

## محاضرة مقياس محاسبة التسيير

### مدخل

يعتبر هذا المقياس استكمال لمقياس مراقبة التسيير الذي درس خلال السنة الفارطة ؛بحيث تناولنا فيها أدوات مراقبة التسيير المتمثلة في المحاسبة التحليلية واستخداماتها في الرقابة الداخلية للمؤسسة. سنتناول من خلاله الاداة الثانية من الادوات المستخدمة في الرقابة وهي نظام الموازنات التقديرية ثم نتطرق الى الاداة الثالثة و هي لوحة القيادة.

### محاور المقياس:

مدخل لنظام الموازنات

1- موازنة المبيعات

1-1 اعداد موازنة المبيعات

1-2 الرقابة على موازنة المبيعات

2- موازنة الانتاج

2-1 اعداد موازنة الانتاج(اعداد البرنامج الانتاجي باستخدام الطريقة البيانية).

2-2 الرقابة على موازنة الانتاج

3- موازنة التمويل

4- موازنة الاستثمار

4-1 كيفية استخدام الطرق الكمية لاختيار الاستثمارات

4-2 اعداد موازنة الاستثمار

4-3 الرقابة على موازنة الاستثمار

5- الموازنة النقدية

5-1 اعداد الموازنة النقدية

5-2 الرقابة على الموازنة النقدية

لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير.

## الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير

### III-1-1-مدخل للموازنات التقديرية

#### III-1-1-الميزانية التقديرية: مفهومها وأهميتها

- ❖ الموازنة عبارة عن تعبير كمي لخطة الأعمال وتساعد على تحقيق التنسيق والرقابة.
- ❖ ويعرف معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بانجلترا على أنها خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة زمنية محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحميلها خلال هذه الفترة، والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين.

- ❖ أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرفها بأنها تقدير قيمى لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد.
- ومن خلال هذه التعاريف نستخلص أن نظام الموازنات التقديرية يقدم الخدمات الرئيسية التالية:
  - التخطيط، التنظيم، التنسيق والتوجيه والرقابة، والتحفيز. وتتجلى أهمية الموازنات التقديرية في المهام التالية:

- يوجب على الإدارة المؤسسة صياغة خطط واضحة ورسم سياسات وبرامج تضمن الوصول إلى تحقيق الأهداف؛
- هذا النظام يفرض ضرورة مشاركة كافة العاملين في عملية صياغة الخطط، والالتزام بتنفيذ المهام الملقاة على عاتقهم؛
- يسمح للمؤسسة تحديد المسؤوليات في المؤسسة؛
- يسمح هذا النظام في متابعة مدى التقدم الحاصل فيه وتحديد نقاط الاختناق وأسبابها، ومن المسؤول عنها وكيفية معالجتها.

#### III-1-2-نواع الموازنات التقديرية:

- 1- من ناحية الفترة الزمنية: وفقا لهذا المعيار يقسم إلى موازنات قصيرة الأجل وهي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى القصير؛ وموازنات طويلة الأجل وهي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى الطويل، وتعتبر الأولى جزء في الثانية.
- 2- من حيث وحدة القياس المستعملة: هناك موازنات معبر عنها على أساس عيني (كمية الإنتاج، كمية المواد الأولية، ساعات العمل ...). وموازنات معبر عنها على أساس نقدي (تعتمد على أساس معطيات من المحاسبة العاملة والتحليلية).

#### 3- من ناحية طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية:

- أ- موازنة الاستغلال: هذه الموازنات تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من: شراء، إنتاج، توزيع، بيع... إلخ.

ب- الموازنات المالية: وتتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال إضافة إلى اختصاصها بالتخطيط والإنفاق بالمشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها وتتكون من:

- الموازنة الاستثمارية؛

- الموازنة النقدية؛

- جدول التمويل التقديري؛

- موازنة القدرة على التمويل الذاتي.

#### 4- التقسيم على أساس الثبات والمرونة:

أ- الموازنات الثابتة: تبنى على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط، وتستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ بدقة بحجم النشاط المتوقع للفترة القادمة؛

ب- الموازنات المرنة أو المتغيرة: تعتمد الأولى على أساس تغير الأسعار، أما المتغيرة أو الديناميكية تعد على أساس عدة مستويات من النشاط.

