وزارة التعليـــم العالـــي والبحـث العلمـي

جامعـة يحي فارس بالمدية

كليـة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييـر

قســم : علوم التسييــر

تخصص: إدارة مالية

الموضوع :

إستخدام الموازنة التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة وحدة صيدال فرع إنتاج الأدوية المدية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير

إعداد الطالبين :

- شخشوخ ضيف الله
- سي بشير أسامة

إشراف الأستاذ :

جمال الدين سلامة

لجنة المناقشة

د.علي فلاق	رئيسا
د. جمال الدين سلامة	مقررا و مشرفا
د.بوعمرة جودي	مناقشا

السنة الجامعية : 2024/2023


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

صدق رسول الله

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك على ما يسرت لنا في هذا العمل المتواضع حتى خرج إلى النور، فسبحانك لا إله إلا أنت أستغفرك و أتوب اليك.

والصلاة والسلام على النبي وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم دين.

كما نفضل بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على صبرهم لقراءة هذا البحث

إلى كل من ساعدنا ووجهنا في عملنا المتواضع من قريبأو بعيد.

إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير بجامعة يحي فارس – المدية

ونتقدم بالشكر وفائق الإحترام والعرفان للدكتور المشرف سلامة جمال الدين.

ولا يفوتني أن أتقدم بعظيم الشكر ووافر الإمتنان إلى كل من ساهم بالتشجيع أو السؤال أو المساعدة قبل وأثناء إعداد المذكرة.

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

أهدي ثمرة جهدي إلى والداي اللذان دعيا لي بصلاتهما وسهرا على راحتي وربياني على الأخلاق وعلماني العطاء والإخلاص واللذين أحمل إسمهما بكل إفتخار.

إلى كل إخواني وأخواتي

إلى الوجوه النيرة التي أنارت درب حياتي العلمية معلمين، أساتذة.

إلى من تقاسم معي هذا العمل المتواضع صديقي سي بشير أسامة.

إلى أصدقائي ياسين ورضاويوسف و جميع أصدقائي وزملائي في الكلية.

إلى من وسعتهم قلوبنا الأقارب والأحباب و الأصدقاء.

إلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

الطالب: شخشوخ ضيف الله

إهداء

قال الله تعالى :

« رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين»

سورة النمل الآية 91.

إلى الصدر الحنون والقلب الرفيق، إلى من سعى جاهدا لتربيتي وتعليمي وتوجيهي إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما.

إلى كل أساتذتي و المعلمين الذي درسوني في كافة الأطوار الدراسية.

إلى من حمل معي أعباء المذكرة وكان بمثابة الأخ لي شخشوخ ضيف الله.

إلى أصدقائي رضا وياسين.

إلى كل زملائي في الكلية.

إلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

الطالب : سي بشير أسامة

الملخص

ملخص الدراسة:

إن الهدف من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على موضوع "استخدام الموازنة التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية"وذالك بمعالجته عن طريق متغيرين (الموازنة التقديرية و تقييم الأداء)حيث توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن الموازنة التقديرية من أهم الأدوات المستخدمة في تحقيق الأهداف المخطط لها في المؤسسة، باعتبارها أداة تخطيطية و رقابية فعالة تمكن المؤسسة من تقصي الإنحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية للوصل إلى الأهداف المنشودة.

كما توصلنا كذلك إلى أن عملية تقييم الأداء جزء من عملية الرقابة، فهي تعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية، ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفا في عملية التخطيط ومن ثمة إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرارات.

ومن أجل التوضيح أكثر لهدف هذه الدراسة قمنا بدراسة ميدانية لدى مؤسسة (صيدال) وحدةإنتاج الأدوية – المدية، لمعرفة مدى مساهمة الموازنة التقديرية في تقييم أداء هذه المؤسسة.

الكلمات المفتاحية : الموازنة التقديرية ، تقييم الأداء ، الرقابة.

Studysummary:

The aim of thisstudyis to shed light on the topic of « Using the discretionary budget in evaluating the performance of the economic institution » by treatingitthroughtwo variables (the discretionary budget and performance evaluation). Throughthisstudy, weconcludedthat the discretionary budget is one of the most important toolsused in achieving the planned goals. In the organization, as an effective planning and control toolthat enables the organization to investigate and analyzedeviations, find out their causes, addressthem, and take corrective measures to reach the desired goals.

Keywords: discretionary budget, performance evaluation, control

الفهرس

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر و تقدير	
الإهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
مقدمة	**ب-ز**
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لنظام التسيير الموزناتي	
تمهيد	**09**
المبحث الأول: ماهية الموازنة	**10**
المطلب الأول: تعريف الموازنة	**10**
المطلب الثاني: خصائص ومبادئ الموازنة	**12**
المطلب الثالث: أهمية و أهداف الموازنة	**16**
المطلب الرابع: أنواع الموازنة	**20**
المبحث الثاني: الإجراءات و المراحل المتعلقة بإعداد الموازنات	**27**
المطلب الأول: الشروط والعوامل المتحكمة في إعداد الموازنة	**27**
المطلب الثاني: إجراءات إعداد الموازنة	**29**
المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة	**31**
المبحث الثالث: الرقابة بإستخدام الموازنات	**40**
المطلب الأول: تعريف الرقابة وأهميتها	**40**
المطلب الثاني: خطوات الرقابة بإستخدام الموازنات	**43**
المطلب الثالث: أساليب الرقابة بإستخدام الموازنات	**47**
خلاصة	**51**

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للأداء وتقييم الأداء	
تمهيد	**53.**
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء	**54**
المطلب الأول: مفهوم الأداء	**54**
المطلب الثاني: أنواع الأداء وأبعاده	**55**
المطلب الثالث: قياس الأداء والعوامل المؤثرة على الأداء	**57**
المبحث الثاني: الأداء وتقييمه	**61**
المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء	**61**
المطلب الثاني: خطوات تقييم الأداء	**64**
المطلب الثالث: أساليب تقييم الأداء	**65**
المبحث الثالث: مراقبة الموازنات لتقييم الأداء	**68**
المطلب الأول: تحليل الإنحرافات	**68**
المطلب الثاني: مرحلة التقويم	**77**
المطلب الثالث: دور الموازنة في الرقابة وتقييم الأداء	**78**
خلاصة	**80**
الفصل الثالث: دراسة حالة مجمع صيدال وحدة إنتاج الأدوية بالمدية	
تمهيد	**82**
المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع صيدال	**83**
المطلب الأول: تعريف مجمع صيدال	**83**
المطلب الثاني: نشأة مجمع صيدال	**84**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	**84**
المطلب الرابع: مهام وأهداف المجمع	**90**
المبحث الثاني: بطاقة فنية لوحدةإنتاج الأدوية بالمدية	**92**
المطلب الأول: تعريف وحدةإنتاج الأدوية	**92**
المطلب الثاني: تاريخ نشأة وحدةإنتاج المدية	**93**

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدةإنتاج المدية	**94**
المطلب الرابع: الأهداف الأساسية للوحدة	**98**
المبحث الثالث: إعداد الموازنات وتحليل الإنحرافات لتقييم أداء المؤسسة	**100**
المطلب الأول: الموازنات التي تعدها المؤسسة	**100**
المطلب الثاني: تحليل إنحراف رقم الأعمال للمنتجات المعتمدة في الدراسة لسنة (2022-2023)	**104**
المطلب الثالث: تحليل إنحراف موازنة الإنتاج لسنة(2022-2023)	**112**
خلاصة	**114**
خاتمة	**116**
قائمة المصادر و المراجع	**121**
قائمة الملاحق	**127**

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	قائمة الأشكال	الصفحة
01	الشكل رقم 01: شكل يوضح أهم أهداف الموازنة	**19**
02	الشكل رقم 02: مرحلة التحضير لإعداد الموازنات	**34**
03	الشكل رقم 03: مرحلة إعداد الموازنات	**36**
04	الشكل رقم 04: مرحلة إعتماد الموازنات واستخدامها كأداة للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط	**39**
05	الشكل رقم 05: يوضح تحليل الإنحرافات	**69**
06	الشكل رقم 06: مراحل إنشاء مجمع صيدال	**84**
07	الشكل رقم 07: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	**85**
08	الشكل رقم 08: الهيكل التنظيمي لوحدةالإنتاج بالمدية	**95**

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	قائمة الجداول	الصفحة
01	الجدول رقم 01: قائمة المنتجات المعتمدة في الدراسة	**100**
02	الجدول رقم 02: المبيعات الحقيقية و التقديرية لسنة 2022	**101**
03	الجدول رقم 03: المبيعات الحقيقية و التقديرية لسنة 2023	**102**
04	الجدول رقم 04: الإنتاج الحقيقي و التقديري لسنة 2022	**103**
05	الجدول رقم 05: الإنتاج الحقيقي و التقديري لسنة 2023	**103**
06	الجدول رقم 06: إنحراف رقم الأعمال لسنة 2022	**104**
07	الجدول رقم 07: إنحراف رقم الأعمال لسنة 2023	**105**
08	الجدول رقم 08: إنحراف السعر لسنة 2022	**106**
09	الجدول رقم 09: إنحراف السعر لسنة 2023	**107**
10	الجدول رقم 10: إنحراف الكمية لسنة 2022	**109**
11	الجدول رقم 11: إنحراف الكمية لسنة 2023	**111**
12	الجدول رقم 12: إنحراف تكلفة الإنتاج لسنة (2022-2023)	**112**

مقدمة

مقدمة :

حتى تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها لابد من القيام بعمليات التخطيط المسبق والتنظيم والتوجيه والرقابة الإدارية للوصول إلى أفضل نتائج تساهم في الرفع من أداء المؤسسة واستغلال مواردها بأفضل طريقة ممكنة، وللحصول على هذه النتائج لابد من اتخاذ قرارات مناسبة تبنى على تخطيط سليم وهنا يأتي دور نظام الموازنات كونه الغاية لتحقيق ذلك.

تهدف الموازنات التقديرية إلى توفير تقدير الدخل ونفقات المؤسسة على مدى فترة زمنية معينة، وتساعد في التخطيط للمستقبل واتخاذ القرارات بشأن توجيه الموارد وتعمل الموازنات التقديرية على تحديد مستوى الإنفاق المناسب والموارد المطلوبة لتحقيق الأهداف وتقليل التكاليف والتخفيض من المصروفات، كما تساعد في الرصد المالي، ومتابعة تنفيذ الأنشطة وتحليل النتائج لتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

يعتمد تقييم الأداء الوظيفي على مجموعة من المقاييس والمعايير التي تحدد العمل المطلوب من الموظف وتقارنه بالأداء الفعلي للموظف في العمل مما يساعد في تحديد مكان النقص في أداء الموظف وما هو المطلوب لتطوير أداءه، وتتضمن عملية تقييم الأداء في المؤسسة عدة خطوات منها تحديد الأهداف والمعايير المفروضة وتحديد الفترة .الزمنية للتقييم وتقييم الأداء الفعلي.

يعتبر استخدام الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة أداة مفيدة ولكن يمكن أن تصبح غير كافية في بعض الأحيان، وذلك لأن الموازنات التقديرية تعتمد على توقعات مبنية على تحليلات الأداء السابقة والظروف الاقتصادية الحالية، وهذا يعني أنها تعتمد على افتراضات محددة، وعندما تتغير هذه الافتراضات أو تظهر متطلبات جديدة للمؤسسة، فقد تصبح هذه الموازنات غير كافية في توفير صورة كاملة لأداء المؤسسة، كما أن استخدام الموازنات التقديرية بشكل منفرد دون اعتماد على أدوات إدارة أخرى مثل تحليل المخاطر والمقارنة بالأداء الفعلي، يعرض القرارات المؤسسية للأخطار الارتجالية وعدم الدقة، بالإضافة إلى ذلك، تتحول الموازنات التقديرية في بعض الأحيان إلى أداة لتحقيق الأهداف المتفق عليها سلما بدلاً من توفير صورة دقيقة لأداء المؤسسة، وهذا يجعلها أداة .غير كافية للتعلم والتحسين المستمر في المؤسسة.

ومجموعة مناسبة من الأدوات والتقنيات يمكن استخدام الموازنات التقديرية بشكل مفيد في تقييم أداء المؤسسة، ومن الأدوات المفيدة تحليل المخاطر، والمقارنة بالأداء الفعلي، وتحديد المؤشرات الرئيسية للأداء كما يمكن

.استخدام أساليب التخطيط المتقدمة وبناء موازنات مرنة لتمكين المؤسسة من التعامل مع المستجدات .

– الإشكالية الرئيسية:

من خلال ما تقدم نطرح الإشكالية لهذه الدراسة على النحو التالي :

ما مدى فعالية نظام التسيير الموازناتي و تأثيره على أداء مؤسسة صيدال؟

لكي يتسنى لنا الإلمام أكثر بجوانب الموضوع قمنا بتجزئة السؤال الرئيسي إلى أسئلة فرعية كالآتي:

– ماذا نقصد بالموازنة التقديرية؟ وما أهميتها؟

–كيف يتم تقييم الأداء في المؤسسة ؟

– هل تستعمل مؤسسة (وحدة صيدال) وحدةإنتاج الأدوية بالمدية الطرق الحديثة في إعداد الموازنات ؟

– فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة إعتمدنا الفرضيات التالية :

– تعتمد الموازنة التقديرية كخطة للعمل و أداة للرقابة والتخطيط.

– يقيم الأداء من خلال النتائج ومقارنتها بالأهداف المخططة .

–يتم إعداد الموازنات في مؤسسة (وحدة صيدال) وحدةإنتاج الأدوية بالمدية بطرق علمية وحديثة.

– أهمية الدراسية:

تكمن اهمية الدراسة في معرفة مدى مساهمة نظام الموازنات في تقييم الأداء كونه نظام رقابي فعال في كشف الإنحرافات .

– معرفة مدى فعالية نظام الموازنات في مؤسسة صيدال وحدة إنتاج الأدوية المدية

– أهداف الدراسة:

نتطلع من خلال هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية :

–ابراز أهمية الموازنة التقديرية في المؤسسة الإقتصادية.

–محاولة التعريف بنظام الموازنات الذي يسمح للمسيرين بتحقيق فعالية وفاعلية في تحقيق أداء أمثل للمؤسسة .

-إبراز أهمية عملية تقييم الاداء في المؤسسة .

– أسباب اختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا للموضوع محظى صدفة بل جاء نتيجة للإلحاح والفضول للوصول إلى :

– معرفة مدى تطبيق الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية.

– معرفة دور الموازنات في تقصي الإنحرافات والتأثير على القرارات المستقبلية للمؤسسة.

– المناهج المتبعة في الدراسة:

– في دراسة الموضوع استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري الذي يهتم بذكر خصائص و مميزات الظاهرة الموصوفة بصفة كمية أوكيفية. واستعملنا هذا المنهج لشرح أهم النقاط الأساسية حول الموازنات واستخدامها في عمليه تقييم الأداء.

-المنهج المتبع في الدراسة الميدانية هو المنهج التحليلي لإلقاء الضوء على الظاهرة المدروسة حيث درسنا في الجانب التطبيقي حالة مؤسسة وحدة صيدال وحدةإنتاج الأدوية (المدية)

– حدود الدراسة:

– الحدود الموضوعية : تتمثل في البحث عن كيفية مساهمة الموازنة التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية.

– الحدود المكانية: تمت الدراسة في مؤسسة (صيدال) وحدةإنتاج الأدوية – المدية

– الحدود الزمانية: استغرقت دراستنا مدة شهرين ابتداءا من أواخر شهر جانفي إلى غاية أواخر شهر مارس.

– التوثيق العلمي:

لدراسة الموضوع تم جمع البيانات من مختلف المصادر حين استخدمنا في :

الدراسة النظرية : تناولنا العديد من الكتب ذات صلة مباشرة وغير مباشرة بالموضوع . مذكرات ماجستير ، أطروحات دكتوراه ، إضافة إلى المجلات مطبوعات (عربية، أجنبية) ،مواقع الكترونية.

الدراسة التطبيقية : تمت الدراسة على وحدة صيدال وحدةإنتاج الأدوية (المدية (حيث تمكنا بتحصيل المعلومات في شكل مقابلات مع رؤساء الأقسام بالإضافة إلى طلب وثائق تخص الدراسة لسنتي 2022 ، 2023

– الدراسات السابقة:

لاشك أن للدراسات السابقة دور مهم في مساعدتنا في تحصيل بعض المعلومات وقد إستعنا بمذكرات ماجستير وأطروحات نذكرها تاليا :

الدراسة الأولى : إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد "مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة" رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، سنة 2007.

الهدف من هذه الدراسة التعرف على أهم المحددات والصعوبات التي تحد من فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، وسبل علاجها والتغلب عليها.

نتائج الدراسية:

– الموازنات تعتبر أهم أدوات التخطيط المالي التي تستعملها المؤسسة لبلوغ أهدافها.

– الموازنات تعتبر أداة رقابية حين تقوم بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط.

الدراسة الثانية : محمد بوكريكب " إستخدام الموازنة التقديرية في تقييم أداء المؤسسات الإنتاجية" دراسة ميدانية، اطروحة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير ، سنة 2022 / 2023

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة الموجودة بين تطبيق الموازنات التقديرية وفعالية وكفاءة تقييم الأداء في المؤسسات الإنتاجية.

نتائج الدراسة :

– الموازنة التقديرية هي أداة تنظيمية تستخدم للتخطيط والتحكم في الشؤون المالية داخل المؤسسة وتوجيه خطط العمل المستقبلية .

– تقييم أداء المؤسسة نظام معقد بسبب الترابط بين مكوناته المتعددة ، فتشخيص الأعمال التي تمت تؤدي إلى تحسين الأداء.

– هيكل الدراسة:

من أجل الإلمام بموضوع بحثنا و للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين تضمنا الجانب النظري ، بينما فصل تضمن الجانب التطبيقي وكانت كالآتي :

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لنظام التسيير الموازناتي

في هذا الفصل قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث ، أول مبحث تطرقنا فيه إلى ماهية الموازنات (التعريف ،خصائص، مبادئ ، الأهمية، الأهداف، الأنواع) في المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى (الشروط والعوامل المتحكمة في إعداد الموازنات، إجراءات إعداد الموازنات ، مراحل إعداد الموازنات) في المبحث الثالث تطرقنا إلى الرقابة بستخدام الموازنات من خلال (تعريف الرقابة ،أهميتها ، خطواتها ، أساليبها).

الفصل الثاني:الإطار المفاهيمي للأداء و تقييم الأداء

تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية ، في المبحث الأول تطرقنا إلى مفاهيم أساسية حول الأداء (تعريف الأداء، أنواعه، أبعاده، قياس الأداء، العوامل المؤثرة على الأداء) في المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى تقييم الأداء من خلال (التعريف، الأهمية، الأهداف، الخطوات، الأساليب).في المبحث الثالث تطرقنا إلى مراقبة الموازنات لتقييم الأداء (تحليل الإنحرافات، مرحلة التقويم، دور الموازنة في الرقابة وتقييم الأداء).

الفصل الثالث : دراسة حالة وحدة صيدال وحدةإنتاج الأدوية (المدية)

قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم عام حول مجمع صيدال (النشأة، التعريف، الهيكل التنظيمي، مهام وأهداف المقر، إستراتيجيات المقر) في المبحث الثاني تطرقنا إلى المؤسسة محل الدراسة من خلال بطاقة فنية توضح (التعريف بالمؤسسة، نشأتها، الهيكل التنظيمي، أهدافها) في المبحث الثالث تطرقنا إلى

إعداد الموازنات وتحليل الإنحرافات لتقييم أداء المؤسسة وقمنا فيه بذكر وحساب كل من (الموازنة التي تعدها المؤسسة، تحليل الإنحرافات لموازنة المبيعات وموازنة الإنتاج، تحليل إنحراف رقم الأعمال).

– صعوبات الدراسة :

– أخذ كثير من الوقت من أجل الحصول على المعلومات نتيجة كثرة الطلبة المتربصين في صيدال.

– التكتم حول المعلومات التي تفيد دراستنا لأنها تعتبر معلومات سرية بالنسبة للمؤسسة .

الفصل الأول :الجانب نظري

الإطار المفاهيمي لنظام التسيير الموازناتي

تمهيـــــد :

يعود أصل الموازنات إلى العصور القديمة في عصر المماليك في بلاد ما بين النهرين حيث كانت هناك بعض الممارسات التي يمكن اعتبارها بداية لمفهوم الموازنات، مثل تخطيط وتنظيم الموارد المالية لتحقيق الأهداف الاقتصادية.

وتعتبر الموازنة التقديرية خطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة تخطيطية ورقابية و إحدى أدوات مراقبة التسيير التي تم إعطائها مكانة هامة في سياسة المؤسسة لما لها من أهمية في تحسين الأداء ومتابعة ومراقبة استغلال الموارد النادرة المتاحة بكل كفاءة واتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات المناسبة.

وسنحاول في هذا الفصل التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بنظام الموازنات من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية

المبحث الثاني: الإجراءات والمراحل المتعلقة بإعداد الموازنات التقديرية

المبحث الثالث: الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية

.

المبحث الأول : ماهية الموازنة التقديرية

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

المطلب الأول: تعريف الموازنة التقديرية

لقد تعددت مفاهيم الموازنات التي تناولها الكتاب والباحثون ومن أهم هذه المفاهيم ما يلي: [1]

الموازنة التقديرية هي تعبير كمي لخطة الأعمال و تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة .

معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا يعرف الموازنة كما يلي : " خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة و الأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين ".

أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة بأنها : تقدير قيمي لكل العناصر الموافقة فموازنة الاستغلال هي " التقدير القيمي لكل الموافقة لفرضية استغلال معينة لفترة محددة " كما يعرف الموازنات التقديرية بأنها : أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع إشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعي في الموازنات

هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلة لفترة محدودة ، أو بعبارة أخرى هي أداة للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط والنتائج تعد مقدماً بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة.[2]

[1]- فركوس محمد، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2001،ص4

[2]- خيرت ضيف، **الميزانيات التقديرية**، دار النهضة العربية، بيروت، 1975، ص6-7

يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها ترجمة الأهداف المشروع في خطة عمل مستقبليه تعتمد على عدة فروض معينة وتتطلب موافقة المستويات الإداريةا لمسئولة عن تنفيذها.

وتعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن الهدف أو الأهداف التي تسعى إدارة المشروع لتحقيقها. وقد يتعلق هذا الهدف بتحقيق عائد معين لرأس المال، أو تحقيق نسبة ربح معينة، أو إنتاج أو بيع كمية معينة أو رفعا لكفاية الإنتاجية للعاملين بالمشروع أو خفض التكلفة أو أية أهداف أخرى.[1]

هي خطة للعمل في فترة مستقبلية حيث إنها تمثل ما استقر عليه الرأي فيما يتعلق بما يمكن إتباعه من أساليب وطرق ووسائل ، وما يمكن الاهتداء به من معايير وأسس ومبادئ ، للتوصل إلى أهداف محددة وواضحة باستخدام ما يتوقع توافره من موارد اقتصادية في تلك[2]

وباختصار يمكن تعريف الموازنة على النحو التالي:

الموازنة هي خطة (أو برنامج) للعمل في فترة مستقبلية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمؤسسة معينة ، في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة ، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدما ، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف "[3]

ومن هذا المنطلق ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج أن الموازنة:

- عبارة عن أسلوب رقمي وكمي يتيح للمؤسسة التنبؤ بنتائجها المستقبلية.
- هي خطة مستقبلية تمكن المؤسسة من ترجمة أهدافها بشكل منظم خلال فترة محددة لاحقا.
- تعتبر أداة تخطيطية وتنسيقية ورقابية وتحفيزية تستعمل لتحقيق أهداف المؤسسة.
- من أفضل الطرق المستعملة في تقييم أداء المؤسسة.

[1]- خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والإستثمارات الإدارية، **الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة**، د.م الشركة العربية المتحدة، 2006, ص129.

[2]- عطية عبد الحي مرعي، **المحاسبة الإدارية أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2008، ص248.

[3]- محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، **المدخل الحديث في إعداد و إستخدام الموازنات**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 12.

المطلب الثاني: خصائص ومبادئ الموازنة التقديرية

1): خصائص الموازنة التقديرية

- تتميز الموازنة بجملة من الخصائص يمكن ترجمتها على النحو التالي: [1]
- يتم التعبير عن الموازنة بأرقام تكون في شكل قيم (مبالغ مالية) أو كميات.
- تتميز الموازنة التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة.
- تتعلق بفترة زمنية مستقبلية.
- تقوم على مبدأ التقدير هذا الأخير يعتمد على معطيات إحصائية للفترات الماضية وكذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل.
- تعتبر الدليل الذي يجب على الجميع احترامه عند التنفيذ.
- نظاما للمعلومات.
- وسيلة لاتخاذ القرارات.
- أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.

2): مبادئ الموازنة التقديرية

يجب توافر مجموعة من المبادئ للموازنات التقديرية والتي تمكن من تسهيل إجراءات وتنفيذ الموازنات في المؤسسة والتي تتمثل فيما يلي:[2]

1) مبدأ الشمولية

يعني مبدأ الشمول أن تغطي تقديرات الموازنة جميع الأنشطة في المؤسسة، وجميع العمليات سواء كانت عمليات جارية مثل المبيعات والإنتاج والطاقة ومستلزمات الإنتاج والسيولة، أو العمليات الاستثمارية مثل

[1] – نعيمة يحياوي، **أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة،2009/2008،ص 77.

[2] – زينب لعوبي، **مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الأساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018/2017، ص21.

الإضافات النقدية، وأن تكون شاملة لكل التفصيلات الضرورية والمستويات الإدارية. وهذا ما يسمح لنظام التسيير الموازني بفعاليته من حيث التفصيل في اعداد مختلف الموازنات الخاصة بمختلف أقسام ومصالح المؤسسة.

2) مبدأ إعداد البيانات التقديرية للفترة القادمة

يتمثل هذا المبدأ في التنبؤ بمختلف العمليات خلال فترة الموازنة في ضوء العلاقات المتبادلة بين هذه العمليات، بحيث يمكن توفير البيانات التقديرية التي تعد على أساسها الموازنة حسب هذا المبدأ يعني الزامية التنبؤ سواء بالمبيعات، أو الانتاج، أو الاستثمارات، وبالتالي التجديد في التقدير وعدم الاعتماد على موازنات السنة الماضية.

3) مبدأ التنسيق

تظهر أهمية مبدأ التنسيق في تحقيق التوازن بين العمليات والأنشطة المختلفة، وعدم مراعاة هذا المبدأ يؤدي إلى حدوث إخفاقات تؤثر على الكفاءة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية ويعني هذا المبدأ لتحقيق التجانس بين الجداول الفرعية المشتقة من الموازنة بإيجاد الترابط والتنسيق الكامل بينها، وذلك بمراعاة أن تغطي هذه الجداول الفرعية جميع العمليات والأنشطة وأن تحتم بالعلاقات المتبادلة بين أوجه النشاط المختلفة.

4) المبدأ السلوكي للموازنات

ويعني إشراك المستويات الإدارية المختلفة في عملية إعداد الموازنة المتمثلة في المشاركة والتحفيز، ويقصد بالمشاركة عند إعداد الموازنة ووضعها، مراعاة تشكيل لجنة لهذا الغرض، أي لا ينفرد شخص أو إدارة معينة في وضع الموازنة حسب دراسةAdam S. Maiga و Fred A. Jacobs حول تأثير المشاركة في اعداد الموازنة على فعاليتها ونجاحها أنه يجب اشراك جميع المستويات في المؤسسة الإعداد الموازنات، وفي المقارنة التي قاما بها الباحثان بين الموازنات المفروضة من الادارة والموازنات المعدة على أساس التشارك والتشاور تم التوصل إلى أن المشاركة الفعالة تولد وتعزز الثقة في الرؤساء، كما وجد أن الإنصاف والثقة الإجرائية تؤثران تأثيرا كبيرا على الالتزام بأهداف الموازنة، ما يسمح للمرؤوسين بالسهر على تنفيذ الموازنات بكل نزاهة وجدية .

5) مبدأ المرونة

تجد المؤسسة صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج وبالتالي المبيعات، وذلك راجع الأسباب عدة منها:

- صعوبة استيراد بعض المواد من بعض المناطق مع عجز طارئ في العملات الأجنبية؛
- ندرة أحد المواد الأساسية من السوق
- المضاربة في أسعار بعض المواد؛
- تأخر وصول مجموعة من الآلات المتفق على استلامها في وقت محدد؛
- اضرابات عمالية مفتوحة مما يؤدي إلى انخفاض حجم المبيعات.

