن ناحية أخرى، تتبع الاجراءات في مجال التنمية المستدامة.

بالإضافة إلى أشكال الموازنات الجديدة هذه، التي ينظر إليها على أنها ابتكارات إدارية، يمكن أن ينعكس الابتكار في الموازنة في كيفية استخدام الموازنة، وبالتالي، اذا كانت الموازنة مسؤولة عن تنسيق وايصال الاجراءات، وفقا لصفاتها التقليدية للتخطيط والتفويض فيمكن استخدامها أيضا كأداة تفاعلية بالمعنى المقصود. الابتكار في الموازنة هو اعتماد المؤسسة لطريقة أو ممارسة خاصة بالموازنة.²

تعتبر التوجهات لخلق موازنات تتناسب مع طبيعة محيط المؤسسة الخارجي أمر تطرق له مختلف الاقتصاديين المذكورين سابقا، ولكن الجانب الحديث في التوجه التسييري بالموازنات من حيث العمل والاهتمام بها أكثر خاصة فيما يخص الموازنة التجارية التي تتأس الموازنات ولما لها من أهمية في تحديد المسار الموازي للمؤسسة.

أيضا تحديث التسيير الموازي يتعلق بقوة ورغبة المؤسسة في التغيير من خلال سعيها لإدراج وسائل تسييرية والعمل على تحسينها في نفس الوقت، فتبني المؤسسة للتوجهات نحو إلغاء الموازنات لا يعني بالضرورة التخلي عنها نهائيا ولكن يجب عليها ادراج كل ما هو حديث في الجانب الموازي بصفة تدريجية إلى أن يصبح تغيير جذري آلي، إضافة إلى التوجه أكثر إلى استخدام أساليب كمية واضحة في تقدير التنبؤات دون إهمال خبرة المؤسسة ومختلف الأساليب الكيفية للتقدير، أي على المؤسسة أن توازن بين ما تملكه من امكانيات وما تعانيه من نقائص لمعالجة مشاكلها التسييرية.

¹ Amalokwu Obiajulum John, op.cit, P15.

² Zouhour Ben Hamadi et autres, Innovation budgétaire en PME, l'influence du secteur d'activité et du profil du dirigeant, De boeck supérieur/ innovations, n 43, sans pays, 2014, P.226-228.

خلاصة:

تم عرض مختلف المناقشات التي تولدت عن حركة عدم فعالية الموازنة التي لا تستطيع مواكبة البيئة الحالية حيث وضحنا بداية مزايا الموازنات التجارية، التي لا يمكن اغفالها ثم المواقف تجاه الموازنة والمشاكل التي يمكن أن تسببها من خلال تحليل مختلف الانتقادات الموجهة للتسيير الموازي. اقترح المعارضين القضاء على الموازنة بصفة نهائية وكبديل لذلك، فإن برونز بيتر، رئيس اجتماع المائدة المستديرة (ما بعد الموازنة)، يقترح فلسفة إدارية جديدة تتجاوز الموازنة وفي الوقت نفسه، لا يزال المؤيدون يدافعون عن الموازنة ويسعون فقط لتحسينها.

تم توضيح أهمية فهم الموازنة من قبل المديرين، وخاصة التفاعل بين الموازنة ونظم التحكم الأخرى والهيكل التنظيمي، وبالتالي تحديد عوامل النجاح في التسيير الموازي للمبيعات. تم إنشاء أفكار جديدة وإدخال البدائل في الحياة التسييرية. وفي الوقت نفسه، أدرك المدافعون عن عملية الموازنة ضرورة إصلاح النظام، وذلك من خلال إعادة النظر في الأساليب المستخدمة في التنبؤ والعمل على تحسينها أو العمل بأساليب كمية والابتعاد عن كل ما هو كيفي في التقدير، إضافة لجهود تدعو المؤسسات الاقتصادية لتبني وسائل تسييرية أكثر حداثة، وذلك حسب امكانياتها. ونتيجة لذلك، شكلت المناقشات حول الموازنة مسألة هامة في المسار التسييري للمؤسسات الاقتصادية.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد تحليلنا لمختلف الأصول النظرية لموضوع بحثنا، والتعرف على التسيير الموازي للمبيعات من جانبه النظري، من خلال عرضنا للتسيير الموازي بصفة عامة في المؤسسة من مراحل اعداد ورقابة مختلف الموازنات التقديرية، ثم التركيز على اعداد ورقابة الموازنة التجارية بشقيها موازنة المبيعات وموازنة المصاريف التجارية. تم عرض مختلف جوانب الانتقادات الخاصة بالتسيير الموازي عموما وتم اسقاطها على التسيير الموازي للمبيعات لما له من أهمية كبيرة في التسيير.

يتم في هذا الفصل اسقاط ما تم تحليله في الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال المباحث التالية: المبحث الأول محاكاة تقنية التنبؤ المتداول لإعداد موازنة تجارية بمؤسسة صناعية ، أما المبحث الثاني محاكاة تقنية الأساس الصفري لإعداد موازنة تجارية بمؤسسة تجارية ، أما المبحث الثالث فيخصص لاستطلاع مقومات ونتائج تطبيق التوجهات الحديثة على الموازنات التجارية ، والمبحث الرابع لتحليل ومناقشة بيانات الاستطلاع.

المبحث الأول: محاكاة تقنية التنبؤ المتداول لإعداد موازنة تجارية بمؤسسة صناعية

التنبؤ بالمبيعات يعني تقديرها، وتمثل العملية في تحديد المبيعات المستقبلية للمؤسسة بالكمية وبالقيمة معا، مع الأخذ بعين الاعتبار التوجهات العامة والقيود المفروضة على المؤسسة. وفي هذا المبحث يتم تقدير المبيعات بالكميات فقط باعتبار الأسعار تكون محددة اما من طرف المؤسسة أو السوق.

نحاول في هذا المبحث تطبيق أسلوب التنبؤ المتداول كأسلوب حديث لإعداد موازنة تجارية ديناميكية على مستوى مؤسسة "حضنة حليب بالمسيلة"، وذلك من أجل مساعدة المؤسسة لتحسين تسييرها وزيادة أداؤها، وبالتالي الرفع من مبيعاتها والتحكم في تكاليفها. إذا كانت التكاليف الفعلية للمؤسسة تتجاوز بشكل غير متوقع الموازنة السنوية المتوقعة سيكون هناك مخاوف لأن هذا يعني أن وضع المؤسسة ليس تحت السيطرة وأن التنبؤات التي تعدها غير فعالة ولا يمكن الوثوق بها.

المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة حضنة حليب

سنتناول في هذا المطلب نظرة عامة عن مؤسسة حضنة حليب من خلال تعريفها، والتعرف على مختلف منتجاتها وأهدافها المتعددة، كما سنوضح هيكلها التنظيمي الذي سوف نعتمده كأساس لتغيير التسيير فيها.

أولا: تعريف المؤسسة وأهدافها

حضنة حليب مؤسسة صناعية ذات مسؤولية محدودة (SARL)، تقع بمدينة المسيلة في موقع استراتيجي يتمثل في المنطقة الصناعية بالمدينة. تعتبر حضنة حليب من بين المؤسسات القديمة النشأة، حيث تم انشاؤها في 1998/12/15 بينما كان الانطلاق الفعلي لها سنة 1999 باستثمار بلغ 80000000,00 دينار جزائري، وباسم ملبنة الحضنة، ليتغير بعد ذلك إلى حضنة حليب. شهدت المؤسسة منذ بداية نشاطها إلى يومنا هذا العديد من التوسعات حيث اقتصر نشاطها في البداية على إنتاج الحليب في أكياس بأنواعه (رائب، لبن، حليب بقر) إلى غاية 2004 أين أنتجت المؤسسة قارورات اللبن، الرائب كما تم إنتاج الياغورت لتستمر تدريجيا في إنتاج أنواع متعددة ومختلفة من مشتقات الحليب. هذا التطور سمح لحضنة حليب بتحقيق أهدافها المتمثلة في:

- خلق فرص عمل؛
- تحقيق رضا المستهلك؛
- العمل على تحقيق جودة منتجاتها؛
- خلق منتجات ذات قيمة غذائية وصحية وبأسعار تنافسية؛
- توسيع نطاقها السوقي.

ثانيا: منتجات المؤسسة

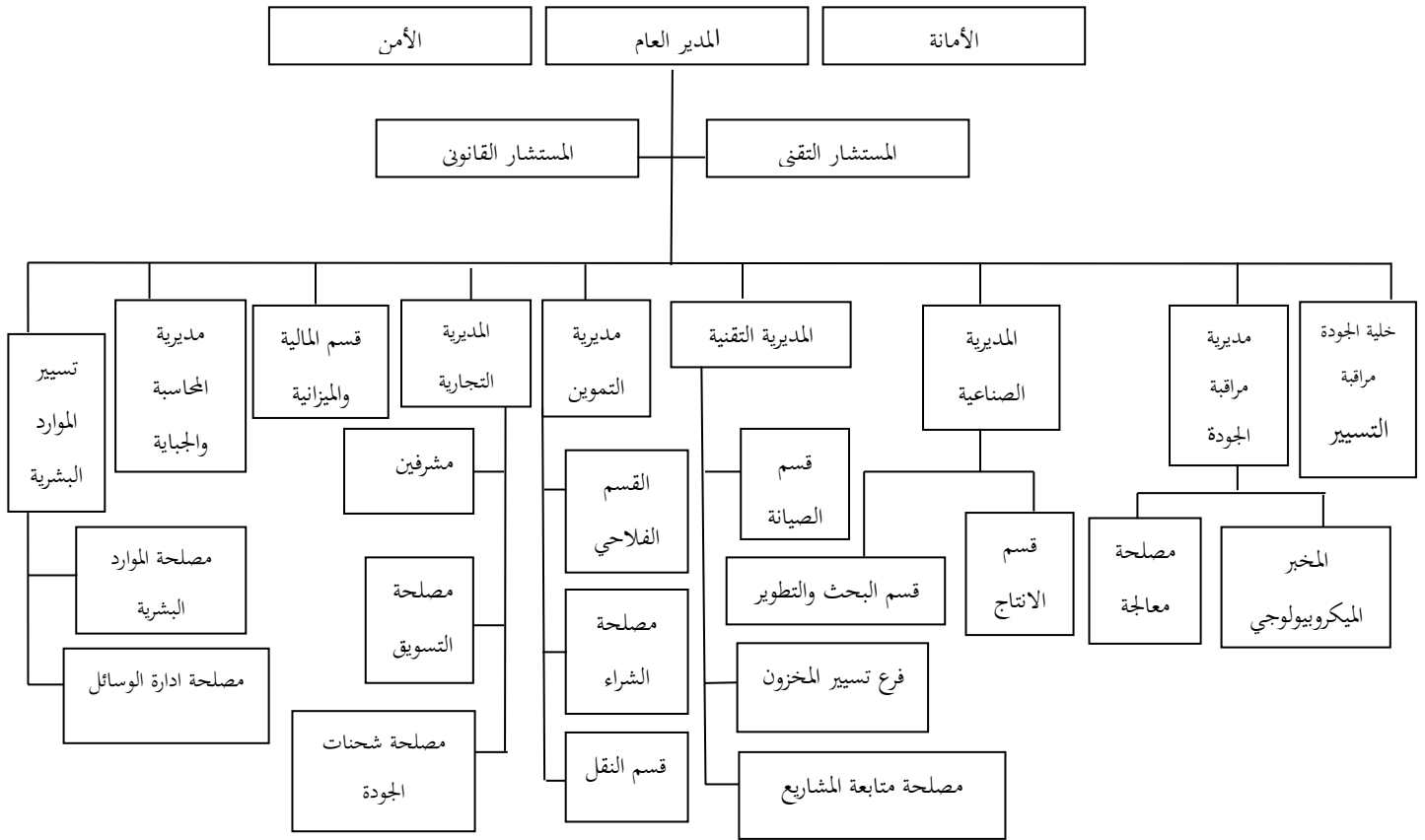
تتعدد وتنوع منتجات المؤسسة، فهي تنتج الحليب في أكياس بلاستيكية بأنواعه (الحليب، اللبن، الرائب، حليب البقر)، لتتوسع سنة 2004 بإنشاء مصنع خاص بمشتقات الحليب المتمثلة في (حليب مبستر، اللبن، رائب، حليب البقر، ياغورت للشرب)، حيث كل منتج في قارورات سعة القارورة 1 لتر، كما تنتج الياغورت

بأنواع متعددة وأحجام مختلفة حيث نجد كل من ياغورت معطر وياغورت معطر بالفواكه في شكل قارورات واحد لتر وعلب مختلفة الأحجام. أيضا كريم ديسار، قشدة للتحلية وفلان كراميل، ياغورت ممزوج معطر وبالفواكه، ياغورت مشكل. في علب مختلفة الأحجام.

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي لمؤسسة حضنة حليب مدخلا هاما لفهم آليات عملها، أداء المؤسسة لأنشطتها من خلال مختلف المصالح فيها. يبرز الهيكل التنظيمي للمؤسسة جميع الوظائف التي تربطها علاقات وأنشطة متعددة فيما بينها من جهة ومع المحيط الخارجي من جهة أخرى، وذلك بغية تحقيق أهداف المؤسسة والعمل على نموها واستمراريتها.

شكل رقم (4-1) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة حضنة حليب



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على مصلحة المالية.

حسب الهيكل أعلاه يتبين أن المؤسسة تتضمن عدة مصالح، حيث نجد قمة الهيكل تتمثل في المدير العام للمؤسسة الذي يسهر على حسن تسييرها، ثم كل من الأمانة العامة التي تعتبر همزة وصل بين مختلف المصالح مع المدير العام من خلال تنظيم العمل والمكالمات والمواعيد وغيرها. أيضا يوجد قسم خاص بالحفاظ على الأمن

الداخلي بالمؤسسة، اضافة إلى مكثبي الاستشارة القانونية والتقنية حيث مهمة المكتب الأول الاهتمام بكل الشؤون القانونية في المؤسسة، أما الثاني فهو مختص بأي استشارة خاصة بالوسائل التقنية في المؤسسة.

المديرية التقنية مسؤولة عن عملية الصيانة وتسيير المخزون. مديرية الانتاج تهتم بكافة عمليات الانتاج وتسيير الورشات كما تضم مكتب للبحث والتطوير. مديرية مراقبة الجودة تعمل على رقابة الجودة من خلال مخبر مراقبة المواد ومعالجة المياه. أما بالنسبة لخلية الجودة فهي مكلفة بتسيير النشاطات الخاصة بتحسين الجودة.

مديرية التموين تتضمن كل عمليات الشراء. أما المديرية التجارية فهي مسؤولة عن عمليات البيع والتسويق لمختلف المنتجات. مصلحة المالية المسؤولة عن ضبط وتسيير الأموال، تنظيم تدفقاتها والرقابة عليها. أما مصلحة المحاسبة والجباية فهي مسؤولة عن مسك محاسبة المؤسسة وكل ما يتعلق بالضرائب. وبالنسبة لمصلحة تسيير الموارد البشرية وتسيير الوسائل فهي تهتم بالموظفين في المؤسسة من: تأمينات، تسجيل الحضور والانصراف، اجراء دورات تكوينية، تأهيل العمال، اضافة للعمل على تسيير مختلف الوسائل المادية.

يعكس لنا هيكل المؤسسة صورة واضحة عن عمل المؤسسة المنسجم والمرتبط بالمديرية العامة من خلال المديريات الفرعية المتعددة، كما نلاحظ أيضا أن خلية الجودة مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة بالمديرية العامة ولكنها تفتقد لمتطلبات عمل مراقبة التسيير كمديرية فرعية مستقلة.

رابعاً: الأنشطة التجارية للمؤسسة

تعتبر المصلحة التجارية في المؤسسة هي المسؤولة عن العمليات التجارية بها، حيث يتم تحقيق النشاط التجاري بطريقتين:

1. طريقة الطلبات: تنتج المؤسسة كميات وفق الطلبات الواردة إليها من الزبائن مستخدمة في ذلك وسائل نقل خاصة بها لنقل المنتجات إلى تجار التجزئة مباشرة أو وسائل نقل تجار الجملة إلى تجار التجزئة ثم إلى الزبائن النهائيين. تحقق طريقة العمل وفق الطلبات ربح كبير للمؤسسة، لأنه يتم ضمان عملية البيع بدرجة كبيرة، كما توفر عليها تكلفة تلف منتجاتها التي تفقد خصائصها الفيزيولوجية بسرعة.

2. طريقة التوزيع المباشر: تتمثل هذه الطريقة في عملية التوزيع مباشرة، أي أن المؤسسة عند انتاجها تعمل بعد ذلك على عملية التسويق مباشرة لتفادي تلف المنتجات ولضمان ربح وفير. وعلى الرغم من مخاطر هذه الطريقة إلى أن المؤسسة تقوم بتسويق منتجاتها وتحقيق الربح المطلوب.

المطلب الثاني: التنبؤ بكمية المبيعات باستخدام طريقة المجاميع المتحركة

إن دراسة التوجهات العامة وحده لا يكفي للقيام بتقديرات قصيرة الأجل وعليه يجب الأخذ بعين الاعتبار مختلف التغيرات الخصوصية، فطريقة المجاميع المتحركة ليست فقط لإيجاد التوجه العام في حالة السلاسل الزمنية ذات التغيرات الموسمية ولكن تأخذ بعين الاعتبار تقدير التغيرات الموسمية. من أجل هذا نقوم بالتسوية ليس

على قيم السلسلة نفسها لكن على المجاميع المتحركة المتحصل عليها على التوالي انطلاقا من القيم نفسها حسب (الملحق رقم 01)، ويتم تقدير الفصول الأخرى من السنة لكل منتج بالتعويض فقط في المعادلة ومن ثم حساب المبيعات V لنحصل على معطيات تقديرات المبيعات حسب التقنية "الكلاسيكية" لتقدير المبيعات من أجل اعداد الموازنة التجارية.

من بين المنتجات سابقة الذكر تم اختيار ثلاث منتجات للعمل عليها تتمثل في:

YAOURT A BOIRE AROMATISE, CREME DESSERT, YAOURT AROMATISE

أولا: تقدير مبيعات المنتج الأول YAOURT A BOIRE AROMATISE

تمثل السلسلة الاحصائية للمبيعات الموسمية الخاصة بأربع سنوات، في الجدول أدناه، وسنحاول إيجاد كمية المبيعات الممكن توقعه بالنسبة للفصول الموالية من سنة 2016.

جدول رقم (4-1): سلسلة احصائية للمبيعات الموسمية لأربع سنوات بالنسبة للمنتج الأول (الوحدة: اللتر)

السنوات	المبيعات الفصلية v	x	y
2012	26416	1	117793
	31449		
	25035		
	34893		
2013	35314	2	126691
	38640		
	41075		
	25551		
2014	30918	6	136184
	32445		
	36244		
	24192		
2015	26429	10	119310
	35128		
	32455		
	27083		
	المجموع	91	1664600

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مبيعات المؤسسة.

حيث تم حساب المجاميع المتحركة y على أساس الشرائح لأربع فصول التي توافقت دورة التغيرات، ثم نقوم بتسوية المجاميع المتحركة بطريقة المربعات الصغرى حيث:

$$\bar{X} = \frac{\sum X}{n} = \frac{91}{13} = 7$$

$$\bar{Y} = \frac{\sum y}{n} = \frac{1664600}{13} = 128046,1538$$

$$\bar{X} = 7$$

$$\bar{Y} = 128046,1538$$

$$a = \frac{11445597 - 11652200}{182}$$

$$b = 128046,1538 - (-7946,269072)$$

$$a = -1135,181296$$

$$b = 135992,4229$$

$$Y = -1135,181296x + 135992,4229$$

ونحسب تقدير الفصل الأول $v14$ من سنة 2016 كالتالي:

$$Y = 120099,8848$$

$$120099,8848 = 121095 - 26429 + v14$$

$$v14 = 25433,8848$$

من خلال طريقة المجاميع المتحركة تم تقدير كمية مبيعات الفصل الأول من سنة 2016، وبالتعويض فقط في معادلة المربعات الصغرى يمكننا تقدير الفصل الثاني ($x=15$) والثالث ($x=16$) والرابع ($x=17$).

أي نحصل على كل من:

$$V15 = 33992,8187, V16 = 31319,8187, V17 = 25947,8187$$

إن المقارنة بين قيم تقديرات المبيعات حسب اعتماد تقنية المجاميع المتحركة وقيم المبيعات الفعلية يبين بأن المؤسسة تضيع فرصا كبيرة عند عدم اعتماد موازنة للمبيعات التي تنتج ضغطا موازينا يبني على ضرورة تحقيق المبيعات المقدره بهذه التقنية. إن عدم اعتماد هذه التقديرات كهدف يفوت على المؤسسة الاقتراب أكثر فأكثر من أعلى مستويات المبيعات، وبذلك خطر فقدان حصص سوقية لصالح المنافسين. فإذا أخذنا مثلا المنتج الأول، فإن المؤسسة تستطيع تحقيق رقم أعمال سنوي (مجموع الفصول مع سعر وحدة 60,52) دج بالنسبة لهذا المنتج قدره:

$$60,52 * 116694,3409 = 7062341,511$$

$$7062341,511 - 6849351 = 212990,511$$

أي أنها تتعد عن هدف قابل للتحقيق مع تضييع رقم أعمال قدره: 212990,511 دج في السنة بالنسبة

للمنتج الأول.

ثانيا: تقدير مبيعات المنتج الثاني crème dessert

تمثل السلسلة الاحصائية للمبيعات الموسمية الخاصة بأربع سنوات في الجدول أدناه، وسنحاول إيجاد كمية المبيعات الممكن توقعه بالنسبة لفصول الموالية من سنة 2016.

جدول رقم (4-2): سلسلة احصائية للمبيعات الموسمية لأربع سنوات بالنسبة للمنتج الثاني (الوحدة: الغرام)

السنوات	المبيعات الفصلية بالوحدة v	x	y
2012	496449	1	1719190
	463293		
	386060		
	373388		
2013	296768	2	1519509
	257371	3	1313587
	116612	4	1044139
	281306	5	952057
	2014	1216058	6
1153175		7	2767151
771231		8	3421770
731469		9	3871933
2015		894376	10
	915537	11	3312613
	581736	12	3123118
	1216952	13	3608601
	المجموع	91	32075265

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على مبيعات المؤسسة.

حيث:

$$\bar{X} = \frac{\sum X}{n} = \frac{91}{13} = 7$$

$$\bar{X} = 7$$

$$\bar{Y} = \frac{\sum y}{n} = \frac{32075265}{13} = 2467328,077$$

$$\bar{Y} = 2467328,077$$

$$a = \frac{266785988 - 224526855}{182}$$

$$a = 232193,0384$$

$$b = 2467328,077 - 1625351,269$$

$$b = 841976,8082$$

$$Y = 232193,0384x + 841976,8082$$

أي:

ونحسب تقدير الفصل الأول v14 من سنة 2016 كالتالي:

$$Y=4092679,346$$

$$4092679,346= 3608601- 894376 + v14$$

$$v14 = 1378454,346$$

أي:

من خلال طريقة الجاميع المتحركة تم تقدير كمية مبيعات الفصل الأول من سنة 2016، وبالتعويض فقط في معادلة المبيعات الصغرى يمكننا تقدير الفصل الثاني (x=15) والثالث (x=16) والرابع (x=17).
أي نحصل على كل من:

$$V15= 1147730,038, V16= 813929,039, V17= 1449145,038$$

بالنسبة للمنتج الثاني تستطيع المؤسسة تحقيق رقم أعمال (مجموع الفصول مع سعر وحدة 9,81 دج
بالنسبة لهذا المنتج قدره :

$$9,81*4789858,461=46988511,5$$

$$46988511,5-41924908,71=5063602,792$$

أي أنها تتعد عن هدف قابل للتحقيق مع تضيق رقم أعمال قدره: 5063602,792 دج في السنة بالنسبة للمنتج الثاني.

ثالثا: تقدير مبيعات المنتج الثالث Yaourt Aromatise

تمثل السلسلة الاحصائية للمبيعات الموسمية الخاصة بأربع سنوات في الجدول أدناه، وسنحاول إيجاد كمية المبيعات الممكن توقعه بالنسبة للفصول الموالية من سنة 2016.

جدول رقم(3-4): سلسلة احصائية للمبيعات الموسمية لأربع سنوات بالنسبة للمنتج الثالث (الوحدة: الغرام)

السنوات	المبيعات الفصلية بالوحدة v	x	y
2012	1815908	1	5868813
	1795843		
	1227844		
	1029218		
2013	3348824	2	7401729
	3209335	3	8815221
	2176277	4	9763654
	2859158	5	11593594

10726469	6	2481699	2014
9954038	7	2436904	
9568047	8	1790286	
9455196	9	2746307	
10961855	10	3988358	2015
12152265	11	3627314	
13117505	12	2755526	
14125121	13	3753923	
133503507	91	المجموع	

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على مبيعات المؤسسة.

$$\bar{X} = \frac{\sum X}{n} = \frac{91}{13} = 7$$

$$\bar{Y} = \frac{\sum y}{n} = \frac{133503507}{13} = 10269500,54$$

$$\bar{X} = 7$$

$$\bar{Y} = 10269500,54$$

$$a = \frac{1024148838 - 934524549}{182}$$

$$b = 10269500,54 - 3447088,038$$

$$a = 492441,1483$$

$$b = 6822412,502$$

$$Y = 492441,1483x + 6822412,502$$

ونحسب تقدير الفصل الأول v14 من سنة 2016 كالتالي:

$$Y = 13716588,58$$

$$13716588,58 = 14125121 - 3988358 + v14$$

$$v14 = 3579825,578$$

أي:

من خلال طريقة المجاميع المتحركة تم تقدير كمية مبيعات الفصل الأول من سنة 2016، وبالتعويض فقط في معادلة المربعات الصغرى يمكننا تقدير الفصل الثاني (x=15) والثالث (x=16) والرابع (x=17).

أي نحصل على كل من:

$$V15 = 4119755,15, V16 = 3247967,15, V17 = 4246364,15$$

كما أنها تستطيع تحقيق رقم أعمال بالنسبة للمنتج الثالث قدره:

$$9,13*15193912,03=138720416,8$$

$$138720416,8-93085134,12=45635282,7$$

أي أنها تتعد عن هدف قابل للتحقيق مع تضييع رقم أعمال قدره: 45635282,7 دج في السنة بالنسبة للمنتج الثالث.

يمكن القول أنه إذا اعتمدت حضنة حليب أسلوب كمي في تقديراتها لمبيعاتها من المنتجات وذلك حسب كل فصل وكما هو موضح في الجداول السابقة من خلال استخدامنا لطريقة المجاميع المتحركة، فإنه يمكن لها أن تعمل على زيادة مبيعاتها لأنه حسب تصريحات رئيس القسم التجاري أن المؤسسة لديها طلبات كثيرة ولكن يصعب تحقيقها وهذا راجع لغياب موازنة المبيعات في المؤسسة. بالنسبة للمنتج الثاني تم بيع 626300 وحدة في الفصل الثالث بينما باستخدام طريقة المجاميع المتحركة تم تقدير 813929,039 وحدة أي أن السوق كان في حاجة لمثل هذه الكمية أو أكثر وهذا راجع لزيادة استهلاك المنتج في هذا الفصل.

المطلب الثالث: التنبؤ بكمية المبيعات باستخدام أسلوب التنبؤ المتداول

من خلال المقابلة التي أجريناها مع كل من رئيس القسم التجاري للمؤسسة ومدير دائرة المحاسبة تبين بأن هذه الأخيرة لا تقوم بالتنبؤ الكمي للمبيعات بغرض اعداد موازنة للمبيعات (موازنة متكاملة لكل التكاليف ولكل الايرادات المتوقعة) بل تقوم بحساب تقديرات للمبيعات من أجل الرقابة على أداء مسؤول المبيعات. وتعتمد طريقة مبسطة: المبيعات التقديرية تساوي الفرق في المبيعات بين سنتين ماضيتين، N-1 و N-2 مضاف لحجم المبيعات للسنة N-1، وهكذا يتم تقدير المبيعات لأي منتج في المؤسسة. ليقوم بعد ذلك رئيس مجلس الإدارة بالمصادقة على كمية المبيعات المقدرة أو تعديلها، ليتم اعتمادها من قبل مصلحة المالية التي وجدناها لا تحتوي على مصلحة تسيير الموازنة، حيث نستنتج أن المؤسسة لا تعد موازنة للمبيعات بل تعتمد على البيانات السابقة (التقديرات) كأساس للنشاط التجاري. المقارنة بين الطريقتين توضح كيف أن ما تعتمد عليه المؤسسة كتقدير للمبيعات يستلزم تطويره على الأقل باعتماد الطريقة الكلاسيكية (المجاميع المتحركة). في مرحلة ثانية، ندرج المبيعات الفعلية لكل فصل لسنة 2016 لتنبأ بالفصل الموالي وهكذا باستعمال الطريقة الحديثة لتسيير موازنة المبيعات: التنبؤ المتداول التي تقوم على الأخذ بالمعطيات الفعلية في كل مرة، من أجل تأكيد أهمية التوجهات الحديثة للتسيير الموازني لتحسين أداء موازنة المبيعات بالمؤسسة الجزائرية. كما يتضمن كل جدول في الجزء الأول معطيات المبيعات الفعلية لسنة 2015 للمقارنة.

أولاً: تقدير مبيعات المنتج الأول YAOURT A BOIRE AROMATISE

جدول رقم (4-4): تقدير مبيعات المنتج الأول لسنة 2016 بالطرق الثلاث (وحدة مباعة)

	الفصل الأول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	الفصل الرابع
المبيعات الفعلية لسنة 2015	26429	35128	32455	27083
تقدير مبيعات سنة 2016 حسب طريقة المؤسسة	30918	37811	38917	29974
تقدير مبيعات سنة 2016 حسب طريقة المجاميع المتحركة	25433,8848	33992,81866	31319,8187	25947,8187
المبيعات الفعلية لسنة 2016 للفصل الأول والثاني والثالث	27241	32968	29930	
تقدير مبيعات الفصل الثاني الثالث والرابع باستخدام التنبؤ المتداول		32185,7035	27537,5222	26555,3409

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه وبالمقارنة بين المبيعات الفعلية لسنة 2015 المبيعات التقديرية لسنة 2016 حسب تقدير المؤسسة، نلاحظ أن هذه الأخيرة قد تزايدت عن مبيعات 2015، وبمقارنتها مع ما تم تحقيقه لسنة 2016 في السطر الرابع من الجدول أن هناك فرقا معتبرا حيث أن المحقق أقل من المقدر بكثير وهذا ما يدل على أن تقدير المؤسسة هو تقدير عشوائي. أما بالنسبة للمقارنة مع ما تم تقديره حسب طريقة المجاميع المتحركة تدل الأرقام على أن اتباع طريقة علمية في التنبؤ يمكن أن يحقق نتائج أكثر بحيث كان الفعلي لسنة 2016 نفسه تقريبا المقدر (فرق طفيف)، لكنه يثبت الفرق في الطريقتين ويدل على أنه بإمكان المؤسسة من تحقيق مبيعات أكثر (المحقق يساوي أو يفوق المقدر)، باعتمادها طرق كمية في التنبؤ أو قبل هذا اعتبار التنبؤ بالمبيعات خطوة ضرورية لا يمكن تفاديها لاعتماده فيما بعد في تحديد كمية الانتاج اللازمة.

بالنسبة لتطبيق أسلوب التنبؤ المتداول من خلال العمل على ادراج المبيعات الفعلية في كل فصل والتنبؤ بالفصل الموالي فإن التقديرات المحصل عليها تقديرات أدق من التقديرات المحصل عليها باعتماد طريقة المجاميع المتحركة لأنه في كل مرة ندرج المبيعات الفعلية المحققة بدلا من ادراج المبيعات التقديرية، وبالتالي الحصول على أرقام تمكن المؤسسة برؤية المستقبل بوضوح حيث: أنه لما أدرجنا المبيعات الفعلية للفصل الأول من سنة 2016 وتم الحساب بالتعويض في معادلة المربعات الصغرى أعلاه تحصلنا على الكمية المقدرة للفصل الثاني لنفس السنة 32185,7035 وحدة وكانت تقديرات المؤسسة 37811 وحدة، بينما كانت المبيعات المحققة هي 32968 وحدة ما نلاحظه أن تقدير المؤسسة بعيد عن ما تم تحقيقه (32968-37811=-4843)، أي أن تقديرات المؤسسة العشوائية تجعلها بعيدة عن تحقيق ما يحتاجه السوق من المنتج الأول، بينما بتطبيق التنبؤ المتداول نجد أن المحقق أكبر من

المقدر (32185,7035 > 32968)، أي باعتماد تقنية حديثة للتنبؤ بالمبيعات تستطيع المؤسسة أن تحقق ما تم تقديره أو تفوقه كما في هذه الحالة، أي الطريقة الكمية في التقدير تضبط توقع المؤسسة إلى ما يحقق لها انحرافات موجبة أو سالبة لصالحها.

ثانيا: تقدير مبيعات المنتج الثاني crème dessert

جدول رقم (4-5): تقدير مبيعات المنتج الثاني لسنة 2016 بالطرق الثلاث (وحدة مباعه)

	الفصل الأول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	الفصل الرابع
المبيعات الفعلية لسنة 2015	894376	915537	581736	1216952
تقدير مبيعات سنة 2016 حسب طريقة المؤسسة	1216058	1153175	771231	1702435
تقدير مبيعات سنة 2016 حسب طريقة الجامع المتحركة	1378454,346	1147730,038	813929,039	1449145,038
المبيعات الفعلية لسنة 2016 للفصل الأول والثاني والثالث	1297645	970668	626300	
تقدير مبيعات الفصل الثاني الثالث والرابع باستخدام التنبؤ المتداول		1228539,384	1071800,423	1894645,461

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

حسب معطيات الجدول رقم (4-5) نلاحظ أن تقدير المؤسسة من هذا المنتج الثاني في الفصل الأول من سنة 2016 كان 1216058 وحدة أما حسب التقدير باستخدام طريقة الجامع المتحركة لنفس الفصل من السنة كان 1378454,346 وحدة، وكانت المبيعات للفصل 1297645 وحدة هنا يمكن اثبات أن المؤسسة يمكن أن تحقق نتائج إيجابية بطريقتها ولكن ليس على المستوى البعيد، فقد كان تحديد تقدير قدره 1378454,346 وحدة أو يفوق يسد حاجات السوق من هذا الطلب خاصة وأن هذا المنتج يختلف عن المنتج الأول والثاني إذ يعتبر (كتحلية) وبالتالي استهلاكه يكون في كافة فصول السنة. بالنسبة للفصل الثاني وباستخدام التنبؤ المتداول، أي بإدراج المبيعات الفعلية للفصل الأول تم تقدير 1228539,384 وحدة للفصل الثاني وبمقارنتها مع ما تم تحقيقه 970668 وحدة فهذا يعني أن المؤسسة قد ضيعت فرصة توسيع حصتها السوقية. وهذا ما تم التأكد منه من خلال ادراج معطيات الحقيقية للفصل الثاني والثالث فإن المؤسسة ضيعت فرص بيع أكثر للمنتج حيث كانت الكمية المقدرة للفصل الثالث والرابع على التوالي: 1071800,423 و1894645,461 حيث كان بإمكان المؤسسة انتاج وتسويق هذه الكميات خاصة وأن للمؤسسة قدرة إنتاجية معتبرة. وبالمقارنة مع ما تم تحقيقه سنة 2015 نلاحظ أن المبيعات كانت متزايدة ما عدا ملاحظة تراجع في الفصل الثالث (581736 وحدة) وارتفاعها في الفصل الأخير

من السنة والفصل الأول من سنة 2016 وهذا ما يؤكد خاصية المنتج كونه يستهلك كتحلية أي لا علاقة له بطبيعة المناخ الفصلية، ولكن هذا لا يمنع أن تكون مبيعات المنتج كبيرة في الفصل الثاني والثالث كما شرحنا سابقا.

ثالثا: تقدير مبيعات المنتج الثالث Yaourt Aromatise

جدول رقم (4-6): تقدير مبيعات المنتج الثالث لسنة 2016 بالطرق الثلاث (وحدة مباعة)

	الفصل الأول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	الفصل الرابع
المبيعات الفعلية لسنة 2015	3988358	3627314	2755526	3753923
تقدير مبيعات سنة 2016 حسب طريقة المؤسسة	5495017	4817724	3720766	4761539
تقدير مبيعات سنة 2016 حسب طريقة المجاميع المتحركة	3579825,58	4119755,15	3247967,15	4246364,15
المبيعات الفعلية لسنة 2016 للفصل الأول والثاني والثالث	3151557	1945080	2047225	
تقدير مبيعات الفصل الثاني الثالث والرابع باستخدام التنبؤ المتداول		4548023,73	5850910,88	8050050,03

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

حسب المبيعات المحققة في السنتين 2015 و2016 نلاحظ تراجع مبيعات هذا المنتج باستمرار وبصورة ملحوظة لأسباب نجهلها(نتيجة قلة المعطيات المتحصل عليها). رغم هذا كانت تقديرات المؤسسة مرتفعة مقارنة بانخفاض المنتج ومقارنة بطريقة المجاميع المتحركة حيث كانت تقديرات المؤسسة للفصل الأول من السنة 5495017 وحدة، بينما حسب طريقة المجاميع المتحركة كانت التقديرات لنفس الفصل من السنة 3579825,58 وحدة بينما كانت المبيعات المحققة 3151557 وحدة يعني أن المؤسسة تملك امكانيات بيع أكبر، وإدراج المحقق للفصل الأول باعتماد تقنية التنبؤ المتداول نحصل على 4548023,73 وحدة مقدرة للفصل الثاني من السنة، حيث اذا قارناها بالمحقق 1945080 وحدة يتبين أن المؤسسة تستطيع تحقيق حجم مبيعات كبير أي أكبر من الذي توقعته، وهذا ما تؤكد التقديرات المحسوبة بتقنية التنبؤ المتداول. رغم ملاحظة انخفاض المبيعات المحققة الذي نجهل سببه ولكن بالمقارنة مع تقديراتنا بالطريقتين وتقديرات المؤسسة يتبين بوضوح أن تقنية التنبؤ المتداول تسمح للمؤسسة "بتكييف" تقديراتها مع المعطيات الحقيقية وتجعلها تحصل على تقديرات أدق وأقرب للواقع مما يسمح لها باقتناص فرص جديدة للحصص السوقية واعتماد موازنات تقديرية دقيقة، حيث يتبين أن هناك امكانية البيع أكثر لتحقيق أكبر قدر من الطلبات ومن ثم الوصول إلى ما هو أكبر من الحجم التقديري للمبيعات. عملية اجراء التوقعات المتداولة هو التنبؤ باستمرارية أي كل فصل يتم أخذ معطيات الفصل الحالي للتنبؤ بالمبيعات الخاصة بالفصل القادم، العملية تبدأ من أسفل إلى أعلى، حيث تعكس النتيجة القرب من الحقيقي أكثر من الاحتمال. يتم

صياغة التنبؤ المتداول نفسه على مستوى مفصل جدا ويتم كل فترة، وتشمل الأرقام المتعلقة بالمناطق والعملاء، ومتغيرات المنتجات. وعمليا، لا يحدد الفريق المسؤول إلا الحد الأدنى للمبلغ المطلوب من التفاصيل، ويسمح لوحدات الأعمال بالتنبؤ بمزيد من التفصيل إذا رأت أن ذلك ضروري.