#### 5- تحديد فترة الموازنات التقديرية:

لا توجد قواعد متفق عليها بخصوص تحديد هذه الفترة، وتختلف باختلاف طبيعة المنتج ومعدل دورانه. وعادة ما يتم إعداد الموازنات على أساس سنوي حتى تتفق مع السنة المالية، ولتجنب الأخطار وتحقيق الرقابة المستمرة والتخطيط الفعال، عادة ما يتم تقسيم الموازنة السنوية حسب الفصول أو الشهور.

### III-2- الميزانية التقديرية للمبيعات:

أول ما يقوم به مسئولو إعداد الموازنات التقديرية هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات الذي يستند عليه إعداد الموازنات الأخرى (إنتاج، مشتريات، استثمارات...). ونجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات، ولهذا يجب إتباع الأساليب العلمية لتحقيق أكثر دقة، وتتم عملية التقدير وفقا للكيفية التالية:

1- تحديد الهدف من التقدير؛

2- تقسيم المنتجات المراد بيعها إلى مجموعات متجانسة؛

3- معرفة العوامل التي تؤثر على مبيعات كل مجموعة وترتيبها حسب قوة تأثيرها؛

4- إختيار أسلوب التنبؤ الذي يتناسب مع كل مجموعة متجانسة؛

5- جمع المعلومات والبيانات وتحليلها تحليلا علميا واستخلاص النتائج.

### III-2-1- العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على حجم المبيعات:

وقبل التطرق إلى أساليب التنبؤ نتطرق أولا إلى أهم العوامل التي تؤثر على مبيعات المؤسسة وتمثل في:

أ- العوامل الخارجية:

- 1- النمو الديمغرافي ومدى تأثيره على خطة المبيعات في المدى الطويل؛
- 2- الأخذ في الاعتبار المؤشرات الاقتصادية العامة كمستوى العمالة، معدل الاستثمار، وتبيان أثرها على مبيعات المؤسسة،
- 3- مدى المنافسة القائمة في السوق بين المنتوجات المماثلة لمنتجات المؤسسة؛
- 4- التغير في الأذواق، التقلبات الموسمية والدورية للمبيعات.

### ب- العوامل الداخلية:

- 1- سياسة الإعلان والترويج للمبيعات؛
- 2- الطاقة الإنتاجية ومدى جودة المنتج؛
- 3- سياسة تسعير المنتوجات ومدى ارتباطها بقدرة المستهلك.

### III-2-2- أساليب وطرق التنبؤ بالمبيعات:

#### أ- الطرق الكيفية:

- 1) دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة: وتحليلها وتبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير أو الطويل، وذلك باعتماد على الإحصائيات والبيانات التي تنشرها الهيئة المكلفة بالتخطيط.
- 2) طريقة جمع التقديرات على أساس وكلاء ومدوبي البيع: يقوم رجال البيع في المناطق المختلفة التي تباع فيها منتجات المؤسسة بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن وذلك بالاعتماد على خبراتهم واتصالاتهم بالزبائن؛
- 3) اللجنة الاستشارية: تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء ليتم في الأخير الاتفاق على تقدير مشترك؛
- 4) طريقة دلفي: تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء، فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء، وبعد ذلك تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على الاستقصاءات تحت تصرف الخبراء دون ذكر الأسماء أصحابها ليتم في الأخير الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.

#### ب- الطرق الكمية:

طريقة السلاسل الزمنية: هي سلسلة إحصائية تمثل تطور ظاهرة أو متغيرة اقتصادية بدلالة الزمن، ومن أهم الطرق المستعملة هي طريقة المربعات الصغرى لتحديد معادلة خط الاتجاه العام للمبيعات على الشكل التالي:

$$y = a x_i + b$$

$$X = \sum Xi / n$$

$$Y = \sum Yi / n$$

$$b = \bar{y} + a\bar{X}$$

$$a = \frac{\sum X_i Y_i - n\bar{X}\bar{Y}}{\sum X_i^2 - n\bar{X}^2}$$

حساب المعاملات الفصلية:

