



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم التسيير

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

فعالية الموازنة التقديرية في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون -ميلة-

المشرف
هبول محمد

إعداد الطلبة

- 1 ناموس سعاد
- 2 لشهب سارة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة	بوفنش وسيلة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة	هبول محمد
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة	عقون شراف

السنة الجامعية 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى فعالية الموازنة التقديرية في مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن بني هارون -ميلة-، لأجل ذلك تم تقدير المبيعات والإنتاج في المؤسسة لسنة 2022 اعتماداً على أسلوب السلاسل الزمنية واستخدام ذلك في مراقبة حسن التسيير لذات السنة.

وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أن مؤسسة مطاحن بني هارون -ميلة- لا تعتمد على الموازنة التقديرية كأسلوب للرقابة على التسيير، وعند تطبيقنا لهذا الأسلوب تبين أن هناك انحرافات ناجمة عن فروق بين القيم المقدرة والقيم الفعلية للإنتاج والمبيعات لسنة 2022، وهي الانحرافات التي كان بالإمكان التنبؤ بها والاستفادة منها في ضبط خطة الإنتاج والمبيعات الفعلية لو تم اعتماد أسلوب الموازنة التقديرية.

وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة خلق مصلحة إدارية مكلفة بالموازنة التقديرية يشغلها موظفون مؤهلون واكفاء من ذوي الاختصاص والتجربة.

الكلمات المفتاحية: الموازنة التقديرية، مراقبة التسيير، تحليل الانحرافات، موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج.

Summary of the Study:

The objective of this study was to assess the effectiveness of the discretionary budget in overseeing the management of the Bani Haroun Mills Corporation - Mila -. To achieve this, the sales and production budget for the year 2022 in the corporation was estimated using the time series method and it was utilized to monitor efficient management during that year.

The results of the study concluded that the Bani Haroun Mills Corporation - Mila - does not adopt the discretionary budget as a method for controlling management, and when we apply this method, it turns out that there are deviations resulting from differences between the estimated values and the actual values of production and sales for the year 2022, which are the deviations that could have been predicted And benefit from it in adjusting the actual production and sales plan if the discretionary budget method is adopted.

Finally, the study recommended the need to create an administrative department in charge of the discretionary budget, to be occupied by qualified and competent staff with expertise and experience.

Keywords: Estimated budget, Management Control, Deviation Analysis, Sales Budget, Production Budget.

شكر وعرفان

الحمد لله حمدا كثيرا، الحمد لله شكرا جزيلا

يقول الحبيب صلى الله عليه وسلم: «من لم يشكر الناس لم يشكر الله».

نتقدم بأسمى معاني التقدير والاحترام والعرفان إلى المشرف الفاضل "هبول محمد" والذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته.

كما نتوجه بالشكر والتقدير إلى الأستاذ أحمد دعاس وإلى جميع أساتذتنا الكرام.

نشكر موظفي مؤسسة مطاحن بني هارون -ميلة- على مدهم يد العون.

نشكر أفراد عائلتنا على مساندتنا لنا طوال المشوار الدراسي.

ونشكر كل من كانت له يد المساعدة في هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بالكلمة الطيبة.

إهداء

الحمد لله أولاً وآخراً

"وما توفيقي إلا بالله"

إلى من كلله الله بالهبة والوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار...

إلى معلمي الأول إلى والدي الغالي

إلى ملاكي في الحياة... إلى معنى الحب والحنان أمي الغالية

إلى أحب الأشخاص إلى قلبي أخي الوحيد

إلى من معهن كبرت وعرفت معنى الحياة أخواتي العزيزات

إلى أصدقائي وزملائي

أهدي عملي هذا المتواضع

سعاد

إهداء

أهدي هذا العمل إلى:

أعز ما لدي في هذا الوجود.....والداي الكريمين

أخوتي الذين كانوا لي سندا وفخرا واعتزازا

كل صديقاتي ورفيقات دربي

سارة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
II	ملخص الدراسة
III	شكر وعرفان
IV	إهداء
VII	فهرس المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
أ-هـ	مقدمة
63-2	الفصل الأول: الجانب النظري للموازنة التقديرية ومراقبة التسيير
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري للموازنة التقديرية
3	المطلب الأول: مدخل للموازنة التقديرية
6	المطلب الثاني: تصنيفات وأسس الموازنة التقديرية
14	المطلب الثالث: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية
17	المطلب الرابع: تقييم الموازنة التقديرية ومعوقاتها
19	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير
19	المطلب الأول: عموميات حول مراقبة التسيير
32	المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير ومتطلبات فاعليته
35	المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير
44	المطلب الرابع: صعوبات نظام مراقبة التسيير
45	المبحث الثالث: مساهمة الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير
46	المطلب الأول: الموازنات كأداة رقابية

47	المطلب الثاني: استخدام موازنة المبيعات في مراقبة التسيير
55	المطلب الثالث: استخدام موازنة الإنتاج في مراقبة التسيير
60	المطلب الرابع: استخدام موازنة التموينات في مراقبة التسيير
62	المطلب الخامس: استخدام موازنة النقدية في مراقبة التسيير
64	خلاصة الفصل
83-65	الفصل الثاني: تفعيل مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن بني هارون باستخدام الموازنة التقديرية
65	تمهيد
66	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون -ميلة-
66	المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة
69	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
71	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المؤسسة
72	المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للمؤسسة
72	المطلب الأول: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2022 للمؤسسة
75	المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2022 للمؤسسة
77	المبحث الثالث: استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة تسيير المؤسسة
77	المطلب الأول: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة
77	المطلب الثاني: استخدام موازنة المبيعات في مراقبة التسيير
80	المطلب الثالث: استخدام موازنة الإنتاج في مراقبة التسيير
83	خلاصة الفصل
85	خاتمة
88	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	تطور مراقبة التسيير حسب تصور المدارس	1-1
25	مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط	1-2
73	مبيعات الفعلية لسنة 2021	2-1
74	معاملات النموذج	2-2
75	الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2022	2-3
76	الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2022	2-4
78	انحرافات موازنة المبيعات لسنة 2022	2-5
81	انحرافات موازنة الإنتاج لسنة 2022	2-6

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	مثلث مراقبة التسيير	1-1
27	أهداف نظام مراقبة التسيير	1-2
27	مثلث الأداء من منظور مراقبة التسيير	1-3
61	الطريقة البيانية	1-4
67	المؤسسات التابعة لمؤسسة اقروديف قسنطينة	2-1
70	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	2-2
79	منحنى انحرافات موازنة المبيعات لسنة 2022	2-3
82	منحنى انحرافات موازنة الإنتاج لسنة 2022	2-4

مقدمة

تماشياً مع الوضع الاقتصادي الذي يتسم بالتعقيد وعدم اليقين وكثرة المتغيرات، بسبب التطورات الاقتصادية وأساليب أداء العمل، تجد المؤسسات الاقتصادية نفسها مرغمة على إعادة ترتيب تنظيمها وتحديد طرق تسييرها بما يتناسب مع هذه التحديات الجديدة، وقد شهدت تحولات اقتصادية وتعدداً سواء في نشاطاتها أو في هيكلها الإدارية وتوسعت في حجمها استجابة لتغيرات مكونات محيطها، وبناءً على ذلك ظهرت الحاجة إلى نظام مراقبة التسيير للقيام بعملية الرقابة والتسيير لمختلف الأنشطة، وبذلك أصبح من الأنظمة المهمة في المؤسسة، وإن كان غير إجباري بحكم القانون، فهو ضروري ويفرض نفسه على كل مسير يريد النجاح فهو يهتم بتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لمساعدة المسيرين المسؤولين على تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة.

وكأي نظام مهما كان نوعه يعتمد في تطبيقه على جملة من الأدوات التي تساعد في تأدية وظيفته والقيام بدوره الأساسي الذي وجد من أجله، من أهمها الموازنة التقديرية والتي تعد خطة واقعية للمستقبل، وهي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها في المدى القصير والطويل، وتساعد في عملية التخطيط والرقابة بشكل فعال، كما تستخدم كأداة للتنسيق بين مختلف الأنشطة داخل المؤسسة.

بناءً على ما سبق ولكي يتسنى لنا الإحاطة بجوانب الموضوع، سنحاول الإجابة على الإشكالية التالية:

ما مدى فعالية الموازنة التقديرية في مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن بني هارون؟

انطلاقاً من كوننا نسعى إلى الإلمام بجميع جوانب الموضوع وهذا ما يستدعي منا طرح بعض الأسئلة الفرعية التي تحتاج إلى بحث وتحليل وهي كالآتي:

1. هل هناك ضرورة لمراقبة التسيير في المؤسسة؟
2. هل بإمكان المؤسسة الحصول على نظام رقابة فعال باستخدام الموازنة التقديرية؟
3. هل تهتم المؤسسة محل الدراسة بإعداد الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة تسييرها؟

صياغة الفرضيات

انطلاقاً من الأسئلة الفرعية السابقة يمكننا تحديد الفرضيات التالية للبحث:

1. لمراقبة التسيير ضرورة في المؤسسة.
2. لا يمكن للمؤسسة الحصول على نظام رقابة فعال باستخدام الموازنة التقديرية.
3. تهتم المؤسسة بإعداد الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة تسييرها.

أهمية البحث

تتبع أهمية الدراسة في مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية للموازنة التقديرية في مراقبة تسييرها، وذلك من أجل الوصول للأهداف المسطرة وتحقيق أفضل النتائج من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة.

أهداف البحث

نسعى من خلال هذا البحث إلى تبيان:

- أهمية مراقبة التسيير لدى المؤسسات الاقتصادية.
- إبراز أهمية وضع الموازنات التقديرية للمؤسسات.
- إبراز دور الموازنة التقديرية في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.

الدراسات السابقة

1.دراسة (يحياوي نعيمة، 2009/2008) بعنوان: "أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الحاج لخضر، 2009/2008".

هدفت هذه الدراسة الى:

- توضيح الاختلاف في استخدامات أدوات مراقبة التسيير نظريا وتطبيقيا.
- امكانية تطبيق بعض أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة في عملية التخطيط وتقييم الأداء على المؤسسات الوطنية.
- ابراز الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في التكيف مع مستجدات الظروف الحالية للمؤسسة الوطنية وذلك من خلال دراسة قطاع صناعة الحليب بالجزائر.

أما النتائج تتمثل في:

- ضرورة التكامل والربط بين كل من الأدوات التقليدية والحديثة في مراقبة التسيير لبلوغ مستويات أداء متميزة.
- مساهمة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على ملبنة الأوراس في فعالية تقييم الأداء الفعلي.

2.دراسة (بونقيب أحمد، 2008) بعنوان: "دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الرابع، 2008".

هدفت هذه الدراسة إلى:

- تسليط الضوء على لوحات القيادة كأداة متابعة ومراقبة.
- ظهور تحديات جديدة ومتغيرات اقتصادية أدت إلى ضرورة استعمال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات فعالة في مراقبة التسيير.

أما النتائج تتمثل في:

- الاهتمام بطريقة عرض لوحات القيادة وذلك بالاعتماد على الأشكال البيانية المعبرة والابتعاد عن الجداول المليئة بالأرقام المضللة.
- السرعة في تحضير هذه الأداة كي تكون ذات أهمية للمؤسسات الاقتصادية.
- ضرورة اتباع الطرق العلمية المنهجية في تصميم لوحات قيادة تعكس الاحتياجات الفعلية للمسؤولين.

3.دراسة (زيد محمد موسى عليان، 2009) بعنوان: "مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة ماجستير في المحاسبة كليه الأعمال جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا".

هدفت الدراسة إلى:

- بيان أهمية مشاركة جميع الأقسام الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية.
- التعرف على الموازنات التخطيطية ومدى فعاليتها كأداة للرقابة وتقييم الأداء والكشف عن التزام الشركات الصناعية الأردنية في استخدامها للتخطيط والرقابة.

أما النتائج تتمثل في:

- دلت الدراسة وبعدها الاطلاع على نسبة عالية من شركات الدراسة تستخدم نتائج الموازنات في معالجة انحرافات الأداء المالي.
- تتمتع إدارات الشركات الصناعية الأردنية بدرجة عالية من الوعي لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات من أجل تحفيز تلك الموازنات.

3.دراسة (وائل محمد إبراهيم خلف الله، 2007) بعنوان: "واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية قطاع غزة، رسالة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- دراسة وتحليل الواقع العلمي لإعداد الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة.
- التعرف على أنواع الموازنات المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة وتحديد المبادئ العلمية المتبعة في إعدادها.

أما النتائج تتمثل في:

- تطبيق الشركات الصناعية بقطاع غزة أسلوب البيانات التاريخية في إعداد الموازنات التخطيطية.
- الانحرافات بين النتائج الفعلية والأداء المخطط له في الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة يعود في الغالب إلى الظروف الاقتصادية السائدة.

إلى أن دراستنا المتمثلة في فعالية الموازنة التقديرية في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية لها مواطن تشابه واختلاف مع الدراسات السابقة حيث أن كل من دراستنا والدراسات السابقة تناولت مراقبة التسيير من عدة جوانب، وما يميز دراستنا أنها حديثة على خلاف الدراسات السابقة، كما ركزت على دور الموازنة التقديرية مهما كان نوعها كأداة لمتابعة تسيير المؤسسة الاقتصادية عموماً، ومؤسسة مطاحن بني هارون -ميلة- خصوصاً.

المنهج المتبع

من أجل الإلمام بموضوع البحث اعتمدنا في الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال وصف وتحليل مجمل المفاهيم والمعلومات المتعلقة بمراقبة التسيير والموازنة التقديرية في الجانب النظري، كما استخدمنا منهج دراسة الحالة من أجل محاولة تطبيق ما تم استعراضه في الجانب النظري.

هيكل البحث

قصد معالجة الموضوع من مختلف جوانبه وصولاً إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، فصل نظري وآخر وتطبيقي، سنتطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري لجوانب الدراسة والذي ينقسم إلى ثلاث مباحث، حيث يشمل المبحث الأول الإطار المفاهيمي للموازنة التقديرية، وتناول المبحث الثاني دراسة وتفصيل ما هي مراقبة التسيير، بينما خصصنا المبحث الأخير للمراقبة بالموازنة التقديرية.

أما الجانب التطبيقي سنتطرق فيه إلى دراسة ميدانية حول استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، وينقسم إلى ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة مطاحن

بني هارون، أما المبحث الثاني فقد قمنا بإعداد الموازنات التقديرية للمؤسسة ومن ثم استخدامها في مراقبة تسيير هذه المؤسسة من خلال ايجاد الانحرافات وتحليلها وهذا ما تطرقنا إليه في المبحث الثالث.

صعوبات البحث

- وجدنا صعوبة في القيام بالدراسة الميدانية وذلك لعدم استخدام المؤسسة للموازنة التقديرية.
- عدم توفر المراجع في المكتبة الجامعية، مما توجب علينا التنقل إلى جامعات أخرى.

الفصل الأول:

الجانِب النظري للموازنة التقديرية

ومراقبة التسيير

تمهيد:

تسعى جل المؤسسات إلى استخدام الموارد بأنواعها المختلفة واتخاذ القرارات الصائبة، هذا ما يسمى مراقبة التسيير، حيث يسعى معظم المسيرين من خلاله إلى التأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

نجاح مراقبة التسيير كنظام فعال مقترن بمدى فعالية الأدوات التي يستخدمها في تأدية وظائفه التخطيطية والرقابية، ومن بين هذه الأدوات الموازنة التقديرية.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية الموازنة التقديرية ومراقبة التسيير وواقع وتأثير الموازنة في مراقبة تسيير المؤسسة. وهذا من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري للموازنة التقديرية

المبحث الثاني: الإطار النظري لمراقبة التسيير

المبحث الثالث مساهمة الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير

المبحث الأول: الإطار النظري للموازنة التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية إحدى الأدوات التي تساعد الإدارة على القيام بوظائفها، والمتمثلة في التخطيط والتنسيق والرقابة، بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانات المتاحة والتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة، وبالتالي الوصول إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجئة، وما يترتب عنه من اتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة. ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم الموازنة ومختلف مكوناتها بشكل عام.

المطلب الأول: مدخل للموازنة التقديرية

يطلق على الموازنة عدة تسميات منها الموازنة التقديرية، الموازنة التخطيطية والموازنة الرقابية، ولهذه الموازنة أهمية كبيرة لدى المؤسسات التي تعتمد عليها، نظراً لما تقدمه من خدمات وإصلاحات مباشرة كانت أو غير مباشرة.

الفرع الأول: نشأة وتطور الموازنة التقديرية

يعد أسلوب الموازنات من أقدم الأساليب المستخدمة في عمليتي التخطيط والرقابة، فقد قام سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد موازنة القمح المتوقع إنتاجه واستهلاكه.

يرجع أصل مصطلح الموازنة (Budget) إلى الكلمة الفرنسية (Baguette) وتعني حقيبة، ففي المراحل الأولى لاستخدام الموازنات في الحكومة كان وزير المالية الإنجليزي يعد تقديرات الموازنة ويقدمها للمجلس العمومي البريطاني في حقيبة جلدية.

يعد De Gazenx أول من استخدم مصطلح الموازنة في كتابه الذي أصدره عام 1825، حيث خصص فيه فصلاً كاملاً عن الموازنات.

ويمكن تلخيص المراحل التي مرت بها الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة على النحو التالي:¹

المرحلة الأولى: كانت الموازنة عبارة عن جداول لتحصيل الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين.

المرحلة الثانية: أصبحت الموازنة تتضمن جدولاً لتوقيت تنفيذ البرامج.

المرحلة الثالثة: أصبحت تستخدم الموازنات مع التكاليف المعيارية.

¹ محمد مؤيد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 231. 232.

المرحلة الرابعة: أصبحت الموازنة تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري والرقابة والتنسيق بين الأنشطة المختلفة للمنشأة.

- وهذا يعني أن أهمية الموازنات قد زادت وازداد التوسع في استخدامها في الآونة الأخيرة بمختلف الشركات والتطبيقات، إذ تعتبر مظهر من مظاهر النجاح في الوقت الحاضر، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها ما يلي:¹
- الرغبة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة أفضل استخدام ممكن من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة واحتياجاتها من الموارد؛
 - الرغبة في مواجهة حالة المخاطرة وعدم التأكد التي يتصف بها الواقع العملي لما تتضمنه الموازنات من تنبؤ بالمستقبل؛
 - الرغبة في خلق الحوافز لدى العاملين بالمنشأة وذلك من خلال مشاركتهم في إعداد الموازنة، وما يترتب على ذلك من دافعية ورضا عن العمل ورفع مستوى الأداء وتقوية روح الجماعة؛
 - الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للتنسيق بين مختلف الأنشطة بالمنشأة؛
 - الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء يمكن الاعتماد عليها للتأكد من أن الأهداف والخطط والمعايير الموضوعية مقدما قد تحققت.

الفرع الثاني: مفهوم الموازنة التقديرية

تعددت تعريف الموازنة التقديرية، وذلك راجع لاختلاف وجهات نظر المفكرين واتجاهاتهم الفكرية والعلمية، وفيما يلي يتم التطرق إلى البعض منها:

تعرف الموازنة على أنها «الوسيلة التي يمكن بواسطتها التفكير بمشاكل المستقبل قبل حدوثها لغرض الإعداد لها إعدادا سليما، وهي كذلك عبارة عن خطة للعمل وضعت بصورة أرقام تفصيلية ومعلومات تبين توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين في المؤسسة وكذلك طريقة التنفيذ الواجب اتباعها».²

أو هي «خطة عمل شاملة ومفصلة، معبر عنها في صورة مالية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية، وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة كما أنها تفيد كأداة للاتصال والدافعية والرقابة وتقييم الأداء».³

¹ زينات محمد محرم ومحمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، الطبعة 1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2012، ص 189، 190.

² خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 10.

³ زينات محمد محرم ومحمد محمود البابلي، مرجع سبق ذكره، ص 191.

وقد عرف Garrison الموازنة على أنها: «خطة تفصيلية للحصول على استخدام الموارد وغيرها خلال فترة مقبلة، وهي خطة للمستقبل معبرا عنها بشكل رسمي».¹

ومما سبق يمكن تعريف الموازنة بأنها: خطة تقديرية ومالية لفترة مستقبلية شاملة لمختلف نشاطات المؤسسة معبر عنها كميات ورقميا، وبمشاركة جميع المستويات الإدارية، لتحقيق أهداف الشركة باستخدام أفضل الوسائل والأساليب المتاحة.

الفرع الثالث: خصائص الموازنة التقديرية

تتميز الموازنة التقديرية بمجموعة من الخصائص نلخصها فيما يلي:²

- تعتبر الموازنات التقديرية أداة فعالة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتستخدم في تحقيق أهداف منظمات الأعمال؛
- تعتبر خطة تفصيلية مالية كمية شاملة لكافة أنشطة منظمات الأعمال لفترة مالية مستقبلية؛
- يتم مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنات وتنفيذها لضمان نجاح تطبيقها لإحساس القائمين عليها بمشاركتهم في إعدادها؛
- تهدف إلى تحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة؛
- تمكن الإدارة العليا من اتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب.

الفرع الرابع: أهداف الموازنة التقديرية

تساعد الموازنة التقديرية الإدارة في القيام بوظائفها الرئيسية، وبالتالي هناك علاقة وثيقة بين أهداف الموازنة وبين وظائف الإدارة من تخطيط وتنسيق وتوجيه ورقابة. وتشمل أهداف الموازنة ما يلي:

1. **تخطيط أعمال الوحدة الاقتصادية:** تعد الموازنة بمثابة خطة شاملة وتفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب في تنفيذها، أضف إلى ذلك تعتبر الموازنة التخطيطية وسيلة هامة للتأكد من درجة الثقة في البيانات الكمية والمالية المتاحة لترجمة خطة المشروع نظرا لاعتماد هذه الموازنة على المعايير الواقعية.³

¹ وائل محمد إبراهيم خلف الله، **واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص 26.

² محمد عنتر عبد الرحمان ماضي، **إعداد الموازنة التخطيطية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط بالتطبيق على شركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال، جامعة شندي، السودان، 2016، ص 23.

³ جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 38.

2. تنسيق الجهود والطاقات في الوحدة الاقتصادية: تعد الموازنة أداة هامة تساعد إدارة الشركة على تحقيق وظيفة التنسيق بين الخطط الفرعية في ظل خطة متكاملة ومتوازنة تشمل كافة أنشطة الشركة، بالإضافة إلى أن الموازنة هي أداة فعالة ومثلى لتبادل المعلومات وتنسيق الجهود بين أقسام الوحدة الاقتصادية.¹

3. تحقيق الرقابة وتقويم الأداء: تعتبر الموازنة التقديرية أداة فاعلة في يد الإدارة تضمن لها الاشراف الكامل على التصرفات التي يقوم بها العاملون في منظمة الأعمال ومن خلالها يمكن التحقق من أن المنظمة تسيير وفقا للأهداف الموضوعة من قبلهم وأنه يتم استخدام الموارد المتاحة بفعالية وبأفضل وسيلة ممكنة.²

4. الموازنة كوسيلة لتحفيز: ما دام تقسيم الموازنات مرتبط بالهيكل التنظيمي للمؤسسة فإن كل مسؤول عن مركز مسؤولية سيتحصل على موازنة خاصة به، وتوضع تحت تصرفه مجموعة من الموارد ومسؤوليته متمثلة في الوصول إلى الأهداف المترجمة في الموازنة المرسله إليه وبالتالي يمكن استخدامها لتحفيز المسؤولين.³

المطلب الثاني: تصنيفات وأسس الموازنة التقديرية

إن الموازنات التخطيطية هي نتاج لتخطيط إداري مسبق من أجل تحقيق عدة أهداف في ظل الظروف والمتغيرات، غير أنها تختلف في فحواها وأهدافها طبقا للمتغيرات والعوامل والأهداف المختلفة، ومن أجل فهم أهداف الموازنات وزيادة فعاليتها يجب أن يتم الالتزام بمجموعة من المبادئ والأسس العلمية خلال إعدادها.

الفرع الأول: تصنيفات الموازنة التقديرية

تصنف الموازنات إلى عدة أنواع وهذا حسب المعايير المعتمدة في التصنيف، سنتطرق إلى الأنواع الأكثر استعمالا، ويمكن تقسيمها إلى:

¹ وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² محمد عنتر عبد الرحمان ماضي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

³ بن أحمد سعدية وصالح الياس، واقع تطبيق نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، مجلد 5، العدد 1، فيفري 2019، ص 295.

أولاً: من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها

تقسم الموازنات التقديرية من حيث الفترة التي تغطيها إلى:

1. الموازنة قصيرة الأجل: وهي الموازنة التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى القصير (أقل من سنة).
2. الموازنة طويلة الأجل: وهي الموازنة التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل (أكثر من سنة).
3. الموازنة المستمرة: وهي الموازنة التي تعد لتغطية فترة زمنية بصفة مستمرة، وبذلك يتطلب الأمر الامتداد بتاريخ الموازنة في المستقبل بما يعادل الزمن الذي تم إنجازه منها.