المطلب الرابع: اعداد موازنة تجارية متداولة

التوجه نحو التسيير بدون موازنات يعتبر من التوجهات الحديثة للتسيير الموازي في المؤسسات الاقتصادية وكما تعرضنا له في الجانب النظري فقد بينا أن هذا التوجه يعتمد على أسلوب التنبؤات المتداولة، وهي ما تجعل من الموازنات التقديرية بصفة عامة والموازنة التجارية بصفة خاصة ديناميكية أي تستجيب لتغيرات البيئية السريعة. مؤسسة حضانة حليب تملك موظفين أكفاء تستطيع المؤسسة الاعتماد عليهم لبناء موازنة تجارية ديناميكية وذلك بالاعتماد على الثقة والنزاهة في نقل المعلومة وكذا التحديد الدقيق للأهداف النسبية، وبالتالي اعداد باقي الموازنات من موازنة مصاريف تجارية، موازنة تموينات وغيرها بصورة ديناميكية أيضا. عملية الغاء العمل بالصورة الكيفية أو بالأحرى العشوائية التي تعمل بها المؤسسة في عملية تسييرها، يعتبر بمثابة الغاء الموازنات التقليدية التي تستند على القيادة والسيطرة والعمل بموازنات حديثة أكثر قدرة على تحقيق أهداف المؤسسة. سوف نقوم بتطبيق أهم ركيزة للتسيير بدون موازنات وهي العمل بالتنبؤات المتداولة وبالتالي سوف نقوم بإعداد الموازنة المتداولة للمبيعات وللمصاريف التجارية في مؤسسة حضانة حليب.

أولا: اعداد موازنة للمبيعات

من خلال المعطيات وما توصلنا اليه سابقا من تقديرات يمكن اعداد موازنة على أساس التوزيع الموسمي كالتالي:

1. موازنة المنتج الأول

جدول رقم (4-7): موازنة مبيعات المنتج الأول

الفصول	كمية الوحدة المقدرة	سعر البيع بالدينار	قيمة المبيعات المقدرة بالدينار
الفصل الأول	25433,8848	60,52	1539258,708
الفصل الثاني	32185,7035	60,52	1947878,776
الفصل الثالث	27537,5222	60,52	1666570,844
الفصل الرابع	26555,3409	60,52	1607129,231
المجموع	111712,4514	60,52	6760837,559

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على ما تم حسابه من تقديرات.

2. موازنة المنتج الثاني

جدول رقم (4-8): موازنة مبيعات المنتج الثاني

الفصول	كمية الوحدة المقدرة	سعر البيع بالدينار	قيمة المبيعات المقدرة بالدينار
الفصل الأول	1378454,346	9,81	13522637,13
الفصل الثاني	1228539,384	9,81	12051971,36

10514362,15	9,81	1071800,423	الفصل الثالث
18586471,97	9,81	1894645,461	الفصل الرابع
54675442,61	9,81	5573439,614	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على ما تم حسابه من تقديرات.

3. موازنة المنتج الثالث

جدول رقم (4-9): موازنة مبيعات المنتج الثالث

الفصول	كمية الوحدة المقدرة	سعر البيع بالدينار	قيمة المبيعات المقدرة بالدينار
الفصل الأول	3579825,58	9,13	32683807,55
الفصل الثاني	4548023,73	9,13	41523456,65
الفصل الثالث	5850910,88	9,13	53418816,33
الفصل الرابع	8050050,03	9,13	73496956,77
المجموع	22028810,22	9,13	201123037,3

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على ما تم حسابه من تقديرات.

ثانيا: اعداد موازنة المصاريف التجارية

حسب ما تطرقنا اليه في الجانب النظري من خلال عرضنا لمختلف المصاريف التجارية في المؤسسة، ومع مقابلتنا لمسؤول مصلحة المحاسبة الذي لم يصحح لنا بكل التكاليف التجارية، أيضا عدم منحنا لوثائق تحمل التكاليف المؤسسة، قمنا بإعداد الجدول أدناه حسب ما توفر لدينا من معلومات حول المصاريف التجارية المتمثلة في تكاليف تسويق خاصة بعملية الاشهار فقط بصفة اجمالية.

جدول رقم (4-10): تكاليف التسويق (مصاريف الإشهار) الوحدة: دج.

السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال	8 825 711 596	9 063 713 050	10 601 177 227	10 122 267 130
تكاليف التسويق	31 168 997	175 270 866	21 084 025	24 008 986

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المحاسبة.

حسب المعلومات المتوفرة لدينا فإنه يمكن أن نقدر المصاريف التجارية لسنة 2016 ورقم الأعمال لنفس السنة أيضا، وذلك حسب طريقة المربعات الصغرى. لنقوم في مرحلة ثانية بحساب المصاريف التجارية المقدرة على أساس موازنة المبيعات المتداولة أعلاه.

1. التنبؤ برقم الأعمال لسنة 2016 باستخدام طريقة المربعات الصغرى

لدينا: المعادلة الخطية هي:

$$Y=ax+b$$

حيث:

$$a = \frac{\sum X_i Y_i - n \bar{X} \bar{Y}}{\sum X_i^2 - n \bar{X}^2}$$

$$b = \bar{Y} - a \bar{X}$$

ولحساب كل من a و b نحسب ما يلي:

جدول رقم (4-11): سلسلة احصائية لتطور رقم الأعمال

السنوات X	رقم الأعمال بالدينار Y	xy	x ²
1	8 825 711 596	8 825 711 596	1
2	9 063 713 050	18127426100	4
3	10 601 177 227	31803531681	9
4	10 122 267 130	40489068520	16
المجموع	10	38612869003	99245737897

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على رقم الأعمال المحقق.

$$\bar{X} = \frac{\sum X}{n} = \frac{10}{4} = 2,5$$

$$\bar{Y} = \frac{\sum y}{n} = \frac{38612869003}{4} = 9653217250,75$$

$$\bar{X} = 2,5$$

$$\bar{Y} = 9653217250,75$$

$$a = \frac{99245737897 - 9653217250,75 \times 25}{30 - 25} = 542713077,9$$

$$a = 542713077,9$$

$$b = 9653217250,75 - [(542713077,9)(2,5)]$$

$$b = 8296434556$$

ومنه بالتعويض في المعادلة أعلاه تصبح:

$$Y = 542713077,9 x + 8296434556$$

للتنبؤ برقم الأعمال لسنة 2016 نعوض في المعادلة قيمة X = 5

أي:

$$Y = 542713077,9(5) + 8296434556$$

$$Y_{2016} = 11009999945,5$$

2. التنبؤ بتكاليف التسويق لسنة 2016 حسب طريقة المربعات الصغرى

لحساب كل من a و b كما في السابق نحسب ما يلي:

جدول رقم (4-12): سلسلة احصائية لتطور تكاليف التسويق

السنوات X	تكاليف التسويق Y بالدينار	xy	x ²
1	31 168 997	31 168 997	1
2	175 270 866	350541732	4
3	21 084 025	63252075	9
4	24 008 986	96035944	16
المجموع	10	251532874	30

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على رقم تكاليف التسويق المحققة.

$$\bar{X} = \frac{\sum X}{n} = \frac{10}{4} = 2,5 \quad \bar{Y} = \frac{\sum y}{n} = \frac{251532874}{4} = 62883218,5$$

$$\bar{X} = 2,5$$

$$\bar{Y} = 62883218,5$$

$$a = \frac{540998748 - 628832185}{30 - 25} = -17566687,4$$

$$a = -17566687,4$$

$$b = 62883218,5 - [(-17566687,4)(2,5)]$$

$$b = 106799937$$

ومنه بالتعويض في المعادلة أعلاه تصبح:

$$Y = -17566687,4x + 106799937$$

للتنبؤ بكمية مبيعات المنتج الأول لسنة 2016 نعوض في المعادلة قيمة X= 5

أي:

$$Y = -17566687,4(5) + 106799937$$

$$Y_{2016} = 18966500$$

3. حساب المصاريف التجارية

حسب ما توصلنا إليه:

- رقم الأعمال المقدر لسنة 2016 هو: 11009999945,4 دج

- تكاليف التسويق المقدر لسنة 2016 هي: 18966500 دج

حسب هدفنا المتمثل في تبين اعتماد موازنة المبيعات كأساس لإعداد أي موازنة في المؤسسة، فإنه حسب رقم الأعمال المقدر في الموازنة التقديرية المتداولة حسب كل فصل يمكن إعداد موازنة المصاريف التجارية حسب المنتج وحسب الفصول.

4. موازنة المصاريف التجارية لكل منتج

تكاليف التسويق المقدرة للمنتج = رقم الأعمال المقدر للمنتج لسنة 2016 * التكاليف المقدرة لسنة 2016 / رقم الأعمال لسنة 2016

جدول رقم (4-13): موازنة المصاريف التجارية حسب المنتجات

المصاريف التجارية	المنتج الأول	المنتج الثاني	المنتج الثالث	المجموع
مصاريف الأشهر بالدينار	11646,633	94187,265	346466,858	452300,756

المصدر: من أعداد الطالبة حسب التقديرات أعلاه.

5. موازنة المصاريف التجارية حسب التوزيع الموسمي

تكاليف التسويق للفصل = رقم الأعمال المقدر الفصلي * التكاليف التسويقية المقدرة للمنتج / رقم الأعمال المقدر للمنتج

جدول رقم (4-14): موازنة المصاريف التجارية حسب الفصول

المصاريف التجارية	الفصول	المنتج الأول	المنتج الثاني	المنتج الثالث	المجموع
مصاريف الأشهر بالدينار	الأول	2651,621	23294,923	56303,128	82249,672
	الثاني	3355,535	20761,464	71530,849	95647,848
	الثالث	2870,937	18112,684	92022,524	113006,145
	الرابع	2768,539	32018,194	126610,358	161397,091
المجموع		11646,633	94187,265	346466,858	452300,756

المصدر: من أعداد الطالبة حسب التقديرات أعلاه.

من خلال تطبيق المحاة لتقنية التنبؤ المتداول بالمؤسسة محل الدراسة تم اختبار الفرضية الجزئية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى، والمتمثلة في "الطرق الكلاسيكية لإعداد التقديرات تحد من فعالية الموازنة التجارية في المؤسسات الجزائرية"، التي من خلالها يمكن اثبات أن الطرق الكلاسيكية أو التقليدية لإعداد التقديرات تحد من فعالية الموازنة التجارية بالمؤسسات التجارية.

تم اختبار الفرضية الجزئية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة "تطبيق الموازنات الحديثة في المؤسسات الجزائرية يسمح بتحسين أدائها"، حيث تم اثبات الفرضية من خلال تطبيق التنبؤ المتداول في أعداد الموازنة التجارية بمؤسسة حضنة حليب، حيث تبين أن تطبيق الموازنات المتداولة باعتبارها موازنات حديثة في التسيير بالمؤسسة محل الدراسة يسمح بتحسين أدائها.

المبحث الثاني: محاكاة تقنية الأساس الصفري لإعداد موازنة تجارية بمؤسسة تجارية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية العمومية أساس تنمية الجانب الاقتصادي والاجتماعي لأي دولة تسعى لتحقيق التوازنات في شتى المجالات، حيث تستعين لتحقيق ذلك بمراقبة التسيير التي تعد المسار الفعال بمختلف أدواته في قيادة ومراقبة تسيير هذه المؤسسات حتى تتمكن من تحسين أدائها وبالتالي بناء اقتصاد متكامل. من بين أدوات مراقبة التسيير المعتمدة في المؤسسات العمومية الجزائرية نظام التسيير الموازي الذي من خلاله يتم تخطيط وتنفيذ مختلف الموازنات والرقابة عليها.

الموازنة التجارية من بين الموازنات التي تعدها المؤسسة الجزائرية باعتبارها الأساس الذي يستند عليه لإعداد باقي الموازنات، من خلال المبحث سنحاول عرض الموازنة التجارية في مؤسسة سونلغاز: المديرية التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة محاولين تطبيق نموذج حديث لإعداد الموازنات المتمثل في الموازنة على الأساس الصفري كبديل لإعداد الموازنات التقليدية، وذلك من أجل مساعدة المؤسسة لتحسين تسييرها من خلال التحكم الجيد في تكاليفها. حيث أن تكاليف المؤسسة تتحملها الدولة وبالتالي تخفيف التكاليف عليها من خلال اعداد نموذج موازنة على الأساس صفري.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

قبل تعريف المديرية التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة نقوم بتقديم مختصر لشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق.

أولاً: شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق

تعتبر مؤسسة عمومية جزائرية تنشط في المجال الصناعي والتجاري للطاقة، تأسست في 01 جانفي من سنة 2006 برأسمال قدره 24 مليار دينار ومقرها الرئيسي في قسنطينة. تسيير الشركة 19 مديرية تجارية موزعة على مستوى ولايات الشرق الجزائري، اضافة لـ 90 وكالة تجارية، و60 مقاطعة للكهرباء و30 مقاطعة للغاز.¹

أما المديرية التجارية للكهرباء والغاز محل الدراسة عبارة عن تنظيم من أشخاص ووسائل مادية يعمل من أجل توريد الطاقة لسكان الولاية، من خلال الاشراف على مجموعة من المهام المتمثلة في:

- توزيع الطاقة الكهربائية والغازية؛
- تقديم الخدمات للزبائن فيما يخص النوعية والأمن؛
- ربط الزبائن الجدد وتأمين إمدادهم بالطاقة؛
- الاشراف على تأمين ونقل واستغلال وتطوير الشبكات على مستوى الولاية.

¹SDE, Présentation de la SDE, [En ligne] <http://www.sde.dz/?page=article&id=11>, (Page consultée le 11-12-2017/heure 13: 06).

ثانيا: أهداف شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق المسيلة

تتعدد وتنوع أهداف الشركة التي تسعى لتحقيقها من خلال مختلف وكالاتها التجارية والتي من ضمنها المؤسسة محل الدراسة، حيث نذكر منها:¹

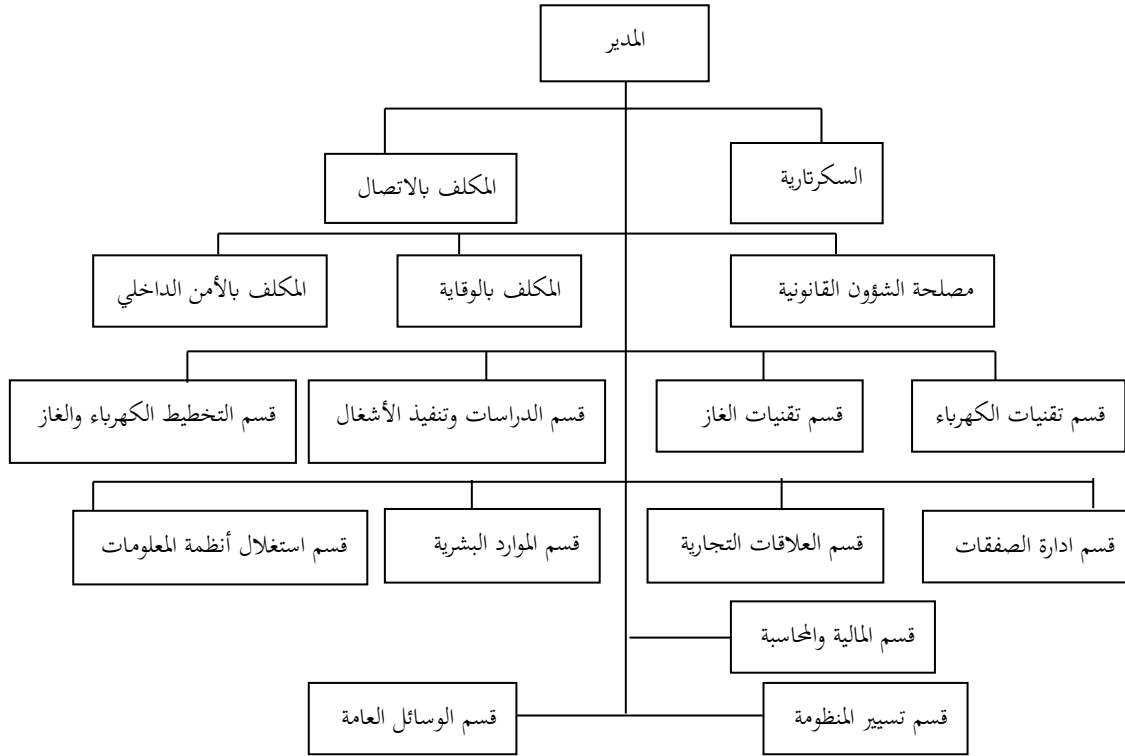
- توزيع الكهرباء والغاز بواسطة الأنابيب؛
- تشغيل وصيانة وتطوير شبكات توزيع الكهرباء والغاز وفقا لمعايير السلامة المطلوبة؛
- ربط وإدارة العملاء الجدد في الوقت المطلوب؛
- السهر على ضمان استمرارية وجودة الخدمة؛
- العمل على احترام قانون حماية البيئة؛
- مراعاة التوجهات الاستراتيجية المحددة؛
- السهر على تحقيق رضا العملاء؛
- العمل على توزيع الطاقة الكهربائية والغازية في ظل أفضل ظروف الجودة والسلامة وبأقل تكلفة،
- العمل على تطوير تقديم خدمات الطاقة في قطاعي الكهرباء والغاز؛
- السعي لتحقيق الأهداف الاقتصادية من خلال تحسين عملية التسيير مما يسمح بمراقبة التكاليف.

¹SDE, Missions et Attributions, [En ligne] <http://www.sde.dz/?page=article&id=12>, (Page consultée le 11-12-2017/heure 13: 06).

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

يمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:

شكل رقم (4-2): الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على قسم المالية والمحاسبة.

يتكون الهيكل التنظيمي في أعلاه من مدير التوزيع الذي يمثل المديرية ككل، حيث يتولى اتخاذ القرارات الرئيسية في المديرية. أما السكرتارية فهي الأمانة العامة المسؤولة عن الربط بين المدير ومختلف رؤساء الأقسام في المديرية. مصلحة الشؤون القانونية تهتم بما هو قانوني في المديرية من مراقبة الملفات، المنازعات القانونية العالقة. المكلف بالاتصال هو المسؤول على عملية الربط بين المديرية ومختلف وسائل الإعلام إضافة لتنظيم المعلومات الموجهة للعملاء. أما المكلف بالأمن فمهمته السهر على توفير الأمن داخل المديرية من خلال تنشيط العمل بإجراء اجتماعات وجلب وسائل أمنية حديثة. كما يسهر قسم الوقاية على توفر كل المعدات المساعدة لذلك.

قسم تقنيات الكهرباء يقوم باستغلال الشبكات وتسيير الأعمال ومحاولة تطوير وصيانة الشبكات الخاصة بالكهرباء، كذلك بالنسبة لقسم تقنيات الغاز. أيضا بالنسبة لقسمي التخطيط يعمل على التحديد الدقيق لمختلف طرق توزيع الكهرباء والغاز. قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال هو القسم المسؤول عن عملية تحقيق مشروع ما من خلال الصفقات المبرمة بين المؤسسة والمقاول بناء على طلبات الزبائن. قسم العلاقات التجارية يهتم بما له علاقة بتسويق الكهرباء والغاز ومختلف العمليات التجارية الناتجة عن ذلك، كما يسعى القسم لتطوير المبيعات. قسم ادارة الصفقات يعمل هذا القسم على تسيير الصفقة من البداية لغاية تنفيذها. قسم المالية والمحاسبة يعمل

على اعداد الموازنات، ومسك المحاسبة ومراقبة الحسابات البنكية، وإعداد التقارير المالية. قسم تسيير الموارد البشرية مسؤول عن تسيير كل ما يتعلق بالجانب البشري في المؤسسة. أما فيما يخص قسم استغلال أنظمة المعلومات فهو مسؤول عن تسيير عمليات شبكة الاتصالات وكل ما له علاقة بالصيانة أجهزة الاعلام الآلي في المؤسسة. بالنسبة لقسم تسيير المنظومة يهتم بتسيير الأنظمة المعلوماتية، تسجيل زبائن جدد في القائمة المعتمدة، تحرير الفواتير. قسم الوسائل العامة هو القسم الذي يهتم بجلب الوسائل العامة وتسييرها، تسيير حظيرة السيارات بالمؤسسة، التوثيق، الأرشفة.

رابعاً: وكالات التوزيع ومهامها

تحتوي مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة على خمس وكالات توزيع مقسمة حسب الدوائر كالتالي:

1. وكالة المسيلة: وتضم كل من دائرة المسيلة، حمام الضلعة، الشلال؛
2. وكالة بوسعادة: وتضم كل من دائرة بن سرور، بئر هنّي، سيدي عامر، أولاد سيدي إبراهيم؛
3. وكالة سيدي عيسى: وتضم كل من دائرة سيدي عيسى، عين الحجل؛
4. وكالة عين الملح: وتضم كل من دائرة عين الملح، امجدل، جبل مساعد؛
5. وكالة برهوم: وتضم كل من دائرة مقرة، أولاد دراج.

تتعدد مهام هذه الوكالات، والتي نذكر منها:

- مراقبة وصيانة شبكات التوزيع؛
- مراقبة استمرارية ونوع التوزيع؛
- التموين في ظروف موالية؛
- ربط الزبائن العاديين؛
- صيانة وتسيير العدادات.

المطلب الثاني: نظام التسيير الموازي للمبيعات في المؤسسة محل الدراسة

المؤسسة محل الدراسة تعتمد في مراقبة تسييرها على لوحات القيادة بدرجة أكبر، كبديل لنظام الموازنات التقليدية الكلاسيكي. حسب المقابلات العديدة التي أجريناها في المؤسسة مع كل من مسؤول قسم المالية والمحاسبة ومسؤول قسم العلاقات التجارية تبين لنا أن المؤسسة كانت تعتمد في تسييرها على إعداد مختلف الموازنات التقديرية خاصة الموازنة التجارية وهذا طبعاً راجع لنشاطها التجاري، لكن المؤسسة تعاني ضعف في فهم وتطبيق نتائج التسيير الموازي للمبيعات هذا ما أدى لعدم التحكم في تكاليفها التجارية خاصة. كل هذا أدى للاعتماد أكثر على إعداد الموازنات الاستثمارية، أي التوجه من النشاط التجاري الغالب إلى الاهتمام أكثر بالجانب الاستثماري من خلال إعداد مختلف المشاريع سواء في مجال الكهرباء أو الغاز.

هذا ما أدى بنا لبناء نموذج الموازنة على الأساس الصرفي الذي يسعى للتحكم في التكاليف كبديل عن نظام الموازنات التقليدية.

أولاً: إعداد الموازنات التجارية في المؤسسة محل الدراسة

تقوم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بإعداد موازنات تجارية وأخرى استثمارية، حيث تعمل بالتوجيه من الإدارة العامة والمجمع الرئيسي الموجود بولاية قسنطينة. تعتبر المصلحة التجارية بالمؤسسة هي المسؤولة عن التنبؤ بالمبيعات بالتعاون مع مصلحة المالية والمحاسبة (حيث يعتبر رئيس مصلحة المالية والمحاسبة هو مراقب التسيير)، يكون التقدير على أساس الطلبات المقدمة من طرف الزبائن (أشخاص أو مؤسسات)، فيما يخص احتياجاتهم لاستهلاك الكهرباء أو الغاز ثم ترفع التقارير إلى مدير مجلس الإدارة ليتم عقد اجتماع لمناقشة التنبؤات المحددة من قبل المسؤولين عن ذلك واجراء التعديلات اللازمة. ومن خلال المقابلات التي أجريناها مع رئيس المصلحة التجارية ورئيس مصلحة المالية والمحاسبة بالمديرية التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز وجدنا بأن المديرية لا تعتمد طرق كمية في التنبؤ بل مجرد الاعتماد على تقديرات السنوات السابقة مع ما تم تحقيقه إضافة إلى الخبرة الشخصية لمسئولي المصلحتين معاً، ثم بعدها يتم تقديم التقرير المتفق عليه إلى المدير ليتم بعده المناقشة في اجتماع مجلس الإدارة الذي يعقد في نهاية السداسي الأول من كل سنة (جوان). يضم اجتماع مجلس الإدارة كل من المدير ومختلف رؤساء المصالح بالمديرية، حيث تتم المناقشات حول كمية المبيعات المقدرة ليتم المصادقة عليها أو تعديلها وذلك من طرف رئيس مجلس الإدارة، وبعد أن يتخذ رئيس مجلس الإدارة القرار ليتم إعلانه رسمياً بمختلف الوكالات التابعة للمديرية.

يتبين من ما تم سرده في المقابلة أن مؤسسة سونلغاز تعتمد على الطرق الكيفية (الخبرة الشخصية، دراسة السوق، المعطيات الماضية) كأساس لنشاطها، كما لاحظنا أن المؤسسة تعتمد على التقديرات قصيرة الأجل.

ثانياً: عرض موازنة المبيعات في المؤسسة محل الدراسة

نظام المعلومات المعتمد في المؤسسة محل الدراسة يسمح بتطبيق جل أدوات مراقبة التسيير من المحاسبة التحليلية، التسيير الموازي الذي من خلاله يمكن تحديد الانحرافات وتقييم أداء المؤسسة.

التسيير الموازي للمبيعات يساعد المؤسسة في تخطيط المبيعات ومحاولة بلوغ الأهداف المسطرة ومعرفة الانحرافات من خلال المقارنة بين ما هو مقدر بما هو فعلي في المديرية محل الدراسة حيث يتم إعداد موازنة المبيعات على مستوى كل من مصلحة المالية والمحاسبة ومصلحة العلاقات التجارية ويتم إعدادها لفترة السنة عادة، ويقوم مراقب التسيير بالرقابة الموازية للمبيعات شهريا وإبلاغ المدير بالنتائج للتحضير للاجتماع الذي ينعقد كل شهر لمناقشة الانحرافات وتحديد أسبابها والقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة مع إمكانية التعديل في موازنة المبيعات في حال مرونتها، أي قابليتها للتعديل حسب المستجدات الحاصلة في المديرية محل الدراسة .

تقوم بإعداد موازنة للمبيعات في الجداول أدناه وذلك اعتمادا على الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة، التي تتضمن المبيعات، أسعار البيع وغيرها من المعلومات التي اعتمدها في وضع الموازنات، إضافة لإجراء مقارنات بينها عبر الزمن. (الملحق رقم 02).

1. موازنة مبيعات الكهرباء والغاز لسنة 2016

جدول رقم (4-15): موازنة مبيعات الكهرباء لسنة 2016 حسب الفصول

القيمة (دج)	الكمية (KWh)	MT			BT			الفصل الأول
		القيمة (دج)	السعر (دج)	الكمية (KWh)	القيمة (دج)	السعر (دج)	الكمية (KWh)	
103063510410	268156500	19165960800	329	58255200	83897549610	399,7	209901300	
93471678370	247593700	25554614400	329	77673600	67917063970	399,7	169920100	
145672237690	380482900	29813716800	329	90619200	115858520890	399,7	289863700	
163782274530	426936900	31943268000	329	97092000	131839006530	399,7	329844900	
505989701000	1323170000	106477560000	329	323640000	399512141000	399,7	999530000	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

جدول رقم (4-16): موازنة مبيعات الكهرباء لسنة 2016 حسب الوكالات التجارية

القيمة (دج)	الكمية (KWh)	MT			BT			المسيلة
		القيمة (دج)	السعر (دج)	الكمية (KWh)	القيمة (دج)	السعر (دج)	الكمية (KWh)	
62584334330	162302900	10647756000	329	32364000	51936578330	399,7	129938900	
80157557550	211421100	20230736400	329	61491600	59926821150	399,7	149929500	
127298219860	331078600	23425063200	329	71200800	103873156660	399,7	259877800	
137945975860	363442600	34072819200	329	103564800	103873156660	399,7	259877800	
98003613400	254924800	18101185200	329	55018800	79902428200	399,7	199906000	
505989701000	1323170000	106477560000	329	323640000	399512141000	399,7	999530000	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدولين أعلاه يمثلان موازنة مبيعات خاصة بالكهرباء، حيث مثل الجدول رقم (4-15) توزيع المنتجات من الكهرباء بأنواعها على الفصول، بينما الجدول رقم (4-16)، توزيع المنتجات من الكهرباء حسب الوكالات التجارية.

جدول رقم (4-17): موازنة مبيعات الغاز لسنة 2016 حسب الفصول

المجموع		MP			BP			
القيمة (دج)	الكمية (MTh)	القيمة (دج)	السعر (دج)	الكمية (MTh)	القيمة (دج)	السعر (دج)	الكمية (MTh)	
16332482196	500019300	1543612896	32,32	47760300	14788869300	32,7	452259000	الفصل الأول
20968083792	641675100	1249591392	32,32	38663100	19718492400	32,7	603012000	الفصل الثاني
25136563704	769468700	2131655904	32,32	65954700	23004907800	32,7	703514000	الفصل الثالث
25476932400	828816900	2425677408	32,32	75051900	24648115500	32,7	753765000	الفصل الرابع
89510922600	2739980000	7350537600	32,32	227430000	82160385000	32,7	2512550000	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

جدول رقم (4-18): موازنة مبيعات الغاز لسنة 2016 حسب الوكالات التجارية

المجموع		MP			BP			
القيمة (دج)	الكمية (MTh)	القيمة (دج)	السعر (دج)	الكمية (MTh)	القيمة (دج)	السعر (دج)	الكمية (MTh)	
9171608388	280820900	955569888	32,32	29565900	8216038500	32,7	251255000	المسيلة
16713053790	511499000	1102580640	32,32	34114500	15610473150	32,7	477384500	بوسعادة
19986424476	611892800	1911139776	32,32	59131800	18075284700	32,7	552761000	عين الملح
27761430720	849502000	1470107520	32,32	45486000	26291323200	32,7	804016000	سيدي عيسى
15878405226	486265300	1911139776	32,32	59131800	13967265450	32,7	427133500	برهوم
89510922600	2739980000	7350537600	32,32	227430000	82160385000	32,7	2512550000	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدولين أعلاه يمثلان موازنة مبيعات خاصة بالغاز، حيث مثل الجدول رقم (4-17) توزيع المنتجات من الغاز بأنواعها على الفصول، بينما الجدول رقم (4-18)، توزيع المنتجات من الغاز حسب الوكالات التجارية.

يمكن شرح وتوضيح الموازنات الممثلة في الجداول السابقة مقارنة بالنسبة لتطور المبيعات من الكهرباء والغاز في الجدولين التاليين:

جدول رقم (4-19): تطور مبيعات الكهرباء لسنة 2016

المنتجات	الحقق 2014 (1)	المقدر 2015 (2)	المقدر 2016 (3)	التطور	
				3/1	3/2
AO					
الكمية (KWT)	760345430	746420000	892190000	117,34%	119,53%
القيمة (دج)	2796868908,11	2975984080	3566082171	127,5%	119,83%
FSM					
الكمية (KWT)	88471016	94160000	107340000	121,33%	114%
القيمة (دج)	373437806,97	375415920	429037828,6	114,89%	114,28%
MT					
الكمية (KWT)	263060446	284620000	23640000	123,03%	113,71%
القيمة (دج)	917296335,01	938110000	1064780000	116,08%	113,50%
المجموع	4087603050,09	4289510000	5059900000	123,79%	118%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

حيث:

- AO كهرباء خاصة بالاستهلاك العادي (Abonnement ordinaire)؛
- FSM كهرباء خاصة بالإدارات (factures sur mémoire)؛
- BT التوتر المنخفض (basse tension)؛ ويمثل مجموع AO و FSM
- MT التوتر المتوسط (moyen tension).

جدول رقم (4-20): تطور مبيعات الغاز لسنة 2016

المنتجات	الحقق 2014 (1)	المقدر 2015 (2)	المقدر 2016 (3)	التطور	
				3/1	3/2
AO					
الكمية	2175145197	2344570000	2402130000	%110	%102
(MTh)	691638948,57	750968066	770469098	%111	102,60%
القيمة (دج)					

FSM					
الكمية	95813777	107780000	110420000	115,24%	102,45%
(MTh)	40180121,65	34521934	35416567	88,14%	102,60%
القيمة (دج)					
MP					
الكمية	194129673	221980000	227430000	117,15%	102,45%
(MTh)	64559170,28	73190000	73510000	113,9%	100,44%
القيمة (دج)					
المجموع	796378241	858680000	879395665	110,42%	102,41%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

حيث:

- AO كهرباء خاصة بالاستهلاك العادي (Abonnement ordinaire)؛
- FSM كهرباء خاصة بالإدارات (factures sur mémoire)؛
- BP الضغط المنخفض (basse pression)؛ ويمثل مجموع AO و FSM
- MP الضغط المتوسط (moyen pression).

من خلال موازنة مبيعات الكهرباء والغاز أعلاه نلاحظ أن قيمة المبيعات المقدرة لسنة 2016 أكثر من قيمة المبيعات المقدرة لسنة 2015 وأكثر من ما تم تحقيقه في سنة 2014 بنسبة لجميع أنواع الكهرباء والغاز الموزعة لسنة 2016، أي المؤسسة لا تعتمد على وضع تقديرات أو تحقيقات السنوات السابقة. وهذا راجع أيضا للسعر الذي يحدد من طرف الدولة، أي أن المؤسسة باعتمادها التسيير الموازي للمبيعات بداية بإعداد موازنة للمبيعات إلى مراقبتها يسمح لها بالتقدير الدقيق أي التنبؤ بالمبيعات الذي يساعدها بتحقيق ما تم تقديره أو أكثر. بدون موازنة المبيعات لا تستطيع المؤسسة تحديد الانخفاض المعتبر في عدد الزبائن الذين تم ربطهم بشبكة الكهرباء والغاز، بالإضافة لعدم قدرتها على معالجة النقائص المستدركة التي كانت في سنة 2015 للزبائن غير المدمجين وعدم تغيير العدادات غير صالحة بعدادات جديدة، ومن خلال موازنة المبيعات تستطيع المؤسسة أن تحقق نتائج لسنة 2016 تفوق الأهداف المسطرة بنسبة معتبرة وهذا نتيجة المراقبة المستمرة وتصحيح الانحرافات للفترة الماضية في وقتها المناسب، ومعرفة أسبابها .

المؤسسة تشتري كل ما يتم انتاجه من قبل المؤسسة الانتاجية للكهرباء والغاز بالولاية، لأنه من الطبيعي انخفاض عدد الزبائن يستلزم انخفاض المشتريات وهذه ليست ضرورة وإنما تسعى المؤسسة لزيادة المبيعات دون زيادة المشتريات باعتبارها محددة أيضا، حيث يتضح لنا نسبة التطور المقدر ب 118% لسنة 2016 مقارنة بمقدر سنة 2015، وكذلك التطور المقدر لسنة 2016 مقارنة مع ما تم تحقيقه في سنة 2014 المقدر ب 123,79%. يتبين أن

المؤسسة تسعى لربط أكبر عدد ممكن بالشبكة الكهرباء وذلك من خلال عدة اجراءات تسمح لها بزيادة مبيعاتها، نذكر:

- محاربة ظاهرة سرقة الكهرباء بتغيير الأسلاك النحاسية بكوابل مغطاة تمنع ظاهرة السرقة؛

- تغيير العدادات الكهربائية غير المستغلة؛

- معالجة المعلومات في يومها ووقتها الواردة في التقرير اليومي للملحقين التجاريين القائمين بالرصد والتحصيل كل هذا يؤثر على رقم أعمال المؤسسة لأن هذا الأخير يقتضي توزيع أكبر قدر ممكن من الطاقة مع فوترة قدر ممكن من هذه الطاقة الموزعة.

ثالثا: الرقابة الموازية للمبيعات في مؤسسة سونلغاز

بعد إعداد الموازنات التقديرية للمبيعات ومن ثم باقي الموازنات الأخرى واعتمادها من طرف مجلس الإدارة، تأتي مرحلة تنفيذ هذه الموازنات، وفي نهاية المدة والمقدرة في المؤسسة بشهر وبعد تحقيق النتائج الفعلية، يقوم رئيس مصلحة المبيعات بعملية المقارنة بين القيم الفعلية والقيم التقديرية واستخراج الانحرافات والمعدلات في شكل جداول تسمى داخل المؤسسة بمجداول متابعة الموازنات، والتي تحتوي على القيم الحقيقية والقيم التقديرية، ونسبة الانحرافات. بعد ما يتم حساب الانحرافات، يقوم رئيس مصلحة تسيير الموازنة بإعداد التقارير، التي منها الشهرية والفصلية وكذا السنوية ثم ترسل إلى مدير مجلس الإدارة، ليقوم هذا الأخير وخلال الاجتماع الشهري الذي يعقده مع مدراء الفروع للاستفسار منهم عن أسباب هذه الانحرافات والتشاور معهم حول الحلول اللازمة، ومن ثم يتخذ مدير مجلس الإدارة الإجراءات التصحيحية المناسبة، إلا أنه في أغلب الأحيان يكون السبب في عدم القدرة على تحقيق رقم الأعمال المقدر للمؤسسة في عدم قدرتها على تحديد الانخفاض المعترف في عدد الزبائن الذين تم ربطهم بشبكة الكهرباء والغاز، بالإضافة لعدم قدرتها على معالجة النقائص المستدركة التي كانت في سنة سابقة للزبائن غير المدمجين، وعدم تغيير العدادات غير صالحة بعدادات جديدة.

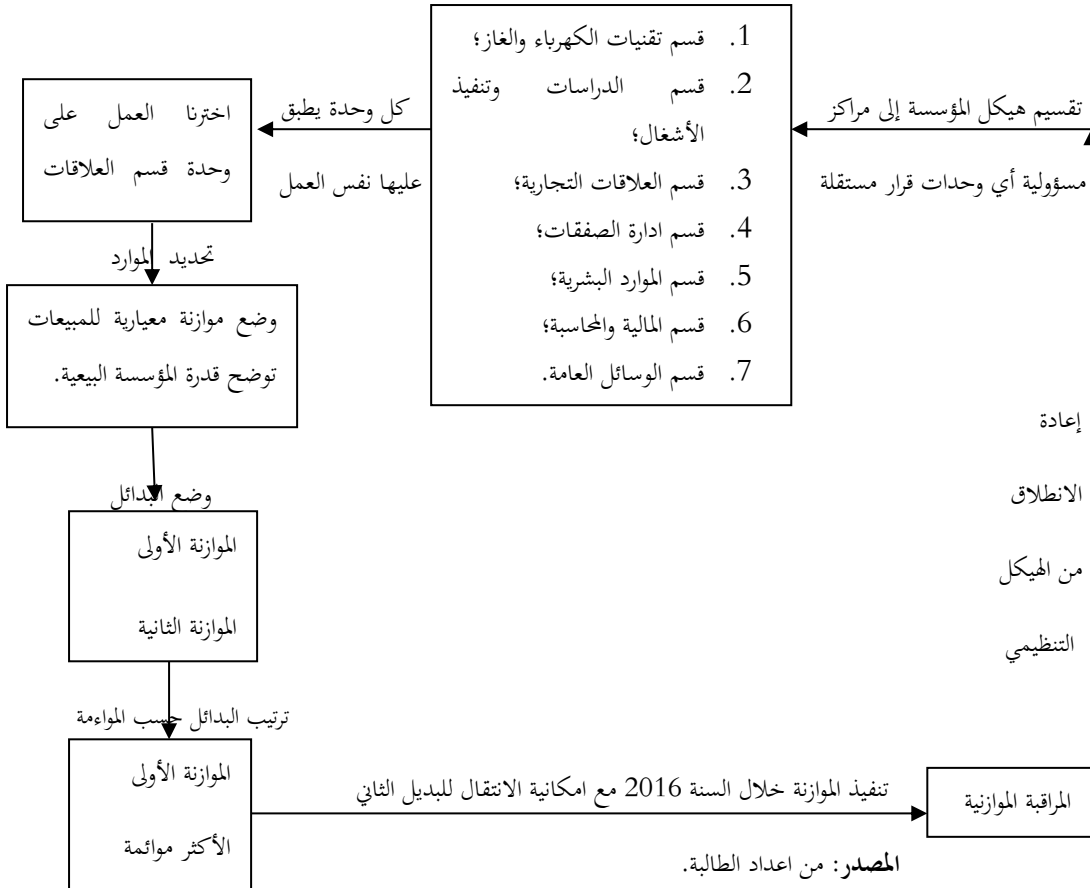
نلاحظ مما سبق أن عملية اتخاذ القرارات التصحيحية في المؤسسة مركزية بحتة، كما يقتصر دور مراقب التسيير على حساب الانحرافات وإعداد التقارير أي متابعة الأداء التسييري.

