

الفصل الثالث

مراقبة التسيير باستخدام الموازنات التقديرية

يعتمد في هذه المحاضرة على مقياس الموازنات التقديرية التي تم تدريسها في السنة الثالثة ليسانس

وكل ما نتطرق فيه في هذه المحاضرة يتعلق بالعناصر الأساسية التي تركز عليها مراقبة التسيير سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية، بالنسبة للطلبة الذين لم يدرسوا مقياس الموازنات التقديرية، يطلب منهم الاطلاع على المراجع المتعلقة بالموازنات التقديرية حتى يتسنى لهم الفهم أحسن

❑❑❑ مدخل للموازنات التقديرية

❑❑❑ إجراءات إعداد الميزانية التقديرية

❑❑❑ مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية

❑❑❑ مراقبة تسيير الميزانية التقديرية

1- مدخل للموازنات التقديرية

أ)- أهمية استخدام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير.

- ✓ إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.
- ✓ أداة للتنسيق بين مختلف الأنشطة
- ✓ تحسن أداء المؤسسة.
- ✓ المقارنة بين النتائج المحققة بما تم تقديره خلال الفترة
- ✓ قياس الانحرافات وتحليلها والبحث عن مسبباتها
- ✓ تحديد التدابير والاجراءات التصحيحية للاختلالات
- ✓ تجنب الفشل والخسائر بالمتابعة الشهرية وتدارك النقائص
- ✓ تحديد الواجبات و تحميل المسؤوليات
- ✓ تقدير كفاءة المسؤولين بالمقارنة مع المتطلبات الاستراتيجية

1- مدخل للموازنات التقديرية

(ب) أنماط الموازنات التقديرية.

- **الموازنة المرنة:** تعد على أساس أسعار ومستويات مختلفة من النشاط لتفادي الأخطار المحتملة، ويجري العمل بها عادة عند وجود صعوبات في التقدير أو عند توقع تغيرات في الظروف المستقبلية
- **الموازنة الثابتة:** تعد على أساس أسعار ومستويات ثابتة النشاط، ويجري العمل بها عادة عندما تكون المؤسسة عن مستوى التشغيل التام وتنشعب السوق، حيث تجد المؤسسة صعوبة في استدراج زبائن جدد وعدم القدرة على تلبية طلبياتهم
- **الموازنة الصفرية:** تهدف هذه الطريقة إلى تجنب تكرار أو تجديد ميزانيات السنوات السابقة، وتهدف إلى إعادة تعريف التكاليف الهيكلية من خلال تحليل خدمة التكلفة، تم نقرر إما بزيادة أو تخفيض الميزانية أو إلغاؤها، إنها بالتأكيد طريقة مرهقة، ولكنها مناسبة بشكل خاص لعمليات الاندماج وإعادة الهيكلة، لأنها تسمح بإعادة تخصيص الموارد لأسواق جديدة أو أنشطة جديدة.

1- مدخل للموازنات التقديرية

(ب) أنماط الموازنات التقديرية.

➤ **الموازنة على أساس النشاط:** هي طريقة لتحديد التكلفة بالاستناد إلى مفهوم النشاط ، وليس إلى مفهوم المنتج أو الخدمة، حيث تخصيص الموارد لم يعد يعتمد فقط على مؤشرات الحجم، ولكن على أساس خصائص المنتجات أو الخدمات، الغرض منها هو شرح عملية خلق القيمة داخل مراكز المسؤولية للشركة، تهدف هذه الطريقة إلى فهم الأنشطة والعلاقات التي تربطها بالإستراتيجية العامة للشركة باستخدام تحليل العمليات. يتم تقدير الموارد على أساس مستوى النشاط الفعلي لمراكز الأنشطة، حيث لم تعد الميزانيات أدوات لقياس التكاليف، ولكنها أدوات لتحديد أسباب وآثار الاختلافات غير المتوقعة في المعلمات Paramètres.

1- مدخل للموازنات التقديرية

(ب) أنماط الموازنات التقديرية.

➤ **الموازنة على أساس معدل التعديل:** وتنقسم إلى قسمين:

✓ **الموازنة على أساس المعدل الثابت:** حيث يعتمد فيها على ميزانية السنة السابقة مع إضافة أو تخفيض معدل ثابت لجميع عناصر الميزانية، كأن تقرر الإدارة العليا رفع الميزانية بنسبة 5% وبذلك تعدل جميع عناصر الميزانية بنفس النسبة، تستخدم كثيرا في إعداد ميزانية الإدارة العمومية على الخصوص.