كل هذه الأسباب وأخرى قد تجعل الموازنة غير متماشية مع الواقع، الأمر الذي يدعو إلى تعديلها، لكن عملية التعديل هذه لا تتم في يوم أو يومين، بل قد تمتد إلى أسابيع مما يترك في المؤسسة وقت فراغ، إضافة يحملها الكثير على صعيد التكلفة، لذلك يجب عند إعداد الموازنة التقديرية أن تجهز المؤسسة موازنات بديلة حتى يتم استخدامها في الحال ودون انتظار وربما اتخاذ قرارات قد تكون عفوية، إذن فالموازنة المرنة هي التي تساعد المؤسسة على التكيف مع تغير الظروف الداخلية والخارجية.

6) مبدأ التوقيت الزمني

يعنى إيجاد التوازن بين حجم العمليات وتوزيعها زمنيا، والمقصود بالتوقيت ليس مجرد توزيع تقديرات الموازنة توزيعا متساويا على مدار فترة الموازنة، وإنما يعني التوقيت بالنسبة لكل فترة في شكل برنامج زمني يحقق التوازن بين جوانب

النشاط في الوحدة الاقتصادية، أي يجب على المؤسسة أن تحترم عامل الزمن الإعداد موازناتها، وذلك من خلال اعدادها لبرامج زمنية توضح مدة وكيفية تنفيذ الموازنات خلال السنة المالية.

7) مبدأ ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي

يعني وضع تقديرات كل من التكاليف والإيرادات على أساس الهيكل التنظيمي لتحديد مسؤولية كل إدارة أو قسم، وبالإمكان استخدام الموازنة كأداة للرقابة فالهيكل التنظيمي يعتبر أساس لتحديد السلطة والمسؤولية وبالتالي، يقصد بالمبدأ توزيع تقديرات الموازنة بحسب الوحدات التنظيمية المختلفة لتحديد موقع الانحرافات، وأسبابها، ومسؤولية التحكم فيها لاتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف، وتشجيع الكفاءات. يجب على المؤسسة أن تأخذ الهيكل التنظيمي بعين الاعتبار أثناء اعداد الموازنات، وذلك من خلال تحديديها لمراكز المسؤولية ما يسمح لها في وقت لاحق من محاسبة المسؤولية عن الانحرافات الناتجة.

8) مبدأ التمييز بين العمليات (الجارية والاستثمارية)

يعني الفصل بين الموازنة لكل من العمليات الجارية والعمليات الاستثمارية، حيث تتضمن العمليات الجارية كل ما يخص المبيعات ومستلزمات الإنتاج وبرامج الإنتاج والطاقة الإنتاجية بينما تتضمن موازنة العمليات الاستثمارية كل ما يخص التكوين الرأسمالي والإضافات والطاقة، يعني أنه يجب على المؤسسة الفصل بين موازنات عملياتها اليومية أو التشغيلية وبين موازنات عملياتها الخاصة بالجانب الاستثماري، ما يساعدها في عملية الرقابة الموازنية لاحقا.

9) مبدأ القياس الإجمالي

ويعني الأخذ في الاعتبار ظاهرة عدم التأكد، حيث ينظر إلى كل قيمة في الموازنة سواء تكلفة أو إيراد على أساس أنها ليست قيمة مطلقة. وهذه خاصية نظام التسيير الموازني في المؤسسة، حيث أن الموازنات مبنية على التنبؤ بالمستقبل ما يعني أن القيم عبارة عن تقديرات أو توقعات فقط وليست قيم مطلقة ولكنها تقترب إلى الصحة والدقة ما كانت الوسائل والتقنيات المستخدمة في التنبؤ فعالة وحديثة.

حسب المبادئ التي ذكرناها لإعداد الموازنات في المؤسسة، يتوضح أن المؤسسة لا يمكنها اعداد أي موازنة أو لا يمكن أن تؤدي الموازنة وظائفها التي أعدت من أجلها دون توفرها على المبادئ أعلاه. المبادئ تتضمن كل من الأطراف المسؤولة عن الاعداد والتقديرات وعامل الزمن، حيث كلها محاور هامة لتفعيل الموازنات في المؤسسة.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف الموازنة التقديرية

1): أهمية الموازنة التقديرية

للموازنة أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة وتكمن هذه الأهمية في ما يلي :[1]

– **الموازنة كأداة للتخطيط الجيد:** حيث تمثل الموازنة تخطيط تكتيكي أو قصير الأجل مفصل لكافة وظائف وأنشطة وأقسام المؤسسة، فإعداد الموازنة هو عبارة عن تحويل خطة المؤسسة طويلة الأجل إلى إجراءات تنفيذية، وحيث يتم تضمين التنبؤات التي تعكس النتائج المسبقة المختلفة للخطط التي يتم عملها بمعرفة الإدارة، كذلك الأحداث التي تخضع للرقابة وتتعلق أساسا بالبيئة، كذلك يمكن اعتبار الموازنة أداة لتحليل الحساسية وذلك عن طريق بيان كيف يمكن للتغيرات الطفيفة في خطط الإدارة أن تؤثر على نتائج الموازنة.

– **الموازنة كأداة للتنسيق:** حيث تقوم على تحقيق التوازن بين أنشطة الإنتاج والمبيعات والتمويل وغيرها، الأمر الذي يؤدي إلى تكامل وتناسق هذه الأنشطة، كما أنها تقوم على اشتراك كافة المستويات الإدارية في تحديد أهداف المشروع شكل يمكن من تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

– **الموازنة كأداة للرقابة وتقييم الأداء:** حيث يتم تقييم النتائج الفعلية في ضوء النتائج المخططة ومستويات الأداء وبالتالي يمكن تحديد الانحرافات، ودراسة تحليل هذه الانحرافات وتحديد مسبباتها مع اتخاذ القرارات الكفيلة لعلاجها.

– **الموازنة كأداة للتحفيز** : تستخدم كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المؤسسة، ونقل المعلومات للمتابعين عن توقعات الرؤساء فيما يختص بمكونات مهام الأداء الناجح وكذلك احتمالات حدوث أشياء غير متوقعة.

– **الموازنة أداة للتوصيل:** حيث تقوم بتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق عليها إلى المستويات الإدارية المختلفة.

– **الموازنة أداة قياس كمي ونقدي:** حيث يتم التعبير عن الموازنة بصورة كمية مالية أو نقدية) أو بشكل عيني.

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة**، الدار الجامعية الإبراهيمية الإسكندرية، 2011،ص31-33.

– بالإضافة إلى أهميات أخرى للموازنة تميزها عن التكاليف المعيارية، مجال الاستخدام طرق القياس، الهدف.

2): أهداف الموازنة التقديرية

للموازنة أهداف رئيسية لايمكن الإستغناء عنها تتمثل في :

1/التخطيط :

تتخذ الإدارة مجموعة من القرارات لتحديد الأهداف و وضع البرنامج و الإجراءات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف، فالتخطيط يقوم على أساس الاختيار البديل من بين البدائل المتاحة و الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعة. وأهداف المؤسسة قد تكون تحقيق أكبر قدر من الربح أو عائد مرتفع أو فتح أسواق جديدة... إلخ، فمهما تكن الأهداف المرغوب تحقيقها فيجب أن تكون واضحة ومحددة و يجب ترتيب هذه الأهداف حسب أهميتها والتفرقة بين الأهداف التي ترغب تحقيقها في المدى الطويل. و يشترط إمكانية تحقيق الهدف بحيث يجب أن لا توضع أهداف غير ممكن تحقيقها نظرا لظروف المؤسسة و في الأخير تأتي مرحلة ترجمة الأهداف و وضعها في صورة موازنات عينية و مالية و نقدية.[1]

2/التنسيق :

إن أهم مهام الموازنة هو التنسيق للنشاطات المختلفة للمؤسسة ولأقسامها المتعددة من أجل تحقيق أهدافها، فمثلا إذا رغبت إدارة التسويق أن ترفع حجم المبيعات في فترة قصيرة من الزمن فإن على إدارة الإنتاج أن ترفع من الكمية المنتجة، وهذا ربما يكون عن طريق شراء مواد أولية بسعر مرتفع واستعمال ساعات إضافية لتحقيق الهدف.[2]

[1] – محمد فركوس، مرجع سابق،ص 4-5.

[2] – زينب رضوان علي، **تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة**، مذكرة لنيل الشهادة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة قسنطينة،2013/2012،ص 48.

3/الرقابة:

التخطيط لوحده لا يكفي لتحقيق الخطط ولهذا فلا بد من الرقابة والمتابعة والرقابة هي إحدى الوظائف الثلاث للإدارة والموازنة التقديرية هي أداة للرقابة تستعملها الإدارة وعملية الرقابة تتطلب إعداد معايير تقييم الأداء كمرشد للنجاح في تحقيق الموازنة المخططة.

فالموازنة السنوية تقسم إلى موازنات ذات مدة قصيرة لغرض الرقابة والمتابعة وخلال هذه الفترة تقارن الموازنة التقديرية مع الموازنة الفعلية ونقوم بإعداد تقارير الأداء الملائمة ثم نقوم بإبلاغ الأقسام والإدارات التي يهمها الأمر بالنتائج.

وفيما يلي بعض الشروط الواجب توافرها حتى نمارس عملية الرقابة بصفة فعالة :

- أن يكون النظام الرقابي مساندا ومؤيدا من طرف الإدارة.
- أن ترتكز عملية الرقابة على مراكز المسؤولية.
- يجب تحقيق مبدأ المشاركة في إعداد المعايير وكذلك الفهم التام للمعايير من طرف المسؤولين الذين استخدموا هذه المعايير لتقييم أدائهم وعدم معارضتهم لها .[1]

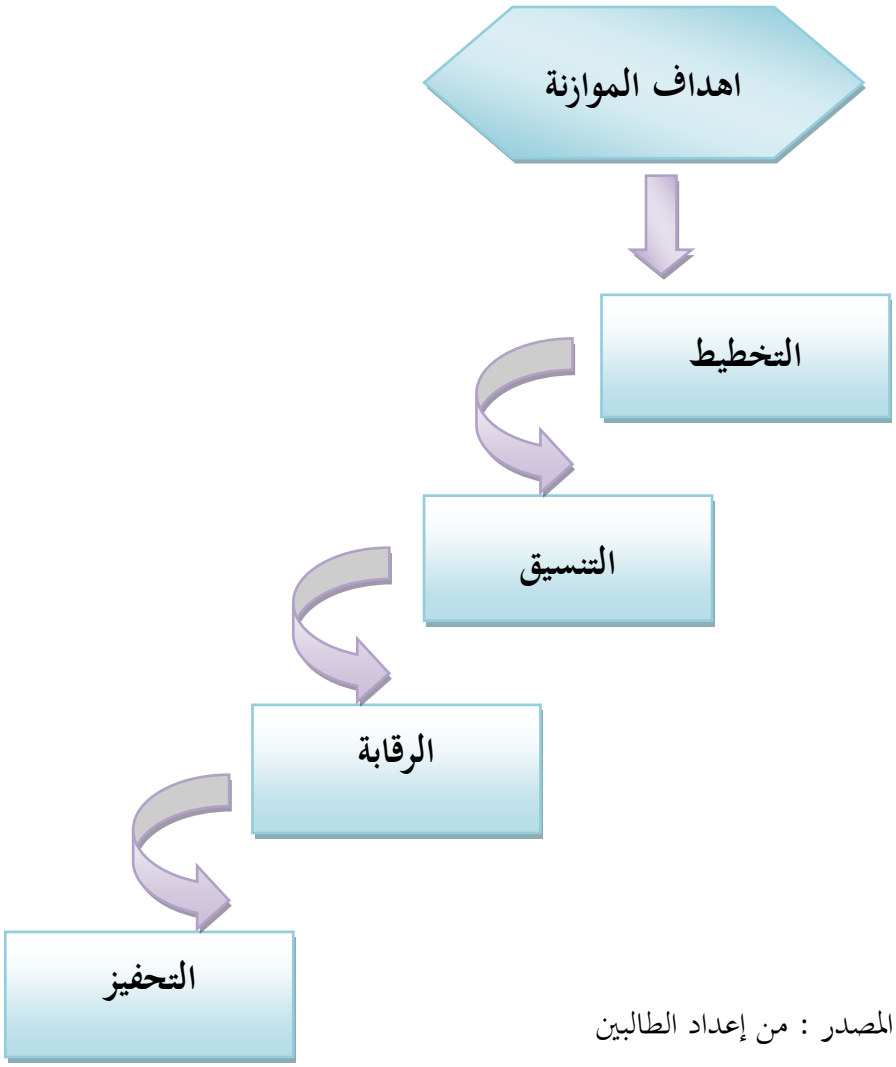
4/التحفيز:

إن التحفيز يثير في نفوس الأفراد روح التعاون والإخلاص في العمل ويجعلهم أكثر أمانا وإطمئنانا مما يدفعهم إلى زيادة الإنتاج والحوافز تكون معنوية أو مالية كالمكافآت والعلاوات والترقيات التي يمكن ربطها بتحقيق الأهداف المخططة.[2]

[1]- محمد فركوس، **مرجع سبق ذكره**، ص 5-6

[2]- طارق عبد العال حماد، **الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، طبعة2**، الدار الجامعية الاسكندرية 2010، ص 167.

الشكل رقم 01: شكل يوضح أهم أهداف الموازنة



المصدر : من إعداد الطالبين

المطلب الرابع: أنواع الموازنة التقديرية

يمكن تقسيم الموازنات من زوايا مختلفة، حيث يمكن تقسيمها من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها، أو من حيث طبيعة الأعمال التي تغطيها، كذلك يمكن تقسيمها من حيث وحدة القياس المستعملة ، ومن حيث المرونة والثبات ومن حيث الوحدة المحاسبية التي يتم إعداد الموازنة على أساسها، كالآتي:

1- من حيث الفترة الزمنية

تنقسم الموازنات التقديرية من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها إلى موازنات قصيرة الأجل وموازنات طويلة الأجل.[1]

1.1 الموازنات قصيرة الأجل: تغطي الموازنات قصيرة الأجل عادة دورة التشغيل، أي أنها تغطي نشاط المؤسسة لفترة محاسبة عادة تكون سنة، ويكون الهدف منها أساسا رسم برنامج العمل خلال الفترة، والرقابة على كفاءة تنفيذه. فقد تقسم الموازنة السنوية إلى موازنات شهرية، أو ربع سنوية حيث يساعد هذا التقسيم إلى فترات قصيرة من زيادة دقة التنبؤ، والتقدير بين الأداء الفعلي والمخطط على فترات قصيرة، مع إجراء التعديلات اللازمة بدلا من الانتظار حتى نهاية السنة.

2.1 الموازنات طويلة الأجل: وهي الموازنات التي تغطي فترة زمنية تزيد عن سنة والتي قد تتراوح بين خمسة أو عشر سنوات، ويطلق على هذه الموازنات عادة اسم الموازنات الاستراتيجية لأنها تغطي الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

ينحصر هدف هذه الموازنات طويلة الأجل في توضيح الاتجاه العام الذي ستنتهجه المؤسسة في المستقبل من حيث التوسع واستحداث سلع جديدة

2-من ناحية طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية

من حيث هذا المعيار تنقسم الموازنات إلى:

1.2موازنة التشغيل (الاستغلال): وهذه الموازنة تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من شراء وإنتاج و بيع ... إلخ.[2]

[1]- زينب لعوبي، **مرجع سابق**، ص13.

[2]- محمد فركوس، **مرجع سابق ذكره**، ص8.

وتتفرع موازنة التشغيل إلى الأقسام التالية:

1.1.2 موازنة المبيعات [1]

تعتبر الميزانية التقديرية للمبيعات أساسا لإعداد ميزانية المشتريات والإنتاج ... ومرشدا للتوسع في المشروع باعتبارها المورد الرئيسي للأرباح والمقبوضات النقدية التي يعتمد عليها لتمويل خطط المشروع. ويمكن تعريف موازنة المبيعات على أنها أداة من أدوات تخطيط المبيعات التي تساعد على تنفيذ البرامج البيعية وتسهل عملية الرقابة والتقييم على أساس الأهداف الموضوعة.

2.1.2 موازنة الإنتاج : :[2]

لأجل تلبية طلب المبيعات تتطلب المنظمة وجود مستمر وتوافر البضائع تامة الصنع المعدة للبيع، ويجب أن تحاول دورة الصنع تخطيط الإنتاج لضمان توافر الكميات المطلوبة ، ويكتسب تخطيط الإنتاج أهمية أكبر إذا كان للمنظمة أوقات ذروة موسمية في مستويات مبيعات، ويحتمل أيضاً أن ترغب الإدارة في أن يكون لديها الحد الأدنى من المخزون من البضائع تامة الصنع في أي نقطة زمنية ، ليس فقط لتلبية أهداف المبيعات في المستقبل بل أيضاً لتلبية الطلبات غير المتوقعة والتخفيف من الصعوبات الممكنة في تلبية الطلبات القائمة إذا حدث هبوط في الإنتاج لأي سبب ، وفي السنوات الأخيرة بدأت الشركات في محاولة تخفيض مخزونها وتحجيمه بغرض تخفيض مصاريف التخزين وفوائد رأس المال المعطل في المخزون. والعمل على تنظيم عمليات التوريد بتنظيم الوقت المضبوط مع الموردين ، وبحيث يتم تسليم المواد الخام عند الحاجة إلى تصنيعها وهو الأسلوب المعروف باسم التسليم في الوقت المضبوط Just – in – Time Delivery" ، وبذلك تنقص الحاجة إلى تراكم المخزون ولتحقيق هذا الأمر بشكل صحيح فإنه ينبغي على المؤسسة التعرف على أنشطتها الإنتاجية عادة عن طريق تقنيات بمساعدة الحاسب.

ومن ثم يمكن القول أن موازنة الإنتاج بالنسبة للفترة (مقدار البضاعة تامة الصنع المطلوب إنتاجها خلال الفترة) تتحدد بموازنة المبيعات وبمخزون البضاعة تامة الصنع المطلوبة، وإذا افترضنا كذلك كما في حالة شركة

[1] – أحمد قايد نورالدين و بروبة إلهام، **استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات داخل المؤسسة**، مجلة البحوث والدراسات – العدد (20) – السنة (12) –الجزائر، صيف 2015، ص308.

[2] طارق عبد العال حماد، **الموازنات التقديرية نظرة متكاملة**، ، الدار الجامعية الاسكندرية، 2006، ص 737.

Windsor أن المؤسسة لديها مخزون من البضاعة تامة الصنع عند بداية الفترة، يمكننا تصميم عدد الوحدات المطلوب إنتاجها بحل المعادلة البسيطة التالية

الوحدات المطلوب إنتاجها = الوحدات المطلوب بيعها + الوحدات المخزونة أخر المدة – الوحدات المخزون أول المدة

3.1.2 موازنة المواد الأولية [1]

موازنة المواد المباشرة تبين لنا الكميات وتكاليف المواد المباشرة المشتراة وكمية المواد المباشرة يمكن الحصول عليها حسب الصيغة الآتية :

وحدات المواد المباشرة أول مدة –كمية المواد المباشرة المطلوب شرائها = وحدات المواد المباشرة المطلوبة للإنتاج + وحدات المواد المباشرة أخر مدة

ثم بعد ذلك تقوم الشركة باحتساب كلفة المواد المباشرة التي سيتم شراءها وذلك بضرب وحدات المواد المباشرة المراد شرائها × كلفة الوحدة من المواد الأولية المباشرة ان وحدات مخزون اخر المدة المرغوب به هي العنصر الرئيسي في عمليات موازنة المواد المباشرة .

4.1.2 موازنة الأجور المباشرة

موازنة الأجور المباشرة تتضمن عدد الساعات و كلفة الساعة المباشرة الضرورية لتلبية متطلبات الإنتاج, مجموع تكلفة ساعات العمل المباشرة تستخرج حسب الصيغة الآتية :

مجموع تكلفة الأجور المباشرة = الوحدات المطلوب إنتاجها × الساعات المباشرة اللازمة للأنتاج الوحدة × تكلفة الساعة الواحدة

إن ساعات العمل المباشرة تحدد على ضوء موازنة الإنتاج .

[1] ناجي شايب الركابي، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر وتوزيع والطباعة، بغداد العراق، 2020،ص201-205.

5.1.2 موازنة المصاريف الصناعية غير مباشرة

تبين موازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة أو موازنة التكاليف الاضافية غير المباشرة كل تكاليف الانتاج الأخرى بخلاف تكلفة المواد المباشرة، وبمعنى اخر تشمل جميع التكاليف الصناعية غير المباشره مواد غير مباشره و أجور غير مباشرة وتكاليف الطاقه الإنتاجية الأخرى، الصيانه الاستهلاك وغيرها وتتكون موازنة التكاليف الصناعية غير المباشره من قسمين :

الأول يمثل التكاليف الصناعية غير المباشره المتغيره .

والثاني يمثل التكاليف الصناعية غير المباشره الثابته.[1]

6.1.2 موازنة المصاريف البيعية والإدارية [2]

يخصص لكل وحدة إدارية أو منطقة جغرافية موازنة مستقلة وعند تقديرها يجب مراعاة سلوك مصروفات هذه الإدارات وتقسيمها إلى ثابتة ومتغيرة لأن ذلك يسهل عملية التقدير ويعمل على زيادة فاعلية رقابة هذه المصروفات. ولوجود العديد من الإدارات الفرعية في المنشآت الكبيرة ضمن الوظائف البيعية والإدارية يجب أن تعد موازنة لكل واحدة منها للوفاء بمتطلبات محاسبة المسؤولية، وبعد إعداد هذه الموازنات الفرعية يتم تجميعها حسب خطوط السلطة والمسؤولية حتى نصل إلى موازنة لكل من وظيفة التسويق والوظيفة الإدارية والتسهيل سنفترض أن مجموع تقديرات الموازنات الفرعية.

7.1.2 موازنة الدخل

يمكن إعداد هذه الموازنة لكل ربع وللسنة ككل ، و تأخذ هذه القائمة شكل قائمة الدخل التقليدية التي تعدها محاسبة التكاليف الفعلية والاختلاف الوحيد بينهما هو أن قائمة الدخل التقديرية تحتوي على أرقام تقديرية.

[1] – سليمان مصطفى الدلاهمة، **المحاسبة الإدارية** ، الطبعة الأولى، الوراق للنشر ، عمان ،2014،ص226.

[2] – محمد تيسير عبدالحكيم الرجبي، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2004،ص 204-205.

2.2 الموازنة المالية

وتتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال بالإضافة إلى ذلك فهي تختص بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد أو توسيع المصنع القديم. فهذه الموازنة تتكون من العناصر الآتية : الموازنة الاستثمارية – الموازنة النقدية – جدول التمويل التقديري – وموازنة القدرة على التمويل الذاتي وتتكون الموازنة الشاملة من موازنة الاستغلال والموازنة المالية.[1]

3–من حيث وحدة القياس المستعملة[2]

وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الموازنات:

1.3 الموازنة العينية: تحدد هذه الموازنة البرنامج الإنتاجي للمؤسسة فقط وتربط هذا البرنامج بطاقتها الإنتاجية، فتشتمل على بيان بأنواع وكميات المستلزمات السلعية والخدمية وكذلك الإحتياجات من القوة البشرية اللازمة لتحقيق برنامج إنتاج معين تقاس عناصر أو مكونات الموازنة العينية بوحدات قياس عينية تتفق وطبيعة كل نوع

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

3.3 الموازنة النقدية: وتمثل برنامج المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة وما يترتب على هذه المقبوضات والمدفوعات من فائض أو عجز نقدي، مما يساعد على دراسة الوضع التمويلي للمؤسسة.

4–حسب المرونة والثبات

وهي تنقسم من هذا الجانب إلى قسمين :[3]

1.4 الموازنة الثابتة

[1]- محمد فركوس، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

[2]– حسينة حوحو، **التسيير بواسطة الموازنات التقديرية**، طبعة الأولى، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع الأردن 2017، ص، من 24-25.

[3]– إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، **مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، غزة، فلسطين،2007،ص56.

وهي الموازنات التي يتم تقدير التكاليف فيها عند مستوى واحد من النشاط لا يتغير 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.

2.4 الموازنة المرنة

وهي تعد على أساس مجموعة متعددة من المستويات، ولذلك فإن هذه الموازنات يراعى فيها المرونة حسب متطلبات الأوضاع المحيطة.

5-حسب الوحدة المحاسبية التي يتم إعداد الموازنات على أساسها

وتقسم الموازنات بموجب هذا المعيار إلى :[1]

1.5 موازنة البرامج

وهنا يتم تقسيم المؤسسة أو المشروع إلى برامج متعددة حيث يتم وضع موازنة لكل برنامج لتحقيق الهدف لكل برنامج.

2.5 موازنة المسؤوليات

من المعلوم أن هناك مراكز للمسؤولية وبموجب ذلك يتم وضع موازنة لكل مركز مسؤولية ويتحمل كل شخص أو مجموعة أفراد تنفيذ تلك الموازنة حسب الصلاحيات الممنوحة لهم، ويساعد هذا النوع من الموازنات على زيادة الرقابة على التنفيذ وتقويم الأداء.

3.5 موازنة المنتجات

ويفيد هذا النوع في حالة تعدد المنتجات للمؤسسة وهي تقوم على أساس عمل موازنة لكل منتج على حدة من تخطيط المبيعات والإنتاج والمخزون والتكاليف الأخرى المرتبطة بالمنتج.

[1]- إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، **مرجع نفسه**،ص57.

4.5 الموازنة الشاملة

تقوم الموازنات الشاملة على أساس أن المؤسسة بكل أنشطتها المختلفة وبرامجها المتعددة وبأقسامها المتنوعة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنات، ويترتب على ذلك أن الموازنة الشاملة تمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات الأخرى بحيث يتم تنسيق أهدافها مع الأهداف العامة للوحدة وتحديد آثارها على تلك الأهداف.

المبحث الثاني: الإجراءات والمراحل المتعلقة بإعداد الموازنات

إن إعداد الموازنات يعد أحد أهم العمليات المالية في أي كيان سواء كانت شركة تجارية أو مؤسسة حكومية، حيث يعد أساسا لتوجيه القرارات المالية وتحقيق الأهداف المالية المحددة. حيث يهدف إعداد الموازنات إلى تحديد كيفية توزيع الموارد المالية بين مختلف الأنشطة والمشاريع بطريقة تساهم في تحقيق الأهداف المالية المحددة للكيان.

بحيث تساعد عملية إعداد الموازنات على التحليل العميق للبيانات التاريخية والمعطيات الحالية وتوقعات المستقبل، لضمان دقة وواقعية الموازنة.

علاوة على ذلك، يتطلب إعداد الموازنات التوازن بين مختلف الأولويات والاحتياجات، وتخصيص الموارد بكفاءة وفعالية وفقًا لذلك. وفي نهاية العملية، يجب متابعة أداء الموازنة ومراقبتها باستمرار لضمان تحقيق الأهداف المالية المنشودة وتعديلها حسب الضرورة.

المطلب الأول: شروط والعوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية

1): شروط إعداد الموازنة التقديرية

لإعداد أي ميزانية تقديرية لابد من توفر عدة شروط:

الشروط الواجب توفرها قبل إعداد الموازنات: نلخص هذه الشروط فيما يلي:[1]

1. **الشرط التنظيمي:** يتطلب تعدد أهداف المؤسسة توزيعها وإسنادها إلى أطراف متعددة، وتحقيقها لا يمكن أن يتم من طرف واحد بل من عدة أطراف، حيث تمثل مراكز مسؤوليات لها مهام وأهداف خاصة وواضحة وعملية.

[1]- ناصر دادي عدون وآخرون، **مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003، ص 49-50.

2. **الشرط النفسي**: إن نجاح الموازنات لا يتوقف على الشروط التقنية (أدوات محاسبية، أدوات إحصائية ... الخ) فقط، بل لابد من توفر الشروط النفسية التي تحفز العمال. فإشراك جميع المسؤولين وعمالهم لإعداد الميزانية التقديرية يتم تقبلها كأداة لقياس أدائهم، وبالتالي العمل على تحقيقها (الموازنة) للحصول على إيجازات مادية أو معنوية. كما أن أهداف الموازنات لابد أن تكون تلك الطريقة التي تسمح للعمال بإشباع حاجاتهم عن طريق تحقيق أهداف المؤسسة.
3. **الشرط المادي**: إن تطبيق نظام الميزانيات التقديرية يتطلب منبعا للمعلومات، والمتمثلة بصفة خاصة في المعطيات المحاسبية، حيث يجب أن تتوفر هذه المعلومات في الأوقات المناسبة من أجل إعداد الموازنات من جهة، واتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق مختلف أهداف مراكز المسؤوليات المعنية من جهة أخرى، أي المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

2): العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية

من أجل إنجاح إعداد الموازنة يجب على المؤسسة مراعاة بعض العوامل التي تعيق وتؤثر في إعداد موازناتها والعمل على الحد من تأثير هذه العوامل.