ثانياً: من حيث الإشراف

توجد ثلاث أنواع من الموازنات:

1. الموازنات المفروضة: وتسمى بالموازنات من الأعلى إلى الأسفل لأن الإدارة العليا هي التي تقوم بإعداد تقديرات الموازنات ثم ترسلها إلى الإدارة الدنيا التي تتولى مسؤولية التنفيذ فقط.¹
2. الموازنات الإسهامية: وتسمى بالموازنات من الأسفل إلى الأعلى لأن الإدارة الدنيا هي التي تتولى مهمة إعداد تقديرات الموازنة وترسلها إلى الإدارة العليا.²
3. الموازنات التفاوضية: هذا النوع أكثر واقعية، ويعتمد على مزايا النوعين السابقين، تكون المعلومات فيه متداولة بدرجة كافية بين المستويات الإدارية العليا والدنيا.³

¹ زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة، رسالة ماجستير في الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة 2، الجزائر، 2013، ص 52.

² بوهالي محمد، تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء حالة مؤسسات الجزائر، رسالة ماجستير في مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر 3، الجزائر، 2013، ص 20.

³ زينب رضوان علي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

ثالثاً: من حيث مستويات النشاط

تقسم الموازنات حسب هذا المعيار إلى:

1. **الموازنة الثابتة:** وهي الموازنات التي يتم تقدير التكاليف فيها عند مستوى واحد من النشاط لا تتغير، وتسمى بالموازنات الساكنة لأنها تقوم على تقدير التكاليف والإيرادات عند مستوى نشاط واحد فقط، كما لا يجوز تغيير بنودها أثناء فترة الموازنة إلا للضرورة القصوى.

2. **الموازنة المرنة:** تعد على أساس مجموعة متعددة من المستويات، ولذلك فإن هذه الموازنات يراعى فيها المرونة حسب متطلبات الأوضاع المحيطة.¹

رابعاً: من حيث طبيعة عمليات النشاط

تتقسم الموازنات حسب طبيعة نشاط المشروع إلى موازنة العمليات الجارية والموازنات المالية.

1. **موازنة العمليات الجارية:** تختص هذه الموازنة بتخطيط أنشطة العمليات الجارية في المشروع، وتتناول جميع جوانب هذه الأنشطة من حيث الموارد المتاحة والنتيجة والاستخدامات اللازمة لها ومن ثم الرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأدائها، وتشمل الموازنات الفرعية التالية:²

– **موازنة المبيعات:** تعتبر موازنة المبيعات هي الأساس في إعداد الموازنات الأخرى، تعتمد على توقعات الشركة لمبيعاتها، وتعتبر مبيعات العام السابق الأساس الذي يمكن الاستناد إليه عند إعداد هذه الموازنة، تأخذ الإدارة بعين الاعتبار أيضاً سياسة الشركة التسعيرية، التسويقية وكذلك المنافسة في السوق والوضع الاقتصادي وأية عوامل أخرى ذات علاقة تؤثر على زيادة أو انخفاض حجم المبيعات المتوقع في السوق.³

– **موازنة المخزون السلعي:** تعد موازنة المخزون السلعي حلقة اتصال وأداة توازن بين الإنتاج المخطط وموازنة المشتريات من المواد الأولية، فالمخزون السلعي يمثل عنصراً هاماً من الأصول المتداولة.

¹ إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، **مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص56.

² إياد محمد موسى أبو حلوة، **تقييم أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية الفلسطينية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والضرائب، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين، 2011، ص 65.

³ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، **المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 272.

- موازنة الإنتاج: يتم إعدادها في المشاريع الصناعية فقط، تعتبر هذه الموازنة تخطيطها لتكلفة الوحدات المنوي إنتاجها خلال فترة الموازنة، يتم إعدادها بالاستناد إلى موازنة المبيعات والمخزون السلعي، وتستخدم لتوقيت عمليات الإنتاج للسلع المختلفة.¹
- موازنة المواد الأولية: توضح موازنة المواد الأولية الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الإنتاج من كل مادة من المواد الأولية في كل مركز من مراكز التكلفة الإنتاجية، وتتحدد الاحتياجات اللازمة من الموارد استناداً للكمية المخططة للإنتاج، وإلى دراسة فنية وهندسية تحليلية لمعدلات استخدام الموارد الأولية المختلفة في العملية الإنتاجية.²
- موازنة مشتريات المواد الأولية: توضح هذه الموازنة خطة شراء الاحتياجات المطلوبة من كل مادة من المواد الأولية اللازمة للإنتاج بعد الأخذ بعين الاعتبار المخزون من هذه المواد. تعد موازنة المشتريات انطلاقاً من موازنة المواد الأولية واعتمادها على سياسة تخزين هذه المواد في المشروع طبقاً لهذه المعادلة:³

$$\text{المشتريات من المواد الأولية} = \text{احتياجات الإنتاج من المواد الأولية} + \text{المخزون المستهدف آخر المدة} \\ - \text{المخزون المتوفر أول}$$

- موازنة العمل المباشر: توضح موازنة العمل المباشر الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الإنتاج لكل نوع من أنواع العمالة المباشرة وفي كل مركز تكلفة، وتحدد الاحتياجات اللازمة من أنواع العمالة المباشرة استناداً إلى الكمية المخططة للإنتاج، وإلى الدراسة الفنية الهندسية لمعدلات استخدام هذه العمالة في العملية الإنتاجية.
- موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة: تهدف موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة إلى بيان عناصر الكلفة التي لا تدخل في تكوين المنتج بشكل مباشر ولكنها ضرورية من أجل العملية الإنتاجية، من المفضل عند إعداد هذه الموازنة تبويب عناصر الكلفة بحسب علاقتها مع حجم الإنتاج أي تبويباً إلى متغيرة وثابتة.⁴

¹ إياد محمد موسى أبو حلوة، مرجع سبق ذكره، ص 66-67.

² جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 87.

³ إياد محمد موسى أبو حلوة، مرجع سبق ذكره، ص 67.

⁴ زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 34.

– موازنة المصاريف الإدارية والبيعية: تتضمن المصاريف التي لا تتعلق بالتصنيع، وفي المنشآت الكبيرة غالبا يتم إعداد موازنات فرعية من قبل الأقسام المختلفة الخاصة بالعمليات الإدارية والبيعية، فمدير التسويق يقوم مثلا بإعداد موازنة خاصة بالمصاريف التسويقية كالإعلان وغيرها، وهكذا بقية الأقسام.¹

2. الموازنات المالية

تشمل هذه الموازنات نوعين هما:

- موازنة العمليات الرأسمالية: يختص هذا النوع من الموازنات بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المنشأة وكيفية تمويلها والرقابة على تنفيذها طبقا للموازنة الموضوعية، وتمثل المشاريع الرأسمالية المبالغ التي تنفقها المنشأة لشراء الأصول الثابتة أو لتحسين وزيادة كفاءة هذه الأصول، عادة ما تكون هذه الموازنات قصيرة الأجل.
- الموازنات النقدية: تهدف هذه الموازنة إلى تحديد قيمة المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة الموازنة وتحديد الفرق بينهما.²

خامسا: من حيث درجة التفاصيل التي تشتمل عليها الموازنة التقديرية

وفق هذا المعيار تنقسم الموازنات إلى:

1. موازنة المسؤولية: إن المؤسسة تتكون من عدة أقسام وورشات وعلى رأس كل منها يوجد مسؤول وكل جزء يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة.
2. موازنة البرامج: هذا الصنف يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية ك شراء آلة، إنتاج منتج جديد، القيام بحملة دعائية، فتح سوق جديد وغيرها، ودور موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية الناجمة عن اختيارها لكل مشروع فهي تساعد على اتخاذ القرارات.³

¹ إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 280.

² زيد محمود موسى عليان، مرجع سبق ذكره، ص 36.

³ زينب رضوان علي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

الفرع الثاني: المبادئ العلمية لإعداد الموازنة

عرفت المبادئ العلمية التي تحكم إعداد الموازنات بأنها أسس إرشادية تؤدي إلى حسن استخدام الموازنات كأداة قيمة للتخطيط وتزيد فاعليتها في مجال الرقابة. وعليه فالمبادئ العلمية للموازنة هي واحدة ولا تختلف من جهة لأخرى أو من نشاط لآخر¹، وهذه المبادئ هي:

1. مبدأ الشمول: تحقق الموازنة مبدأ الشمول عندما تشمل جميع أوجه النشاط في المنظمة، ويتم الأخذ بجميع الظروف عند تقدير بنود الموازنة.

2. مبدأ الواقعية: حسب هذا المبدأ ينبغي مراعاة مناسبة الأهداف المحددة للإمكانيات والموارد المتاحة للمنظمة.²

3. مبدأ المشاركة: وتعني الاستفادة من خبرة ودراية كافة المسؤولين بالمنشأة عند التخطيط، الأمر الذي يؤدي إلى خلق نوعا من الرضا الوظيفي لديهم.

4. مبدأ وحدة الموازنة: تتكون الموازنة في صورتها النهائية من مجموعة من الخطط الفرعية التفصيلية والعديد من الجداول المعيارية، ومن الضروري أن تجمع هذه الخطط الفرعية خطة شاملة واحدة حتى يتحقق التجانس بينها، كما يجب أن يكون هناك ترابط تام وتنسق كامل بين الجداول المعيارية، لذلك يجب النظر للموازنة كوحدة واحدة لا تتجزأ، بمعنى أن كل جزء يتأثر بأجزاء الموازنة الأخرى.

5. مبدأ التعبير المالي: يعتبر مبدأ التعبير عن الموازنة في شكل مالي أمرا حتميا، وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة.³

6. مبدأ ارتباط الموازنة بالهيكل التنظيمي: ويعني أن الموازنة ما هي إلا تجميع وتنسيق للتقديرات التي يتم تجميعها من كافة الإدارات بالمنظمة.

¹ وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² نادين عماد رحاحلة وبلال هاشم السنور، دور عوامل النجاح للموازنات التخطيطية في تحسين الأداء المالي للمنظمات الخاصة العاملة في قطاع الاتصالات في الأردن لعام 2013-2015، المجلة العربية للإدارة، مجلد 3، عدد 2، جوان 2019، ص 9.

³ جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 42.

7. مبدأ الربط بين الموازنة ومراكز المسؤولية: في حال وجود مراكز مسؤولية فإن الموازنة التخطيطية لا يمكنها تحقيق اهدافها إذا لم تكن مرتبطة بتلك المراكز.¹

8. مبدأ المرونة: يساعد مبدأ المرونة المنشأة على تحقيق أهدافها بأكثر كفاءة وفاعلية ممكنة وذلك متى تغيرت الظروف والتقديرية التي وضعت في ظلها الموازنة، وينبغي أن تعبر الموازنة عن المستقبل بكافة الاحتمالات، فالخطة المثالية ينبغي أن تكون ديناميكية بالاستجابة للتغيرات التي يمكن أن تحدث.²

الفرع الثالث: متطلبات إعداد الموازنة التقديرية

لإعداد موازنة تخطيطية ناجحة ودقيقة هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية تتمثل في الأساليب الإدارية الضرورية ذات التأثير الفعال على نظام الموازنة التخطيطية، ومن بين هذه المتطلبات ما يلي:

1. وجود هيكل تنظيمي في الشركة: وذلك لكي يحدد نطاق وصلاحيات كل إدارة في الشركة، وليتم من خلال ذلك تحديد مسؤوليات كل إدارة في تنفيذ ما هو مطلوب منها في الموازنة والرقابة على حسن التنفيذ لاحقاً.

2. وجود نظام محاسبي سليم: النظام المحاسبي السليم يوفر لنظام الموازنات التخطيطية المعلومات المالية التاريخية الضرورية للانطلاق منها لتحديد أهداف الشركة ووضع استراتيجيتها، كما يقدم النتائج المالية الفعلية لتحقيق هدف الرقابة وتقييم الأداء من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدره الواردة في الموازنات.

3. الاعتماد على نظام فعال للمعلومات الإدارية: يجب أن يكون نظام المعلومات الإدارية مصمماً بشكل دقيق وفعال ليضمن الحصول على المعلومات المطلوبة لتطبيق نظام الموازنات بالدقة والسرعة والنوعية اللازمة.³

4. استخدام الأساليب العلمية في التنبؤ بتقديرية الموازنة التخطيطية: يجب أن يتم التنبؤ بتقديرية الموازنة على أساس علمي وواقعي للظروف الداخلية والخارجية، واستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية لإعداد هذه التقديرية.⁴

¹ زيناد عبد الحميد الصاعدي وراوية رضا عبيد، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي، المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، مج5، ع18، أبريل 2021، ص217-218.

² زينات محمد محرم ومحمد محمود البابلي، مرجع سابق، ص197.

³ وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص50.

⁴ المرجع نفسه، ص51.

5. إعداد الموازنة على أساس التوافق مع الخطة الاستراتيجية للشركة: لا يمكن أن تتجح خطة قصيرة الأجل إلا إذا كانت جزءا من خطة طويلة الأجل تسترشد بأهدافها، ومن هنا يشكل النشاط التخطيطي الاستراتيجي طويل الأجل والموازنات التخطيط الشامل والمتكامل لعمليات وأنشطة المؤسسة.

6. تأهيل وتدريب المسؤولين على إعداد واستخدام الموازنة.

7. مراعاة العوامل السلوكية عند إعداد الموازنة: تعرف العوامل السلوكية بأنها العوامل المرتبطة بسلوك الإنسان داخل الشركة، والذي يعتمد أساسا على مؤثرات بيئية محيطية، يمكنها أن تؤثر في سلوكه بدرجة كبيرة، يمكن من خلال هذه المؤثرات التنبؤ بسلوك الإنسان وتصرفه ثم توجيهه وضبطه.¹

الفرع الرابع: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية

قبل أن نبدأ في إعداد الموازنة لا بد أن نحدد ما هي العوامل الأساسية التي تتحكم في السياسة العامة التي تحكم السياسة العامة للمشروع وكيف تؤثر هذه العوامل في إعداد الموازنة التقديرية، ومن بين هذه العوامل ما يلي:

1. حجم المبيعات: إذا كانت المؤسسة لديها الطاقة الإنتاجية تزيد عن كمية الإنتاج الممكن بيعه ففي هذه الحالة يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها والتي هي أقل من الطاقة الإنتاجية وبالتالي يكون العامل المتحكم هنا هو حجم المبيعات.
2. الطاقة الإنتاجية المتاحة: إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة للمؤسسة أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها في هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.
3. مستلزمات برنامج الإنتاج: تنفيذ برنامج إنتاج يتطلب مستلزمات من يد عاملة ومواد أولية ولوازم، قد يصعب على المؤسسة إيجادها لسبب من الأسباب، في هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو مستلزمات الإنتاج.
4. رأس المال العامل: زيادة حجم الإنتاج تستلزم وجود رؤوس أموال عاملة مما يعني أن عدم توفره يعرقل تنفيذ الإنتاج.²

¹ محمد لمين علون وآخرون، أهمية الموازنة التقديرية في تسيير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 7، عدد 1، جوان 2021، ص 250.

² عقون شراف، ملخص محاضرات مادة الموازنة التقديرية، موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص إدارة مالية+ محاسبة وجباية، ص 3.

المطلب الثالث: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية

إن تطبيق نظام الموازنة يتطلب ضرورة اتباع بعض الإجراءات لضمان نجاحها، وتشمل هذه الإجراءات تكوين لجنة مسؤولة عن توفير التنسيق لعملية إعداد الموازنة، بالإضافة إلى تحديد فترة الموازنة بما يتلاءم مع ظروف المشروع وبعد ذلك وضع برنامج زمني للمراحل التي يجب أن يمر بها إعداد الموازنة وبعدها تبدأ مرحلة التنفيذ.

الفرع الأول: إنشاء لجنة الموازنة

يتم إعداد الموازنة بمشاركة جميع مراكز المسؤولية في المشروع على مختلف مستوياتها الإدارية. ومع ذلك لا بد من وجود جهة معينة تقوم بتوصيل أهداف الإدارة العليا إلى مختلف المستويات الإدارية الأخرى في المشروع وتقوم بالتنسيق بين الأهداف الفرعية لهذه المستويات الإدارية المختلفة، ومن ثم إخراجها على شكل موازنة شاملة للمشروع بأكمله.

لذلك يتم تكوين «لجنة الموازنة» للإشراف على الموازنات الفرعية والتنسيق بينها وإخراجها على شكل موازنة شاملة¹، وتكون المسؤولة عن المشاكل التي تواجه برنامج الموازنة ومشاكل إعدادها.

تضم هذه اللجنة رئيس اللجنة الذي يكون غالباً المدير المالي وعضوية كل مدراء الإدارات المعنية الأخرى، وبعد أن يتم وضع الموازنات الخاصة بكل قسم على حدى يتم تجميع هذه الموازنات للخروج بموازنة شاملة على مستوى المنشأة، وتكون مسؤولية اللجنة متابعة تنفيذ هذه الموازنة لتحديد الانحرافات التي قد تنتج عند تنفيذها.²

ويجب أن تبدأ لجنة الموازنة أعمالها قبل بدأ فترة الموازنة حتى تتمكن من إعداد الموازنات الفرعية والموازنة الشاملة وتقديمها لمجلس الإدارة للموافقة عليها قبل بدء العمل بها.³

الفرع الثاني: تحديد فترة الموازنة

لا توجد فترة زمنية معينة متفق عليها بين المنظمات، إلا أن هناك معيارين يمكن الاعتماد عليهما في تحديد فترة الموازنة يتمثلان في:

¹ جيرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 50.

² إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 270-271.

³ جيرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 51.

- أن تكون المدة الزمنية كافية لإظهار نتائج السياسات الإدارية القائمة؛
- أن تكون المدة الزمنية كافية لوضع تقديرات مالية مستقبلية قريبة من الواقع.

وقد جرت العادة أن تقوم المنظمات بإعداد موازنات سنوية، وقد يتم تقسيم هذه المدة إلى فترات جزئية (نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرية...) بالشكل الذي يتزامن مع موعد إعدادها وذروة الدورة التجارية فيها ووفقا لما تراه الإدارة مناسبة، حيث يقوم إعداد الموازنة التقديرية بدرجة كبيرة على التنبؤ بالمستقبل، وذلك بالاستناد إلى افتراضات محددة ينبغي أن تتم مراجعتها وتعديلها بشكل دوري.¹

الفرع الثالث: طرق إعداد الموازنة التقديرية

يتخلل إعداد الموازنة بعض الجوانب السلوكية التي يقوم بها المديرون داخل الشركة، وهناك ثلاث طرق يتم استخدامها في إعداد الموازنات داخل الشركات تتمثل في:

أولاً: إعداد الموازنة الجديرة بالثقة

يتم إعداد الموازنة بهذه الطريقة عندما يقوم رؤساء الوحدات التنظيمية داخل الشركة بوضع الموازنات ومن ثم إعلامها ونقلها إلى مرؤوسيه، وتعتبر هذه الطريقة سهلة وغير مكلفة بالنسبة للشركة ولكن يشوبها بعض العيوب، ألا وهي أن المرؤوسين يتوفر لديهم الكثير من المعلومات عن العمليات التي تحدث داخل الوحدات التنظيمية أكثر من رؤسائهم، بالإضافة إلى استخدام هذا الأسلوب يؤدي إلى عدم تحفيز الموظفين بسبب عدم إشراكهم في إعداد الموازنة.

ثانياً: إعداد الموازنة بأسلوب المشاركة

هنا يتم إعداد الموازنة من خلال مشاركة المرؤوسين داخل الوحدات التنظيمية وليس فقط من قبل الرؤساء فقط، حيث أن الموازنة تعد من خلال اتخاذ قرار تشاركي بين الرؤساء والمرؤوسين، ويساعد هذا الأسلوب على تنمية القدرات والمهارات لدى المرؤوسين وزيادة إحساسهم بالمسؤولية تجاه عملهم وتجاه المنظمات التي يعملون لديها.

¹ فيصل محمود الشواربة، مبادئ الإدارة المالية إطار نظري ومحتوى عملي، طبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص181.

ثالثاً: إعداد الموازنة بأسلوب الاستشارة

في هذه الحالة يتم مناقشة الموازنة مع المرؤوسين داخل الوحدات التنظيمية ولكن لا يتم إشراكهم في اتخاذ القرار النهائي بشأنها، حيث يقوم الرؤساء بتجميع كافة البيانات والمعلومات والأفكار المتعلقة بالموازنة ومناقشتها مع المرؤوسين ومن ثم استخدامها في إعداد الموازنة دون إشراكهم مباشرة باتخاذ القرار النهائي.¹

الفرع الرابع: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

يتكون مسار الموازنة التقديرية من ثلاث مراحل أساسية تتمثل في:

أولاً: مرحلة التحضير لإعداد الموازنة

تتشر الاستراتيجية والمخططات التنفيذية عبر رسالة تأطير ترسلها الإدارة العامة إلى مختلف مصالح المنظمة، توضح هذه الرسالة الأهداف والخطط الكبرى المحددة.

فمن أجل نشر جيد الاستراتيجية يجب أن يتضمن التخطيط القيام بتحسيس العمال وإعداد مخطط تكوين حتى تتأكد المنظمة من أن العمال يتمتعون بالمهارات اللازمة من أجل تنفيذ المهام الموكلة لهم، بالإضافة إلى ذلك ينبغي إعداد مخطط تواصل باعتباره من المكونات الهامة الاستراتيجية.²

ثانياً مرحلة إعداد الموازنة

يتم إعداد الموازنات السنوية التي هي بمثابة خطة مالية قصيرة الأجل بمشاركة المشرفين على مراكز المسؤولية في المؤسسة.

ويتم إنجاز هذه المرحلة انطلاقاً من متابعة الخطوات التالية³:

- تحديد مسؤوليات إعداد الموازنة استناداً على هيكل التنظيم الإداري للمؤسسة.
- تحديث دليل الموازنات الخاص بالمؤسسة الذي يشمل مراجعة وتطوير التعليمات والإجراءات المتعلقة بإعداد الموازنات ومراجعة تصاميم النماذج وأوراق العمل وشرح الأساليب المستخدمة في إعداد كل موازنة.

¹ زيد محمود موسى عليان، مرجع سبق ذكره، ص54.

² محمد عزالدين نعمون، دور الموازنات التقديرية في قيادة أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 2، جوان 2014، ص271.

³ بن عامر صافية، واقع تطبيق الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 7، العدد 1، جانفي 2021، ص38.

- تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنات مشتملا تحديد خطوات العمل التي يجب اتباعها وكذلك التوقيت الزمني لإعداد كل موازنة.
- توزيع وشرح الخطة الاستراتيجية وأساليب إعداد الموازنات.
- إعداد وتسليم كل موازنة إلى مدير إدارة الموازنات لمراجعتها وتنسيقها.
- تجميع الموازنات وإعداد الموازنة الختامية وذلك بتعاون المدير المالي والمسؤولين الآخرين.

ثالثا: مرحلة اعتماد الموازنات واستخدامها للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط

يتم في هذه المرحلة اعتماد الموازنات من قبل الإدارة العليا، وتشمل كل الموازنات التي قام بإعدادها المشرفون على مراكز المسؤولية، وكذلك الموازنة الختامية التي قام بإعدادها مراقب التسيير بمساعدة المدير المالي، وبعد ذلك يجري العمل على تنفيذ الخطط المالية الواردة في هذه الموازنات، والرقابة على أداء المؤسسة للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعة.¹

المطلب الرابع: تقييم الموازنة التقديرية ومعوقاتها

تعتبر الموازنات التقديرية أداة في خدمة المؤسسة لتحقيق أهدافها نظرا لما توفره من مزايا عديدة، إلا أن نظام الموازنات التقديرية تعرض للعديد من الانتقادات، إضافة إلى أنه يواجه العديد من المعوقات والمشاكل التي تحد من فاعليته.

الفرع الأول: مزايا الموازنة التقديرية

اتباع نظام الموازنات التقديرية يوفر الفوائد والمزايا التالية²:

- ❖ وضع خطط واضحة وتحديد الأهداف ورسم السياسات والبرامج؛
- ❖ إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بالتفكير بوضع الخطط المناسبة للقيام بدوره وتنفيذ المهام الملقاة على عاتقه لكي يستطيع أن يساهم بالشكل المطلوب منه للوصول إلى أهداف المؤسسة؛
- ❖ ترجمة أهداف المؤسسة إلى أهداف رقمية محددة ترتبط بجدولة زمنية محددة؛
- ❖ إشراك وإلزام كافة المستويات بالمساهمة في عملية التخطيط؛
- ❖ تحديد مسؤولية كل قسم وكل فرد ودوره في تنفيذ الخطط المرسومة؛
- ❖ حث جميع المستويات والأقسام للالتزام بالاستعمال العقلاني للموارد المتاحة؛

¹ محمد عزالدين نعمون، الموازنات التقديرية كأداة لقيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 3، الجزائر، 2014، 57-58.

² خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

- ❖ تحديد نقاط الاختناق وأسبابها والمسؤولين عن حدوثها ووضع الحلول اللازمة لتجاوزها؛
- ❖ متابعة التنفيذ ومعرفة مدى التقدم في أنشطة المؤسسة وتقييم الخطة بشكل إجمالي.

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للموازنة التقديرية

رغم المزايا العديدة التي تتميز بها الموازنات التقديرية إلا أنها تعترضها بعض النقائص، ومنها ما يلي¹:

- ❖ تعتبر الموازنة مضيعة للوقت ومكلفة للمؤسسة؛
- ❖ لا تحقق المرونة، وغالبا ما تعتبر من عوائق التغيير؛
- ❖ لا تصيف الموازنة قيمة كبيرة للمؤسسة، مقارنة بالوقت المستغرق في إعدادها؛
- ❖ تركز الموازنات على تخفيض التكلفة وليس على خلق القيمة؛
- ❖ لا تعكس هيكل الاتصالات وفرق العمل التي تعتمد عليها المؤسسة؛
- ❖ تشجع الموازنات على التلاعب وتغيير السلوك؛
- ❖ تعد الموازنات ويتم تحديثها وتعديلها بصورة غير متكررة وعادة ما تكون سنوية.