المطلب الثالث: إعداد موازنة تجارية على الأساس الصفري في المؤسسة محل الدراسة

كما رأينا في الجانب النظري، أن الموازنة على الأساس الصفري من بين الموازنات الحديثة التي تقوم على أساس الغاء موازنات السنة الماضية لإعداد موازنة السنة المقبلة. حيث تطبق على الوحدات العملية والوظيفية، بغية تخفيض التكاليف، ارتأينا اقتراح نموذج موازنة على الأساس الصفري على مؤسسة عمومية تجارية ينطلق من وضع عدة بدائل لاتخاذ الخيار المناسب عوض التسيير الكلاسيكي القائم على التنبؤ بالتكاليف في ظل الموارد المتاحة.

ونظرا لعدم حصولنا على تكاليف المؤسسة المدروسة، قمنا بمحاكاة تطبيق الأساس الصفري على مبيعات المؤسسة من خلال السعي لتحقيق هدف التسيير الموازي الذي يتمثل في تحقيق الملائمة أو الموازنة بين ما تملكه المؤسسة وما تريد تحقيقه، باعتبار الموازنة يجب أن تتحقق قبل بداية التنفيذ الموازي من خلال استخدامها لترتيب البدائل. نوضح مراحل تطبيق BBZ في المؤسسة حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (4-3): مراحل إعداد الموازنة التجارية على الأساس الصفري بالمؤسسة



المرحلة الأولى: تحديد وحدة القرار

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة يمكن تقسيمه إلى محددات قرار أو مراكز مسؤولية، حيث كل وحدة تحدد بدائل لعملها كل سنة مع أن يخصص لها موارد. ويمكن الحصول على وحدات القرار التالية:

1. قسم تقنيات الكهرباء والغاز؛

2. قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال؛

3. قسم العلاقات التجارية؛

4. قسم ادارة الصفقات؛

5. قسم الموارد البشرية؛

6. قسم المالية والمحاسبة؛

7. قسم الوسائل العامة.

هذا التقسيم لوحدها قرار في المؤسسة يسمح باستقلالية العمل بين الوحدات، أي دراسة كل وحدة من حيث عملها، وبالتالي السعي لتحسينه ووضع البدائل المختلفة التي تسمح بتحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف. سوف نقوم باختيار وحدة من الوحدات لتطبيق العمل عليها ولتكن قسم العلاقات التجارية، وما ينطبق عليها ينطبق على باقي الوحدات أعلاه.

المرحلة الثانية: تحديد البدائل للوحدة

1. بالنسبة لمبيعات الكهرباء

جدول رقم (4-21): يوضح مبيعات المؤسسة من الكهرباء المحددة معياريا لسنة 2016

المنتجات	الكمية (KWT)	القيمة (دج)	الكمية	القيمة%
AO	876 172 921	3 540 390 487,58	68,52%	67,06%
FSM	104 494 473	517 935 435,29	8,17%	9,81%
MT	298 039 030	1 221 389 469,21	23,31%	23,13%
المجموع	1278706424	5279715392,08	100%	100%

المصدر: من إعداد الطالبة.

حسب الجدول رقم (4-21)، فإنه يوضح لنا قدرة المؤسسة على تحقيق هذه المبيعات، أي ما يجب أن تحققه المؤسسة في هذه السنة. حسب الجدول تستطيع المؤسسة بيع 1278706424 (KWH) ما يعادل 5279715392,08 (دج). حسب قدرة المؤسسة فإنها تستغل مواردها في توزيع الكهرباء الخاصة بالزبائن العاديين AO بنسبة 68,52% مقدرة 67,06% قيمة مالية. اعتبرنا معطيات الجدول رقم (4-22) كهدف المؤسسة تسعى لتجسيده من خلال امكانياتها على تحقيق المبيعات المدرجة في الجدول أعلاه من الكهرباء.

• البديل الأول

جدول رقم (4-22): يوضح مبيعات المؤسسة من الكهرباء المقدرة لسنة 2016

المنتجات	الكمية (KWT)	القيمة (دج)	الكمية%	القيمة%
AO	892190000	3566082171	67,43%	70,48%
FSM	107340000	429037828,6	8,11%	8,48%
MT	323640000	1064780000	24,46%	21,04%
المجموع	1323170000	5059899999,6	100%	100%

المصدر: من اعداد الطالبة.

حسب الجدول رقم (4-22)، الذي يمثل كمية وقيمة المبيعات من الكهرباء المقدرة لسنة 2016 أي الموازنة التقديرية للمبيعات الكهرباء من سنة 2016. تقديرات المؤسسة من كمية المبيعات هي (KWH)1323170000 مقيمة بـ 5059899999,6 (دج). يمثل الجدول كبديل أول عن الموازنة أعلاه، وهذا لتسهيل المقارنة لاحقا. أيضا البديل يوضح كيف أن المؤسسة تتوقع نسبة أكبر لتوزيع الكهرباء الخاصة بالزبائن العاديين وهذا راجع لتوقعها بزيادة في عدد الزبائن الذين سيتم ربطهم بشبكة الكهرباء، بالإضافة إلى استدراك المؤسسة الطاقة المتأخرة من السنة الماضية، ومعالجة النقائص المستدركة التي كانت في سنة 2015 من نفس الفترة لبعض الزبائن غير المدمجين وتغيير العدادات غير صالحة.

• البديل الثاني

جدول رقم (4-23): يوضح مبيعات المؤسسة من الكهرباء المقدرة لسنة 2016

المنتجات	الكمية (KWT)	القيمة (دج)	الكمية %	القيمة %
AO	805 783 564	2 969 492 469,32	67,54%	67,7%
FSM	95 452 229	406 483 828,34	8%	9,27%
MT	291 815 427	1 010 252 277,19	24,46%	23,03%
المجموع	1193051220	4386228575	100%	100%

المصدر: من اعداد الطالبة.

الجدول رقم (4-23)، يمثل كبديل ثاني، موازنة للمبيعات من الكهرباء لسنة 2016. تم اعداد البديل الثاني على أساس أنه في حالة ما إذا حدث تراجع في طلبات الزبائن العاديين باعتبارها أساس ارتفاع مبيعات المؤسسة. قدرت المبيعات (KWH)1193051220 بقيمة (دج)4386228575.

2. بالنسبة لمبيعات الغاز

جدول رقم (4-24): يوضح مبيعات المؤسسة من الغاز المحددة معياريا لسنة 2016

المنتجات	الكمية (TH)	القيمة (دج)	الكمية %	القيمة %
AO	2 543 041 428,80	889 517 766	88,83%	87,43%
FSM	108 919 753,60	44 710 512	3,8%	4,39%
MP	210 844 407,00	83 204 212	7,36%	8,18%
المجموع	2862805589	1017432490	100%	100%

المصدر: من اعداد الطالبة.

حسب الجدول رقم (4-24)، فإنه يوضح لنا قدرة المؤسسة على تحقيق هذه المبيعات، أي ما يجب أن تحققه المؤسسة في هذه السنة. حسب الجدول تستطيع المؤسسة بيع (TH)2862805589 ما يعادل (دج)1017432490. حسب قدرة المؤسسة فإنها تستغل مواردها في توزيع الغاز الخاصة بالزبائن العاديين AO

بنسبة 88,83% مقدرة 87,43% قيمة مالية. اعتبرنا معطيات الجدول رقم (4-25) كهدف المؤسسة تسعى لتجسيده من خلال امكانياتها على تحقيق المبيعات المدرجة في الجدول أعلاه من الغاز.

• البديل الأول

جدول رقم (4-25): يوضح مبيعات المؤسسة من الغاز المقدرة لسنة 2016

المنتجات	الكمية (TH)	القيمة (دج)	الكمية %	القيمة %
AO	2402130000	770469098	87,67%	87,62%
FSM	110420000	35416567	4,03%	4,03%
MP	227430000	73510000	8,3%	8,36%
المجموع	2739980000	879395665	100%	100%

المصدر: من اعداد الطالبة.

حسب الجدول رقم (4-25)، الذي يمثل كمية وقيمة المبيعات من الغاز المقدرة لسنة 2016 أي الموازنة التقديرية لمبيعات الغاز من سنة 2016. تقديرات المؤسسة من كمية المبيعات هي (TH)2739980000 مقيمة بـ 879395665(دج). يمثل الجدول كبديل أول عن الموازنة أعلاه، وهذا لتسهيل المقارنة لاحقا. أيضا البديل يوضح كيف أن المؤسسة تتوقع نسبة أكبر لتوزيع الغاز الخاصة بالزبائن العاديين وهذا راجع لتوقعها بزيادة في عدد الزبائن الذين سيتم ربطهم بالغاز، بالإضافة إلى استدراك المؤسسة الطاقة المتأخرة من السنة الماضية، ومعالجة النقائص المستدركة التي كانت في سنة 2015 من نفس الفترة لبعض الزبائن غير المدمجين وتغيير العدادات غير صالحة بعدادات جديدة.

• البديل الثاني

جدول رقم (4-26): يوضح مبيعات المؤسسة من الغاز المقدرة لسنة 2016

المنتجات	الكمية (TH)	القيمة (دج)	الكمية %	القيمة %
AO	2 349 900 379,00	702 208 357	88,2%	86,68%
FSM	104 665 830,00	43 450 748	3,93%	5,36%
MP	209 655 185,00	64 445 392	7,87%	7,95%
المجموع	2664221394	810104497	100%	100%

المصدر: من اعداد الطالبة.

الجدول رقم (4-26)، يمثل كبديل ثاني، موازنة للمبيعات من الغاز لسنة 2016. تم اعداد البديل الثاني من على أساس أنه في حالة ما إذا حدث تراجع في طلبات الزبائن العاديين باعتبارها أساس ارتفاع مبيعات المؤسسة. قدرت المبيعات (TH)2664221394 بقيمة (دج)810104497.

المرحلة الثالثة: تحديد البديل المناسب

اخترنا أن نفاضل بين البدائل عن طريق تحديد وضعية المؤسسة في حالة اختيارها لموازنة ما، وذلك من خلال تحديد الملائمة (Les pertinences): المادية (La pertinence physique)، المالية (La pertinence financière)، والاقتصادية (La pertinence économique).

1. مفهوم الملائمة (La pertinence): يقصد بها معرفة وضع المؤسسة في حالة اعداد الموازنة مقارنة بقدرتها أي امكانياتها المتمثلة في مختلف مواردها لتحقيق أهدافها المسطرة. أي من خلالها يتم تحديد الفجوة بين ما تملكه المؤسسة من موارد وما تسعى لتحقيقه. تعتبر مرحلة المفاضلة بين البدائل من خلال تحديد ملائمة البدائل بالنسبة لقدرة المؤسسة، فهي مرحلة أساسية ومهمة في عملية التسيير الموازي للمؤسسة يمكن تقسيمها إلى ملائمة مادية، مالية، وأخرى اقتصادية.¹

حيث:

- الملائمة المادية (La pertinence physique): تتعلق بتحديد قدرة المؤسسة على الانتاج أو البيع مقارنة بما تم توقعه في الموازنة.
- الملائمة المالية (La pertinence financière): يتم فيها تحديد قدرة المؤسسة على تحقيق رقم أعمال محدد وفقا لمواردها، أو تحمل المؤسسة لمصاريف ناتجة عن عملية الانتاج.
- الملائمة الاقتصادية (La pertinence économique): تحسب من خلال المقارنة بين الملائمة المادية وما يقابلها من ملائمة مالية. أي بين ما تم استهلاكه من موارد وما تم تحقيقه.²

2. تحديد الملائمة للموازنات المقدرة(البدائل)

➤ بالنسبة لمبيعات الكهرباء

الملائمة المادية= كمية المبيعات المقدرة/كمية المبيعات المعيارية

الملائمة المادية بالنسبة للبديل الأول=1278706424/1323170000

= 103,48%(KWT)

الملائمة المادية بالنسبة للبديل الثاني = 1278706424/1193051220

= 93,30%(KWT)

الملائمة المالية = قيمة المبيعات المقدرة/قيمة المبيعات المعيارية

الملائمة المالية بالنسبة للبديل الأول = 5279715392,08/5059899999,6

= 95,84%(دج)

¹Abdelkrim Toudjine, la pratique du contrôle de gestion ABC/ABM, Office des publications Universitaires, 2017, p25.

²Ibid, p 33.

الملائمة المالية بالنسبة للبديل الثاني = $5279715392,08/4386228575$

$$= 83,08\% \text{ (دج)}$$

الملائمة الاقتصادية = الملائمة المالية/الملائمة المادية

الملائمة الاقتصادية للبديل الأول = $103,48/95,84$

$$= 92,62\% \text{ دج/kwh}$$

الملائمة الاقتصادية للبديل الثاني = $93,30/83,08\%$

$$= 89,05\% \text{ دج/kwh}$$

➤ بالنسبة لمبيعات الغاز

الملائمة المادية بالنسبة للبديل الأول = $2862805589/2739980000$

$$= 95,71\% \text{ (th)}$$

الملائمة المادية بالنسبة للبديل الثاني = $2862805589/2664221394$

$$= 93,06\% \text{ (th)}$$

الملائمة المالية بالنسبة للبديل الأول = $1017432490/879395665$

$$= 86,43\% \text{ (دج)}$$

الملائمة المالية بالنسبة للبديل الثاني = $1017432490/810104497$

$$= 79,62\% \text{ (دج)}$$

الملائمة الاقتصادية للبديل الأول = $95,71/86,43$

$$= 90,31\% \text{ دج/th}$$

الملائمة الاقتصادية للبديل الثاني = $93,06/79,62$

$$= 85,56\% \text{ دج/th}$$

من خلال حساب مختلف الملائمات للمؤسسة فإننا نستطيع أن نرتب البدائل (موازنات المبيعات المعدة)، من خلال الموازنة التي تجعل المؤسسة في وضع يتناسب مع قدراتها مقارنة مع أهدافها.

نلاحظ أن البديل الأول هو الأكثر ملائمة من البديل الثاني، وهذا ما يؤكد سلامة التسيير الموازني للمبيعات في المؤسسة محل الدراسة رغم عدم المامها بجميع التقنيات الحديثة للتنبؤ بالمبيعات، يتناسب وقدرة المؤسسة ويحقق أفضل النتائج. الملائمة الاقتصادية للبديل الأول لمبيعات الكهرباء أكبر من الملائمة الاقتصادية للبديل الثاني ($92,62\% < 89,05\%$)، أيضا بالنسبة لمبيعات الغاز الملائمة الاقتصادية للبديل الأول أكبر من الملائمة الاقتصادية للبديل الثاني ($90,31\% < 85,56\%$).

في هذه الحالة المؤسسة تتبنى البديل الأول الذي تعتمد عليه قسم العلاقات التجارية في تحقيق رقم أعمالها من مبيعات الكهرباء والغاز.

إذا أعدت المؤسسة عدة بدائل فإنها ترتبها ترتيباً تنازلياً مما يسمح لها بالانتقال للبديل الثاني أو الثالث حسب الترتيب في حالة حدوث تغيرات فجائية وهذا ما يمكنها من التسيير بمرونة.

رابعاً: تقييم نموذج الموازنة الصفرية مقارنة بالموازنة التقليدية في المؤسسة

يمكن توضيح الفروقات بين الموازنة الصفرية والموازنة التقليدية في المؤسسة محل الدراسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4-27): مقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة على الأساس الصفري في المؤسسة محل الدراسة

أساس المقارنة	الموازنة التقليدية	الموازنة على الأساس الصفري
الأهداف	تحدد المؤسسة أهداف عامة غير تفصيلية.	أهداف خاصة بكل وحدة قرارية في المؤسسة.
التقديرات	التقديرات تعد بطرق متعارف عليها في المؤسسة.	اعداد التقديرات باعتماد طرق كمية حديثة.
الموارد	الموارد تخصص بصفة عامة.	تخصيص الموارد لكل وحدة على حدى.
المعطيات التاريخية	تدرج معطيات السنوات السابقة ولكن بطريقة روتينية بحتة.	الأساس الصفري يأخذ بمعطيات السنوات السابقة ولكن بطريقة التحديث كالتقديرات المتداولة.

المصدر: من اعداد الطالبة.

حسب الجدول (4-27)، ومن خلال المقابلات التي أجريناها مع رئيس قسم العلاقات التجارية، ومسؤول قسم المالية والمحاسبة، بالإضافة لتحليلاتنا يمكن أن نلخص الفرق بين الاعداد الحديث لموازنة المبيعات باعتماد الأساس الصفري وبين الاعداد التقليدي كالتالي: بالنسبة للأهداف في حالة الموازنة التقليدية تكون مفروضة في الغالب مع الأخذ بأراء رؤساء المصالح، لكن إذا اعتمدت المؤسسة الأساس الصفري في اعدادها للموازنة التجارية فإن الأهداف تحدد من قبل مسؤولي الوحدة بصفة مستقلة عن باقي الوحدات بالمؤسسة، مما يسمح بواقعية الأهداف. أما بالنسبة للتقديرات فإن المؤسسة تعتمد على طرق كيفية اعتادت عليها لتقدير مبيعاتها السنوية من الكهرباء والغاز، أما باعتمادها الأساس الصفري فإنها سوف تعمل على التقدير بطرق كمية حديثة وهذا حسب ما تتوفر عليه المؤسسة من موارد بشرية مؤهلة لذلك.

الموازنة التقليدية يتم فيها تخصيص الموارد بصورة عامة عكس اذا ما تم تقسيم المؤسسة لوحدة قرار، حيث يخصص لكل وحدة موارد محددة وهذا ما يساعد على تسيير الموارد بصورة تحقق الكفاءة والفعالية بها. أما بالنسبة للأخذ بالمعطيات التاريخية فإن الموازنة التقليدية تدرج معطيات السنوات السابقة ولكن بطريقة روتينية بحتة من خلال اضافة هامش معين مثلاً لمبيعات السنة الماضية. أما في حالة الاعتماد على الأساس الصفري في اعداد

موازنة للمبيعات بالمؤسسة فهو موضوع جدل من قبل الباحثين حسب ما رأيناه في الجانب النظري، نرى نحن وفي حالتنا فإن المؤسسة لا يمكنها الغاء الماضي بصورة نهائية ولكن العمل على تجديده فمثلا في حالة تقدير مبيعات الكهرباء لسنة 2016 نرجع لسنوات سبقت ثم نعمل على تحيينها حسب الظروف الحالية بطرق كمية مثل طريقة التنبؤات المتداولة كتقنية تقدير تحدد تقديرات ماضية. من هنا يمكن استخلاص أن الموازنة على الأساس الصفري ليست بضرورة الالغاء الجذري لماضي المؤسسة بل باعتماد الماضي في بناء المستقبل من خلال تقسيم المؤسسة لوحدات تتغير بتغير المناخ البيئي الاقتصادي.

حسب تطبيق محاكاة تقنية الأساس الصفري في المؤسسة المدروسة، تم اختبار صحة الفرضية الجزئية الرابعة "اعتماد المؤسسات الاقتصادية موازنات تجارية حديثة يسمح بتفعيل باقي الموازنات في المؤسسة" من الفرضية الرئيسية الثانية، حيث أن تطبيق الأساس الصفري في اعداد الموازنة التجارية بالمؤسسة سوف يؤدي لسلامة اعداد وتنفيذ باقي الموازنات باعتبارها حجز الزاوية في نظام التسيير الموازي.

كما تم اختبار الفرضية الجزئية الثالثة "يضمن تفعيل وتطوير الموازنة التجارية في المؤسسات الجزائرية تحقيق التوازنات المالية" من الفرضية الرئيسية الثالثة، من خلال إعداد موازنة تجارية على الأساس الصفري يسمح بتخصيص الموارد بالمؤسسة حسب الاحتياجات الخاصة بكل قسم، وهذا حسب تقسيم المؤسسة لهيكلها التنظيمي. سمح اعداد موازنة حديثة بالمؤسسة محل الدراسة بالضبط الدقيق لمواردها، ونفقاتها مما يؤدي لتحقيق توازنات مالية كانت مشكلة كبيرة بالمؤسسة باعتبارها مؤسسة عمومية، حيث أن الدولة هي التي تتحمل التكاليف. أي أن الفرضية مثبتة.

المبحث الثالث: استطلاع لمقومات ونتائج تطبيق التوجهات الحديثة على الموازنات التجارية

نتطرق في هذا المبحث لمراحل أو مختلف خطوات تحليل الاستبيان الاحصائي، من خلال دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في مختلف الصناعات مع التركيز على المؤسسات التجارية بهدف التعرف على إمكانيات تفعيل الموازنة التجارية بها.

المطلب الأول: أدوات جمع البيانات والأدوات الاحصائية المستعملة في التحليل

تم استخدام جملة من الأدوات لجمع بيانات الاستبيان، كذلك التطرق لمختلف مراحل اعداد الاستبيان، وكذا التعرف على مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة لتحديد مختلف الأساليب الاحصائية في التحليل.

أولاً: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

تم استخدام مجموعة من الأدوات التي تتماشى وطبيعة الموضوع، حيث تتمثل في:

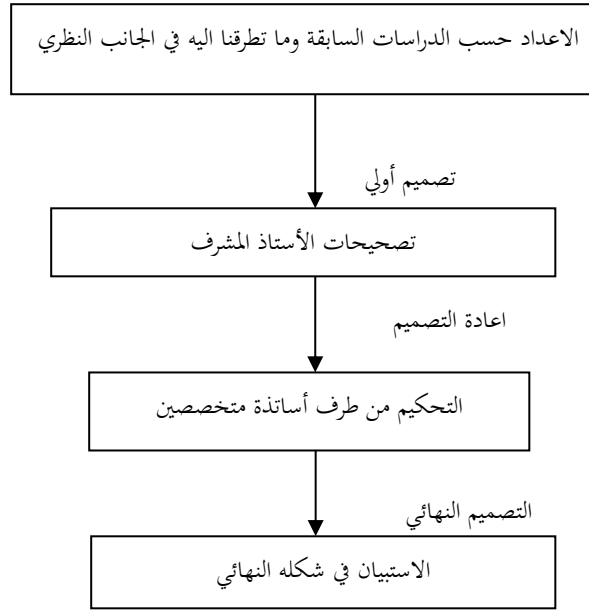
1. المقابلة: تم استخدام المقابلة باعتبارها وسيلة من وسائل الدراسات الميدانية، حيث قمنا بإجراء مقابلات مع مختلف مسيري المؤسسات، رؤساء المصالح المالية والمحاسبية، رؤساء المصالح التجارية، مراقبو التسيير باعتبارهم الأفراد المستهدفين بهذه الدراسة، كما قمنا بإرسال رسائل عبر البريد الإلكتروني والاتصال عبر الهاتف مع بعض الرؤساء في الحالات التي تعذرت فيها المقابلة المباشرة معهم.

2. الملاحظة: استخدمنا اضافة للمقابلة الملاحظة، وذلك عن طريق تسجيل أهم الملاحظات الخاصة بالتسيير الموازي للمبيعات بمراحله المختلفة من عدمه، وذلك من أجل استخدام المعلومات في تحليل فقرات الاستبيان ونتائج الدراسة الميدانية.

3. الاستبانة: تم الاعتماد على الاستبيان الإحصائي كوسيلة لجمع بيانات الدراسة، وذلك للإجابة على اشكالية الدراسة وفحص الفرضيات المتعلقة بها. تم ضبط فقرات محاور الاستبيان مع الأستاذ المشرف ومن ثم استخدامها في جمع البيانات.

تمت عملية تصميم الاستبيان وفقاً للأطر النظرية، والدراسات السابقة، ثم تحكيمها من طرف مجموعة من الأساتذة المختصين (الملحق رقم 03)، حيث مرت عملية التصميم بثلاث مراحل، البداية بالتصميم ثم في مرحلة ثانية إعادة التصميم، لنصل لمرحلة ضبطه في الشكل النهائي (الملحق رقم 05). قمنا أيضاً بترجمة فقرات الاستبيان للغة الفرنسية من أجل توضيح الفهم أكثر للفئة المستهدفة بالإجابة في المؤسسات الاقتصادية. تم استخدام عبارات ومصطلحات سهلة الفهم، واضحة، خالية من الغموض، إضافة إلى مراعاة السلامة في اللغة، ومن ثم تسليمها مباشرة للمستهدفين من الدراسة، كذلك قمنا بإرسال نسخة إلكترونية من الاستبيان للعديد من اطارات المؤسسات عن طريق البريد الإلكتروني. والشكل أدناه يوضح خطوات اعداد الاستبيان:

شكل رقم (4-4): مراحل إعداد الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبة.

- قمنا بشرح محتوى الاستبيان في صفحته الأولى، وكذا توضيح أهمية إجابة الأفراد المستهدفين على فقراته، وبأنه سيستخدم بكل سرية وموضوعية لأغراض علمية بحتة. تضمن الاستبيان أربعة محاور أساسية، بالإضافة لمحور خامس خصص للمعلومات العامة، حيث قسمت فقرات محاور الاستبيان كما يلي:
- المحور الأول (من العبارة رقم 01 إلى العبارة رقم 14): تهدف عبارات المحور الأول لمعرفة إجابات أفراد عينة الدراسة حول واقع التسيير الموازي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة، حيث تم وضع مقياس ليكرت ذو الخمس نقاط (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) على الترتيب.
 - المحور الثاني (من العبارة رقم 01 إلى العبارة رقم 14): هذا المحور جاء تحت عنوان إعداد الموازنة التجارية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بغية التعرف على مختلف طرق إعداد الموازنة التجارية بالمؤسسات محل الدراسة، إضافة لاعتمادها من عدمه. حيث تم اعتماد مقياس ليكرت أيضا.
 - المحور الثالث (من العبارة رقم 01 إلى العبارة رقم 15): تضمن المحور النقائص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في التسيير الموازي للمبيعات، مع استخدام نفس المقياس.
 - المحور الرابع (من العبارة رقم 01 إلى العبارة رقم 19): تم التعرف في المحور الرابع على إمكانيات تطبيق التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات وانعكاساتها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مع استخدام نفس المقياس.
 - المحور الخامس: خصص المحور الخامس لمعلومات عامة حول المؤسسة.

تم الاعتماد في تصميم الاستبيان على سلم Likert الخماسي أحد أكثر المقاييس استخداما لقياس آراء الباحثين، وذلك لسهولة استخدامه وتوازن درجاته لأنه يعبر عن درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الاستبيان. ولتحديد مجال كل فئة يتم تحديد المدى وطول الفئة كالتالي:

$$\text{المدى} = \text{الحد الأعلى للفئة} - \text{الحد الأدنى للفئة} = 5 - 1 = 4$$

$$\text{طول الفئة} = \text{المدى} / \text{عدد الفئات} = 4 / 5 = 0,8$$

يصبح الحد الأدنى للفئة الأولى هو أقل قيمة في المقياس وهي الواحد، وبإضافة طول الفئة نحصل على الحد الأعلى للفئة كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (4-28): سلم ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المجال	[1,8 - 1]	[2,60- 1,81]	[3,40- 2,61]	[4,20 - 3,41]	[5 - 4,21]
مستوى الأهمية	منخفض		متوسط	مرتفع	

المصدر: لعشاش عبد الحليم، دور تسيير تكاليف سلسلة التوريد في زيادة تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص ادارة المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016، ص 219.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

استهدفت الدراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبيرة والمتوسطة التي تطبق نظام الموازنات التقديرية في تسييرها.

تمثلت عينة الدراسة في عينة عشوائية من اطرار بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة والمسؤولة بصفة مباشرة على اعداد وتنفيذ الموازنات بالمؤسسة.

وبعدها تم القيام بعملية توزيع وجمع استمارات الاستبيان الخاص بدراستنا، ليتم بعدها عملية التفرغ من أجل تحليل البيانات المتحصل عليها للتوصل لمختلف مقومات تفعيل الموازنات التجارية بالمؤسسات الاقتصادية التجارية الجزائرية.

تم توزيع 210 استمارة، والجدول التالي يوضح عدد الردود المسترجعة القابلة للتحليل:

الجدول رقم (4-29) : عينة الدراسة وعدد الردود القابلة للتحليل

البيان	العدد
عينة الدراسة	210
عدد الردود المسترجعة	110
عدد الردود غير المسترجعة	100
عدد الردود الصحيحة	90
عدد الردود غير الصحيحة	20

المصدر: من إعداد الطالبة.

رغم الصعوبات التي واجهتنا في مرحلة التوزيع ومرحلة الاسترجاع، إلا أنه تم استرجاع 110 استمارة من 210 استمارة موزعة أي بنسبة ردود 52,38%، 20 استمارة منها ملغاة. بلغت نسبة الردود الصحيحة 81,81% وهي نسبة معتبرة تسمح لنا للقيام بمختلف الاختبارات الإحصائية.

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل الاجابات المتحصل عليها، بهدف الوصول لتحقيق أهداف الدراسة وذلك بالاعتماد على مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية IBM-SPSS- Version22، حيث تم ترميز فقرات الاستبيان الإحصائي، ومن ثم تفرغ البيانات المجمع ليم بعد ذلك تحليلها بواسطة مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تتناسب وطبيعة البيانات، وفيما يلي توضيح لهذه الأساليب ومبررات استخدامها:

- التكرارات والنسب المئوية: من أجل وصف خصائص العينة ومعرفة الاتجاه العام لمفرداتها؛
- المتوسط الحسابي: تم استخدامه بهدف عرض متوسطات متغيرات الدراسة وترتيبها حسب أهميتها؛
- الانحراف المعياري: بهدف تحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل فقرة عن متوسطها الحسابي؛
- معامل ارتباط بيرسون: لتحديد الارتباط بين متغيرات الدراسة، والتأكد من صدق الاتساق الداخلي لكل محور من الاستبيان؛
- معامل ألفا كرونباخ: لمعرفة ثبات وصدق بيانات الاستبيان؛
- اختبار T للعينة الواحدة: لفحص ما إذا كان متوسط متغير ما لعينة أصغر أو يساوي أو أكبر من قيمة الثابتة، حسب المقياس المستخدم ليكرت القيمة تساوي (3) كونها تتوسط درجات الإجابة.

المطلب الثاني: اختبار الصدق والثبات

قبل الانطلاق في عملية التحليل للاستبيان، لابد من التأكد أولاً من صدق الاستبيان من الناحية الاحصائية، ثبات بيانات الاستبيان.

أولاً: اختبار الصدق

يتمثل في حساب الاتساق الداخلي لبيانات الدراسة من خلال حساب معامل الارتباط لفقرات الاستبيان وفقاً لكل محور.

1. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

جدول رقم (4-30): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية sig
1. تولي مؤسستكم أهمية لنظام الموازنات التقديرية في المؤسسة.	0,368	0,000
2. تحترم مؤسستكم إجراءات إعداد الموازنات التقديرية.	0,383	0,000
3. تحترم مؤسستكم إجراءات المراقبة الموازنة.	0,304	0,000
4. تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي من أجل الرقابة.	0,543	0,000
5. تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي من أجل قياس الأداء.	0,396	0,000
6. تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي من أجل عملية التنبؤ.	0,563	0,000
7. تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي في تنفيذ الإستراتيجية.	0,562	0,000
8. تستخدم مؤسستكم نظام معلومات خاص بالتسيير الموازي.	0,394	0,001
9. تعد مؤسستكم موازنات مرنة (موازنة قابلة للتعديل للتغيرات الطارئة).	0,297	0,000
10. تقوم مؤسستكم بإعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات خلال عملية المراقبة الموازنة.	0,392	0,000
11. تقوم مؤسستكم باتخاذ إجراءات تصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة.	0,451	0,000
12. عملية تحليل الانحرافات تساعد مؤسستكم في إلغاء أو إضافة منتج جديد.	0,522	0,001
13. تؤدي التصحيحات الناتجة أحياناً عن عملية المراقبة الموازنة إلى إلغاء أحد فروع مؤسستكم.	0,282	0,000
14. يولي مسيري مراكز المسؤولية بمؤسستكم أهمية بالغة لنتائج التسيير الموازي.	0,208	0,000

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات spss.

حسب الجدول أعلاه يتبين من خلال معاملات الارتباط التي تتراوح من (0,209-0,563)، الدالة عند مستوى معنوية 0,001 الفقرة الأخيرة فهي دالة عند مستوى معنوية 0,005، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

جدول رقم (4-31): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية sig
1. يشارك في إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم عدد كبير من الإطارات.	0,342	0,000
2. يشارك في إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم عدد كبير من العمال.	0,330	0,000
3. يشارك كل رؤساء مراكز المسؤولية للوظيفة التجارية بمؤسستكم في إعداد الموازنة التجارية.	0,392	0,000
4. تعتمد مؤسستكم أكثر على الطرق الكيفية (طريقة دلفي، طريقة دراسة السوق) للتنبؤ بالمبيعات.	0,516	0,000
5. تعتمد مؤسستكم أكثر على الطرق الكمية (طريقة التمهيد الأسي، طريقة بوكس جنكينز) للتنبؤ.	0,284	0,000
6. تعتمد مؤسستكم على موازنة مبيعات السنة الماضية لإعداد موازنة مبيعات السنة القادمة.	0,209	0,000
7. يساعد التنبؤ بالمبيعات في إعداد موازنة المصاريف التجارية.	0,562	0,000
8. تعتمد مؤسستكم على نظام معلومات عملي في التنبؤ بالمبيعات.	0,731	0,000
9. تسمح التقنيات المعتمدة للتنبؤ بالمبيعات بمؤسستكم بالحصول على تقديرات دقيقة.	0,810	0,000
10. تتضمن موازنة المبيعات بمؤسستكم معطيات حول: حجم المبيعات، الأسعار، رقم الأعمال.	0,691	0,000
11. تتضمن موازنة المصاريف التجارية بمؤسستكم جميع المصاريف المتعلقة بالبيع من إعلان وإشهار.	0,418	0,000
12. تتضمن موازنة المصاريف التجارية بمؤسستكم جميع المصاريف المتعلقة بالتوزيع من نقل وتغليف.	0,682	0,000

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات spss.

حسب الجدول أعلاه يتبين من خلال معاملات الارتباط التي تتراوح من (0,209-0,810)، الدالة عند مستوى معنوية 0,001، ما عدا الفقرة السادسة فهي دالة عند مستوى معنوية 0,005، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

3. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

جدول رقم (4-32): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية sig
1. تعتمد مؤسستكم على نظام مالي محاسبي يساعد على تفعيل التسيير الموازي.	0,380	0,000
2. تعاني مؤسستكم من نقص الكوادر المؤهلة للتنبؤ بالمبيعات بطرق علمية.	0,395	0,000
3. تعاني مؤسستكم من نقص في فهم آليات تنفيذ التسيير الموازي.	0,420	0,000
4. تعاني مؤسستكم ضعف استغلال المعلومات الناتجة عن التسيير الموازي.	0,300	0,000
5. تولد الموازنة التجارية ضغط على الأفراد بمؤسستكم.	0,317	0,000
6. تفرض الموازنة التجارية بمؤسستكم من قبل الإدارة العليا.	0,578	0,001
7. تستغرق مؤسستكم وقت طويل في إعداد الموازنة التجارية.	0,556	0,000
8. تعد مؤسستكم الموازنة التجارية بشكل مفصل.	0,570	0,000
9. إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم يتم في شكل روتيني إداري.	0,420	0,000
10. تعمل مؤسستكم على عملية الرقابة المستمرة على عمل مسؤولي مراكز البيع.	0,318	0,001
11. تقوم مؤسستكم بالمراقبة الموازية من أجل تقييم الأداء.	0,304	0,000
12. تقوم مؤسستكم بتحليل الانحرافات والبحث عن أسباب حدوثها.	0,292	0,000
13. يكافئ مسيري مراكز المسؤولية بمؤسستكم على النتائج المحققة من تنفيذ الموازنات.	0,322	0,001
14. يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسستكم على مستوى عال من الشفافية.	0,273	0,000
15. تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسستكم من قبل الإدارة.	0,227	0,000

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات spss.

حسب الجدول أعلاه يتبين من خلال معاملات الارتباط التي تتراوح من (0,227-0,578)، الدالة عند مستوى معنوية 0,001، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

4. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

جدول رقم (4-33): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية sig
1. تسعى مؤسستكم لتطوير نظام التسيير الموازي فيها.	0,678	0,000
2. تعمل مؤسستكم على تحسين إعداد موازنة المبيعات من خلال استخدام التقنيات الحديثة للتنبؤ.	0,636	0,000
3. تعمل مؤسستكم على قراءة دقيقة للانحرافات وتحديد أسبابها.	0,422	0,000
4. تعمل مؤسستكم على تدريب الموظفين في مجال تسيير الموازنة التجارية.	0,289	0,000

0,000	0,307	5. تفعيل الموازنة التجارية بمؤسستكم يتم من خلال استخدام تقنية التنبؤ المتداول (التنبؤ باستمرار) للتنبؤ بالمبيعات.
0,000	0,292	6. تستطيع مؤسستكم تحديد أهداف جديدة لكل قسم في كل سنة مالية جديدة.
0,000	0,277	7. يمكن لمؤسستكم توفير جميع البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد هذه الأهداف.
0,000	0,342	8. تستطيع مؤسستكم تحديد أكثر من بديل للأهداف المحددة لكل قسم أو وحدة.
0,000	0,330	9. تستطيع مؤسستكم تحديد الاحتياجات المالية بدقة لكل قسم حسب الأهداف المحددة.
0,000	0,384	10. تستطيع مؤسستكم تحديد متطلبات مختلف العملاء والزبائن بدقة.
0,000	0,360	11. تستطيع مؤسستكم تقدير تكلفة الوحدة حسب كل نشاط.
0,000	0,468	12. تستطيع مؤسستكم تحديد حجم كل نشاط على أساس الإنتاج المتوقع.
0,000	0,325	13. تستطيع مؤسستكم حساب التكلفة التقديرية لكل نشاط.
0,000	0,351	14. تستطيع مؤسستكم إعداد موازنة وفق تكاليف وحجم الأنشطة.
0,000	0,341	15. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يحسن أداء مؤسستكم.
0,000	0,414	16. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يسمح باعتماد منطق تسيير الموارد بدلا من تخصيصها.
0,000	0,382	17. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يؤدي لخلق قيمة بمؤسستكم.
0,000	0,418	18. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يعزز المركز التنافسي لمؤسستكم.
0,000	0,414	19. يساعد التسيير الموازي للمبيعات وفق التوجهات الحديثة من محاسبة المسؤولية بمؤسستكم.

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات spss.