ومن بين هذه العوامل نجد:[1]

1- حجم المبيعات: إذا كانت لدى المؤسسة طاقة أو قدرة إنتاجية تزيد عن كمية الإنتاج الممكن بيعه ففي هذه الحالة يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها، وهنا يكون حجم المبيعات هو القيد المحتكم في إعداد الموازنة التقديرية.

2- الطاقة الإنتاجية: إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة اقل من حجم الإنتاج الممكن بيعه، ففي هذه الحالة يكون العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية كقيد في العملية، وهنا تكون التقديرات وفقا للطاقة الإنتاجية.

[1]- ناصر دادي عدون، **دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص115.

3– مستلزمات برنامج الإنتاج: يتطلب برنامج الإنتاج كميات من مختلف الموارد، مثل المواد الأولية واليد العاملة لتنفيذه، وإذا كانت هناك صعوبة في الحصول على المواد الأولية أو اليد العاملة المطلوبة حسب العدد والتكوين أو المهارة، وبالتالي تكون هذه المستلزمات هي القيد المتحكم في إعداد الموازنة.

4 – رأس المال العامل: إن الزيادة في حجم الإنتاج ومختلف نشاطات المؤسسة، حسب طبيعتها، تتطلب الزيادة في رأس المال لاستثماره في مستلزمات الإنتاج، والوسائل اللازمة لزيادة حجم الإنتاج والنشاط، وعدم توفر عنصر رأس المال يعرقل تنفيذ البرنامج وبالتالي يصبح كقيد يتحكم في إعداد الموازنة.

المطلب الثاني: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية

للوصول إلى نتيجة مرضية في إعداد الموازنة يجب على المؤسسة أن تتخذ بعض الإجراءات المهمة لإنجاح عملية إعداد الموازنة وتحقيق أهدافها المسطرة.

وباختصار يمكننا أن نلخص هذه الإجراءات في مايلي:[1]

(1)– تكوين لجنة، مسؤوليتها توفير التنسيق العملية اعداد الميزانية التقديرية، نضم هذه اللجنة عدد من الأعضاء الذين يشتركون في ادارة المؤسسة وفي العادة يكون مدير المبيعات ومدير الانتاج ومدير الحسابات (أو المراقب المالي)أعضاء فيها.

(2) – تعقد هذه اللجنة عدة اجتماعات لتنسيق العمل بين كافة أوجه النشاط وان اجتماعها الأول يكون برئاسة المدير العام حيث يعرض كل مدير أو رئيس القسم مسودة عمل تتضمن تقديراته عن الميزانية التي تخص القسم المسؤول عنه.

(3) – يتم مناقشة كل ميزانية وتحديد مدى توافقها مع أهداف المؤسسة والخطة العامة، ومن ثم يطلب إعداد التفصيلات الأخرى المتعلقة بكل ميزانية، على أن يأخذ بنظر الاعتبار امكانيات الأقسام الأخرى على تنفيذ ذلك، وبعد ذلك تصادق الإدارة العليا على هذه الميزانيات

[1]– خالص صافي صالح، **تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2011، ص23.

(4) – يجب تحديد فترة الميزانية التقديرية، وفي الحقيقة ليست هناك قواعد ثابتة توجب وتلزم وضع الميزانية لفترة محددة، إلا أنه جرت العادة على وضع الميزانية على أساس سنوي، ومع ذلك فان ظروف العمل في بعض الصناعات قد تستوجب اعداد الميزانيات لفترة أطول أو أقصر من ذلك.

إن الميزانية السنوية التي تعد لدورة الأعمال القادمة تسمى بالميزانية التقديرية العملية أما الميزانية التي تعد لفترة أطول تسمى بالميزانية التقديرية الرأسمالية وهي التي تتعلق بالإستثمارات.

هناك جملة من العوامل التي تؤثر على طول أو قصر فترة الميزانية التقديرية ومنها:

أ) – امكانية التنبؤ بأحوال السوق فكلما كانت هذه الامكانية ضعيفة وبسيطة كلما كان من الأفضل أن تعد الميزانية لفترة أقصر والعكس صحيح.

ب) – الفترة الإنتاجية في المؤسسة أي ما تستغرقه عملية إنتاج السلعة التي تتعامل بها المؤسسة، فإذا كان الوقت اللازم لإنتاج السلعة يستغرق عدة أشهر فإنه ليس من المعقول إعداد ميزانية تقديرية تغطي فترة أقصر من الفترة اللازمة لإنتاج السلعة والحالة الأخرى صحيحة عند ما تكون عملية الإنتاج تستغرق عدة أيام فإننا نستطيع أن نعد ميزانية تقديرية تتناول أكثر من دورة إنتاجية كاملة.

ج) – طبيعة نشاط المؤسسة ومدى تأثره بالتغيرات الموسمية. فلغرض التنسيق واستغلال الطاقة المتاحة وتلبية الزيادة على الطلب في فترة الرواج يجب الإنتاج في فترة الكساد المواجهة هذه الزيادة.

د) – مدى توفر المعلومات والإحصائيات اللازمة لغرض وضع التقديرات الضرورية.

على كل حال من الأفضل إعداد ميزانية تقديرية مرنة وذلك بوضع ميزانية تقديرية رئيسية لمدة سنة مع إعداد ميزانية فرعية للأشهر الثلاث الأولى من السنة تحتوي معلومات تفصيلية، ثم تراجع التقديرات في الميزانية الرئيسية في نهاية كل شهر أو في نهاية كل ثلاث أشهر حسب متطلبات الظروف وتوقعات السوق وتعدل الميزانية وفق ذلك. أما الإجراء الأخير فهو وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في اعداد الميزانيات والوقت اللازم لتنفيذها، فأولا يجب إعلان وتوضيح الخطوط الرئيسية للسياسة العامة للمؤسسة، وثانيا إعداد التقديرات

التفصيلية، وثالثا إجراء التنسيق ومراجعة هذه الميزانية والمصادقة النهائية على مشروع الميزاينة. حيث يتم ابلاغ كافة المستويات والاقسام بمحتوى هذه الميزاينة التقديرية لغرض وضعها موضع التنفيذ، ومراقبة المتحقق والمقدر والانحرافات الحاصلة وتحديد نقط الاختناق واسبابها ومحاولة تجاوزها حال أو قبل حصولها .

المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

من أجل إعداد الموازنات لبد وأن نتطرق لعدة مراحل أساسية والمبينة كالآتي:[1]

1)- مرحلة التحضير لإعداد الموازنات

تهدف هذه المرحة الى التمهيد لعملية إعداد الموازنات (السنوية) . ونظراً إلى ضرورة وضع الإطار العام للموازنات انطلاقاً من الخطة الاستراتيجية الطويلة الأجل، فإن مرحلة التحضير لإعداد الموازنات تتطلب اعادة النظر سنوياً في المعلومات التي بنيت عليها هذه الخطة ، وذلك على ضوء النتائج الفعلية للأداء، وعلى ضوء آراء المسئولين في الإدارة العليا للمؤسسة الذين يقومون في هذه المرحلة بأداء الدور الأهم والمتمثل في وضع الخطوط العريضة للموازنات انطلاقا من الخطة الاستراتيجية طويلة الأجل، وإبلاغها إلى المسئولين التنفيذيين وشرحها لهم قبل أن يبدأ هؤلاء بإعداد موازنات مراكز المسئولية التي يتولون الإشراف عليها .

وتشمل مرحلة التحضير لإعداد الموازنات سبع خطوات رئيسية هي

1-1-بيان حالة المؤسسة

يجب أن تبدأ هذه المرحلة التحضيرية ببيان يعرف بوضوح حالة المؤسسة

ويعبر بإيجاز عن العناصر الآتية :

- هدف المؤسسة

- أنشطة المؤسسة

[1]- محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، **مرجع سابق**، ص49-61.

- القطاع أو الصناعة التي تنتمي اليها

- المنطقة الجغرافية التي تعمل فيها وتوزع فيها منتجاتها

- ما يميز المؤسسة عن المنشأت الأخرى المنافسة إذا ما وجد ذلك

1-2- جمع المعلومات عن العوامل المتغيرة في المؤسسة

تحتاج الإدارة العليا للمؤسسة ، التحقيق بيان حالة النشأة وأهدافها الأساسية ، إلى وضع خطة استراتيجية واقعية تضمن إنتقال المؤسسة من الوضع الحالي الذي هي فيه إلى الوضع المستقبلي الذي يجب أن تكون .

1-3-تحليل المعلومات وتقييم الوضع الحالي للمؤسسة

تقوم الإدارة العليا – في هذه الخطوة – بتقييم وضع المؤسسة الحالي ، من خلال تحليل العوامل المتغيرة الخارجية والداخلية المؤثرة في مسار المؤسسة وأنظمتها وذلك تمهيداً لتحديد الأهداف ووضع الاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها.

1-4-تحديد الأهداف العامة للمؤسسة

انطلاقا من التقييم الموضوعي والواقعي للعوامل المتغيرة المؤثرة في المؤسسة والنقاط قوتها ومواطن ضعفها ، تقوم الإدارة العليا بتحديد الأهداف العامة ملاحظة أن العمومية هنا تعنى الشمولية لمختلف أنشطة المؤسسة على للمؤسسة مع . المدى الطويل، ويجب أن تكون الأهداف العامة للمؤسسة واضحة ومفهومة.

1-5-وضع الاستراتيجيات والسياسات العامة للمؤسسة

بعد تحديد الأهداف العامة للمؤسسة تقوم الإدارة العليا في المؤسسة باختيار الوسائل والأساليب الأساسية التي يؤدى اتباعها . خلال السنوات القادمة ،إلى تحقيق المؤسسة الأهداف العامة التي حددتها.

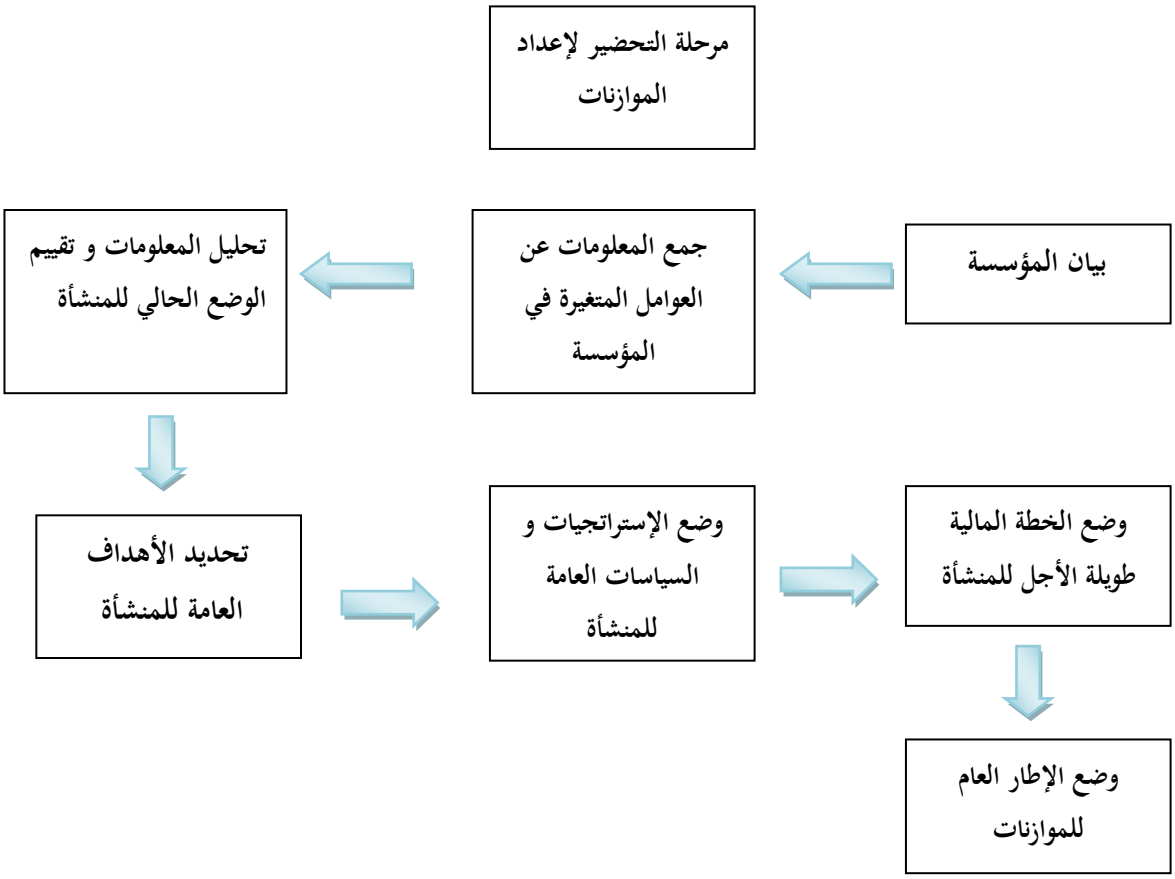
1-6-وضع الخطة المالية طويلة الأجل للمؤسسة

تتم ترجمة الأهداف العامة للمؤسسة، وكذلك الاستراتيجيات والسياسات العامة التي سيتم اتباعها لتحقيق هذه الأهداف، الى خطة مالية طويلة الأجل (خمس سنوات عادة تقوم بوضعها لجنة الموازنات.

1-7-وضع الاطار العام للموازنات

انطلاقاً من الخطة الاستراتيجية للمؤسسة ، يقوم كل مشرف على مركز مسئولية في المؤسسة بتحديد الأهداف التفصيلية لمركز المسئولية الذي يتولى الإشراف عليه ، ثم يقدم هذه الأهداف الى الإدارة العليا لدراستها وتنسيقها واعتمادها لتكون بمجملها الإطار العام للموازنات.

الشكل رقم 02: مرحلة التحضير لإعداد الموازنات



المصدر: من إعداد الطالبين

2 – مرحلة إعداد الموازنات

ويقصد هنا إعداد الموازنات السنوية والتي هي بمثابة الخطة المالية قصيرة الأجل ، حيث يتم إعدادها بمشاركة المشرفين على مراكز المسئولية في المؤسسة . وعلى ضوء الأهداف والاستراتيجيات العامة والخطة الطويلة الأجل ، وانطلاقا من الأهداف التفصيلية لكل مركز من مراكز المسئولية والخاصة بالسنة التي تغطيها الموازنات .

ويقوم عادة مدير ادارة الموازنات بمتابعة تنفيذ هذه المرحلة وفقا للخطوات الست التالية :

2-1-تحديد مسئوليات إعداد الموازنات

يتم تحديد مسئوليات إعداد الموازنات استناداً على هيكل التنظيم الإداري للمؤسسة ، ويتضمن ذلك تحديد الأدوار المختلفة للمشاركين في مختلف مراحل إعداد الموازنات.

2-2- تحديث دليل الموازنات الخاص بالمؤسسة

وتشمل عملية تحديث دليل الموازنات الخاص بالمؤسسة مراجعة وتطوير التعليمات والاجراءات المتعلقة بإعداد الموازنات وارتباطها ببعضها البعض ومراجعة تصاميم النماذج وأوراق العمل وشرح الأساليب التي يجب استخدامها في إعداد كل موازنة من هذه الموازنات .

2-3- تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنات

يجب أن يشمل الجدول الزمني لإعداد الموازنات تحديد خطوات العمل التي يجب اتباعها لإعداد مختلف هذه الموازنات وكذلك التوقيت الزمني لإعداد كل من هذه الموازنات.

2-4-توزيع وشرح الخطة الاستراتيجية واجراءات وأساليب إعداد الموازنات

يتم توزيع وشرح الخطة الاستراتيجية واجراءات وأساليب إعداد الموازنات على النحو التالي :

- تزويد كافة المشرفين على مراكز المسئولية في المؤسسة بنسخة كاملة من الخطة الاستراتيجية والأهداف التفصيلية التي تم اعتمادها.

- تزويد كل من المسئولين بنماذج الموازنات المطلوب منه استكمالها.

- تقديم وعرض وشرح كافة النماذج والأساليب والمتطلبات الإجرائية الضرورية لإعداد الموازنات.

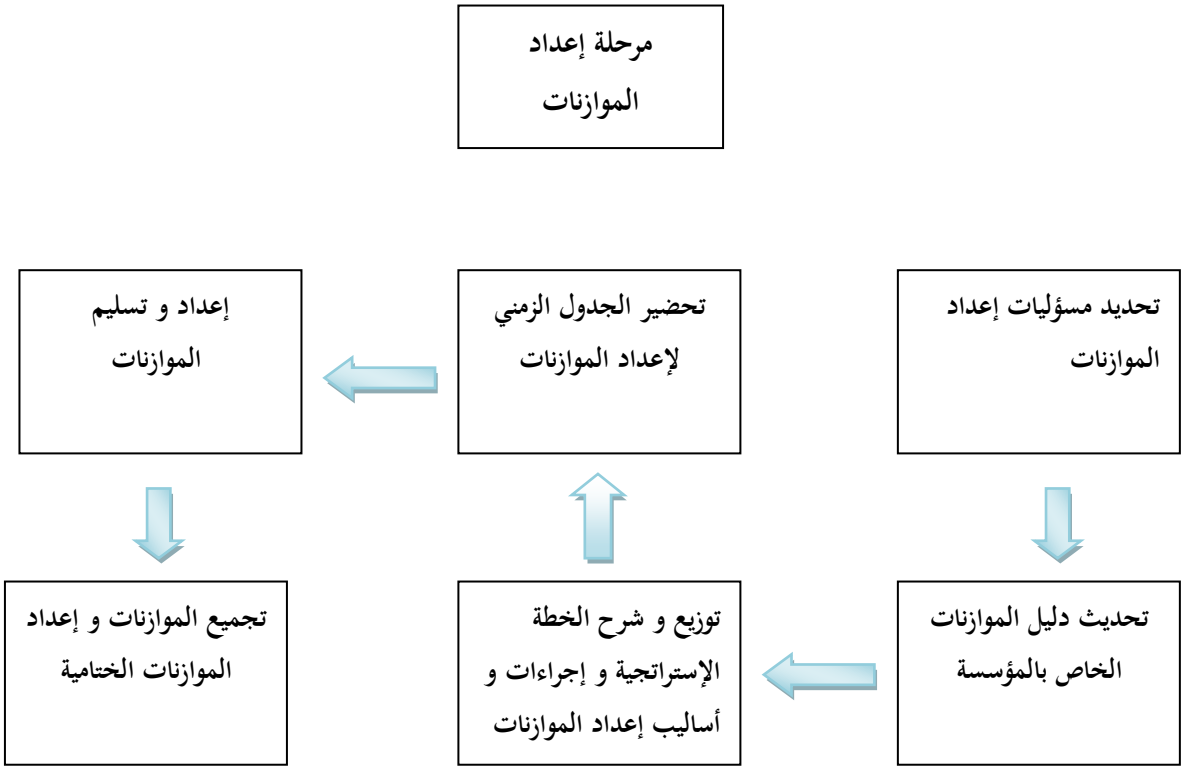
5.2- إعداد وتسليم الموازنات

يتم إعداد الموازنات من قبل المسئولين وفقا للجدول الزمني والأساليب المحددة في تعليمات الموازنة (دليل الموازنات الخاص بالمؤسسة) ، مع الالتزام بالخطة الاستراتيجية والأهداف التفصيلية المعتمدة.

6.2- تجميع الموازنات واعداد الموازنات الختامية

بعد استلام الموازنات ومراجعتها وتنسيقها مع الموازنات الأخرى ، يقوم مدير إدارة الموازنات بتجميعها وإعداد الموازنات الختامية .

الشكل رقم 03: مرحلة إعداد الموازنات



المصدر: من إعداد الطالبين

3- مرحلة إعتماد الموازنات واستخدامها للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط

1.3 – مرحلة اعتماد الموازنات

يتم في هذه المرحلة اعتماد الموازنات من قبل الإدارة العليا في المؤسسة ويشمل ذلك الموازنات التي قام بإعدادها المسئولون التنفيذيون ، وكذلك الموازنات الختامية التي قام بإعدادها مدير إدارة الموازنة . وتتضمن هذه المرحلة الخطوات الأربع التالية :

1.1.3- دراسة الموازنات

بعد إعداد كل مسئول تنفيذي للموازنة الخاصة بمركز مسئوليته يقوم بإرسالها الى مدير ادارة الموازنة الذي يوزع نسخة منها على كل عضو من أعضاء لجنة الموازنات للاطلاع عليها.

2.1.3- عرض الموازنات ومناقشتها

يجب أن يمنح كل مسئول تنفيذي الفرصة ليقوم بعرض مفصل لموازنته والاستعانة بأي من مرؤسيه لشرح تفاصيل الموازنة ومقوماتها.

3.1.3- تعديل الموازنات

على ضوء عرض مناقشة كل موازنة مع المسئول الذي أعدها يحدث أحد أمرين إما اجراء تعديلات عليها ، وإما الموافقة عليها كما هي ، بعد ذلك ، يقوم مدير إدارة الموازنات على ضوء التعديلات التي تم الاتفاق عليها ، بتعديل الموازنات الأخرى التي تتأثر بنتيجة هذا التعديل.

4.1.3- اعتماد الموازنات

بعد الانتهاء من إعداد الموازنات الختامية ، يتولى مدير إدارة الموازنات رفع جميع الموازنات الى الإدارة العليا في المؤسسة للموافقة عليها واعتمادها.

2.3 – مرحلة استخدام الموازنات كأداة للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط

بعد إعداد الموازنات من قبل المسئولين التنفيذيين واعتمادها من قبل الإدارة العليا ، يجرى العمل على تنفيذ الخطط المالية الواردة في هذه الموازنات . والرقابة على أداء المؤسسة للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعة .

وعليه تتضمن هذه المرحلة الخطوات الأربع التالية:

1.2.3– شرح الخطط للمرؤسين

إن إدراك المرؤسين وفهمهم أهداف واستراتيجيات وسياسات المؤسسة المعبر عنها في الموازنات ، ضروريان لضمان حسن أدائهم ونجاح تطبيق الخطط الموضوعة.

2.2.3– إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات

تشكل تقارير الأداء الأداة الرئيسية للرقابة على حسن تنفيذ الخطط الواردة في الموازنات ، ويتم تحديد شكل ومضمون التقرير الذي يجب إعداده لكل مركز مسئولية ، وذلك انطلاقا من خصائص ومميزات النشاط الذي يقوم به مركز المسئولية . ومن الجدير بالذكر القول أن تقارير الأداء يجب أن تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، وتحديد الانحرافات التي حدثت سواء الملائمة أو غير الملائمة منها .

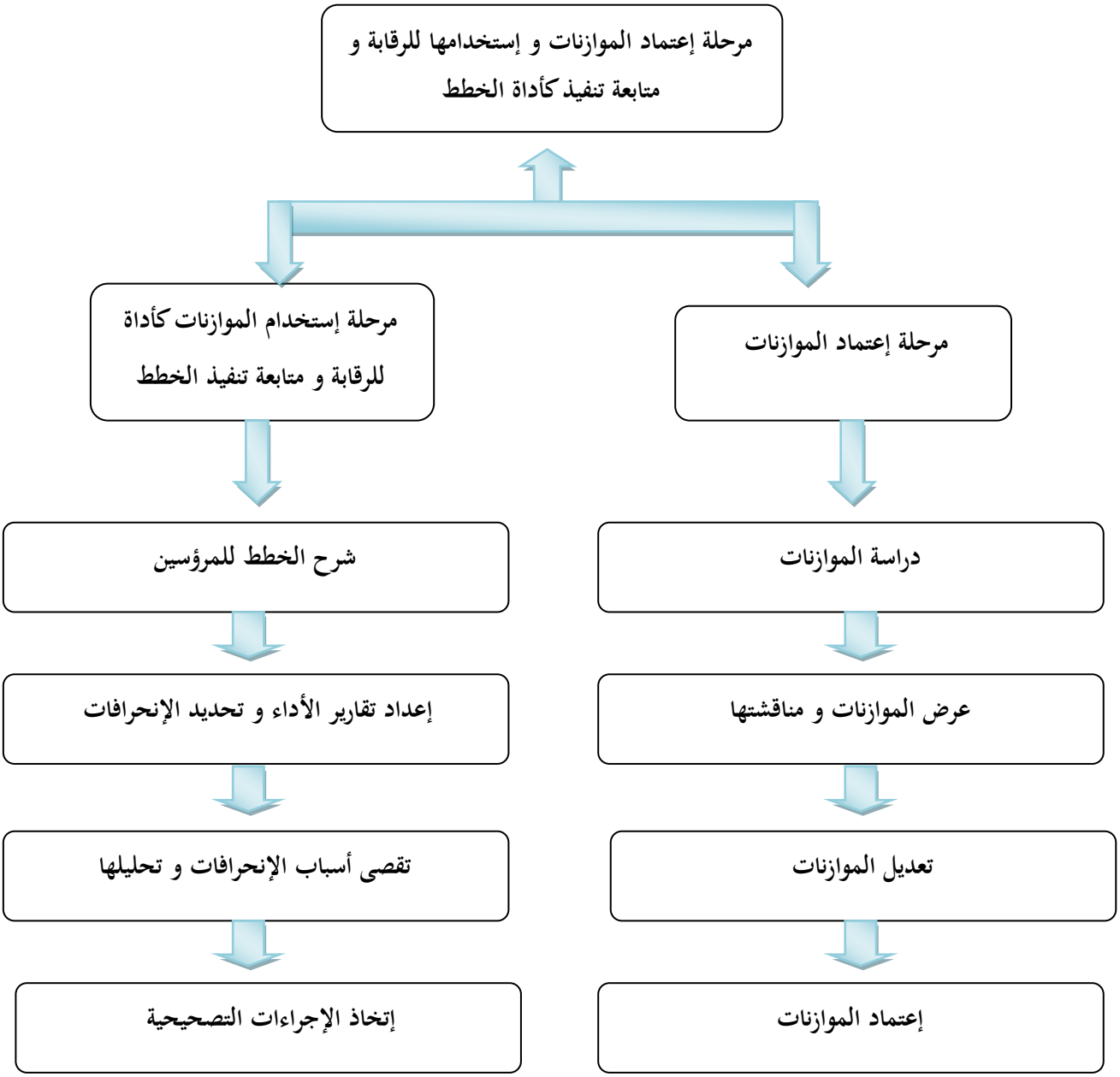
3.2.3– تقصى أسباب الانحرافات وتحليلها

يجب عدم الاكتفاء بتحديد الانحرافات كما تشير اليها تقارير الأداء فحسب، بل يجب العمل على تصنيفها وتحليلها وتقصى أسبابها ، وسواء كانت انحرافات ملائمة أو غير ملائمة .

4.2.3– إتخاذ الاجراءات التصحيحية

من البديهي ان تحليل الانحرافات وتقصى أسبابها يكونان عديمي الجدوى إذا لم يقترنا باتخاذ الخطوات المؤدية الى تصحيح الوضع غير السليم. من هنا لابد من دراسة مختلف الخطوات والاجراءات التي يمكن اتباعها واختيار الأفضل والأنسب منها لاتخاذ الإجراء التصحيحي إذا لزم الأمر .

الشكل رقم 04: مرحلة إعتماد الموازنات واستخدامها للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط كأداة



المصدر: من إعداد الطالبين

المبحث الثالث: الرقابة بإستخدام الموازنات التقديرية

تعتبر الرقابة باستخدام الموازنات أداة حيوية لضمان تحقيق الأهداف المالية وإدارة الموارد بكفاءة. تجسد هذه الرقابة عملية مراقبة دقيقة للأداء المالي للكيان مقابل الموازنة المحددة، مما يسهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتحقيق النجاح في بيئة الأعمال.

بحيث يتضمن استخدام الموازنات في الرقابة عدة عمليات، بما في ذلك مقارنة الأداء الفعلي بالموازنة المحددة، وتحليل الفجوات بين الأداء المتوقع والفعلي، وتحديد أسباب الإنحرافات إن وجدت، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لضبط العمليات المالية.

المطلب الأول: تعريف الرقابة وأهميتها

1): تعريف الرقابة

تعتبر وظيفة الرقابة الجانب الأخير من العملية الإدارية حيث تكتمل بوضع نظام رقابى فعال يضمن تحقيق مستوى مستمراً ومرضياً من الأداء وتتمثل هذه الوظيفة في:[1]

1- مقارنة ما تم تنفيذه بالخطط الموضوعة.

