

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية و
المحاسبية

تخصص: محاسبة و مالية

الموضوع:

الموازنات التقديرية أداة فعالة لمراقبة التسيير
حالة المؤسسة الجزائرية للبنتونيت، مستغانم.

تحت إشراف الدكتور:

أد بوصافي كمال

من إعداد الطالبة:

حمداش بدرة

مكان التبرص: المؤسسة الجزائرية للبنتونيت " BANTAL"، مستغانم.

فترة التبرص: من 23 مارس 2014 الى 24 افريل 2014.

السنة الجامعية. 2014/2013



شكر و تقدير



الحمد والشكر لله عز وجل القائل:

" لئن شكرتم لأزيدنكم... "

اللهم نحمدك حمدا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك أن يسرت لي القيام بهذا العمل.

ويقول صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتقدم بتقديري واحترامي وتشكراتي الخاصة للأستاذ المشرف بوصافي كمال لقبوله

الإشراف على رسالتي، والذي طالما حرص على إمدادي بالمعلومات اللازمة وتوجيهي

وتقييمي والنقد البناء.

أتقدم بتقديري وتشكراتي لمدير مؤسسة بنتال لعربي احمد الذي استقبلني في المؤسسة.

أتقدم بتقديري وتشكراتي للأستاذ حمداش ميلود الذي طالما ساعدني، كما أتقدم بتقديري

واحترامي إلى بن عمارة حمزة الذي ساعدني في ترجمة التقارير الأجنبية.

كما أشكر السيد ميراد محمد، بن يودرن عزالدين، محمد السعيد في المؤسسة، الذي ساعونني في

الدراسة الميدانية رغم انشغالاتهم.

كما أشكر السيد دواوي سمير الذي كان محل تقديم النصائح و الإرشادات.

أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد.



الإهداء

الحمد لله الذي نور بكتابه القلوب، فاستنارت بنوره العقول، أحمده أن جعل الحمد فاتحة أسراره ونخائمه تصاريفه وأقداره أما بعد:

أهدي هذا العمل إلى:

من قال الله سبحانه وتعالى فيهما "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا" والذي الكريمين، أطال الله في عمرهما.

إلى إخوتي: محمد، سمير، بغداد، حاج أحمد.

إلى أخواتي: خديجة، وسام، قمر.

وإلى أحوالي و خالاتي و عماتي أطال الله في أعمارهم وكل عائلة حمداش.

إلى من جمعني بهم القدر و كانوا خير رفقة لي: سعاد، فايزة، إيمان، فاطمة، نادية

نورة. إلى كل طلبة دفعتي: 2013 - 2014.

إلى من وسعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكري.

الفهرس

شكر و تقدير

الاهداء

I.....	الفهرس العام
II	قائمة الجداول
III.....	قائمة الاشكال
IV	الملخص
(أ - د).....	المقدمة
01	الفصل الأول: مراقبة التسيير
02	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير
02	المطلب الأول: التطور التاريخي و مسار مراقبة التسيير
03	المطلب الثاني: تعريف و خصائص مراقبة التسيير
09	المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير
11	المبحث الثاني: مسار و مكانة مراقبة التسيير
11.....	المطلب الاول: مسار مراقبة التسيير
16	المطلب الثاني: النظرة الجديدة لمراقبة التسيير
17	المطلب الثالث: أنماط الارتباط الهرمي لمراقبة التسيير
22.....	المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير

22	المطلب الأول:الأدوات التقليدية.....
22	الفرع الأول:نظام المعلومات.....
23	الفرع الثاني: المحاسبة العامة.....
25	الفرع الثالث: المحاسبة التحليلية.....
28	المطلب الثاني:الأدوات الحديثة.....
28	الفرع الأول: التحليل المالي.....
29	الفرع الثاني: لوحة القيادة.....
32	الفرع الثالث: الموازنات التقديرية.....
33	خاتمة الفصل الأول.....
35	مقدمة الفصل الثاني.....
36	المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية.....
36	المطلب الأول:تعريف الميزانية التقديرية.....
43	المطلب الثاني:أنواع الموازنات التقديرية.....
47	المطلب الثالث: مبادئ الموازنات التقديرية.....
54	المبحث الثاني:إعداد الموازنات التقديرية.....
54	المطلب الأول: طرق إعداد الموازنات التقديرية.....
62	المطلب الثاني:الرقابة على الموازنات التقديرية.....

65.....	المطلب الثالث: موقع الموازنات التقديرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات
66	المبحث الثالث:مزايا و عيوب الموازنات التقديرية.....
69.....	المطلب الأول: مزايا الموازنات التقديرية.....
70.....	المطلب الثاني: العراقيل التي تواجه الموازنات التقديرية.....
71.....	المطلب الثالث: دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير.....
72.....	خاتمة الفصل الثاني.....
75	الفصل الثالث: :الموازنات التقديرية للمؤسسة الجزائرية للبنتونيت.....
75.....	المبحث الأول: نظرة شاملة حول المؤسسة.....
75	المطلب الأول:تقديم المؤسسة.....
77	المطلب الثاني:مهام و أهداف المؤسسة.....
78.....	المطلب الثالث:السياسة المنتهجة و إستراتيجية المؤسسة.....
92.....	المبحث الثاني: دراسة الموازنات التقديرية للمؤسسة.....
101.....	المطلب الأول: تقديم الهيكل العام للمؤسسة.....
109.....	المطلب الثاني:الموازنات التقديرية للمؤسسة.. ..
109.....	خاتمة الفصل الثالث.....
110.....	الخاتمة.....
VII.....	قائمة المصادر و المراجع.....

أملاح

الصفحة	العنوان	الرقم
09	أهداف مراقبة التسيير .	01-01
13	مسار نظام مراقبة التسيير .	02-01
15	مراقبة التسيير ضمن الايطار الاستراتيجي .	03-01
17	مثلث مراقبة التسيير .	04-01
18	ارتباط مراقبة التسيير مباشرة مع المديرية العامة .	05-01
19	ارتباط مراقبة التسيير و المحاسبة العامة بمديرية وظيفية .	06-01
20	مراقبة التسيير المحاسبة العامة .	07-01
21	التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير .	08-01
31	مراحل إعداد لوحة القيادة .	09-01
45	الموازنات التقديرية حسب التسلسل .	01-02
53	الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية .	02-02
64	الموازنات باستخدام الرقابة عملية مراحل .	03-02
65	موقع ووظيفة الميزانية التقديرية في المؤسسات الكبيرة	04-02
66	موقع ووظيفة الميزانية التقديرية في المؤسسات ا.لصغيرة .	05-02
82	الهيكل التنظيمي لمجمع ENOF	01-03
90	وحدة مستغانم لدى بنتال .	02-03

الصفحة	العنوان	الرقم
32	الشكل العام للوحة القيادة	01-01
67	دور الموازنات.	01-02
78	مخزون احتياطي للمنتوجات	01-03
86	وحدات الغران.	02-03
88	مناجم الرصاص و الزنك و الزئبق.	03-03
95	المبيعات المحققة.	04-03
96	قيم المبيعات المقدرة باستعمال المسح الأسي .	05-03
97	المبيعات الكمية حسب كل منتج.	06-03
97	توقعات المبيعات بالكمية 2013	07-03
99	توقعات المبيعات القيمة 2013	08-03
99	تطور الإنتاج والبيع و المخزون.	09-03
102	تطور الإنتاج حسب كل منتج	10-03
105	المنتوجات بالقيمة و بالكمية من 2007 الى غاية 2013	11-03

المقدمة العامة

تعتبر المؤسسات الاقتصادية بمثابة النواة الأساسية للنشاط الاقتصادي وتمثل الوحدة الأساسية لأي اقتصاد، لذا وجب الاهتمام أكثر بوظائفها الإدارية التي تضمن استمرار نشاطها وتحقيق أهدافها والإلمام خاصة بوظيفتي التخطيط والرقابة كونهما يمثلان أساس العملية الإدارية، باعتبار التخطيط الوظيفة الأولى التي تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ القرار والتحكم الناجح في الموارد. وللتأكد من نجاح التخطيط لا بد من الرقابة وهنا تظهر أهمية الرقابة، إذ من خلالها تتم مراقبة الأعمال المنجزة للتحقق من سيرها حسب ما خطط سلفاً، ثم تقييم نتائجها وعلى أساس هذه النتائج يتم اتخاذ القرارات المناسبة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

وعلى أساس ذلك نجد أن مراقبة التسيير عرفت تطوراً كبيراً في الوقت الراهن، خاصة مع متطلبات التحول والتكيف وفق معطيات اقتصاد السوق، إذ أنه وبعد أن كانت تقتصر مهمتها على الوظيفة المحاسبية، اتسعت وصارت تشمل جميع وظائف المؤسسة، لدرجة مساهمتها بقدر كبير في خدمة عملية التسيير ورفع مستوى أدائها من أجل ضمان السير الحسن لأنشطة المؤسسة.

من أجل اتخاذ القرار السليم وفي الوقت المناسب، وهذا ما أدى إلى ظهور مجموعة من الأدوات التي تعمل على توفير البيانات اللازمة للإدارة وقيادة المؤسسة لبلوغ أهدافها المسطرة.

ومن بين هذه الأدوات الموازنات التقديرية والتي توافق التعبير العيني أو النقدي للأنشطة المختلفة في المؤسسة لفترة زمنية مستقبلية، كما أن الموازنات التقديرية تعتبر من الأدوات الحديثة التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة في تحقيق جملة من الأهداف من بينها الرقابة، حيث تقوم بمقارنة نتائجها الفعلية بما هو مخطط وفق الموازنة حتى تتمكن من تصحيحها في المستقبل لتقديم أداء أفضل وتحقيق نتائج إيجابية، كونها تعتبر من بين أهم أدوات التخطيط المالي حيث تمثل نظام لتوزيع إمكانيات المؤسسة على استخداماتها بشكل كفاء وفعال، والموازنة التخطيطية هي ترجمة مالية وكمية لأهداف المؤسسة التي ترغب في تحقيقها خلال فترة زمنية معينة.

الإشكالية:

من خلال ما تقدم يمكن أن نقترح الإشكالية التالية:

هل هناك إعداد دقيق للموازنة التقديرية للمؤسسة و إلى أي مدى تساهم في المراقبة الكمية و النقدية لعملية التسيير ؟

التساؤلات الفرعية:

وحتى يتسنى لنا الإلمام بجوانب الموضوع كان لابد من تجزئة الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

ما هو تعريف الموازنة التقديرية ؟

ما مدى أهمية الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير ودورها في داخل المؤسسة؟

هل لدى مؤسسة بنّال قدرة على ترشيد قراراتها بالاعتماد على مراقبة الموازنات التقديرية باستعمالها طرق علمية لوضع تقديراتها بصورة واضحة ؟

الفرضيات:

تتمثل فرضيات الدراسة في ما يلي:

- الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها..
- تقدير ميزانية المبيعات الكمي و النقدي هو الأساس الذي تقوم عليه المؤسسة في تحضير الميزانيات التقديرية الأخرى من إنتاج و مخزون و استثمار...الخ.
- للموازنات التقديرية دور في التخطيط والرقابة في المؤسسة
- تستخدم المؤسسة أدوات علمية دقيقة في إعداد الميزانية التقديرية مما يؤدي إلى تحكم أكبر في مختلف التكاليف و تخطيط فعال للنشاطات الإنتاج.
- تعتبر الميزانية التقديرية ركيزة أساسية في عملية التخطيط في المؤسسة و من ثم الاعتماد على الفوارق في التقدير لمراقبة التسيير.
- الموازنة وسيلة للرقابة وأداة فعالة في التسيير.

مبررات اختيار الموضوع:

اختيار الموضوع لأسباب ذاتية و موضوعية:

- أهمية الموضوع بالنسبة للباحث .

- مجال التخصص.

- انحصار مفهوم الموازنات التقديرية في التقييم و الرقابة فقط, و التي هي أداة للتسيير في مختلف وظائف المؤسسة.

أهمية الدراسة:

وتبرز من خلال:

- التعريف بوظيفة مراقبة التسيير و محتواها لإبراز دور أدواتها في عملية التسيير.

- مدى فعالية الموازنات التقديرية في المؤسسات, و معرفة التقنيات و الأدوات المستعملة لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة.

- معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير في ضبط و قيادة المؤسسة.

- التعرف على مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية على الموازنات التقديرية والتخطيط المالي في أداء مختلف نشاطاتها.

أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى:

- إظهار مدى اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الموازنة التقديرية كأداة تسيير وفعالة في مراقبة التسيير.

- توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بضرورة إنشاء الموازنة التقديرية من خلال تقديم وإبراز فوائدها وآثارها على الرقابة؛ في المؤسسة وتحقيق الأفضل لهذه الأخيرة.

حدود الدراسة:

وتمثلت حدود الدراسة في:

الحدود المكانية: ترتبط هذه الدراسة بوجه عام بالكيفية التي تمارس الموازنة التقديرية في المؤسسات وكإسقاط على واقع الحال بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية اخترنا المؤسسة الجزائرية

للبنونيت التابعة للمؤسسة الوطنية للمنتجات غير الحديدية و المواد النافعة،لما لها من مكانة مسموعة على الصعيدين الوطني والدولي.

الحدود الزمنية: حددنا المجال الزمني للدراسة مارس/أفريل 2014.

مهج الدراسة:

إذا كان البحث يقتصر على دراسة مدى استخدام الميزانية التقديرية في مراقبة التسيير (علاقة ترابطية Relation d'association) فالمنهج المتبع هو المنهج التحليلي للبيانات (analyse de traces) أما إذا كان البحث هو دراسة دور الإعداد الدقيق للميزانية التقديرية في مراقبة الفعالة للتسيير (علاقة سببية Relation causale) فالمنهج المتبع هو المنهج التجريبي من خلال الملاحظة و الدراسة الكمية.

لكن يبدو أن البحث جمع بين الدراسة الترابطية و الدراسة السببية فالمنهج المتبع هو إذا المنهج التحليلي التجريبي.

إن المنهج المستخدم في الإجابة على إشكالية هذا البحث وإثبات صحة أو خطأ الفرضيات المتبناة هو المنهج الوصفي والمنهج التجريبي وهو منهج يهدف إلى شرح أبعاد وأهداف الموازنات التقديرية في المؤسسة وذلك عن طريق وصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض استيعاب الإطار النظري ثم استخدامنا أدوات كمية (Exponential Smoothing) منهج دراسة الحالة في الجزء التطبيقي لإلقاء المزيد من الضوء على الظاهرة المدروسة حيث تم في هذا الجانب حالة المؤسسة الوطنية وتحليل الموازنات التقديرية التي تقوم بإعدادها وذلك بالاعتماد على البيانات المقدمة من طرف المؤسسة.

صعوبات الدراسة:

حتى نتمكن من معرفة حقيقة الوضع في المؤسسات الجزائرية، حاولنا دراسة أحد كبريات المؤسسات الجزائرية والمعروفة على الساحة الاقتصادية، و نشير هنا إلى أنه ليس من السهل على الباحث أن يجد الأبواب مفتوحة أمامه عند توجهه إلى المؤسسات الجزائرية، و لتفادي هذا المشكل حاولنا إيجاد وسيلة تمكننا من الدخول إلى المؤسسة لإجراء هذا التريص الميداني و الحصول على معلومات موثوق فيها لاستكمال خطوات البحث كانت هذه الوسيلة تتمثل العلاقات الخاصة التي تربطنا ببعض الإطارات في المؤسسة .

قلة الدراسات و الكتب التي تناولت نفس الموضوع وهذا راجع لقلة استخدام أداة الموازنة التقديرية في المؤسسات الجزائرية.

خطة البحث:

يهدف معالجة الإشكالية المطروحة سابقا سيتم دراسة هذا الموضوع في فصلين نظري و فصل ثالث يتم فيه الدراسة التطبيقية، تسبقهم في ذلك مقدمة و تليهم خاتمة، وذلك كما يلي:

الفصل الأول: حيث يتضمن مراقبة التسيير بصفة عامة, و مفاهيم أساسية عن مراقبة التسيير وذلك من خلال التعرف على مختلف التعاريف لهذا المصطلح و أنواع وماهية مراقبة التسيير كذلك إبراز خصائصه وأهميته و علاقته بالهيكل التنظيمي, و التعرف أيضا علي الأدوات التي تركز عليها مراقبة التسيير.

الفصل الثاني: عرض مدخل عام حول ماهية الموازنة و أيضا التعرف على كيفية إعداد الموازنات التقديرية ودورها في التسيير، دراسة أنواع الموازنات و علاقتها مع مراقبة التسيير.

الفصل الثالث: وكجانب تطبيقي سيتم تقديم عام للمؤسسة الجزائرية للبتونيت و المؤسسة التابعة لها, ثم جمع المعلومات و البيانات والوسائل المستعملة في البحث ثم تحليل نتائج البيانات.

الفصل الأول
مراقبة التنسيب

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظراً لبساطتها وعدم تعقدها ،و لكن مع التطورات التي شهدها المؤسسات خاصة في أوروبا و أمريكا بعد الثورة الصناعية ، كثر نشاطات المؤسسات وعملياتها وبالتالي تعقد عمليات التسيير مما عقد عملية الرقابة، ومع عقم الأدوات العامة المستعملة في عمليات الرقابة أنا ذاك جعل المؤسسة تحاول البحث عن طرق و أساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها و الكشف عن مدى كفاءة عملياتها و نجاعة عملية التسيير. فلو عدنا إلى مرحلة ما قبل العشرينيات من القرن العشرين لوجدنا أن مراقبة التسيير كانت تقتصر على الجانب المحاسبي فقط ،و لكن بعد هذه المرحلة و خاصة بعد أزمة 1929 و بداية نمو المؤسسات وتطورها تغير مفهوم مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم أشمل، آلا و هو كل المعايير والمقاييس والأدوات المحاسبية و غير المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية التسيير داخل المؤسسة والتي لها قدرة على تقييم الأداء ليس المالي فقط وإنما كل أنواع الأداء داخل المؤسسة، فنجد أنه تم إدخال لوحة القيادة و كل الأدوات المحاسبية مثل المحاسبة التحليلية ،و كل المؤشرات التي لها دلالة، أيضا نجد الميزانية الاجتماعية التي تهتم بمراقبة التسيير البشري ، بحوث العمليات ...الخ، و التي لم تكن موجودة من قبل، وهذا يدل على المكانة التي تحتلها مراقبة التسيير.

لذا سنحاول في هذا الفصل توضيح هذا المصطلح من خلال الإشارة إلى كافة الجوانب المتعلقة بمراقبة التسيير في المؤسسة، وسيتم معالجة الفصل الأول في ثلاثة مباحث رئيسية هي كالتالي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير.

المبحث الثاني: مسار و مكانة مراقبة التسيير.

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظراً لما تضيفه المراقبة على المؤسسات من خصائص و مميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام (مراقبة التسيير) على ترشيد و توجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية... الخ، وفي هذا المبحث و من أجل توضيح معنى مراقبة التسيير سنحاول إبراز أهم العناصر المتعلقة بهذه العملية.

المطلب الأول: نشأة و مراحل التطور التاريخي لمراقبة التسيير

مراقبة الأنشطة هو حقل و نطاق التحليل لمراقبة التسيير في بداية القرن التاسع عشر، وهي الفترة التي وافقت المرحلة الصناعية، ظهورها يعود لتطور و تقدم التقنيات ونمو النشاط الاقتصادي . هذا التطور بفضل تحاليل Taylor (1905) للإدارة العلمية للعمل (OST)، و أعمال Gantt (1955) على التكاليف الهيكلية، وأعمال Fayol (1916) وبفعل التطورات الحاصلة في مجال التسيير في General Motors (1923) و Saint Gobain (1935)، وكان Fayol أول من أسس دعائم مراقبة التسيير في أعماله على الإدارة العامة، أين أكد أن المراقبة تعني الفحص و التأكد أن الأهداف المحددة محققة، كما أن التaylorية ضمن التنظيم العلمي للعمل (OST) لها دور و تأثير كبير على تصميم مراقبة التسيير¹.

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية لها أنا ذلك و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة وطرق محاسبية مثل المحاسبية التحليلية و طرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات... الخ . هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات ،كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد شركة " فورد" و "جينيرال موتورز" و شركة " DU PONT " " هذه الشركات التي أدخلت طرق و أساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها. ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل²:

¹ علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي، دار صفاء، عمان، 2011، ص 64.

² عيادة الخطاب، التخطيط الإستراتيجي، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1989، ص 35.

المرحلة الأولى: في البداية و كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبية العامة، وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط، و المنتجات المحققة و المباعاة من طرف المؤسسة. و هكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي و شاع نظام النسب و تطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة " DUPONT " سنة 1907 و هذا النظام و ضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية. المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة حيث تم وضع ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث و التطوير، بالإضافة إلى فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها .

المرحلة الثالثة: المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

المرحلة الرابعة: هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، و الذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

المطلب الثاني: تعريف مراقبة التسيير

تعريف مراقبة التسيير

تعني كلمة الرقابة القدرة على متابعة و توجيه و تقييم العمل من خلال نسق معين (معلومات، قرارات، إجراءات، مراقبة النتائج). وتعد الرقابة إحدى العمليات الأساسية تمارسها المنظمات المختلفة. فهي إحدى الوظائف الإدارية المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التنفيذ و الرقابة.

فالرقابة "هي عملية قياس النتائج و مقارنتها بالخطط أو المعايير و تشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة و اتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا ¹.

لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير و التي نذكر من أهمها :

¹ علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص65.

تعريف مراقبة التسيير في المعيار الأمريكي

مراقبة التسيير هي عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون ، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

- الثقة في التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.
- فعالية وكفاءة العمليات.

تعريف المعيار البريطاني و المعيار الدولي

استخدم كلاهما التعريف التالي

مراقبة التسيير تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة ، و تتضمن كل السياسات و الإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق ، حماية الأصول ، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء."

إن مراقبة التسيير هي مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط و تحديد الانحرافات و تصحيحها ، أي مراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة . يمكن إدراج عدة مفاهيم لمراقبة التسيير نذكر منها

التعريف الأول P.BERGERON

"هي التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف و أكثر فعالية و نجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة،أي هي العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداء اتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وياتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة"¹.

التعريف الثاني G.PILLOT

"يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا و يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية و التي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية و ذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل و تكوين امهنة التسيير الاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير"².

^{2.1} ناصر دادي عدون وآخرون،مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية،دار المحمدية،الجزائر، 2004،ص10

أي هي عبارة عن نظام الذي من خلاله يتأكد المسيريون من أن الموارد قد تم الحصول عليها و تم استعمالها بفعالية و فلعالية.

التعريف الثالث: C.ALAZARD

هي جملة من الوسائل و العمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل و كذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة¹.

أن رقابة التسيير تبحث عن إدراك و وضع وسائل معلوماتية موجهة. لتمكين المسؤولين من التصرف وتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما هو محقق. لذا يجب اعتباره نظام معلوماتي لقيادة و تسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية و نجاعة الأداءات لبلوغ الأهداف².

التعريف الرابع: A.KHEMAKHEM

" مسار العمل الموضوعي في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الهدف من قبل هذا الكيان"³.

و بالتالي يمكن الوصول إلى أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي الكفاءة، الفعالية والملائمة.

شرح مفاهيم ارتكاز مراقبة التسيير⁴:

- **الفعالية** "efficiency" هي مقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعية أي إلى أي درجة تمكنت المؤسسة من تحقيق أهدافها المسطرة.

- **الكفاءة** "efficacité" هي مقارنة النتائج المحققة بمدى الوسائل (الموارد) المستعملة ، أي ما هي النتيجة المحققة باستعمال وحدة واحدة من المدخلات أو الوسائل.

- **الملائمة** "pertinence" : هي العلاقة بين الأهداف المحددة و الوسائل المتاحة.

خصائص نظام مراقبة التسيير :

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية:

ناصر دادي عدون وآخرون

² عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، العدد الأول، 2001، ص 89.

³ -A.khemakhem, « dynamique de contrôle de gestion », Ed dunod, France, 1977, p14.

⁴ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، عدد 09، سنة 2011، ص 167.

- 1- يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
- 2- يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة و لكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
- 3- يساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء الانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة.
- 4- يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً و طبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
- 5- يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح و الجاهزية دون الحاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء.
- 6- لمسار مراقبة التسيير الدائم طبيعة هادفة بحيث لا يمكن أن نجدها بدون غايات منتظرة من العمل أو النشاط والمعرفة الواضحة للأهداف تمكن من معرفة الوجهة سواء للفرد أو الجماعة ، و تكون بذلك حافزا للعمل كما أن قبولها من قبل الجميع يجعلها أساسا مناسبا لقياس النتائج و الحكم على الأداء.
- 7- لمختلف أفراد المؤسسة أهداف مختلفة بحسب الاختصاصات و المهام، تسعى كلها إلى تحقيق غاية مشتركة و هي حياة المؤسسة و تطويرها و هذا مرتبط بمدى تحقيق أهدافها و لهذا يجب التحكم في أداء هذه المجموعة عن طريق مراقبة التسيير.
- 8- تختص مراقبة التسيير بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية للمؤسسة و التي تشمل الإدارة على كافة مستوياتها و رؤساء الأقسام و المسيرين فيها و تصدر مراقبة التسيير تقارير و معلومات داخلية تفصيلية طبقا لحاجة الأطراف الداخلية بالمؤسسة و في أي وقت.
- 9- مراقبة التسيير هي مراقبة أمامية و خلفية للأداء، يظهر هذا جليا من خلال مسارها، لها مهام في الإطار التقديري (الخطط و الموازنات التقديرية)، تتابع النشاطات و التنفيذ و توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، كما تقوم بتقييم لما تم بعد الأداء باستخدام لوحة القيادة و المحاسبة التحليلية.

المطلب الثالث: أهمية، أهداف و مكونات مراقبة التسيير

أولاً: أهمية مراقبة التسيير

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل و ذلك للأسباب

التالية¹:

- 1- تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات.
- 2- الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش.
- 3- من المستحيل أن يقوم المراقب داخل المنشأة بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على مراقبة التسيير.
- 4- التقليل مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة ، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني و ذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة ، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة لأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقيومه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة و من ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة و مدى و صولها لأهدافها.
- 5- حيث إن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء ومسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة و تنظيمها و توجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها، وتتعلق مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة و أن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة.
- 6- ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها، وتتسلم الإدارة عدة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي و التوقعات حسب الخطط الموضوعة ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها، وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه.
- 7- تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة و تنشيطها عن طريق مكافأة المجد و معاقبة المتهاون و كذا تحفيز الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة.

¹ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، الشارقة، الإمارة العربية المتحدة، 2009، ص116 .

- 8- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار.
- 9- مراقبة التسيير يسمح بتنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تُزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور ووظائفها و تقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها ووسائلها مقارنة بالإنجازات, و التأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة، وبذلك يمكن اقتراح أربع حلقات في إجراءات المقيدة بالنسبة للمؤسسة هي التخطيط، القياس، الرقابة، التوجيه و التنظيم¹.

ثانياً: أهداف مراقبة التسيير

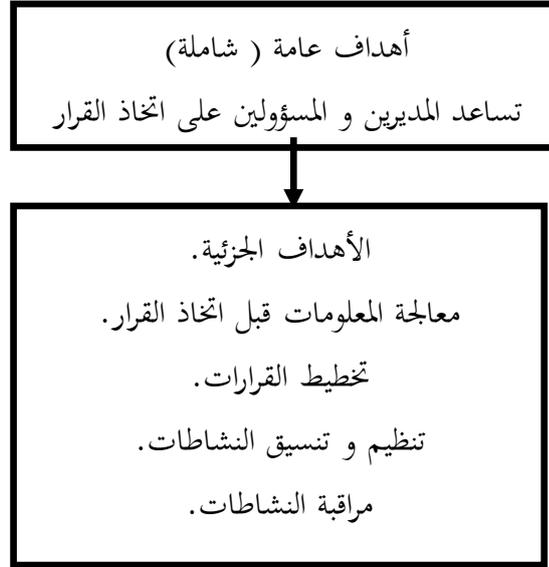
من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة و فعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العمليين نجد إن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيقاً لأهداف التالية²:

- التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير و عمليات مراقبة التسيير.
 - تصحيح التأثيرات و الانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء.
 - تصميم و وضع نظام المعلومات و الاستغلال الجيد له.
 - التمكن من تحقيق اللامركزية.
 - مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم و التدريب و تحسين الأداء.
 - تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.
 - اكتشاف الانحرافات و تحديد أسبابها و المتسببين فيها و أخذ إجراءات التحسين.
 - تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة أي مساندة الأحداث الراهنة.
 - مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات .
- ولتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:
- تقسيم المهام المطبقة بشكل عام.
 - وضع النماذج في مكانها.
 - تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.
 - وتقف عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف منها ما يلي :
 - هناك تقريبا يومياً انشقاق بين مراقبة التسيير الإستراتيجية ومراقبة التسيير العملية.
 - هناك تفكك بين العمل المطلوب من مراقبة التسيير وتقديم المعلومات النوعية، وهنا هذه الوسيلة تدخل في قياس أداء الأشخاص.

¹ نفس المرجع، ص116.

² Nobert Guedg, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Edition d'organisation, Paris, 2000, p45.

- هناك عجز في بعض الحالات مراقبات التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظريا والتي تسمح باتخاذ القرار وتقدير الفوائد.
 - الحساسية من طرف الأفراد اتجاه مراقبة التسيير (اعتبارها تفتيش).
- و يمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي.
- الشكل رقم (01-01): أهداف مراقبة التسيير



المصدر: C.Alazard et S.Separi, le contrôle de gestion, manuel et application, op-cit, p8.

ثالثا: وظائف مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير تعتبر أداة أساسية لدفع الاقتصاد الوطني و من ثمة تنفيذ إستراتيجية المؤسسة ، فبعدها كان مراقب التسيير في الماضي لا يولى له اهتمام كبير و لا يحضى بالعناية الكافية في المؤسسة، أصبح في الوقت الحالي يحتل مكانة معتبرة داخل المؤسسة لكونه يساعد على اتخاذ القرارات، و يمكن إبراز ذلك من خلال العناصر التالية¹:

1- مراقبة الأداء الوظيفي

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها ، باعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد، إذ أنه يسعى إلى جمع المعلومات

¹ - السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص 247 .

ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات..). مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص هي

- **المشاركة في تحديد الأهداف** : تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد و أهداف المؤسسة.

- **عدالة التوزيع**: و تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة و العمال و ذلك من خلال توزيع الأجر كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.

- **عدالة التعاملات**: إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.

2- مراقبة الجودة

تعتبر إدارة الجودة ذات جودة عند ملائمتها و رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع و المواد المستعملة، إنتاجها، و منه فإن موضوع إدارة الجودة لها اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط و عوامل تحسين الجودة حسب مرجعية التنظيم الدولي ISO ، و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية و بالتالي تلبية رغبات و متطلبات المستهلكين و من ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.

3- إدارة الوقت

يكتسب عنصر الزمن أهمية كبرى لا سيما أنه غير قابل للشراء و البيع كما لا يمكن تخزينه لذا وجب التفكير في استغلاله حيث يعتبر كرأس مال للمؤسسة، لذا من الواجب مراقبة تسيير الوقت و إدارته عن طريق:

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب الخطة المسطرة.

Recherche - تنفيذ الأهداف عن طريق جدولة زمنية باستخدام بحوث العمليات

Opérationnelles

- تحديد الأولويات فيما يخص الأهداف.

- وضع خطة لتحقيق الأهداف.

- العمل على تطوير بعض الكفاءات و القدرات الشخصية للتغلب على الإشكاليات الطارئة.

المبحث الثاني: مسار و مكانة مراقبة التسيير.