حسب الجدول أعلاه يتبين من خلال معاملات الارتباط التي تتراوح من (0,277-0,678)، الدالة عند مستوى معنوية 0,001، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات بيانات الدراسة

ثبات بيانات الدراسة يتحقق من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ، ليتم التأكد من أنه يمكن الحصول على نفس النتائج في حالة إعادة توزيع الاستبيان على نفس العينة وفي نفس الظروف. جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (4-34): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

معامل ألفا كرونباخ	المحور	الرقم
0,782	واقع التسيير الموازي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية	الأول
0,710	إعداد الموازنة التجارية (موازنة المبيعات وموازنة المصاريف التجارية أو موازنة التكاليف التسويقية) بالمؤسسات الجزائرية	الثاني
0,758	النقائص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في التسيير الموازي للمبيعات	الثالث
0,912	إمكانات تطبيق التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات (إمكانات التطوير) وانعكاساتها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	الرابع
0,906	الكلية	الأول+ الثاني+ الثالث+ الرابع

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

حسب الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان كان مرتفع خاصة في المحور الرابع (0,912)، ما يدل على قوة التماسك والثبات الداخلي لبيانات الدراسة، معامل ألفا كرونباخ الإجمالي (0,906) ومنه يمكن الاعتماد على هذا الاستبيان كأداة لدراستنا.

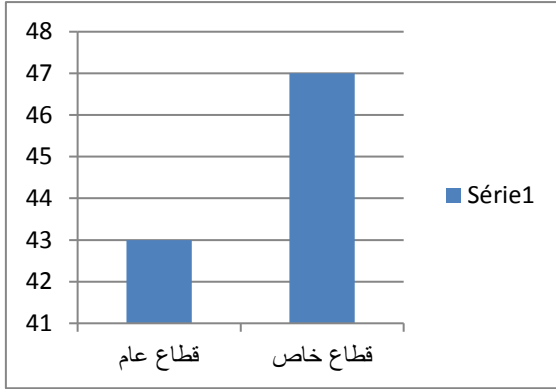
المطلب الثالث: تحليل معطيات المحور الخامس من الاستبيان

يتم في هذا المطلب عرض وتحليل معطيات اجابات أفراد العينة، من خلال تجميع وتبويب أجوبة المحور الأخير من الاستبيان، حسب نوع القطاع، نوع النشاط، حسب الوظيفة، وغيرها من بنود المحور الخامس من الاستبيان.

أولا: تحليل معطيات العينة من حيث نوع قطاع المؤسسة

تم توزيع الاستبيان بصورة عشوائية على عدد من المؤسسات مختلفة القطاع الاقتصادي، مؤسسات عامة ومؤسسات خاصة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4-5): توزيع عينة الدراسة حسب نوع قطاع



المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات برنامج Excel, 2010.

جدول رقم (4-35): توزيع نتائج الاستبيان حسب نوع القطاع

نوع القطاع	التكرار	النسبة %
قطاع عام	43	47,8
قطاع خاص	47	52,2
المجموع	90	100

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

حسب الجدول والشكل أعلاه يتضح أن ما نسبته (52,2%) من المؤسسات هي مؤسسات تنشط في القطاع الخاص والباقي في القطاع العام (47,8%)، حيث ترجع نسبة ارتفاع القطاع الخاص إلى العام لكثرة المؤسسات التي تنشط في القطاع الخاص في الوقت الحاضر.

ثانيا: تحليل معطيات العينة من حيث نوع نشاط المؤسسة

يختلف نشاط المؤسسة عن الأخرى تبعا لأهداف كل مؤسسة، من نشاط تجاري، نشاط صناعي، نشاط خدمي. الجدول أسفله يوضح توزيع اجابات أفراد العينة حسب نوع نشاط المؤسسة.

جدول رقم (4-36): توزيع عينة الدراسة حسب نوع نشاط المؤسسة

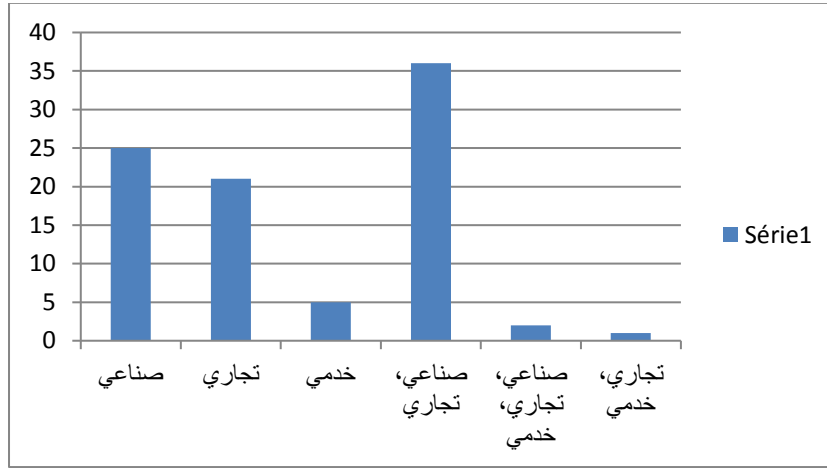
نوع النشاط	التكرار	النسبة %
صناعي	25	27,8%
تجاري	21	23,3%
خدمي	5	5,6%
صناعي، تجاري	36	40%
صناعي، تجاري، خدمي	2	2,2%
تجاري، خدمي	1	1,1%
المجموع	90	100

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

حيث توصلت نتائج الدراسة حول نوع النشاط إلى أن 27,8% من أفراد عينة الدراسة يعملون بالمؤسسات الصناعية فقط، وما نسبته 23,3% يعملون بالمؤسسات التجارية، بينما 5,6% بالمؤسسات الخدمية فقط. أيضا ما نسبته 40% من أفراد عينة الدراسة يعملون بالمؤسسات الصناعية التجارية، وما نسبته 2,2% يعملون بالمؤسسات صناعية تجارية الخدمية، وما نسبته 1,1% يعملون بالمؤسسات التجارية الخدمية. يمكن أن

نلاحظ التنوع الذي تشهده عينة المؤسسات الاقتصادية، إضافة لوجود عدد معتبر من المؤسسات التجارية وهذا باعتبار الدراسة تستهدف المؤسسات التجارية. يمكن توضيح ذلك في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (4-6): توزيع عينة الدراسة حسب نوع نشاط المؤسسة



المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات برنامج Excel, 2010.

ثالثا: تحليل معطيات العينة من حيث الوظيفة

استهدفت الدراسة اطرار المؤسسات الاقتصادية من مسير المؤسسة، مراقب التسيير، مدير المالية، مدير المحاسبة، المدير التجاري. حيث يظهر الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة التي يشغلها الفرد في المؤسسة محل الدراسة:

جدول رقم (4-37): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

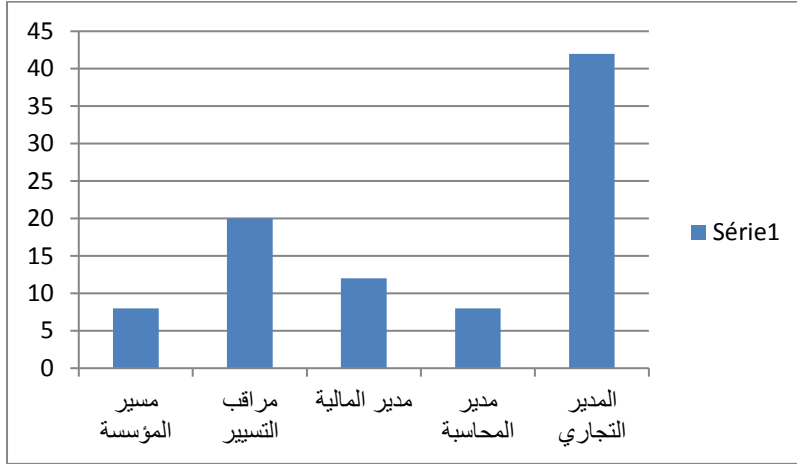
نوع الوظيفة	التكرار	النسبة%
مسير المؤسسة	8	8,9%
مراقب التسيير	20	22,2%
مدير المالية	12	13,3%
مدير المحاسبة	8	8,9%
المدير التجاري	42	46,7%
المجموع	90	100

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

حسب الجدول أعلاه يتبين أن أغلب أفراد عينة الدراسة الذين أجابوا عن الاستبيان يشغلون وظيفة المدير التجاري (46,7%)، بينما يأتي مراقبو التسيير في المرتبة الثانية بنسبة (22,2%)، تليها نسبة (13,3%) يشغلون وظيفة مدير مالي، في الأخير وظيفة مدير المحاسبة ومسير المؤسسة جاءتا بنفس النسبة (8,9%). هذا ما يوضح التنوع في الإجابات المستلمة والتي كانت دقيقة وصحيحة من المستجوبين في عينة الدراسة فضلا عن

درايتهم بموضوع الدراسة، والذي يدل على خبرة ومعرفة المستجوبين بالموضوع محل الدراسة، كما يتضح ملائمة أفراد عينة الدراسة من خلال استهدافنا للموازنات التجارية في المؤسسات التجارية. يتميز أفراد هذه العينة بأنهم مسؤولون عن اعداد وتنفيذ الموازنات التجارية بالمؤسسة. يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (4-7): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

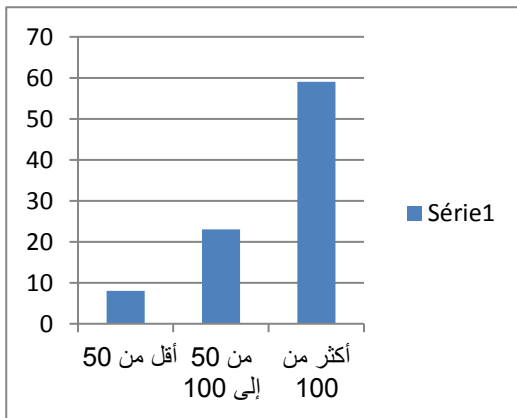


المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات برنامج Excel, 2010.

رابعاً: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث عدد الموظفين

يمثل كل من الجدول والشكل التاليين عدد الموظفين بالمؤسسات محل الدراسة:

الشكل رقم (4-8): توزيع عينة الدراسة من حيث عدد الموظفين



المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات برنامج Excel, 2010.

جدول رقم (4-38): توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين

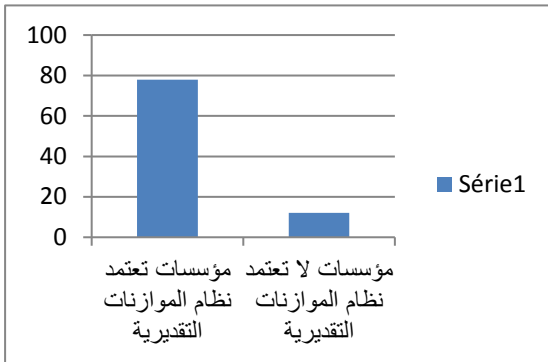
عدد الموظفين	التكرار	النسبة %
أقل من 50	8	8,9%
من 50 إلى 100	23	25,6%
أكثر من 100	59	65,6%
المجموع	90	100

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

من الجدول رقم (4-38) والشكل رقم (4-8) نستنتج أن المؤسسات التي توظف أكثر من 100 عامل كانت بنسبة (65,6%)، ونسبة المؤسسات التي توظف من 50 إلى 100 عامل بنسبة (25,6%)، بينما نسبة المؤسسات التي توظف أقل من 50 عامل (8,9%). النتائج تبين بأن المؤسسات محل الدراسة تطبق نظام التسيير الموازي، وبالتالي تحقق هدف الدراسة.

خامسا: وصف خصائص العينة من حيث اعتماد نظام الموازنات التقديرية

الجدول رقم (4-39): وصف خصائص العينة من حيث اعتماد الموازنات التقديرية الشكل رقم (4-9): اعتماد نظام الموازنات التقديرية



نظام الموازنات التقديرية	التكرار	النسبة %
مؤسسات تعتمد نظام الموازنات التقديرية	78	13,3%
مؤسسات لا تعتمد نظام الموازنات التقديرية	12	86,7%
المجموع	90	100

المصدر: من اعداد الطلبة استنادا لمخرجات برنامج Excel, 2010.

المصدر: من اعداد الطلبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

من الجدول يتضح أن أغلب المؤسسات (86,7%) من عينة الدراسة، تعتمد نظام الموازنات التقديرية ما يؤكد أهمية نظام التسيير الموازني بالمؤسسات محل الدراسة، وهو موضح في الشكل رقم (4-9).

سادسا: وصف خصائص العينة من حيث أنواع الموازنات

جدول رقم (4-40): يوضح الموازنات التي تعدها المؤسسات محل الدراسة

الموازنات	التكرار		النسبة %		النسبة
	نعم	لا	نعم	لا	
موازنة المبيعات	78	12	86,7%	13,3%	100
موازنة المصاريف التجارية	61	29	67,8%	32,2%	100
موازنة الانتاج	60	30	66,7%	33,3%	100
موازنة التموينات	70	20	77,8%	22,2%	100
موازنة الاستثمار	57	33	63,3%	36,7%	100
موازنة الخزينة	57	33	63,3%	36,7%	100

المصدر: المصدر: من اعداد الطلبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

حسب الجدول يتبين أن المؤسسات تعد مختلف الموازنات، وأساسا موازنة المبيعات بنسبة (86,7%) باعتبار المؤسسات تجارية.

سابعاً: وصف خصائص العينة من حيث اعداد التنبؤات

جدول رقم (4-41): وصف خصائص العينة من حيث اعداد التنبؤات

التنبؤ	التكرار	النسبة %
كل شهر	17	18,9
كل فصل	9	10
كل سنة	64	71,1
المجموع	90	100

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

حسب الجدول رقم (4-41) يتبين أن المؤسسات تنبأ بالمبيعات كل سنة بنسبة (71,1%)، أما التنبؤ بالمبيعات كل شهر فكان بنسبة (18,9%)، والتنبؤ بالمبيعات كل فصل بنسبة (10%). نستنتج أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد في اعداد موازنات السنة $n+1$ على موازنات السنة n .

ثامناً: وصف خصائص العينة من حيث حساب الانحرافات

جدول رقم (4-42): وصف خصائص العينة من حيث حساب الانحرافات

الانحرافات	التكرار	النسبة
كل شهر	47	52,2
كل فصل	6	6,7
كل سنة	37	41,1
المجموع	90	100

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

من خلال الجدول رقم (4-42) يتضح أن المؤسسات باستخدامها التسيير الموازي من أجل الرقابة، لذلك تسعى لحساب الانحرافات كل شهر بنسبة (52,2%)، ووجود مؤسسات تحسب الانحرافات كل سنة بنسبة (41,1%).

تاسعاً: وصف خصائص العينة من حيث أساس اعداد الموازنات التجارية

جدول رقم (4-43): وصف خصائص العينة من حيث أساس اعداد الموازنات التجارية

على أساس	التكرار		النسبة %		المجموع	
	نعم	لا	نعم	لا	التكرار	النسبة
المنتجات	72	18	80	20	90	100
المناطق	27	63	30	70	90	100
الفصول	32	58	35,6	64,4	90	100

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

من الجدول رقم (4-43) يتضح أن المؤسسات تعتمد على الأسس الثلاث الموضوعية، أي تعدد المؤسسات الموازنات التجارية على أساس المنتجات، وعلى أساس المناطق، وعلى أساس الفصول. وتعتبر اعتماد المؤسسات على اعداد الموازنات التجارية على أساس المنتجات أكثر بنسبة (80%)، قد يعود السبب لتنوع منتجات المؤسسات.

عاشرا: وصف خصائص العينة من حيث المسؤول عن اعداد الموازنة التجارية

جدول رقم (4-44): وصف خصائص العينة من حيث المسؤول عن اعداد الموازنة التجارية

المجموع		النسبة %		التكرار		تعد الموازنة من قبل
النسبة	التكرار	لا	نعم	لا	نعم	
100	90	57,8	42,2	52	38	مراقب التسيير
100	90	52,2	47,8	47	43	المدير التجاري
100	90	56,7	43,3	51	39	المدير المالي

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

حسب الجدول رقم (4-44) أعلاه يتضح أن المسؤول عن اعداد الموازنة التجارية بالمؤسسات الاقتصادية هو المدير التجاري بنسبة (47,8%)، ثم المدير المالي بنسبة (43,3%)، ثم مراقب التسيير بنسبة (42,2%). أي أن المؤسسات تعتمد أكثر على المدير التجاري باعتبار الموازنة التجارية ولكن هذا لا يعني وجود تعاون أو مشاركة خاصة بين المدير التجاري ومراقب التسيير في اعداد الموازنة التجارية.

يمكن الاستخلاص من ما توصلنا إليه سابقا بأن عينة الدراسة تضم مجموعة من المؤسسات التجارية الجزائرية التي توظف ما يفوق 100 عامل، هذا ما يعكس الحجم الكبير للمؤسسات محل الدراسة والتي تنشط في القطاعين العام والخاص بنسبة متقاربة. تعتمد المؤسسات محل الدراسة على نظام الموازنات التقديرية، كما تقوم بإعداد الموازنة التجارية، حيث أردنا أن نرى امكانيات المؤسسة ومدى تحكمها في التوجه نحو تطوير الموازنة التجارية لتحقيق الأهداف التي تسهل على المؤسسة الارتقاء والتطلع نحو الأفضل.

المبحث الرابع: تحليل ومناقشة بيانات الاستطلاع

نحاول في هذا المبحث تحليل ومناقشة البيانات المتحصل عليها من خلال تحليل إجابات أفراد العينة على مختلف محاور الاستبيان، وذلك من أجل الخروج بنتائج وتوصيات تساعد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تفعيل التسيير الموازي للمبيعات بها والرفع من أدائها.

المطلب الأول: تحليل معطيات المحور الأول والثاني من الاستبيان

نحاول في هذا المطلب تقديم واقع التسيير الموازي ومدى اعتماد المؤسسات التجارية الجزائرية على اعداد الموازنة التجارية من خلال تحليل المعطيات الكمية لنتائج كل من المحور الأول والثاني، وذلك من خلال حساب النسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لمعرفة درجة الموافقة على كل عبارة.

أولا: واقع التسيير الموازي في المؤسسات الاقتصادية التجارية الجزائرية

جاء المحور الأول من الاستبيان للتعرف على واقع التسيير الموازي بالمؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، من خلال الوقوف على اتجاهاتهم وآرائهم على فقرات هذا المحور والمتضمنة على أربع أبعاد: أهمية التسيير الموازي في المؤسسة التجارية الجزائرية، استخدامات التسيير الموازي في المؤسسة التجارية، أهمية المراقبة الموازية، مدى الاهتمام بنتائج التسيير الموازي من قبل مسيري مراكز المسؤولية. على الترتيب، وبالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حسب (الملحق رقم 06).

1. تحليل إجابات أفراد العينة حول البعد الأول

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وتبيان مستوى الأهمية الخاص بفقرات بعد "أهمية التسيير الموازي في المؤسسة التجارية الجزائرية".

جدول رقم (4-45): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الأول

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	تولي مؤسستكم أهمية لنظام الموازنات التقديرية في المؤسسة.	4,23	0,794	مرتفع
2	تحترم مؤسستكم إجراءات إعداد الموازنات التقديرية.	3,02	1,366	متوسط
3	تحترم مؤسستكم إجراءات المراقبة الموازية.	3,16	1,429	متوسط
8	تستخدم مؤسستكم نظام معلومات خاص بالتسيير الموازي.	3,22	1,197	متوسط
	الكلي	3,47	0,94	مرتفع

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

جاءت العبارة رقم (1) أولا من حيث الأهمية بمتوسط (4,23) وانحراف معياري (0,794)، أي نسبة (54,4%) من أفراد العينة تولي مؤسستهم أهمية كبيرة لنظام التسيير الموازي. حلت العبارة رقم(8) ثانيا من الأهمية بمتوسط (3,22)، أي نسبة (27,8%) من أفراد العينة تمتلك مؤسستهم نظام معلومات للتسيير الموازي. العبارة رقم(3) جاءت بمتوسط (3,16)، أي نسبة (32,2%) من أفراد العينة تحترم مؤسستهم اجراءات الرقابة الموازية.

بينما حلت العبارة رقم (2) آخرًا بمتوسط (3,02)، أي نسبة (35,6%)، من أفراد العينة لا تحترم مؤسساتهم اجراءات اعداد الموازنات التقديرية.

بلغ المتوسط الكلي للبعد (3,47)، بدرجة مرتفعة الأهمية، أي أن أفراد العينة موافقون على أن المؤسسات تدرك أهمية التسيير الموازي، لذلك هي تحاول تحسينه وفق امكانياتها.

تولي المؤسسات التجارية الجزائرية أهمية كبيرة للتسيير الموازي حسب الدلالة الإحصائية لمتوسط العبارة رقم (1)، أي أن المؤسسات تستخدم نظام التسيير الموازي كما تضع له نظام معلومات خاص به. لكنها لا تجسد مراحل التسيير الموازي والتي تطرقنا إليها في الجانب النظري والمتمثلة في مرحلتى الاعداد والرقابة الموازنية، رغم هذا حسب قراءتنا للجدول أعلاه يتوضح أن المؤسسات تتجه للتسيير الموازي من جهة الرقابة الموازنية.

2. تحليل إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و مستوى الأهمية الخاص بفقرات بعد " استخدامات التسيير الموازي في المؤسسة التجارية ".

جدول رقم (4-46): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثاني

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
4	تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي من أجل الرقابة.	3,94	0,916	مرتفع
5	تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي من أجل قياس الأداء	3,90	0,862	مرتفع
6	تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي من أجل عملية التنبؤ.	4,08	0,939	مرتفع
7	تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي في تنفيذ الإستراتيجية.	3,92	0,796	مرتفع
	الكلي	3,96	0,722	مرتفع

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

جاءت فقرات البعد الثاني حسب الجدول رقم (4-46) ذات مستوى أهمية مرتفع، أي المتوسطات كلها دالة إحصائيا. العبارة رقم(6) أولا بمتوسط (4,08)، أي ما نسبته (41,1%) من أفراد العينة تستخدم مؤسساتهم نظام التسيير الموازي من أجل عملية التنبؤ. ثانيا تأتي العبارة رقم (4) بمتوسط (3,94)، أي بنسبة (51,1%) من أفراد العينة تستخدم مؤسساتهم نظام التسيير الموازي من أجل الرقابة. تأتي العبارة رقم (7) في المرتبة الثالثة بمتوسط (3,92)، أي بنسبة (67,8%) من أفراد العينة تستخدم مؤسساتهم نظام التسيير الموازي في تنفيذ الاستراتيجية. أخيرا تأتي العبارة رقم (9) بمتوسط (3,90)، أي بنسبة (55,6%) من أفراد العينة تستخدم مؤسساتهم نظام التسيير الموازي لقياس الأداء.

جاء المتوسط الكلي للمحور (3,96)، وهو متوسط مرتفع الأهمية، ما يؤكد أن أفراد عينة الدراسة وافقوا على جل استخدامات التسيير الموازي المقترحة في الاستبيان، أي أن المؤسسات التجارية تستخدم التسيير الموازي لتحقيق عدة عمليات ولكن تعتبر عملية الرقابة هي الأكثر.

أغلب المؤسسات التجارية الجزائرية تستخدم التسيير الموازي بغية تحقيق أهداف مختلفة ومتنوعة، فحسب عبارات هذا البعد الذي أردنا من خلاله التعرف على استخدامات التسيير الموازي تبين لنا أن المؤسسات تستخدمه في تحقيق استراتيجيتها، إضافة لقياس الأداء، ومن أجل الرقابة، ومن أجل التنبؤ، على الترتيب من حيث نسبة الموافقة. يمكن لنا أن نؤكد ما توصلنا إليه في البعد الأول، فاستخدام التسيير الموازي في تحقيق استراتيجية المؤسسة يعني أن المؤسسة تولي اهتماما كبيرا به، أيضا يستخدم لقياس الأداء والرقابة أي اهتمام المؤسسات بالجانب الرقابي للتسيير الموازي.

3. تحليل إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و مستوى الأهمية الخاص بفقرات بعد " أهمية المراقبة الموازية".

جدول رقم (4-47): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثالث

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
10	تقوم مؤسساتكم بإعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات خلال عملية المراقبة الموازية.	3,36	1,318	متوسط
11	تقوم مؤسساتكم باتخاذ إجراءات تصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة.	3,39	1,187	متوسط
12	عملية تحليل الانحرافات تساعد مؤسساتكم في إلغاء أو إضافة منتج جديد.	3,58	1,027	مرتفع
13	تؤدي التصحيحات الناتجة أحيانا عن عملية المراقبة الموازية إلى إلغاء أحد فروع مؤسساتكم.	3,07	1,159	متوسط
	الكلي	3,34	0,742	متوسط

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

تأتي العبارة رقم (12) بمتوسط مرتفع الأهمية (3,58)، أي نسبة (47,8%) من أفراد العينة عملية تحليل الانحرافات بمؤسساتهم تساعد في إلغاء أو إضافة منتجات جديدة. العبارة رقم (11) ثانيا بمتوسط (3,39)، أي أن نسبة (40%) من أفراد العينة تقوم مؤسساتهم باتخاذ اجراءات تصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة. العبارة رقم (10) بمتوسط (3,36)، أي نسبة (36,7%) من أفراد العينة تقوم مؤسساتهم بإعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات خلال عملية المراقبة الموازية. العبارة رقم (13) بمتوسط (3,07)، وبنسبة (42,2%) من أفراد العينة تؤدي التصحيحات الناتجة أحيانا عن عملية المراقبة الموازية إلى إلغاء أحد فروع مؤسساتهم.

جاء متوسط المحور الثالث على درجة متوسطة الأهمية (3,34)، وهذا ما يعكس عدم فعالية أدوات ووسائل الرقابة الموازية في المؤسسات الجزائرية رغم أهميتها المعتبرة.

في الحقيقة، تظهر النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-47) أن مرحلة الرقابة الموازية بالمؤسسات التجارية كلاسيكية أوهي عبارة عن جملة اجراءات روتينية متعارف عليها. وحسب العبارة رقم (10) يتضح أن نسبة الموافقة على أن المؤسسات تقوم بإعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات خلال عملية الرقابة الموازية (36,7%)، يعني أن المؤسسات تقوم بمرحلة الرقابة الموازية كمرحلة ثانية من مراحل التسيير الموازي باعتبارها ضرورة حتمية لها تساعدها في تسييرها من خلال أن عملية تحليل الانحرافات تساعد في إلغاء أو إضافة منتجات جديدة. لكن تبقى الاجراءات المعتمدة بعيدة عن العملية والديناميكية التي تجعل التسيير الموازي مرنا وفعال.

4. تحليل إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و مستوى الأهمية الخاص بفقرات بعد " مدى الاهتمام بنتائج التسيير الموازي من قبل مسيري مراكز المسؤولية ".

جدول رقم (4-48): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الرابع

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
14	يولي مسيري مراكز المسؤولية بمؤسستكم أهمية بالغة لنتائج التسيير الموازي.	3,27	1,389	متوسط
	الكلي	3,27	1,389	متوسط

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

متوسط العبارة رقم (14) في الجدول رقم (4-48) (3,27)، وانحراف معياري (1,389)، حيث كانت النسب كالتالي (نسبة الموافقة 27,8%، الموافقة بشدة 23,3%، المحايد 15,6%، غير موافق 18,9%، غير موافق بشدة 14,4%)، يمكن أن نستنتج أن مسيري مراكز المسؤولية يولون أهمية لنتائج التسيير الموازي ولكنها غير معتبرة من قبل المؤسسات مقارنة بالأهمية البالغة التي توليها هذه الأخيرة لنظام التسيير الموازي.

من خلال الأبعاد الأربعة المتضمنة في المحور الأول المعنون بواقع التسيير الموازي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وحسب التحليل باستخدام الاحصاء الوصفي توصلنا إلى ما يلي:

- وجود نظام تسيير موازي بالمؤسسات التجارية الجزائرية يفتقر لمراحله المتمثلة في اعداد الموازنات التقديرية والرقابة عليها؛
- ترى المؤسسات التجارية في نظام التسيير الموازي على أنه نظام رقابة يسمح بقياس الأداء، ما يعني أن المؤسسات تدرك ضرورة تفعيل نظام التسيير الموازي؛

- وجود نقائص في التسيير الموازي بالمؤسسات التجارية الجزائرية (كوجود نظام معلومات خاص بالتسيير الموازي لا يستخدم)، ما يتطلب ضرورة تطبيق التوجهات الحديثة للتسيير الموازي التي تؤدي لفعاليتها.

ثانيا: واقع إعداد الموازنة التجارية بالمؤسسات الجزائرية

جاء المحور الثاني من الاستبيان للتعرف على واقع إعداد الموازنة التجارية بالمؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، من خلال الوقوف على اتجاهاتهم وآرائهم على فقرات هذا المحور والمتضمنة على أربع أبعاد: المشاركة في إعداد الموازنة التجارية في المؤسسات التجارية الجزائرية، الطرق المستخدمة للتنبؤ بالمبيعات في المؤسسات التجارية، فعالية الطرق المستخدمة للتنبؤ بالمبيعات في المؤسسات التجارية، محتوى وشكل الموازنة التجارية بالمؤسسات التجارية. على الترتيب، وبالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حسب (الملحق رقم 06).

1. تحليل إجابات أفراد العينة حول البعد الأول

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الأهمية الخاص بفقرات بعد " المشاركة في إعداد الموازنة التجارية في المؤسسات التجارية الجزائرية " .

جدول رقم (4-49): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الأول

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	يشارك في إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم عدد كبير من الإطارات.	3,78	1,079	مرتفع
2	يشارك في إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم عدد كبير من العمال.	2,18	0,820	منخفض
3	يشارك كل رؤساء مراكز المسؤولية للتجارة بمؤسستكم في إعداد الموازنة التجارية.	3,47	1,182	مرتفع
	الكلية	3,15	0,722	متوسط

المصدر: من أعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الإحصائي spss22.

حسب الجدول رقم (4-49) نلاحظ أن العبارة رقم (1) جاءت بمتوسط مرتفع الأهمية (3,78)، أي بنسبة (44,4%) من أفراد العينة وافقوا على أنه يشارك في إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم عدد كبير من الإطارات. لتأتي العبارة رقم (3) ثانيا من حيث الأهمية بمتوسط (3,47)، أي بنسبة (44,4%) من أفراد العينة وافقوا على أنه يشارك في إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم عدد كل رؤساء مراكز المسؤولية للتجارة. لتأتي العبارة رقم (2) بمستوى أهمية منخفض حيث نسبة (58,4%) من أفراد العينة غير موافقين على أنه يشارك عدد كبير من العمال بمؤسستكم في إعداد الموازنة التجارية.

جاء المحور الأول بمتوسط (3,15)، على درجة متوسطة من الأهمية، والتي تدل على ضعف المشاركة من قبل مختلف الموظفين في المؤسسة في اعداد الموازنة التجارية.

يتبين لنا أن اعداد الموازنة التجارية في المؤسسة من اختصاص المصلحة التجارية، اضافة إلى انعدام المشاركة الموازنة والمتمثلة في اشراك العمال في اعداد الموازنات التقديرية، وبالتالي تبقى الموازنات حكر على الادارة العليا فقط.

2. تحليل إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و مستوى الأهمية الخاص بفقرات بعد " الطرق المستخدمة للتنبؤ بالمبيعات في المؤسسات التجارية " .

جدول رقم (4-50): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثاني

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
4	تعتمد مؤسستكم أكثر على الطرق الكيفية (طريقة دلفي، طريقة دراسة السوق) للتنبؤ بالمبيعات.	3,6	1,089	مرتفع
5	تعتمد مؤسستكم أكثر على الطرق الكمية (طريقة التمهيد الأسي، طريقة بوكس جنكينز) للتنبؤ.	2,79	0,166	متوسط
6	تعتمد مؤسستكم على موازنة مبيعات السنة الماضية لإعداد موازنة مبيعات السنة القادمة.	3,98	0,924	مرتفع
	الكلي	3,45	0,654	مرتفع

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي SPSS22.

من الجدول رقم (4-50) يتبين أن العبارة رقم (6) مرتفعة الأهمية بمتوسط (3,98)، ونسبة (54,4%) من أفراد العينة تعتمد مؤسستهم على موازنة السنة الماضية لإعداد الموازنة التجارية للسنة المقبلة. ثم العبارة رقم (4) بمتوسط (3,6)، أي نسبة (47,8%) من أفراد العينة تعتمد مؤسستهم على طرق كيفية للتنبؤ بالمبيعات. لتأتي العبارة رقم (5) بمتوسط (2,79)، أي أن نسبة (31,1%) من أفراد العينة كانوا محايديين أي نوعا ما موافقين، ونسبة (32,3%) غير موافقين.

جاء المتوسط الكلي للبعد على درجة مرتفعة الأهمية (3,45)، ما يعكس استخدامات المؤسسة للطرق التقليدية للتنبؤ بالمبيعات، خاصة الاعتماد على موازنة السنة الماضية.

نستخلص من قراءة هذا الجدول أن المؤسسات التجارية الجزائرية تعتمد على طرق كيفية للتنبؤ بالمبيعات، وأساسا تركز على تقديرات السنوات الماضية، رغم ذلك تحصلنا على اجابات من قبل أفراد (محايد) في استخدام مؤسستهم لطرق كمية للتقدير ما يعني أن المؤسسات تسعى أو تطبق أدوات حديثة وعلمية للتنبؤ بالمبيعات

ولكنها غير مفعلة أي الشكل الموضوعي لحدثة التقنيات موجود ولكن الشكل الفعلي غائب. هذا ما جعلنا ندرج بعد خاص بفعالية طرق التنبؤ بالمبيعات في المؤسسة التجارية لفهم واقع تطبيقها.

3. تحليل إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الأهمية الخاص بفقرات بعد " فعالية الطرق المستخدمة للتنبؤ بالمبيعات في المؤسسات التجارية ".

جدول رقم (4-51): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثالث

الرقم	ال فقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
7	يساعد التنبؤ بالمبيعات في إعداد موازنة المصاريف التجارية.	4,09	0,816	مرتفع
8	تعتمد مؤسستكم على نظام معلومات عملي في التنبؤ بالمبيعات.	2,93	1,003	متوسط
9	تسمح التقنيات المعتمدة للتنبؤ بالمبيعات بمؤسستكم بالحصول على تقديرات دقيقة.	2,39	1,057	منخفض
	الكلي	3,13	0,621	متوسط

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

تأتي العبارة رقم (7) بمتوسط (4,09)، أي نسبة (55,6%) من أفراد العينة يساعد التنبؤ بالمبيعات مؤسستهم في إعداد موازنة المصاريف التجارية. العبارة رقم (8) بمتوسط (2,93)، أي نسبة (36,7%) من أفراد العينة لا تستخدم مؤسستهم نظام معلومات عملي في التنبؤ بالمبيعات. العبارة رقم (9) بتوسط ضعيف (2,39)، أي نسبة (36,7%) من أفراد العينة لا تسمح التقنيات المعتمدة للتنبؤ بالمبيعات بمؤسستهم بالحصول على تقديرات دقيقة.

المتوسط الكلي للمحور (3,13)، وهو متوسط الأهمية يبين أن أفراد عينة الدراسة يعتبرون أن التقنيات التي تعتمد عليها مؤسستهم غير فعالة في إعداد موازنة تجارية دقيقة.

ومنه نستنتج أولاً أن المؤسسات التجارية تعد موازنة خاصة بالمصاريف التجارية انطلاقاً من اعدادها لموازنة المبيعات، ثانياً تم التأكد من نتائج السابقة، من حيث أن المؤسسات التجارية لا تعتمد على نظام معلومات عملي خاص بالتنبؤ بالمبيعات وإن وجد فهو غير مستغل (غير عملي). إضافة إلى أن أفراد العينة يرون بأن التقنيات المعتمدة للتنبؤ بالمبيعات بمؤسستهم غير فعالة ولا تسمح بالحصول على تقديرات دقيقة، لأنهم يعتمدون على موازنات السنوات الماضية.

4. تحليل إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و مستوى الأهمية الخاص بفقرات بعد " محتوى وشكل الموازنة التجارية بالمؤسسات التجارية " .

جدول رقم (4-52): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الرابع

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
10	تتضمن موازنة المبيعات بمؤسستكم معطيات حول: حجم المبيعات، الأسعار، رقم الأعمال.	4,33	0,719	مرتفع
11	تتضمن موازنة المصاريف التجارية بمؤسستكم جميع المصاريف المتعلقة بالبيع من إعلان وإشهار.	3,83	0,939	مرتفع
12	تتضمن موازنة المصاريف التجارية بمؤسستكم جميع المصاريف المتعلقة بالتوزيع من نقل وتغليف.	3,94	0,928	مرتفع
	الكلية	4,03	0,705	مرتفع

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

فقرات هذا المحور جاءت بأهمية مرتفعة، حيث تأتي العبارة رقم (10) بمتوسط (4,33)، أي نسبة (47,8%) من أفراد العينة تتضمن موازنة المبيعات بمؤسستكم معطيات حول: حجم المبيعات، الأسعار، رقم الأعمال. لتأتي العبارة رقم (12) بمتوسط (3,94)، أي نسبة (57,8%) من أفراد العينة تتضمن موازنة المصاريف التجارية بمؤسستكم جميع المصاريف المتعلقة بالتوزيع من نقل وتغليف. ثم العبارة رقم (11) بمتوسط (3,83)، أي نسبة (47,8%) من أفراد العينة تتضمن موازنة المصاريف التجارية بمؤسستكم جميع المصاريف المتعلقة بالبيع من إعلان وإشهار.

المتوسط الكلي للمحور جاء بدرجة مرتفعة الأهمية (4,03)، حيث أن فقراته كلها ذات متوسط مرتفع الأهمية، والذي يدل به المحور أن المؤسسات التجارية تضع موازنات في شكل واضح ومفصل.

يتضح من الجدول أن المؤسسات التجارية تضع موازنتها في الشكل النظري المعروف للموازنات من خلال تحديد الكمية بالوحدة المباعية، السعر، رقم الأعمال المحقق أو الكمية المباعية بالقيمة. بالنسبة لموازنة المصاريف التجارية نستخلص أن المؤسسات التجارية تعتبرها موازنة تضم كل مصاريف ما بعد البيع، بينما المصاريف التي تدخل في تحقيق البيع فالمؤسسات لا تدرجها كلها في الموازنة.

المطلب الثاني: تحليل معطيات المحور الثالث والرابع من الاستبيان

نحاول في هذا المطلب التعرف على النقائص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في التسيير الموازني، ومدى توفرها على امكانيات لتفعيل التسيير الموازني للمبيعات لديها، وهذا من خلال تحليل المعطيات الكمية لنتائج كل من المحور الثالث والرابع.

أولاً: تحليل معطيات المحور الثالث المتعلق بالنقائص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية

اعتمدنا في التحليل على مجموعة من الاختبارات الاحصائية المتمثلة في: التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، إضافة إلى حساب قيمة اختبار (t) لكل فقرة من فقرات المحور لإثبات وجود فروق ذات دلالة إحصائية من عدم وجودها.