2 -اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية عندما ينحرف الأداء الفعلى.

ولهذا يمكن اعتبار الرقابة على أنها ذلك الجزء من وظيفة المدير التي تختص بمراجعة المهام المختلفة، والتحقق مما تم تنفيذه ومقارنته بما يجب تنفيذه واتخاذ اللازم في حالة اختلاف مسار الاثنين.

إن وظيفة الرقابة ترتبط بالعملية الإدارية ارتباطاً وثيقاً، وتعتبر في نفس الوقت الأداة الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.

[1]- محمد فريد الصحن وآخرون، **مبادئ الإدارة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001-2002،ص337.

يقصد بها مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف طبقا لما جاء في الموازنة من معايير أداء ، تتم هذه المقارنة بإعداد ما يسمى بتقارير تقييم الأداء والتي يمكن من خلالها تحديد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط ومستهدف ، تمهيدا لبحث اسباب هذه الإنحرافات واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية لرد التنفيذ الفعلي الى ما هو مخطط ومستهدف ، وبالتالي ضمان وتحقيق كفاءة وفعالية النشاط.[1]

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعة واستخدام الميزانيات التقديرية كأداة للرقابة والتأكد من الإلتزام بالأهداف والسياسات الموضوعة مقدما يجب أن تتناول البيانات التالية:

– التقديرات الموضوعة مسبقا والمحددة في الموازنات.

– النتائج الفعلية كما تظهر في السجلات المحاسبية والإحصائية والإدارية الأخرى.

– الانحرافات والمتمثلة في الفرق بين النتائج الفعلية والمقدرة.[2]

2): أهمية الرقابة

للرقابة أهمية كبيرة تنفيذ الخطط والأهداف وسير العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتظهر أهمية الرقابة في مايلي:[3]

– الرقابة تشجع الإدارة على تحقيق الأهداف: السبب في ذلك أن الرقابة يبرز فيها الوقوف على تنفيذ الخطط وتقوم على كشف المشاكل والصعوبات المترتبة عليه أولا بأول. وتقوم الرقابة في الوقت المناسب بتوجيه الإدارة إلى ضرورة اتخاذ القرارات المناسبة من أجل تفادي أي خطأ يقع عند تنفيذ الخطط.

– الرقابة تساهم في تغيير وتعديل الخطط والبرامج: وذلك عن طريق النظر إلى ظروف التشغيل الفعلي أو النظر إلى العوامل التي تؤثر بشكل مهم في تطبيق الخطط، وتعديل الخطط تكون عن طريق تحديد الإجراءات اللازمة لوضع الأمور في طريقها الصحيح قبل أن تكبر دائرة الإنحرافات بشكل لا يمكن بعده من تحقيق الخطط المرجوة.

---

[1]– هيتجر, د. ليتراي، ما تو تشد. سيرج، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض،1988،ص 234.

[2]– ناصر دادي عدون وآخرون، **مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سابق،ص49.

[3]– كمال بودانة، عبد العالي دبلة، **الرقابة الإدارية، مجلة العلوم الإجتماعية**، المجلد 14، العدد02، جامعة بسكرة الجزائر،2020، ص106.

– الرقابة فيها ضمان الحسن سير العمل: الرقابة تضمن لنا نتائج سليمة في العمل لأنها تضع الأجهزة المسؤولة على مدى ما حققته الوحدات الإقتصادية أو القطاعات النوعية من أهداف اقتصادية وصناعية وذلك كله عن طريق الرقابة الداخلية أو الخارجية معا.

– الرقابة تحقق العدالة: العدالة المرجوة من الرقابة تكمن في معرفة المقصرين من العاملين وتشجع الذين يبذلون الجهد لرفع مستوى الخطط التي وضعتها الإدارة، والرقابة إذا تمت من قبل الأجهزة المسؤولة فإن ذلك يوفر لنا إنتاجية سريعة بكلفة قليلة.

– الرقابة تنير الطريق أمام الإدارة في معرفة مستوى العمل : لأنها تقوم بتزويد المديرين من الموارد البشرية والموارد المادية الذي يمكن المدير من متابعة العمال سواء كان ذلك أسبوعيا أو شهريا.

– الرقابة فيها تجويد للأداء وتصحيح للأخطاء ومنع للإنحرافات : ويتم ذلك عن طريق الجودة في الإنتاج بأقل تكلفة وبمستوى الأسعار التي وضعتها السلطة الإدارية أو التنفيذية، وتقوم بتصحيح الخطأ الذي يقع في العملية الإنتاجية عن طريق النظر إلى سرعة الإنتاج وجودة السلع بأقل وقت الذي في النهاية يشجع المسؤول على تحسين الإنتاج.

– التنسيق بين المجموعة الواحدة : الذي يقوم على تحقيق أقصى نتائج سليمة وتنفيذ للخطط بشكل سليم وسريع يكشف مواطن الضياع بطريقة سريعة، وذلك من خلال التنسيق الذي يتم عن طريق الرقابة.

– الرقابة تساعد في تحديد أسباب تعارض الأهداف: تظهر أهمية الرقابة أيضا عند ظهور تعارض أو اختلاف بين أهداف التنظيم والأهداف الشخصية للأفراد والجماعات، وقد يشكل هذا التعارض ظاهرة مستمرة داخل المحيط الداخلي للمؤسسة، ويؤدي في الغلب الأحيان إلى انخفاض الروح المعنوية، وبالتالي انخفاضا في أدائهم، تساعد الرقابة في هذه الحالة المديرين على تحديد الأسباب التي أدت إلى هذا الموقف تمهيدا لوضع الحلول المناسبة لها بما يكفل تحقيق الأهداف المشتركة للموارد البشرية من جهة وللمؤسسة من جهة أخرى.

وهناك العديد من المزايا من وجود نظام رقابي فعال في المؤسسات الإنتاجية، وتتمثل في:[1]

- يساعد على تخفيض التكاليف؛
- يساعد على القضاء على الأخطاء والانحرافات،
- يساعد على وضع نظام سليم للأجور والمكافآت والحوافز،
- يساعد على تحديد الانحرافات ومعرفة الأخطاء، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب،
- يساهم في معرفة التطور والنمو في أداء العاملين، ومعرفة أوجه التقصير في أداء العاملين والأقسام والوحدات المختلفة،
- يساعد على القضاء على الإسراف،
- يساهم في القضاء على التلاعب بالموارد والامكانات المتاحة للمؤسسة،
- يساعد على تقدم الأعمال بشكل صحيح،
- يساعد على التأكد من سلامة المخزون والمواد الموجودة في المخازن،
- يساهم في تقديم تقارير صحيحة ومعلومات حقيقية للإدارة العليا للقيام بإجراءات تصحيحية في الوقت المناسب.

المطلب الثاني: خطوات الرقابة بإستخدام الموازنات

تمر عملية الرقابة بإستخدام الموازنات بثلاث مراحل رئيسية وهي:[2]

1/- مرحلة إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات

وفيها تتم مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة وتتطلب هذه المرحلة جمع المعلومات التفصيلية عن النتائج الفعلية

[1]- معمر بوكريكب، **استخدام الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسات الإنتاجية**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2023/2022، ص100.

[2]- مصطفى حسن بسيوني السعدني، **الدليل العملي للإعداد والتنفيذ والرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية**، أنظر الرابط: https://www.acmoustafa.com/2024/01/blog-post.html?m=1 ص103-104.

المحققة باستخدام نفس التصنيف المعتمد عند إعداد الموازنات التخطيطية وعليه يجب أن يكون جدول تصنيف جدول تصنيف الحسابات المستخدم في الشركة متطابقاً مع التصنيف المعتمد
للحسابات في مختلف الموازنات التخطيطية. مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة كما هي ظاهرة في الموازنات التخطيطية المختلفة واحتساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء أكانت هذه الانحرافات إيجابية أم سلبية وذلك وفقاً للمعادلة التالية.

الانحراف = النتائج الفعلية – النتائج المقدرة

ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء وهي الأداة التي يتم استخدامها لحصر وتحديد الانحرافات على اساس شهري وباتباع نموذج موحد لجميع نشاطات والواحات الإدارية على مدار السنة ويختلف تصميم تقارير الأداء باختلاف الشركات ونشاطاتها وأساليب الإدارة فيها.

على الرغم من أن تقارير الأداء يجب أن تكون مصممة على قياس كل شركة إلا أنها يجب أن تتوافر فيها المواصفات الأساسية التالية:

* أن تتبع هيكل التنظيم الإداري للشركة ومستوى الرقابة المطلوب فيها. وهذا يعنى أن يكون هناك تقرير أداء منفصل لكل مركز مسئولية على حدة بدءاً بالمستويات الدنيا يصب في تقارير ملخصة ترفع إلى كل مستوي أعلى.

* أن تعطى كافة أوجه النشاط في الشركة.

*أن تتضمن مقارنة بين النتائج الفعلية المحققة وتلك المقدرة في الموازنة مع احتساب الانحرافات وذلك لكل شهر ومن بداية السنة ولتاريخه.

* أن تلائم طريقة عرض المعلومات فيها وتفاصليها مع متطلبات المستخدم الرئيسي وهذا يعني أن يلبي التقرير احتياجات مستخدمه على صعيد التقييم واتخاذ القرارات والتي تختلف باختلاف المستوي الإداري للمستخدم وطبيعة مسئوليته عن النشاط موضوع التقرير.

* أن تتضمن مساحة مخصصة للملاحظات، حيث يتم تسجيل كافة الشروحات والمعلومات المتعلقة بالانحرافات وأسبابها وإمكانية تصحيحها أو إعادة النظر بالتقديرات أو غيرها من الأمور.

* أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة شهر كحد أدني علماً بأن وجود بعض المشاكل قد يتطلب إعداد تقارير أسبوعية وأحياناً يومية.

* أن يتم إعداد في الأوقات المقررة لها في الوقت المناسب وذلك للتمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة فيما لو اقتضي ذلك الوضع ذلك، إذا تطلب العمل ذلك.

2/– مرحلة تصنيف وتحليل الانحرافات

وفيها تتم دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدي أهميته وأسبابه والمسئولية عنه حيث يتم البدء بالأرقام الإجمالية م يم التوجه لتحليل الانحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية، وتتطلب هذه المرحلة.

– تحديد طبيعة الانحراف ومدي أهميته المطلقة والنسبية.

– ربط الإنحراف بالنتائج الأخرى، ومقارنة الإتجاه فيما بينها.

– تحليل الأسباب التي أدت إلى هذا الانحراف وقد يتطلب ذلك الحصول على معلومات إضافية تفصيلية عن النتائج الفعلية والنتائج المقدرة أو الرجوع إلى تقارير أداء أخري لربط الانحراف بالنتائج الأخرى.

– تحديد المسئولية عن الانحراف انطلاقاً من قدرة المسئول عن التحكم في النتائج. ستتم معالجة تصنيف وتحليل الانحرافات لكل من الموازنات التخطيطية في الأقسام التالية في هذا القسم.

3/مرحلة اقتراح الإجراءات التصحيحية الممكنة وبرامج تنفيذها

بعد قياس مستوى الأداء الفعلي و مقارنته بالمعايير الموضوعية، ومن ثم دراسة وتحليل أسباب الانحرافات، فإن الدور العام الذي تؤديه عملية الرقابة حيثذ يتمثل في تصحيح الانحرافات، وتتم هذه المرحلة من خلال عدد من الخطواتالمحددة والمنتظمة كالتالي:[1]

[1]– سعاد وادة، **أثر نظام الموازنات التقديرية على سلوك المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجاريةقسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2017/2016، ص 14

– إقتراح عدد من البدائل الممكنة؛

–إجراءات تصحيحية بديلة التي يمكن تطبيقها لإزالة أسباب الانحرافات؛

–الاتفاق على معايير المفاضلة بين البدائل؛

– تقييم البدائل على أساس المعايير المتفق عليها واختيار أفضل البدائل الممكنة؛

– اختيار بديل احتياطي للبديل الرئيسي كنوع من التأمين في حالة تغير الظروف، أو ثبوت عدم فعالية البديل الرئيسي؛

– اقتراح برنامج تنفيذ البديل الرئيسي والاحتياطي؛

كما تتوقف القرارات المتعلقة بالإجراءات التصحيحية بدرجة كبيرة على المهارات التحليلية والتشخيصية للمراقب وبشكل عام يمكن تقسيم القرارات أو الإجراءات التصحيحية إلى نوعين، وهما كما يلي:

***الإجراء التصحيحي الفوري أو العاجل** : وهو يهدف إلى المسارعة بتصحيح الخطأ أو الانحراف بصورة فوريةوعاجلة، وإعادة الأداء إلى مساره الصحيح قبل أن تتفاقم الانحرافات إطفاء الحريق أولا.

***الإجراء التصحيحي الأساسي** : وهو يهدف إلى تصحيح الانحراف واتخاذ التدابيروالضمانات التي تمنع تكرارهمرة أخرى، ويتم ذلك من خلال التحليل العميق لأسباب وجذور الانحراف.

المطلب الثالث: أساليب الرقابة بإستخدام الموازنات [1]

تختلف الأساليب الفنية للرقابة باختلاف المستويات الادارية التي تمارسها . وأهم الإعتبارات التي يتعين توافرها في الأساليب الرقابية ملاءمتها الطبيعة العمل داخل المؤسسة وتوافقها مع المستوى الإداري الذي يمارسها . وأن تساعد في اكتشاف الفروق في الوقت المناسب حتى يتم اتخاذ الاجراءات التصحيحية والفعالة، بالإضافة الى أنه يجب ان تكون أساليب الرقابة اقتصادية وأن تظل صالحة للعمل في حالة تغيير الظروف أو الخطط ، وأن تتميز بالمرونة.

وتتم الرقابة عن طريق القيام بعمل ايجابي يضمن الاستفادة من أخطاء. الماضي ومنع حدوثها في المستقبل وتنطوي أساليب الرقابة على الوسائل التي يمكن اتباعها لإظهار الحاجة الى القيام بعمل ايجابي ، والطرق البديلة المتاحة للقيام بهذا العمل، وتمكن من اختيار أفضلها للقيام بالعمل المرغوب في الوقت المطلوب ، ويمكن التمييز بين أسلوبين رئيسيين للرقابة:

- الرقابة عن طريق الموازنة التخطيطية .
- الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية.

1)- الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية :

الموازنات التخطيطية تعتبر أداة فعالة لتحقيق الرقابة عن طريق مساعدتها للإدارة في القيام بالتخطيط، فهي تمكن الادارة من التنسيق بين الخطط والأهداف المختلفة ودمجها جميعا في خطة واحدة ، وتستطيع الادارة أن تحقق عن طريقها وظيفة الرقابة بإعداد التقارير الرقابية اللازمة المقارنة النتائج الفعلية بالخطط الموضوعة وتحديد الفروق أو الانحرافات ثم دراستها وتحليلها.

ولكي تتحقق استفادة الكاملة من الموازنات التخطيطية يجب أن يستهدف اعدادها تلبية احتياجات الادارة العلمية ووظائفها، عن طريق بحث علاقة الموازنات التخطيطية بأهم الوظائف الادارية المرتبطة بها وهي التخطيط والتنسيق والرقابة.

[1]- يحي محمد أبو طالب، **نظم المعلومات الإدارية و المحاسبية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات**، دار الأمين للنشر والتوزيع، القاهرة، 1999ص178-181.

ولذلك نلاحظ أن هذه الوظائف رغم تمايزها فهي مرتبطة أوثق الارتباط فعند وضع نظام للتخطيط يكون في نفس الوقت نظاما فعالا للتنسيق – فمن المتعذر أن تتم عملينا التنسيق والرقابة دون وضع نظام محكم التخطيط . كما لا يمكن ان يتم التنسيق دون نظام محكم للرقابة ومن الطبيعي أن تؤدي الرقابة المحكمة الى تنسيق فعال .

ويتطلب التخطيط تنفيذ ثلاث خطوات رئيسة هي :

1– تحديد أهداف المشروع .

2– تحديد الفروض التي يعتمد عليها التخطيط .

3– وضع البرامج والسياسات.

وعند ممارسة الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية يجب الاهتمام بإعداد التقارير الدورية عن الاداء الفعلى ومقارنته بالموازنة التخطيطية لبيان الفروق عن الخطة مع التركيز على الفروق الهامة وتوضيح المسئولية عن هذه الفروق ، وتحديد ما اذا كانت ارادية أو لا ارادية . وعلى ضوء البيانات الموضحة بهذه التقارير يجب أن يتم تقييم الجهود المبذولة خلال الفترة السابقة لمعرفة الاجراءات المصححة التي اتخذت لتلافي هذه الفروق لتجنب حدوثها في المستقبل .

2)– الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية:

لا شك في أن اخضاع عناصر التكاليف للسيطرة الكاملة بما يكفل وصولها إلى أدنى مستوى ممكن هو أقرب الطرق إلى زيادة الكفاية الإنتاجية .

ولكي يمكن الحكم السليم على كفاءة الأداء، فإن أنسب أسلوب لذلك هو فرض رقابة فعالة، وهذا يستلزم وضع مقاييس لما يجب أن يكون عليه الأداء .

ولأغراض الرقابة على الأداء يتطلب الأمر الاستعانة بأسلوب التكاليف المعيارية ، حيث تكون الرقابة عن طريق وضع معايير بحيث يمكن قياس النتائج الفعلية التي تم تحقيقها على المعايير الموضوعة ، وذلك بهدف استنتاج الفروق والانحرافات لتكون مؤشراً للحكم على كفاءة الأداء من ناحية ، وكفاية التخطيط من ناحية أخرى .

وتنقسم المعايير من حيث ما يتضمنه كل منها من علاقة بين المدخلات والمخرجات الى ثلاثة اقسام هي :

1 – معايير المواد المباشرة.

2 – معايير الأجور المباشرة .

3 – معايير المصاريف الغير مباشرة.

كما تنقسم المعايير من حيث تحليلاتها الرئيسية الى :

أ) معايير السعر

حيث أن أسعار عوامل الانتاج تختلف من فترة الى أخرى تبعا لدرجة المنافسة والتدخل الحكومي لذلك فان معايير السعر لا تعدوان تكون تقديرات وتوقعات يرجى تحقيقها وبالتالي فان اختلاف الاسعار الفعلية عن المعايير المحددة قد لا يخرج عن كونه راجعا الى عوامل عدم التأكد (Facters of uncertainty (التي دائما ما تصاحب أية توقعات يتم اتخاذها عن المستقبل أو عدم دقة التوقعات الخاصة بالمستقبل، أو عدم إمكانية حصر كل الظروف التي يحتمل أن يكون لها تأثير على الأسعار في المستقبل وقت تحديد المعيار.

ب) معايير الكمية :

تتحدد المعايير نتيجة للدراسات الهندسية والفنية المتخصصة في هذا الشأن لذلك فهي تتطلب اجراء التجارب المناسبة في ظل ظروف التشغيل الملائمة كما قد تعتمد الى حد ما على دراسة الاحصائيات التاريخية الخاصة باحتياجات وحدة المنتج من عناصر التكاليف . وغالبا ما يشترك في تحديد هذه المعايير كل من الادارة الهندسية وادارة الانتاج وادارة التكاليف والمعايير الكمية أكثر دقة من معايير السعر وترجع فروقها عن الأداء الفعلي الى عوامل عدم الكفاية والاسراف في حالة الفروق السالبة والى عوامل زيادة الكفاية في حالة الفروق الإيجابية.

ويتعين أن تتوافر الخصائص التالية في المعيار:

1 – أن يمثل ما يمكن تحقيقه في ضوء الامكانيات المتاحة : فلا ينبغي أن يعبر المعيار عن التكلفة التي تمثل أعلى مستوى حيث يفترض أفضل ظروف للعمل خالية من ظروف الأعطال العادية ، أن الأمر يتطلب دائما أن يؤخذ في الاعتبار امكانية الوصول الى المعيار وهذا لا يتأتى الا اذا أخذ في الحسبان الضياع العادي سواء كان متعلقا بالمواد أو العمالة أو التسهيلات الخاصة بالطاقة.

2 – أن يكون المعيار مقبولا من المنفذين، ويكون محل ثقة منهم حتى يتقبلوا الفروق ويعترفوا بالمسببات التي تظهر بعد التحليل . ويتطلب ذلك أن يتم وضع المعيار بأسلوب علمي وفى ضوء الخبرة السابقة وليس على اساس التقدير الشخصي مع الأخذ في الاعتبار كل المواصفات الفنية والهندسية ودراسة الوقت والحركة .

3 – أن يكون المعيار واضحا ومفهوما من قبل جميع المنفذين بحيث يمكن إجراء القياس بسهولة لتحديد الفروق.

خلاصة الفصل:

وعلى أساس ما سبق يمكن أن نستخلص أن الموازنات تلعب دورا حيويا في إنجاح واستمرارية المؤسسة، وتعد من أهم الأدوات المستخدمة فيها ،حيث تمثل الأداة المثلى في عمليتي التخطيط والرقابة

فالموازنات بحد ذاتها خطة تفصيلية مستقبلية تشمل كافة جوانب نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية محددة.

إن الهدف الأساسي التي تسعى إليه المؤسسة من خلال إعدادها للموازنات هو حساب الإنحرافات بهدف معرفة مصادر الخلل، و إكتشافها بهدف تفاديها والقيام بإجراءات تصحيحية تقديرية والفعلية مستقبلا وصولا إلى نتائج مرضية .

وهناك أيضا عوائق تمر بهم المؤسسة أثناء إعدادها للموازنات مثل عدم توفر البيانات الكافية، وعدم اليقين في التوقعات ...إلخ وقد يسبب هذا فشل المؤسسة في تحقيق أهدافها

ولتجاوز هذه العوائق، يمكن للمؤسسات تطبيق استراتيجيات مثل تحسين جودة البيانات، وتبسيط العمليات، وتوفير التدريب والتوجيه للموظفين، وتعزيز التواصل والتفاهم بين الأقسام المختلفة في المؤسسة وهذا ما يمكنها من مراقبة أداء المؤسسة وتقييمه بانتظام، مما يسمح بتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين واتخاذ الإجراءات اللازمة وهذا ما سنكمل التطرق إليه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني :

الإطار المفاهيمي للأداء و تقييم الأداء

تمهيد :

تقوم المؤسسة في إطار سعيها لتحقيق مجموعة من الأهداف والغايات بوضع خطط و سياسات و برامج توضح و ترسم للمؤسسة الطريق الكفيل بتحديد كيفية إدارة مواردها بالشكل الأمثل و الرشيد و كذا إستخدام هذه الخطط لمتابعة نتائج أعمال المؤسسة من خلال تقييم الأداء الذي يعتبر محورا أساسيا لها، فالرغبة في تحقيق الكفاءة والفعالية داخل المؤسسة يتطلب تحليل شامل لأوجه النشاط لكي يتخذ أساسا لتقييم الأداء الكلي للمؤسسة.

يكتسي موضوع تقييم الأداء إهتماما كبيرا من طرف المفكرين و أصحاب المؤسسات خاصة في عصرنا الحالي، حيث تشعبت فيه عملية تفسير آثار المعلومة المالية المحاسبية، الإقتصادية على أداء المؤسسة إجمالا، و بالرغم من هذا الإهتمام الكبير إلا أن مفهومه لا يزال يشوبه الكثير من الغموض لذا سنحاول في هذا الفصل توضيح هذا المصطلح من خلال الإشارة إلى كافة الجوانب المتعلقة بأداء المؤسسة، و سيتم معالجة الفصل الثاني في ثلاثة مباحث رئيسية هي كالتالي :

.المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء

.المبحث الثاني: الأداء وتقييمه

.المبحث الثالث: مراقبة الموازنات لتقييم الأداء

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الأداء

يعد الأداء مفهوما هاما بالنسبة للمؤسسة بشكل عام، ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية، فضلا كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف المؤسسات، والذي يتمحور حول وجود المؤسسة من خلال عدة مداخل وذلك بالبحث عن إدارة متكاملة.

المطلب الأول : مفهوم الأداء

لقد وردت عدة تعاريف تشرح مفهوم الأداء نذكر منها :

الأداء هو درجة تحقيق وإتمام المهام المناطة في وظيفة الفرد، والأداء يعني قياس النتائج أو الكيفية التي يحقق بها الفرد متطلبات الوظيفة وما ينعكس على ذلك من نتائج جيدة هو نتاج لحسن الأداء.[1]

كما يمكن تعريف الأداء على أنه قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وفق المعايير المحددة وفي ضوء تفاعلها مع البيئة نتيجة إستخدام الموارد المتاحة فيهل بسلوك كفئ وفعال.[2]

ويعتبر الأداء فعل يعبر عن مجموعة من المراحل والعمليات وليس النتيجة التي تظهر في وقت من الزمن .[3]

إلا أن ديفيد قدم مفهوما شاملا عن الأداء إذ وصفه بأنه " نتائج الأنشطة التي يتوقع أن تقابل الأهداف الموضوعية[4] ."

في الإدارة، يتم تعريف مصطلح الأداء على أنه الارتباط بين الفعالية والكفاءة[5].

- الفعالية تتكون من حصول الشركة على النتائج في إطار الأهداف المحددة.

---

[1] جاسم عبد الرحمان، **الإدارة الإستراتيجية ودورها في تحسين أداء البلديات**، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعة، المجلد 3، العدد 9، الأردن، 2022، ص 17.

[2] د. كامل احمد أبو ماضي ، **بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم الأداء المؤسسات الحكومية والغير حكومية**، مكتبة نيسان للطباعة والنشر ،فلسطين، غزة، 2018، ص 17.

[3] توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد ، جامعة الزقايق ،مصر، سنة 2004،ص 3.

[4] مهني أشواق، **مساهمة ممارسات وظيفة الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة 2018/2017، ص 74.

[5] Menuel et applications,dcg 11 ,**contrôl de gestion**e édition,donoud,paris ,2018,p 12

• الكفاءة تتوافق مع أفضل إدارة ممكنة الوسائل والقدرات فيما يتعلق بالنتائج.

من خلال التعاريف السابقة نستخرج أهم العناصر المكونة لمفهوم الأداء:

-هو قياس النتائج.

-هو القدرة على تحقيق الاهداف وفق معايير محددة في ظل توافر الموارد المتاحة.

-يتكون من ترابط عنصري الكفاءة والفعالية.

المطلب الثاني : أنواع الأداء وأبعاده

يتمحور منظور الأداء حول مجموعة من الأنواع والأبعاد التي توفر شرح دقيق وعلمي تبسط من مفهوم الأداء نذكرها تاليا.

1) : أنواع الأداء

ينقسم الأداء إلى مجموعة من الأنواع تصنف وفق معايير متسلسلة تحيط بالأداء من مختلف الجوانب وتشرح كل نوع على حدة ومن هذا المنطلق نذكر المعايير التالية: [1]

1معيار الشمولية : يجسد الأداء على نوعين أداء كلي وأداء جزئي وهما كتالي:

الأداء الكلي : وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها ، ولا يمكن نسب إنجازاتها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالإستمرارية و الشمولية في الأرباح والنمو.

الأداء الجزئي : وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم إلى عدة أنواع تختلف بإختلاف المعايير المعتمدة لتقييم عناصر المؤسسة.

2- المعيار الوظيفي : يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم بحيث يحدد هذا الأخير الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة وينقسم إلى:

[1] عبد المليك مزهود، **الأداء بين الكفاءة والفعالية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 7، الجزائر، 2000، ص 87-88

أداء الوظيفة المالية : يتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة والقدرة على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد إلتزاماتها.

أداء وظيفة الأفراد : يتمثل في الموارد البشرية وقدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو تحقيق أهداف المؤسسة ويتوفر ذلك من خلال تواجد عنصري الكفاءة والتسيير الجيد لتحقيق الفعالية.

الأداء الإنتاجي : يتحقق هذا الأخير عند بلوغ معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بالمؤسسات الأخرى أو بالنسبة للقطاع الذي تنتمي إليه.

أداء وظيفة التموين : يتمثل أداؤها في تحقيق درجة عالية من الإستقلالية عن الموردين والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية.

أداء وظيفة التسويق : تتمثل في القدرة على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف.

3- معيار الطبيعة : بذكر المجالات المختلفة للأداء، تقسم المؤسسة أهدافها كتالي: [1]

أهداف إقتصادية : وهو المسعى الرئيسي للمؤسسة وذلك عن طريق تعظيم الأرباح.

