جامعة الدكتور يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير وأهميتها في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مطاحن قصر البخاري

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- سمية خربة
- سعاد مرقب

إشراف الأستاذ:

بناصر جبارة

أعضاء لجنة المناقشة

د.عمر علي عبد الصمد	رئيسا
أ.بناصر جبارة	مشرفا ومقررا
أ. أحمد يوسف السعيدي	ممتحنا ومناقشا

السنةالجامعية: 2016/2015

شكر

أحمد الله تعالى وأشكره وأستعين به في كل شيء

من لا يشكر الناس لا يشكر الله

اللهم أعنا على ذكرك وشكرك وحسن عبادتك، اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك

الحمد بعد الرضى على نعمة الهدايا والإرشاد والتوفيق

يسرني ويشرفني في نهاية هذا العمل أن أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف الأستاذ المحترم

" بناصر جبارة "، اعترافا مني بجميله أولا على قبوله الإشراف على الموضوع وعلى توجيهاته ونصائحه

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى موظفي مؤسسة مطاحن قصر البخاري الذين قدمو لنا يد العون على إنجاز هذه

المذكرة

كما أشكر جميع عمال المكتبة على مساعدتهم لنا في إنجاز هذا العمل

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في إعداد هذا البحث سواء من قريب أو بعيد.

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات وإلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي الحبيبة أطال الله في عمرها

الى من عمل المستحيل من أجل نجاحي والذي تعب كثيرا من أجل أن يعلمني كيف أكون في هذه الحياة والذي رباني على الفضيلة والأخلاق إلى أبي العزيز أطال الله في عمره

إلى القلب الذي يفيض حنانا وعطاء إخوتي الأعزاء محمد، خالد، رضوان الذين أعتبرهم نعم الإخوة

إلى من هم أولى بحبي وحناني وشموع حياتي وهدية الرحمان أخواتي نعيمة، نورة، بشرى، فطيمة

وإلى الكتاكيت الصغار أسماء، آلاء، أنس، فاطمة الزهراء، مايا

وإلى المرحوم ابن أختي رحمه الله ادم عبد الرحمان

إلى من شاركتني هذا العمل صديقتي سعاد

إلى اللواتي جمعتني معهم الأيام حنان، نعيمة، مريم، عائشة، فايزة، دليلة، إيمان، وهيبة، مليكة، أمينة، هجيرة، باية، فتيحة، بشرى، زهرة، ذهبية.

إلى من خانتني ذاكرتي فيهم وقت كتابة الإهداء فمكانهم محفوظ في قلبي

إلى كل من إطلع على هذه الدراسة

سمية

إهداء

لكل بداية نهاية ونهاية مشواري الدراسي هذا العمل المتواضع فلما أجد سبيل الرد الجميل سوى هذا الإهداء البسيط.

اهدي هذا العمل المتواضع إلى من جعل الجنة تحت أقدامها إلى أمي الغالية أطال الله عمرها وادم صحتها .

كما لا أنسى أن اهديه إلى من جعل الله أوسط أبواب الجنة أبي العزيز داعية الله عزو جل أن يحفظه لنا .

كما لا أنسى إخوتي الكتكوت إسلام, حمزة, الحاج ,نعيمة ,حنان, رشيدة, نور الهدى فيصل ,أيمن, حسام, ياسر .

والى أختي الزهرة وابنتاها إسراء وأية وزوجها الغالي حفظه الله

إلى جدتاي وجداي أطال الله عمرهم والى أخوالي وخالاتي وأولادهم والى كل الأعمام وزوجاتهم وعمتي والى كل عائلة مرقب وجليد.

وإلى صديقتي العزيزة التي شاركتني هذا العمل "سمية"

والى اعز صديقاتي: فايزة ، باية ,وهيبة, إيمان, مليكه, زهرة, مريم ,عائشة , فتيحة العاقل، هجيرة والى كل زميلاتي وزملاء الدراسة

والى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

سعاد

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات وإلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي الحبيبة أطال الله في عمرها

الى من عمل المستحيل من أجل نجاحي والذي تعب كثيرا من أجل أن يعلمني كيف أكون في هذه الحياة والذي رباني على الفضيلة والأخلاق إلى أبي العزيز أطال الله في عمره

إلى القلب الذي يفيض حنانا وعطاء إخوتي الأعزاء محمد، خالد، رضوان الذين أعتبرهم نعم الإخوة

إلى من هم أولى بحبي وحناني وشموع حياتي وهدية الرحمان أخواتي نعيمة، نورة، بشرى، فطيمة

وإلى الكتاكيت الصغار أسماء، آلاء، أنس، فاطمة الزهراء، مايا

وإلى المرحوم ابن أختي رحمه الله ادم عبد الرحمان

إلى من شاركتني هذا العمل صديقتي سعاد

إلى اللواتي جمعتني معهم الأيام حنان، نعيمة، مريم، عائشة، فايزة، دليلة، إيمان، وهيبة، مليكة، أمينة، هجيرة، باية، فتيحة، بشرى، زهرة، ذهبية.

إلى من خانتني ذاكرتي فيهم وقت كتابة الإهداء فمكانهم محفوظ في قلبي

إلى كل من إطلع على هذه الدراسة

سمية

إهداء

لكل بداية نهاية ونهاية مشواري الدراسي هذا العمل المتواضع فلما أجد سبيل الرد الجميل سوى هذا الإهداء البسيط.

اهدي هذا العمل المتواضع إلى من جعل الجنة تحت أقدامها إلى أمي الغالية أطال الله عمرها وادم صحتها .

كما لا أنسى أن اهديه إلى من جعل الله أوسط أبواب الجنة أبي العزيز داعية الله عزو جل أن يحفظه لنا .

كما لا أنسى إخوتي الكتكوت إسلام, حمزة, الحاج ,نعيمة ,حنان, رشيدة, نور الهدى فيصل ,أيمن, حسام, ياسر .

والى أختي الزهرة وابنتاها إسراء وأية وزوجها الغالي حفظه الله

إلى جدتاي وجداي أطال الله عمرهم والى أخوالي وخالاتي وأولادهم والى كل الأعمام وزوجاتهم وعمتي والى كل عائلة مرقب وجليد.

وإلى صديقتي العزيزة التي شاركتني هذا العمل "سمية"

والى اعز صديقاتي: فايزة ، باية ,وهيبة, إيمان, مليكه, زهرة, مريم ,عائشة , فتيحة العاقل، هجيرة والى كل زميلاتي وزملاء الدراسة

والى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

سعاد

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر	I
إهداء	II
فهرس المحتويات	V
قائمة الأشكال والجداول	VIII
مستخلص	IX

مقدمة عامة	أ – ح
الفصل الأول : نظرة عامة حول مراقبة التسيير	
تمهيد	2
المبحث الأول : ماهية مراقبة التسيير	3
المطلب الأول : التطور التاريخي لمراقبة التسيير	3
المطلب الثاني : مفهوم مراقبة التسيير وأنواعها	7
المطلب الثالث : أهداف مراقبة التسيير وأهميتها	13
المطلب الرابع : مهام مراقبة التسيير	16
المبحث الثاني : أدوات وتقنيات مراقبة التسيير	18
المطلب الأول : المحاسبة التحليلية	18
المطلب الثاني : الموازنات التقديرية	20
المطلب الثالث : لوحة القيادة	21
المبحث الثالث : مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ومراحل إعدادها	23
المطلب الأول : وظائف ومعيقات مراقبة التسيير داخل المؤسسة	23
المطلب الثاني: علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة	26
المطلب الثالث: مراحل إعداد مراقبة التسيير وعلاقتها بمراكز المسؤولية	33
المطلب الرابع : الفرق بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية	37
خلاصة	39
الفصل الثاني : الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير	
تمهيد	41
المبحث الأول : ماهية الموازنات التقديرية	42

المطلب الأول : نشأة و تطور الموازنات التقديرية	42
المطلب الثاني : مفهوم الموازنات التقديرية	43
المطلب الثالث : وظائف الميزانية التقديرية	45
المطلب الرابع : أنواع الموازنات التقديرية ومزاياها	46
المبحث الثاني : المبادئ والإطار العام للموازنات التقديرية	56
المطلب الأول : مبادئ إعداد الموازنات التقديرية	56
المطلب الثاني : العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية	59
المطلب الثالث : إجراءات إعداد الموازنات التقديرية	60
المطلب الرابع : أهداف الموازنات التقديرية	63
المبحث الثالث : مراقبة التسيير باستخدام الموازنات التقديرية	67
المطلب الأول : مستويات الرقابة على الموازنات	67
المطلب الثاني : تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية	73
المطلب الثالث : أهمية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية وأهدافها	84
خلاصة	87
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول مؤسسة مطاحن قصر البخاري	
تمهيد	89
المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة مطاحن قصر البخاري	90
المطلب الأول: تقديم المؤسسة	90
المطلب الثاني: دراسة تفصيلية للهيكل التنظيمي	91
المطلب الثالث: المديرية المالية والمحاسبية وهيكلها التنظيمي	95
المطلب الرابع :المقومات البشرية للمؤسسة وإمكانياتها وقدراتها الإنتاجية	96
المبحث الثاني: أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق التنبؤ بها	98
المطلب الأول: الموازنات التي تعدها المؤسسة	98
المطلب الثاني: الطرق المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة المبيعات	99
المطلب الثالث: الطرق المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة الإنتاج	100
المبحث الثالث: تحليل انحرافات موازنتي الإنتاج والمبيعات	102
المطلب الأول: تحليل موازنة المبيعات	102
المطلب الثاني: تحليل انحرافات موازنة الإنتاج	107

خلاصة	109
خاتمة عامة	111
قائمة المراجع	116
قائمة الملاحق	

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1 –1)	أهداف نظام مراقبة التسيير	15
(1 –2)	مراحل مراقبة التسيير	35
(1 –3)	مراحل مراقبة التسيير	36
(2 –1)	الدور التخطيطي و الرقابي للموازنات	64
(3 – 1)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	92
(3 – 2)	هيكل المحاسبة والمالية للمؤسسة	95

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(3-1)	المقومات البشرية داخل المؤسسة	96
(3 – 2)	انحراف الكمية لسنة 2014	103
(3 – 3)	انحراف الكمية لسنة 2015	104
(3 –4)	انحراف السعر لسنة 2014	105
(3 – 5)	انحراف السعر لسنة 2015	106
(3 – 6)	انحراف الإنتاج لسنة 2014	107
(3 – 7)	انحراف الإنتاج لسنة 2015	108

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية مساهمة الموازنات التقديرية في تحقيق أهداف مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية من خلال التعرف على مفهوم الموازنات التقديرية، وأهميتها في مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى كيفية تقديرها أو التنبؤ بها، بهدف إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي، ومعرفة مدى أهمية الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية قمنا بدراسة ميدانية لدى مؤسسة مطاحن قصر البخاري، من خلال تحليل الموازنات التقديرية لهذه المؤسسة.

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن لمراقبة التسيير دور هام في الموازنات التقديرية واستخدام هذه الأخيرة يتحقق بوجود نظام رقابة فعال.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، الموازنات التقديرية، التسيير عن طريق الموازنة التقديرية.

Résumé :

Cette étude vise à montrer comment les budgets prévisionnels contribuent à réaliser les objectifs du contrôle de la gestion au sein d'un établissement économique, nous allons d'abord les définir et en montrer l'importance, puis nous allons montrer comment les prévoir.

Afin que nos résultats soit fiables, nous avons effectué une étude sur le terrain au niveau de l'établissement des moulins de ksar el Boukhari à travers l'analyse des budgets prévisionnels de cet établissement.

Cette étude nous a permet de montrer l'importance du contrôle de la gestion dans les budgets prévisionnels.

Mots clés :

Contrôle de gestion, budgets prévisionnels, gestion par budgets prévisionnels.

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1 –1)	أهداف نظام مراقبة التسيير	15
(1 –2)	مراحل مراقبة التسيير	35
(1 –3)	مراحل مراقبة التسيير	36
(2 –1)	الدور التخطيطي و الرقابي للموازنات	64
(3 – 1)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	92
(3 – 2)	هيكل المحاسبة والمالية للمؤسسة	95

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(3-1)	المقومات البشرية داخل المؤسسة	96
(3 – 2)	انحراف الكمية لسنة 2014	103
(3 – 3)	انحراف الكمية لسنة 2015	104
(3 –4)	انحراف السعر لسنة 2014	105
(3 – 5)	انحراف السعر لسنة 2015	106
(3 – 6)	انحراف الإنتاج لسنة 2014	107
(3 – 7)	انحراف الإنتاج لسنة 2015	108

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية مساهمة الموازنات التقديرية في تحقيق أهداف مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية من خلال التعرف على مفهوم الموازنات التقديرية، وأهميتها في مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى كيفية تقديرها أو التنبؤ بها، بهدف إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي، ومعرفة مدى أهمية الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية قمنا بدراسة ميدانية لدى مؤسسة مطاحن قصر البخاري، من خلال تحليل الموازنات التقديرية لهذه المؤسسة.