الفرع الثالث: المعوقات التي تحد من فعالية الموازنة التقديرية

على الرغم من أهمية الموازنة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، إلا أن هناك نواحي نقص تحد من نجاح الموازنة نذكر منها ما يلي:

1. **تعقد النواحي الفنية:** كلما تعقدت النواحي الفنية في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة زادت درجات عدم التأكد بالنسبة للتنبؤ بالموارد والاستخدامات المستقبلية، وبالتالي ازدادت صعوبة التخطيط وقلت فاعلية النظام.²
2. **البيئة السوقية:** إذا كان السوق يتسم بصفات الاقتصاد الحر فإن هذا من شأنه أن يعقد مشاكل التخطيط والتنبؤ نظرا بمؤثرات الأسواق العالمية عن السوق المحلية.
3. **التشريعات الحكومية:** يرتبط نظام الموازنات التخطيطية ويتأثر بعوامل سياسات الدولة المحلية من حيث مدى تدخل الدولة في الاقتصاد الجزئي، وتأثير ذلك على السياسة السعرية ونوعية الإنتاج وكميته.
4. **الكيان القانوني للشركة:** إذا ارتبطت الشركة بنظام الشركات القابضة والتابعة فإن هذا يؤثر إلى حد ما على درجة استقلالية الشركة في اتخاذ قراراتها.

¹ بوهالي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² زيد محمود موسى عليان، مرجع سبق ذكره، ص 52.

5. العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في التنظيم: هذه العلاقات لها دورا هاما في تحديد فاعلية نظام الموازنات، إذ كلما كانت هذه العلاقات إيجابية كلما توافرت جوانب التعاون بين الأفراد في المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية وبالتالي زيادة فعاليتها.¹

6. الهيكل التنظيمي للمنشأة: وجود هيكل تنظيمي سليم يزيد من فعالية نظام الموازنات التقديرية والعكس صحيح.

7. عدم وجود نظام محاسبي ونظام تكاليف معيارية سليم يوفر كافة البيانات والمعلومات التي تساعد في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.²

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

ميدان مراقبة التسيير كمجموعة أدوات تسيير متداولة لدى مختلف المستعملين يعد مجالا مهما باعتباره مفتاح التحكم في تسيير المؤسسات، بالإضافة إلى أنه الأداة المساعدة على قياس وترصد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة بصفة عامة، لذلك أصبحت إحدى أهم الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح عمليات القياس وإيجاد حلول لمواجهة قصور الأداء وتحسينه وأيضا لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها.

المطلب الأول: عموميات حول مراقبة التسيير

يعد نظام مراقبة التسيير عامل أساسي لاكتساب المسيرين التحكم في عملهم التسييري وقيادة الوحدات اللامركزية، ولهذا تعد الوسيلة المفضلة للقيادة في المؤسسات، وللمزيد من التوضيحات سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض مراقبة التسيير بشكل موسع أين نتطرق إلى مفهومها، خصائصها وأهميتها... الخ

¹ وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 77.

² زيد محمود موسى عليان، مرجع سبق ذكره، ص 52.

الفرع الأول: لمحة تاريخية حول مراقبة التسيير ومفهومها

قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير نتطرق أولاً لمعنى كل من المراقبة والتسيير على حدى، فالمراقبة تعني وضع ما يعني القدرة على التحكم فيه وتوجيهه للوجهة المرجوة (المرادة) أي كل مراقبة تهدف الى قياس النتائج لفعل ما ومقارنة هذه النتائج مع الأهداف المحددة مسبقاً لمعرفة التوافق من عدمه (اي التباعد او الانحراف)¹، أما التسيير فقد عرفه BERGERON .P أنه "تلك العملية التي من خلالها نخطط وندبر، ننظم ونراقب موارد المؤسسة من اجل تحقيق الاهداف المسطرة"².

أولاً: لمحة تاريخية حول مراقبة التسيير

بدأت التطورات الأولية في ميدان مراقبة التسيير في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وتزامنت مع كبر وحجم وحدات الإنتاج وتوسعها، فأصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات، ووضع مراقبة على المنفذين، وإن كانت مبادئ وطرق التسيير قد ظهرت ما بين 1850-1910 في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، فإن تطبيقها بدأ تدريجياً مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المسيريون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير لتحسين أداء هذه الأخيرة.

وحتى بداية السبعينيات من القرن الماضي قامت المؤسسات الفرنسية الكبرى التي طبقت نظام مراقبة التسيير باتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بأنه:

- مسار للتخطيط ولتسيير الموازنات مراقبتها؛
- بنية سليمة مجزأة عمودياً إلى مراكز مسؤولية؛
- نظام قيادة يعتمد على المزاوجة بين الاهداف والوسائل.

بعد ذلك أجبرت التحولات الداخلية والخارجية للمؤسسات على إعادة النظر بصورة عميقة في هذا النموذج من حيث أهدافه، وسائله واستعمالاته³، ويمكن أن نوضح ملخصاً لأهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير حسب المدارس في الجدول التالي:

¹ معراج هوارى ومصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص5.

² خشي عفاف، استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير دراسة حالة شركة التمور للجنوب بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، الفحص المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2015، ص23.

³ ناصر دادي عدون وعبد الله فويذر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية - العمومية بالجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص4342.

الجدول رقم 1-1: تطور مراقبة التسيير حسب تصور المدارس

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
المقارنة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقارنة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات والانجازات الفعلية بهدف مجازاة المنفذين.
مدرسة العلاقات الانسانية	مراقبة التسيير وفق مدرسة العلاقات الانسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المؤسسة.
المقارنة النظامية	تبدو مراقبة التسيير وفق هذه المقارنة كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية الازمة.

المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد؛ نفس المرجع؛ ص 43

ثانيا: مفهوم مراقبة التسيير

لقد تعددت تعاريف لمراقبة التسيير نظرا لتعدد واختلاف المختصين والمدارس، فقد عرفها المخطط المحاسبي بأنها "مجموعة الأحكام المتخذة من أجل اعطاء القادة ومختلف المسؤولين معطيات رقمية دورية تميز سير المؤسسة، إن مقارنة هذه المعطيات بمعطيات اخرى مضت او مقدره يمكن عند الاقتضاء أن تدفع المسيرين إلى اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة بسرعة".¹

ويعرف أيضا الكلاسيكيون مراقبة التسيير بأنها " ذلك المسار الذي يعتمد عليه المسيرون للتأكد من أن الموارد التي تم الحصول عليها يتم استعمالها بكفاءة وفعالية في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة".²

كما عرفها (BERGERON.P) على انها " تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم، وبمقارنة نتائجهم مع الخطط والاهداف المسطرة، وبتخاذ الاجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات الغير الملائمة".³

¹ زعيط نور الدين، مراقبة التسيير، الطبعة الأولى، دار اقرأ للطباعة والنشر، الجزائر، 2006، ص5.

² عميروش عربات وبوسبعين تسعدين، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 2019، ص149.

³ مباركي سليمة ومسعداوي يوسف، استخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل عملية مراقبة التسيير لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية البليدة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 11، العدد 3، 2020، ص286.

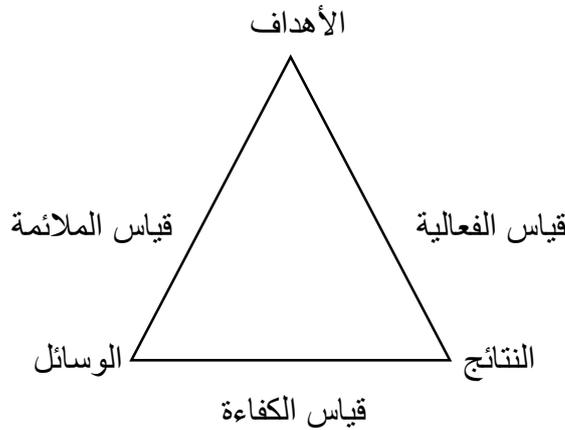
ومما سبق يمكن أن نعرف مراقبة التسيير بأنه "مجموعة الاجراءات والعمليات التي يتبعها المديرين والمسيرين للتأكد بأن الموارد قد استلمت واستعملت بكفاءة وفعالية بما يضمن بلوغ أهداف المؤسسة المرجوة والمسطرة".

الفرع الثاني: خصائص مراقبة التسيير

يمكننا ان نحصر خصائص عملية مراقبة التسيير في النقاط التالية:

- 1.مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل:** المسار هو مجموعة الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيها بينها من حيث الزمان والمكان والتي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة، حيث يسمح بالتدخل قبل وخلال وبعد الأداء. هذا يعني أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له ومن أمثلة ذلك نجد الموازنة التقديرية، كما تسمح القيادة المتزامنة للأداء وكذلك القيادة الخلفية وهذا باستخدام لوحات القيادة والمحاسبة التحليلية...الخ.
- 2.ايجاد علاقة بين الوسائل والاهداف والنتائج:** لكل مؤسسة أهداف ووسائل توظفها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار وتعمل مراقبة التسيير على اكتشاف هذه العلاقة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم 1-1: مثلث مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص47

يتم التفكير في الأهداف والوسائل بصورة مترابطة ومتزامنة، حيث تشكل الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين قيما ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع أهداف قصيرة المدى، كما يؤدي تحديد الأهداف وتوفير النتائج إلى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، وعليه يمكن القول إن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القيمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية والكفاءة والملائمة.

3. تساعد المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم التسييري: يعمل نظام مراقبة التسيير على تزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة، والناجمة عن المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وعن حالة السوق والمحيط الخارجي والتي تساعدهم على التحكم في أداءهم على اتخاذ القرارات، وعليه فإن على المسير أن يقنع العاملين بأن مراقبة التسيير تهدف إلى التحكم في التسيير وليس المراقبة بمعنى العقاب، كما عليه أن يتأكد من أن الأهداف المسطرة معقولة ومقبولة وأن الوسائل المسخرة لها ملائمة لتحقيقها، حتى يتم الوصول إلى النتائج المطلوبة وفقا للاستراتيجية المسطرة، وعليه فنظام مراقبة التسيير يعمل على تحقيق احسن كفاءة وفعالية كهدف من النشاط حيث يطلب النتائج الايجابية في حدود الوسائل والظروف التي يعمل فيها المسير.¹

الفرع الثالث: أهمية وأهداف مراقبة التسيير

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية وتعدد مشاكلها وازدياد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة علمية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الامكانيات المتاحة وذلك من خلال:

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية؛
- تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية؛
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل رقابة دقيقة؛
- تسجيل مجمل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من مستويات؛
- إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، كذلك فقد تأكد أن وجود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية وتستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية: تغيير الظروف، تراكم الأخطاء، التعقيد المنظمي.²

¹ الضب محمد الهادي، واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018/2017، ص 8.7.6.

² محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 9، 2011، ص 167.166.

ثانيا: أهداف مراقبة التسيير

تهدف مراقبة التسيير إلى التحكم في أداء الأفراد والمؤسسات ككل وذلك عن طريق محاولة تحقيق الأهداف التالية:

1/ الربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي: فحسب التعريف الذي قدمه Anthony والذي أشار فيه بأن مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الاستراتيجية، وهو الاتجاه السائد لدى الكتاب الفرنسيين إلى حد كبير، ومن هذا التعريف يمكن استخراج نمطين من الآليات:

– مراقبة التسيير آلية للتنسيق.

– مراقبة التسيير آلية للتنشيط.

الجدول رقم (2-1): مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط

آلية للتنشيط	آلية للتنسيق
الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة، وهو يتعلق بالجوانب الانسانية (اقناعهم، مكافأتهم، تحفيزهم، تعليمهم).	الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية وذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل واجراءات تخصيص الموارد.

المصدر: ناصر دادي عدون؛ عبد الله قويدر الواحد؛ مرجع سبق ذكره؛ ص15.

وقد اشار كذلك Guedj بأن اعتماد الاستراتيجية ليس مجرد تحديدها فقط، وإنما كذلك تنفيذها بشكل جيد، وهو ما يدعو إلى ضرورة وجود وسائل وطرق وعمليات تسمح بتطبيق هذه الاستراتيجية، ثم مراقبتها سواء أثناء أو بعد التنفيذ، وذلك بعد مراقبتها حتى قبل الاتفاق على عناصر كجزء من المراقبة القبلية اثناء عملية التخطيط والبرمجة.

2/ إعداد نظام معلومات التسيير: القيادة (Le pilotage) في أي مؤسسة تتركز بشكل كبير على نظام معلومات جيد، لأنه هو المسؤول عن توفير المعلومات في المؤسسة للسماح ليس بتحضير القرار فقط بل أيضا للتوجيه والتنفيذ والمتابعة للتحكم في النشاط ثم تقييم الأداء، ولهذا الغرض فمن الأهداف الأساسية لمراقبة التسيير تصور نظام معلومات فعال، أو تشخيصه واثرائه إن كان موجودا ليتلاءم مع التوجيهات الاستراتيجية والتحويلات المعلوماتية.

ويمكن التمييز بين عدة مظاهر لنظام المعلومات، حسب المعلومات التي يقوم بتنظيمها وتسجيلها ونشرها، وحسب المستوى الإداري الذي يخدمه، فهناك نظام معلومات استراتيجي خاص بمتخذي القرار، كما أن هناك نظام معلومات المسؤولين الموظفين يتمثل في آليات الموازنات التقديرية، أما الشكل الثالث فهو نظام المعلومات التشغيلي معد لكي يسمح لهم بالمتابعة الدائمة والتقويم المستمر لأدائهم بفضل نظام تحليل الانحرافات.

إن تصور محل هذه الأنظمة يستدعي وجود قواعد واجراءات دقيقة وتحديد دقيق للمهام وقنوات الاتصال، وآليات واحترام الواجبات الإدارية والمحاسبية، قصد الوصول إلى هدف انسجام النظام واتساق النشاطات فيما بينها، هذا الهدف الذي يعتبر أحد عناصر تقييم مراقبة التسيير كوظيفة.

3/ المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة: لمراقبة التسيير مسؤوليات أخرى، فلها مهمة المساهمة في تصور هيكل المؤسسة على اساس اللامركزية الفعالة، ليس فقط كضرورة لعمل المراقبة ونجاحها وإنما أيضا كجزء من مخرجات نظام التسيير، حيث يقوم مراقب التسيير باقتراح المناصب والهيكل الملائم، كما تكون له نظرة حول عناصر الموارد البشرية واستراتيجية التحفيز... الخ.

إن وضع نظام لمراقبة التسيير يفترض هيكلا معيناً للمؤسسة وخصوصا يفترض توزيعاً لمراكز المسؤولية، فمركز المسؤولية هو وسيلة تسمح بهيكل المؤسسة وتحفيز المسؤولين على التسيير طبقاً لاستراتيجية المؤسسة كما تسمح بتقييم مدى تطور كل مركز، وبالتالي فإن مراكز المسؤولية مرخص لها باختيار الأهداف والوسائل المستعملة والمناسبة لتحقيق هذه الأهداف.

4/ تحقيق اللامركزية: اللامركزية هي تعبير عن عملية تفويض سلطة القرار للمستويات الإدارية وتتراوح درجاتها بين طرفين الأول اللامركزية الكاملة أي التفويض إلى أدنى مستوى هرمي ويرافقها أعلى حرية وأدنى قيود والطرف الآخر هو المركزية الكاملة وهو عكس الطرف الأول.

يعتبر نظام مراقبة التسيير وسيلة قوية لتحقيق اللامركزية ذلك لأنه يسمح ب:

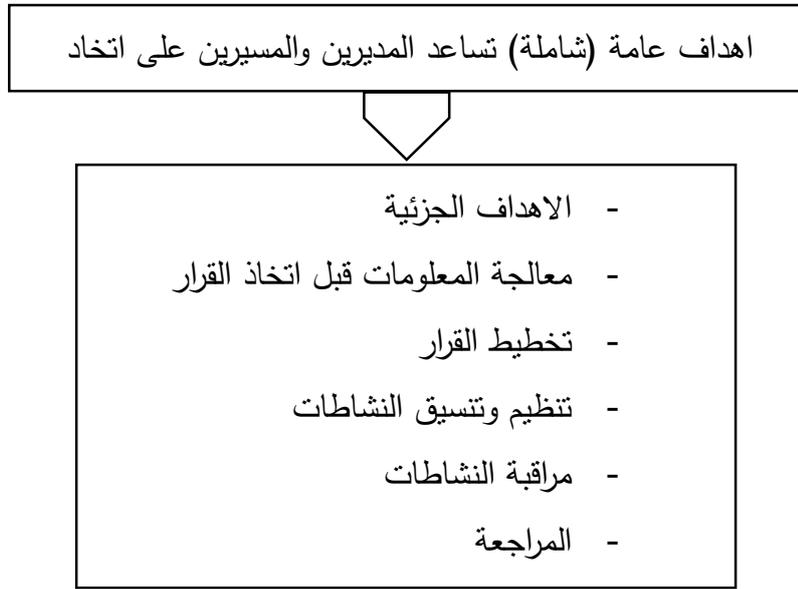
- يسند آلية مراقبة من خلال متابعة الانجازات، وبحيث تسمح لكل مركز باتخاذ الاجراءات التصحيحية الازمة؛
 - تخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة ككل، وكذلك على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية.
- وحيث تكون اللامركزية ممكنة ومرغوب فيها، يقوم نظام مراقبة التسيير بتعديل طبيعة الاشراف المطبق، وبالتالي فهو يشكل آلية قوية للتنظيم، تضمن مسؤولية مختلف الأطراف والمسؤولين وتنسيق بين نشاطاتهم.

5/ أهداف تشغيلية: ومن جهة أخرى يمكن تلخيص أهداف نظام مراقبة التسيير في النقاط التالية¹:

- تحسين الأداء وفعالية النشاط؛
- التحكم في التطور؛
- الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال.

والشكل التالي يبين لنا أهداف نظام مراقبة التسيير:

الشكل رقم 2-1: أهداف نظام مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد؛ نفس المرجع؛ ص63.

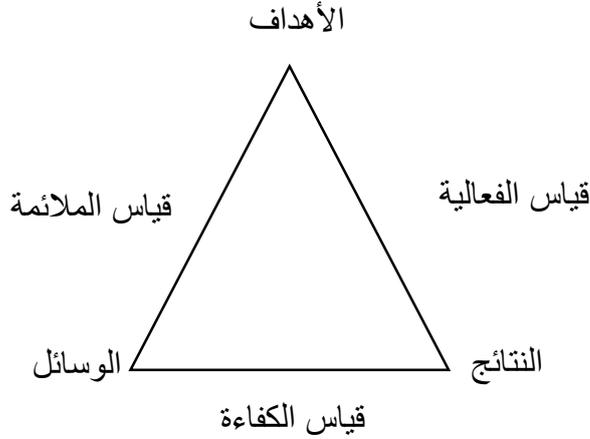
الفرع الرابع: ركائز ومهام مراقبة التسيير

أولاً: ركائز مراقبة التسيير

يرتكز نظام مراقبة التسيير على ثلاثة محاور أساسية لقياس الأداء تتمثل في الكفاءة، الفعالية، والملائمة كما يوضحه الشكل التالي:

¹ ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص55.54.

الشكل رقم 3-1: مثلث الأداء من منظور مراقبة التسيير



المصدر: غزيباوي علي، عليلي نادية؛ استخدام أدوات مراقبة التسيير لتفعيل اليات الحكومة في المؤسسات الاقتصادية؛ مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 04، العدد 07، 2019، ص43.

يتكون مثلث الأداء من ثلاث عناصر كما يوضحه الشكل السابق هي:

الأهداف: يستلزم نظام مراقبة التسيير وجود أهداف واضحة في جميع المستويات التنظيمية تكون منسجمة فيما بينها، والأهداف نوعان: أهداف استراتيجية طويلة الأجل وأهداف عملية قصيرة الأجل، حيث أن تحقيق الأهداف الاستراتيجية شرط لازم لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، فمثلا تشترط المؤسسة هدف استراتيجي يتمثل في تحقيق حصة سوقية تقدر ب 10% خلال ال 5 سنوات المقبلة، هذا الهدف يستلزم تحقيق هدف عملي يتمثل في ضمان نمو سنوي في المبيعات يقدر ب 10%.

الموارد: هي مجموعة الوسائل الواجب توفيرها من طرف المؤسسة ووضعها تحت تصرف مختلف مراكز المسؤولية ويتعلق الأمر بالموارد المالية، المادية، البشرية والمعلوماتية.

النتائج: هي عبارة عن محصلات الأداء الفعلية التي تم تحقيقها ويشترط أن تكون قد ضبطت وفق مقياس بسيط ومفهوم وذو مصداقية.

العلاقة بين (الأهداف - الموارد) : يتم التفكير في الأهداف والموارد بصورة متزامنة ومترابطة، فمن جهة تشكل الموارد المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين عائقا ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف قصيرة الأجل، فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لابد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالموارد المتاحة ومن جهة فإن تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة إلى أهداف فرعية وتوزيعها على مختلف مراكز المسؤولية لا يمكن أن يتم بصورة مستقرة عن الموارد المتاحة، فالمسؤول عن منتج معين يلتزم باحترام هدف البيع الذي يتم تحديده

إذا وضع تحت تصرفه الغلاف المالي اللازم لذلك (فيما يخص مصاريف النقل والإشهار...)، وبالتالي فإن العلاقة بين الأهداف والوسائل تطرح مشكلة الملاءمة.

العلاقة بين (الأهداف والنتائج): هي المرحلة الموالية تقيم مدى تحقق الأهداف وهذا بمقارنتها مع النتائج وهو ما يطلق عليه بالفعالية.

العلاقة بين (الموارد والنتائج): بمعنى مقارنة النتائج المحققة مع الموارد المستعملة أي أننا نطرح التساؤل التالي: هل استعملت المؤسسة مواردها بكفاءة للوصول إلى النتائج؟ ويرتبط الأمر هنا بمفهوم الإنتاجية.¹

ثانيا: مهام مراقبة التسيير

تتمثل مهام مراقبة التسيير في:

● **مراقبة الأداء الوظيفي:** إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تحسين الأداء حيث يعمل القائم بهذه المهمة على حل المشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، كما أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجر، مكافأة، عقوبة... مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص وهي:

- **المشاركة في تحديد الأهداف:** تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الأفراد وأهداف المؤسسة.
 - **عدالة التوزيع:** تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع الأجر كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.
 - **عدالة التعاملات:** عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة والعادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.
- **مراقبة الجودة:** إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم مع رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة لإنتاجها.

¹ غزيباون علي وعليي نادية، استخدام أدوات مراقبة التسيير لتفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 4، العدد 7، 2019، ص4443.

إن موضوع إدارة الجودة هي اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة، وبالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية، وبالتالي تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.

• إدارة الوقت: للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها قدرة كبيرة على التنافس وذلك من خلال انخفاض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته من خلال:

- العمل على تكوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة؛
- ادخال تكنولوجيا على مراقبة التسيير على العمليات في كافة المستويات من استعمال الحاسب الآلي وهذا البرح الوقت؛
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات؛
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.

• **التنسيق الهيكلي:** يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها هيكل متماسك، لذلك لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص¹:

- وضع الأهداف؛
- وضع الموازنات؛
- وضع مؤشرات لتقييم.

الفرع الخامس: أساليب وأنواع مراقبة التسيير

أولاً: أساليب مراقبة التسيير

تنجز أساليب الرقابة على الوسائل التي يمكن اتباعها لإظهار الحاجة إلى القيام بعملية الرقابة عن الطرق البديلة المتاحة للقيام بها ومن ثم اختيار أفضل الطرق للقيام بالعمل المطلوب في الوقت المناسب.

ويمكن التمييز بين ثلاثة أساليب للرقابة والتي نوجزها في هذه النقاط التالية:

1- الرقابة عن طريق التخطيط واتخاذ القرارات: يعتبر التخطيط من ضروريات مراقبة التسيير لما ينطوي عليه من أنشطة سواء كانت مرتبطة بتحديد الأهداف أو بوسائل وأساليب وطرق المفاضلة والاختيار بين

¹ خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 2625.

البدائل أو مرتبطة بالتوجيهات التي تتعلق بأساليب وطرق المفاضلة والاختيار بين البدائل أو مرتبطة بالتوجيهات التي تتعلق بأساليب وكيفية التنفيذ.

2- الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف: تتحقق الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف بأوضاع فنية ومرنة وتفضيلية لأداء مختلف المهام المطلوبة لتحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة وضمان توفير الموارد المالية والبشرية والمادية اللازمة للتنفيذ بالقدر الكافي وفي الوقت المناسب حيث تتم بعد ذلك موازلة النشاط من أجل الإشراف على تنفيذ المهام وفقا للجدول الفنية والزمنية المحددة لها وإبلاغ المسؤولين عن التنفيذ بالانحرافات.

3- الرقابة عن طريق المتابعة باستخدام تقارير الأداء: تعد هذه الرقابة من الأساليب الرقابية الهامة إذا ما أمكن التعرف على أساليب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مسبقا كما تعتبر تقارير الأداء من الوسائل الإخبارية التي تمكن المسؤولين من التعرف على مجريات العمل في مجال التنفيذ.

