

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة -القلية -

مذكرة نهاية الدراسة مقدمة للحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير

التخصص: مراقبة التسيير

الموضوع:

مدى مساهمة الموازنات التقديرية في تفعيل نظام مراقبة  
التسيير في المؤسسة الاقتصادية  
حالة مؤسسة تونيك صناعة - تيبازة-

تحت إشراف:

الأستاذة مقداد شفيقة

من إعداد الطالبة:

كرازدي لمياء

مدة التربص: من 4 مارس إلى 3 أبريل 2018.

مكان التربص: تونيك صناعة ببو سماعيل - تيبازة-

2018-2017



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة -القلية -

مذكرة نهاية الدراسة مقدمة للحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير

التخصص: مراقبة التسيير

الموضوع:

مدى مساهمة الموازنات التقديرية في تفعيل نظام مراقبة  
التسيير في المؤسسة الإقتصادية  
حالة مؤسسة تونيك صناعة - تيبازة-

تحت إشراف:

الأستاذة مقداد شفيقة

من إعداد الطالبة:

كرازي لمياء

مدة التربص: من 4 مارس إلى 3 أبريل 2018.

مكان التربص: تونيك صناعة ببو سماعيل - تيبازة-

2018-2017

# إهداء

الحمد لله الذي نفتح به الكلام

و الحمد لله الذي حمده أفضل ما جرت به الأقلام

و صل الله على محمد و على آله و صحبه و سلم تسليما

إلى من ركع العطاء أمام قدميها ... إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينيها... إلى ينبوع الصبر و

التفاؤل... إلى الوردة التي فاح عبيرها و طاب شذاها... إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة

إلى الذي أحمل اسمه بكل افتخار... إلى من علمني العطاء دون انتظار... إلى من حصد الأشواك عن دربي

ليمهد لي طريق العلم... إلى الشمعة التي أحرقت نفسها لتنير لنا الحياة... إلى والدي العزيز

أطال الله في عمرهما

إلى توأم روحي ورفقاء دربي... إلى من بهم أكبر وعلهم أعتمد... إلى وصال إختي ماسنيسا،

ملاك، حنين

إلى كل من ساندني في مشواري الدراسي... إلى منبع ثقتي وإرادتي... إلى خالي العزيز رياض حفظه الله و

رعاه... إلى كل العائلة من أعمام و أخوال

إلى الذين أحببتهم و عشت معهم أجمل اللحظات... إلى من أخذوني معهم إلى مناهل الفرح و النجاح... إلى

صديقاتي: حفيظة، لينا أنفال، أميرة، صابرة، أسماء، مروة، سمرة، أميمة، هاجر، صبرينة، أميرة،

فاطمة، لويضة...

و إلى كل من سعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي

# كلمة شكر

أشكر الله عز وجل الذي منحني الإرادة و وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع فله الشكر أولا و  
أخيرا

وأقدم بخالص الثناء للأستاذة المشرفة *مقداد شفيقة* على نصائحها و توجيهاتها الصائبة  
طيلة مدة البحث

و لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لكل عمال مؤسسة تونيك صناعة وأخص بالذكر السيد زتيبي،  
و السيد محمد ، و إلى السيدة نوال، لدعمهم الدائم و المستمر خلال فترة التريص .

أيضا جزيل الشكر موصول إلى كل أساتذة المدرسة العليا للتجارة و خاصة للأستاذ الربيعي  
مانع الذي لم يبخل عليا بتوجيهاته القيمة

وأشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

الفهرس

III-I	الفهرس
IV-V	قائمة الجداول و الأشكال
VIII-VI	الملخص
أ- ج	المقدمة
2	<b>الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول نظام مراقبة التسيير</b>
3	المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير
3	المطلب الأول: نشأة و تطور مراقبة التسيير
9	المطلب الثاني: أهمية و أهداف مراقبة التسيير في المؤسسة
12	المطلب الثالث: مسار مراقبة التسيير
16	المبحث الثاني: دور و مكانة مراقب التسيير
16	المطلب الأول: دور مراقب التسيير
18	المطلب الثاني: مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة
21	المطلب الثالث: مؤهلات و صفات مراقب التسيير
22	المطلب الرابع: معيقات مراقبة التسيير و شروط نجاحها
25	المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير
25	المطلب الأول: النظام المحاسبي
28	المطلب الثاني: نظام المعلومات و التحليل المالي
31	المطلب الثالث: لوحة القيادة و الموازنات التقديرية
34	خلاصة الفصل الأول
36	<b>الفصل الثاني: دور الموازنات التقديرية في تفعيل مراقبة التسيير</b>
37	المبحث الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية
37	المطلب الأول: التسيير الموازني
38	المطلب الثاني: مفهوم الموازنات التقديرية

- المطلب الثالث: أهداف ومبادئ الموازنات التقديرية.....40
- المطلب الرابع: أنواع الموازنات التقديرية و معايير تصنيفها.....46
- المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية.....49
- المطلب الأول : موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي و مقومات نجاح تنفيذها.....49
- المطلب الثاني: مراحل و ترتيب إعداد الموازنات التقديرية و العوامل المتحكمة فيها.....52
- المطلب الثالث: مزايا استخدام الموازنات التقديرية و حدود الانتفاع بها.....57
- المبحث الثالث: استخدام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير.....59
- المطلب الأول : استخدام موازنة المبيعات في مراقبة التسيير.....59
- المطلب الثاني: استخدام موازنة الإنتاج و موازنة التموينات في مراقبة التسيير.....62
- المطلب الثالث: استخدام موازنة اليد العاملة، الموازنة النقدية في مراقبة التسيير.....64
- خلاصة الفصل الثاني.....67
- الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة...69**
- المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة تونيك صناعة.....70
- المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة مؤسسة تونيك صناعة.....70
- المطلب الثاني: نشاط المؤسسة و أهميتها الاقتصادية.....72
- المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة تونيك صناعة.....75
- المبحث الثاني: واقع استخدام مراقبة التسيير في مؤسسة تونيك صناعة.....80
- المطلب الأول: تقديم مراقبة التسيير في مؤسسة تونيك صناعة.....80
- المطلب الثاني: هيكل و مهام مديرية مراقبة التسيير و التنظيم بالمؤسسة.....80
- المطلب الثالث: الأدوات المعتمدة لمراقبة التسيير في المؤسسة.....82



المبحث الثالث: واقع إستخدام الموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة	85.....
المطلب الأول: إعداد الموازنات التقديرية و طرق التنبؤ بها في المؤسسة	85.....
المطلب الثاني: تنفيذ الرقابة على موازنات المؤسسة (المبيعات، الإنتاج...)	95.....
المطلب الثالث: الإجراءات المقترحة لتصحيح الانحرافات	100.....
خلاصة الفصل الثالث	102.....
الخاتمة	104.....

قائمة المراجع

الملاحق

# الجداول والأشكال

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
06	مراقبة التسيير حسب مدارس الفكر الإداري	01
86	نسبة مبيعات صناديق من كرتون المموج من المبيعات الكلية للمؤسسة	02
88	المبيعات المحققة لصناديق من الكرتون المموج للفترة 2015-2017.	03
90	نموذج الانحدار الخطي البسيط	04
91	نتائج اختبار فيشر لكشف الموسمية و الاتجاه العام	05
93	المبيعات التقديرية لمنتوج صناديق من الكرتون المموج لسنة 2018	06
94	مقارنة المبيعات التقديرية بالمبيعات الفعلية لسنة 2018 حسب تقديرات المؤسسة و باستعمال معادلة الانحدار الخطي البسيط	07
95	انحراف المبيعات لسنة 2017	08
97	انحراف الانتاج لسنة 2017	09
98	انحراف موازنة المواد الأولية لسنة 2017	10
99	انحراف اليد العاملة لسنة 2017	11
101	الإجراءات التصحيحية المقترحة	12

## قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مفهوم مراقبة التسيير	07
02	مثلث مراقبة التسيير	08
03	أهداف مراقبة التسيير	12
04	مسار مراقبة التسيير	15
05	دور مراقب التسيير	17
06	مهام مراقب التسيير	18
07	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العام	19
08	مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية	20
09	مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير	21
10	نظام معلومات التسيير	29
11	مراحل تصميم لوحة القيادة	32
12	الدور التخطيطي و الرقابي للموازنات	40
13	عملية الرقابة	43
14	موقع وظيفة الموازنات التقديرية في المؤسسات الكبيرة	49
15	موقع وظيفة الموازنات التقديرية في المؤسسات الصغيرة	50
16	نظام الموازنات حسب التسلسل	56
17	الهيكل التنظيمي والإداري للمؤسسة تونيك صناعة	76
18	الهيكل التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير و التنظيم	81
19	تطور مبيعات المؤسسة من صناديق الكرتون المموج للفترة 2015-2017	89
20	تطور مبيعات المؤسسة من صناديق الكرتون المموج لكل فترة	90
21	معادلة الانحدار من خلال نقاط الانتشار	92
22	تقديرات المبيعات لسنة 2017	96
23	تقديرات الإنتاج لسنة 2017	97
24	تقدير المواد الأولية لسنة 2017	99
25	تقدير الكتلة الأجرية لسنة 2017	100

# قائمة المصطلحات

## قائمة المصطلحات

المصطلحات باللغة الفرنسية	المصطلحات باللغة العربية
Equation de Régression Linéaire SimpleERLS	معادلة الانحدار الخطي البسيط
Papier Liner	ورق لاينير
Déchets de Papier cédés aux unités	مخلفات الورق من الوحدات
Caisses en carton ondulé	صناديق من الكرتون المموج
Produits Caisses en carton ondulé /Emballages souples et Papier Liner	منتجات كرتون المموج، الأغلفة الناعمة، ورق لاينير
Produits personnalisés	المنتجات الخاصة
Produits standards	المنتجات المعيارية

**ملخص الدراسة:**

يعد الاستغلال العقلاني للموارد المتاحة و إيجاد البدائل المناسبة من المعوقات التي تواجه عملية التسيير بالمؤسسة، لهذا نجد مراقبة التسيير كنظام فعال يسعى لإيجاد الصيغة المثلى للتوفيق بين هذه الموارد و كذا توجيه المسيرين نحو اتخاذ القرارات الرشيدة بما يضمن تحقيق الأهداف و الإستراتيجيات.

ومن هنا يظهر الدور الذي تلعبه الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط و الرقابة و التنسيق حيث تعطي للمؤسسة تقديرات تمنحها رؤية مستقبلية عن أهدافها المرجوة، كما تعمل على التنسيق بين أقسام و وظائف المؤسسة و الرقابة عليها، و بالتالي مساعدة المسيرين في عملية صنع القرار.

وعليه، حاولت هذه الدراسة إبراز مدى مساهمة الموازنات التقديرية في تفعيل نظام مراقبة التسيير مع محاولة إسقاط ذلك على واقع مؤسسة تونيك صناعة، و توضيح أن التطبيق السليم للموازنات التقديرية يتوقف على مجموعة من العوامل التي تضمن بدورها كفاءة استخدامها كأداة فعالة لمراقبة التسيير إلى جانب أدواته الأخرى.

**الكلمات المفتاحية:**

مراقبة التسيير، الموازنات التقديرية، أداة للرقابة، التقديرات.

## Résumé

L'exploitation rationnelle des ressources disponibles et la recherche des alternatives adéquates, sont parmi les obstacles auxquels est confrontée l'opération de gestion au sein de l'entreprise, et sur cette base, on trouve le contrôle de gestion en tant qu'un système efficace qui cherche à trouver la formule idéale pour concilier ces ressources et orienter les gestionnaires à prendre des décisions rationnelles pour assurer la réalisation des objectifs et des stratégies.

Par ici, apparait le rôle que jouent les budgets en tant qu'un outil de planification, et de contrôle, et donc, permettant à l'entreprise d'établir des prévisions dans le but d'avoir une vision d'avenir de ses objectifs souhaités. Facilitant également la coordination entre les départements et les activités de l'organisation et leur contrôle. et donc, aider les gestionnaires dans le processus de prise de décisions.

Par conséquent, cette étude a essayé de démontrer le degré de contribution des budgets dans le renforcement de l'efficacité du système de contrôle de gestion en prenant l'entreprise (TONIC INDUSTRIE) comme cas pratique, et il s'est avère que la bonne application des budgets dépend d'une combinaison des facteurs qui assurent efficacement son rôle comme un outil efficace pour le contrôle de gestion à côté d'un ensemble d'autres outils.

### **Les mots clés:**

Contrôle de gestion, budgets, outil de contrôle, prévision.



# المقدمة العامة

## المقدمة:

يعتبر اتخاذ القرارات السليمة وترشيد السياسات العامة وكذا استخدام الموارد البشرية والمادية بطريقة مثلى من مظاهر التسيير الفعال، ولن يتأتى ذلك إلا بتوفر المعلومات اللازمة و الأكثر دقة للإدارة العليا، من أجل تحقيق أهدافها و المحافظة عل ديمومتها، الأمر الذي يستدعي وجود نظام يتخصص في جمع وترتيب المعلومات وتقديم تحليلات واقعية عن سير العمل على النحو الذي يجعل هذه الأخيرة ذات أهمية و بالتالي يسمح بالتجنيد الفعال للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المسطرة.

ومن هنا جاءت الحاجة لنظام مراقبة التسيير كونه من بين أهم الآليات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها والتحكم في أداءها التسييري، من خلال تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءة ونجاعة عملية التسيير فيها، بغية التقليل من درجة الانحراف وتقادي المخاطر مستقبلا.

ومن أجل بلوغ هذه الأهداف تحتاج نظام مراقبة التسيير إلى تخطيط أنشطته، و بالتالي التفكير في المستقبل القريب و البعيد في آن واحد و كذا وضع معايير رقابية ضمن الخطط المنجزة من أجل مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط كإستراتيجية لرقابة مستوى النشاط في المؤسسة. من هذا المطلق، تبرز الموازنات التقديرية بصفة خاصة كإحدى أهم الآليات التي يمكن استخدامها في المجال الرقابي بحيث أنها تتيح الفرصة للمسير للكشف عن مختلف المشاكل التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة في الحاضر و في المستقبل و التي يجب التحكم فيها من أجل اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

كما تعتبر بمثابة ترجمة مالية و كمية للأهداف المرجوة خلال فترة زمنية معينة مما يولد نظام يسمح بتوزيع إمكانيات المؤسسة على استخداماتها بشكل كفاء وفعال.

وعليه، يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع كالآتي :

**كيف تساهم الموازنات التقديرية في تعزيز دور نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية عامة و مؤسسة تونيك صناعة خاصة؟**

و حتى يتسنى لنا الإلمام بجوانب الموضوع كان لا بد من تجزئة الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي أهمية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة ؟ و ماهي الأدوات التي يركز عليها مراقب التسيير؟
- هل تتبنى مؤسسة تونيك صناعة نظام مراقبة التسيير؟ و ما هي الأدوات التي يستخدمها مراقب التسيير ؟

- ما هي أنواع الموازنات التقديرية المعتمدة في مؤسسة تونيك صناعة ؟ وهل يُستند إلى الطرق العلمية في إعدادها؟
- هل بإمكان المؤسسة الحصول على نظام مراقبة تسيير فعال باستخدام الموازنات التقديرية فقط؟

#### الفرضيات:

- نظام مراقبة التسيير من الأنظمة الهامة داخل المؤسسة يستوجب تطبيق مجموعة من التقنيات و الأدوات من أهمها الموازنات التقديرية.
- تتبنى مؤسسة تونيك صناعة نظام مراقبة التسيير و هي تستخدم معظم الأدوات المتعارف عليها.
- تستند مؤسسة تونيك صناعة على الطرق العلمية لإعداد الموازنات التقديرية و المتمثلة أساسا في موازنة الاستثمار.
- يمكن للمؤسسة الحصول على نظام رقابة فعال باستخدام الموازنات التقديرية دون غيرها من الأدوات الأخرى.

#### الأهداف:

- إبراز أهمية نظام مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية و التأكيد على ضرورة تبنيتها في المؤسسة عامة و الجزائرية خاصة.
- التعرف على مراحل إعداد الموازنات التقديرية و العراقيل التي تعترضها.
- معرفة مدى مساهمة الموازنات التقديرية في تفعيل نظام مراقبة التسيير.
- تشخيص واقع مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة.

#### الأهمية:

- معرفة الدور الذي تلعبه الموازنات التقديرية على المستوى التسييري ومدى إمكانية الاستفادة منها في تفعيل نظام مراقبة التسيير.
- إعطاء صورة حقيقية عن واقع تطبيق الموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة.

#### الأسباب:

- تعود مبررات اختيار الموضوع إلى مايلي :
- أهمية الموضوع و الحاجة إلى معالجته.

- إثراء المعلومات المكتسبة حول مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية و الوقوف على تطبيقها الميداني.
- معرفة مدى مساهمة الموازنات التقديرية في تعزيز دور مراقبة التسيير في مؤسسة تونيك صناعة.

### منهج البحث و الأدوات المستخدمة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة تم تقسيم البحث إلى قسمين الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي والتحليلي وهو منهج يهدف إلى شرح أبعاد و أهداف الموازنات التقديرية في المؤسسة وذلك عن طريق وصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض استيعاب الإطار النظري من أجل تحقيق ذلك اتجهنا إلى مصادر ثانوية و التي تمثلت في الكتب و المراجع العربية و كذا الأجنبية ذات الصلة بالموضوع، و أيضا الاستعانة بالأبحاث و الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة ( أطروحات، مذكرات ... ) بإضافة إلى المواقع الإلكترونية.

بالنسبة للقسم الثاني فيقوم على منهج دراسة حالة لمؤسسة تونيك صناعة ببوسماعيل بهدف إلقاء المزيد من الضوء على الظاهرة المدروسة من خلال تحليل الموازنة التقديرية للمبيعات لمنتوج صناديق من الكرتون المموج و ذلك باعتماد على الطرق الإحصائية في ذلك، وهذا باعتماد على البيانات المقدمة من طرف المؤسسة .

### هيكل البحث :

من أجل الإجابة على أسئلة الموضوع، وسعياً لتأكيد صحة الفرضيات الموضوعة في هذه الدراسة أو نفيها حاولنا تقسيم هيكل الموضوع كما يلي:

الفصل الأول والذي يحمل عنوان "مفاهيم أساسية حول نظام مراقبة التسيير" بحيث تناول ماهية و دور و كذا أدوات مراقبة التسيير بالإضافة إلى ذكر معيقات النظام وشروط نجاحه. أما بالنسبة للفصل الثاني و الذي كان تحت عنوان " دور الموازنة التقديرية في تفعيل مراقبة التسيير " ليتضمن مدخل حول الموازنات التقديرية، أنواعها و أهم المبادئ التي تقوم عليها وكذا كيفية إعدادها .

فيما يخص الفصل الثالث فيحمل عنوان " واقع مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة "حيث تم تخصيصه لدراسة الحالة و يخصص لعرض النتائج المتوصل إليها ومناقشتها. وفي الأخير ومن خلال الخاتمة يتم اختبار الفرضيات واستعراض ما توصلنا له من نتائج، وتقديم اقتراحات و كذا آفاق الدراسة.

# الفصل الأول:

مفاهيم أساسية حول نظام مراقبة  
التسيير

### تمهيد:

يشهد المحيط الخارجي للمنشآت الاقتصادية بمختلف أشكالها تطوراً في مختلف المجالات، سواء الثقافية منها، أو الاقتصادية أو التكنولوجية، مما يعقد عمليات التسيير فيها ويولد صعوبات في عمليات الرقابة عليها، الأمر الذي يفرض على خبراء التسيير السعي لإيجاد أساليب حديثة و أنظمة رقابة قائمة على أدوات تسيير فعالة تساعد هذه المنشآت على بلوغ أهدافها المنشودة في ظل التحديات التي تواجهها.

من هذا المنطلق، تبرز مراقبة التسيير كإحدى أهم الأنظمة الرقابية التي تحتل مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية و لاسيما في الوقت الراهن، نظراً لما تتميز به من خصائص و مميزات تظهر بشكل خاص في قدرة هذا النظام على ترشيد و توجيه المؤسسة من خلال التأكد من صحة العمليات المنجزة، وكذا كشف الانحرافات و معرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لتصحيحها باستخدام مجموعة من الأدوات و التقنيات التي تقوم بتنبيت ركائز هذا النظام داخل المنشأة الاقتصادية.

على ضوء ما سبق، سنحاول من خلال هذا الفصل توضيح مختلف الجوانب المتعلقة بنظام مراقبة التسيير أين سيتم معالجته ضمن ثلاثة مباحث رئيسية هي كالآتي :

- المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.
- المبحث الثاني: دور و مكانة مراقب التسيير.
- المبحث الثالث : أدوات مراقبة التسيير .

**المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير :**

إن ظهور مراقبة التسيير كنظام متطور يعمل على تنظيم عملية التسيير في المؤسسة جعله يحظى بالأهمية البالغة التي تمكنه من الارتقاء إلى سلم الأنظمة الهامة، حيث يبرز هدفه الأساسي في فرض الرقابة الكاملة من أجل بلوغ الأهداف المسطرة و تحسين الأداء.

**المطلب الأول: نشأة و تطور مراقبة التسيير**

**1. نبذة تاريخية عن مراقبة التسيير :**

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين (1850-1910) في المؤسسات الأمريكية و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية آنذاك و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق و أساليب رقابية جديدة محاسبية و أخرى رياضية مثل بحوث العمليات...إلخ.

هذه الطرق المبتكرة من طرف المؤسسات كانت بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة و من أبرز هذه المؤسسات نجد شركة "فورد" و "جنرال موتورز" و شركة "DUPONT"<sup>1</sup>، حيث بدأ تطبيقها تدريجيا مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المسيريون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير للمساعدة على اتخاذ القرار.<sup>2</sup> و مر هذا التطور بأربع مراحل نوجزها فيما يلي<sup>3</sup>:

- **المرحلة الأولى:** عرفت هذه المرحلة استعمال المحاسبة العامة و أنظمة النسب و مؤشرات قياس الأداء الاقتصادي.
- **المرحلة الثانية:** بداية اللامركزية في المؤسسة و ظهور نظام استقلالية الأقسام في التسيير.
- **المرحلة الثالثة:** في هذه المرحلة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير وتم الاهتمام بالأبعاد المتعددة لها.
- **المرحلة الرابعة:** وتركز على البعد الإستراتيجي والأولويات الإستراتيجية لمراقبة التسيير بالإضافة إلى إنشاء نمط تسلسلي و الذي يعتمد على معالجة الأهداف و مقارنتها بالنتائج

<sup>1</sup> عايدة الخطاب، التخطيط الاستراتيجي، دار الفكر العربي، القاهرة، 1989، ص: 35.

<sup>2</sup> Claude Alazard et Sabine Separi, **Contrôle de gestion, manuel et application**, Ed Dunod, paris, 2007, p14

<sup>3</sup> Michel Rouach, Gérard Naulleau, **Le Contrôle de Gestion Bancaire et Financier**, Ed Revue Banque, Paris, 4ème édition, 2002, p: 23.

الموازية مما استدعى تصميم مراكز مسؤولية لترسم بذلك مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤولية التسلسلية.

## 2. تعريف مراقبة التسيير:

إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل للترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية (contrôle de gestion) والتي لا يستلطفها الفرنسيون أنفسهم إذ تعني التحقيق والتدقيق في مدى احترام المعايير، وكذا العقوبة ومثل هذا المعنى يثير الخوف لدى الأفراد ويبعدها كليا عن هدفها واتجاهها الصحيح. أما في المشرق العربي فيطلق عليها اسم الرقابة الإدارية أو المحاسبة الإدارية والتي ترجمت بدورها من الكلمة الإنجليزية (management control) والتي تعني القيادة والتحكم في التسيير، والمتحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء، التصنيع بفعالية والبيع بدهاء ومثل هذا المعنى سيزيل الخوف ويشعر الأفراد بالأمان ويجعلهم يتخذون أفضل القرارات لبلوغ ذلك.<sup>1</sup>

لتعريف مراقبة التسيير عدد كبير من التعاريف المختلفة، وهذا بسبب الغموض الذي يكتنف اللفظ، إذ يتكون من عبارتين مراقبة و تسيير، وكلاهما له محتوى متنوع والجمع بينهما قد يؤدي إلى ظهور مفاهيم متباينة وحتى متباعدة مما يسبب صعوبة في حصر مفهومه، لذا سوف نقوم بعرض مفهوم المراقبة و التسيير كل على حدى قبل التطرق إلى المفهوم الشامل لمراقبة التسيير .

## 1.2. تعريف المراقبة :<sup>2</sup>

إن مفهوم المراقبة contrôle هو التحقق vérification أي التحقق من مطابقة النتائج للأهداف و التأكد من أن ما تم التخطيط له قد تم انجازه فعلا بالإضافة إلى قياس الانحرافات و الأداء. ونظرا لتغيرات المحيط تم الانتقال إلى مفهوم آخر للمراقبة و الذي يستخدم من طرف الأنجلو- ساكسون وهو التحكم maitrise أي التحكم في العمليات و السيطرة على الوضع و قد تم هذا الانتقال على النحو التالي:

- من مراقبة لاحقة (بعدية) إلى المراقبة المسبقة أو القبلية في عملية التحسين المستمر؛
- من المراقبة المالية للتكاليف إلى المراقبة الموسعة لمجموعة من العوامل التي تساهم في خلق القيمة داخل المؤسسة و ذلك من خلال أداء هذه الأخيرة؛
- التوصل إلى المراقبة التقنية وهي التزام المسؤولين بتنشيط و إحياء الهيكلة لتعبئة مهارات الأفراد و تنسيق نشاطهم من أجل تحقيق التقارب نحو بلوغ الأهداف .

<sup>1</sup> <http://economie.univ-batna.dz/images/cours/1hn.pdf>. Consulté le: 09/05/2018 à 12 :37.

<sup>2</sup> Brigitle Doriath, **Contrôle de gestion**, 4ème edition, Dunod, paris, 2005, p5.



## 2.2. تعريف التسيير: <sup>1</sup>

يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية، المالية و المادية قصد تحقيق الأهداف المرجوة، بداية من التخطيط و التنظيم، و من ثم التوجيه و الرقابة على عمليات التسيير، قصد تحقيق أهداف المؤسسة بالتوفيق بين مختلف الموارد.

ولقد تعددت تعاريف التسيير بتعدد التيارات الفكرية :

- فحسب تايلور « التسيير هو علم مبني على قوانين و قواعد و أصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية »
- أما بالنسبة H.Simon فان « التسيير و الشؤون التسييرية يجب أن تفكر فيها كعمليات أخذ قرار بقدر ما هي عمليات تنطوي على فعل. » .

## 3.2. تعريف مراقبة التسيير:

وضعت لمراقبة التسيير عدة تعاريف نظرا لأهميتها في المؤسسة، حيث نجد اختلاف لدى العديد من الباحثين في إعطاء تعريف موحد لها، لذا سنتطرق إلى البعض منها :

- حسب R .ANTHONY مراقبة التسيير هي: « العملية التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد محصلة و مستعملة بفعالية و كفاءة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة. »<sup>2</sup>
- و يعرف P.BERGERON مراقبة التسيير على أنه : « تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة ».<sup>3</sup>
- كما يرى A.GERENIER بأن مراقبة التسيير تبحث عن إدراك و وضع وسائل معلوماتية لتمكين المسؤولين من التصرف بتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف و الوسائل وما هو محقق، لذا يجب اعتباره كنظام معلومات مفيد لقيادة المؤسسة لأنه يراقب نجاعة و فعالية الأداء و الوسائل لتحقيق الأهداف.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ص:103.

<sup>2</sup> Michel Rouach, Gérard Naulleau, **le Contrôle de Gestion Bancaire et Financier**, Ed Revue Banque, Paris, 4ème édition, 2002, P31.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004، ص10.

<sup>4</sup> A. Grenier, **les pratiques de recherche en contrôle de gestion**, édition dunod, paris, 1994, p30, 37.

و يمكن عرض ملخص عن مراقبة التسيير في مدارس الفكر الإداري في الجدول التالي:

**الجدول رقم 01: مراقبة التسيير حسب مدارس الفكر الإداري**

تصور المدارس	تصور مراقبة التسيير
المدرسة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية، بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات و الانجازات الفعلية بهدف مجازاة المنفذين.
مدرسة العلاقات الإنسانية	مراقبة التسيير وفق مدرسة العلاقات الإنسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المؤسسة .
المدرسة النظامية	تبدو مراقبة التسيير وفق هذه المقاربة كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية اللازمة.

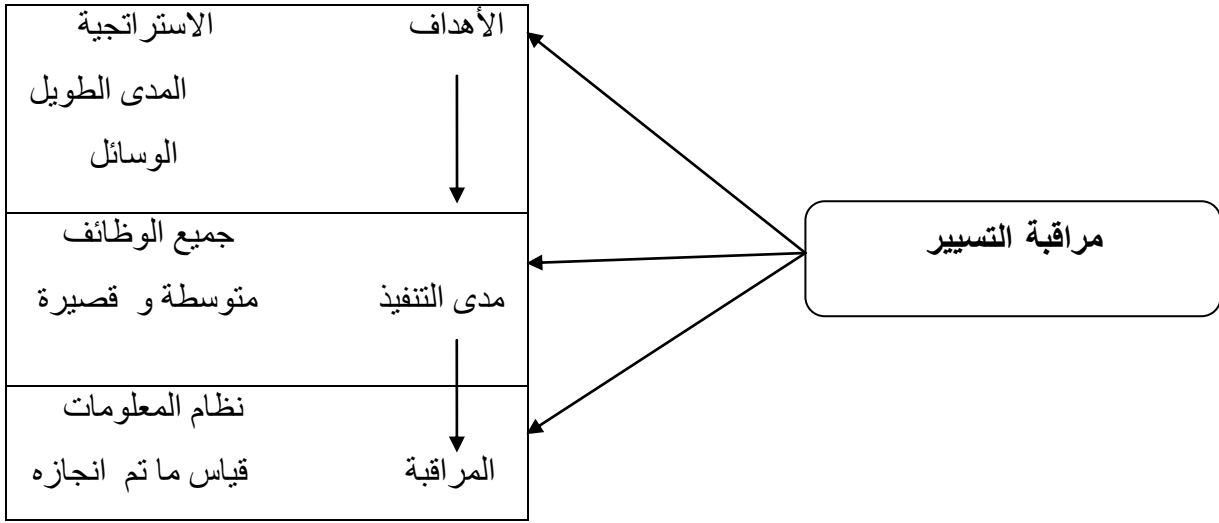
Source : Claude Alazard et Sabine Separi, **Op-cit**, p 30-35

و منه يُستنتج أن مراقبة التسيير :

- تضمن تحقيق الأهداف المسطرة من خلال الاستغلال العقلاني للموارد المتاحة للمؤسسة؛
- تساهم في عملية التحسين المستمر عن طريق الممارسة الدائمة للتحليل و التشخيص؛
- تضمن تناسق النشاطات بالنسبة للأهداف العامة؛
- تساعد المديرية العامة و مختلف المسؤولين على التحكم في التسيير و تحقيق غايات المؤسسة؛
- تتخذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة.

وعليه يمكن تعريف مراقبة التسيير بأنها: مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تسعى إلى تحفيز المسيرين و تشجيعهم على القيام بأنشطة فعالة تساهم في تحسين الأداء داخل المؤسسة و تحليل الانحرافات بين ما تم التخطيط له و ما هو محقق، من أجل تحقيق الأهداف و ضمان السير الجيد للمؤسسة. و يمكن إبراز مفهومها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 01: مفهوم مراقبة التسيير



Source : Claude Alazard et Sabine Separi, Op-cit, p7.

يلاحظ من الشكل أعلاه أن مراقبة التسيير تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالأهداف و الوسائل التي تدخل في إطار إستراتيجية المدى الطويل، و تعمل على تحقيق الفعالية في تنفيذ الأهداف المسطرة على مستوى الوظائف المتوسطة و القصيرة الأجل، كما تساعد على الضبط عن طريق المراقبة من خلال نظام المعلومات و ما يوفره من إمكانيات لقياس الأداء .

### 3. خصائص مراقبة التسيير :

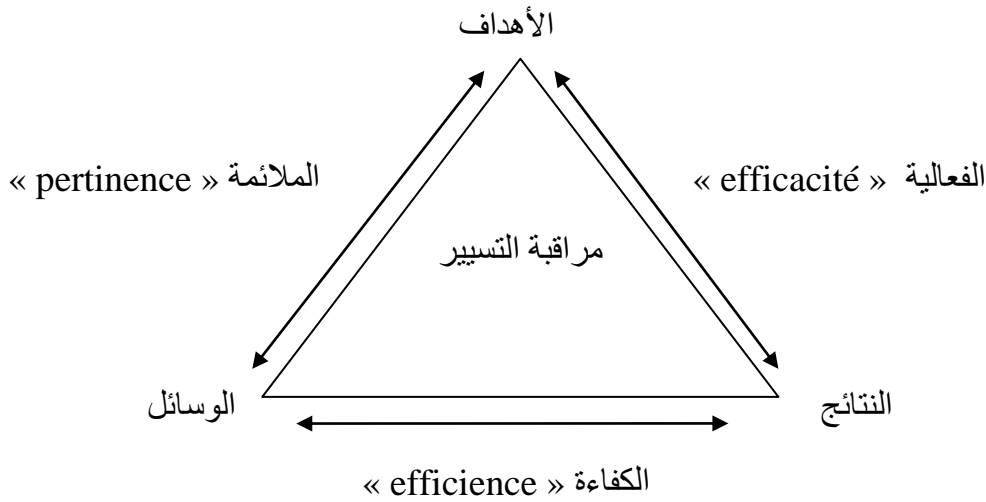
من خلال التعاريف السابقة لمراقبة التسيير يمكن استخلاص الخصائص التالية :

- أن مراقبة التسيير تسمح بالتدخل قبل إعداد الخطط و أثناء تنفيذ البرامج و بعد إنجاز المهام و تقييم الأداء كما أنها وظيفة شاملة بحيث لها علاقة بجميع وظائف المؤسسة و مختلف فروعها؛
- تستدعي مراقبة التسيير المشاركة الفعالة لكل المسؤولين بحيث تعود نسبة كبيرة من كفاءة نظام مراقبة التسيير إلى شرط أساسي و هو تصميم و وضع النظام بإتقان و مشاركة مسؤولي المؤسسة؛
- أن مراقبة التسيير هي عملية و مسار ذات طبيعة هادفة، بحيث لا يمكن أن نجد مراقبة التسيير بدون غايات منتظرة من العمل أو النشاط، فالمعرفة الواضحة للأهداف تمكن من معرفة الوجهة سواء للفرد أو للجماعة، وتكون بذلك حافزا ودافعا للعمل كما أن قبولها من الجميع يجعلها أساسا مناسباً لقياس النتائج والحكم على الأداء؛

- تختص مراقبة التسيير بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية للمؤسسة والتي تشمل الإدارة بمختلف مستوياتها ورؤساء الأقسام والمسيرين فيها، كما تقوم بإصدار تقارير ومعلومات داخلية و تفصيلية طبقا للحاجة و في أي وقت؛
- تقوم مراقبة التسيير على ثلاثة معايير أساسية و هي الفعالية، النجاعة والملائمة، و هي كالتالي:
  - **الفعالية:** هي مقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعة أي درجة تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.<sup>1</sup>
  - **الكفاءة :** هي مقارنة النتائج المحققة بالوسائل المستعملة أي النتيجة المحققة باستعمال وحدة واحدة من المدخلات و الوسائل.<sup>2</sup>
  - **الملائمة:** وهي العلاقة بين الأهداف و الوسائل.<sup>3</sup>

هذا ما يتضح من خلال مثلث مراقبة التسيير التالي :

الشكل رقم 02 : مثلث مراقبة التسيير



Source : Loning et autres, **le contrôle de gestion : Organisation et mise en œuvre**, op.cit, p6.

<sup>1</sup> M. Gervais, **le contrôle de gestion**, 7 éme édition, Economica, 2000, p14.

<sup>2</sup> سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير : أدواته و مراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، دفعة 2001، ص:56.