تقوم مراقبة التسيير على فكرة أساسية هي أن تحكم المسؤولين في العمليين أدائهم مرتبط بتزويدهم مجموعة من الوسائل التي تمكنهم من الوصول إلى الأهداف ويرتكز هذا التحكم المستمد من مسار مراقبة التسيير على مجموعة من الأسس. يتم التطرق في هذا المبحث إلى مسار ومكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة والنظرة الجديدة لمراقبة التسيير¹.

المطلب الأول: مسار مراقبة التسيير .

يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية وهي التخطيط، المتابعة والتحليل وأخيراً التصحيح. فهو مسار حلقة (boucle) ، و تفرض توفر المعلومات والتدريب بصفة تدريجية ويتعلق الأمر بحلقة Doming. تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي مسؤوليات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار، تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف. وتتمثل هذه المراحل² في:

المرحلة الأولى.

التخطيط: نقطة الانطلاق لهذا المسار و يتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات والأهداف الطويلة الأجل 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 الاقتصادية.

ويتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات، و هذا دائماً بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، و تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصير الأجل، من الضروري، أن تكون ميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

المرحلة الثانية.

التنفيذ : بعدما تم التخطيط لما يشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقاً من الاختيارات الإستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، وعلى أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.

¹ بن خروف جليلة، دور المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة بومرداس، 2009، ص

¹ عقون سعاد، "محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002 .

المرحلة الثالثة.

المتابعة والتحليل: يتم أثناء سير العمليات الوقوف دورياً على التنفيذ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو التعديل.

المرحلة الرابعة.

الإجراءات التصحيحية: تؤدي المرحلة السابقة منطقياً إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات، قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة، كما قد

ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة، وأخيراً قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة، التي تستدعي إعادة النظر فيها.

وهنا نذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم توصيات، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين بها، وهذا يؤكد على أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب أو التعلم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة.

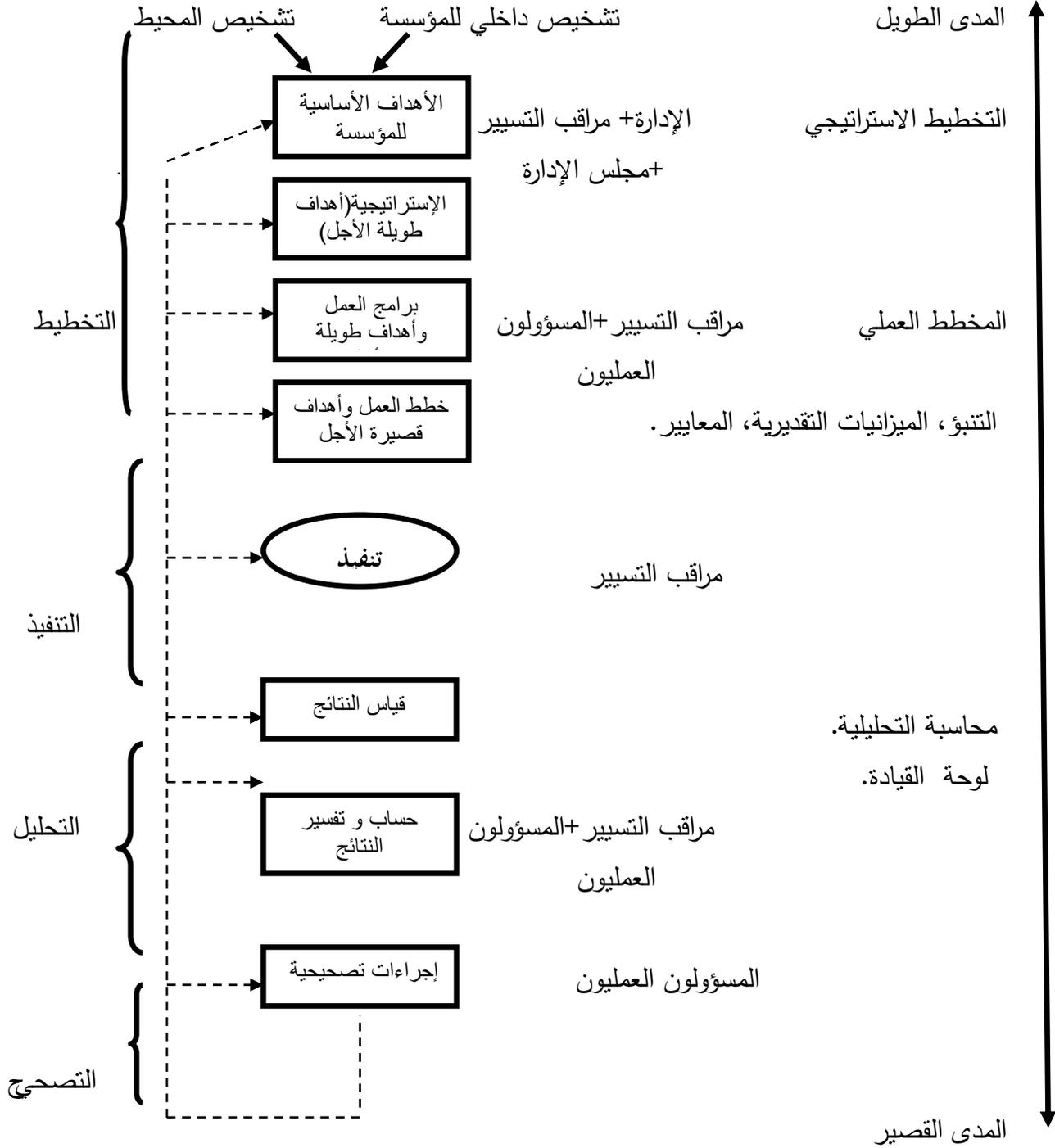
من الواجب احترام كل هذه المراحل عند وضع واستغلال نظام مراقبة التسيير فأي حذف أو إهمال لأحدى هذه المراحل، يجعل هذا النظام غير صالح بالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود، فأحياناً تجد المؤسسات الصغيرة أثناء فترة نموها تركز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلة الثالثة والرابعة وهي بهذا تعيد باستمرار نفس الأخطاء لأن أهميتها منصبه أكثر على التخطيط و التحليل دون متابعة الأداء و التقييم.

والشكل التالي يبين هذه المراحل¹.

الشكل رقم (01-02): مسار نظام مراقبة التسيير.

المرحلة	المسار	المسؤوليات	الوسائل
---------	--------	------------	---------

¹ سعاد عقون، مرجع سابق ذكره، ص75



المصدر: سعاد عقون، مرجع سابق ذكره، ص 75 .

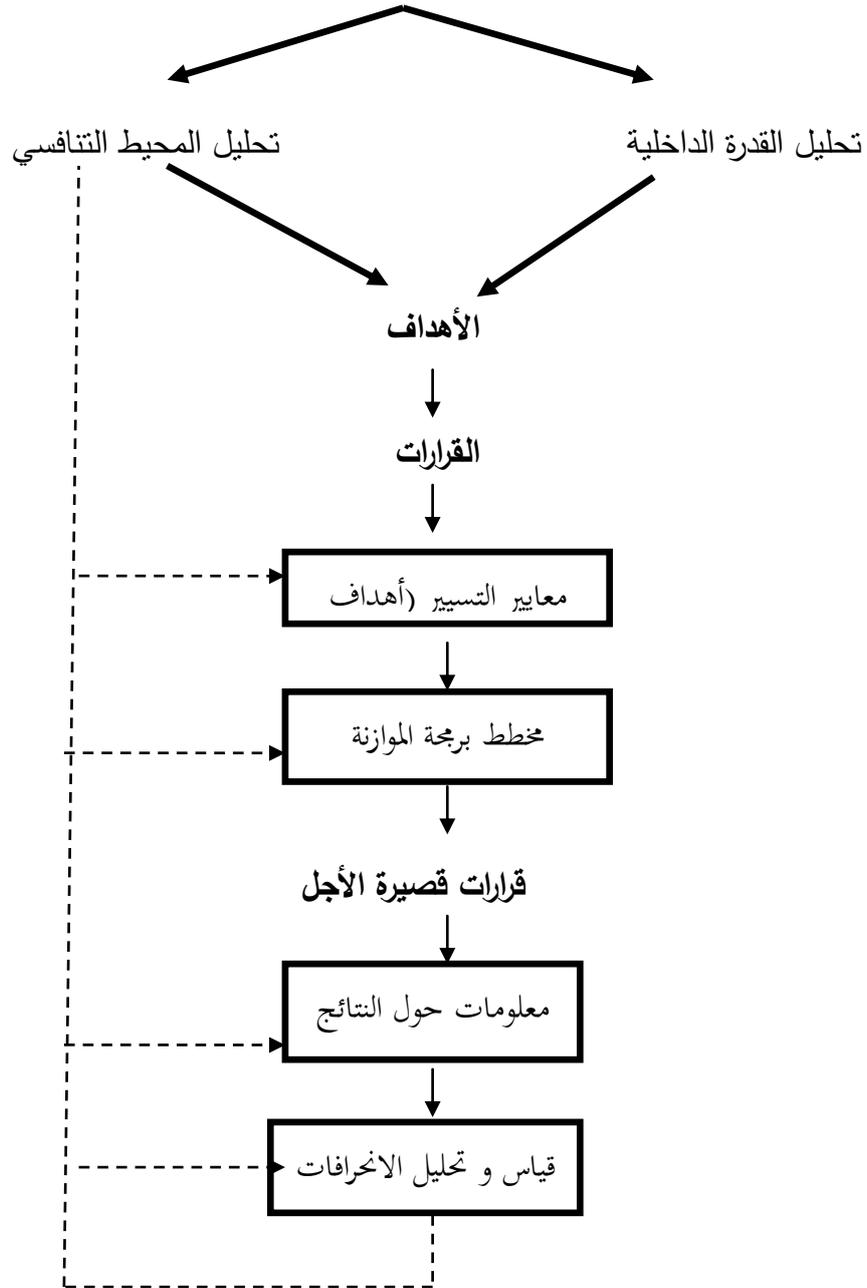
من خلال مسار مراقبة التسيير نجد أنه لا يمكن الحديث عن الإدارة أو التسيير وبالتالي مراقبة التسيير إلا ضمن الربط بين المدى الزمني الحالي أو القصير الأجل المرتبط بالموازنات الذي بدوره

يصدر من البرنامج السنوي المتوسط و المخطط الاستراتيجي لأجل هذا نجد أن مراقبة التسيير تتواجد قبل وأثناء وبعد الأداء ويمكن تقديم تداخل مراقبة التسيير في مراحل قيادة المؤسسة في الشكل التالي¹:

الشكل رقم (03-01)مراقبة التسيير ضمن الإطار الاستراتيجي.

المعلومات، المؤونات، التشخيص،

¹ C.ALAZARD et S.SEPARI, op.cit, p 09.



المصدر: C.ALAZARD et S.SEPARI, op.cit, p 09

المطلب الثاني: النظرة الجديدة لمراقبة التسيير.

أصبح لمراقبة التسيير نظرة جديدة تقوم على الوجهة الكلاسيكية مع الأخذ بعين الاعتبار إدخال تعديلات على حدود هذه الوجهة، كما يمر نظام مراقبة التسيير في إعداده على عدة مراحل¹. تم اقتراح نموذج جديد يتمثل في مثلث مراقبة التسيير. حيث يعتمد سير نظام مراقبة التسيير وفق هذا النموذج على ثلاثة مؤشرات.

أ الأهداف: إن تحديد الأهداف هو نقطة الانطلاق لنظام مراقبة التسيير، حيث تك ون هذه الأهداف على مدى سنوي بالإضافة إلى كونها متجانسة مع الأهداف الإجمالية للمؤسسة على المدى الطويل وضمن الخطة الإستراتيجية.

ب الوسائل: يمكن أن تكون الوسائل الموضوعة حيز التطبيق تقنية أو مادية، بشرية، مالية.

ج النتائج: من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لابد من قياس نتائج العمليات و التدخلات بالوسائل المخصصة لذلك تتفاعل الأقطاب الثلاثة لنظام مراقبة التسيير مكونة مختلف العلاقات الموجودة بينها وكذا الديناميكية التي تربطها، وعليه تتضح ثلاثة إشكاليات مطروحة على مستوى المؤسسة حسب الشكل (01-04)، منها فعالية المؤسسة و قدرتها علي تحقيق الأهداف .

غير أن التحكم في التسيير و تحسينه من خلال مراقبة التسيير، أدى لظهور عدة عراقيل، أو شروط تحد من مهمة مراقبة التسيير عند عدم توفرها، ويمكن إدراج هذه الشروط فيما يلي:

1 الأهداف: يتم تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤوليات في المؤسسة، و يمكن أن تكون هذه الأهداف عائقاً أمام مراقبة التسيير في حالة تعارضها فيما بينها، وهذه الميزة خاصة بطبيعة الأهداف بغض النظر عن التسيير. لذا فان دور مراقبة التسيير هو العمل من أجل التنسيق بين أهداف هذه الأقسام.

2 التنظيم: لتحقيق أهداف المؤسسة لابد من تنظيمها و هيكلتها. غير أن إعداد هيكل ما وعدم القدرة أو الرغبة في تغييرها يشكل حاجزاً أمام وظيفة مراقبة التسيير حيث يواجه مراقب التسيير صعوبة أمام الاستعمال الأمثل للطاقات. لذا يجب أن تكون هذه الهياكل مرنة وقابلة للتغيير مع الظروف المحيطة بها لتحقيق أهداف المؤسسة.

3 نظام المعلومات: إن وجود شبكة لانتقال المعلومات داخل المؤسسة يعد ضرورة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. ومن ثم إيصالها إلى المستعملين بنفس الشروط، وباعتبار أن دور مراقب التسيير هو دور استشاري فان وجود شبكة لانتقال المعلومات غير كافية، وإنما يشترط أن تكون هذه الشبكة مرنة و تسمح بانتقال المعلومات بسرعة و تكون هذه المعلومات ذات مصداقية.

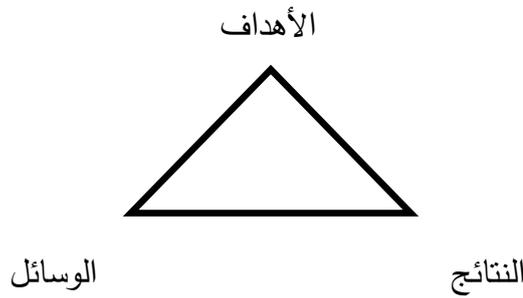
4 سلوك الأفراد اتجاه المراقبة: تتجه أنصار أفراد المؤسسة إلى الجانب السلبي للمراقبة، فهم يعتقدون أنها تعني العقاب. وهذا ما يؤثر سلباً على هؤلاء الأفراد.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 15-17.

كما أن الأفراد في المؤسسة بطبيعتهم و لطبيعة (المنظمة) التنظيم فيها أو البيروقراطي خاصة، يعمدون إلى الاحتفاظ بالمعلومات و استعمالها كأداة للسلطة، وهو ما يضعف نظام التسيير في حالة عدم القضاء أو التخفيف من هذه الظاهرة بوسائل التسيير الحديث أين يعتبر مختلف الأشخاص شركاء في الأهداف والرأي بالمؤسسة وأهدافهم من أهدافها.

بالرغم من كل العراقيل التي يواجهها مراقب التسيير، فإن دوره يبقى ضروريا و أساسيا في السماح للمسيرين بالتحكم في الإدارة من جهة و تحسينها من جهة أخرى.

الشكل رقم(01-04): مثلث مراقبة التسيير.



المصدر: نفس المرجع السابق، ص15.

المطلب الثالث: الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير هي العملية التي شأنها أن تقوم بجمع المعلومات ومعالجتها وتحليلها و تقديمها للمصالح المعنية الاستفادة منها في شكل توجيهات وإرشادات لذلك فإن مكانة مراقبة التسيير داخل الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة يعتبر مشكلة صعبة الحل منذ القديم و على العموم فإن مراقبة التسيير لها علاقة وطيدة بما يلي

بطريقة تسيير المؤسسة تسيير مركزي و لا مركزي¹.

حجم الإمكانيات الموجودة .

حجم المؤسسة.

الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة .

درجة المنافسة الموجودة في محيط المؤسسة.

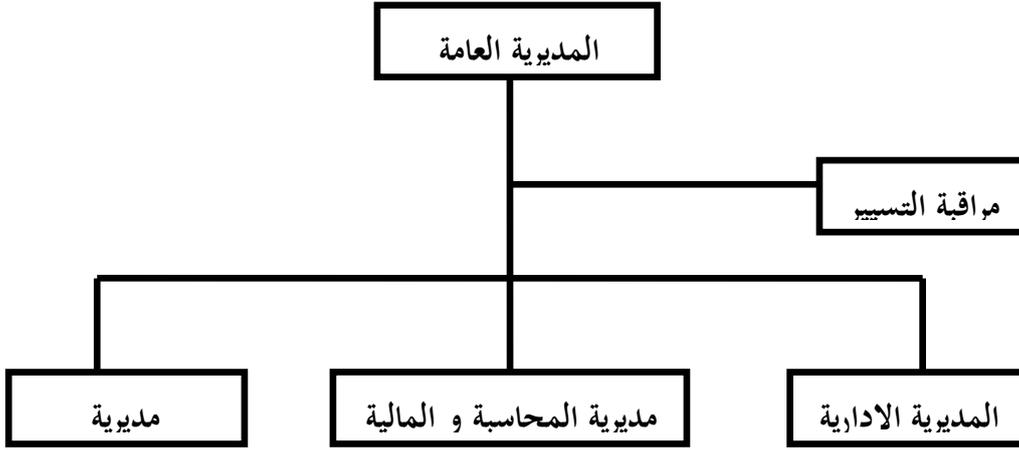
المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير و الوسائل المتاحة.

¹ M. Rouach et G.Naulleau, IDEM, p69.

وقد أجريت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي وقد تم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة في الهيكل التنظيمي¹.

و فيما يأتي سنتناول دراسة بعض الأنماط لتوضيح مكانة مراقبة التسيير داخل التقسيم الوظيفي للمؤسسة. النمط الأول: مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة.

الشكل رقم(01-05): مراقبة التسيير لها ارتباط مباشر مع المديرية العامة



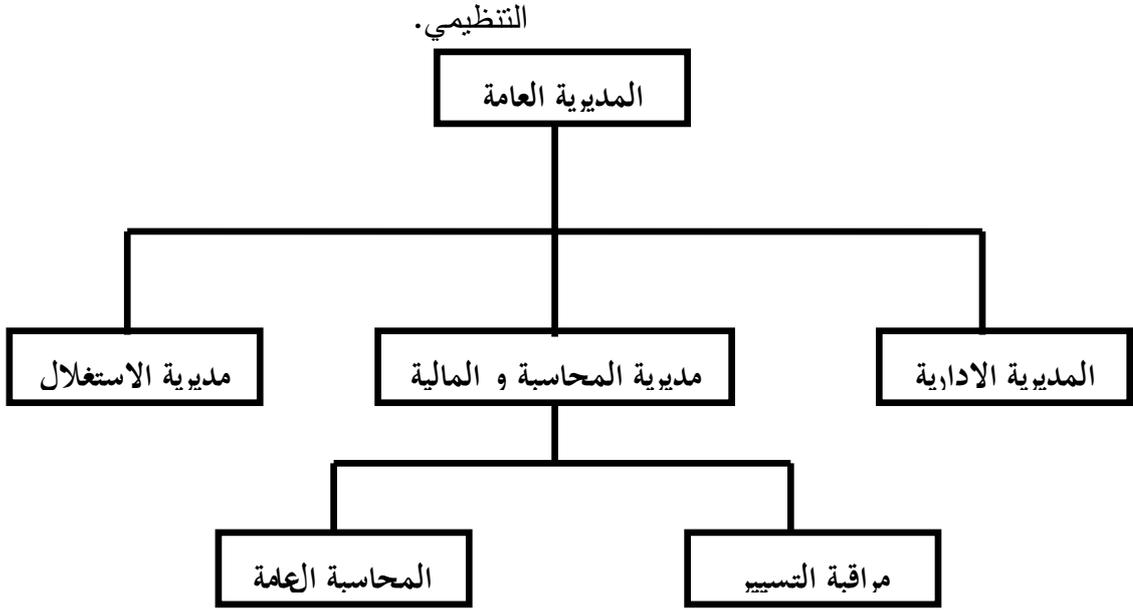
المصدر: Michel Rouach et Gérard Naulleau, op-cit, p69.

في هذه الحالة فان مراقبة التسيير مرتبطة ارتباط مباشر مع المديرية العامة تحظى بأهمية كبرى، كما نمتاز باستقلالية التسيير، وتحصل على معلومات من المديريات الفرعية تناقشها و تعالجها و تقدم التوجيهات و الإرشادات

¹Michel R et Gérard Naulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, 4^{ème} édition, revue banque, France, 2002, p68.

النمط الثاني: مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية¹

الشكل رقم (01-06): مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطان بمديرية وظيفية حسب هذا الهرم



المصدر: Michel Rouach et Gérard Naulleau, IDEM, p69

أما هذه الحالة فتتميز

-انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير .

-تسمح باتصال أفضل مع مديريات العمليات.

-توفر وتقرب المعلومات المالية و المحاسبة.

-عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة.

محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة.

و ما يمكن ملاحظته عدم اعتماد وظيفة مراقبة التسيير كهيئة استشارية تابعة مباشرة للمديرية

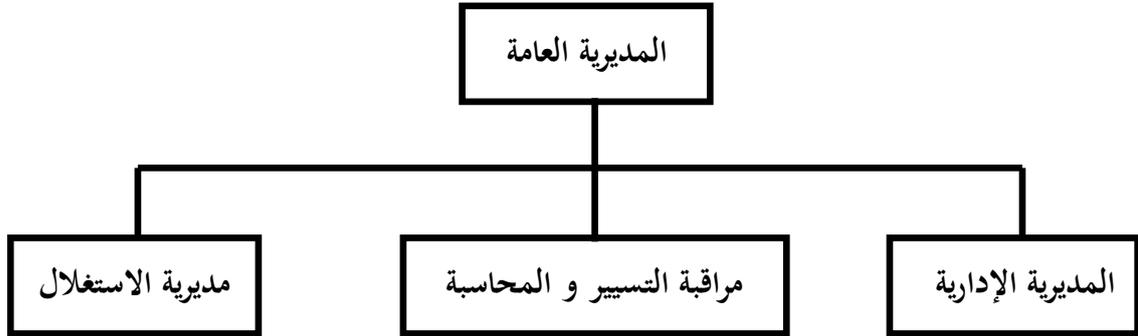
العامة، يؤثر تأثير سلبي من حيث متابعة تطبيق العماليات و يقلص من دورها في تحقيق الأهداف.

غياب الاستقلالية في التسيير بالنسبة للمراقبة باعتبارها مرتبطة بالمديرية المالية و المحاسبة..

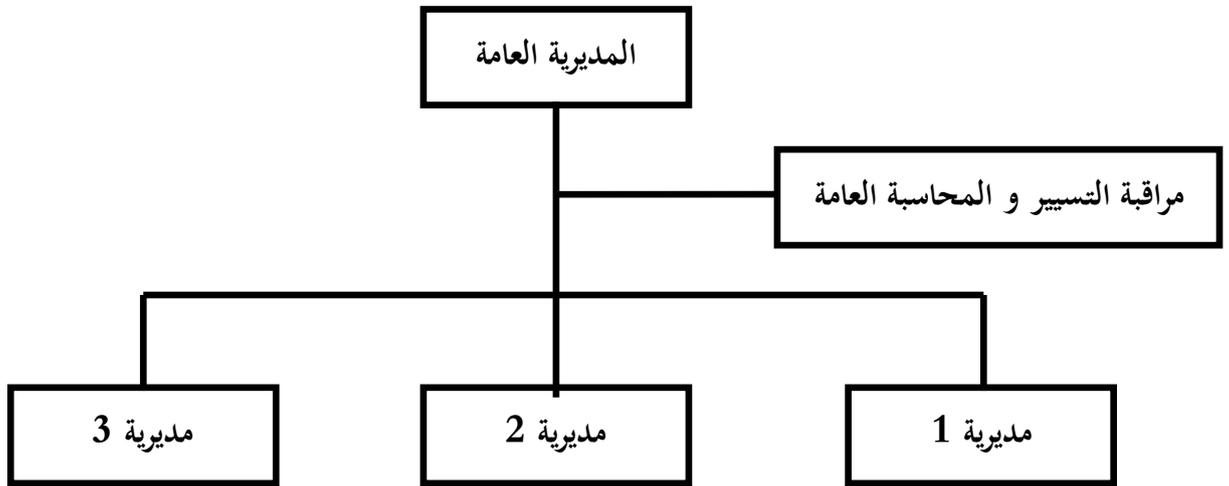
توفر و قرب المعلومات المالية و المحاسبة.

¹ Michel Rouach et Gérard Naulleau, IDEM, p69

النمط الثالث مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير.
الشكل رقم (01-07): مراقبة التسيير المحاسبة العامة



أو



المصدر: Michel Rouach et Gérard Naulleau, IDEM, p69

في هذه الحالة مراقبة التسيير و المحاسبة العامة لها ارتباط مباشر و المديرية العامة و نلاحظ إمكانية إرسال و تحليل فعال للمعلومات المحاسبية.
الاستقلالية في التحكم.
حوار مدعم بين المديريات.

بعد دراسة هذه الأنماط الثلاثة كالهياكل التنظيمية بحيث نلاحظ أن النمط الأول أين مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة، يمثل النمط الأمثل بحيث نجدها تمثل هيئة استشارية تشارك بشكل كبير في إستراتيجية المؤسسة إضافة إلى ذلك يمتاز باستقلالية التسيير، أي لا يمارس عليها

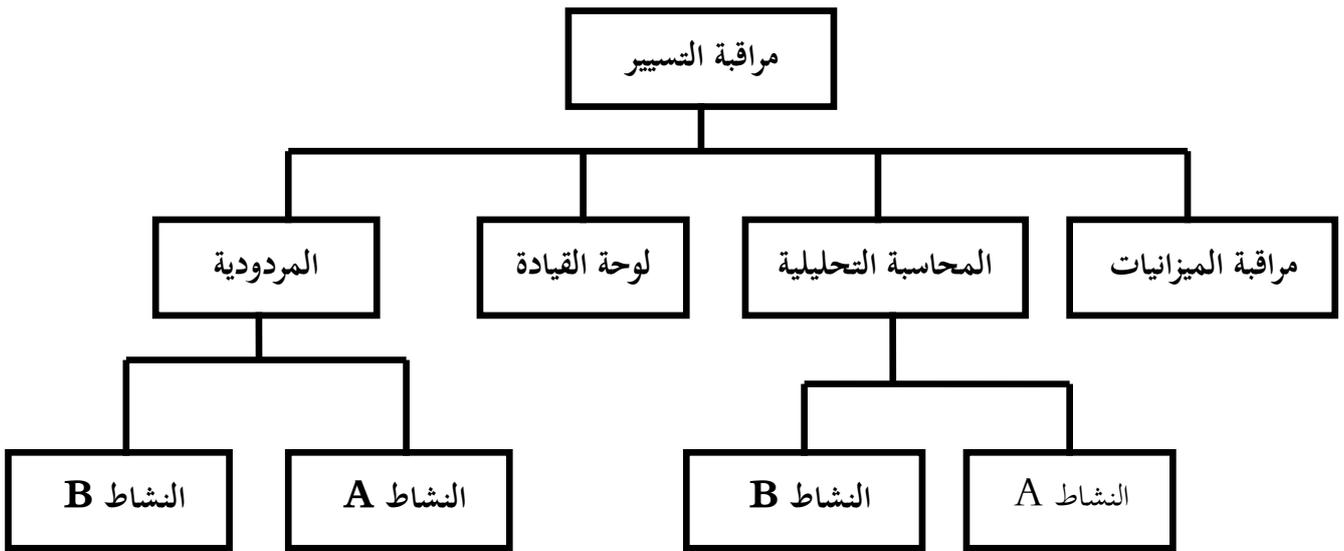
ضغوطات من طرف المديرية الأخرى وبالتالي يمكننا القيام بدورها الحقيقي ألا و هو التوجيه و المراقبة¹.

أما النمط الثاني أين مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطان مع مديرية وظيفية و هي المديرية المالية و المحاسبة رغم توفر و قرب المعلومات اللازمة و الكافية فيما يخص المالية و المحاسبة إلا أن هذا النمط يعتبر محدود للاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة إضافة إلى ذلك غياب الاستقلالية في التسيير باعتبارها مرتبطة بالمديرية الوظيفية.

و في النمط الثالث أين مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطان مع المديرية العامة هنا يكون التركيز على مصدر واحد للمعلومات و هو المحاسبة العامة و تهتمش المصادر الأخرى الإعلام الآلي المراجعة الداخلية و التنظيم².

و فيما يلي نحاول تقديم نمط التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير الذي يمكن توضيحه عن طريق الشكل التالي.

الشكل رقم(01-08): التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير



المصدر : www.rr4ee.net

لتحقيق النشاطين A و B نجد:

- مراقبة الميزانيات و طبع الميزانيات لإمكانات مادية و مالية و بشرية و مراقبة تطبيقها.
- المحاسبة التحليلية الاهتمام بالجانب الكمي في تطبيق العمليات.

¹ M. Rouach et G. Naulleau, IDEM, p69.

² www.rr4ee.net, 29 mai 2014 , 21 : 18h.

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير

المطاب الاول: الأدوات القديمة

الفرع الاول: تعريف نظم المعلومات **Information Systems**.

يمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع و استخراج و تشغيل و تخزين و توزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات و الرقابة في التنظيم و بالإضافة الى تدعيم اتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة ويمكن لتنظيم المعلومات ان تساعد المديرين و العاملين في تحليل المشاكل و تطوير المنتجات المقدمة و خلق المنتجات الجديدة .

حتى عام 1980 لم يكن المديرين يهتمون بكيفية جمع و تنظيم و تشغيل و بث المعلومات في المؤسسة ، و لم يكونوا يعلمون الكثير عن تكنولوجيا المعلومات ، و بالرغم من ظهور الحاسبات الآلية و استخدامها في مجال نظم المعلومات سواء في عملية التخزين أو التشغيل، و ظهور البرامج المتطورة التي تساعد في فعالية العملية الإدارية و اتخاذ القرارات.

كانت المعلومات نفسها لا يبيظهر إليها كأصل هام في المؤسسة ، ولكن في الآونة الأخيرة و حاليا لا يمكن للمديرين ان يتجاهلوا كيفية إدارة المعلومات في المؤسسة ، و النظر للمعلومات كمورد استراتيجي له تأثير على قدرة المؤسسة في المنافسة و البقاء في مجال الأعمال.

خصائص المعلومات .

كما ذكرنا فان المعلومات تضيف الى المعرفة المرتبطة و تخفض من عدم التمكن ، و تؤيد عملية اتخاذ القرارات في المنشأة، و مع ذلك فهناك أنواع مختلفة من المعلومات و طرق مختلفة لوصف المنشأة أو الهدف .

سنوضح خصائص المعلومات فيما يلي¹:

- 1 **الدقة**: قد تكون المعلومة صحيحة أو غير صحيحة، دقيقة أو غير دقيقة ، فالمعلومات الدقيقة هي نتيجة أخطاء تكون خلال عملية التجهيز أو إعداد التقارير و قد يعتقد مستخدميها أن المعلومات غير دقيقة ، دقيقة و في هذه الحالة تعتبر معلومات يستخدمها مستلميها لبعض الأغراض.
- 2 **الشكل**: قد تكون المعلومات كمية أو وضعية ، رقمية أو بيانية ، مطبوعة على الورق أو معروضة على الشاشة ملخصة أو مفصلة ، و عادة ما تحتاج الى عدة أشكال من البدائل المتاحة وفقا لكل موقف.
- 3 **التكرار**: يقيس التكرار مدى تكرار الحاجة الى المعلومات و تجميعها و إنتاجها .

¹ Nacer Eddine Sadi, contrôle de gestion stratégique, Edition Harmattan, paris, France, 2009, p19-20.