أهداف إجتماعية : يصعب دراسة الجانب الإجتماعي في ظروف نقص المقاييس الكمية المتاحة لتحديد مدى مساهمة المؤسسة في تحقيق المسؤولية الإجتماعية.

أهداف إدارية : وتتمثل في جميع الخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاءة وفعالية ، من خلال إختيار أحسن البدائل التي تحقق أعلى مخرجات ممكنة.

2) : أبعاد الأداء

توجد أربعة أبعاد للأداء لكل منها أهميته الخاصة في تكوين مصطلح الأداء الفعال وهي: [2]

[1] المنظمة العربية للتنمية الإدارة، **قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي**، الإمارات العربية المتحدة، 2009، ص 116.

[2] نعيمة يحياوي، زكري مقري ، **التحولات الكبرى في مراقبة التسيير والموازنات التقديرية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، باتنة، الجزائر2015، ص 107.

البعد الإقتصادي للأداء : والذي بواسطته تشبع المؤسسة رغبات المساهمين والزبائن والموردين ويقاس هذا الأداء بالإستعانة بالقوائم المالية.

البعد التنظيمي للأداء : يقصد به الطرق التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكلة التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الإجتماعية والإقتصادية.

البعد الإجتماعي للأداء : تتجلى أهميته في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا إقتصرت المؤسسة على تحقيق الجانب الإقتصادي وأهملت الجانب الإجتماعي لمواردها البشرية.

البعد البيئي : يركز هذا البعد على المساهمة الفعالة للمؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها.

المطلب الثالث : قياس الأداء والعوامل المؤثرة على الأداء

في هذا المطلب سنتطرق إلى قياس الأداء ومجموعة العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسة

1) : قياس الأداء

يعني قياس الأداء بأبسط التعابير تقدير نتائج الأعمال من أجل:[1]

1- تحديد مقدار فاعلية إستراتيجية الشركة(مؤسسة)، وكفاية عملياتها

2- إجراء التغييرات ومعالجة النواقص، وغير ذلك من المشكلات.

تجمع الشركات(مؤسسات) معلوماتها عن أدائها باستخدام أساليب ومعايير متعددة. لكن قياس الأداء في مؤسسات كثيرة يتضمن دراسة نتائج أنشطة الأعمال الرئيسة، وذلك باستخدام (مقاييس أداء محددة تعرف أيضاً باسم القياسات) . ولكل نشاط من أنشطة الأعمال، توجد مقاييس كثيرة ممكنة. تستخدم شركات(مؤسسات) كثيرة نظاماً متناسقاً أو إطاراً ، لتقييم أداء الأعمال في مختلف الوظائف والفعاليات في الشركة (مؤسسة).

[1] مطبوعة هارفرد لإدارة الأعمال كتاب الجيب، **قياس الأداء**، حلول من الخبراء لتحديات اليومية، تمة الترجمة بواسطة الحارث النبهان، الطبعة الأولى، 2015، ص 17-18.

وتبين أفضل أنظمة قياس الأداء حالات التوازن :

–الأداء المالي للشركة(مؤسسة) مثل: (الإيرادات والنفقات والأرباح) ، والأداء غير المالي مثل: معارف الموظفين، وتوافر أنظمة المعلومات، وجودة العلاقة مع العملاء

–إلى البيانات الداخلية مثل: جودة العمليات والبيانات الخارجية (مثل : تصنيفات أداء منتجات الشركة مقارنة مع المنافسين من الجهات الأخرى

–المؤشرات الخلفية (النظر إلى الماضي و المؤسسة الأمامية (النظر إلى المستقبل مثلاً : تبين لك أرقام المبيعات ما أنجزته شركتك في الماضي، أي أنها تنظر إلى الماضي. وبالمقابل، توحي لك تقديرات رضا العملاء بكيفية سلوكهم في المستقبل، أي أنّها تُعد مؤشراً ينظر إلى المستقبل، فتكون مؤشرا أماميا .

–جوانب ذاتية (يصعب قياسها كمياً) للأداء، مثل: رضا العملاء ، وقدرات الموظفين. وجوانب غير ذاتية (يسهل قياسها كمياً) للأداء، مثل: الإيرادات، والعائد على الاستثمار

2) : العوامل المؤثرة على الأداء:

هنالك عدة عوامل تتدخل وتؤثر على كفاءة الأداء يجب التحكم فيها من أجل الوصول إلى الفعالية ونتائج إيجابية لسير المؤسسة نذكرها كالتالي :[1]

1– غياب الأهداف المحققة:

فالمنظمة التي لا تمتلك خطط تفصيلية لعملها وأهدافها، ومعدلات الإنتاج المطلوب أدائها، لن تستطيع قياس ما تحقق من إنجاز أو محاسبة موظفيها على مستوى أدائهم لعدم وجود معيار محدد مسبقا لذلك، فلا تملك المنظمة معايير أو مؤشرات للإنتاج والأداء الجيد فعندها يتساوى الموظف ذو الأداء الجيد مع الموظف ذو الضعيف .

2– عدم المشاركة في الإدارة:

[1] أحمد كردي، **ادارة الأداء الفعال لمنظمات الأعمال**، أنظر الرابط https://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/downloads/1193 ص12-13.

إن عدم مشاركة العاملين في المستويات الإدارية المختلفة في التخطيط وصنع القرارات يساهم في وجود فجوة بين القيادة الإدارية والموظفين في المستويات الدنيا، وبالتالي يؤدي إلى ضعف الشعور بالمسئولية والعمل الجماعي لتحقيق أهداف المنظمة، وهذا يؤدي إلى تدني مستوى الأداء لدى هؤلاء الموظفين لشعورهم بأنهم لم يشاركوا في وضع الأهداف المطلوب إنجازها أو في الحلول للمشاكل التي يواجهونها في الأداء، وقد يعتبرون أنفسهم مهمشين في المنظمة.

3- إختلاف مستويات الأداء:

من العوامل المؤثرة على أداء الموظفين عدم نجاح الأساليب الإدارية التي تربط بين معدلات الأداء والمردود المادي والمعنوي الذي يحصلون علية، فكلما أرتبط مستوى أداء الموظف بالترقيات والعلاوات والحوافز التي يحصل عليها كلما كانت عوامل التحفيز غير مؤثر بالعاملين، وهذا يتطلب نظاماً متميزا لتقييم أداء الموظفين ليتم التمييز الفعلي بين الموظف المجتهد ذو الأداء العالي والموظف المجتهد ذو الأداء المتوسط والموظف الكسول والموظف غير المنتج .

4- مشكلات الرضا الوظيفي

فالرضا الوظيفي من العوامل الأساسية المؤثر على مستوى الأداء للموظفين، فعدم الرضا الوظيفي أو انخفاضه يؤدي إلى أداء ضعيف وإنتاجية أقل، والرضا الوظيفي يتأثر بعدد كبير من العوامل التنظيمية والشخصية للموظف، مثل العوامل الاجتماعية كالسن والمؤهل التعليمي والجنس والعادات والتقاليد، والعوامل التنظيمية كالمسئوليات والوجبات ونظام الترقيات والحوافز في المنظمة.

5-التسيب الإداري:

فالتسيب الإداري في المنظمة يعني ضياع ساعات العمل في أمور غير منتجة بل قد تكون مؤثرة بشكل سلبي على أداء الموظفين الآخرين، وقد ينشأ التسيب الإداري نتيجة لأسلوب القيادة أو

الأشراف، أو للثقافة التنظيمية السائدة في المنظمة.

6-عوامل التحفيز: [1]

المعروف أن عوامل تحفيز الموظف تلعب دورا مهما في تحسين مستوى أداءه، لكن الأهم هو أن نعرف ما هي هذه العوامل بالنسبة لكل موظف.

7-البيانات والمعلومات[2]:

كلما قلت البيانات والمعلومات التي يستطيع الموظفون الوصول إليها قد تقل جودة القرارات التي يتخذونها وبالتالي جودة ومستوى أداءهم الوظيفي، لذلك ينبغي على الإدارة أن تسمح بوصول الموظفين إلى البيانات والمعلومات التي تجعلهم يبتكرون في قراراتهم وأعمالهم مما يؤثر بالطبع على ارتفاع مستوى أداءهم الوظيفي.

[1]-جهاد أحمد عبد الرزاق نعيرات، **العوامل المؤثرة على الأداء الوظيفي في المؤسسات العامة**، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد 46، 2022، ص 17-18.

[2]- نفس المرجع السابق ، ص 17-18.

المبحث الثاني : الأداء وتقييمه

عملية تقييم الأداء هي عملية جد مهمة وضرورية في المؤسسة لأنها تساهم في معرفة نقاط القوة والضعف في أداء الوظائف و تصحيح الإنحرافات وبالتالي الوصول إلى الكفاءة والفعالية اللازمة لبلوغ أهداف المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة.

في هذا المبحث نستعرض أهم ميزات عملية تقييم الأداء وأهم الخطوات والأساليب المستعملة في الوصول إلى الأداء الفعال.

المطلب الأول : تعريف تقييم الأداء

ورد عدة تعاريف حول تقييم الأداء نذكر منها:

التعريف الأول : تقييم الأداء هو نظام يتم من خلاله تحديد مدى كفاءة أداء العاملين لأعمالهم ، إذن أن يكون العاملون قد قضوا فترة زمنية في أعمالهم وبشكل يمكن من القيام بتقييم أدائهم خلالها ويطلق على تقييم الأداء مسميات أخرى مثل نظام تقييم الكفاءة أو نظام تقارير الكفاءة ، أو نظام تقييم العاملين . وأيا كان المسمى فهو يعنى تحديد مدى كفاءة العاملين في أدائهم للعمل.[1]

التعريف الثاني : عرف(ديفرز) الأداء على أنه عملية تحليل وقياس الأعمال المنجزة خلال فترة زمنية معينة. وفي هذا الإطار يتفق البعض على أنه مقارنة النتائج المنجزة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تتكون صورة حية لما حدث ولما يحدث فعلا في المؤسسة ومدى نجاح هذه الأخيرة في تحقيق أهدافها وتنفيذ خططها الموضوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء.[2]

التعريف الثالث : كما يمكن تعريف تقييم الأداء المؤسسي بأنه جمع البيانات، والمعلومات اللازمة عن الإنجاز الفعلي خلال فترة زمنية معينة لمقارنته مع المعايير والخطة الموضوعة من قبل المؤسسة مسبقا، وذلك لمعرفة ما قامت

[1] أحمد ماهر،**إدارة الموارد البشرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 282.

[2] محمود عبد الفتاح رضوان، **تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن** ، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2012، ص 11.

المؤسسة بإنجازه خلال هذه الفترة للكشف عن نقاط القوة، ونقاط الضعف في جميع وظائف الإدارة داخل المؤسسة.[1]

التعريف الرابع : تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فهو يعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية، ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفا في عملية التخطيط ومن ثمة إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرارات.[2]

من خلال التعاريف التالية نستخلص أن عملية تقييم الأداء تلم بمجموعة من العناصر وهي:

-تحديد مدى كفاءة أداء العاملين لأعمالهم.

-هو عملية تحليل وقياس الأعمال المنجزة خلال فترة زمنية معينة.

-بأنه جمع البيانات، والمعلومات اللازمة عن الإنجاز الفعلي خلال فترة زمنية معينة لمقارنته مع المعايير والخطة الموضوعة من قبل المؤسسة.

-هو جزء من عملية الرقابة، فهو يعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية.

1) : أهمية عملية تقييم الأداء

لا شك أن عملية تقييم الأداء عملية ضرورية في المؤسسة لما يحقق لها من فوائد تساهم في رفع الكفاءة الإنتاجية وتتجلى هذه العملية في النقاط التالية : [3]

- معرفة العناصر الكفوءة، ووضعها في المواضع الأكثر إنتاجية، والاستغناء عن العناصر غير المنتجة، ومساعدة العناصر التي تحتاج إلى مساعدة للنهوض بأدائها إلى مستوى الأداء الطموح.

[1] كامل أحمد أبو ماضي، **مرجع سابق**، ص 25.

[2] عادل عشي، **الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001، ص 13 .

[3] أسامة سعيد عبد الصادق، **المراجعة الإستراتيجية والإدارية والتحليلية** ،الطبعة الأولى، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، 2022/2021، ص 149.

– الموضوعية وتحديد المكافآت التشجيعية إن تقييم الأداء القائم على الموضوعية في المعاملة بين العاملين وفق أسس وقواعد عادلة، يحقق لدى الأفراد انطباعا بأن ما يستحقونه يتناسب مع أدائهم وكفاءتهم، وأنه تمت معاملتهم معاملة واحدة دون تمييز أي فرد عن الآخر، فالنظام العادل لتقييم الأداء يكافئ كل موظف بحسب مقدرته وجهده وكفاءته في العمل، وليس على أساس المصالح الشخصية التي تعطي لبعضا لموظفين تقييما أعلى، ويكون ذلك على حساب زملائهم الذين يبذلون جهودا كبيرة.

– تساعد عملية التقييم في تحديد المسئولين عن الانحرافات، وخاصة عندما تقترن بتحديد واضح لمراكز المسؤولية.

– إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات المماثلة بالشكل الذي يدفعها إلى تحسين مستوى أدائها .

– بيان مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية عن طريق تحقيق أكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل التكاليف، والتخلص من عوامل التبذير في جميع الموارد الاقتصادية.

– اكتشاف التغيرات التي لها تأثير على أنشطة المنظمة، واكتشاف القرارات الخاطئة فوراً لاتخاذ الإجراءات التصحيحي في الوقت المناسب.

– يوفر نظام تقييم الأداء معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة لأغراض التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية.

– يظهر تقييم الأداء التطور الذي حققته المؤسسة خلال مسيرتها.

2) : أهداف عملية تقييم الأداء

تستهدف عملية تقييم الأداء النقاط التالية : [1]

- الوقوف على مستوى انجاز الوحدة الاقتصادية مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية.
- الكشف عن مواصلة الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية وأجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وارشاد المنفذين إلى وسائل تلافيها مستقبلاً.

[1] مجيد الكرخي، **تقييم الأداء في الوحدات الإقتصادية**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن2014، ص 32.

- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يضطلع به وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد انجازاته سلباً أو أيجاباً الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداء الوحدة.
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً أكبر بتكاليف أقل بنوعية جيدة.

كما تهدف عملية تقييم الأداء إلى : [1]

- قياس كفاءة الأداء للعاملين لتحديد كفاءة استخدام القوى العاملة.
- تحديد القدر اللازم من التدريب لرفع مستوى الأداء.
- كفاءة سياسات الاختيار والتعيين في ضوء معدلات الأداء.
- تحديد كفاءة سياسات التدريب والاحتياجات التدريبية.
- تحديد الأفراد الذين يمكن أن يتدرجوا في مناصب أعلى في المستقبل.
- إيجاد نوع من التنافس بين الأفراد حتى يستفيدوا من فرص الترقية
- توطيد العلاقة بين المشرفين ومرؤوسيهم تحسين الاتصال وزيادة التعارف.
- إلمام الأفراد بنواحي القصور في أدائهم ومدى حاجتهم للتدريب.

المطلب الثاني : خطوات تقييم الأداء

تعتمد عملية تقييم الأداء على أسس منطقية في إتباع خطوات متسلسلة بغية الوصول إلى الأهداف المنشودة التي وضعتها المؤسسة وهي كالتالي: [2]

2.محمد عبد الغني، **الجودة في إدارة وتقييم الأداء**، الطبعة الأولى، مركز تطوير الأداء والتنمية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2016، ص 111.

[2] جاري ديسلر، تم التعريب بواسطة د. محمد سيد أحمد عبد المتعال، **إدارة الموارد البشرية**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2015، ص 446.

1- وضع توقعات الأداء : هي الخطوة الأولى في عملية التقييم، وعندها يتم وضع سياسة لذلك، بالتعاون مع الطرفين المؤسسة والعاملون، حيث يتم تعيين الأفراد المعنيين بالتقييم، وكذا القائمون به، وأيضاً الاتفاق حول وصف المهام المطلوبة، والنتائج التي ينبغي تحقيقها، مع تحديد الفترات التي يتم فيها تقييم الأداء.

2- مرحلة مراقبة التقدم في الأداء : تأتي هذه المرحلة ضمن إطار التعرف على الكيفية التي يعمل بها الفرد، كما أن المراقبة تقتضي اختيار الشخص الذي سيتولى إعداد تقرير التقييم، لأن العملية مستمرة وتستلزم المراقبة لدورها الفعال في تصحيح الأخطاء والانحرافات، إذ أن هذه النتائج تؤثر على الفرد والمؤسسة في نفس الوقت.

3- قياس الأداء : عندها يقيم أداء جميع العاملين والتعرف على مستوياته يفيد في اتخاذ القرارات.

4- التغذية العكسية : ينبغي على إدارة المؤسسة دراسة وتحليل نتائج التقييم واتخاذ الإجراءات المناسبة في تطوير كفاءة العاملين فيحتاج كل فرد عامل إلى معرفة أدائه، ومدى وصوله إلى المعايير المطلوب بلوغها، وهذا طبقاً لما تحدده الإدارة، والتغذية العكسية ضرورية للتقدم في المستقبل.

5- اتخاذ القرارات الإدارية بعد الانتهاء من التقييم: هي كثيرة ومتنوعة تتعلق بالترقية، التعيين، الفصل...إلخ. [1]

6- وضع خطط تطوير الأداء : تمثل آخر مرحلة، حيث يتم وضع الخطط التطويرية التي يمكن أن تنعكس، وبشكل إيجابي على التقييم من خلال التعرف على جميع مهارات وقدرات، وكذا قيم العاملين.

وكإجراءات جزائية يجب على الإدارة أن تقدم المكافآت المادية أو المعنوية للعاملين

الذين حصلوا على تقديرات عالية، وبالمقابل تقضي الأمر بمعاقبة أولئك الذين تحصلوا على تقديرات منخفضة، كأن تحرمهم من حقهم في الترقية أو العلاوات الدورية. [2]

المطلب الثالث : أساليب تقييم الأداء

تعددت طرق وأساليب تقييم الأداء لكن نستعرض أهم الأساليب الأكثر شيوعا والأكثر إستخداما وتوجد ستة أساليب وهي كالنحو التالي: [1]

[1]-محمد هاني محمد، **إدارة الموارد البشرية**، الطبعة الثانية، دار المعتز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 256.

[2]- محمد هاني محمد، نفس المرجع السابق، ص 256

قائمة معايير التقييم : عبارة عن جدول تصنف فيه عدة معايير، ويُحدد مدى توفر هذه المعايير في أداء الفرد، ويتم التقييم الكلي للفرد بجمع المقاييس التي وضعت لكل معيار توفر في هذا الفرد. طريقة الترتيب البسيط يقوم كل رئيس مباشر بترتيب مرؤوسيه تنازلياً من الأحسن إلى الأقل أداءً، وذلك طبقاً للأداء العام وبعيداً عن ما يسمى بالمعايير، وهي أكبر مشكلة تعاني منها الطريقة على الرغم من ما تمتاز به من البساطة.

المقارنة الزوجية بين موظفين : حيث يتم من خلالها مقارنة الموظف داخل القسم مع باقي الموظفين الآخرين بشكل ثنائي وليس دفعة واحدة، ومن ثم تجمع المقارنات ويتم الترتيب التنازلي لأفراد القسم على هذا النحو، ويعاب على هذه الطريقة أنها صعبة الاستعمال ضمن الأقسام الكبيرة العدد.

طريقة التوزيع الإجباري : أي أن يكون الرئيس مجبراً على توزيع مرؤوسيه وفق درجات تحددها المنظمة، بحيث توضع درجة وسيطة تصنف فيها غالبية الموظفين وتؤخذ نسبة الموظفين في باقي الدرجات في انخفاض عن نسبة الدرجة الوسيطة.

طريقة الإدارة بالأهداف : تعتمد على أن العبرة بالنتائج التي يستطيع الفرد أن يحققها بعيداً عن سلوك والصفات الشخصية له، وهي تمر بالخطوات التالية: . تحديد الأهداف المراد تحقيقها كمقياس لتحديد الأداء.

– خلال فترة التنفيذ لابد للرئيس من متابعة تحقيق الأهداف وتقييم المساعدة حتى يعرف إذا كان هناك تأخير خارج عن سيطرة المرؤوس.

–خلال مرحلة تقييم الأداء؛ مقارنة النتائج الفعلية مع نظيرتها المخططة.

قوائم المراجعة : تكون بالتعاون مع إدارة الموارد البشرية والمدراء المشرفين

هذه القوائم تهتم بالجانب السلوكي والذاتي أكثر من كونها موضوعية، حيث تحدد الإدارة تأثير كل صفة أو سلوك على أداء الوظيفة، وتحتفظ الإدارة بهذه المقاييس وتسلم القوائم بدون نسب للرئيس الذي يتولى ملء هذه القوائم بنفسه وبعودة القوائم إلى الإدارة تكون هناك عملية مطابقة بينها وبين النسب ليخلص في النهاية إلى التقييم النهائي، ويطلق على هذه الطريقة كذلك الملاحظة السلوكية.

[1]–نزار عوني، **تنمية الأداء الوظيفي والإداري**، الطبعة الأولى، دار دجلة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص.23-22

طريقة التقرير المكتوب[1] : تشابه هذه الطريقة طريقة الأحداث الهامة إلى حد كبير حيث يقوم الرئيس بكتابة تقرير في نهاية الفترة التي يعد عنها التقييم يذكر فيه حكمه على أداء مرؤوسيه وملاحظاته على هذا الأداء وحكمه على مستواه معتمدا على ذاكرته ودون الاستناد إلى أجنده أو قائمة يسجل فيها الأحداث الجوهرية، كما هو الحال في حالة طريقة الأحداث الهامة. وتقوم الإدارة بجمع تعليقات وملاحظات الرئيس وتصنفها طبقا لعناصر معينة كتقبل النقد، وتحمل المسئولية، والتعاون مع الزملاء، وحاجة المرؤوس للتدريب الخ.

ويشترط لنجاح هذه الطريقة أن يكون الرئيس يقظا ومنتبها لكل ما يتعلق بأداء مرؤوسيه حتى يستطيع ملاحظة مواطن القوة ومواطن الضعف في أدائهم.

ويعاب على هذه الطريقة

أ- أنها تحتاج إلى مهارات عالية من جانب الرئيس في إعداد وكتابة التقرير،

ب- كما تحتاج إلى وقت طويل في كتابة التقرير، وخاصة إذا كان عدد المرؤوسين كبيرا.

-طريقة المقياس الرتبي البياني : ويتم من خلال اعتماد اسلوب المقياس الرتبي البياني ، أن يقوم المقيم بتقييم الفرد العامل وفقاً لبعض العوامل المحددة مثل كمية العمل الاستقلالية، معرفة العمل الغياب الدقة في الاداء ، التعاون. ... الخ، ويتضمن الترتيب البياني كل من المدى العددي أو الرقمي والوصف الكتابي .[2]

[1] زهير ثابت، **كيف تقيم أداء الشركات والعاملين؟**، دار قباء للطباعة والنشر و التوزيع، 2001، ص 125،122،114.

[2] خيضرمحمود و د. ياسين كاسب الحرشة، **إدارة الموارد البشرية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 160.

المبحث الثالث : مراقبة الموازنات لتقييم الأداء

تعد الموازنة التقديرية عنصر هام في عملية الرقابة وكذلك تقييم الأداء إنطلاقا من تحديد الفروقات بين المخطط وما تم الوصول إليه من نتائج وكذا تحليل الإنحرافات وبالتالي معالجتها وتحديد مراكز المسؤوليات للوصول إلى قرارات تمكن المؤسسة من إدراك الأخطاء.

في هذا المبحث سنتطرق إلى دور الموازنة في تقييم الأداء وكذا تحليل الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

المطلب الأول : تحليل الإنحرافات

تمكننا عملية تحليل الإنحرافات من إيجاد مختلف الفروقات بين النتائج الفعلية والنتائج التقديرية.

بحيث يمثل الإنحراف " الفرق بين البيانات المرجعية والبيانات المرصودة"

ويهدف إلى : [1]

-البحث في أسباب التناقضات وقياس أثرها.

-تحديد المسؤوليات (الداخلية والخارجية(

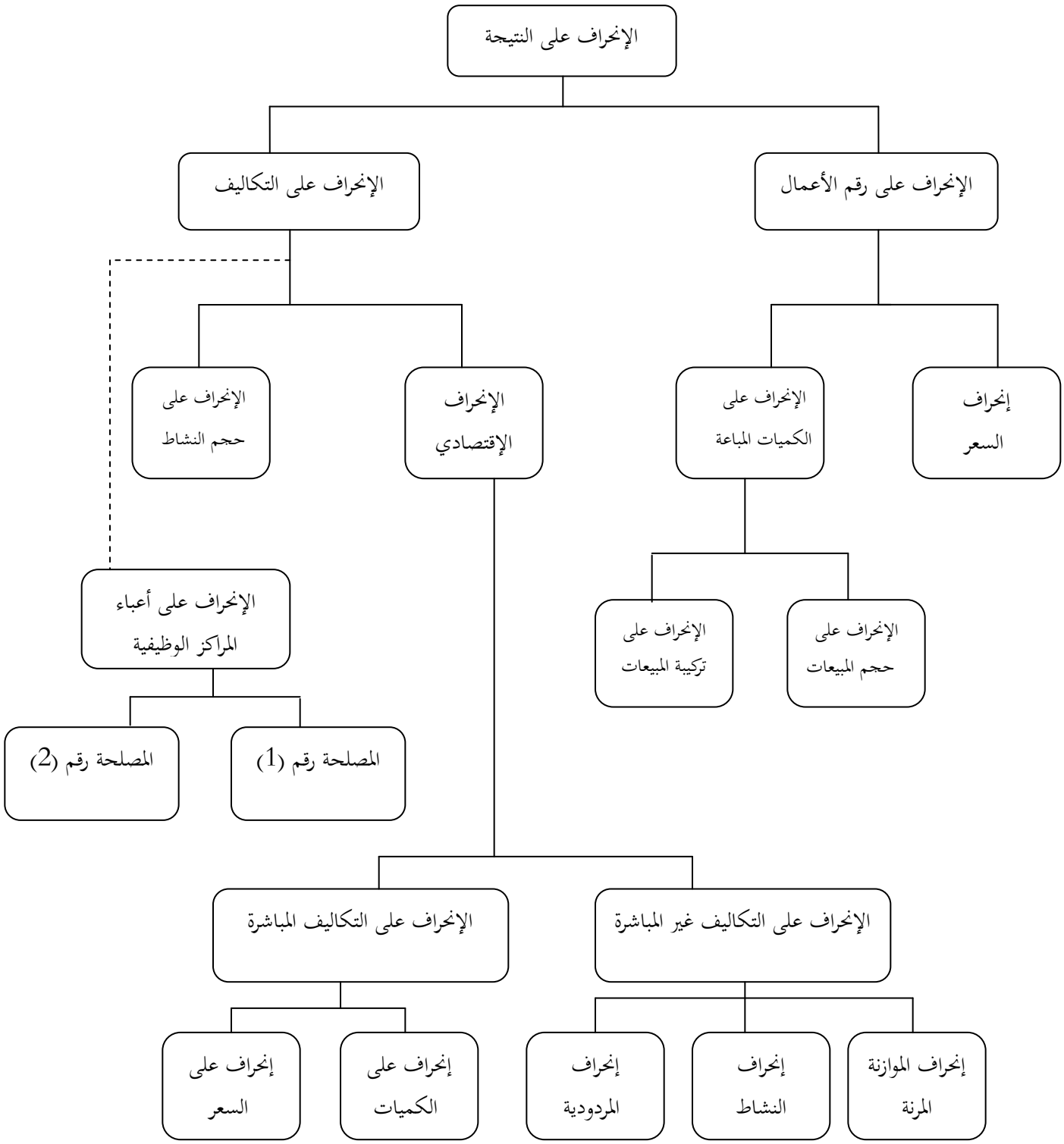
-إبلاغ أصحاب المصلحة حتى يتمكنوا من إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ونستطيع التعبير عنه بواسطة العلاقة التالية:

الإنحراف الإجمالي = التكلفة الفعلية – التكلفة المقدرة

[1] Brigitte Doriah, **contrôl de gestion**,**en 20 fiches**, 5e édition, dunod,paris,2008,p 72.

الشكل رقم (05) : يوضح تحليل الإنحرافات



المصدر: بونقيب أحمد، **دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006، ص 102-112.

1-الإنحراف على النتيجة [1] L'écart sur résultat

يمثل الانحراف على النتيجة الفرق بين النتيجة الفعلية والنتيجة التقديرية ويتم حسابه بالاعتماد على معطيات جدول حسابات النتائج.