✓ **الموازنة على أساس المعيار النموذجي لأقسام ومراكز المسؤولية:** تحدد معايير أو مؤشرات أو عبارة أخرى معدلات لتغيير الميزانية التقديرية، حيث يكون لكل قسم أو مركز مسؤولية (التموين، الانتاج، الورشة 1، الورشة 2، البيع) معيار سواء كان معدل أو معادلة خاصة بكل قسم من اقسام المؤسسة على عكس المعدل السابق الذي تشترك فيه جميع الأقسام بالتساوي.

2- إجراءات إعداد الميزانية التقديرية

أ- التقديرات: يعتمد في تقدير الميزانية على كفتيتن نوعية؁ وكمية:

❖ الطرق الكيفية أو النوعية: وتتخلص فيما يلي:

✓ تقديرات رجال البيع: في حالة المنتجات والسلع المعروفة والتي لها شبكة توزيع وزبائن.

✓ تقديرات الخبراء والمتخصصين: في حالة المنتجات الجديدة أو الحديثة التي ليست لها سوق معروفة.

✓ دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة: معرفة التوجهات العامة من خلال معدل النمو ومعدل الدخل وحجم الطلب والقدرة الشرائية ومعدل البطالة؁ وتشجيع الدولة وفرض الرسوم والضرائب...

✓ دراسة العينات (الأسواق) الاختيارية: من خلال دراسة عينة من السوق سواء بالنسبة للزبائن أو بالنسبة للمؤسسات التي تنشط في نفس القطاع.

2- إجراءات إعداد الميزانية التقديرية

(أ)- التقديرات:

❖ **الطرق الكمية أو الرياضية:** وتشمل الطرق المعتمدة في دراسة وتحليل السلاسل الزمنية ومن أهمها:

- طريقة المتوسطات: ومنها

✓ **طريقة الخط المستقيم ذو النقطتين:** يحدد متوسطين حسابيين لكل السلسلة الزمنية، حيث تقسم السلسلة الزمنية إلى قسمين وكل قسم يستخرج متوسطه الحسابي، ومن خلال النقطتين يرسم مستقيم وبتمديد المستقيم يمكن تقدير ميزانية السنة المقبلة.



2- إجراءات إعداد الميزانية التقديرية

أ- التقديرات (تابع):

الكمية أو الرياضية (تابع)

✓ طريقة المتوسطات المتحركة:

$$\bar{X}_2 = 1/3 (x_1 + x_2 + x_3)$$

المتوسط المتحرك 3 سنوات

$$\bar{X}_3 = 1/4 \left(\frac{x_1}{2} + x_2 + x_3 + x_4 + \frac{x_5}{2} \right)$$

المتوسط المتحرك 4 سنوات

✓ طريقة المجاميع المتحركة: مثلا لحساب المجموع المتحرك لمبيعات شركة معينة

فحتاج لحساب مجموع المبيعات للسنة السابقة ومبيعات الفترة (شهر) السابقة ومبيعات الفترة (شهر) الحالية، وباستخدام المعادلة التالية نجد المجموع المتحرك

المجموع المتحرك = مبيعات السنة السابقة - مبيعات الفترة السابقة + مبيعات الفترة الحالية.

مبيعات الفترة الحالية = المجموع المتحرك - مبيعات السنة السابقة + مبيعات الفترة السابقة.

2- إجراءات إعداد الميزانية التقديرية

أ- التقديرات (تابع) :

طريقة منحني الاتجاه العام :

✓ معادلة خط الانحدار: طريقة المربعات الصغرى $Y = aX + b$

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

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

✓ المعادلة الأسية أو المعادلة اللوغارتمية.

$$y = b \cdot a^x \quad \log y = \log (a^x b)$$

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

$$\log a = A, \log b = B, \log y = Y \Rightarrow Y = Ax + B$$

نكمل الحل بطريقة المربعات الصغرى

2- إجراءات إعداد الميزانية التقديرية

أ- التقديرات (تابع):

طريقة منحني الاتجاه العام (تابع):

✓ طريقة المعامل الموسمي: إذا كانت البيانات المتعلقة بمبيعات مؤسسة معينة تتأثر بالعوامل الموسمية كفصل الصيف والشتاء، مثل بيع المعاطف أو الملابس، فمعادلة الاتجاه العام الخطي لا يكون لها مصداقية، حيث نضطر إلى أخذ المعامل الموسمي بعين الحسبان

أولاً: نقوم باستخراج معادلة خط الانحدار بطريقة المربعات الصغرى من البيانات الموسمية للسنوات السابقة.