- 4 المدى : شمول المعلومات مداها، فقد تكون بعض المعلومات عامة تغطي مدى كبير، بينما يكون البعض الآخر ضيق المدى محدد في الاستخدام المطلوب.
- 5 الارتباط: قد تكون المعلومات مرتبطة إذا ما ظهرت الحاجة إليها في موقف معين.
- 6 الكمال: توفر المعلومات الكاملة للمستخدم كل المطلوب معرفته عن موقف معين.
- 7 التوقيت: المعلومات الموقوتة هي التي نجدها حين الحاجة إليها، أي لا تكون متقدمة حين وصولها.
- 8 المنشأة: قد تنشأ المعلومات من مصادر داخل المنشأة أو من خارجها.
- 9 القدرة الزمنية: قد تكون المعلومات مستمدة من الماضي، أو من القدرة الجارية أو من أنشطة مقبلة.

الفرع الثاني: المحاسبة العامة

أ مفهوم المحاسبة العامة: هي عبارة عن فن التسيير المحكم و المضبوط المتمثل في متابعة و معاينة كل الحركات المتخصصة للاستثمار داخليا و خارجيا ر التي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تجديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة.

ب أهداف المحاسبة العامة تتمثل أهداف المحاسبة العامة في

- معرفة نتائج النشاط.

- معرفة مدى تطور الذمة.

- تزويد المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.

- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.

أما بالنسبة للغير فهي:

تعرف على إنها لنظام إعلامي و بالإضافة الى تزويد مسؤولي المؤسسة بالبيانات اللازمة ، فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن،الموردون، المساهمون،الخواص،البنوك،وكل الهيئات الأخرى ..). تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من اجل التخطيط (الدخل، ميزان المدفوعات). تزود مصلحة الضرائب بالبيانات، مما يسمح بالمراقبة و فرض الضرائب المختلفة على النشاط و الأرباح.

نستخلص من هذا انه يجب ان تحضر القوائم المالية (الميزانية ،جدول حسابات النتائج،

الملحقات)، بكل عناية ان دقتها و صدقها و موضوعيتها مرهون بتطبيق المبادئ المحاسبية الأساسية، و قواعد التقييم و معايير إظهار النتائج و التسجيل التي جاء بها النظام المحاسبي المالي،و إلا سوف تكون القوائم من مؤسسة الى أخرى شكلا و مضمونا غير قابلة للاستعمال¹.

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة ، 1994 ص14.

ج المبادئ المحاسبية: تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية ان المحاسبين يحاولون دائما تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة متمثلة في القوائم المالية.

من المبادئ الأساسية المحاسبية المتعارف عليها عموما:

مبدأ استمرارية النشاط.

مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية.

مبدأ استقرار الوحدة النقدية.

مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية.

مبدأ الحيطة و الحذر.

مبدأ القيد المزدوج.

مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية.

د العمل المحاسبي بالدرجة الأولى: تسجيل و معاملة البيانات المحاسبية بإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.

مهمة مراجعة و مراقبة الحسابات الداخلية و الخارجية.

مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب.

مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من اجل الدراسات الإحصائية و التخطيط.

عملية التحليل المالي للأوضاع و نتائج المؤسسات.

مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

ه استعمال المحاسبة في مراقبة التسيير: كما أشرفنا على ان مراقبة التسيير هي مجموعة من

التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل و اتخاذ القرار والتي منها المحاسبة العامة، فمراقبة

التسيير تستعمل معلومات و إنباء كثيفة جدا حيث ان جزء هام منها مأخوذ من المحاسبة العامة حيث

تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية مثلا رقم الأعمال، حجم الإنتاج، حجم المشتريات، المخزونات،

حيث ان مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا لأنها كما اشرنا مصدر المعلومات و هي تقوم بتحديد النتائج

العامة للسنة المالية بصفة إجمالية و نحدد الميزانية العامة الآخر السنة.¹

لكي تكون المحاسبة العامة أداة لمراقبة التسيير يجب إجراء بعض التعديلات عليها والمتمثلة في²:

¹ د. خيرات ضيف، مرجع سابق، ص 15

² M.Gervais, op, cit, p26.

1 توفير القوائم المالية على فترات متقاربة: من أجل معرفة النتائج يجب انتظار سنة أو أكثر وهذا يعتبر معرقلا لعملية التحكم في نشاط المؤسسة وكذا في اتخاذ القرارات المناسبة نظرا لطول الفترة، لذا فإن توفير حسابات النتائج وحسابات الميزانية على فترات قصيرة (شهريا، فصليا) يعتبر ضروريا جدا. فحسب دراسة M. Gervais عام 1986 حول 62 شركة غرب فرنسا، وجد أن حسابات النتائج resultat comptes de هو الأداة الأكثر استعمالا في عملية المراقبة، كما أنه يتم استعماله وتحضيره شهريا.

2 توزيع الأعباء ذات فترات التسديد الطويلة تتمثل هذه الأعباء عموما في علاوات التأمين، الضرائب، فواتير المياه والغاز والكهرباء، هذه الأعباء يمكن أن تنتج خلال فترة النشاط دون أن يتم فوترتها لحظة استهلاكها.

3 إرفاق القوائم المالية بمعايير: يمكن إرفاق القوائم المالية بمعايير تقديرية أو فعلية خاصة بسنوات سابقة.

يتم الانطلاق من فرضيات حول تطور رقم الأعمال والتكاليف أين يتم إنشاء حساب نتائج تقديري لكل فترة، ويتم فيه مراعاة قواعد التسديد من طرف الزبائن والدفع للموردين وسياسات الاستثمار والاقتراض، بغرض تشكيل جدول ميزانية تقديري وجدول تمويل تقديري كذلك. وفي نهاية كل فترة تتم مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية مما يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية.

4 إزالة أثر التضخم على النتائج إن معطيات المحاسبة العامة مسجلة على أساس تكاليف تاريخية وفي حالة حدوث تضخم فإن المعطيات المقدمة تصبح فاقدة للكثير من الصحة والمصادقية حيث أن الأصول الثابتة والمخزونات تصبح غير قادرة على تمثيل قيمتها، وكذلك بالنسبة للإهلاكات لهذا فإنه في حالة حدوث تضخم مرتفع فإن استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير يتطلب:

- التنبه لأهم العوامل التي تسببت في الارتفاع العام في الأسعار.
- القيام بعملية إعادة تقييم الأصول كلما تطلب الأمر ذلك.

الفرع الثالث: المحاسبة التحليلية

أ تعريف المحاسبة التحليلية: المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة الى مصادر أخرى و تحليلها من اجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة مختلف التكاليف، و مراقبة المردودية، و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة.¹

¹ ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير" الجزء الثاني، قسنطينة، سنة 1988، ص 08

تتمثل المحاسبة التحليلية في مجموع الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين و تكلفة النشاط المتعلقة بصنعها و بيعها، إلى جانب تخطيط و قياس كيفية التنفيذ¹.

وبالتالي فهي تختلف عن المحاسبة العامة في أن الأولى تهتم بن وحي النشاط صغير الحجم كوحداث الإنتاج والأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة، بينما تهتم المحاسبة العامة بالقوائم المالية الإجمالية للمؤسسة كوحدة.

فقد أطلق عليها عدة مصطلحات:

- المحاسبة الصناعية بحيث تقوم بمعالجة بيانات الإنتاج باستخراج تكلفة كل منتج.
- المحاسبة التحليلية للتسيير إنتاج معلومات تسمح بمراقبة الأداء و اتخاذ القرارات.
- محاسبة التسيير أو المحاسبة الإدارية إدخال مزيد من الآليات لمواجهة المحيط الصعب.
- محاسبة التسيير الإستراتيجية إدخال آليات تخص تطور المحيط على أساس مستقبلي.

ب وظائف و أهداف المحاسبة التحليلية

ب 1 وظائف المحاسبة التحليلية : مع مطلع هذا القرن أسند الباحث كلارك وظائف أساسية لمحاسبة التسيير، تتمثل² في

- المساعدة على تحديد أسعار البيع وتحديد حدود انخفاض الأسعار.
- المساعدة على التمييز بين المنتجات المربحة و غير المربحة.
- مراقبة المخزون وتحديد قيمة المخزون.
- اختبار كفاءة مختلف المسارات ومختلف الإدارات و اكتشاف أوجه التقصير و التبذير.
- الفصل بتن تكلفة التشغيل الأدنى و تكلفة الإنتاج، و ضمان التكامل و الارتباط مع الحسابات المالية.
- ضبط و رقابة عناصر التكاليف: بالتحديد الدوري (الشهري) للتكاليف الكلية للمنتجات المصنعة و قيد التصنيع³.

-تقييم الأداء بإصدار ميزانيات حساب النتائج الشهرية، بشكل يسمح للمسير بالوقوف على الأنشطة التي يجب تشجيعها، وتلك التي ينبغي التخلي عنها.

ب 2 أهداف المحاسبة التحليلية: تتجلى أهداف المحاسبة التحليلية فيما يلي:

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 8.

² H.Bouquin, « la comptabilité de gestion », 2^{eme} Edition economica, Paris, 1997, p15.

³ سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، " المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة"، دار الأفاق، ص 06.

أولا تحديد تكلفة الإنتاج : يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية ، ان تقوم باستخراج سعر تكلفة الناتج التام، و مجمل التكاليف في مختلف مراحل الإنتاج ، بالإضافة الى استخدام هذه التكلفة لتحديد سعر البيع.

ثانيا ضبط رقابة التكاليف: المحاسبة التحليلية تهدف الى تخفيض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج ، و تحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه لذلك يعتبر ضبط و رقابة استخدام هذه العناصر المهمة أساسا لتحقيق هدف خفض التكلفة و تحقق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات و النظم و الدورات المستندية الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف. ثالثا إمكانية تقييم المخزونات : أي الكميات المنتجة التي لم يتم استهلاكها في نهاية الفترة المحاسبية الخاصة بالنسبة لحسابات، 33 34 35 36.

رابعا مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية و تحليل الانحرافات: و تتمثل في إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط المعيارية، والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعل الحقيقي و المقارنة بينهما و تحليل الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

خامسا اختيار أفضل بديل: تهتم محاسبة التكاليف بتوفير بيانات لكل بديل، و يتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفق مفاهيم و طرق معينة، بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة و العائدات المترتبة عن كل بديل منها.

سادسا قياس النتائج التحليلية: لمعرفة التكاليف و سعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتوجات المختلفة أو المبيعات كل منها على حدى إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة و تحديد المردودية على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة.

سابعا إكمال المحاسبة العامة: عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع، المنتوجات، و الاستثمارات التي تمولها، والأعباء غير المعتمدة، و كذلك العناصر الإضافية.

ج - علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير: تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من التسيير و التنظيم داخل المؤسسة ، إن لأغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة التكاليف التي تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير، و نظر للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية حيث هي الوحيدة التي تسمح ب :

المراقبة الفعالة للمصاريف.

توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف و التكلفة النهائية .

قياس مردوديات التصنيع.

التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة.

و أن المحاسبة التحليلية هي التي تحدد علاقات الأقسام ببعضها، كما و أن كل قسم يوزع إلى أجزاء أو وحدات صغيرة تحمل كل منها مسؤولية خاصة. و على ذلك فإنه يمكن تقسيم المؤسسة إلى الأقسام التالية:

الأقسام المختلفة الخاصة بالإنتاج و تسمى بمراكز الإنتاج.

الأقسام المختلفة الخاصة بالخدمات و تسمى بمراكز الخدمات.

أقسام المحاسبة العامة و يتفرع عنها قسم المحاسبة التحليلية.

و يلاحظ بأن قسم التكاليف هو من أهم أقسام المصنع الرئيسية الهامة، فهو يجمع كافة المعلومات و الإحصاءات المالية العائدة لأوجه نشاط الأقسام الأخرى التي تكون أساسا لإعداد الكشوف و التقارير، و يقوم بإجراء المراقبة الكاملة على كافة الأقسام، بينما في الأقسام الأخرى نرى كل قسم مسؤول عن مراقبة قسمه فقط.

المطلب الثاني: الأدوات الحديثة.

الفرع الأول: التحليل المالي.

أ تعريف التحليل المالي : يعني التحليل المالي إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية و غيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع و نموه، إذ أن الرقم المالي في أي قائمة لا تظهر أهميته و لا تتضح دلالاته إذا نظرنا إليه بشكله المطلق، و يجب أن ننظر إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به، ليعطي صورة لها مدلولها الخاص و مفهومها الواضح، بل أن دلالة الأرقام المطلقة مشكوك في صحتها و الاعتماد عليها غالبا يؤدي إلى نتائج لايمكن الاعتماد عليها و من الممكن تلخيص المعلومات المنتقاة من التحليل المالي بصفة عامة في الآتي:

معلومات عن مستقبل المشروع و بيانات يمكن الاستفادة منها في فحص أعماله عن طريق التحليل المالي للقوائم الختامية و تبرز هذه المعلومات المعاني التالية:

مدى تمثيل هذه القوائم لرقم الربح أو الخسارة في قائمة الدخل و مدى تمثيل المركز المالي السليم في قائمة المركز المالي.

مدى التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المقبولة بصدق.

إيضاحات خاصة بالبنود المحاسبية في القوائم المالية الختامية مع توضيح أسباب الزيادة أو النقص في البنود المهمة خلال الفترة أو الفترات المالية المتعاقبة.

و يعاب على النسب المالية أنها مقياس للأداء عن مدة ماضية، و لما كانت مؤسسة الأعمال

تعمل داخل اقتصاديات الحركة، فإن النسب المالية تكون غير سليمة حينما تستخدم في تقييم العمليات

المالية الخاصة بمستقبل المشروع، و من الممكن وضع نمط معين لنسبة الربحية مثلا حتى يتسنى تحديد درجة نجاح المشروع و استخلاص الانحرافات و تحليلها و معرفة مسبباتها¹.

ب - أهداف التحليل المالي:

تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف أهمها مايلي:

أولا الرقابة: معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السابق، و من ثم إمكانية إعداد برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية التي تتبعها في عدة دورات من نشاطها، و كذلك القيام بالدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها، و بالتالي اكتشاف الإيجابيات و السلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة معينة، و على أثر ذلك يتم الاتفاق على الاستمرار في تطبيقها إذا كانت نتائجها جيدة أو تعديلها أو تغييرها إذا كانت النتائج سلبية.

ثانيا اتخاذ القرارات المالية: تتمثل القرارات المالية في قراري الاستثمار و مصادر التمويل، فالأول يعني اختيار المشاريع المناسبة للاستثمارات، بينما القرار الثاني فهو إيجاد مصادر كافية لتمويل المشاريع، و من أهمها رأس مال المؤسسة الخاصة و كذلك القروض، و يصب المحلل اهتمامه نحو دراسة هيكل الأصول و قدرة المؤسسة على الاقتراض و التسديد، وتطور شروط التمويل سوءا ذاتيا أو عن طريق الاقتراض

يستطيع المحلل تسيير هيكل الأصول في فترة معينة، و منه فان وضع أي برنامج متوازن منت طرف مجلس الإدارة يصعب تحقيقه إذا كانت وضعية الانطلاق مختلفة.

ثالثا -إعلام الغير: يؤدي ذلك إلى تحاليل مالية تبعا لسياستها المالية اتجاه السوق المالية، هذه التحاليل يتضمنها تقارير مجلس الإدارة و غالبا ما تتصف سياسة المؤسسة تجاه متعاملها بالحدز. بصورة عامة يمكن الكشف عن حقيقة المركز المالي، و ذلك بتوفير بيانات محاسبية و مالية التي تستخلص منها النتائج المعبرة عن المركز المالي، و بالتالي التخطيط للسياسات المالية².

الفرع الثاني لوحة القيادة

أ تعريف لوحة القيادة

لقد ظهرت عبارة لوحة القيادة عام 1930 على شك متابعة النسب و البيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المسطرة، و ذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها و النسب المعيارية، ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948

¹ أبو الفتوح علي فضالة،" التحليل المالي و إدارة الأموال" دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، 1999، ص65-66.

¹ ناصر دادي عدون، "تحليل مالي" دار البعث، قسنطينة 1988، ص 11 .

و كان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري و قد اختلفت تسمية هذه الأداة من "جدول التسيير"، "جدول المراقبة"، "لوحة القيادة"، إلا أن جل التعريفات المقدمة لهذه الأداة لها معنى واحد

"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"¹.

لوحة القيادة تطابق نظام معلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة و تسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات. وتعتبر تركيب مرقم للمعلومات الأساسية و الضرورية للمسيرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت السلطة نحو الاستعمال الحسن لوسائل الاستغلال المتاحة له .

ب أنواع لوحة القيادة: تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة و عموما نجد الأشكال التالي².

أولا لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفية) : تساغ بشكل يجعل منها وسيلة مساعدة لتقييم أداء وظيفة ما، حيث توفر المعلومات المباشرة و المفهومة في الظرف الزمني الملائم و تنفرع إلى:

لوحة قيادة مالية: تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من (مداخيل تكاليف أجور، علاوات، تكاليف خارج الاستغلال).... الخ.³

لوحة قيادة اجتماعية: هذه اللوحة تمدنا بجميع المعلومات بالمستخدمين المهنية منها و الاجتماعية (عدد المستخدمين، الإطارات، التوظيف، التكوين، حوادث العمل.... الخ).

لوحة قيادة تقنية: هذه اللوحة تمس الجانب التقني (عدد الآلات ، حالات العطب ،الصيانة.... الخ).

لوحة قيادة الخزينة: تمدنا بجميع حقوق المؤسسة (أرصدة مختلف الحسابات، الديون..... الخ).

ثانيا لوحة قيادة التسيير

و هي تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة أي أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة تحتوي على المؤشرات و المعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات و السياسات المسطرة، و هدفها متابعة النتائج و مراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة توجه إلى المديرية العامة.

ج -أهداف لوحة القيادة من بين أهداف لوحة القيادة نجد:

² N. Guedj, " le contrôle de gestion " ED d'organisation, 1995, p 285.

² M.GERVAIS, op-cit, P 593.

³ J. Depuis, le contrôle de gestion dans l'organisation publique, 1^{er} Edition, paris, 1991, p 127.

أولا لوحة القيادة أداة رقابة و مقارنة : 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.

ثانيا لوحة القيادة أداة حوار و تشاور : 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 و على المسؤول في المنظمة أن ينسق بين الإجراءات التصحيحية المتخذة بخلق تلازم بين مختلف إجراءات المقترحة من طرف جميع المستويات رغبة منه في توحيد المعايير و خلق خطاب مشترك بين أفراد المنظمة.

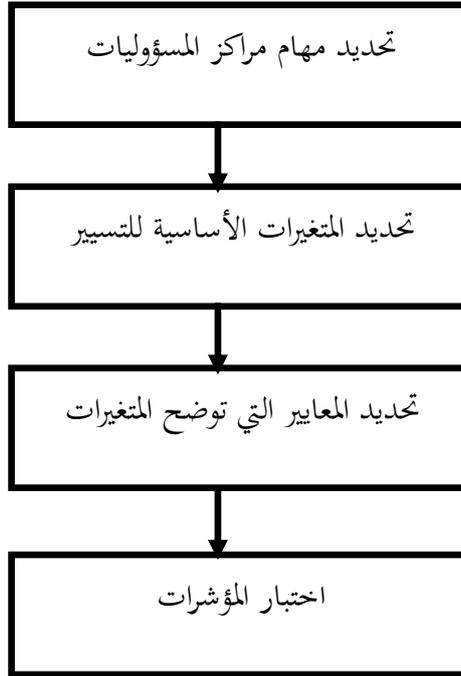
ثالثا لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال و التحفيز : تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحصلة على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، و كذلك تساعد على الاتصال الجيد و تبادل المعلومات بين المسؤولين و يمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال و هذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية و أكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة في الأجر، علاوات....) الخ¹.

رابعا لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار : تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة و تحديد الانحرافات و معرفة أسبابها و إظهار نقاط القوة و الضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية و القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، و يمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تقادي الانزلاقات مستقبلا.

إن إعداد لوحات القيادة يمر بأربعة مراحل أساسية كما يوضحها الشكل التالي:

¹ Claude Alazard et Sabine Separi, " contrôle de gestion " épreuve n 07, DECF, 3^{eme} édition, ED Dunod, 1996, p 333.

الشكل رقم(01-09) مراحل إعداد لوحة القيادة



المصدر: C. Alazard et S. Sépari, Op. Cit, p 556.

إن أغلب لوحات القيادة تحتوي على أربع مناطق كما تظهر في الشكل الموالي
 الشكل رقم(01-10) الشكل العام للوحة القيادة
 لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما...

الفروقات	الأهداف	النتائج	
			الصف 1 مؤشر أ مؤشر ب الصف 2 الصف 3

منطقة

منطقة الأهداف

منطقة النتائج

منطقة المقاييس الاقتصادية

الفروقات

المصدر: C. Alazard et S. Sépari, Op. Cit, p 557.

الفرع الثالث: الموازنة التقديرية مفهوم الميزانية التقديرية

هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة، أو بعبارة أخرى هي للتعبير عن أهداف و سياسات و خطط ونتائج، تعد مقدما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة. و تتكون الميزانية التقديرية الموحدة للمشروع من عدة ميزانيات فرعية لكل قسم، وتتكون هذه الأخيرة بدورها من عدة ميزانيات أصغر لكل فرع من هذه الأقسام، فالميزانية التقديرية بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة، وقد يحدث العكس لذلك كان من الضروري متابعة تنفيذ لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعة، بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم¹.

و للميزانية التقديرية ثلاث وظائف إدارية.

أولا وظيفة التخطيط: هو وضع الأهداف و إعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، و توضع الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل و خطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة و بالنسبة لكل قسم من أقسامها، و بعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعة.

ثانيا وظيفة التنسيق: هو العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع، و لهذا فانه يجب أن لا يصدر أحد الأقسام قرارات تخصه يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام. فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات والإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعه لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، و لا ينبغي أن تقوم سياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها².

ثالثا وظيفة الرقابة: الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط و الأهداف الموضوعة و استخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملائمة الخطط و الأهداف و السياسات الموضوعة مقدما، و مقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط و الأهداف الموضوعة مقدما، و متابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.

سنتطرق بشيء من التفصيل للموازنة التقديرية باعتبارها لب موضوع إشكالية البحث.

¹ Willsmore, .A.wcc. " business budgets and budgetary controle " London, sir Isaac Pittman and sons, Ltd 1960.,p05.

² د خيرت ضيف، مرجع سابق، ص13-08.

خاتمة الفصل الأول

لقد تناولنا في هذا الفصل المفهوم العام لمراقبة التسيير حيث نستخلص أن هذه الأخيرة تهدف إلى تجنيد الطاقات و القدرات من أجل الاستعمال الفعال و الملائم للمواد المتاحة في المؤسسة التجارية الصناعية و الخدماتية من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا لإستراتيجية المؤسسة كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وكذلك الانحرافات واستخرج الفروقات و اتخاذ القرارات و التدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا و هذا بالأخذ بمختلف أدوات المراقبة (التحليل المالي المحاسبة العامة المحاسبة التحليلية ..الخ) إلى جانب هذا طرق إعداد الميزانيات التقديرية و الرقابة عليها و الذي سنتطرق إليه بالتفصيل في الفصل الثاني.

ثم حاولنا إبراز مفهوم مراقبة التسيير و الذي خلصنا في النهاية إلى أنه مجوع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و نتائجهم المحققة و حاولنا التوسع في هذا الموضوع من خلال إبراز مدى أهمية مراقبة التسيير ودورها و أهدافها داخل المؤسسة و التي تتلخص في المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا.

الفصل الثاني

الموازنات التقديرية

مقدمة الفصل الثاني

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

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

و سنحاول من خلال هذا الفصل إلى التطرق إلى:

المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية.

المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية.

المبحث الثالث: دور الموازنات التقديرية في التسيير والعراقيل التي تواجهها.

المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية.

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

المطلب الأول: تعريف الموازنات التقديرية، خصائصها، وأهدافها.

يطلق على الموازنة عدة تسميات منها الموازنة التقديرية، الموازنة التخطيطية، والموازنة الرقابية، وكل اسم من هذه الأسماء يشير إلى إحدى صفات الموازنة، فكلمة تقديرية تعني أن البيانات التي تحتويها الموازنة هي بيانات تقديرية أو متوقعة، أما كلمة تخطيطية فتشير إلى أن الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي اعتمدها المؤسسة، في حين كلمة رقابية تعني أن بيانات الموازنة تستخدم في الرقابة وقياس الأداء.

تعددت تعاريف الموازنة التقديرية تبعا لتعدد آراء ووجهات نظر الاقتصاديين، وفيما يلي يتم التطرق إلى البعض منها¹

يعرف Gordon shillinglaw الموازنة التقديرية بأنها خطة تفصيلية محددة مقدما

للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع.

حسب Keller et Ferrara تعرف الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات

المشروع في فترة الموازنة، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية وللأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام، عن طريق تجميع المبيعات، والتكاليف الصناعية والمصاريف البيعية والإدارية وبإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي لم تتضمنها أي موازنة فرعية.

أما Horngren يعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير كمي عن خطة الأعمال ومساعدة لتحقيق

التنسيق و الرقابة².

¹ أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص223.

² أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1975، ص66.

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

من التعاريف السابقة يمكن ملاحظة ما يلي:

يعتبر Gordon shillinglaw أن الموازنة التقديرية أداة ل

-التخطيط.

-تقييم الأداء في المشروع.

وحسب keller and ferrara فإن الموازنة التقديرية تفيد في

-التخطيط وتقدير الأرباح و التكاليف.

- كذلك يرى بأنه توجد موازنات فرعية و أخرى أساسية.

أما حسب Horngren فيرى بأن الموازنة التقديرية أداة

-للتخطيط.

-للتسيق.

- للرقابة.

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

يتم التعبير عن الموازنات التقديرية في شكل نقدي أفضل و لإعداد الميزانيات التقديرية من

الضروري توفر شروط التالية:

أ- **الشرط التنظيمي:** إن تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه

مراكز المسؤولية واضحة حتى يتم تقييم الأداء لكل مركز .

ب-**الشرط النفسي:** من الضروري إشراك جميع المسؤولين لإعداد الموازنات التقديرية و تنفيذها فمشاركتهم

في إعداد هذه التقديرات أثر فعال في رفع الروح المعنوية للمسؤولين و ذلك ما يحفز على نجاح

الميزانيات و العمل على تحسين لأداء.

ج- **الشرط المادي :** يتطلب نظام الميزانيات التقديرية كل الأدوات الكمية المستخدمة التسيير كنظام

المحاسبة العامة و التحليلية و التحليل المالي و الميزانيات التقديرية منبع معلوماتها هي المعطيات

المحاسبية.

ثانيا خصائص الموازنة التقديرية

للموازنات التقديرية عدة خصائص يتم تلخيصها فيما يلي¹

- يجب أن تكون الموازنة شاملة لمختلف أنشطة المؤسسة لأن نجاح أي عمل جماعي يتطلبها التنسيق والتنظيم، حيث يجب تحديد مهام مختلف المصالح وألا تتعارض مهام مختلف المصالح مع بعضها البعض.

- الموازنات نظام لتوضيح السلطة والمسؤوليات في المؤسسة بحيث يجب تحديد وبطريقة واضحة صلاحيات مختلف مراكز المسؤولية.

- يجب على الموازنات احترام التماسك بين الأقسام لتحديد المسؤوليات بدقة حسب الأولوية، حيث أن الأنانية يمكن أن تقود كل مسئول مصلحة إلى السعي للوصول إلى أهدافه دون مراعاة الأثر على باقي الأقسام والمصالح.

- الموازنة لن تكون فعالة إذا لم تكن هناك قوى تدفع المسؤولين إلى تثبيت الأهداف الكافية، والطموحة، الانحرافات ذات الأهمية... الخ. إذن الموازنات يجب أن تكون مرتبطة بنظام تحفيز تام.

- الموازنات هي نظم معلومات يصمم للتزويد بالمعلومات بسرعة.

وللإشارة فقد ازداد الاهتمام بالموازنة التقديرية وازداد التوسع في استخدامها في الآونة الأخيرة في مختلف المؤسسات، ويمكن إرجاع ذلك إلى عدة أسباب منها²

1- الرغبة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة أفضل استخدام يمكن، من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة واحتياجاتها من الموارد.

2- الرغبة في مواجهة حالة المخاطرة وعدم التأكد التي يتصف بها الواقع العملي حيث أن إجراءات إعداد الموازنة وما تتضمنه من التنبؤ بالمستقبل يمكن أن تساعد على دراسة المشاكل المحتملة قبل حدوثها بالإضافة إلى دراسة سبل حلها متى حدثت.

3- الرغبة في خلق الحوافز لدى العاملين بالمؤسسة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال مشاركتهم في إعداد الموازنة، وما يترتب على ذلك من دافعية ورضا عن العمل ورفع مستوى الأداء وتقوية روح الجماعة.

4- الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للتنسيق بين مختلف أوجه النشاط بالمؤسسة حيث تهدف الموازنة إلى التنسيق بين الأساليب والطرق والوسائل الممكن إتباعها وبين كافة الموارد الاقتصادية المتاحة بالمؤسسة.

¹ Michel Gervais, contrôle de gestion par le system budgétaire, 3e édition, librairie Vuibert, Paris, 1994, p.p :18-26.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، المعرفة المحاسبية لغير التجاريين تطبيقات عملية في مجالات متنوعة، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص316.

5- الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات حيث تلعب الموازنة دورا هاما كأداة للاتصال الفعال بين الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية عن طريق توصيل الأهداف المخططة بمختلف المستويات الإدارية الدنيا بالمؤسسة، ومن خلال تقارير التغذية العكسية يمكن للإدارة العليا الإلمام بمشاكلهم وانجازاتهم.

6- الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء يمكن الاعتماد عليها للتأكد من أن الأهداف والخطط والمعايير الموضوعية مقدما قد تحققت حيث تعتبر الموازنة من أهم الأدوات التي تفيد في مجال قياس وتقييم الأداء وخاصة إذا تم إعدادها في ضوء كل من محاسبة المسؤولية والتكاليف المعيارية والإدارة بالاستثناء.

ثالثا أهداف الموازنة التقديرية

تهدف الموازنات التقديرية أساسا إلى خدمة الإدارة في القيام بوظائفها الرئيسية المتمثلة في التخطيط، الرقابة والتنسيق. فالتخطيط الذي هو عبارة عن تحديد الأهداف التي يسعى المشروع أو التنظيم إلى تحقيقها ووضع البرامج الكفيلة بانجاز تلك الأهداف، في ضوء الإمكانيات والقيود التي تفرضها ظروف المناخ العام المحيط بالمشروع¹.

ففي مجال التخطيط تؤدي الموازنات التقديرية الأدوار الآتية²

1- يتطلب إعداد الموازنات التقديرية ضرورة تحديد أهداف المؤسسة تحديدا دقيقا وواضحا، فهي إذن ترغم الإدارة على هذه المهمة، فعلى الرغم من أن هذه الأهداف غالبا ما تكون معروفة للمدراء إلا أنها عادة ما تكون بشكل ضمني وغامض، مما يؤدي إلى احتمال أن يعطي كل مدير تفسيرا مختلفا للأهداف بما يتفق مع ظروف وحدته الإدارية، أو مع أهدافها لشخصية، وفي ذلك إضرارا بأهداف المؤسسة عامة، ونظام الموازنات التقديرية يتطلب تحديد الأهداف العامة للمؤسسة بشكل مكتوب حتى يكون مرجعا يرجع إليه المدراء على اختلاف مستوياتهم، كما يتطلب كذلك تحديد أهداف الوحدات الإدارية المختلفة ومسؤولياتها، وبالتالي يتم التنسيق بين أهداف الوحدات الإدارية بالشكل الذي يحقق الأهداف العامة للمؤسسة على أحسن وجه، كذلك يحتم نظام الموازنات التقديرية قياس الأهداف سواء كانت أهدافا عامة أو أهدافا للوحدات الإدارية بحيث تكون بشكل رقمي محدد) مثلا يتم التعبير عن الأهداف في بعض المؤسسات على شكل رقم أعمال أو في شكل نسبة الأرباح المستهدفة إل رأس المال المستثمر، كما أن نظام الموازنات التقديرية يساعد الإدارة على ترتيب الأهداف ترتيبا يحدد أولويات هذه الأهداف بحيث يعطي كل هدف أهمية نسبية ويؤدي ذلك إلى رفع كفاءة التنفيذ.