إن وضع برنامج للمبيعات يجب أن تتبعه موازنات للمبيعات على أساس موسمي أو على أساس المنتوجات أو المناطق... ولاعتبار أن المبيعات لا تباع إلا مرة واحدة خلال السنة وإنما على فترات مختلفة، بحيث تتفاوت الكمية المباعة من بضاعة معينة من موسم لآخر، وهذا التفاوت والاختلاف بين الكمية المباعة من فترة لأخرى يدعى بالتغيرات الموسمية، ويتم تحديده وفقاً للمراحل التالية:

- 1- تحديد معادلة خط الاتجاه العام؛
- 2- حساب القيم المعدلة باستخدام معادلة خط الاتجاه العام؛
- 3- حساب النسبة ما بين القيم الحقيقية، والقيم المعدلة؛
- 4- من أجل كل فترة (شهر، فصل، ثلاثي...) يتم حساب المتوسط الذي يعتبر كمعامل فصلي.

مثال تطبيقي: لتكن السلسلة التالية:

الفصول	1	2	3	4
السنة 1	1000	1200	1400	1150
السنة 2	1050	1350	1500	1300
السنة 3	1100	1450	1700	1400
السنة 4	1250	1650	1850	1550

المطلوب:

- 1- إيجاد معادلة خط الاتجاه العام؛
- 2- إيجاد المعاملات الفصلية؛
- 3- التنبؤ بمبيعات السنة الخامسة

### III-2-3- الرقابة على موازنة المبيعات

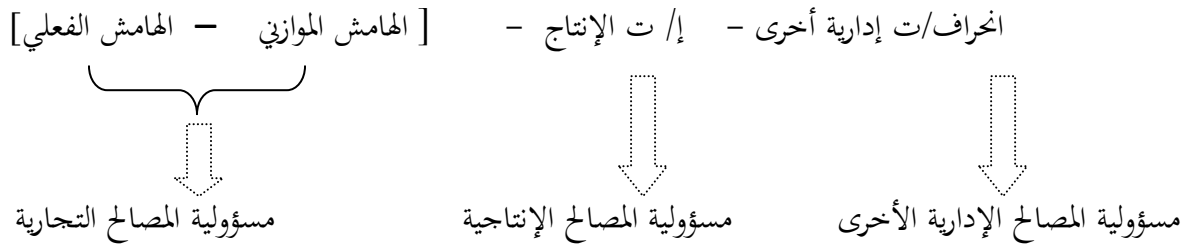
لتحقيق الرقابة على تنفيذ موازنة المبيعات فإنه ينبغي إعداد مجموعة من التقارير التي تبين فيها المبيعات الفعلية لكل نوع من أنواع المنتجات. وأحسن مؤشر يمكن الاعتماد عليه كأداة للرقابة هو معيار النتيجة، والذي يحسب وفق العلاقة التالية:

$$R=CA-CP-AC$$

$$E/R=R_r - R_b$$

$$E/R= (CA_r - CP_r - AC_r) - (CA_b - CP_b - AC_b) + CP_p - CP_p$$

$$E/R= [ (CA_r - CP_p) - (CA_b - CP_b) ] - (CP_r - CP_p) - (AC_r - AC_b)$$



R: النتيجة

CA<sub>r</sub>: رقم الأعمال الفعلي

CA<sub>b</sub>: رقم الأعمال الموازي

CP<sub>r</sub>: تكلفة الإنتاج الحقيقية

CP<sub>b</sub>: تكلفة الإنتاج الموازية

CP<sub>p</sub>: تكلفة الإنتاج ( المقدرة ) الموازية المتعلقة بالإنتاج الفعلي

AC<sub>r</sub>: تكاليف أخرى حقيقية

AC<sub>b</sub>: تكاليف أخرى موازية

المقدر: P, préétablie ، الموازي: b. budgétaire ، الحقيقي : r. réel

### تحليل الانحرافات:

بالإضافة إلى مؤشر النتيجة، ينبغي على المسير أن يقوم بتحليل مؤشر الهامش ومؤشر رقم الأعمال، وتحلل هذه الانحرافات كما يلي.