ثانياً: نقوم باستخراج المعامل الموسمي لكل ثلاثي أو كل شهر.

ثالثاً: نقوم باحتساب المتوسط الموسمي لكل ثلاثي أو كل شهر.

رابعاً: عند تقدير المبيعات في الميزانية التقديرية نقوم بالتعويض في معادلة خط الانحدار ثم نضرب القيم المحصلة في المعامل الموسمي.

$$Y = aX + b$$

$$S = \frac{\text{القيمة الموسمية}}{\text{القيمة المعدلة}}$$

المعامل الموسمي

2- إجراءات إعداد الميزانية التقديرية

(ب)- إعداد الميزانية التقديرية

- الموازنة التقديرية للمبيعات.
 - الموازنة التقديرية للتمويل.
 - الموازنة التقديرية للإنتاج.
 - الموازنة التقديرية للمصاريف.
 - الموازنة التقديرية للخزينة.
 - الموازنة التقديرية للإستثمار.
- الموازنة التقديرية للخزينة = المبيعات – تكلفة التمويل – تكلفة الإنتاج – المصاريف.
- الموازنة التقديرية للاستثمار = الخزينة – الاحتياطات – الأرباح الموزعة.

3- مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية:

أ- تقدير الانحرافات.

يعود الانحراف في النتيجة إلى الفرق بين النتيجة المقدرة والنتيجة المحققة، ويعود ذلك إلى الانحراف في المبيعات (الفرق بين المبيعات المقدرة والمبيعات المحققة) أو الانحراف في تكلفة التمويل أو تكلفة الإنتاج أو المصاريف المختلفة، ويحسب الفرق بطرح القيم المقدرة من القيم المحققة.

الانحراف في المبيعات = المبيعات المحققة – المبيعات المقدرة

الانحراف في المشتريات = المشتريات المحققة – المشتريات المقدرة.

الانحراف في الإنتاج = الكمية المنتجة فعلا – الكمية المقدرة انتاجها.

الانحراف في المصاريف = المصروف الفعلي – المصروف المقدر.

الانحراف في ساعات العمل المباشرة = الساعات المعمولة – الساعات المقدرة

الانحراف في الانتاجية = الانتاجية الفعلية – الانتاجية المقدرة.

3- مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية:

(ب)- تحليل الانحرافات



3- مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية:

(ب)- تحليل الانحرافات (تابع)

➤ الانحراف في رقم الأعمال :

الانحراف في رقم الأعمال = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المقدر

$$\begin{aligned} \Delta CA &= CA_r - CA_p \\ CA_r &= Q_r \times P_r \\ CA_p &= Q_p \times P_p \end{aligned} \quad \Rightarrow \quad \Delta CA = (Q_r \times P_r) - (Q_p \times P_p)$$