<sup>3</sup> Hélène Loning, **le contrôle de gestion : Organisation et mise en œuvre**, 2éme édition, Dunod, Paris, 2003, p06

المطلب الثاني: أهمية و أهداف مراقبة التسيير

1. أهمية مراقبة التسيير :

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارة المنشآت الإقتصادية منذ أمد طويل و ذلك للأسباب التالية:<sup>1</sup>

- تعقد و تشعب نطاق الأعمال أدى بالإدارة إلى الإعتماد على التقارير و التحليلات لأحكام الرقابة على العمليات؛
- الضبط الداخلي و الفحص المتواصل من قبل مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري و احتمال الأخطاء و الغش؛
- التقليل من مخاطر التسيير لأقصى حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني و ذلك كي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة، مما يفرض عليه الاهتمام بخصائص الجودة للأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقييمه للتسيير، ومن ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة و قرائن إضافية من أجل إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة و مدى وصولها لأهدافها؛
- التنظيم و التوجيه و توزيع الموارد، حيث أن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها و يقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة و استعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية ممكنة،
- تقييم الأداء و تصحيح الانحرافات: ترغب إدارة المؤسسات بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة و يتم البحث عن أسباب الانحرافات و المتسببين فيها و تصحيحها و بهذه الطريقة تتم الرقابة على الإنجاز و تقييمه؛
- تحفيز و تنشيط الأفراد: تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة من خلال بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة و تنشيطها عن طريق مكافأة المُجد و معاقبة المتهاون و كذا تحفيز الأفراد و حثهم على بذل أقصى الجهود الممكنة ؛
- المعلومة الصحيحة وفي الوقت المناسب يعد عاملا أساسيا في تحقيق الميزة التنافسية، لذلك فإن توفير المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار، علاوة على ذلك فإنها تهدف

<sup>1</sup> أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة و النشر، الأردن، 2000، ص:9-10.

لتنظيم و تعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها و تقلبات محيطها؛

– وعليه فإن مراقبة التسيير هي : "ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير التي تبدأ بالتخطيط ،التظيم، التنسيق، التنفيذ، المتابعة و التقييم، كما تساهم في قياس الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة وقياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف المنشودة"<sup>1</sup>.

## 2. أهداف مراقبة التسيير :

تسعى مراقبة التسيير في المؤسسة إلى تحقيق عدة أهداف يمكن حصرها فيما يلي:<sup>2</sup>

### 1.2. تصميم و تسيير نظام المعلومات:

إن المعلومة تمثل حاليا مؤهلا إستراتيجيا، حيث أن الحصول على مراقبة التسيير تهتم بإنشاء نظام المعلومات كمصدر للحصول على تنبؤات صحيحة و تحديد النتائج و اقتراح الحلول، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة .

### 2.2. التوفيق بين الإستراتيجية و العمليات :

غالبا ما يقال أن مراقبة التسيير تتدخل من اللحظة التي يتوقف فيها التفكير الإستراتيجي، و ذلك لضمان التنسيق بين المستويين الإستراتيجي و العملي في المؤسسة .

#### أ. على المستوى الإستراتيجي :

– تساهم مراقبة التسيير في إثبات صحة الفرضيات الإستراتيجية بمعرفة مختلف كيانات المؤسسة، و بالتالي فإن مراقبة التسيير توفر نوعا من النماذج العملية لهذه الأخيرة و التي تسمح بتوقع نتائج الفرضيات المقترحة؛

– ترسل إلى المديرية العامة تقريرا موجز، دوري و منتظم عن التقدم المحرز في تحقيق الخيارات المقررة وذلك من خلال نظام التقرير (**reporting**) و لوحة القيادة المركزية .

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث عدد 09، جامعة ورقلة، 2001، ص: 169.

<sup>2</sup> Ould-Brahim Sabrina, **La gestion budgétaire dans les banques**, Mémoire en vue de l'obtention de diplôme supérieur des études bancaire, Ecole Supérieur des Banques, Bouzaréa, 2008, pp7-8.

ب. على مستوى عمليات التسيير :

- تترجم الخيارات الإستراتيجية في شكل خطط قصيرة الأجل و التي يتم بموجبها تعيين لكل كيان عملي مهمة لإتمامها و التي قد تكون تكلفة لا يمكن تجاوزها، رقم الأعمال أو الهامش الذي يجب تحقيقه...إلخ.
- تطبيق نظام لوحة القيادة اللامركزية و الذي يشمل مؤشرات القيادة و مؤشرات التقرير في نفس الوقت.

3.2. التحكم في النشاط و تحسين الأداء :

تسمح مراقبة التسيير بتحديد على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية جملة من الأهداف و الوسائل و قياس النتائج الفعلية. و بفضل هذه العملية كل مسؤول يقود إلى تطوير التفكير في الأهداف التي يجب تحقيقها و الوسائل و الطرق المناسبة لتنفيذها، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى التحكم الجيد في النشاط، إضافة إلى ذلك فإن المقارنة المنتظمة بين ما هو محقق و ما كان متوقع تدفع المسيرين إلى التفكير في أسباب الانحرافات و الإجراءات التصحيحية الواجب اتخاذها لتحسين الأداء .

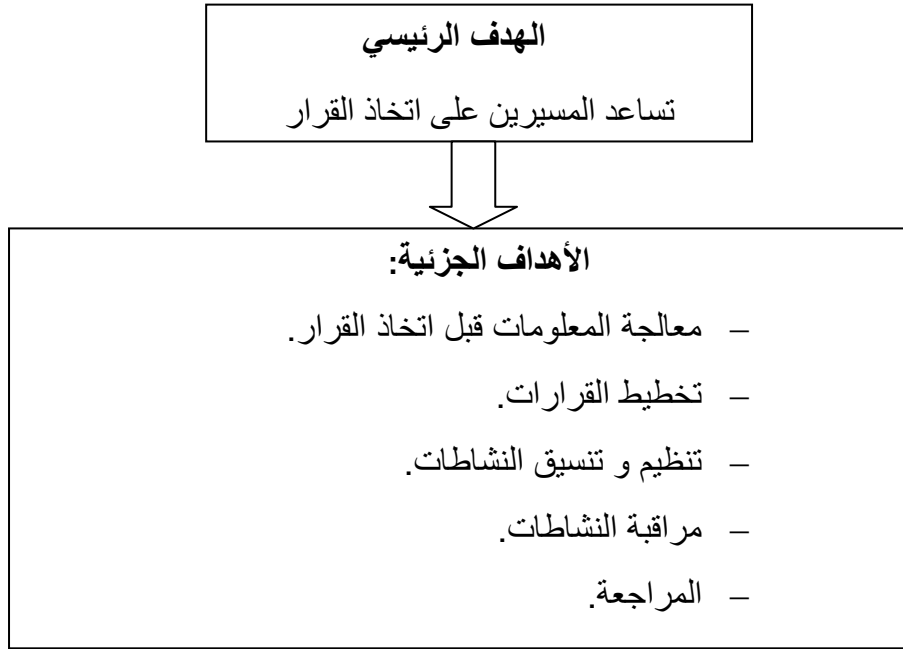
ولتحقيق أهداف مراقبة التسيير يجب توفر عدة شروط نذكر منها:<sup>1</sup>

- تقسيم المهام المطبقة بشكل عام؛
- وضع النماذج في مكانها؛
- تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2010، ص:63.

بحيث يمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

الشكل رقم 03: أهداف مراقبة التسيير



Source : Claude Alazard et Sabine Separi, Op-cit, p8.

المطلب الثالث : مسار مراقبة التسيير :

من بين خصائص مراقبة التسيير أنها ليست عملية معزولة و مؤقتة بل هي مسار دائم للتأكد والتحكم في التسيير، وبغية توضيح طبيعة هذا المسار و ربطه بمراقبة التسيير نقترح تعريفا له حيث : يعرف (P) LORINO المسار على أنه: "مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة وفق طريقة تسلسلية أو متوازنة بحيث يقوم بتوليف واستخدام عدد من الموارد (طاقات، كفاءات)، لأجل خلق نتيجة أو مخرجات، تكون ذات قيمة لمن هو خارج عن ذلك المسار، و هو ما ينطبق على مراقبة التسيير إذ تتميز بالاستمرارية كونها تشمل على جملة من الأنشطة المتتابعة و التي يمكن تجميعها في أربع مراحل أساسية هي:<sup>1</sup> التخطيط، المتابعة، التحليل و أخيرا التصحيح".

تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات(مختلف المسؤوليات)، واستخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة و النتيجة المنتظرة من هذا المسار، وذلك بغية تحقيق الأهداف المرجوة.

<sup>1</sup>سعاد عقون، مرجع سبق ذكره، ص: 74-76 .



### 1. التخطيط :

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الإقتصادية .

بمساعدة مراقبة التسيير يتم وضع الأهداف في صورة خطط طويلة ثم تنظم عوامل الإنتاج تنظيماً يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرسومة و يتم ذلك عن طريق وضع موازنات تقديرية على المدى القصير، بحيث تكون هذه الأخيرة متناسقة و مرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة .

### 2. التنفيذ :

يتعلق التنفيذ بترجمة البرامج ترجمة عملية فكل المخططات تنجز بناء على احترام التواريخ و كفاءات الإنجاز، و هذا يتطلب عمل مشترك و منسق بين جميع أعضاء المؤسسة من خلال استعمال الوسائل الضرورية.

### 3. المتابعة و التحليل :

تهدف هذه المرحلة أساساً إلى التحقق من أنه قد تم فعلاً تنفيذ ما كان مقرراً، و يتم تقييم الأداء بمقارنة الموازنة التقديرية مع معطيات التنفيذ ثم استخراج الفروقات والانحرافات و تحديد الأسباب التي أدت إلى وجودها، لاتخاذ الإجراءات التصحيحية و التعديلية في حالة ما إذا كانت هذه الفروق تندرج ضمن المجال المحدد و المقبول لأي عمل تنبؤي، وبالتالي فإن هذه المرحلة تمثل مراقبة أولية، كتنظيم يسمح بالتأكد أن المؤسسة تتجه بصورة صحيحة نحو الأهداف المسطرة .

و تجدر الإشارة إلى أن وجود الانحراف لا يعني بالضرورة أن الأداء الفعلي ليس في حالة جيدة، إلا إذا زاد الانحراف عن حدود الضبط، أي أن هناك حدوداً يمكن أن يحدث الانحراف بينها. ولذلك تركز عملية الرقابة على تحليل الانحرافات التي تكون محل تقييم، وفي هذه الحالة يجب أن نفرق بين الأعراض و الأسباب و الآثار الناجمة عن وجود انحراف داخل المؤسسة<sup>1</sup>.

### 4. الإجراءات التصحيحية :

و هي آخر مرحلة في مراقبة التسيير، حيث يقوم مراقب التسيير بتقديم بعض التوصيات و كذا اقتراح تعديلات للمؤسسة من خلال إيجاد حلول مثلى لمواجهة الانحرافات و تصحيحها، أما ما يخص

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص:169.

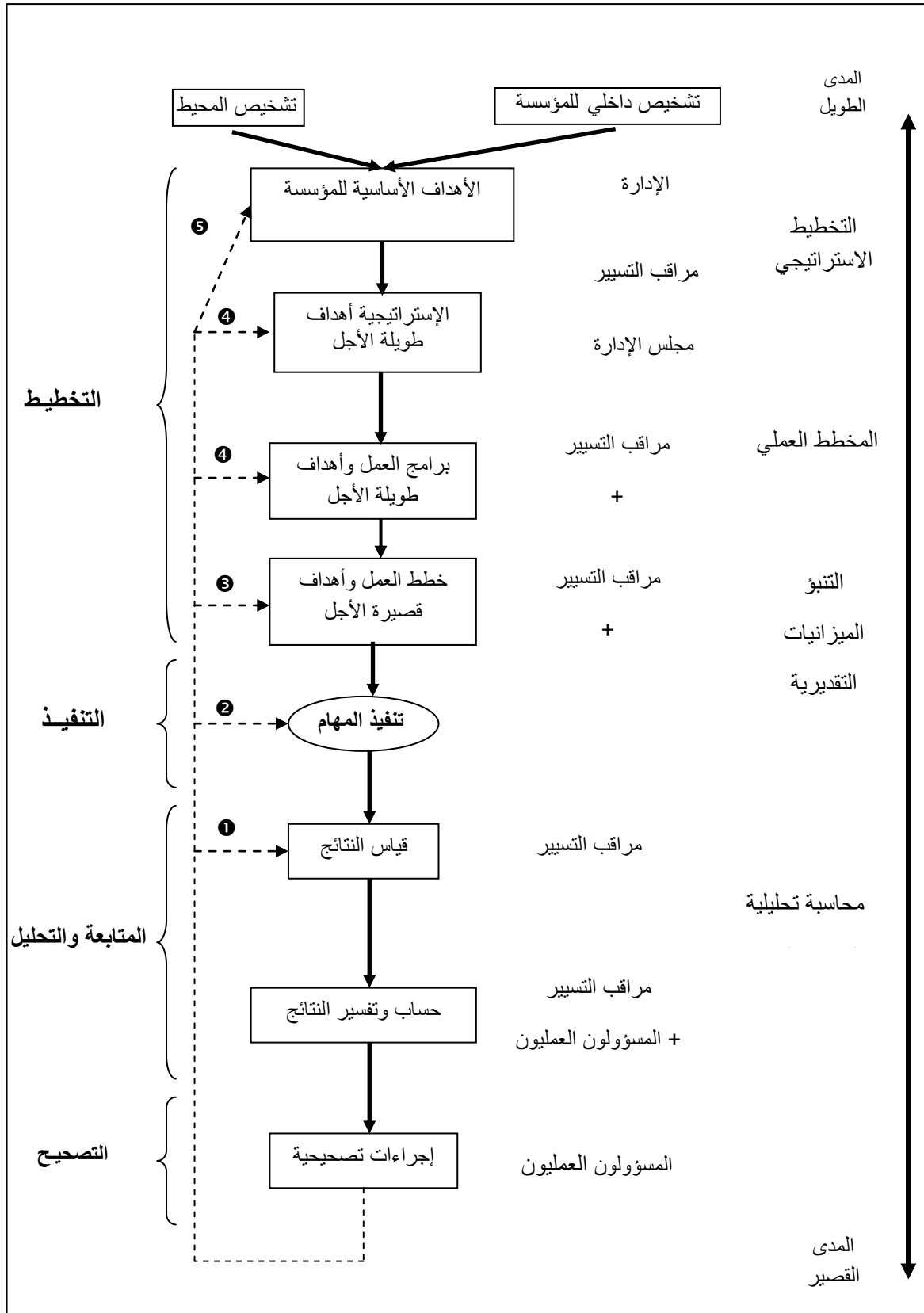
اتخاذ القرارات الخاصة بهذا الشأن فهو غير مسؤول عن ذلك، لأن هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته.

وهنا يتمثل الدور الأساسي و الأكثر أهمية لمراقبة التسيير إذ تسمح بتصحيح الانحرافات الموجودة أو التي قد توجد بين الأداء الفعلي وما تم تسطيره، وتقدير درجة الخطورة في الفروقات الحاصلة أو التي ستحصل ومدى تأثيرها في الأهداف الإستراتيجية المقررة واتخاذ القرارات المناسبة للتصحيح<sup>1</sup>.

ويمكن توضيح هذه المراحل من خلال الشكل الموالي:

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص: 169.

الشكل رقم 04 : مسار مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص:90.

**المبحث الثاني : دور و مكانة مراقب التسيير :**

باعتبار أن مراقب التسيير يحتل مكانة أساسية في المؤسسة فهذا يتطلب منه القيام بعدة أدوار و التي سوف نستعرض أبرزها من خلال هذا المبحث.

**المطلب الأول : دور مراقب التسيير**

يقوم مراقب التسيير بأدوار مهمة في المؤسسة تبرز من خلال الأعمال المخول بالقيام بها، و ذلك من أجل مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات الفعّالة و التدابير اللازمة لبلوغ الأهداف المحددة، باعتباره مراقب لجميع الوظائف في المؤسسة و عليه يتميز بالأدوار التالي:<sup>1</sup>

**1. الملاحظ Observateur**

دور الملاحظ لمراقب التسيير يتجلى في كل من مهامه إزاء القيود أو القواعد التي تستند إليها هذه الأخيرة، بحيث يجب أن يقوم بتحليل المحيط و البيئة الاجتماعية للمؤسسة، كما يجب عليه أيضا أن يلاحظ الطريقة الأنسب و التي يتم من خلالها التعريف بالأهداف و تصورها، وكذا فإن ملاحظاته يجب أن تكون نشيطة وموضوعية و فعالة أثناء مراقبته لسير العمل في المؤسسة .

**2. المستشار Conseiller**

تلعب مراقبة التسيير دورا فعالا في قيادة المؤسسة و ذلك من خلال النصائح و التوجيهات التي تقدمها، فمراقب التسيير لا يتخذ القرار لكنه يساهم في تفعيله و ترشيده، و بالتالي دوره يتمثل في :

- الإقناع و المساعدة و تقديم النصيحة من أجل توجيه العمل أو النشاط نحو أهداف المؤسسة.
- قيادة الأداء في المؤسسة.

**3. المنسق Coordonateur**

يقوم مراقب التسيير بالتنسيق بين تنبؤات جميع مراكز المسؤولية في الوقت المناسب و ذلك من أجل إعداد الموازنات التقديرية و ضمان جودة التوقعات المتعلقة بالأهداف و الوسائل.

كما يعمل على ضمان تناسق و تجانس الخطط طويلة الأجل مع الخطط القصيرة الأجل، وكذا يتأكد من تناسق العمل مع الخطط الموضوعة من خلال تحليل الانحرافات و من ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية .

<sup>1</sup> Rached Gabsi , **Contrôle de gestion manuel et cas corrigé**,ED contributions à la littérature d'entreprise, Tunis ; 2002 ,p :21,22 .

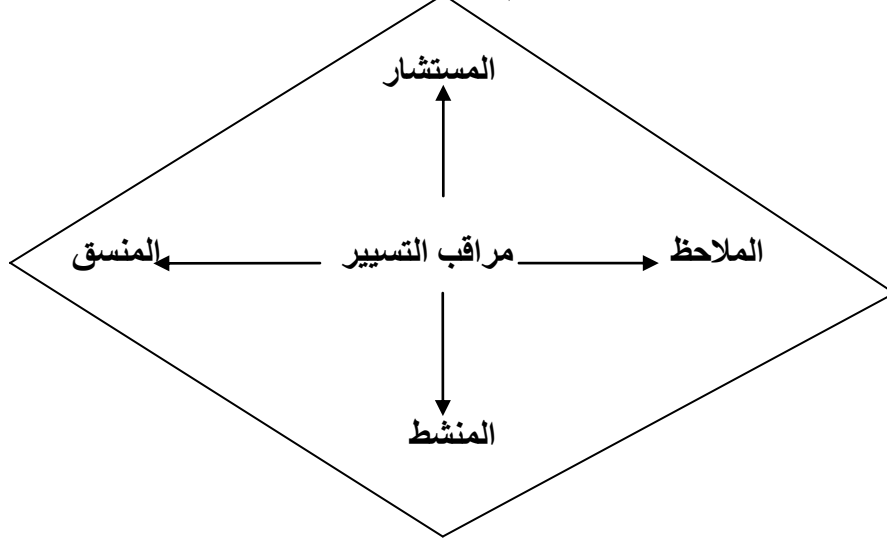
#### 4. المنشط Animateur

يعتبر مراقب التسيير منشط للمؤسسة ككل فهو يقوم ب :

- تحفيز و تشجيع المسؤولين على القيام بوظائفهم بفعالية تامة و بصفة دائمة و مستقرة؛
- تنظيم اجتماعات لجنة الموازنات أو لجنة الإدارة عند إعداد الخطة و الموازنة السنوية؛
- استدعاء المسؤولين إلى الاجتماعات؛
- إرشاد صناع القرار.

و بطبيعة الحال فإن مراقب التسيير يحتاج إلى دعم من قبل المدراء الذين يتوجب عليهم مشاركته اعتقاداته و أفكاره .و يمكن تمثيل دور مراقب التسيير كما يلي :

الشكل رقم 05 : دور مراقب التسيير

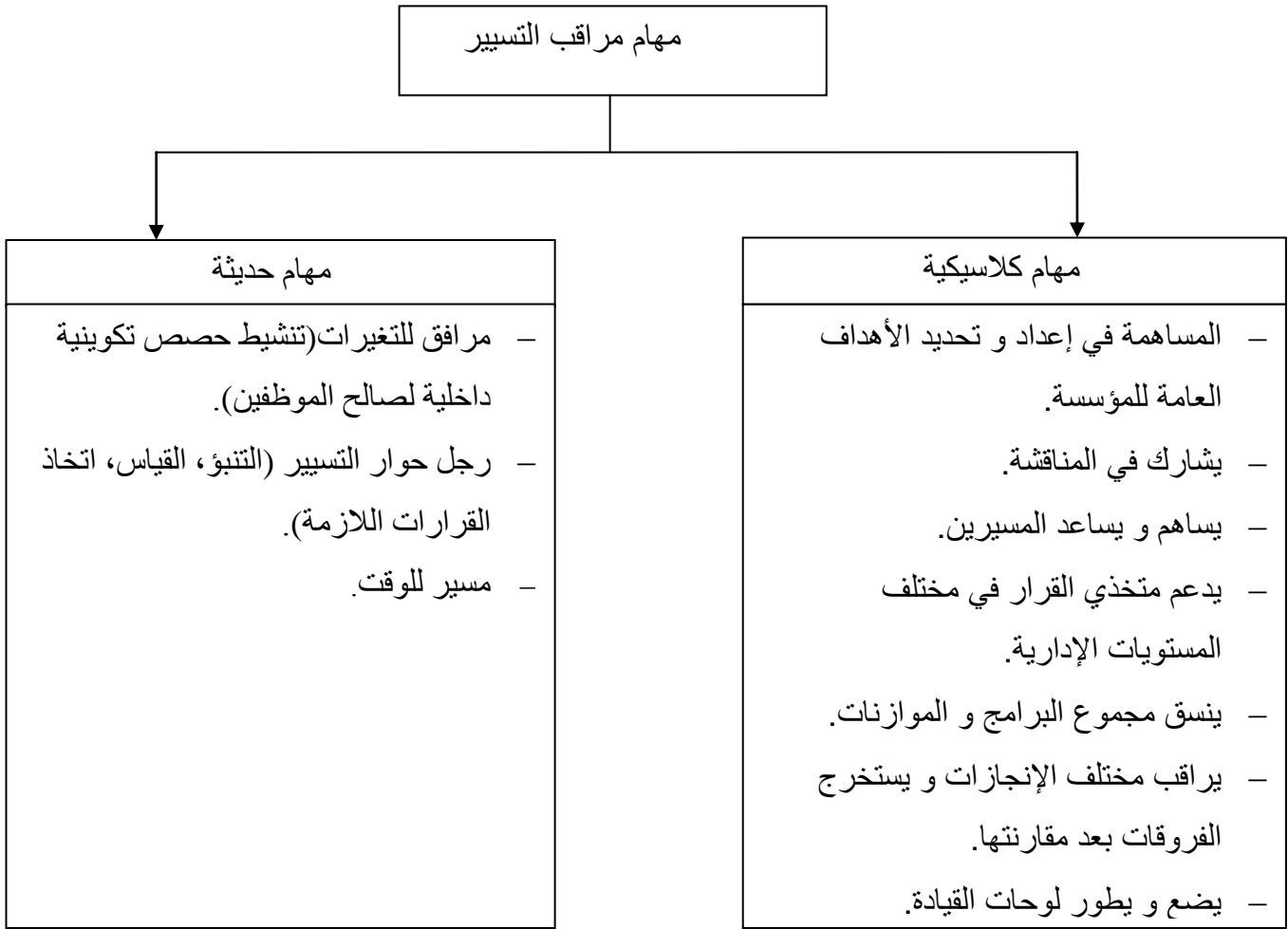


Source : Claude Alazad et Sabine Separi, **Contrôle de gestion, manuel et applications**, op-cit, p697.

ويمكن استعراض أهم الأعمال و الصلاحيات التي يوليها المسؤولون للمكلف بالنظام، مع وجود اختلافات حسب الحالة و طبيعة و ظروف المؤسسة و حجمها، حيث لا يمكن اعتبار هذه الجوانب معممة في المؤسسات بقدر ماهي نموذجية و عامة كما هي موجزة في الشكل التالي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص:76.

الشكل رقم 06 : مهام مراقب التسيير



المصدر: مستنتج من مرجع : ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص: 76-80.

المطلب الثاني : مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تتمثل مهمة مراقب التسيير في تجميع المعلومات اللازمة لمتخذي القرار، حيث يستقبل، يعالج، يحلل و يحول النتائج التي تحصل عليها إلى المسؤولين للاستفادة منها مما يجعل وجوده في فضاء المؤسسة حقيقة مؤكدة و ضرورية، إلا أن موقعه داخل التقسيم الوظيفي للمؤسسة يختلف من مؤسسة لأخرى، ويرجع ذلك إلى:

- طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي أو اللامركزي).؛
- الامكانيات المتاحة لدى المؤسسة؛
- حجم المؤسسة؛

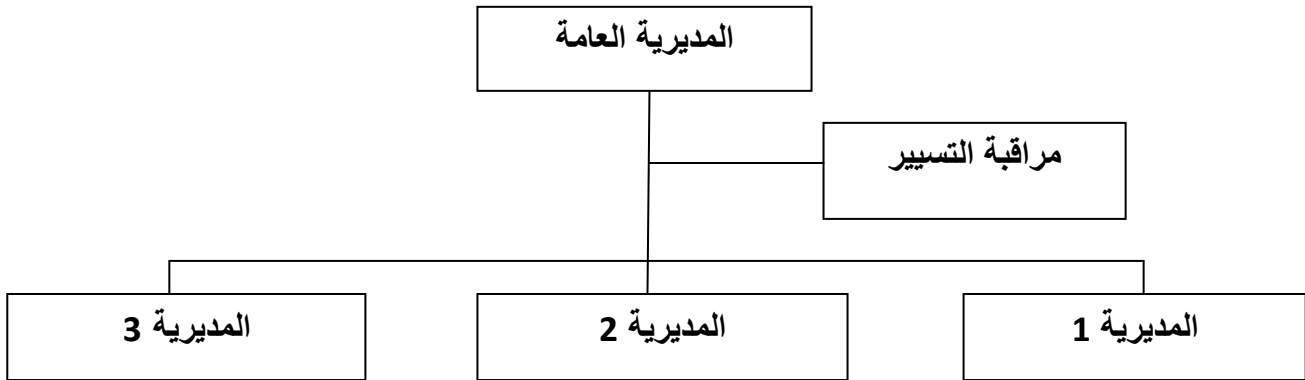
- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة؛
- درجة المنافسة الموجودة في محيط المؤسسة؛
- المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير؛

وقد أجريت مجموعة من الدراسات والتي أجريت من طرف المدرسة العليا للتجارة (باريس) سنة 1990 على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي البنكي، وقد تبين إمكانية وجود ثلاثة أنماط هي كالتالي:<sup>1</sup>

• الحالة الأولى: مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة

تعتبر هذه الحالة هي الحالة المثلى لأن مراقبة التسيير تكون منفصلة عن المديريات الأخرى و بالتالي لا تمارس عليها أي ضغوطات مما يسمح لها بالقيام بدورها بفعالية تامة و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 07 : مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة



Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau, le **contrôle de gestion bancaire et financier**,

Op-cit, p:69

من خلال هذه الوضعية يتبين أن مراقبة التسيير:

- تحظى بأهمية كبيرة (التخوف التنظيمي)؛
- تحصل على المعلومات المثلى حول التوجهات الإستراتيجية؛
- تحتل الموقع الأمثل لتحضير وإعداد مراقبة التسيير.

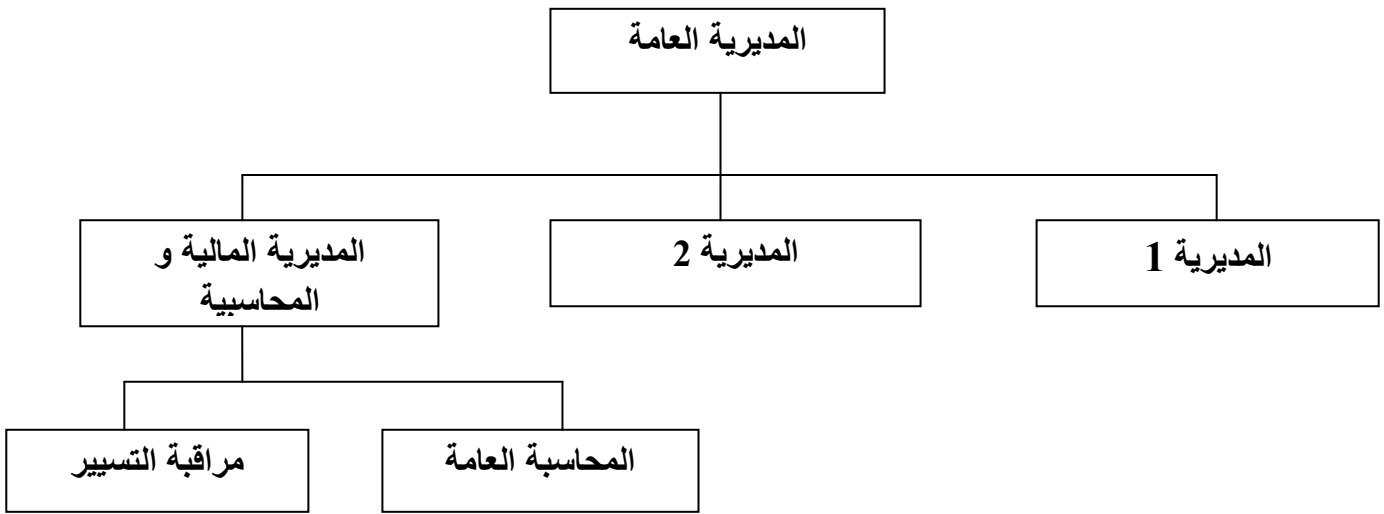
<sup>1</sup> Michel Rouach et Gérard Naulleau, op-cit, p:68.

ومن ايجابيات هذا النمط أيضا الاستقلالية التي تتمتع بها مراقبة التسيير في تحليل سير المؤسسة. أما من السلبيات فنجد خطر الابتعاد النسبي لمراقبة التسيير عن الميدان (من الجانب العملي).

• **الحالة الثانية:** مراقبة التسيير ترتبط بمديرية وظيفية

تندرج مراقبة التسيير حسب هذا النمط من الارتباط تحت المديرية المالية و المحاسبية ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 08 : مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية



Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau, op-cit, p:69

تتميز مراقبة التسيير وفق هذا النمط بـ :

- انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير؛
- اتصال أفضل مع مديريات العمليات؛
- توفر وتقرب المعلومات المالية و المحاسبية؛
- عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة.

ويظهر عيب هذا الارتباط في محدودية مراقبة التسيير في الاشتراك في المناقشات حول التوجهات الإستراتيجية للمؤسسة.

• **الحالة الثالثة:** مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير



في هذا النمط من الارتباط تكون مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطين مباشرة مع المديرية العامة كما يوضحه الشكل التالي :

الشكل رقم 09: مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير



Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau, **op-cit**, p:7

في هذه الحالة تتميز مراقبة التسيير ب:

- إمكانية إرسال و تحليل المعلومات المحاسبية بصورة فعالة وسريعة؛
- يعطي هذا النمط حل وسط بين الحالتين السابقتين؛
- يوفر بناء نظام معلوماتي متجانس؛
- حوار مدعم بين المديريات العملية.

ومن بين سلبياته وجود تداخل بين مراقبة التسيير و المحاسبة العامة.

#### المطلب الثالث: مؤهلات و صفات مراقب التسيير

إن الدور الفعال الذي يلعبه مراقب التسيير في المؤسسة، يستوجب عليه أن يتحلى بصفات معينة تؤهله للقيام بمهامه بكفاءة، نذكر منها:

- المستوى العلمي الشخصية القوية؛
- الموضوعية و النزاهة؛
- القدرة على الاتصال، الإقناع و التفاوض؛
- القدرة على الاستماع للآخرين و التأثير فيهم؛
- القدرة على التعامل مع الموظفين واكتساب ثقتهم؛
- لديه نظرة شاملة حول المؤسسة و أسواقها و المشاكل التي تعاني منها؛
- التحكم في الأدوات والتقنيات المستخدمة في مراقبة التسيير كالمحاسبة والمعلوماتية؛

- القدرة على توفير المعلومات الضرورية للمديرية العامة مراكز المسؤولية؛
- القدرة على تقديم تقارير عن مخاطر الانحرافات و اتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب مع طرح و تحليل مختلف أبعاد النشاط في المؤسسة؛
- القدرة على تقديم التوجيهات والنصائح لمتخذي القرار و كذا العزيمة على الدعم و التطوير.

#### المطلب الرابع: معيقات مراقبة التسيير و شروط نجاحها

##### 1. معيقات مراقبة التسيير:

- قد تواجه مراقبة التسيير بعض العوامل التي تحول دون التحقيق الفعلي لمبادئها، حيث تشكل هذه الأخيرة معيقات تصعب من عمل مراقب التسيير تتمثل في:<sup>1</sup>
- أهلية و كفاءة مراقب التسيير: و يتعلق الأمر بصعوبة إيجاد الشخص المناسب القادر على التنسيق و الحوار الشامل، حيث يجب على مراقب التسيير التحلي بعدة صفات و مهارات تجعله إنسانا نادرا يصعب إيجاده.
  - اختيار المعلومة المناسبة من بين جملة المعلومات المتاحة: حيث تعمل مراقبة التسيير على تزويد مختلف الوظائف داخل المؤسسة بما في ذلك الإدارة العامة بكافة المعلومات التي يحتاجوها والتي يجب أن تتميز بالدقة و الوضوح، زيادة على ملائمتها لنشاط المؤسسة. و عادة ما يؤدي ذلك إلى زيادة كمية المعلومات المتداولة، و أجال الحصول عليها، التي قد لا تستغل بالشكل الصحيح مما قد يؤدي إلى الفشل في اتخاذ القرارات السليمة.
  - عملية قياس الأداء: تعتبر عملية قياس الأداء مشكلا أساسيا لعمل مراقب التسيير و ذلك نظرا لكثرة الانحرافات المنجزة عليها، و صعوبة تحديد تلك تستدعي اتخاذ إجراءات تصحيحية، خاصة ما تعلق بالانحرافات الناجمة عن عدم تحقيق الأهداف المرجوة، إذ أن العلاقة بين هذه الأخيرة و بين الأداء يجب أن تتصف بالدقة، وهو ما يعد حلا نظريا من الصعب تجسيده ميدانيا.
  - صعوبة قياس مردودية مراقبة التسيير: و يتعلق الأمر بقياس الأرباح و التكاليف المترتبة عن عملية مراقبة التسيير، فبالرغم أن هذه الأخيرة تهدف إلى الاستعمال العقلاني و الأمثل للموارد بأقل التكاليف الممكنة، تبقى مسألة تحديد النتائج المرجوة تحديا دقيقا أمرا صعبا، حيث أن التساؤل المطروح هنا هو: هل تقاس هذه النتائج عن طريق تكلفة الأخطاء التسييرية التي تم تفاديها؟، أم أنها ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف و تحسين عملية اتخاذ القرار. ومن هنا يطرح

<sup>1</sup> Pierre Lauzel, Robert Teller, le **contrôle de gestion et budgets**, 4ème édition, Edition Sirey, Paris, 1986, p : 100-102.

هذا المفهوم (المردودية في مراقبة التسيير) الذي يصعب تطويقه نظرا لاحتوائه على العديد من العناصر صعبة القياس.

– التغييرات في النظم و الإجراءات و كذا الإهمال و عدم التركيز أو سوء فهم الموظفين للتعليمات التي يقدمها لهم مراقب التسيير مما يؤدي إلى ارتكاب الأخطاء و بالتالي انهيار نظام مراقبة التسيير.

– تواطؤ الموظفين مع أطراف خارجية أو مع بعضهم البعض و عدم احترام الإجراءات المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية خدمة لمصلحتهم الشخصية.