يمارس هذا الأسلوب بصفة دورية حيث يطلب من الإدارات التنفيذية تحدد تقرير دوري شهري ثلاثي... الخ على ما قامت به من عمليات ويظهر في هذا التقرير المعطيات المحققة فعلا وهذا ما يساعد المراقب ويسهل مهمته في تحديد الانحرافات وتصحيحها قبل تحويلها إلى العناصر الأخرى كالتكاليف الإجمالية المحققة للمؤسسة ونتيجتها، ولتنفيذ هذه الأساليب يجب أن يكون المراقب متمكنا في مختل العلوم والانشطة التي لها علاقة بالمؤسسة من اقتصاد ومالية والتجاوب مع الإعلام الآلي.¹

ثانيا: أنواع مراقبة التسيير

سوف نتطرق إلى أنواع مراقبة التسيير حسب كل معيار كآتي:

1. من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء التنفيذ أو بعد التنفيذ، ونجد:

(1) **المراقبة السابقة (القبلية):** هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل ويعتمد على التأكد من توفر متطلبات انجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي مراقبة وقائية حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة والنتائج الفعلية.

(2) **المراقبة أثناء الانجاز (الآنية):** هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة اصلاحية أو علاجية أثناء عملية الانجاز، أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم انجازه بالمواصفات المطلوبة.

¹ الضب محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 109.

3) الرقابة اللاحقة(البعديّة): يتم هذه المراقبة بعد انجاز النشاط على شكل دورات عادة ما تكون اسبوعيا أو شهريا أو أيام محددة لذلك توضح برامج دورية للمراقبة.

2. من حيث التنظيم: وحسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة:

1) المراقبة المفاجئة: تتم هذه المراقبة بشكل مفاجئ وبدون انذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحرافات.

2) المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية، وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية.

3) المراقبة المستمرة: تكون عبر طوال أيام السنة أي دائمة، وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

3. من حيث المصدر: حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما:

1) المراقبة الداخلية: ويقصد بها المراقبة الذاتية أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة.

2) المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدول كمرقابة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، ومراقبة مدقي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

4. من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

1) المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر.

2) المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

3) المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءة وتحقيق الأهداف المسطرة.

5. من حيث طريقة المراقبة: حسب هذا المعيار هناك نوعين من المراقبة:

- (1) الرقابة عن طريق الحلقة المغلقة: هي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على الإنجاز أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظات، إذن هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الإنجازات والأهداف.
- (2) الرقابة بطريقة الحواجز: قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من نظام المراقبة ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير.¹

المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير ومتطلبات فاعليته

لمراقبة التسيير مسار تتبعه وأيضا توجد متطلبات من أجل زيادة فاعليته وفي هذا المطلب سنتطرق إلى معرفة كل عنصر على حدى بشكل تفصيلي أكثر.

الفرع الأول: مسار مراقبة التسيير

يشمل نظام مراقبة التسيير على جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها إلى أربعة مراحل أساسية هي: التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل وأخيرا التصحيح.

المرحلة 1: التخطيط La Planification

نقطة الانطلاق لهذا المسار، يتعدى المدى الزمني الذي طالما اعتدنا برط مراقبة التسيير به، أي المدى المتوسط والقصير، بحيث نجد هنا مراقبة التسيير بالمعنى الواسع لها، ويتم من خلالها تحديد الاستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل، يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي، ويساعد بعدها المديرين على الترجمة العملية للسياسات المختارة أي اكسابها الصيغة الاقتصادية، يتم بعدها تقسيم الخطة الاستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات، وهذا دائما بمساعدة مراقب التسيير، مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف. تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (>= سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل، من الضروري أن تكون الميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

المرحلة 2: التنفيذ L' Execution

¹ بزاز خديجة، دور مراقبة التسيير في التقليل من المخاطر البنكية دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري وكالة أم البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، مالية وتأمينات وتسيير المخاطر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2015/2014، ص109.

بعدها ثم التخطيط ما سيشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقا من الاختيارات الاستراتيجية، 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 ككل.

المرحلة 3: المتابعة والتحليل Le suivi et L' analyse

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على التنفيذ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، فبحيث لا يمكن التأثير على الماضي، يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديل الطلقة إن صح القول¹.

المرحلة 4: الإجراءات التصحيحية Les actions correctives

تمثل الخطوة السابقة، تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها كأساس يركز عليه تصحيح تلك الانحرافات، فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ إجراء محدد وذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح، وقد تكون هذه الاجراءات التصحيحية فورية أو على المدى الطويل، ففي كل الحالات يجب مراعاة أثر هذه القرارات التصحيحية على التنظيم وعلى الأفراد ومدى انسجامها مع استراتيجية المؤسسة.

وهنا يتمثل الدور الأساسي والأكثر أهمية لمراقبة التسيير بقدرتها على تصحيح الانحرافات الموجود أو التي قد توجد في الأداء الفعلي مقارنة بما تم رسمه أصلا من أهداف، وتقدير درجة الخطورة في الفروقات الحاصلة أو التي ستحصل ومدى تأثيرها في الأهداف الاستراتيجية المقررة واتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح².

الفرع الثاني: متطلبات فعالية مراقبة التسيير

هنا سوف يتم التطرق أولا إلى خصائص النظام الرقابي الفعال بشكل عام، ثم يتم التطرق إلى الخصائص التي يجب أن تتوفر في مختلف عمليات مراقبة التسيير حتى تكون ذات فعالية وأن تحقق الأهداف والمهام المطلوبة ومنها على أكمل وجه.

1/ خصائص النظام الرقابي الفعال: مما لا شك فيه أن مدير المشروع يرغب دائما في وجود نظام رقابي جيد، ويتفق الكتاب على أن نظام الرقابة الجيد يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية:

- يكون ملائم لظروف الحالة الراهنة؛

¹ عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة فلاش الجزائر، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماجستير، التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001/2002، ص 75-74.

² محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 169.

- يكون اقتصاديا؛
 - قادر على أن ينقل الفروق بسرعة ودقة؛
 - ينظر إلى المستقبل ويستعين بالماضي؛
 - يحدد الفروق المهمة والخطرة بغرض المعالجة السريعة؛
 - يكون سهل الفهم؛
 - يسير إلى الأخطاء ويحدد مرتكبيها ويبين طرق معالجتها وتصويبها؛
 - يعكس الهيكل التنظيمي للمشروع ويكون مرنا.
- كما يجب كذلك ان تتوفر مجموعة من الخصائص في نظام الرقابة الفعال وهي على النحو التالي:
- يساعد في متابعة وضبط الأحداث المستقبلية واتخاذ الموقف التصحيحي اللازم؛
 - يأخذ في الحسبان تكلفة نظام الرقابة ذاته؛
 - يتصف بالدقة سواء على مستوى تحديد المعايير أو على مستوى معايرتها؛
 - يقدم نظام الرقابة المعلومات اللازمة عن المدخلات أو العمليات أو المخرجات في وقت المحدد؛
 - يحقق إمكانية متابعة للأداء بحيث يتم وفقا لما هو مخطط ومتوقع؛
 - يتصف بالواقعية بخصوص ما يجب القيام به وتنفيذه؛
 - يكون متعدد الأبعاد حتى يمكنه اكتشاف معظم العوامل الرئيسية الخاصة بالأداء؛
 - يكون مقبولا من جانب أعضاء المنظمة المتأثرين به.

2/ خصائص فعالية مراقبة التسيير: يمكن أن نوجز الخصائص التي تجعل من مراقبة التسيير تتصف بالفعالية باعتبارها نظام معلوماتي في المنظمات في النقاط التالية:

- **حسن توقيت المعلومة المقدمة وتأكيدها:** تقدم مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار، كما تعمل مراقبة التسيير من خلال مسارها ومختلف عملياتها على تقديم المعلومات الصحيحة لمتخذ القرارات لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج سلبية.
- **الاقتصاد في التكاليف:** فمراقبة التسيير الفعالة تعمل على تخفيض التكاليف خاصة إذا كانت مختلف عملياتها تعتمد على الحاسب والبرمجيات فهي تخفض من تكاليف التشغيل وتكلفة الوقت، وأيضا تخفض التكاليف من خلال تقليل الأخطاء والتشوه في نقل المعلومات التي تكون لها تكاليف باهظة.
- **سهولة الفهم من أجل تسهيل اتخاذ القرارات:** يجب أن تتصف مختلف عمليات وإجراءات مراقبة التسيير بسهولة الفهم سواء في الفهم أو التطبيق، فإذا لم يفهم المسير جيدا جوهر عمليات مراقبة التسيير والنتائج التي تقدمها فإن المسير سوف يسيئ تفسير هذه النتائج، الأمر الذي يؤدي به إلى

اتخاذ قرارات خاطئة بالتالي يجب أن تتسم المعلومات التي يقدمها مراقب التسيير إلى متخذ القرار بالوضوح والجاهزية، دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء.

- **التركيز والدقة والتوجه نحو استراتيجيات وأهداف المنظمة:** فيجب أن يتسم النظام الرقابي بالتركيز لجذب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق تعرقل سير العمل في المنظمات، كما يجب أن يكون موجها نحو استراتيجية وأهداف المؤسسة، كما يجدر الإشارة إلى أن إدارة المراجعة تقوم بقياس وتقييم فعالية مراقبة التسيير للتأكد من أن المعايير الرقابية وطرق قياس وتقييم الأداء تتناسب وطبيعة العمليات والخطط بالمؤسسة، وألا تسجل التوصيات اللازمة لتحديث الاجراءات وجعلها أكثر ملاءمة للعملية الرقابية الصحيحة أن تكون هناك حاجة لتغيير المعايير والمقاييس الرقابية.¹

المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير

يمكن تصنيف أدوات مراقبة التسيير إلى صنفين رئيسيين، أدوات تقليدية وأخرى حديثة.

الفرع الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

من بين الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير التي يستعين بها مراقب التسيير في عمله هي المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية ونظم المعلومات.

أولاً: المحاسبة العامة

1/ تعريف المحاسبة العامة: تعرف المحاسبة العامة على أنها "عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تحديد نتيجتها."²

2/ أهداف المحاسبة العامة: تتمثل في:

1-2/ بالنسبة للمؤسسة:

- معرفة نتائج النشاط؛
- معرفة مدى تطور الذمة؛

¹ مرغي وليد، **تقييم فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB**، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 8، العدد 1، 2018، ص 125-127.

² طوبل رشيد، **تسيير وتحليل الأموال العمومية دراسة حالة خزينة ولاية تلمسان**، رسالة ماجستير في المنظمة التدقيق واستراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالفايد تلمسان، الجزائر، ص 24.

- تزويد المحاسبة التحليلية والمحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة؛
- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.

2-2/ بالنسبة للغير:

- تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي، وعليه فبالإضافة إلى تزويد مسؤولي المؤسسة بالبيانات اللازمة فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن، الموردين)؛
- تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الامة بما تحتاجه من أجل التخطيط؛
- تزود مصلحة الضرائب بالبيانات منا يسمح بالمراقبة وفرض الضرائب المختلفة على النشاط والأرباح.¹

3/ مبادئ المحاسبة العامة: هناك عدة مبادئ تحكم المحاسبة العامة، وهذه المبادئ ليست بقواعد وقوانين رياضية ثابتة ومتحركة، وإنما هي عبارة عن قواعد عرفية في تطور مستمر، شأنها من شأن المحاسبة، مما أدى إلى رفض بعضها وظهور مبادئ أخرى جديدة معوضة، ومن بين هذه المبادئ نذكر²:

- مبدأ استمرارية النشاط؛
- مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية؛
- مبدأ استقرارية الوحدة النقدية؛
- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ القيد المزدوج؛
- مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية.

4/ استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير: تعرف مراقبة التسيير بأنها مجموعة من التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل واتخاذ القرار كما نستطيع القول بأنها جزء هام مأخوذ من المحاسبة العامة حيث تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية فمصدر المعلومات تعتمد عليه كثيرا مراقبة التسيير، إذ تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصف إجمالية وتحديد الميزانية العامة لآخر السنة، فبفضل المحاسبة يمكننا التنبؤ بالنتائج المتحصل عليها، كما يمكنها تزويدنا بكل المعلومات المتعلقة بتطورات عناصر الإيرادات والاستثمارات

¹ محمد بوئين، المحاسبة العامة للمؤسسة دراسة موضحة وأمثلة ومرققة بتمارين ومسائل محلولة طبقا للمخطط المحاسبي الوطني، الطبعة 6، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص42.

² المرجع نفسه، ص36.

التي تمولها، ولأعباء غير المعتمدة، وكذلك العناصر الإضافية فالمحاسبة لها علاقة تحليلية للتسيير كما تسمح لنا¹:

- بالمقارنة الفعالة للنفقات؛
- التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة؛
- وضع التقديرات بتبني سياسة معينة للتنبؤ مستقبلا؛
- إعداد الكشوف والتقارير.

ثانيا: المحاسبة التحليلية

1/ تعريف المحاسبة التحليلية: المحاسبة التحليلية هي فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة.²

2/ أهداف المحاسبة التحليلية: نلخص أهداف المحاسبة التحليلية في³:

- تقديم التقارير الداخلية للإدارة بغرض تخطيط الكلفة والرقابة عليها، تقييم أداء الأفراد والأقسام؛
- إعداد تقارير داخلية للمدراء تساعدهم على اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتكتيكية؛
- توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون لغرض إعداد التقارير المالية؛
- قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية؛
- قياس تكلفة الأداء وهي من أول الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها؛
- تحليل النتائج وإظهار مختلف العناصر المكونة لها، وهذا لتسهيل عملية مراقبة المردودية.

3/ العوامل المؤثرة في تصميم نظام المحاسبة التحليلية: من أهم هذه العوامل نجد⁴:

- **الهيكل التنظيمي:** المحاسبة التحليلية بحساباتها التشغيلية يجب أن تطابق لتقسيم مراكز المسؤولية حتى تتمكن من محاسبة المشرفين ورؤساء الأقسام والمديرين عن التكاليف التي انفقت ضمن أقسامهم.
- **أهداف الإدارة:** يجب مراعات أهداف الإدارة التي ترمي إلى تحقيقها من تصميم نظام التكاليف حتى يعد النظام ناجحا ومحقق للأهداف المرجوة.

¹ طويل رشيد، مرجع سبق ذكره، ص26.

² بوعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، الطبعة 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص8.

³ عميروش عربان وبوسبعين تسعدين، مرجع سبق ذكره، ص148.

⁴ المرجع نفسه، ص148.

- كفاءة محاسبي التكاليف: أن يتمتع المحاسب بدرجة من الكفاءة والخبرة والدراية العلمية المطلوبة.
- الفترة الزمنية التي تغطيها معلومات التكاليف: تحديد المدة التي تغطيها التكاليف.
- الدقة مع السرعة: يجب على محاسب التكاليف مراعات عامل دقة البيانات المقدم وعامل السرعة.
- الوضوح والسهولة: يجب توضيح أسس النظام ومميزاته على شكل تعليمات واضحة وسهلة.
- المرونة: امكانية التعديل عند الحاجة.

4/ استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير: تكمن أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير على:

- طريقة التكاليف الكلية: تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة.
- طريقة التكاليف الجزئية: تعتمد هذه الطريقة على التحميل الجزئي للتكاليف.
- طريقة التكاليف المتغيرة: تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة.
- التكلفة الهامشية: هي المتغير الحاصل في التكلفة الاجمالية أثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج.
- طريقة التكاليف المعيارية: تقوم هذه الطريقة على التوقع أو التنبؤ باحتياجات الإنتاج من موارد أولية ومصاريف الإنتاج غير المباشرة والمصروفات الخاصة بكل قسم وبكل وحدة.
- طريقة التكاليف الحديثة: تقوم هذه الطريقة على التحليل الاقفي لمختلف مسارات المؤسسة عوضا عن توزيع التكاليف حسب الأنشطة.¹

ثالثا: نظم المعلومات

1/ تعريف نظم المعلومات: نظام المعلومات هو عبارة عن مجموعة من العناصر المتداخلة أو المتفاعلة بعضها مع البعض والتي تعمل على جمع مختلف أنواع البيانات و المعلومات وتعمل على معالجتها، وتخزينها وبنها وتوزيعها على المستفيدين بغرض دعم صناعة القرارات، وتأمين التنسيق والسيطرة على المنظمة، أو الجهة المستفيدة، إضافة إلى أن نظام المعلومات يقوم بتحليل المشكلات وتأمين النظرة المتفحصة على الموضوعات المعقدة، وبشكل نظام المعلومات عادة على بيانات وافية عن الأفراد الأساسيين و الأماكن والنشاطات التي تخصص المنظمة، وكذلك البيئة المحيطة بها.²

¹ عميروش عربان وبوسبعين تسعدين، مرجع سبق ذكره، ص150-151.

² عامر إبراهيم قنديلجي وعلاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة 3، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008، ص27.

2/ موارد نظام المعلومات: يعتمد نظام المعلومات النهار على خمسة انواع من الموارد

- **موارد الأفراد People:** فالأفراد هم متطلب ضروري للعمليات والاجراءات في كل نظم المعلومات، ومن هؤلاء الأفراد ما نطلق عليهم بالمستخدمين النهائي، وكذلك الاختصاصيين الفنيين المسؤولين عن تشغيل وادامة النظام.
- **الأجهزة أو المكونات المادية Hardware Resource:** والتي تشتمل على كل ومختلف أنواع المكونات والوسائط المادية المستخدمة في العمليات التي تمر بها البيانات والمعلومات (الورق، الأقراص الممغنطة أو الضوئية).
- **موارد البرمجيات Software Resources:** وتشتمل على كل أنواع الايعازات والتعليمات المطلوبة في معالجة البيانات، ومن ضمنها مجموعات نظم التشغيل، برمجيات التطبيق...
- **موارد البيانات Data Resources:** فالبيانات هي أكثر من أن تكون المواد الأولية لنظم المعلومات، وتعتبر البيانات مورد ذات قيمة عالية في المنظمة، إذا فاتها ينبغي أن تستمر وتدار بشكل فعال لكي تؤمن فائدتها للمستخدم النهائي في المنظمة، والبيانات يمكن أن تكون بأي شكل، ومن ضمنها البيانات الألفبائية والرقمية التقليدية التي تمثل وتوصف تعاملات الأعمال، والأحداث والعناصر الأخرى.
- **موارد الشبكات Network Resources:** وتشتمل على تكنولوجيات الاتصالات والاتصالات بعيدة المدى، ومختلف أنواع الشبكات مثل الانترنت والشبكات الداخلية.¹

3/ استعمال نظام المعلومات في مراقبة التسيير: يعتبر نظام المعلومات إحدى الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير حيث أن مخرجاته من المعلومات هي المعلومات التي يحتاجها المراقب في القيام بعملية مراقبة التسيير بتقييم الأداء من أجل تحديد الانحرافات واتخاذ الاجراءات التصحيحية وعمل بعض التعديلات اللازمة للمدخلات نظام المعلومات حتى تكون مخرجات النظام بالجودة المخرجات النظام بالجودة المرغوب الحصول عليها.²

الفرع الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

من أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير التي يستعين بها مراقب التسيير في عمله هي التحليل المالي، لوحة القيادة والموازنة التقديرية.

¹ عامر إبراهيم قنديلجي وعلاء الدين عبد القادر الجنابي، مرجع سبق ذكره، ص4644.

² خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص30،

أولاً: التحليل المالي

1/ تعريف التحليل المالي: يعرف التحليل المالي على أنه تشخيص للوضع المالي المؤسسة من مختلف جوانبها بتاريخ معين عادة هو تاريخ اقفال القوائم المالية، من أجل تحديد نقاط الضعف والبحث عن أسبابها ومعالجتها، وكذا تحديد نقاط القوة للحفاظ عليها وتدعيمها مستقبلاً.¹

2/ أهداف التحليل المالي

- تقييم أداء الوحدات الاقتصادية وزيادة القيمة الحالية والمستقبلية للمشاريع القائمة وزيادة القيمة المتوقعة للمشاريع الجديدة؛
- متابعة تنفيذ الخطة الاستثمارية الموضوعية؛
- بناء التوقعات خلال الفترة الزمنية القادمة قصيرة الأجل ومتوسطة وطويلة الأجل للمحافظة على السيولة اللازمة للمشاريع القائمة والجديدة وتحقيق فوائض مالية مستمرة؛
- تحقيق العوائد المناسبة على الاستثمار كالربحية التجارية للمشاريع القائمة والجديدة على حد سواء.²

3/ جهات التحليل المالي: تتنوع وتتعدد الجهات أو الأطراف المعنية التي تستفاد من التحليل المالي ودراسات الجدوى المالية وحسب أهميتها لكل جهة ومنها³:

- الإدارة وأصحاب المشروع ومن مجلس الإدارة والمديرين والمشرفين لاستخدامها للرقابة والتخطيط والتقييم؛
- المستثمرون الأصليون كالمساهمين والمؤسسين؛
- المستثمرون المحتملون الجدد اللذين سيدخلون من خلال دراسة العوائد المتحققة على الأموال المستثمرة.
- مؤسسات التمويل والإقراض؛
- الجهاز الضريبي؛
- أجهزة التخطيط المركزي ومؤسسات تنمية الموارد البشرية؛
- المؤسسات المعنية حسب قطاعاتها وأهمها: السلطة النقدية، البورصة، المستهلكون، مراكز الدراسات والبحث.

4/ استعمال التحليل المالي في مراقبة التسيير: تتطلب عملية التحليل المالي عدة أمور من أهمها:

¹ زغيب مليكة وبوشنقير ميلود، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص16،

² خالد توفيق الشمري، **التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم جدوى المشاريع**، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص55.

³ المرجع نفسه، ص554.

- حساب النسب المالية؛
- تفسير هذه النسب وتحديد المعنى والمدلول هذه النسب بالنسبة للمؤسسة وتحديد ما إذا كانت في صالحها ام لا.

بعد تحديد النسب المالية يتم العمل بها من خلال مقارنة بين النسب التي حققتها المؤسسة وذلت النسب في المؤسسات المماثلة لها في النشاط أو المنافسة، كما يمكن المقارنة بينها وبين النسب السائدة في الصناعة، فإذا تبين وجود انحراف كبير في النسب المالية للمؤسسة عن باقي النسب فهذا يعني وجود مشاكل يستلزم القيام بتحليل أعمق للبحث عن الأسباب المؤدية لهذه المشاكل والسعي لوجود حل أو علاجها.

كما تدل هذه النسب على مدى تكرور الأوضاع المالية للمؤسسة بمقارنة نسب هذه السنة مع نسب السنوات السابقة وبالتالي تظهر هذه النسب مدى تقدم المؤسسة.¹

ثانيا: لوحة القيادة

1. تعريف لوحة القيادة: لوحة القيادة هي عبارة عن تمثيل مبسط وملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسير من أجل التحكم الجيد في تسيير العمليات اليومية، وتتميز ب²:

- يتم إعدادها وتمثيلها في وقت قصير بشكل مناسب وهادف للفت انتباه المعنيين، يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء كل مسير وذلك بمراعاة طبيعة وحجم نشاط كل مسؤول عملي؛
- تكون واضحة وسهلة التفسير، حيث تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور بلغة مشتركة حول نتائج أدائهم، ومن ثم التفاهم حول الاجراءات التصحيحية المناسبة وفي الوقت المناسب؛
- يتم إعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين ولمواكبة التغيرات سواء الداخلية منها أو الخارجية.

2. الوظائف الأساسية للوحات القيادة: تتميز لوحات القيادة بقدرتها على القيام بعدة وظائف أساسية في المؤسسة، نذكر منها³:

- أداة لقياس الأداء والمساعدة في اتخاذ القرارات: تسمح لوحات القيادة بإظهار النتائج المالية وغير المالية، ومقارنتها بالأهداف المحددة، مما يسمح بقياس أداء المسؤولين، كما أنها تعتبر أداة هامة

¹ خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص38.

² رحيم حسين وبونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 4، 2008، ص3.

³ المرجع نفسه، ص54.

تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات، كونها تزودهم بمعلومات حول المتغيرات الأساسية في عملية التسيير اليومي.

– **أداة حوار واتصال:** تسمح بعملية الحوار ما بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، فمن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على نتائجها ويشرح أسباب الانحرافات والاجراءات التي اتخذها، وكذلك الحصول على التوجيهات التي تساعد في إدارة عملياته، مما يسمح للمسؤولين على جميع المستويات بالتواصل فيما بينهم ومع الإدارة العليا من خلال الاطلاع على النتائج والأهداف الظاهرة في لوحات القيادة بمختلف المصالح بالمؤسسة.

– **أداة للتحفز ولتنمية مهارات المسؤولين:** تعتبر لوحة القيادة مرآة تعكس أداء المسؤولين وتظهر قابليتهم على رفع التحديات التي واجهوها، فهي تولد لديهم شعور بالتقدم نحو تحقيق الأهداف وتحفزهم على ذلك، كما أن التحسيس المستمر بالنقاط الأساسية في عملية التسيير، والقيام بعمليات التفكير والتحليل لإيجاد أفضل الحلول، والاطلاع على المشاكل التي واجهها المسؤولين في الأقسام المختلفة من المؤسسة ينمي مهارات وقدرات المسؤولين ويمنحهم القدرة على اتخاذ القرارات والتواصل مع الأعضاء في المؤسسة بغرض تحفيزهم ودفعهم نحو تحقيق أداء أفضل.