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبارات:

جدول رقم (4-53): نتائج اختبار t لفقرات المحور الثالث

قيمة t Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة %					الفقرات
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
0,000	0,753	4,13	28,9	61,1	5,6	3,3	1,1	1. تعتمد مؤسستكم على نظام مالي محاسبي يساعد على تفعيل التسيير الموازي.
0,001	1,238	2,53	7,8	20	11,1	41,1	20	2. تعاني مؤسستكم من نقص الكوادر المؤهلة للتنبؤ بالمبيعات بطرق علمية.
0,000	1,227	3,10	14,4	30	13,3	35,6	6,7	3. تعاني مؤسستكم من نقص في فهم آليات تنفيذ التسيير الموازي.
0,000	1,212	2,94	8,9	32,2	14,4	33,3	11,1	4. تعاني مؤسستكم ضعف استغلال المعلومات الناتجة عن التسيير الموازي.
0,001	1,066	3,38	11,1	43,3	23,3	16,7	5,6	5. تولد الموازنة التجارية ضغط على الأفراد بمؤسستكم.
0,000	1,202	3,50	22,2	35,6	18,9	16,7	6,7	6. تفرض الموازنة التجارية بمؤسستكم من قبل الإدارة العليا.
0,000	0,997	3,08	2,2	41,1	24,4	26,7	5,6	7. تستغرق مؤسستكم وقت طويل في إعداد الموازنة التجارية.
0,000	0,997	3,50	11,1	50	20	15,6	3,3	8. تعد مؤسستكم الموازنة التجارية بشكل مفصل.
0,001	1,043	3,30	11,1	35,6	30	18,9	4,4	9. إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم يتم في شكل روتيني إداري.
0,000	1,154	3,51	20	41,1	12,2	23,3	3,3	10. تعمل مؤسستكم على عملية الرقابة المستمرة على عمل مسؤولي مراكز البيع.
0,000	0,898	3,81	17,8	58,9	11,1	11,1	1,1	11. تقوم مؤسستكم بالرقابة الموازية من أجل تقييم الأداء.

0,000	1,092	3,56	15,6	51,1	11,1	17,8	4,4	12. تقوم مؤسساتكم بتحليل الانحرافات والبحث عن أسباب حدوثها.
0,029	1,329	2,69	7,8	26,7	18,9	20	26,7	13. يكافئ مسيري مراكز المسؤولية بمؤسساتكم على النتائج المحققة من تنفيذ الموازنات.
0,000	1,062	3,13	10	28,9	30	26,7	4,4	14. يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسساتكم على مستوى عال من الشفافية.
0,000	0,875	3,90	23,3	53,3	13,3	10	0	15. تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسساتكم من قبل الإدارة.

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

حسب الجدول رقم (4-53) يتضح أن اختبار t لكل فقرة من فقرات المحور الثالث كانت ذات دلالة، بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة على فقرات المحور، أي أن إجابات أفراد العينة واضحة، وفيما يلي تحليل العبارات:

1. وافقت أكثر من نصف المؤسسات التجارية بنسبة (61,1%)، على أن النظام المالي المحاسبي الذي تعتمده يساعد على تفعيل التسيير الموازي، و(28,9%) وافقت بشدة على ذلك. أما المؤسسات التي تعتبر أن النظام المالي الذي تعتمده لا يعمل على تفعيل التسيير الموازي بنسبة (3,3%) غير موافقين، و (1,1%) غير موافقين بشدة.

وهذا ما يتأكد من خلال دلالة sig، حيث يمكن تفسير ذلك بأن المؤسسات التي توافق على النظام المالي المحاسبي المعتمد يساعد على تفعيل التسيير الموازي، تتحكم جيدا في تطبيق أليات التسيير المحاسبي عكس المؤسسات التي لا توافق على ذلك، أو أنها لا تمسك محاسبة منتظمة بمؤسساتها.

2. تؤكد قيمة المتوسط (2,53) والانحراف المعياري (1,238) أن إجابات أفراد العينة بنسبة (41,1%) غير موافقون على أن مؤسساتهم تعاني من نقص الكوادر المؤهلة للتنبؤ بالمبيعات بطرق علمية، نسبة (20%) غير موافقون بشدة على العبارة، بينما تراوحت نسبة الموافقة والموافقة بشدة على العبارة بين كل من (20%) و(7,8%) على التوالي.

وهذا ما يوضح من خلال قيمة sig التي هي أقل من 0,05، أن المؤسسات الجزائرية لا تعاني من نقص الكوادر المؤهلة للتنبؤ بالمبيعات، وأيضا جاءت قيمة t بالسالب حسب (الملحق رقم 06)، أي أن هناك تردد في الاجابات من قبل أفراد العينة الذي نفهم منه أن المؤسسات يمكنها استخدام موازنات حديثة لتفعيل التسيير الموازي فيها.

3. تعاني مؤسساتكم من نقص في فهم آليات تنفيذ التسيير الموازي، هذه العبارة جاءت نسبة الموافقة (43,3%)، ونسبة عدم الموافقة (35,6%)، وحسب دلالة اختبار t، نفهم من هذا أن التسيير الموازي في المؤسسات الاقتصادية يعاني من نقائص في جوانب خاصة بتطبيقه. أيضا يكون التسيير الموازي معقد ومتشابك في المؤسسات الكبيرة، مما يصعب فهم آلياته، أما بالنسبة للمؤسسات المتوسطة يكون التسيير الموازي واضح أكثر، مما يسمح بتسهيل تنفيذه.
4. أيضا بالنسبة للعبارة الرابعة المتمثلة في تعاني مؤسساتكم ضعف استغلال المعلومات الناتجة عن التسيير فقد جاءت نسبة الموافقة (46,6%)، ونسبة عدم الموافقة (33,3%)، وهذا ما يؤكد تحليلنا للعبارة السابقة. وبما أن اختبار t دال وأن قيمة t سالبة (الملحق رقم 06)، يتبين أيضا وجود تردد في اجابات أفراد العينة على العبارة، وهذا راجع إلى أن استغلال المعلومات الناتجة عن التسيير الموازي مرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة وحجمها ومدى استخدامها لنظام التسيير الموازي.
5. حسب المتوسط (3,38%)، والانحراف المعياري (1,066%)، أي أن نسبة (43,3%)، من أفراد العينة وافقوا على أن الموازنات التقديرية تولد ضغط على الموظفين، أما نسبة (11,1%) وافقوا بشدة على ذلك، نسبة (23,3%) كانوا محايدين، نسبة (16,7%) غير موافقين، ونسبة (5,6%) غير موافقين بشدة. أيضا إجابات الأفراد حول هذه العبارة يؤكد ما توصلنا إليه في العبارات السابقة، حيث يعود الضغط الموازي لاتساع مجال التسيير الموازي في المؤسسات متعددة النشاطات.
6. وافق أفراد العينة بنسبة (35,6%) على أن الموازنة التجارية تفرض من قبل الإدارة العليا، ووافق بشدة على ذلك نسبة (22,2%)، بينما لم يوفق على العبارة نسبة (16,7%)، و نسبة (6,7%) غير موافقين بشدة على العبارة. أيضا sig داله معنويا عند 0,05، هذا ما يؤكد أن من أسباب عدم نجاح الموازنات التجارية في المؤسسات حسب ما تطرقنا إليه في الجانب النظري هو كونها تفرض من قبل الإدارة، وبالتالي المركزية في اتخاذ القرارات، وعدم تحمل المسؤولية.
7. نلاحظ تردد في اجابات أفراد العينة، وافق نسبة (65,5%) من أفراد العينة على أن المؤسسة تستغرق وقت طويل في إعداد الموازنة التجارية، ويرجع هذا لتضمنها موازنة المبيعات وموازنة المصاريف التجارية في أغلب المؤسسات المبحوثة، بينما نسبة عدم الموافقة (26,7%) من المؤسسات التي تعد فقط موازنة المبيعات. حسب دلالة اختبار t، الذي يؤكد طول اجراءات التسيير الموازي حسب ما رأيناه في الجانب النظري.
8. جاءت العبارة بمتوسط (3,50%) وانحراف معياري (0,997%)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (70%)، على أن مؤسساتكم تعد الموازنة التجارية بشكل مفصل. حسب دلالة اختبار t، يتضح أن المؤسسات التجارية الجزائرية تعتمد على الشكل النظري للموازنة التجارية من حيث: توضيح كل من الكمية، السعر، القيمة، اضافة لحساب المجاميع.

9. وافق نسبة (65,6%) من أفراد العينة على أن إعداد الموازنة التجارية يتم في شكل روتيني إداري، ووافق بشدة نسبة (11,1%) على ذلك، ونسبة (19%) غير موافق، ونسبة (4,4%) غير موافق بشدة. ما يوضح أن أفراد العينة الذين وافقوا على العبارة أدركوا العبارة من مضمون أن إجراءات الإعداد خالية من التحديث والتجديد، إضافة لغياب العمل الجماعي، باعتبارها تفرض من أعلى المؤسسة.
10. وافق نسبة (41,1%) من أفراد العينة على أن مؤسساتهم تسعى للرقابة على عمل مسؤولي مراكز البيع، بينما نسبة عدم الموافقة (36,5%)، أيضا اختبار t دال عند 0,05. يتبين أن المؤسسات التجارية خاصة الخاصة تعمل على تحقيق الرقابة على مختلف نقاط البيع.
11. جاء متوسط العبارة (3,81%)، وانحراف معياري (5,6%)، حيث بلغت نسبة الموافقة (58,9%)، من قبل أفراد العينة على أن المؤسسات تقوم بالمرقبة الموازنة من أجل تقييم الأداء. وهذا ما يؤكد استغلال المؤسسات لنظام التسيير الموازي من أجل الرقابة وتقييم الأداء، وهذا حسب وظائف الموازنات التقديرية التي تم توضيحها من قبل المختصين وتطورها عبر الزمن في الجانب النظري.
12. وافق أفراد العينة بنسبة (51,1%)، على أن المؤسسات تقوم بتحليل الانحرافات والبحث عن أسباب حدوثها، وهذا ما يؤكد نتائج العبارات أعلاه، أي أن المؤسسات تقيم التسيير الموازي من أجل الرقابة، وبالتالي يجب عليها تحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها وهذا ما لا تقوم به جل المؤسسات التجارية.
13. بلغت نسبة الموافقة على العبارة يكافئ مسيري مراكز المسؤولية بمؤسستكم على النتائج المحققة من تنفيذ الموازنات (26,7%)، بينما نسبة عدم الموافقة (38,9%)، أيضا اختبار t دال عند 0,05، أي أن المؤسسات الجزائرية لا تطبق ثنائية الثواب والعقاب وهذا راجع لعدم تحديدها للمسؤوليات في أغلب المؤسسات العمومية. أما المؤسسات الخاصة تسعى لتحديد المسؤوليات بغية تحقيق الثواب والعقاب على النتائج المحققة، عكس المؤسسات العمومية التي تغيب فيها مثل هذه المبادرات وهذا ما رأيناها في الجانب النظري.
14. نلاحظ تردد في إجابات أفراد العينة حول العبارة المتضمنة على أن المعلومات يتم تبادلها بين أقسام مختلف المؤسسات على مستوى عال من الشفافية، حسب دلالة اختبار t ، نسبة غير موافق (56,7%)، بينما نسبة موافق (28,9%). يتبين أن بعض مسيري الأقسام أو رؤساء مراكز المسؤولية من أفراد العينة الذين أدلوا بأن مؤسساتهم تتحيز في تنفيذ الموازنات كل لصالحه من خلال إخفاء وتغيير معلومات، أي غياب النزاهة والشفافية في نقل المعلومة.
15. بلغ متوسط العبارة (3,90%) ، وانحراف معياري (0,875)، حيث وافق نسبة (53,3%) من أفراد العينة على أن الإجراءات التصحيحية تتم متابعتها من قبل الإدارة العليا مما يؤكد على مركزية السلطة، إضافة لإثبات الدور المحوري للإدارة العليا في إعداد وتنفيذ ومتابعة الموازنات.
- نستنتج من تحليل عبارات المحور الثالث المتعلق بالنقائص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في التسيير الموازي للمبيعات، أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبق التسيير الموازي الكلاسيكي أو التقليدي القائم أيضا على

اعداد مختلف الموازنات والرقابة عليها، حيث تمتلك المؤسسات الكفاءات البشرية. رغم توفر المؤسسات على الكوادر المؤهلة للتسيير الفعال، وجود نقائص خاصة بجوانب في التسيير الموازي، مما يحتم عليها تبني التسيير الموازي الحديث الذي من خلاله تصحح جوانب النقص في التسيير الكلاسيكي.

ثانيا: تحليل فقرات المحور الرابع المتعلق بإمكانيات تطبيق التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات

اعتمدنا في التحليل على مجموعة من الاختبارات الإحصائية المتمثلة في: التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، إضافة إلى حساب قيمة اختبار (t) لكل فقرة من فقرات المحور لإثبات وجود فروق ذات دلالة إحصائية من عدم وجودها. يوضح الجدول التالي نتائج الاختبارات:

جدول رقم (4-54): نتائج اختبار t لفقرات المحور الرابع

قيمة t Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة %					الفقرات
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
0,000	0,872	4,07	32,2	48,9	14,4	2,2	2,2	1. تسعى مؤسساتكم لتطوير نظام التسيير الموازي فيها.
0,000	0,833	3,81	17,8	53,3	22,2	5,6	1,1	2. تعمل مؤسساتكم على تحسين اعداد موازنة المبيعات من خلال استخدام التقنيات الحديثة للتنبؤ.
0,000	1,029	3,56	14,4	51,1	11,1	22,2	1,1	3. تعمل مؤسساتكم على قراءة دقيقة للانحرافات وتحديد أسبابها.
0,013	1,167	3,31	14,4	37,8	18,9	22,2	6,7	4. تستطيع مؤسساتكم تدريب الموظفين في مجال تسيير الموازنة التجارية.
0,000	0,797	3,83	16,7	56,7	21,1	4,4	1,1	5. تفعيل الموازنة التجارية بمؤسساتكم يتم من خلال استخدام تقنية التنبؤ المتداول (التنبؤ باستمرار) للتنبؤ بالمبيعات.
0,000	0,917	3,70	12,2	63,3	7,8	15,6	1,1	6. تستطيع مؤسساتكم تحديد أهداف جديدة لكل قسم في كل سنة مالية جديدة.
0,000	0,945	3,78	17,8	58,9	7,8	14,4	1,1	7. يمكن لمؤسساتكم توفير جميع البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد هذه الأهداف.
0,000	0,902	3,51	10	47,8	26,7	14,4	1,1	8. تستطيع مؤسساتكم تحديد أكثر من بديل للأهداف المحددة لكل قسم أو وحدة.
0,000	0,919	3,62	12,2	54,4	17,8	14,4	1,11	9. تستطيع مؤسساتكم تحديد الاحتياجات المالية بدقة لكل قسم حسب الأهداف المحددة.
0,001	1,090	3,41	11,1	47,8	18,9	15,6	6,7	10. تستطيع مؤسساتكم تحديد متطلبات مختلف العملاء والزبائن بدقة.

0,000	0,731	3,93	14,4	72,2	6,7	5,6	1,1	11. تستطيع مؤسساتكم تقدير تكلفة الوحدة حسب كل نشاط.
0,000	0,800	3,99	24,4	55,6	15,6	3,3	1,1	12. تستطيع مؤسساتكم تحديد حجم كل نشاط على أساس الإنتاج المتوقع.
0,000	0,793	4,00	23,3	60	11,1	4,4	1,1	13. تستطيع مؤسساتكم حساب التكلفة التقديرية لكل نشاط.
0,000	0,681	3,91	13,3	70	11,1	5,6	0	14. تستطيع مؤسساتكم إعداد موازنة وفق تكاليف وحجم الأنشطة.
0,000	0,697	4,09	23,3	67,8	3,3	5,6	0	15. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات بحسن أداء مؤسساتكم.
0,000	0,718	4,16	28,9	62,2	5,6	2,2	1,1	16. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات بمؤسساتكم يسمح باعتماد منطق تسيير الموارد بدلا من تخصيصها.
0,000	0,619	4,28	33,3	63,3	2,2	0	1,1	17. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يؤدي لخلق قيمة بمؤسساتكم.
0,000	0,713	4,31	40	55,6	1,1	2,2	1,1	18. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يعزز المركز التنافسي لمؤسساتكم.
0,000	0,710	4,37	44,4	52,2	0	2,2	1,1	19. يساعد التسيير الموازي للمبيعات وفق التوجهات الحديثة من محاسبة المسؤولية بمؤسساتكم.

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لمخرجات البرنامج الاحصائي spss22.

حسب الجدول رقم (4-54) يتضح أن اختبار (t) لكل فقرة من فقرات المحور الثالث كانت ذات دلالة، بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة على فقرات المحور، أي أن إجابات أفراد العينة واضحة، وفيما يلي تحليل العبارات:

1. متوسط العبارة (4,07) وانحراف معياري (0,874)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (48,9%)، وموافق بشدة بلغت نسبة (32,2%) على أن المؤسسات تسعى لتطوير نظام التسيير الموازي وهذا نتيجة النقائص التي عرفتتها ونتيجة الانتقادات التي وضحتها في الجانب النظري، ما جعل المؤسسات التجارية الجزائرية السعي لتحسين وتطوير التسيير الموازي فيها.
2. جاءت العبارة بمتوسط (3,81%)، وانحراف معياري (0,833%)، وبالتالي بلغت نسبة الموافقة من قبل أفراد العينة (53,3%)، على أن مؤسساتهم تستطيع تحسين إعداد موازنة المبيعات من خلال استخدام تقنيات حديثة للتنبؤ، وهذا راجع للإمكانيات البشرية والمادية التي تمتلكها المؤسسات التجارية الجزائرية.
3. وافق أفراد العينة بنسبة (51,1%)، على أن مؤسساتهم تستطيع أن تحلل الانحرافات تحليل دقيق وغير سطحي، مع السعي لتحديد الأسباب الفاعلة. تسعى المؤسسات لتفعيل الرقابة الموازنة من أجل تقييم الأداء وتطويره.

4. أجاب أفراد العينة بنسبة (6,7%) غير موافق بشدة، نسبة غير موافق (22,2%)، نسبة محايد (18,9%)، ونسبة الموافقة (37,8%)، والموافقة بشدة بنسبة (14,4%)، على أن مؤسساتهم تستطيع تدريب الموظفين في مجال تسيير الموازنة التجارية باعتبار المؤسسات تملك إطارات ذات كفاءة ينقصها التدريب على استخدام التقنيات الحديثة للتنبؤ بالمبيعات ومن ثم القدرة أيضا على التحليل المعمق للانحرافات وبالتالي تفعيل التسيير الموازني للمبيعات بمراحلته التنفيذ والرقابة.
5. المتوسط (3,83%)، والانحراف المعياري (0,797%)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (56,7%) على أن التنبؤ الدوري أو التنبؤ باستمرار بصفة مستمرة ومتداولة يفعل التسيير الموازني مما يدل على أن إطارات المؤسسة المستجوبين يعرفون أو يدركون أهمية التوجهات الحديثة للتسيير الموازني.
6. جاءت العبارة بمتوسط (3,70%)، وانحراف معياري (0,917%)، حيث وافق أكثر من (63,3%)، أفراد العينة على أن مؤسساتهم تستطيع تحديد أهداف جديدة لكل قسم وذلك حسب كل سنة مالية جديدة، أي أن المؤسسات التجارية الجزائية تمتلك إمكانيات ضبط الأهداف لكل وحداتها وأقسامها.
7. جاءت العبارة بمتوسط (3,78%)، وانحراف معياري (0,945%)، حيث وافق أكثر من (58,9%) أفراد العينة على أن مؤسساتهم يمكنها توفير جميع البيانات والمعلومات اللازمة التي توضح كيفية تحديد وضبط هذه الأهداف.
8. وافق ما يقارب نسبة (47,8%) من أفراد العينة على أن مؤسساتهم يمكنها تحديد أكثر من بديل للأهداف المحددة لكل قسم، أي أن المؤسسات التي يمكنها ضبط أهداف لمختلف أقسامها وذلك من خلال توفير معلومات وبيانات تساعد على ذلك، فهي أيضا قادرة على وضع بدائل لأهدافها وهذا تبعا لمختلف الأقسام.
9. بلغت نسبة الموافقة (54,4%) من قبل أفراد العينة على أن مؤسساتهم تستطيع تحديد الاحتياجات المالية بدقة لكل قسم حسب الأهداف وهذا ما يساعدها على تخصيص الموارد بدقة حسب احتياجات كل قسم.
10. أيضا فإن نسبة (47,8%) من الأفراد وافقوا على أن مؤسساتهم تستطيع أيضا تحديد مختلف متطلبات الزبائن والعملاء بدقة بلغت، مما يدل على أن المؤسسات التجارية تتحكم في مختلف التطبيقات التسويقية التي تساعدها على ذلك، إضافة لتوجيه اهتماماتها بالمستهلك أكثر.
11. جاءت العبارة بمتوسط (3,93) وانحراف معياري (0,731)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (72,2%) على أن مؤسساتهم تستطيع أو يمكنها تقدير تكلفة الوحدة حسب كل نشاط، خاصة وأن المؤسسات التجارية تعتمد على المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير ما يساعدها على تفعيل التسيير الموازني.
12. جاءت العبارة بمتوسط (3,99) وانحراف معياري (0,800)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (55,6%) على أن مؤسساتهم تستطيع تحديد حجم كل نشاط على أساس الانتاج المتوقع، وهذا يتحقق من خلال الاستخدامات المتعددة للمحاسبة التحليلية التي تساعد على ذلك.

13. جاءت العبارة بمتوسط (4) وانحراف معياري (0,793)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (60%) على أن مؤسساتهم تستطيع حساب التكلفة التقديرية لكل نشاط وهذا منطقي لقدرتها على تحديد ما جاء في العبارات السابقة.

14. وكنتيجة لما سبق فإن أفراد العينة وافقوا بنسبة (70%) على أن مؤسساتهم تستطيع اعداد موازنات حسب تكاليف وحجم الأنشطة المحددة في المؤسسة.

15. جاءت العبارة بمتوسط (4,09) وانحراف معياري (0,697)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (67,8%) على أن تبني المؤسسات التجارية للتوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يحسن أداء مؤسساتهم.

16. جاءت العبارة بمتوسط (4,16) وانحراف معياري (0,718)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (62,2%) على أن تبني المؤسسات التجارية للتوجهات الحديثة للتسيير الموازي يسمح باعتماد منطق تسيير الموارد بدلا من تخصيصها.

17. جاءت العبارة بمتوسط (4,28) وانحراف معياري (0,619)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (63,3%) على أن تبني المؤسسات التجارية للتوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يؤدي لخلق القيمة، أي إضافة قيمة للمؤسسة.

18. جاءت العبارة بمتوسط (4,31) وانحراف معياري (0,713)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (55,6%)، ونسبة (40%) وافقوا بشدة على أن تبني المؤسسات التجارية للتوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يعزز المركز التنافسي للمؤسسة، أي أن دقة الموازنة التجارية تسمح بتحقيق إيرادات أكبر وتكاليف أقل ما يساعد المؤسسة على المنافسة.

19. جاءت العبارة بمتوسط (4,37) وانحراف معياري (0,710)، حيث وافق أفراد العينة بنسبة (52,2%)، ونسبة (44,4%) وافقوا بشدة على أن تبني المؤسسات التجارية للتوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يمكن من محاسبة المسؤولية.

بالنسبة العبارات (من 15 إلى 19)، كانت فيها إجابات أفراد العينة بالموافقة والموافقة بشدة على أن تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي بالمؤسسات التجارية الجزائرية يساعد المؤسسات كثيرا ويقودها نحو الريادة وتحقيق الفعالية، أيضا يثبت وعي الإطارات المبحوثين بأهمية تفعيل التسيير الموازي خاصة بالاهتمام أكثر بالموازنة التجارية باعتبارها أساس إعداد أي موازنة.

يمكن أن نقول كخلاصة لتحليل عبارات المحور الرابع الخاص بإمكانيات تطبيق التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات وانعكاساتها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أن هذه الأخيرة تمتلك امكانيات تطبيق التسيير الموازي الحديث وبالتالي اعداد موازنة تجارية حديثة، خاصة من خلال قدرتها على تقنية التنبؤ المتداول بالمبيعات. أيضا أفراد العينة الذين وافقوا على وجود الامكانيات للتسيير الحديث وافقوا على التأثيرات أو الانعكاسات الايجابية للموازنات الحديثة على مؤسساتهم.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة بتحليل البيانات

نتطرق في هذا المطلب لتحليل وتفسير فرضيات الدراسة المتعلقة بالتعرف على مقومات تفعيل الموازنات التجارية وذلك باستخدام الأساليب الحديثة.

أولاً: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى

يتم اختبار صحة الفرضيات الجزئية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى: "النقائص المسجلة في التسيير الموازي للمبيعات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحتم ضرورة تبني التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية". كما يلي:

1. اختبار الفرضية الجزئية الثانية "الرقابة الروتينية والدراسة البسيطة للانحرافات لا تسمح بتحقيق أهداف الموازنة التجارية".

نقوم بحساب معامل الارتباط Pearson بين الفقرات الخاصة بالفرضية، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(4-55): مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الثانية

العبارات	1	2	3	4	5
1. تقوم مؤسساتكم بإعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات خلال عملية المراقبة الموازنية.	1				
2. تقوم مؤسساتكم باتخاذ اجراءات تصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة.	0,464** 0,000	1			
3. تعمل مؤسساتكم على عملية الرقابة المستمرة على عمل مسؤولي مراكز البيع.	0,219* 0,038	0,280** 0,008	1		
4. تقوم مؤسساتكم بالمراقبة الموازنية من أجل تقييم الأداء.	0,238* 0,024	0,375** 0,000	0,430** 0,000	1	
5. تقوم مؤسساتكم بتحليل الانحرافات والبحث عن أسباب حدوثها.	0,322** 0,002	0,403** 0,000	0,530** 0,000	0,543** 0,000	1

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الممثلة في الجدول رقم (4-55)، يتبين وجود ارتباطات طردية وذات دلالة معنوية عند 0,01، أيضا عند 0,05 التي تحوي على اشارة (*)، أي أن الرقابة الروتينية والدراسة البسيطة للانحرافات لا تسمح بتحقيق أهداف الموازنة التجارية، ومنه قبول الفرضية الجزئية.

2. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة "طول إجراءات إعداد الموازنات التجارية يؤدي لعدم احترام اجراءات الرقابة عليها في المؤسسات الاقتصادية "

نقوم بحساب معامل الارتباط Pearson بين فقرات الخاصة بالفرضية، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (4-56): مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الثالثة

العبارات	1	2
1. تستغرق مؤسساتكم وقت طويل في إعداد الموازنة التجارية.	1	
2. تحترم مؤسساتكم اجراءات المراقبة الموازنة	0,229 ⁻ 0,038	1

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الممثلة في الجدول رقم (4-56)، يتبين وجود ارتباط عكسي وذات دلالة معنوية عند 0,05. حيث أن طول اجراءات الموازنة التجارية مرتبط عكسيا مع احترام المنفذين لإجراءات الرقابة الموازنة، أي كلما كانت اجراءات اعداد الموازنة التجارية طويلة لا يمكن الرقابة على جميع مراحل الاعداد، وبالتالي قبول الفرضية الجزئية. أيضا يمكن أن نفهم أن طول إجراءات إعداد الموازنات التجارية تجعل من نظام التسيير الموازي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية معقد ومتشابك حيث لا يمكن الرقابة عليه، وأنه يجب أيضا اتباع جميع مراحل اعداد الموازنات التجارية حسب ما تطرقنا اليه في النظري.

3. اختبار الفرضية الجزئية الرابعة "الموازنات المفروضة من الإدارة العليا تخلق الضغط الموازي مما يؤدي لضعف فعاليتها التسييرية"

نقوم بحساب معامل الارتباط Pearson بين فقرات الخاصة بالفرضية، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (4-57): مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الرابعة

العبارات	1	2
1. تولد الموازنة التجارية ضغط على الأفراد بمؤسساتكم.	1	
2. تفرض الموازنة التجارية بمؤسساتكم من قبل الإدارة العليا.	0,325** 0,002	1

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

حسب الجدول رقم (4-57)، الارتباط بين الفقرتين دال عند مستوى معنوية 1% وهو ارتباط طردي بين فرض الموازنة من قبل الادارة يعني أنها ستولد ضغط على التنفيذيين، وبالتالي قبول الفرضية الجزئية. أي أن الموازنات المفروضة من الإدارة العليا تخلق الضغط الموازي مما يؤدي لضعف فعاليتها التسييرية.

4. اختبار الفرضية الجزئية الخامسة "غياب النزاهة والشفافية في التنفيذ الدقيق للموازنات وحساب الانحرافات الناتجة يفقد أهمية النظام الموازي في المؤسسات الجزائرية"

نقوم بحساب معامل الارتباط Pearson بين فقرات الخاصة بالفرضية، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (4-58) : مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الخامسة

3	2	1	العبارات
		1	1. تولى مؤسساتكم أهمية لنظام الموازنات التقديرية في المؤسسة.
	1	0,432** 0,000	2. مؤسساتكم بتحليل الانحرافات والبحث عن أسباب حدوثها.
1	0,381** 0,000	0,309** 0,003	3. يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسساتكم على مستوى عال من الشفافية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

حسب الجدول رقم (4-58)، الارتباط بين الفقرات دال عند مستوى معنوية 1% وهو ارتباط طردي بين عدم تحليل الانحرافات وامكانية نقل المعلومات الصحيحة أو تغييرها للصالح الفردي. ومنه قبول الفرضية الجزئية، أن غياب النزاهة والشفافية في التنفيذ الدقيق للموازنات وحساب الانحرافات الناتجة يفقد أهمية النظام الموازني في المؤسسات الجزائرية.

5. اختبار الفرضية الجزئية السادسة " تحقيق النظام الموازني لأهدافه يتطلب فعالية نظام الثواب والعقاب في المؤسسات الجزائرية "

نقوم بحساب معامل الارتباط Pearson بين فقرات الخاصة بالفرضية، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(4-59): مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية السادسة

2	1	العبارات
	1	1. يكافئ مسيري مراكز المسؤولية بمؤسساتكم على النتائج المحققة من تنفيذ الموازنات.
1	0,251* 0,017	2. تعمل مؤسساتكم على عملية الرقابة المستمرة على عمل مسؤولي مراكز البيع.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الممثلة في الجدول رقم (4-59)، يتبين وجود ارتباطات طردي وذات دلالة معنوية عند 0,05، بين تفعيل الثواب والعقاب من خلال نظام المكافآت وبين تحقيق الرقابة على مسؤولي المراكز، ومنه قبول الفرضية الجزئية. حيث أن تحقيق النظام الموازني لأهدافه يتطلب فعالية نظام الثواب والعقاب في المؤسسات.

حسب نتائج اختبار الارتباط، التي تم من خلاله اثبات الفرضيات الجزئية الستة المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى "النقائص المسجلة في التسيير الموازي للمبيعات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحتم ضرورة تبني التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية"، التي يمكن اثباتها كنتيجة لذلك.

ثانيا: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية

يتم اختبار صحة الفرضيات الجزئية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية: "تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الامكانيات لتفعيل تسيير الموازنة التجارية". كما يلي:

1. اختبار صحة الفرضية الجزئية الأولى "تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إمكانية إجراء تنبؤات دورية ومن ثم إعداد موازنة مبيعات متداولة تساعد على التوجه نحو التسيير بدون موازنات"

نقوم بحساب معامل الارتباط Pearson بين فقرات الخاصة بالفرضية، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (4-60): مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الأولى

2	1	العبارات
	1	1. تعمل مؤسستكم على تحسين إعداد موازنة المبيعات من خلال استخدام التقنيات الحديثة للتنبؤ.
1	0,341** 0,001	2. تفعيل الموازنة التجارية بمؤسستكم يتم من خلال استخدام تقنية التنبؤ المتداول (التنبؤ باستمرار) للتنبؤ بالمبيعات.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

حسب الجدول رقم (4-60)، الارتباط بين الفقرتين دال عند مستوى معنوية 1% وهو ارتباط طردي بين إمكانية المؤسسة لتحسين تقنيات التنبؤ وتفعيل المؤسسة للموازنة التجارية من خلال تقنية التنبؤ المتداول. ومنه يمكن إثبات أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تملك إمكانية إجراء تنبؤات دورية ومن ثم إعداد موازنة مبيعات متداولة تساعد على التوجه نحو التسيير بدون موازنات

2. اختبار صحة الفرضية الجزئية الثانية "تمتلك المؤسسات الجزائرية الإمكانيات لتحسين تسيير الموازنة التجارية"

نقوم بحساب معامل الارتباط Pearson بين فقرات الخاصة بالفرضية، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (4-61): مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الثانية

2	1	العبارات
	1	1. تسعى مؤسستكم لتطوير نظام التسيير الموازي فيها.
1	0,289** 0,001	2. تعمل مؤسستكم على تدريب الموظفين في مجال تسيير الموازنة التجارية..

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

حسب الجدول رقم (4-61)، الارتباط بين الفقرتين دال عند مستوى معنوية 1% وهو ارتباط طردي بين سعي المؤسسة لتطوير نظام التسيير الموازي وبين سعيها أيضا لتدريب الموظفين لذلك، ومنه قبول الفرضية الجزئية، أي أن المؤسسات التجارية الجزائرية تمتلك الإمكانيات لتحسين اعداد ورقابة الموازنة التجارية.

3. اختبار صحة الفرضية الجزئية الثالثة "تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إمكانيات للتوجه نحو تطبيق موازنات حديثة لتسييرها"

نقوم بحساب معامل الارتباط Pearson بين فقرات الخاصة بالفرضية، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (4-62): مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الثالثة

9	8	7	6	5	4	3	2	1	العبارات
								1	1. تستطيع مؤسساتكم تحديد أهداف جديدة لكل قسم في كل سنة مالية جديدة.
							1	0,816** 0,000	2. يمكن لمؤسساتكم توفير جميع البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد هذه الأهداف.
						1	0,727** 0,000	0,635** 0,000	3. تستطيع مؤسساتكم تحديد أكثر من بديل للأهداف المحددة لكل قسم أو وحدة.
					1	0,737** 0,000	0,678** 0,000	0,664** 0,000	4. تستطيع مؤسساتكم تحديد الاحتياجات المالية بدقة لكل قسم حسب الأهداف المحددة.
				1	0,673** 0,000	0,606** 0,000	0,711** 0,000	0,619** 0,000	5. تستطيع مؤسساتكم تحديد متطلبات مختلف العملاء والزبائن بدقة.
			1	0,303** 0,000	0,447** 0,000	0,495** 0,000	0,401** 0,000	0,422** 0,000	6. تستطيع مؤسساتكم تقدير تكلفة الوحدة حسب كل نشاط.
		1	0,652** 0,000	0,366** 0,000	0,468** 0,000	0,553** 0,000	0,502** 0,000	0,485** 0,000	7. تستطيع مؤسساتكم تحديد حجم كل نشاط على أساس الإنتاج المتوقع.

	1	0,779**	0,697**	0,416**	0,555**	0,549**	0,584**	0,540**	8. تستطيع مؤسستكم حساب التكلفة التقديرية لكل نشاط.
		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	
1	0,582**	0,637**	0,620**	0,350**	0,377**	0,422**	0,335**	0,352**	9. تستطيع مؤسستكم إعداد موازنة وفق تكاليف وحجم الأنشطة.
		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

حسب الجدول رقم (4-62)، تظهر وجود ارتباطات دالة بين فقرات الفرضية عند مستوى معنوية 1% وهو ارتباطات طردية توضح مختلف امكانيات المؤسسات التجارية الجزائرية في مجال تسيير الموازنات التجارية، ومنه قبول الفرضية الجزئية، أي أن المؤسسات التجارية الجزائرية تمتلك الإمكانيات للتوجه نحو تطبيق توجهات حديثة للتسيير الموازي، وبالتالي إمكانيات تطبيق موازنات حديثة: موازنة تجارية على أساس الأنشطة، موازنة تجارية على الأساس الصفري.

من خلال اثباتنا للفرضيات الأربعة الخاصة بالفرضية الرئيسية الثانية نستنتج أن للمؤسسات التجارية الجزائرية مقومات تمكنها من معالجة النقائص على مستوى التسيير الموازي التقليدي.

ثالثا: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثالثة

يتم اختبار صحة الفرضيات الجزئية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة "تحكم المؤسسات الجزائرية في الأساليب الحديثة لتطوير التسيير فيها يؤدي لديناميكية الموازنة التجارية". كما يلي:

1. اختبار صحة الفرضية الجزئية الأولى " تبني الموازنات المتداولة تساعد على إعداد ورقابة الموازنة التجارية في المؤسسات الجزائرية بشكل مطور "

نقوم أولا باستخراج متغيرات خاصة بالمقومات لتطبيق الموازنات المتداولة، ومقومات اعداد موازنات على الأساس الصفري، اضافة لمقومات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة، وذلك بتطبيق التحليل العاملي، ثم نقوم بحساب معامل الارتباط Pearson بين الفقرات الخاصة بالفرضية، حسب الجدول التالي:

جدول رقم (4-63): مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الأولى

2	1	العبارات
	1	1. مقومات تطبيق الموازنات المتداولة.
1	0,421** 0,000	2. يساعد التسيير الموازي للمبيعات وفق التوجهات الحديثة من محاسبة المسؤولية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

حسب مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الأولى يظهر وجود ارتباط طردي دال عند مستوى معنوية 0,01، بين امكانيات المؤسسة لتبني التوجهات الحديثة المتمثلة في الموازنات المتداولة وبين أهمية هذه الأخيرة في تحقيق محاسبة المسؤولية، ومنه قبول الفرضية الجزئية، أي تبني الموازنات المتداولة تساعد على إعداد ورقابة الموازنة التجارية في المؤسسات الجزائرية بشكل مطور.

2. اختبار الفرضية الجزئية الرابعة": تبني الأساس الصفري لإعداد الموازنات يسهل مراقبة المسيرين في تحقيق الأهداف ومنه اتخاذ القرارات الصحيحة "

جدول رقم (4-64): مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الرابعة

العبارات	1	2
1. مقومات تطبيق الأساس الصفري	1	
2. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات بمؤسستكم يسمح باعتماد منطق تسيير الموارد بدلا من تخصيصها.	0332** 0,001	1

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

حسب الجدول رقم (4-64) هناك ارتباط طردي دال عند مستوى معنوية 0,01، بين امكانيات المؤسسة لتطبيق التوجهات الحديثة لإعداد موازنات على أساس الصفر وبين أهمية هذه التوجهات في المساعدة على التخصيص الأمثل والدقيق للموارد حسب احتياجات كل مركز من مراكز المسؤولية، ومنه قبول الفرضية الجزئية، أي أن تبني الأساس الصفري لإعداد الموازنات يسهل مراقبة المسيرين في تحقيق الأهداف ومنه اتخاذ القرارات الصحيحة.

3. اختبار صحة الفرضية الجزئية الخامسة "تفعيل التسيير الموازي للمبيعات وفق الموازنات على أساس الأنشطة يعزز الموقع التنافسي للمؤسسة".

جدول رقم (4-65): مصفوفة الارتباط بين فقرات الفرضية الجزئية الخامسة

العبارات	1	2
1. مقومات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة.	1	
2. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يعزز المركز التنافسي لمؤسستكم.	0,293** 0,005	1

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

حسب الجدول رقم (4-65) هناك ارتباط طردي دال عند مستوى معنوية 0,01، بين امكانيات المؤسسة لتطبيق الموازنات على أساس الأنشطة وبين أهمية هذه التوجهات في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة. ومنه قبول الفرضية الجزئية، تفعيل التسيير الموازي للمبيعات وفق الموازنات على أساس الأنشطة يعزز الموقع التنافسي للمؤسسة.