الإنحراف على النتيجة = النتيجة الفعلية – النتيجة التقديرية

إذا كان هذا الانحراف موجبا فهذا في صالح المؤسسة والعكس إن كان سالبا، ويمكن تجزئة الانحراف على النتيجة إلى:

الإنحراف على النتيجة = الإنحراف على رقم الأعمال – الإنحراف على مجموع التكاليف

2- الإنحراف على رقم الأعمال L'écart sur chiffre d'affaire

و يمثل الفرق بين رقم الأعمال الفعلي ورقم الأعمال المقدر .

الإنحراف على رقم الأعمال = المبيعات الفعلية – المبيعات المقدرة

الإنحراف على رقم الأعمال = (الكمية الفعلية × السعر الفعلي)– (الكمية المقدرة ×السعر المقدر)

يظهر هذا الإنحراف مدى تطابق المبيعات الفعلية مع المبيعات المقدرة، لذا فهو يقيس أداء مسؤولي إدارة المبيعات .

ويمكن تحليل الانحراف على رقم الأعمال إلى:

[1]- بونقيب أحمد، مرجع سبق ذكره ، ص 102-112.

1) :انحراف السعر

يقيس هذا الانحراف التغير الذي حصل بين السعر الفعلي و السعر المقدر بدلالة الكميات الفعلية

الإنحراف سعر = (السعر الفعلي – السعر المقدر) ×الكميات الفعلية

2): انحراف الكميات

يقيس هذا الانحراف التغير الذي حصل بين كمية المبيعات الفعلية والمقدرة مقّيما بالسعر المقدر :

الإنحراف الكميات = (الكميات المباعة الفعلية – الكميات المباعة المقدرة) ×السعر المقدر

وينقسم انحراف الكميات إلى انحرافين في حالة توفر المؤسسة على عدة منتجات:

أ–إنحراف على تركيبة المبيعات L'écart sur composition des ventes :

ويمثل الفرق الحاصل بين رقم الأعمال المقدر الخاص بالتركيبة الفعلية للمنتجات

ويحسب الانحراف على تركيبة المبيعات كما يلي :

الانحراف الجزئي على تركيبة المبيعات الخاص بالمنتوج (أ)=مجموع الكمية الفعلية المباعة × (التركيبة الفعلية للمنتوج(أ) – التركيبة المقدرة للمنتوج(أ) ×السعر المقدر للمنتوج(أ)

ونفس الطريقة بالنسبة للمنتجات الأخرى ب، ج ،د، ...

الإنحراف الإجمالي على تركيبة المبيعات = مجموع (الإنحرافات الجزئية على تركيبة المبيعات)

ب- الانحراف على الحجم الإجمالي للمبيعات:

و يمثل الفرق الحاصل بين الكميات الفعلية المباعة الكلية والكميات المقدرة المباعة الكلية وتعود المسؤولية هنا إلى المصلحة التجارية.

ويحسب الإنحراف الجزئي على حجم المبيعات للمنتوج :

الإنحراف الجزئى على حجم المبيعات للمنتوج = (الكميات الفعلية المباعة- الكميات المقدرة المباعة) × التركيبة المقدرة للمنتوج (أ) سعر البيع المقدر للمنتوج (أ)

وبنفس الطريقة يحسب الحجم الإجمالي للمبيعات بالنسبة للمنتوجات الأخرى.

الإنحراف على الحجم الإجمالي للمبيعات = مجموع (الإنحرافات الجزئية على حجم المبيعات)

3- الانحراف على أعباء المراكز الوظيفية:

و يقيس أداء المسؤولين عن موازنة المصاريف العامة (إدارة عامة ، بحث و تطوير ، محاسبة ..) ،و تعتمد عملية الرقابة في هذه الحالة على التأكد من عدم تجاوز المسؤولين للميزانية المحددة لهم ، مع تقديم خدمات بجودة معينة للأقسام الأخرى .

الإنحراف على أعباء المراكز الوظيفية = المصاريف المحددة في الموازنة- المصاريف الفعلية للمركز

4- إنحراف التكاليف المعيارية : يخص هذا الانحراف الميزانيات التي لها علاقة بالعملية الانتاجية مثل ميزانية الإنتاج، التموين، التوزيع ..، لذا فإن هذا الانحراف يشمل جميع أنواع التكاليف المباشرة و غير المباشرة التي تتدخل في العملية الإنتاجية و يتم حساب هذا الانحراف كما يلي :

الإنحراف على تكاليف = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للنشاط العادي

- تتدخل في هذا الانحراف العديد من العوامل :

منها تكلفة مختلف العوامل المكونة للمنتوج (مواد أولية، يد عاملة) بالإضافة إلى حجم النشاط وتغيره .

وينقسم إلى جزئين:

-إنحراف اقتصادي (كلي).

-إنحراف على حجم النشاط .

1) – الإنحراف الإقتصادي (الكلي) global écart'L :

الإنحراف الكلي = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي

ويظهر أن سبب هذا الانحراف هو عدم تطابق التكاليف الفعلية مع المعيارية، إضافة إلى الاختلاف في استهلاك كمية عوامل الإنتاج الفعلية مع المعيارية. وللتدقيق أكثر في أسباب هذا الانحراف يجب تجزئته إلى إنحرافين :

-.إنحراف على التكاليف المباشرة

-إنحراف على التكاليف غير المباشرة

2) : الإنحراف على حجم النشاط L'écart sur volume d'activité:

الإنحراف على حجم النشاط = التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي – التكاليف المعيارية للنشاط العادي

الإنحراف على حجم النشاط = إنتاج الفعلي– أنتاج المعياري (التكلفة المعيارية لعوامل الكميات المعيارية لعوامل الإنتاج)

من خلال هذه المعادلة يظهر أن سبب الانحراف لا يعود إلى الاختلاف بين التكاليف الفعلية والمعيارية لعوامل الإنتاج، بل يعود إلى الاختلاف بين الإنتاج الفعلي و المعياري ،لذا لا يتم الاعتماد على هذا من الإنحراف .

5- تحليل الانحراف الكلي (الاقتصادي)

1) : الإنحراف على الأعباء المباشرة

ينقسم هذا الانحراف إلى انحراف على التكلفة وانحراف على الكمية. ويخص المواد الأولية المستهلكة واليد العاملة المباشرة المستخدمة في عملية الإنتاج.

وينقسم إلى جزئين:

-إنحراف التكلفة.

-إنحراف الكمية.

أ- إنحراف التكلفة:

ويساوي:

إنحراف التكلفة = (التكلفة الفعلية لعوامل الإنتاج- التكلفة المعيارية لعوامل الإنتاج) × الكمية الفعلية من عوامل الإنتاج

يقيس هذا الإنحراف مدى قدرة المركز على التحكم في تكلفة عوامل الإنتاج سواء مواد أولية أو يد عاملة مباشرة .

ب- إنحراف الكمية :

ويساوي:

الإنحراف الكمية = (الكمية الفعلية من عوامل الإنتاج- الكمية المعيارية من عوامل الإنتاج) × التكلفة المعيارية لعوامل الإنتاج

يبين هذا الإنحراف مدى قدرة المركز على التحكم في كمية المواد المستهلكة في الإنتاج سواء مواد أولية أو يد عاملة مباشرة.

ثانيا : الإنحراف على الأعباء غير المباشرة :

ينقسم الإنحراف الإقتصادي على الأعباء غير مباشرة إلى ثلاثة إنحرافات:

- إنحراف الموازنة المرنة.
- إنحراف النشاط.
- إنحراف المردودية.

أ- إنحراف الموازنة المرنة:

يمثل انحراف الموازنة الفرق بين التكاليف الفعلية والموازنة المرنة " حيث يتم

في الموازنة المرنة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، و هذه الميزانية تتغير تبعا لتغير حجم النشاط، وتكون على الشكل التالي:

الموازنة المرنة = التكلفة المتغيرة المعيارية الوحدوية×حجم النشاط الفعلي+ التكاليف الثابتة

انحراف الموازنة= التكاليف الفعلية – الموازنة المرنة للنشاط الفعلي

انحراف الموازنة = التكاليف الفعلية – (التكاليف المتغيرة المعيارية × حجم النشاط الفعلي)+ التكاليف الثابتة

ب- إنحراف النشاط :

يمثل هذا الانحراف نسبة توزيع الأعباء الثابتة، فإذا كان انحراف النشاط سالبا (ملائم) فهذا يعني أن النشاط الفعلي كان أكبر من النشاط العادي، مما ينتج عنه توزيع التكاليف الثابتة على عدد كبير من المنتجات، أي أن هناك تغطية تامة وإضافية للتكاليف الثابتة (امتصاص جيد للتكاليف الثابتة).

الإنحراف النشاط = الموازنة المرنة للنشاط الفعلي – التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي

ج- إنحراف المردودية:

ويظهر انحراف المردودية مدى سلامة استخدام المراكز للنشاط في عملية الإنتاج، فمثلا إذا كان في ورشة معينة منتوج (س) يتطلب ساعتين عمل غير مباشرة نظريا، بينما تم في الواقع استهلاك ثلاث ساعات عمل غير مباشرة لإنتاج وحدة من المنتوج (س)، فهذا يدل على سوء استخدام النشاط في العملية الإنتاجية (استخدام عدد ساعات عمل أكبر من العدد المناسب أو المعياري).

الإنحراف المردودية = التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي – التكاليف المعيارية

وللتبسيط أكثر:

الإنحراف المردودية = (النشاط الفعلي – النشاط المناسب للإنتاج الفعلي) × التكلفة المعيارية لوحدة النشاط

المطلب الثاني : مرحلة التقويم

وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية ،المعالجة الانحراف ويتطلب ذلك مناقشة الأسباب واتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها ومتابعة تنفيذ القرارات والاجراءات التصحيحية.

ويتطلب ذلك : [1]

أ – مناقشة الأسباب التي أدت إلى الإنحرافات مع المسئولين المباشرين عن هذه الإنحرافات سواء أكان ذلك من خلال مطالبتهم بتقديم تفسيرات خطة للانحرافات الهامة المسجلة ، أو من خلال الإجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الإنحرافات، وسواء كانت إنحرافات إيجابية أو سلبية.

ب – إتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الإنحرافات.

-تحديد الطرق والوسائل التي تعالج وتصحح الأوضاع غير المرضية وتمنع تكرارها في المستقبل.

ج – متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية ، وقد يشمل ذلك : القيام بدراسة وأبحاث تفصيلية لتحديد مجالات تطوير وتحسين الأوضاع.

-التأكد من مدى واقعية الأهداف الموضوعة سابقاً ، وبالتالي قابليتها للتحقق.

-تعديل الإستراتيجيات والأنظمة والإجراءات إذا ما تطلب الأمر ذلك .

-إعادة النظر في الموازنات الموضوعة إذا ما كانت هناك ضرورة لذلك.

-التنويه بالمسئولين عن مستوى الأداء المرتفع ، ومكافأتهم.

-نقل ما أمكن من الأساليب والتقنيات التي نجحت في وحدة إدارية معينة إلى وحدات إدارية أخرى في المؤسسة.

[1] د. محمد سامي راضي ، ود. وجدي حامد حجازي، **المدخل الحديث في إعداد وإستخدام الموازنات**،الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية ،مصر،2006، ص 288.

المطلب الثالث : دور الموازنة التقديرية في الرقابة وتقييم الأداء:

يتضح لنا أن الموازنة تؤدي دور كبير ومهم في الرقابة وتقييم الأداء من خلال كونها تمثل معايير الأداء المحددة مسبقاً والتي يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي ليتم استخراج الانحرافات وتحديد المسؤولين عنها وتحديد أسبابها وطرق تجنبها مستقبلاً ، وكذلك تحسين الأداء المستقبلي للمؤسسة، ولكي تستطيع المؤسسة تحقيق الرقابة المثلى وتقييم أدائها بالاعتماد على مراقبة الموازنات يجب على المؤسسة مراعاة ما يلي : [1]

-تقسيم الهيكل المالي الإداري إلى مراكز المسؤولية وهي مراكز الموازنة؛

-وضع نظام دقيق للمعلومات يمكن إيصال نتائج التنفيذ الفعلي بشكل سريع عن طريق التقارير الدورية ويجب أيضا على المؤسسة قياس ما يلي :

-قياس النتائج الفعلية لكل مركز موازنة ومقارنة النتائج بمعايير الموازنة وتحديد الانحرافات؛ فحص الانحرافات الجوهرية وتحليلها لمعرفة أسبابها وإعداد تقرير عنها من التخطيط المستقبلي، وفي الأخير اتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب.

-يجب على المؤسسة أن تقوم بإجراء دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة ومختلف أقسامها والمشاكل المتوقع الوقوع فيها لكي تتمكن الموازنة التقديرية لها من تحقيق رقابة وتقييم جيد للأداء.

و للموازنة دورا هاما وفعالا في دعم عملية الرقابة ذلك من خلال ما يلي :

-إلزام المديرين والمسؤولين على لقيام بعملية تحليل دقيق النشاطات المؤسسة.

جعل المسيرين يتوقعون حدوث المشاكل ومعالجتها بفعالية.

-تحفيز المديرين والعملين للعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من قبل المؤسسة.

كما يكمن دور الموازنة التقديرية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في : [2]

[1] قويدري نورة، **دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية**، مجلة دفاتر إقتصادية ، المجلد 11، العدد 1، ص 832.

[2] ابراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مرجع سبق ذكره ،ص 96-97 .

تعد الموازنات من أفضل المعايير التي يمكن القياس عليها لتحقيق الرقابة وضبط العمل حسب المخطط بها.

لذلك تعد الموازنات أداة للتخطيط وكل أدوات التخطيط يمكن استخدامها للتعرف على مدى التقدم في الإنجاز أثناء التنفيذ للخطة أو لتقييم نتائج الخطة كلها وتصمم الموازنات أهداف تنفيذية في شكل

كما أن الموازنات تشتمل على مستوى نمطي للأداء لكل أجزاء المؤسسة وهذا المستوى النمطي ينبغي مقارنته بالنشاط الفعلي بهدف تحديد وتحليل الانحرافات التي تحدث بينهم وبحث العوامل التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات وفي ضوء المقارنة يمكن للسلطات الإدارية العليا أن تتخذ القرارات إما لتحسين مستوى الأداء الفعلي أو لتعديل الموازنات ويمكن بهذا تحقيق أكبر كفاءة ممكنة.

وتوضيحاً لدور تقارير الرقابة وأهميتها في هذا المجال إلى أن تقارير الرقابة عن طريق الموازنات تعد أداة لاسترجاع المعلومات إلى الخلف وتهدف إلى إعلام المستويات الإدارية المختلفة بنتائج مقارنة الأداء الفعلي بالخطط وما تدل عليه من مستويات الكفاءة وعلى ضوئها يتم التركيز على مناطق المشكلات وإجراء التصحيح اللازم.

خلاصة الفصل :

تعتبر عملية تقييم الأداء عملية ضرورية للمؤسسة والتي من شأنها التحكم في مواردها وإستغلالها بأفضل طريقة تضمن لها عملية البقاء والنمو والإستمرارية وكما تعتبر الموازنة التقديرية من الوسائل والأدوات التي تستعمل في هذه العملية نظرا لأهميتها في الرقابة وتحليل الإنحرافات ومعرفة أسبابها لإتخاذ الإجراءات الصحيحة .

الفصل الثالث :

دراسة حالة وحدة صيدال فرع الإنتاج بالمدية

تمهيد:

بعد القيام بالدراسة النظرية لموضوع "استخدام الموازنة التقديرية لتقييم أداء المؤسسة الإقتصادية" والتي تضمنت فصلين تطرقنا فيهما لنظام التسيير الموازناتي وكيفية تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية ،وحتى لا تبقى دراستنا منحصرة في الجانب النظري سنحاول في هذا الفصل إسقاط أهم جوانب القسم النظري على الواقع ، وقد تم حصر دراستنا في مؤسسة "صيدال" وحدةإنتاج الأدوية بالمدية.

سنحاول في هذا الفصل تقديم مجمع صيدال ككل وتطوره التاريخي، وكذلك سنحاول دراسة وحدة من وحداتها وهي وحدةإنتاج الأدوية بالمدية، وذلك بإسقاط الجانب النظري على التطبيقي من خلال دراسة أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وتحليل انحرافاتها ومدى تأثيرها على أداء المؤسسة وهذا من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال

المبحث الثاني: تقديم وحدةإنتاج الأدوية بالمدية

المبحث الثالث: إعداد الموازنات وتحليل الإنحرافات لتقييم أداء المؤسسة

المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع صيدال [1]

يعد مجمع صيدال من أهم وأكبر المؤسسات التي يقف عليها الإقتصاد الجزائري و الناشط في مجال الصناعة الصيدلانية ، هيكله الواسع يتوزع عبر مختلف أنحاء الوطن ومنتجاته تجاوزت السوق الوطنية وإخترقت السوق العالمية، وستتناول في هذا المبحث تقديم عام حول مجمع صيدال.

المطلب الأول : تعريف مجمع صيدال

يعتبر مجمع صيدال شركة ذات أسهم يقدر رأسمالها الإجمالي ب : 2.500.000.000 دج ، يقع مقره الإجتماعي في 01 شارع يحي العياشي – حي حسين داي – الجزائر العاصمة ، يأخذ شكل مجمع صناعي يقوم بتطوير و إنتاج وتسويق المنتجات الصيدلانية للطب البشري والبيطري

تم إدراج مجمع صيدال في بورصة الجزائر بتاريخ 1999/07/17م ، بتأشيرة خاصة منحت له من طرف الجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها(Cosob) رقم 98/04 و المؤرخة في : 1998/12/24م ، وعرضت أسهمه للبيع ما بين 15 فيفري و 15 مارس 1999م وقدر عددها ب : 2.000.000 سهم ، وقدكان البيع بسعر ثابت قدر ب : 20% من رأس المال المجمع ، وقدرت القيمة الإجمالية للسهم الواحد ب 2500 دج أما القيمة الحقيقية للسهم الواحد قدرت ب: 800 دج وذلك أول تسعيرة لأسهم المجمع.

يقدر عدد المساهمين في البورصة ب : 19288 مساهم ، ويعد مجمع الصناعة الصيدلانية الكيميائية المساهم الرئيسي والذي قام بشراء 80% من مجموع الأسهم التي عرضت للبيع ، وبيعت الحصة المتبقية البالغة 20 إلى المستثمرين من المؤسسات و الأفراد تحصل مجمع صيدال في 2005/02/05 على شهادة الجودة Iso 9001 نسخة 2000 ، منحه إياها الجمعية الفرنسية للتدقيق و الجودة (A.F.A.Q).

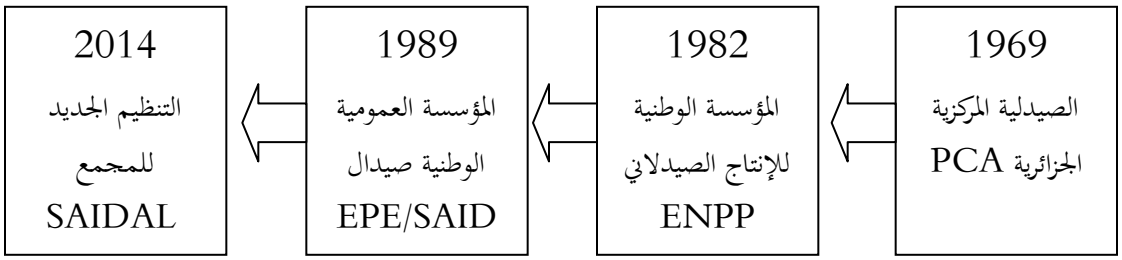
المطلب الثاني : نشأة مجمع صيدال

[1] – بالإعتماد على وثائق المؤسسة

تم إنشاء مجمع صيدال المؤسسة الوطنية لإنتاج المواد الصيدلانية بقرار رقم 161/82 المؤرخ في أفريل 1982 بعد هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية (PCA) ، وفي هذا البيان تم تحويل وحدة أنتيبيوتيك للمضادات الحيوية في المدية (وحدةالإنتاج المدية حاليا) سنة 1988 م رسميا إلى المؤسسة بعدما كان

ملكا للشركة الوطنية. للصناعات الكيميائية snic لتصبح عام 1989 م مؤسسة عمومية إقتصادية تتمتع باستقلالية في التسيير و الإدارة ، وفي عام 1993م تم إجراء بعض التعديلات على طابعها القانوني مما إكتسب طابع الشركة ذات أسهم وفي سنة 1997م أعيد هيكلة مؤسسة صيدال وتم تحويلها إلى مجمع صناعي وفي فيفري 1998م أصبح يتكون من ثلاث وحدات للإنتاج : فارمال ، بيوتيك و أنتيبيوتيكال إذ رفعت المؤسسة سنة 2009م حصتها من رأسمال شركة Somidia بنسبة 59% لتصبح فرعا جديدا تابعا للمجمع ، وفي عام 2010 إستحوذت على 20% من رأسمال Iberal وحصتها في رأسمال taphco من نسبة 38.75% إلى 44.51%، ويمكن تلخيص مراحل إنشاء مجمع صيدال في الشكل التالي :

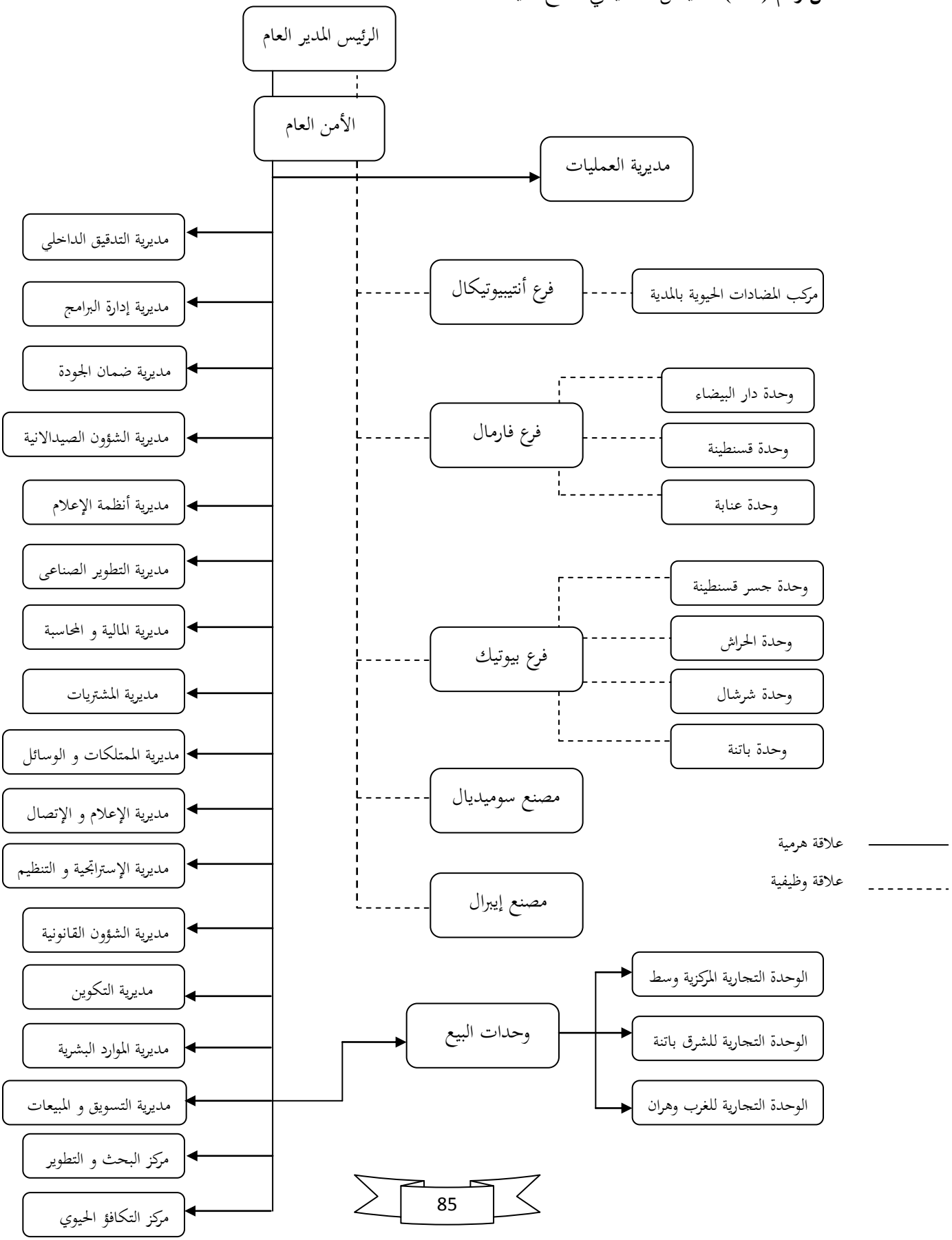
الشكل رقم (07): مراحل إنشاء مجمع صيدال



المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

تم وضع التنظيم الجديد لمجمع صيدال ابتداءا من الفاتح جانفي ، 2014 مع تعيين المديريات الجديدة للشركة وفقا للنموذج التنظيمي الجديد المعتمد من طرف المديرية العامة والمصادق عليه من قبل مجلس الإدارة يشمل النموذج التنظيمي الجديد للمديرية العامة 18 مديرية ، 8 مصانع للإنتاج ، 3 وحدات جهوية للتوزيع ، 1 مركز للبحث والتطوير ، 1 مركز للتكافئ الحيوي وأكثر من 200 منتوج صيدلاني ، حيث يظهر الهيكل التنظيمي لمستحدث المجمع صيدال كما يلي :

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



يمكن توضيح مهام للمدير ، المصالح ومختلف المصالح الوظيفية بالمجمع فيما يلي:

1- الرئيس المدير العام : يعتبر المسؤول الأول عن إدارة مجمع صيدال ، إذ يقوم بتوجيه القرارات إلى المديرين المركزيين ، ويتكفل برسم إستراتيجياتها وتمثيلها من قبل الأطراف الخارجية كما يتكفل بإبرام العقود في مجال الشراكة مع المخابر و الشركات الوطنية و الأجنبية .

2- المصالح الوظيفية لمجمع صيدال لصناعة الأدوية : يتكون المجمع من مجموعة من المديريات الوظيفية إضافة إلى مركز البحث والتطوير والمراكز التجارية لتوزيع الأدوية ، وهي مرتبطة بالإدارة العامة من خلال خط هرمي وتتمثل هذه المصالح فيما يلي :

أ- مديرية التدقيق الداخلي : تقوم بالمراجعة الداخلية الحسابات مجمع صيدال ، وتتمثل مهامها أساسا في مراقبة التسيير وفحص الحسابات.

ب – مديرية البرمجة : وتتكفل بإعداد دفاتر شروط المشاريع الجديدة ، بالإضافة إلى وضع الخطط التأهيل الوحدات الإنتاجية.

ت – مديرية الإستراتيجية و التنظيم : يكمن دورها في إعداد الدراسات المرتبطة بتحديد الأهداف الإستراتجية الصيدال والسهر على تتبعها وتنفيذها ، و تأمين دخول المؤسسة في السوق الوطني و الدولي من خلال وضع إستراتيجية لصيدال والسهر على تتبعها وتنفيذها ، وتأمين دخول المؤسسة في السوق الوطني و الدولي من خلال وضع إستراتجيات ترتكز أساسا على إتفاقية الشراكة بإحداث وحدات إنتاجية أو بالحصول على رخص الإنتاج.

ث – مديرية التسويق والمبيعات : تعمل على دراسة السوق قصد تقديم تحسينات على منتجات صيدال و إعداد مخطط تسويقي جيد يهدف إلى التعريف بمنتجات المؤسسة وتطوير صورتها وحصتها السوقية ، وكذا إعلام الصيادلة و الأطباء بمنتجات صيدال والترويج لها ،كما تتكفل بتسويق و توزيع الأدوية و المواد الصيدلانية المنتجة من طرف مجمع صيدال أو شركاته عبر كامل التراب الوطني حيث تتضمن وسائل لوجستية ضخمة و إمكانيات بشرية ماهرة ، وتتكون من مجموعة الوحدات التجارية الموزعة كالتالي :

– **الوحدة التجارية للوسط** (**البليدة**) : تعمل على توزيع الأدوية عبر منطقة الوسط

– **الوحدة التجارية للشرق** (**ولاية باتنة**) : تسهر على تسويق منتجات صيدال و ضمان تغطية احتياجات ولايات الشرق الجزائري.

– **الوحدة التجارية الغرب ولاية وهران** : تهدف إلى تلبية إحتياجات ولايات الغرب بالأدوية و المنتجات الصيدلانية.