## 2. شروط نجاح مراقبة التسيير :

تعد مراقبة التسيير نظاما للمعلومات و الاتصال، و التي تمارس من طرف الإطارات العملية و تنشط من طرف مراقب التسيير. و ضمانا لنجاح هذا النظام في تحقيق أهدافه يجب توفر مجموعة من الشروط أهمها:<sup>1</sup>

### – وجود أخلاقيات للمنظمة:

تعتبر أخلاقيات المنظمة مجموعة من القيم، القواعد و السلوكيات التي توجه الأفراد لإنجاز أهداف مشتركة لصالح المنظمة، و تبين هذه القواعد عددا من الأعمال (دور كل فرد من المؤسسة حدود فضاء المبادرة...إلخ). و تجدر الإشارة إلى أن هذه القيم و القواعد ليست مطلقة حيث أنه في بعض الحالات قد تأتي ظروف تدفع بالمؤسسة إلى مخالفة تلك القيم (حالة المنافسة الشديدة ) و ذلك من أجل ضمان استمرارية المؤسسة.

### – وضوح البنية و سهولة الاتصال:

إن سهولة عملية الاتصال في المنظمة، و كذا نوعية العلاقات الإنسانية و إمكانية الانفتاح لدى الأشخاص كلها عوامل ذات تأثير كبير على فعالية نظام مراقبة التسيير، و يمكن قياس نوعية و شدة الاتصال داخل المؤسسة انطلاقا من البنية الداخلية و المحادثات التي تقع بين الأشخاص.

### – جودة المعلومات، مرونتها و قدرتها على التكيف:

يتوقف نجاح مراقبة التسيير على فعالية و كفاءة نظام المعلومات، و الذي يتوقف بدوره على نوعية المعلومة التي يوفرها، و حتى يتسنى لنظام المعلومات توفير المعلومات المناسبة يجب أن تتصف المعلومة بمجموعة من الخصائص أهمها:

<sup>1</sup> NOBERT Guedj، *le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3ème édition d'organisation paris, 2000, p : 71-83.

- الجودة: أي أن تكون شاملة و ملائمة للأهداف و مقبولة من طرف كل المسؤولين مع ضمان إيصالها لكل الأطراف.
- المرونة و القدرة على التكيف: ويتحقق ذلك بالعمل على تكييفها مع الأهداف الجديدة و تطوير مكانتها باستمرار.

– توزيع الأدوار على العناصر المتحكمة:

تعد كل من الإدارة العامة، مراقبة التسيير و الإطارات العلمية العناصر الأساسية المتحكمة في تسيير المنظمة، لذلك فإن نجاح نظام مراقبة التسيير يتوقف على التحديد و التوزيع الجيد للمسؤوليات بين هذه العناصر.

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، يذكر المفكرون أشكالاً مختلفة لأدوات مراقبة التسيير، بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيداً.<sup>1</sup> و حتى يتمكن مراقب التسيير من لعب دوره في تحقيق أهداف المؤسسة كما ينبغي، يجب أن يكون مدعماً بنظام معلومات مناسب وذا مصداقية. و يتحقق هذا بالاستعانة بمجموعة من تقنيات وأدوات مراقبة التسيير.<sup>2</sup>

المطلب الأول: النظام المحاسبي

1. المحاسبة المالية:

1.1. تعريف المحاسبة المالية:

"مجموعة من الإجراءات و الوثائق و المستندات الموجهة لمسايرة نشاط المؤسسة، على إمتداد السنة المالية الواحدة، استنادا إلى نظام محاسبي موحد يكفل تجانس المعالجة المحاسبية بين جميع المتعاملين الإقتصاديين."<sup>3</sup>

2.1. أهمية المحاسبة المالية:

إن التقنيات التي تستخدمها المحاسبة العامة، وكذا البيانات والمعلومات التي تقدمها ضمن مختلف القوائم المالية تعتبر ضرورية وذات أهمية بالغة تبرز:<sup>4</sup>

أ. من الناحية الإقتصادية والمالية:

- تمكن المؤسسة من معرفة دائنيها ومديونيتها وتحديد وضعها المالي باعتبارها قاعدة أساسية للتحليل المالي؛
- المساهمة في معرفة وتحديد الرسوم والضرائب؛
- تساعد المحاسبة الوطنية بمعلومات وذلك بغية تقييم الدخل القومي؛
- تزويد المحاسبة التحليلية بمعلومات كافية .

<sup>1</sup>محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص:169.

<sup>2</sup> <http://economie.univ-batna.dz/images/cours/1hn.pdf>. Consulté le 31/05/2018 à (00 :03)

<sup>3</sup>أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص:26-27.

<sup>4</sup> إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 4.

## ب. من الناحية القانونية

إن تسجيل العمليات بتاريخ حدوثها الواردة في الوثائق المحاسبية تكون دليل إثبات في حالة وقوع نزاع قضائي، فيحق للقاضي إصدار الحكم ضد أو لصالح المؤسسة استنادا إليها وهذا طبقا للمادة 12 من القانون التجاري الجزائري:

" الدفاتر التجارية التي تمسك بشكل مضبوط يمكن إن تستخدم من قبل القاضي كدليل بين التجار و العمليات التجارية ".

### 3.1. استعمال المحاسبة المالية في مراقبة التسيير :

تستعمل مراقبة التسيير مجموعة من التقنيات الكمية لتسهيل اتخاذ القرار كالمحاسبة العامة، حيث تعتبر هذه الأخيرة مصدر للمعلومات بالنسبة لمراقبة التسيير فهي تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية وتحدد الميزانية العامة لأخر السنة.<sup>1</sup>

### 2. المحاسبة التحليلية:

نظرا لأهميتها الكبيرة و الفعالة في التسيير، فقد أصبحت المحاسبة التحليلية في وقتنا الحالي تعرف بمحاسبة التسيير، ويمكن تعريفها على النحو التالي:

هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى و تحليلها من أجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية، و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة.<sup>2</sup>

### 1.2. أهداف المحاسبة التحليلية:

فإذا كانت للمحاسبة العامة أهداف تتمثل في جمع المعلومات حسب طبيعتها لتقديمها في شكل ميزانيات وحسابات النتائج، فأهداف المحاسبة التحليلية تتجلى فيما يلي:<sup>3</sup>

– حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والتي تساعد على:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم وبهذا تسهل عملية تحديد النتائج؛

<sup>1</sup> د خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، الاسكندرية، القاهرة، 1999، ص:15.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، قسنطنة، 1988، ص:8.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص: 8.

- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة؛
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرها.
- دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والتوزيع :

- مراقبة التكاليف : التموين، الإنتاج، التوزيع أي السهر على خفضها بقدر الإمكان ومراقبة مردودية المؤسسة على مختلف الأقسام في المؤسسة أو مختلف المنتجات، أو مجموعات المنتجات المتشابهة، وهذا بمتابعة التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا أو مع المبالغ المثالية أو مع المبالغ التي تظهر في المؤسسات المشابهة.
- تسمح بقياس النتائج التحليلية وذلك بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة.
- المساهمة في وضع الميزانيات التقديرية.

## 2.2. استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير:

ترمي مراقبة التسيير إلى جعل المحاسبة التحليلية أداة للتحكم و بالتالي القيادة ، و للوصول إلى هدف التحكم في الظروف الداخلية للاستغلال، يجب تنظيم المحاسبة التحليلية حول مراكز المسؤولية<sup>1</sup> و لكي تتم الاستفادة من المحاسبة التحليلية ينبغي معرفة استعمالات كل طريقة وكيفية الانتفاع منها في مراقبة التسيير وأهم الطرق في حساب التكاليف هي:<sup>2</sup>

### — طريقة التكاليف الحقيقية :

الهدف منها هو معرفة تكلفة العائد الإجمالي والنتائج المختلفة للمنتجات والخدمات المباعة من طرف المؤسسة.

### — طريقة التحميل العقلاني:

- تسمح بتحديد التكلفة بطريقة عقلانية.
- تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.
- تفيد في استخراج أرباح وخسائر تغيير الفعالية انطلاقا من استعمال معدل التحميل العقلاني.

<sup>1</sup>Jacques Margerin , Gérard Auset, **Comptabilité Analytique:outil de gestion aide à la décision**, société édition SEDIFOR, diffusion : édition d'organisation, Grenoble, 1984, Pp12-17.

<sup>2</sup>صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف-الإطار النظري و العلمي، دار زهران ،عمان، الأردن،1997، ص:32.

– طريقة التكاليف المتغيرة و عتبة المردودية:

تظهر واضحة لظهور إنجاز نشاطات المؤسسة من حيث الأهداف المسطرة وهي طريقة جيدة لتحضير العمال والمصلحة التجارية وتأخذ بعين الاعتبار المتغيرات في مستوى النشاط على الربح. لنقطة التعادل استعمالات متعددة في مراقبة التسيير ويتضح ذلك في المساعدة على اتخاذ القرار من بينها: البحث عن المستوى الأدنى للنشاط، التقديرات المستقبلية عن مستوى النشاط.

– طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

نعتمد هذه الطريقة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة وتتلءم مع طبيعة النشاطات و مدى استهلاكها مع الموارد المتخصصة، وفق ما تم صرفه في عملية الانتاج من وقت و جهد .

– التسيير على أساس التسيير ABM:

إن أول عمل يتطلب القيام به في حالة وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة هو التحليل الهيكلي للمؤسسة و يتم هذا الأخير و فق عدة مراحل.

المطلب الثاني : نظام المعلومات و التحليل المالي

1. نظام المعلومات:

يعد نظام المعلومات عنصرا أساسيا في التسيير؛ فالمراقبة لا تتحقق إلا عن طريق شبكة معلومات لها القدرة على توفير المعلومات و ضمان انتقالها إلى جميع الهياكل.

1.1. تعريف نظام المعلومات:

يعرف على أنه: " إطار يتم في ظله التنسيق بين الموارد(كومبيوتر،موارد بشرية)، لتحويل المدخلات (البيانات ) إلى مخرجات (معلومات ) و ذلك لتحقيق أهداف المشروع"<sup>1</sup>.

ويعرف أيضا على أنه: مجموعة العناصر المترابطة معا، والتي تعمل بشكل متكامل مع بعضها البعض، لغرض تهيئة المعلومات للإدارة لإنجاز أعمالها بشكل دقيق.<sup>2</sup>

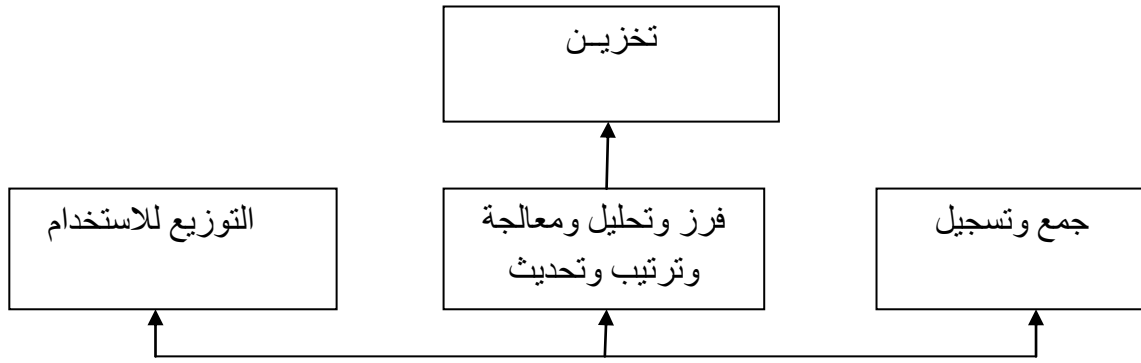
فهذا النظام يحصل المعلومات كأداة أولية، يراقبها، ويخضعها للعمليات ومعالجة مختصة، وينتج منها معطيات أو معلومات جيدة، مرتبة ومحفوظة ومهيأة، كما يسمح لمختلف المستعملين لها بالاستفادة منها حسب حاجاتهم إلى ذلك. والشكل التالي يظهر هذه العمليات

<sup>1</sup>ثناء علي القباني، المحاسبية نظام المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص:10.

<sup>2</sup>علاء عبد الرزاق السالمي، نظم إدارة المعلومات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الدوحة، 2003، ص:29.



الشكل رقم 10 : نظام معلومات التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2001، ص:135.

## 2.1. أهداف نظام المعلومات:

لنظم المعلومات مجموعة من الأهداف التي تسعى لتحقيقها و المتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

- ربط النظم الفرعية للمؤسسة مع بعضها في نظام متكامل مما يسمح بتدفق البيانات و المعلومات بين تلك النظم وهذا ما يؤدي إلى تحقيق التنسيق بين أنشطة هذه النظم .
- المساعدة و المساندة في عملية صنع و اتخاذ القرار في جميع المستويات التنظيمية من خلال توفير التقارير التي تتضمن المعلومات اللازمة لتلك القرارات و في التوقيت المناسب.
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة في المكان، التوقيت والشكل المناسب .
- الرقابة على عملية تداول البيانات و المعلومات وحفظها.
- تهدف نظم المعلومات إلى تحسين إنتاجية المؤسسة بعدة طرق كإنتاج التقارير عن العمليات الروتينية للمؤسسة بدقة، و تحديث البيانات و المعلومات والتنبؤ للمشاكل التي تتعرض لها المؤسسة.

## 3.1. علاقة نظام المعلومات بنظام مراقبة التسيير:

من خلال التطابق بين نظام المعلومات مع محتوى ومفهوم مراقبة التسيير تتضح العلاقة بينهما، فمراقبة التسيير بشكلها المعاصر هي: "أحد أنظمة المعلومات التي تتبناها المؤسسة لتحقيق أهدافها"<sup>2</sup>.

إن التصميم الناجح لنظام رقابي محكم يتطلب أن يكون نظام المعلومات مصمما ليقدم للمستويات الإدارية التفصيلات المؤكدة وفي التوقيت السليم.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007، ص:26.

<sup>2</sup> خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2010، ص:263.

<sup>3</sup> سونيا محمد البكري، إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص:169.

## 2. التحليل المالي:

### 1.2. تعريف التحليل المالي:

"فحص السياسات المالية المتبعة من طرف المؤسسة في دورة أو عدة دورات متعددة من نشاطاتها وذلك عن طريق الدراسة التفصيلية للبيانات المالية."<sup>1</sup> و من الممكن تلخيص المعلومات المنتقاة من التحليل المالي بصفة عامة في الآتي:<sup>2</sup>

- معلومات عن مستقبل المشروع و بيانات يمكن الاستفادة منها في فحص أعماله عن طريق التحليل المالي للقوائم الختامية.
- إيضاحات خاصة بالبنود المحاسبية في القوائم المالية الختامية مع توضيح أسباب الزيادة أو النقص في البنود المهمة خلال الفترة أو الفترات المالية المتعاقبة.

### 2.2. أهداف التحليل المالي:

بالإضافة إلى الهدف الرئيسي المتمثل في تعظيم قيمة المنظمة و تحقيق المصالح الأطراف المعنية بنشاطها فإن التحليل المالي يهدف إلى:<sup>3</sup>

- البحث عن التوازن المالي وقياس مردودية الأموال المستمرة؛
- التعرف على المركز المالي للمؤسسة والتنبؤ بالأخطار المالية التي قد تتعرض لها؛
- الحكم على مدى صلاحية السياسات المالية والتشغيلية المتبعة؛
- الحكم على كفاءة الإدارة و تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة؛
- الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة و التقويم.

و تتم عملية التحليل المالي من خلال تقييم التركيب المالي للمؤسسة أي أصول المؤسسة و المصادر المالية التي حصلت عليها لحياسة هذه الأصول، وكذا تقييم دورتها التشغيلية و المرونة التي تتمتع بها للتعامل مع الأحداث غير المتوقعة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، التحليل المالي، الدار المحمدية، الجزائر، 1999، ص:11.

<sup>2</sup>أبو الفتوح علي فضالة، التحليل المالي وإدارة الأموال، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1999، ص:66.

<sup>3</sup>عبد الحليم كراجه و آخرون، الإدارة و التحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات)، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة2، عمان،

2006، ص:159.

<sup>4</sup>عبد الحليم كراجه و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص:157.

### المطلب الثالث: لوحة القيادة و الموازنات التقديرية

تعتبر لوحة القيادة و الموازنات التقديرية من أهم أدوات قياس الأداء في المؤسسة التي تساعد المسيرين في اتخاذ القرار.

#### 1. لوحة القيادة:

للمساعدة على القيادة و التحكم، يجب ربط مراقبة التسيير بالإستراتيجية و بالعمليات عن طريق مجموعة من المؤشرات يمكن من خلالها تشكيل لوحة قيادة تستجيب لاحتياجات المستعملين.

##### 1.1. تعريف لوحة القيادة:

«لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، و التي تكشف الاختلافات الحاصلة، و التي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، و هذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة»<sup>1</sup>

##### 2.1. أهداف لوحة القيادة:

من بين أهداف لوحة القيادة نجد :

- **لوحة القيادة أداة رقابة و مقارنة:** و ذلك لأنها تقوم بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقا مع النتائج المحصل عليها و إظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة و هي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، و تشخيص نقاط القوة و الضعف في المؤسسة.
- **لوحة القيادة أداة حوار و مشاور:** إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة هو تسيير عملية الحوار عبر كافة مراكز المسؤولية، و هذا انطلاقا من الاجتماعات المختلفة إذ يمكن للأفراد التابعين للمسير من التعليق عن النتائج المتوصل إليها في إطار نشاطاتهم ويتم بين مختلف إجراءات المقترحة من طرف جميع المستويات رغبة منه في توحيد المعايير و خلق خطاب مشترك بين أفراد المنظمة .
- **لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال و التحفيز:** تهدف إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحصلة على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد و تبادل المعلومات بين المسؤولين و يمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال و هذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية و أكثر وضوح لامكانية التقييم (زيادة في الأجر، علاوات... الخ).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> NOBERT Gued, **le contrôle de gestion**, ED d'organisation, 1995, p 285

<sup>2</sup> Claude Alazard et Sabine Separ , **contrôle de gestion** , épreuve n 07, DECF, 3<sup>ème</sup> édition , ED Dunod, 1996, p 333.

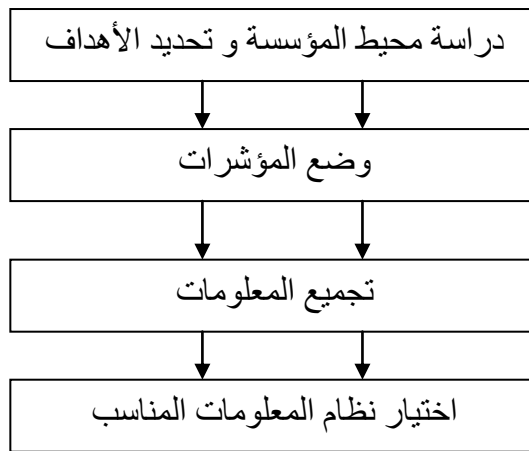
– لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار:

تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة مع إظهار نقاط القوة و الضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية و القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، و يمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ حيث تمكن المؤسسة من تفادي الانحرافات مستقبلا.

3.1. مراحل تصميم لوحة القيادة:

يتم إعداد لوحات القيادة بعدة مراحل يمكن توضيحها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 11 : مراحل تصميم لوحة القيادة



Source : <https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/master-mariam-rahmani.pdf>

يلاحظ من الشكل أعلاه أن إعداد لوحة القيادة يتوقف على تحديد الأهداف و الوسائل اللازمة لتحقيقها و كذا تحديد السياسة العامة للمؤسسة على أن تترجم هذه الأخيرة إلى مؤشرات كمية و نوعية مع تحديد الغاية من إستعمالها، بالإضافة إلى تجميع المعلومات اللازمة لتحضير المؤشرات و في الأخير اختيار نظام معلومات قادر على تزويد المسؤولين بالمعلومات الضرورية في الوقت المناسب.

4.1. مكانة لوحة القيادة في مراقبة التسيير:

يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية، المادية و المالية قصد تحقيق الأهداف المرجوة<sup>1</sup>، و تعتمد المؤسسة في ذلك على مجموعة من التقنيات لتحقيق أهدافها، من بينها لوحة القيادة التي تشكل حلقة وصل بين وظيفتي الرقابة و اتخاذ القرار. كما وظيفة مراقبة التسيير تعتمد بدرجة كبيرة

<sup>1</sup> عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير المؤسسات، مرجع سابق ذكره، ص 107.

على لوحة القيادة لأنها تعرض المعلومات الضرورية عرضا تاما،<sup>1</sup> و تثبت المعلومات التي تتغير بطبيعتها حسب تغير الظروف و عليه تسمح بتوفير الخدمات اللازمة لصالح المؤسسة.

## 2. الموازنات التقديرية:

الموازنة التقديرية هي وثيقة ملخصة، تشمل بشكل كمي مجموع الأهداف المتبعة من طرف كل وحدة قرار داخل التنظيم، بالإضافة إلى التصريح بالوسائل اللازمة لتحقيقها. فهي بذلك تعتبر المحور الهام للتخطيط، الاتصال، التنسيق و الرقابة.<sup>2</sup> وتهتم بها المؤسسة كونها أداة فعالة لمتابعة تنفيذ الخطط و بالتالي استغلال الموارد المتاحة بكل كفاءة و اتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات المناسبة. وسنتطرق إليها بشكل أوسع في الفصل الموالي.

<sup>1</sup> Alain. Fernandez, **l'essentiel de tableau de bord**, édition d'organisation, 2<sup>ème</sup> édition, parie, 2009, p17.18

<sup>2</sup> دحية عبد الحفيظ، دراسة تحليلية لنظام مراقبة التسيير على مستوى البنوك العمومية التجارية الجزائرية، واقع و آفاق، دكتوراه دولة، الجزائر، المدرسة العليا للتجارة، 2009، ص 183.

خلاصة الفصل:

لنظام مراقبة التسيير أهمية بالغة تبرز بالدرجة الأولى في قدرتها على التنسيق بين أهداف مختلف مراكز المسؤولية من جهة و التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة و تحسين تسييرها و تحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة من جهة أخرى. تستند فعالية نظام مراقبة التسيير على فعالية و نجاعة مختلف الأدوات و التقنيات التي تسمح بقياس و تقييم أداء المؤسسة و اتخاذ القرار المناسب بما يحقق أهدافها، إلا أن استعمال هذه الأدوات يختلف من مؤسسة إلى أخرى بما يناسب حجمها و طبيعتها.

## الفصل الثاني:

دور الموازنات التقديرية في تفعيل  
مراقبة التسيير

**تمهيد:**

تواجه المؤسسات الإقتصادية في ظل تعدد نشاطاتها و تعقد مهامها مشاكل و صعوبات في إدارة مواردها الاقتصادية المتاحة مما يجعلها تلجأ إلى أساليب مختلفة لاتخاذ قرارات رشيدة و في الوقت المناسب و من ثم تحقيق أهدافها بكفاءة. وتعد الموازنات التقديرية من بين أهم تلك الأساليب إذ تمكن المؤسسة من التخطيط الأمثل لبلوغ أهدافها وذلك عن طريق التنسيق بين أقسام ووظائف المؤسسة والرقابة عليها من خلال مقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة.

ذلك ما سنحاول إبرازه في الفصل الثاني من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث هي كالآتي:

المبحث الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية.

المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية.

المبحث الثالث: استخدام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير.



## المبحث الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية

تسعى المؤسسات إلى تحقيق الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة الأمر الذي يحتم على المسؤولين القيام بوظائف أساسية تتمثل في التخطيط، التنسيق، الرقابة، واتخاذ القرارات، و هذا ما نجده في نظام الموازنات التقديرية الذي يعد نظاما متكاملًا و داعما لمراقبة التسيير من خلال تزويده للمسؤولين بالبيانات اللازمة لتحقيق الأهداف المسطرة.

## المطلب الأول: التسيير الموازني

## 1. تعريف التسيير الموازني:

تعتبر الموازنات التقديرية جزء من نظام التسيير الموازني « la gestion budgétaire » و الذي يعد عامل أساسي لهيكله الوظائف وتحديد الأهداف الرئيسية للمؤسسة. ويعرف على أنه:

"طريقة للتسيير على المدى القصير يشمل جميع جوانب النشاط للمؤسسة في شكل مجموعة متناسقة من الخطط والتي تدعي الموازنات".<sup>1</sup>

ويمكن أن يترجم من خلال:<sup>2</sup>

- تحديد الأهداف التي تعكس ما تريد المؤسسة القيام به؛
- القيام بالتنبؤات في شكل موازنات متناسقة فيما بينهما وتغطي جميع نشاطات المؤسسة (الوظيفية أو العملية)؛
- مشاركة والتزام المسؤولين في إطار التسيير اللامركزي؛
- مراقبة الموازنات عن طريق المقارنة الدورية للإنجازات بالتقديرات، مع التركيز على تحديد الانحرافات و اتخاذ التدابير التصحيحية اللازمة .

## 2. أهمية التسيير الموازني:

يعتبر التسيير الموازني ضروري من أجل تسيير جيد للمؤسسة بحيث يسمح للمسؤولين في المؤسسة ب:<sup>3</sup>

- ممارسة رقابة مستمرة على نشاطات المؤسسة مع معرفة النقاط التي تحتاج إلى مراقبة؛
- وضع استراتيجية جيدة على مستوى المؤسسة؛

<sup>1</sup> Claude Alazad et Sabine Separi, **Contrôle de gestion, manuel et applications**, op-cit, p : 281.

<sup>2</sup> Brigitte Doriath, **Contrôle de gestion**, op-cit, p : 1.

<sup>3</sup> Jean Locard, **La gestion budgétaire: outil de pilotage des managers**, Ed d'organisation, Paris, 1998, p : 25.

- متابعة الخطة العملية السنوية للمؤسسة و معرفة كيف و لماذا تؤثر على البرنامج العام و الهيكلة المالية للمؤسسة؛
- القيام بالتعديلات الضرورية و اتخاذ جميع التدابير اللازمة في الوقت المناسب؛
- تحسين المردودية عن طريق الربح.

### المطلب الثاني: مفهوم الموازنات التقديرية

#### 1. نشأة و تطور الموازنات التقديرية:

تم استخدام أسلوب الموازنات التقديرية منذ القدم، فكان سيدنا يوسف عليه السلام أول استعمل هذه التقنية عندما قام بإعداد ما يشبه موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في مصر خلال السبع سنوات القادمة. و تعتبر المحاسبة الحكومية الأساس التاريخي الذي نبعت منه فكرة الموازنة التقديرية، حيث جرت العادة على قيام الحكومات بإعداد ميزانياتها السنوية لتبين تقديرات الإيرادات و النفقات.<sup>1</sup>

و يرجع أصل كلمة الموازنة Budget إلى الكلمة الفرنسية Bougettes و التي تعني الحقيبة، ففي المراحل الأولى كانت الموازنات التي تعدها الدولة لتقدير إيراداتها و مصروفاتها توضع في حقيبة جلدية، وأول من استخدم لفظ الموازنات التقديرية هو DEGAZEUX حيث أدرج في كتابه سنة 1825 فصلا كاملا تحت عنوان الموازنات التقديرية.<sup>2</sup>

يمكن أن نلخص المراحل التي مرت بها الموازنات التقديرية كما يلي:

**المرحلة الأولى:** كانت الموازنات عبارة عن تجميع للموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين.

**المرحلة الثانية:** تم تحديد توقيت زمني للاحتياجات المطلوبة.

**المرحلة الثالثة:** استخدام التكاليف المعيارية من أجل تحقيق الرقابة.

**المرحلة الرابعة:** أصبحت الموازنات التقديرية تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط و الرقابة و التنسيق بين الأعمال.

<sup>1</sup> عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة، دار المريخ للنشر، الرياض، 1983، ص:5.

<sup>2</sup> وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد و تنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص:24.

## 2. تعريف الموازنات التقديرية:

تعددت التعاريف الخاصة بالموازنات التقديرية نتيجة لاختلاف وجهات النظر حولها من حيث كونها خطة شاملة و متسقة، أو كونها خطة أو خطوة نحو عملية التخطيط أو مجرد وسيلة للربط بين الخطة و التنفيذ.<sup>1</sup>

وسوف نتعرض لبعض التعاريف منها:

- تعريف معهد التكلفة و المحاسبين الإداريين بإنجلترا: "الموازنة هي خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها و الموافقة عليها خلال فترة محددة، تبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه و النفقات المنتظرة تحملها خلال الفترة و الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين."<sup>2</sup>
- تعريف الدليل الفرنسي للمحاسبة: "الموازنات التقديرية هي أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع إشراك المسؤولين في برامج أعمال تدعى الموازنات."<sup>3</sup>

و عرفها محمد سامي بأنها " خطة (أو برنامج) للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم و تنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمنشأة معينة في حدود الموارد البشرية و المادية و المالية المتاحة، بحيث يمكن تحقيق أفضل لنتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة، باستخدام أفضل الوسائل و الطرق التي توصل إلى تلك الأهداف."<sup>4</sup>

مما سبق يمكن استنتاج أن الموازنات التقديرية هي خطة منسقة لجميع عمليات المشروع في فترة زمنية محددة، تتميز بعدة خصائص أهمها:<sup>5</sup>

- أنها تعبير كمي: إن تحقيق البرامج قصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية و مالية.
- أنها تحدد في شكل برنامج عمل: إن الموازنة ليست فقط تقدير للأهداف و الموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لابد من أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس إلى معرفة و تنبؤ بالمستقبل من أجل المعرفة فقط.

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص:10.

<sup>2</sup> محمد فرкос، الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص:4.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص:4.

<sup>4</sup> محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، نفس المرجع، ص:12.

<sup>5</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص:127.

– أنها تحدد لفترة معينة: إن الموازنة تحدد لفترة معينة وقد تكون سنة واحدة أو أقل وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها. وعليه فإن الموازنات التقديرية هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة والتي هي امتداد للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل، كما أنها تعتبر من بين المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة بالمقدرة واستخلاص الفروقات ومن ثمة اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين الأداء.

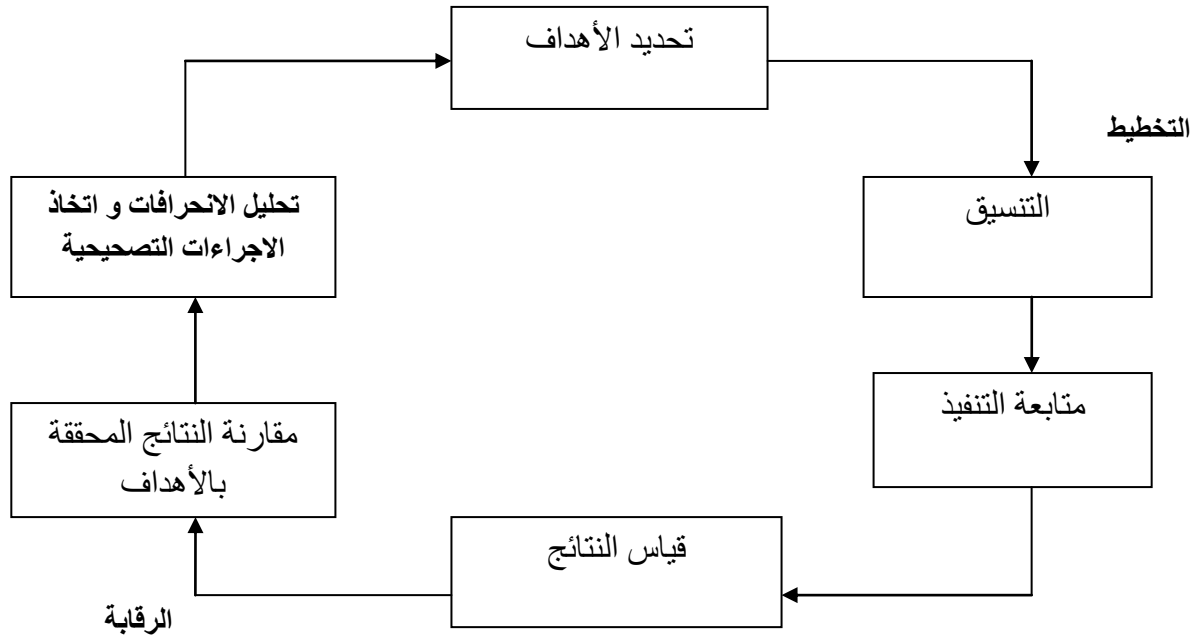
### المطلب الثالث: أهداف و مبادئ الموازنات التقديرية

#### 1. أهداف الموازنات التقديرية:

تهدف الموازنات التقديرية باعتبارها خطة مستقبلية للمؤسسة إلى بيان كيفية الحصول على الموارد الإقتصادية و استغلالها بما يخدم تنفيذ الأهداف الإستراتيجية المحددة بشكل مسبق.<sup>1</sup>

يمكن التعرف على أهداف الموازنة من خلال بيان دورها في مجالي التخطيط والرقابة، وهو ما يوضحه الشكل التالي بصورة شاملة:<sup>2</sup>

الشكل رقم 12: الدور التخطيطي و الرقابي للموازنات



المصدر: محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص:13.

<sup>1</sup>أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004، ص:288.

<sup>2</sup>محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص:13.

يتبين من الشكل أعلاه أن التخطيط يحاول دراسة كيفية تحقيق الأهداف من خلال مجموعة متناسقة من العمليات المخططة، بينما تحاول الرقابة التماشي أو المطابقة مع عمليات الأهداف عن طريق تنفيذ الخطط الموضوعة.

#### أ. الموازنة كأداة للتخطيط :

التخطيط هو عبارة عن اتخاذ قرارات أو اختبار توجهات مستقبلية للمؤسسة من خلال ترقب التطورات والعوائق والمشاكل، مما يوفر الوقت للتكيف مع تطورات المحيط.<sup>1</sup>

تتفاوت الآراء حول أهمية الدور التخطيطي للموازنة التقديرية و ينحصر هذا الاختلاف في اتجاهين:<sup>2</sup>

يقوم الاتجاه الأول على اعتبار أن الموازنة تلعب دورا بارزا في مجال التخطيط حيث أنها تلزم على التخطيط الشامل لمختلف الأنشطة و الموارد المالية في المنشأة، و بالتالي فهي طريقة هادفة لتجميع الحقائق و تحليلها و تركيبها في شكل برنامج للنمو في المستقبل.

أما الاتجاه الثاني فيرى أن الموازنة هي مجرد أداة للتعبير المالي عن الخطة الاقتصادية للمنشأة، كما أن وظيفة التخطيط أعم و أشمل من مجرد إعداد الموازنة و التعبير رقميا عما تم التوصل إليه من خطط. وبما أن الاتجاه الثاني يعتبر أن الموازنة بمثابة خطة تستند للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية، و بما أن هذا التنبؤ أحد الأركان الرئيسية لعملية التخطيط يعني ذلك تبني الاتجاه الأول، و يلاحظ أن الموازنات تخدم وظيفة التخطيط عن طريق:

- وصف الأهداف في صورة كمية؛
- دراسة التنبؤات؛
- تجميع الموارد و الذي يتم عن طريق التنسيق بين الإمكانيات المتاحة و الأهداف؛
- تحديد المعايير و الخطط و سياسات العمل.

و تجدر الإشارة إلى أن معظم الجهد المبذول في إعداد الموازنة التقديرية هو جهد تخطيطي كون التخطيط السليم ينعكس بشكل إيجابي على فعالية الرقابة،<sup>3</sup> على أن تكون هناك دراسات عديدة للاختبار

<sup>1</sup> عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص:107.

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص:14.

<sup>3</sup> أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص 288.