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن لمراقبة التسيير دور هام في الموازنات التقديرية واستخدام هذه الأخيرة يتحقق بوجود نظام رقابة فعال.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، الموازنات التقديرية، التسيير عن طريق الموازنة التقديرية.

Résumé :

Cette étude vise à montrer comment les budgets prévisionnels contribuent à réaliser les objectifs du contrôle de la gestion au sein d'un établissement économique, nous allons d'abord les définir et en montrer l'importance, puis nous allons montrer comment les prévoir.

Afin que nos résultats soit fiables, nous avons effectué une étude sur le terrain au niveau de l'établissement des moulins de ksar el Boukhari à travers l'analyse des budgets prévisionnels de cet établissement.

Cette étude nous a permet de montrer l'importance du contrôle de la gestion dans les budgets prévisionnels.

Mots clés :

Contrôle de gestion, budgets prévisionnels, gestion par budgets prévisionnels.

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

يعتبر التسيير طريقة للتنسيق بين الموارد التي يعتمد عليها اقتصاد أي بلد كان لنجاح مؤسساته، ذلك أن انتهاج طرق علم التسيير في أي منشأة يحسن من أدائها ويساعد على تطورها غير أن هذا العلم يبق ضعيفا في الدول النامية، ويختلف أداؤه من دولة إلى أخرى في الدول المتقدمة، وفي ظل سياسة الانفتاح الاقتصادي التي جاءت بآليات النظام الذي يعتبر أداة هامة في الإدارة الحديثة التي تهتم بتطبيق المبادئ والأسس وترتيب المعطيات الداخلية والخارجية المرتبطة بالمؤسسة التي تسمو بالإدارة في انتهاج سبل أفضل للوصول إلى الأهداف المسطرة ومعرفة النقائص الموجودة، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة كما توصل الاقتصاديين إلى إضافة وظائف إدارية في التسيير وهي وظيفة الرقابة والتي تهتم بمراقبة التسيير في المؤسسة.

إن مراقبة التسيير تلتزم بها المؤسسات وتعتمد عليها في عملية التقييم أو التخطيط ومراقبة كل عنصر وكل وظيفة لإعطاء النتائج الحالية، فمراقبة التسيير لها دور ومكانة كبيرة لدى المؤسسات وذلك لوجود علاقة وطيدة ومكملة لمختلف وظائف المؤسسة.

لكن وفي ظل التطور التكنولوجي والتغيرات والتحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم أصبح محيط المؤسسة يتصف بزيادة عدم اليقين، وبالتالي تعقد من تلف الأنشطة بحيث أدى هذا إلى تطور الأساليب الكمية منها، وتعتبر الموازنة من بين الأساليب الكمية الفعالة في التسيير والرقابة وكترجمة للقرارات المستقبلية تأخذ حصتها من المدخل الكمي الذي يعتبر مدخلا حديثا من مداخل إدارة الأعمال، وتعتبر الموازنة التقديرية أيضا كنظام شامل يخص كل أوجه نشاط المؤسسة إذ تساعد الموازنة التقديرية المستوردين في المؤسسة خاصة على المفاضلة بين القرارات المتحصلة بالتمويل والاستثمار وبالتالي فهي تساهم وبشكل فعال في عملية صنع القرار.

حيث تعتبر الموازنات التقديرية من أهم أدوات التخطيط المالي وتعتمد عليها المؤسسة بشكل أساسي من أجل تقييم أدائها ومراقبة تنفيذ خططها المسطرة، فهي تسمح لها بتحديد وضعيتها تجاه الأهداف المسطرة، حيث تقوم بمقارنة نتائجها الفعلية بما هو مخطط وفق الموازنة حتى تتمكن من تصحيحها في المستقبل لتقديم أداء أفضل وتحقيق نتائج إيجابية، فهي تمثل نظام لتوزيع إمكانيات المؤسسة على استخداماتها بشكل كفء وفعال.

إضافة إلى ذلك يعتبر نظام الموازنات التقديرية أداة من الأدوات التي تستعمل لربط موازنة الدولة بموازنة المؤسسة وهذه الأخيرة بدورها ترتبط بمراكز مسؤولية معين يكون هيكلة لوظيفة مراقبة التسيير.

خلال ما سبق يتسنى لنا طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم الموازنات التقديرية في تحقيق أهداف مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

1- فيما تتمثل ماهية مراقبة التسيير؟
2- فيما يتمثل الإطار العام للموازنات التقديرية؟
3- كيف يتم ممارسة الموازنة التقديرية في مؤسسة مطاحن قصر البخاري ؟

الفرضيات:

1- الموازنة التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير داخل المؤسسة.
2- تساهم الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة باستخدامها كوسيلة للرقابة والتخطيط داخل المؤسسة؛
3- تقوم مؤسسة مطاحن قصر البخاري بإعداد موازنة تقديرية عند القيام بأي خطة مالية من اجل استعمالها في مراقبة التسيير.

أسباب اختيار الموضوع:

1- الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية؛
2- معرفة مدى اعتماد الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير لدى المؤسسات الاقتصادية والتشجيع على الاهتمام بتطبيقها؛
3- التعرف على مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية على الموازنات التقديرية؛
4- معرفة مدى سعي المؤسسات الاقتصادية إلى الاهتمام بالتخطيط وإعداد الموازنات التقديرية في تنفيذ مشاريعها.

أهداف الدراسة:

1- تحديد أدوات وتقنيات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؛

2- معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية؛

3- إبراز أهمية وضع الموازنات التقديرية للمؤسسة؛

4- إبراز دور الموازنات التقديرية في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.

أهمية الدراسة:

1- تكمن أهمية الموضوع في تحديد دور مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية عن طريق الموازنات؛

2- إبراز دور نظام مراقبة التسيير في تحسين التسيير؛

3- إبراز المزايا التي يقدمها التخطيط المالي للمؤسسة من خلال الموازنات التقديرية التي تسمح للمؤسسة بمراقبة عملية تنفيذ نشاطاتها.

منهج الدراسة:

إن المنهج المستخدم في الإجابة على إشكالية البحث اختبار صحة أو خطأ الفرضيات المتبناة هو المنهج الوصفي الذي يهدف إلى شرح أبعاد وأهداف الموازنات التقديرية في المؤسسة وذلك عن طريق وصف وتشخيص متغيرات البحث بغرض استيعاب الإطار النظري، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة التطبيقية من اجل تحليل الجداول والموازنات الخاصة بمؤسسة.

الدراسات السابقة:

1- مذكرة الماستر من إعداد الطلبة مروان بلخير، أمين بن زرقة تحت عنوان: **دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة وحدة المضخات بوفال بالبرواقية"**، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، 2014- 2015 تم التوصل من خلال هذه الدراسة أن للموازنات التقديرية دور هام في مراقبة التسيير واستخدام هذه الأخيرة يتحقق بوجود نظام رقابة فعال ويتبين دور المراقب المالي من خلال قيامه بإعداد مختلف الموازنات النهائية مقارنا بين النتائج الفعلية و المقررة لاستخلاص الفروقات إذا كانت ايجابية يدعمها و إذا كانت سلبية يحاول تداركها عن طريق اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وكل هذا يساعد على تقييم الأداء وفرض نظام رقابة فعال داخل المؤسسة؛

2- دراسة شريف غياط، فيروز رجال، تحت عنوان: **الموازنات التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة الدراجات والدراجات النارية cycma"**،2008 -2009 مداخلة حيث تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن الموازنة التقديرية لا تساهم في عملية اتخاذ القرار لأن هناك مركزية في التسيير واتخاذ القرارات وبالتالي يصعب على الموازنة التقديرية المساهمة في اتخاذ القرار اذ أن المديرية العامة هي التي تقوم بتحديد الأهداف، ومن ثم إعداد الموازنات وفقا لتلك الأهداف إضافة إلى اعتماد القسم على البيانات التاريخية كنشاط السنوات السابقة المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية وكذلك الاعتماد على خبرة المكلف بإعداد الموازنات في التقدير؛

3- مذكرة الماستر من إعداد بن جباس محمد منصف، عثمانين محمد تحت عنوان: **أهمية الموازنة التقديرية كنظام لمراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء "دراسة تطبيقية للفرع التجاري LG الدية"**، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، 2014- 2015 تم التوصل من خلال هذه الدراسة التطبيقية أن الموازنة التقديرية تعتبر أداة من الأدوات المحاسبية التي تساعد إدارة المؤسسة في ممارسة وظائفها المختلفة وبالتالي يمكن لمراقب التسيير مباشرة دراسة الانحرافات واكتشاف أسباب الانحرافات ورفعها في شكل تقرير إلى مجلس الإدارة الذي يتخذ القرارات على أساس هذا التقرير.

صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي اعترضنا خلال دراستنا لهذا الموضوع هي:

1- صعوبة الحصول على المراجع إضافة إلى تشابهها؛

2- صعوبة الترجمة من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية خاصة ترجمة المصطلح؛

3- عدم توافق الجانب النظري المدروس مع هو مطبق في المؤسسة؛

4- الصعوبة في الجانب التطبيقي متمثلة في كون المؤسسة محل التربص لم تزودنا بالمعلومات الكافية التي تساعدنا على شرح وتحليل دراسة الحالة بشكل أكثر واختصرت مساعدتها لنا في إعطائها لنا الوثائق فقط.

مصادر الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على ما يلي:

1- مختلف المراجع ذات العلاقة بالموضوع؛

2- مختلف الوثائق والملاحق.

حدود الدراسة:

1- **الحدود الزمانية:** تمت هذه الدراسة خلال السداسي الثاني من الموسم الجامعي 2016/2015؛

2- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة بمؤسسة مطاحن قصر البخاري.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول أساسية تتمثل في:

الفصل الأول: نظرة عامة حول مراقبة التسيير، حيث تطرقنا فيه إلى ماهية مراقبة التسيير والتي تعرضنا فيها على التطور التاريخي لمراقبة التسيير ومفهوم مراقبة التسيير وأنواعها وأهداف مراقبة التسيير وأهميتها و مهام مراقبة التسيير، كما تطرقنا إلى أدوات وتقنيات مراقبة التسيير والتي تعرضنا فيها على المحاسبة التحليلية و الموازنات التقديرية ولوحة القيادة، كما تطرقنا إلى مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ومراحل إعدادها والتي تم تعرضنا فيها على وظائف ومعيقات مراقبة التسيير داخل المؤسسة وعلاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة ومراحل إعداد مراقبة التسيير وعلاقتها بمراكز المسؤولية والفرق بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية.

الفصل الثاني: الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير حيث تطرقنا إلى ماهية الموازنات التقديرية والتي تعرضنا فيها على نشأة وتطور الموازنات التقديرية ومفهوم الموازنات التقديرية و خصائصها ووظائف الميزانية التقديرية و أنواع الموازنات التقديرية، كما تطرقنا إلى مبادئ الموازنات التقديرية والإطار العام لها وتم التعرض فيها على مبادئ الموازنات التقديرية و العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية و إجراءات إعداد الموازنات التقديرية وأهداف الموازنات التقديرية، كما تطرقنا إلى مراقبة التسيير باستخدام الموازنات التقديرية وتم التعرض فيها على مستويات الرقابة على الموازنات و تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية و أهمية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية وأهدافها.

الفصل الثالث: يتضمن دراسة حالة مؤسسة مطاحن قصر البخاري، حيث تم التطرق فيها على لمحة عامة عن مؤسسة مطاحن قصر البخاري وتم التطرق فيه إلى: تقديم المؤسسة ودراسة هيكلها التنظيمي وإبراز مقوماتها البشرية وإمكانياتها وقدراتها الإنتاجية، كما تطرقنا إلى أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق المتبعة للتنبؤ بها، كما تطرقنا إلى تحليل انحرافات أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة (موازنة الإنتاج، موازنة المبيعات).

الفصل الأول

نظرة عامة حول مراقبة التسيير

تمهيد:

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية إلا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير، ذلك أن التسيير الجديد للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد النادرة من اجل تحقيق الأهداف المسطرة، وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

يمكن القول أن مراقبة التسيير هي ذلك النظام الذي يحتل الصدارة في تنظيم المؤسسات الحديثة، وإن كان غير إجباري بحكم القانون فهو ضروري ويفرض نفسه على كل مسير يريد النجاح إذ يصعب عليه أن يربط الإستراتيجية بالتسيير اليومي بدون مراقبة التسيير، وتتوقف مراقبة التسيير على المسار الذي يضمن كفاءة أعمال المؤسسة التي لا تتحقق إلا بموارد مستعملة أقل لبلوغ القيمة التي يراد تحقيقها.