### تحليل الانحراف على الهامش:

من المستحسن أن يكون الهدف المحدد لمصلحة البيع هو هدف تحقيق هامش معني عوضا من أن يكون الهدف هو تحقيق رقم أعمال معني، ويساعد تحليل الانحرافات على الإجابة على الأسئلة التالية:

1- هل الهامش أعلى أو أقل من المتوقع؟

2- هل كمية المبيعات أكبر أو أقل من الكمية المقدرة؟

3- هل كان مزيج البيع الفعلي أفضل أو أسوأ من مزيج البيع التقديري؟

أ- حالة المؤسسة تباع منتج واحد:

في هذه الحالة غالبا ما تتأثر المؤسسة بمتغيرين فقط هما: السعر والكمية

### 1- الانحراف على السعر:

$$E/P = (p_r - p_b) Q_R$$

$$M_r - M_p$$

P<sub>r</sub>: سعر البيع الحقيقي

P<sub>b</sub>: سعر البيع الموازي

Q<sub>R</sub>: كمية المبيعات الحقيقية

### 2- الانحراف على الكمية:

$$E/Q = (Q_R - Q_b) M_b$$

$$E/Q = (Q_R - Q_b) \cdot (P_b - C_b)$$

QR: كمية المبيعات الفعلية

Qb: كمية المبيعات الموازية

Mb: الهامش الموازي للوحدة marge budgétaire

Pb: سعر البيع الموازي

Cb: تكلفة الإنتاج الموازي

أ- انحراف الهامش في حالة أكثر من منتج:

-1 انحراف السعر:

$$E/P = M_r - M_p$$

$$E/P = (P_r - P_b) \cdot Q_R$$

Pr: سعر البيع الحقيقي

Pb: سعر البيع الموازي

QR: الكمية الحقيقية للمبيعات

-2 الانحراف في الحجم الإجمالي:

$$E/VG = E/Volume Global$$

$$E/VG = (CA_p - CA_b) \cdot t_b$$

$$\sum Q_R \cdot P_b$$

CAp: رقم الأعمال المقدر

$$\sum Q_b \cdot P_b$$

CAb: رقم الأعمال الموازي

$$t_b = \frac{M_b}{C_{ab}} = \frac{CA_b - CP_b}{CA_b}$$

tb: معدل الهامش الموازي

CAb: رقم الأعمال الموازي

CPb: التكاليف الموازية

E/CV = E/Composition des Ventes

-3 الانحراف على تركيبة المبيعات:



$$E/CV = (t_p - t_b) \cdot CA_p$$

tp : معدل الهامش المقدر

$$t_p = \frac{M_p}{CA_p}$$

$$M_p = CA_p - CP_p$$

ب- تحليل الانحراف على رقم لأعمال:

الانحراف على رقم الأعمال هو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال الفعلي ورقم الأعمال الموازي ويجل كالتالي:

أ- في حالة منتج واحد: يقسم الانحراف إلى انحراف السعر و انحراف الكمية

$$E/CA = CA_r - CA_b$$

$$E/P = (P_r - P_b) \cdot Q_r$$

$$E/Q = (Q_r - Q_b) \cdot P_b$$

ب- في حالة أكثر من منتج:

\* انحراف السعر:

$$E/P = CA_r - CA_p$$

$$CA_p = \sum Q_r \cdot P_b$$

\* انحراف الكمية: وينقسم إلى انحرافين جزئيين:

أ- الانحراف على الحجم الإجمالي:

$$E/VG = (Q_{tr} - Q_{tb}) \cdot \bar{P}_b$$

$$P_b = \frac{\sum Q_b \cdot P_b}{\sum Q_b}$$

$$E/CV = (\bar{P}_p - \bar{P}_b) \cdot Q_r$$

ب- الانحراف على المزيج البيعي:

$$\bar{P}_p = \frac{\sum CA_p}{\sum Q_r} = \frac{\sum Q_r \cdot P_b}{\sum Q_r}$$

$$\bar{P}_b = \frac{\sum CA_b}{\sum Q_b} = \frac{\sum Q_b \cdot P_b}{\sum Q_b}$$