3. مساهمة لوحات القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير

(1) **لوحات قيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة:** أهم مبدأ يقوم عليه نظام لوحات القيادة هو ارفاق كل مركز مسؤولية بلوحة قيادة خاصة به، لذا فان لكل وظيفة من وظائف المؤسسة لوحة قيادة تسمح للمسؤولين بالتحكم في مختلف انشطتهم، وبطبيعة الحال تختلف التصاميم والمؤشرات باختلاف أهمية وحجم وطبيعة نشاط كل مركز.

(2) **سير عملية مراقبة التسيير في ظل استخدام لوحات القيادة:** تصميم ووضع نظام اللوحات القيادة لا يعتبر غاية في حد ذاته، فبمجرد الانتهاء من عملية تحضيره يبدأ عمل المسؤولين، فيتم تحليل المعطيات ثم شرح الانحرافات، وفي الأخير اتخاذ الاجراءات التصحيحية، وتتطلب عملية استغلال لوحات القيادة بشكل جيد وجود قابلية على التواصل فيما بين الأفراد والمسؤولين، وكل هذا ضروري كي تكون القرارات المتخذة قابلة للتطبيق، وبالتالي تعتبر أداة للوصول إلى الكفاءة على مستوى مختلف وظائف المؤسسة.

(3) **تحليل الانحرافات:** بعد معرفة الانحرافات يتم التركيز في المرحلة الاولى على الانحرافات المهمة فقط والاسراع إلى تحليلها، والهدف من هذا التحليل هو تبيان مصدر هذه الانحرافات، مع التنبيه أن فترات حساب الانحرافات مرتبطة بنوعية النشاط أو الوظيفة، وأسباب الانحراف (خارجية أو داخلية).

(4) **شرح أسباب الانحرافات:** بعد تحديد الانحرافات وتحليلها يتم شرحها والوقوف على أهم أسبابها، وترفق عملية تحليل الانحرافات بتعليق كتابي يحرر من طرف المراقب الإداري، ثم يتم التحاور مع المسؤول المعني، ثم تقديم اقتراحات من المسؤولين حول العمليات المتبعة في أقسام أخرى.

5) البحث عن العمليات التصحيحية: من أجل دراسة العمليات التصحيحية وتحليلها، يجب أن يتم حوار فوري ما بين المسؤول ومعاونيه، مع الاستعانة بالمراقب الإداري، الذي يعمل على تقييم الأفكار واقتراح الحلول ومقارنتها، وفي الأخير يتم ترتيب هذه العمليات التصحيحية وإعادة ادراجها ضمن الاختيارات الاستراتيجية والخطط العملية المستقبلية للمؤسسة.¹

ثالثا: بطاقة الأداء المتوازن

1. تعريف بطاقة الأداء المتوازن: تعرف على أنها نظام رقابي شامل ومتكامل يجمع بين المعايير المالية وغير المالية ضمن أربعة أبعاد أساسية وهي: البعد المالي، البعد الخاص، البعد الداخلي لعمليات المؤسسة وبعد التعلم والنمو.

2. أهمية بطاقة الأداء المتوازن في عملية مراقبة التسيير: تتمثل هذه الأهمية في:

- تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية، بمعنى أنها تعالج عجز هذه الأنظمة عن ربط استراتيجية المؤسسة بعيدة المدى مع أنشطتها قصيرة المدى.
- مساعدة المؤسسات على التركيز الكلي على ما ينبغي عمله لزيادة تقدم الأداء، كما أنها تعمل كمظلة للتوزيع المنفصل لبرامج المؤسسة مثل الجودة، إعادة التصميم وخدمة الزبائن.
- توضح الرؤية وتحسن الأداء وتضع تسلسلا للأهداف، كما أنها توفر التغذية العكسية للاستراتيجية، بالإضافة إلى كونها تسمح بربط المكافآت بمعايير الأداء.
- تترجم الرؤية الاستراتيجية على أرض الواقع، وتخلق ترابط بين الأهداف ومؤشرات الأداء.
- توسع عملية التنسيق في المؤسسة لتشمل جميع العاملين من خلال إعطائهم فكرة دقيقة عن ماذا وكيف يمكن أن يعملوا لدعم الاستراتيجية.

رابعا: الموازنة التقديرية

لقد تطرقنا إلى ماهية الموازنة التقديرية بالتفصيل في المبحث الأول، والآن سوف نقوم بتقييمها كأداة لمراقبة التسيير.

1/ ايجابيات الموازنات التقديرية كأداة للمراقبة: يمكن ابراز بعض هذه الايجابيات فيما يلي:

توضيح الأهداف الخاصة بجميع الوحدات التنظيمية، حيث تعد الموازنة كمييار للحكم على أداء الإدارة، وتمكن من قياس الانحرافات بسهولة بالإضافة إلى أنها تعد كأساس لتحضير وتنفيذ الاجراءات التصحيحية المناسبة.

¹ رحيم حسين ويونقيب أحمد، مرجع سبق ذكره، ص12-13-14.

- عندما يتحقق التنسيق في تطبيق الموازنة يترتب عليه ظهور هيكل تنظيمي أكثر كفاءة بالنظر إلى أن الموازنات تقيس أداء كل وحدة من الوحدات التنظيمية على حدى، وهذا يساعد في تحديد نقاط القوة والضعف في الأداء التنظيمي؛
- تمكن من التخطيط الجيد لجميع مراحل عمليات المؤسسة، لأنها تركز على الطبيعة المستمرة لدورة التخطيط؛
- توفير فهما واضحا للأهداف التنظيمية، وهذا لأن المسيرين يجدون أنفسهم مجبرين على وضع أهداف منطقية يكمن تحقيقها في كافة المستويات التنظيمية.

2/ سلبيات الموازنة التقديرية كأداة للمراقبة: يمكن إبراز بعض هذه السلبيات فيما يلي:

- هناك بعض العوامل التي يصعب قياسها بالوحدات النقدية كأداء المسير، خطط التطوير وإعادة التنظيم، وبالتالي قد يتم تجاهلها؛
- عدم القدرة على التمييز بين الأعراض والأسباب من بين سلبيات مراقبة التسيير عن طريق الموازنات التقديرية، فالأعراض ليست هي بالضرورة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات، فمثلا انخفاض الإيرادات الناجمة عن المبيعات قد يكون ناجم عن عوامل أخرى غير انخفاض المبيعات؛
- الممارسة الأوتوقراطية من جانب بعض المسؤولين وغيرهم من الموظفين وعلى الرغم من السلبيات الموجهة لنظام الموازنات التقديرية، إلا أنه يبقى من أهم الأدوات مراقبة التسيير كثيرة الاستعمال.¹

المطلب الرابع: صعوبات نظام مراقبة التسيير

- أي نظام في المؤسسة له سلبيات وصعوبات تواجهه، وبالتالي هناك بعض العوامل التي من شأنها الحد من فعالية مراقبة التسيير داخل المؤسسة نذكر منها²:
- **أخطاء حكمية:** ربما تفشل الإدارة والموظفين أحيانا من اتخاذ القرارات الحكمية أو أداء المهام الروتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات، أو ضيق الزمن أو أية ضغوطات أخرى.

¹ باسم عمروش وأحمد علماري، الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المركب المنجمي-بئر العائر، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2، 2021، ص243.

² تر نبيل ودرابين مروة، إبراز دور مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر للمياه وحدة البويرة ADE-، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اعلي محمد اولحاج البويرة، الجزائر، 2015/2016، ص24.

- الانهيار: ربما ينجم انهيار نظم الرقابة عن الفهم الخاطئ من الموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة للإهمال، عدم التركيز، الأعباء والتغيرات الدائمة أو المؤقتة في الموظفين أو في التنظيم أو في الاجراءات.
- التواطؤ: قيام الموظفين بإبطال عملية الرقابة بالتواطؤ مع أطراف خارج أو داخل المؤسسة.
- تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية: قد تقوم الإدارة بتجاوز السياسات والاجراءات المتبعة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات.
- احتمال تقادم السياسات والاجراءات: وذلك بسبب تغير الأحوال أو تدهور تطبيق الاجراءات مع مرور الزمن.

المبحث الثالث: مساهمة الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الوسائل الرقابية على أنشطة المؤسسة وأداة للتأكد من الالتزام بالأهداف والاستراتيجيات والسياسات الموضوعية. إذ يتمثل منطق مراقبة الموازنات في حساب الانحرافات بين ما هو مخطط وما تم تحقيقه.

المطلب الأول: الموازنات كأداة رقابية

إن المهمة الرئيسية والأساسية لنظام الميزانيات التقديرية هو مساعدة إدارة المؤسسة على انجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب، عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة التي تضمن التسيير الحسن للمؤسسة، وذلك يقوم على تخطيط أعمال وأنشطة المؤسسة.

إن تخطيط أنشطة المؤسسة واستعمال الميزانية التقديرية كأداة تخطيطية يمكن المؤسسة من استغلال مواردها أفضل استغلال، وكذلك يتيح لها السيطرة على التكاليف، كما يعتبر عرض الخطة بصيغة ميزانيات تقديرية أداة تمكن إدارة المؤسسة من متابعة التنفيذ والرقابة المستمرة على السياسات والإجراءات التنفيذية والأسس التي يثبت عليها الخطة.

إن الرقابة عن طريق الميزانيات تعني تنظيم الفعاليات في المؤسسة ومواكبتها لتسييرها ضمن الخطة للوصول إلى الأهداف المرسومة فيها، بكلمة أخرى الرقابة هي عبارة عن متابعة الخطط وتحفيز العاملين في المؤسسة لتنفيذ ما تم رسمه وتحقيق مستويات الأداء المطلوبة، والعمل على تحقيق الأهداف، ومنع الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتجاوز هذه الانحرافات عند وقوعها، وذلك عن طريق دراسة وتحليل النتائج المتحققة ومقارنتها مع ما خطط له في الميزانيات التقديرية وتحديد مواقع الانحرافات وطبيعتها وأسبابها وكيفية معالجتها،

وإعداد تقارير دورية ترفع إلى الجهات المختصة لاتخاذ القرارات اللازمة والتي تضمن معالجتها ومحاولة منع حدوثها مستقبلاً.¹

دورة الرقابة باستخدام الموازنات

تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاث مراحل رئيسية وهي على النحو التالي:

(1) مرحلة تحديد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات

يتم مقارنة النتائج الفعلية بتلك الظاهرة في الموازنات واحتساب الانحرافات لكل عنصر حيث أن:

$$\text{الانحراف} = \text{النتائج المقدره} - \text{النتائج الفعلية}$$

ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء.

(2) مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها: يتم دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسؤولة

عنه اعتماداً على قدرة المسؤولة على الرقابة والتحكم في النتائج.

(3) مرحلة اتخاذ القرارات التصحيحية: في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف

واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكراره، ثم يتم متابعة تنفيذ القرارات المتخذة والإجراءات التصحيحية.²

المطلب الثاني: استخدام موازنة المبيعات في مراقبة التسيير

تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات الأساس الذي يستند عليه إعداد الموازنات الأخرى (انتاج، مشتريات... الخ)، ونجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى الأساليب العلمية حتى تكون التقديرات على درجة كبيرة من الدقة، وتتم عملية التقدير وفقاً للكيفية الآتية³:

- ✓ تحديد الهدف من التقدير؛
- ✓ يجب أن تقسم المنتوجات المراد بيعها إلى مجموعات متجانسة؛
- ✓ معرفة العوامل التي تؤثر على مبيعات كل مجموعة وترتيبها حسب قوة تأثيرها؛
- ✓ اختيار أسلوب التنبؤ الذي يناسب كل مجموعة متجانسة؛
- ✓ جمع البيانات والمعلومات وتحليلها تحليلًا علميًا واستخلاص النتائج.

¹ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 213-215.

² لطفي بوناب ومحمد بوناب، أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود -سكيدة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2022، ص 1806.

³ فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 22.

للتنبؤ بالمبيعات عدة طرق وأساليب وقبل أن نتطرق إليها نوضح أولاً مفهوم التنبؤ بالمبيعات الذي عرف على أنه "تحديد حجم المبيعات المتوقعة والتي يمكن تحقيقها من منتج معين في ضوء خطة تسويقية معينة"¹.

طرق التنبؤ بالمبيعات

نميز نوعين من طرق التنبؤ بالمبيعات طرق كمية وأخرى كمية.

أولاً: الطرق الكيفية: وتنقسم إلى:

- 1) دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة: يجب دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة وتحليلها وتبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير وال المدى الطويل، ويعتمد الدارس على الاحصائيات والبيانات التي تنشرها الهيئة المكلفة بالتخطيط، كما أن الخطة العامة للدولة تفيد في توضيح سياسة الاستثمار والاستهلاك والادخار للدولة ومعرفة هذه المؤشرات يساعد على معرفة مدى تأثير مبيعات المؤسسة بها.
- 2) طريقة جمع تقديرات وكلاء و مندوبي البيع: يقوم رجال البيع في المناطق المختلفة التي تباع فيها منتجات المؤسسة بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن ويعتمدون في ذلك على خبراتهم واتصالاتهم بالزبائن وتوفر لهم الإدارة أرقام المبيعات الفعلية للسنوات الماضية الخاصة بمناطقهم لأجل مساعدتهم في عملية التنبؤ، فبعد إعدادهم لتقديراتهم يقدمونها إلى المدير الجهوي الواقع في منطقتهم، والذي بدوره يقوم بدراستها وقيمتها استناداً إلى المبيعات الفعلية في السنوات الماضية والتوقعات المستقبلية. وعملاً بمبدأ ديمقراطية الإعداد يقوم المدير الجهوي بالاجتماع مع رجال البيع ويقترح التعديلات في ضوء خبرته وتعدل التقديرات طبقاً للمناقشة، وبعد هذا يقدم كل مدير جهوي هذه التقديرات إلى المدير المركزي الذي يقوم بدوره بتقديمها وفقاً لأهداف المؤسسة وفي ضوء المبيعات الفعلية لكل منطقة في السنوات الماضية، وإذا أراد تعديل هذه التقديرات فإنه يستدعي المديرين الجهويين لبحث التعديلات معهم، ويقوم المديرين الجهويين بتعديل التقديرات حتى لا يشعر هؤلاء بأن مشاركتهم كانت زائفة، وحتى يحرصوا على تحقيق تقديرات المبيعات المخططة، يعاب على هذه الطريقة بأنها تستغرق وقتاً طويلاً.
- 3) اللجنة الاستشارية: تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء وبعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الخبراء يتفقون على تقديرات معينة، وتوضع تحت تصرفهم كل البيانات التي هم في حاجة إليها.
- 4) طريقة دلفي: تقوم هذه الطريقة على أساس ارسال استقصائيات إلى مجموعة من الخبراء، فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء، وبعد ذلك تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على الاستقصائيات تحت

¹نعيمية يحيوي، محاضرات مقاييس مراقبة التسيير، موجهة لطلبة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي إدارة المنظمات، ص9.

تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها وترسل إليهم استقصائيات للإجابة عليها وهكذا حتى التوصل إلى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.¹

ثانيا: الطرق الكمية

تعتبر النماذج الرياضية أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية حيث تتمثل في:

(1) السلاسل الزمنية: السلسلة الزمنية عبارة عن سلسلة إحصائية تمثل تطور متغير اقتصادي عبر الزمن، وترتبط تطور المبيعات بعامل الزمن، وتعتمد على متابعة التغيرات التي تطرأ على حجم المبيعات في الأوقات المختلفة، وقبل أي معالجة رياضية لابد من إجراء ملاحظة بيانية حول الظاهرة (المبيعات)، فمثل هذه الملاحظة تسمح بإظهار والتساؤل عن بعض الانكسارات التي تظهر في السلسلة، تسمح الملاحظة البيانية بأخذ فكرة عن تطور الظاهرة، هذا التطور يكون في شكل منحى مستمر يمر بمجموعة نقاط يمكن تحديد معاملاتها بمعالجة إحصائية، ويوجد ثلاث طرق لهذه المعالجة هدفها تحديد معادلة الاتجاه العام وهي²:

- طريقة التعديل (التسوية) الرياضي.
- طريقة التلميس (التمهيد) الاسي.
- طرق أخرى.

تحديد معادلة الاتجاه العام بطريقة التسوية الرياضية

$$\boxed{y=ax+b} \quad \text{معادلة الاتجاه العام:}$$

حيث أن:

$$y = \text{مبيعات تقديرية}$$

$$X = \text{الفترة الزمنية المرغوب تقدير مبيعاتها}$$

أما قيم a و b فإننا نستعمل المعادلتين الطبيعيين الآتيتين لتحديدتهما:

$$\sum Y = nb + a \sum x$$

$$\sum X * y = b \sum x + a \sum x^2$$

¹فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 23-24.

²نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق -دراسة حالة: قطاع صناعة الحليب-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، الجزائر، 2009/2008، ص 96-97.

حيث أن: n تشير الى عدد الفترات الزمنية

مهما كانت معادلة الاتجاه العام (خطا مستقيما، أسية، قطع مكافئ) يجب التأكد من صحة النموذج عن طريق معامل الارتباط الذي يحدد قوة الارتباط بين المبيعات ومتغير آخر أو متغيرات أخرى في التنبؤ بكمية المبيعات المتوقعة، حيث يحسب بالعلاقة التالية:

$$R = \frac{n \sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{(n \sum x^2 - (\sum x)^2)(n \sum y^2 - (\sum y)^2)}}$$

حيث يمثل R معامل الارتباط ويكون محصورا بين -1 و $+1$ والتي تبين قوة الارتباط بين متغيرين تبعا للحالات الآتية¹:

$+1$ = ارتباط موجب قوي.

$+0.5$ = ارتباط موجب.

0 = لا يوجد ارتباط.

-0.5 = ارتباط سلبي.

-1 = ارتباط سابي قوي.

(2) طريقة المتوسطات المتحركة: تستعمل هذه الطريقة للتخلص من التقلبات التي تشتمل عليها السلسلة الزمنية وتستعمل كذلك في حالة التقلبات الدورية والتقلبات الفصلية ونوضح فيها يلي كيفية تحديد خط الاتجاه العام في حالتين:

الحالة الأولى: طريقة المتوسطات المتحركة البسيطة

يستعمل في هذه الطريقة متوسط مبيعات فترات حديثة لتقدير مبيعات الفترة الموالية مباشرة، ويستخدم متوسط متحرك لأنه في كل مرة يتم استخدام مشاهدات جديدة في السلسلة الزمنية تعوض المشاهدة القديمة ومن ثم حساب متوسط جديد ويتم حساب المتوسط المتحرك البسيط بالعلاقة التالية:

$$\hat{Y} = 1/N \sum_{r=0}^{n-1} y_{t-r}$$

¹فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 26-29.

حيث:

\tilde{Y}_{t+1} = يعبر عن التوقع للفترة $t+1$ وهو المتوسط المتحرك البسيط المحسوب.

y_t = هو المستوى الفعلي أو القيمة الحقيقية للفترة الحالية t .

n = هو الأساس أي عدد المستويات التي يحسب على أساسها الوسط الحسابي.

من عيوب هذه الطريقة أنها تعامل مع بيانات السلسلة الزمنية كقيم ثابتة.

الحالة الثانية: طريقة المتوسطات المتحركة المرجحة

هي نفسها طريقة المتوسطات المتحركة البسيطة ولكن يتم إعطاء أوزاناً للفترات التي تسبق الفترة المراد حسابها وإعطاء الوزن الأكبر للفترة الاحداث لأنها الأقرب لما هو موجود في الواقع بالمقارنة مع الفترات السابقة، وتكون الأوزان الترجيحية تنازلية حسب أقدمية الفترات ومجموع الأوزان الترجيحية دائماً يساوي 1، ويتم حساب وفق القاعدة التالية:

$$\tilde{Y}_{t+1} = \sum_{r=0}^{n-1} (k_r + 1) (y_{t-r})$$

حيث:

\tilde{Y}_{t+1} = يعبر عن التوقع للفترة $t+1$ وهو المتوسط المتحرك المرجح المحسوب.

y_t = هو المستوى الفعلي أو القيمة الحقيقية للفترة الحالية t .

N = هو الأساس أي عدد المستويات التي يحسب على أساسها الوسط الحسابي.

K = وهو الوزن الترجيحي للفترة¹.

(3) طريقة المسح الأسّي

إن طريقة المسح الأسّي ثم عرضها لأول مرة من طرف الباحث R.G.Broun، كما أن مبدأ تقنية المسح الأسّي تتشابه مع مبدأ الأوساط المتحركة البسيطة في عملية المسح للملاحظات من أجل التخلص من التغيرات العشوائية وغيرها، وذلك عن طريق مسح الملاحظات التي تظهر في السلسلة ويتم التوقع باستخدام تقنية المسح الأسّي باستخدام الصيغة التالية: $S_t = \alpha y_{t-1} + (1-\alpha)S_{t-1}$

¹ زرعور نعيمة، محاضرات مقاييس الموازنة التقديرية، موجهة لطلبة السنة الثالثة، محاسبة وجباية، ص 1-2.

حيث:

$$S_t = \text{قيمة التوقع للفترة } t.$$

$$S_{t-1} = \text{قيمة التوقع للفترة } t-1.$$

$$\alpha = \text{معامل الترجيح أو ثابت المسح الأسّي وقيمه } \in]0; 1[$$

$$Y_{t-1} = \text{القيمة الفعلية المشاهدة للفترة } t-1.$$

إن هذه الصيغة العامة للتوقع وفقا لطريقة المسح الأسّي البسيط، ويلاحظ من خلالها أنها لا تتطلب تخزين للمشاهدات التاريخية مثل المتوسطات المتحركة، لكونها لا تحتاج إلى معلومات كثيرة للقيام بتوقعات جديدة، بل تستخدم فقط آخر مشاهدة وآخر قيمة توقع S_{t-1} ، وقيمة α

إن طريقة المسح الأسّي البسيط هي حالة خاصة من المتوسطات المتحركة، الفرق فيما بينهما يكمن في أن تقنية المسح الأسّي تعطي أوزانا مختلفة ومتنازلة بدءا من المشاهدة الفعلية الأخيرة وفقا لمتتالية هندسية، وإذا كانت المشكلة الأساسية في المتوسطات المتحركة في تحديد الأساس N الذي يحسب على أساسه المتوسطات فإنه بالنسبة للمسح الأسّي المشكلة في تحديد قيمة α ، كما تستخدم أساليب أخرى للتنبؤ بالمبيعات كأسلوب الانحدار الخطي المتعدد في حالة وجود عدة متغيرات مستقلة والمبيعات متغير تابع، وكذلك نموذج الانحدار غير الخطي في حالة وجود علاقة غير خطية بين المبيعات (المتغير التابع) والمتغيرات الأخرى (متغيرات مستقلة).¹

1) إيجاد وتحليل انحرافات موازنة المبيعات

يتمثل الانحراف في الفرق بين المبيعات المقدرة والفعلية، ويمكن تحليل هذا الانحراف إلى انحراف سعر وانحراف الكمية، ويقاس هذا الانحراف كالاتي:

$$\Delta \text{ الإجمالي} = (\text{الكمية المقدرة} * \text{السعر المقدر}) - (\text{الكمية الفعلية} * \text{السعر الفعلي})$$

$$\Delta \text{ السعر} = (\text{سعر البيع المقدر} - \text{سعر البيع الفعلي}) * \text{كمية البيع الفعلية}$$

$$\Delta \text{ الكمية} = (\text{كمية البيع المقدر} - \text{كمية البيع الفعلية}) * \text{سعر البيع المقدر}$$

إذا كان Δ الإجمالي < 0 هذا الانحراف غير ملائم للمؤسسة وتقع المسؤولية على قسمي المبيعات والتسويق.

إذا كان Δ الإجمالي > 0 هذا الانحراف ملائم للمؤسسة.²

¹ عقون شراف، مرجع سبق ذكره، ص 9-10.

² خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 43.

انحراف غير ملائم \Leftarrow على المسؤول مراجعة ما يلي واتخاذ القرارات التالية:

- ✓ سوء عملية تقدير المبيعات؛
- ✓ اما انه أصبح المنتج لا يرضي ذوق المستهلك؛
- ✓ الكمية المنتجة من المنتج ليست بالجودة المعتادة؛
- ✓ خسارة عملاء مهمين؛
- ✓ ظهور منتج منافس في السوق يحما مواصفات المنتج لكن بجودة تفضل؛
- ✓ ركود اقتصادي غير متوقع؛
- ✓ السعر غير مناسب للمستهلك مقارنة بالمنتجات المنافسة.

انحراف ملائم \Leftarrow ذلك لصالح المؤسسة ويفسر أن المؤسسة باعت أكثر من الكمية المقدرة وحصلت على هامش ربح أكبر من المقدر وبالتالي تحقيق أرباحا أكثر من الأرباح التي كانت مقدرة.¹

المطلب الثالث: استخدام موازنة الإنتاج في مراقبة التسيير

تعتبر موازنة الإنتاج خطة تقوم بإعداد التقديرات بالكمية والقيمة لمختلف عمليات الإنتاج للفترة المستقبلية، وهي بمثابة أداة معبرة عن أهداف وسياسات والنتائج المتوقعة للإنتاج.²

ويعطى برنامج الإنتاج وفق العلاقة الموالية:

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

بعد تحديد مستوى الإنتاج تأتي مرحلة دراسة مختلف القيود الإنتاجية كاليد العاملة وكمية المواد الأولية والوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج ومحاولة تحديد الكميات المتلى من المنتجات التي تؤدي إلى تعظيم الربح خلال فترة الموازنة وهذا مع الأخذ بعين الاعتبار المبيعات المقدرة، حيث تستعمل البرمجة الخطية التي تضم طريقة السمبلكس والطريقة البيانية لتحديد الحجم الأمثل من الإنتاج في ظل الموارد المتاحة.