ج – مركز البحث والتطوير : تكمن مهمته الأساسية في تطوير الأدوية الجنيسة ،كما يعمل على المشاركة في إقتراح الأدوية الواجب تطوريها بناء على حملة من الدراسات التقنية ، وكذا المساهمة في تقديم النوعية العلمية للأدوية المطورة والمشاركة في دراسات التكافؤ الحيوي ، ويهدف مركز البحث والتطوير إلى تحليل و إنتهاج إستراتجيات الربط قنوات الإتصال بين صيدال و عام الأبحاث في المجال الصيدلاني لضمان تنافسية عالية ، بالإضافة إلى تقديم المساعدة الفنية لمختلف المصانع والمساهمة في تكوين الإطارات الفنية لصيدال ، وكذا تجنيد مختلف الجهود لتأمين اليقظة التكنولوجية وتطوير الأبحاث في العلوم الصيدلانية المرتبطة بالمهام الإستراتيجية للمؤسسة.

ح – مديرية التكافؤ الحيوي : أنشئ هذا المركز قصد إثبات تجارب المطابقة وفقا لأعلى معايير الإحترافية و النزاهة والموضوعية بأن دواء الجنيس مطابق للأصل ، مما يجعل منتجات المجمع محط ثقة على المستوى الوطني و الدولي

خ – مديرية المشتريات : تعمل على إدارة عملية الشراء من خلال توفير مستلزمات العمليات الإنتاجية ، وكذا مختلف إحتياجات المجمع بالشكل المناسب وفقا للنظام و الإجراءات المعتمدة.

د – مديرية ضمان الجودة والنوعية : وهي مديرية تعمل على توجيه مركز البحث و التطوير بخصوص تشكيلة لمنتجات المطابقة للأصل ، وتعمل على وضع وتنفيذ خطط لتحسين النوعية للوصول إلى جودة المنتجات و النشاطات في صناعة الأدوية ، حيث تبنت صيدال نظام الجودة الشاملة مما مكنها من الحصول على شهادة (GMP) ممارسات التصنيع الجيدة وشهادة ISO 9001.

ذ – مديرية الشؤون الصيدلانية : تعتبر نقطة الوصل بين صيدال ووزارة الصحة ، تتولى مهمة الإعلام الطبي وهي مكلفة بمراجعة صنع الدواء وتملك فريق مختص في التسويق الطبي و شبه من المندوبين الطبيين تغطي معظم التراب الوطني ، مع تقديم مختلف دعائم التكوين و المعلومات الطبية ، تعمل على التأكد من مدى المطابقة بين ما تم إنجازه وبين ملفات الدواء ، وكذا دراسة الملفات الصيدلانية ويعتبر إنشاء هذه المديرية كرد فعل للمنافسة التجارية الشديدة التي أبرزت ضرورة الاهتمام بالتسويق الصيدلاني، الإعلام الآلي و القيام بإعداد البرمجيات ، كما تسهر على برمجة الوثائق وصيانة الهيكل القاعدي للمعالجة و الإتصال وربط مختلف الوحدات التنظيمية بشبكة الإتصال الإنترنيت ، لتسهيل وصول المعلومة و العمل على توحيد البرامج و إعدادها وفقا للهيكل التنظيمي الجديد.

ز– مديرية المالية والحسابات : تختم بوضع الإستراتيجيات المالية ومتابعة العمليات التمويلية التي تنفذها صيدال ، إضافة إلى تحليل ومراجعة الحسابات والتحليل المالي ، كما تساهم في تسيير الموازنة ومتابعة البورصة و إعداد الإستراتيجية المالية وجدول الموازنة التقديرية وجدول النتائج و الحسابات.

س– مديرية الممتلكات و الوسائل العامة : وتقوم بتسيير الوسائل المالية والمادية و إعداد تقديرات الميزانية للمؤسسة كما تعمل على تطبيق الميزانيات الممنوحة للمصالح الخارجية وضمان متابعتها و تقييمها ، وكذا ضمان تسيير وصيانة العتاد والممتلكات.

ش– مديرية الإعلام والإتصال : تعمل على تطوير التقنيات الجديدة للإعلام والإتصال ، إعداد مجلة صيدال و النشرة الداخلية التي تهتم بكل نشطات المؤسسة.

ص – مديرية العمليات : تسهر على التنسيق بين مختلف المصانع الإنتاجية ، لها علاقة بين مديرية المشتريات ومديرية التسويق والمبيعات ، على إعتبار أنها تتكفل بكل السلسلة اللوجستية من إستقبال المواد الأولية ، الإنتاج وكذا التوزيع بالنسبة لكل المصانع الإنتاجية لصيدال.

ض– مديرية التطوير الصناعي : تهتم بجميع الأنشطة المرتبطة بالتطوير الصناعي و السهر على تطوير أساليب الإنتاج باعتماد التكنولوجيات الحديثة كما تعمل على دعم النشاط وترقية المنتجات و البحث عن الخيرات من خلال إبرام عقود الشراكة وذلك لتعزيز مكانة صيدال في الأسواق العالمية.

ع – **مديرية التكوين** : تسهر على تحديد وتنفيذ برامج التكوين المخصصة لمستخدمي الشركة لتكوينهم وتحسين مستوياتهم .

هـ– **مديرية الشؤون القانونية** : تقوم بكل دراسة قانونية تهم صيدال وتضمن المساعدة القانونية لما يكلها إضافة إلى إعداد النصوص التشريعية و التنظيمية التي تدخل في إطار تنفيذ برامج العمل ، ودراسة ومتابعة النزاعات التي تكون المؤسسة طرفا فيها ، إضافة إلى دراسة عقود الشراكة.

مصانع الإنتاج مجمع صيدال لصناعة الأدوية :

يتضمن المجمع 7 وحدات إنتاج تتمثل في :

– **وحدةإنتاج المدية** : يقع مقره في المدية متخصص في إنتاج المضادات الحيوية : (البنيسيلنية Penicilliniques وغير البنسيلينية (من كبسولات Gélule ، قارورات للحقن ، Sirop ومشروب ، Comprimé أقراص ، pommade مراهم ، Injectable إضافة إلى إنتاج مواد أولية بالتجزئة En Vrac وكذا إنتاج مواد التعبئة ، و يعتبر مركب متكامل له قدرات هائلة لصناعة المواد ومواد التعبئة و المنتجات التامة الصنع ، ويضم مخابر للتحليل حديثة وكفاءات ومهارات عالية وخبرة كبيرة في إنتاج المضادات الحيوية ، يعتبر من أهم مصانع صيدال كما يواكب التقنيات الحديثة للمستعملة في الصناعة الصيدلانية خاصة في مجال المضادات الحيوية ، مجهز بجميع التجهيزات اللازمة لصناعة الأدوية و إعتماده على البحث والتطوير كأداة فعالة لتطوير منتجاته وتحقيق أكبر عائد من الأرباح.

–**مصنع دار البيضاء** : يقع في المنطقة الصناعية بالجزائر العاصمة ، من أقدم المصانع التابعة الفارمال سابقا ، لها دور رئيسي في تنفيذ العديد من عقود الشراكة الموقعة بين مجمع صيدال و الأطراف ، ينتج هذا المصنع مجموعة متنوعة من الأدوية من مختلف الأشكال : الأقراص المشروبات كبسولات ، مراهم ، أملاح ومحاليل الشرب وغيرها.

– **مصنع الحراش** : تأسس سنة 1971 يحتوي على أربع ورشات لإنتاج المشروب ، المحاليل ، المراهم و الأقراص.

– **مصنع جسر قسنطينة** : يتألف من قسمين مختلفين، الأول لتصنيع أشكال الدواء ، الأول لتصنيع أشكال الدواء (التحاميل Suppositoires ، الأمبوات Ampoule و الأقراص comprimés) ، الثاني ذو تكنولوجيا عالية وجد حديثة متخصصة في إنتاج الأكياس و الزجاجات يحتوي المصنع على مخبر المراقبة الجودة .

– **مصنع قسنطينة** : يقع في شرق الجزائر بولاية قسنطينة ، يحتوي على ورشتين متخصصتين في إنتاج الشراب و المحاليل، كما يحتوي على مصنع آخر متخصص في إنتاج الأنسولين للإستعمال البشري في ثلاثة أصناف : الأنسولين السريع ، الأنسولين المركب مزيج 25 و الانسولين القاعدي على شكل قارورات حقن.

– **مصنع عنابة** : يقع في ولاية عنابة متخصص في إنتاج أشكال الجرعات الجافة من أقراص وكبسولات.

– **مصنع شرشال** : يقع بالمنطقة الصناعية بشرشال ، يقوم بإنتاج كل من الشراب و الأدوية الجافة (أقراص كيس مسحوق ، وكبسولات) وكذا محلول مكثف لغسيل الكلى ، كما يحتوي على مخبر المراقبة الجودة مكلف بالتحاليل الفزيوكيميائية و الميكروبيولوجية.

المطلب الرابع : مهام و أهداف المجمع

يمكن تلخيص مجمل المهام و الأهداف فيما يلي :

– ضمان إستقلالها المالي و الإستدامة في توازنها المالي ، و التأكد من أجل تحسين القدرة التنافسية بشكل مستمر لمنتجاتها ، وتحقيق أهداف النمو وتطوير مواردها البشرية.

– تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الدولة بصفتها المساهم الأساسي في المجمع

– التخصص في توفير المنتجات الطبية.

– المساهمة في الحد من الواردات.

– التفتح على الأسواق الخارجية.

– زيادة درجة رضا للمستهلك.

إستراتيجيات المجمع :

يتمثل الهدف الاستراتيجي للمجمع في تعزيز مكانته الرائدة في مجال إنتاج الأدوية الجنيسة ، و بالتالي المساهمة في تنفيذ السياسة الوطنية للأدوية المنجزة من قبل السلطات العمومية وذلك بإتباع الإستراتيجيات التالية :

- الحصول على تمويلات إضافية : الرفع من رأسمال المجمع عن طريق الخوصصة الجزئية ودخول البورصة.

- زيادة القدرة الإنتاجية ، تحسين الجودة والنوعية بالإعتماد على وسائل إنتاج حديثة و طرق تسيير فعالة وتكثيف عمليات البحوث والتطوير و الإستفادة من التكنولوجيا المتطورة.

- تكثيف المجهودات التسويقية ، والقيام بدراسات سوق من كل الجوانب.

المبحث الثاني: بطاقة فنية لوحدة إنتاج الأدوية بالمدية

المطلب الأول : تعريف وحدة إنتاج الادوية المدية

يعتبر وحدةالإنتاج (صيدال) بالمدية مؤسسة عمومية إقتصادية ذات أسهم رأس مال إجتماعي يقدر ب 2.5 مليار دينار جزائري ، تم إنشاؤه سنة 1984 م متحصل على شهادة الجودة إيزو 9002 سنة 1994 م ، وشهادة الجودة ايزو 9001 سنة 2000 م من الجمعية الفرنسية للتدقيق و الجودة ويتم تعريفه وفق المعطيات التالية :

ويتم تعريفه وفق المعطيات التالية :

- **المؤسسة** : م. ع. شركة ذات أسهم برأس مال قدره 2.500.000.000 دج
- **العنوان** : طريق الخميس ص . ب 33 المدية ، الجزائر
- **رقم السجل التجاري** :26/0800B342357
- **رقم الحساب البنكي** : ق. ش.ج المدية رقم:84/00400110401707760 1
- **الموقع الإلكتروني** : www.saidalgroup.dz

تقع الوحدة100 كلم جنوب الجزائر العاصمة على مساحة تقدر ب 33 هكتار ، يتوفر على :

– عمارتي إنتاج منتجات تامة الصنع تخصيص صيدلاني ، الأولى مكرسة لعائلة البنيسيلينية و الأخرى للمنتجات الغير البنيسيلينية

– عمارة الإنتاج المواد الأولية بالتجزئة عن طريق التركيب الكيميائي إنطلاقا من المنتجات المخمرة

– عمارة لتصنيع الأدوية المخمرة باستعمال طريقة التجزئة

– بالإضافة إلى مطبعة عامة ضرورية لمختلف وظائف التعبئة و التغليف و الخدمات

بدأ المركب بالإنتاج سنة 1988م ، و اختص في إنتاج الأشكال الجنيسة التالية : حقن ، كبسولات ،مراهيم ، مشروبات ، أقراص ، مساحيق

المطلب الثاني : تاريخ نشأة وحدة إنتاج الأدوية المدية

يمثل موقع إنتاج المدية مشروعا ضخما أسند إنجازه إلى المؤسسة الإيطالية CTIP لما تملكه هذه الأخيرة من خبرة وتكنولوجيا دقيقة فيما يخص المنشأت الصيدلانية ، وما تتميز به من خصوصيات وقد تم إنشاؤه عبر عدة خطوات اتخذتها الدولة الجزائرية و هي :

– في 1972/05/06 تم عرض مناقضة دولية بشأن إنشاء مركب للمضادات الحيوية ، وقد وقع إختيار المسؤولين على المؤسسة الإيطالية CTIP نظرا لعروضها المناسبة و المقبولة

– في 1977/05/05 تم التوقيع على عقد الإنجاز بين الجزائر و المؤسسة سابقة الذكر.

– في 1977/06/30 تسلمت المؤسسة إنجاز الشغل.

– في 1978/02/12 باشرت المؤسسة إنجاز الشغل.

وقد قدرت مدة الإنجاز ب 50 شهرا ، أي ما يعادل أربع سنوات و شهرين وقد قامت المؤسسة الإيطالية بإنجاز هذا المشروع بمشاركة بعض أهم المؤسسات الوطنية وهي :

– الشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONELGAZ

– الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية S.N.IC

– المؤسسة الوطنية الكيميائية E.D.I.C

بعد تسليم المشروع في 1982/04/12 تم وضعه تحت تصرف المؤسسة الوطنية للصناعات الكيميائية من أجل استغلاله في إنتاج مختلف المواد الكيميائية.

و في سنة 1986 بدأ استغلاله من طرف مؤسسة صيدال حيث خصص لإنتاج المضادات الحيوية تحت الرخصة الإيطالية LICENCE.I.BITALIE .

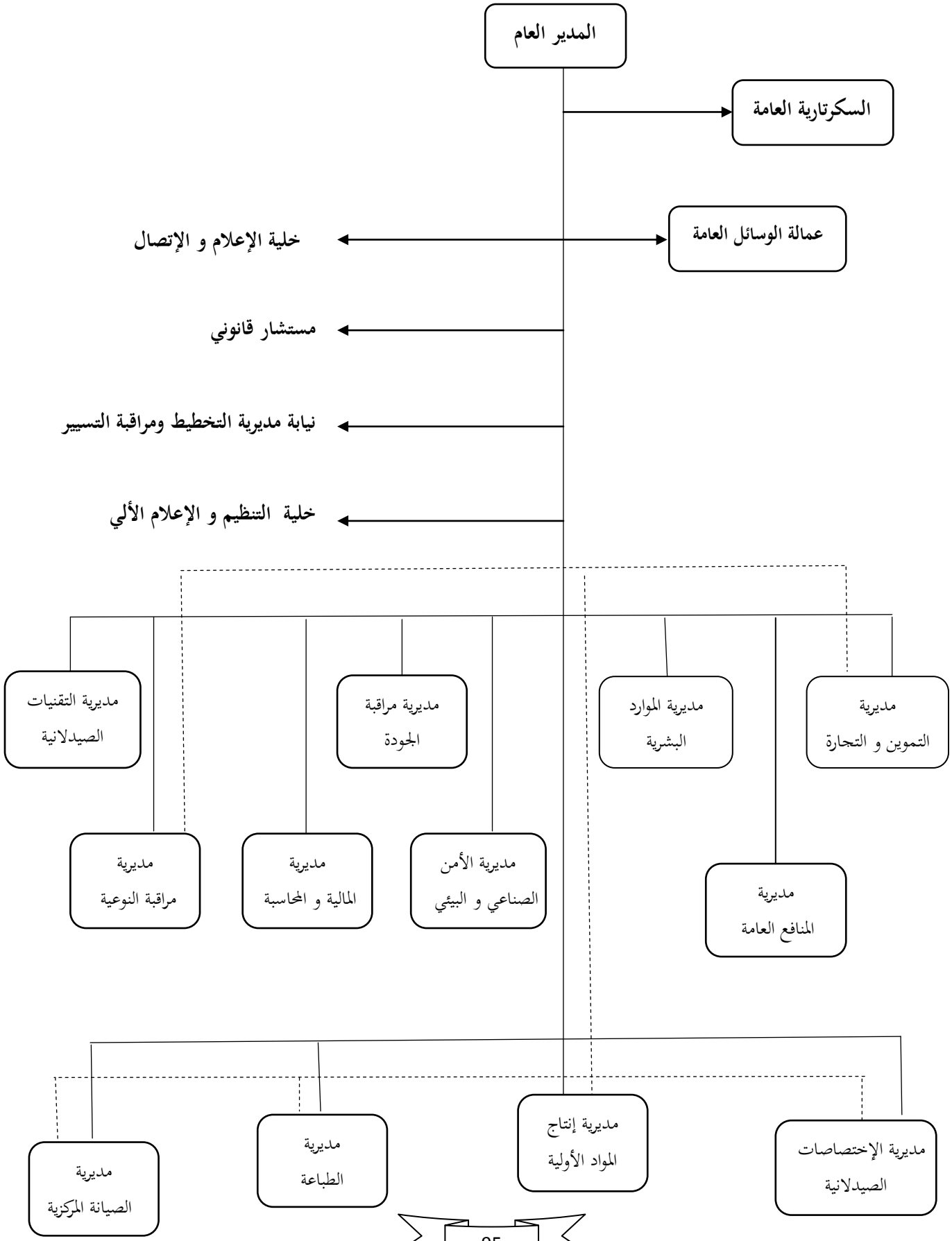
وفي يوم الثلاثاء 04 أكتوبر 1988 دشن المركب من طرف رئيس الجمهورية الراحل " الشاذلي بن جديد.

وفي نفس السنة قامت المؤسسة الوطنية للصناعة الكيميائية بتحويل مركب المضادات الحيوية إلى مؤسسة جديدة تحت إسم صيدال لكن بعد إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية تم تحويله إلى وحدة من فروع مجمع صيدال ككل وقد دخل الوحدة بصفة رسمية في إستقلالية التسيير في 1998/02/02 تحت إسم وحدة "أنتيبيوتيكال "

إبتداء من تاريخ 2014/01/01 تم حل و إدماج المؤسسة العمومية الاقتصادية أنتيبيوتيكال ضمن المؤسسة العمومية الاقتصادية شركة ذات أسهم المسماة المجموعة الصناعية صيدال.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لوحدة إنتاج الأدوية المدية

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لوحدةالإنتاج بالمدية


المدير العام
السكرتارية العامة
عمالة الوسائل العامة
خلية الإعلام و الإتصال
مستشار قانوني
نيابة مديرية التخطيط ومراقبة التسيير
خلية التنظيم و الإعلام الألي
مديرية التقنيات الصيدلانية
مديرية مراقبة الجودة
مديرية الموارد البشرية
مديرية التموين و التجارة
مديرية مراقبة النوعية
مديرية المالية و المحاسبة
مديرية الأمن الصناعي و البيئي
مديرية المنافع العامة
مديرية الصيانة المركزية
مديرية الطباعة
مديرية إنتاج المواد الأولية
مديرية الإختصاصات الصيدلانية

يمكن توضيح مهام كل من المدير العام والمديريات المساعدة له كالتالي :

1): الإدارة العامة للموقع :

1. الرئيس المدير العام : مهمته إدارة وضع سياسات منبثقة من الاستراتيجيات العامة للمجمع على المدى القصير ، المتوسط و البعيد من أجل ضمان نمو إقتصادي وتوسيع الوحدة.

2. خلية الإعلام والإتصال: من مهامها وضع خطط إتصالية داخلية للوحدةبالتناسب . مع السياسات الإتصالية العامة.

3. خلية التنظيم والإعلام الآلي : تتابع تكيف الهياكل المنتظمة ونظم المعلومات مع السياسات التنظيمية للوحدةو المجمع ككل.

4. المساعد القانوني : مهمته التكفل بالدفاع عن مصالح الوحدةومتابعة القضايا القانونية والقضائية الخاصة بالمؤسسة.

5. مساعد العلاقات الخارجية : مكلف بتحضير الملفات المرتبطة بالمهام الخارجية وتقديم معلومات عن المؤسسة المنافسة والمتعاقدة معها وكذا العلاقات مع الزبائن و الموردين و الشركاء.

6. خلية المشاريع : مهمتها متابعة إنجاز المشاريع الجديدة داخل الوحدة، خاصة مشاريع الشراكة.

7. مديرية الوسائل العامة : تقع على عاتق هذه المديرية القيام بتزويد الوحدة ككل بالوسائل المكتبية المتعددة مثل المكاتب ، الأقلام ، الأوراق ، أجهزة الإعلام الآلي ، وسائل التنظيف ، كما تعد مسؤولة عن تسيير حظيرة النقل .

8. المساعد المكلف بالبيئة : مكلف بتطبيق سياسات البيئة المتبعة من طرف الوحدةعلى جميع المستويات.

9. خلية التدقيق و المراجعة والتحليل الشامل : مهمتها الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات ووضع لوحات خاصة بتسيير الموقع.

2) : المديريات الأساسية وتتمثل في :

1- مديرية التقنيات الصيدلانية : مهمتها ضمان تطبيق مجموعة القواعد التقنية و الإدارية بهدف حماية الصحة.

2- مديرية الإختصاصات الصيدلانية : هدفها إنتاج مختلف الأنواع من الأدوية بالجودة و الكمية المحددتين.

3- مديرية مراقبة النوعية : مهمتها ضمان الرقابة على إنتاج المواد الأولية (شروط التخزين ومحيط العمل) ومراقبة نوعية إنتاج المنتجات تامة الصنع.

4- مديرية الصنع المركزية : مهمتها الحفاظ على آلات المصنع قصد المساعدة في عملية الإنتاج ، والقيام بصيانة وتصليح الآلات المعطلة.

5- المديرية المالية و المحاسبة : تقوم ب :

- التسيير المالي للمؤسسة.
- إدارة التدفقات النقدية.
- إنجاز العمليات للخزينة.
- التعامل مع الموردين في المجال المالي كالقروض ... إلخ.
- المحاسبة العامة للمخزونات.

6- مديرية الموارد البشرية : تقوم ب :

- تكوين العمال.
- مراجعة تنظيم الهياكل بالمركب (الوحدة).
- تسيير فعلي للعمال (الأجور ، العطل ، المرض ..... إلخ).
- ضبط وتحسين كيفيات التسيير.
- إختيار وتعيين العمال وترقيتهم.

7- مديرية التموين والتجارة : تقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار ، مواد التعليب ، مستهلكات المخابر وغيرها من الوسائل اللازمة للإنتاج ،كما يقع على عاتقها القيام بعملية التفاوض مع الموردين وتثبيت عقود الشراء.

8-المديرية التقنية الصيدلانية : هذه المديرية تقوم على مراقبة وتدقيق وفحص المواد الصيدلانية التي تصنع داخل المركب ، وهي بهذا تساهم في ضمان النوعية.

9- مديرية المخابر : مهمتها القيام بتحليل الأدوية ، مراقبة النوعية وضمان الجودة.

10- مديرية الطباعة : هذه المديرية تقوم بإنجاز كل وسائل الطباعة المستعملة في الإنتاج مثل الغلافات ، أوراق كيفية إستعمال الدواء (NOTICE) ... إلخ ،كما تختص في طباعة المنشورات الخاصة بالزبائن ، وتعمل هذه المديرية بصفة مستمرة على تطوير النوعية وتلبية حاجيات المركب بالإضافة إلى تطوير العلاقات مع مؤسسات أخرى خارج الوطن .

11- مديرية إنتاج المواد الأولية : تقوم ب :

إنتاج المواد الأولية التي تدخل بدورها في إنتاج الأدوية مثل (البنسيلين Penicilline ، أمبسيلين Ampicilline ، الأموكسيلين Amoxicilline ...إلخ)

مراقبة الإنتاج والتحكم في تسيير الإنتاج ، مع العلم أن المواد الأولية المنتجة تستهلك على مستوى الوحدة ، كما انها تباع أيضا للدول الأخرى مثل إيطاليا ، الهند ، الصين ، الأردن ، . وغيرها .

المطلب الرابع : أهداف الأساسية للوحدة

تعددت أهداف الوحدة إلى أهداف اقتصادية وأخرى إجتماعية تذكر منها :

1 -الأهداف الاقتصادية : تتمثل في زيادة المردودية لأجل المنافسة ، البحث و التطوير في جميع المجالات وخاصة المجال الصيدلاني ، تحقيق أقصى ربح وتعظيمه ، تحقيق نتائج صافية ورأس مال صافي لتحقيق الإستقلالية المالية.

ومن أجل أن يتمكن الوحدة من الإندماج الكلي و التام في سياسة إقتصاد السوق و التحكم في مسار المنافسة :

- ✓ تحسين نظام التموين وذلك باللجوء إلى إستعمال تدقيق الحسابات و التصديق عليها للممولين المحليين والأجانب.
- ✓ تحسين جهاز الإنتاج و الإستغلال الأمثل لقدراته الإنتاجية بالخصوص فيما يتعلق بالمنتجات ذات الإستهلاك الواسع .
- ✓ تطوير سياسة ترقية المنتجات.
- ✓ تحسين العلاقة مع الزبائن.
- ✓ إدخال شبكة معلوماتية في تسيير الهياكل.

– الأهداف الاجتماعية : تتمثل في :

- ✓ توفير مناصب شغل.
- ✓ تحسين الرواتب حسب الوظائف مع العاملين.
- ✓ منح تحفيز للعاملين.
- ✓ المساهمة المالية.
- ✓ الترقية.

المبحث الثالث: إعداد الموازنات وتحليل الإنحرافات لتقييم أداء المؤسسة

سنقوم في هذا المبحث بتقييم أداء وحدةإنتاج الأدوية بالمدية لسنة (2023,2022) وقد تم اختيار هذه السنوات للدراسة باعتبارها تتضمن أحدث المعطيات في المؤسسة، وستعتمد الدراسة على استخدام الموازنات التقديرية التي تعتمدها المؤسسة لتقييم أداءها وذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء الموازني معتمدين في ذلك على البيانات المتحصل عليها من طرف المؤسسة.

المطلب الأول: الموازنات التي تعدها المؤسسة

يعتمد وحدةإنتاج الأدوية بالمدية التابع لمجمع صيدال على موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج بصفة رئيسية باعتباره مؤسسة إنتاجية بدرجة الأولى.

و سنقوم في هذا المطلب بتقديم بعض منتجات التي ينتجها وحدةإنتاج الأدوية بالمدية والمعتمدة في الدراسة مع الموازنات التي تعتمدها المؤسسة.

1): قائمة المنتجات المعتمدة في الدراسة

ينتج وحدةإنتاج الأدوية بالمدية التابع لمجمع صيدال حوالي أكثر من 60 منتج، وقد اعتمدنا في دراستنا على عينة عشوائية تتضمن 8 منتجات كالتالي:

الجدول رقم (01): قائمة المنتجات المعتمدة في الدراسة

البيان	قائمة المنتجات المعتمدة في الدراسة
01	Ximalex
02	Alerfene
03	Clopramid 125ml
04	Betasone 0.05%
05	Betasone 0.1%

06	Betacyl 0.05%
07	Lamidaz 1%
08	Ketoskin 2%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

2): موازنة المبيعات للمنتجات المعتمدة في الدراسة لسنة (2022-2023)

تعتبر موازنة المبيعات عملية تقدير وتخطيط للمبيعات المتوقعة لفترة زمنية محددة، وتشمل توقعات الإيرادات من المبيعات للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة خلال هذه الفترة.