المطلب الرابع: مناقشة نتائج الدراسة

نحاول في هذا المطلب مناقشة ما تم التوصل إليه سابقا من خلال تطبيق كل من منهج المحاكاة، اضافة لتحليل الاحصائي للاستبيان ثم نقوم بتحليل نموذج الدراسة حسب ما تم اختباره من الفرضيات.

أولا: مناقشة النتائج

حسب تقنية المحاكاة بتطبيق أسلوب التنبؤ المتداول، يتبين أن حضنة حليب تعرف ضياعا كبيرا في رقم الأعمال سواء من ناحية تقديراتها أو تحقيقاتها، ففي حالة ما اذا استطاعت حضنة حليب أن تتبنى أساليب كمية في وضع تقديراتها وبناء موازنة المبيعات على أسس سليمة هذا يؤدي الى فعالية الأداء المالي للمؤسسة. المؤسسة لا تعد أيضا موازنة للمصاريف التجارية وهي نقطة سلبية، حيث لا يمكن لها متابعة ومراقبة مصاريفها البيعية بصورة دقيقة. كما لا تقوم بالرقابة الموازنة وهذا مالا يمكنها من حساب الانحرافات بشكل مفصل بل مجرد حسابها للانحراف الكلي أو الاجمالي للمبيعات والذي قد يكون ناتجا عن الانحراف في الكمية أو في السعر أو ناتجا عن الانحرافين معا، ضف إلى ذلك أن المؤسسة تباع عدة منتجات، مما يعني أن هناك عنصرا آخر بخلاف العنصرين السابقين (السعر والكمية) ألا وهو المزيج البيعي الذي يؤدي بدوره إلى ظهور انحراف جديد هو انحراف التشكيلة. إن عمل المؤسسة المبني على عدم وجود نظام تسيير موازني متكامل ومدعم بالتوجهات الحديثة للتسيير الموازني فيها يجعلها:

- لا تستطيع تقييم الأداء؛
- لا يمكنها تحديد المسؤولية وتفعيل نظام الثواب والعقاب فيه؛
- لا يمكنها من مواجهة المنافسة.

أيضا يمكن القول أنه باستخدام موازنة حديثة للمبيعات تعتمد على اجراء التنبؤات المتداولة من خلال التقدير المستمر والمتجدد بحيث يتطلب توفر بيانات حقيقية تعتبر كمدخلات لعملية التنبؤ. يسمح التنبؤ المتداول لحضنة حليب إلى تحسين وتخصيص مواردها للاستثمارات التقديرية المناسبة من خلال الحفاظ على العملية الديناميكية للتنبؤ باستمرار وذلك بتوفر مدخلات واضحة وكافية لذلك.

حسب تقنية المحاكاة بتطبيق أسلوب الأساس الصفري ، تبين أن الموازنة الصفرية من بين الموازنات الحديثة التي تقوم على أساس الغاء موازنات السنة الماضية لإعداد موازنة السنة المقبلة. حيث تطبق على الوحدات العملية والوظيفية، بغية تخفيض التكاليف، ارتأينا اقتراح نموذج موازنة صفرية على مؤسسة عمومية تجارية ينطلق من وضع عدة بدائل لانتخاذ الخيار المناسب عوض التسيير الكلاسيكي القائم على التنبؤ بالتكاليف في ظل الموارد المتاحة. من خلال استخدامنا لهدف التسيير الموازني الذي يهدف لتحقيق الملائمة أو المواءمة بين ما تملكه المؤسسة وما تريد تحقيقه، باعتبار المواءمة يجب أن تتحقق قبل بداية التنفيذ الموازني من خلال استخدامها لترتيب البدائل. من

خلال شرح كيفية تطبيق مراحل الأساس الصفري في إعداد موازنة تجارية صفرية لسنة 2016. حيث يمكن اعتبار المؤسسة لها قدرة هائلة مادية، وبشرية تسمح لها بالتسيير الموازي الفعال من خلال تطبيق التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات، باعتبارها أساس دخل المؤسسة في ظل تناقص الاستثمارات. إن جوهر مفهوم هذا الأسلوب مبني على أساس البدء من الصفر، وقد يبدو أن هذا ليس جديد في إعداد الموازنة وإنما الجديد هو المنهج الذي ينفذ بواسطته هذا الأسلوب في المؤسسة، وعليه فإن الموازنة على الأساس الصفري يمكن استخدامها في أي عملية داخل المؤسسة، وبوجه عام فالموازنة على الأساس الصفري يمكن أن تستخدم لكل الخدمات والنشاطات في المؤسسة.

من خلال تحليلنا لمختلف محاور الاستبيان اتضح لنا أن التسيير الموازي من أولويات تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فهي تولي أهمية كبيرة له، رغم عدم المامها بكل تقنياته ومراحله فمن خلال اجابات أفراد العينة تبين أن المؤسسات لا تحترم أو لا تتبع بصورة عملية ونظرية مراحل اعداد ورقابة الموازونات، إضافة لعدم اهتمامها بمسؤولية اعداد موازنة المبيعات.

رغم كثرة الانتقادات التي تعرضت لها الموازونات التقديرية إلا أن المؤسسات لم تتخلى عن استخدامها كأداة للتقدير والتنبؤ، وبصورة أكبر كأداة رقابية وهذا ما وجدناه بالمؤسسات الجزائرية.

من خلال اختبارنا لفرضيات الدراسة تبين أن، المؤسسات التجارية الجزائرية تعاني من نقائص تتمثل في عدم فهم وتجسيد النظام الموازي بصفة دقيقة، أو فعالة ما نتج عنه تعقد وتشابك النظام، اضافة لفرض النظام من الادارة العليا ما جعله يتميز بصعوبة تنفيذه وعدم قدرة المؤسسة على ضبط وتحديد المسؤولية للانحرافات الناتجة باعتبار المؤسسات تستخدم التسيير الموازي من أجل الرقابة التي أصبحت بسيطة وغير فعالة.

في ظل هذه النقائص يجب على المؤسسات التجارية الجزائرية أن تتبنى التوجهات الحديثة للتسيير وهذا لتصحيح وتدارك النقائص المسجلة في التسيير الموازي الكلاسيكي للمبيعات.

حيث أن المؤسسات التجارية بإمكانياتها بالتوجه نحو تفعيل التسيير الموازي للمبيعات بصفة خاصة، والتسيير الموازي ككل بصفة عامة سوف تعمل على تفعيل الموازنة التجارية باعتبارها أساس اعداد أي موازنة وجعلها أكثر ديناميكية ومرونة.

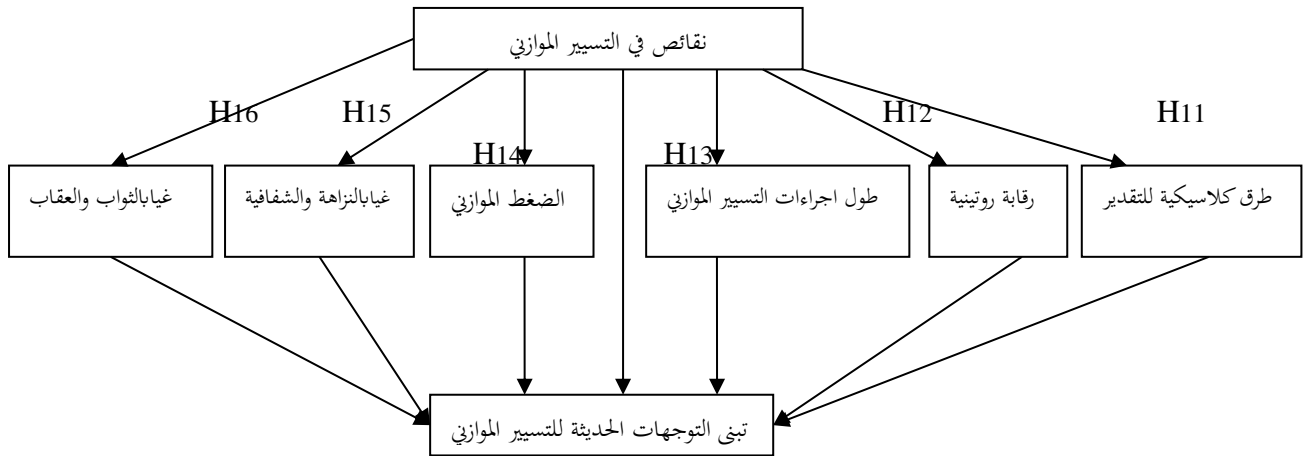
كما تبين أن المؤسسات الجزائرية تمتلك موارد بشرية مؤهلة والتي أدلت باستعداد مؤسساتها لتبني التسيير الموازي الحديث وتطوير الموازنة التجارية، وبالتالي يجب على المؤسسات الرفع من مستوى التدريب لموظفيها من خلال عملها على تحسين مستواهم العلمي والتكويني بالدرجة الأولى ومحاوله بناء جسور للربط بين مختلف المستويات في المؤسسة خاصة ما تعلق بالمستويات الدنيا.

ثانيا: تحليل نموذج الدراسة

يتم تحليل نموذج الدراسة من خلال تفصيله حسب الفرضيات الثلاثة الرئيسة كالتالي:

1. تحليل القسم الأول من النموذج: ويتم تحليل القسم الأول من النموذج الممثل للفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الأولى:

الشكل رقم (4-10): القسم الأول من النموذج



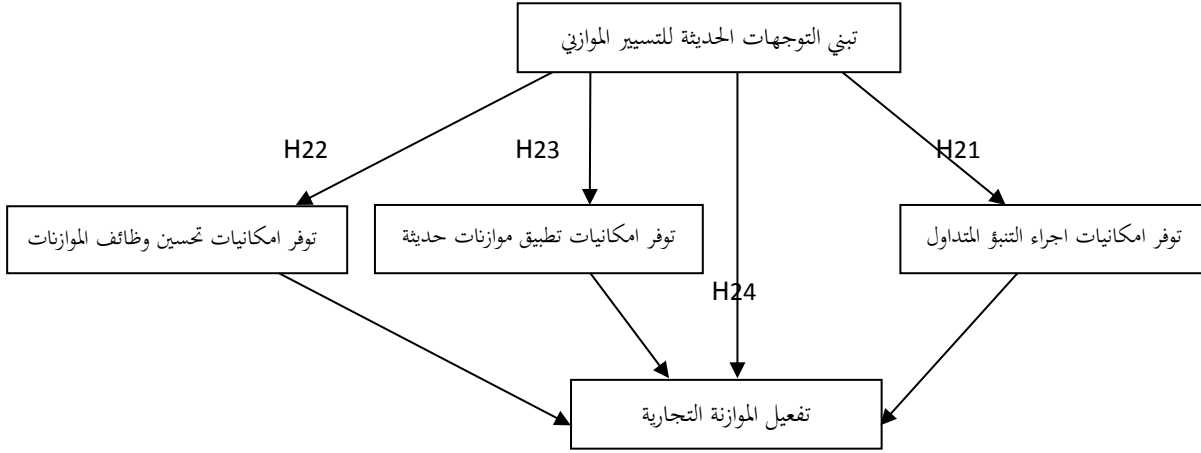
المصدر: من اعداد الطالبة.

باعتبار دراستنا لمختلف النقائص التي يعاني منها التسيير الموازي على مستوى المؤسسة الاقتصادية، وبالتطبيق على الواقع العملي تم اثبات أن الطرق الكلاسيكية للتقدير لا تسمح بديناميكية الموازنة التجارية، وهذا من خلال دراستنا لمبيعات مؤسسة حليب ومقارنتها بالمبيعات التي تم تقديرها بالتنبؤ المتداول. أيضا باختبار الفرضية الجزئية الثانية تبين وجود ارتباطات طردية قوية بين فقراتها ما يثبت أن الرقابة الروتينية البسيطة للانحرافات تضبط فعالية التسيير الموازي خاصة فيما تعلق بالمبيعات.

أيضا باختبارنا لباقي الفرضيات المتعلقة بطول اجراءات التسيير الموازي وكذا الضغط الموازي الذي ينتج من تنفيذ الموازنات، كذلك غياب النزاهة والشفافية في تداول المعلومات الناتجة عن التسيير الموازي، إضافة لغياب نظام الثواب والعقاب في جل المؤسسات تم تأكيدها من خلال دراسة الارتباطات بين فقرات كل فرضية، وكانت ارتباطات دالة. النقائص الموجودة في المؤسسات الجزائرية تتطلب ضرورة تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي.

2. تحليل القسم الثاني من النموذج: ويتم تحليل القسم الثاني من النموذج الممثل للفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الرئيسية الثانية:

الشكل رقم (4-11): القسم الثاني من النموذج



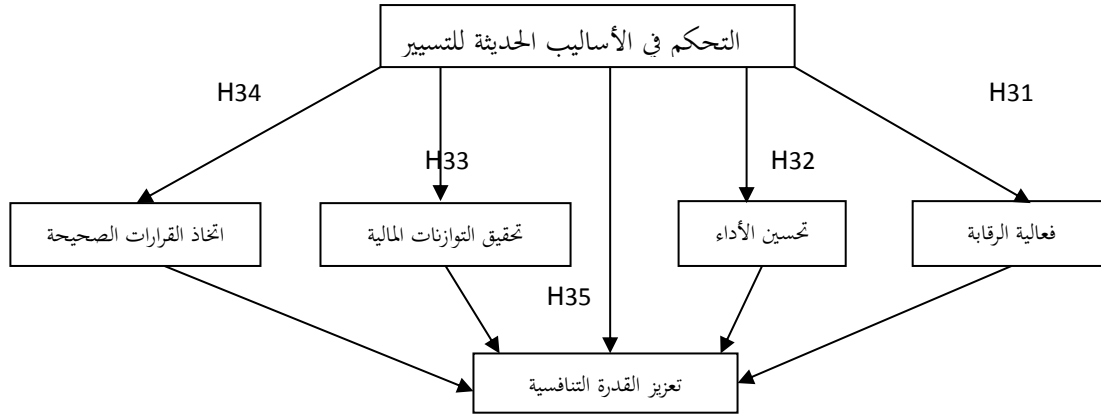
المصدر: من اعداد الطالبة.

النقائص الموجودة تستدعي تبني توجهات حديثة للتسيير الموازي، من خلال الشكل أعلاه وباختبارنا للفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الثانية، من خلال حساب الارتباطات بين فقرات الفرضية الجزئية الأولى تم إثبات أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تملك إمكانية إجراء تنبؤات دورية ومن ثم إعداد موازنة مبيعات متداولة. أيضا تم اختبار الفرضية الجزئية الثانية بحساب الارتباط بين فقراتها وتم اثباتها، أي أن المؤسسات الجزائرية لديها امكانيات تسمح لها بمعالجة الاختلالات فيما يخص اعداد ورقابة الموازنة التجارية. أيضا تم اثبات الفرضية الجزئية الثالثة بوجود ارتباطات قوية بين فقراتها ما يؤكد على أن المؤسسات الجزائرية تمتلك مقومات تطبيق موازنات حديثة.

وباختبار الفرضية الجزئية الرابعة من خلال تقنية المحاكاة بتطبيق موازنة على الأساس الصفري تم اثبات الفرضية، حيث أن تطبيق الأساس الصفري في اعداد الموازنة التجارية بالمؤسسة سوف يؤدي لسلامة اعداد وتنفيذ باقي الموازنات باعتبارها حجز الزاوية في نظام التسيير الموازي، ومنه تبني التوجهات الحديثة يسمح بتفعيل الموازنة التجارية.

3. تحليل القسم الثالث من النموذج: ويتم تحليل الشكل الثالث من النموذج الممثل للفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الثالثة:

الشكل رقم (4-12): القسم الثالث من النموذج



المصدر: من اعداد الطالبة.

تبنى المؤسسة للتوجهات الحديثة وتحكمها في استخدامها يسمح لها بفعالية الرقابة الموازنة، فمن خلال اختبارنا للفرضية الجزئية الأولى تم اثبات أن تبني الموازنات المتداولة تساعد على إعداد ورقابة الموازنة التجارية في المؤسسات الجزائرية بشكل مطور. أيضا تم اثبات الفرضية الجزئية الثانية من خلال منحج المحاكاة بتطبيق التنبؤ المتداول في مؤسسة حضانة حليب، وبإعدادنا لموازنة تجارية متداولة تبين أنها تعمل على رفع مبيعاتها. ومن خلال تطبيق منحج محاكاة تطبيق الأساس الصفري بمؤسسة سونلغاز تم اثبات الفرضية الجزئية الثالثة، حيث سمح اعداد موازنة حديثة بالمؤسسة محل الدراسة بالضبط الدقيق لمواردها، ونفقاتها مما يؤدي لتحقيق توازنات مالية كانت مشكلة كبيرة بالمؤسسة باعتبارها مؤسسة عمومية، حيث أن الدولة هي التي تتحمل التكاليف. أيضا بحساب الارتباطات بين مختلف فقرات الفرضية الجزئية الرابعة تم اثبات أن التحكم في اعداد موازنات حديثة يساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة. أيضا تم اثبات الفرضية الجزئية الخامسة بوجود ارتباطات طردية قوية بين مختلف فقراتها، حيث أن تفعيل التسيير الموازني للمبيعات وفق الموازنات على أساس الأنشطة يعزز الموقع التنافسي للمؤسسة. ومنه يمكن تأكيد أن تحكم المؤسسات الجزائرية في تفعيل الموازنات التجارية بمختلف التوجهات التي تسمح بذلك، يساعدها على تعزيز قدرتها التنافسية من خلال خلق القيمة.

خلاصة:

تمثل الفصل التطبيقي في اسقاط الجانب النظري في الميدان، وهذا من خلال تطبيق منهج المحاكاة لتقنية التنبؤ المتداول وتقنية الأساس الصفري في اعداد الموازنة التجارية بمؤسستين مختلفتين، اضافة إلى التحليل الاحصائي للاستبيان.

بالنسبة لتطبيق المحاكاة استطعنا أن نؤكد ضرورة تطبيق التنبؤ المتداول، والأساس الصفري في اعداد الموازنة التجارية بالمؤسسات محل الدراسة باعتبارها مؤسسات لها امكانيات التوجه نحو تفعيل التسيير الموازني للمبيعات. أما بالنسبة للتحليل الاحصائي للاستبيان بداية تم وصف خصائص العينة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss حيث ضمت عينة الدراسة مجموعة من المؤسسات ذات الحجم الكبير، والتي تنشط في القطاعين العام والخاص.

تم التركيز على المقومات التي تمكن من تفعيل الموازنة التجارية، وكيفية عملها من خلال جعل الموازنة التجارية ديناميكية وأكثر مرونة. حيث وجدنا أن المؤسسات التجارية تفتقر للتسيير الموازني الحديث على غرار توفر التسيير الموازني التقليدي، لكنها تمتلك امكانيات تساعد على توفير مقومات تفعيل الموازونات التجارية، سواء تحسين اعداد ورقابة موازنة المبيعات أو تحسين اعداد ورقابة موازنة المصاريف التجارية والتي يتطلب لتفعيلها تفعيل موازنة المبيعات التي تعد أساس تفعيل أي موازنة في المؤسسة. نستنتج أن للمؤسسات التجارية الجزائرية مقومات تمكنها من معالجة النقائص على مستوى التسيير الموازني التقليدي.

الخاتمة

الخاتمة:

بعد تحليل الأصول النظرية الخاصة بدراسة الأساليب والتقنيات التي تسمح بتفعيل الموازنة التجارية، وكذا التعرف على مختلف التوجهات الحديثة للتسيير الموازي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بهدف بناء الاطار النظري الذي اعتمدهنا كأساس لإجراء الدراسة الميدانية لموضوعنا. جاءت دراستنا في ثلاثة فصول نظرية تطرقنا فيها لما هو نظري خاص بالموضوع ثم حاولنا اسقاطه في الميدان من خلال الفصل الرابع التطبيقي، بداية من خلال الاجابة على مختلف الأسئلة المطروحة في مقدمة الدراسة، ومن ثم اختبار صحة الفرضيات الموضوعية والتوصل إلى جملة من النتائج، ونهاية من خلال عرض الاقتراحات والتوصيات وكذا آفاق الدراسة لفتح المجال لبحوث مكملة في المستقبل.

● نتائج الجانب النظري

- التسيير الموازي نظام ضروري في المؤسسة لما له من قدرة كبيرة على تحسين تسييرها وقيادة الأداء فيها؛
- الاعداد السليم للموازنات التقديرية بالمؤسسة يتطلب ضرورة احترام جميع اجراءات مراحل التسيير الموازي، من مراحل اعداد ومراحل رقابة؛
- يعتبر التسيير الموازي نظاما فعالا لتقييم الأداء، فالتقديرات التي تتضمنها الموازنات تمثل معايير يمكن الاعتماد عليها في التقييم والحكم على التنفيذ الفعلي، وذلك بمقارنتها مع ما تم تنفيذه ومعرفة أي انحراف وتحديد أسبابه؛
- وظائف الموازنات في تطور، حيث كانت في البدايات تركز على التنبؤ، أي أن المؤسسة تستخدم الموازنات التقديرية بهدف قراءة المستقبل، ومن ثم أداة للتخطيط. لتتعمق المؤسسات في استخدام الموازنات أكثر فأكثر بمرور الزمن لترى فيها امكانية قيادة الأداء، وهذا من خلال عملية المراقبة الموازنية التي تسمح بتحديد الانحرافات ومن ثم تحديد المسؤول عنها.
- تعتمد الموازنات التقليدية على أهداف ثابتة غير قابلة للقياس، لا تسمح بتأدية وظائفها؛
- موازنة المبيعات حكر زاوية، اذ أن اعدادها يضمن اعداد أي موازنة في المؤسسة؛
- موازنة المصاريف التجارية موازنة ضرورية في المؤسسة لأنها تسمح بضبط تكاليف المؤسسة ومراقبتها؛
- تقييم تسيير الموازنة التجارية نتج عنه ضرورة تكييف الموازنات حسب طبيعة وعلاقة المؤسسة مع محيطها؛
- اهتمت الدراسات والأبحاث بمفهوم التسيير بدون موازنات ومدى نجاحه أو فشله، وذلك من خلال التوجهات التي نادى بالتخلي عن الموازنات والتوجهات التي نادى بضرورة تفعيل الموازنات، وذلك من خلال توجه المؤسسة لاستعمال تقنيات علمية في التنبؤ، اضافة لتبنيها وسائل تسييرية حديثة.

• نتائج الدراسة الميدانية

استطعنا اختبار الفرضيات الرئيسية الثلاثة المتمثلة في:

1. الفرضية الأولى: النقائص المسجلة في التسيير الموازي للمبيعات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحتم ضرورة تبني التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية.
2. الفرضية الثانية: تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الامكانيات لتفعيل تسيير الموازنة التجارية.
3. الفرضية الثالثة: تحكم المؤسسات الجزائرية في الأساليب الحديثة لتطوير التسيير فيها يؤدي لديناميكية الموازنة التجارية.

من خلال تطبيق كل من المحاكاة وتحليل الاستبيان، حيث تم اثباتها ومناقشة النتائج المتوصل إليها، والتي

تتمثل في:

- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تستخدم التقنيات الكمية الحديثة للتنبؤ بمبيعاتها؛
- يتم الاهتمام بشكل أساسي عند اعداد التقديرات إلى السنوات السابقة حيث يتم استخدام مبيعات تلك السنوات؛
- تعتمد المؤسسات الاقتصادية على نظام معلومات محاسبي يساعدها على تحسين تسييرها من خلال تحديدها لوضعيتها المالية؛
- توفر المؤسسة على الكوادر البشرية المؤهلة علميا وعمليا والتي تعتبر مسألة أساسية لنجاح استخدام الموازنات بتوجهاتها الحديثة كأداة للقيادة والتحكم في الأداء؛
- نظام التسيير الموازي معقد ومتشابك في المؤسسات الاقتصادية الكبيرة؛
- تعتمد المؤسسات على نظام الموازنات التقديرية ولكنه غير مفعّل؛
- اجراءات التسيير الموازي طويلة بالمؤسسات الكبيرة؛
- نظام الموازنات التقديرية يخلق ضغط على مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية؛
- غياب ثنائية الثواب والعقاب والتي تولد روح المسؤولية الشخصية؛
- يحاول بعض مسؤولي المراكز في المؤسسات من تحويل نتائج تنفيذ الموازنات لصالحهم الشخصي؛
- تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية امكانيات لتفعيل تسيير الموازنة التجارية؛
- اعداد موازنة تجارية متداولة بالمؤسسة الاقتصادية يسمح بدقة التقديرات وبالتالي دقة النتائج؛
- اعداد موازنة تجارية على الأساس الصفري يسمح باتخاذ القرارات الصحيحة؛

● التوصيات

على ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية لموضوع الأطروحة المتمثل في مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الأساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، تبين أن هناك جملة من التوصيات والاقتراحات التي يجب على المؤسسات العمل بها، والمتمثلة في:

- يجب على المؤسسة أن تدرك مختلف التوجهات الحديثة للتسيير الموازي من خلال العمل على تحقيق اللامركزية في عملية صنع القرار دون الحاجة إلى الموازنات التقليدية وتعمل على تحديد المؤشرات الأساسية للأداء لتحقيق الأهداف المرسومة في الاستراتيجية المصاغة في إطار مجموعات العمل والتي تشمل كل نشاط المؤسسة، حيث يتم إعداد المشاريع الاستراتيجية على أساس حافطة متكاملة في إطار التطور وليس على أساس موازنة تقليدية مفروضة؛
- إن استعمال المؤسسة لتقنية التنبؤ المتداول لتقدير النتائج المستقبلية يسمح لها بقياس الواقع وليس الأهداف المتوقعة؛
- عدم الاعتماد على موازنات السنة الماضية أثناء إعداد موازنات السنة المقبلة؛
- العمل على تقسيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحديد الأقسام المسؤولة عن تنفيذ الموازنات، وهذا ما يساعد على تحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولية؛
- السعي لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات وهذا بمساعدة مختصين وخبراء في التسيير الموازي؛
- إلزامية التغيير في تركيبة وعمل التسيير الموازي داخل المؤسسة، مع ضرورة تنشيط المشاركة الجماعية لمختلف الجهات الفاعلة في المؤسسة؛
- ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري من خلال عمليات التدريب المستمرة والتطوير واستخدام التقنيات الحديثة لإعداد ورقابة الموازنات التجارية بالمؤسسات الاقتصادية؛
- التأكيد على أهمية موضوع تفعيل الموازنة التجارية، الذي يتطلب ضرورة توجه المؤسسات للعمل على تطبيق مختلف التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات حسب امكانياتها للتطبيق؛
- الاهتمام بتبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي، والعمل على استخدام الأساليب والتقنيات الكمية في إعداد ورقابة موازنة التجارية بالمؤسسات؛
- اشراك الموظفين في إعداد الموازنة التجارية، مما يحملهم مسؤولية تنفيذها والرقابة عليها بصورة دقيقة، مع العمل على الاهتمام بالدورات التدريبية للموظفين من أجل تحيين معارفهم والرفع في فعالية أدائهم في مجال إعداد الموازنات والرقابة عليها؛

● آفاق الدراسة:

الدور الأساسي للموازنة التجارية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية باعتبارها حجر الزاوية لإعداد باقي الموازنات، إضافة لدورها الرقابي الذي يسمح بقيادة الأداء، وباعتبار أن هذه الدراسة لم تقم بتغطية جميع الجوانب المتعلقة بمختلف الموازنات التي تعدها المؤسسة، أيضا جوانب التحكم وقيادة الأداء بالمؤسسات الاقتصادية، إذ يستدعي الأمر المزيد من الدراسات والبحوث حول هذا الموضوع خاصة وأن حجم العينة المستخدم صغير، لذلك يجب التوسع في ذلك للحصول على نتائج أكثر دقة في البحوث القادمة.

وعلى ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة، فإنه يتم اقتراح مجموعة من المواضيع لتشكّل آفاقا للدراسة، وتمثل فيما يلي:

- دور موازنة المبيعات في قيادة الأداء بالمؤسسات الاقتصادية؛
- أهمية موازنة المصاريف التجارية في تسيير التكاليف التجارية بالمؤسسات الاقتصادية؛
- دور الموازنة التجارية في التأثير على قرارات التسعير في المؤسسات الاقتصادية؛
- التعمق في تطبيق الموازنة على الأساس الصفري؛
- التعمق في تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة؛
- تطبيق التوجهات الحديثة للتسيير الموازي بالجماعات المحلية الجزائرية؛
- التوجهات الحديثة للتسيير الموازي وخلق القيمة في المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية

1. إبراهيم جمعة إسماعيل و آخرون، المحاسبة الإدارية و نماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2001.
2. أحمد فواز ملكاوي، قياس مدى فاعلية بطاقة الأداء المتوازن لإدارة الأداء الاستراتيجي في المؤسسات العامة الأردنية، دراسة ميدانية على مؤسسة الضمان الاجتماعي -أربد-، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة جرش، المجلد 21، العدد 84، الأردن، 2015.
3. أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2005.
4. أحمد هاني محمد، أمال سرحان سليمان، إمكانية إقامة نظام بطاقة الأداء المتوازن دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة نينوى، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 19، جامعة تكريت، العراق، 2010.
5. اسماعيل عرباجي، اقتصاد وتسيير المؤسسة، أهمية التنظيم-ديناميكية العمل، الطبعة الثالثة، موفم للنشر، الجزائر، 2013.
6. أمل علي غافل، استخدام نماذج بوكس جينكينز ARIMA في التنبؤ بإنتاج الطاقة الكهربائية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد 11، العدد 02، العراق، 2013.
7. بدار عاشور، آليات المفاضلة بين النماذج في التنبؤ بحجم المبيعات الاختيار بين نموذج الانحدار ونموذج السلاسل الزمنية في التنبؤ، دراسة حالة مؤسسة ملبنة الحضنة بالمسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 13، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.
8. بن حمودة يوسف، خلق القيمة من خلال إدارة المعرفة داخل المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2015.
9. بن عوالي حنان، التنبؤ بالطلب كجزء مكمل من التخطيط الاستراتيجي، الأكاديمية الدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2014.
10. بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2015.

11. بوديار زهية، جباري شوقي، لوحة القيادة كأسلوب لاتخاذ القرار في المؤسسة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2009.
12. بولرباح عسالي، تسيير المؤسسات بين المفاهيم النظرية والتطبيقات العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.
13. تومي صالح، مدخل لنظرية القياس الاقتصادي، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2012.
14. ثابت عبد الرحمن ادريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
15. جاسم الصميدعي محمود، ردينة عثمان يوسف، مدخل في الاقتصاد الإداري، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007.
16. جلاطو وجيلاي، الإحصاء مع تمارين و مسائل محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
17. جمال عادل الشرايري، محمد ياسين الرحاحلة، امكانية تطبيق الموازنة الصفرية في الوزارات الأردنية، كلية ادارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، الأردن، 2009.
18. حسين ياسين طعمة، نماذج وأساليب كمية في الادارة والتخطيط، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
19. حمد بن عبد الله الغنام، تحليل السلسلة الزمنية لمؤشر أسعار الأسهم في المملكة العربية السعودية، باستخدام منهجية بوكس جينكينز (Box-Jenkins Method)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، المجلد 17، العدد 02، 2003.
20. خالد أحمد فرحان المشهداني، مبادئ الإحصاء والاحتمالات، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
21. خالد محمد نبي حمدان، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

22. خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
23. رابح بلعباس، فعالية التنبؤ باستخدام النماذج الإحصائية في اتخاذ القرارات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2009.
24. زينبات محمد محرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2012.
25. السعيد بريش، نعيمة يحياوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة ملبنة الأوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.
26. سويسي عبد الوهاب، الفعالية التنظيمية: تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
27. سيلم منى، أثر استخدام نظم المعلومات على فاعلية أداء الموظفين بالبنوك التجارية الجزائرية- دراسة حالة مجموعة من البنوك التجارية الجزائرية-، أطروحة مكملة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2017.
28. شكر محمود مصطفى وآخرون، تحسين التنبؤ لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها باستخدام الأساليب العلمية، دراسة تطبيقية في المصرف العراقي الإسلامي و التنمية، مجلة للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق، جامعة الأنبار، المجلد 4، العدد 8، 2012.
29. صفوان ناظم راشد وآخرون، مقارنة بين أسلوبي الشبكات العصبية الاصطناعية و المربعات الصغرى للنماذج الخطية مع التطبيق، المجلة العراقية للعلوم الإحصائية، جامعة الموصل، المجلد 12، العدد 21، 2012.
30. صلاح الدين كروش، التوقع بالمبيعات باستخدام نماذج إحصائية، الطبعة الأولى، دار الراهية للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2015.
31. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.

32. طلعت أسعد عبد الحميد، مدير المبيعات الفعال، كيف تدير عملياتك البيعية بكفاءة؟، الطبعة الأولى، مصر، 1999.
33. ظافر رمضان مطر، انتصار إبراهيم الياس، تحليل و نمذجة السلسلة الزمنية لتدفق المياه الداخلية إلى مدينة الموصل، دراسة مقارنة، المجلة العراقية للعلوم الإحصائية، العدد 18، 2010.
34. عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، أساليب الإحصاء للعلوم الاقتصادية و إدارة الأعمال مع استخدام نماذج SPSS، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2009.
35. عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، الأساليب الإحصائية التطبيقية، الطبعة الأولى، دار الشروق للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2004.
36. عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، نجم عبد الله الحميدي، الأساليب الكلية التطبيقية في إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2008.
37. عبد الحي مرعي عطية، في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2008.
38. عبد الرزاق لقواق، محاضرات في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017.
39. عبد العزيز شرابي، طرق إحصائية للتوقع الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
40. عبد القادر محمد عبد القادر عطية، الحديث في الاقتصاد القياسي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثالثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.
41. عبد المنعم صالح مصطفى المحمود، مداخله واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في مؤسسات غير هادفة للربح في الأردن، المؤتمر العلمي الرابع حول استراتيجيات الأعمال لمواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة فلاديفيا، الأردن، 2005.
42. عثمان نقار، منذر العواد، منهجية Box-Jenkins في تحليل السلاسل الزمنية و التنبؤ دراسة تطبيقية على أعداد تلاميذ الصف الأول من التعليم الأساسي في سورية، مجلة جامعة دمشق الاقتصادية و القانونية، المجلد 27، العدد 03، 2011.

43. عصام حسين البياتي، فؤاد عبده اسماعيل المخلافي، استخدام أسلوب بوكس-جينكينز للتنبؤ بإنتاجية العمل في مصنع اسمنت عمران في القطاع الصناعي اليمني، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، الجامعة المستنصرية، العدد 63، 2007.
44. عقون سعاد، مساهمة نظام مراقبة التسيير في عصرنة التسيير العمومي، دراسة حالة الجماعات المحلية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2015.
45. علي ربابية، إدارة المبيعات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
46. علي عبد الرضا الجياشي، إدارة المبيعات، داء صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
47. علي فلاح الزعبي، إدارة المبيعات منظور تطبيقي وظيفي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
48. علي محمد الحاج أحمد، سمير حسين عودة، ادارة التسويق، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
49. علي هادي جبرين، الاتجاهات والأدوات الكمية في الادارة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud - أوماش - بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014.
50. فاضل عباس الطائي، التنبؤ والتمهيد للسلاسل الزمنية باستخدام التحويلات مع التطبيق، المجلة العراقية للعلوم الإحصائية، العدد 17، 2010.
51. فايق جراع ياسين، التنبؤ الاقتصادي بالمساحات المزروعة بمحصول الحنطة في العراق باستخدام نموذج ARIMA للمدة (2008-2015)، مجلة الأنبار للعلوم الزراعية، جامعة الأنبار، المجلد 2، العدد 9، العراق، 2011.
52. فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

53. قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة 2011-2012، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013.
54. كمال علاوي الفتلاوي، حسين لطيف الزبيدي، القياس الاقتصادي النظرية تحليل الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2014.
55. لعشاش عبد الحليم، دور تسيير تكاليف سلسلة التوريد في زيادة تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص ادارة المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016.
56. مازن العمري وآخرون ، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الادارية، *International Journal of Accounting Research*، Volume 03، بدون بلد، 2012.
57. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط (ABB)، دراسة حالة الجامعات العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الثالث، 2012.
58. مجموعة خبراء، الأساليب الحديثة للتحليل المالي واعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الطبعة الثانية، الشركة العربية للتسويق والتوريدات، مصر، 2013.
59. محمد أبدوي الحس، تخطيط الانتاج و مراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
60. محمد الصيرفي، إدارة المبيعات، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2008.
61. محمد تيسير، المحاسبة الادارية، ط4، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.
62. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، أساسيات، وظائف، وتقنيات، الجزء الأول، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
63. محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
64. محمد شيخي، طرق الاقتصاد القياسي (محاضرات و تطبيقات)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

65. محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.
66. محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، مدخل في الاقتصاد الإداري، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007.
67. معراج هوارى، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
68. مناهل دانيال عبد الأحد، التنبؤ بمبيعات السكر في معمل الموصل باستخدام معيار أكياكي، مجلة التربية و العلم، جامعة الموصل، المجلد 24، العدد 01، العراق، 2011.
69. مولود حشمان، نماذج وتقنيات التنبؤ القصير المدى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
70. نبيل جمعة صالح النجار، الإحصاء في التربية و العلوم الإنسانية مع تطبيقات برمجية SPSS، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
71. نبيل محمد المرسي، استراتيجية الإنتاج والعمليات (مدخل استراتيجي)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
72. نعيمة يحياوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009.
73. نعيمة يحياوي، خديجة لدرع، بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22 و 23 نوفمبر، 2011.
74. نعيمة يحياوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
75. نعيمة يحياوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، موجهة لطلبة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، بدون سنة.

76. هادي علي زينب، الموازنة التخطيطية للمبيعات في الرقابة على الأداء، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، العدد 04، المجلد 10، العراق، 2008.
77. وادة سعاد، أثر نظام الموازنات التقديرية على سلوك المديرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص استراتيجية المنظمات، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.
78. وليد اسماعيل السيفو وآخرون، أساسيات الاقتصاد القياسي التحليلي، نظرية الاقتصادي القياسي اختبارات القياسية من الدرجة الأولى، الأهلية للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية

1. A. Hamini, gestion budgétaire, 1^{ère} édition, Berti editions, Alger, 2001.
2. Abdelkrim Toudjine, la pratique du contrôle de gestion ABC/ABM, Office des publications Universitaires, Alger, 2017.
3. Adam S. Maiga, Fred A. Jacobs, Budget Participation's Influence on Budget Slack, The Role of Fairness Perceptions, Trust and Goal Commitment, Journal of Applied Management Accounting Research, V5, n1, sans.
4. Allen Schick, Twenty-five Years of Budgeting Reform, OECD, journal on budgeting, volume 04, NO 01, United States, 2004.
5. Amalokwu Obiajulum John, Budgetary and Management Control Process in a Manufacturing: Case of Guinness Nigerian PLC, Master thesis, School of Sustainable Development of Society And Technology, Mälardalen University, 2008.
6. Armand Dayan, Manuel de gestion, Volume 1, édition ellyses, Paris, 1999.
7. Azzouz Elhamma, Fatma Ben Slama, Le contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité : cas des sociétés marocaines, مجلة الباحث، العدد 11، 2012، الجزائر، جامعة ورقلة، العدد 11، مجلة الباحث، 2012 .
8. Ben Mahjoub Lassaad, Halioui Khamoussi, La participation budgétaire et la performance organisationnelle dans un contexte compétitif, Revue libanaise de gestion et d'economie, NO 5, 2010.
9. Bernard Augé et autres, Le contrôle de gestion au service du gouvernement de l'université, propos d'étape sur la conception d'un balanced score card au sein d'une université française, Crises et nouvelles problématiques de la valeur, Nice, France, 2010.
10. Best Practice Budgeting, white paper, Focus international, IBM Corporation, Canada, 2009.
11. Brahim Tiguint, Gestion budgétaire, Cours et étude de cas, Master systèmes d'information et contrôle de gestion, Ecole Nationale de Commerce et de Gestion, Marrakech, 2008.