1 إبراهيم عبد اهادي محمد الخليجي، "الإدارة مفاهيمها وأنها وعملياتها"، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2005، ص 329.

2 خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 398.

2- ترسم ملخصات الموازنات التقديرية التي تعد الإدارة العليا صورة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة وعلاقة الوحدات المختلفة ببعضها البعض، مما يمكن الإدارة من التنسيق بين الخطط الموضوعة لأوجه النشاط المختلفة تنسيقاً كاملاً.

3- يؤدي إعداد الموازنات التقديرية إلى تنقيح الخطط الموضوعة وزيادة دقتها وذلك عن طريق كشف الأخطاء والتضارب بين الخطط.

أما من ناحية الرقابة؛ فالرقابة هي التأكد من أن العمل الذي يتم يطابق ما توقع أن يكون عليه وهي تشمل تحديد معايير رقابية، قياس النتائج لمعرفة أي خروج عن المتوقع، والتعرف على أسبابه والعمل على تصحيحه¹.

فالموازنات التقديرية أداة للإدارة لرفع كفاءة وظيفية الرقابة، حيث تؤدي الأدوار الموائية².

1- تمثل تقديرات الموازنة معايير وأهدافاً رقمية عملية لمختلف الوحدات والأقسام الإدارية، مما يدفع المسؤولين بها إلى تحسين وسائل التنفيذ لتحقيق المستوى المطلوب في الموازنة.

2- يسمح نظام الموازنات التقديرية بتحديد انحرافات التنفيذ الفعلي عن تقديرات الموازنة، وتحليل هذه الانحرافات حسب أسبابها مما يحقق عدة أغراض منها

- محاسبة المسؤولين عن الانحراف، وبمجرد أن يعرف كل شخص في الإدارة أنه سيحاسب على الانحراف فإن ذلك يؤدي إلى تجنب الانحراف قبل وقوعه.

- تصميم نظام فعال للحوافز لرفع كفاءة التشغيل.

- اتخاذ القرارات لتصحيح أخطاء التنفيذ، أو لتلافي عوامل عدم الكفاية في وقت مبكر، والحيلولة دون تكرار الانحرافات.

- تحديد أسباب الانحرافات الناتجة عن عوامل لا تخضع لتحكم الإدارة، ومراجعة الموازنات للمدة الباقية (من السنة) لإدخال التغييرات الناتجة عن هذه العوامل، مما يزيد من واقعية الموازنات وفاعلية عملية الرقابة.

- كما تعتبر الموازنات التقديرية كأداة للتنسيق، فالتنسيق هو العملية التي تهدف لتحقيق وحدة العمل بين الأنشطة المتداخلة، ويكون التنسيق ضرورياً حيثما وجد اثنان أو أكثر من الأفراد المتداخلين، أو الجماعات المتداخلة أو الأقسام المتداخلة تسعى لتحقيق هدف عام.

¹ عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية طبعة نشر وتوزيع، مصر، 1998، ص11.

² خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص399.

لذا يجب ألا يصدر قسم ما قرارات تخصه ولها أثرها على بعض الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى تلك الأقسام، فمثلا لا بد أن يكون هناك توافقا بين إدارتي المبيعات والإنتاج بحيث لا يمكن للأولى أن ترسم سياستها البيعية على أساس زيادة الكميات عن الكميات التي يمكن إنتاجها بإدارة الإنتاج، كما ينبغي ألا تقوم سياسة الإنتاج على أساس زيادة كمية الإنتاج عن الكميات الممكنة تسويقها، هذا إلى جانب مراعاة الظروف المالية للمشروع حيث أن إنتاج السلع يحتاج إلى أموال لازمة لصناعتها واستثمار رأس المال العامل في البضاعة و الذمم، ويتطلب التنسيق توزيع الموازنات التقديرية على جميع أفراد الإدارة حتى يصبح لدى كل منهم الوقت المناسب والمعلومات الكافية التي تمكنه من مقارنة الخطط الرئيسية والأهداف الموضوعية بالنتائج الفعلية، وبذلك يكون كل عضو بالإدارة التنفيذية على إمام تام بالاحتمالات والنتائج المتوقعة في حدود المسؤوليات، الملقاة على عاتقه وعلاقتها بالأقسام الأخرى وعمليات المشروع المختلفة¹.

كما أن للموازنة التقديرية أهداف أخرى يمكن إجمالها في الآتي²

الموازنة كأداة للتنظيم حيث أن التخطيط يتضمن تحديد الأهداف ورسم السياسات اللازمة لتحقيقها فان ذلك يتطلب تنظيما لكيفية التنفيذ، والتنظيم عندئذ هو بمثابة وظيفة إدارية تهدف إلى تحديد سلطات ومسؤوليات كافة العاملين بالمؤسسة، وترتيبها في هيكل متكامل بين مستوياتهم الإدارية، ويوضح العلاقات الرأسية والأفقية بين مختلف الوظائف وتنعكس هذه العملية بالضرورة في شكل النظم والإجراءات المحاسبية وتؤثر فيها، وتعتبر عملية تحديد السلطات والمسؤوليات في ظل خريطة تنظيمية سليمة أحد أهم العناصر التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند إعداد الموازنة التخطيطية.

الموازنة كأداة للاتصال فالغرض الرئيسي من تحديد الأهداف التفصيلية الخاصة بكل قسم هو توصيلها إلى الشخص المسئول عنها، ولن يتم تحقيق ذلك إلا من خلال قنوات اتصال سليمة تضمن وصول هذه الأهداف إلى المسئولين عنها بطريقة تكفل وضوح هذه الأهداف ووضوح المسؤولية.

وينبغي أن يصمم نظام الموازنات بحيث يوصل هذه المعلومات إلى هؤلاء الأفراد المسئولين في الوقت المناسب والمكان المناسب وعلى ذلك يمكن اعتبار الموازنة بمثابة عملا تنظيميا يساعد على إيجاد حلقة اتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والتنسيق بينها لتنفيذ مختلف أهداف المؤسسة، حيث تلعب الموازنة دورا فعالا كأداة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات فمن خلالها يتم إبلاغ كافة المستويات الإدارية في المؤسسة بالأهداف التفصيلية المطلوب انجازها من جانب المستويات التنفيذية في الهيكل الإداري.

الموازنة كأداة للتحفيز إن الغرض الرئيسي من التحفيز هو إقناع الأفراد بعدم وجود تعارض بين أهداف المؤسسة وأهدافهم الشخصية، بل إن تحقيق أهداف المؤسسة يترتب عليه تلقائيا تحقيق أهدافهم الشخصية، وحتى يلق هدف تحفيز العاملين النجاح المنشود ينبغي أن توضح الموازنات من خلال

¹ بشير العلق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص329.

² عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة دراسة نظرية تطبيقية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1983، ص8.

المشاركة وأن لا تكون مفروضة عليهم فالمشاركة في وضع الموازنة تؤدي إلى تحقيق توافق وتناسق في الأهداف لأنها تتيح الفرصة لكل فرد أن يمزج أهدافه الشخصية الخاصة بأهداف المؤسسة العامة.

وباعتبار الموازنات التقديرية أداة للتنبؤ فهي تهدف إلى مايلي¹

1- تحديد أقصى طاقات المشروع القابلة للاستغلال ثم استغلال جميع الموارد المتاحة وإجراء أحسن استخدام اقتصادي لأمواله المستثمرة العاملة

2- توضيح الرؤيا أمام المسؤولين والمنفذين في المشروع بعد تحديد الأهداف التفصيلية لخطة المشروع وتوزيع المسؤوليات المتنوعة، حتى يتسنى لكل فرد أن يعرف اختصاصاته.

3- تسهيل عملية الاتصال الإداري بين الأقسام المختلفة في المشروع، وخلق نوع من الثقة المتبادلة بين المستويات الإدارية المختلفة مما يقلل من المشاكل التنفيذية، مع إبراز خطوط السلطة والمسؤولية لهذه المستويات.

4- تحديد مدى قدرة المشروع على إنتاج أقصى قدر من السلع والخدمات بكفاية إنتاجية، وتحديد مدى قدرة العاملين بالمشروع على الأداء ثم تحديد الكفاية الاقتصادية للمشروع عن طريق تحقيق أقصى قدر من الأرباح بأقل التكاليف الممكنة.

5- تهدف الموازنات التقديرية عند النظر إليها من وجهة نظر الاقتصاد الوطني إلى تحقيق أقصى استخدام ممكن للموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع وبيان مدى تحقيق نصيب المشروع من الخطة الوطنية.

6- توفر لإدارة المشروع والقائمين بالتنفيذ فيه حصيلة غنية من الخبرة والتمرس في وضع الخطة ومقارنة الأهداف المحققة بالأهداف المرجوة مع دراسة الانحرافات وبالتالي يتسنى بعد ذلك وضع موازنات تقديرية سليمة وفقا لقدرة المشروع وطاقاته الإنتاجية.

رابعا أهمية الموازنة التقديرية

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

وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج عملي، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات¹

³ أبو الفتوح علي فضالة، مرجع سبق ذكره، ص144.

المطلب الثاني: أنواع الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة

تنقسم الموازنات التقديرية إلى عدة أنواع وهذا حسب تعدد المعايير المعتمدة في التصنيف، ويمكن تقسيمها إلى الأنواع الآتية².

أولاً: من ناحية المجال الذي تغطيه الموازنة التقديرية: تنقسم الموازنات من حيث الأعمال التي تغطيها إلى

1- موازنات تشغيلية (الاستغلال) ويغطي هذا النوع من الموازنات نشاطات الاستغلال في المؤسسة من شراء وإنتاج وبيع.

2- موازنات رأسمالية: يختص هذا النوع بالتخطيط الاستثماري والإنفاق الاستثماري في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة في القيام بها.

ثانياً من ناحية الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة التقديرية حسب هذا المعيار تنقسم الموازنات إلى

1- موازنات تقديرية قصيرة الأجل: وهي الموازنات التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى القصير (أقل من سنة).

2- موازنات تقديرية طويلة الأجل: وهي الموازنات التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى الطويل (أكثر من سنة).

ثالثاً من ناحية درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التقديرية ومن هذه الناحية تنقسم الموازنة إلى

1- موازنة المسؤولية تتكون المؤسسة من عدة أقسام وعلى رأس كل منها يوجد مسئول، وكل قسم يكون موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة، فموازنة المسؤولية تزودت بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها تقيم أداء المسئول.

2- موازنة البرامج وهذا النوع يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية كنشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها كإنتاج منتج جديد أو شراء آلة جديدة، وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن النتائج المرقبة عن اختيار مشروع ما، فهي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات

رابعاً: من ناحية المرونة: من هذه الناحية تنقسم الموازنات التقديرية إلى

1- الموازنة التقديرية الثابتة وتبني على أساس حجم إنتاج واحد؛

2- الموازنة التقديرية المرنة تعد على أساس مجموعة من مستويات النشاط.

¹ محمد سامي وراضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات، الدار الجامعية مصر، 2006، ص13.

² أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص68.

خامسا تصنيف الموازنات حسب إعداد تقديرات الموازنة: ويمكن تصنيفها حسب هذا المعيار إلى ما يلي¹

1 الموازنات المفروضة وتسمى كذلك بالموازنات من الأعلى إلى الأسفل لأن الإدارة العليا في المؤسسة هي التي تقوم بوضع تقديرات الموازنات وتتولى المستويات الإدارية السفلى التنفيذ فقط، ومن مميزات هذا النوع أنها غير مكلفة لأن عدد قليل من الأشخاص يعدون التقديرات، ومن مساوئها أنها تقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسؤولياتها.

2 الموازنات الإسهامية (المشاركة) وتسمى بالموازنات من الأسفل إلى الأعلى لأن الإدارة الدنيا هي التي تتولى مهمة إعداد تقديرات الموازنة وترسلها إلى الإدارة العليا ويعاب على هذه الطريقة في كون مسئولية الأقسام يبالغون في أهمية أقسامهم وفي الاحتياجات للموارد ووضع أهداف سهلة التحقيق، وتعتبر كذلك مكلفة لأن الأشخاص الذين يعدون التقديرات أكبر بالمقارنة مع الطريقة السابقة.

3- الموازنات التفاوضية (الاستشارية) ويعتمد هذا النوع على مزايا النوعين السابقين، حيث تقوم الإدارة العليا بإرسال الأهداف المبدئية إلى الإدارة الدنيا، فإذا رفضت الإدارة الدنيا الأهداف فإنها تقترح البدائل، وهذا يؤدي بالإدارة العليا إلى إضافة الموارد أو تعديل توقعاتها.

سادسا تقسيم الموازنات التقديرية حسب وحدة القياس: ينقسم إلى الأقسام الآتية²

1- الموازنات العينية: تقوم على وحدات القياس العينية، كأن يتم قياس الإنتاج بوحدة المنتج وقياس الطاقة الإنتاجية بوحدة المنتج أو ساعات العمل.

2- الموازنات المالية: هي في واقع الأمر الترجمة المالية للموازنة العينية، أي أنها الموازنة العينية بعد تحويل قيمها العينية إلى قيم نقدية، وبالتالي فوحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود.

3- الموازنات النقدية تمثل برنامج المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة والتي تنتج أساسا عن الآثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة.

وتضم الميزانيات التقديرية مجمل نشاط المؤسسة المستقبلي على شكل تنبؤات على ضوء هذه التنبؤات

يقوم المسيرين بإعداد برنامج عمل تتمثل في تقسيم الهدف الرئيسي إلى عدة أهداف فرعية في شكل

خطط تعرف بالميزانيات لفترة زمنية محددة مقارنة و مقارنة مستمرة بين الميزانيات التقديرية و النشاط

الحقيقي ينشأ عنها ظهور الانحرافات و استغلال هذه الانحرافات يشكل لنا المراقبة و هكذا يمكن تصنيف

ثلاثة مجموعات للميزانيات التقديرية:

1- ميزانيات الاستغلال التي تشمل:

ميزانية المبيعات .

ميزانية الإنتاج.

¹ محمد فركوس، الموازنات التقديرية-أداة فعالة للتسيير -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص11.

² عطية عبد الحي مرعي، في المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم كفاءة الأداء تطبيقات باستخدام برامج Excel xp، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص2.

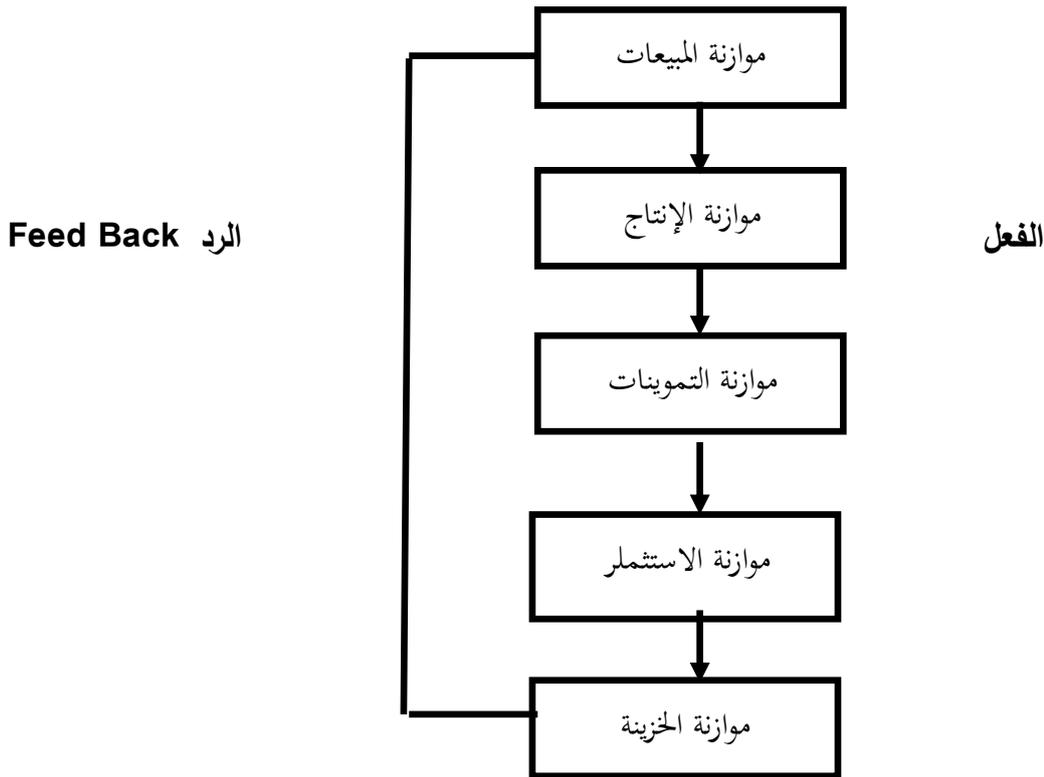
ميزانيات التموينات.

2- ميزانية الاستثمارات.

3- ميزانية الخزينة.

هذا الترتيب لم يكن عشوائيا فقد بينت التجربة على أن ميزانية المبيعات هي التي تؤثر على الميزانيات الأخرى.

الشكل رقم (02-01) الموازنات التقديرية حسب التسلسل



المصدر: أحمد محمد نور وأحمد حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص 256.

1 الموازنة التقديرية للمبيعات:

إن أول ما يقوم به مسؤول إعداد الميزانيات التقديرية للمبيعات لأنها تعتبر الأساس الذي يسند عليه إعداد الميزانيات الأخرى و نجاح نظام الميزانيات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات و لهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات بإتباع الأساليب العملية و تتم عملية التقدير وفقا للكيفية الآتية :

تحديد الهدف من التقدي¹ ر .

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 متناسبة .

جمع البيانات و المعلومات و تحليلها تحليلا علميا و استخلاص النتائج .

2 الموازنة التقديرية للإنتاج

تهدف الميزانية التقديرية للإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة أن تنتجها خلال فترة

الميزانية حتى تلبى احتياجات عملية تقدير و مراقبة برنامج الإنتاج تقوم بها الأقسام الآتية

مكتب الدراسات.

مكتب الأساليب .

مصلحة المستخدمين.

تعتبر موازنة الإنتاج الخطوة الثانية بعد موازنة المبيعات ويتم تحديد الكمية المتوقع إنتاجها وفقا للمعادلة

الآتية.

$$\text{الإنتاج} = \text{المبيعات} + \text{مخزون آخر مدة} - \text{مخزون أول}$$

من المعادلة السابقة يمكن ملاحظة أن الإنتاج يعتمد على تقديرات المبيعات وسياسات المخزون.

3 الموازنة التقديرية للتمويل

إن الهدف من وراء إعداد الميزانية التقديرية للتمويلات هو من أجل ضمان أن كمية المواد التي

يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة في المنافسة و بأقل التكاليف و نظرا أن

الكميات المباعة تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة و نظرا للتقلبات الموسمية و للمدة المطلوبة

من أجل التمويل بالمواد فترة الانتظار....

فانه يصبح من الضروري تخزين المواد بالكميات المطلوبة و يتطلب الأمر ادن تكوين كمية من

المخزون تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة و نظرا للتقلبات الموسمية و للمدة المطلوبة من أجل

التمويل بالمواد فترة الانتظار فانه يصبح من الضروري تخزين المواد بالكميات المطلوبة و يتطلب الأمر

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

ادن تكوين كمية من المخزون تكون تكلفة الكلية أقل ما يمكن و تدعي هذه الكمية بالحجم الأمثل الكمية الاقتصادية.

4 موازنة الاستثمارات

إن الميزانية الاستثمارية هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل الخاص باختيار المشاريع الاستثمارية و تخصيص رأس المال المحدود بينها بحيث أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة ، و الميزانية الاستثمارية تستجوب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يستوجب استثمارها في أصول ثابتة و كيف تخصص هذه الأموال و ما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها.

5 موازنة الخزينة:

هي ميزانية تختلف عن باقي الميزانيات بحيث لا نشعر فيها بميزانية التكاليف و لكن بتقديرات المصاريف و الإيرادات لهذا في أغلب الأحيان هي ليست مرتكزة على قاعدة سنوية و لكن على الأقل على قاعدة شهرية و في بعض الأحيان أسبوعية و هي تستعمل للتخطيط و مراقبة الخزينة و هي تعكس من وجهة نظر المالية نشاطات تنبئية للمؤسسة.

إن ميزانية الخزينة تبين لنا بقية السيولة سواء في الصندوق أو في الخزينة في نهاية كل فترة أسبوع شهر ثلاثي لا نأخذ بعين الاعتبار في الأقل إلا الحركات مصاريف و إيرادات.

فادا أردنا رصد أدنى للخزينة و إذا كان الباقي صغيرا أو سالبا فهو يبين لنا كمية النقود التي نحتاج إليها بمعنى كم المبلغ الواجب اقتراضه و بعد ذلك يتبين لنا كم نستطيع استثماره في المدى القصير مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانياتنا و في الأخير يبين لنا في أي فترة يمكننا الاقتراض أو يمكننا الاستثمار.

المطلب الثالث: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية و وظائفها.

1 مبادئ الموازنة التقديرية

يعتمد إعداد الموازنات التقديرية على مجموعة من المبادئ والقواعد التي يجب الالتزام بها حتى تكون الموازنات التقديرية أكثر فعالية وهذه المبادئ هي كالآتي¹
أولا الشمول: ويقصد به أن تكون الموازنات شاملة لكل أنشطة المؤسسة، وإلا تقتصر على نشاط معين في المؤسسة، فنتناول الطاقة الإنتاجية وحجم الإنتاج وحجم المبيعات والإمكانات البشرية والمادية اللازمة لتنفيذ الخطط والبرامج بالإضافة إلى الأموال اللازمة.

¹ عبد الباسط أحمد رضوان، أصول المحاسبة الإدارية، دار الكتب ، الكويت، 1984، ص158.

وتهتم الموازنة التقديرية بالعلاقات التنظيمية بين المستويات الإدارية وحدود السلطة والمسؤولية بين كل مستوى إداري والتنسيق بينهما، وكذلك تحديد مراكز المسؤولية وهي أساس في إعداد الموازنات لتحديد مسؤولية التخطيط والتنفيذ وأساس لتحديد الانحرافات.

وفي مجال الإنتاج تهتم الموازنة بخطة الإنتاج التي تشغل الطاقة الإنتاجية من ناحية، وتتفق مع خطة التسويق وكيفية توزيعه من ناحية أخرى، وكذلك تحديد حجم المخزون من الإنتاج التام الذي يضمن الوفاء بطلبات العملاء، والمخزون من المواد الأولية الذي يكفل عدم انقطاع الإنتاج.

كما تهتم الموازنة بالعمال ومستوى مهاراتهم وما يلزمهم من دورات تدريبية تضمن رفع كفاءاتهم.

وفي مجال التمويل تهتم الموازنة التقديرية بتقدير التمويل اللازم لتنفيذ الخطط والبرامج. وفي مجال الاستثمار تهتم الموازنة التقديرية بالمفاضلة بين الاستثمارات المتاحة للمؤسسة التي تحقق العائد الملائم لإنتاجية رأس المال، أما في مجال الاقتصاد يكون الاهتمام بمدى مساهمة المؤسسة في الدخل الوطني وحجم العمالة، بالإضافة إلى الوضع الاقتصادي وأثره على الطلب على السلع التي تنتجها المؤسسة.

ثانياً التمييز بين التكوين الرأسمالي والعمليات الجارية يعني تطبيق مبدأ الشمول على نشاط المؤسسة التخطيط لكافة العمليات التي تباشرها المؤسسة، ويجب التمييز في هذه العمليات بين ما هو متعلق بالعمليات التشغيلية وبين ما هو متعلق بالتكوين الرأسمالي، فالتخطيط للتكوين الرأسمالي يبحث على الفرص المتاحة للاستثمار ودراسة الترتيب التفاضلي للاستثمار واستخدام إنتاجية رأس المال وفترة الاسترداد، وكل ذلك من الوسائل المستخدمة في إعداد موازنة التكوين الرأسمالي، ومن ثم تميز هذه الموازنة بطول الأجل.

أما بالنسبة للعمليات التشغيلية فيتم التخطيط باستخدام الطاقة الإنتاجية بكفاءة عن طريق دراسة السوق والتنبؤ بحجم المبيعات خلال الفترة المقبلة، وتقدير حجم المخزون وبرنامج الإنتاج وتقدير مستلزمات الإنتاج من مواد وعمل وخدمات، ويكون التخطيط لهذه العمليات قصير الأجل.

ثالثاً الاعتماد على التقدير عن فترة محددة من المستقبل: تبنى الموازنات على أساس تقدير أهداف معينة تسعى الإدارة لتحقيقها عن فترة زمنية مقبلة وتقدير مدخلات ومخرجات المؤسسة التي تحقق أهدافها المرسومة، والقاعدة أن يتم إعداد الموازنة عن فترة زمنية معينة، ولا يشترط أن تكون فترة الموازنة سنة، إذ يمكن أن تكون أقل من سنة وإن كان في الغالب أن تعد الموازنة عن سنة، وعموماً يمكن ملاحظة عدة أمور بخصوص فترة الموازنة المناسبة ومن أهمها¹

١- إن طول فترة الموازنة أمر تحكمه عدة عوامل؛ ومن أهم هذه العوامل: نوع الموازنة نفسها، طبيعة التنظيم، الحاجة لتقويم الأداء الفترتي أو الدوري، والظروف المحيطة بعمل المؤسسة، ولذلك يمكن مثلاً

¹ إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص148.

إعداد الموازنة التخطيطية النقدية شهريا، بينما تعد موازنة الإنتاج سنويا، أما موازنة التوسعات الرأسمالية فقد تغطي خمس أو عشر سنوات.

ب - يجب أن تراعي الإدارة عند إعداد الموازنة أن تكون فترة الموازنة طويلة نسبيا لكي توفر هدفا يمكن تحقيقه في ظل الظروف العادية للنشاط، كما يجب أن تساعد فترة الموازنة على تدنية آثار التقلبات الفصلية والدورية، وأخيرا يجب أن تكون فترة الموازنة طويلة بالقدر الذي يجعل إعداد تقديرات موثوق فيها أمرا غير ممكن.

ج - إن الفترة الأكثر شيوعا للموازنة هي السنة، آخذين في الاعتبار أن الموازنة السنوية يمكن أن يلحق بها موازنة شهرية، وأخرى ربع سنوية، لدرجة أن بعض الشركات تعد موازنة مستمرة عن اثني عشر شهرا، بمعنى أن مدتها تظل دائما اثني عشر شهرا، وذلك عن طريق مدة فترة الموازنة لشهر إضافي فور انتهاء الشهر الأول من الفترة، وهكذا، بحيث يتوافر لدى المؤسسة دائما ترجمة مالية عن خطة سنوية.

رابعا برمجة الموازنات: لكي تحقق الموازنات وظيفتها كأداة للتخطيط والتنسيق والرقابة يجب برمجة الموازنات، وترتبط البرمجة بتنفيذ الموازنة، وتعني التوزيع الزمني على مدار فترة الموازنة، والتوزيع الجغرافي على المستوى الإداري أو على منافذ التوزيع، فلا تقسم أرقام الموازنة بطريقة عشوائية أو بالتساوي على أجزاء الفترة، ولكن تهتم البرمجة بتوقيت البيع والإنتاج والتخزين والتمويل والاستثمار وفقا للظروف المتوقعة وحسب الأساس المتبع في التقدير، فمثلا يتم التوزيع الزمني للمبيعات على أجزاء فترة الموازنة كل شهر أو كل فصل، وتوزيعها جغرافيا على منافذ التوزيع، وهذه البرمجة تساعد على تخطيط الجهود البيعية والحملات الإعلانية والترويج لبيع المنتجات، وكذلك تساعد برمجة المبيعات في رسم خطة الإنتاج ومتطلباتها.

ويحقق هذا المبدأ مزايا عديدة من أهمها:

تفادي الأزمات.

التنسيق بين الموارد والاستخدامات المتوقعة.

متابعة تنفيذ الموازنة على مدار السنة.

تمكين الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

برمجة التدفقات النقدية يترتب على برمجة مدخلات المؤسسة في متطلبات الإنتاج ومخرجات المؤسسة من سلع وخدمات تؤديها للغير تدفقات نقدية من المشروع إليه، وتفي هذه البرمجة وضع سياسة للائتمان تضمن عدم وجود فائض نقدي كبير أو عجز نقدي، ووضع طريقة استثمار الفائض والحلول المناسبة لتغطية العجز.

خامسا الارتباط بالتكاليف والاعتماد على مراكز المسؤولية: يرتبط إعداد الموازنات على محاسبة التكاليف، وهي توفر معدلات أو أنماط عن مستلزمات الإنتاج والعمل المباشر والتكاليف غير المباشرة لإنتاج كل وحدة من السلع التي تتضمنها موازنات الإنتاج، وتبنى هذه المعدلات عن طريق الدراسات

الفنية التي تحدد كميات ومواصفات متطلبات الإنتاج وكذلك الأسعار النمطية لهذه المتطلبات عن طريق الدراسات الاقتصادية.

كما تركز الموازنات في تحقيقها لأهدافها على مراكز المسؤولية، وهي الوحدات التنظيمية التي تشترك في التخطيط وفي إعداد برامج لتنفيذ هذه الموازنات، وكذلك تعتمد الموازنات على نظام محاسبة المسؤولية يسعى إلى ربط تدفق التكاليف بالمستويات الإدارية، وأن تتحمل كل وحدة إدارية التكاليف والنفقات المسؤولة عنها وتخضع لرقابتها، ولذلك يمكن عند متابعة التنفيذ مقارنة الأداء المخطط بالأداء الفعلي وتحديد مواطن الضعف والقوة.

سادسا مبدأ المرونة والاستعداد بالخطط البديلة: يعتبر مبدأ المرونة أحد الدعائم الأساسية اللازمة لنجاح الموازنة حيث يساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأكثر كفاءة وفاعلية ممكنة وذلك متى تغيرت الظروف والتقديرية التي وضعت في ظلها الموازنة، فالواقع العملي يتصف غالبا بالتغير الدائم وعدم الاستقرار وتعدد البدائل وينبغي أن تعبر الموازنة عن المستقبل بكافة الاحتمالات، فالخطة المثالية ينبغي أن تكون ديناميكية بالاستجابة للتغيرات التي يمكن أن تحدث¹.

وبخلاف المبادئ العلمية السابق ذكرها ينبغي التعرض فيما يلي لأهم الأسس والمقومات التي ينبغي الاسترشاد بها بصدد إعداد واستخدام الموازنة وتتمثل في²

مبدأ اعتبار الموازنة مقياسا للأداء: يمثل تقييم الأداء لب و جوهر الوظيفة الرقابية؛ وهو أمر ضروري لانجازها بنجاح و فاعلية، و يعتبر اتخاذ الموازنة كأداة لقياس الأداء تمهيدا لتقييمه في ضوء الأهداف المحددة، أحد أهم الأساليب التي تحقق أهداف الموازنة الرقابية، وتظهر مدى كفاءة المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة لديها ، حيث من المهم أن يرتبط مقياس الأداء بأهداف المؤسسة و يكون معبرا عنها تعبيرا دقيقا، و من ناحية أخرى ينبغي اختيار نظام لتقييم الأداء يستميل و يحث المسؤولين عن العمل نحو تحقيق الأهداف بصورة مرضية، و من المسلم به أن الموازنة التخطيطية تمثل صورة من صور معايير الأداء تعبر عن الأداء المستهدف، و بالتالي يمكن أن تعمل كأداة لقياس و تقييم الأداء الفعلي خاصة إذا كانت تقديرات الموازنة مرتبطة بمراكز المسؤولية المختلفة داخل المؤسسة.