كما يجب دراسة مختلف القيود الإنتاجية وذلك وفق إعداد موازنة المواد الأولية التي تقتضي تقدير كميات وأسعار المواد الأولية اللازمة، وموازنة اليد العاملة المباشرة التي تتعلق بتقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج

¹ فقه أميرة، استخدام الموازنة في تفعيل مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة-، مذكرة مقدمة كجزء متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2016، ص34.

² نعيمة يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص34.

الإنتاج، بالإضافة إلى الموازنة التي تتعلق بالمصاريف الصناعية غير المباشرة كالاهلاك والايجار وغيرها من المصاريف التي تمكن من تحسين الإنتاج.¹

إيجاد وتحليل انحرافات موازنة الإنتاج:

يمكن إيجاد انحراف موازنة الإنتاج الفعلية بالنسبة للإنتاج المقدر وفق العلاقة التالية:

$$\text{الفرق} = \text{مقدار الإنتاج المقدر} - \text{مقدار الإنتاج الفعلية}$$

إذا كان الناتج موجبا فذلك يعني وجود اضطرابات (انحراف غير ملائم) وقد تفسر هذه الاضطرابات

ب:

- التقدير الخاطئ للمبيعات؛
- تأخر المادة الأولية أو التموينات مما يستدعي دراسة وتحليل موازنة التموينات؛
- تغيير مصادر توريد الخدمات لأسباب إدارية وأسباب غير إدارية؛
- التموين بكميات غير مطابقة للمواصفات أو تالفة؛
- التأخير في التموين.

كما يمكن تحليل الانحراف بالشكل التالي:

$$\Delta \text{ الإجمالي} = (\text{الكمية المقدر للمادة} * \text{السعر المقدر للمادة}) - (\text{الكمية الفعلية للمادة} * \text{السعر الفعلي للمادة})$$

$$\Delta \text{ السعر} = (\text{السعر المقدر للمادة} - \text{السعر الفعلي للمادة}) * \text{الكميات الفعلية للمادة}$$

$$\Delta \text{ الكمية} = (\text{الكمية المقدر للمادة} - \text{الكمية الفعلية للمادة}) * \text{السعر المقدر للمادة}$$

إذا كان Δ الإجمالي < 0 : هو في صالح المؤسسة وقسم الإنتاج كان تقديره جيد ومناسب.

إذا كان Δ الإجمالي > 0 : وهو انحراف غير ملائم للمؤسسة، فإن:

Δ السعر $< \Delta$ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.

Δ السعر $> \Delta$ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.

أو إذا كان Δ السعر = Δ الكمية = Δ الإجمالي = 0: وهذه الحالة نادرة الحدوث وهي حالة مثلى.²

أولاً: موازنة المواد الأولية

¹فقه أميرة، مرجع سبق ذكره، ص35.

²خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص43.

تعتبر المواد الأولية من العناصر الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتنقسم إلى نوعين مواد مباشرة وأخرى غير مباشرة.

← **المواد الأولية المباشرة:** يقصد بها جميع المواد التي تكون جزءا رئيسيا من تكاليف الإنتاج، وتتغير طردا مع حجم الإنتاج.

← **المواد الأولية غير المباشرة:** هي المواد واللوازم التي تساعد في عملية التصنيع ولكنها لا تظهر في المنتج النهائي، وهذه المواد لا يمكن اعتبارها ضمن موازنة المواد الأولية المستهلكة بل يتم ادراجها ضمن موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة.

ولإعداد موازنة المواد الأولية يجب إعداد برنامج المواد الأولية المستهلكة وتقدير الأسعار للمواد الأولية وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{الوحدات الواجب شراؤها} = \text{الكميات التقديرية اللازمة من المواد الأولية اللازمة للإنتاج} + \text{مخزون آخر المدة} - \text{مخزون أول المدة}$$

تقدير كميات المواد الأولية: إعداد التقديرات للمواد الأولية اللازمة للإنتاج يتوقف على مدى تماثل المنتجات المراد إنتاجها، بالنسبة للمؤسسات التي تنتج منتجات نمطية فإن التقديرات تشمل تحديد الكمية المعيارية من كل نوع من أنواع المواد الأولية التي تدخل في عملية إنتاج كل وحدة من المنتج وهذه الكمية يتم تحديدها بطريقة الدراسات الهندسية، وبعد تحديد الكمية المعيارية التي تكون في صورة معدل لوحدة واحدة من المنتج، يتم بعد ذلك تحديد كمية المواد اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج وذلك بضرب معدل المواد لكل وحدة منتجة في عدد الوحدات المقدرة للإنتاج، أما عندما يكون الإنتاج حسب الطلبيات يحدد الزبون المواصفات المطلوبة مثل ما هو الحال في مؤسسات البناء، ففي هذه الحالة نقوم بتحليل المواصفات التي حددها الزبون في الطلبية وذلك لتحديد أنواع وكميات المواد التي تستعملها في إنتاج الطلبية، وعند تحديد موازنة المواد الأولية يجب أن لا ننسى تحديد نسبة التلف الطبيعي المسموح به في عملية الإنتاج.

تقدير الأسعار: التنبؤ بالأسعار أسهل من التنبؤ بكميات المواد اللازمة للإنتاج، فالأسعار تتبع السوق، فإذا كانت السوق مستقرة فإن التقديرات تكون مرضية وبالتالي نستطيع تقييم مخزونات المواد الأولية والمنتجات التامة بسهولة، أما إذا كانت التقلبات كبيرة في الأسعار فالانتفاع بالأسعار التقديرية يكون ضئيلا.

إيجاد وتحليل الانحرافات لموازنة المواد الأولية:

بصفة عامة يتم قياس الانحراف الكلي لتكلفة المواد الأولية المستخدمة في العملية الإنتاجية كما يلي:

الانحراف الكلي = التكلفة المعيارية للمواد المباشرة - التكلفة الفعلية للمواد المباشرة

حيث:

التكلفة المعيارية للمواد المباشرة = الإنتاج الفعلي * الكمية المعيارية للوحدة * السعر المعياري للوحدة

التكلفة الفعلية المباشرة = الإنتاج الفعلي * الكمية الفعلية للوحدة * السعر الفعلي للوحدة

يتم تحليل الانحراف الكلي إلى انحراف الكمية وانحراف السعر، باعتبار أنهما العاملان الرئيسيان المسؤولين عن الانحراف الكلي لتكلفة المواد المباشرة.

انحراف الكمية = (الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي - الكمية الفعلية للإنتاج الفعلي) * السعر المعياري للوحدة

انحراف السعر = (السعر المعياري - السعر الفعلي) * الكمية الفعلية للإنتاج الفعلي

غير أنه نتيجة لأن انحراف السعر قد يرجع جزئياً إلى الاستخدام غير الكفاء للمادة، فإنه يمكن تحليل انحراف السعر إلى الانحرافين الفرعيين التاليين:

➤ انحراف السعر الصافي = (السعر المعياري - السعر الفعلي) * الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي

➤ انحراف مشترك = (السعر المعياري - السعر الفعلي) (الكمية الفعلية للإنتاج الفعلي - الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي)

وفي حالة استخدام أكثر من مادة مباشرة، فإنه يمكن تحليل انحراف الكمية كما يلي:

➤ انحراف تشكيلة المواد = (الكمية الفعلية للتشكيلة المعيارية - الكمية الفعلية للتشكيلة الفعلية) * السعر المعياري

➤ انحراف العائد = (إجمالي الكميات الفعلية - إجمالي الكميات المعيارية) * المتوسط المرجح للأسعار المعيارية

حيث:

المتوسط المرجح للأسعار المعيارية = إجمالي التكلفة المعيارية / إجمالي الكمية المعيارية

ويرجع أسباب انحراف الكمية إلى ما يلي:

- استخدام مواد رديئة أو غير مطابقة للمواصفات؛
- استخدام عمالة غير مدربة في الإنتاج؛
- تلف المواد أثناء التشغيل؛

- عدم واقعية معيار الكمية المحددة مقدما.
- وتقع المسؤولية عن انحراف الكمية على عاتق إدارة الإنتاج.
- أما أسباب انحراف السعر فترجع إلى:
- تغير الأسعار الفعلية للمواد عن الأسعار المعيارية نتيجة ظروف اقتصادية معينة؛
- الشراء بكميات غير اقتصادية، ومن ثم عدم الاستفادة بخصم الكمية؛
- تغير التكاليف الفعلية الأخرى للشراء.¹

¹هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه محمد، المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطبع والنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص352-353.

ثانيا: موازنة اليد العاملة

إن العنصر الثاني في العملية الإنتاجية هو اليد العاملة المستعملة، حيث من الضروري تحديد مقدار أو حجم العمالة الواجب توفيرها والتي تستطيع ضمان القيام بالعمليات الإنتاجية الخاصة بصناعة الكمية المخطط إنتاجها والمحددة بالميزانية التقديرية للإنتاج.

إن حجم العمالة اللازم يمكن التعبير عنه بعدد العاملين الذي من الضروري توفره في المؤسسة خلال فترة الموازنة،¹ ولإعداد هذه الموازنة يجب معرفة العناصر التالية:

برنامج الإنتاج التقديري؛ -

- الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج؛

- الوقت المتاح من العمل المباشر؛

- معدل الأجر الواجب دفعه للعامل.²

تقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج

لتقدير ساعات العمل المباشرة اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج التقديري لا بد أن يتم تحديد الوقت المعياري لإنتاج وحدة من المنتج يتم ترجيح هذا الوقت بعدد الوحدات المقرر إنتاجها خلال فترة معينة، وتكرر العملية لكل منتج في حالة كون المؤسسة تنتج عدة منتجات، بعد ذلك يتم استخراج مجموع الوقت اللازم لإنتاج الكمية المقدر المخصصة في الميزانية التقديرية للإنتاج وفي الغالب يعبر عن ذلك بالحجم الساعي، بعد استخراج الحجم الساعي الإجمالي اللازم لمواجهة متطلبات الإنتاج نقوم باحتساب الطاقة المتوفرة في المؤسسة، ثم ترجح هذا المجموع بعدد أيام العمل خلال فترة الميزانية (خلال شهر (24) يوم مثلا)، فنحصل عند ذلك على المجموع الكلي لساعات العمل المتوفرة في المؤسسة خلال فترة الميزانية.³

تقدير معدل الأجر

يتضمن معدل الأجر الظاهر في الميزانية صافي المبلغ المدفوع للعامل بالإضافة إلى كافة النفقات والمصاريف التي تتحملها المؤسسة نتيجة لاستخدامها العامل، ومن هذه النفقات والمصاريف على سبيل المثال

¹ خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 225.

² فقه أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

³ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سبق ذكره، ص 226.

المساهمة في صندوق التقاعد والضمان الصحي، الإجازات الممنوحة التي ينص عليها القانون، الامتيازات الأخرى والمكافئات التي تمنح للعامل سواء كانت نقدية أو مادية.

إن الأجرة المعيارية للساعة تعتبر الأساس في وضع تقديرات الأجر، والتي على أساسها يتم إعداد الميزانية التقديرية للأجر، حيث يتم ترجيح الأجرة المعيارية للساعة لفئة عمال معينة بعدد الساعات اللازمة لإنتاج وحدة واحدة، بعد ذلك ترجح النتيجة بعدد الوحدات المقدر إنتاجها من منتج معين فنحصل على تكلفة الأجر خلال فترة الميزانية لفئة عمال معينة ومنتج معين.¹

إيجاد وتحليل انحرافات موازنة اليد العاملة

Δ الإجمالي = (الكمية المقدرة لليد العاملة * السعر المقدر لليد العاملة) - (الكمية الفعلية لليد العاملة * السعر الفعلي لليد العاملة)

Δ السعر = (السعر المقدر لليد العاملة - السعر الفعلي لليد العاملة) * الكميات الفعلية لليد العاملة

Δ الكمية = (الكمية المقدرة لليد العاملة - الكمية الفعلية لليد العاملة) * السعر المقدر لليد العاملة

إذا كان Δ الإجمالي < 0 : هو في صالح المؤسسة وكلا القسمين الإنتاج والمواد البشرية كان تقديرهما جيد ومناسب.

أما إذا كان Δ الإجمالي > 0 : هو انحراف غير ملائم للمؤسسة.

فإن:

Δ السعر $< \Delta$ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.

Δ السعر $> \Delta$ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم المواد البشرية بدرجة كبيرة.

أو إذا كان Δ السعر = Δ الكمية = Δ الإجمالي = 0: وهذه الحالة نادرة الحدوث وهي حالة مثلى.²

ثالثاً: موازنة المصاريف الصناعية غير مباشرة

¹ المرجع نفسه، ص 228.

² خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 44.

تتمثل المصاريف الصناعية غير المباشرة في كافة الأعباء التي لا يمكن تخصيصها لمركز كلفة معين أو كلفة منتج معين إذ أن موازنة المصروفات الصناعية غير المباشرة أداة فعالة للرقابة على هذه المصروفات عن طريق إجراء مقارنة بين المصاريف المتحققة والمصاريف المقدرة لإعداد هذه الميزانية يجب تحديد ما يلي:

- النشاط الضروري لتحقيق برنامج الإنتاج معبرا عنه بوحدات العمل؛
- المصاريف الصناعية غير المباشرة التقديرية لوحدة العمل.¹

تقدير وحدات العمل

يعتبر معامل الارتباط أحسن طريقة لتحديد وحدة العمل المناسبة التي تقيس نشاط القسم بالضبط، كما يجب تحديد لكل قسم من أقسام الإنتاج وحدة العمل المناسبة والضرورية لتحقيق برنامج الإنتاج.²

تقدير المصاريف الصناعية غير المباشرة لوحدة العمل

عند تقدير هذه المصاريف يمكن الاستعانة بالسجلات المحاسبية ونتائج السنوات الماضية لغرض تحديد الاتجاه العام لهذه المصاريف، غير أن من الخطأ الاعتماد على وضع التنبؤات على أساس زيادة أرقام المصاريف الخاصة بالسنوات الماضية بنسبة ثابتة، بل يجب العناية بتفاصيل هذه المصاريف وتحليلها وفقا للأقسام التي تحققت فيها وكذلك لمكوناتها ومفرداتها. كما يجب عدم نسيان التغيرات المتوقعة لهذه المصاريف في المستقبل وتشمل هذه التغيرات³:

- تغير عدد ساعات العمل؛
- ارتفاع أو انخفاض قسم الاهتلاك بسبب شراء أو بيع الآلات والمعدات؛
- توظيف أو تسريح لعدد من العمال.

إيجاد وتحليل انحرافات موازنة المصاريف الغير مباشرة

Δ الإجمالي = قيمة المصاريف الغير مباشرة المقدرة - قيمة المصاريف الغير مباشرة الفعلية

Δ السعر = (السعر المقدر لليد العاملة - السعر الفعلي لليد العاملة) * الكميات الفعلية لليد العاملة

Δ الكمية = (الكمية المقدرة لليد العاملة - الكمية الفعلية لليد العاملة) * السعر المقدر لليد العاملة

¹ فقه أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 38.

² فقه أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

³ تعيمة يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

إذا كان Δ الإجمالي < 0 : هو في صالح المؤسسة فقسم الإنتاج أو إحدى الأقسام الأخرى الصيانة، النقل، التأمين... الخ كان تقديرهما جيد ومناسب.

أما إذا كان Δ الإجمالي > 0 : هو انحراف غير ملائم للمؤسسة.

فإن:

Δ السعر $< \Delta$ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.

Δ السعر $> \Delta$ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم الصيانة، النقل، التأمين... الخ بدرجة كبيرة.

أو إذا كان Δ السعر = Δ الكمية = Δ الإجمالي = 0: وهذه الحالة نادرة الحدوث وهي حالة مثلى.¹

المطلب الرابع: استخدام موازنة التموينات في مراقبة التسيير

إن الهدف من وراء إعداد الموازنة التقديرية للتموينات هو من أجل ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شرائها بالكميات المطلوبة، وفي الأوقات المناسبة وبأقل تكلفة، والأهم في هذه الموازنة هو التحكم في التكاليف المتعلقة بتسيير المخزون فالتقدير الجيد لهذه التكاليف سيعود على المؤسسة بفوائد كثيرة، ويمكن أن نتبع إحدى الطريقتين في إعداد الموازنة، الطريقة المحاسبية أو الطريقة البيانية.

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

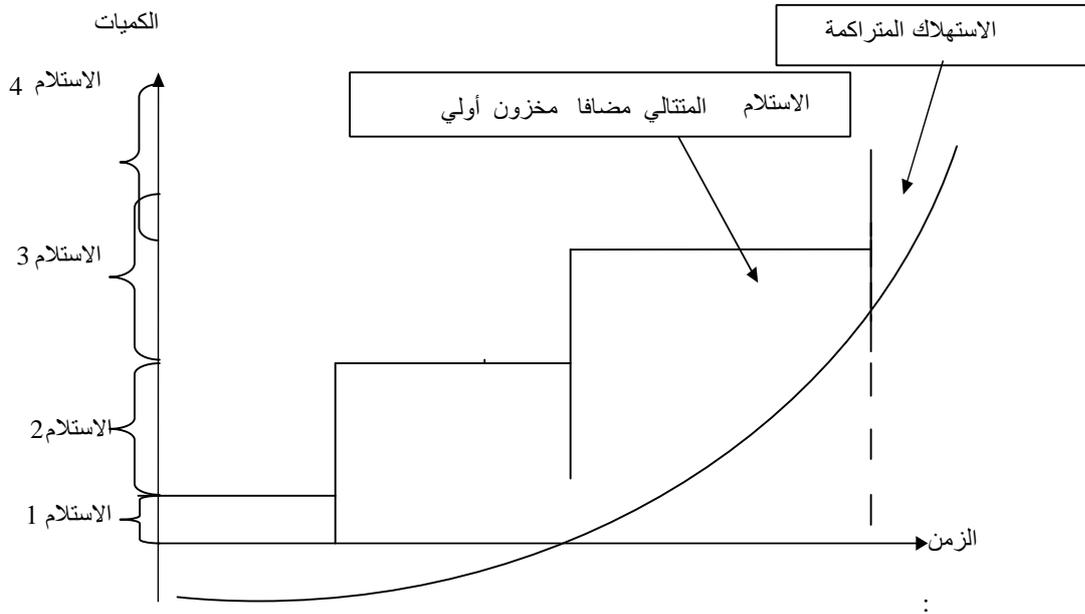
الطريقة البيانية: نقوم بتحديد على المحور الأفقي الأزمنة وعلى المحور العمودي الاستهلاكات المتراكمة ثم التموينات المتتالية المضافة للمخزون الابتدائي، عندما يكون الاستهلاك مؤكدا فإن نقاط تقاطع المنحنيين (منحنى الاستهلاكات المتراكمة مع منحنى التموينات والمخزون الابتدائي) تعطي لنا تواريخ التموينات م1، م2، م3، م4. وعندما نتراجع إلى الجهة اليسرى انطلاقا من هذه النقاط بمسافة تعادل فترة الانتظار فإننا سنحصل على نقاط تبين تواريخ تقديم الطلبات: ط1، ط2، ط3، ط4.

إذا كانت الاستهلاكات وفترة الانتظار كلتاهما غير مؤكدتين أو إحداها فقط غير مؤكدة فإن نقاط تواريخ استلام التموينات وتواريخ تقديم الطلبات سنترجع إلى الجهة اليسرى بمسافة إضافية.²

¹ خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص44.

² فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص136 و146.

الشكل رقم 4-1: الطريقة البيانية



المصدر: نعيمة يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 129.

تحليل انحراف موازنة التموينات:

$$\Delta \text{ الإجمالي} = \text{قيمة التموينات المقدر} - \text{قيمة التموينات الفعلية}$$

$$\Delta \text{ السعر} = (\text{السعر المقدر للمادة} - \text{السعر الفعلي للمادة}) * \text{الكميات الفعلية للمادة}$$

$$\Delta \text{ الكمية} = (\text{الكمية المقدر للمادة} - \text{الكمية الفعلية للمادة}) * \text{السعر المقدر للمادة}$$

إذا كان Δ الإجمالي < 0 : هو في صالح المؤسسة فقسمي الإنتاج والتموين كان تقديرهما جيد ومناسب.

أما إذا كان Δ الإجمالي > 0 : هو انحراف غير ملائم للمؤسسة.

فإن:

Δ السعر $< \Delta$ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم التموين بدرجة كبيرة.

Δ السعر $> \Delta$ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.

أو إذا كان Δ السعر = Δ الكمية = Δ الإجمالي = 0: وهذه الحالة نادرة الحدوث وهي حالة مثلى.¹

المطلب الخامس: استخدام موازنة النقدية في مراقبة التسيير

الموازنة النقدية هي "ملخص للتقديرات الخاصة بالنفقات والإيرادات بالنسبة لكل شهر من الأشهر المقبلة كما أنها تبين أيضا رصيد أو قيمة النقدية في كل شهر".

حيث تتضمن موازنة النقدية تقرير كل التكاليف والنتائج باستثناء التكاليف غير المدفوعة والنتائج غير المقبوضة، يتطلب إعداد موازنة النقدية إعداد كل من جدول المدفوعات وجدول المقبوضات اللذان يعرفان كما يلي:²

1. جدول المقبوضات النقدية (المبالغ المتوقع استلامها)

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

- ✓ أن النواتج النتيجة خلال الفترة والتي لم تحصل بعد لا تهم جدول المقبوضات فهي عبارة عن دين يظهر في جانب الموجودات من الموازنة العامة التقديرية في نهاية الفترة؛
- ✓ يجب أن نتجنب الخلط بين جدول النتائج وجدول المقبوضات.³

2. جدول المدفوعات النقدية (المبالغ الواجب تسديدها)

تشتمل هذه المبالغ على الالتزامات التي التزمت بها المؤسسة والتي سيستحق سدادها خلال فترة الموازنة، إضافة إلى المشتريات والاستثمارات المتوقع إنجازها أو الدخول بيها خلال تلك الفترة والتي سيتم دفعها نقداً، مثال على ذلك المبالغ الواجب دفعها إلى موردي المواد الأولية (المشتريات النقدية)، ديون الخدمات المستحقة، الأجور والرواتب التي يستحق دفعها خلال فترة الموازنة، الإيجار والتأمين، الصيانة والإصلاحات، أقساط القروض على اختلاف أنواعها وكذلك الفوائد المستحقة، الضرائب والرسوم، مصاريف النقل، مصاريف الأشهار وكافة المصاريف الأخرى على اختلاف أنواعها والتي حان وقت سدادها.⁴

¹ خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 44-45.

² فقه أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

³ فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 220.

⁴ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سبق ذكره، ص 243.

3. الرصيد النقدي

بعد تقدير المقبوضات والمدفوعات المتوقعة موزعتا على فترة الموازنة التي تعد عنها الموازنة النقدية، فإنه يتم مقارنتها ببعضها حتى يمكن الوصول الى الرصيد النقدي المتوقع وجوده سواء كان فائضا او عجزا، ويمكن ان نظيف الى ذلك رصيذا احتياطيا ينبغي وجوده في جميع الأوقات.¹ فاذا كان الرصيد فائضا (أي الفرق بين المقبوضات والمدفوعات موجبا) يعني ان المؤسسة تستطيع ان تواجه التزاماتها دون أي مشكلة، اما إذا كانت سالبة فان ذلك يعني ان المؤسسة ستواجه مشكلة في تسديد التزاماتها وعليها ان تبحث عن مصادر تمويل لمواجهة هذه الالتزامات خلال الفترة المذكورة.²

لإيجاد انحراف الموازنة النقدية نحسب العلاقة التالية:

يتم حساب انحراف الموازنة النقدية بالعلاقة التالية:

$$\text{الانحراف} = \text{الرصيد المقدر} - \text{الرصيد الفعلي}$$

إذا كان الناتج موجب فإن المؤسسة لم تحقق قيمة النتيجة المقدرة أو المخطط لها، ويمكن تفسير ذلك ب:

- ✓ فريق العمل الذي قام بإعداد الموازنة لم يوفق في عملية التقدير؛
- ✓ طرأ تغيير على بعض الموازنة فأثر على النتيجة لأن الموازنة النقدية تتماشى بالتوازي مع الموازنات الأخرى؛
- ✓ المؤسسة دائنة لبعض العملاء ولم يسددوا ما عليهم بعد؛
- ✓ المؤسسة مدينة لبعض الموردين.

إذا كان الناتج صفرا فإن المؤسسة استطاعت أن تحقق وتنفذ الموازنة بنجاح.

إذا كان الناتج سالبا فيعني ذلك أن المؤسسة استطاعت تحقيق نتيجة أكبر من النتيجة المقدرة.³

¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاته سيد شحاته، دور المحاسبة الإدارية في التخطيط واتخاذ قرارات الاستثمار والرقابة وطرق إعداد الموازنات، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015، ص136.

² خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سبق ذكره، ص243.

³ فقه أميرة، مرجع سبق ذكره، ص42-43.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل الذي يتضمن الأدبيات النظرية للموازنة التقديرية ومراقبة التسيير تبين لنا أن مراقبة التسيير تساهم في الوصول إلى رقابة فعالة من خلال مختلف الأدوات التي تستخدمها والتي تبين وجود التناسق بين مختلف وظائف المؤسسة، بعبارة أخرى توحيد الجهود من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل الإدارة.