للإلمام بجوانب هذا الموضوع تطرقنا في الفصل الأول للمباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير؛

المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير؛

المبحث الثالث: مكانة ودور مراقبة التسيير ومراحلها.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

عند ظهور المؤسسات في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة، وذلك لبساطتها وعدم تعقدها ولكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا وأمريكا بعد الثورة الصناعية توسعت أنشطة المؤسسة وعملياتها وتعقدت عملية التسيير والرقابة عليها ما جعل المؤسسات تبحث عن أساليب جديدة تضمن السير الحسن والكشف عن مدى كفاءة عملياتها.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير

إن تطور مراقبة التسيير يتبع تطور النظام المحاسبي والنظام الاقتصادي بصفة عامة حيث ازداد الاهتمام بمراقبة التسيير خلال القرن الواحد والعشرون وهذا بظهور عدة سياسات وتطورات في العالم بأكمله وسندرس في هذا المطلب تطور مراقبة التسيير من عدة جوانب.

الفرع الأول: مراحل مراقبة التسيير

شهدت مراقبة التسيير خلال مسيرتها أربع مراحل: [1]

المرحلة الأولى: في بداية المرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة المالية للمسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة والمتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة ولهذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية سنة 1907 مثل مؤسسة Dupont النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية؛

المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من أجل وضع ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها؛

[1] Michel rouch et gerad naulleau, **le contrôle de gestion bancane et financier**, reuve banque, 4 eme édition , 2002, P28-30.

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

المرحلة الرابعة: هذه المرحلة تعتبر من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينيات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف و نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بنتائج الموازنة، و استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير الأولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

الفرع الثاني: مراقبة التسيير حسب مدارس التسيير

يمكن عرض رؤية المدارس التسييرية لمراقبة التسيير فيما يلي:

أولا: مراقبة التسيير والمدرسة الكلاسيكية

لقد كانت رؤية النظرية الاقتصادية الكلاسيكية بادئ الأمر لمفهوم التسيير في المؤسسة على أنه كمية السلع أو الخدمات المنتجة بدلالة السعر والذي كان يمثل الهدف الأول بالنسبة للمؤسسة الصناعية حيث كان لازما عليها أن تنتج كميات ضخمة من السلع المماثلة لتلبية الطلب عليها وتخفيض تكلفة الوحدة انطلاقا من فكرة اقتصاديات الحجم، ولكن رغم هذا فإنه لم تغيب مدارك أو أذهان المنظرين الأولين لهذه المدرسة أهمية الرقابة وفيما يلي إسهامات بعض مفكري هذه المدرسة: [1]

- ✓ "**F.W.TAYLOR** " أدخل مفهوم التنظيم العلمي للعمل.
- ✓ "**MAX WEBER** " حلل البيروقراطية على أساس أنها تفيد العمال بوضع معايير وقواعد للعمل يجب عليهم احترامها والسير وفقها.
- ✓ "**H/FAYOL** " اشتهر بشعاره "**P.O.C.C.C** " (التنبؤ، التنظيم، القيادة، التنسيق والرقابة)حيث حدد الوظائف الأساسية للتحكم في المؤسسة في وظيفة المراقبة.

[1]ALZZARD et SEBARI. S, **contrôle de gestion manuel et application**, 3eme Edition DUNOD, paris, 1996, P15.

يمكن القول إن تصور منظري المدرسة الكلاسيكية للرقابة كان على أساس أنها: [1]

- ✓ **تقييدية:** فهي قبل كل شيء إجراء رقابي؛
- ✓ **غير تامة الشفافية:** يمكن استعمال عدة أدوات متنوعة وغير محددة.

ثانيا: مراقبة التسيير ونظرية العلاقات الإنسانية

غيرت هذه المدرسة بصفة جذرية بعض المفاهيم حول اندماج العمال في المؤسسة، إذا بينت العديد من الدراسات التي أجريت مدى أهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على إيجاد مناخ سليم ومناسب للعلاقات الإنسانية بتوفير المعاملة الحسنة للعمال ومساعدتهم على حل مشاكلهم وتجنب الاستخدام اللا إنساني لهم ولجهودهم وتوفير الحرية في التفكير والرأي وإقامة العلاقات الحسنة بينهم وبين المنظمة ومالكيها وإدارتها، بل وحتى إشراكهم في رسم خطط المؤسسة وأهدافها الإستراتيجية وذلك لقطع الحجة أمام العمال بعدم واقعية الأهداف ولتحفيزهم أكثر على زيادة أدائهم.

يمكن تمييز اتجاهين في مدرسة العلاقات الإنسانية:[2]

أ–المدرسة التصرفية: تعتبر هذه النظرية كردة فعل أو الرأي النقيض للمدرسة الكلاسيكية حيث على عكسها لم تنظر إلى العامل كمجرد آلة بل أولت اهتماما بالجانب النفسي والشعوري له وأخذت ردودها وأفكارها عدة أوجه منها:

✓ "**E.MAYO**" بين لمؤسسة "**Western Elictric**" أن الأجور وشروط العمل لا تكفي وحدها لتحفيز عمال المؤسسة، إذ الإنتاجية تزيد بزيادة الرعاية المحاطة بالعمال وكذا المحفزات ويكون لها تأثير أكبر كلما زادت درجة المسؤولية الموكلة للأفراد.

✓ "**MC.GREGOR**" جاء بنظرية "**Y**" أين يعتبر الفرد يحب العمل وقادر على أدائه ويهتم به ويشارك في تحقيق نشاطات وأهداف المؤسسة بالتوافق مع تحقيق أهدافه الخاصة.

✓ "**HERZBERG**" "حلل عوامل الرضا في العمل وأوضح أهمية وضرورة تنويع وتوسيع المهام والمسؤوليات لعمال المؤسسة.

---

[1] ALZZARD et SEBARI. S, op.cit, p15.

[2] زابي مريم، عيسى عيدة، **مراقبة التسيير كنظام للمعلومات دراسة حالة مفتشية الضرائب ديرة سور الغزلان**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، البويرة، 2012، ص7.

إذن فالمراقبة عدلت في هذا التحليل من ناحيتين سواء الأهداف أو الوسائل، فهي لم تعد مجرد المراجعة الكلاسيكية للمنفذ من طرف المسئول الهرمي، بل أصبح بإمكان المرؤوس نفسه والذي يتمتع بنوع من المسؤولية أن يقوم بالمراقبة الذاتية وذلك على الأقل في النشاطات الروتينية؛

ب– النظرية الاجتماعية الاقتصادية: زادت هذه النظرية بعدا إضافيا للنظرية التصرفية وهو البعد التقني للمنظمة، فنجد روادها ركزوا على إظهار المؤسسة ذات البعد المزدوج التقني والاجتماعي في آن واحد، ف "**SYERT** " و"**MARCH**" في نظريتهم التصرفية للمؤسسة بينا أن الأفراد لهم أهداف وأن أهداف المؤسسة تتوقف على مدى توافق وتكتل العمال لتحقيق هذه الأهداف، أما "**OUCHI**" فقدم نظرية "**Z**" التي تقوم من خلالها بتحليل هوية المؤسسة وثقافتها كوسيلة للوصول إلى أحسن تعاون وأقوى مشاركة في المؤسسة.

خلاصة هذا التحليل وهذه التيارات، أن المراقبة بصفة عامة ومراقبة التسيير بصفة خاصة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار البعد الاجتماعي، لأن إتمام مهمة ما هو نتيجة تصرفات وسلوكيات الفرد وسلوكيات الفرد ناجمة عن مدى التحفيز الذي يتلقاه، إذن على المراقب أن لا يغفل عن هذه العوامل لكي يلعب الدور المنوط في قياس، توجيه وتحسين النشاطات والأداء وبعد هذه النظرية ظهرت هناك أفكار أخرى تصب كلها في اتجاه جعل مراقبة التسيير وسيلة لمراقبة الأفراد من حيث تحفيزهم وإشراكهم في تسيير المؤسسة وظهرت مبادئ مراقبة الأهداف والإدارة المشتركة بالأهداف ونظام العقوبات والمكافآت؛

ثالثا: مراقبة التسيير ونظرية الأنظمة

لقد حاول مفكرو هذه المدرسة طرح نظرة نظامية وهيكلية للرقابة والتي في نظرهم يمكن أن تظهر المفهوم الشامل لهذه الوظيفة. ففي نهاية عقد الستينيات تم إدخال مفهوم النظام عن طريق النظرية العامة للأنظمة، جديد هذه النظرية أنها ترفض الطريقة الكارتزية التقليدية التي تنص على تقسيم المركب إلى أجزاء بسيطة يمكن فهمها ودراسة دور كل جزء ثم استخلاص دور الجميع، ولكن بالعكس من ذلك اعتمدت هذه النظرية على فكرة "أرسطو" التي مفادها أن الكل أكبر من مجموع أجزائه، فالنظام هو مجموعة أهداف مشتركة، أي أن مجموعة هذه العناصر متناسقة ومتبادلة التأثير بغرض الوصول إلى مجموعة من الأهداف،

فالنظام مكون من أنظمة جزئية مكونة بدورها من جزئيات، التي يجب النظر إليها عند التحليل ليس بصفة منعزلة ولكن في إطار النظام ككل.[1]

من هنا فإن طريقة الأنظمة تعطي نموذج للمؤسسة يظهرها كمجموعة أو نظام كلي تام وقادر على التأقلم مع متغيرات المحيط بفضل آلية التغذية العكسية التي يتميز بها هذا النظام وما ينجر عنها من قرارات تصحيحية وتوجيهية، وفي سياق هذا التحليل يتضح أن دور نظام المراقبة لم يعد دورا ثانويا أو ملحقا بل هو عنصر بنيويا وأساسيا في النظام بما يقدمه من:[2]

- ✓ ضمان التوجيه الصحيح للنظام أي قيادة الكل؛
- ✓ جعل التفاعل البيني للأنظمة الجزئية يسمح بقيادة النظام ككل نحو الهدف المنشود أي قيادة الأجزاء.

يمكن في هذه النقطة إدراج فكرة عامة مفادها أن النجاح يتوقف على قدرة المسيرين في التأقلم السريع وبلمسات بسيطة مع الظروف المتغيرة أكثر لما يتوقف (النجاح) على التنبؤات بعيدة المدى، بمعنى أن طريقة التسيير الأكثر نجاعة هي تلك التي تعتمد على القياس الآني للنتائج المحققة والقيام في الحال بالتعديلات اللازمة، ومنه فالمراقبة تصب ليست فقط عملية القيادة بل للضبط أيضا.

المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير وأنواعها

نظرا للأهمية التي تلعبها وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة فقد شغلت الكثير من المفكرين الاقتصاديين الذين قدموا مختلف الدراسات عن هذه الوظيفة وبالاعتماد على هذه الدراسات سنحاول تقدير بعض التعاريف وخصائص مراقبة التسيير وأنواعها.

الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير

لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير نذكر منها:

التعريف الأول: "مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم "[3].

[1] زابي مريم، عيسى عيدة، مرجع سابق، ص8.

[2] Alzzard et sebari.s, op.cit, p21.

[3] MICHEL GERVAIS, **« Contrôle de Gestion »**, économie, France, 1997, 6eme édition, p13.

التعريف الثاني: " مراقبة التسيير هي جملة من النشاطات والوسائل العمليات بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة"[1].

التعريف الثالث: "إن مراقبة التسيير هي التأكد من أن النتائج المحققة تطابق وتوافق تلك المرسومة من قبل والانحرافات عن هذه النتائج المرسومة يتم اكتشافها فتتخذ في الحال الإجراءات اللازمة لتصحيحها وفي الشكل الذي يضمن عودة الأنظمة إلى السير في الطريق المخطط لها وبالتالي تحقيق الأهداف "[2].

التعريف الرابع: " تستطيع تعريف مراقبة التسيير على أنها طريقة تسمح باتخاذ القرار قبل وأثناء وبعد النشاط، إذن هو نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة من خلاله تستطيع الإدارة المركزية تركيب وترجمة مجموع المعطيات لمختلف النشاطات والوظائف الموجودة بالمؤسسة"[3].

التعريف الخامس: " مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية والكيفية التي يمكن استعمالها لإعطاء المساعدة للمسؤول عن التسيير من أجل تحقيق الأهداف "[4].

التعريف السادس: " مراقبة التسيير هي إحدى الدوالب الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة، حيث تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمنظمة وإلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان داخل المنظمة متناسقة حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف"[5].

التعريف السابع: "هي أداة إدارية تضمن سير الأعمال في الاتجاه الصحيح وأن الإمكانيات المادية والبشرية يتم استخدامها بطريقة تمكن الإدارة من الوصول إلى الأهداف المرسومة بكفاءة وفعالية"[6].