مبدأ المشاركة: يقضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات، و تكمن أهميته في أن الموازنات المفروضة لا يتم تحقيقها غالبا بالكفاءة المرجوة، و تتمثل المشاركة في مقدار تأثير الفرد على الموازنة النهائية التي يشارك في وضعها، ومن المهم ضرورة توافق الهدف الذي يقبله المسؤولين مع أهدافهم الشخصية، و هذا يجعلهم يبذلون أقصى ما في وسعهم من جهد لتحقيقه، ولن يتحقق ذلك إلا

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص325.

² المرجع السابق، ص326.

بالمشاركة، حيث يمكن من خلالها حث العاملين على الإدلاء بما لديهم من معلومات بصدق و أمانة و استخدامهما عند إعداد الموازنات.

2 وظائف الميزانية التقديرية

نظرا لأن الموازنات التقديرية تمثل خطة كمية وقيمة تتضمن الأهداف المختلفة للمنشآت ، كما تحتوي على مجموعة من الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف و المفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار البدائل أو مجموعة من البدائل المناسبة فإن إعداد الموازنة التقديرية يدعو الإدارة للتفكير في المستقبل و رسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات أو الصعوبات التي تعوق تحقيق الأهداف المرجوة. وتعد الموازنة أداة إدارية إذا أنها تساعد إدارة المشروع في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية الرئيسية الآتية.¹

أ - وظيفة التخطيط وعلاقتها بالميزانية التقديرية

يقصد بالتخطيط عملية تعبئة الموارد الاقتصادية المتاحة والمحتملة وخلال فترة مستقبلية محددة بما يضمن استثمارها استثمارا كاملا و أمثلا ويستند المخطط في عملية التخطيط على قاعدة البيانات والمعلومات المتوفرة في الوحدة الاقتصادية لأجل أن تكون تنبؤاته أكثر دقة مع توقع الحالة المستقبلية والظروف الداخلية والخارجية المحيطة بكل نشاط وبالتالي تعبر عن هذه التنبؤات والتوقعات المستقبلية بصورة رقمية.²

وتتمثل وظيفة التخطيط في وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف ، حيث توضع هذه

الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل وخطط قصيرة الأجل ، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها ،وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة.³

ب - وظيفة التنسيق وعلاقتها بالميزانية التقديرية

يمثل التنسيق العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة ، بحيث يعمل كل قسم من هذه الأقسام نحو تحقيق الأهداف المسطرة ، ولهذا يجب ألا يصدر أحد الأقسام قرارات يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام ،فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين

¹ خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي و إعداد الموازنات لأغراض التخطيط و الرقابة، 2006، ص133.

² وليد ناجي ألبجالي،مدخل في المحاسبة الإدارية،الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك،مؤسسة مي للطباعة،ص55.

³ خيرات ضيف، مرجع سبق ذكره، ص11.

إدارة المبيعات والإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعية لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج ، و لا ينبغي أن تقوم سياسية الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقه ، ولذلك تعمل الموازنة التقديرية على خلق حالة من التناسق بين الأقسام المختلفة يسترشد بها الجهاز التنظيمي في المشروع منعا للتضارب في جهودهم وقراراتهم،وهي بهذا الصدد تعتبر أداة لتحقيق أو المساعدة في تنفيذ وظيفة التنسيق التي تمارسها الإدارة.¹

ج -وظيفة الإتصال وعلاقتها بالميزانية التقديرية

الموازنات التقديرية تعد أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط و السياسات التي تم الإتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة ، ومن بين أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التقديرية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة، و المشتريات اللازمة... الخ.

هـ -وظيفة التحفيز وعلاقتها بالميزانية التقديرية

يمكن إستخدام الموازنات التقديرية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون هذه الأهداف طموحة وواقعية في ان واحد.²

د -وظيفة الرقابة وعلاقتها بالميزانية التقديرية

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعه وإستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملائمة الخطط و الأهداف الموضوعه مقدما ، و مقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط والهداف الموضوعه مقدما ، و متابعة الإنحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.³

و - وظيفة تقييم الأداء

تستخدم مستويات الأداء الواردة بالموازنات التقديرية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمنشأة طالما ان هذه المستويات معدة طبقا لمعايير سليمة و مدروسة .⁴

¹ وليد ناجي ألبالي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

² حمود محمود السباغي،دورة تدريبية بعنوان:إعداد الموازنات التقديرية 2007،ص3.

³ خيرات ضيف، مرجع سبق ذكره، ص13.

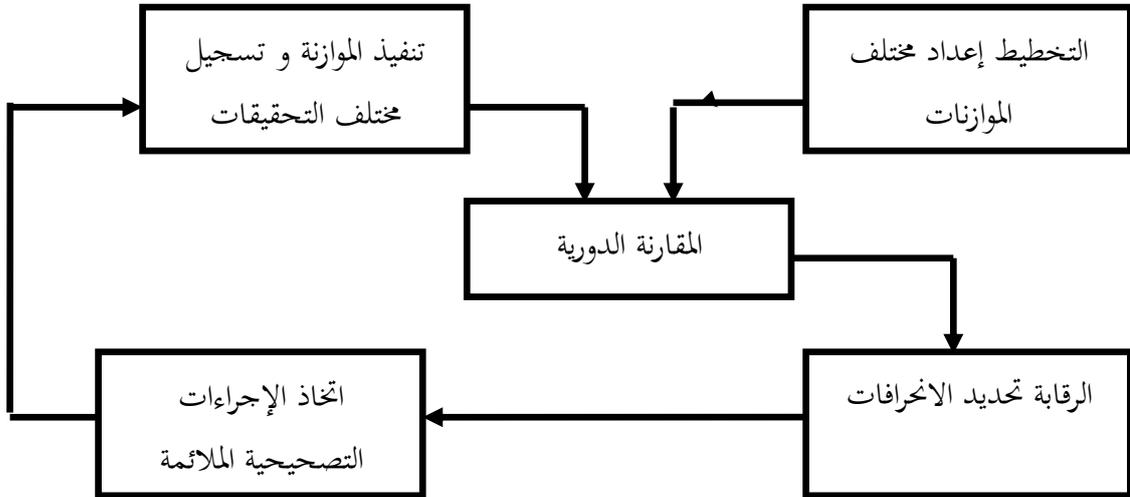
⁴ حمود محمود السباغي،، مرجع سبق ذكر،ص4.

هذا ولا يمكن إعتبار هذه الوظائف مستقلة عن بعضها البعض إذ أنها تتداخل فيما بينها حتى أنه يصعب الفصل التام بينها وكذلك يصعب دراسة أحد هذه الوظائف دون الوظائف الأخرى فالتخطيط السليم يؤدي في حد ذاته إلى تنسيق بين الأهداف المختلفة والخطط الفرعية في خطة شاملة متوازنة للمشروع ككل، فلكي تصل إدارة المشروع إلى خطة شاملة لكل الأنشطة والمنتجات و الأقسام المختلفة في المشروع، فلا بد أن تنسق و توائم بين الأهداف والأهداف والأنشطة و المنتجات والأقسام المختلفة في المشروع والموازنة أداة إتصال ذي إتجاهين توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا كما توصل الظروف الواقعية للأقسام ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف.

ويشمل النظام على تبليغ مديري الأقسام بأدائهم الفعلي وإنحرفاتهم عن الموازنة وتوصيل أسباب الإنحرافات عن طريق الرقابة، أما بالنسبة للدفعية فإن إشتراك المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة إشتراكاً فعلياً في مرحلة إعدادها يؤدي إلى زيادة حرصهم على تنفيذ الموازنة وعلى زيادة فاعليتها. وعليه فإن نظام الموازنات التقديرية يقوم بأربعة وظائف أساسية تتمثل في التخطيط ، التنسيق ، الرقابة والتحفيز ،

بحيث يمكن تمثيل الوظائف الثلاث الأولى من خلال الشكل الموالي

الشكل رقم (02-02) الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية



المصدر Claude ALAZAR et Sabine Separi, Contrôle de gestion, dunod paris, 5éme édition, 2001, p 275.،

بالإضافة إلى هذه الوظائف يعتبر التحفيز عاملاً مساعداً في نجاح الموازنة التقديرية إذ يشجع الأفراد على التعاون وبذل أكبر جهد لتحقيق الأهداف المسطرة.

وعليه فإن نظام الموازنات التقديرية يقوم على أربعة وظائف أساسية تتمثل في التخطيط ، التنسيق ، الرقابة والتحفيز¹. ولذلك نلاحظ أن هذه الوظائف رغم تمايزها إلا أنها مرتبطة ارتباطا وثيقا ، فعند وضع نظاما للتخطيط يكون في نفس الوقت نظاما فعالا لتنسيق، فمن المتعذر أن تتم عمليا الرقابة والتنسيق دون نظام محكم للرقابة ومن الطبيعي أن تؤدي الرقابة المحكمة الى تنسيق فعال، ويتطلب التخطيط تنفيذ ثلاث خطوات رئيسية هي

1 تحديد أهداف المؤسسة.

2 تحديد الفروض التي يعتمد عليها التخطيط.

3 وضع البرامج والسياسات.

المبحث الثاني: إعداد الميزانية التقديرية.

المطلب الأول: قواعد و طرق إعداد الميزانية التقديرية.

-مراحل إعداد الميزانية التقديرية.

يمكننا أن نلخص المراحل التي تمر بها إعداد الميزانية التقديرية فيما يلي:

1 توضيح و تحديد الدور الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسة.

2 جرد الموارد المالية و الفنية و البشرية للمؤسسة.

3 توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة.

- الظروف الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية.

- المنافسة المحلية و الوطنية و الدولية.

- سياسات الحكومة اتجاه النقد و الضرائب معدل الفائدة الإعانات...الخ.

- معدل التضخم.

4 من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف الطويلة الأجل للمؤسسة.

5 من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف القصيرة الأجل.

6 إعداد السياسات و الوسائل لأجل تحقيق الأهداف القصيرة الأجل و الطويلة الأجل.

- سياسة الإشهار و الترقية.

- سياسة البحث و التنمية.

- سياسة التسير و الخصم.

- سياسة القرض.

- سياسة الأجور.

- سياسة الائتمان.

¹ حمود محمود السباغي، مرجع سبق ذكره، ص4.

- سياسة التوسع الاقتناء فتح أقسام جديدة طرح منتجات جديدة... الخ
- سياسة التصدير.
- سياسة التكوين.

7 تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام.

- 8 تعيين لجنة الميزانية يجب أن يكون دورها وظيفيا فقط و متكونة من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العالية و يجب أن يكون من بينهم المراقب المالي كما يجب أن تكون كل المصالح ممثلة في هذه اللجنة
- 9 إشعار كل الأشخاص الدين لهم مسؤولية على مركز تكلفة أو مركز ربح بهدف أو بسياسات المؤسسة.
- 10 قبول أهداف و سياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها.

أولا الموازنة التقديرية للمبيعات

هناك عدة طرق للتنبؤ بالمبيعات و هي

أ الطرق الكيفية

1 دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة: يجب دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة و تحليلها و تبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير و الطويل و يعتمد الدارس على الإحصائيات و البيانات التي تنشرها الهيئة المكلفة بالتخطيط.

2 طريقة جمع تقديرات و 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 جز اتهم و اتصالاتهم بالزبائن و توفر لهم الإدارة أرقام المبيعات الفعلية للسنوات الماضية الخاصة بمناطقهم من أجل مساعدتهم في عملية التنبؤ فبعد إعدادهم لتقديراتهم يقدمونها إلى المدير الجهوي الواقع في منطقتهم و الذي بدوره يقوم بدراستها و يقيمها و استنادا إلى المبيعات الفعلية للمنطقة في السنوات الماضية و التوقعات المستقبلية.

3 اللجنة الاستشارية: تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي يعدها مجموعة من مسؤولين تنفيذيين اقتصاديين مستشارين و بعد منافسة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الجزاء يتفقون على تقديرات معينة و توضح تحت تصرفهم لكل البيانات التي هم في حاجة إليها.

4 طريقة دلفي: تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الجزاء بدون ذكر أسماء أصحابها و ترسل إليها استقصاءات بالإجابة عليها و هكذا حتى توصل إلى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.

ب- الطرق الكمية

يمكننا أن نقول بان النماذج الرياضية تعتبر أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية و سنتعرض لبعض الأساليب الرياضية المستخدمة في تقدير المبيعات.

1 السلاسل الزمنية: تحديد معادلة خط الاتجاه العام باستخدام طريقة المربعات الصغرى إن الاتجاه العام التغيرات الموسمية التغيرات غير المنتظمة تؤثر في التغير في كمية المبيعات على مدى هذه الفترة و تستعمل طريقة المربعات الصغرى للتحديد معادلة خط الاتجاه العام للمبيعات و هذه الطريقة تعتبر أشهر طريقة لتحديد معادلة خط مستقيم.

2 معامل الارتباط: يستخدم معامل الارتباط الذي يحدد قوة الارتباط بين المبيعات و متغير آخر أو متغيرات أخرى في التنبؤ بكمية المبيعات المتوقعة.

3 طريقة المتوسطات المتحركة: تستخدم هذه الطريقة للتخلص من التقلبات التي تشمل عليها السلسلة الزمنية و تستعمل كذلك في حالة التقلبات الدورية والتقلبات الفصلية كما تستخدم أساليب أخرى للتنبؤ بالمبيعات كأسلوب الانحدار الخطي التعدد في حالة تواجد عدة متغيرات مستقلة و المبيعات متغير تابع و كذلك نموذج الانحدار غير الخطي في حالة وجود علاقة غير خطية بين المبيعات المتغير التابع و المتغيرات الأخرى متغيرات مستقلة.

إعداد موازنة المبيعات

إن وضع برنامج المبيعات يجب أن تتبعه ميزانيات للمبيعات و تعد ميزانيات المبيعات إما على أساس بعض هذه الأسس السابقة الذكر مجتمعة و فيما يلي نتعرض لبعض أسس التوزيع¹.

أ- التوزيع الموسمي:

إن المبيعات لا تباع مرة واحدة خلال السنة و لكن تباع على فترات مختلفة و العادات و التقاليد تؤثر على سلوك المستهلك بحيث تتفاوت الكمية المباعة من بضاعة معينة من موسم لآخر و هذا التفاوت و الاختلاف في درجة بيع البضاعة من فترة لأخرى يدعي بالتغيرات الموسمية و لهذا تحلل مبيعات الفترات السابقة لتحديد التغيرات الموسمية لمبيعات كل بضاعة على حدى و يستخرج متوسط التغيرات الموسمية في شكل نسبة مئوية بحيث يمثل الموسم نسبة مئوية من مبيعات السنة.

ب- التوزيع الجهوي للمبيعات:

من الواجب توزيع المبيعات جهويا أو على أساس المناطق، لأن الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى نظرا للتوزيع السكاني المختلف و المستوى الاقتصادي و الاجتماعي لكل منطقة، و لمعرفة ما يمكن أن يباع في كل منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتج في السنوات الماضية و لكن مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية.

1- نسبة توزيع السكان على المناطق و النمو الديمغرافي.

2- دراسة حركات انتقال السكان من منطقة إلى أخرى.

¹ A-Hamimi, gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle, 1^{ère} édition, berti edition, alger, 2001, p 42.

- 3- المستوى الاقتصادي و الاجتماعي لسكان المناطق المختلفة.
- 4- بالنسبة للمنتجات الصناعية تؤخذ بعين الاعتبار عدد الشركات و حجمها العاملين فيها ...الخ.
- ج أهمية التوزيع الموسمي و الجهوي:
- 1 - توفير احتياجات كل منطقة من السلع و المنتجات بالكميات المناسبة و في الأوقات المناسبة.
- 2 - تعتبر كأحد الأسس لتقييم الأداء لكل منطقة و كل فصل.
- 3 - تمكين المؤسسة من تحديد إيرادات كل منطقة عن كل فصل و هذا ما يساعد الإدارة في تخطيط الإيرادات حتى تتجنب مشاكل نقص السيولة و الاختناق.

د التوزيع على أساس المنتجات:

إن هدف هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من متابعة و تقييم تطور مبيعات كل منتج و الطريقة المتبعة في التوزيع هي إما توزيع حسب السنوات السابقة أو حسب أهمية هامش الربح بحيث تستعمل المؤسسة على بيع المنتجات التي لها هامش ربح كبير و تشجيعها و التقليل من بيع المنتجات التي لها هامش ربح ضعيف و يصعب تسويقها كما إن هذا التوزيع يساعد على معرفة مدى تأثير المنتجات الجديدة على مبيعات المنتجات القديمة.

5 ميزانية المجموع

يمكننا أن نقول أنه لا يوجد تصميم واحد يكون صالحا في كل المؤسسات و لذلك فبإمكان كل مؤسسة أن تصمم الميزانية حسب ما تراه مناسبا و عموما تحتوي ميزانية. المجموع على النقاط الرئيسية التالية.

- توزيع المبيعات حسب المنتجات.
- تقدير المبيعات بالكميات و القيمة وسعر البيع.
- توزيع مبيعات كل منتج توزيعا موسميا و حسب المناطق.

ثانيا: الموازنة التقديرية للإنتاج

لإعداد الميزانية التقديرية للإنتاج يجب معرفة أولا أنظمة الإنتاج ثم طريقة إعداد الميزانية.

1 أنظمة الإنتاج¹.

أ الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة بالطلبات : نلاحظ أن المؤسسة في هذه الحالة تقوم بصناعة أنواع خاصة من المنتجات لتفنيدها طلبات الزبائن وفي هذه الحالة المؤسسة لا تنتج منتجات تامة لأجل التخزين فمن واجبها إذن وضع النظام الذي يمكنها من إنتاج و تسليم المنتجات في أقرب وقت ممكن . و نظرا أن التنبؤ بالمبيعات ليس سهلا في هذا النموذج من الإنتاج فإنه من الصعب إنتاج منتجات مقدما قبل الحصول على الطلبات. و رغم هذا فيمكن للمؤسسة أن تبدأ في إنتاج بعض الأجزاء مقدما حتى تلبية طلبات الزبائن في الأوقات المحددة.

ب الإنتاج بالسلسلة أو الإنتاج المستمر: و يتضمن هذا النوع المعدات المنتجة بالسلسلة الشاحنات الآلات بعض معدات مكتبالخ. المنتجات الصناعية الإسمنت الزجاج.....الخ. بعض خاصيات الإنتاج المستمر. يمكن التنبؤ بالمبيعات.

دورة الإنتاج تكون قصيرة على العموم بعض الأسابيع على الأكثر . يستوجب على المؤسسة تخزين كميات معتبرة و بصفة دائمة من المنتجات التامة الصنع المقابلة للطلب.

2 طريقة إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج.

أ تحديد برنامج الإنتاج التقديري بالنسبة للنموذج الإنتاج المستمر: بمعرفة برنامج المبيعات التقديرية نستنتج برنامج الإنتاج كما يلي

الإنتاج المبيعات مخزون آخر مدة المستهدف مخزون أقل المدة يجب أن تحدد مستوى مخزون آخر المدة الذي تريد المؤسسة أن تحققه. ويتحدد مخزون آخر المدة بأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل نذكر منها

- المستوى الذي يجب تجاوزه من احتياجات رأس المال العامل.
- مستوى مخزون أول المدة المتواجد حاليا الذي ممكن أن يكون قد وصل إلى مستوى متدن جدا أو العكس بعد تحديد مستوى المخزون نستطيع إعداد برنامج الإنتاج ثم تأتي المرحلة اللاحقة المتمثلة في التعرف هل أن الطاقة الإنتاجية المتاحة حاليا و المتوقعة تكفي لتنفيذ برنامج الإنتاج أم لا ، فإذا كانت هناك قيودا فيجب أن نبحث عن الحل الأمثل أو الحل الذي يسمح بأخذها بعين الاعتبار مع المحافظة على المبيعات المقدره .

وفيما يلي سنحاول تحديد القيود الإنتاجية و مناقشتها.

أ.1 القيود المتعلقة بالمعدات الإنتاجية

¹ طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية "نظرة متكاملة"، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص135 .

يتعلق الأمر بتحديد الوقت المنتج الذي تسمح به طاقة الآلات المتواجدة أو المتوقعة و تحديد نقاط الاختناق في الورشات فبمعرفة وقت النشاط العادي للآلة الذي هو عبارة عن الوقت الذي تكون فيه الآلة مشغلة نقدر الوقت غير المنتج الذي يتمثل في أوقات ضبط و تركيب المعدات وقت الصيانة أوقات الاستراحة للعمال أوقات التوقفات التقنية أوقات التوقف لتموين الورشة بالمواد الأولية فالوقت المنتج هو حاصل طرح الوقت غير المنتج من وقت النشاط .

أ.2 القيود المتعلقة باليد العاملة المباشرة

نحصل على الوقت المنتج لليد العاملة المباشرة من حاصل طرح الوقت غير المنتج من مجموع عدد ساعات الحضور التواجد.

أ.3 القيود الإنتاجية الأخرى

ممكن أن توجهنا قيود إنتاجية أخرى تتعلق بالمساحة المتاحة للتخزين أو العرض أو الوقت متاح من اليد العاملة الناهرة بعض الورشات تحتاج إلى مهارة معينة كما يجب الأخذ بعين الاعتبار معدل الإنتاج غير القابل للتسويق نظرا لعدم توفره على المواصفات المطلوبة من الجودة.

ب البحث عن برنامج الإنتاج الذي يأخذ بعين الاعتبار القيود الإنتاجية ويلي المبيعات التقديرية

إن أي قيد أو كل القيود السابقة قد تسبب نقاط الاختناق ولذلك فالبرنامج الإنتاجي الذي نبحت عليه هو ذلك البرنامج الذي يستخدم القيود الإنتاجية أفضل استخدام ويسمح بتحقيق المبيعات التقديرية. إن أسلوب البرمجة الخطية هو أحد الأساليب الرياضية التي تستخدم لاختبار البرنامج الإنتاجي الأمثل الذي يحقق أكبر قدر من الأرباح أو الهامش¹.

ج أسس توزيع البرنامج الإنتاجي الإجمالي

يوزع البرنامج الإنتاجي الإجمالي حسب المنتوجات مراكز المسؤولية و حسب الفترات.

ج 1 التوزيع حسب مراكز المسؤولية إن توزيع برنامج الإنتاج حسب كل ورشة و كل قسم يسمح بتحديد مسؤولية كل فرد و توضيح دوره، كما أن إعداد الموازنة حسب مراكز المسؤولية تهدف إلى ترشيد استخدام الطاقة الإنتاجية وتحديد أسباب عدم استغلال الطاقة استغلالا جيدا.

ج 2 التوزيع حسب الفترات بعد تحديد البرنامج السنوي للإنتاج نقوم بتوزيعه على مختلف فترات السنة آخذين بعين الاعتبار توفر المنتجات بالكميات المناسبة في الأوقات المناسبة مع الاحتفاظ بالمخزون في المستوى المناسب وغالبا يوزع البرنامج توزيعا شهريا.

ثالثا الموازنة التقديرية للتموينات .

يمكن إتباع طريقتين لإعداد ميزانية التموينات الطريقة المحاسبية و الطريقة البيانية:

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 136.

أ الطريقة المحاسبية تقوم بتسجيل كل الحركات التقديرية في بطاقة المخزون لكي تبين نقاط الانقطاع ثم إيجاد تواريخ تقديم الطلبات لتجنب الانقطاع.

ب الطريقة البيانية تقوم بتحديد على المحور الأفقي الأزمنة و على المحور العمودي الاستهلاكات المتراكمة ثم التموينات المتتالية المضافة للمخزون الابتدائي، و عندما يكون الاستهلاك مؤكداً فإن نقاط تقاطع المنحنيين منحني الاستهلاكات المتراكمة مع منحني التموينات و المخزون الابتدائي تعطي لنا تواريخ التموينات، و عندما نتراجع إلى الجهة اليسرى انطلاقاً من هذه النقاط بمسافة تعادل فترة الانتظار فإننا سنحصل على نقاط تبين تواريخ تقديم الطلبات .

إذا كانت الاستهلاكات و فترة الانتظار كلتاهما غير مؤكدتين أو إحداها فقط غير مؤكدة، فإن نقاط تواريخ استلام التموينات، و تاريخ تقديم الطلبات ستتراجع إلى الجهة اليسرى بمسافة إضافية تكون معادلة لمخزون الأمان .

إعداد موازنة التموينات.

يتطلب إعداد ميزانية التموينات اختيار نمط التموين إما التموين بكميات ثابتة أو التموين في فترات ثابتة.

أ التموين بكميات ثابتة: عندما نتبع هذا النمط في التموين فإن أحجام الكميات التي نتطلبها تكون ثابتة و هذا عندما يكون مستوى المخزون قد وصل إلى القيمة الحرجة أي المخزون الأدنى مخزون الأمان و نظراً أن الاستهلاك غير طردي فإن الفترة التي تفصل بين طلبيتين من الممكن أن تكون متغيرة و هذا يستدعي الكشف عن حالة المخزون بالنسبة لقيمتة الحرجة في تواريخ غير ثابتة نستعمل القانون السابق لحساب الكمية الاقتصادية الواجب شراؤها.

ب التموين في فترات ثابتة: هنا يكون الكشف على حالة المخزون في تواريخ ثابتة و نلاحظ بان أخطار الانقطاع تكون مرتفعة نستعمل القانون السابق ليس لحساب الكمية الواجب شراؤها و لكن لحساب عدد الطلبات الواجب تحقيقها خلال السنة.

بالنسبة للحالة الأولى التموين بكميات ثابتة فإن هذا النمط يستلزم المراقبة المستمرة، كما يمكن إعداد

ميزانية التموينات عن طريق إعداد أربع ميزانيات و هي

1 ميزانية الطلبات أوامر الشراء.

2 ميزانية التموينات .

3 ميزانية الاستهلاكات.

4 ميزانية المخزونات.

و تظهر تقديرات الميزانيات بالكمية و بالقيمة كما يمكن أن يكون تقييم الميزانيات الأربعة السابقة بأسعار مختلفة بحيث أنه توجد عدة طرق لتقييم الاخرجات من المخازن كما و أن السعر عن الطلب ليس حتما موافقا للسعر عند التموين و لكن من الأحسن أن نقيم كل الميزانيات بسعر موحد حتى تتوافق الميزانيات فيما بينها و يستحسن استعمال السعر المعياري المماثل للتطور المحتمل للأسعار بالنسبة للفترة تحت الدراسة.

رابعا موازنة الاستثمار:

هناك مجموعة من الطرق يمكن بواسطتها أن نفاضل بين المشاريع الاستثمارية و هي:

. طريقة فترة استرداد الاستثمار. Return on investment ROI

. طريقة القيمة الحالية للاستثمار. Valeur Actuel Net VAN

. طريقة معدل المرد ودية الداخلي للاستثمار. Taux de Rentabilité Interne TIR

أ طريقة فترة استرداد الاستثمار: و هو عبارة عن معيار محاسبي لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار المتدفقات التي تأتي بعد استرداد تكلفة الاستثمار.

ب طريقة القيمة الحالية للاستثمار: معيار مالي يسمح باختيار مشروع بين عدة مشاريع تطبيق هذا المعيار يتطلب شرطين مسبقين

1 يجب أن تكون المشاريع بنفس المدة.

2 يجب أن تكون المشاريع بنفس التكلفة الأصلية.

خامسا موازنة الخزينة:

إن طرق إعداد ميزانية الخزينة تتمثل فيما يلي :

تعد ميزانية الخزينة لفترة تقدر بسنة أو ستة أشهر و تجزأ هذه الفترة إلى فترات شهرية أسبوعية أو يومية وهذه الموازنة تتكون من ثلاث جداول :

1 جدول المقبوضات النقدية

و هذه المقبوضات تكون متعلقة بمبالغ مستحقة على المدينين في بداية فترة الميزانية من جهة و بمبالغ ناتجة عن عمليات وقعت خلال الفترة تحت الدراسة ويتم تحصيلها في نفس الفترة من جهة ثانية. ويمكننا ملاحظة ما يلي :

أ - أن النواتج الناتجة خلال الفترة و التي لم تحصل بعد لا تهم جدول المقبوضات فهي عبارة عن دين يظهر في جانب الموجودات من الميزانية العامة التقديرية في نهاية الفترة.

ب - يجب أن نتجنب الخلط بين جدول النواتج و جدول المقبوضات.

2 جدول المدفوعات النقدية للخزينة

-الفرق بين النتائج الفعلية وتلك المقدرة أي الانحرافات.
كما توفر الموازنات الأساس لتحليل الانحرافات واتخاذ كافة الخطوات التصحيحية المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف والاستراتيجيات والمعايير الموضوعية من قبل إدارة المؤسسة.

2 أهداف الرقابة باستخدام الموازنات

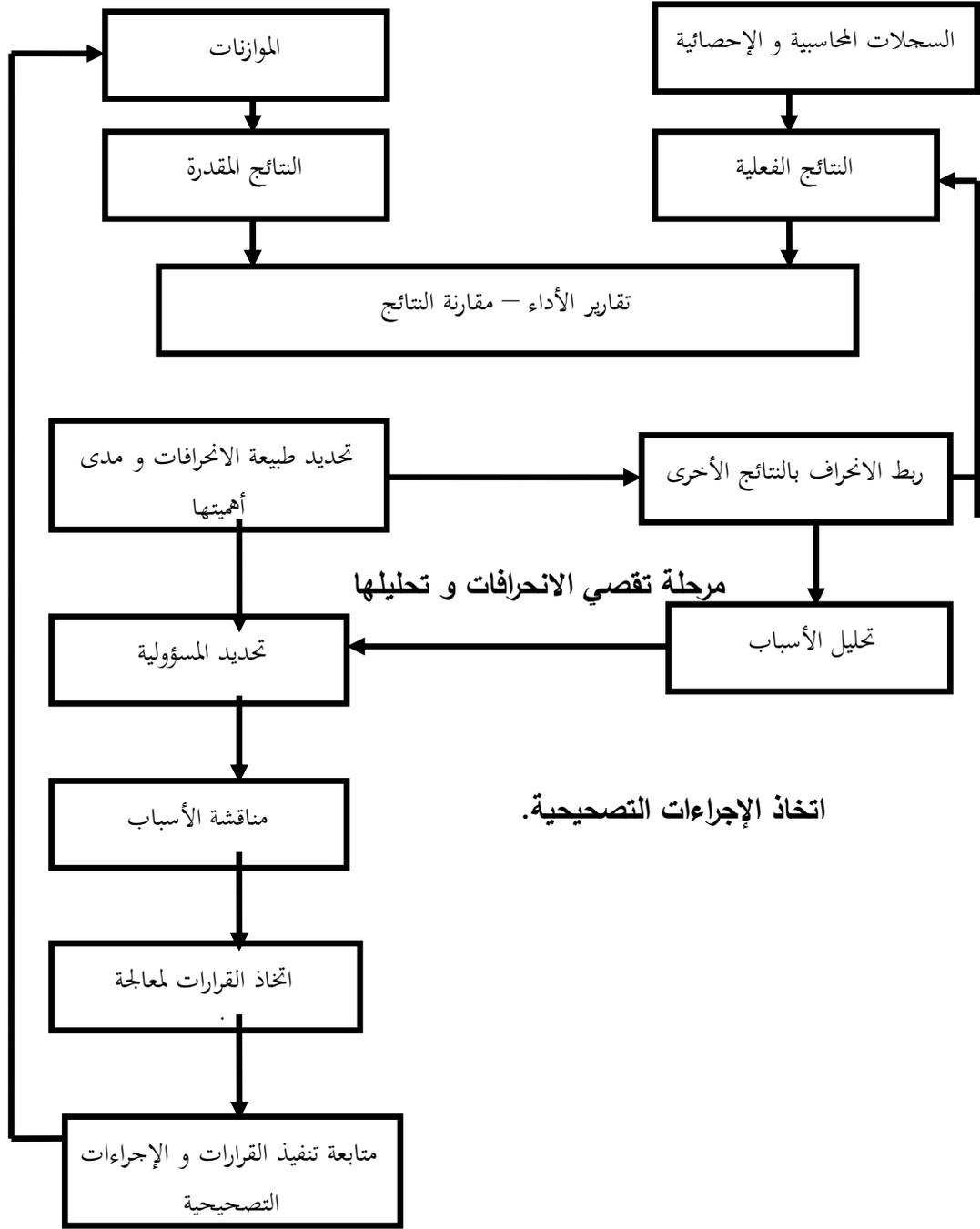
من الناحية العملية، تهدف الرقابة باستخدام الموازنات إلى تحقيق ما يلي¹

- التأكد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسة الموضوعية من قبل إدارة المؤسسة.
- إقامة نقاط رقابة ذاتية داخل المؤسسة.
- الرقابة على الإيرادات.
- الرقابة على المصاريف.
- الرقابة على نتائج الأعمال.
- الرقابة على المركز المالي.
- الرقابة على التدفق النقدي.