بين البدائل المتاحة للمؤسسة وكذا تحديد الأهداف بشكل واضح مع التقييم العلمي للنتائج السابقة المحققة و الظروف التكنولوجية السائدة.<sup>1</sup>

### ب. الموازنات كأداة للرقابة:

مما لا شك فيه أن التخطيط و الرقابة وجهان لعملة واحدة، و أنه لا رقابة بدون تخطيط،<sup>2</sup> حيث أن الرقابة تشمل دراسة و فحص الموازنات و تقييم الأهداف المحددة بواسطة الإدارة العليا، وبناءً على هذه الدراسة يتقرر تعديل أو عدم تعديل الأهداف لضمان فعاليتها، و ذلك في ضوء نتائج التنفيذ الفعلي.<sup>3</sup>

و تلعب الموازنات في مجال الرقابة دوراً فعالاً و مهماً، فهي تعتبر أداة لتقييم أداء مختلف الأنشطة في المنشأة وذلك من خلال إسهامها في:

- تحقيق العقلانية في استخدام الموارد الإقتصادية المتاحة؛
- التركيز على النواحي ذات الأهمية النسبية الكبيرة؛
- التفكير المسبق في العناصر التي تؤثر على مستقبل النشاط و الأهداف؛

و من خلال استخدام الموازنة التقديرية في الرقابة تتوفر لدى المؤسسة عملية مستمرة من التغذية العكسية feed Back يمكن الاعتماد عليها في التقييم و الحكم على التنفيذ الفعلي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص:591.

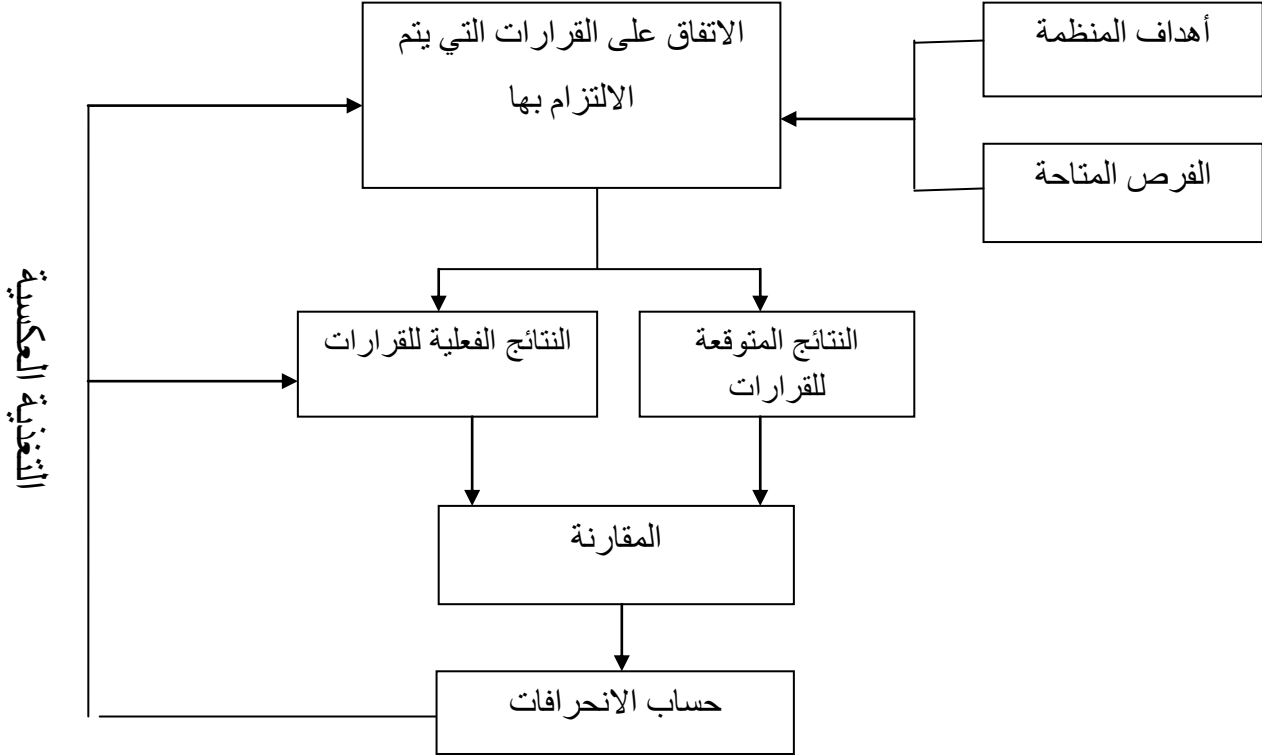
<sup>2</sup> خالص صافي صالح، تقنيات التسيير ميزانيات المؤسسة الإقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 18.

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد، المرجع نفسه، ص:140.

<sup>4</sup> أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص:288.

و يمكن توضيح المراحل الأساسية لعملية الرقابة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 13 : عملية الرقابة



المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:730.

### ج. الموازنات كأداة أساسية للإدارة:

تقوم إدارة المنشأة بعدة وظائف متصلة و متتالية و بصورة مستمرة تتمثل في التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة.

و باعتبار أن جميع المنشآت رغم اختلاف طبيعتها تسعى إلى تحقيق أهدافها المسطرة، و في سبيل ذلك تحتاج إلى وضع الإستراتيجيات و الخطط، و تنظيم الموارد و التنسيق بينها ثم الرقابة للتأكد من التنفيذ.

و تعتبر الموازنات أسلوبا علميا أو نظاما متكاملًا لتنسيق كافة المجالات و الأنشطة التي تتناولها الإدارة، و وصولا إلى التأكد من الأداء السليم للمنشأة بغية تحقيق أهدافها.

## 2. مبادئ إعداد الموازنات:

يتوقف إعداد الموازنات التقديرية بكفاءة احترام جملة من المبادئ الأساسية تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

## أ. مبدأ الشمولية:

لا تقتصر الموازنة على أحد أو بعض فروع النشاط في المنشأة دون الفروع الأخرى وإنما هي بطبيعتها تشمل جميع أوجه النشاط داخل المنشأة و تغطي جميع العمليات وهي بذلك تمتد إلى جميع المستويات الإدارية و مراكز المسؤولية.

و الشمول لا يتوقف عند حد معين حيث يمكن النظر إليه على مستوى أعلى إذا كانت الموازنات تغطي نشاط شركات قابضة وأخرى تابعة لها.

## ب. مبدأ وحدة الموازنة:

تتكون الموازنة في صورتها النهائية من مجموعة الخطط الفرعية و القوائم التقديرية و التي يجب أن تكون في ترابط و تناسق تام، حيث أن كل جزء من الموازنة يتأثر بالأجزاء الأخرى.

و تظهر أهمية وحدة الموازنة في التركيز على عامل التنسيق حيث أن إهماله يؤدي إلى اختلالات بين أوجه النشاط المختلفة و منه على الكفاءة الإنتاجية للمنشأة.

## ج. مبدأ التقدير:

يتطلب إعداد البيانات التقديرية عن فترة قادمة القيام بعملية التنبؤ و التي تقوم على أسس و قواعد علمية، تستوجب تحليل الكثير من البيانات الداخلية و الخارجية و القيام بالدراسات الإحصائية للفترات الماضية،<sup>2</sup> مع مراعاة عامل الخطر و عدم التأكد.

## د. مبدأ التوزيع الزمني و الجغرافي:

ويقصد بذلك توقيت العمليات و توزيعها على مدار فترة الموازنة حسب احتمال حدوثها، كما توزع الموازنات جغرافيا لكي يتم متابعة و تقييم أداء كل منطقة في فصل أو شهر معين.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص: 20-24.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص: 128.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص: 128.



### هـ. مبدأ الربط بين تنبؤات الموازنة و مراكز المسؤولية:

باعتبارها أداة من أجل تحقيق فعالية الموازنة للتخطيط و الرقابة لابد من الربط بين تقديرات الموازنة و بين مراكز الاستشراف و المسؤولية في المنشأة، و يتم هذا الربط عن طريق توزيع تقديرات الموازنة بحسب الوحدات التنظيمية المختلفة .

يجب أن يكون هناك تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة من أجل ربطها بالموازنات و هذا ما يمكن المؤسسة من تحديد المسؤولية و تقييم الأداء.<sup>1</sup>

### و. مبدأ إشراك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة:

يقوم هذا المبدأ على إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها حيث أن إشراكهم فيها يرفع من معنوياتهم و يحفزهم على تحقيق الأهداف المسطرة<sup>2</sup>. و بدوره يؤدي هذا التحفيز إلى تنمية روح التعاون في نفوس المسؤولين و يحسن من أدائهم.<sup>3</sup>

### ز. مبدأ الثبات و المرونة:

قد تعد الموازنة على أساس ثابت أو على أساس مرن، فالموازنة الثابتة هي التي تعد على أساس مستوى واحد للنشاط بحيث يتم إعداد جميع تقديرات الموازنة على أساس هذا المستوى الثابت من النشاط (تعدل التقديرات في حالة تغير مستوى النشاط).

أما الموازنة المرنة فهي تعد على أساس عدة أحجام للنشاط (عدة مستويات).

و تعتبر الموازنة المرنة أكثر واقعية نظرا للأخذها بعين الاعتبار لتمييز العمليات الإقتصادية بالحركة و الديناميكية.

<sup>1</sup> دادي عدون، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الإقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص:128.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص:128.

<sup>3</sup> محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص:10.

ح. مبدأ قياس الأداء:

تعتبر الموازنات التقديرية كمؤشر لقياس الأداء وكذا لقياس فعالية التسيير وهو الأمر الذي يعزز الالتزام بها كوسيلة لتحسين الأداء. ويقتضي هذا المبدأ الدراسة و التحليل للأداء الجيد و الرديء كمايلي:<sup>1</sup>

- في حالة الأداء الرديء: فإن الدراسة و التحليل تقود إلى الطريقة الواجب إتباعها للتصحيح السريع للأداء.
- في حالة الأداء الجيد: فيجب التعرف على مقوماته، و محاولة استنتاج القواعد التي يمكن استخدامها في العمليات المشابهة.

المطلب الرابع: أنواع الموازنات التقديرية و معايير تصنيفها

تنقسم الموازنات التقديرية إلى عدة أنواع و ذلك باختلاف الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، وسوف نتعرض إلى التصنيفات الأكثر شيوعا و ذلك على النحو التالي:<sup>2</sup>

1. من ناحية الفترة الزمنية: وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم الموازنات التقديرية إلى:

أ. موازنات تقديرية قصيرة الأجل :

إن الموازنة السنوية التي تعد لدورة الأعمال القادمة تسمى بالموازنة التقديرية العملية، و هي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى القصير وغالبا ما تكون سنة مالية واحدة، ويندرج تحت هذا التصنيف الميزانيات التقديرية التالية:<sup>3</sup>

- الموازنة التقديرية للمبيعات؛
- الموازنة التقديرية للإنتاج؛
- الموازنة التقديرية للمواد الأولية و المخزون السلعي؛
- الموازنة التقديرية للمشتريات؛
- الموازنة التقديرية للأجور و الموازنة التقديرية للتدفقات؛

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق الذكر، ص:146.

<sup>2</sup> محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص:7-9.

<sup>3</sup> خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص:25.

**ب. موازنات تقديرية طويلة الأجل :**

و هي تلك الموازنات التي تغطي فترة زمنية في المدى الطويل، و تعتبر الموازنات قصيرة الأجل جزءا من الموازنات طويلة الأجل و لهذا يجب ألا يكون هناك تعارض في الأهداف بينها.

لا تحتوي هذه الموازنات على تفاصيل دقيقة على عكس الموازنات قصيرة الأجل، كما يكون الهدف منها أساسا تخطيطي و ليس رقابي، حيث أنها تهدف إلى التنسيق بين الأهداف و الإمكانيات في المستقبل و في الحاضر وإلى توضيح الاتجاه العام الذي ستتجهه المنشأة في المستقبل.<sup>1</sup>

**2. من ناحية طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية:**

حسب هذا المعيار تقسم الموازنات التقديرية إلى:

**أ. موازنة التشغيل (الاستغلال):**

و هذه الموازنة تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من شراء، إنتاج، بيع.... إلخ.

**ب. الموازنة المالية:**

و تتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال بالإضافة إلى ذلك فهي تشمل التخطيط و الإنفاق على المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها.

**3. التقسيم على أساس معيار الثبات و المرونة:**

و تنقسم حسب هذا المعيار إلى:

**أ. الموازنة الثابتة:**

تعد الموازنة الثابتة لمستوى واحد من مستويات التشغيل،<sup>2</sup> أي يتم تقديرها على أساس حجم إنتاج أو نشاط واحد دون أن يكون لها القدرة على التجاوب مع أي تغييرات في الظروف.<sup>3</sup>

**ب. الموازنة المرنة و المتغيرة:**

تعد الموازنة المرنة على أساس الأسعار بينما الموازنات المتغيرة فتعد على أساس عدة مستويات من النشاط، و يعتبر هذا النوع من الموازنات أداة فعالة لتقييم الأداء.

<sup>1</sup> سامي محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص:26.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص:39.

<sup>3</sup> أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص:293.

4. التصنيف من حيث درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية:

وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى موازنات المسؤولية و موازنات البرامج.

#### أ. موازنة المسؤولية:

يتم اعداد هذه الموازنة على أساس مراكز مسؤولية التنفيذ، وهي بذلك تعد أداة فعالة للرقابة حيث أنها تشمل على المعلومات المفصلة التي تمكّن من تقييم أداء المسؤول عن التنفيذ ومن ثم الإجراءات التصحيحية الواجب القيام بها.

#### ب. موازنة البرامج:

يحدد هذا الصنف ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية، ويتجلى دورها في إضفاء الأهمية الخالصة لعملية التنبؤ و اتخاذ القرارات، فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن النتائج و الانعكاسات الإقتصادية و المالية الناجمة عن عمليات اختيار المشاريع.

## المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية

من خلال هذا المبحث سنتناول كل من مزايا استخدام الموازنات التقديرية و حدود الانتفاع بها، ومراحل إعدادها و العوامل المتحكمة فيها، وكذا مقومات نجاح تنفيذ الموازنات التقديرية.

**المطلب الأول: موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي و مقومات نجاح تنفيذها**

## 1. موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية:

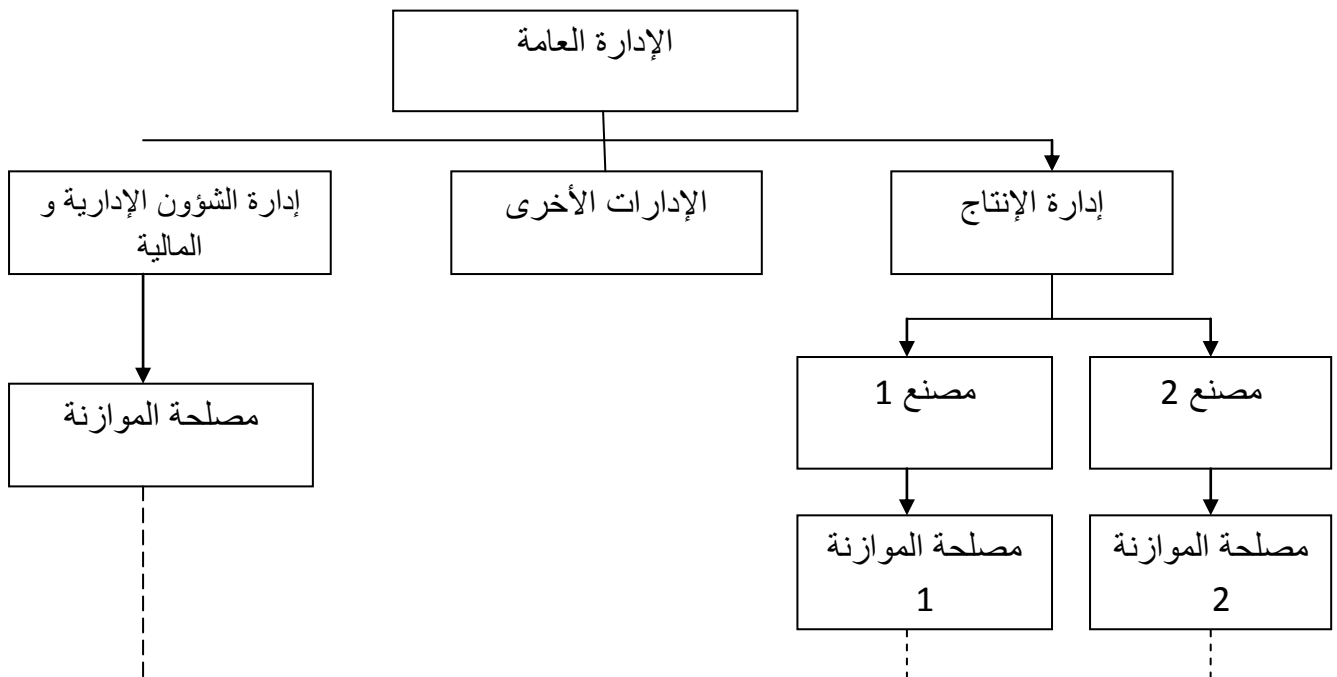
من مقومات نجاح الموازنات التقديرية هيكل تنظيمي سليم، وكذا مسؤوليات محددة بوضوح، وفيما يلي سنحاول توضيح الاختلاف بين موقع الموازنات التقديرية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و كذا المؤسسات الكبيرة.

## 1.1. في المؤسسات الكبيرة: إن مهام الميزانيات التقديرية يتكلف بها الأشخاص في مصلحة

الميزانيات التقديرية بينما مهمة مراقبة الميزانيات لا يمكن إسنادها إلى نفس الأشخاص و يمكن إسنادها إلى أشخاص خارج المؤسسة مقابل أتعاب تسددها لهم المؤسسة.

فمصلحة الميزانيات التقديرية يمكن أن تكون تحت إشراف الشؤون الإدارية و المالية و بالتالي فهي ستكون تابعة في نفس الوقت للإدارة العامة و بلامركزية أكثر إلى مركز إنتاج. كما يمكن أن تظهر هذه المصلحة في التنظيم الإداري للمؤسسة في موقع الأركان العامة بالنسبة للإدارة العامة و بذلك يكون دور الأشخاص المكلفين بهذه المهمة دورا استشاريا.

## الشكل رقم 14 : موقع وظيفة الموازنات التقديرية في المؤسسات الكبيرة

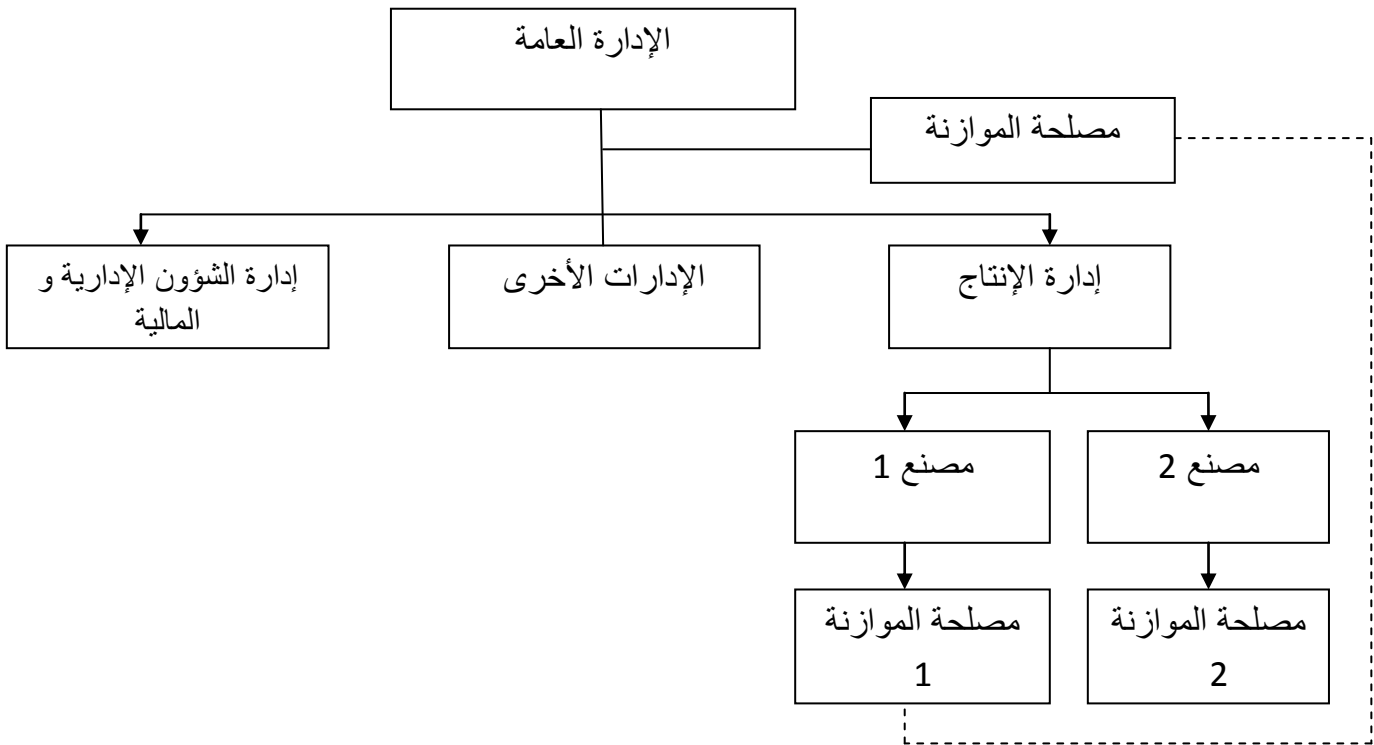


## 2.1. في المؤسسات الصغيرة:

في هذا النوع من المؤسسات تسند مهمة الميزانيات التقديرية إلى المسؤول المكلف بالمهام المالية نظرا لأن تكوينه يؤهله للقيام بهذه المهمة. ففي أغلب الأحيان يُراقب هذا الشخص من طرف مدير المؤسسة و قليلا ما يراقب من طرف الغير.<sup>1</sup>

و الشكل الموالي يبين موقع وظيفة الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الصغيرة

الشكل رقم 15 : موقع وظيفة الموازنات التقديرية في المؤسسات الصغيرة



المصدر: محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص:15.

## 2. مقومات نجاح تنفيذ الموازنات التقديرية:

يتوقف نجاح تطبيق نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة على مجموعة من الإجراءات الضرورية وتتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

أ. تكوين لجنة مسؤوليتها توفير التنسيق لعملية إعداد الموازنة التقديرية، تضم عدد من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المؤسسة، و في العادة يكون مدير المبيعات و مدير الإنتاج و مدير الحسابات (أو المراقب المالي) أعضاء فيها. تعقد هذه اللجنة عدة اجتماعات لتنسيق العمل بين

<sup>1</sup>محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص:15.

<sup>2</sup>خالص، ص،صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

- كافة أوجه النشاط و اجتماعها الأول يكون برئاسة المدير العام حيث يعرض كل مدير أو رئيس القسم مسودة عمل تتضمن تقديراته عن الموازنة التي تخص القسم المسؤول عنه.
- ب. مناقشة كل موازنة و تحديد مدى توافقها مع أهداف المؤسسة و الخطة العامة، ومن ثم إعداد التفصيلات الأخرى المتعلقة بكل موازنة، مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات الأقسام الأخرى على تنفيذ ذلك .
- ج. تحديد فترة الموازنة التقديرية، ليست هناك قواعد ثابتة توجب و تلزم وضع الموازنة لفترة محددة، إلا أنه جرت العادة على وضعها على أساس سنوي، و مع ذلك فإن ظروف العمل في بعض الصناعات قد تستوجب إعداد الموازنات لفترة أطول أو أقصر من ذلك.
- د. تقديم الإرشاد و التوجيه الكافي حتى يعرف كل فرد الأهداف المحددة في الموازنة و حدود مشاركته في اتخاذ القرار.<sup>1</sup>
- هـ. المشاركة في الأحداث بحيث يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم إشراكهم يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الموازنة مبررين ذلك بحجة أن التقديرات مفروضة عليهم وأنهم لم يشاركوا في إعدادها.<sup>2</sup>
- و. وجود نظام تكاليف معياري و الذي يحدد من خلاله التكاليف المتوقعة لتنفيذ الأنشطة المختلفة في المستقبل، فلا يمكن إعداد خطة مالية مستقبلية دون المعرفة المسبقة لتكاليف الإنتاج و الأنشطة داخل المؤسسة.
- ز. تنظيم و إعداد الموازنة، مع تحديد الأهداف القابلة للتحقيق مع ضرورة تقديم التغذية العكسية السريعة عن أداء كل فريق عمل أو كل فرد.<sup>3</sup>
- ح. وضع نظام ملائم للمكافآت بما يكفل التحفيز لإنجاز أهداف المؤسسة، مع التركيز على عملية مكافأة الإنجاز أكثر من عملية العقاب عند الفشل.<sup>4</sup>
- إن توفر الشروط المادية و التنظيمية غير كاف لنجاح و تحقيق الأهداف الواردة بالموازنة إذا ما لم تتوفر الشروط النفسية التي لها تأثير مباشر على الأداء و بالتالي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار في حال وضع تنفيذ الموازنات.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> سامي محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص: 314.

<sup>2</sup> دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 128.

<sup>3</sup> سامي محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، نفس المرجع، ص: 314.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص: 314.

<sup>5</sup> المرجع نفسه، ص: 314.

المطلب الثاني: مراحل و ترتيب إعداد الموازنات التقديرية و العوامل المتحركة فيها

أولاً: مراحل إعداد الموازنات التقديرية:

تمر عملية إعداد الموازنات التقديرية في أي مؤسسة اقتصادية بمجموعة من المراحل الأساسية تتمثل فيما يلي:

**المرحلة الأولى: التحضير لإعداد الميزانية التقديرية**

تهدف هذه المرحلة إلى التمهيد لعملية إعداد الموازنات (السنوية)، فهي تتطلب إعادة النظر سنوياً في المعلومات التي بنيت عليها الخطة الإستراتيجية للمؤسسة.

يقوم المسؤولون بأداء الدور الأهم في هذه المرحلة و المتمثل في وضع الخطوط العريضة للموازنات، و تشمل مرحلة التحضير لإعداد الموازنات على الخطوات الرئيسية التالية:<sup>1</sup>

**1. بيان حالة المؤسسة:**

يجب أن تبدأ المرحلة التحضيرية ببيان يعرف بوضوح حالة المؤسسة (هدفها، أنشطتها، الميزة التنافسية...) أي توضيح و تحديد الدور الإقتصادي و الإجتماعي للمؤسسة.<sup>2</sup>

**2. جمع و تحليل المعلومات عن العوامل المتغيرة للمؤسسة و تقييم وضعها الحالي:**

يتطلب جمع المعلومات من الإدارة العليا للمؤسسة الإلمام بكافة العوامل الداخلية و الخارجية التي تؤثر أو يمكن أن تؤثر في مسار المؤسسة نحو تحقيق رسالتها و أهدافها.

من خلال تحليل العوامل المتغيرة يتم تقييم وضع المؤسسة الحالي بشكل موضوعي و واقعي و ذلك بإعداد ملخص نتائج التقييم للاستفادة منه في دعم نقاط القوة و معالجة مواطن الضعف في المؤسسة.

**3. تحديد الأهداف العامة للمؤسسة:**

تقوم الإدارة العليا بتحديد الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة و يجب أن يكون ذلك بشكل واضح و مفهوم و قابل للقياس مع إمكانية تحقيق الأهداف على أرض الواقع.

<sup>1</sup> سامي محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص: 49-53

<sup>2</sup> محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص: 13.



**4. وضع الإستراتيجيات و السياسات العامة للمؤسسة:**

بعد تحديد الأهداف العامة تقوم الإدارة العليا للمؤسسة باختيار الوسائل و الأساليب الأساسية التي يؤدي اتباعها إلى تحقيق الأهداف المحددة.

كما يجب على المؤسسة أن تتأكد من أن تطبيق أي استراتيجية لتحقيق هدف ما لا يؤدي إلى التضارب مع هدف آخر أو يمنع تحقيقه.

**5. وضع الخطة المالية طويلة الأجل للمؤسسة:**

تتم ترجمة الأهداف العامة و كذا الإستراتيجيات و السياسات العامة للمؤسسة إلى خطة مالية طويلة الأجل (5 سنوات عادة).

**6. وضع الإطار العام للموازنات:**

إنطلاقاً من الخطة الإستراتيجية للمؤسسة يقوم كل مسؤول بتحديد الأهداف التفصيلية لمركز المسؤولية الذي يتولى الإشراف عليه، ثم يقدم تلك الأهداف إلى الإدارة العليا لدراستها، تنسيقها و اعتمادها من أجل تكوين الإطار العام للموازنات و تعتبر هذه الخطوة البداية الفعلية لإعداد موازنات المؤسسة.

**المرحلة الثانية: إعداد الموازنات**

بعد القيام بعملية تحديد الأهداف الخاصة بالسنة المقبلة يتم القيام بإعداد ميزانيات مبدئية من طرف رؤساء المراكز و تقوم المرحلة على عدة مراحل تتمثل فيما يلي:

**1. تحديد مسؤوليات إعداد الموازنات:**

و يتم ذلك استناداً على الهيكل التنظيمي للمؤسسة و بحسب الأدوار المختلفة للمشاركين في إعداد الموازنات.

**2. تحديث دليل الموازنات:**

و تشمل هذه العملية مراجعة و تطوير التعليمات و الإجراءات المتعلقة بإعداد الموازنات و ارتباطها ببعضها البعض مع شرح الأساليب التي يجب استخدامها في إعداد كل موازنة.

## 3. تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنات:

يجب أن يشمل الجدول الزمني لإعداد الموازنات تحديد خطوات العمل التي يجب اتباعها و كذا التوقيت الزمني في إعداد الموازنات .

## 4. إعداد و تسليم الموازنات:

وفقا للجدول الزمني و الأساليب المحددة يتم إعداد الموازنات من قبل المسؤولين عليها مع الالتزام بالخطوة الاستراتيجية و الأهداف التفصيلية، و يتم تسليم كل موازنة إلى مدير إدارة الموازنات لمراجعتها و تنسيقها مع الموازنات الأخرى.

## 5. تجميع الموازنات و إعداد الموازنات الختامية:

يقوم مدير إدارة الموازنات بتجميع هذه الاخيرة و إعداد الموازنات الختامية، وذلك بالتعاون مع المدير المالي و المسؤولين الآخرين في مجال نشاطه.

## المرحلة الثالثة: اعتماد الموازنات و استخدامها للرقابة و متابعة تنفيذ الخطط

## 1. اعتماد الموازنات:

يقوم أعضاء لجنة الموازنة و التي تضم المسؤولين التنفيذيين في المؤسسة على مستوى مدراء الإدارات بالإضافة إلى مدير إدارة الموازنات، بمناقشة الموازنات مع المسؤول الذي قام بإعدادها ليتم اتخاذ قرارات تتعلق بالربط والتنسيق بين الموازنات الفرعية، وإجراء التعديلات اللازمة ليتم اعتمادها، وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

- دراسة الموازنات التي تم إعدادها من طرف كل مسؤول تنفيذي؛
- عرض الموازنات ومناقشتها من قبل أعضاء لجنة الموازنة؛
- تعديل الموازنات بعد المناقشة لتأمر لجنة الموازنة بإجراء تعديلات أو بالموافقة عليها؛
- اعتماد الموازنة بعد انتهاء من إعدادها و الموافقة عليها من طرف لجنة الموازنة، حيث تقدم جميع الموازنات للإدارة العامة في المؤسسة للموافقة عليها و اعتمادها.

## 2. استخدام الموازنات كأداة للرقابة و متابعة تنفيذ الخطط:

بعد إعداد الموازنات و اعتمادها، يجرى العمل على تنفيذ الخطط المالية الواردة في هذه الموازنات، و الرقابة على أداء المؤسسة للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعية و ذلك من خلال:

- شرح الخطط للمرؤوسين؛
- إعداد تقارير الأداء و تحديد الانحرافات؛
- تقصي أسباب الانحرافات و تحليلها؛
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

### ثانيا: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية:

عند قيام المؤسسة بإعداد الموازنات التقديرية سوف تجد نفسها أمام عدة عوامل تتحكم في إعدادها، ومن بين أهم هذه العوامل نذكر:<sup>1</sup>

- **حجم المبيعات:** حيث تقوم المؤسسة بتحديد كمية الإنتاج وفق الكمية الممكن أن تبيعها وبالتالي تضع برنامج إنتاجي حسب طاقتها الإنتاجية و حجم المبيعات المتوقع.
- **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** فلا يمكن للمؤسسة الإنتاج بمستوى أعلى من طاقتها الإنتاجية المتاحة.
- **مستلزمات برنامج الإنتاج:** إذا توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج معين باستطاعتها تسويقه وبيعه، يجب أن ترى ما يتوفر لديها من مستلزمات يتطلبها هذا البرنامج مثل اليد العاملة و المواد الأولية والتي تصبح هي العامل المتحكم في الموازنة المرغوب في تنفيذها.
- **رأس المال العامل:** إن أهم الأسباب التي تؤدي إلى تعثر النشأة هو نقص رأس المال العامل نتيجة عدم العناية بتقدير الحاجات النقدية مقدماً،<sup>2</sup> فكل زيادة في حجم الإنتاج تقابلها زيادة في رأس المال العامل، و بالتالي عدم توفر هذا الأخير سيعرقل عملية تنفيذ البرنامج الإنتاجي.

وبالتالي على المؤسسة قبل الدخول في أي برنامج إنتاجي دراسة العوامل المؤثرة و المتحكمة في عملية تنفيذه، وهي تختلف حسب درجة أهميتها، كما تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

### ثالثا: ترتيب إعداد الموازنات:

نبدأ بإعداد موازنة المبيعات و بعدها ننتقل إلى إعداد موازنة الإنتاج و هذا طبعا بعد الإطلاع على مخزون المنتجات التامة، بعد موازنة الإنتاج نقوم بإعداد موازنة المشتريات من المواد الأولية و هذا كذلك بعد الإطلاع على مخزون المواد الأولية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد فرкос، مرجع سبق ذكره، ص: 12-13.

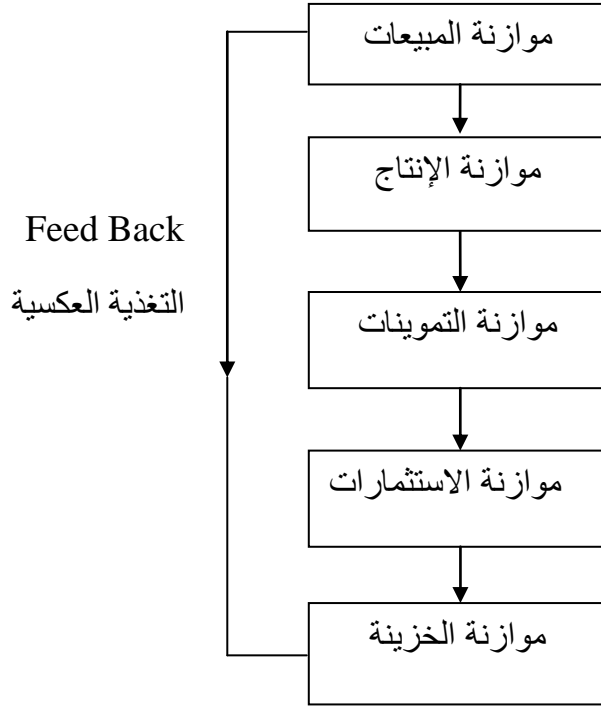
<sup>2</sup> عبد العزيز محمود الإمام، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

<sup>3</sup> محمد فرкос، نفس المرجع، ص: 240، 241.

يمكن إعداد موازنات الاستثمارات و موازنات الأعباء انطلاقاً من موازنة المبيعات، المشتريات، الأعباء و الاستثمارات.

تتكون الموازنة الشاملة من الموازنات السابقة بالإضافة إلى الميزانية العامة التقديرية و جدول حسابات النتائج التقديري.

الشكل رقم 16: نظام الموازنات حسب التسلسل



Source: Jean Mayer, *Analyse budgétaire et contrôle de gestion*, Ed dunod, paris, 1964, p11

لم يكن هذا الترتيب عشوائياً، فقد بينت التجربة على أن موازنة المبيعات هي التي تؤثر على الموازنات الأخرى، فالإنتاج و المشتريات مرتبطان بالمبيعات و مصاريف البيع و الإشهار و مصاريف الإدارة كلها في النهاية مرتبطة بالمبيعات.