12. Brault Pierre Giguère, comptabilité de management, 5eme édition, les presses de l'université Laval, Canada, 2006.
13. Brigitte Doriath et autres, comptabilité et gestion des organisations, 7ème édition, Dunod, Paris, 2010.
14. Brigitte Doriath, contrôle de gestion, en 20, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008.
15. A. Dénot, F. Hénici, contrôle de gestion, édition Bréal, Paris, 2007.
16. A. Hénat, F Hémia, contrôle de gestion, bréal édition, Paris, 2007.
17. Cardoz Ildiko Reka et autres, traditional budgeting versus budgeting: a literature review, Factory of economics and business administration Babez university Cluj-Nopoca, Romania, sans date.
18. Caroline Selmer, construire et défendre son budget, outils, méthodes et comportements, 3^{ème} édition, Dunod Paris, 2014.
19. Caroline Selmer, toute la fonction financière, Edition Dunod, Paris, 2006.
20. Chantal Boitel et autres, comptabilité et finance d'entreprise, édition laurentbégue, Bréal, paris, 2006.
21. Christian Goujet, Christian Raullet, comptabilité de gestion 6eme édition, Dunod, Nouveau tirage corrigé, Paris, 2003.
22. Christian Goyet et autres, comptabilité de gestion, 6eme edition, Dunod, Paris, 2003.
23. Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion, 2eme édition Dunod, Paris, 2010.
24. Colin Drury, Management and cost accounting, 7th edition, publisher pat bond, canada, 2008.
25. Damodar N. Gujarati Econometrie, 4th edition, published by McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003.
26. Dauglas C et Autre, introduction to time series analysis and farecasting, john willey et sons INC, New Jersey, 2008.
27. David A. Holloway, John D. de Reuck, beyond a traditional budgeting orientation: towards a commitment, to general decision assurance (GDA), School of Commerce, Murdoch University, Australia, 2001.
28. David Jobber, Geoff Lancaster, Selling and sales management, 8th edition, edition, sans pays, 2009.
29. David Marginson et autres, Research Report budgeting and innovation complements or contradictions ?, CIMA, First published, The Chartered Institute of Management Accountants, Printed in Great Britain, 2006.
30. Didier Leclere, gestion budgétaire, édition eyrolles, Paris, 1994.
31. Dominique Desbois, une introduction à la méthodologie de Box Jenkins, l'utilisation de modèles ARIMA avec SPSS, Revue Modulad, société française, N 33, France, 2005.
32. Edilberto J. Rodriguez Rivro, In which direction is budgeting moving?, A report in large firms of Spain, Contaduria y Administration 58 (4), sans pays, 2013.

33. Edwin L. Artzt e autres, Determining the Advertising Appropriation and Budgeting, Ch. 6 from Murphy's Integrated Brand Promotion Management, Property of Kendall Hunt Publishing, sans pays, 2010.
34. Emmanuel Okamba, Budget flexible et détermination de la valeur des objets de marge: de la comptabilité à base d'activité à la comptabilité à base du « cout adapté », le 3^{ème} Congrès Transatlantique en Management, Comptabilité, Contrôle, Audit et Gestion des couts sous le thème: « Crise et Prospérité », Lyon, France, 2016.
35. Essam Moustafa, An application of activity based budgeting in shared service departments and its perceive benefits and barriers under low, it environment condition, journal of economic et administrative service, col 21, n 01, UAE university, 2005.
36. Fabienne Villesèque-Dubus, Vers une transversalisation des budgets, un essai d'observation et d'interprétation, Comptabilité Contrôle Audit, Tome 11, sans pays, 2005.
37. FarryM.Walther, Christopher J Skousen, 1st edition, book boon, 2010.
38. Français Blondel, gestion de la production, 5^{ème} édition, Dunod, France, 2007.
39. François Meyssonniert, Fana Rasolofo-Distler, Le contrôle de gestion entre responsabilité globales et performance économique, le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat, Association francophone de comptabilité, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 14, sans pays, 2008.
40. Frédéric Gautier, Anne Pezet, Contrôle de gestion, Pearson éducation, France, 2006.
41. G. Stevenson Smith, Managerial Accounting for libraries and other not-for-profit organization, second edition, library of congress cataloging in publication data, united states of America, 2002.
42. Garry Lohan et autres, Beyond Budgeting: A Performance Management Model for Software Development Teams, National University of Ireland, Galway, Conference Paper in Lecture Notes in Business Information Processing, 2010.
43. Georges Langlois, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3eme édition, Pearson éducation, France, 2006.
44. Gilles David, Robert Zrihen, Une étude de cas exploratoire portant sur le contrôle de gestion dans une entreprise de réseau: la SNCF, An exploratory fied study of the management control in a network company, Modèles d'organisation et modèles comptables, France, 2014.
45. Grégory wegmann, gestion des risques et des incertitudes l'emergence d'un contrôle de gestion par exception, Identification et maitrise des risques , enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique, 2003.
46. Grégory Wegmann, Les évolutions de la comptabilité de gestion – Essai de positionnement par rapport à la méthode ABC et étude de cas, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, 2010.
47. H. Loning et autres, le contrôle de gestion organisation et mise en ouver, 2eme édition, Dunod, Paris, 2003.

48. Hassan Moeini, Beyond Budgeting, Scholarly paper, Druckund Bindung : Books on demand Gmbh, Norderstedt Germany, 2005.
49. Hélène. Loning et autres, le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre , 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003.
50. Henri Bouquin, le contrôle de gestion, 7eme édition, gestion PUF, paris, 2006.
51. Hocine Hamadani, statistique descriptive, exercices et corrigés, réimpression office des publications universitaires, Alger,2005.
52. Institute of leadership and management, super series bidgeting better performance, fourth edition, British library catalogue in publication data, 2003.
53. Isabelle Gignon-Marconnet, Les roles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature, Association francophone de comptabilité, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 9, sans pays, 2003.
54. Isabelle Miroir-Lair, l'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière, thèse pour obtenir le grade de docteur du conservatoire national des arts et métiers en sciences de gestion, école doctorale « Abbé Grégoire », Paris, 2012.
55. J Scott Armstrong, Kesten C Green, Demand Forecasting : evidence-based method, monash university, department of econometrics and business statistics, working paper, Australia,.2012.
56. J. Scott Armstrong, Roderick J. Brodie, Forecasting for marketing, Quantitatives Methods in Marketing, Second Edition, International Thompson Business Press, London, 1999.
57. Jack Forget, Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, Collection les mémentos finance, Edition d'organisation, sans pays, 2005.
58. Jae K. Shim et autres, Budgeting Basics and Beyond, 4^{ème} edition, Wiley edition, United States of America, sans date.
59. Jean François Dhénin, Développement de l'unité commerciale, édition Sandrine babu, Bréal, Rosny-sous-Bois, 2004.
60. Jean Lochard, la gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Editions d'organisation, Paris, 1998.
61. Jean Michel Huet, Julien Dutreuil, la prévision des ventes, un art délicat, l'expansion management Review, (N° 138), sans pays, 2013.
62. Jean-Luc Zecri, Processus Budgétaire: Motifs d'insatisfaction, 21 ème congres de L'AFC, sans pays, 2000.
63. Jeremy Hope, Robin Fraser, Beyond Budgeting Questions and Answers, CAM-I, BBRT, Dorset, 2001.
64. Jeremy Hope, Robin Fraser, Beyond Budgeting, Harvard business school press, united states of America, 2013.
65. Jeremy Hope, Robin Fraser, beyond budgeting, Published by Soundview Executive Book Summaries, Vol. 25, No. 9 (3 parts) Part 1, USA, 2003.

66. Jim Brimson, Robin Fraser, the key features of ABB, journal of management accounting, vol 69, London, 1991.
67. John A. Weber, Managing the marketing budget in a cost-constrained environment, Department of Marketing, Mendoza College of Business, University of Notre Dame, Industrial Marketing Management, 2002.
68. Kazeem Olabode Faleti et al, Budgetary and management control system for improved efficiency in public sector, the implication of « Babariga-Style » budgeting approach, Scholarly journal of business administration, v4, n2, 2014.
69. Kenneth Odour Adongo, Ambrose Jagongo PhD, MKIM, Budgetary Control as a Measure of Financial Performance of State Corporations in Kenya, International Journal of Accounting and Taxation, Vol 1, n 1, Kenya, 2013.
70. Krishmak Havaldar, Vasant M Cavale, sales and distribution management, text and cases, tata Mc Grow-Hill publishing company limited, New Delhi, 2007.
71. Laurent Cappelletti, Vers un contrôle de gestion intégré à la fonction commerciale : cas d'expérimentation, Management prospective Ed, Management et Avenir, n 16, sans pays, 2008.
72. M. Maria John Kennedy, Public Finance, PHI Learning private limited, New Delhi, 2012.
73. Madeleine et autres, les directeurs commerciaux face au processus budgétaire, comptabilité_controle_audit, tom 10, volume 02, France, 2004.
74. Marc Riquin, Olivier Vidal, le contrôle de gestion, outil de pilotage et d'adaptation, institut national des techniques économiques et comptables, sans pays, 2014.
75. Marta Mas, Machuca et autre, A review of forecasting models for new products, universitat internacional de catalunya IC, 2014.
76. Michael Goode, Ali Malik, Beyond Budgeting: The Way Forward?, Pakistan Journal of Social Sciences (PJSS), Vol 31, No 02, 2011.
77. Michael J Baker (Ed), Sales for forecasting, published in the IEBM, encyclopaedia of marketing, international thompson, sans pays, 1999.
78. Morad Mousli, L'efficacité du système budgétaire, vers un découpage des activités de mesure et de pilotage de la performance, management prospective ED, Management et Avenir, N70, sans pays, 2014.
79. Mouna Damak Turki, Mohamed Kammoun, Comment Optimiser Le Succès Des Activités de Promotion Des Ventes ?, Gestion, Vol 35, n 05, Distribution électronique Cairn. Info pour HEC Montréal, 2010.
80. Mouna Damak Turki, Mohamed Kammoun, L'impact de la promotion des ventes sur la performance des distributeurs, cas de trois entreprises maghrébines, Direction et Gestion, La revue des Sciences de gestion, N 261-262, sans pays, 2013.
81. Mukesh Trehan, Ranfi Trehan, Advertising and sales management, India enterprises, New Delhi, 2009.
82. N Berland, Comment peut-on gérer sans budgets ? congrès de l'AFC, Toulouse, 2002.
83. Nangho-Komajudicaeldorian, Amélioration de la performance par la mise en place du budget à base zéro dans une entreprise publique : cas du cfco congobrazza ville, mémoire de fin d'étude, MBA-audit et contrôle de gestion, Cesag executive education, centre africain d'étude supérieures. 2015.

84. Nicolas Berland, l'histoire du contrôle budgétaire en France, thèse du doctorat, université Paris XIX, Dauphine, 1999.
85. Nicolas Berland, La gestion sans budget :évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique, Finance Contrôle Stratégie, Association FCS, 7 (4) sans pays, 2004.
86. Nicolas Berland, Yves de Rongé, contrôle de gestion, perspect, stratégique et managériales, 2^{ème} édition, publier Pears, France, 2013.
87. Nigel Wyatt, the financial times essential guide to budgeting and forecasting ,how to deliver accurate numbers, Pearson education, London, 2012.
88. Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3eme édition, Edition Organisation, Paris, 2000.
89. Ogunjuboun, F,I, Costing and quantitative technique, VI Publisher, Nigeria, 2009.
90. P.C. Tripathi, P.N. Reddy, principles of management, 3 th edition, tata mc graw- hill publishing company limited, New delhi, 2006.
91. Pierre Cliche, Gestion budgétaire et dépenses publique, presse de l'université du Québec, Canada, 2009.
92. Pierre Desmet, Promotion des ventes et capital marque, Lavoisier, Revue française de gestion, no 145, 2003.
93. Pierre Zearmati, Fabrice Mocellin, pratique de la gestion des stock, 7eme édition, Edition Dunod, Paris, 2005.
94. Pierre. André cornillon, Eric Matzner. Lober, régression avec CR, Springer-Verlag, France, 2011.
95. Pierre-Laurent Bescos et autres, Critiques du budget : une approche contingente, Association francophone de comptabilité, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, sans pays,Tome 10, 2004.
96. Régis Bourbonnais, prévision des ventes, photocopié du produit multimédia, université de Paris, Dauphine, 2001.
97. Réjean Brault, Pierre Giguère, comptabilité de management, 5eme Edition les presse de l'université laval, Canada, 2006.
98. ¹Robert D.Hisrich, Ralphw, jackson, selling and sales management, Barron's educational series, Italy, 1993.
99. Roger Burrirt, Stefan Schaltegger, Eco-Efficiency in Corporate Budgeting, Centre for sustainability Management, chair of corporate environmental management, university of Lueneburg, 2001.
100. Rollie Tillman, C. A. Kirk Patrick, promotion: communication en marketing, press de l'université du Québec, Canada, 1984.
101. Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, comptabilité_controle_Audit, tome 16, France, 2010.
102. Samuel Sponem, l'explication de la diversité des pratiques budgétaire une approche contingente, manuscrit auteur publié dans technologie et management

- de l'information, en jeux et impacts dans la comptabilité le contrôle et l'audit, France, 2002.
- 103.Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Succés et échec d'un outil de gestion : cas de la naissance des budgets et de la gestion son budget, Management Accounting research, Paris, 2008.
- 104.Simons Alcoufe et autres, les facteurs de diffusion des innovation managériales en comptabilité et contrôles de gestion, comptabilité-contrôle-audit/numéro spécial, sans pays, 2003.
- 105.Sindneyweil, Franknoi, introductory accounting skills : for financial and management accounting students, first published, justa education, South Africa, 2001.
- 106.Sorinel CĂpușneanu et al, Implementation of activity based budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania, International journal academic research in accounting finance and management sciences, Vol 03, NO 01, 2013.
- 107.Sponem Samuel, Diversité des pratiques budgétaires des entreprises française : proposition d'une typologie et analyse des déterminants, thèse de doctorat, université, Paris, dauphine, France, 2004.
- 108.Stephen C. Hansen , Wim A. Van der Stede, Multiple facets of budgeting : an exploratory analysis, Management Accounting Research, Volume 15, Issue 4, sans pays, 2004.
- 109.Stephen C. Hansen, Practice developments in budgeting, an overview and research perspective, Journal of management accounting research, Volume fifteen, sans pays, 2003.
- 110.Steve A Finkler, Budgeting concepts for nurse managers, pervious édition, sans pays, 2008.
- 111.Subbotina, K. E, Modern approches to budgeting as a method of financial control, Journal of economics and social sciences, no 05, sans pays, 2014.
- 112.The government Finance Officers Association Research and Consulting Center, Zero-based budgeting, modern experiences and current perspectives, the city of galagary, 2011.
- 113.Theresa Libby, R. Murray Lindsay, Beyond budgeting or reconsidered? A survey of north American budgeting practice, Contents lists available at Science Direct, Management Accounting Research, 21/2010.
- 114.Thomas Heupel, Sven Schmitz, Beyond Budgeting - a high-hanging fruit The impact of managers' mindset on the advantages of Beyond Budgeting, 4th World Conference on Business, Economics and Management, WCBEM, Peer-review under responsibility of Academic World Research and Education Center, Procedia Economics and Finance, Germany, 2015.
- 115.Thomas L. Zeller, Lawrence M. Metzger, Good Bye Traditional Budgeting, Hello Rolling Forecast: Has The Time Come?, American Journal Of Business Education, The Clute Institute, Volume 6, Number 3, Copyright by author(s) Creative Commons License CC-BY, 2013.
- 116.Timothy Z, Keith, Multiple Regression and Beyond, 2nd E, Published by routledge, New-York, 2015.

117. Vini Jhan, Sales budget and control, publishing house PVT LTD, New Delhi, 2011.
118. Vivi Ton–Nu, Rolling forecasts in a Beyond Budgeting Environment, A case study on the use of rolling forecasts as a management tool, SNF Report nr. 01/14, Institute for research in economics and business administration, Bergen, 2014.
119. Zouaoui Akila, Essai d'évaluation de la pertinence des tableaux de bord pour mesurer l'apformance des PME Algériennes, These pour obtenir le diplôme de docteur en sciences de gestion, Faculté des sciences économiques, sciences commerciales et des sciences de gestion, Université D'Alger, 2014.
120. Zouhour Ben Hamadi et autres, Innovation budgétaire en PME, l'influence du secteur d'activité et du profil du dirigeant, De boeck supérieur/ innovations, n 43, 2014.
121. Zouhour Ben Hamadi, complexification des systèmes budgétaires et profits dirigeants le cas des PME tunisiennes, thèse du doctorat, université de Montpellier II, Montpellier recherche en management, sciences de gestions, 2013.

ثالثا: مواقع أنترنت

1. <https://creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/budget-ctrl-budgetaire.pdf>.
2. <https://business.lesechos.fr/directions-financieres/comptabilite-et-gestion/budgets/la-methode-du-bbz-fait-une-percee-dans-la-crise-3431.php?6xbDc41ft94Q9FPB>.
3. www.orbi.ulg.ac.be.
4. <https://creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/budget-ctrl-budgetaire.pdf>
5. bookboon.com
6. www.coopami.org/fr/countries/countries/tunisia/projects/2014/pdf/2014032305.pdf.
7. e-book, www.management.free.fr.
8. <http://www.sde.dz/>

الملاحق

الملحق رقم (01): مبيعات مؤسسة حضانة حليب

CODE	2012	UM	PRIX VENTE	JANVIER	Q	FÉVRIER	Q	MARS	Q	AVRIL	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	59,69	592 960	9 934	245 066	4 106	738 717	12 376	726 712	12 175
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	9,92	1 734 000	174 798	1 461 980	147 377	1 728 800	174 274	1 565 480	157 810
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	8,99	5 257 366	584 802	5 543 280	616 605	5 524 368	614 501	6 573 792	731 234
CODE	2013	UM	PRIX VENTE EX 2013	JANVIER	Q	FÉVRIER	Q	MARS	Q	AVRIL	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	60,36	680 409	11 273	675 748	11 195	775 396	12 846	975 705	16 165
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	9,89	651 024	65 826	1 136 048	114 868	1 147 968	116 074	1 258 320	127 232
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	9,06	10 033 024	1 107 398	10 849 536	1 197 521	9 457 776	1 043 905	12 169 537	1 343 216
CODE	2014	UM	PRIX VENTE EX 2014	JANVIER	Q	FÉVRIER	Q	MARS	Q	AVRIL	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	64,11	621 583	9 696	612 889	9 560	747 661	11 662	824 855	12 866
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	10,04	4 474 416	445 659	3 568 608	355 439	4 166 196	414 960	4 003 173	398 722
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	9,40	7 413 792	788 701	7 602 432	808 769	8 311 752	884 229	9 382 952	998 186
CODE	2015	UM	PRIX VENTE EX 2015	JANVIER	Q	FÉVRIER	Q	MARS	Q	AVRIL	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	60,59	482 574	7 965	521 742	8 611	597 000	9 853	624 840	10 313
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	9,64	3 075 146	318 999	2 942 112	305 198	2 604 528	270 179	3 850 920	399 473
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	9,00	12 686 099	1 409 567	11 988 864	1 332 096	11 220 254	1 246 695	14 790 816	1 643 424

CODE	2012	UM	PRIX VENTE	MAI	Q	JUIN	Q	JUILLET	Q	AOÛT	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	59,69	507 672	8 505	642 792	10 769	70 800	1 186	699 516	11 719
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	9,92	1 669 520	168 298	1 360 880	137 185	1 374 400	138 548	1 132 520	114 165
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	8,99	5 879 760	654 033	3 691 080	410 576	3 596 724	400 081	3 695 040	411 017
CODE	2013	UM	PRIX VENTE EX 2013	MAI	Q	JUIN	Q	JUILLET	Q	AOÛT	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	60,36	791 592	13 115	564 983	9 360	1 356 030	22 466	625 260	10 359
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	9,89	784 800	79 353	502 272	50 786	113 720	11 498	347 248	35 111
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	9,06	10 752 288	1 186 787	6 154 752	679 332	4 353 440	480 512	6 069 688	669 943
CODE	2014	UM	PRIX VENTE EX 2014	MAI	Q	JUIN	Q	JUILLET	Q	AOÛT	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	64,11	754 535	11 769	500 683	7 810	1 246 056	19 436	596 529	9 305
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	10,04	4 193 030	417 632	3 381 684	336 821	1 729 527	172 264	3 009 312	299 732
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	9,40	8 282 688	881 137	5 241 264	557 581	4 440 384	472 381	5 706 374	607 061
CODE	2015	UM	PRIX VENTE EX 2015	MAI	Q	JUIN	Q	JUILLET	Q	AOÛT	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	60,59	639 306	10 551	864 258	14 264	749 250	12 366	529 122	8 733
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	9,64	3 748 648	388 864	1 226 208	127 200	1 401 456	145 379	1 462 272	151 688
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	9,00	12 444 336	1 382 704	5 410 676	601 186	7 037 280	781 920	6 393 744	710 416

CODE	2012	UM	PRIX VENTE	SEPTEMBRE	Q	OCTOBRE	Q	NOVEMBRE	Q	DÉCEMBRE	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	59,69	724 020	12 130	844 260	14 144	618 925	10 369	619 596	10 380
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	9,92	1 322 800	133 347	661 640	66 698	1 425 960	143 746	1 616 400	162 944
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	8,99	3 746 551	416 746	1 978 896	220 122	3 863 232	429 725	3 410 546	379 371
CODE	2013	UM	PRIX VENTE EX 2013	SEPTEMBRE	Q	OCTOBRE	Q	NOVEMBRE	Q	DÉCEMBRE	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	60,36	497 943	8 250	710 234	11 767	353 452	5 856	478 560	7 928
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	9,89	692 328	70 003	643 792	65 095	1 085 216	109 729	1 053 104	106 482
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	9,06	9 293 946	1 025 822	11 028 432	1 217 266	7 930 080	875 285	6 945 456	766 607
CODE	2014	UM	PRIX VENTE EX 2014	SEPTEMBRE	Q	OCTOBRE	Q	NOVEMBRE	Q	DÉCEMBRE	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	64,11	480 990	7 503	699 764	10 915	354 588	5 531	496 626	7 746
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	10,04	3 004 320	299 235	876 912	87 342	2 951 126	293 937	3 515 904	350 190
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	9,40	6 681 936	710 844	11 960 904	1 272 437	6 459 936	687 227	7 394 448	786 643
CODE	2015	UM	PRIX VENTE EX 2015	SEPTEMBRE	Q	OCTOBRE	Q	NOVEMBRE	Q	DÉCEMBRE	Q
Y00003	YAOURT A BOIRE AROM	1L	60,59	688 049	11 356	583 572	9 631	561 900	9 274	495 480	8 178
Y00005	CREME DESSERT 100	100G	9,64	2 744 208	284 669	4 112 236	426 580	4 126 848	428 096	3 492 344	362 276
Y00033	YAOURT AROMATISE 100	100G	9,00	11 368 712	1 263 190	11 595 062	1 288 340	12 550 826	1 394 536	9 639 424	1 071 047

الملحق رقم (02): مبيعات مؤسسة سونلغاز من الكهرباء والغاز

MOIS	INTITULE	Objectif 2 016	MOIS	INTITULE	Objectif 2 016	MOIS	INTITULE	Objectif 2 016	MOIS	INTITULE	Objectif 2 016
janvier	Facturations (Gwh)		avril	Facturations (Gwh)		juillet	Facturations (Gwh)		octobre	Facturations (Gwh)	
janvier	B.T	999,53	avril	B.T	1068,84	juillet	B.T	1053,84	octobre	B.T	1053,84
janvier	M.T	3236,4	avril	M.T	306,9802009	juillet	M.T	323,9802009	octobre	M.T	323,9802009
janvier	(MT+BT)	4235,93	avril	(MT+BT)	1375,82	juillet	(MT+BT)	1377,82	octobre	(MT+BT)	1377,82
janvier	Achats NET (Gwh)	1539,79	avril	Achats NET (Gwh)	1590,428529	juillet	Achats NET (Gwh)	1590,428529	octobre	Achats NET (Gwh)	1590,428529
janvier	Pertes (Gwh)	217,00	avril	Pertes (Gwh)	214,61	juillet	Pertes (Gwh)	214,61	octobre	Pertes (Gwh)	214,61
janvier	% Pertes	14,07%	avril	% Pertes	13,49%	juillet	% Pertes	13,49%	octobre	% Pertes	13,49%
février	Facturations (Gwh)		mai	Facturations (Gwh)		août	Facturations (Gwh)		novembre	Facturations (Gwh)	
février	B.T	999,53	mai	B.T	1068,84	août	B.T	1053,84	novembre	B.T	1053,84
février	M.T	3236,4	mai	M.T	306,9802009	août	M.T	323,9802009	novembre	M.T	323,9802009
février	(MT+BT)	4235,93	mai	(MT+BT)	1375,82	août	(MT+BT)	1377,82	novembre	(MT+BT)	1377,82
février	Achats NET (Gwh)	1539,79	mai	Achats NET (Gwh)	1590,428529	août	Achats NET (Gwh)	1590,428529	novembre	Achats NET (Gwh)	1590,428529
février	Pertes (Gwh)	217,00	mai	Pertes (Gwh)	214,61	août	Pertes (Gwh)	214,61	novembre	Pertes (Gwh)	214,61
février	% Pertes	14,07%	mai	% Pertes	13,49%	août	% Pertes	13,49%	novembre	% Pertes	13,49%
mars	Facturations (Gwh)		juin	Facturations (Gwh)		septembre	Facturations (Gwh)		décembre	Facturations (Gwh)	
mars	B.T	1068,84	juin	B.T	1068,84	septembre	B.T	1053,84	décembre	B.T	1053,84
mars	M.T	306,9802	juin	M.T	306,9802009	septembre	M.T	323,9802009	décembre	M.T	323,9802009
mars	(MT+BT)	1375,82	juin	(MT+BT)	1375,82	septembre	(MT+BT)	1377,82	décembre	(MT+BT)	1377,82
mars	Achats NET (Gwh)	1590,4285	juin	Achats NET (Gwh)	1590,428529	septembre	Achats NET (Gwh)	1590,428529	décembre	Achats NET (Gwh)	1590,428529
mars	Pertes (Gwh)	214,61	juin	Pertes (Gwh)	214,61	septembre	Pertes (Gwh)	214,61	décembre	Pertes (Gwh)	214,61
mars	% Pertes	13,49%	juin	% Pertes	13,49%	septembre	% Pertes	13,49%	décembre	% Pertes	13,49%

MOIS	INTITULE	Objectif	MOIS	INTITULE	Objectif	MOIS	INTITULE	Objectif	MOIS	INTITULE	Objectif
		2 016			2 016			2 016			2 016
Janvier	Facturations (MTh)		avril	Facturations (MTh)		juillet	Facturations (MTh)		octobre	Facturations (MTh)	
janvier	BP	2 513,00	avril	BP	2 732,87	juillet	BP	2 732,87	octobre	BP	2 732,87
janvier	MP	227,43	avril	MP	247,37	juillet	MP	247,37	octobre	MP	247,37
janvier	TOTAL (MP+BP)	2 740,43	avril	TOTAL (MP+BP)	2 980,24	juillet	TOTAL (MP+BP)	2 980,24	octobre	TOTAL (MP+BP)	2 980,24
janvier	Achats net (MTh)	2 884,20	avril	Achats net (MTh)	3 137,09	juillet	Achats net (MTh)	3 137,09	octobre	Achats net (MTh)	3 137,09
janvier	Pertes (MTh)	144,00	avril	Pertes (MTh)	156,85	juillet	Pertes (MTh)	156,85	octobre	Pertes (MTh)	156,85
janvier	% Rendement (TH)	95%	avril	% Rendement (TH)	95%	juillet	% Rendement (TH)	95%	octobre	% Rendement (TH)	95%
février	Facturations (MTh)		mai	Facturations (MTh)		août	Facturations (MTh)		novembre	Facturations (MTh)	
février	BP	2 732,87	mai	BP	2 732,87	août	BP	2 732,87	novembre	BP	2 513,00
février	MP	247,37	mai	MP	247,37	août	MP	247,37	novembre	MP	227,43
février	TOTAL (MP+BP)	2 980,24	mai	TOTAL (MP+BP)	2 980,24	août	TOTAL (MP+BP)	2 980,24	novembre	TOTAL (MP+BP)	2 740,43
février	Achats net (MTh)	3 137,09	mai	Achats net (MTh)	3 137,09	août	Achats net (MTh)	3 137,09	novembre	Achats net (MTh)	2 884,20
février	Pertes (MTh)	156,85	mai	Pertes (MTh)	156,85	août	Pertes (MTh)	156,85	novembre	Pertes (MTh)	144,00
février	% Rendement (TH)	95%	mai	% Rendement (TH)	95%	août	% Rendement (TH)	95%	novembre	% Rendement (TH)	95%
mars	Facturations (MTh)		juin	Facturations (MTh)		septembre	Facturations (MTh)		décembre	Facturations (MTh)	
mars	BP	2 732,87	juin	BP	2 732,87	septembre	BP	2 732,87	décembre	BP	2 513,00
mars	MP	247,37	juin	MP	247,37	septembre	MP	247,37	décembre	MP	227,43
mars	TOTAL (MP+BP)	2 980,24	juin	TOTAL (MP+BP)	2 980,24	septembre	TOTAL (MP+BP)	2 980,24	décembre	TOTAL (MP+BP)	2 740,43
mars	Achats net (MTh)	3 137,09	juin	Achats net (MTh)	3 137,09	septembre	Achats net (MTh)	3 137,09	décembre	Achats net (MTh)	2 884,20
mars	Pertes (MTh)	156,85	juin	Pertes (MTh)	156,85	septembre	Pertes (MTh)	156,85	décembre	Pertes (MTh)	144,00
mars	% Rendement (TH)	95%	juin	% Rendement (TH)	95%	septembre	% Rendement (TH)	95%	décembre	% Rendement (TH)	95%

الملحق رقم (03): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

المؤسسة الجامعية	الرتبة العلمية	الأستاذ
جامعة محمد شريف مساعديّة/ سوق أهراس	أستاذ محاضر (أ)	أولاد زاوي عبد الرحمان
جامعة سعد دحلب/ البلدية	أستاذة محاضرة (أ)	تواتي مريم
جامعة محمد بوضياف/ المسيلة	أستاذ محاضر (أ)	لقواق عبد الرزاق
جامعة سطيف	أستاذ محاضر (أ)	سكاك مراد
جامعة محمد بوضياف/ المسيلة	أستاذ مساعد (ب)	لعشاش عبد الحليم

الملحق رقم (04): قائمة المؤسسات محل الدراسة

مقرها	المؤسسة	مقرها	المؤسسة
قسنطينة	Société Des Ciment Hamma Bouzianne	الجزائر	bomare company
قسنطينة	Laboratoires janismed	الجزائر	Raffinerie
الجزائر	Astrazeneca	بجاية	Elafruits
وهران	Sarl laiterie soummam	سطيف	Groupe ENPC
الجزائر	Import/export	الجزائر	Eurl Coala
الجزائر	EPE JACKET 'S CLUB SPA	الجزائر	SOVAC/ SOPREM
بجاية	Rh industrie	الجزائر	Algerian Motors Mercedes
الجزائر	Groupe cevital	عين تيموشنت	SCIBS
الجزائر	Fruital coca cola Spa	برج بوعريبيج	Spa Condor Electronics
الجزائر	ACCES industrie	الجزائر	ABC PEPSI
باتنة	Sonelgaz	الجزائر	SOMI
المسيلة	المؤسسة الوطنية لصناعة الأنسجة التقنية	تبسة	Sarl Baaloudj et Fils Production d'Eau Minéral
المسيلة	Lafarge holcim	أدرار	Groupement touatgaz
المسيلة	نفطال	تبسة	Société des ciments
المسيلة	اتصالات الجزائر	الجزائر	Ets talha braham
المسيلة	مجمع رحماني	برج بوعريبيج	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Est
الجزائر	peugeot Algérie	الجزائر	كهرب
تندوف	ENAFOR	المسيلة	الجزائرية للمياه
المسيلة	Hodna lait	المسيلة	المركب الصناعي التجاري الحضنة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان، وذلك في إطار الدراسة الميدانية لموضوع أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير المعنونة:

مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الأساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية

دراسة مجموعة من المؤسسات التجارية

تحت إشراف أ. د. علي دبي

بذلت المؤسسات الجزائرية جهدا كبيرا وأشواطاً متقدمة في تحسين تسييرها لمختلف نشاطاتها، ومن بين الجهود المبذولة تلك المتعلقة بتحسين أداء التسيير الموازني لمختلف الأنشطة. حيث أن موازنة المبيعات ومصاريفها التجارية تمثل حجر الزاوية في هذا التسيير، فإن المؤسسات الجزائرية سعت إلى تطويرها وتحسينها بما يتماشى مع التحديات التي تواجهها هذه المؤسسات، وبما يساير أهم التطورات الحاصلة في التسيير الموازني في المؤسسات العالمية. وعليه، يهدف هذا الاستبيان إلى معرفة مساهمة الأساليب الحديثة للتسيير الموازني في تفعيل الموازنات التجارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتقييم مقومات تفعيلها على ضوء ما تملكه المؤسسات الجزائرية من كفاءات تسييرية وتنظيمية. فمشاركتمكم بالرأي الصحيح في ملأ هذا الاستبيان يعتبر أمر مهم لمعرفة طرق تفعيل وإحداث ديناميكية في الموازنات التجارية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. يتم استخدام إجاباتكم لأغراض علمية بحتة مضمونة وبصفة سرية، كما يشرفنا أن نضع بين أيديكم نتائج هذه الدراسة.

نرجو أن تكون الإجابة من طرف: مسير المؤسسة، مراقب التسيير، مدير المالية، مدير المحاسبة، المدير التجاري.

طالبة الدكتوراه: لعوي زينب

الايمل: zineblaoubi1@gmail.com

ملاحظة: لمن أراد أن يجيب على الاستبيان عبر الانترنت فليتبّع الرابط التالي:

<https://goo.gl/forms/y5hgKC3lxzHOblh13>

المحور الأول: واقع التسيير الموازي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. تولى مؤسستكم أهمية لنظام الموازنات التقديرية في المؤسسة.					
2. تحترم مؤسستكم إجراءات إعداد الموازنات التقديرية.					
3. تحترم مؤسستكم إجراءات المراقبة الموازية.					
4. تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي من أجل الرقابة.					
5. تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي من أجل قياس الأداء.					
6. تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي من أجل عملية التنبؤ.					
7. تستخدم مؤسستكم نظام التسيير الموازي في تنفيذ الإستراتيجية.					
8. تستخدم مؤسستكم نظام معلومات خاص بالتسيير الموازي.					
9. تعد مؤسستكم موازنات مرنة (موازنة قابلة للتعديل للتغيرات الطارئة).					
10. تقوم مؤسستكم بإعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات خلال عملية المراقبة الموازية.					
11. تقوم مؤسستكم باتخاذ إجراءات تصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة.					
12. عملية تحليل الانحرافات تساعد مؤسستكم في إلغاء أو إضافة منتج جديد.					
13. تؤدي التصحيحات الناتجة أحيانا عن عملية المراقبة الموازية إلى إلغاء أحد فروع مؤسستكم.					
14. يولي مسيري مراكز المسؤولية بمؤسستكم أهمية بالغة لنتائج التسيير الموازي.					

المحور الثاني: إعداد الموازنة التجارية (موازنة المبيعات وموازنة المصاريف التجارية أو موازنة التكاليف التسويقية) بالمؤسسات الجزائرية

الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. يشارك في إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم عدد كبير من الإطارات.					
2. يشارك في إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم عدد كبير من العمال.					
3. يشارك كل رؤساء مراكز المسؤولية للوظيفة التجارية بمؤسستكم في إعداد الموازنة التجارية.					
4. تعتمد مؤسستكم أكثر على الطرق الكيفية (طريقة دلفي، طريقة دراسة السوق) للتنبؤ بالمبيعات.					
5. تعتمد مؤسستكم أكثر على الطرق الكمية (طريقة التمهيد الأسي، طريقة بوكس جنكينز) للتنبؤ.					
6. تعتمد مؤسستكم على موازنة مبيعات السنة الماضية لإعداد موازنة مبيعات السنة القادمة.					
7. يساعد التنبؤ بالمبيعات في إعداد موازنة المصاريف التجارية.					
8. تعتمد مؤسستكم على نظام معلومات عملي في التنبؤ بالمبيعات.					
9. تسمح التقنيات المعتمدة للتنبؤ بالمبيعات بمؤسستكم بالحصول على تقديرات دقيقة.					
10. تتضمن موازنة المبيعات بمؤسستكم معطيات حول: حجم المبيعات، الأسعار، رقم الأعمال.					
11. تتضمن موازنة المصاريف التجارية بمؤسستكم جميع المصاريف المتعلقة بالبيع من إعلان وإشهار.					
12. تتضمن موازنة المصاريف التجارية بمؤسستكم جميع المصاريف المتعلقة بالتوزيع من نقل وتغليف.					

المحور الثالث: النقائص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في التسيير الموازي للمبيعات

الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. تعتمد مؤسساتكم على نظام مالي محاسبي يساعد على تفعيل التسيير الموازي.					
2. تعاني مؤسساتكم من نقص الكوادر المؤهلة للتنبؤ بالمبيعات بطرق علمية.					
3. تعاني مؤسساتكم من نقص في فهم آليات تنفيذ التسيير الموازي.					
4. تعاني مؤسساتكم ضعف استغلال المعلومات الناتجة عن التسيير الموازي.					
5. تولد الموازنة التجارية ضغط على الأفراد بمؤسساتكم.					
6. تفرض الموازنة التجارية بمؤسساتكم من قبل الإدارة العليا.					
7. تستغرق مؤسساتكم وقت طويل في إعداد الموازنة التجارية.					
8. تعد مؤسساتكم الموازنة التجارية بشكل مفصل.					
9. إعداد الموازنة التجارية بمؤسساتكم يتم في شكل روتيني إداري.					
10. تعمل مؤسساتكم على عملية الرقابة المستمرة على عمل مسؤولي مراكز البيع.					
11. تقوم مؤسساتكم بالمراقبة الموازنة من أجل تقييم الأداء.					
12. تقوم مؤسساتكم بتحليل الانحرافات والبحث عن أسباب حدوثها.					
13. يكافئ مسيري مراكز المسؤولية بمؤسساتكم على النتائج المحققة من تنفيذ الموازنات.					
14. يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسساتكم على مستوى عال من الشفافية.					
15. تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسساتكم من قبل الإدارة.					