دورة الرقابة باستخدام الموازنات تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاثة مراحل رئيسية وذلك كما يبينه الشكل الموالي

¹ محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص، ص282-283.

الشكل رقم (02-03) مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات



المصدر: محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 285.

المطلب الثالث: موقع الموازنات في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية .

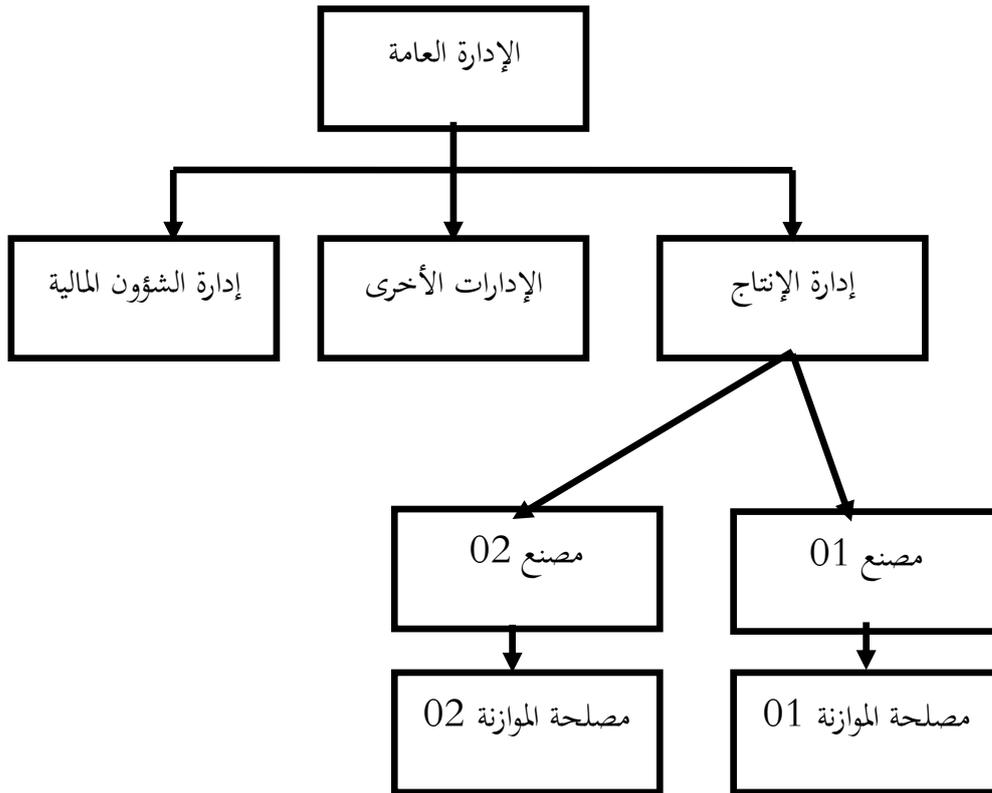
موقع ووظيفة الميزانيات التقديرية في التنظيم الإداري الهيكلي للمؤسسات الكبيرة إن مهام الميزانيات التقديرية يتكلف بها الأشخاص في مصلحة الميزانيات التقديرية بينما مهمة مراقبة الميزانيات لا يمكن إسنادها إلى نفس الأشخاص و يمكن إسنادها إلى أشخاص خارج المؤسسة مقابل ألقاب تسددها لهم المؤسسة ونظرا الأهمية الكمية و الكيفية لمهام الأشخاص المكلفين بإعداد الميزانيات التقديرية فيتوجب أن يكونوا ضمن

مصلحة المستخدمين في 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.

انظر الشكل 1 كما يمكن أن تظهر هذه المصلحة في التنظيم الإداري للمؤسسة في موقع الأركان العامة بالنسبة للإدارة العامة و بذلك يكون دور الأشخاص المكافين بهذه المهمة دورا استشاريا .

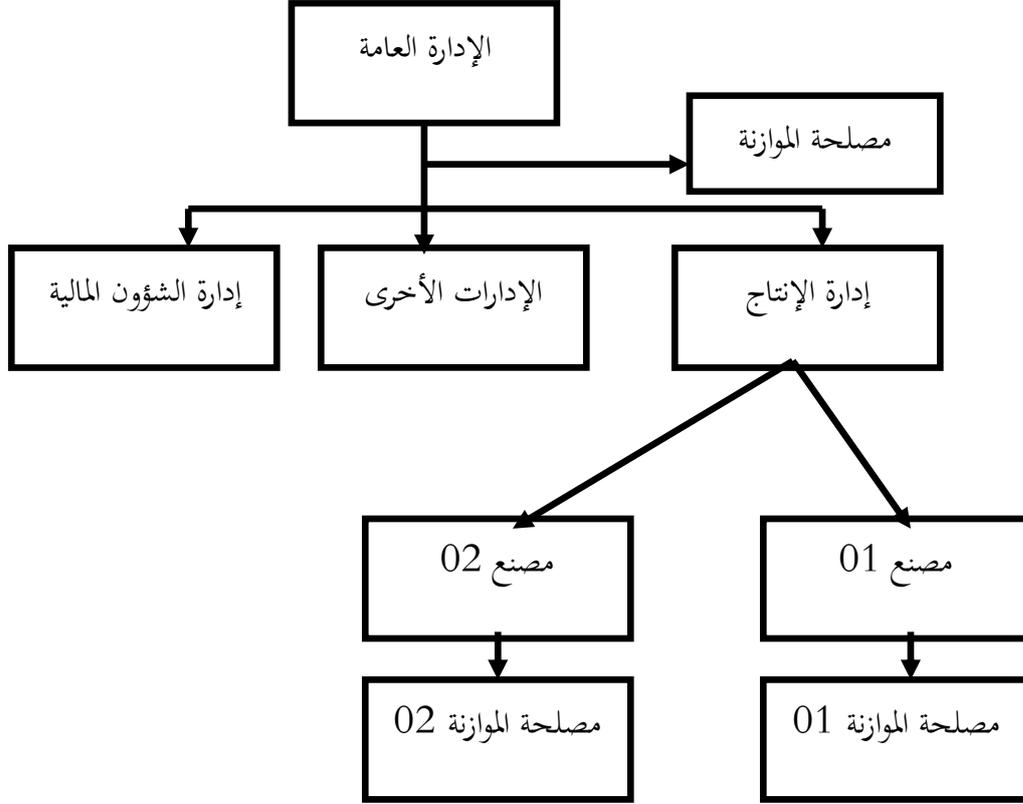
الشكل رقم (02-04) موقع ووظيفة الميزانية التقديرية في المؤسسات الكبيرة



المصدر: www.rr4ee.net

المؤسسات الصغيرة: تسند مهمة الميزانيات التقديرية الى المسؤول المكلف بالمهام المالية نظرا لان تكوينه يؤهله للقيام بهذه المهمة ففي أغلب الأحيان يراقب هذا الشخص من طرف مدير المؤسسة و قليلا ما يراقب من طرف الغير .

الشكل رقم (02-05) موقع ووظيفة الميزانية التقديرية في المؤسسات الصغيرة.



المصدر: www.rr4ee.net

المبحث الثالث: تقييم الموازنة التقديرية واتجاهات التطور.

تعتبر الموازنات التقديرية أداة في خدمة المؤسسة لتحقيق أهدافها نظرا لما توفره من مزايا عديدة، إلا أن نظام الموازنات التقديرية تعرض للعديد من الانتقادات وهذا ما أدى إلى ظهور بعض المحاولات التي تصبوا في مجملها إلى كيفية تجاوز هذه الانتقادات و محاولة تطوير هذا النظام.

المطلب الثالث: دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير.

اقتصرت دور الموازنة التقديرية في بداية استخدامها في المؤسسة الاقتصادية على القيام بالتخطيط فقط، لكن بمرور الزمن أصبحت للموازنة التقديرية عدة ادوار في المؤسسة، مثل: التحفيز، الاتصال و التنسيق بين وحدات المؤسسة، بالإضافة إلى تحفيز العاملين واستخدام الموازنة التقديرية كقياس للأداء، لكن لكي تقوم الموازنة التقديرية بكل هذه الأدوار ينبغي أن تتميز بمميزات تجعلها أكثر فاعلية في تحقيق أهدافها.

وبالرغم من المزايا التي يحققها استخدام الموازنة التقديرية في المؤسسة إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إليها.

- يلعب نظام الموازنات التقديرية ثلاث ادوار معا¹
 - نظام الموازنات عنصر لمراقبة التسيير .
 - نظام الموازنات وسيلة للتخطيط.
 - وأخيرا وكأي عنصر من عناصر المراقبة، يجب أن يؤدي إلى تماسك الثلاث عناصر التالية:
 - _ العاملين وتحفيزهم
 - _ أهداف المؤسسة؛
 - _ حدود أهداف المؤسسة.
 - أ - نظام الموازنات عنصر لمراقبة التسيير: فهي تسمح بتوجيه والمراقبة البعيدة في المدى القصير، عموما تكون سنوية واختيار فترة السنة راجع للتوافق مع النشاط المحاسبي وأحيانا للتوافق مع النشاط الجبائي الذي لا يعتبر ضروريا مقارنة مع الدورة الاقتصادية، هذا ويكون نظام الموازنات أكثر فاعلية إذا اعتمد على واقع الدورة الاقتصادية.
 - ب - الموازنات هي أداة للتخطي: هذه الخاصية تستدعي تفسيرين
 - الموازنات ليست فقط أداة من أدوات مراقبة التسيير .
 - الموازنات تترجم الخطط إلى لغة خاصة كالمحاسبة والمالية.
 - ج - الموازنات يجب أن تحقق التوافق بين العاملين والمشاريع والاستراتيجيات: يجب على أي أداة من أدوات المراقبة أن تحقق التكامل بين:
 - الأهداف الإستراتيجية؛
 - حدود النشاطات الناتجة؛
 - سلوك الأفراد.
- وتجدر الإشارة إلى أن هناك تباين في أدوار الموازنات التقديرية تختلف من كاتب لأخر، وفيما يلي دور الموازنات التقديرية حسب آراء بعض الكتاب.

¹ Henri bouquin, la maitrise des budgets dans l'entreprise, EDICEF/ AUPELF, France, 1er Edition, 1992, p:15.

الجدول رقم(02-01) دور الموازنات

الدراسات	دور الموازنات
Hofstede (1977)	التصريح -التنبؤ -التخطيط و القياس
Otley (1977)	التصريح و مراقبة النفقات- التقدير الصحيح للنتائج-تخطيط الاحتياجات المالية و النتائج -تخطيط الأنشطة العملية-توصيل المعلومات-ربط الأنشطة-التحفيز-تقييم الأداء للوحدات-تقييم الأداء.
Barrett et fraser (1977)	الدور الأساسي :التخطيط -التحفيز-التقييم. ادوار أخرى :الربط - التعلم.
Samuelson (1986)	-التخطيط (تخطيط، ربط، مراقبة النتائج). -مراقبة المسؤوليات (تحديد الالتزامات المالية، مقارنة الأداء). -أثر لسلوك المكلف بالموازنات (تحفيز مالي).
Lyne (1988 ; 1992)	تقدير المستقبل-المساعدة على تعظيم الأرباح-أداة من خلالها التسيير يتصل مع مختلف المستويات في المؤسسة-أداة لقياس الأداء- أداة لحساب العلاوات -أداة لتحفيز العاملين -أداة لمراقبة الأداء بحساب الانحرافات.
Bruance, fraser et woodcock (1995)	-تقديرات مالية، مراقبة التكاليف، تسيير تدفقات الخزينة، تحديد الأهداف، اتصال المخططات، تخطيط الموارد، قياس الأداء، التدرج.
Collins et al. (1997)	هدف المالي -قاعدة للسلطة - الربط - التخطيط -تقييم الأداء.
Abernethy et brownell (1999)	-مراقبة تشخيصية -مساعدة على تغييرات إستراتيجية.
Gignon (2000 ; 2003)	تسيير التوازنات المالية(تقدير، اتصال مالي، تخصيص الموارد)-قيادة- و قياس الأداء).

المصدر: SPONEM Samuel, diversité des pratiques budgétaires des entreprises: Françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants, thèse de

Doctorat, université paris dauphine, France, 2004.p : 211.

مما لاشك فيه أن نظام الموازنات التقديرية إذا تم إعداده بطريقة علمية سليمة دون إغفال مختلف العاملين في المؤسسة في المشاركة في إعداده سوف يحقق العديد من الفوائد للمؤسسة والعاملين على حد سواء.

المطلب الأول: مزايا الموازنات التقديرية

إن استخدام نظام الموازنات التقديرية يؤدي إلى البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية و إلى جانب هذا فإن أسلوب الموازنات التقديرية يقدم ثلاث خدمات رئيسية للإدارة و هي التخطيط و التنسيق و الرقابة كما أوجدنا سابقا غير أن لهذا الأسلوب مزايا أخرى تتمثل فيما يلي¹

- 1 - إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد و الأجور و المصاريف الرأسمالية و رأس المال العامل.
 - 2 - تنظيم تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة و كل فرد من أفرادها و تحديد مراكز المسؤولية تبعا لذلك.
 - 3 - إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى.
 - 4 - إلزام الإدارة بدراسة أسواقها منتجاتها و أساليبها و هذا ما يساعد على اكتشاف الوسائل التي تمتن و توسع مجال نشاط المؤسسة.
 - 5 - يمثل أسلوب الموازنات التقديرية قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات.
 - 6 - تلزم الإدارة على الدراسة و البرمجة من أجل الاستعمال الأكثر اقتصاد لليد العاملة و المواد الأولية و موارد المؤسسة.
 - 7 - تلزم الإدارة على وضع نظام جيد للمحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية.
 - 8 - تسهل الحصول على الائتمان في البنوك.
 - 9 - إنها الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدما كمية المبالغ التمويلية اللازمة و متى يتم الحاجة إليها.
 - 10 - المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما.
- أما فيما يخص حدود الانتفاع من نظام الميزانيات التقديرية فهذا الأخير هو أداة تستعملها الإدارة لمساعدتها في مجال اتخاذ القرارات و لكن لا يمكن اعتبارها بأنه علاج كامل لكل نواحي النقص في التسيير ذلك أن هذا النظام يجب أن يستعمل في نطاق حدود معينة و ذلك لأسباب آتية.

¹ إبراهيم عثمان و عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق نكره، ص144.

- 1- يعتمد إعداد الميزانيات التقديرية على التقديرات ففوة أو ضعف البرنامج المعد للميزانيات التقديرية يعود إلى صحة هذه التقديرات الخاصة بمحيط المؤسسة لذلك فان الميزانيات المستنتجة من هذه التقديرات يجب استعمالها بحذر مع تفهم حدودها و ما عليها من قيود.
- 2- إن الميزانية التقديرية هي أداة تستعملها الإدارة و لا يمكن لهذه الإدارة أن تحل محل مستعملها.
- 3- يجب إدخال نظام الميزانيات التقديرية بطريقة ذكية بحيث نأخذ بعين الاعتبار النواحي البشرية المتعلقة بها.
- 4- يجب أن يكون هناك مبرر لتكلفة استخدام نظام الميزانيات التقديرية نظرا لكونها مرتفعة جدا
- 5- يجب أن في تقدير نظام الميزانيات التقديرية التقليدي لأن هذا النظام التقليدي في الحقيقة لا يعطي الخطة المثالية للإنتاج و البيع.

المطلب الثاني: الانتقادات الموجهة للموازنة التقديرية واتجاهات التطور

في الواقع هناك مجموعة من الانتقادات توجه إلى أسلوب الموازنات التقديرية التي تطبق في العديد من المؤسسات يحددها البعض فيما يلي¹

- 1- تعتبر الموازنات مضيعة للوقت ومكلفة للمؤسسة.
- 2- تعوق الموازنات الاستجابة ولا تحقق المرونة وغالبا ما تعتبر عن عوائق التغيير.
- 3- لا تضيف الموازنات قيمة كبيرة للمؤسسة، مقارنة بالوقت المستغرق في إعدادها.
- 4- تركز الموازنات على تخفيض التكلفة وليس على خلق القيمة.
- 5- تزيد الموازنات من الرقابة وتسلسل الأوامر الرئيسية.
- 6- لا تعكس الموازنات هيكل الاتصالات وفرق العمل التي تعتمد عليها المؤسسة.
- 7- تشجع الموازنات على التلاعب وتغيير السلوكيات.
- 8- تعد الموازنات ويتم تعديلها وتحديثها بصورة غير متكررة وعادة ما تكون سنوية.
- 9- قد تبنى الموازنات على افتراضات غير مدعمة، كما قد تبنى على التوقعات غير المسندة إلى أسس علمية.
- 10- قد تزيد الموازنات من حالة المنافسة بين أقسام المؤسسة، ولا تشجع على الإسهام بالمعرفة.
- 11- عدم كفاية النظام المحاسبي المالي و نظام محاسبة التكاليف في المنشأة.
- 12- انعدام روح التعاون التي ينبغي أن تسود المستويات الإدارية المختلفة.
- 13- عدم كفاية الدراسات الخاصة بالأسواق و حالة الطلب و أذواق المستهلكين.

ابو طالب يحي محمد، نظم المعلومات الإدارية و المحاسبة في مجالات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، دار المسيرة للنشر و التوزيع، مصر، 2002، ص178-179-180.

14- عدم استخدام الكميات بجانب القيمة.

15- عدم مراجعة التقديرات و دراستها بمعرفة الإدارات المختصة

16- عدم القدرة على تحليل النتائج و استقصاء أسباب الاختلافات و الانحرافات.

17- عدم مراعاة التنسيق بين المخزون السلعي و الإنتاج.

18- عدم مراعاة القدرة المالية للمشروع.

نتيجة للانتقادات التي تواجه الموازنات التقديرية، فقد ظهر في مجال دراسات المحاسبة الإدارية ما اصطلح على تسميته ما وراء الموازنة كما اصطلح على أنه مرادفا لمفهوم موازنة أفضل، ولقد تكونت في المملكة المتحدة منذ عام 1997 هيئة بحثية أطلق عليها اسم المائدة المستديرة لما وراء الموازنة وما لبث أن امتد نشاطها إلى باقي دول أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية و استراليا، وتهدف هذه الهيئة إلى مساعدة منشآت الأعمال على إجراء التحسين المستمر للأداء، وذلك في بيئة شديدة التنافسية يصعب التنبؤ بمتغيرات

خاتمة الفصل الثاني

تم التطرق في هذا الفصل للموازنات التقديرية والتي هي عبارة عن خطة الأعمال التي ترغب المؤسسة في القيام بها حيث تتجزأ مسبقاً، غير أن إعدادها يركز على جملة من المبادئ التي يجب الالتزام بها حتى تؤدي الموازنات دورها والمتمثل أساساً في التخطيط، التنبؤ، التنسيق، الرقابة بفعالية كما أن للموازنات التقديرية أنواع مختلفة وهذا حسب المعايير المعتمدة في التصنيف.

وباعتبار الموازنة التقديرية أداة للتخطيط فإنها تستعمل كذلك في عملية الرقابة عن طريق مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المخطط لها ومحددة، ومن ثم البحث عن الانحرافات إن وجدت وتحليلها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

غير أن نظام الموازنات التقديرية يجب أن يتميز ببعض المميزات كدقة التقديرات واعتمادها على أسلوب علمي، بالإضافة إلى مشاركة جميع المستويات في المؤسسة في إعدادها حتى تكون ذات فعالية. إلا أن هناك بعض المشاكل التي يمكن أن تصادف استخدام نظام الموازنات التقديرية مثل المبالغة في التقديرات واستغراقها وقت طويل، وهذا ما أدى إلى توجيه العديد من الانتقادات لنظام الموازنات التقديرية مثل تكلفتها العالية وعدم تعديلها وتحديثها بصورة متكررة ونتيجة الانتقادات سابقة الذكر ظهر ما يسمى بما وراء الموازنة.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

مقدمة الفصل الثالث

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لوظيفة مراقبة التسيير وأساسيات الأداء، سوف نحاول إسقاط ذلك على وحدة مستغانم التابعة لمؤسسة بنتال الجزائر، بولاية مستغانم لتكون حقلا لدراسة الميدانية هذه من خلال دراسة دور مراقبة التسيير و اعتمادها للموازنات التقديرية كأداة فعالة و وسيلة اتخاذ القرارات السليمة.

ولذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي على النحو التالي:

المطلب الأول: تقديم المؤسسة والهيكل العام للمؤسسة.

المطلب الثاني: الموازنات التقديرية للمؤسسة.

المطلب الثالث: العلاقة بين الموازنات التقديرية و مراقبة التسيير في المؤسسة.

المبحث الأول: نظرة شاملة حول المؤسسة.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة.

تقديم المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة « ENOF »

التسمية" المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة " ENOF .

- ر أس مالها: 670.000.000 دج.

- المقر الاجتماعي: المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة مجمع 31

شارع محمد خطاب حسان بادي.

عرض تاريخي:

إن مجمع هو مؤسسة وطنية تختص بإنتاج المنتوجات المنجمية غير الحديدية و المواد النافعة. و هي مؤسسة ذات امتداد وطني و دولي تختص في مسار التنمية الاقتصادية عبر النشاطات المنجمية المعتمدة على التنقيب في مواد المناجم، استغلالها و معالجتها. و هي مرتبطة بهولدينغ سايد ماين¹.

إن المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة أوجدت إثر إعادة هيكلة للمؤسسة الوطنية للتنقيب و استغلال المناجم، طبقا للمرسوم رقم: 83-442 المؤرخ في 17/07/1983.

و مجال نشاطها يرتكز على تقييم أماكن التنقيب عن المواد غير الحديدية و المواد النافعة و الركامات على المستوى الوطني.

و قد تم تحويل المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة إلى مؤسسة مساهمة أمام موثق الجزائر العاصمة في 21/05/1990 إثر قرار للمجلس الوطني

¹ www.enof-mines.com,23 mars 2014,08 :37h.

للتخطيط، و قد استفادت من رأس مال قدر بـ 50.000.000 دج طبقا للقرار رقم 1222 المؤرخ في 29/05/1989.

و قد مرت المؤسسة نحو التسيير الذاتي بعد الشروط المقررة و المعلنة من طرف المجلس الوطني للتخطيط بعد الإشعار رقم 390 المؤرخ في 04/12/1990 و المضمن في إطار المخطط الوطني للتنمية و تطوير المنتوجات المنجمية و تسويقها.

و قد زاد رأس مال المؤسسة بعدها إلى حوالي 75.000.000 دج في سبتمبر 1993 بزيادة قدرت بـ 25.000.000 دج الموقعة بفضل نسبة مساهمة المناجم لإتمام مشروع كاولين-الميلية المدرج في البرنامج المقدر بـ 111.600.000 دج. في ديسمبر 1993، سجل ارتفاع قدر بحوالي 36.600.000 دج في رأس مال المؤسسة الجزائرية للفلس بار، وُقعت بفضل مساهمة الشركة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة، و قد بلغ 670.000.000 دج في أبريل 1998.

المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة مساهمة في كل من:

مؤسسة إينور لاستغلال مناجم الذهب في الهقار.

رأس مالها: 880.000.000 دج.

مساهمة المؤسسة فيها: 10% ما يعادل 88.000.000 دج.

المؤسسة الجزائرية للفلسبار لاستغلال الفلسبارات.

رأس مالها: 150.000.000 دج.

مساهمة المؤسسة فيها: 57% ما يعادل 85.500.000 دج.

المطلب الثاني: أهداف و مهام المؤسسة.

1- المهام

تختص المؤسسة الوطنية للمنتجات غير الحديدية و المواد النافعة باستغلال المناجم تحت الأرضية و المناجم المفتوحة (السطحية) من أجل إنتاج المعادن غير الحديدية و المواد غير المعدنية، و يهدف المجمع لإنتاج و تسويق و تطوير المواد المنجمية.

تستغل المؤسسة ما يزيد عن 19 منجما و ميدانا، و تنتج معادن متنوعة منها: الزئبق، مركز الزنك، مركز الرصاص، الباريت، البنتونيت، التربة المبيضة، الدياتوميت، كربونات الكالسيوم و الحصى.

من خلال تقدم مثابر، يتميز منتج المؤسسة بنوعية تقنية مثبتة المدعم لتواجدها عبر عشرين دولة في العالم، هذا التواجد في مستوى السوق العالمية من خلال مواد منجمية غير حديدية و مواد غير معدنية راجع لجودة منتجاتها هذه، كما هو راجع كذلك لكفاءة فريق عملها التقني المستقر و المتخصص¹.

إن تطور مجمع المؤسسة يمكن ملاحظته من خلال الاستثمارات التي يلتزم بها كل عام في عمليات التنمية في إطار تطوير مراكز تقني جديدة.

2- الأهداف

تتمثل أهداف المؤسسة الوطنية للمنتجات غير الحديدية و المواد النافعة في:

سد شكاوى الزبائن بـ 50% خلال الثلاث سنوات 2001-2003، و هذا باتخاذ منهج ملائم لمعالجة الخلافات و الإتيان بتصويبات حرصا على احترام متطلبات الزبون.

¹www.enof-mines.com,23 mars 2014,08 :37h.

وضع منتوجات ذات جودة في متناول الزبائن وحرص على الانتظام عن طريق توفير مخزون احتياطي سينمو خلال الثلاث سنوات الأولى:

الجدول رقم(03-01):مخزون احتياطي للمنتوجات

المنتوجات	2001	2002	2003
الباريت	من 5000 إلى طن 10.000	من 3000 إلى طن 5000	من 1000 إلى طن 3000
البتاريت	1200 إلى طن 1500	من 800 إلى طن 1200	من 500 إلى طن 800
التربة المبيضة	من 800 إلى طن 1000	من 500 إلى طن 800	من 300 إلى طن 500
الكربونات	من 1200 إلى طن 1500	من 800 إلى طن 1200	من 500 إلى طن 800

المصدر: www.enof-mines.com

المطلب الثالث: السياسة المنتهجة و إستراتيجية المؤسسة:

منذ إنشائها قامت المؤسسة بعدة عمليات لتحسين أدائها و رفع مرد وديتها، و من أجل ذلك قامت بالنهوض بشكل معتبر بوضعيتها سواء في المخطط التقني أو المالي. رغم تلك النجاحات المتتالية يبقى عليها أن ترفع عدة تحديات لضمان استمراريتها.

إن المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة اليوم في حالة رخاء ما منحها مكانة تستأثر بالسوق الوطنية، باعتبارها المؤسسة الوحيدة المنتجة و المسوقة للمواد غير الحديدية و المواد النافعة. و هذا الازدهار يبقى رغم هذا مهددا من طرف المنافسة الخارجية و انعكاسات اقتصادات السلم المبنية حاليا عن طريق التكتلات الكبرى، المعززة بانفتاح السوق و قانون المناجم الجديد.

فإن المؤسسة كمول تقليدي للسوق المحلية و بعض الأسواق الأجنبية، تعاني في المقابل من فقدان زبائنها و توجههم نحو مصادر تمويل جديدة تقدم لهم أفضل النوعيات بأرخص الأسعار. كما يتوجب عليها بذل كل الجهود التي يفرضها الوقت الراهن من أجل ضمان الثقة التي يوليها لها زبائنها بإرساء ثقنتهم فيها أنها مؤسسة متينة و دائمة. و بضمان استقرارها تكفل انتظام منتوجاتها و جودتها و طرح أفضل الأسعار التنافسية.

و إن امتلاك المؤسسة لورقة رابحة من خلال ثراء و تنوع مناجمها، يوجب عليها بذلك تسريع نموها و بلوغها بالتالي و بسرعة عالية حجما يخولها من حيازة مرتبتها نهائيا، و فرض ذاتها في السوق المحلية و الجهوية.

و في هذا الإطار تسعى المؤسسة في المدى القريب لإنجاز مشاريع جديدة تخص:

إعادة هيكلة المؤسسة من خلال تفريع وحداتها و تحويلها لمجمع واحد، مجمع المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة.

و تختص إعادة الهيكلة هذه في مرحلتها الأولى بأربعة فروع بما فيها الفروع المختصة بال: باريت، بنتونيت، كيزلزوكي و كاولين. و تتبع بتفريع وحداتها الخاصة بالمنتجات غير الحديدية، و في نهاية المطاف تفريع وحدات الحصى.

إن مخطط التنظيم هذا يسعى لتحرير الوحدات التي تمتلك حاليا احتمالية نمو مهم، يهدف لتمكينها من تركيز نموها و إخراج السبل التي تعود عليها بإمكانية بلوغ حجم ناتج مع احتمال مواجهة أي منافسة.

1-انتعاش القدرات الإنتاجية الحالية خاصة فيما يتعلق بالباريت ، البنتونيت، الكيزلغور،

كربونات الكالسيوم، التربة المبيضة و الحصى، مع ما تخوله مراكز التنقيب الحالية.

يجب على الاستغلال أن يكيف مع حجم المخزون و التوجهات العالمية لهذه المنتوجات.

و إن هذا الرفع من مستويات الإنتاج التي يجب أن تبلغ على الأقل ضعف الإنتاج الحالي، سيتمكن وحداتها من البروز من العتم أمام ثقل المنافسين الآخرين، و فرض منتجاتها عبر الجودة و نوعية الأسعار.

2- تطوير مجال العمل و الخبرة الفنية للمؤسسة بواسطة إعادة تأهيل الأعمال المنجمية.

هذه العملية التي ستمس كل مجالات النشاط تطمح للدفع بالمؤسسة نحو نهج الحدائة في معاملاتها و تجهيزاتها و وسائلها الإنتاجية، و في طريق عملها و نوعية مواردها البشرية لتقوية تنافسيتها.

وتأتي هذه الخطوة للرفع من مستوى و مركز المؤسسة و وضعها في مصاف نظيراتها المفروضة من أجل أي استثمار و/أو حتى تطلعا لافتتاح مناجم جديدة.

التمكن و ضمان جودة المنتوجات عبر مطابقتها لمعيار إيزو 1.49/2009¹

و ستعمم هذه العملية التي تختص مباشرة بالمنتجات الموجهة للتتقيبات النفطية، على بقية منتوجات المؤسسة، و تركز على:

- ضمان جودة و استقرار منتجاتها.

- منح الثقة للزبائن و الضمان لهم جدية و خبرة المؤسسة خصوصا النوعية المؤكدة لمنتجاتها.

- إعادة بعث التناسق و المطابقة في عمليات الإنتاج.

3-الإخلاص للزبائن و احترامهم بأخذ مقتضياتهم بعين الاعتبار، و ذلك بمنحهم في البادئ منتوجات مطابقة للمعايير الدولية و من ثمة مستجيبة لمتطلباتهم.

¹ www.enof-mines.com,23 mars 2014,08 :37h.

4- تنظيم مجمع المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة:

ينتظم المجمع في ست شركة فرعية و قسم غير مختص بالمنتجات الحديدية و الذي يسيره المجمع نفسه.