$$\Delta Q = (Q_r - Q_p) P_p$$

انحراف الكمية

$$\Delta P = (P_r - P_p) Q_p$$

انحراف السعر

$$\Delta QP = (Q_r - Q_p) - (P_r - P_p)$$

الانحراف المشترك

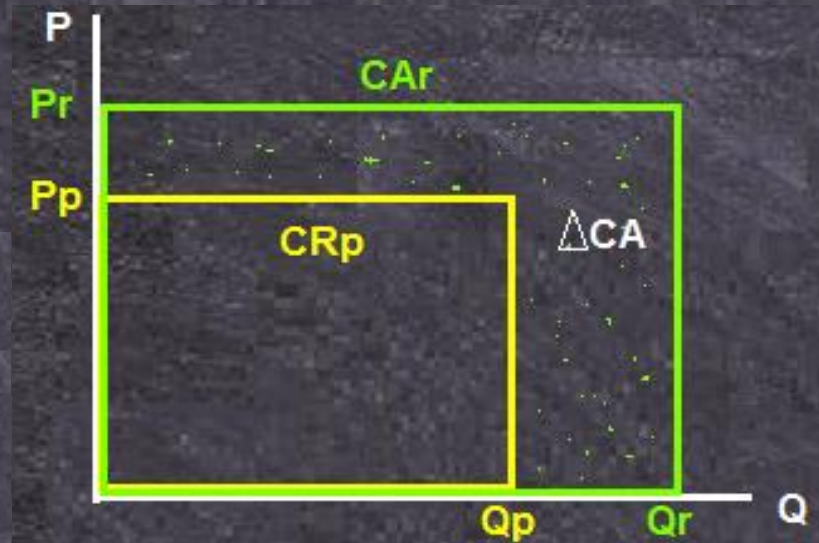
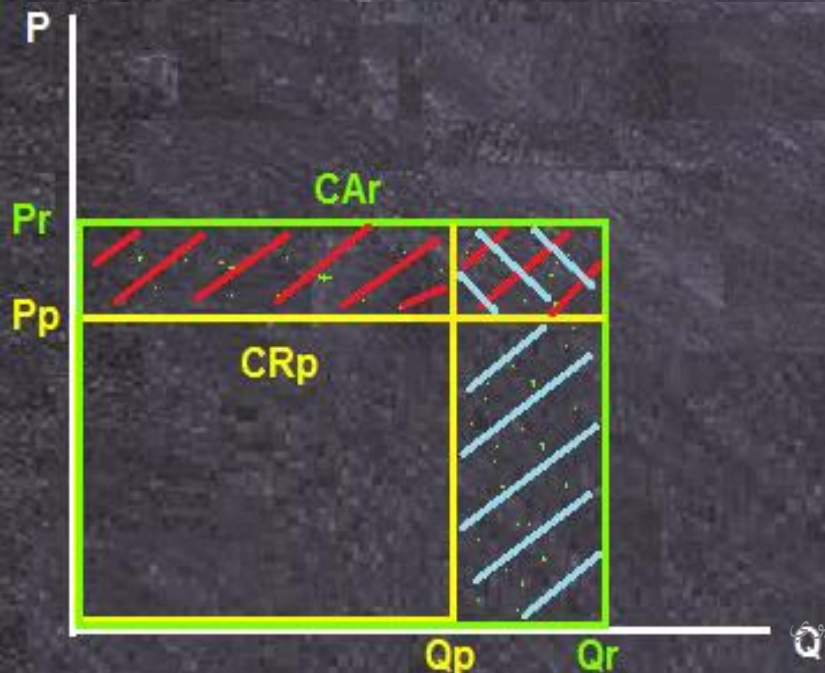
3- مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية:

(ب)- تحليل الانحرافات (تابع)

➤ التمثيل البياني للانحرافات :

الانحراف في رقم الأعمال = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المقدر

$$\Delta CA = CA_r - CA_p$$



انحراف الكمية وانحراف السعر

3- مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية:

(ب)- تحليل الانحرافات (تابع)

➤ التمثيل البياني للانحرافات :

الانحراف في رقم الأعمال = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المقدر

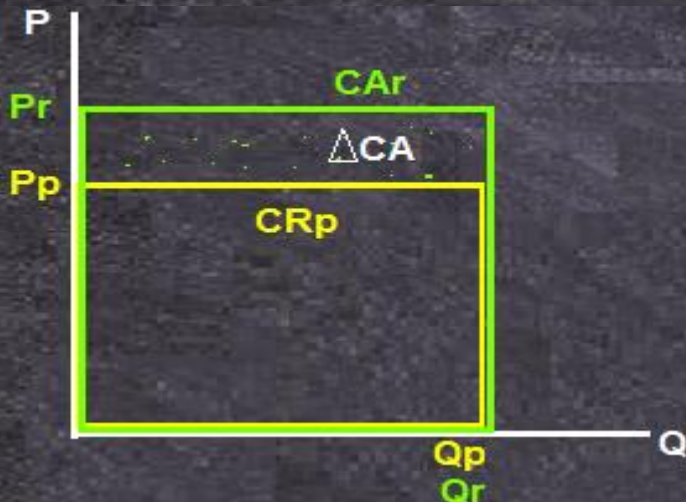
$$\Delta CA = CA_r - CA_p$$

انحراف الكمية وثبات السعر

$$(P_r - P_p) Q_p$$

انحراف الكمية وثبات السعر

$$(Q_r - Q_p) P_p$$



4- مراقبة تسيير الميزانية التقديرية:

أ)- تحليل المتطلبات التنظيمية وسلطة القرار

بعد تحديد الفروق وتحليلها وقبل اللجوء إلى وضع التدابير التصحيحية، يجب تحليل القدرات الهيكلية والاستراتيجيات المعتمدة في المؤسسة.