## المطلب الثالث: مزايا استخدام الموازنات التقديرية و حدود الانتفاع بها

## 1. مزايا استخدام الموازنات التقديرية:

تتجلى أهمية الموازنة في تسيير المؤسسة بشكل واضح من خلال الفوائد و المزايا التي تحققها لها و المتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

- وضع خطط واضحة و تحديد الأهداف و رسم السياسات و البرامج؛
- إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بالتفكير بوضع الخطط المناسبة للقيام بدوره و تنفيذ المهمة الملقاة على عاتقه لكي يستطيع أن يساهم بالشكل المطلوب منه للوصول إلى أهداف المؤسسة؛
- اشراك و إلزام كافة المستويات بالمساهمة في العملية التخطيطية؛
- تحديد مسؤولية كل قسم و كل فرد و دوره في تنفيذ الخطط المرسومة؛
- ترجمة أهداف المؤسسة و أهداف الأقسام المختلفة إلى أهداف رقمية محددة ترتبط بجدولة زمنية محددة؛
- حث جميع المستويات و الأقسام للالتزام بالاستعمال العقلاني للموارد الاقتصادية المتاحة؛
- تحديد نقاط الاختناق و أسبابها و المسؤولين عن حدوثها و وضع الحلول اللازمة لتجاوزها؛
- متابعة التنفيذ و معرفة مدى التقدم في أنشطة المؤسسة و تقييم الخطة بشكل إجمالي؛
- قياس الانحرافات مما يمكّن المسير من إعداد تقارير دورية ترفع إلى الإدارة العليا للحد من السالبة منها و تنمية الانحرافات الموجبة؛
- إلزام الإدارة بدراسة أسواقها، منتجاتها، و أساليبها، مما ما يساعد على اكتشاف الوسائل التي تعزز و توسع مجال نشاط المؤسسة.<sup>2</sup>

## 2. حدود الانتفاع بالموازنات التقديرية:

إن نظام الموازنات التقديرية هو أداة تستعملها الإدارة لمساعدتها في مجال اتخاذ القرارات و لكن لا يمكن اعتبارها العلاج الكامل لكل نواحي النقص في التسيير، حيث أن هذا النظام يجب أن يستعمل في نطاق حدود معينة و ذلك للأسباب التالية:<sup>3</sup>

- يعتمد إعداد الموازنات على التقديرات، حيث أن قوة أو ضعف البرنامج المعد للموازنات التقديرية يعود إلى صحة تلك التقديرات التي يجب أن تستعمل بحذر مع فهم حدودها و قيودها؛

<sup>1</sup> خالص، ص، صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

<sup>2</sup> محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص: 19-21.

- إن الموازنة التقديرية هي أداة تستعملها الإدارة و لا يمكن لهذه الأداة أن تحل محل نظام مستعملها؛
- صعوبة التأقلم مع نظام الموازنات بالنسبة للأفراد خاصة في السنوات الأولى لتبني هذا النظام داخل المؤسسة؛
- في الكثير من الأحيان تكون تكلفة استخدام النظام مرتفعة جداً؛
- نظام تقليدي يفتقر إلى الأساليب التي تمكن المؤسسة بالإلمام السليم بجميع جوانب الخطة الشاملة لها، و بالتالي يجب إدخال أساليب علمية جديدة. و من النقائص التي تؤدي إلى ضعف نظام الموازنات التقديرية نذكر:
- عدم كفاية المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية؛
- عدم التنسيق بين المراكز المختلفة؛
- مساعدة غير كافية من طرف الإدارة؛
- اتجاه المسير إلى انتظار الكثير من الموازنات؛
- عدم تبسيط الإجراءات الإدارية.

## المبحث الثالث: استخدام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير

إن المهمة الرئيسية لنظام الموازنة هو مساعدة إدارة المؤسسة على إنجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب وكذا متابعة التنفيذ و الرقابة المستمرة على السياسات والإجراءات التنفيذية، مما يمكنها من اتخاذ القرارات اللازمة التي تضمن السير الحسن للمؤسسة، لذلك تقوم بتخطيط أعمالها و أنشطتها مستعينة بمختلف الموازنات التقديرية. وسوف نحاول من خلال هذا المبحث التطرق لأهم هذه الموازنات مع العلم أن لكل مؤسسة موازنات خاصة بها و ذلك حسب حاجتها.

## المطلب الأول : استخدام موازنة المبيعات في مراقبة التسيير

إن نجاح الميزانية التقديرية يعتمد على الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية، لذلك نلاحظ أن الميزانية التقديرية للمبيعات هي أول الميزانيات الواجب إعدادها، حيث تعتبر الأساس لإعداد ميزانية الإنتاج، المصروفات و المقبوضات.<sup>1</sup>

ولهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات بإتباع الأساليب العلمية حتى تكون التقديرات على درجة كبيرة من الدقة، وتتم عملية التقدير وفقا للكيفية التالية:<sup>2</sup>

- تحديد الهدف من التقدير؛
- تقسيم المنتجات المراد بيعها إلى مجموعات متجانسة؛
- معرفة العوامل التي تؤثر على مبيعات كل مجموعة و ترتيبها حسب قوة تأثيرها؛
- اختيار أسلوب التنبؤ الذي يناسب كل مجموعة متجانسة؛
- جمع البيانات و المعلومات و تحليلها تحليلا علميا و استخلاص النتائج.

## 1. العوامل المؤثرة على حجم المبيعات:

لإعداد ميزانية تقديرية للمبيعات بصورة فعالة يتطلب على المؤسسة دراسة مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية. و فيما يلي ذكر هذه العوامل:<sup>3</sup>

## أ. العوامل الداخلية:

وهي العوامل التي يمكن للمؤسسة التحكم فيها ونذكر منها:

- سياسة الإعلان و الترويج للمبيعات؛
- الطاقة الإنتاجية و مدى الجودة في الإنتاج؛

<sup>1</sup> خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 293.

<sup>2</sup> محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص: 22، 23.

– سياسة تسعير المنتجات ودرجة ارتباطها بالجودة وكذا قدرة المستهلك.

#### د. العوامل الخارجية:

وهي عوامل خارجة عن سيطرة إدارة المؤسسة والتي تؤثر على حجم مبيعاتها وكذا على أسواقها ونذكر منها:

- النمو الديموغرافي والذي يؤثر على خطة المبيعات في المدى الطويل؛
- المنافسة السوقية بين المنتجات خلال فترة الموازنة وكذا التغير في الأذواق؛<sup>1</sup>
- أثر المؤشرات الإقتصادية العامة على مبيعات المؤسسة (مستوى العمالة والدخل، الاستهلاك...)
- التقلبات الموسمية والدورية للمبيعات.

#### 2. أساليب وطرق التنبؤ بالمبيعات:

هناك عدة طرق لتقدير المبيعات منها الكمية ومنها النوعية، وقد تعتمد المؤسسة على المزج بين الطرق النوعية والكمية للوصول إلى نتائج أدق من بينها:

#### أولاً- الطرق الكيفية:<sup>2</sup>

- **دراسة المؤشرات الإقتصادية العامة:** يجب دراسة المؤشرات الإقتصادية العامة وتحليلها و تبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير و الطويل، حيث أن معرفة هذه المؤشرات يساعد على معرفة مدى تأثير مبيعات المؤسسة بها.<sup>3</sup>
- **طريقة جمع تقديرات وكلاء و مندوبي البيع:** يقوم رجال البيع في المناطق المختلفة التي تباع فيها منتجات المؤسسة بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن و يعتمدون في ذلك على خبراتهم و اتصالاتهم بالزبائن. كما توفر لهم الإدارة أرقام المبيعات الفعلية للسنوات الماضية الخاصة بمناطقهم من أجل مساعدتهم في عملية التنبؤ.
- **اللجنة الاستشارية:** تتصف هذه الطريقة بالبساطة و عدم التكلفة<sup>4</sup>، حيث تقوم على أساس التقديرات الفردية التي يعدها مجموعة من الخبراء، و بعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الخبراء يتفقون على تقديرات معينة، و توضع تحت تصرفهم كل البيانات التي هم في حاجة إليها.
- **طريقة دلفي:** تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها، و ترسل إليها استقصاءات بالإجابة، عليها و هكذا حتى التوصل إلى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.

<sup>1</sup>أيمن الشنطي، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص:122.

<sup>2</sup>محمد فرкос، مرجع سبق ذكره، ص:23-24.

<sup>3</sup>المرجع نفسه، ص:22.

<sup>4</sup>مؤيد محمد الفضل و آخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2007، ص:245.



ثانيا- الطرق الكمية: يمكننا أن نقول بأن النماذج الرياضية تعتبر أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية، و سنتعرض لبعض الأساليب الرياضية المستخدمة في تقدير المبيعات.

• **طريقة المربعات الصغرى:** توفر هذه الطريقة معلومات عن ارتباط العوامل الخارجية بتغيرات الطلب، هذه العوامل تدعى بالمتغيرات التفسيرية حيث تمكن هذه الطريقة من تحديد القوة ووجود العلاقة بين المتغيرات المختلفة، وتستعمل هذه الطريقة في التنبؤ بالطلب المستقبلي للمبيعات بناء على معطيات حقيقية سابقة. ويستعمل لتحديد معادلة خط الاتجاه العام للمبيعات وهو الخط الذي تكون عنده مربعات الانحرافات أقل ما يمكن.

ويتم اعتماد طريقة المربعات الصغرى باستخدام المعادلة التالية:<sup>1</sup>

$$Y_i = a X_i + b$$

$Y_i$ : تمثل المبيعات المقدرة.

$X_i$ : تمثل الفترة الزمنية المرغوب في تحديد مبيعاتها.

أما  $a$  و  $b$  ويتم استعمال المعادلتين التاليتين لتحديدهما:

$$a = \frac{\sum x_i y_i - \bar{y} \sum x_i}{\sum x_i^2 - \bar{x} \sum x_i}$$

$$b = \bar{y} - a \bar{x}$$

• **طريقة المجاميع المتحركة:**

تعتمد على اعتبار الماضي في تطور منتظم و المستقبل هو امتداد للماضي، حيث تستخدم هذه الطريقة كتقنية للتنبؤ بالمبيعات على المدى القصير و هذا للتخلص من التقلبات التي تشمل عليها السلسلة الزمنية و تستعمل في حالة التقلبات الدورية و الفصلية.

<sup>1</sup> [elearn.univ-biskra.dz/mod/resource/view.php?id=2514](http://elearn.univ-biskra.dz/mod/resource/view.php?id=2514) [PDF], consulté le 15/10/2017 à 19 :35.

## 3. تنفيذ الرقابة عن طريق موازنة المبيعات:

إن أساس مراقبة موازنة المبيعات يتمثل في حساب الانحرافات بين الأهداف و التحقيقات، و البحث عن هذه الانحرافات و المسؤولين عنها، و لإيجاد انحراف رقم الأعمال لفترة معينة نطبق الفرق التالي:

$$\text{انحراف رقم الأعمال} = \text{رقم الأعمال الفعلي} - \text{رقم الأعمال المقدر}$$

المطلب الثاني: استخدام موازنة الإنتاج و موازنة التموينات في مراقبة التسيير

## 1. تعريف موازنة الإنتاج:

تُعرف الموازنة التقديرية للإنتاج على أنها الجدول الزمني للعمليات الإنتاجية في فترة زمنية مستقبلية، فهي عبارة عن تقدير للكميات و عدد الوحدات من البضائع و السلع التي ينبغي إنتاجها خلال فترة الموازنة. ولا يمكن إعداد تقديرات الإنتاج إلا بعد توفر ثلاثة عوامل أساسية تتمثل في:<sup>1</sup>

- موازنة المبيعات.
- سياسة المخزون.
- الطاقة الإنتاجية.

ويمكن تحديد الكمية الواجب إنتاجها في فترة الموازنة كما يلي:

$$\text{عدد الوحدات الواجب إنتاجها} = \text{كمية المبيعات المقدره خلال الفترة} + \text{مخزون آخر الفترة} - \text{مخزون أول الفترة}$$

## 1.1. تنفيذ الرقابة عن طريق موازنة الإنتاج:

تقوم الرقابة عن طريق موازنة الإنتاج على أساس مقارنة الأداء الفعلي للبرنامج الإنتاجي بما تم التخطيط له من أجل حصر و تحديد الانحرافات مع تحديد مسؤولية هذه الأخيرة، وإيجاد انحراف موازنة الإنتاج نطبق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف الإنتاج} = \text{الإنتاج المحقق} - \text{الإنتاج المقدر}$$

<sup>1</sup>أيمن الشنطي، عامر شقر، مرجع سبق ذكره، ص:126.

### 2.1. أهمية موازنة الإنتاج في المؤسسة:

تؤدي موازنة الإنتاج وظيفة مزدوجة، ففي الوقت التي تعتبر فيه وسيلة من وسائل التخطيط فهي تعتبر أيضا وسيلة رقابية على نشاطات و مهام إدارة الإنتاج، من خلال متابعة الإنتاج الفعلي و مقارنته بالإنتاج المخطط للاكتشاف الانحرافات و من ثم تحليل أسبابها تمهيدا نحو وضع الحلول الكيفية لمعالجتها، وإضافة على ذلك فإن موازنة الإنتاج تلعب دورا مهما يتمثل في قدرتها على التنسيق مع الخطط الأخرى المعدة من قبل إدارة المبيعات و إدارة المشتريات و المخازن و غيرها.<sup>1</sup>

### 2. موازنة التموين:

يعتمد إعداد موازنة المشتريات على ما توضحه موازنة المواد الأولية، ولهذه الموازنة أهمية كبيرة في تقييم أداء إدارة المشتريات في المؤسسة، من خلال تحديد الانحرافات الحاصلة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي و كفاءة هذه الإدارة في تلبية احتياجات الإنتاج في المواعيد المحددة لها و حسن اختيارها للموردين و شروط التوريد المناسبة للمؤسسة. و يتم إعداد هذه الموازنة باعتماد المعادلة التالية:<sup>2</sup>

مشتريات المواد الأولية = احتياجات الإنتاج من المواد الأولية + مخزون آخر الفترة من المواد الأولية - مخزون أول الفترة من المواد الأولية.

### 1.2. تنفيذ الرقابة من خلال موازنة التموين:

و يتم تنفيذ هذه الرقابة من ذلك من خلال حساب انحراف موازنة التموينات وفق العلاقة التالية:

انحراف التموين = قيمة التموين الفعلية - قيمة التموين المقدر

### 2.2. أهمية موازنة التموين في المؤسسة:

تشمل موازنة التموينات إعداد تقديرات كمية وأخرى بالقيمة للموارد واللوازم الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتسعى إلى التأكد من أن المواد واللوازم سوف تتوفر بالكميات المطلوبة و في الأوقات المناسبة وبأقل التكاليف.

<sup>1</sup> مؤيد الفضل، تخطيط و مراقبة الإنتاج (منهج كمي مع حالة دراسية)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2007، ص:148.  
<sup>2</sup> مؤيد محمد الفضل و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص:260.

المطلب الثالث: استخدام موازنة الأجور و الموازنة النقدية في مراقبة التسيير

### 1. موازنة الأجور:

أو موازنة الأجور المباشرة هي الموازنة التي يتم من خلالها معرفة الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الإنتاج من كل نوع من أنواع العمالة المباشرة، وفي كل مركز تكلفة، استنادا إلى الكمية المخططة للإنتاج.<sup>1</sup>

#### 1.1 تنفيذ الرقابة من خلال موازنة الأجور:

وتقوم هذه الرقابة على أساس مقارنة النتائج الفعلية والتي تم التخطيط لها، وذلك بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف موازنة الأجور} = \text{التكلفة الفعلية للأجور} - \text{التكلفة التقديرية للأجور}$$

#### 2.1 أهمية موازنة الأجور في المؤسسة:

يتضح من خلال موازنة الأجور أنها تهدف إلى توضيح العمالة المباشرة لكل نوع من المنتجات وفق كمياتها المخططة، و نتيجة لذلك تعد هذه الموازنة أساسا لتخطيط القوى العاملة في المؤسسة و ذلك من خلال تحديد العدد اللازم من العاملين مع الأخذ بعين الاعتبار تغيرات المهارات العمالية المطلوبة، مع قيام الإدارة المكلفة بالعمال بتأمينهم و تطوير مهاراتهم استجابة لمتطلبات برنامج الإنتاج من أجل ضمان الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.<sup>2</sup>

### 2. الموازنة النقدية:

تعتبر الموازنة النقدية ترجمة لكل الموازنات السابقة بصيغة المدفوعات و المقبوضات و التي تهدف إلى تحقيق التوازن النقدي للمنشأة.

#### 1.2 تعريف الموازنة النقدية:

يقصد بها ما تتوقع المؤسسة تحصيله من تدفقات نقدية داخلية "مقبوضات نقدية" و ما تتوقع إنفاقه من تدفقات نقدية خارجية "المدفوعات النقدية" خلال الفترة التي يتم إعداد الموازنة خلالها، و هذا ما يسمح للإدارة باستثمار الأموال الفائضة عن الحاجة و تدبير الأموال قبل الاحتياج لها بوقت كاف.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل و آخرون، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص:262.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص:264.

<sup>3</sup> أيمن الشنطي، عامر شقر، مرجع سبق ذكره، ص:135.

## 2.2. إعداد الموازنة النقدية:

تتكون الموازنة النقدية من ثلاث جداول هي كالآتي:<sup>1</sup>

### – جدول المقبوضات النقدية:

المقبوضات تكون متعلقة بمبالغ مستحقة على المدينين في بداية فترة الموازنة من جهة و بمبالغ ناتجة عن عمليات وقعت خلال الفترة قيد الدراسة و يتم تحصيلها في نفس الفترة من جهة ثانية.

### – جدول المدفوعات النقدية:

تكون المدفوعات متعلقة بالتزامات مستحقة في نهاية الفترة أو الفترات السابقة كتسديد الديون المتتالية المترتبة عن المشتريات التي تمت في الفترات السابقة، وكذلك متعلقة بالتزامات ناتجة عن عمليات وقعت في الفترة قيد الدراسة على أن تسدد في نفس الفترة.

### – الموازنة النقدية:

يظهر في الجدول الذي يتم تجزئته إلى عدة فترات (أشهر، أسابيع، أيام) كل من المقبوضات، المدفوعات و الرصيد النقدي في بداية الفترة وكذا في نهاية الفترة، على أن تكون هذه الأرصدة موجبة.

## 3.2. تنفيذ الرقابة من خلال الموازنة النقدية:

لحساب انحرافات الموازنة النقدية نطبق العلاقة التالية:

$$\text{انحراف الموازنة النقدية} = \text{الرصيد الفعلي} - \text{الرصيد المقدر}$$

## 4.2. أهمية الموازنة النقدية في المؤسسة:

تهدف الموازنة النقدية إلى توفير المعلومات اللازمة للإدارة لتفادي أي عجز أو فائض في النقدية، و عليه تعد أداة لتخطيط المتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وبدرجة كافية من الدقة و التفصيل لضمان استمراريتها في مزاولة أنشطتها و عملياتها، وإدارة مواردها النقدية بصورة صحيحة و ملائمة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص:220.

<sup>2</sup>مؤيد محمد الفضل و آخرون، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص:275.

وتجدر الإشارة أنه يمكن للمؤسسة إعداد موازنة الاستثمار في حالة دخولها في مشاريع استثمارية، و التي هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل أي تخطيط الإنفاق الاستثماري للمؤسسة، حيث تعمل على وضع خطة الاستثمار و طريقة تمويله و الرقابة على التنفيذ عن طريق حساب مقارنة النتائج المحققة بالخطة الموضوعية.<sup>1</sup>

ومن البديهي أن تحليل الانحرافات و تقصي أسبابها يصبحان عديمي الجدوى إذا لم يقترنا باتخاذ الخطوات المؤدية إلى تصحيح الوضعية الحالية و منع تكرارها مستقبلا، وعليه و جب دراسة مختلف الاجراءات و اختيار الأنسب منها لاتخاذ القرارات السليمة التي تضمن استمرارية المؤسسة.

<sup>1</sup> محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

### خلاصة الفصل الثاني:

يمكن أن نخلص من خلال هذا الفصل أن الموازنات التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير و التي تعبر عن الخطط و الأهداف التي تسعى المؤسسة لبلوغها خلال فترة زمنية محددة و بمشاركة جميع المسؤولين، فهي ترجمة رقمية للخطط المستقبلية أين تصبح هذه الترجمة بمثابة مرجعية للرقابة و من ثم فهي تعمل على تحديد الانحرافات و تقصّي أسبابها و العمل على تصحيحها، و عليه فإنها تمثل نمط للأداء يتم بموجبه مراقبة جميع أوجه النشاط في المؤسسة .

إضافة إلى دورها الرقابي فهي أيضا تهدف إلى تحقيق التخطيط و التنسيق من أجل مساعدة الإدارة في ترشيد القرارات الإقتصادية، و بالتالي فإن تبنيها من قبل المؤسسة يدرّ عليها مزايا عديدة، كما أنها توفر لها كيفية الحصول على الموارد المادية و المالية و البشرية في المستقبل، و كذا كيفية استخدامها خلال فترة التنفيذ على ضوء أهداف المؤسسة و توقعاتها المحددة مسبقا.

و رغم المزايا التي تتميز بها الموازنات التقديرية إلا أنه لا يمكن الإعتماد عليها كأداة كاملة لتفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و هذا لما يشوبها من نقائص تحول دون الاعتماد عليها بشكل مطلق على حساب الأدوات الأخرى لمراقبة التسيير.

## الفصل الثالث:

واقع مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية  
في مؤسسة تونيك صناعة



## تمهيد:

بعد تناولنا في الجانب النظري لنظام مراقبة التسيير وكذا إلى الموازنات التقديرية و مساهمتها في تفعيل هذا النظام في المؤسسة الإقتصادية، أردنا أن نقف على واقع تطبيق هذه المفاهيم النظرية في الجانب الميداني، وعلى هذا الأساس وقع اختيارنا على دراسة حالة المؤسسة الإقتصادية الصناعية "تونيك صناعة" لإنتاج الورق والكرتون بكل أنواعه ببوسماعيل (تبيازة) محاولة منا لإضفاء نوع من التقارب بين الجانبين النظري و التطبيقي للموازنات التقديرية. و بناء عليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة تونيك صناعة.

المبحث الثاني: واقع استخدام مراقبة التسيير في مؤسسة تونيك صناعة.

المبحث الثالث: واقع استخدام الموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة.

### المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة تونيك صناعة

تعتبر مؤسسة "تونيك-صناعة" TONIC-INDUSTRIE المتواجدة ببلدية بوسماعيل من بين أهم الوحدات الاقتصادية نظرا لدور الاستراتيجي الذي تلعبه في تلبية رغبات المستهلكين، وكذا تشغيل عدد كبير من العمال.

### المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة تونيك صناعة

تأسست سنة 1988 ببلدية دالي إبراهيم على شكل مؤسسة فردية تحت تسمية منشأة جرار Etablissement Djerar بملكية السيد عبد الغني جرار بهدف صناعة و تحويل الورق و الكرتون، بعد ذلك تم تأسيس مؤسسة "سنا" عام 1992 بحيدرة التي ولدت المجمع العظيم لتونيك، و كانت مكلفة باستيراد الورق الكرتوني من تونس عن طريق شاحنات شبه جرارة، و كانت تعد أول مؤسسة جزائرية لصناعة الورق، كما تخصصت أيضا في بيع فضالة الورق للموردين التونسيين.

و في جوان 1998، غيرت مكان عملها و كذا تسميتها و أصبحت مؤسسة ذات الشخص الواحد تحت اسم أورل تونيك تعبئة EURL Tonic Emballage ، مستقرة في مرتفعات بلدية بوسماعيل ولاية تيبازة على بعد 40 كلم غرب الجزائر العاصمة، برأس مال 100 000 000 دج تتضمن إدارة صغيرة و وحدة إنتاجية تهتم بصنع الكرتون، و الورق و علب الحلويات، و تم إنشاء فرع لهذه المجموعة يسمى مودل تعبئة Model Emballage يوم 31 جانفي 1999، يتخصص في صنع الأكواب، و في نفس الفترة تم إنشاء مطبعة تسمى بـ Elite Impression تسمح بتلبية بعض احتياجات السوق، و فيما يخص الفرع الثالث أليسترا تعبئة Alstra Emballage فأنشأ في 04 جوان 2001 برأس مال قدره 200 100 000 دج بهدف صيانة و تركيب السفائف المعدنية.

رأت مؤسسة تونيك تعبئة أن توسعها يزداد بفضل الإستراتيجيات التجارية الجديدة وكذا التكنولوجيا الجد متطورة مع موارد بشرية مؤهلة، فتطورت هذه الأخيرة حتى أصبحت شركة ذات مسؤولية محدودة تحت اسم سارل تونيك تعبئة SARL Tonic Emballage وذلك في 11 سبتمبر 2001 برأس مال 250 000 000 دج ثم تضاعف ليصبح 500 000 000 دج.

أنشئ الفرع الرابع Haulotte Algérie الذي يهتم بشراء و كراء العديد من الآلات وكان ذلك في 22 سبتمبر 2003 برأس مال قدره 1000 000 دج .

## الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة 71

تطورت هذه المؤسسة لتصبح مجمع يضم 10 شركة (الملحق 8) ذات المسؤولية المحدودة (S.A.R.L) وأصبح يعد أول مجمع لصناعة و تحويل الورق و الكرتون في منطقة إفريقيا، لكن لم يستمر هذا النجاح كثير نظرا لعدم قدرة المجمع على دفع الديون (ما يفوق 87 مليار دج) التي عليه اتجاه بنك الفلاحة و التنمية الريفية (B.A.D.R) الذي كان الممول الرئيسي للمجمع. وفي 22 ديسمبر 2009 تم حجز أملاك المجمع من طرف البنك وتحويل ملكية حصصه الاجتماعية إلى الخزينة العمومية التي أوكلت مهمة تسيير هذا المجمع لشركة تسيير اشتراكات الدولة كيمياء-صيدلة (SGP Gephac) لتنتقل بذلك ملكية المجمع إلى القطاع العام ليتم الإدماج بالامتصاص للشركات العشر التابعة للمجمع وتغيير اسمه (المجمع) و أصبح مؤسسة تونيك الصناعية شركة مساهمة (EPE Tonic Industrie SPA) بموجب اللائحة رقم 109-06 في 2011/01/06 لمجلس مساهمات الدولة بوزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار في إطار إعادة هيكلة مؤسسة تونيك ذات الطابع القانوني التالي:

- نوع الشركة: شركة مساهمة SPA.
  - اسم الشركة: مؤسسة تونيك صناعة EPE TONIC INDUSTRIE.
  - النشاط: صناعة و تحويل الورق و الكرتون و كراء الآلات.
  - المقر الرئيسي: تقع على بعد 40 كلم غرب الجزائر العاصمة في مرتفعات بواسماعيل (ولاية تيبازة).
  - رأس المال الاجتماعي: 30 مليار دج.
- تضم هذه المؤسسة حوالي 2384\* عامل، بين الإدارة والموظفين والسائقين وموظفي الأمن، ... الخ، يتوزعون على مساحة أكثر من 290 000 م<sup>2</sup>
- أما سنة 2014 اندمجت مع المجمع الكيميائي الجزائري ACS التابع لوزارة الصناعة ضمن سياسة عصرنة هيكل الدولة .

\* عدد العمال نهاية شهر مارس 2018

المطلب الثاني: نشاط المؤسسة و أهميتها الاقتصادية

### 1. نشاط مؤسسة تونيك صناعة

إن النشاط الرئيسي للمؤسسة يتمثل في:

- صناعة و تحويل الورق و مواد التغليف.
  - بيع و كراء الأوراق ذات طابع صناعي و تجاري.
- وذلك عن طريق:

- شراء الورق كمادة أولية.
- فضلات الورق.

تمكنت المؤسسة من التنسيق في العملية الإنتاجية بين مختلف الوحدات بعدما كانت هذه الأخيرة تمثل الشركات العشر للمجمع فهي تعد سلسلة متكاملة لا يمكن الاستغناء عن واحدة منها و تتمثل هذه الوحدات في:

– وحدة الاسترجاع **RECUPERATION**: الوحدة متخصصة في استرجاع نفايات الورق والكرتون موجهة إلى وحدات التصنيع من بينها: الورق الأبيض، ورق الصحف والورق المقوى، ورق الكرافت، ورق الأرشيف، ورق الحلوى، والكتب... الخ، قدرة الترمين تقدر ب 100000 طن / سنة.

– وحدة إنتاج أطباق البيض: **CELLULOSE MOULE** هذه الوحدة تنتج باستعمال نفايات الورق الجرائد أطباق البيض، القدرة الإنتاجية تبلغ حوالي 10000 طن / سنة والتي تغطي الطلب الوطني.

– وحدة إنتاج ورق التغليف **LINER** : بسعة إنتاجية تقدر ب 80000 طن، الوحدة تنتج من نفايات الورق المقوى، وورق الكرافت للتغليف بأحجام مختلفة مثل الورق المموج، ورق الفلوتينق، ورق التغليف (تاست لاينر)، الورق الرمادي لتصنيع اللفائف الورقية.

– وحدة إنتاج و تحويل الورق الصحي والورق الناعم **FABRICATION & TRANSFORMATION PAPIER OUATE**

أ. ورشة تصنيع الورق الناعم **FABRICATION PAPIER OUATE (METSO)** : يتم التصنيع باستعمال نفايات الورق الأبيض، ملفوفات الورق الناعم والصحي الموجه أساسا لوحدات التحويل، لها القدرة إنتاج تقدر ب 22000 طن / سنة.

ب. ورشة تحويل الورق الناعم TRANSFORMATION PAPIER OUATE

(CONVERTING): تقوم هذه الورشة بتحويل الورق الصحي إلى لفائف على شكل لفات من

المناشف الورقية، والمناديل. يمكن هذه المنتجات أن تكون حسب الطلب أو وفقا لمعايير، هذه

الوحدة لديها القدرة على الإنتاج ب 13000 طن / سنة.

– وحدة تصفيح وتشكيل الورق MANDRIN:

أ. ورشة تصنيع اللفائف من الكرتون: يتم التصنيع عن طريق تحويل ورق التغليف إلى

لفائف الكرتون المسماة (مندران) قطرها يتراوح ما بين 30 ملم إلى 273 ملم، وتبلغ

الطاقة الإنتاجية 2600 طن / سنة.

ب. ورشة تصفيح الورق COMPLEXAGE : تنتج هذه الورشة الرزم الورقية، الأظرفة،

مفارش المائدة والتصفيح لتصنيع الأكواب، لها القدرة على الإنتاج 12000 طن / سنة.

– وحدة الورق المموج CARTON ONDULE:

الإنتاج يتم باستعمال ورق التغليف (LINER) لإنتاج علب من الورق المموج بأحجام مختلفة

موجهة لتغليف المنتجات الصناعية والغذائية مثل: التلجات والأفران، ومكيفات الهواء وصناديق

للتغليف منتجات الألبان (الزبادي، والجبن، الخ..)، وتبلغ طاقتها الإنتاجية 90000 طن / سنة.

– وحدة الطباعة على الورق IMPRIMERIE: وحدة الطباعة وتحويل الورق المضغوط، تنتج

المنتجات القياسية مثل أطباق الجبن، البيتزا، الكعك، الحلويات، الصحون الورقية، دفتر المذكرات

والكتب، ... الخ كما أنها تقوم بتصنيع منتجات مخصصة مثل: الصحون الورقية حسب الطلب، و

الشعارات، الأظرفة القرص المضغوط. القدرة الإنتاجية تقدر ب 13000 طن / سنة.

– وحدة إنتاج الأكياس الورقية SACHERIE: متخصصة في إنتاج أكياس الصغيرة والمتوسطة

السعة ومتعددة الأحجام منها: أكياس قياسية، لحفظ الدجاج المشوي، السندويشات، الكرواسون،

الخبز، الصيدلة، أكياس التسوق، أكياس أخرى لصناعة المواد الغذائية، تبلغ الطاقة الإنتاجية

8000 طن / سنة.

– وحدة إنتاج الأكواب الورقية والبلاستيكية POTS ET GOBLET:

وتتكون الوحدة من ورشتي عمل، وتنتج ورشة العمل الأولى أكواب القهوة، الشرب، الثلجات وتعبئة

الأكواب البلاستيكية. وتبلغ الطاقة الإنتاجية 1300 طن / السنة.

وتنتج ورشة العمل الثانية الأكواب البلاستيكية ذات الأغشية ذات أحجام مختلفة (0.5 كلغ، 0.55

كلغ و 1 كلغ). وتبلغ الطاقة الإنتاجية السنوية ب 9.000.000 وحدة .

- وحدة النسخ HELIO/ FLEXOGRAPHIE: تقوم بإنتاج أنواع مختلفة من التعبئة والتغليف المرنة المصنوعة من الورق و فيلم البلاستيك للمنتجات الغذائية مثل الشوكولاتة، والأقماع الآيس كريم، والرقائق والبسكويت،... إلخ. وتبلغ طاقتها الإنتاجية 8000 طن / سنة.
- و تضم ورشة الطباعة الرقمية المتخصصة في الطباعة الرقمية الكبيرة على أي نوع من الدعم (تعبئة السيارات، والإعلان). وتبلغ طاقتها الإنتاجية 250 00 متر مربع / سنة
- وحدة معدات النقل و المناولة LOGISTIQUE/UTM: تأجير وسائل النقل، رافعات النقل، معدات وآلات.

وتهدف مؤسسة تونيك صناعة إلى إعطاء:

- منتجات ذات نوعية.
- إرضاء زبائنها.
- تكوين إطارات جزائرية من طرف أجانب لهم خبرة في المجال.
- المساهمة في خلق مناصب الشغل.
- حماية البيئة باستبعاد الفضلات (بمعاودة بين تونيك ووزارة البيئة ووزارة التربية).

## 2. الأهمية الاقتصادية للمؤسسة:

منذ الشروع في إعادة الهيكلة القانونية لمؤسسة تونيك صناعة، لاحظ المسؤولون قصورا فادحا في تسيير الموارد البشرية مما يعرقل تطويرها، إضافة إلى غياب التنسيق و التنظيم في النشاطات و اختلال في مدونة و نظام الأجور و انعدام قانون داخلي للمؤسسة، فاتخذت المؤسسة عددا من الإجراءات بهدف إعادة تنظيم هيكلها، و تحسين الانسجام و بالتالي وضع سياسة تشغيلية ترمي لتغطية مجمل التحاليل و الخيارات و الإجراءات المتعلقة بتحديد العمل وتهيئة المستخدمين و تأهيلهم بما يسمح بالاستجابة الفعلية و السريعة لاحتياجات المؤسسة.

و في هذا الإطار شاركت مؤسسة تونيك صناعة كشريك رسمي في الصالون الوطني للتشغيل و المقابلة بالجزائر العاصمة، و يعد هذا الصالون فرصة للمؤسسة من أجل استقبال الترشيحات المحتملة في أهم الوظائف مثل المالية و صناعة الورق و مراقبة التسيير إضافة إلى تعريف الشباب بفرص العمل التي تعرضها المؤسسة.

تعتبر تونيك صناعة من أكبر المؤسسات الجزائرية حيث تتوفر على إمكانيات كبيرة، و تكمن أهميتها في المساهمة في حماية البيئة من خلال عملية استرجاع فضلات الورق و الكرتون و تفادي استيراد الورق

و بالتالي توفير العملة الصعبة، و كذا إرضاء زبائننا من خلال توفير منتجات ذات جودة نذكر منها: الكؤوس، الصحون، علب الحلويات و العلب الخاصة، أكياس التسوق والكراريس و العلب بمختلف أشكالها، فضلا عن مساهمتها في خلق مناصب الشغل فهي تمتص أكثر من 2300 عامل.