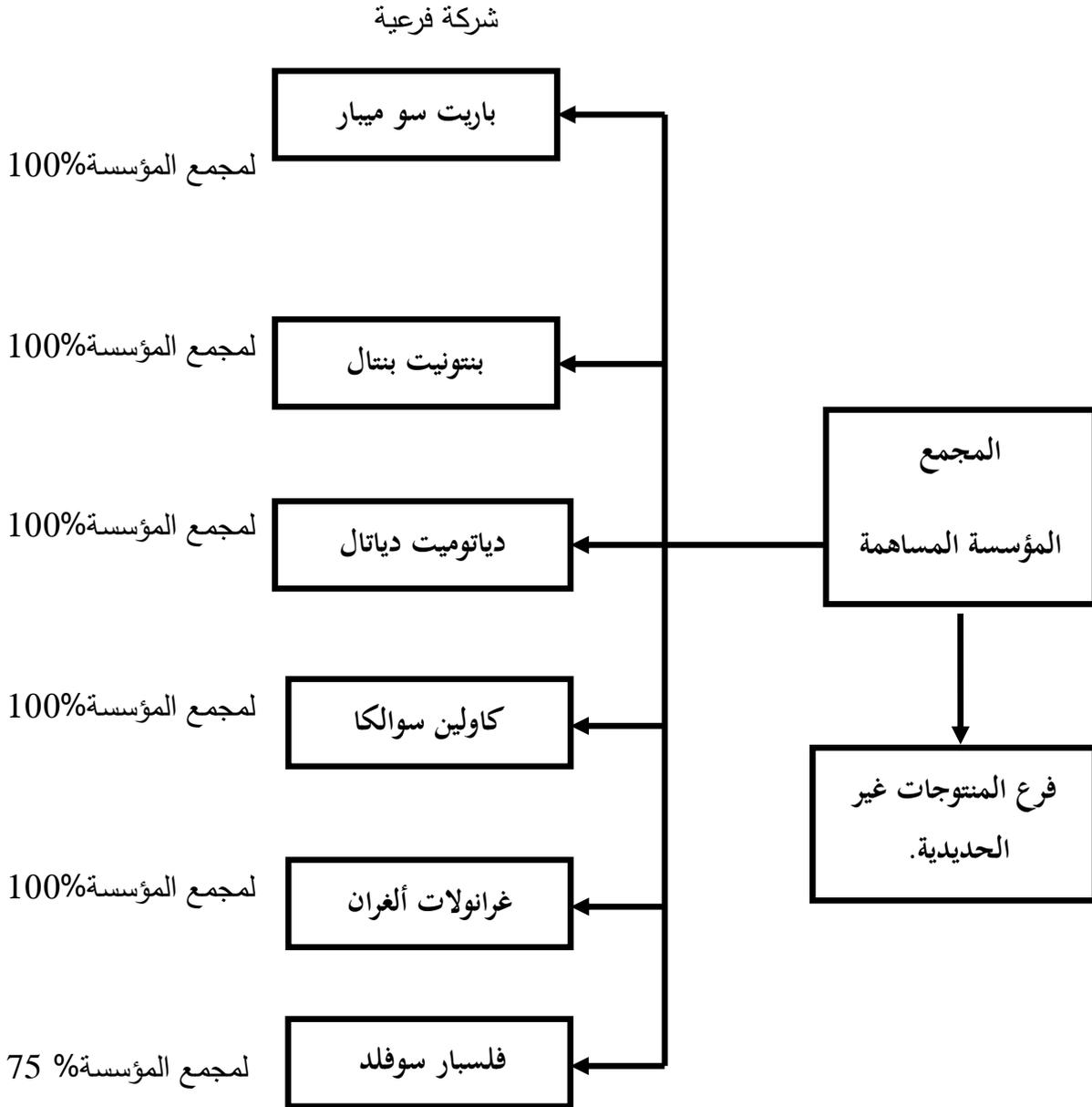
المبحث الثاني: دراسة الموازنات التقديرية للمؤسسة.

المطلب الأول: تقديم الهيكل العام للمؤسسة.

يتكون المجمع من 7 شركات فرعية ولها حصص فيها كما هي موضحة في الشكل التالي

الهيكل التنظيمي لمجمع المؤسسة

الشكل رقم (03-01) الهيكل التنظيمي لمجمع ENOF



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

ثانيا: دور و وظيفة كل شركة فرعية :

1- شركة مساهمة سوميبار :

أنشأت في الأول يناير 2001.

رأس مالها: 180 مليون دينار.

القوة العددية للعمال: 700 عامل.

تستغل حاليا ثلاثة مناجم للباريت، منجم بوقا يد الواقع في ولاية تيسمسيلت، منجم عين ميمون الواقع في ولاية خنشلة، منجم ملال الواقع في ولاية تلمسان.

القدرة الإنتاجية لهذه المناجم الثلاثة تقدر بحوالي 140.000 طن من الباريت سنويا موجهة للتنقيب النفطي.

و يقدر الإنتاج الراهن بحوالي 60.000 طن سنويا، حيث يبلغ متوسط قيمة التداول الإجمالية 540 مليون دينار

إن إمكانات المؤسسة الفرعية مهمة بسبب منجم درايصة الذي يحوي أزيد من 6.000.000 طن.

- التنمية المقترحة:

- رفع مستويات الإنتاج بتهيئة استثمار من أجل تنمية المخزونات الباطنية الموجودة في الوحدات المستغلة حاليا.

- تهيئة و تنمية منجم درايصة من خلال إنجاز دراسة جدوى لتفعيل إنتاجه.

- السيطرة التامة على السوق المحلية و النفوذ الجوهري في الأسواق المجاورة.

- تطوير و إنتاج الباريت ذو نوعية عالية.

2- شركة مساهمة سواكا:

أنشأت في الأول يناير 2001.

رأس مالها: 90 مليون دينار جزائري.

اليد العاملة: 160 عاملا.

تستغل الشركة المساهمة لسوالكا وحدتين:

1 مركب الكاولين بالميلية الموجود على بعد 3 كيلومتر من بلدية الميلية (ولاية جيجل) التي تحظى ببني تحتية (ميناء جيجل، سكة حديدية على بعد 1.5 كلم، طرق، غاز، ماء...).

2 وحدة جبل دباغ المتواجدة في قالمة.

إن القدرة الإنتاجية لهذه المؤسسة الفرعية تقدر بـ 60.000 طن من الكاولين، من 50.000 طن آتية من مركب الميلية، حيث يبلغ متوسط قيمة التداول الإجمالية لذات المؤسسة الفرعية 360 مليون دينار جزائري سنويا

و تقدر مخزونات هذين المنجمين بحوالي: 6.000.000 طن بالنسبة لمنجم الميلية، و 150.000 طن بالنسبة لمنجم جبل دباغ.

-التنمية المقترحة:

تحسين نوعية المنتوجات (كالمبيضات و ما يتعلق بالخزف المسكوب) و رفع مقدرة الإنتاج.

3- المؤسسة المساهمة دياتال:

أنشأت في الأول يناير 2001.

رأس مالها: 20 مليون دينار.

اليد العاملة: 110 عامل.

إن المؤسسة الفرعية دياتال تستغل في الوقت الراهن:

1 منجم الدياتوميت الواقع في تالهايت على بعد 5 كيلومترات جنوب شرق مدينة سيق، مكان تمركز مصنع المعالجة المتواجد على مسافة 50 كلم من مدينة وهران و 40 كلم من مدينة معسكر.

تقدر قدرة الإنتاج بحوالي 8000 طن سنويا.

يباع هذا الإنتاج في السوق الوطنية، بينما جزء منه (حوالي 1000 طن) يتم تصديره.

يقدر المخزون الباطني بحوالي 6.500.000 طن.

2 منجم كربونات الكالسيوم في واد أوقاز المتواجد على بعد 6 كيلومترات من مدينة سيق، و حسب تقدير أولي يقدر مخزون هذا المنجم بحوالي 22 مليون طن.

و يتم الاستغلال الراهن له في القسم الخارجي منه (المفتوح) موفرا ما يعادل 8000 طن سنويا موجهة لصناعة الزجاج.

و يبلغ متوسط قيمة التداول الإجمالية المنجزة من طرف هذه المؤسسة الفرعية بحوالي 60 مليون دج.

-التنمية المقترحة:

سطرت المؤسسة كهدف أن تستثمر في:

1 بناء مصنع جديد لإنتاج الدياتوميت يتناسب و حجم المنجم.

2 إنجاز مصنع لإنتاج كربونات الكالسيوم بقدرة من 80 إلى 100.000 طن سنويا في مستوى موقع التنقيب أوقاز.

4- الغران:

أنشأت في الأول يناير 2002.

رأس مالها: 70 مليون دينار.

اليد العاملة: 860 عاملا.

و تستغل هذه المؤسسة 8 ميادين موزعة على كافة التراب الوطني.

جدول رقم (02-03) وحدات الغران.

الوحدة	قدارة	أرزيو	فودة	أذرار أوفارنو	قستار	الغدير	تيمزريت	تيولت
المكان	بومرداس	وهران	الشلف	بجاية	سطيف	سكيكدة	بجاية	أم البواقي

المصدر: من انشاء الطالبة

يقدر الإنتاج بحوالي 3.000.000 طن سنويا، و أيضا تقدر قيمة تداولها بـ 1200 مليون دينار.

-التنمية المقترحة:

إن المؤسسة المساهمة الغران المستغلة لـ 8 ميادين تنقيبية و الممتدة على كافة شمال البلاد، تطمح للتموقع على مستوى مناطق معينة و تطمح لزيادة حصتها في السوق و مرد وديتها، نتيجة لخبرتها في الميدان و جودة منتجها.

الأهداف المرجوة على المدى القريب: 4.000.000 طن سنويا.

- مؤسسة مساهمة سوفال د:

أنشأت في 15 مارس 1995.

رأس مالها: 150 مليون دينار. اليد العاملة: 70 عاملا

- مساهمو المؤسسة:

- مجمع المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة 57%

- مجمع إيكو " ECO " 43 %

و تستغل هذه المؤسسة الفرعية حاليا منجم الفلزيت (حجر بركاني) في عين بربار المتواجد على مسافة 40 كلم غربا من مركز ولاية عنابة. إن الطاقة الكهربائية و الماء متوفران، كما تبلغ القدرة الإنتاجية لهذا الفرع 20.000 طن سنويا، وتقدر القيمة التداول الإجمالية لها بـ 43 مليون دينار، كما يقدر المخزون الباطني للفلزيت البوطاسي بـ 3.7 مليون طن.

- التنمية المقترحة:

و تركز أهداف تطوير هذه المؤسسة الفرعية على:

بناء مصنع جديد بغية رفع مستويات الإنتاج إلى حد كبير (من 80 إلى 100.000 طن سنويا) و تحسين نوعية المنتوجات.

6- قسم المواد غير الحديدية:

اليد العاملة: 520 عاملا.

يستغل مجمع المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة حاليا 3 مناجم و يقوم بإنتاج مركز الرصاص و الزنك و الزئبق

الجدول رقم (03-03): مناجم الرصاص و الزنك و الزئبق.

نوع الإنتاج	المكان	المناجم
إنتاج مركزات الرصاص الزنك.	تلمسان	منجم العابد
إنتاج مركزات الزنك.	سطيف	منجم خرزة يوسف
إنتاج الزئبق.	سكيكدة	منجم إسماعيل

المصدر: من انشاء الطالبة بالاعتماد على وثائق الشركة.

و تقدر قيمة التداول الإجمالية لهذه المؤسسة الفرعية بـ 300 مليون دينار سنويا، وتتنوع مشاريع التنمية و الاستثمار فيما يتعلق بمجال النشاط في المواد غير الحديدية.

-تنمية و زيادة المخزون القابل للاستغلال لمنجم الزنك بخرزة يوسف.

-تحويل منجم العابد عن طريق: افتتاح ميدان جديد للحصى في تجرتيلة (تلمسان)، و أيضا إعادة الاعتبار لمنجم الرمل في بويحي (تلمسان)، وإعادة الاعتبار لمنجم الغرانيت ببني سنوس (تلمسان).

و في ما يخص مشاريع الوحدات في طور الاستغلال، تخطط المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة لإعادة الاعتبار و تنمية منجم الزنك بواد أميزور، و الذي يحوي على ما يقارب 30.000.000 طن أي 8.00% من الزنك و الرصاص. و يقع منجم الزنك لواد أميزور على بعد 10 كلم جنوب مدينة بجاية التي تمتلك ميناءً تجارياً، إلى جانب مرفأ نفطي و مطار دولي. و يبعد عن بجاية بـ 1.5 كلم، يربطه بها طريق معبد.

و يمر خط السكة الحديدية الرابط بين الجزائر العاصمة و بجاية على طول 250 كلم شرقاً، بشماله على مسافة 8,00 كيلومترات. فيما يخص الموارد المائية فإنها متوفرة. وتتوفر يد عاملة مؤهلة و محترفة في سكان المنطقة.

ثالثا: تقديم بنتال " مؤسسة بنتونيت الجزائر":

-التسمية: مؤسسة بنتونيت الجزائر 31 شارع محمد حطاب- حسان بادي، الحراش- الجزائر.

تمركز الوحدات الإنتاجية:

مغنية 25، شارع غاروبن صندوق بريد 47،13230، مغنية، تلمسان الجزائر.

مستغانم صندوق بريد 67، سهل الميناء، مستغانم الجزائر.

- الإنشاء: تعد مؤسسة بنتونيت الجزائر- بنتال شركة مساهمة، و هي أحد فروع المؤسسة الوطنية للمنتوجات غير الحديدية و المواد النافعة بنسبة 100%.

ENOF. أنشئت المؤسسة في الأول يناير 2001 في إطار سياسة تفريع مجمع و قد تم رفع رأس المال الذي كان في هذا التاريخ 1 مليون دينار إلى 60 مليون دينار في 22 ديسمبر 2001.

و تشغل المؤسسة أزيد من 290 عاملا.

إن مؤسسة بنتونيت الجزائر- بنتال مصنفة دوليا كآلاتي: إيزو 9002/49

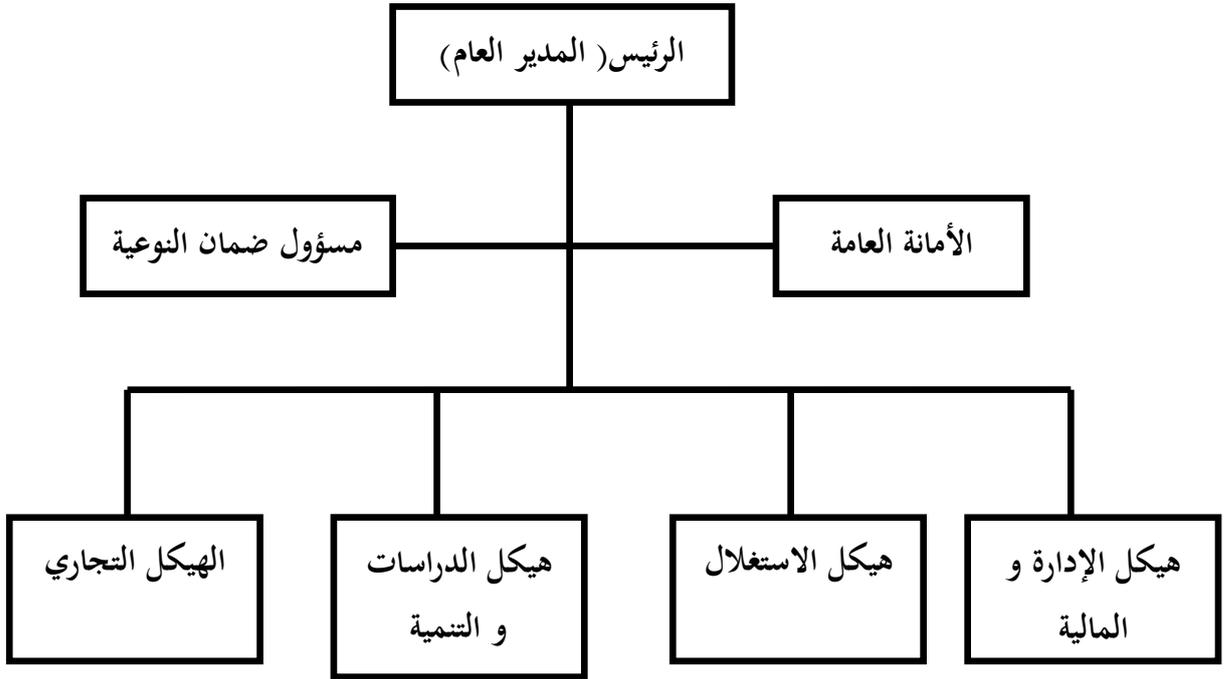
تنظيم مؤسسة بنتونيت الجزائر - بنتال:

تضمن بنتال وحدتي إنتاج:

1 وحدة مغنية المتواجدة في ولاية تلمسان.

2 وحدة مستغانم المتواجدة بولاية مستغانم. و يأتي تنظيمها كآلاتي

الشكل رقم (03-02) وحدة مستغانم لدى بنتال.



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

- نشاطات بنتال:

تكمن مهمة مؤسسة بنتونيت الجزائر في التقيب عن كافة المواد المعدنية الخام غير الفلزية و تطويرها و توطيئها و استغلالها و توزيعها.

- منتجات بنتال: تنتج المؤسسة و تسوق منتوجين

1- التربة المبيضة.

2- البنتونيت.

بالنسبة للبتونيت لدينا 3 أصناف:

- بنتونيت التقيب.

- بنتونيت السباكة.

- بنتونيت الأغراض الصناعية.

مجال النشاط الاستراتيجي "DAS":

يعمل مجال النشاط الاستراتيجي داخل كل وحدة للنشاط الاستراتيجي على تحديد منتوجات مسوقة متجانسة وفق معايير محددة، و يجري هذا التفصيل أساسا على معايير الحاجة و التقنيات و مجموعات الشراء، من أجل تقسيم كامل السوق و تعيين منتجاتها، و يكمن الهدف في رؤية السوق من زاوية نظر المشتري.

و قد ضبطت ثلاثة مقاييس بهدف تجزئة السوق المرجعية إلى سوق المنتج:

احتياجات أو تدابير حسب خاصية المنتج.

التقنيات الموجودة (تشكيلة المنتجات).

فئات مختلفة من المشتريين الواردين.

نلاحظ ضبط عدة من المعايير في كل واحد من هذه المقاييس الثلاثة، و في ميدان نشاطها تضمن المؤسسة مختلف المنتوجات المسوقة، و هذا لتبيين الخدمات المرجوة و الخبرات التقنية، و تحدد مجموعة المشتريين المستخدمين الزبائن المحتملين.

المطلب الثاني: الموازنات التقديرية للمؤسسة.

تعتمد مؤسسة **BANTAL** لمراقبة سير نشاطاتها في الاتجاه السليم واتخاذ الإجراءات التصحيحية على الموازنة التقديرية كأداة أساسية لذلك، بحيث تعتمد عليها بصفة كبيرة وذلك في وضع أهدافها من جهة ومعرفة نقاط القوة والضعف من جهة أخرى.

تعتمد في نشاطاتها على السنة السابقة في وضع التقديرات وضبط رقابة التسيير داخل مصالحتها وهذا ما يساعد في نظر المسيرين على سهولة اكتشاف الانحرافات وتحليلها واكتشاف الأسباب في الوقت المناسب، ومن هذا المنطلق سيتم تقديم الموازنة التقديرية للمبيعات.

فالموازنة التقديرية للمبيعات تعد من بين أهم الموازنات في المؤسسة حيث تستند عليها في إعداد الموازنات الأخرى لذا يجب إعداد تقديراتها بشكل دقيق حتى لا تؤثر على الموازنات الأخرى.

تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد موازنة المبيعات على عاتق مدير المبيعات ويجب أن تكون موازنة المبيعات شاملة ومتكاملة ومرتكزة على الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة.

ولإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات تقوم المؤسسة -الجزائرية وحدة مستغانم- بتقدير مبيعاتها مستقبلاً أو بالأحرى بتحديد حجم المبيعات التي تريد الوصول إليها في السنة

المقبلة ، وهي مهمة تتولى القيام بها الوحدة المركزية أو الشركة الأم التي تقع في الجزائر العاصمة والتي تقدم للمؤسسة الفرع - وحدة ورقلة - تقديراتها السنوية المتعلقة بكمية المبيعات و المشتريات والأسعار.

وقبل القيام بعملية تقدير الطلب المستقبلي على إنتاج المؤسسة فإنه يجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

- إستطاعة المؤسسة على إنتاج السلع المقترحة.

-تحديد إمكانيات الإنتاج المتاحة للمؤسسة من حيث مدى توفر الآلات وإستطاعتها وتوفر التجهيزات والمعدات

المختلفة التي لها تأثير على التصنيع وإنتاجية المؤسسة، ومدى قدرتها على إنتاج السلع المقترحة.

-ساعات العمل.

-عدد اليد العاملة وقدرتها.

-دراسة الطلب في السوق وذلك إعتمادا على مايلي:

- دراسة أذواق ورغبات المستهلكين.

-دراسة مستويات الدخل وتفاوتها.

وبعد الحصول على كل المعطيات التي تحتاجها مصلحة المبيعات تشرع اللجنة المختصة بإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بتخطيط المبيعات للسنة القادمة وذلك بإتباع الطرق الآتية:

1 تقدير المبيعات بواسطة الخبرة والتجربة المكتسبتان لدى مدير مصلحة المبيعات ، مع الأخذ بعين الاعتبار آراء

وكلاء البيع والوسطاء في كل المصالح الموجودة على مستوى الوحدات الفرعية لكي تكون موازنة المبيعات الشاملة لكل مناطق الوطن.

والأخذ بعين الإعتبار أيضا العوامل التي قد تكون لها تأثير على أرقام المبيعات مستقبلاً كالأسعار والتعديلات في التصميم وتحسين الجودة وعدد الزبائن وأذواقهم . حيث يقوم مدير مصلحة المبيعات بتقدير المبيعات لثلاثة سنوات.

تعتبر الخبرة المكتسبة أهم طريقة يعتمد عليها مدير مصلحة المبيعات لتخطيط الإنتاج ، لكن هذا لا يمنعه من استعمال الطرق العلمية للتأكد من صحة تقديراته.

والطريقة العلمية التي يمكن استعمالها هي الطريقة الكمية عن طريق السلاسل الزمنية:

التنبؤ يعتبر أول خطوة لأية وظيفة إدارية خاصة إدارة المبيعات، كما يهدف إلى تحسين تقديرات المبيعات من خلال تحديد النموذج المناسب للتقدير مما يضمن الابتعاد عن الأخطاء في تقدير حجم المباع وما يأتي من وراءه من تقدير وتسيير جيد لباقي الوظائف الأخرى التي تمثل المبيعات مؤشرا هاما تتبع له.

سنحاول تناول الموضوع بشكل مبسط من خلال دراسة أحد نماذج السلاسل الزمنية وأحد نماذج الانحدار و ليكن " نموذج الانحدار البسيط".

استخدام معادلة الانحدار الخطي البسيط في التنبؤ :

X الخاص بفترة التنبؤ والذي سنرمز له ب X_{PR} إما أن يكون المتغير المستقل معطى، وبالتالي العملية تصبح بسيطة، حيث نقوم بالتعويض بقيمته في المعادلة المقدره ومن ثم يتم الحصول على مستوى Y المتنبأ به و الذي نرمز له بالرمز Y_{PR} .

و إما أن قيمة X_{PR} غير معلومة و بالتالي X_{PR} هي نفسها محل توقع، ويتم التنبؤ بها بإحدى طرق التنبؤ حيث عادة وفي أغلب الأحيان يتم استخدام معادلة الاتجاه العام) إذا كانت السلسلة الزمنية X بها اتجاه عام.

ليكن لدينا المتغيرين x و y كالآتي.

X : المدة بالاشهر

Y : المبيعات المحققة

نريد تحديد تقديرات المبيعات لوحدة مستغانم كالآتي: لدينا حجم المبيعات الكمية من سنة 2007 الى غاية السنة السابقة (2013).

الجدول رقم (03-04) المبيعات المحققة

السنة	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
المبيعات	13437	15008	14371	14152	14476	15327	14874

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

نلاحظ ان حجم المبيعات عرف تطورا ملحوظا في السنوات 2007-2012 إلا أنها شهدت انخفاضا في سنة 2013 نظرا لتكدس المخزون و ذلك لظروف سياسية، و اقتصادية

الجدول رقم (03-05) المبيعات الكمية حسب كل منتج (الوحدة بالطن).

2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	المنتج
8465	8187	8261.75	8762.75	6360	5362	5555.5	تنقيب النفط (Forage pétrolier)
5053	4838	3834.80	3192.55	4976.95	6329.3	4963.9	التنقيب الهيدروليكي (forage hydraulique)
530	1320	1180	960	1380	1539	1240	تصدير (forage export)
57	34	39.25	100.5	169.3	187.2	274.6	السباكة (fonderie)
769	948	1159.34	1135.9	1485	1590.8	1402.3	منتج للصناعة الثقيلة (BCI)
14874	15327	14475	14151	14371	15008	13437	المجموع الفعلي
15800	15500	17000	17000	16500	15500	15500	المجموع المتوقع
94	99	85	83.3	87.1	96.8	86.7	المعدل

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

اما الجدولين المواليين فيبين توقع المبيعات بالكمية و بالقيمة.

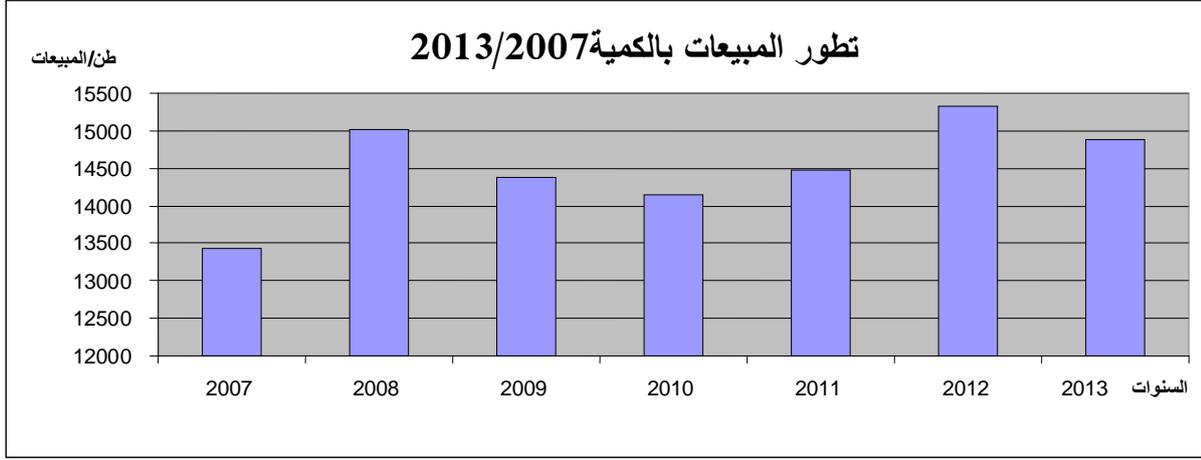
الجدول رقم (03-07) توقعات المبيعات بالكمية 2013

المنتجات	2012	الهدف 2013	التوقعات	المحقق	%	توقعات الاغلاق 2013	%
حفر النفط	8187	9000	6750	6215	92	8465	94
حفر الهيدروليكية	6158	6000	4480	4063	91	5583	93
السيباجة	34	100	70	27	38	57	57
م.ص.ث	948	700	520	589	113	769	98
الكمية	15327	15800	11820	10840	92	14874	94

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الجدول رقم (03-08) توقعات المبيعات القيمة 2013

المنتجات	2012	الهدف 2013	التوقعات	المحقق	%	توقعات الاغلاق 2013	%
حفر النفط	109060	115758	86823	82672	96	111613	96
حفر الهيدروليكية	75315	70935	52969	47334	90	65299	92
السيباجة	371	1100	770	294	38	624	57
م.ص.ث	7009	5040	3744	4320	115	5616	99
الكمية	191757	192833	144306	134620	93	183152	94



المصدر: انشاء الطالبة بالاعتماد على معلومات المصلحة التجارية.



المصدر: انشاء الطالبة بالاعتماد على معلومات المصلحة التجارية.

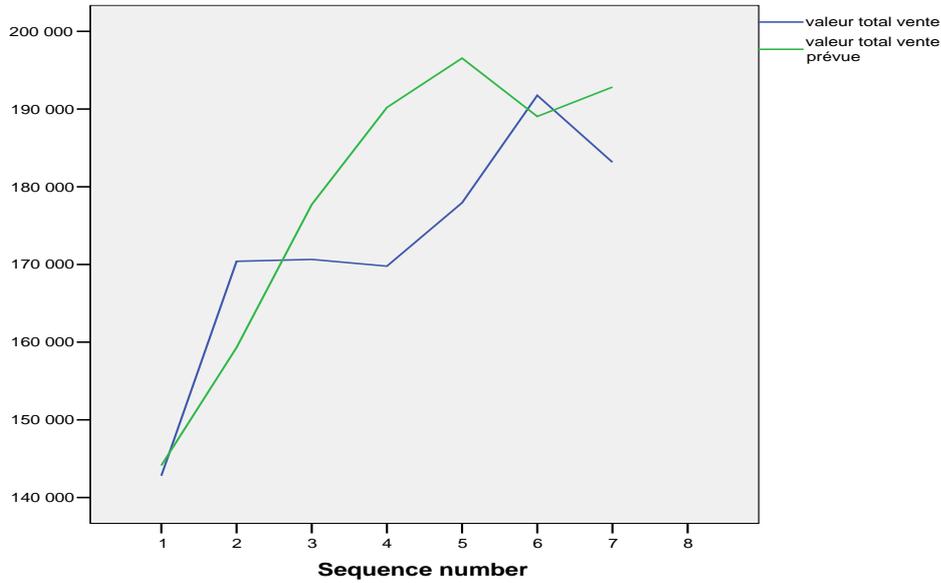
الجدول التالي يبين القيم المقدرة من وجهة نظر المؤسسة و من وجهة نظر الباحثة.

الجدول رقم (03-09) قيم المبيعات المقدرة باستعمال المسح الأسي .

السنوات	قيم المبيعات	قيم المبيعات المقدرة	قيم المبيعات المقدرة باستعمال المسح الأسي
2007	142805	144130	146167
2008	170405	159310	152522
2009	170645	177720	161180
2010	169776	190210	169091
2011	177934	196550	176131
2012	191757	189045	183300
2013	183152	192833	191220
2014			197406

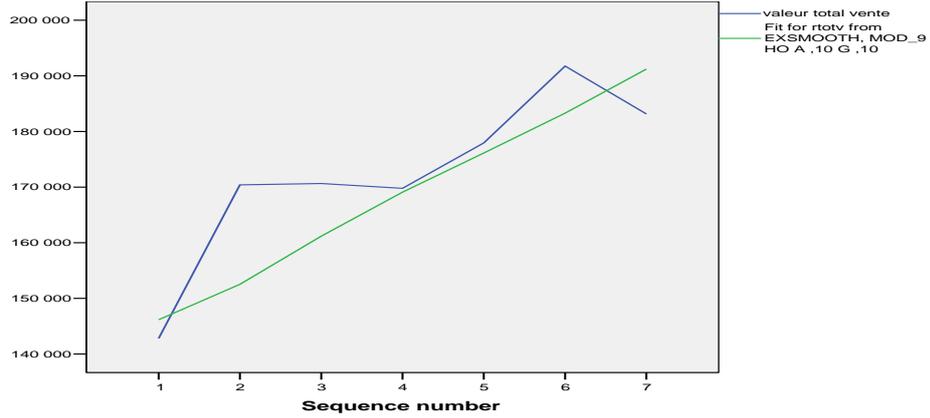
المصدر: من اعداد الطالبة.

نلاحظ في الشكل أدناه تطور قيم المبيعات و قيم المبيعات المقدرة للمؤسسة من وجهة نظر المؤسسة



ولدينا ايضا المبيعات حسب كل منتج.