في الأخير نستطيع حوصلة هذه التعاريف في تعريف شامل والذي يتمثل في أن " مراقبة التسيير هي العملية التي تتيح لنا التأكد من استعمال الموارد المالية والبشرية للمؤسسة استعمالا عقلانيا وفعالا من خلال

---

[1] GARMILIS ALI, **« le contrôle de gestion eu action »**, les édition laison, 1992, p10.

[2] محمد عبد الفتاح ياغي، **"مبادئ الادارة العامة "**،مطبعة الفرزدق بالرياض، السعودية، 1994، ص309.

[3] CHAABNIA FATEN, **« la mise eu place dune structure de contrôle de gestion dans une entreprise de Service »**, mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de post gradation spécialisée en banque , LESC, Algéria, 2001, p02.

[4] شويح محمد، **"محاضرات في مقياس مراقبة التسيير"**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2003.

[5] سعاد عقون، **نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، ص73.

[6] كمال جعفر المغني، **الرقابة الإدارية والوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية بالمملكة**، مجلة الإدارة العامة، العدد41، بدون بلد، 1984، ص154.

تدارك الانحرافات وتقويمها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وذلك باستخدام مختلف التقنيات والوسائل الكمية والكيفية ".

الفرع الثاني: خصائص مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية: [1]

- ✓ **تقديم معلومات صحيحة:** يعمل النظام الفعال لمراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تظلل القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة؛
- ✓ **حسن توقيت المعلومات المقدمة:** يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومات ولكن متأخرة ليس لها أثر القرار؛
- ✓ **الاقتصاد في التكاليف:** يساهم نظام الفعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام الالكتروني مبني على الحاسب الآلي والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل أخطاء الانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهضة؛
- ✓ **سهولة الفهم:** يتميز نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواءا في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسيرنظام الرقابة جيدا أو طبيعة المعلومات والنتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ القرارات الخاطئة؛
- ✓ **تسهيل اتخاذ القرارات:** يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتضمن الوضوح والجاهزية دونما الحاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء.

[1] محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير أساسيات ووظائف وتقنيات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص15.

الفرع الثالث: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها: الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية، وسوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار:

أولا: من حيث الزمن

إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل أو أثناء أو بعد التنفيذ ونجد:[1]

أ- **المراقبة السابقة (القبلية)**: من خلال التسمية نستنتج أن هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل ويعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات انجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة و(التقديرية) والنتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل وتعتبر هذه المراقبة تنبؤية لأنها ترتكز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلا من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل؛

ب – المراقبة أثناء الانجاز (الآنية): هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الانجاز أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم انجازه بالمواصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات؛

ج – الرقابة اللاحقة (البعدية): تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعيا أو شهريا أوأيام محددة لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها ويتم هذا النوع من المراقبة بعد انجاز النشاط.

[1] فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، " **المفاهيم الإدارية الحديثة** "، مركز الكتب الاردني، الطبعة 05، 1990، ص242.

ثانيا: من حيث التنظيم

حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي:[1]

أ – **المراقبة المفاجئة:** تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد ويتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة؛

ب – المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي؛

ج – **المراقبة المستمرة:** تكون عبر طوال أيام السنة أي دائمة وليست على فترات متقطعة وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء وهذا باستخدام سجلات الدوام اليومية لمراقبة الانضباط في العمل.

ثالثا: من حيث المصدر

حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما:[2]

أ **– المراقبة الداخلية:** ويقصد بها المراقبة الذاتية أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع من المراقبة أساسا إلى:

- ✓ مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي؛
- ✓ مراجعة سياسة القيادة واستراتيجياتها المتبعة في النشاط؛
- ✓ تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي؛
- ✓ تقدير حصة المؤسسة في السوق؛

[1] فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، مرجع سابق، ص244.

[2] Hamadouche malika, **contrôle de gestion d'un entreprise publique économique**, mémoir de magister,l'esc, algérie, 2000, P15-16.

✓ تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

ب– المراقبة الخارجية: تمارس هذه الرقابة من طرف أجهزة متخصصة في المؤسسة ومن بين هذه الأجهزة: مجلس المحاسبة، ديوان المراقبة العامة، إدارة الضرائب...إلخ، وهذا النوع من الرقابة يهتم بالمحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة ومن بين هذه الرقابات:

1– الرقابة المالية: حيث يرتكز هذا النوع من الرقابة على النواحي المالية وضمان استخدامها التي خصصت لها وتبعا للخطط والسياسات الموضوعة، ونجد هذه الرقابة بكثرة في المؤسسات العمومية التابعة للدولة وذلك عن طريق أجهزة متخصصة مثل: وزارة المالية، وزارة الإقتصاد، مجلس المحاسبة...إلخ؛

2– الرقابة القضائية: يقصد بها رقابة المحاكم الإدارية والعادية على أعمال الإدارة عن طريق حق هذه المحاكم في إلغاء القرارات الإدارية المخالفة للقانون، ويعتمد على هذه الرقابة في حالة وقوع منازعات بين الأفراد العاملين في المستويات الإدارية وهي من اختصاص الإداريين الدارسين في المنازعات والتي تصل بالإجراءات التعسفية أو غير القانونية داخل أي مؤسسة من طرف الإدارة؛

3– المراقبة من طرف محافظ الحسابات: وتسمى بالمراجعة الخارجية والتي تقام من طرف مختصين في الميدان عادة يقوم بها خبراء المحاسبة، والهدف منها الكشف عن الانحرافات الإدارية؛

4– الرقابة الضريبية: وتقام هذه الرقابة من طرف مصلحة خاصة في إدارة الضرائب تسمى مصلحة المراجعة، ويعتمد على هذه الرقابة في حالة وقوع شكوك من إدارة الضرائب التي تقوم بها المؤسسة أو المكلف بالضريبة.

5– المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية والى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة؛

رابعا: من حيث طريقة المراقبة

حسب هذا المعيار هناك نوعين من المراقبة: [1]

أ – الرقابة عن طريق الحلقة المغلقة: هي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة (الانجاز)، إذن هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الانجازات والأهداف؛

ب – الرقابة بطريقة الحواجز: هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير.

المطلب الثالث: أهداف مراقبة التسيير وأهميتها

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبية إلى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء، فأصبح له دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة فهي إذا العملية المنجزة في وحدة من وحدات المؤسسة للتأكد من التجنيد الجيد والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لغرض بلوغ الهدف المحدد باستخراج الفروقات وتحليلها وتحديد أسبابها لتفاديها مستقبلا بغية التسيير الحسن وسنحاول من خلال هذا المطلب التعرض لأهداف وأهمية مراقبة التسيير.

الفرع الأول: أهداف مراقبة التسيير

نلخص أهداف مراقبة التسيير فيما يلي: [2]

- ✓ تحليل الانحرافات الناتجة عن النشاطات الفعلية والنشاطات التقديرية وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات باستعمال الموازنات التقديرية؛
- ✓ ترشيد التكاليف وعقلنتها (عدم تضخيم الأعباء)؛
- ✓ استنتاج نقاط القوة واستخراج نقاط الضعف ومحاولة تدعيم نقاط الضعف باقتراح مجموعة من الأساليب لتفاديها؛

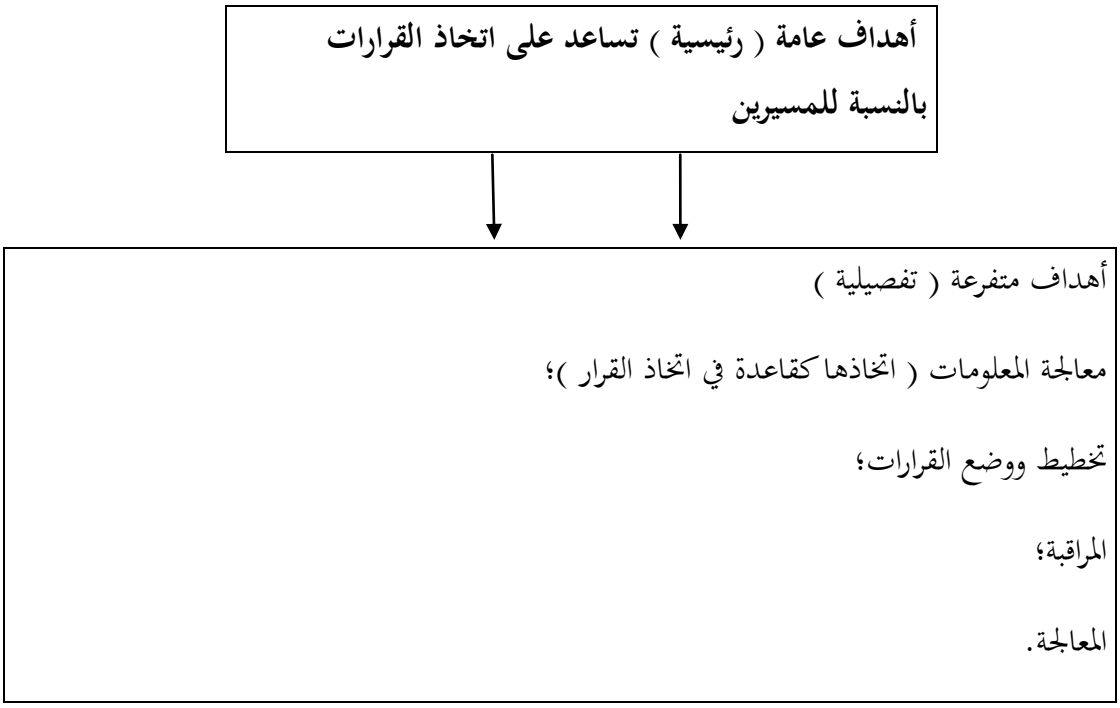
[1] شويح محمد، مرجع سابق.

[2] CHAABNIA FATEN, LESC, OP.CIT, P04.

- ✓ البحث عن سبل لتحسن الأداء (ترقية نظام التحفيزات)؛
- ✓ تحقيق النجاعة للتأكد من الاستعمال الأمثل للموارد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة؛
- ✓ تحقيق الفعالية ويتم ذلك عن طريق التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة مع إمكانية تحقيقها حاضرا ومستقبلا.

إن هدف مراقبة التسيير يكمن أيضا في دراسة الحلول التي تسمح في ظل التسيير بالأهداف وكذا لامركزية المسؤوليات وتحسين المردودية العامة للمؤسسة على جميع الميادين والأنشطة وتكلف الإدارة العامة لمراقبة التسيير بمهام عديدة.فيما يلي مخطط يوضح أهداف نظام مراقبة التسيير.

الشكل رقم (01 – 01): أهداف نظام مراقبة التسيير



المصدر: ATTAFIALI . N et EIACHI Rachid: « **comptabilité analytique et sont rôle dans le contrôle de gestion et le prise de la décision** », mémoire de licence, Alger, 2001, p25.

من خلال هذا المخطط نستنتج أن أهداف مراقبة التسيير تنحصر أساسا في هدفين:

- ✓ **أهداف عامة:** والتي تساعد في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمسيرين؛
- ✓ **أهداف متفرعة:** تساعد على معالجة المعلومات لاتخاذها كقاعدة في اتخاذ القرارات والتخطيط ووضع القرارات والتنظيم، التنسيق، المراقبة والمراجعة.

الفرع الثاني: أهمية مراقبة التسيير

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات النشاطات الاقتصادية منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية: [1]

- ✓ تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعقد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات؛
- ✓ الضبط الداخلي والفحص المتأهل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش؛
- ✓ من المستحيل أن يقوم المراقب داخل المنشأ بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على مراقبة التسيير؛
- ✓ التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بكفاءة مطلوبة، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمة المهني وذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة للأدوات التي تعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة ومن ثم التصميم للاختيارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهندس السليم عن أداء المؤسسة ومدى وصولها لأهدافها؛
- ✓ التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد: حيث أن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال وتتعلق

[1] احمد حسن ظاهر، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص9-10.

مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة وان القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة؛

- ✓ تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات: ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها وتتسلم الإدارة عدة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعة ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها؛
- ✓ جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد: تعمل مراقبة التسيير على توجيه الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيطها عن طريق مكافأة المجد ومعاقبة المهاون وكذا تحضير الأفراد وحثهم على بذل أقصى المجهودات؛
- ✓ مراقبة التسيير تسمح بتنظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها وتقلبات محيطها وفق منسجمة وبذلك يمكن اقتراح أربعة حلقات في إجراءات مقيدة بالنسبة للمؤسسة وهي التخطيط، القياس، الرقابة، التوجيه والتنظيم.