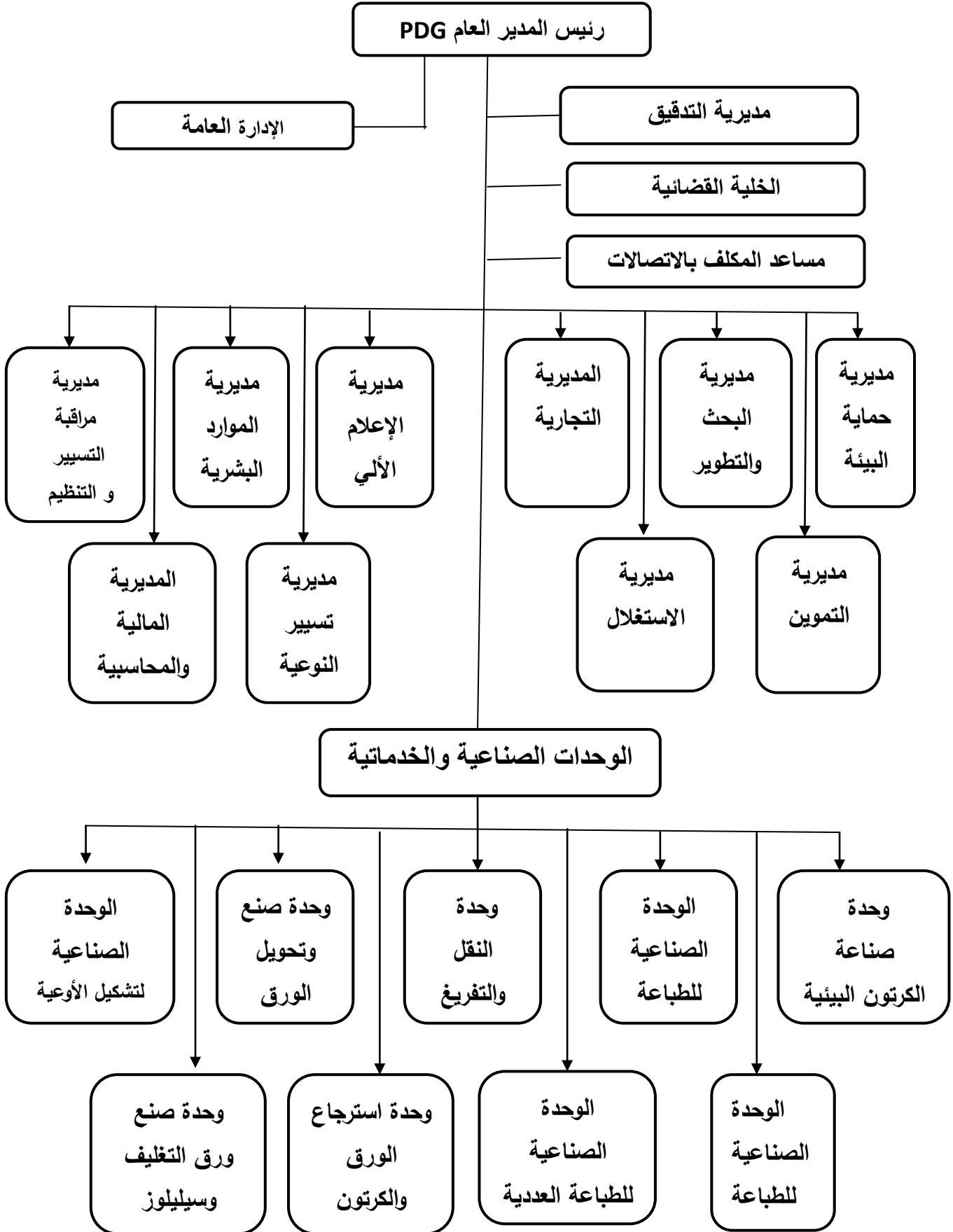
### **المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تونيك صناعة**

#### **1. تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة:**

يعتبر الهيكل التنظيمي لأية مؤسسة الإطار الذي يصور الوحدات و الأقسام أو الفروع المكونة لهذه المؤسسة وكذا العلاقات التي تربط هذه الأقسام، و بالتالي العاملين في كل قسم، بالإضافة إلى أنه يبين لنا المهام الموكلة لكل قسم ويسهل علينا عملية التسيير و تقاسم الأدوار، هذا و إن لم نقل أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو مفتاح التسيير الجيد، وتظهر من خلاله المهام التي يقوم بها كل شخص في المؤسسة، كما أنه يبين للعاملين طرق وقنوات الإتصال الرسمية بينهم، كما من الممكن أن يكشف لنا عن أخطاء التنظيم كازدواجية السلطة أو وجود وظائف شاغرة.

ويمكن استعراض الهيكل التنظيمي لمؤسسة تونيك صناعة من خلال الشكل الموالي :

الشكل رقم 17: الهيكل التنظيمي والإداري للمؤسسة تونيك صناعة





2. دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

– الإدارة العامة: LA DIRECTION GÉNÉRALE

تهدف الإدارة العامة للمؤسسة بالدرجة الأولى إلى ضمان استمرارية المؤسسة من خلال وضع السياسة العامة و الخطة الإستراتيجية على المدى الطويل، المتوسط و القصير الأجل، إضافة إلى تحديد الأهداف المراد الوصول إليها على مستوى كل إدارة، و يتأسس هذه الإدارة المدير العام الذي يهتم بعملية التسيير و ذلك بالتنسيق بين مختلف الإدارات لضمان السير الحسن لها، و السهر على تعزيز صورة المؤسسة و تقوية مكانتها في السوق.

– القسم القضائي: ASSISTANT JURIDIQUE

يقوم هذا القسم بتمثيل المؤسسة لدى السلطات القضائية، و متابعة القضايا المرفوعة على المؤسسة أو التي رفعتها المؤسسة كالبحث عن استرجاع حقوقها من عملائها.

– قسم المراجعة: ASSISTANT AUDIT

يقوم هذا القسم بالمراجعة الداخلية للمؤسسة، و مراقبة مدى مطابقة العمليات المنجزة داخل المؤسسة للقوانين المعمول.

– قسم الإتصالات: ASSISTANT COMMUNICATION

يهتم بتحويل المكالمات الهاتفية الداخلية و الخارجية بالمؤسسة.

هذه الأقسام الثلاثة السابقة تتلقى الأوامر و يتم الإشراف عليها مباشرة من طرف رئيس المدير العام.

– مديرية مراقبة التسيير والتنظيم: DIRECTION DE CONTROLE DE GESTION ET

ORGANISATION

تهتم هذه الإدارة بمراقبة الأداءات الفردية للعمال و مراقبة الإنتاجية، مما يعني أنها مسؤولة عن تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة مقارنة مع ما تم تخطيطه، كما تقوم بتخطيط العمليات على المدى المتوسط و القصير الأجل و هي تضم قسم مراقبة التسيير و قسم التنظيم.

– مديرية الموارد البشرية: DIRECTION DES RESSOURCES HUMAINE

تختص هذه الإدارة في كل ما يتعلق بالعمال من توظيف، تكوين العمال و تنظيم العمل و هي تتكون من قسم التشغيل، قسم التكوين، و قسم مراقبة تسيير الموارد البشرية.

– **المديرية المالية و المحاسبية: DIRECTION FINANCE ET COMPTABILITE**

تتكلف هذه الإدارة بتسيير الأمور المحاسبية و المالية للمؤسسة، فتعتبر المسير الرئيسي للمؤسسة و القائمة على التنسيق بين جميع المديريات و استقبال أعمالهم اليومية و هي الوحيدة التي بإمكانها معرفة المركز المالي للمؤسسة، وتتكون من ثلاثة أقسام هي: قسم المحاسبة العامة، قسم المحاسبة التحليلية قسم المالية، و من بين مهام هذه المديرية نذكر ما يلي:

- ضمان استمرارية تمويل مختلف أنشطة المؤسسة.
- تحديد الأهداف المالية للمؤسسة و رسم السياسة المالية على أساسها.
- وضع الميزانية التقديرية للاحتياجات المالية للمؤسسة.
- إعلام الإدارة العامة بالمركز المالي للمؤسسة.
- إعداد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة (الميزانيات، حسابات النتائج، تدفقات الخزينة ) عند نهاية كل سنة.

– **مديرية البحث و التطوير: DIRECTION ETUDES ET DEVELOPPEMEN**

تعتبر هذه الإدارة من بين أحد التغيرات التي تودها الإدارة الجديدة للمؤسسة في هيكلها التنظيمي، من خلال إسناد مهمة تسيير و تطوير أملاك المؤسسة إلى مديرية خاصة بها، حيث تضم قسم الاستثمار، قسم البحث و التطوير الإستراتيجي و قسم تسيير أملاك المؤسسة و الشراكة.

– **المديرية التجارية: DIRECTION COMMERCIALE**

تهتم أساسا بتسيير مبيعات المؤسسة ودراسة وسائل جلب الزبائن و هي متكونة من قسم المنتوجات النموذجية، قسم المنتوجات الخاصة، قسم تجارة الكرتون المموج و قسم التسويق.

– **مديرية التموين: DIRECTION DES APPROVISIONNEMENT**

تختص هذه الإدارة بتوفير مختلف مستلزمات الإنتاج و تسيير مخازن مختلف المواد الأولية و منتجات المؤسسة، و تتكون من قسم الاستيراد، قسم المشتريات، قسم تسيير المخزون و قسم تتبع تغيرات السوق.

– **مديرية الإستغلال : DIRECTION D'EXPLOITATION**

هي الإدارة المشرفة على مختلف الوحدات الصناعية و الخدماتية المبينة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث تسهر على حسن استخدام الإمكانيات المتاحة للمؤسسة و رفع القدرات الإنتاجية لتحقيق الأهداف المسطرة، و تضم قسم الإنتاج و قسم الصيانة.

**– مديرية تسيير النوعية: DIRECTION MANAGEMENT QUALITE**

للنوعية أهمية لا يستهان بها في إطار عمل المؤسسة، فقد عملت هذه الأخيرة على خلق إدارة خاصة بها مستقلة تعمل بالتعاون مع إدارة الاستغلال لمراقبة نوعية مختلف منتجات المؤسسة.

**– مديرية حماية البيئة: DIRECTION HYGIÈNE SÉCURITÉ ET ENVIRONNEMENT**

تتمثل مهمتها الرئيسية في حفظ الأمن و السلامة داخل المؤسسة و تضم قسم الحماية الصناعية و البيئية، قسم الحراسة و قسم طب العمل.

**– مديرية الإعلام الآلي: DIRECTION INFORMATIQUE**

تهتم هذه الإدارة بكل ما يتعلق بأنظمة الإعلام الآلي بما فيها البرامج الخاصة، و الصيانة و هي تتكون من قسم تطوير أنظمة و مشاريع الإعلام الآلي إدارة قاعدة المعلومات و قسم استغلال و صيانة معدات الإعلام الآلي.

### المبحث الثاني: واقع استخدام مراقبة التسيير في مؤسسة تونيك صناعة

تعتبر مديرية مراقبة التسيير و التنظيم لمؤسسة تونيك صناعة من أهم المديريات المركزية بها، هذا لما لها من أهمية بارزة في ترشيد و توجيه المؤسسة نحو بلوغ أهدافها، فهي بمثابة المتابع الرسمي لمختلف العمليات التي تكون طرفا فيها. وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم عرض لهيكلها التنظيمي، ولأهم و المهام الموكلة لها.

#### المطلب الأول: تقديم مراقبة التسيير في مؤسسة تونيك صناعة

تم تأسيس مديرية مراقبة التسيير و التنظيم بمؤسسة تونيك صناعية بصفة رسمية في جويلية 2005، وفيها تتم عملية جمع المعلومات من جميع الأقسام و تبويبها في جداول على أساسها يمكن معرفة وضعية المؤسسة و الهامش الربحي و المشروع الحالي، وهي بذلك بمثابة خزان للمعلومات.

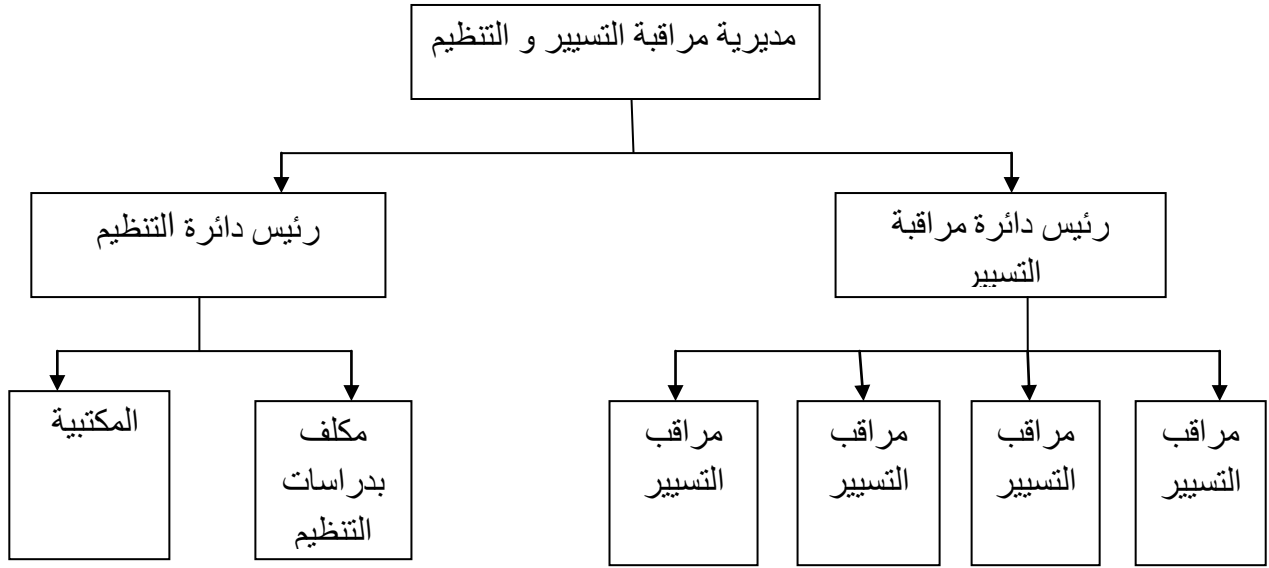
تهتم هذه المديرية بتقييم الأداء الفعلي للمؤسسة و مقارنته مع ما تم التخطيط له، كما تعتبر المقرر للإعداد الخطط و الإستراتيجيات (الرؤية،الأهداف ،المهام ) و التي تقترح على المسؤولين النقاط التي تحتاج إلى تحسين، وذلك باعتمادها على عدة أدوات و تقنيات يومية، شهرية و دورية من بينها: الموازنات التقديرية، لوحات القيادة، طريقة حساب التكاليف، والتقارير الشهرية.

#### المطلب الثاني: هيكل و مهام مديرية مراقبة التسيير و التنظيم بالمؤسسة

##### 1. الهيكل التنظيمي:

كجزء من مشروع لامركزية وحدات الإنتاج بالمؤسسة عمدت مديرية مراقبة التسيير و التنظيم على وضع مراقب تسيير على الأقل في كل وحدة إنتاجية، و كذا إنشاء نظام معلومات لامركزي و الذي يربط بين جميع الهياكل بنظام (ERP) من أجل جعل البيانات موثوقة و مساعدة مراقب التسيير في أداء مهامه، وهذا لإرتباطها المباشرة مع المديرية العامة، و فيما يلي الهيكل التنظيمي لها:

الشكل رقم 18: الهيكل التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير و التنظيم



Sources: Manuel de contrôle de gestion, direction de contrôle de gestion et organisation, 2014, P :10.

## 2. مهام مديرية مراقبة التسيير و التنظيم بالمؤسسة:

تعتبر مديرية مراقبة التسيير و التنظيم بمؤسسة تونيك صناعة من أبرز المديريات، و تتجلى أهمية هذه الأخيرة في قدرتها على متابعة مراحل التطور التي تمر بها المؤسسة، وكذا مراقبة مختلف أنشطتها بهدف تجنب خروجها عن الأهداف المسطرة، وتتلخص أهم مهامها في :

- المشاركة في تحديد أهداف التوجيه و تطوير الميزانية و خطة العمل لكل وحدة إنتاجية؛
- التحقق في جميع الأوقات أن جهود الكيان تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة؛
- القياس الفعلي للنتائج و مقارنتها مع الأهداف السابقة؛
- تحديد و توثيق التنظيم و الأدوات و إجراءات التحكم الإدارية؛
- إنشاء ووضع مختلف لوحات القيادة لدعم اتخاذ القرار و صياغة ملخصات توضيحية؛
- وضع نظام معلومات جديد يسمح بالمراقبة الدورية (يومية أسبوعية، شهرية، سنوية، نصف سنوية) لكل من:
  - إنتاج المؤسسة بالكمية و القيمة؛
  - مخزون المنتجات النهائية؛
  - المواد الأولية و المواد المستهلكة؛
  - النفقات العامة؛
  - أرصدة حسابات التسيير و النسب المالية.

- المراقبة الدائمة لمسار عملية التصنيع وكذا التحكم في تكاليف الانتاج و الاستهلاك و سعر التكلفة و حساب الحصة السوقية الشهرية و السنوية للمؤسسة؛
- المشاركة في عمليات الجرد الدورية (شهرية، ثلاثية، سداسية، و سنوية) لمنتجات الوحدات الإنتاجية أو هيكلها؛
- نقل المعلومات التي تربط نشاطات كل وحدة بنظام شبكة داخلية بالتعاون مع نظام معلومات؛
- تشخيص و تحليل الوحدات وحتى المنتجات حسب ميدان النشاط الإستراتيجي؛
- المراقبة الدائمة و المستمرة لأنشطة جميع الهياكل التشغيلية و الوظيفية (التموينات، الإدارة العامة، الموارد البشرية...)
- المراقبة الدائمة لتقدم حالة الاستثمارات و كذا مراقبة الإجراءات الداخلية للتسيير؛
- توعية و تحسيس الموظفين بأهمية مصداقية المعلومات المتداولة؛

### **المطلب الثالث: الأدوات المعتمدة لمراقبة التسيير في المؤسسة**

يسعى متّخذي القرار في المؤسسة إلى تمثيل و معرفة تأثيرات القرارات التي يدرسونها قبل اتّخاذها، وعلى هذا الأساس يستعملون عدة أدوات تساعدهم لتحقيق ذلك، من أجل ذلك تقترح مراقبة التسيير بالمؤسسة مجموعة من الأدوات تتمثل في:

#### **1. المحاسبة التحليلية:**

يستند المسير إلى استخدام مجموعة من الأدوات لاتخاذ القرار، و لعلّ أغلب هذه الحالات يكون فيها تحليل التكاليف الأداة الفعالة باعتبارها مصدر مهم للمعلومات وكذا استخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات و برمجة العمليات و إعداد الموازنات، و تنقسم إلى:

- **طريقة مراكز التحليل:** تتمحور هذه الطريقة على تحليل يقوم وفق منتج أو خدمة، و لتطبيقها يستوجب اتباع مجموعة من المراحل أهمها:
  - ترحيل الأعباء المباشرة على المنتجات؛
  - توزيع الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل؛
  - من تكاليف مراكز أساسية إلى التكاليف الكلية للمنتجات.
- **طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:** و تتم من خلال:
  - تحديد نشاطات التسيير بمشاركة مختلف مراكز المسؤولية؛
  - حساب تكاليف نشاطات التسيير؛

• تقدير تكاليف المولدات؛

• ترحيل تكلفة الأنشطة على المنتجات.

– التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

الهدف من هذه الطريقة هو جعل سعر التكلفة للوحة مستقل عن تغيرات حجم الأنشطة للمؤسسة، وعزل تأثير هذه التغيرات من أجل قياس الأثر.

## 2. الموازنات التقديرية:

يتم إعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة من خلال وضع برامج عمل محددة التكاليف ويتم ترتيبها على النحو التالي:

– موازنة المبيعات: تعتبر الموازنة الأولى التي تبنى عليها باقي الموازنات و،وهي عبارة عن جدول يترجم تقديرات المبيعات.

– موازنة الإنتاج: تقدر هذه الموازنة برنامج الإنتاج، ويستند هذا الأخير إلى توقعات المبيعات، ويأخذ بعين الاعتبار للقيود المتعلقة بالقدرة على الإنتاج.

– موازنة التموينات: تعتمد على برامج المشتريات و تمويل شراء المواد الأولية و اللوازم المختلفة اللازمة للإنتاج.

– الموازنة النقدية: من بين الأهداف الكامنة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من وراء إعداد هذه الموازنة نجد:ضمان القدرة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل، وكذا تحسين الاستثمارات النقدية.

– موازنة الإستثمار: وتعد في حالة دخول المؤسسة في مشروع استثماري كسواء آلات الإنتاج و غيرها، على أن تكون هذه الاستثمارات لا تتعدى السنة.

## 3. الرقابة على الموازنات :

تسمح الرقابة على الموازنات بمقارنة النتائج الفعلية مع ما تم تقديره لكل موازنة، ليتم بعد ذلك تحديد الانحرافات ذات الدلالة وتحليلها، وفي الأخير العمل على تصحيح الانحرافات.

حيث تقوم المديرية بإعداد تقارير شهرية لكل وحدة إنتاجية تتضمن مقارنة للتقديرات المخططة مع ما تم تحقيقه لكل موازنة و استخراج الانحرافات إن وجدت مع تحديد المسؤول عنها و في الأخير إقتراح إجراءات تصحيحية.

بالنسبة للمؤسسة فإن مصطلح الرقابة على الموازنات لا يقتصر فقط على الرقابة كمصطلح مرادف لها، بل هو كذلك أداة فعالة للتحقق "VERIFICATION" حيث تسمح بالتحقق من أداء مختلف مراكز المسؤولية.

#### **4. لوحات القيادة:**

لوحة القيادة هي عبارة عن مجموعة من المؤشرات المنظمة من خلال نظام للرقابة، من أجل مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار، وذلك بجذب انتباههم للنقاط الأساسية للتسيير بهدف تحسينها.



### المبحث الثالث: واقع استخدام الموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة.

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على كيفية إعداد الموازنات التقديرية بالمؤسسة و سنركز على موازنة المبيعات لما لها من أهمية كبيرة بالنسبة لباقي الموازنات مع محاولة للتنبؤ بالمبيعات المستقبلية للمؤسسة و ذلك باستخدام طرق كمية إحصائية. وفي الأخير سنقوم بمراقبة تنفيذ موازنات المؤسسة من خلال حساب الانحرافات و تقديم إجراءات التصحيحية لهذه الأخيرة.

#### المطلب الأول: إعداد الموازنات التقديرية و طرق التنبؤ بها في المؤسسة

تقوم المؤسسة بإعداد الموازنات التقديرية من قبل مراقب التسيير بالتنسيق مع المديرية التجارية و المديرية المالية وكذا مع دائرة المشتريات و الإنتاج بالنسبة لكل وحدة إنتاجية، و يتم التقدير عن طريق وضع تقديرات بالكمية و القيمة بالاعتماد على النتائج المحققة للسنوات الماضية مع الأخذ بعين الاعتبار للقدرة الإنتاجية للمؤسسة.

#### 1. كيفية إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات :

كما سبق و أن ذكرنا سوف يتم التركيز على موازنة المبيعات للمؤسسة، باعتبارها من أهم الموازنات إذ يستند عليها لإعداد باقي الموازنات بشكل دقيق، حيث تقع مسؤولية إعدادها على عاتق مديرية مراقبة التسيير و التنظيم و التي تقوم بتجميع كل المعطيات التي تحتاجها من مختلف المصالح في شكل Canva، حيث يتواجد على مستوى كل وحدة إنتاجية مراقب تسيير عملياتي يقوم بإعداد موازنة المبيعات للوحدة التابعة له ليتم في الأخير توحيد المعطيات و تقديم موازنة نهائية للمبيعات التقديرية على أن تكون هذه الموازنة شاملة و متكاملة مع أهداف المؤسسة.

لإعداد موازنة المبيعات تقوم المؤسسة بتقدير مبيعاتها مستقبلا (تحديد حجم المبيعات المستقبلية) وهي مهمة تشترك فيها العديد من الأطراف تتمثل في المدير التجاري ومدير المالية و مدير المشتريات و كذا مدير الوحدة مشكلا بذلك حلقة لا يمكن الاستغناء عن أي طرف منها لتقدير المبيعات بشكل دقيق.

و قبل القيام بعملية تقدير الطلب المستقبلي على منتجات المؤسسة تقوم هذه الأخيرة بدراسة مجموعة من الجوانب المؤثرة على العملية و هي:

- الحالة المالية للمؤسسة؛
- القدرة الإنتاجية؛
- التوقيت الزمني لعملية التصنيع؛

- قدرة اليد العاملة و مدى أهليتها؛
  - الحالة التقنية لمختلف الآلات و التجهيزات و المعدات لكل وحدة إنتاجية و التي لها تأثير بالغ على قدرة المؤسسة على التصنيع؛
  - الظروف الاقتصادية و الاجتماعية (رمضان...) و البيئية؛
- و عليه فإن مؤسسة تونيك صناعة تعتمد على دراسة المؤشرات الاقتصادية و كذا الخبرة و التجربة المكتسبتان لدى مختلف المصالح المسؤولة عن إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، مع الأخذ بعين الاعتبار لأرقام للمبيعات المحققة في السنوات الماضية و ذلك بحساب الوسط الحسابي لهذه الأخيرة .

## 2. أساليب و طرق التنبؤ بمبيعات المؤسسة:

سنحاول من خلال هذا المطلب تقدير مبيعات المؤسسة لوحدة الكرتون المموج Carton Ondulé التي تقوم بإنتاج صناديق الكرتون المموج caisse en carton ondulé باعتباره من بين أهم منتجات المؤسسة حيث يمثل نسبة معتبرة من المبيعات الكلية، كما يوضحه الشكل الموالي:

الجدول رقم 02: نسبة مبيعات صناديق من كرتون المموج من المبيعات الكلية للمؤسسة

الوحدة: MDA

السنة	النسبة من المبيعات الكلية للمؤسسة
2014	45%
2015	53%
2016	37%
2017	36,5%

المصدر من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

من أجل التنبؤ بمبيعات صناديق الكرتون المموج بالقيمة للسلسلة الزمنية 2015-2017 بالأشهر سنستخدم أسلوب الانحدار الخطي البسيط بحيث لدينا المتغيرين X و Y كالاتي:

X: المتغير المستقل ويمثل الزمن (الأشهر)

Y: المتغير التابع ويمثل مبيعات صناديق من الكرتون المموج المحققة (KDA)

## **الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة 87**

---

المعطيات المقدمة لنا تعبر عن المعطيات الشهرية لمبيعات صناديق الكرتون المموج لمؤسسة تونيك صناعة، من شهر جانفي 2015 إلى ديسمبر 2017 و التي تقدر ب: 36 مشاهدة و هي كالآتي:

الجدول رقم 03: المبيعات المحققة لصناديق الكرتون المموج للفترة 2015-2017.

الوحدة: KDA

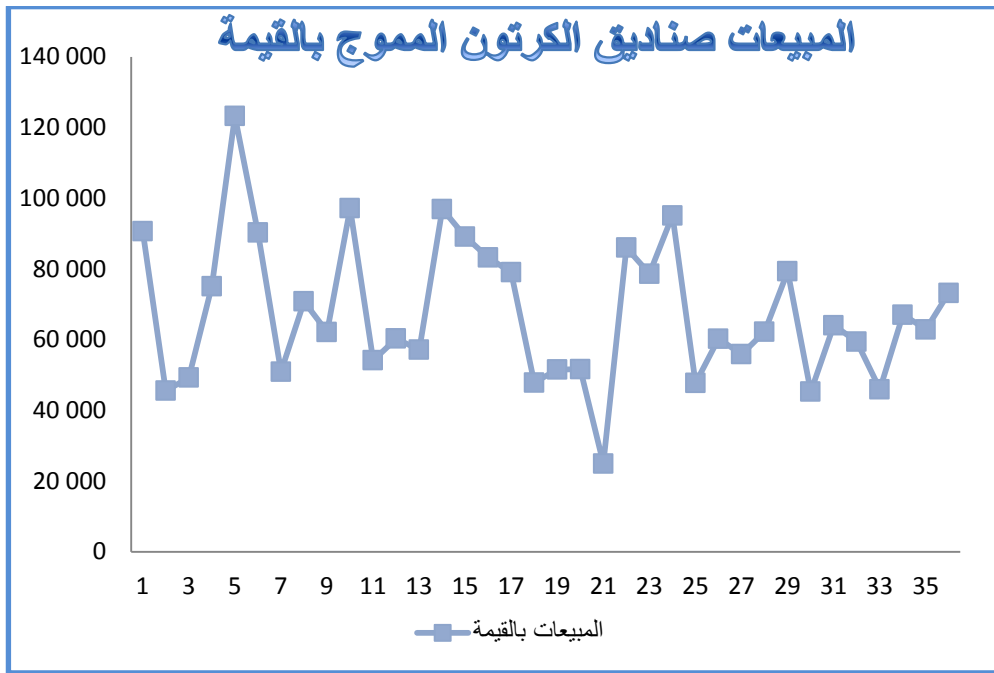
السنة	الشهور	المبيعات المحققة
2015	1	90 676
	2	45 548
	3	49 260
	4	75 139
	5	123 248
	6	90 271
	7	50 934
	8	70 801
	9	62 166
	10	97 174
	11	54 141
	12	60 289
2016	1	57 138
	2	96 922
	3	89 092
	4	83 220
	5	79 042
	6	47 836
	7	51 518
	8	51 666
	9	24 963
	10	86 050
	11	78 667
	12	95 145
2017	1	47 700
	2	60 255
	3	55 859
	4	62 265
	5	79 321
	6	45 277
	7	64 064
	8	59 417
	9	45 933
	10	67 039
	11	62 880
	12	73 233

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرة مراقبة التسيير و التنظيم

## الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة 89

نلاحظ من خلال الجدول رقم:03 أن المبيعات عرف تطورا بالنسبة للأشهر الأربعة الأولى لسنة 2016 مقارنة بسنة 2015 و يرجع السبب لزيادة الطلب على الإنتاج، في حين نلاحظ انخفاض في الأشهر الأربعة الموالية و لعل أهم أسباب انخفاض الإنتاج راجع لنقص المادة الأولية من جهة و عطل في آلات الانتاج من جهة أخرى، أما بالنسبة للأشهر المتبقية فقد شهدت المبيعات زيادة في سنة 2016 و انخفاض بالنسبة لسنة 2017.

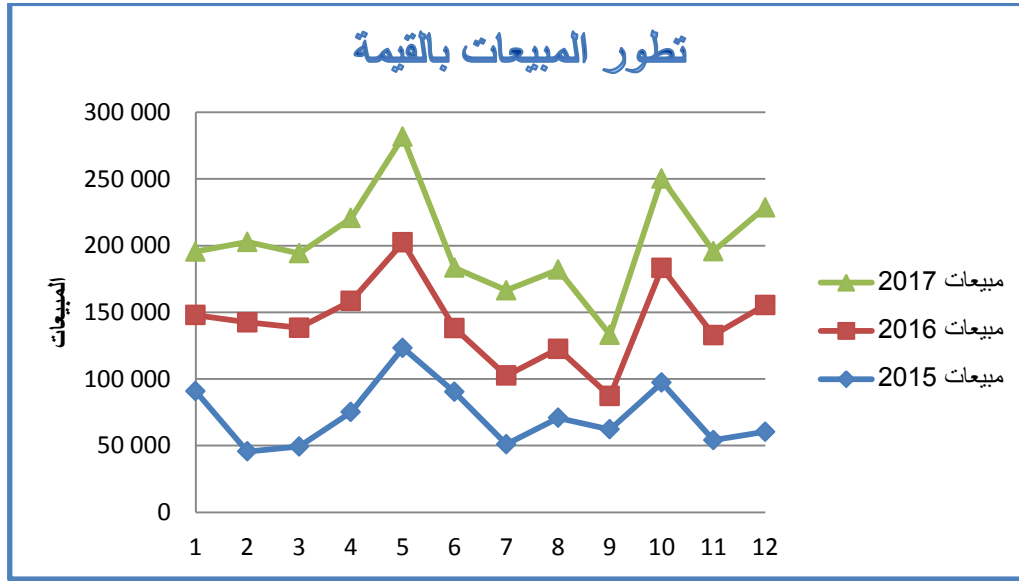
الشكل رقم 19 : تطور مبيعات المؤسسة من صناديق الكرتون المموج للفترة 2015-2017



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم :03.

من خلال الشكل الذي يمثل مبيعات صناديق الكرتون المموج لمؤسسة تونيك صناعة نلاحظ أن القيمة العظمى سجلت في سنة 2015 بأكثر من 120 000 وحدة نقدية، و القيمة الدنيا سجلت سنة 2016 بأقل من 20 000 وحدة نقدية.

الشكل رقم 20: تطور مبيعات المؤسسة من صناديق الكرتون المموج لكل فترة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم:03.

من خلال الشكل نلاحظ أن مبيعات شهر ماي للسنوات الثلاثة بلغت ذروتها مع تفاوت في القيم و يعود إلى زيادة الطلب على المنتج، على عكس شهر سبتمبر شهد قيم دنيا لكل الفترات.

واستنادا إلى البيانات السابقة سنقوم بتقدير معادلة الانحدار الخطي البسيط، و من ثم نتوقع المبيعات المقدره لسنة 2018 و نقارنها مع مبيعات المؤسسة الفعلية و المقدره.

يمكن عرض معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

الجدول رقم 04: نموذج الانحدار الخطي البسيط

نموذج الانحدار الخطي البسيط المقدر		نموذج الانحدار الخطي البسيط	
البيان	المعاملات المقدره	البيان	المعاملات
معادلة الانحدار الخطي البسيط المقدر	$\hat{Y} = \hat{a}X + \hat{b}$	معادلة الانحدار الخطي البسيط	$Y = ax + b$
المتغير المستقل و المتمثل في الزمن	X	المتغير المستقل و المتمثل في الزمن	X
القيمة التقديرية للمبيعات Y	$\hat{Y}$	المتغير التابع و المتمثل في المبيعات الفعلية	Y
القيمة التقديرية للمعلمة a	$\hat{a}$	ميل خط المستقيم	A
القيمة التقديرية للمعلمة b	$\hat{b}$	الجزء المقطوع من المحور الرأسي Y	B

المصدر: من إعداد الطالبة.

## الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة 91

و لتقدير معلمات الانحدار الخطي البسيط نستخدم طريقة المربعات الصغرى، وقبل حساب هذه الأخيرة يجب الكشف عن المركبة الفصلية و مركبة الاتجاه العام، و ذلك بإجراء الاختبار الإحصائي و قد قمنا باختبار فيشر لمعرفة ما إذا كانت هناك مركبات السلسلة الزمنية من عدمها و كانت النتائج على النحو التالي:

الجدول رقم 05: نتائج اختبار فيشر لكشف الموسمية و الاتجاه العام

### ANALYSE DE VARIANCE

Source des variations	Somme des carrés	Degré de liberté	Moyenne des carrés	F	Probabilité	Valeur critique pour F
Lignes	5540833979	11	503712179,9	1,47601588	0,21005862	2,258518357
Colonnes	1004660723	2	502330361,3	1,47196677	0,25120897	3,443356779
Erreur	7507824363	22	341264743,8			
Total	14053319065	35				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة ببرنامج EXCEL

ويكون اختبار الكشف عن الفصلية و الاتجاه العام بالفرضية التالية:

H<sub>0</sub>: عدم وجود تأثير الشهر و السنة.

H<sub>1</sub>: وجود تأثير الشهر و السنة.

و عليه فإن اختبار الكشف عن الفصلية و الاتجاه العام انطلاقا من الجدول السابق يكون كما يلي:

• اختبار الفصلية:

لدينا:  $F_c(\text{lignes}) = 1,47601588 < 2,258518357 = F_t$

و منه نقبل الفرضية H<sub>0</sub> أي عدم وجود مركبة فصلية.

• اختبار الاتجاه العام:

لدينا:  $F_c(\text{colonne}) = 1,47196677 < 3,443356779 = F_t$

## الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة 92

ومنه نقبل الفرضية  $H_0$  أي عدم وجود مركبة الاتجاه العام.