أما الشكل الموالي يبين قيم المبيعات و القيم المقدرة باستعمال Exponential Smoothing



-يمكن استعمال نفس الطريقة لتقدير العمليات الأخرى و من ثم تحديد الميزانية المقدرة ل 2014 و مقارنتها مع الميزانية المقدرة للمؤسسة لنفس السنة.

أما بالنسبة للموازنات الأخرى فيتم إعدادها انطلاقا من الموازنة التقديرية للمبيعات.

تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد موازنة الإنتاج في المؤسسة على عاتق مدير مصلحة الإنتاج والجودة الذي يحظى بخبرة علمية وعملية في إعداد هذا النوع من الموازنات ويجب أن تكون موازنة الإنتاج شاملة ومتكاملة.

ومرتكزة على الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة، كما أن موازنة الإنتاج يجب أن تأخذ في الاعتبار أوضاع السوق وخطط الترويج، عدد الآلات، عدد العمال، ساعات العمل، مدى إنتاجية الآلة، مدى قدرة الآلة على التحمل وقدرتها على إنتاج كميات كبرى من الغازات المصنعة داخل المؤسسة ... الخ، و من شأنها التي تؤثر تأثيرا مباشرا في تقدير الإنتاجية.

ويتم إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج على مستوى المؤسسة الأم التي يقع مركزها في ولاية الجزائر العاصمة ثم يتم إرسال الموازنات المقدرة المتعلقة بتخطيط الإنتاج للسنة القادمة إلى المؤسسات الفرعية.

ودائما يكون الإنتاج المخطط أكبر من التقدير المحقق، هذا لأن مصلحة الإنتاج تسعى إلى وضع تقديرات أكبر من طاقتها الإنتاجية وأكبر من حجم الطلبات، ذلك تقاديا للوقوع في حالة عدم القدرة على تلبية طلبات زبائنها وإحتياطا منها إذا ما ارتفع الطلب، وهذا يسمح لها بالاحتفاظ بمستوى معين من المخزون يمنحها القدرة على مواجهة إرتفاع الطلب في الفترات القادمة.

ويأخذ مدير مصلحة الإنتاج في عين الإعتبار عند التنبؤ بالإنتاجية للعام القادم مايلي:

- أكبر شيء يعتمد عليه مدير مصلحة الإنتاج هو الخبرة التي يحضى بها بحكم أنه المسؤول عن قسم الإنتاج في المؤسسة فهو أدري بإحتياجات الإنتاج وما يتعلق به.

- عدد العمال، عدد ساعات العمل، عدد الأيام والزمن، طول الفترة اللازمة للإنتاج، إمكانية التخزين، تكلفة الإنتاج القدرة الإنتاجية للآلة (إستطاعة)، المخزون المتبقي من السنة الماضية، الكفآت والإطارات الموجودة في المؤسسة الحالة المالية للمؤسسة (القدرة المالية)، إحتياجات السوق.

- وتعتمد المؤسسة في تخطيط موازنة الإنتاج على الموازنة التقديرية للمبيعات فتخطيط الإنتاج يأتي بعد تخطيط

المبيعات. والعلاقة التالية توضح طريقة التنبأ بإنتاجية المؤسسة للسنة المقبلة:

$$\text{الكميات الواجب إنتاجها} = \text{المبيعات التقديرية} + \text{مخزون نهائي من المنتجات التامة الصنع} - \text{مخزون أولي من المنتجات التامة الصنع}$$

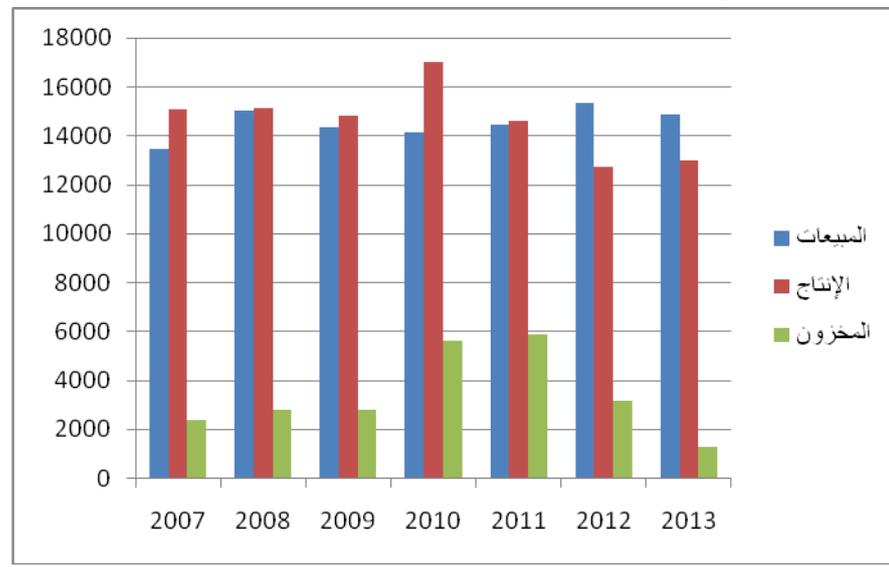
يوضح الجدول الآتي تطور حجم المبيعات، الإنتاج و المخزون من 2007 إلى 2013:

الجدول رقم(03-09) تطور الإنتاج والبيع و المخزون.

البيان	13437	2008	2009	2010	2011	2012	2013
المبيعات	13437	15008	14371	14152	14476	15327	14874
الإنتاج	15085	15147	14820	17009	14620	12742	12987
المخزون	2374	2823	2823	5616	5872	3193	1306

المصدر: انشاء الطالبة بالاعتماد على مصلحة الإنتاج و البيع.

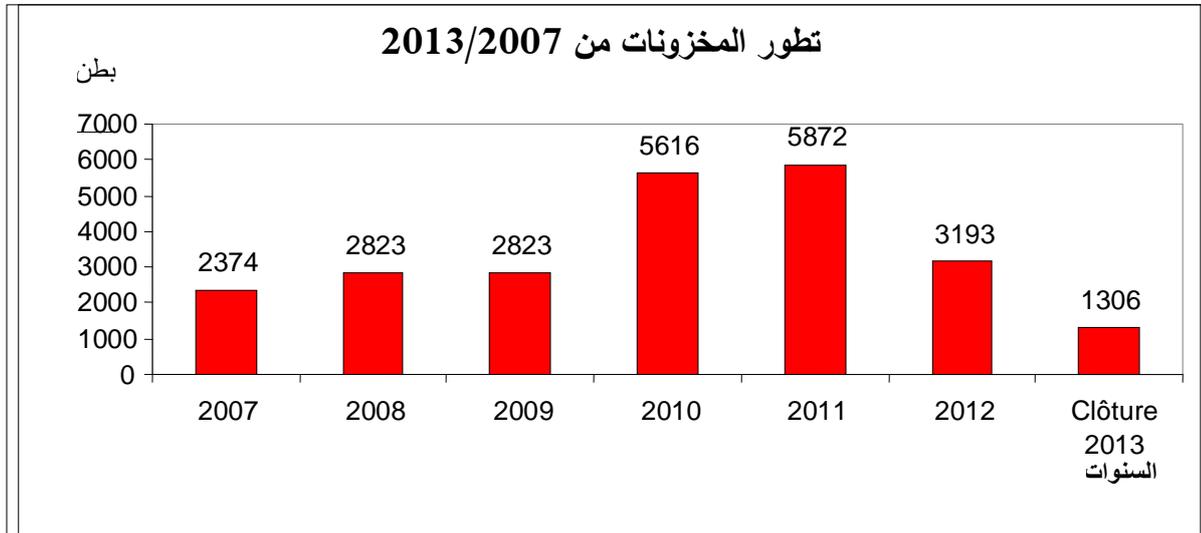
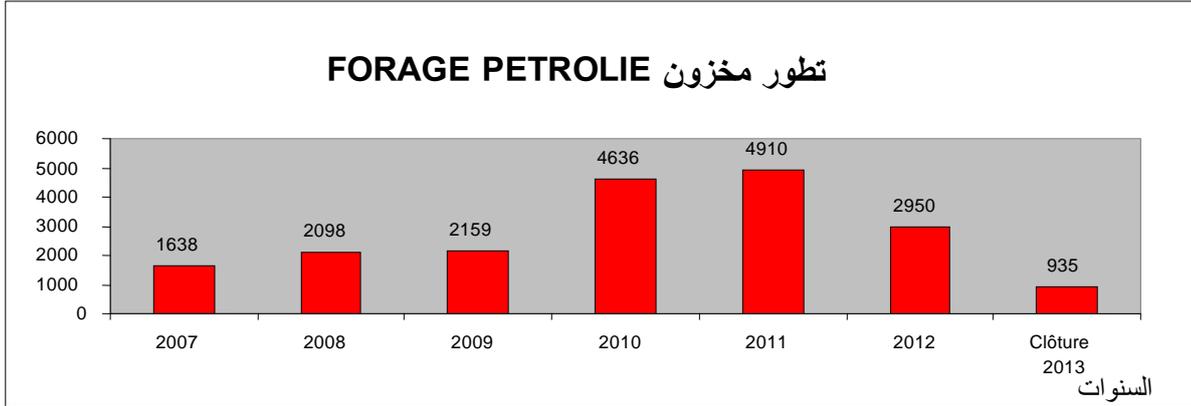
الشكل البياني(03-01) تطور الإنتاج والبيع و المخزون.



أما الجدول الموالي يوضح حجم ارتفاع المنتج حسب كل منتج من 2007 الى غاية 2013:

الجدول رقم(03-10) تطور المخزون حسب كل منتج

المنتجات	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
تنقيب لنفط	1638	2098	2159	4636	4910	2950	935
تنقيب هيدروليكية	557	194	593	902	826	185	369
السباكة	1	73	0	2	0	0	1
الصناعات الثقيلة	41	10	72	77	137	58	0.5



- تحليل البيانات

1 تحليل البيانات الإنتاج والمبيعات والمخزونات للوحدة من مستغانم يظهر:

2 القدرة على إنتاج وحدة رئيسية وقدرته على إنتاج 18000 إلى 17000 طن من المنتجات سنوياً.

3 استقرار في الوحدة، خلال السنوات (2007 ، 2008 ، 2009) بمتوسط سنوي حوالي 15000 طن.

4 استقرار المبيعات بمتوسط سنوي حوالي 14000 إلى 15000 طن.

5 استقرار وتجديد مخزونات متفاوتة قليلاً سنوياً حوالي 2000 إلى 3000 طن في متوسط للسنوات 2007-2009.

6 زيادة في مخزونات خلال عام 2010 أساساً إلى زيادة إنتاج 17000 ر وانخفاض مبيعات 14150 طن، الذي انعكس في سنة 2011 و 2012 على الرغم من انخفاض في الإنتاج منذ شهر أبريل، 2011 في حوالي 80% من التوقعات المحددة.

إلى نهاية 2010 (5726طن) وخلال سنة 2011/2012 أن تصبح حرجة الأرصدة تتوافق مع إنتاج 03 إلى 04 أشهر من إنتاج BANTAL وتجدر الإشارة إلى أن أكثر من 90% من هذه الأرصدة على مستوى إيداع حاسي مسعود .

7 انخفاض تدريجي لمخزونات الأرصدة من 2011 إلى 2013 من 5872 الى 1306طن . وهذا من انخفاض الإنتاج في التنقيب عن النفط مع الاعتبار ان المخزونات الحالية المتدهورة HMD التي تحتاج الى إعادة التصحيح في الجودة المطلوبة من أجل تسويقها .

8 الأرصدة في نهاية عام 2012 هي 3192.5 طن، منها الأغلبية تتألف من البنتونيت الحفر ناقلة النفط بكمية 2950 طن ، و 2652.5 طن المتدهورة (جودة المنتج والتغليف) لإيداعها بحاسي مسعود.

من أجل تجديد الأرصدة المذكورة وجب العمل على إعادة التدوير في بداية عام 2013، ومما أدى إزالة 1681.75 طن ، و لكن في أواخر سبتمبر 2013، تم الأخذ بعين الاعتبار إرضاء العميل - عملاء الم مؤسسة بالجنوب- حيث هذا الأخير قد أعربوا عن ارتياحهم الكامل جودة أعمال المؤسسة و إعادة تصحيح المنتج .

9 بالنسبة للمنتجات الأخرى، تم تحقيق الإنتاج على أساس أوامر الطلب المتزايدة مع ضمان مخزون الأمان لمواجهة أي طلب إضافي، و ذلك نظرا :

- إحصاءات الإنجاز في الإنتاج والمبيعات للماضي .

دهور المنتج النهائي.

- تدهور التغليف لتغيير المناخ والتعرض في الهواء الطلق على مستوى HMD، الذي يحفز خسارة قوية للإنتاج.

- تكاليف التخزين التي تؤثر سلبا على نتيجة للشركة،

الجدول رقم (03-11) المنتوجات بالقيمة و بالكمية من 2007 الى غاية 2013.

1 منتج حفر النفط (Forage pétrolier)

البيان	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
المنتج بالكمية	15084	15147	14820	17010	14620	12762	12987
المنتج القيمة	156102.24	157163.8	161002.7	196020	167280	151173	153582

2-منتوج الحفر الهيدروليكية (Forage hydraulique)

البيان	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
المنتج بالكمية	1305.5	7551.2	6515	4458	4819	5518	5813
المنتج القيمة	14491	76959	10881	48459	50603	63237	65189

3 منتج السباكة (Fondrie)

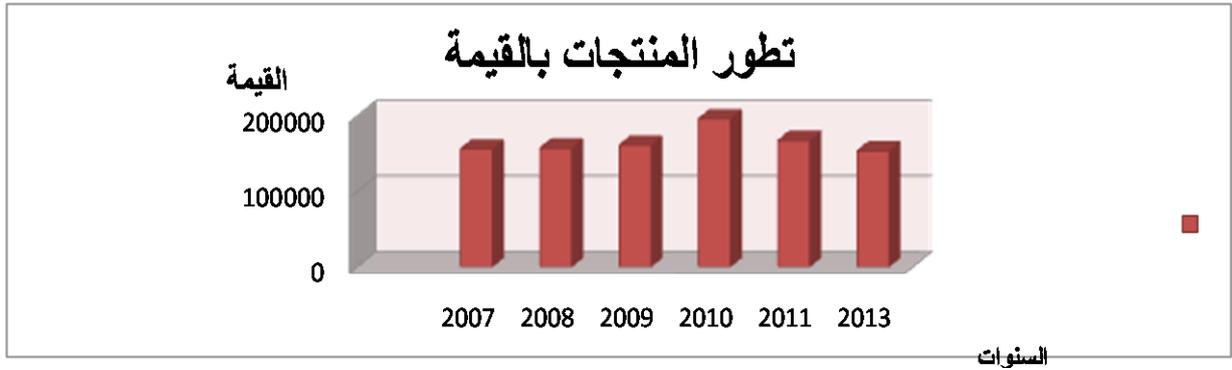
البيان	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
المنتج	262.5	213.75	96.80	101.50	37.75	33.8	58

							بالكمية
638	311.25	385	1015	949	2095	2399	المنتج القيمة

4 منتج الصناعات الثقيلة (Production de charges industries)

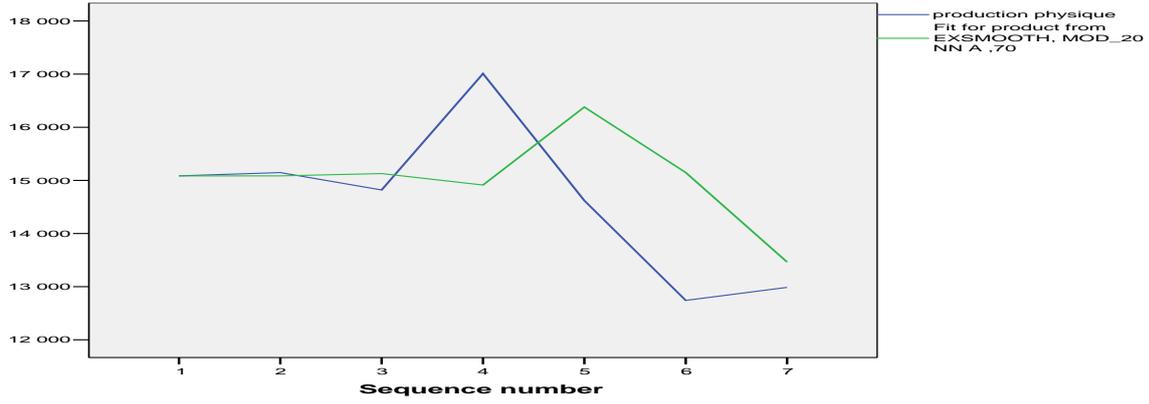
2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	البيان
666	868.75	1219	1135	1547	1559	1393.75	المنتج بالكمية
4795	6255	8779	7951.65	9901	9981	8920	المنتج القيمة

الشكل البياني رقم (03-02) الإنتاج بالقيمة و الكمية.



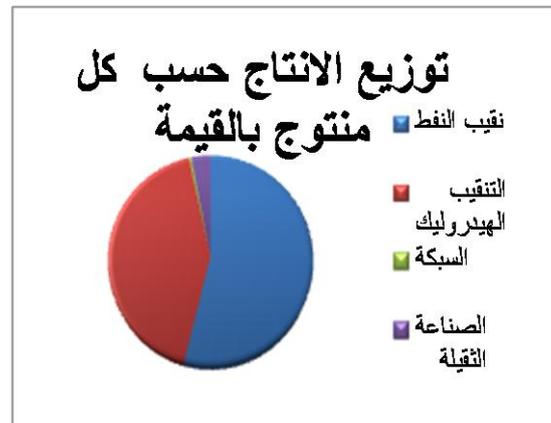
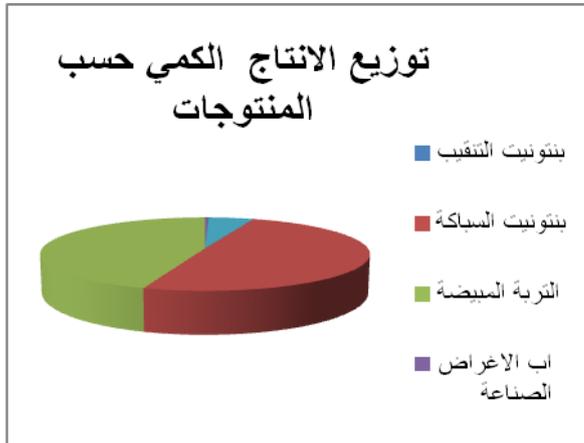


يوضح الشكل البياني تطور حجم الإنتاج خلال الفترة 2013/2007 و هذا يفسر تغيرات حجم المبيعات في نفس الفترة إلا انه لا تحدد القيود الإنتاجية إلا بتحديد قيود تقديرات المبيعات لان كمية المبيعات المقدره هي أساس تحديد كمية الإنتاج الواجب إنتاجها. و باستعمال المسح الآسي نجد القيم المقدره للإنتاج هي:



اشكل البياني رقم (12-03) الإنتاج حسب نوع كل منتج

الإنتاج		السنوات
التقديرات	المسح	
15085	15085,00	2007
15147	15085,00	2008
14820	15128,40	2009
17009	14912,52	2010
14620	16380,06	2011
12742	15148,02	2012
12987	13463,81	2013
	13130,04	2014



خاتمة الفصل الثالث

تعتبر المؤسسة الجزائرية للبنتونيت من أهم المؤسسات الكبرى في الجزائر، وتعتبر المؤسسة الوحيدة التي تقوم بإنتاج منتجاتها الصناعية، نقلها وتوزيعها على المستوى الوطني، وتعتبر وحدة مستغانم وحدة إنتاجية على المستوى الجهوي والمحلي.

تقوم شركة بننال الجزائر بإعداد موازنة تخطيطية سنوية تتعلق بالمبيعات حيث تقوم بتقدير حجم مبيعاتها كل سنة عن طريق تحديد الزيادة في عدد زبائنها وحجم استهلاكهم لمواد البنتونيت بتحديد الطلبات الجديدة إضافة لذلك تعد الشركة أيضا موازنة الإنتاج والجودة كونها مؤسسة إنتاجية بالدرجة الأولى، تهتم بجودة منتجاتها، كما تعد المؤسسة أيضا موازنة الموارد البشرية، موازنة التموين، موازنة الاستثمار، إلا أن أهم الموازنات التي تركز عليها هي موازنة المبيعات والإنتاج.

ومن خلال الموازنات التخطيطية للمؤسسة تبين انه ومع مرور الوقت أصبح للمؤسسة القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها و كمية إنتاجها باستعمالها لطرق كمية تقليدية، إلا أنها مازالت تفتقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في التنبؤ بمكونات موازناتها.

الخاتمة العامة

الخاتمة

تركزت إشكالية البحث حول تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية و مراقبة التسيير في المؤسسة الجزائرية للبنتونيت، وشملت الدراسة الموازنات التقديرية في المؤسسة، وكان الهدف من الدراسة تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية و مراقبة التسيير من جهة ومن جهة أخرى تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية والعمليات التي لوضع التقديرات.

لهذا تمت معالجة إشكالية البحث في فصلين نظريين وفصل تطبيقي بغية الوصول إلى النتائج المرجوة من هذا البحث.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة التطبيقية والمتعلقة بتحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية و مساهمتها في مراقبة التسيير في المؤسسة الجزائرية للبنتونيت نجد ان المؤسسة وتعتمد المؤسسة على الموازنات التقديرية في تنظيم وتنسيق والرقابة على نشاطاتها المختلفة ، كما تعبر الموازنات عن إمكانيات المؤسسة وتخصيصها على إستخداماتها المختلفة ، وتظهر أهمية التخطيط المالي في تخصيص الموارد المتاحة والمحدودة على الإستخدامات المختلفة للمؤسسة وغالبا ماتسعى المؤسسة إلى معرفة مدى إستغلالها للموارد والإمكانيات المتاحة بشكل فعال ولذلك تهدف تحسين أدائها في المستقبل ، وتعتبر الموازنات التقديرية وسيلة هامة ومفيدة في قياس وتقييم أداء المؤسسة من خلال مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط في الموازنة، وهو ما يسمح للمؤسسة بالوقوف على الإنحرافات التي قد تحصل وتصحيحها في الوقت المناسب.

ومن خلال الدراسة التطبيقية ايضا تم تتبع الموازنات التخطيطية التي تقوم بإعدادها مؤسسة بنتال والتي من بينها إعداد موازنة المبيعات التي تمثل إيرادات الشركة ، وموازنة الإنتاج. وللاجابة على الفرضيات السابقة الذكر نجد ان:

- تعد الموازنات التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد المسؤولين الاداريين في عملية صنع القرار، إذ تعتبر أنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- تعد كل من عملية التخطيط وعملية الرقابة من أهم وظائف الموازنات التقديرية، فالمؤسسة تعتمد على تخطيط الأهداف المرجوة والرقابة عليها بإستعمال الموازنات وذلك لتحسين أدائها واتخاذ القرارات المالية الصحيحة والتي تحقق الأهداف المرجوة أو المسطرة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية

- لمراقبة التسيير دور هام في الموازنات التقديرية وإستخدام هذه الأخيرة يتحقق بوجود نظام رقابة فعال فللمراقب المالي دور يتبين لنا من خلال قيامه بتوزيع التعليمات اللازمة لإيضاح آليات إعداد مختلف الموازنات ومتابعة تنفيذها ومدى توافقها وتسلسلها ، كما يقوم بإعداد مختلف الموازنات النهائية مقارنة بين النتائج الفعلية والمقررة لإستخلاص فروقات إيجابية يدعمها أو سلبية يحاول تداركها عن طريق مساعدة المسؤولين في إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وكل هذا يساعد على تقييم الأداء وفرض نظام رقابة فعال داخل المؤسسة ، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

المؤسسة لا تقوم بإعداد موازنة تقديرية باستخدام طرق علمية دقيقة عند القيام بأي خطة مالية ، وهو ما ينفي الفرضية الرابعة .

كما نلاحظ ان شركة بنتال -وحدة مستغانم - تعتمد على أساليب بسيطة في تحديد حجم مبيعاتها من خلال

دراسة تطورها خلال السنوات الماضية ، وربط زيادة حجم المبيعات بزيادة عدد الزبائن. عملية تقدير موازنة الإنتاج والمبيعات تقوم بها الوحدة المركزية الموجودة على مستوى الجزائر العاصمة.

التوصيات:

- 1 يجب على المؤسسة مهما كان نوعها أن تولي اهتماما كبيرا لنظام الموازنات التقديرية داخل المؤسسة باعتبارها أداة فعالة من بين أدوات وظيفة مراقبة التسيير لما تتضمنه هذه الوظيفة من قيمة في معرفة وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.
- 2 يجب على المؤسسة الاعتماد على الأساليب الإحصائية والعلمية في تقدير قيم الموازنات التقديرية وهو ما يسمح لها ببلوغ أهدافها المسطرة بشكل أفضل.
- 3 يجب الاعتماد بدراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة ومعرفة أسبابها من أجل التقييم الفعال لمستوى أدائها.
- 4 عدم الاعتماد على نسبة الزيادة في عدد الزبائن فقط في تقدير حجم المبيعات ، فالزيادة في حجم المبيعات يرتبط بزيادة إستهلاك المنتجات من قبل الزبائن.
- 5 على المؤسسة أن تهتم بتجميع الموازنات الجزئية لتحديد نتيجة الموازنة التقديرية بشكل دقيق وهو مايسمح بقياس فعالية النشاط الذي تقوم به المؤسسة.
- 5 أن تكون لجنة خاصة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية للمؤسسة حيث تتكون هذه اللجنة من مسؤول من مصلحة المبيعات ومسؤول مصلحة الإنتاج والجودة ومسؤول من مصلحة الموارد البشرية للتوصل ، هذا لكي تكون عملية تحليل إنحرافات الموازنة سهلة و كذا معرفة أسباب الإنحرافات ووضع حل يكون مقترحا من أعضاء هذه اللجنة.
- 6 إعداد موازنة شاملة تشمل كل الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة.

يجب الاهتمام بدراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التي تعدها المؤسسة ومعرفة أسبابها من أجل التقييم الفعال لمستوى أدائها.

7 يجب أن يكون لدى المؤسسة نظام معلومات فعال يسمح بالربط بين مختلف أقسامها ويوفر المعلومات اللازمة والتي تفيده المؤسسة في تحديد وضعيتها تجاه الأهداف المخططة.

المراجع

قائمة المراجع العربية

- 1- أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية، مصر، 2002
2003/ص223.
- 2- احمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1975
ص66.
- 3- إبراهيم عبد اهادي محمد المليجي، " الإدارة مفاهيمها وأنواها وعملياتها"، دار المعرفة الجامعية
مصر، 2005 ،ص328.
- 4 - خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية"، دار وائل للنشر والتوزيع،
الأردن، 2010، ص398.
- 5- ناصر نور الدين عبد اللطيف، المعرفة المحاسبية لغير التجاريين تطبيقات عملية في مجالات متنوعة،
الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص316.
- 6- عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي،
الدار الجامعية طبعة نشر وتوزيع، مصر، 1998 ،ص11.
- 7 -بشير العلاق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان،الأردن،
2008، ص329.
- 8 - عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة دراسة
نظرية تطبيقية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1983 ، ص8.
- 9-محمد سامي وراضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات، الدار
الجامعية، مصر، 2006 ،ص13.
- 10- وهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006 ،
ص148.
- 11- خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي و
إعداد الموازنات لأغراض التخطيط و الرقابة، 2006، ص133.
- 12- وليد ناجي ألبالي، مدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، مؤسسة مي
للطباعة، ص55.
- 13- محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات، مركز
للكمبيوتر و الطباعة، مصر، 2001، ص281.
- 14- خالص صافي صالح، رقابة التسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، د.م، الجزائر 2007.

- 15- فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، د.م، الجزائر، 2001.
- 16- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، حالة البنوك، دار المحمدية- الحامة، الجزائر، 2004.
- 17- غول فرحات، الوجيز في اقتصاد المؤسسة، دار الخلدونية، الجزائر، 2008.
- 18- شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2002.
- 19- الوثائق الداخلية للمؤسسة.

قائمة المراجع الأجنبية

- 1 A.khemakhem, dynamique de contrôle de gestion, édition, dunod, France, 1977.
- 2 Alazard. C et Séparés: Contrôle de Gestion, manuel et application 21 Ardois.j.et Daniel. M et Schmidt. J : Le Contrôle de Gestio^{2^{eme}} Edition, Publi-union, Paris. 1986.
- 3 Ardois.j.et Daniel. M et Schmidt. J : Le Contrôle de Gestio^{2^{eme}} Edition, Publi-union, Paris. 1986.
- 4 Bouquin H, la comptabilité de gestion, 2^{eme} édition economica ,paris, 1997
- 5 Brigitte Doriath et Christian Coujet : « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Edition Dunod, 3^{eme} Edition, Paris, 2007.
- 6 Michel R et Gérard Naulleau , le contrôle de gestion bancaire et financier, 4^{eme} édition, revue banque ,France, 2002.
- 7 M.Gervais : Contrôle de Gestion, Edition Économica, Paris 2000.
- 8 Jean Meyer : Gestion budgétaire, Edition d'organisation, Paris-2005.
- 9 Nobert Guedj : Le Contrôle de Gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^{eme} Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000.
- 10 J.Meyer: Contrôle budgétaire, Bordas, Paris.
- 11 Moussa Hamam, comptabilité générale selon l'SCF, Edition, le savoir Alger.

12 Pierre Lozel, Contrôle de gestion et budget, Edition suey, France, 1974.

13 Toufik. Saada : Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3^{eme} Edition Vuibert, 2008.

14 Michel Gervais, contrôle de gestion par le system budgétaire, 3eme édition, librairie Vuibert, Paris, 1994, p.p, 18-26.

15 Henri bouquin, la maitrise des budgets dans l'entreprise, EDICEF/ AUPELF, France, 1er Edition, 1992, p:15.

المراجع الإلكترونية

1 www.rr4ee.net.

2 [www.enof@ mines.com](http://www.enof@mines.com).

ملخص:

تهدف المؤسسة الاقتصادية في ظل التغيرات المتسارعة للبيئة التنافسية الحالية إلى الحفاظ على استمراريته ونموها، مما يحتم عليها اتخاذ القرارات السليمة، التي تحدد كيفية توزيع مواردها المتاحة على أوجه الاستغلال الغير محدودة وتحديد البدائل المتاحة، الأمر الذي تطلب ضرورة وجود نظام مناسب وفعال يساعد المسيرين على في بناء الاحتمالات بصورة صحيحة .

وهنا تظهر أهمية الموازنات التقديرية كنظام حديث للتسيير يمنح للمؤسسة رؤية مستقبلية للمشاكل التي قد تعترضها وتمكنها من اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهتها .

من هذا المنطلق تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية الموازنة التقديرية وأهميتها ومدى مساهمتها في عملية مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية ومعرفة ذلك في الواقع الجزائري من خلال المؤسسة الوطنية ، حيث تستعرض كل من الموازنات التقديرية للإنتاج والموارد البشرية والمشتريات بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج داخل المؤسسة، وتبين كيفية إعدادها ومن ثم عملية استخراج الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب تفاديا لتراكمها.

الكلمات المفتاحية : الموازنة التقديرية، مراقبة التسيير.

SUMMERAY :

The Foundation aims at accelerating environmental changes lost its competitiveness to maintain its continuity and growth, necessitating them make good décisions, which determine how to allocate available ressources on the unlimited exploitation and identify the alternatives available, requiring the need for an appropriate and effective system helps managers on building possibilities.

And here show the importance of budgets as a modern system of management of the enterprise is granted a vision of the future problems that may come up and enable them to make appropriate decisions.

Therefore this study aims to identify what budget and their contribution to the process of management control within the institution and find out that in fact the Algerian national institution, through the review of budgets for production, human resources and procurement plus chart of accounts within the Organization, and how to set them up and then

the process of extracting anomalies and correct them in time so as to avoid
their accumulation Key words: budget, management control

الملاحق