المطلب الرابع: مهام مراقبة التسيير

مما سبق يتضح جليا أن لمراقبة التسيير ثلاث مهام رئيسية هي:[1]

- ✓ **تحسين الأداء وفعالية النشاط:** إن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال منها:

- التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير حيث يقوم مراقب التسيير بجمع المعلومات؛

- التأكد من أن الكلفة لهذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل منه؛

- وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة النتائج وتحليلها؛

[1] HAMADOUCHE MALIKA, OP.CIT, p24.

– " معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف ".

✓ **التحكم في التطور**: إن مسايرة التطور ومحاولة التحكم فيه يجعل مراقب التسيير يشارك في:

– تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير؛

– وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة؛

– إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة والتي تم الاتفاق عليها بعد طرحها للنقاش وذلك من طرف كل مسؤول؛

– إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها.

✓ **الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال**: إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية والمرتقبة وكذلك التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، ولهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في بعض الدراسات الاقتصادية وبالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة كما أنها تعمل على استنتاج واستخلاص التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق:

– أكبر فعالية؛

– أحسن مردودية؛

– أرباح ومردودية إنتاجية.

المبحث الثاني: أدوات وتقنيات مراقبة التسيير

كل المؤسسات مهما كان نوعها أو حجمها تحتاج إلى أدوات متطورة فعالة لضمان السير الحسن لنشاطها ولتحقيق هذا الأخير لجأت المؤسسات إلى استعمال تقنيات وأدوات دقيقة لتحقيق الأهداف المرجوة والمسطرة لبرامجها والمسير الناجح هو الذي يعتمد على الوسائل الصحيحة والدقيقة قبل البدء في أي مشروع ولذلك تعتمد وظيفة مراقبة التسيير على الأدوات التي تساعد في تأدية الوظيفة بنجاح وتشمل أدوات مراقبة التسيير في المحاسبة التحليلية والموازنة التقديرية ولوحة القيادة.

المطلب الأول: المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية علاقة متينة بالمحاسبة العامة إذ تأخذ من هذه الأخيرة أغلب المعلومات الضرورية لها، لتقدم بدورها معطيات تستعملها المحاسبة العامة، فإذا كانت للمحاسبة العامة موضوع رئيسي يتمثل في إبراز الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين وفي تحديد نتيجة الدورة فان موضوع المحاسبة التحليلية يكمن أساسا في دراسة، حساب، تحليل ومراقبة التكاليف المختلفة مستويات النشاط الاقتصادي مثل تكلفة الشراء، الإنتاج، التوزيع وسعر التكلفة.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة التحليلية

هناك عدة تعاريف للمحاسبة التحليلية نذكر من بينها ما يلي:

✓ إن المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على: [1]

عرض التكاليف: تكلفة المادة الأولية، اليد العاملة، التوزيع، ...الخ؛

تصنيف التكاليف: تكاليف مباشرة وغير مباشرة، تكاليف متغيرة وغير متغيرة، تكاليف حقيقية وتكاليف معيارية؛

تحميل التكاليف: ويتم باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة.

[1] ناصر دادي عدون واخرون، **تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية**، دار المحمدية، الجزائر، 1995، ص85.

✓ أنها نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدماتية وتشخيصها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة، سواء كانت سلعة أو خدمة وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات[1].

✓ على أنها نظام للمعلومات الأساسية والضرورية الذي تعتمد المؤسسة من أجل معرفة النتائج واتخاذ القرارات[2].

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

أهداف المحاسبة التحليلية تتجلى فيما يلي: [3]

أولا: حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والتي تساعد على:

- ✓ تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم وبهذا تسهل عملية تحديد النتائج؛
- ✓ تحديد سعر البيع لمنتوجات المؤسسة؛
- ✓ مراقبة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيريها.

ثانيا: دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والتوزيع وذلك ب:

- ✓ تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتوجات)؛
- ✓ مراقبة التكاليف: التموين، الانتاج، التوزيع أي السهر على خفضها بقدر الإمكان ومراقبة مردودية المؤسسة على مختلف الأقسام في المؤسسة أو مختلف المنتوجات، أو مجموعات المنتوجات المتشابهة، وهذا بمتابعة التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا أو المبالغ المثالية أو مع المبالغ التي تظهر في المؤسسات المشابهة؛
- ✓ تسمح بقياس النتائج التحليلية وذلك بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة؛

[1] محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، اسكندرية، 2003، ص19-20.

[2] سعيد أوكيل، **فنيات المحاسبة التحليلية**، دار الأفاق، 1991، ص5.

[3] ناصر دادي عدون وآخرون، **تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية**، مرجع سابق، ص8-9.

- ✓ المساهمة في وضع الميزانيات التقديرية.

المطلب الثاني: الموازنات التقديرية

إن استعمال الميزانية التقديرية كأداة للرقابة المالية للمؤسسة نتج من استعمال الدولة لنظام الميزانية وقد اهتمت الولايات المتحدة الأمريكية في استخدام نظام الميزانية التقديرية على اثر الأزمة الاقتصادية ظاهرة التضخم ثم انتشر هذا النظام انتشارا واسعا.

- ✓ الميزانية التقديرية تمثل الخطة المستقبلية والشاملة لجميع عمليات المشروع في فترة ما معبرة عنها في شكل نقدي أو كمي وتعد مقدما على ضوء السياسة الإنتاجية وبيعه تتفق عليها، وهي تمد المشروع ببيانات مسبقة عن تقدير مصروفاته وإيراداته وأرباحه لكل قسم على حدا[1].
- ✓ الميزانية التقديرية هي مجموعة متناسقة من التنبؤات تسمح بمعرفة بعض النتائج الأساسية لمدير المؤسسة[2].
- ✓ الميزانية التقديرية هي التعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة[3].
- ✓ تعتبر الموازنات التقديرية المرجع الذي يسمح بمراقبة أداء النشاطات، فهذه الأداة تكاد تطغى على مجال مراقبة التسيير، ويرجع هذا التفضيل إلى استحالة وجود مراقبة واستخراج الانحرافات بدون نظام الموازنات[4].

تم التطرق إلى هذه الأداة باختصار لأنها موضوع الفصل الثاني.

[1] محمد عطية عبد الله باعيشين، **مصطلحات في محاسبة التكاليف**، الإسكندرية، 1987، ص206.

[2] Jean meger, **gestion budgétaire**, édition dunod, 8eme ed Paris, 1979, P20-21.

[3] ناصر دادي عدون وآخرون، **مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية حالة البنوك**، دار المحمدية، الجزائر،2003، ص47.

[4] بن جباس محمد منصف، عثمانين محمد، **أهمية الموازنة التقديرية كنظام لمراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء، دراسة تطبيقية للفرع التجاري LG**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، مدية، 2014، ص29.

المطلب الثالث: لوحة القيادة

تعتبر هذه الأداة هي الأخرى أداة فعالة لعملية مراقبة التسيير، حيث تعتمد عليها المؤسسات إضافة إلى سابقيها بشكل كبير.

الفرع الأول: مفهوم لوحة القيادة

هي أداة حديثة تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين أو قياس الانحرافات المتواجدة بالمقارنة مع الوضعية التنبؤية، كما تقوم أيضا بتنظيم المعلومات وهي متعلقة بطبيعة المسؤوليات، تتميز بسرعة الوضع مقارنة بالأدوات الأخرى وهي تعرف كالأتي:

أولا: تعريف لوحة القيادة

لوحة القيادة هي تطابق نظام المعلومات يسمح بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة وتسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات[1].

ثانيا: خصائص لوحة القيادة

لوحة القيادة تتميز ب:[2]

- ✓ تسهيل عملية الاتصال من أجل تسهيل عملية المراقبة واتخاذ القرار؛
- ✓ تهتم بالسير الحسن وذلك باستغلال مفاتيح التسيير؛
- ✓ كل مسؤول له لوحة القيادة خاصة به؛
- ✓ أداة لاتخاذ القرار.

[1] زايي مريم، عيسى عيدة، مرجع سبق ذكره، ص43.
[2] المرجع نفسه، ص44.

الفرع الثاني: أهداف لوحة القيادة

تتمثل أهداف لوحة القيادة فيما يلي:[1]

1- **لوحة القيادة كأداة المراقبة:** تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الأهداف المحققة المحددة وهي تجلب الاهتمام للنقاط الحساسة ومدى انحرافها بالنسبة المعايير وهي تسمح بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص، لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة.

بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف مستويات الهرم الإداري ويجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج وكذلك نقاط القوة والضعف، ويجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد أكثر لما هو مطلوب ومنتظر منهم.

أما المسؤول في المتسلسل الهرمي فيجب عليه أن ينسق الإجراءات والقرارات التصحيحية الملزم القيام بها قصد تعظيم النتائج الإجمالية بدلا من الجزئية؛

2- **لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار:** تعطي لوحة القيادة معلومات عن نقاط القوة والضعف للمسير، هذه المعرفة تسمح بوضع خطة تصحيحية محددة المدى وبالتالي فهي تؤدي دور أداة مساعدة على اتخاذ القرار ثم كوسيلة من الوسائل المهمة في عملية التسيير.

الفرع الثالث: مراحل إعداد لوحة القيادة

تتلخص مراحل إعدادها فيما يلي:[2]

1- دراسة الهرم الداخلي للمؤسسة حيث يشترط معرفة دقيقة حول تقييم مراكز المسؤولية حسب البناء الهرمي لكل مسئول؛

2- اكتشاف معايير الدراسة، تسمى أحيانا العوامل الإنسانية للتسيير أو المتغيرات الإستراتيجية لكل نشاط في مركز من مراكز المسؤولية؛

3- اختيار المؤشرات؛

4- دراسة جميع المعلومات وتحديد المعلومات الضرورية والمتوفرة وتصنيفها حسب الطبيعة والمصدر؛

5- بناء لوحة القيادة: وتعتمد هذه المرحلة على إعداد لوحة القيادة الوسيطية التي تظهر كما يلي: معايير التسيير مؤشراتها ومقاييسها، دورية نشر الجداول، آجال تحصيل المعلومات؛

[1] معراج هواري، مصطفى الباهي، **مدخل إلى مراقبة التسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011 ،ص85.

[2] خالص صافي صالح، **رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2010، ص275.

المبحث الثالث: مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ومراحل إعدادها

وظيفة مراقبة التسيير هي عبارة عن وحدة تتركز في الدرجة الثانية من السلطة العليا أي أنها تأتي مباشرة بعد مديرية الوحدة وتعتبر من الوظائف التي تمارس الاتصال المباشر مع مدير الوحدة وتتواجد الوظيفة في مصلحة الإعلام الآلي والتي تساهم بنسبة كبيرة في تفصيل نظام الرقابة وضبط المعلومات واستغلال الوقت، سنوضح في هذا المبحث وظائف ومعيقات مراقبة التسيير وعلاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة ومراحل إعدادها.

المطلب الأول: وظائف ومعيقات مراقبة التسيير داخل المؤسسة

تم التطرق في هذا المطلب إلى وظائف ومعيقات مراقبة التسيير.

الفرع الأول: وظائف مراقبة التسيير داخل المؤسسة

تقوم مراقبة التسيير داخل المؤسسة بدورهم وذلك من خلال مختلف الوظائف والتي تتمثل فيما يلي:[1]

أولا: التخطيط

يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم عملية التخطيط في كل المستويات الإدارية وبكل أنواعه سواء التخطيط الإستراتيجي على مستوى الإدارة العليا أو التكتيكي في الإدارة الوسطى والتخطيط للعمليات على مستوى الإدارة التشغيلية؛

ثانيا: اتخاذ القرار

يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم القرارات في مختلف المستويات الإدارية من خلال ترشيد السلوك كاتخاذ القرار عن طريق المعلومات الجيدة التي يقدمها النظام؛

[1] ناصر دادي عدون وآخرون، **مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سابق، ص26.

ثالثا: التنسيق والتنظيم

يعتبر التنظيم والتنسيق من بين المستويات الضرورية في المؤسسة باعتبارها كل متماسك ولذلك لابد على مراقب تسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص وضع الأهداف ووضع الميزانيات؛

رابعا: مراقبة الأداء

إن مراقبة الأداء هي عملية لتقييم جودة أداء التسيير وأنها تتضمن التقييم بواسطة الموظفين المناسبين لتصميم وتنفيذ عملية الرقابة وأنها تعمل كما خطط لها وثم تحديثها لتواكب الظروف المتغيرة ويمكن أن تكون مراقبة الأداء عن طريق أنشطة مستمرة كتقارير إرضاء العملاء دوريا أو تقارير المراجعين الداخليين أو للجنة المراجعة والجهات الرقابية؛

خامسا: مراقبة الأداء الوظيفي

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجميع المعلومات على الإصغاء المشاكل والعراقيل التي تعاني منها الأفراد حيث يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسئولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية زيادة الأجر، مكافآت ... إلخ مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي تحقق عن طريق مجموعة من الخصائص:[1]

- ✓ **المشاركة في تحديد الأهداف:** تعتبر المشاركة في العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة؛
- ✓ **عدالة التوزيع:** وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهرم الهيكلي للمؤسسة؛
- ✓ **عدالة التعاملات:** إن عدالة العملات تكون بالاتصال الدائم لمثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني؛

[1] ناصر دادي عدون وآخرون، **مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص27.