بعد حساب اختبار فيشر لكشف الموسمية والاتجاه العام تبين لنا أن السلسلة لا تحتوي على مركبة الفصلية ولا تحتوي على مركبة الاتجاه العام، وعليه قدرنا معاملات النموذج باستخدام طريقة المربعات الصغرى، وكذا مبيعات المؤسسة من صناديق الكرتون المموج وكانت النتائج كما يلي:

$\hat{a}$	$\hat{b}$
-459,95	76124

و عليه معادلة الانحدار المقدرة تكون كما يلي:

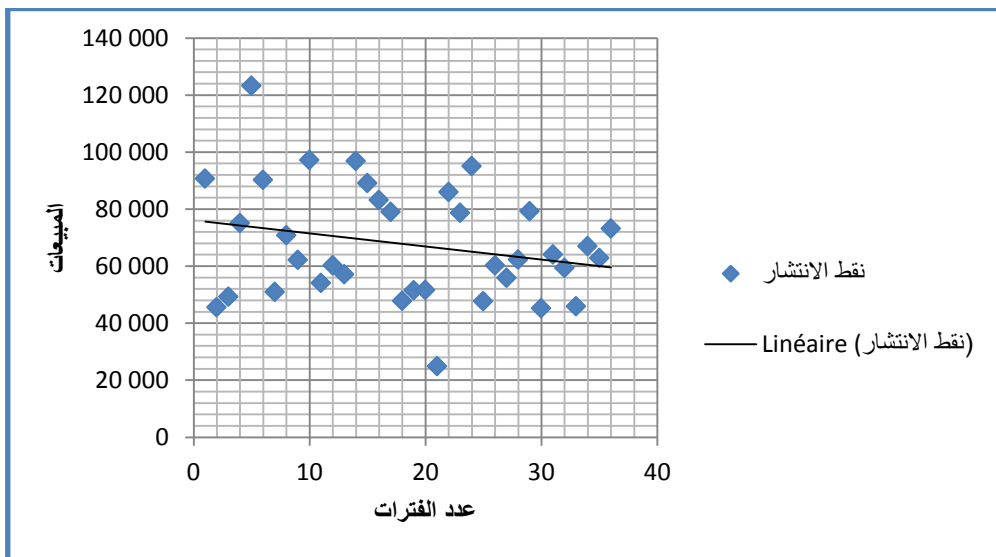
$$\hat{Y} = -459,95X + 76124$$

تفسير المعادلة:

بما أن ميل هذه المعادلة سالب فإن هناك علاقة عكسية بين المبيعات التقديرية للمؤسسة و الزمن، أي انخفاض في مبيعات صناديق من الكرتون المموج مع مرور الزمن.

و بناء على هذه السنوات (2015-2016-2017) تكون نقط الانتشار مع معادلة خط المستقيم موضحة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 21: معادلة الانحدار من خلال نقاط الانتشار



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على طريقة المربعات الصغرى.



## الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة 93

من خلال هذه المعادلة يمكننا حساب المبيعات المقدرة لسنة 2018 من منتج صناديق الكرتون المموج لمؤسسة تونيك صناعة كمايلي:

### الجدول رقم 06: المبيعات التقديرية لمنتوج صناديق الكرتون المموج لسنة 2018

المبيعات المقدرة	الأشهر
59105,85	1
58645,9	2
58185,95	3
57726	4
57266,05	5
56806,1	6
56346,15	7
55886,2	8
55426,25	9
54966,3	10
54506,35	11
54046,4	12

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معادلة الانحدار الخطي البسيط.

من أجل مقارنة نتائج تقديرات المبيعات لصناديق الكرتون المموج لسنة 2018 و المتحصل عليها بناء على معادلة الانحدار الخطي البسيط مع التقديرات التي أعدتها المؤسسة، وكذا استخراج انحرافات المبيعات للأشهر الثلاثة الأولى لنفس السنة من وجهة نظر كل من المؤسسة ومعادلة الانحدار الخطي البسيط قمنا بإعداد الجدول رقم: 07.

## الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة 94

الجدول رقم 07: مقارنة المبيعات التقديرية و المبيعات الفعلية لسنة 2018 حسب تقديرات المؤسسة

و باستعمال معادلة الانحدار الخطي البسيط

الوحدة: KDA

نسبة تحقيق الأهداف		الانحراف		المبيعات المحققة	المبيعات المقدره		الأشهر
حسب ERS	حسب TONIC	حسب ERLS	حسب TONIC		حسب ERLS	حسب TONIC	
129,13%	79,94%	17 219	-19 147	76 325	59105,85	95 472	1
132,99%	81,69%	19 345	-17 481	77 991	58645,9	95 472	2
107,18%	43,55%	4 178	-80 844	62 364	58185,95	143 208	3
123,16%	64,84%	40 742	-117 472	216 680	175 937,7	343 152	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن تقديرات المؤسسة من المبيعات لمنتوج صناديق الكرتون المموج لسنة 2018 أكبر من المبيعات الفعلية، هذا ما جعلها تسجل انحراف ذو طبيعة سالبة للأشهر الثلاثة و بنسب متفاوتة، أين شهد شهر مارس أكبر انحراف مقارنة بباقي الأشهر و بقيمة 80 844 000 دج ويرجع ذلك إلى انخفاض مبيعاتها، في حين نلاحظ أن أنها اقتربت من الأهداف الموضوعه لكل من شهر جانفي و فيفري و التي بلغت فيها نسبة تحقيق الأهداف 79%، 81% على التوالي و يعود السبب إلى زيادة الطلب في السوق على هذا المنتج.

و بصورة إجمالية تكون المؤسسة قد سجلت 64% من توقعاتها بالنسبة للأشهر الثلاثة الأولى أي ما يعادل 216 680 000 دج.

أما بالنسبة للنتائج المتحصل عليها من خلال معادلة خط الانحدار فقد كانت التقديرات أقرب ما يكون إلى المبيعات الفعلية، حيث سُجلت للأشهر الثلاثة انحرافات موجبة أي أن المؤسسة حققت مبيعات فاقت توقعاتها، أين شهدت أكبر نسبة لتحقيق الأهداف في شهر فيفري ب 132%، وعليه تسجل المؤسسة وفق نتائج معادلة خط الانحدار نسبة إجمالية لتحقيق أهدافها المسطرة من مبيعات صناديق من الكرتون المموج ب 123%.

وبناء على ما سبق نستخلص أن مؤسسة تونيك صناعة تستند في تقدير مبيعاتها على الطرق الكيفية وخاصة على الخبرات المكتسبة على حساب استعمال الطرق العلمية للتنبؤ.

## الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة 95

المطلب الثاني: تنفيذ الرقابة على موازنات المؤسسة (المبيعات، الإنتاج...)

### 1. الرقابة على تنفيذ موازنة المبيعات

سوف نستند في تحليل انحرافات مبيعات المؤسسة لسنة 2017 و التي صنفت حسب ميدان النشاط الاستراتيجي(DAS)، على الانحراف الاجمالي لرقم الأعمال. وذلك بالاعتماد على معطيات مديرية مراقبة التسيير و التنظيم و وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{انحراف رقم الأعمال} = \text{رقم الأعمال الفعلي} - \text{رقم الأعمال المقدر}$$

الوحدة: 1000 دج

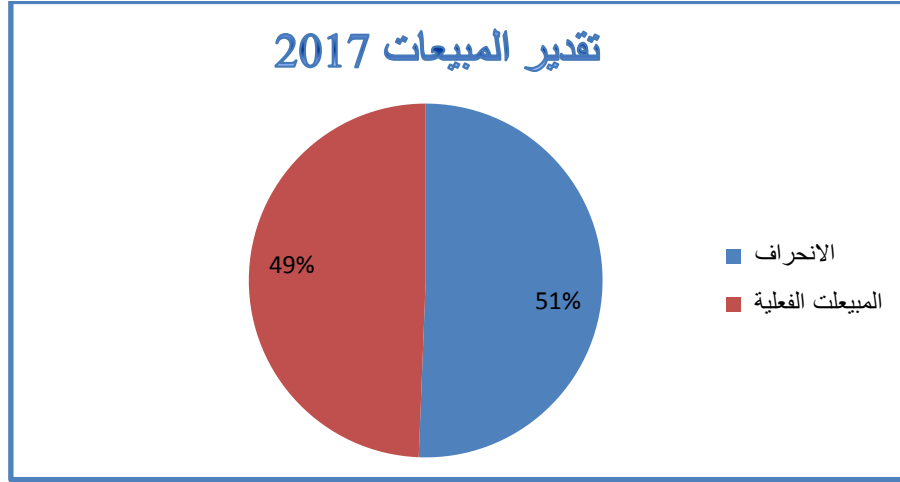
الجدول رقم 08: انحراف المبيعات لسنة 2017

النسبة المئوية	الانحراف	التقديرات	الفعالية	ميدان النشاط الإستراتيجي
51,32%	-752 196	1 545 117	792 921	منتجات كرتون المموج، الأغلفة الناعمة، ورق لاينير
10,48%	-1 672 075	1 867 890	195 815	المنتجات الخاصة
148,03%	339020	705830	1044850	المنتجات المعيارية
49,37%	-2 085 251	4 118 837	2 033 586	المجموع

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ويمكن توضيح الانحراف على المبيعات بالشكل التالي:

الشكل 22: تقديرات المبيعات لسنة 2017



من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الجدول رقم:08.

**التحليل:**

نلاحظ أن الانحراف سالب لكل من ميدان النشاط الإستراتيجي 1 و2، وذلك لأن تقديرات المؤسسة للمبيعات لسنة 2017 كانت أعلى من المبيعات المحققة، وهذا يوضح بأنها خلال هذه السنة لم تصل إلى الهدف المنشود، ولم تقدر بشكل جيد موازنة المبيعات، و يعود ذلك إما لسبب نقص أهلية اليد العاملة أو عطل في الآلات أو نقص أو انقطاع في المادة الأولية، أو عدم وقوع الطلب المنتظر من الزبائن على المنتجات (كمية/نوعية).

على عكس ميدان النشاط 3 و الذي كان الانحراف به موجب، يرجع ذلك إلى زيادة الطلب على هذه المنتجات، كون هذه الأخيرة ذات طبيعة معيارية.

و بالتالي سجلت المؤسسة قيمة موجبة للانحراف الكلي للمبيعات لسنة 2017 بقيمة 2 085 251 000 دج أي ما يعادل نسبة 51% من قيمة التقديرات السنوية.

**2. الرقابة على تنفيذ موازنة الإنتاج:**

تقدر المؤسسة لكل وحدة إنتاجية حجم إنتاج شهري، و عليه اخترنا الوحدات التي قدرت لها أكبر طاقة إنتاجية لحساب وتحليل الانحرافات بها لسنة 2017. و سنلخص الانحرافات الخاصة بموازنة الإنتاج لنفس السنة وذلك بإعداد الجدول أدناه باستخدام العلاقة الموالية:

$$\text{انحراف الإنتاج} = \text{الإنتاج المحقق} - \text{الإنتاج المقدر}$$

## الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة 97

الوحدة:طن

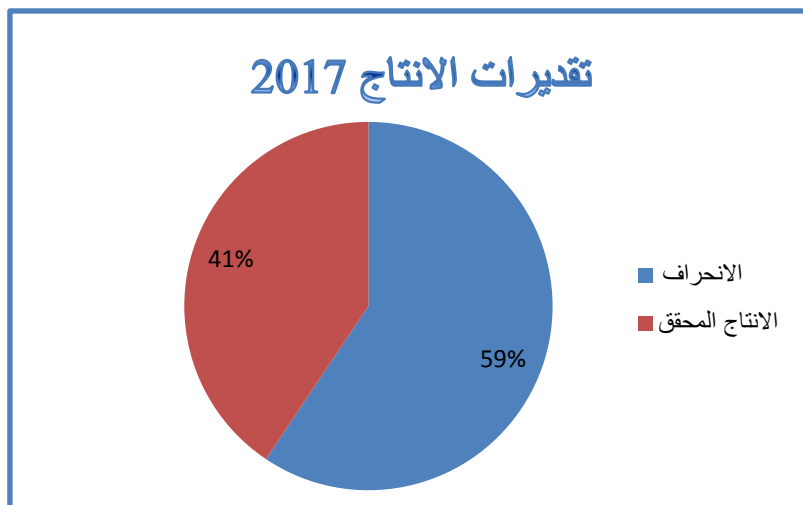
الجدول رقم 09: انحراف الانتاج لسنة 2017

النسبة المئوية	الانحراف	الانتاج المقدر	الانتاج الفعلي	نوع المنتج	الوحدات
30%	-49 644,00	71 275,00	21 631	Déchets de Papier cédés aux unités	مسترجعات RCP
68,76%	-4 574,00	14 643,00	10 069	Papier Liner	تصنيع أوراق التغليف
58,55%	-7 371,00	17 782,00	10 411	Caisses en carton ondulé صناديق من الكرتون المموج	كرتون متموج
40,61%	-61 589,00	103 700,00	42 111	المجموع	

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ويمكن توضيح الانحراف على الإنتاج بالشكل التالي:

الشكل رقم 23: تقديرات الإنتاج لسنة 2017



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الجدول رقم:09.

### التحليل:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤسسة شهدت انحراف سالب لكل المنتجات، وبنسبة أكبر لمنتج ورق لاينير إذ بلغت 68,76% من التكلفة الانتاجية المقدرة له لسنة 2017، ويرجع ذلك إلى عدة مشاكل تعرقل زيادة انتاج المؤسسة من بينها انقطاع في مخزون المادة الأولية والذي له أثر كبير وحساس على نشاطها، وفي حالات بسبب عدم توفر السيولة النقدية لدى المؤسسة لشراء المواد الأولية، وكذا مشكل ندرة أو نقص قطع الغيار و الذي يعتبر من أكبر العراقيل التي تواجه المؤسسة وهذا ما

## الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة 98

يؤدي بها في أغلب الأحيان إلى إلغاء طلبيات بعض الزبائن لعدم قدرتها على توفير الكميات المطلوبة. وبصورة إجمالية تكون المؤسسة قد حققت 41% من الإنتاج المقدر لسنة 2017 وعليه يمكن القول بأنها لم تتمكن من بلوغ هدفها المسطر بالنسبة لموازنة الانتاج لنفس السنة.

### 3. الرقابة على تنفيذ موازنة المواد الأولية

بالنسبة لمؤسسة تونيك صناعة فإنها تقوم بتقدير مصاريف كل من المادة الأولية المحلية و المستوردة، و لإيجاد انحرافات موازنة المواد الأولية، ووفقا لمعطيات المؤسسة قمنا بإعداد الجدول الموالي، وذلك باستخدام العلاقة التالية:

$$\text{انحراف المواد الأولية} = \text{تكلفة المواد الأولية الفعلية} - \text{تكلفة المواد الأولية المقدره}$$

### الجدول رقم 10: انحراف موازنة المواد الأولية لسنة 2017

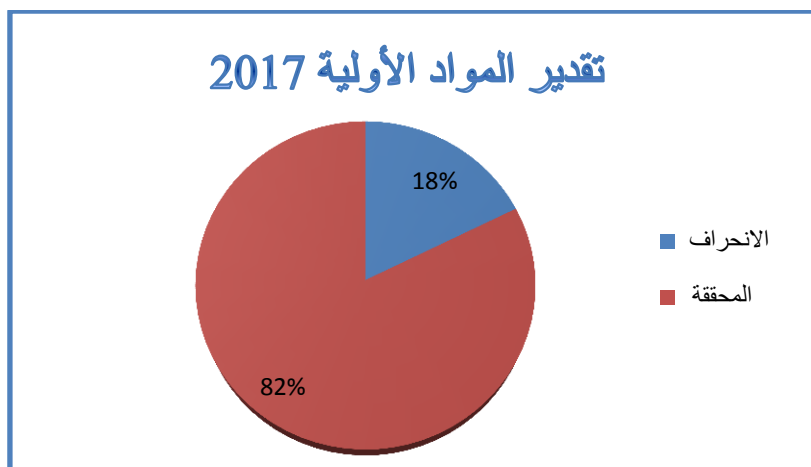
الوحدة: 1000 دج

النسبة المئوية	الانحراف	التقديرات	الفعلية		
73,49%	-219 219,09	827 000	607 780,91	المحلية	المواد الأولية
91,64%	-64 876,10	776 000	711 123,90	المستوردة	
82,28%	-284 095,19	1 603 000	1 318 904,81	المجموع	

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

ويمكن توضيح الانحراف على المواد الأولية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 24: تقدير المواد الأولية لسنة 2017



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الجدول رقم:10.

#### التحليل:

سجلت المؤسسة بالنسبة لموازنة المواد الأولية المحلية والمستوردة لسنة 2017 انحراف سالب، حيث بلغت التكلفة الفعلية 82% من التكلفة التقديرية التي تنبأت بها المؤسسة، و يمكن أن يعود ذلك إلى عدم تمكن المؤسسة من إيجاد موردين لديهم القدرة على تلبية الطلبات بالكمية و السعر المطلوبين.

#### 4. الرقابة على تنفيذ موازنة اليد العاملة

لإيجاد انحراف موازنة اليد العاملة نقوم بإعداد الجدول الانحرافات اعتمادا على العلاقة التالية:

$$\text{انحراف اليد العاملة} = \text{تكلفة اليد العاملة المقدر} - \text{تكلفة اليد العاملة الفعلية}$$

الجدول رقم 11: انحراف اليد العاملة لسنة 2017

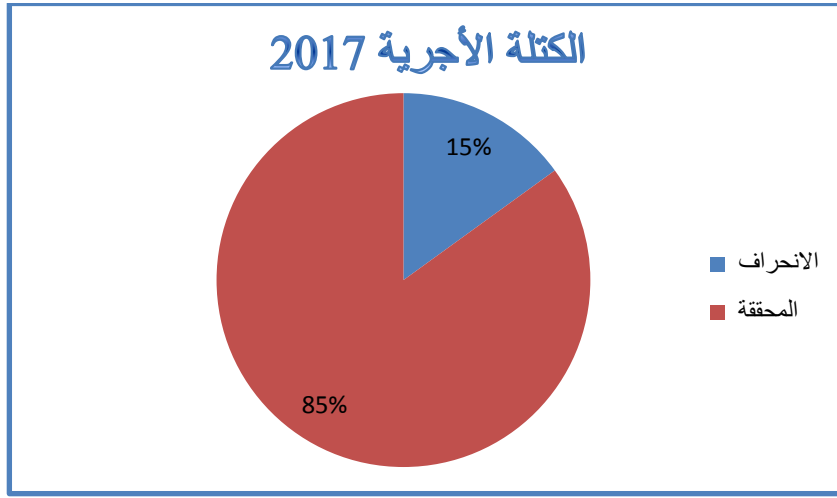
الوحدة: 1000 دج

النسبة المئوية	الانحراف	التقديرات	الفعلية	
84,98%	-295,982	1970	1674,018	الكتلة الأجرية
101,05%	24	2275	2299	العمال

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

ويمكن توضيح الانحراف على الكتلة الأجرية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 25: تقدير الكتلة الأجرية لسنة 2017



من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الجدول رقم: 11.

#### التحليل:

من خلال الجدول رقم: 11 يتبين أن المؤسسة قامت بوضع تقدير مرتفع للأجور لسنة 2017 و بزيادة قدرها 15% من القيمة الفعلية لها أي ما يعادل 295 982 دج، وتكون المؤسسة بذلك قد اقتربت من هدفها المنشود لموازنة الأجور بنسبة 85%، و لعل من بين الأسباب الغيابات المسجلة للعمال أو الاستقالات المفاجئة.

أما بالنسبة لعدد العمال فكان الانحراف موجب أي أن التقديرات التي تم وضعها أقل مما تم تحقيقه في سنة 2017، حيث تجاوزت المؤسسة التقديرات بنسبة 1% وهذا ما يعادل 24 عامل، ويعود ذلك إلى رغبة المؤسسة في زيادة الانتاج أو لتغطية مناصب شاغرة ومواجهة مشكل الاستقالات.

#### المطلب الثالث: الإجراءات التصحيحية المقترحة

شهدت مؤسسة تونيك صناعة لسنة 2017 عدة انحرافات سلبية في مختلف موازاناتها و بنسب متفاوتة، و لتفادي هذه الانحرافات نقترح الإجراءات التصحيحية التالية:



الجدول رقم 12: الإجراءات التصحيحية المقترحة

الموازنة	الإجراءات المقترحة
موازنة المبيعات	اعتماد طرق علمية أكثر دقة لتقدير المبيعات مع مراعاة مايلي: <ul style="list-style-type: none"> <li>- وضعية الزبائن الحاليين و كذا سياسات المعتمدة لجذب زبائن الجدد.</li> <li>- الوضعية التنافسية للمؤسسة.</li> <li>- قنوات التوزيع، ومدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالآجال المحددة مع الزبائن وبالأخص بالنسبة للمنتجات الخاصة.</li> <li>- السياسة الإشهارية للمؤسسة.</li> <li>- المنتجات الموسمية.</li> </ul>
موازنة الإنتاج	اعتماد تقدير دقيق يراعي : <ul style="list-style-type: none"> <li>- اليد العاملة المتاحة و مدى أهلية هذه الأخيرة على مستوى الوحدات الإنتاجية.</li> <li>- درجة عطب كل آلة و مدى توفر قطع الغيار الخاصة بها، ونسبة تأثير هذه الأعطاب على الانتاج .</li> <li>- الطاقة الإنتاجية لكل آلة.</li> <li>- قدرة المؤسسة على توفير المواد الأولية بالكمية و النوعية و في الآجال المحددة.</li> <li>- قيمة مخزون الأمان لكل مادة أولية لتفادي توقف العمل الإنتاجي.</li> </ul>
موازنة المواد الأولية	استخدام طرق أكثر فعالية للتقدير مع الاهتمام ب: <ul style="list-style-type: none"> <li>- السمعة الجيدة للموردين عند اختيارهم، لضمان توفير المادة الأولية بالمواصفات المطلوبة (كمية، نوعية، آجال).</li> <li>- السيولة النقدية لتوفير المواد الأولية.</li> </ul>
موازنة اليد العاملة	اتباع طرق وأساليب علمية لتقدير موازنة اليد العاملة و التي تستند إلى عدة متغيرات منها: <ul style="list-style-type: none"> <li>- معدل الغيابات بالنسبة للعمال .</li> <li>- احتياجات المؤسسة لمناصب الشغل مع مراعاة طاقتها الإنتاجية .</li> <li>- المشاكل التي تعرقل العمال عن أداء عملهم لتجنب الاستقالة المفاجئة.</li> </ul>

خلاصة الفصل الثالث:

بعد تقديم مؤسسة تونيك صناعة ببوسماعيل و معرفة أهم أهدافها و أنشطتها، قمنا بالتعرف على واقع نظام مراقبة التسيير بها و ركزنا على الموازنات التقديرية و كيفية إعدادها، حيث قمنا بالتنبؤ بأهم موازنتها و هي موازنة المبيعات لمنتوج صناديق من الكرتون المموج لما له من أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة حيث يمثل نسب معتبرة من رقم أعمالها إضافة إلى إنتاجه المستمر طوال السنة، لنحاول في الأخير تحديد مدى فعالية مختلف الموازنات في التسيير من خلال تنفيذ الرقابة على هذه الأخيرة لسنة 2017 وتحديد أهم أسبابها و اقتراح إجراءات لتصحيح الانحرافات.

تبين من خلال هذه الدراسة التطبيقية أن المؤسسة تقوم بإعداد مختلف الموازنات التقديرية لجميع وحداتها الإنتاجية حيث تعتبر هذه الموازنات أداة مهمة من أجل تفعيل نظام مراقبة التسيير، من خلال اكتشاف الانحرافات و تحليلها و اتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة و تصحيح نقاط الضعف.

و على ضوء مما سبق، يمكن القول بأن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على الموازنات التقديرية في عملية الرقابة و بغض النظر عما أثبتته نتائج تحليل الانحرافات، إلا أن بعض التقديرات كانت كبيرة بالنسبة للنتائج الفعلية لها، و منه يمكن القول أن المؤسسة محل الدراسة مازالت تفتقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في التنبؤ بمكونات موازنتها التقديرية.

الخاتمة العامة

**الخاتمة:**

يعتبر نظام مراقبة التسيير من بين الأنظمة التي تحتل الصدارة في تنظيم و تسيير المؤسسات الحديثة حيث يضمن اتخاذ القرارات الصائبة ويسمح باستخدام الموارد المؤسسة بطريقة عقلانية و عليه فهو أساس مناسب لقياس النتائج و الحكم على الأداء.

يستعين هذا النظام بمجموعة من الأدوات من أهمها الموازنات التقديرية حيث أنها تقوم على وضع تقديرات في ضوء الظروف المستقبلية، كونها و ترجمة الأهداف إلى مجموعة من البيانات الكمية و المالية التي تعطي للإدارة صورة واضحة عن النتائج التي يمكن الوصول إليها، و من ثم الرقابة على التنفيذ من خلال المقارنة بين النتائج الفعلية و و الأهداف المسطرة و لتحديد الانحرافات و كذا الاجراءات التصحيحية اللازمة.

من هذا المنطلق، جاءت هذه الدراسة لإبراز على دور الموازنات التقديرية في تفعيل نظام مراقبة التسيير من خلال قسمين أساسيين، تناول القسم الأول الإطار نظري نظام مراقبة التسيير، و لموازنات التقديرية مع تسليط الضوء على دورها الرقابي، فيما عالج القسم الثاني واقع استخدام الموازنات التقديرية و مراقبة اتسيير في مؤسسة تونيك صناعة.

**اختبار الفرضيات:**

بعد الدراسة التي قمنا بها تمكنا من إثبات بعض الفرضيات و التوسع فيها و تصحيح بعضها الآخر كما هو مبين:

إن نظام مراقبة التسيير من الأنظمة الهامة داخل المؤسسة و ضرورة حتمية لضمان ديمومتها، حيث أنه يسمح للمسيرين بالتأكد من أن موارد المؤسسة قد تم استغلالها بكفاءة و فعالية، فهو نظام للتحكم في التسيير و قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها و ذلك باستخدام مجموعة من الأدوات من تتمثل في المحاسبة المالية و التحليلية، التحليل المالي، لوحة القيادة و الموازنات التقديرية ولعلى هذه الأخيرة من أهمها إذ تسمح بتحديد الانحرافات و المسؤول عنها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية لها، وبالتالي مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة. وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

من خلال دراستنا الميدانية بمؤسسة تونيك صناعة تبين أنها تتبنى نظام مراقبة التسيير و هو ما يوضحه الهيكل التنظيمي للمؤسسة أين خصصت لها مديرية تابعة للإدارة العامة، كما أنها تستخدم معظم الأدوات من محاسبة مالية و تحليلية، لوحة القيادة و الموازنات التقديرية، وهذا ما يثبت صحة لفرضية الثانية.

تتمثل الموازنات التقديرية المعتمدة في مؤسسة تونيك صناعة في موازنة الاستغلال، غير أنه لا يستند في إعدادها على الطرق و الأساليب العلمية الإحصائية و الرياضية، وإنما تقتصر على البيانات التاريخية كنشاط السنوات السابقة مع الزيادة أو النقصان حسب الحالة التقنية للآلات ومخزون المادة الأولية، و هو ما ينفي صحة الفرضية الثالثة.

بناء على دراستنا توصلنا أنه لا يمكن الإعتماد على الموازنات التقديرية بصفة مطلقة في مراقبة التسيير من أجل ضمان توفير على نظام رقابة فعال، و ترشيد قرارات المؤسسة نظرا لما يعترها من نقائص، فهي تُبنى أساسا على التقديرات، كما أنها تعجز على تمثيل الأهداف ذات الطابع التشغيلي كتحسين العلاقة مع العملاء إضافة إلى وجود عوامل أخرى، وبالتالي يجب الاستعانة بجل أدوات مراقبة التسيير لتحقيق الفعالية في قيادة المؤسسة، وهو ما ينفي صحة الفرضية الرابعة.

### نتائج البحث:

من خلال المعالجة النظرية و الميدانية لموضوع "مدى مساهمة الموازنات التقديرية في تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية" تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تتطلع مراقبة التسيير أساسا نحو المستقبل، فهي لا تستهدف السيطرة على الماضي، و إنما تحليل الأحداث الماضية لغرض الاستفادة من التجارب السابقة لتطوير و تحسين الأداء المستقبلي.
- تطبق المؤسسة مختلف أدوات مراقبة التسيير من محاسبة تحليلية، لوحة القيادة، و الموازنات التقديرية ولكن هذه الأخيرة بدرجة أكبر.
- تقوم المؤسسة بتقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية شهرية من أجل المتابعة و التقييم، غير أنها لا تتخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة و بالدرجة الفعالة التي تسمح لها بمحاربة و معالجة الانحرافات مما يؤدي إلى قصور في نظام الموازنة، وهذا ما يفسر الانحرافات الكبيرة المسجلة في مختلف موازاناتها لفترات متتالية.
- من خلال الدراسة تبين لنا أن المؤسسة لا تتوفر على مصلحة التسويق، و هذا ما يجعلها بعيدة عن مختلف التغيرات التي قد تطرأ في أي لحظة.

### اقتراحات الدراسة:

بعد كل النتائج المتوصل إليها، نحاول تقديم جملة من الاقتراحات نراها ضرورية ووثيقة الصلة بموضوعنا، والتي يمكن تلخيصها في الآتي:

- ربط مديرية مراقبة التسيير مباشرة بالإدارة العامة و فصلها عن قسم التنظيم و جعلها في مستوى أعلى من باقي المديریات، بصفتها هيئة استشارية وحتى تتمتع باستقلالية المطلوبة و تتمكن من التنسيق بين مختلف الوظائف و المستويات الإدارية من خلال تحقيق تدفق المعلومات على المستويين الأفقي و العمودي مما يعزز دورها في قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.
- تحقيق مبدأ المشاركة في إعداد الموازنات التقديرية و في صنع القرار و تكوين المسؤولين عن إعداد الموازنات التقديرية على استخدام الأساليب العلمية الإحصائية و الرياضية في إعداد التقديرات من أجل الحصول على نتائج أكثر دقة و أقرب إلى الواقع.
- يستحسن على المؤسسة استخدام جميع أدوات مراقبة التسيير و تجنب الاعتماد على استخدام أداة دون أخرى.
- إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة تتوقف على فعالية أدواتها و تعتبر الموازنات التقديرية من أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها تنسم بالدقة و الملائمة و في الوقت المناسب.
- المتابعة الفعالة للموازنات التقديرية و أخذ الانحرافات بعين الاعتبار من أجل التعديل و التصحيح.
- الإهتمام بالموارد البشرية و الاستثمار فيها بتطويرها و تكوينها و الاعتراف بقدراتها و كذا توفير الحوافز المادية و لاسيما المعنوية منها للحد من الغيابات و الاستقالات المفاجئة.
- تعزيز دور و مكانة مصلحة التسويق و ذلك بإدراجها في الهيكل التنظيمي، حيث يتيح التسويق للمؤسسة التعرف على المشاكل التي بها مما يمكنها من الاستجابة لما يجري في سوق التعبئة و بالتالي التكيف مع البيئة الخارجية لها.

#### أفاق الدراسة:

و في الأخير، نذكر بأننا واجهنا بعض الصعوبات في الحصول على المعلومات اللازمة و التي حالت دون إتمام هذا العمل على أكمل وجه خاصة مشكلة عدم الإفصاح عن بعض البيانات تحت ذريعة سريتها.

و بم أنه لا يمكن الإلمام بكافة جوانب الموضوع، نأمل أن تعمل الأبحاث القادمة على إثراء هذا العمل و إتمامه و عليه نترك أفاق البحث مفتوحة لدراسات أخرى في المستقبل منها:

- المتابعة و الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية.
- مدى تأثير الموازنات التقديرية على جودة القرارات الإدارية في المؤسسة الإقتصادية

- دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية.
- الموازنات التقديرية كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

# قائمة المراجع



I. المراجع باللغة العربية

أولاً- الكتب:

1. إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
2. أبو الفتوح علي فضالة، التحليل المالي و إدارة الأموال، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، 1999.
3. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة و النشر، الأردن، 2000.
4. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
5. أسامة الحارس، المحاسبة الادارية ،دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004.
6. أيمن الشنطي، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.
7. ثناء علي القباني، المحاسبية نظام المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2008.
8. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2010.
9. سونيا محمد البكري، إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
10. صالح الرزق ،عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف-الإطار النظري و العلمي، دار زهران، عمان، الأردن، 1997.
11. عايدة الخطاب، التخطيط الإستراتيجي، دار الفكر العربي، القاهرة، 1989.
12. عبد الحليم كراجه و آخرون، الإدارة و التحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات)، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة2، عمان، 2006.
13. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجرائر، 2009.
14. عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة، دار المريخ للنشر، الرياض، 1983.
15. علاء عبد الرزاق السالمي، نظم إدارة المعلومات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الدوحة، 2003.

## قائمة المراجع

16. محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
17. محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007.
18. مجمد فركوس، الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
19. مؤيد الفضل، تخطيط و مراقبة الإنتاج(منهج كمي مع حالة دراسية)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2007.
20. مؤيد محمد الفضل و آخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2007 .
21. ناصر دادي عدون، الإدارة و التخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2001.
22. ناصر دادي عدون، التحليل المالي، الدار المحمدية، الجزائر، 1999 .
23. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، قسنطنة، 1988.
24. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2010.
25. ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004 .

### ثانيا: المجالات و الأطروحات:

1. دحية عبد الحفيظ، دراسة تحليلية لنظام مراقبة التسيير على مستوى البنوك العمومية التجارية الجزائرية، واقع و آفاق، دكتوراه دولة، الجزائر، المدرسة العليا للتجارة، 2009.
2. سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير :أدواته و مراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، دفعة 2001.
3. محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث عدد 09، جامعة ورقلة، 2001.

## قائمة المراجع

4. وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد و تنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007.

## .II المراجع باللغة الأجنبية:

### • Les ouvrages :

1. A. Grenier, **les pratiques de recherche en contrôle de gestion**, édition Dunod, paris, 1994.
2. Alain. Fernandez, **l'essentiel de tableau de bord**, édition d'organisation, 2<sup>ème</sup> édition, paris, 2009.
3. Brigitle Doriath, **Contrôle de gestion**, 4ème edition, Dunod, paris, 2005.
4. Claude Alazard et Sabine Separi, **contrôle de gestion, manuel et application**, Ed Dunod, paris, 2007.
5. Claude Alazard et Sabine Separi, **contrôle de gestion**, épreuve n 07, DECF, 3<sup>ème</sup> édition, ED Dunod, 1996.
6. Hélène Loning, **le contrôle de gestion : Organisation et mise en œuvre**, 2ème édition, Dunod, 2003.
7. Jacques Margerin. Gérard Ausset, **Comptabilité Analytique:outil de gestion aide à la décision**, société édition SEDIFOR, diffusion : édition d'organisation, Grenoble, 1984.
8. Jean Locard, **La gestion budgétaire: outil de pilotage des managers**, Ed d'organisation, Paris, 1998.
9. M. Gervais, **le contrôle de gestion**, 7 ème édition, Economica,2000 .
10. Michel Rouach, Gérard Naulleau, **le Contrôle de Gestion Bancaire et Financier**, Ed Revue Banque, Paris, 4ème édition, 2002.
11. NOBERT Gued , **le contrôle de gestion**, ED d'organisation, 1995.

12. NOBERT Guedj, **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, 3ème édition d'organisation paris, 2000.
13. Pierre Lauzel, Robert Teller, **le contrôle de gestion et budgets**, 4ème édition, Edition Sirey, Paris, 1986.

- **Les Thèses :**

Ould-Brahim Sabrina, **La gestion budgétaire dans les banques**, Mémoire en vue de l'obtention de diplôme supérieur des études bancaire, Ecole Supérieur des Banques, Bouzaréa, 2008.

### **III. Sites Internet:**

1. <http://economie.univ-batna.dz/images/cours/1hn.pdf>.
2. [elearn.univ-biskra.dz/mod/resource/view.php?id=2514](http://elearn.univ-biskra.dz/mod/resource/view.php?id=2514) [PDF]
3. <https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/master-mariam-rahmani.pdf>

الملاحق

EPE TONIC INDUSTRIE SPA.  
Direction Commerciale.