و في هذه الحالة سنقوم بتقديم بعض البيانات المتعلقة بالمبيعات الحقيقية والتقديرية للمنتجات المعتمدة في الدراسة كالآتي:

1) مبيعات سنة 2022

الجدول رقم (02): المبيعات الحقيقية و التقديرية لسنة 2022

المنتجات	المبيعات لسنة 2022			
	المبيعات الحقيقية		المبيعات التقديرية	
	السعر الحقيقي	الكمية الحقيقية	السعر التقديري	الكمية التقديرية
Ximalex	238	637133	238	950000
Alerfene	272	348643	272	332500
Clopramid 125ml	130	1182635	130	950000
Betasone 0.05%	207	890639	207	665000
Betasone 0.1%	89	584088	89	475000
Betacyl 0.05%	85	187224	85	285000
Lamidaz 1%	85	488579	85	380000
Ketoskin 2%	154	598322	154	617500
المجموع	1260	4917263	1260	4655000

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

2) مبيعات سنة 2023

الجدول رقم (03): المبيعات الحقيقية و التقديرية لسنة 2023

المنتجات	المبيعات لسنة 2023			
	المبيعات الحقيقية		المبيعات التقديرية	
	السعر الحقيقي	الكمية الحقيقية	السعر التقديري	الكمية التقديرية
Ximalex	238	1441315	238	760000
Alerfene	272	512165	272	285001
Clopramid 125ml	130	1190665	130	1140000
Betasone 0.05%	207	725074	207	760000
Betasone 0.1%	99	854059	99	475000
Betacyl 0.05%	125	92502	125	161025
Lamidaz 1%	122	335204	122	475000
Ketoskin 2%	160	1200516	160	665000
المجموع	1353	6351500	1353	4721026

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

3): موازنة الإنتاج للمنتجات المعتمدة في الدراسة لسنة (2022-2023)

تعتبر موازنة الإنتاج عملية تخطيط وتقدير لكميات الإنتاج المتوقعة للمنتجات أو الخدمات التي ستُنتج خلال فترة زمنية محددة. تهدف موازنة الإنتاج إلى تحديد الكميات المناسبة للإنتاج بناءً على الطلب المتوقع والموارد المتاحة، مما يساعد في تحقيق التوازن بين العرض والطلب وتحقيق الأهداف الإنتاجية والمالية للمؤسسة.

و في هذه الحالة سنقوم بتقديم بعض البيانات المتعلقة بالإنتاج الحقيقي والتقديري للمنتجات المعتمدة في الدراسة كالآتي:

1) إنتاج سنة 2022

الجدول رقم (04):الإنتاج الحقيقي و التقديري لسنة 2022

المنتجات	الإنتاج لسنة 2022	
	الإنتاج الحقيقي	الإنتاج التقديري
Ximalex	339840	873000
Alerfene	273259	339500
Clopramid 125ml	897741	970000
Betasone 0.05%	688943	679000
Betasone 0.1%	575016	485000
Betacyl 0.05%	153124	291000
Lamidaz 1%	461351	388000
Ketoskin 2%	544361	630500
المجموع	3933635	4656000

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

2) إنتاج سنة 2023

الجدول رقم (05):الإنتاج الحقيقي و التقديري لسنة 2023

المنتجات	الإنتاج لسنة 2023	
	الإنتاج الحقيقي	الإنتاج التقديري
Ximalex	1653390	885286
Alerfene	518882	396083
Clopramid 125ml	1355517	1455000
Betasone 0.05%	743602	970000
Betasone 0.1%	783624	499569
Betacyl 0.05%	114119	315250
Lamidaz 1%	379134	565833
Ketoskin 2%	*1339764*	*848750*
المجموع	6888032	5935771

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

المطلب الثاني: تحليل إنحراف رقم الأعمال للمنتجات المعتمدة في الدراسة لسنة (2022-2023)

تحليل إنحراف رقم الأعمال هو عملية تحليل تفصيلي للإختلافات بين النتائج الفعلية لعمليات الأعمال (مثل المبيعات، التكاليف، الأرباح، الإنتاج، إلخ) والنتائج المتوقعة أو المستهدفة. يهدف هذا التحليل إلى فهم أسباب هذه الاختلافات وتحديد مدى تأثيرها على أداء المؤسسة.

وفي هذا المطلب سنقوم بحساب وتحليل إنحراف رقم الأعمال للمنتجات المعتمدة في الدراسة لسنة (2022-2023)

1): تحليل إنحراف رقم الأعمال لسنة 2022

يحسب إنحراف رقم الإعمال بالعلاقة التالية:

= (المبيعات الفعلية – المبيعات التقديرية)

= (الكمية الحقيقية x السعر الحقيقي) – (الكمية التقديرية x السعر التقديري)

الجدول رقم (06):إنحراف رقم الأعمال لسنة 2022

المنتجات	إنحراف رقم الأعمال لسنة 2022			
	رقم الأعمال الحقيقي	رقم الأعمال التقديري	الإنحراف	
			+	-
Ximalex	147809092	226214000		78404908
Alerfene	95604201	90573000	5031201	
Clopramid 125ml	153392046	123129500	30262546	
Betasone 0.05%	184574059	137721500	46852559	
Betasone 0.1%	52246951	42488750	9758201	
Betacyl 0.05%	15850453	24128100		8277647

Lamidaz 1%	41760247	32482400	9277847	
Ketoskin 2%	91878380	94823300		2944920
المجموع	783115429	771560550	11554879	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

نلاحظ أن المؤسسة استطاعت تحقيق رقم أعمال إيجابي لسنة 2022 بقيمة **11554879 ون** في المنتجات المذكورة وهو يعتبر إنحراف ملائم وهذا راجع لزيادة المبيعات الفعلية عن المبيعات المقدرة في أغلب المنتجات خاصة المنتجين **Clopramid 125 ml**و**Betasone 0.05%** وبالعموم يشير هذا إلى أن التقديرات التي قامت بها المؤسسة تقديرات سليمة وكذا لديها فريق عمل ذو كفاءة جيدة في عملية التخطيط وبصفة عامة هي نتيجة إيجابية للمؤسسة.

2): تحليل إنحراف رقم الأعمال لسنة 2023

يحسب إنحراف رقم الإعمال بالعلاقة التالية:

= (المبيعات الفعلية – المبيعات التقديرية)

= (الكمية الحقيقية x السعر الحقيقي) – (الكمية التقديرية x السعر التقديري)

الجدول رقم (07):إنحراف رقم الأعمال لسنة 2023

المنتجات	إنحراف رقم الأعمال لسنة 2023			
	رقم الأعمال الحقيقي	رقم الأعمال التقديري	الإنحراف	
			+	-
Ximalex	343822399	180971197	162851202	
Alerfene	139783304	77634000	62149304	
Clopramid 125ml	154911325	147755399	7155926	

Betasone 0.05%	150188857	157396000		7207143
Betasone 0.1%	84724425	47048755	37675670	
Betacyl 0.05%	11565637	18767464		7201827
Lamidaz 1%	40994790	56781501		15786711
Ketoskin 2%	193271063	107058354	86212709	
المجموع	1119261800	793412670	325849130	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

نلاحظ أن المؤسسة حققت إنحرافا إيجابيا لسنة 2023 بقيمة **325849130 ون** وهو إنحراف مقبول و ملائم يزيد عن سنة 2022 وهذا راجع إلى قدرة المؤسسة على مراجعة بعض التفاصيل لضبط تقديراتها و زيادة كفاءة فريق عملها في عملية التخطيط مما مكنها من مضاعفة رقم أعمالها لهذه السنة.

كما ينقسم إنحراف رقم الأعمال على إنحراف السعر و إنحراف الكمية اللذان يشكلان موازنة المبيعات .

1): تحليل إنحراف السعر لسنة (2022-2023)

1) تحليل إنحراف السعر لسنة 2022

ويحسب إنحراف السعر بالعلاقة التالية:

= (السعر الحقيقي – السعر التقديري) x الكمية الحقيقية

الجدول رقم (08):إنحراف السعر لسنة 2022

المنتجات	إنحراف السعر لسنة 2022				
	السعر الحقيقي	السعر التقديري	الكمية الحقيقية	الإنحراف	
				+	-

Ximalex	238	238	637133	00	/
Alerfene	272	272	348643	00	/
Clopramid 125ml	130	130	1182635	00	/
Betasone 0.05%	207	207	890639	00	/
Betasone 0.1%	89	89	584088	00	/
Betacyl 0.05%	85	85	187224	00	/
Lamidaz 1%	85	85	488579	00	/
Ketoskin 2%	154	154	598322	00	/
المجموع	1260	1260	4917259	00	/

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

نلاحظ أنه لاتوجد فروقات في الأسعار لأن الأسعار مقننة أي أن السعر المقدر يساوي السعر الحقيقي .

2) تحليل إنحراف السعر لسنة 2023

ويحسب إنحراف السعر بالعلاقة التالية:

= (السعر الحقيقي – السعر التقديري) x الكمية الحقيقية

الجدول رقم (09):إنحراف السعر لسنة 2023

المنتجات	إنحراف السعر لسنة 2023				
	السعر الحقيقي	السعر التقديري	الكمية الحقيقية	الإنحراف	
				+	-

Ximalex	238	238	1441315	00	/
Alerfene	272	272	512165	00	/
Clopramid 125ml	130	130	1190665	00	/
Betasone 0.05%	207	207	725074	00	/
Betasone 0.1%	99	99	854059	00	/
Betacyl 0.05%	125	125	92502	00	/
Lamidaz 1%	122	122	335204	00	/
Ketoskin 2%	160	160	1200516	00	/
المجموع	1353	1353	6351500	00	/

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

نلاحظ كذلك أنه لاتوجد فروقات في الأسعارلسنة 2023 لأن الأسعار مقننة أي أن السعر المقدر يساوي السعر الحقيقي.

2): تحليل إنحراف الكمية لسنة (2022-2023)

1) تحليل إنحراف الكمية لسنة 2022

ويحسب إنحراف الكمية بالعلاقة التالية:

= (الكمية الحقيقية – الكمية التقديرية) x السعر التقديري

الجدول رقم (10):إنحراف الكمية لسنة 2022

المنتجات	إنحراف الكمية لسنة 2022				
	الكمية الحقيقية	الكمية التقديرية	السعر التقديري	الإنحراف	
				+	-
Ximalex	637133	950000	238		74462346
Alerfene	348643	332500	272	4390896	
Clopramid 125ml	1182635	950000	130	30242550	
Betasone 0.05%	890639	665000	207	46707273	
Betasone 0.1%	584088	475000	89	9708832	
Betacyl 0.05%	187224	285000	85		8310960
Lamidaz 1%	488579	380000	85	9229215	
Ketoskin 2%	598322	617500	154		2953412
المجموع	4917259	4655000	1260	14552048	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

نلاحظ أن الإنحراف الإجمالي بالنسبة للكمية سنة 2022 موجب بقيمة 14552048 دج وهذا راجع إلى الإنحرافات الموجبة التي تم تحقيقها في أغلب المنتجات نظرا لزيادة الكمية الحقيقية عن الكمية المقدرة وهي إنحرافات ملائمة ماعدا المنتجات **Ximales** و **Ketoskin**التي حققت إنحرافات سالبة وبالعموم إستطاعت المؤسسة الوصول إلى الهدف المسطر نتيجة تقديرها السليم لكمياتها المباعة لهذه السنة.

ومع تعدد المنتجات المدروسة يقتضي الأمر حساب فرق آخر من الفروقات وهو فرق التشكيلة.

حساب فرق التشكيلة:

$$E / C = (\bar{p}_{prea} - \bar{p}_p) \Sigma Q_R$$

سعر البيع المتوسط التقديري والمناسب للحجم الحقيقي:

$$\bar{p}_{prea} = \frac{\sum p_p * Q_R}{\sum Q_R} = \frac{929361591}{4917259} = 189$$

سعر البيع المتوسط التقديري:

$$\bar{p}_p = \frac{\sum p_p * Q_p}{\sum Q_p} = \frac{543843650}{4655000} = 116.83$$

$$E/C = (189-116.83) * 4917259 = 354878582.03$$

نلاحظ أن الإنحراف ملائم وهنا نستطيع القول أن المؤسسة وفقت في تركيبة منتجاتها الموجهة للبيوع

2): تحليل إنحراف الكمية لسنة 2023

1) تحليل إنحراف الكمية لسنة 2023

ويحسب إنحراف الكمية بالعلاقة التالية:

= (الكمية الحقيقية– الكمية التقديرية) x السعر التقديري

الجدول رقم (11):إنحراف الكمية لسنة 2023

المنتجات	إنحراف الكمية لسنة 2023				
	الكمية الحقيقية	الكمية التقديرية	السعر التقديري	الإنحراف	
				+	-
Ximalex	1441315	760000	238	162152970	
Alerfene	512165	285001	272	61788608	
Clopramid 125ml	1190665	1140000	130	6586450	
Betasone 0.05%	725074	760000	207		7229682
Betasone 0.1%	854059	475000	99	37526841	
Betacyl 0.05%	92502	161025	125		8565375
Lamidaz 1%	335204	475000	122		1755112
Ketoskin 2%	1200516	665000	160	85682560	
المجموع	6351500	4721026	1353	320887260	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

نلاحظ ان المؤسسة حققت لسنة 2023 إنحراف كمية موجب بقيمة **337539163.4**

ويعتبر إنحرافا ملائما وهذا بفضل الفوارق الكبيرة المحققة في المنتجات **Ximales** و **Alerfene** و **Betasone 0.1%** و **ketoskin2%**بحيث يوجد فرق إيجابي كبير بين الكميات الفعلية والكميات المقدرة وهذا يعود إلى قدرة المؤسسة على التقدير الجيد ومضاعفة كمية المبيعات لهذه السنة.

حساب فرق التشكيلة:

$$E / C = (\bar{p}_{prea} - \bar{p}_p) \Sigma Q_R$$

$$E / C = (175.75-168.27) * 6351500$$

$$E / C = 47509220$$

نلاحظ أن الإنحراف ملائم وهنا نستطيع القول أن المؤسسة وفقت في تركيبة منتجاتها الموجهة للبيوع.

المطلب الثالث: تحليل إنحراف موازنة الإنتاج لسنة(2022-2023)

يعتمد تحليل إنحراف تكلفة الإنتاج على الفارق الحاصل بين تكلفة الإنتاج الحقيقي وتكلفة الإنتاج التقديري وذلك يساعد المؤسسة على معرفة قدرتها على التنبؤ بتكاليف إنتاجها مما يمكنها من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

تحليل إنحراف تكلفة الإنتاج لسنة (2022-2023)

يحسب إنحراف تكلفة الإنتاج بالعلاقة التالية:

= (تكلفة الإنتاج الحقيقي –تكلفة الإنتاج التقديري)

الجدول رقم (12):إنحراف تكلفة الإنتاج لسنة (2022-2023)

المنتجات	إنحراف تكلفة الإنتاج لسنة2022			إنحراف تكلفة الإنتاج لسنة2023		
	تكلفة الإنتاج الحقيقي	تكلفة الإنتاج التقديري	الإنحراف	تكلفة الإنتاج الحقيقي	تكلفة الإنتاج التقديري	الإنحراف
Ximalex	189	189	00	189	189	00
Alerfene	227	227	00	227	227	00
Clopramid	108	108	00	108	108	00

						125ml
00	172	172	00	172	172	Betasone 0.05%
00	74	74	00	74	74	Betasone 0.1%
00	70	70	00	70	70	Betacyl 0.05%
00	71	71	00	71	71	Lamidaz 1%
00	127	127	00	127	127	Ketoskin 2%
00	1047	1047	00	1047	1047	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

نلاحظ أنه لايوجد فوارق في الإنتاج لأن تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة ثابتة.

ملاحظة: تشمل تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة كل من تكلفة اليد العاملة والمواد الأولية وتكاليف الصناعية الغير مباشرة .

خلاصة الفصل:

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة (صيدال) وحدةإنتاج الأدوية – المدية، يتضح لنا من خلال استخدام نظام الموازنات لفترة (2022-2023)، أن المؤسسة تقوم بإعداد موازنة تقديرية سنوية تتعلق بالمبيعات ،حيث تقوم بتقدير حجم المبيعات وفقا لتقديرات السنة السابقة ، كما أن المؤسسة تعد موازنة الإنتاج كونها مؤسسة إنتاجية من الدرجة الأولى.

ومن خلال دراسة وتحليل إنحرافات الموازنات المتعلقة بالمؤسسة،تبين أن هذه الأخيرة لديها القدرة في التحكم في إيراداتها وكمية إنتاجها، رغم إستخدامها للطرق التقليدية في إعداد موازناتها وهذا راجع إلى مراجعتها لتقديرات السنوات السابقة لذا تمكنت من تحقيق نتائج مرغوبة.

خاتمة

خاتمة :

من خلال دراستنا توصلنا لأهمية إستخدام نظام التسيير الموازناتي وضرورته كأداة من أدوات مراقبة التسيير في مراقبة الأداء وتقييمه وتقصي الإنحرافات ومعالجتها وتحديد نقاط القوة و الضعف للمؤسسة بالإضافة إلى أنه عملية تخطيط يساعد في رسم الخطط ومراقبة تنفيذها وتحديد المسؤوليات على كفاة المستويات الإدارية وبالتالي إتخاذ قرارات سليمة تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.

هذا ما تم توضيحه في الدراسة الميدانية كون مؤسسة وحدة صيدال وحدةإنتاج الأدوية تعتمد عليه في تحديد التكاليف والإيردات خاصة أنها تركز على موازنة البيوع و الإنتاج لأنها تمثل إيراداتها.

إختبار صحة الفرضيات :

بعد قيامنا بالدراسة النظرية والميدانية يمكننا اختبار صحة الفرضيات على النحو التالي :

الفرضية الأولى :الموازنة هي خطة (أو برنامج) للعمل في فترة مستقبلية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمؤسسة معينة ، في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة ، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدما ، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف.

وكذلك تساعد الإدارة على التخطيط والتنسيق والتوجيه والرقابة على العمليات في المؤسسة، ومنه نؤيد الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية : تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، ويتم تقييمه من خلال قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية، ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفا في عملية التخطيط ومن ثمة إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرارات ومنه نؤيد الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة : إن مؤسسة (صيدال) وحدةإنتاج الأدوية بالمدية لا زلت تعتمد على الطرق التقليدية في إعداد موازناتها وذلك لأن المكلف بإعداد الموازنة يكتفي بطلبيات المقدمة سلفا ويضعها كتقديرات دون الإعتماد على الطرق العلمية الحديثة ومنه لا نؤيد الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة :

-تعتبر الموازنة التقديرية أفضل الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة في إعداد خططها ومتابعة تنفيذها، فضلا عن المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة مما يساعدها في إجراء التعديلات اللازمة لبلوغ الأهداف المرجوة.

-تعد الموازنة التقديرية أداة للتخطيط فهي تساعد المؤسسة في تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينها من خلال تحديد الخطط وسياسات العمل.

-تعتبر الموازنة أداة رقابة فعالة لدورها الهام في تقصي الإنحرافات ومعرفة أسبابها ومعالجتها في الوقت المناسب وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة.

-يمثل الأداء توظيف المؤسسة لمواردها وإستغلالها أفضل إستغلال وفق معايير محددة ومتوازنة مع توفر عنصري الكفاءة والفعالية في التنفيذ من أجل تحقيق أهدافها والإستمراريةفي المنافسة.

-عملية تقييم الأداء عملية ضرورية في المؤسسة الإقتصادية من خلال قياس النتائج ومقارنتها بالأهداف المخططة مسبقا ومعرفة مدى كفاءة الفعالية في التنفيذ وكذا مراقبة نسبة التطور والإنجاز على كافة المستويات الإدارية في المؤسسة.

أما بالنسبة للدراسة الميدانية توصلنا إلى ما يلي :

-تعتمد المؤسسة محل الدراسة على موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج لكونها تمثل إيراداتها كما تعتبر مؤسسة إنتاجية من الدرجة الأولى.

-تطور في كميات الإنتاج والبيوع لسنة 2023 بسبب ارتفاع في الطلب من الزبائن هذا ما يعكس زيادة رقم الأعمال.

-المؤسسة لا تستعمل الطرق الحديثة في إعداد الموازنات وتقتصر فقط على الطرق التقليدية.

-الموازنات التي تعدها المؤسسة تعتمد على خبرة المكلف بمراقبة التسيير في التقدير مما يؤدي إلى عدم القدرة على تحديد الفعالية.

-لدى المؤسسة نظام رقابة فعال وجيد نظرا للنتائج المحققة.

إقتراحات الدراسة:

من خلال دراستنا و ومن خلال النتائج المتحصل عليها سنحاول إعطاء بعض النقاط او إقتراحات يمكن أن تساعد المؤسسة :

-يجب على المؤسسة إعطاء أهمية أكثر للموازنات وإستغلال تطور التكنولوجيا في توفير أساليب علمية وإحصائية دقيقة في إعداد الموازنات.

-تخصيص قسم في المؤسسة لإعداد الموازنات متكون من موظفين يمتلكون الكفاءة والخبرة في مجال الموازنة التقديرية وتوفير كافة الظروف الملائمة مثل توفير أجور مناسبة والترقيات للتحفيز،مع تزويدهم بكافة المعلومات والبيانات عن كل الأقسام التي لها علاقة بإعداد الموازنات كقسم المبيعات ، قسم الإنتاج، قسم الجودة، قسم الموارد البشرية من أجل تسهيل عملية تحليل الإنحرافات ومعرفة أسبابها.

-إعداد موازنات شاملة تشمل كل أنواع الموازنات من أجل الوصول إلى نتائج أكثر دقة.

-توفير قاعدة بيانات مالية و إحصائية، من أجل تسهيل عمليات التخطيط والرقابة والتنسيق وتقدير الموازنات بشكل أفضل.

-تفعيل الرقابة بصفة دورية من أجل عملية تقييم الأداء ومعرفة مدى نسبة التطور والإنجاز.

آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع "إستخدام الموازنة التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية"يمكننا طرح بعض المواضيع التي من شأنها توسيع المجال المعرفي للموازنات التقديرية على النحو التالي :

-دور الموازنة التقديرية في التأثير على قرارات المؤسسة الإقتصادية.

-الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط وزيادة كفاءة المؤسسات الإقتصادية.

- الموازنة التقديرية ودورها في التنسيق بين المستويات الإدارية.

قائمة المصادر والمراجع

1 – الكتب :

1- المنظمة العربية لتنمية الإدارة، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، الإمارات العربية المتحدة، 2009.

2- أمين السيد أحمد لطفي، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2011.

3- محمد عبد الغني، الجودة في إدارة وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

4- توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، جامعة الزقايق، مصر، 2004.

5- جاري ديسلر، إدارة الموارد البشرية، تم التعريب بواسطة د. محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2015.

6- حسينة جوجو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، الطبعة الأولى، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.

7- خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة العربية، بيروت،1975.

8- خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستثمارات الادارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، د.م الشركة العربية المتحدة،2006.

9- خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الإقتصادية المستقلة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011.

10- كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم الأداء المؤسسات الحكومية والغير حكومية، مكتبة نيسان للطباعة والنشر، فلسطين، غزة، 2018.

11- زهير ثابث، كيف تقيم أداء الشركات والعاملين؟، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، 2001.

12- خيضر و د. ياسين كاسب الحرشة، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، 2006.

13- محمد الكرخي، تقييم الأداء في الوحدات الإقتصادية، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

14- أسامة سعيد عبد الصادق، المراجعة الإستراتيجية والادارية والتحليلية، الطبعة الأولى، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، 2022/2021.

15- أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

16- سليمان مصطفى الدلاهمة، المحاسبة الادارية، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، عمان، 2014.

17- طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

18- طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

19- عطية عبد الحي مرعي، المحاسبة الإدارية أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات و الرقابة وتقييم الأداء، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2008.

20- فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2001.

21- محمد سامي راضي و د. وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2001.

22- محمد سامي راضي ود. وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.

23- محمد هاني محمد، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الثانية، دار المعتز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

24- محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002/2001.

25- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2014.

26- ناجي شايب الركابي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، بغداد، العراق، 2020.

27- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003.

28- ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية مؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

29- نعيمة يحياوي و زكري مقري، التحولات الكبرى في مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع، باتنة ، الجزائر، 2015.

30- نزار عوني، تنمية الأداء الوظيفي والإداري، الطبعة الأولى، دار دجلة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

31- هيتجر د. ليتراي، ماتو شد سيرج، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 1988.

32- يحي محمد أبو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، دار الأمين للنشر والتوزيع، القاهرة، 1999.

2- الكتب الإلكترونية :

- أحمد كردي، إدارة الأداء الفعال لمنظمات الأعمال، أنظر الرابط :

https:/kenanaonline.com/users/ahmedkordy/downloads/1193.

- مصطفى حسن بيوني السعدي، الدليل العملي للإعداد والتنفيذ والرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية، أنظر الرابط :

https://www.acmoustafa.com/2024/01/blog-post.html?m=1.

3- المذكرات والأطروحات :

1- إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2007.

2- بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006.

3- بوهالي محمد، تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2013/2012.

4- زينب لعوبي، تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الأساليب الحديثة في المؤسسات الإقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/2017.

5- زينب رضواني، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2013/2012.

6- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001.

7- مهني أشواق، مساهمة ممارسات وظيفة الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017.

8- معمر بوكريكب، إستخدام الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسات الإنتاجية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2023/2022.

9- نعيمة يحياوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

10- سعاد وادة، **أثر نظام الموازنات التقديرية على سلوك المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجاريةقسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2017/2016.

4- المجلات :

1- أحمد قايد نوردين وبروبة إلهام، إستخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير وإتخاذ القرارات داخل المؤسسة، مجلة البحوث والدراسات، العدد 20، السنة(12)، الجزائر، صيف 2015.

2- جاسم عبد الرحمان، الإدارة الإستراتيجية ودورها في تحسين أداء البلديات، مجلة العلوم الإنسانية و الطبيعية، المجلد 3، العدد 9، الأردن، 2022.

3- جهاد أحمد عبد الرزاق نعيرات، العوامل المؤثرة على الأداء الوظيفي في المؤسسات العامة، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد 46، 2022.

4- قويدري نورة، دور الموازنات في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية، مجلة دفاتر الإقتصادية، المجلد 11، العدد 1، 2022.

5- عبد المليك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 7، الجزائر، 2000.

6- كمال بودانة وعبد العالي دجلة، الرقابة الإدارية، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد 14، العدد 02، جامعة بسكرة، 2020.

5- المحاضرات والمطبوعات:

1- مطبوعة هارفرد لإدارة الأعمال (كتاب الجيب)، قياس الأداء حلول من الخبراء لتحديات اليومية، تمت الترجمة بواسطة الحارث بن نبهان، الطبعة الأولى، 2015.

6- مراجع بلغة أجنبية :

1-Brigitte Doriah, Contrôl De Gestion En 20 Fiches, 5édition, Paris, 2008.

2-Meneul et application,dcg, contrôl de gestion ,5 édition, dounoud, Paris, 2018.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01 : يوضح المبيعات و الإنتاج الفعلية و التقديرية لوحدة إنتاج الأدوية المدية لسنتي 2022-

Données des ventes et de production années 2022 et 2023 (Objectifs et Réalisation)

Production		2023		2022		Ventes	2023		2022	
Produit	UM	Obj	Réal	Obj	Réal	UM	Obj	Réal	Obj	Réal
Ximalex	Q	885 286	1 653 390	873 000	339 840	Q	760 000	1 441 315	950 000	637 133
	V	175 667 305	328 082 221	173 229 390	67 434 352	V	180 971 197	343 822 399	226 214 000	147 809 092
Alerfene	Q	396 083	518 882	339 500	273 259	Q	285 001	512 165	332 500	348 643
	V	89 910 843	117 786 237	77 066 500	62 029 725	V	77 634 000	139 783 304	90 573 000	95 604 201
Clopramid 125ml	Q	1 455 000	1 355 517	970 000	897 741	Q	1 140 000	1 190 665	950 000	1 182 635
	V	157 154 550	146 409 370	104 769 700	96 964 986	V	147 755 399	154 911 325	123 129 500	153 392 046
Betasone0,05%	Q	970 000	743 602	679 000	688 943	Q	760 000	725 074	665 000	890 639
	V	167 402 600	128 330 833	117 181 820	118 897 697	V	157 396 000	150 188 857	137 721 500	184 574 059
Betasone0,1%	Q	499 569	783 624	485 000	575 016	Q	475 000	854 059	475 000	584 088
	V	41 234 458	64 680 341	36 151 900	42 861 693	V	47 048 755	84 724 425	42 488 750	52 246 951
Betacyl 0,05%	Q	315 250	114 119	291 000	153 124	Q	161 025	92 502	285 000	187 224
	V	30 617 080	11 083 195	20 530 050	10 802 912	V	18 767 464	11 565 637	24 128 100	15 850 453
lamidaz1%	Q	565 833	379 134	388 000	461 351	Q	475 000	335 204	380 000	488 579
	V	56 362 626	37 765 558	27 637 240	32 862 060	V	56 781 501	40 994 790	32 482 400	41 760 247
ketoskin 2%	Q	848 750	1 339 764	630 500	544 361	Q	665 000	1 200 516	617 500	598 322
	V	113 868 300	179 742 738	80 685 085	69 661 889	V	107 058 354	193 271 063	94 823 300	91 878 380
						CA-2023	3 891 358 057			