- ✓ **مراقبة الجودة:** إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلائم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة لإنتاجها، لذا فموضوع إدارة الجودة يحظى باهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا لتقديم شروط وعوامل لتحسين الجودة مثل مرجعية التنظيم الدولي ISO وبالتالي مراقب التسيير إن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية لتلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن وراء ضمان استمرارية المؤسسة؛
- ✓ **إدارة الوقت:** إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت المؤسسة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة.

والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبة بالوسائل التالية: [1]

- ✓ العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة؛
- ✓ مكانته العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل ... الخ مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت؛
- ✓ تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات؛
- ✓ تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.

الفرع الثاني: معيقات مراقبة التسيير

هناك بعض العوامل التي من شأنها الحد من فاعلية مراقبة التسيير داخل المؤسسة ونذكر منها:[2]

1-الأخطاء الحكمية: ربما تشمل الإدارة والموظفون أحيانا في اتخاذ القرارات الحكمية أو أداء المهمات الروتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات أو ضغط الزمن أو أية ضغوط أخرى؛

2-الانهيار: ربما ينجم انهيار نظم الرقابة عن فهم خطئ للموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة للإهمال وعدم التركيز والأعباء التغيرات المؤقتة أو الدائمة في الموظفين أو الإجراءات؛

[1] ناصر دادي عدون وآخرون، **مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص27.
[2] المرجع نفسه، ص08.

3–التواطؤ: قيام موظف أو موظفين بإبطال عملية الرقابة بالتواطؤ مع أطراف خارج أو داخل المؤسسة، ربما تقوم الإدارة بتجاوز السياسات والإجراءات المعقدة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة دانية أو تعريف المعلومات؛

4–تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية.

المطلب الثاني: علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة

إن التسيير يتضمن كل وظائف المؤسسة ولا يقتصر على وظيفة أو بعض الوظائف وعليه فمراقبة التسيير هي بدورها تتضمن كل وظائف المؤسسة بمختلف أنواعها: إنتاج، تموين، تخزين...الخ وحتى نرى مراقبة التسيير في المؤسسة بصفة مجزأة ومحللة نحاول إعطاء نظرة على العلاقة الموجودة بين وظائف المؤسسة ومراقبة التسيير في هذه الوظائف، وبما أن وظائف المؤسسة متعددة ومتنوعة سنقوم في هذا المبحث التركيز على أربعة وظائف.

أولا: علاقة مراقبة التسيير بوظيفة الإنتاج

إن وظيفة الإنتاج تتكون من مجموعة من النشاطات التي تؤدي إلى خلق منفعة أو الزيادة منها لإشباع حاجة من حاجات المجتمع، لهذه الوظيفة خصوصية معينة تختلف باختلاف القطاع التي تتواجد فيه العملية الإنتاجية، ففي قطاع الصناعة الذي هو ساحة العمل الأساسية للمؤسسة الإنتاجية، تعرف وظيفة الإنتاج بأنها مجموعة من النشاطات التي تحول أشياء مادية من شكل أو تركيب أو خلط معين إلى آخر وذلك من أجل إشباع حاجات المجتمع ويتم عادة باستخدام الأيدي العاملة والمواد الأولية الخام والنصف الجاهزة مع توفير التمويل اللازم لذلك ضمن وظيفة الإنتاج في المؤسسة تتم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتنفيذ العملية الإنتاجية[1]، وبهدف تحقيق عدد من المهام وأهمها ما يلي: [2]

✓ الإشراف على تنفيذ العمليات الإنتاجية المختلفة؛

[1] علي حسين علي، مؤيد عبد الحسين الفضل، ناجح باقر ابراهيم، **بحوث العمليات وتطبيقاتها في وظائف المنشأة**، دار زهران، عمان، 1999، ص17.

[2] المرجع نفسه، ص56.

✓ مطابقة المواصفات النوعية للمنتج مع ما هو محدد بالخطة؛

✓ مطابقة المواصفات الكمية للمنتج مع ما هو محدد في الخطة؛

✓ متابعة تحقيق مفردات الخطة ضمن السقف الزمني المحدد لها؛

✓ العمل على خفض التكاليف الإنتاجية من خلال الاستغلال الأمثل لمستلزمات الإنتاج.

ثانيا: علاقة مراقبة التسيير بالوظيفة التجارية

الوظيفة التجارية في التنظيم التسييري للمؤسسة تعرف على أنها تلك الوظيفة التي تتكفل بتوزيع وتسويق المنتجات داخل السوق المحلية والدولية، كما يشترط في هذه الوظيفة أن تكون على دراية تامة بظروف السوق والمنتجات التي تقدمها[1].

إن الوظيفة التجارية حسب التعريف السابق ترتكز في أداء مهمتها على نشاط البيع والذي يعتبر كحلقة وصل (وسيط) بين المنتج والمستهلك، حيث يهتم هذا النشاط بعدة مهام أثناء قيامه نذكر ما يلي:

✓ دراسة السوق والعوامل المؤثرة فيه (العرض والطلب)؛

✓ تحديد طريقة البيع (منافذ التوزيع)؛

✓ البحث في اختيار شبكات التوزيع بالشكل الذي يضمن تقليل التكاليف إلى أدنى حد ممكن؛

✓ مراقبة المنتجات من ناحية المواصفات والكميات والبحث في إقتراح بدائل أو تعديلات على المنتج.

إذن من بين مهام نشاط البيع مراقبة المنتجات الموجهة للسوق وتكمن مهمة المراقب في هذا النشاط في مراقبة مدى تطابق المواصفات والكميات المطلوبة من المنتج النهائي الموجه للبيع ومدى تغطية هذه الكميات للعرض والطلب، وتحديد نصيب المؤسسة في السوق، كما يقوم بالتنبؤ بالمبيعات من حيث الكمية والسعر وهذا على الأساس العرض والطلب وذلك باستعمال طريقة مراقبة التسيير عن طريق الموازنات

[1] Ahmad ouamar, **l'entreprise de l'économie de marché**, cours boumerdes, alger, 1996, p05.

التقديرية، حيث أن أول ما يقوم به مسئول إعداد الموازنات التقديرية هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات لأنها تعتبر الأساس الذي يستند عليه إعداد الموازنات التقديرية الأخرى.

يكمن الهدف في مراقبة التسيير في نشاط البيع في المساهمة في اتخاذ بعض القرارات الخاصة بالمنتج كالنوعية، الكمية، والبحث عن الانحرافات التي تحدث في رقم الأعمال سواء من ناحية الكمية أو من ناحية السعر.

إضافة إلى النشاط السابق ومن منطلق أن التجارة هي البيع والشراء للسلع والخدمات فيمكننا أن نضيف إلى الوظيفة التجارية في المؤسسة الاقتصادية وبالأخص الصناعية نشاط التموين والذي يعرف أنه الوظيفة التي تتضمن وضع تحت تصرف المؤسسة كل الاحتياجات الضرورية لعملية الإنتاج من مواد أولية، معدات ... كما تحرص على احترام النوعية المطلوبة في الإنتاج.

إذن نشاط التموين في الوظيفة التجارية يهتم بالمدخلات من مواد أولية، معدات، أدوات واستثمارات أخرى، وهذا حتى يضمن للمؤسسة أن تقوم بالوظيفة الإنتاجية في شكل يسمح بتوفير المخرجات لنشاط البيع.

يكمن دور مراقبة التسيير في نشاط التموين على عناصر نذكر من بينها ما يلي:

- ✓ التنبؤ بالكمية المطلوبة من الوظيفة الإنتاجية فيما يخص المواد الأولية؛
- ✓ مراقبة مدى تطابق المواد المشتراة مع المواد المطلوبة؛
- ✓ تحديد أسعار الشراء و مصادر الشراء.

هذه العناصر تعتبر كأدوار فرعية لمراقبة التسيير في نشاط التموين، أما الدور الأساسي يكمن في مراقبة مدى تطابق المدخلات مع الاحتياجات المطلوبة من وظيفة الانتاج.[1]

مما سبق يمكن القول أن الوظيفة التجارية ترتكز على نشاطين رئيسيين هما التوزيع والتموين، وحتى تحقق هذه الوظيفة عملها بفعالية وجب عليها أن تمارس عملية المراقبة على هذه الأنشطة، حيث يكمن دور

[1] Ahmad ouamar, o.p. cit, p05.

مراقبة التسيير في الوظيفة التجارية على مراقبة المدخلات (المشتريات) وهذا في نشاط التموين، ومراقبة المخرجات (المبيعات) وهذا في نشاط التوزيع، كما يقوم المراقب بتحديد الانحرافات الموجودة في هذه الأنشطة وذلك من خلال المقارنة بين ما قدر سابقا مع ما تحقق فعلا والبحث في تصحيح هذه الانحرافات حتى تساهم في تحقيق هدف المؤسسة.

ثالثا: علاقة مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين

هي وظيفة تسيير الموارد البشرية وتعتبر وظيفة أساسية في المؤسسة وذلك لأنها تهتم بالأشخاص حيث تعرف: [1]

- ✓ وظيفة تسيير الموارد البشرية هي تلك الوظيفة التي تهتم بتحديد احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية عن طريق هيكل تنظيمي يراعي الاستغلال الأمثل للطاقة البشرية الموجودة داخل المؤسسة، كما تقوم بتسيير نظام ترقية ومردودية الأفراد والقدرة على الإنتاج داخل المؤسسة.
- ✓ أن وظيفة الأفراد تتضمن فعاليات التوظيف والتطوير والتحفيز والتدريب للقوى العاملة في المؤسسة بكافة مستوياتها بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرسومة.

من التعريفين السابقين نستنتج أن وظيفة المستخدمين تهتم بالموارد البشرية في المؤسسة، و هذا من تأهيل وتحفيز...، و حتى يقوم الأفراد بمهامهم على شكل جيد داخل المؤسسة، ونظرا لفقدان الثقة بين المؤسسة والأفراد وجب على هذه الأخيرة أن تخص جزء من الرقابة على الأفراد، حيث يكمن الهدف من مراقبة تسيير المستخدمين في تطبيق السياسة البرمجية أو المخططة فيما يخص التوظيف، و المساهمة في تفعيل نظام تسيير الأفراد.

إن لمراقب التسيير مهمة أساسية تقع على عاتقه في توفير العامل الرئيسي و الضروري لعمليات المؤسسة و هو الأفراد (الأشخاص) و حتى يحقق مراقب التسيير هذه المهمة وجب عليه أن يقوم بعدة

[1] علي حسين علي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص17.

مهام أثناء مزاولة نظام مراقبة التسيير على وظيفة المستخدمين ويمكننا أن نلخص بعض هذه المهام فيما يلي: [1]

- ✓ تقدير الحاجة للقوى العاملة والإطارات الفنية والإدارية بما يتناسب مع حجم المهام والوظائف التي ينبغي القيام بها، أي تقييم الحاجيات المستقبلية فيما يخص الموارد البشرية؛
- ✓ تقدير الأجور والرواتب اللازمة للقوى العاملة في المؤسسة؛
- ✓ البحث في الانحرافات المحققة في العملية الاقتصادية للمؤسسة وتوضيح مساهمة الأفراد في هذه الانحرافات.

إذن يمكن القول أن علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين تكمن في التقدير (التنبؤ) لحاجيات المؤسسة من الأفراد للقيام بوظائفها المختلفة ثم توجيههم إلى أعمالهم كل حسب قدرته وحسب كفاءته " الرجل المناسب في المكان المناسب "، وحتى يتحقق المراقب من أن الأفراد قد قاموا بمهامهم بفعالية وجب عليه أن يقارن النتائج المحصلة مع ما خططه مسبقا، واستخراج الانحرافات وخاصة السلبية منها والبحث في وجود بدائل أو حلول واقتراحها للمساهمة في اتخاذ القرارات والتوصل إلى تحقيق هدف المؤسسة.

رابعا: علاقة مراقبة التسيير بالوظيفة المالية

الوظيفة المالية هي الوظيفة التي تهتم بتخطيط مجرى الأموال داخل المؤسسة وتنظيمها والرقابة عليها مع الإشراف على تحضير وتحليل الكشوفات المالية المختلفة بما يوفر للمؤسسة البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات بأعلى فعالية وكفاءة.