تعد الموازنة التقديرية من أهم الأدوات الكمية لمراقبة تسيير المؤسسة، ينظر لها على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة المؤسسة الوصول إليها وتحقيقها، كما أنها أداة رقابية فعالة للتأكد من حسن التخطيط والتنفيذ للخطط الموضوعة من طرف الإدارة، وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المتوقعة لمعرفة أي انحراف وتحديد أسبابه.

يكون استخدام الموازنة مرتبط بوظيفة الرقابة بشكل وثيق، حيث تكون مؤشرات الخطة الواردة في هذه الموازنة بمثابة معايير رقمية يتم في ضوءها الحكم على مدى تنفيذ الخطة الموضوعة من خلال إعداد تقارير الأداء التي تغطي كافة مجالات العمليات وكافة مراكز المسؤولية.

الفصل الثاني:

تفعيل مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن بني

هارون باستخدام الموازنة التقديرية

تمهيد

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول لمفهوم الموازنة التقديرية ومراقبة التسيير، سنتناول في هذا الفصل دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن بني هارون ميلة، وذلك من خلال إعداد الموازنات التقديرية واستخدامها في مراقبة تسيير المؤسسة وتحليل الانحرافات لموازنتي المبيعات والإنتاج.

ولمناقشة ذلك سيتم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون

المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للمؤسسة

المبحث الثالث: استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة تسيير المؤسسة

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون -ميلة-

يتطرق هذا المبحث إلى التعريف بمؤسسة مطاحن بني هارون بالقرارم قوقة-ميلة-، ذلك من خلال الاطلاع على طبيعة نشاطها ومكونات الهيكل التنظيمي لها، وكذا بعض التفاصيل الأخرى التي تمكننا من أخذ فكرة عن المؤسسة.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة

يعتبر المركب الصناعي التجاري "AGRODIV" مؤسسة اقتصادية ذات طبيعة صناعية وتجارية خاضعة لوزارة الصناعة ينقسم إلى شركات فرعية، ومن بين هذه الشركات نجد المركب الصناعي التجاري بني هارون.

الفرع الاول: التعريف بالمؤسسة الام " AGRODIV "

انبتقت مؤسسة الرياض في أول الأمر عن المؤسسة الأم " AGRODIV " ، وذلك في 22 ماي 1965 حيث كان مقرها في الجزائر العاصمة، أين كانت تعتمد على مركزية القرارات ذات النظام الاشتراكي، وفي سنة 1982 وفي إطار إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية عرفت هذه المؤسسة تعديل جذري في إعادة الهيكلة وذلك بتجزئة الوحدات الكبيرة إلى وحدات صغيرة حسب معايير مع تغيير اسمها من "سومباك" إلى "الرياض" حيث انبتقت عنها مؤسسات جهوية هي: الرياض الجزائر، الرياض سطيف، الرياض سيدي بلعباس، الرياض تيارت والرياض قسنطينة.

عرفت هذه الشركة في نهاية التسعينات تحولا، حيث تم تحويلها إلى شركة أسهم، وفي سنة 2002 تم تغيير الاسم إلى "مجمع سميد" وحاليا هو تحت اسم "أقروديف AGRODIV" وذلك ابتداء من 2015.

وفي نفس الإطار وتماشيا مع المعطيات الجديدة تم تنظيم المؤسسات الوطنية على شكل شركات تجارية وهذا بإحداث شركات فرعية مستقلة على مستوى الوحدات، ومن هنا كان شكل شركات مؤسسة الرياض قسنطينة آنذاك وأقروديف قسنطينة حاليا إلى شركات فرعية وهي¹:

- الشركة الفرعية لصناعة الخمائر (بوشقوق قالمة)؛
- الشركة الفرعية للتحاليل الخاصة بالنوعية (المخبر المركزي).

بالإضافة إلى ستة مركبات صناعية وتجارية:

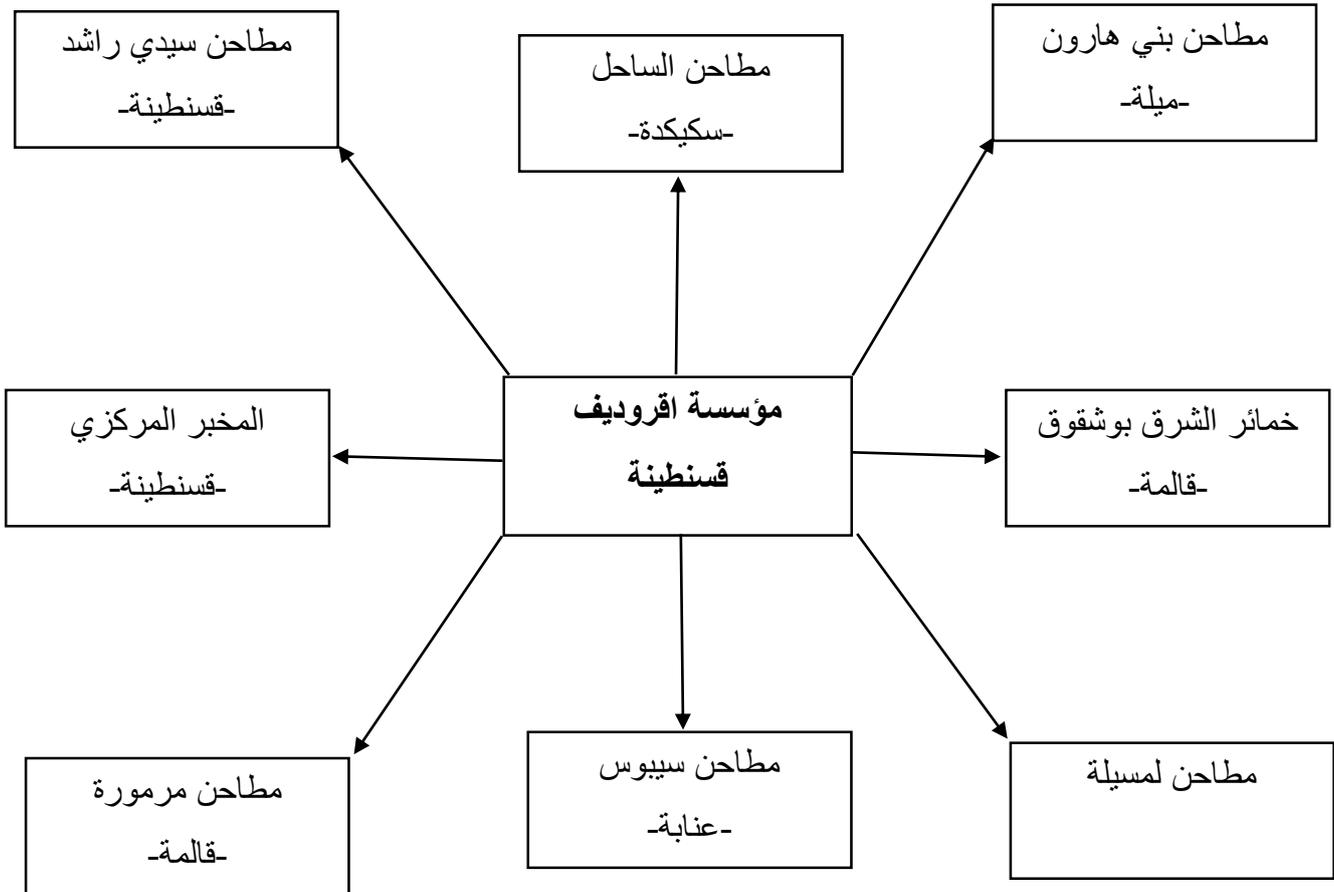
- المركب الصناعي التجاري مسيلة؛

¹ من اعداد الطالبتين استنادا على معلومات ووثائق من المؤسسة.

الفصل الثاني: تفعيل مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن بني هارون باستخدام الموازنة التقديرية

- المركب الصناعي التجاري بسبيوس عنابة؛
 - المركب الصناعي التجاري مرمورة بقالمة؛
 - المركب الصناعي التجاري سيدي راشد بقسنطينة؛
 - المركب الصناعي التجاري بني هارون بميلة؛
 - المركب الصناعي التجاري الساحل بسكيكدة.
- كما هو موضح في المخطط الموالي:

الشكل رقم 1-2: المؤسسات التابعة لمؤسسة اقروديف قسنطينة



المصدر: قسم التخطيط بالمؤسسة (2022).

من بين الشركات التابعة لفرع حبوب قسنطينة نجد المركب الصناعي بني هارون المتواجد مقره بالقرارم قوقة ولاية ميلة والذي يتكون بدوره من:

- الإدارة العامة.
- الوحدة الإنتاجية والتجارية (فرجية).
- الوحدة الإنتاجية والتجارية قرارم قوقة:

هذه الأخيرة التي نحن بصدد دراستها.

الفرع الثاني: تعريف الوحدة الإنتاجية والتجارية (قرارم قوقة)

تعتبر الوحدة الإنتاجية والتجارية قرارم قوقة مؤسسة عمومية اقتصادية يتمثل نشاطها أساسا في تحويل القمح اللين إلى مادة الفرينة التي تستعمل بدورها كمادة أولية في صناعات مختلفة تقوم بها مؤسسات أخرى. هذه المؤسسة تابعة لمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها GRIAD، تتعامل هذه المؤسسة مع الزبائن العاديين لتزويدهم بالفرينة والنخالة كما تتعامل مع المؤسسات الخاصة (كبيرة، متوسطة وصغيرة) وتتعامل أيضا مع التجار والمهنيين، كما تقوم بتزويد المخازن بالفرينة لصناعة الخبز والحلويات.

الموقع والمساحة:

تقع الوحدة الإنتاجية والتجارية لدائرة القرارم قوقة ولاية ميله على الطريق الوطني 27 الرابط بين قسنطينة وجيجل، تتربع على مساحة قدرها 7 هكتارات 2 منها مغطاة تشكل سكنات للموظفين.

تحمل هذه الوحدة الرقم التسلسلي 431281، وقد بدأت أشغال هذا المشروع في نوفمبر 1977، وانتهت في نفس الشهر من سنة 1983 من طرف شركة وطنية SONATIBA وشركة مجرية تعرف ب .COMPLESCÉ BUDAPEST

بطاقة فنية عن الوحدة:

- منتجات المؤسسة: تقوم المؤسسة بإنتاج مادة الفرينة كمنتج أساسي بكميات مختلفة، حيث نجد فرينة 1كلغ، 2كلغ، 3كلغ، 5كلغ، 50كلغ، 100كلغ. إضافة إلى مادة ثانوية هي مادة النخالة.
- الطاقة الإنتاجية: تقدر ب 1600 قنطار يوميا أي ما يعادل 66 قنطار في الساعة من المادة الأولية (القمح اللين) منها: 1200 قنطار فرينة (دقيق خبز) و 400 قنطار نخالة.
- طاقة التخزين: 125000 قنطار من المادة الأولية (القمح اللين) موزعة على مادتي الفرينة والنخالة.
- عدد العمال: يقدر عمالها ب 64 عامل بالإضافة إلى وجود عدد من الممتهنيين في مختلف الاختصاصات مبعوثين من طرف التكوين المهني بالقرارم قوقة...
- رأس المال: قدر رأس مالها ب 600000000 دج.¹

¹ مقابلة مع لشهب مريم، محاسب مكلف بالمحاسبة العامة، يوم 2023/4/14، على الساعة 11:00.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن الهيكل التنظيمي في المؤسسة هو أداة رئيسية لبناء أي نموذج اقتصادي ناجح، وعلى هذا الأساس قامت مؤسسة مطاحن بني هارون بإنشاء عدة مصالح تقوم بالتنسيق فيما بينها وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة للوحدة.

وسنقدم شرحاً مختصراً لأهم المصالح المكونة للهيكل التنظيمي للوحدة:

1. مصلحة المشتريات: تعتبر هذه المصلحة الممون الأساسي للمصالح الأخرى إذ تقوم بدورين هما التموين والتخزين، أما شراء المادة الأولية (القمح اللين) فإن المؤسسة العمومية CCLS هي المسؤولة حالياً عن تزويد المؤسسة بها. كما تقوم هذه المصلحة بشراء قطع الغيار والآلات، وتنقسم إلى فرعين: فرع المشتريات وفرع تسيير المخزون.

2. مصلحة الإنتاج: هي المحرك الأول والأخير لنشاط الوحدة حيث يقوم العمال بتحويل المادة الأولية إلى منتج قابل للتسويق، يبلغ عددهم 30 عامل يزاولون نشاطهم بنظام 24/24 ساعة، تقسم إلى ثلاثة أقسام: قسم استقبال القمح، قسم التخزين، قسم التصنيع.

3. مصلحة الصيانة: تشمل مختلف الآلات الميكانيكية والكهربائية، بحيث نجد للصيانة برمجة يومية وأسبوعية وشهرية وفي حالة الأعطال الفجائية، تنقسم هذه المصلحة إلى قسمين هما: قسم الميكانيك والذي يهتم بالأعمال الميكانيكية التي تصيب الآلات، وقسم الكهرباء الذي يهتم بالأعطال الكهربائية.

4. مصلحة التجارة: انضمت إلى الوحدة الإنتاجية في 3 جانفي 2001، يتمثل دورها الأساسي في تموين السوق بالمواد المنتجة داخل الوحدة، وتنقسم إلى ثلاث فروع: فرع البيع، فرع المشتريات، فرع البرمجة.

5. المخبر: يتمثل دوره في مراقبة جودة القمح اللين والمنتج المتمثل في الفرينة، وذلك بإخضاع عينات من القمح والفرينة إلى التحليل للتأكد من سلامة وجودة العينات.

6. مصلحة الأمانة: هي الحلقة التي تجمع بين مختلف المصالح والإدارة تهتم أساساً بنقل كل ما تحضره المصالح إلى المدير.

7. مصلحة الشؤون الاجتماعية: تقوم بإرسال وثيقة التعويضات التي تخص تأمينات الموظفين وكذلك تزويد فرع الأجور بكل المعلومات الخاصة بالمنح العائلية والمدرسية والتعويضات الخاصة بحوادث العمل ومنح التقاعد...بالإضافة إلى الإشراف على المطعم والنادي.

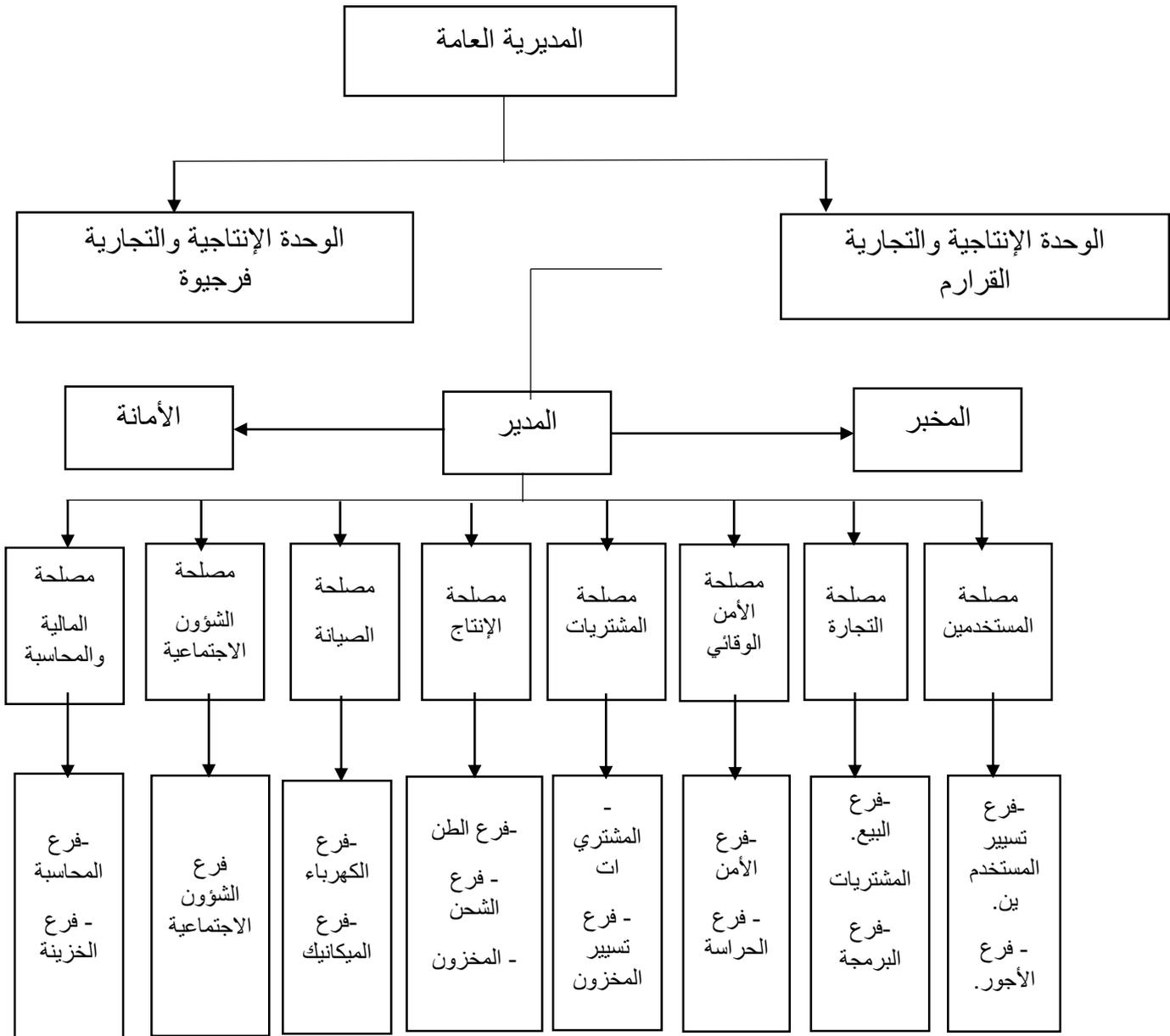
8. مصلحة الأمن الوقائي: تعمل على توفير الأمن والحماية للعمال من جهة، ومراقبة حركة العمال من جهة أخرى.

الفصل الثاني: تفعيل مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن بني هارون باستخدام الموازنة التقديرية

9. مصلحة المستخدمين: يشرف على تسيير هذه المصلحة رئيس الفرع، ويقوم هذا الأخير بالمتابعة اليومية لكل تحركات المستخدمين على تقديم كل المعلومات إلى فرع الأجور.

10. مصلحة المحاسبة والمالية: هي ملتقى لكل المصالح السابقة الذكر ليس كأفراد وإنما عن طريق الوثائق المحاسبية التي تحتوي على جميع المعلومات المختلفة بكل مصلحة. تعتبر كنظام تسيير مالي ومحاسبي في الوحدة، فهي تعمل على المراقبة الدقيقة للحركات المالية¹.

الشكل رقم 2-2: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



المصدر: قسم التخطيط بالمؤسسة (2022).

¹ مقابلة مع لشهب مريم، محاسب مكلف بالمحاسبة العامة، يوم يوم 2023/4/14، على الساعة 11:00.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المؤسسة

سننظر في هذا المطلب إلى أهمية المؤسسة في المحيط الاقتصادي وأهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها

الفرع الأول: أهمية المؤسسة

إن وجود أي مؤسسة داخل المجتمع يجعلها تؤثر وتتأثر به ومن خلال هذا التأثير تظهر لنا أهمية مطاحن بني هارون.

- توفير الشغل: إنشاء مطاحن بني هارون يعمل على توفير مناصب شغل وهذا يسمح بامتصاص البطالة من المجتمع.
- التأثير على الأجور: للمؤسسة دور هام في تحديد الأجور بقوة استقطابها لليد العاملة أو قصد تحويل العمال نحو قطاع معين قصد تنميته وتطويره.
- التأثير على الاستهلاك: سياسة البيع التي تتبعها المؤسسة تؤثر على استهلاك المجتمع، فزيادة المبيعات تؤدي إلى المنافسة وبالتالي انخفاض الأسعار وهذا يفيد الطبقة العاملة.¹

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة

يمكن تلخيص أهداف المؤسسة فيما يلي:

- تحقيق الربح: استمرار المؤسسة في الوجود مرتبط بتحقيق مستوى من الربح الذي يضمن لها إمكانية رفع رأس مالها وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى.
- تحقيق متطلبات المجتمع.
- عقلنة الإنتاج: يتم ذلك بالاستعمال الرشيد والعقلاني لوسائل الإنتاج ورفع إنتاجيتها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى مراقبة تنفيذ هذه الخطط أو البرامج.
- ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المنشأة من المستفيدين الأوائل حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم، هذا المقابل حق مضمون قانونا وشرعا.
- تحسين المستوى المعيشي للعمال: وذلك بتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مادية ومالية أكثر للعمال من جهة ولمؤسستهم من جهة أخرى.²

¹ من اعداد الطالبتين استنادا الى معلومات ووثائق من المؤسسة.

² من اعداد الطالبتين استنادا الى معلومات ووثائق من المؤسسة.

المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للمؤسسة

مما لا شك فيه أن المؤسسة إذا أرادت البقاء والاستمرار والنجاح فعليها التفكير في المستقبل ووضع الخطط والبرامج الملائمة مسبقا على أساس المعلومات المتاحة، وفي دراستنا هذه والمتمثلة في مؤسسة مطاحن بني هارون فهي تقوم بعملية الإنتاج عن طريق استخدامها للمواد الأولية التي تصلها من قبل المؤسسة الأم، وتعمل بمبدأ كل ما ينتج يباع، لذلك فهي لا تعتمد على التقدير والتنبؤ بعملتي الإنتاج والبيع، وسنحاول في هذا المبحث إعداد كل من موازنتي الإنتاج والمبيعات للمؤسسة لمنتج الفرينة kg50 باعتباره الأكثر مبيعا واستهلاكاً من باقي المنتجات الأخرى.

المطلب الأول: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2022 للمؤسسة

في هذا المطلب سنتطرق لإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات وذلك باستخدام السلاسل الزمنية باعتبارها أدق الطرق الكمية للتنبؤ بالمبيعات، وذلك اعتماداً على الطرق والصيغ الرياضية الموضحة في الفصل السابق. لدينا المبيعات الفعلية لسنة 2021 للمؤسسة:

الجدول رقم 1-2: المبيعات الفعلية لسنة 2021 الوحدة: ألف قنطار

الأشهر	المبيعات الفعلية
جانفي	9.119735602
فيفري	16.41748054
مارس	16.9076111
أفريل	15.60119791
ماي	16.6426111
جوان	18.61415485
جويلية	18.20530693
أوت	21.65826387
سبتمبر	18.21017638
أكتوبر	14.42463158
نوفمبر	15.35866492
ديسمبر	17.45026178

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على وثائق المؤسسة

أولاً: حساب معاملات النموذج

الجدول رقم 2-2: معاملات النموذج الوحدة: ألف قنطار

X*y	y ²	x ²	المبيعات الفعلية (y)	الأشهر (x)
9,12	83,17	1	9,119736	1
32,83	269,5	4	16,42	2
50,72	285,9	9	16,90761	3
62,4	243,4	16	15,6	4
83,21	277	25	16,64	5
111,7	346,5	36	18,61	6
127,4	331,4	49	18,21	7
173,3	469,1	64	21,66	8
163,9	331,6	81	18,21	9
144,2	208,1	100	14,42	10
168,9	235,9	121	15,36	11
209,4	304,5	144	17,45	12
1337	3386	650	207,7	78

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على الجدول رقم (2-1)

(1) إيجاد معامل الارتباط

يحسب معامل الارتباط بالعلاقة التالية:

$$R = \frac{n \sum x y - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{(n \sum x^2 - (\sum x)^2)(n \sum y^2 - (\sum y)^2)}}$$

$$R = \frac{12 * 1337.17 - (78) (198.6101)}{\sqrt{(12 * 650 - (78)^2) (12 * 3386.026 - (198.6101)^2)}}$$

$$R = 38.86\%$$

مما سبق نستنتج أن:

- إشارة معامل الارتباط (R) موجبة: يعني أن العلاقة بين الزمن والمبيعات هي علاقة طردية أي كلما زاد الزمن زادت المبيعات والعكس صحيح.
- قيمة (R) تساوي 38.86%: يعني أن هناك ارتباط موجب بين المبيعات والزمن، أي كلما زاد الزمن بشهر زادت المبيعات المقدره بنسبة 38.86%.

(2) إيجاد معادلة الاتجاه العام:

$$y=ax+b$$

لإيجاد قيم a و b فإننا نستعمل المعادلتين الطبيعييتين الآتيتين لتحديدتهما:

$$\sum y = Nb + a \sum x$$

$$\sum x y = b \sum x + a \sum x^2$$

بالتعويض نجد:

$$198.6101 = 12b + 78a$$

$$1337.17 = 78b + 650a$$

إذن: $a=0.32$ و $b = 14.48$ وحدة ومنه

نجد أن أقل قيمة للمبيعات المقدر تحقيقها هو 14.48 وحدة (ألف قنطار) ومنه معادلة الاتجاه العام تعطى بالشكل التالي:

$$y=0.32x + 14.48$$

تانيا: تقدير مبيعات المؤسسة لسنة 2022

الجدول رقم 2-3: الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2022 الوحدة: ألف قنطار

الأشهر	المبيعات المقدرة بالكمية	السعر	المبيعات المقدرة بالقيمة
جانفي	18,64	2080	38771,2
فيفري	18,96	2080	39436,8
مارس	19,28	2080	40102,4
أفريل	19,6	2080	40768
ماي	19,92	2080	41433,6
جوان	20,24	2080	42099,2
جويلية	20,56	2080	42764,8
أوت	20,88	2080	43430,4
سبتمبر	21,2	2080	44096
أكتوبر	21,52	2080	44761,6
نوفمبر	21,84	2080	45427,2
ديسمبر	22,16	2080	46092,8
المجموع	244,8	2080	509184

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم (2-2).