المحور الرابع: إمكانيات تطبيق التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات (إمكانيات التطوير) وانعكاساتها على المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية

الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. تسعى مؤسساتكم لتطوير نظام التسيير الموازي فيها.					
2. تعمل مؤسساتكم على تحسين إعداد موازنة المبيعات من خلال استخدام التقنيات الحديثة للتنبؤ.					
3. تعمل مؤسساتكم على قراءة دقيقة للانحرافات وتحديد أسبابها.					
4. تعمل مؤسساتكم على تدريب الموظفين في مجال تسيير الموازنة التجارية.					
5. تفعيل الموازنة التجارية بمؤسساتكم يتم من خلال استخدام تقنية التنبؤ المتداول (التنبؤ باستمرار) للتنبؤ بالمبيعات.					
6. تستطيع مؤسساتكم تحديد أهداف جديدة لكل قسم في كل سنة مالية جديدة.					
7. يمكن لمؤسساتكم توفير جميع البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد هذه الأهداف.					
8. تستطيع مؤسساتكم تحديد أكثر من بديل للأهداف المحددة لكل قسم أو وحدة.					
9. تستطيع مؤسساتكم تحديد الاحتياجات المالية بدقة لكل قسم حسب الأهداف المحددة.					
10. تستطيع مؤسساتكم تحديد متطلبات مختلف العملاء والزبائن بدقة.					

					11. تستطيع مؤسستكم تقدير تكلفة الوحدة حسب كل نشاط.
					12. تستطيع مؤسستكم تحديد حجم كل نشاط على أساس الإنتاج المتوقع.
					13. تستطيع مؤسستكم حساب التكلفة التقديرية لكل نشاط.
					14. تستطيع مؤسستكم إعداد موازنة وفق تكاليف وحجم الأنشطة.
					15. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يحسن أداء مؤسستكم.
					16. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات بمؤسستكم يسمح باعتماد منطق تسيير الموارد بدلا من تخصيصها.
					17. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يؤدي لخلق قيمة بمؤسستكم.
					18. تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي للمبيعات يعزز المركز التنافسي لمؤسستكم.
					19. يساعد التسيير الموازي للمبيعات وفق التوجهات الحديثة من محاسبة المسؤولية بمؤسستكم.

المحور الخامس: معلومات عامة

1. ما هو نوع القطاع الذي تعملون فيه؟ قطاع عام قطاع خاص
2. ما هو نوع نشاط مؤسستكم؟ صناعي تجاري خدمي
3. ما هي وظيفتكم بالمؤسسة؟
4. كم هو عدد الموظفين في مؤسستكم؟ أقل من 50 من 50 إلى 100 أكثر من 100
5. هل تعتمد مؤسستكم نظام الموازنات التقديرية؟ نعم لا
6. الموازنات التي تعدها مؤسستكم هي:
 - موازنة المبيعات موازنة المصاريف التجارية موازنة الإنتاج
 - موازنة التموينات موازنة الاستثمارات موازنة الخزينة
7. عملية التنبؤ بالمبيعات في مؤسستكم تكون كل: شهر فصل سنة
8. تعد مؤسستكم موازنة المبيعات على أساس: المنتجات المناطق الفصول
9. من هو المسؤول على إعداد الموازنة التجارية بمؤسستكم؟ مراقب التسيير المدير التجاري المدير المالي
10. تحسب مؤسستكم الانحرافات كل: شهر فصل سنة
11. اسم المؤسسة: الولاية:

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université de M'sila

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion

Questionnaire

Nous sommes honorés de vous présenter ce questionnaire dans le cadre de l'étude du sujet de thèse de doctorat en sciences de gestion intitulé:

Les éléments de développement des budgets commerciaux en utilisant des méthodes modernes dans les entreprises économiques

-cas des entreprises commerciales-

Dirigé par : **Pr. Ali debbi**

Les entreprises Algériennes ont fait des efforts considérables dans l'amélioration de la gestion de leurs diverses activités, notamment en améliorant la performance de la gestion budgétaire des diverses activités. Le budget des ventes et des frais commerciaux constituant la pierre angulaire de cette gestion, les entreprises Algériennes ont cherché à se développer et à s'améliorer en fonction des défis rencontrés par ces entreprises parallèlement avec les évolutions les plus importantes de la gestion des entreprises internationales. Par conséquent, ce questionnaire vise à connaître la contribution des méthodes modernes de gestion budgétaire dans l'amélioration des budgets commerciaux dans les entreprises économiques Algériennes et à évaluer les éléments de leur développement à la lumière des capacités administratives et réglementaires Algériennes. Votre participation en remplissant ce questionnaire est importante pour savoir comment développer le budget commercial dans les entreprises économiques Algériennes. Vos réponses sont utilisées à des fins purement scientifiques, elles sont confidentielles, et nous sommes honorés de mettre entre vos mains les résultats de cet étude.

Nous espérons que la réponse soit de la part de: le directeur de l'entreprise, le contrôleur de gestion, le directeur financier, le directeur de la comptabilité, le directeur commercial.

Doctorante : Laoubi zineb

E-mail : zineblaoubi1@gmail.com

Remarque : Vous pouvez répondre en ligne sur le lien suivant:

<https://goo.gl/forms/y5hgKC3lxzHOblh13>

Le premier axe: La réalité de la gestion budgétaire dans les entreprises économiques Algériennes

Les phrases	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
1. Votre entreprise donne de l'importance au système budgétaire.					
2. Votre entreprise respecte les procédures de la préparation des budgets estimés.					
3. Votre entreprise respecte les procédures du contrôle budgétaire.					
4. Votre entreprise utilise la gestion budgétaire pour le contrôle.					
5. Votre entreprise utilise la gestion budgétaire pour mesurer les performances.					
6. Votre entreprise utilise la gestion budgétaire pour établir les prévisions.					
7. Votre entreprise utilise la gestion budgétaire pour réaliser la vision stratégique de l'entreprise.					
8. Votre entreprise utilise un système d'information pour la gestion budgétaire.					
9. Votre entreprise prépare des budgets flexibles (budget ajustable pour les modifications).					
10. Votre entreprise établit des rapports de performance et détermine les écarts au cours de contrôle budgétaire.					
11. Votre entreprise prend des mesures correctives suite à la détection des écarts.					
12. L'étude des écarts aide votre entreprise à annuler ou ajouter un nouveau produit.					
13. Les corrections résultant du processus de contrôle budgétaire entraînent parfois l'annulation d'une filiale de votre entreprise.					
14. Les chefs des centres de responsabilité de votre entreprise donnent une grande importance aux résultats de la gestion budgétaire.					

Le deuxième axe: La préparation de budget commercial dans les entreprises Algériennes

Les phrases	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
1. Un grand nombre des cadres participent à la préparation du budget commercial.					
2. Un grand nombre des travailleurs participent à la préparation du budget commercial.					
3. Tous les chefs des centres de responsabilité de la fonction commerciale de votre entreprise participent à la préparation de budget commercial.					
4. Votre entreprise utilise plus des méthodes qualitatives (méthode Delphi, méthode d'étude de marché) pour prévoir les ventes.					
5. Votre entreprise utilise plus des méthodes quantitatives (méthode exponentielle, méthode Box Jenkins, ..) pour prévoir les ventes.					
6. Votre entreprise prépare le budget de vente à la base du budget de vente de l'année dernière.					
7. La prévision des ventes aide à la budgétisation du budget des frais commerciaux.					
8. Votre entreprise utilise un système d'information opérationnelle dans la prévision des ventes.					
9. Vos techniques de prévision des ventes permettent à votre entreprise d'obtenir des prévisions précises.					
10. Le budget des ventes de votre entreprise comprend des données sur: le volume des ventes, les prix, le chiffre d'affaires.					
11. Le budget des frais commerciaux de votre entreprise comprend					

tous les frais liés à la vente : de publicité.					
12. Le budget des frais commerciaux de votre entreprise comprend tous les frais liés à la distribution : du transport et de l'emballage.					

Le troisième axe: Les insuffisances constatées par les entreprises économiques dans la gestion budgétaire des ventes

Les phrases	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
1. Votre entreprise possède d'un système de comptabilité financière qui aide à la gestion budgétaire.					
2. Votre entreprise manque du personnel qualifié pour prédire les ventes de manière scientifique.					
3. Votre entreprise manque de compréhension des mécanismes de la gestion budgétaire.					
4. Votre entreprise ne profite pas pleinement des informations résultant de la gestion du budget.					
5. Le budget de l'entreprise crée une pression sur les individus de votre entreprise.					
6. Le budget commercial de votre entreprise est imposé par la direction générale.					
7. Votre entreprise prend beaucoup de temps pour préparer un budget commercial.					
8. Votre entreprise prépare le budget commercial de façons détaillée.					
9. Votre entreprise prépare le budget commercial de manière routinière.					
10. Votre entreprise surveille en permanence le travail des directeurs des centres de vente.					
11. Votre entreprise contrôle les ventes pour évaluer la performance.					
12. Votre entreprise analyse les écarts et étudie leurs causes.					
13. Votre entreprise récompense les chefs des centres de responsabilité en fonction des résultats obtenus de l'exécution des budgets.					
14. L'échange d'informations entre les départements de votre entreprise est à un haut niveau de transparence.					
15. Le Suivi des actions correctives se fait par la direction au niveau de votre entreprise.					

Le quatrième axe: Les potentielles d'application des nouvelles tendances de la gestion budgétaire des ventes (possibilités de développement) et leur impact sur les entreprises économiques Algériennes

Les phrases	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
1. Votre entreprise cherche à développer son système de gestion budgétaire.					
2. Votre entreprise vise l'amélioration de la préparation du budget des ventes grâce à l'utilisation des techniques modernes de prévision.					
3. Votre entreprise envisage l'amélioration de la lecture précise des écarts et à la détermination de leurs causes.					
4. Votre entreprise organise des formations pour les employés dans le domaine de la gestion budgétaire.					
5. Votre entreprise cherche à développer le budget commercial à travers l'utilisation des prévisions de roulement (rolling forecast) pour prévoir les ventes.					
6. Votre entreprise peut identifier des nouveaux objectifs de chaque département pour chaque nouvel année.					
7. Votre entreprise peut fournir toutes les données et les informations nécessaires pour déterminer ces objectifs.					

8. Votre entreprise peut déterminer plus qu'une alternative aux objectifs spécifiques de chaque département ou unité.					
9. Votre entreprise peut déterminer les besoins financiers soigneusement pour chaque département selon les objectifs précis.					
10. Votre entreprise peut déterminer avec précision les besoins des différents clients.					
11. Votre entreprise peut estimer le coût de l'unité par chaque activité.					
12. Votre entreprise peut déterminer la taille de chaque activité sur la base de prévision de la production.					
13. Votre entreprise peut calculer le coût estimé de chaque activité.					
14. Votre entreprise peut préparer un budget à la base d'activités.					
15. L'adoption des nouvelles tendances de la gestion budgétaire des ventes améliore la performance de votre entreprise.					
16. L'adoption des nouvelles tendances de la gestion budgétaire des ventes dans votre entreprise permet d'adopter la logique de la gestion des ressources plutôt que l'allocation.					
17. L'adoption des nouvelles tendances de la gestion budgétaire des ventes pourrait créer la valeur à votre entreprise.					
18. L'adoption des nouvelles tendances de la gestion budgétaire des ventes renforce la position concurrentielle de votre entreprise.					
19. La nouvelle gestion budgétaire des ventes contribue à la responsabilisation des managers.					

Le Cinquième axe : Renseignements généraux sur l'entreprise

- Quel type de secteur dans lequel vous travaillez ? Secteur public Secteur privé
- Quel est le type d'activité de votre entreprise ? Industriel Commercial Service
- Quel est votre fonction à l'entreprise ?
- Combien d'employés y a-t-il dans votre entreprise? Moins de 50 De 50 à 100 Plus de 100
- Est ce que vous disposez d'un système budgétaire ? Oui Non
- L'entreprise prépare ?
 Budget de vente Budget de frais commerciaux
 Budget de production Budget d'approvisionnement
 Budget d'investissement Budget de trésorerie
- La prévision des ventes de votre entreprise se fait : Mensuellement Saisonnière Annuelle
- Votre entreprise prépare le budget commercial en fonction de : Produits Régions Saisons
- Qui est responsable de préparer le budget commercial à votre entreprise ?
 Contrôleur de gestion Directeur commercial Directeur de finance
- Votre entreprise calcule les écarts : Mensuellement Saisonnière Annuelle
- Nom de l'entreprise : Wilaya:.....

الملحق رقم 06 : مخرجات البرنامج الاحصائي spss

أولاً: احصاءات وصفية للمحور الأول والثاني من الاستبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
لنظام أهمية مؤسستكم تولى في التقديرية الموازنات المؤسسة.	90	4,23	,794
إعداد إجراءات مؤسستكم تحترم التقديرية الموازنات.	90	3,02	1,366
إجراءات مؤسستكم تحترم الموازنة المراقبة.	90	3,16	1,429
معلومات نظام مؤسستكم تستخدم الموازنة بالتسيير خاص.	90	3,22	1,197
N valide (liste)	90		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الموازني التسيير نظام مؤسستكم تستخدم الرقابة أجل من.	90	3,94	,916
الموازني التسيير نظام مؤسستكم تستخدم الأداء قياس أجل من.	90	3,90	,862
الموازني التسيير نظام مؤسستكم تستخدم التنبؤ عملية أجل من.	90	4,08	,939
الموازني التسيير نظام مؤسستكم تستخدم الإستراتيجية تنفيذ في.	90	3,92	,796
N valide (liste)	90		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الأداء تقارير بإعداد مؤسستكم تقوم المراقبة عملية خلال الانحرافات وتحديد الموازنة.	90	3,36	1,318
إجراءات باتخاذ مؤسستكم تقوم الانحراف اكتشاف حال تصحيحية مباشرة.	90	3,39	1,187
مؤسستكم تساعد الانحرافات تحليل عملية جديد منتج إضافة أو إلغاء في.	90	3,58	1,027
عن أحيانا الناتجة التصحيحات تؤدي أحد إلغاء إلى الموازنة المراقبة عملية مؤسستكم فروع.	90	3,07	1,159
N valide (liste)	90		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
مراكز مسيري يولي أهمية بمؤسستكم المسؤولية التسيير لنتائج بالغة الموازنة.	90	3,27	1,389
N valide (liste)	90		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الموازنة إعداد في يشارك عدد بمؤسستكم التجارية. الإطارات من كبير	90	3,78	1,079
الموازنة إعداد في يشارك عدد بمؤسستكم التجارية. العمال من كبير	89	2,18	,820
مراكز رؤساء كل يشارك للوظيفة المسؤولية في بمؤسستكم التجارية التجارية الموازنة إعداد	90	3,47	1,182
N valide (liste)	89		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الكيفية الطرق على أكثر مؤسستكم تعتمد دراسة طريقة دلفي، طريقة) بالمبيعات للتنبؤ(السوق	90	3,60	1,089
الكمية الطرق على أكثر مؤسستكم تعتمد بوكس الأسي، طريقة التمهيد طريقة(للتنبؤ (جنكينز	90	2,79	1,166
مبيعات موازنة على مؤسستكم تعتمد مبيعات موازنة لإعداد الماضية السنة القادمة السنة	90	3,98	,924
N valide (liste)	90		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
موازنة إعداد في بالمبيعات التنبؤ يساعد التجارية المصاريف	90	4,09	,816
معلومات نظام على مؤسستكم تعتمد بالمبيعات التنبؤ في عملي	90	2,93	1,003
بالمبيعات للتنبؤ المعتمدة التقنيات تسمح تقديرات على بالحصول بمؤسستكم دقيقة	90	2,39	1,057
N valide (liste)	90		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
بمؤسستكم المبيعات موازنة تتضمن المبيعات، حجم: حول معطيات. الأعمال رقم الأسعار،	90	4,33	,719
التجارية المصاريف موازنة تتضمن المتعلقة المصاريف جميع بمؤسستكم وإشهار إعلان من بالبيع	90	3,83	,939
التجارية المصاريف موازنة تتضمن المتعلقة المصاريف جميع بمؤسستكم وتغليف نقل من بالتوزيع	90	3,94	,928
N valide (liste)	90		

ثانيا: تحليل المحور الثالث والرابع من الاستبيان

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
محاسبي مالي نظام على مؤسستكم تعتمد الموازي التسيير تفعيل على يساعد الكوادر نقص من مؤسستكم تعاني علمية بطرق بالمبيعات للتنبؤ المؤهلة آليات فهم في نقص من مؤسستكم تعاني الموازي التسيير تنفيذ	90	1	5	4,13	,753
استغلال ضعف مؤسستكم تعاني الموازي التسيير عن الناتجة المعلومات على ضغط التجارية الموازنة تولد بمؤسستكم الأفراد	90	1	5	2,54	1,238
من بمؤسستكم التجارية الموازنة تفرض العليا الإدارة قبل إعداد في طويل وقت مؤسستكم تستغرق التجارية الموازنة بشكل التجارية الموازنة مؤسستكم تعد مفصل	90	1	5	3,10	1,227
يتم بمؤسستكم التجارية الموازنة إعداد إداري روتيني شكل في الرقابة عملية على مؤسستكم تعمل مراكز مسؤولي عمل على المستمرة البيع	90	1	5	2,94	1,212
من الموازنة بالمراقبة مؤسستكم تقوم الأداء تقييم أجل الانحرافات بتحليل مؤسستكم تقوم حدوثها أسباب عن والبحث المسؤولية مراكز مسيري يكافئ تنفيذ من المحققة النتائج على بمؤسستكم الموازنات	90	1	5	3,38	1,066
الأقسام بين المعلومات تبادل يتم الشفافية من عال مستوى على بمؤسستكم التصحيحية الإجراءات تنفيذ متابعة تتم الإدارة قبل من بمؤسستكم	90	1	5	3,50	1,202
N valide (liste)	90	1	5	3,08	,997
	90	1	5	3,50	,997
	90	1	5	3,30	1,043
	90	1	5	3,51	1,154
	90	1	5	3,81	,898
	90	1	5	3,56	1,092
	90	1	5	2,69	1,329
	90	1	5	3,13	1,062
	90	2	5	3,90	,875

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
التسيير نظام لتطوير مؤسستكم تسعى فيها الموازنى.	90	1	5	4,07	,872
إعداد تحسين على مؤسستكم تعمل استخدام خلال من المبيعات موازنة للتنبؤ الحديثة التقنيات.	90	1	5	3,81	,833
دقيقة قراءة على مؤسستكم تعمل أسبابها وتحديد للانحرافات.	90	1	5	3,56	1,029
الموظفين تدريب على مؤسستكم تعمل التجارية الموازنة تسيير مجال في يتم بمؤسستكم التجارية الموازنة تفعيل المتداول التنبؤ تقنية استخدام خلال من بالمبيعات للتنبؤ (باستمرار التنبؤ).	90	1	5	3,83	,797
جديدة أهداف تحديد مؤسستكم تستطيع جديدة مالية سنة كل فى قسم لكل البيانات جميع توفير لمؤسستكم يمكن هذه لتحديد اللازمة والمعلومات الأهداف.	90	1	5	3,70	,917
بديل من أكثر تحديد مؤسستكم تستطيع وحدة أو قسم لكل المحددة للأهداف الاحتياجات تحديد مؤسستكم تستطيع الأهداف حسب قسم لكل بدقة المالية المحددة.	90	1	5	3,78	,945
مختلف متطلبات تحديد مؤسستكم تستطيع بدقة والزبائن العملاء الوحدة تكلفة تقدير مؤسستكم تستطيع نشاط كل حسب نشاط كل حجم تحديد مؤسستكم تستطيع المتوقع الإنتاج أساس على التكلفة حساب مؤسستكم تستطيع نشاط لكل التقديرية وفق موازنة إعداد مؤسستكم تستطيع الأنشطة وحجم تكاليف الموازنى للتسيير الحديثة التوجهات تبني مؤسستكم أداء يحسن للمبيعات الموازنى للتسيير الحديثة التوجهات تبني منطق باعتماد يسمح بمؤسستكم للمبيعات تخصيصها من بدلا الموارد تسيير الموازنى للتسيير الحديثة التوجهات تبني بمؤسستكم قيمة لخلق يؤدي للمبيعات	90	1	5	3,51	,902
	90	1	5	3,62	,919
	90	1	5	3,41	1,090
	90	1	5	3,93	,731
	90	1	5	3,99	,800
	90	1	5	4,00	,793
	90	2	5	3,91	,681
	90	2	5	4,09	,697
	90	1	5	4,16	,718
	90	1	5	4,28	,619

الموازني للتسيير الحديثة التوجهات تبني التنافسي المركز يعزز للمبيعات لمؤسستكم.	90	1	5	4,31	,713
وفق للمبيعات الموازني التسيير يساعد المسؤولية محاسبة من الحديثة التوجهات بمؤسستكم.	90	1	5	4,37	,710
N valide (liste)	90				

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
محاسبي مالي نظام على مؤسستكم تعتمد الموازني التسيير تفعيل على يساعد المؤهلة الكوادر نقص من مؤسستكم تعاني علمية بطرق بالمبيعات للتنبؤ	14,288	89	,000	1,133	,98	1,29
آليات فهم في نقص من مؤسستكم تعاني الموازني التسيير تنفيذ	-3,492	89	,001	-,456	-,71	-,20
المعلومات استغلال ضعف مؤسستكم تعاني الموازني التسيير عن الناتجة	,773	89	,000	,100	-,16	,36
الأفراد على ضغط التجارية الموازنة تولد بمؤسستكم	-,435	89	,000	-,056	-,31	,20
من بمؤسستكم التجارية الموازنة تفرض العليا الإدارة قيل	3,362	89	,001	,378	,15	,60
إعداد في طويل وقت مؤسستكم تستغرق التجارية الموازنة	3,948	89	,000	,500	,25	,75
بشكل التجارية الموازنة مؤسستكم تعد مفصل	,740	89	,000	,078	-,13	,29
في يتم بمؤسستكم التجارية الموازنة إعداد إداري روتيني شكل	4,757	89	,000	,500	,29	,71
الرقابة عملية على مؤسستكم تعمل البيع مراكز مسؤولي عمل على المستمرة	2,728	89	,008	,300	,08	,52
أجل من الموازنة بالمراقبة مؤسستكم تقوم الأداء تقييم	4,202	89	,000	,511	,27	,75
والبحث الانحرافات بتحليل مؤسستكم تقوم حدوثها أسباب عن	8,568	89	,000	,811	,62	1,00
بمؤسستكم المسؤولية مراكز مسيري يكافئ الموازنات تنفيذ من المحققة النتائج على	4,824	89	,000	,556	,33	,78
	-2,220	89	,029	-,311	-,59	-,03

بمؤسستكم الأقسام بين المعلومات تبادل يتم الشفافية من عال مستوى على التصحيحية الإجراءات تنفيذ متابعة تتم الإدارة قبل من مؤسستكم	1,191	89	,000	,133	-,09	,36
	9,761	89	,000	,900	,72	1,08

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
التسيير نظام لتطوير مؤسستكم تسعى فيها الموازني	11,611	89	,000	1,067	,88	1,25
موازنة إعداد تحسين على مؤسستكم تعمل الحديثة التقنيات استخدام خلال من المبيعات للتنبؤ	9,235	89	,000	,811	,64	,99
للانحرافات دقيقة قراءة على مؤسستكم تعمل أسبابها وتحديد	5,122	89	,000	,556	,34	,77
في الموظفين تدريب على مؤسستكم تعمل التجارية الموازنة تسيير مجال	2,528	89	,013	,311	,07	,56
من يتم بمؤسستكم التجارية الموازنة تفعيل التنبؤ المتداول التنبؤ تقنية استخدام خلال بالمبيعات للتنبؤ (باستمرار	9,922	89	,000	,833	,67	1,00
لكل جديدة أهداف تحديد مؤسستكم تستطيع جديدة مالية سنة كل في قسم	7,239	89	,000	,700	,51	,89
البيانات جميع توفير لمؤسستكم يمكن الأهداف هذه لتحديد اللازمة والمعلومات	7,804	89	,000	,778	,58	,98
بديل من أكثر تحديد مؤسستكم تستطيع وحدة أو قسم لكل المحددة للأهداف	5,373	89	,000	,511	,32	,70
المالية الاحتياجات تحديد مؤسستكم تستطيع المحددة الأهداف حسب قسم لكل بدقة	6,424	89	,000	,622	,43	,81
مختلف متطلبات تحديد مؤسستكم تستطيع بدقة والزبائن العملاء	3,577	89	,001	,411	,18	,64
حسب الوحدة تكلفة تقدير مؤسستكم تستطيع نشاط كل	12,107	89	,000	,933	,78	1,09
على نشاط كل حجم تحديد مؤسستكم تستطيع المتوقع الإنتاج أساس	11,724	89	,000	,989	,82	1,16
التقديرية التكلفة حساب مؤسستكم تستطيع نشاط لكل	11,960	89	,000	1,000	,83	1,17
تكاليف وفق موازنة إعداد مؤسستكم تستطيع الأنشطة وحجم	12,690	89	,000	,911	,77	1,05

الموازني للتسيير الحديثة التوجهات تبني مؤسستكم أداء بحسن للمبيعات	14,812	89	,000	1,089	,94	1,23
الموازني للتسيير الحديثة التوجهات تبني منطق باعتماد يسمح بمؤسستكم للمبيعات	15,278	89	,000	1,156	1,01	1,31
تخصيصها من بدلا الموارد تسيير الموازني للتسيير الحديثة التوجهات تبني	19,596	89	,000	1,278	1,15	1,41
بمؤسستكم قيمة لخلق يؤدي للمبيعات الموازني للتسيير الحديثة التوجهات تبني	17,437	89	,000	1,311	1,16	1,46
لمؤسستكم التنافسي المركز يعزز للمبيعات وفق للمبيعات الموازني التسيير يساعد	18,254	89	,000	1,367	1,22	1,52
المسؤولية محاسبة من الحديثة التوجهات بمؤسستكم						

ثالثا: معامل الارتباط بين فقرات الفرضيات

Corrélations						
		تقارير بإعداد مؤسستكم تقوم الانحرافات وتحديد الأداء المراقبة عملية خلال الموازنية	باتخاذ مؤسستكم تقوم حال تصحيحية إجراءات مباشرة الانحراف اكتشاف	عملية على مؤسستكم تعمل عمل على المستمرة الرقابة البيع مراكز مسؤولي	بالمراقبة مؤسستكم تقوم تقييم أجل من الموازننية الأداء	بتحليل مؤسستكم تقوم عن والبحث الانحرافات حدوثها أسباب
وتحديد الأداء تقارير بإعداد مؤسستكم تقوم الموازنية المراقبة عملية خلال الانحرافات	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 90	,464** 90	,219* 90	,238* 90	,322** 90
حال تصحيحية إجراءات باتخاذ مؤسستكم تقوم مباشرة الانحراف اكتشاف	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,464** 90	1 90	,280** 90	,375** 90	,403** 90
على المستمرة الرقابة عملية على مؤسستكم تعمل البيع مراكز مسؤولي عمل	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,219* 90	,280** 90	1 90	,430** 90	,530** 90
تقييم أجل من الموازننية بالمراقبة مؤسستكم تقوم الأداء	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,238* 90	,375** 90	,430** 90	1 90	,543** 90
عن والبحث الانحرافات بتحليل مؤسستكم تقوم حدوثها أسباب	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,322** 90	,403** 90	,530** 90	,543** 90	1 90

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations			
		وقت مؤسستكم تستغرق إعداد في طويل التجارية الموازنة	مؤسستكم تحترم المراقبة إجراءات الموازنية
إعداد في طويل وقت مؤسستكم تستغرق التجارية الموازنة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 90	-,229* 90
المراقبة إجراءات مؤسستكم تحترم الموازنية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,229* 90	1 90

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		التجارية الموازنة تولد الأفراد على ضغط بمؤسستكم	الموازنة تفرض من بمؤسستكم التجارية العليا الإدارة قبل
على ضغط التجارية الموازنة تولد بمؤسستكم الأفراد	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 90	,325** ,002 90
من بمؤسستكم التجارية الموازنة تفرض العليا الإدارة قبل	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,325** ,002 90	1 90

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		أهمية مؤسستكم تولي الموازنات لنظام المؤسسة في التقديرية	بتحليل مؤسستكم تقوم عن والبحث الانحرافات حدوثها أسباب	المعلومات تبادل يتم بمؤسستكم الأقسام بين من عال مستوى على الشفافية
الموازنات لنظام أهمية مؤسستكم تولي المؤسسة في التقديرية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 90	,432** ,000 90	,309** ,003 90
الانحرافات بتحليل مؤسستكم تقوم حدوثها أسباب عن والبحث	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,432** ,000 90	1 90	,381** ,000 90
الأقسام بين المعلومات تبادل يتم الشفافية من عال مستوى على بمؤسستكم	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,309** ,003 90	,381** ,000 90	1 90

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		مراكز مسيري يكافئ بمؤسستكم المسؤولية من المحققة النتائج على الموازنات تنفيذ	على مؤسستكم تعمل المستمرة الرقابة عملية مسؤولي عمل على البيع مراكز
المسؤولية مراكز مسيري يكافئ تنفيذ من المحققة النتائج على بمؤسستكم الموازنات	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 90	,251* ,017 90
الرقابة عملية على مؤسستكم تعمل البيع مراكز مسؤولي عمل على المستمرة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,251* ,017	1

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		التجارية الموازنة تفعيل خلال من يتم بمؤسستكم التنبؤ تقنية استخدام التنبؤ (المتداول للتنبؤ (باستمرار بالمبيعات
إعداد تحسين على مؤسستكم تعمل استخدام خلال من المبيعات موازنة للتنبؤ الحديثة التقنيات	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,341** 90
يتم بمؤسستكم التجارية الموازنة تفعيل المتداول التنبؤ تقنية استخدام خلال من بالمبيعات للتنبؤ (باستمرار التنبؤ)	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,341** ,001 90

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		على مؤسستكم تعمل في الموظفين تدريب الموازنة تسيير مجال التجارية
التسيير نظام لتطوير مؤسستكم تسعى فيها الموازني	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,289** 90
في الموظفين تدريب على مؤسستكم تعمل التجارية الموازنة تسيير مجال	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,289** ,006 90

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
موازنة إعداد تحسين على مؤسستكم تعمل الحديثة التقنيات استخدام خلال من المبيعات للتنبؤ.	1,000	,823
للانحرافات دقيقة قراءة على مؤسستكم تعمل أسبابها وتحديد.	1,000	,622
مجال في الموظفين تدريب على مؤسستكم تعمل التجارية الموازنة تسيير.	1,000	,353
خلال من يتم بمؤسستكم التجارية الموازنة تفعيل (باستمرار التنبؤ) المتداول التنبؤ تقنية استخدام بالمبيعات للتنبؤ.	1,000	,381
قسم لكل جديدة أهداف تحديد مؤسستكم تستطيع جديدة مالية سنة كل في.	1,000	,736
والمعلومات البيانات جميع توفير لمؤسستكم يمكن الأهداف هذه لتحديد اللازمة.	1,000	,816
للأهداف بديل من أكثر تحديد مؤسستكم تستطيع وحدة أو قسم لكل المحددة.	1,000	,707
بدقة المالية الاحتياجات تحديد مؤسستكم تستطيع المحددة الأهداف حسب قسم لكل.	1,000	,763
العملاء مختلف متطلبات تحديد مؤسستكم تستطيع بدقة والزبائن.	1,000	,718
كل حسب الوحدة تكلفة تقدير مؤسستكم تستطيع نشاط.	1,000	,711
على نشاط كل حجم تحديد مؤسستكم تستطيع المتوقع الإنتاج أساس.	1,000	,795
لكل التقديرية التكلفة حساب مؤسستكم تستطيع نشاط.	1,000	,782
تكاليف وفق موازنة إعداد مؤسستكم تستطيع الأنشطة وحجم.	1,000	,662
الموازني التسيير نظام لتطوير مؤسستكم تسعى فيها.	1,000	,705

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,559	4

Matrice des composantes^a

	Composante		
	1	2	3
إعداد تحسين على مؤسستكم تعمل استخدام خلال من المبيعات موازنة للتنبؤ الحديثة التقنيات.	,650	,323	,544
دقيقة قراءة على مؤسستكم تعمل أسبابها وتحديد للانحرافات الموظفين تدريب على مؤسستكم تعمل التجارية الموازنة تسيير مجال في.	,515	,116	,586
يتم بمؤسستكم التجارية الموازنة تفعيل المتداول التنبؤ تقنية استخدام خلال من بالمبيعات للتنبؤ (باستمرار التنبؤ).	,578	-,121	-,061
جديدة أهداف تحديد مؤسستكم تستطيع جديدة مالية سنة كل في قسم لكل البيانات جميع توفير لمؤسستكم يمكن الأهداف هذه لتحديد اللازمة والمعلومات بديل من أكثر تحديد مؤسستكم تستطيع الوحدة أو قسم لكل المحددة الأهداف.	,309	,534	-,021
مختلف متطلبات تحديد مؤسستكم تستطيع بدقة والزبائن العملاء مختلف متطلبات تحديد مؤسستكم تستطيع بالبيانات جميع توفير لمؤسستكم يمكن الأهداف هذه لتحديد اللازمة والمعلومات بديل من أكثر تحديد مؤسستكم تستطيع الوحدة أو قسم لكل المحددة الأهداف.	,784	-,348	-,023
الاحتياجات تحديد مؤسستكم تستطيع الأهداف حسب قسم لكل بدقة المالية الاحتياجات تحديد مؤسستكم تستطيع المحددة الأهداف حسب قسم لكل.	,813	-,378	,107
الاحتياجات تحديد مؤسستكم تستطيع الأهداف حسب قسم لكل بدقة المالية المحددة.	,821	-,176	,050
مختلف متطلبات تحديد مؤسستكم تستطيع بدقة والزبائن العملاء الوحدة تكلفة تقدير مؤسستكم تستطيع نشاط كل حجم تحديد مؤسستكم تستطيع المتوقع الإنتاج أساس.	,756	-,430	-,077
نشاط كل حجم تحديد مؤسستكم تستطيع المتوقع الإنتاج أساس على التقديرية التكلفة حساب مؤسستكم تستطيع نشاط لكل وفق موازنة إعداد مؤسستكم تستطيع الأنشطة وحجم تكاليف.	,674	-,488	,162
نشاط كل حجم تحديد مؤسستكم تستطيع المتوقع الإنتاج أساس على التقديرية التكلفة حساب مؤسستكم تستطيع نشاط لكل وفق موازنة إعداد مؤسستكم تستطيع الأنشطة وحجم تكاليف.	,693	,277	-,391
نشاط كل حجم تحديد مؤسستكم تستطيع المتوقع الإنتاج أساس على التقديرية التكلفة حساب مؤسستكم تستطيع نشاط لكل وفق موازنة إعداد مؤسستكم تستطيع الأنشطة وحجم تكاليف.	,801	,325	-,216
نشاط كل حجم تحديد مؤسستكم تستطيع المتوقع الإنتاج أساس على التقديرية التكلفة حساب مؤسستكم تستطيع نشاط لكل وفق موازنة إعداد مؤسستكم تستطيع الأنشطة وحجم تكاليف.	,816	,113	-,322
نشاط كل حجم تحديد مؤسستكم تستطيع المتوقع الإنتاج أساس على التقديرية التكلفة حساب مؤسستكم تستطيع نشاط لكل وفق موازنة إعداد مؤسستكم تستطيع الأنشطة وحجم تكاليف.	,608	,310	-,443

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 3 composantes extraites.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,887	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,914	5

Corrélations

		التسيير يساعد الموازني وفق للمبيعات الحديثة التوجهات محاسبة من المسؤولية بمؤسستكم
REGR factor score 1 for analysis 1	Corrélacion de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	,421**
	N	,000
		90
الموازني التسيير يساعد الحديثة التوجهات وفق للمبيعات المسؤولية محاسبة من بمؤسستكم	Corrélacion de Pearson	,421**
	Sig. (bilatérale)	1
	N	,000
		90

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		التوجهات تبني للتسيير الحديثة للمبيعات الموازني يسمح بمؤسستكم منطق باعتماد بدلا الموارد تسيير تخصيصها من
REGR factor score 2 for analysis 1	Corrélacion de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	,332**
	N	,001
		90
التسيير الحديثة التوجهات تبني بمؤسستكم للمبيعات الموازني تسيير منطق باعتماد يسمح تخصيصها من بدلا الموارد	Corrélacion de Pearson	,332**
	Sig. (bilatérale)	1
	N	,001
		90

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		التوجهات تبني للتسيير الحديثة للمبيعات الموازني المركز يعزز لمؤسستكم التنافسي
REGR factor score 3 for analysis 1	Corrélacion de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	,293**
	N	,005
		90
التسيير الحديثة التوجهات تبني المركز يعزز للمبيعات الموازني لمؤسستكم التنافسي	Corrélacion de Pearson	,293**
	Sig. (bilatérale)	1
	N	,005
		90

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص:

اهتمت هذه الدراسة بتبيان مساهمة التقنيات والأساليب الحديثة للتسيير الموازي في تفعيل الموازنة التجارية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، خاصة المؤسسات التجارية التي تتميز بنشاطها التجاري الحيوي الذي يعتمد على التغيير ومواكبة الحداثة في التسيير، واعتمادها أساساً على التسيير الموازي للمبيعات. تم اعتماد منهجيتين في الدراسة الميدانية: منهج المحاكاة الذي يهدف لتطبيق تقنية التسيير الموازي لملاحظة ومراقبة نتائج تطبيقها على المؤسستين المدروستين وهو ما سمح لنا باختبار فرضياتنا. إضافة لاستخدام الاستبيان الاحصائي لاستكمال اختبار الفرضيات عبر أخذ صورة عامة حول واقع التسيير الموازي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وامكانياتها لتبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي ونتائج تطبيق ذلك، وذلك من خلال جمع بيانات من اجابات إشارات لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الجزائرية تمتلك امكانيات لتفعيل الموازنة التجارية، وذلك من خلال استخدام تقنيات مطورة للتنبؤ بالمبيعات، وتقنيات لتحليل الانحرافات بصورة تسمح بتحديد أسبابها، إضافة إلى تبني التوجهات الحديثة للتسيير الموازي. **الكلمات المفتاحية:** الموازنات التجارية، التوجهات الحديثة للتسيير الموازي، التسيير بدون موازنات، التنبؤ المتداول، الموازنة على الأساس الصفري، مقومات تفعيل الموازنات التقديرية.

Résumé :

Ce travail de recherche a pu montrer la contribution des nouvelles techniques de la gestion budgétaire à la redynamisation des budgets commerciaux, en particulier, les entreprises commerciales. Ces derniers se caractérisent par leur activité dynamique qui s'adapte aux changements et aux nouveautés, et qui repose essentiellement sur le budget commercial.

Pour tester nos hypothèses, on a adopté deux méthodologies de recherche : la simulation qui repose sur l'application des nouvelles techniques de gestion budgétaire et l'observation des résultats dans deux entreprises. On a aussi procédé à une enquête à la base d'un questionnaire auprès d'un ensemble des entreprises algériennes pour soulever la réalité de la gestion budgétaire et tester les potentialités d'application des nouvelles tendances de la gestion budgétaire et ses résultats.

Cet étude a montré la capacité des entreprises algériennes d'améliorer les budgets commerciaux, à travers l'adoption des nouvelles tendances dans les techniques de prévision des ventes, de l'analyse des écarts, ainsi que toutes les dimensions de la gestion budgétaire.

Mots clés : Budgets commerciaux, les nouvelles tendances de la gestion budgétaire, gestion sans budget, Rolling forecasting, Budget à la base zéro, les potentialités de redynamisation des budgets.