تهتم هذه الوظيفة بإعداد وتنفيذ القرارات المالية عن طريق المعلومات المحاسبية للمؤسسة، كما أنها تعتبر أساسية وضرورية وذلك لما تقدمه من خدمات وخاصة إمداد المؤسسة بكل الموارد النقدية والمالية الداخلية والخارجية اللازمة لعملية التمويل، ومن التعريف نجد أنها تتلخص أساسا في تخطيط مجرى الأموال ثم كيفية الحصول على التمويل مع ضرورة تصميم نظام سليم للرقابة المالية.

[1] علي حسين علي واخرون، مرجع سبق ذكره، ص18.

إذن لمراقبة التسيير علاقة مع الوظيفة المالية في تقدير احتياجات المؤسسة من الموارد المالية حتى تقوم بوظائفها، وتمارس مراقبة التسيير في الوظيفة المالية بحدة لأنها تدرس وتحلل كيف تكسب أو تحصل الإيرادات، وما هي الطرق الأحسن لإنفاقها أي أنها تهتم بمراقبة تسيير الخزينة والذي يقصد به متابعة التوزيعات المالية للمؤسسة، ومن بين الوظائف التي يمارسها مراقبة التسيير في الوظيفة المالية نوجز ما يلي:

✓ التخطيط المالي أي التنبؤ بدخول وخروج الأموال وإعداد الموازنات التقديرية الخاصة بالاحتياجات المالية في المستقبل؛

✓ البحث في الحصول على الأموال في حالة وضع خطط رفع وتنمية رأس المال؛

✓ مراقبة استعمال الأموال ومنع الترسبات غير الهادفة؛

✓ استخراج الانحرافات إن وجدت وتحليلها وإعطاء تقرير عن الوضعية المالية للمؤسسة حتى يساهم في تسهيل جلب الزبائن والموردين والحصول على القروض البنكية إن طلبت.

إن مراقبة التسيير بالوظيفة المالية تعتبر واجبة لأن الأموال في المؤسسة تشبه الدم في الإنسان، أي عند عدم توفر الأموال لا تستطيع المؤسسة التحرك والقيام بعملياتها الاقتصادية وبالتالي لا تحقق هدفها وستزول بسهولة.

مما سبق نستنتج أن مراقبة التسيير توجد في كل أركان المؤسسة ووظائفها والعلاقة التي تربط هذا النظام بوظائف المؤسسة هي تلك العلاقة التي على أساسها يمكن للمؤسسة أن تصل إلى تحقيق.

هدفها المخطط، كما أننا بأن نظام مراقبة التسيير يساهم بحدة في تحقيق الفعالية الاقتصادية للمؤسسة، وهذا من خلال المتابعة والتوجيه...، كما أنها تعتبر وظيفة من وظائف المؤسسة تمارس بشفافية ومبادئ مقررة مسبقا، حيث يقول الدكتور عبد المعطي عساف " ليست الرقابة جهاز تصنت أو كاميرا مخفية تتربص بالموظفين، كما أنها ليست سيفا مسلطا على رقاب المرؤوسين وإنما هي وظيفة إدارية هامة تتكامل مع وظائف الإدارة الأخرى وتسعى لتحقيق الفعالية الإدارية المنشورة ".[1]

[1] عبد المعطي عساف، **مبادئ الإدارة والمفاهيم والاتجاهات الحديثة**، مكتبة المحتسب، عمان، 1993، ص271.

المطلب الثالث: مراحل إعداد مراقبة التسيير وعلاقتها بمراكز المسؤولية

يمر إعداد نظام مراقبة التسيير على عدة مراحل وسنتعرض في هذا المطلب إلى مراحل إعداده والى أهم مراكز المسئولية.

الفرع الأول: مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير

تتمثل مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير فيما يلي:[1]

أولا: تحديد المعايير

إن تحديد المعايير يتوقف أساسا على الأهداف المحددة وخاصة فيما يتعلق بالأهداف القصيرة الأجل، نظرا لاعتبارها السند العلمي وهي التي تسمح بإعداد برامج العمل، فالأهداف القصيرة الأجل لابد أن تكون دقيقة بحيث يكون قياس أو مقارنة النتائج المحققة لها أمرا ممكنا.

إلا أن التحقيق الدقيق للأهداف القصيرة الأجل غير كاف لقياس أداء مختلف مراكز المسؤوليات لهذا فانه من الضروري تحديد معايير تسمح بذلك، ذلك أن المعيار عبارة عن ترجمة كلية أو نوعية للأهداف القصيرة الأجل كما أن المعايير الكمية يمكن أن تكون فيزيائية أو مالية والتقييمات الكمية أصبحت كمرجع لا يمكن الاستغناء عنه في تسيير المؤسسات غير أن هذا لا يعني عدم وجود أو صلاحية المعايير النوعية، ولتحقيق المعايير لأهدافها لابد وأن تتميز ببعض الخصائص منها:

1-المصداقية: إن استعمال المعايير لقياس الأداء لابد وأن يعطي نفس النتائج منها مهما كان مستعملها، بمعنى آخر فان المعايير لابد أن تكون غير متحيزة وتتسم بالموضوعية؛

2- المنفعة: تعتبر هذه الميزة من أهم خصائص المعايير، لأن المعايير ليست هدفها في حد ذاتها وإنما القصد منها قياس الأداء والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المحددة لهذا فان المعيار لابد أن تكون له مهمة واضحة ومحددة؛

[1] عثمان احدادن، " **مد ى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات** "، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1994، ص27.

3-الواقعية: إن تحديد المعايير لابد وأن يخضع لمنطق الواقعية حيث لا يمكن تحديد المعايير على أسس عشوائية فتحديد رقم أعمال قدره 1000 دج لكل يوم كمعيار لقسم المبيعات مثلا لابد وأن يكون واقعيا بحيث تكون لهذا القسم الطاقات والوسائل الضرورية لتحقيقه من جهة ومن جهة ثانية لابد وأن تكون هذه الوسائل تفوق قدرة تحقيق هذا المعيار.

ثانيا: قياس الأداء

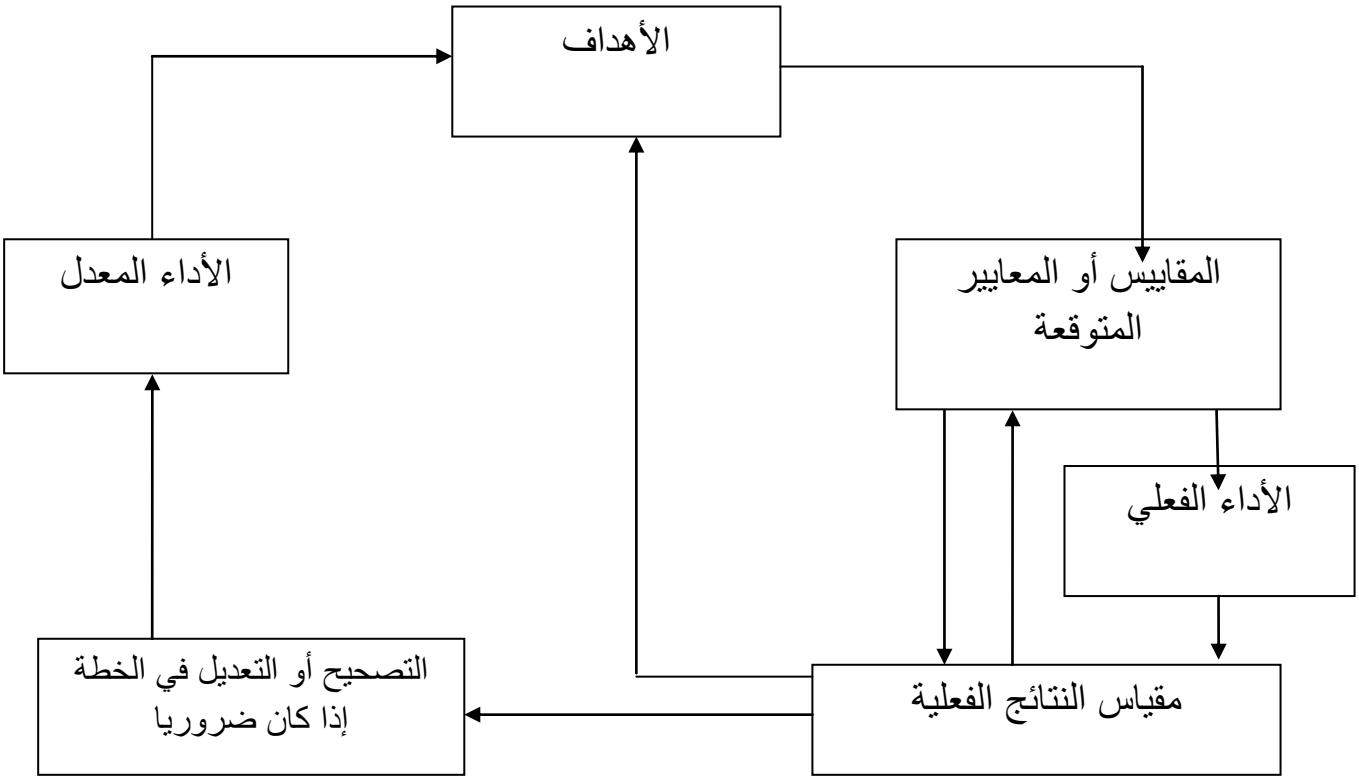
إن التعرض لقياس الأداء سيستدعي قبل كل شيء توضيح مفهوم الأداء ذاته فالأداء **performance** هو مفهوم يقصد به القيام بمهمة وفق طريقة منهجية ومنظمة، فحسب "خماخم " فان الأداء يعني النجاعة والفعالية اللتان أنجزت بهما الأهداف المحددة.

أما قياس الأداء فلقد عرف بأنه مجموعة تقنيات المراقبة المستعملة للتأكد من تطابق النتائج المحققة داخل المؤسسة مع المعايير المحددة ثم تطبيق الإجازات أو العقوبات إذا اختلفت النتائج عن المعايير.

إن قياس الأداء يعتبر المرحلة الأخيرة في دورة التسيير حيث أنه يأتي بعد مرحلة التخطيط والتنفيذ فقياس الأداء يسمح بالتأكد من مدى تحقيق الأهداف المسطرة وذلك بمقارنة النتائج المحققة مع المعايير المحددة سلفا ومن خلال الفرو قات المستخلصة يتم تحديد المسؤوليات وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي يمكن أن تتعلق بتحسين أداء مختلف مراكز المسؤوليات أو بتغيير المعايير في حالة عدم واقعيتها.

مراقبة التسيير إذن لا تهدف فقط إلى مقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وإنما تعمل كذلك من أجل التأكد من أن الأهداف المحددة تتلاءم مع الوسائل والموارد المتوفرة فهي بذلك تمكن المسرين من التأكد من تحقيق الأهداف من جهة وتحسين التسيير من جهة أخرى والشكلين المواليين يلخصان هذه المراحل المذكورة.

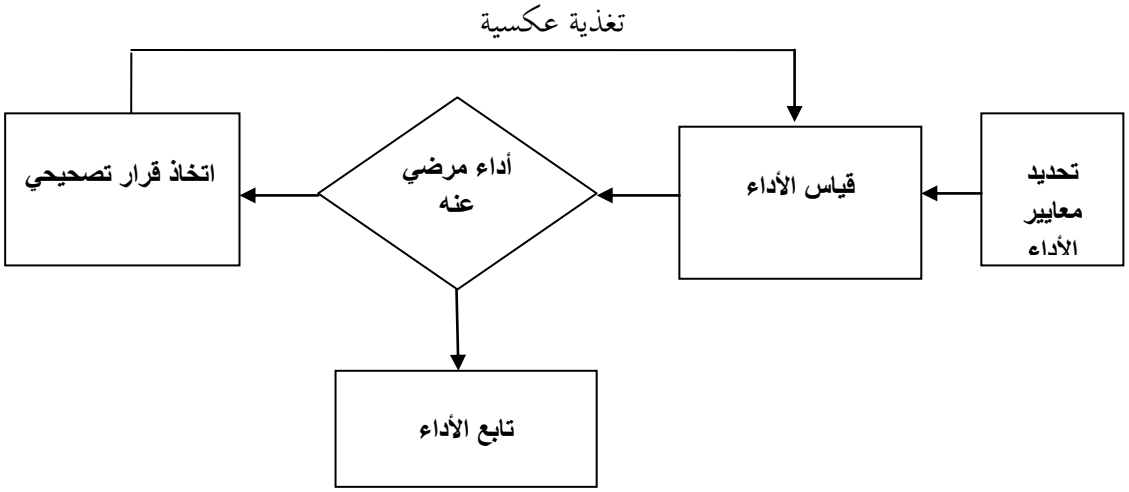
الشكل رقم (01 – 02): مراحل مراقبة التسيير



المصدر: محمد عبد الفتاح ياغي، مرجع سابق، ص312.