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن المبيعات المقدرة في تزايد مستمر، ونسبة الزيادة تقدر ب 38.86% في كل شهر، إذ من المتوقع بلوغ كمية المبيعات في نهاية السنة 22.16 ألف قنطار.

المطلب الثاني: إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2022 للمؤسسة

بعد الانتهاء من إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات يأتي الدور على الموازنة التقديرية للإنتاج الذي تبين عدد الوحدات التي يجب انتاجها للوفاء بالمبيعات المتوقعة والمخزون في نهاية الفترة وهذا ما سنتعرض إليه في المطلب هذا.

تأخذ هذه الموازنة بعين الاعتبار مستوى المخزون الضروري لآخر المدة من المنتجات تامة الصنع، وكذا كمية هذا المخزون لأول المدة، وتحدد على هذا الأساس كمية الإنتاج اللازمة كالاتي:

$$\text{الإنتاج المقدر} = \text{المبيعات المقدرة} + \text{مخزون آخر المدة} - \text{مخزون أول المدة}$$

الجدول رقم 4-2: الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2022 الوحدة: ألف قنطار

الأشهر	المبيعات المقدرة	مخزون أول المدة	مخزون آخر المدة	الإنتاج المقدر
جانفي	18,64	0	1,22	19,86
فيفري	18,96	1,22	1,214	18,95
مارس	19,28	1,214	0,326	18,39
أفريل	19,6	0,326	1,145	20,42
ماي	19,92	1,145	1,27	20,05
جوان	20,24	1,27	0	18,97
جويلية	20,56	0	0,824	21,38
أوت	20,88	0,824	0,639	20,69
سبتمبر	21,2	0,639	1,607	22,17
أكتوبر	21,52	1,607	0,084	20
نوفمبر	21,84	0,084	1,029	22,79
ديسمبر	22,16	1,029	0	21,13

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن:

- الإنتاج المقدر لسنة 2022 يكون في تذبذب، حيث سجلنا في شهر مارس أدنى قيمة والمقدرة ب 18,39 ألف قنطار، في حين سجلنا في شهر نوفمبر أعلى قيمة والتي قدرت ب 22,79 ألف قنطار.
- مخزون آخر المدة وأول المدة يكون بكميات متفاوتة (غير ثابتة)، مما يدل على أن المؤسسة لا تقوم بتشكيل نسبة من المخزون تام الصنع كهامش أمان.
- مخزون آخر المدة يكون معدوما في نهاية العام وهذا راجع لأن المؤسسة تقوم بالتنصيف في تلك الفترة.

المبحث الثالث: استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة تسيير المؤسسة

تعتبر موازنتي الإنتاج والمبيعات أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث الرقابة وكأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة، وسنحاول في هذا المبحث تلخيص الانحرافات الخاصة لكل من موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج.

المطلب الأول: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة

مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية يلعب دورا هاما، من خلاله يمكن المقارنة بين ما هو مقدر وما هو فعلي ومحقق، فإذا ما لوحظ في نهاية الدورة ما تم تحقيقه من نتائج ميدانية يتوافق مع التقديرات الموضوعية ما يعني تدني الانحرافات وبالتالي تحكم أكبر في موارد المؤسسة واستغلالها بشكل جيد والعكس صحيح، أي في حالة كانت النتائج المحققة ميدانيا بعيدة عما هو مقدر ومحقق كلما زادت الانحرافات وكانت المؤسسة غير متحكممة في مواردها وغير قادرة على حسن استغلالها وبالتالي تعاني من مشاكل وصعوبات في التسيير، في هذه الحالة وجب البحث عن مواطن الاختلال في تسيير مختلف المصالح قصد تحسين نتائج المؤسسة، وهو الهدف الأسمى في النهاية من مراقبة التسيير.

تستخدم مؤسسة مطاحن بني هارون ميلة المحاسبة العامة، إلا أنها لا تستخدمها لغرض مراقبة التسيير وكشف مواطن القوة والضعف منه لتحسن الأداء، وإنما ينحصر دورها في تسجيل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة فقط، حيث يقوم بهذه المهمة محاسب مكلف بالمحاسبة العامة.¹

المطلب الثاني: استخدام موازنة المبيعات في مراقبة التسيير

سنعرض في هذا المطلب استخدام موازنة المبيعات بالمؤسسة لمراقبة التسيير وذلك لإيجاد الانحرافات ومن ثم تحليلها ثم الخروج بإجراءات مناسبة لتفادي هذه الانحرافات.

1) إيجاد انحرافات موازنة المبيعات

انطلاقا من الفصل النظري، نلخص الانحرافات الخاصة بموازنة المبيعات لسنة 2022 في الجدول بالاعتماد على العلاقة التالية:

الانحراف الإجمالي = المبيعات المقدرة الاجمالية - المبيعات الفعلية الاجمالية

الانحراف الإجمالي = 67.1657 - 177.63427 = 244.8 ألف قنطار

¹ مقابلة مع لشهب مريم، محاسب مكلف بالمحاسبة العامة، يوم يوم 2023/4/14، على الساعة 11:00.

الفصل الثاني: تفعيل مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن بني هارون باستخدام الموازنة التقديرية

وتقاس نسبة الإنجاز أو نسبة التحقيق بالعلاقة التالية:

نسبة الإنجاز = المبيعات الفعلية/المبيعات المقدرة

نسبة الإنجاز = $244.8/177.63427 = 73\%$

الجدول رقم 5-2: انحرافات موازنة المبيعات لسنة 2022 الوحدة: ألف قنطار

الأشهر	المبيعات المقدرة	المبيعات الفعلية	الانحراف	نسبة الإنجاز
جانفي	18,64	11,432692	7,20731+	61%
فيفري	18,96	11,163462	7,79654+	59%
مارس	19,28	14,399038	4,88096+	75%
أفريل	19,6	12,842308	6,75769+	66%
ماي	19,92	16,087293	3,83271+	81%
جوان	20,24	17,019423	3,22058+	84%
جويلية	20,56	8,1146154	12,4454+	39%
أوت	20,88	17,881481	2,99852+	86%
سبتمبر	21,2	18,403847	2,79615+	87%
أكتوبر	21,52	19,977615	1,54238+	93%
نوفمبر	21,84	16,673077	5,16692+	76%
ديسمبر	22,16	13,639423	8,52058+	62%
المجموع	244,8	177,63427	67,1657+	73%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول رقم (3-2) ووثائق المؤسسة.

والمنحى التالي يوضح الانحرافات بين القيم التقديرية والفعلية لسنة 2022:



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم(5-2).

من خلال الجدول والمنحى نلاحظ أن انحراف المبيعات لسنة 2022 موجب نظرا لانخفاض الكمية المباعة الفعلية للمنتوج عن المقدرة، حيث أن في السداسي الأول نلاحظ وجود تفاوت صغير بين المبيعات الفعلية والمقدرة بمعدل انحراف يبلغ 5.62 بخلاف السداسي الثاني الذي نلاحظ فيه وجود فجوة في المبيعات حيث بلغ معدل الانحرافات فيه 5.58، كما سجلت فيه أكبر قيمة له في شهر جويلية تقدر ب 12.4454 ألف قنطار، وأدنى قيمة في شهر أكتوبر تقدر ب 1.54238 ألف قنطار.

تحليل انحرافات موازنة المبيعات:

بملاحظة الانحرافات الموضحة في الجدول والمنحى السابقين نجد أن:

- النتائج المقدرة أكبر من الفعلية: انحراف موجب وبالتالي هذا أثر سلبي على التسيير.
- الانحراف الإجمالي للمبيعات لسنة 2022 انحراف غير ملائم للمؤسسة، وهذا راجع إلى أن المؤسسة لا تعتمد في تسييرها على تقدير المبيعات.
- الانحراف غير ملائم للمبيعات وهذا راجع بنسبة أكبر إلى الانحراف الموجب المسجل في شهر جويلية، وهذا الأخير كان بسبب توقف المؤسسة عن العمل للصيانة والتنظيف.

أسباب الانحرافات وإجراءات تصحيحها

انحراف موجب، على المسؤول مراجعة ما يلي واتخاذ القرارات التالية:

- عدم استعمال عملية تقدير المبيعات، وبالتالي على المسؤول إعادة النظر والتنبؤ بطرق علمية بكمية الطلب على مختلف المنتجات وبالتالي المبيعات الممكنة؛
- وجود مؤسسات ومنتجات منافسة في السوق تحمل مواصفات المنتج لكن بجودة أفضل، وعلى المؤسسة تحسين من جودة المنتج وتوسيع نقاط البيع مع استغلال السعر المناسب للمنتج لصالحها؛
- ضرورة تشكيل مخزون احتياطي أو أمان.

المطلب الثالث: استخدام موازنة الإنتاج في مراقبة التسيير

سنعرض في هذا المطلب إلى استخدام موازنة الإنتاج بالمؤسسة لمراقبة التسيير وذلك لإيجاد الانحرافات ومن ثم تحليلها ثم الخروج بإجراءات مناسبة لتفادي هذه الانحرافات.

(1) إيجاد انحرافات موازنة الإنتاج

لإيجاد انحرافات موازنة الإنتاج لسنة 2022 نقوم بإعداد الجدول أدناه باستخدام العلاقة الموالية:

الانحراف الإجمالي للإنتاج = الإنتاج المقدر - الإنتاج الفعلي

الانحراف الإجمالي للإنتاج = 264.7 - 220.7 = 43.95

وتقاس نسبة الإنجاز أو نسبة التحقيق بالعلاقة التالية:

نسبة الإنجاز = الإنتاج الفعلي / الإنتاج المقدر

نسبة الإنجاز = 264.7 / 220.7 = 83%

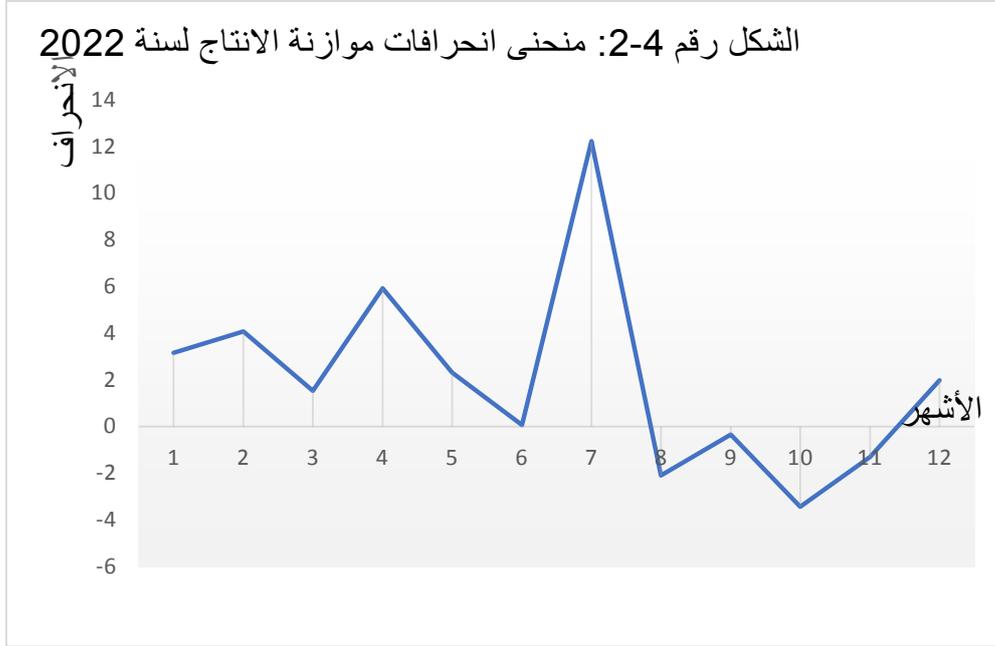
الوحدة: ألف قنطار

الجدول رقم 6-2: انحرافات موازنة الإنتاج لسنة 2022

الأشهر (x)	الإنتاج المقدر	الإنتاج الفعلي	الانحراف	نسبة الإنجاز
جانفي	19,86	16,71	3,15+	84%
فيفري	18,95	14,88	4,075+	78%
مارس	18,39	16,86	1,533+	92%
أفريل	20,42	14,5	5,921+	71%
ماي	20,05	17,74	2,315+	88%
جوان	18,97	18,91	0,06+	100%
جويلية	21,38	9,164	12,22+	43%
أوت	20,69	22,78	(-2,09)	110%
سبتمبر	22,17	22,51	(-0,34)	102%
أكتوبر	20	23,43	(-3,43)	117%
نوفمبر	22,79	24,09	(-1,3)	106%
ديسمبر	21,13	19,16	1,974+	91%
المجموع	264,7	220,7	43,95+	83%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم (4-2).

والمنحى الموالي يوضح الانحرافات بين القيم التقديرية والفعلية لسنة 2022:



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (6-2)

من خلال الجدول والمنحى أعلاه نلاحظ أن انحراف الإنتاج لسنة 2022 موجب نظرا لأن الإنتاج المقدر أكبر من الإنتاج الفعلي خلال الأشهر الثمانية الأولى (8) وذلك بمعدل 3.398، أما في الأشهر الموالية سجلنا انحراف سالب ليصبح في نهاية العام سالبا وذلك بمعدل -0.774.

تحليل انحرافات موازنة الإنتاج

بملاحظة الانحرافات الموضحة في الجدول والمنحى السابقين نجد:

- ❖ النتائج المقدره أكبر من الفعلية: انحراف موجب وبالتالي هذا أثر سلبي على التسيير.
- ❖ الانحراف الإجمالي للإنتاج لسنة 2022 موجب وهذا الانحراف غير ملائم للمؤسسة، وهذا يعني وجود اضطرابات في المؤسسة، وهذا راجع إلى التقدير الخاطئ للمبيعات، وكذلك لأن المؤسسة تقوم بتحويل كل ما يرد لها من مواد أولية من المؤسسة الأم، بدون ترك نسبة لمخزون غير تام الصنع.
- ❖ انحراف غير ملائم للمؤسسة وهذا راجع للانحراف غير الملائم (الموجب) لشهر جويلية الذي غطى الانحراف الملائم (السالب) للأشهر الأخيرة.
- ❖ انحراف شهري جوان وجويلية انحراف كبير يعني وجود تفاوت كبير بين الإنتاج المقدر والفعلي، وهذا راجع لتوقف المؤسسة عن النشاط من منتصف شهر جوان إلى غاية منتصف شهر جويلية للتنظيف والصيانة.

خلاصة الفصل

تعتبر مؤسسة مطاحن بني هارون من المؤسسات التي تهتم بإنتاج مادة الفرينة على المستوى الولائي، حيث أنها تمكنت من فرض وجودها في هذا المجال.

وقد تطرقنا في هذا الفصل التطبيقي إلى إعداد الموازنات التقديرية للمنتج الأكثر إنتاجا ومبيعا وهو الفرينة صنف 50 كلغ، حيث أن أهم الموازنات التي ركزنا عليها هي موازنة المبيعات والإنتاج كونها مؤسسة إنتاجية من الدرجة الأولى.

ومن خلال دراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية تبين أن المؤسسة لا زالت تفتقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في التنبؤ بمكونات موازنتها، لذلك فإن القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها وكمية الإنتاج ضعيفة نوعا ما. كما تبين لنا أن الموازنة التقديرية تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة والتي تستعمل من أجل معرفة مدى كفاءتها، واكتشاف الانحرافات والإجراءات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة وتقليص نقاط الضعف.

خاتمة

إن التسيير الفعال يتوقف على مدى فعالية الطرق والمناهج المتبعة في عملية التسيير، وكذلك ملائمة ومناسبة الأدوات المستخدمة فيه، ولعل أهم هذه الأدوات الموازنة التقديرية، إذ تتمكن من خلالها المؤسسة ترجمة أهدافها على شكل خطط عملية قائمة على التنبؤ بالمستقبل وبصفة استباقية، إضافة إلى أنها تستطيع أن تتهض بوظيفة الرقابة عن طريق مقارنة الإنجازات المحققة مع ما تم تقديره وتحديد الانحرافات وأسبابها ومن ثم اتخاذ قرارات تصحيحية وهذا بغرض تصويب الخطط نحو الوجهة الصحيحة.

انطلاقاً من دراستنا التي تعالج فعالية الموازنة التقديرية في مراقبة تسيير المؤسسة، ومن خلال ما تطرقنا له في دراسة حالة مؤسسة بني هارون -ميلة-، وبعد قيامنا بإعداد الموازنات التقديرية للمؤسسة اتضح لنا أن للموازنة التقديرية أهمية بالغة في مراقبة التسيير.

النتائج النظرية

- الموازنة التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير؛
- تسعى مراقبة التسيير لتحقيق التحكم الأمثل في موارد المؤسسة لتحقيق أكبر ربح ممكن بأقل تكلفة؛
- تساهم الموازنة التقديرية في فعالية مراقبة التسيير من خلال إيجاد الانحرافات الناتجة عن الفرق بين القيمة الفعلية والتقديرية، ثم تحليلها واستخراج أسباب وقوعها واتخاذ الإجراءات لتفاديها.

النتائج التطبيقية

- تستخدم مؤسسة مطاحن بني هارون أداة وحيدة لمراقبة التسيير وهي المحاسبة العامة غير أنها تستخدمها لأغراض محاسبية لا تسييرية؛
- تتخذ المؤسسة قرارات التمويل والإنتاج بناء على تحويل كل ما لديها من مواد أولية من المؤسسة الأم. وبناء على ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

نتائج اختبار الفرضية الأولى

تتمثل الفرضية الأولى في: **لمراقبة التسيير ضرورة في المؤسسة.** وهذا ما أثبتته الدراسة النظرية لأن مراقبة التسيير تهدف وتمكن المؤسسة من الاستغلال الأمثل للموارد لتحقيق أكبر ربح ممكن وأقل تكاليف ممكنة.

نتائج اختبار الفرضية الثانية

تتمثل الفرضية الثانية في: **لا يمكن للمؤسسة الحصول على نظام رقابة فعال باستخدام الموازنة.** اثبتت الدراسة النظرية عدم صحة الفرضية لأن المهمة الرئيسية لنظام الموازنات هو مساعدة إدارة المؤسسة على

إنجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب، عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة التي تضمن التسيير الحسن للمؤسسة للوصول للأهداف المرسومة وتحقيق مستويات الأداء المطلوبة ووضع الانحرافات واتخاذ الاجراءات اللازمة لتجاوز هذه الانحرافات عند وقوعها، وذلك عن طريق دراسة وتحليل النتائج المحققة ومقارنتها مع ما خطط له في الموازنات وتحديد مواقع الانحرافات وطبيعتها وأسبابها وكيفية معالجتها.

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

تتمثل الفرضية الثالثة في: تهتم المؤسسة في إعداد الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة تسييرها. اثبتت الدراسة التطبيقية عدم صحة الفرضية لأن المؤسسة محل الدراسة لا تستخدم الموازنة التقديرية.

توصيات البحث

بعد اطلاعنا على واقع مؤسسة مطاحن بني هارون وعرضنا لمختلف النتائج المتحصل عليها نقدم التوصيات التالية:

- تخصيص قسم مكلف بالموازنات التقديرية عن طريق موظفين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق الموازنات وتنفيذها؛
- ضرورة اعتماد الشركة على أدوات أخرى لمراقبة التسيير على غرار المحاسبة العامة؛
- منح صلاحيات أوسع للمؤسسة من طرف المؤسسة الأم، وهو ما يسمح لها بتحسين طرق التسيير وتحسين الأداء، وفي المقابل تحمل جزء من مسؤولية النتائج المحققة في النهاية؛
- الاهتمام بالمخزونات في المؤسسة من خلال الاحتفاظ بجزء من الإنتاج كمخزون أمان.

قائمة المراجع

1. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
2. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ط5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
3. جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
4. خالد توفيق الشمري، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم جدوى المشاريع، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
5. خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
6. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
7. زعيط نور الدين، مراقبة التسيير، الطبعة الأولى، دار اقرأ للطباعة والنشر، الجزائر، 2006. محمد بوئين، المحاسبة العامة للمؤسسة دراسة موضحة بأمثلة ومرفقة بتمارين ومسائل محلولة طبقاً للمخطط المحاسبي الوطني، ط6، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
8. زغيب مليكة وبوشنقىر ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
9. زينات محمد محرم ومحمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، الطبعة 1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2012.
10. عامر إبراهيم قنديلجي وعلاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008.
11. عامر إبراهيم قنديلجي وعلاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008.
12. عبد الوهاب نصر علي وشحاته سيد شحاته، دور المحاسبة الإدارية في التخطيط واتخاذ قرارات الاستثمار والرقابة وطرق إعداد الموازنات، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015.
13. فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
14. فيصل محمود الشاورة، مبادئ الإدارة المالية إطار نظري ومحتوى عملي، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن.
15. محمد مؤيد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

16. معراج هوارى ومصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
17. ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية . العمومية بالجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
18. هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه محمد، المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطبع والنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.

ثانيا: الأطروحات

1. إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.
2. إياد محمد موسى أبو حلوة، تقييم أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والضرائب، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين، 2011.
3. بزاز خديجة، دور مراقبة التسيير في التقليل من المخاطر البنكية دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري وكالة أم البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، مالية وتأمينات وتسيير المخاطر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2015/2014.
4. بوهالي محمد، تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء حالة مؤسسات الجزائر، رسالة ماجستير في مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر 3، الجزائر، 2013.
5. تر نبيل ودريبين مروة، ابراز دور مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر للمياه وحدة البويرة ADE-، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اعلي محمد اولحاج البويرة، الجزائر، 2016/2015.
6. خشعي عفاف، استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير دراسة حالة شركة التمور للجنوب بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، الفحص المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2015.
7. زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،

8. زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة، رسالة ماجستير في الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة2، الجزائر، 2013.
9. الضب محمد الهادي، واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018/2017.
10. طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية دراسة حالة خزينة ولاية تلمسان، رسالة ماجستير في المنظمة التدقيق واستراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالقايد تلمسان، الجزائر.
11. عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة فلاش الجزائر، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماجستير، التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001.
12. عميروش عربات وبوسبعين تسعدين، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 2019.
13. فقيه أميرة، استخدام الموازنة في تفعيل مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة-، مذكرة مقدمة كجزء متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2015.
14. محمد عزالدين نعمون، الموازنات التقديرية كأداة لقيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر 3، الجزائر، 2014.
15. محمد عنتر عبد الرحمان ماضي، إعداد الموازنة التخطيطية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط بالتطبيق على شركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال، جامعة شندي، السودان.
16. نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق -دراسة حالة: قطاع صناعة الحليب-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، الجزائر، 2009/2008.
17. وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

ثالثا: المجلات

1. باسم عمروش وأحمد علماوي، الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المركب المنجمي-بئر العاتر، مجلة التنمية الاقتصادية، مج6، ع2، 2021.
2. بن أحمد سعدية وصالح الياس، واقع تطبيق نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، مج5، ع10، فيفري 2019.
3. بن عامر صافية، واقع تطبيق الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والمالية، مج7، ع1، جانفي 2021.
4. رديم حسين وبونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية، ع4، 2008.
5. ريناد عبد الحميد الصاعدي وراوية رضا عبيد، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي، المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، مج5، ع18، أفريل 2021.
6. غزيبان علي وعلي نادية، استخدام أدوات مراقبة التسيير لتفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، مج4، ع7، 2019.
7. لطفي بوناب ومحمد بوناب، أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود -سكيدة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، مج5، ع1، 2022.
8. مباركي سليمة ومسعداوي يوسف، استخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل عملية مراقبة التسيير لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية البلدة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مج11، ع3، 2020.
9. محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، ع9، 2011.
10. محمد عزالدين نعمون، دور الموازنات التقديرية في قيادة أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، مج4، ع2، جوان 2014.
11. محمد لمين علون وآخرون، أهمية الموازنة التقديرية في تسيير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مج7، ع1، جوان 2021.
12. مرغي وليد، تقييم فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB، مجلة رؤى اقتصادية، مج8، ع1، 2018.
13. نادين عماد رحاحلة وبلال هاشم السنور، دور عوامل النجاح للموازنات التخطيطية في تحسين الأداء المالي للمنظمات الخاصة العاملة في قطاع الاتصالات في الأردن لعام 2013-2015، المجلة العربية للإدارة، مج3، ع2، جوان 2019.

رابعاً: المحاضرات

1. زعرور نعيمة، محاضرات مقياس الموازنة التقديرية، موجهة لطلبة السنة الثالثة، محاسبة وجباية.
2. عقون شراف، ملخص محاضرات مادة الموازنة التقديرية، موجهة لطلبة السنة الثالثة، تخصص إدارة مالية + محاسبة وجباية.
3. نعيمة يحيى، محاضرات مقياس مراقبة التسيير، موجهة لطلبة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي إدارة المنظمات.

خامساً: المقابلات

مقابلة مع لشهب مريم، محاسب مكلف بالمحاسبة العامة، يوم 2023/4/14، على الساعة 11:00.