Mois : Février 2018

Tableau N°01

UNITES	FAMILLE DE PRODUITS	Unité / Mesure	Chiffre D'affaires Global					
			Rappel	Prévision	Réalise			
			février-17	février-18	février-18	TRO %	taux % d'Evolution	taux % de participation
Carton Ondulé	Caisse en carton ondulé	Tonne	609	1 061				
		KDA.HT	60 255	95 472	767	72,26%	25,82%	45,98%
Hélio/Flexo	Emballage souple	Tonne	6	16				
		KDA.HT	5 882	8 177	3	16,99%	29,43%	36,59%
Liner	Papier liner	Tonne	36	560				
		KDA.HT	1 999	30 117	1 329	16,25%	-58,14%	0,16%
Total Activité Carton Ondulé, Hélio/Flexo, Liner		Tonne	652	1 637				
		KDA.HT	68 137	133 766	946	57,77%	44,99%	56,71%
Sacherie Perso	Sacs en papier PER	Tonne	16	56				
		KDA.HT	4 446	15 733	21	37,20%	30,83%	41,82%
Desto	Pots en plastique	Tonne	3	4				
		KDA.HT	1 280	1 875	0	0,00%	-100,00%	0,00%
Gobelet	Gobelet perso	Tonne	0	2				
		KDA.HT	0	1 443	0	1,00%	-	0,00%
Imp Perso	Boîte pliante per	Tonne	85	120				
		KDA.HT	11 549	19 686	109	90,83%	28,24%	6,54%
Blaize	Impression numérique	M²	0	0				
		KDA.HT	0	0	18 414	93,54%	59,44%	8,64%
Total Activité Produits Personnalisés		Tonne	104	182				
		KDA.HT	17 275	38 737	130	71,35%	24,86%	7,79%
Fabrication de papiers	Papier tissu	Tonne	356	720				
		KDA.HT	36 216	71 562	23 745	61,30%	37,45%	11,14%
Cellulose	Alvéoles	Tonne	114	144				
		KDA.HT	5 695	7 200	435	60,46%	22,28%	26,11%
Mandrins	Mandrins	Tonne	0	12				
		KDA.HT	0	645	0	-	-	0,00%
Transformation de papiers	Papier Sanitaire et Domestique	Tonne	140	160				
		KDA.HT	22 319	24 749	23	14,59%	-83,33%	1,40%
Sacherie STD	Sacs en papier STD	Tonne	27	104				
		KDA.HT	4 473	16 038	4 325	17,48%	-80,62%	2,03%
Complexage de papier	Ramettes +Nappes+pochettes	Tonne	14	80				
		KDA.HT	1 164	4 947	24	22,66%	-12,70%	1,41%
Imp Std	Boîte STD	Tonne	45	120				
		KDA.HT	3 945	10 037	3 374	21,04%	-24,57%	1,58%
Carton Ondulé Std	Boîte A Pizza Micro	Tonne	4	120				
		KDA.HT	374	8 940	46	58,08%	231,86%	2,79%
Gobelet Std	Gobelet Std	Tonne	0	10				
		KDA.HT	1	2 843	28	23,48%	-37,40%	1,69%
HELIO	Papier paraffine	Tonne	0	0				
		KDA.HT	20	0	0	-	-	0,00%
FRAIS DE TRANSPORT		Tonne	0	0				
		KDA.HT	1 009	0	0	-	-100,00%	0,00%
Total Activité Produits Standards		Tonne	701	1 470				
		KDA.HT	75 216	146 961	592	40,27%	-15,50%	35,50%
LOCATION / UTM		Tonne	-	-				
		KDA.HT	3 587	25 000	60 913	41,45%	-19,02%	28,58%
VENTE DE DECHETS		Tonne	-	-				
		KDA.HT	-	-	0	-	-	0,00%
Total Activité Produits Standards et Personnalisés		Tonne	805	1 652				
		KDA.HT	92 491	185 698	722	43,69%	-10,28%	43,29%
Total Général		Tonne	1 457	3 289				
		KDA.HT	164 215	344 464	1 667	50,70%	14,46%	100,00%
		KDA.HT	164 215	344 464	213 135	61,87%	29,79%	100,00%



ERE TONIC INDUSTRIE SPA  
 Direction Commerciale  
 Mois : Decembre 2017  
 Tableau N°12

TYPE DE PRODUIS	Unité Mesure	Evolution des chiffres d'affaires / Exercice 2017																		
		Janv-17	Fev-17	Mars-17	Avril-17	Mai-17	Jun-17	Juil-17	Août-17	Sept-17	Oct-17	Nov-17	Déc-17	Année 2017						
Casses en carton ondulé	Tonne	511	669	454	1 628	651	1 114	417	1 395	3 883	629	813	981	1 173	828	1 119	2 697	3 864	7 822	
	KOAL HT	11 725	15 466	10 319	35 931	14 422	24 252	8 713	30 438	83 326	17 723	22 214	27 850	33 263	23 486	28 333	37 233	37 233	37 233	156 528
	Volume	10 128	5 882	4 699	20 510	14 274	2 300	0	3 172	24 294	2 244	1 527	3 364	7 244	1 821	3 394	1 129	1 129	1 129	15 625
Papier liner	Tonne	32	35	38	1 667	31	31	0	1 092	7 133	0	947	208	1 425	798	485	19 133	384	384	4 824
	KOAL HT	512	529	535	1 702	589	589	0	1 092	7 133	0	947	208	1 425	798	485	19 133	384	384	4 824
	Volume	50 153	16	16	120 938	62 540	61 413	0	62 572	62 572	0	62 572	342 303	62 572	62 572	62 572	62 572	62 572	62 572	62 572
Sacs en papier FER	Tonne	17	16	16	1 142	5	10	0	1 092	7 133	0	947	208	1 425	798	485	19 133	384	384	4 824
	KOAL HT	4 802	4 446	4 744	14 422	1 209	3 319	0	1 092	7 133	0	947	208	1 425	798	485	19 133	384	384	4 824
	Volume	4 802	4 446	4 744	14 422	1 209	3 319	0	1 092	7 133	0	947	208	1 425	798	485	19 133	384	384	4 824
Rubs en plastique	Tonne	1	3	2	1 142	5	10	0	1 092	7 133	0	947	208	1 425	798	485	19 133	384	384	4 824
	KOAL HT	1	3	2	1 142	5	10	0	1 092	7 133	0	947	208	1 425	798	485	19 133	384	384	4 824
	Volume	1	3	2	1 142	5	10	0	1 092	7 133	0	947	208	1 425	798	485	19 133	384	384	4 824
Gobelet penna	Tonne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	KOAL HT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Volume	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Boule plaine per	Tonne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	KOAL HT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Volume	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Impression numérique	Tonne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	KOAL HT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Volume	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Papier bus	Tonne	1 275	1 546	91	4 830	73	44	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	11 725	15 466	91	48 393	73	44	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	10 128	5 882	91	35 931	14 422	2 300	0	3 172	24 294	2 244	1 527	3 364	7 244	1 821	3 394	1 129	1 129	1 129	15 625
Alcools	Tonne	409	1 275	1 546	4 830	73	44	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	4 090	12 750	15 466	48 393	730	440	0	1 546	15 154	440	1 570	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780	36 780
Mandats	Tonne	146	116	116	1 939	544	407	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	146	116	116	1 939	544	407	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	5 295	5 095	5 095	41 311	30 191	31	0	1 316	13 976	2 851	2	5 295	7 443	6 308	2 307	6 308	6 308	6 308	6 308
Papier Standard et Doublecote	Tonne	56	3	3	114	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	KOAL HT	56	3	3	114	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Volume	56	3	3	114	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sacs en papier STD	Tonne	11 844	22 219	11 708	42 309	11 872	2 288	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	11 844	22 219	11 708	42 309	11 872	2 288	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	11 844	22 219	11 708	42 309	11 872	2 288	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
Ranettes Multiper-pochettes	Tonne	2 492	1 161	808	4 228	26	101	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	2 492	1 161	808	4 228	26	101	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	2 492	1 161	808	4 228	26	101	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
Boule STD	Tonne	41	6 659	15 074	5 831	44	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	41	6 659	15 074	5 831	44	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	41	6 659	15 074	5 831	44	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
Boule 4 Rilsa Mio	Tonne	6 531	3 962	12 138	22 714	15 174	71	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	6 531	3 962	12 138	22 714	15 174	71	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	6 531	3 962	12 138	22 714	15 174	71	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
Gobelet Sid	Tonne	3 254	3 24	1 775	5 419	1 272	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	3 254	3 24	1 775	5 419	1 272	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	3 254	3 24	1 775	5 419	1 272	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
FOUS DE TRANSPORT	Tonne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	KOAL HT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Volume	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total Activité Produits Standard et Pouchettes	Tonne	53 878	7 215	30 071	25 158	36 452	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	53 878	7 215	30 071	25 158	36 452	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	53 878	7 215	30 071	25 158	36 452	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
Total Activité Produits Standard et Pouchettes	Tonne	3 253	3 987	15 069	24 932	38 133	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	3 253	3 987	15 069	24 932	38 133	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	3 253	3 987	15 069	24 932	38 133	0	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
Total Activité Produits Standard et Pouchettes	Tonne	10 447	24 491	116 492	306 493	110 513	1 896	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	KOAL HT	10 447	24 491	116 492	306 493	110 513	1 896	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74
	Volume	10 447	24 491	116 492	306 493	110 513	1 896	0	1 546	15 154	44	157	38 956	70 810	131 791	48 525	20 888	189	428	74

EPE TONIC INDUSTRIE SPA.  
Direction Commerciale.

Mois : Mars 2018

Tableau N°04

TYPE DE PRODUITS	Unité /Mesure	Evolution du chiffre d'affaires / Exercice 2018				
		Réalisation janvier-18	Réalisation février-18	Réalisation mars-18	Réalisation 1er trim 2018	Réalisation Exercice 2018 Au 31/03/2018
Caisse en carton ondulé	Tonne	756	767	586	2 108	2 108
	KDA.HT	76 325	77 991	62 364	216 680	216 680
Emballage souple	Tonne	5	3	2	10	10
	KDA.HT	2 081	1 329	3 681	7 091	7 091
Papier liner	Tonne	71	176	167	414	414
	KDA.HT	3 961	9 820	9 837	23 618	23 618
Total Activité Carton Ondulé,Hélio/Flexo, Liner	Tonne	832	946	755	2 533	2 533
	KDA.HT	82 368	89 140	75 882	247 389	247 389
Sacs en papier PER	Tonne	37	21	20	78	78
	KDA.HT	9 027	5 319	6 454	20 799	20 799
Pots en plastique	Tonne	3	0	1	4	4
	KDA.HT	1 418	0	530	1 948	1 948
Gobelet perso	Tonne	0	0	0	0	0
	KDA.HT	0	12	0	12	12
Boite pliante per	Tonne	142	109	112	363	363
	KDA.HT	22 935	18 414	17 879	59 228	59 228
Impression numérique	M²	0	0	0	0	0
	KDA.HT	0	0	294	294	294
Total Activité Produits Personnalisés	Tonne	182	130	133	445	445
	KDA.HT	33 380	23 745	25 156	82 281	82 281
Papier tissu	Tonne	271	435	324	1 031	1 031
	KDA.HT	31 023	46 477	35 303	112 803	112 803
Alvéoles	Tonne	102	35	36	173	173
	KDA.HT	4 709	1 535	1 618	7 862	7 862
Mandrins	Tonne	0	0	0	0	0
	KDA.HT	0	0	0	0	0
Papier Sanitaire et Domestique	Tonne	107	23	19	149	149
	KDA.HT	20 419	4 325	3 491	28 235	28 235
Sacs en papier STD	Tonne	45	24	24	92	92
	KDA.HT	6 556	3 374	3 079	13 009	13 009
Ramettes +Nappes+pochettes	Tonne	62	46	30	139	139
	KDA.HT	4 001	2 643	1 786	8 430	8 430
Boite STD	Tonne	9	28	51	89	89
	KDA.HT	906	2 559	4 736	8 201	8 201
Boite A Pizza Micro	Tonne	0	0	0	0	0
	KDA.HT	0	0	0	0	0
Gobelet Std	Tonne	0	0	0	0	0
	KDA.HT	0	0	0	0	0
Papier paraffine	Tonne	0	0	0	0	0
	KDA.HT	0	0	0	0	0
FRAIS DE TRANSPORT	Tonne	0	0	0	0	0
	KDA.HT	19	0	0	19	19
Total Activité Produits Standards	Tonne	596	592	484	1 673	1 673
	KDA.HT	67 632	60 913	50 014	178 559	178 559
LOCATION / UTM	Tonne	-	-	-	-	-
	KDA.HT	27 656	39 337	2 753	69 746	69 746
VENTE DE DECHETS	Tonne	-	-	-	-	-
	KDA.HT	4 740	0	0	4 740	4 740
Total Activité Produits Standards et Personnalisés	Tonne	778	722	617	2 117	2 117
	KDA.HT	101 012	84 658	75 170	260 840	260 840
Total Général	Tonne	1 610	1 667	1 372	4 650	4 650
	KDA.HT	215 776	213 135	153 804	582 715	582 715
TYPE DE PRODUITS	Unité /Mesure	Réalisation janvier-18	Réalisation février-18	Réalisation mars-18	Réalisation 1er trim 2018	Réalisation Exercice 2018 Au 31/03/2018
Evolution du chiffre d'affaires / Exercice 2018						



EPE TONIC INDUSTRIE SPA.  
Direction Commerciale.

Mois : Décembre 2017

Tableau N°03

TYPE DE PRODUITS	Unité /Mesure	Ventes par segment de produits							
		Realisation décembre-16	décembre-17			taux % d'Evolution	Realisation Exercice 2017 Au 31/12/2017		
			Prévision	Réalisé	TRO %		Prévision	Réalisé	TRO %
Caisse en carton ondulé	Tonne	996	1 009	719	71,25%	-27,80%	16 814	7 467	44,41%
	KDA.HT	95 145	85 741	73 233	85,41%	-23,03%	1 429 019	723 244	50,61%
Emballage souple	Tonne	9	6	5	75,12%	-51,27%	100	53	52,94%
	KDA.HT	3 322	3 094	4 081	131,90%	22,85%	51 563	40 646	78,83%
Papier lincr	Tonne	82	72	344	477,09%	319,25%	1 200	519	43,22%
	KDA.HT	4 214	3 872	19 133	494,14%	354,08%	64 535	29 031	44,98%
Total Activité Carton Ondulé,Hélio/Flexo. Lincr	Tonne	1 087	1 087	1 067	98,15%	-1,84%	18 114	8 039	44,38%
	KDA.HT	102 681	92 707	96 447	104,03%	-6,07%	1 545 117	792 921	51,32%
Sacs en papier PER	Tonne	14	36	9	25,00%	-34,07%	600	122	20,39%
	KDA.HT	3 094	11 248	2 855	25,38%	-7,72%	187 463	32 359	17,26%
Pots en plastique	Tonne	2	2	1	50,00%	-52,15%	37	12	33,07%
	KDA.HT	853	1 125	467	41,51%	-45,23%	18 751	5 288	28,20%
Gobelet perso	Tonne	0	1	0	0,00%	-	15	0	0,00%
	KDA.HT	0	541	0	0,00%	-	9 018	74	0,82%
Boite pliante per	Tonne	56	180	189	105,00%	239,99%	3 000	970	32,33%
	KDA.HT	11 056	29 256	23 301	79,65%	110,76%	487 599	155 324	31,85%
Impression numérique	M²	0	120	0	-	-	2 000	400	20,00%
	KDA.HT	5	180	500	-	-	3 000	2 769	92,30%
Total Activité Produits Personnalisés	Tonne	71	219	199	90,87%	178,98%	3 652	1 104	30,24%
	KDA.HT	15 007	42 350	27 123	64,04%	80,74%	705 832	195 815	27,74%
Papier tissu	Tonne	821	546	420	76,92%	-48,84%	9 100	6 124	67,30%
	KDA.HT	81 249	53 761	49 019	91,18%	-39,67%	896 014	645 705	72,06%
Alvéoles	Tonne	36	192	79	41,15%	118,65%	3 200	795	24,83%
	KDA.HT	1 549	9 600	3 390	35,31%	118,81%	160 000	37 404	23,38%
Mandrins	Tonne	2	6	0	-	-	100	9	9,20%
	KDA.HT	137	323	0	-	-	5 380	530	9,85%
Papier Sanitaire et Domestique	Tonne	158	147	109	74,15%	-31,02%	2 451	1 217	49,66%
	KDA.HT	24 035	22 785	19 458	85,40%	-19,04%	379 753	205 565	54,13%
Sacs en papier STD	Tonne	45	54	21	38,89%	-53,22%	900	394	43,83%
	KDA.HT	5 055	8 153	2 342	28,73%	-53,67%	135 885	54 814	40,34%
Ramettes +Nappes+pochettes	Tonne	32	114	83	72,81%	155,54%	1 900	463	24,37%
	KDA.HT	2 607	7 671	2 873	37,45%	10,21%	127 852	22 917	17,92%
Boite STD	Tonne	30	54	18	33,33%	-39,76%	900	682	75,75%
	KDA.HT	3 162	4 754	1 722	36,22%	-45,54%	79 233	60 295	76,10%
Boite A Pizza Micro	Tonne	0	30	0	-	-	500	104	20,82%
	KDA.HT	0	2 538	0	-	-	42 300	8 785	20,77%
Gobelet Std	Tonne	0	8	0	0,00%	-	145	0	0,01%
	KDA.HT	0	2 488	0	0,00%	#DIV/0!	41 471	5	0,01%
Papier paraffine	Tonne	0	0	0	-	-	0	0	-
	KDA.HT	0	0	0	-	-	0	20	-
FRAIS DE TRANSPORT	Tonne	0	0	0	-	-	0	0	-
	KDA.HT	559	0	444	-	-20,52%	0	8 809	-
Total Activité Produits Standards	Tonne	1 124	1 151	730	63,42%	-35,07%	19 196	9 789	50,99%
	KDA.HT	118 352	112 073	79 248	70,71%	-33,04%	1 867 888	1 044 850	55,94%
LOCATION / UTM	Tonne	-	-	-	-	-	-	-	-
	KDA.HT	7 342	16 000	36 994	403,87%	403,87%	200 000	267 729	133,86%
Total Activité Produits Standards et	Tonne	1 196	1 370	929	67,81%	-22,30%	22 849	10 893	47,68%
	KDA.HT	133 359	154 423	106 371	68,88%	-20,24%	2 573 719	1 240 664	48,21%
Total Général	Tonne	2 283	2 457	1 996	81,23%	-12,56%	40 963	18 932	46,22%
	KDA.HT	243 382	263 130	239 812	91,14%	-1,47%	4 318 837	2 301 315	53,29%

TYPE DE PRODUITS	Unité /Mesure	Ventes par segment de produits							
		Realisation déc-16	Prévision	Réalisé déc-17	TRO %	taux % d'Evolution	Prévision Réalisé TRO % Cumul Exercice 2017		



## BUDGETS DE PRODUCTION 2017

Unité de production	Budget 2017	Production 2017
Papier d'Emballage	14 643	10 069
Fabrication Papier ouate	10 757	9 095
Transformation papier ouate	2 116	1 700
<b>Carton Ondulé</b>	17 782	10 411
Cellulose moulée	4 288	1 898
Imprimerie	4 236	2 168
Hélio -flexographie	739	348
Gobelets	214	34
Complexage papier	1 392	1 830
Mandrins	623	50
Sacherie	1 960	459
Fabrication pots	35	18
<b>Total</b>	<b>58 785</b>	<b>38 080</b>

Unité de production	Budget 2017	Production 2017
Récupération	71275	21613
Impression numérique	4000	1421
<b>Total</b>	<b>75275</b>	<b>23034</b>

الملحق رقم: 06

Achats à l'importation	Papier	Pate Noble	Dechets Papiers	Consommable	Produit Chimique	PDR
	399 222,54	14 018,21	0,00	35 684,85	19 435,15	242 763,15
Achats LOCAUX	Papier	Pate Noble	Consommable	Produit Chimique	PDR	
	D.Appr	6 524,01	-	90 074,85	14 321,52	36 004,56
	D.M.G	-	-	-	-	-
	logistique	-	-	-	-	23 902,69
	Recupération	-	-	-	-	-
	<b>Total</b>	<b>6 524,01</b>	<b>-</b>	<b>90 074,85</b>	<b>14 321,52</b>	<b>59 907,24</b>

Lubrifiant	Pneumatique	Autre Achats	Investissement	Prestation de Service
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lubrifiant	Carburant	Pneumatique	Investissement	Prestation de Service
5 714,65	-	-	3 180,67	3 380,62
-	-	-	-	-
-	8 119,23	-	-	331,36
-	-	-	-	-
<b>5 714,65</b>	<b>8 119,23</b>	<b>-</b>	<b>3 180,67</b>	<b>3 711,98</b>

Dechets Papiers	Eau Industrielle	Autres Achats	Total
-	-	1 597,97	160 798,85
-	-	-	-
-	-	-	32 353,27
414 628,81	-	-	414 628,81
<b>414 628,81</b>	<b>-</b>	<b>1 597,97</b>	<b>607 780,94</b>

	Prévisions 2017		
	Année 2016		réalisations 2017
<b>Masse Salariale</b>	<b>1 746</b>	<b>1 970</b>	<b>1 674</b>

	Prévisions 2017		
	Année 2016		réalisations 2017
<b>Effectifs</b>	<b>2 374</b>	<b>2 275</b>	<b>2 299</b>

## الملحق رقم: 07

UNITES	PRODUITS	Unité /Mesure	juillet	Aout	Septembre	T3/2017	Octobre	Novembre	Décembre	T4/2017	Prévisions de réalisations du 2e Semestre 2017	Année 2017
												Total
Unité Carton Ondulé	Caisse en carton ondulé	KDA/HT	85 741	85 741	85 741	257 224	85 741	85 741	85 741	257 224	514 447	1 429 020
Unité Hélio/Flexo	Emballage souple	KDA/HT	3 094	3 094	3 094	9 281	3 094	3 094	3 094	9 281	18 562	51 561
Unité Fabrication Papier liner	Fabrication Papier liner	KDA/HT	3 872	3 872	3 872	11 616	3 872	3 872	3 872	11 616	23 233	64 536
Total Activité Carton Ondulé, Hélio/Flexo, Liner		KDA/HT	92 707	92 707	92 707	278 121	92 707	92 707	92 707	278 121	556 242	1 545 117
Unité Fabrication de papiers Tissu	Fabrication Papier tissu	KDA/HT	53 761	53 761	53 761	161 282	53 761	53 761	53 761	161 282	322 564	896 012
Unité Cellulose moulée	Alvéoles	KDA/HT	9 600	9 600	9 600	28 800	9 600	9 600	9 600	28 800	57 600	160 000
Unité Mandrins	Mandrins	KDA/HT	323	323	323	968	323	323	323	968	1 936	5 378
Unité Transformation de papiers Ouate	Papier Sanitaire et Domestique	KDA/HT	22 785	22 785	22 785	68 356	22 785	22 785	22 785	68 356	136 712	379 755
Unité Sacherie	Sacs en papier Standard	KDA/HT	8 153	8 153	8 153	24 459	8 153	8 153	8 153	24 459	48 919	135 886
Unité Façonnage et Complexage de papier	Ramettes +Nappes+pochettes	KDA/HT	7 671	7 671	7 671	23 013	7 671	7 671	7 671	23 013	46 027	127 852
Unité Imprimerie	Boîte Standard	KDA/HT	4 754	4 754	4 754	14 262	4 754	4 754	4 754	14 262	28 524	79 233
Unité Carton Ondulé	Boîte à Pizza Micro	KDA/HT	2 538	2 538	2 538	7 614	2 538	2 538	2 538	7 614	15 228	42 300
Unité Gobelet	Gobelet Standard	KDA/HT	2 488	2 488	2 488	7 465	2 488	2 488	2 488	7 465	14 931	41 474
Total Activité Produits Standards		KDA/HT	112 073	112 073	112 073	336 220	112 073	112 073	112 073	336 220	672 440	1 867 890
Unité Sacherie Perso	Sacs en papier PER	KDA/HT	11 248	11 248	11 248	33 743	11 248	11 248	11 248	33 743	67 486	187 462
Unité Desto	Pots en plastique	KDA/HT	1 125	1 125	1 125	3 375	1 125	1 125	1 125	3 375	6 750	18 750
Unité Gobelet	Gobelet personnalisé	KDA/HT	541	541	541	1 624	541	541	541	1 624	3 247	9 020
Unité Imprimerie	Boîte pliante personnalisé	KDA/HT	29 256	29 256	29 256	87 768	29 256	29 256	29 256	87 768	175 535	487 597
Impression numérique	Impression numérique	KDA/HT	180	180	180	540	180	180	180	540	1 080	3 000
Total Activité Produits Personnalisés		KDA/HT	42 350	42 350	42 350	127 049	42 350	42 350	42 350	127 049	254 099	705 830
Total Activité Produits Standards et personnalisés		KDA/HT	154 423	154 423	154 423	463 270	154 423	154 423	154 423	463 270	926 539	2 573 720
UNITE TRANSPORT ET MANUTENTION	LOCATION MATERIEL	KDA/HT	16 000	16 000	16 000	48 000	16 000	16 000	16 000	48 000	96 000	200 000
Total Activité Produits Standards et personnalisés+ Carton Ondulé+Hélio/Flexo+Liner		KDA/HT	263 130	263 130	263 130	789 391	263 130	263 130	263 130	789 391	1 578 781	4 318 837

## الملحق رقم:8

ويتألف مركب تونيك من عدة مؤسسات من نوع سارل وأقدمها هي سارل تونيك تعبئة و التي تحولت إلى وحدات وهي على النحو التالي:

1. سارل تونيك تعبئة **SARL TONIC EMBALLAGE**: برأس مال 500.000.000.00 دج، متخصصة في تحويل وصناعة الورق والكرتون المموج، صندوق معدني بالكرتون متعددة النماذج والأشكال (صناديق أمريكية...).
2. سارل مودل تعبئة **SARL MODEL EMBALLAGE**: برأس مال 431.000.000.00 دج، متخصصة في صناعة وطباعة الكؤوس، إلى علب الحلويات والمخروط وعلب دائرية كرتونية صلبة.
3. سارل السترا تعبئة **SARL ASTRA EMBALLAGE**: برأس مال 200.000.000.00 دج، تهتم أليسترا بتركيب وصيانة السقائف المعدنية.
4. سارل الوت الجزائر **SARL HULOTTE ALGERIE**: برأس مال 51.000.000.00 دج، تهتم أليوت الجزائر بشراء وكراء الآلات لمشغل البناء.
5. سارل أليت طبعة **SARL ELITE IMPRESSION**: برأس مال 51.000.000.00 دج ، تهتم أليت طبعة بأعمال الطبعة، تضيف اللون والبهاء بفضل أثرها العددي، ويتمركز كعامل أساسي في مجالها.
6. سارل وات صناعة **SARL OUATE INDUSTRIE**: برأس مال 210.000.000.00 دج، متخصصة في صناعة ورق النسيج، بمقدار 26.000.0 طن، تطمع إلى تلبية الاحتياجات الوطنية (مناديل ورقية، فوطة صحية، منشفات...).
7. سارل بولي ورق **SARL POLY PAPIER**: برأس مال 280.000.000.00 دج، تنتج بولي ورق كؤوس متخصصة وعلبة الحلويات أيضا...الخ.
8. سارل ألبين بورد **SARL ALPENA BOARD**: برأس مال 200.100.000.00 دج، تنتج ألبين بورد الأكياس للمشتريات وأكياس الدجاج...الخ.
9. سارل بوست برنت **SARL POST PRINT**: برأس مال 10.00.000.00 دج، متخصصة في صناعة الكراريس.
10. سارل اود اسمنت **SARL OD BETON**: برأس مال 1.000.000.00 دج، تحضر سارل أود الإسمنت وتصنع عدة مواد من الإسمنت.

# قائمة المحتويات

	إهداء
	كلمة شكر
III-I	الفهرس
V-IV	قائمة الجداول و الأشكال
VI	قائمة المصطلحات
VIII-VI	الملخص
أ- ج	المقدمة
2	<b>الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول نظام مراقبة التسيير</b>
3	المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير
3	المطلب الأول: نشأة و تطور مراقبة التسيير
3	1. نبذة تاريخية عن مراقبة التسيير
4	2. تعريف مراقبة التسيير
4	1.2. تعريف المراقبة
5	2.2. تعريف التسيير
5	3.2. تعريف مراقبة التسيير
7	3. خصائص مراقبة التسيير
9	المطلب الثاني: أهمية و أهداف مراقبة التسيير في المؤسسة
9	1. أهمية مراقبة التسيير
10	2. أهداف مراقبة التسيير
10	1.2. تصميم و تسيير نظام المعلومات
10	2.2. التوفيق بين الاستراتيجيات و العمليات
11	3.2. التحكم في النشاط و تحسين الأداء
12	المطلب الثالث: مسار مراقبة التسيير
13	1. التخطيط
13	2. التنفيذ
13	3. المتابعة و التحليل
13	4. الإجراءات التصحيحية
16	المبحث الثاني: دور و مكانة مراقب التسيير
16	المطلب الأول: دور مراقب التسيير



16	.....	1. الملاحظ
16	.....	2. المستشار
16	.....	3. المنسق
17	.....	4. المنشط
18	.....	المطلب الثاني :مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة
21	.....	المطلب الثالث :مؤهلات و صفات مراقب التسيير
22	.....	المطلب الرابع : معيقات مراقبة التسيير وشروط نجاحها
22	.....	1. معيقات مراقبة التسيير
23	.....	2. شروط نجاح مراقبة التسيير
25	.....	<b>المبحث الثالث :أدوات مراقبة التسيير</b>
25	.....	المطلب الأول :النظام المحاسبي
25	.....	1. المحاسبة المالية
25	.....	1.1. تعريف المحاسبة المالية
25	.....	2.1. أهمية المحاسبة المالية
26	.....	3.1. استعمال المحاسبة المالية في مراقبة التسيير
26	.....	2. المحاسبة التحليلية
26	.....	1.2. أهداف المحاسبة التحليلية
27	.....	2.2. استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير
28	.....	المطلب الثاني : نظام المعلومات و التحليل المالي
28	.....	1. نظام المعلومات
28	.....	1.1. تعريف نظام المعلومات
29	.....	2.1. أهداف نظام المعلومات
29	.....	3.1. علاقة نظام المعلومات بنظام مراقبة التسيير
30	.....	2. التحليل المالي
30	.....	1.2. تعريف التحليل المالي
30	.....	2.2. أهداف التحليل المالي
31	.....	المطلب الثالث: لوحة القيادة و الموازنات التقديرية
31	.....	1. لوحة القيادة

31	1.1	تعريف لوحة القيادة.....
31	2.1	أهداف لوحة القيادة .....
32	3.1	مراحل تصميم لوحة القيادة.....
32	4.1	مكانة لوحة القيادة في مراقبة التسيير.....
33	2	الموازنات التقديرية.....
34		خلاصة الفصل الأول.....
36		<b>الفصل الثاني: دور الموازنات التقديرية في تفعيل مراقبة التسيير.....</b>
37		<b>المبحث الأول: مدخل إلى الموازنات التقديرية.....</b>
37		المطلب الأول : التسيير الموازني.....
37	1	تعريف التسيير الموازني.....
37	2	أهمية التسيير الموازني.....
38		المطلب الثاني: مفهوم الموازنات التقديرية.....
38	1	نشأة و تطور الموازنات التقديرية.....
39	2	تعريف الموازنات التقديرية.....
40		المطلب الثالث: أهداف ومبادئ الموازنات التقديرية.....
40	1	أهداف الموازنات التقديرية.....
44	2	مبادئ إعداد الموازنات.....
46		المطلب الرابع: أنواع الموازنات التقديرية و معايير تصنيفها.....
46	1	من ناحية الفترة الزمنية.....
47	2	من ناحية طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية.....
47	3	التقسيم على أساس الثبات و المرونة.....
48	4	التصنيف من حيث درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية.....
49		<b>المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية.....</b>
49		المطلب الأول: موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي و مقومات نجاح تنفيذها.....
49	1	موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية.....
49	1.1	في المؤسسات الكبيرة.....
50	2.1	في المؤسسات الصغيرة.....
50	2	مقومات نجاح تنفيذ الموازنات التقديرية.....

52	المطلب الثاني: مراحل و ترتيب إعداد الموازنات التقديرية و العوامل المتحكمة فيها.....
52	أولاً: مراحل إعداد الموازنات التقديرية.....
55	ثانياً: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية.....
55	ثالثاً: ترتيب إعداد الموازنات التقديرية.....
57	المطلب الثالث: مزايا استخدام الموازنات التقديرية و حدود الانتفاع بها.....
57	1. مزايا استخدام الموازنات التقديرية.....
57	2. حدود الانتفاع بالموازنات التقديرية.....
59	<b>المبحث الثالث: استخدام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير</b> .....
59	المطلب الأول : استخدام موازنة المبيعات في مراقبة التسيير.....
59	1. العوامل المؤثرة على حجم المبيعات.....
60	2. أساليب و طرق التنبؤ بالمبيعات.....
62	3. تنفيذ الرقابة عن طريق موازنة المبيعات.....
62	المطلب الثاني : استخدام موازنة الإنتاج و موازنة التمويل في مراقبة التسيير.....
62	1. تعريف موازنة الإنتاج.....
62	1.1. تنفيذ الرقابة عن طريق موازنة الإنتاج.....
63	2.1. أهمية موازنة الإنتاج في المؤسسة.....
63	2. موازنة التمويل.....
63	1.2. تنفيذ الرقابة من خلال موازنة التمويل.....
63	1.1. أهمية موازنة التمويل في المؤسسة.....
64	المطلب الثالث: استخدام موازنة اليد العاملة و الموازنة النقدية في مراقبة التسيير.....
64	1. موازنة الأجور.....
64	1.1. تنفيذ الرقابة من خلال موازنة الأجور.....
64	2.1. أهمية موازنة الأجور في المؤسسة.....
64	2. الموازنة النقدية.....
64	1.2. تعريف الموازنة النقدية.....
65	2.2. إعداد الموازنة النقدية.....
65	3.2. تنفيذ الرقابة من خلال الموازنة النقدية.....
65	4.2. أهمية الموازنة النقدية في المؤسسة.....

67	..... خلاصة الفصل الثاني
69	..... الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة
70	..... المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة تونيك صناعة
70	..... المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة مؤسسة تونيك صناعة
72	..... المطلب الثاني: نشاط المؤسسة و أهميتها الاقتصادية
72	..... 1. نشاط مؤسسة تونيك صناعة
74	..... 2. الأهمية الاقتصادية للمؤسسة
75	..... المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة تونيك صناعة
75	..... 1. تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة
77	..... 2. دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة
80	..... المبحث الثاني: واقع استخدام مراقبة التسيير في مؤسسة تونيك صناعة
80	..... المطلب الأول: تقديم مراقبة التسيير في مؤسسة تونيك صناعة
80	..... المطلب الثاني: هيكل و مهام مديرية مراقبة التسيير و التنظيم بالمؤسسة
80	..... 1. الهيكل التنظيمي
81	..... 2. مهام مديرية مراقبة التسيير و التنظيم
82	..... المطلب الثالث: الأدوات المعتمدة لمراقبة التسيير في المؤسسة
82	..... 1. المحاسبة التحليلية
83	..... 2. الموازنات التقديرية
83	..... 3. الرقابة على الموازنات
84	..... 4. لوحات القيادة
85	..... المبحث الثالث: واقع استخدام الموازنات التقديرية في مؤسسة تونيك صناعة
85	..... المطلب الأول: إعداد الموازنات التقديرية و طرق التنبؤ بها في المؤسسة
85	..... 1. كيفية إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات
86	..... 2. أساليب و طرق التنبؤ بمبيعات المؤسسة
95	..... المطلب الثاني: تنفيذ الرقابة على موازنات المؤسسة (المبيعات، الإنتاج...)

95	1. الرقابة على تنفيذ موازنة المبيعات.....
96	2. الرقابة على تنفيذ موازنة الإنتاج.....
98	3. الرقابة على تنفيذ موازنة المواد الأولية.....
99	4. الرقابة على تنفيذ موازنة اليد العاملة.....
100	المطلب الثالث: الإجراءات التصحيحية المقترحة.....
102	خلاصة الفصل الثالث.....
104	الخاتمة.....

قائمة المراجع

الملاحق