مثلا: انخفاض في الكميات المباعة، قد يكون السبب خارجي أو داخلي:

➤ الأسباب الخارجية:

- ✓ انخفاض الطلب الكلي بسبب ارتفاع اسعار المنتجات أو المواد الأولية
- ✓ ارتفاع البطالة.
- ✓ ظهور منتجات بديلة.
- ✓ ارتفاع اسعار السلع المكملة.

➤ تحليل قدرات المؤسسة:

- ✓ القدرة على التخزين خلال الظروف الاستثنائية.
- ✓ القدرة على التوزيع في الأماكن الأقل ضررا.
- ✓ القدرة على اعتماد قرض الزبون.
- ✓ القدرة على المنافسة السعرية.
- ✓ القدرة على الانفاق الاشهاري والترويجي
- ✓ القدرة على خلق تحالفات تجارية
- ✓ القدرة على تخفيض سعر التكلفة من خلال تحسين الدورة الانتاجية أو التقليل من التكاليف الهيكلية والادارية.

4- مراقبة تسيير الميزانية التقديرية:

أ)- تحليل المتطلبات التنظيمية وسلطة القرار (تابع)

➤ الأسباب الداخلية:

- ✓ رداءة منتجات المؤسسة بالمقارنة مع منافسيها
- ✓ انخفاض الانتاجية.
- ✓ ارتفاع اسعار المؤسسة بالمقارنة مع منافسيها.
- ✓ ضعف العملية التسويقية.
- ✓ ضعف القدرة التفاوضية للمؤسسة سواء مع الموردين أو مع الزبائن.

➤ تحليل قدرات المؤسسة:

- ✓ القدرة على تحسين جودة المنتج.
- ✓ القدرة على الرفع من درجة التأهيل والتكوين.
- ✓ القدرة على التحكم في التكاليف.
- ✓ القدرة على المنافسة السعرية.
- ✓ القدرة على الانفاق الاشهاري والترويجي
- ✓ القدرة على التفاوض والتوفيق بين قرض المورد والزبون
- ✓ القدرة على التمويل الذاتي والتمويل التساهمي.

4- مراقبة تسيير الميزانية التقديرية:

(ب)- إعداد ووضع قيد التنفيذ الإجراءات والتدابير التصحيحية.

بعد تحليل الفروقات واستخلاص المسببات وتحليل القدرات، توضع جملة من الاجراءات والتدابير التصحيحية بحسب المشكل وظروف المؤسسة، فلمعالجة المشكلة السابقة المتعلقة بانخفاض الكميات المباعة يمكن اقتراح التدابير التالية:

➤ التدابير العامة:

- ✓ اعداد برنامج تكويني للعمال المعنيين (تكوين، تدريب، رسكلة)
- ✓ اعداد برنامج تسويقي لتحسين الطلب على منتجات المؤسسة.
- ✓ تحديد الأسعار بما يستجيب لإستراتيجية المؤسسة.
- ✓ تحميل التكاليف بالكيفية التي تساهم في تخفيض سعر التكلفة.
- ✓ توظيف متخصصين ذوي خبرة في التفاوض والعلاقات الخارجية.
- ✓ فتح رأسمال المؤسسة للمساهمين للرفع من قدرة التمويل والرفع من الكفاءة الانتاجية.
- ✓ القيام بتحالفات سوقية، والتكاملات الأمامية والخلفية والرأسية.
- ✓ تحسين سلسلة التوريد والتخزين .
- ✓ صياغة استراتيجية واضحة المعالم لدى المسؤولين.
- ✓ وضع تكتيكات مفهومة ومناسبة تتلاءم مع المؤهلات المعرفية والعلمية للمنفذين.

4- مراقبة تسيير الميزانية التقديرية:

(ب)- إعداد ووضع قيد التنفيذ الإجراءات والتدابير التصحيحية (تابع).

➤ الإجراءات التصحيحية:

الإجراء:

اختيار الطريقة المناسبة لتحميل التكاليف على المنتجات بما يناسب استراتيجية المؤسسة:

الهدف: رفع المبيعات بكمية كبيرة عن طريق الحملات التسويقية

الاجراء: اختيار طريقة التكلفة المباشرة

الهدف: تخفيض التكلفة عند مستوى التشغيل غير التام

الاجراء: اختيار طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

الهدف: المنافسة السعرية:

الإجراء: اختيار طريقة التكلفة المستهدفة

الهدف: الرفع من القدرة الانتاجية

الاجراء: اختيار طريقة التكلفة المتغيرة

التدبير:

تحميل التكاليف بالكيفية التي تساهم في تخفيض سعر التكلفة.