يتضح لنا من خلال هذا الشكل أن عملية المراقبة تتم انطلاقا من تحديد الأهداف وصولا إلى تحقيقها وهذا بتدخل وظائف إدارية بينهما وهذا يجعل مراقبة التسيير تتطلب معايير لتقييم الأداء الفعلي ومقارنته مع أهداف الخطة، فإذا كانت متطابقة فهذا يعني تحقق الأهداف المسطرة وإذا لم تتطابق يعني أنه هناك انحراف أو أخطاء لذا يجب القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة من أجل تحقيق الأهداف المرسومة.

الشكل رقم (01 –03): مراحل مراقبة التسيير



المصدر: محمد رفيق الطيب، مرجع سابق، ص215.

نلاحظ أن المعايير الرقابية نفسها تتحدد بشكل مرن أو ترفق بهوامش معينة للسماح، بحيث يعتبر الانحراف الواقع ضمن الحدود أو الهوامش المسموح بها طفيفا يمكن التغاضي عنه ولا يستدعي عملا تصحيحيا، وتحدد المقاييس المتعلقة بالمواصفات الصناعية ضمن هوامش للسماح وهذا وفقا للعمليات المعينة.

الرقابة شديدة الارتباط بالتخطيط حيث يمكن تشبيهها بوجهين لعملة تسييرية واحدة ولا يمكن تصور أحدهما بدون الآخر ولا تصور وجود تسيير بدونهما، ذلك أن التخطيط يثبت الأهداف والمعايير الرقابية، والرقابة تقيس الانجازات وتكشف عن مدى تحقق الأهداف كما إذا كان التخطيط علميا مجديا أم شكليا بدون أساس وتهيئ الرقابة التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير.

الفرع الثاني: مراكز المسؤوليات

انطلاقا من مهمة مراقبة التسيير والمتمثلة في تشجيع وقياس الأداء، فانه من الضروري تحديد المسؤوليات بدقة وذلك بتوزيعها على مراكز أو أقسام محددة هذا من جهة ومن جهة أخرى يجب تحديد العناصر التي يمكن مراقبتها في كل مركز والتي يعود تغييرها أو حدوثها إلى رئيس هذا المركز، ومن أهم مراكز المسئولين المعروفة هي:

أولا: مركز المصاريف

مركز المصاريف هو ذلك المستوى من المسؤولية الذي تؤدي بالقرارات المتخذة على مستواه من خلق مصاريف، ومثال عن ذلك وحدة الإنتاج، فمسؤولية رئيس هذا القسم تتوقف عند تلك المصاريف الناجمة من القرارات المتخذة من طرف هذا القسم. فقياس أداء هذا المركز يكون على أساس مقارنة المصاريف المحققة مع المصاريف المحددة كمعيار واستخلاص الفروقات لاتخاذ القرارات الضرورية لتفاديها مستقبلا[1]؛

ثانيا: مركز الدخل

مهمته تتمثل في الحصول على حجم معين من الدخل ورئيس هذا المركز لا يتحكم في الأسعار ولا في المصاريف وإنما تتمثل مهمته في تعظيم الدخل في ايطار الموارد والوسائل الممنوحة له[2]؛

ثالثا: مركز الأرباح

هو غالبا يكون على المستويات العليا للمؤسسة مثل الإدارة العامة، فرئيس هذا المركز له إمكانية الجمع بين المصاريف من جهة والمداخيل من جهة أخرى وبالتالي استخلاص الفرق بينهما والذي يمثل الربح في مثل هذا المركز فان قياس الأداء يتوقف على جميع المصاريف والمداخيل وبالتالي الربح وفي غالب المؤسسات يتوقف على تقييم الميزانية وحساب الاستغلال[3]؛

رابعا: مركز الاستثمارات

هو ذلك القسم الذي يلتزم فيه رئيسه بكل القرارات المتعلقة بمختلف أصول ثابتة جديدة، وهدف هذه القرارات هو تعظيم إيرادات الاستثمار[4].

[1] عثمان احدادن، مرجع سابق، ص26.

[2] Hélène loning, **« le contrôle de gestion »**, Dunod, France, 2000, p19.

[3] عثمان احدادن، مرجع سبق ذكره، ص26.

[4] المرجع نفسه، ص26.

المطلب الرابع: الفرق بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية

هناك الكثير من يخلط بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية نظرا لتداخل هذين النوعين من الرقابة في عدة مواطن ولهذا سنحاول إبراز الفرق بينهما من خلال تبيان مفهوم المراجعة الداخلية وما هي أوجه الشبه والاختلاف بين هذين النوعين من الرقابة.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الداخلية

أهم تعاريف المراجعة الداخلية نذكر ما يلي: [1]

عرفها مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكين بأنها: تتضمن الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المتبناة داخل المؤسسة لحماية الأصول واختيار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها وتحقيق الكفاءة من استخدام الموارد وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

عرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين نظام المراجعة الداخلية بأنه: "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة ".

الفرع الثاني: أوجه التشابه بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية

يشترك كل من مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية في النقاط التالية:[2]

1- إعلام وإرشاد الإدارة والمسئولين بالإجراءات الواجب اتخاذها للحفاظ على المؤسسة وأهدافها وثروتها؛

2- ليس لمراقب التسيير والفحص المحاسبي والمالي أية مسؤولية مباشرة ولا أية سلطة على النشاطات التي يراقبانها؛

3- هما نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معا، إذ أصبحت مراقبة الأداء ترتكز أساسا على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق بالإضافة إلى مراقبة التسيير التي تهتم

[1] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص197.

[2] ناصر دادي عدون وآخرون، **تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية**، مرجع سبق ذكره، ص26.

خاصة بالموازنات ومقارنتها بالنتائج فهي إذا تقوم بمقارنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج المحققة وذلك لتقييم الأداء؛

4- إن حرص المراجعة الداخلية على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها، هذه النتائج التي تعتمد مراقبة التسيير عليها في المراقبة ومن ثم تحديد الانحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء.

الفرع الثالث: أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير

تختلف مراقبة التسيير مع المراجعة الداخلية في بعض الأوجه والتي يمكن حصرها فيما يلي:[1]

1- تهتم المراجعة الداخلية بالجانب المحاسبي والمالي وبصحة أنظمة المحاسبة، بينما مراقبة التسيير يهتم بمختلف وظائف ونشاطات المؤسسة بدون استثناء؛

2- تهدف مراقبة التسيير إلى التأكد من ملائمة الأهداف بالوسائل المتاحة واكتشاف الانحرافات وبالتالي التشجيع أكثر من أجل التطوير وتحسين الأداء، بينما هدف المراجعة الداخلية تتبع الأخطاء المالية والمحاسبية التي ترتكب في الوثائق والمستندات؛

3- المراجعة الداخلية عادة ما تأتي بعد تحقيق العمليات وتسهر على احترام الجوانب والشروط القانونية والتقنية للمحاسبة، أما مراقبة التسيير فتأتي في مختلف أطوار العمليات، أي قبل، أثناء وبعد أداء العمليات وهدفها تقييم أداء المسيرين؛

4- المراجعة الداخلية لا تتطلب تحقيق نتائج إيجابية من المراقبة بقدر ما تفرض ضرورة استعمال الوسائل والطرق اللازمة لأداء العمل، في حين أن مراقبة التسيير تتطلب تحقيق نتائج إيجابية في حدود الوسائل والظروف المتاحة للمسير، باعتبار أن هدفه هو تحقيق أحسن النتائج؛

5- تهتم الرقابة الداخلية بمراقبة حركة الوثائق وصحتها وسلامتها بالإضافة إلى صحة البيانات والمعلومات والحسابات الواردة في مختلف السجلات، أما مراقبة التسيير فتهتم بمراقبة النتائج وذلك من خلال مخرجات هذه الدفاتر المتمثلة في التقارير، القوائم المالية ومقارنة المعلومات الواردة فيها (نتائج) مع ما كان مخطط الوصول إليه.

[1] بوزيد سفيان، **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات**، دراسة حالة مؤسسة سوناطراك وحدة أرزيو، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، في العلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، 2009، ص57.

خلاصة:

إن مراقبة التسيير عرفت تطورا كبيرا حيث اتسعت مهمتها المحاسبية إلى مهمة تشمل كل وظائف المؤسسة، كما أنه نظام محكم ومتقن يساعد المسئولين في المؤسسة على اتخاذ القرار، كما أنه يساهم في تحقيق هدف المؤسسة وتحسين المردودية وعليه فإن مراقبة التسيير هي وسيلة الغاية لها أساليب وأدوات ويعتبر نظام القيادة يعمل على توجيه المؤسسة في مجال معين.

كما أنها تعتمد على عدة أدوات ووسائل للتحليل نذكر منها المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية ولوحة القيادة، فمن خلال أدواتها المختلفة تسمح بالتنسيق بين أهداف مختلف مراكز المسؤوليات من جهة والتأكد من تحقيق الأهداف المسطرة من جهة أخرى.

ومنه فان مراقبة التسيير تسمح بالتأكد من أن الوسائل المتوفرة كافية وناجعة لتحقيق الأهداف المسطرة من جهة ومن جهة أخرى تسمح بالتأكد من أن الأهداف هي القصوى مقارنة بالوسائل المتوفرة.

الفصل الثاني

الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير

تمهيد:

تعتبر الموازنة أداة عملية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات المؤسسة لفترة قصيرة أو طويلة في المستقبل، سواء كانت هذه المؤسسة تقوم بنشاط صناعي أو زراعي أو تجاري، فان الموازنات التقديرية تعتبر من العناصر الحديثة في النظام المحاسبي وإن كانت فكرة استخدامها ليست حديثة فقد استخدمتها الحكومة منذ زمن طويل بهدف إيجاد التوازن بين الإنفاق الحكومي والموارد العامة في الفترة القادمة.

لقد تطور نظام الموازنات التقديرية لاتساع حجم الوحدات الاقتصادية وكبر حجم رؤوس الأموال المستثمرة فيها، فأصبح من الضروري وضع خطة في شكل أرقام وذلك من أجل تحقيق الأهداف.

للإلمام بهذا الجانب تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية؛

المبحث الثاني: وظائف ومبادئ الموازنات التقديرية والإطار العام لها؛

المبحث الثالث: مراقبة التسيير باستخدام الموازنات التقديرية.

المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية أداة لتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط والنتائج بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة.

المطلب الأول: نشأة وتطور الموازنات التقديرية

لقد استخدم أسلوب الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية منذ القدم، فقد قام سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد ميزانية للقمح المتوقع إنتاجه في الدولة ثم حدد الإنفاق والاستهلاك بناءا على هذه الميزانية.

إن كلمة الموازنة التقديرية تطلق على التقديرات الدولة لإيراداتها ومصاريفها، ويرجع أصل كلمة budget إلى الكلمة الفرنسية bougette التي تعني حقيبة $كان وزير المالية الإنجليزي بعد تقديرات إلى المجلس العمومي البريطاني في حقيبة جلدية وعلى هذا الأساس أصبحت هذه التقديرات معروفة باسم budget.

نظرا للتطور التكنولوجي وازدياد حجم المشاريع وزيادة المشاكل الإدارية، اضطر المسئولون في جميع أنحاء العالم إلى استخدام الموازنات التقديرية للرقابة على نشاط هذه المشاريع.

يعتبر de gazeux أول من استخدم لفظ الموازنة التقديرية في طبعة سنة 1865 من حيث أدرج فصلا كامل عن الموازنة التقديرية، وقد وصفها بأنها جدول بالاحتياجات من توقيت هذه الاحتياجات.[1]

إن استخدام الموازنات التقديرية كنظام للرقابة يعتبر حديث العهد ويرجع تلخيصه في أربعة مراحل: [2]

المرحلة 1: كانت فيها الموازنة التقديرية عبارة عن تجميع الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين؛

المرحلة 2: في هذه المرحلة تم تحديد توقيت زمني لهذه الاحتياجات؛

المرحلة 3: هنا أصبحت الموازنات التقديرية تستخدم مع التكاليف المعيارية لتحقيق الرقابة؛

[1] احمد نور، **المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات وبحوث العمليات**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية 1997، ص61

[2] المرجع نفسه، ص61.

المرحلة 4: أصبح نظام الموازنات التقديرية يستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري والرقابة والتنسيق بين مختلف الأنشطة.

المطلب الثاني: مفهوم الموازنات التقديرية

تم التطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف الموازنات التقديرية وذكر خصائص هذا النظام.

الفرع الأول: مفهوم الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية من أقوم الأساليب المستخدمة في الرقابة والتنبؤ بالمستقبل إذ أن أول من استخدم هذه التقنية هو سيدنا يوسف عليه السلام، حيث قام بإعداد ما يشبه موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في مصر[1].

يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بانجلترا بأنها خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل لفترة محددة وهي تبين عادة الإيرادات المنتظر تحقيقها والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة وكذا الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين[2].

يمكن تعريفها بأنها" خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلي على المدى القريب أو المتوسط "[3].

أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فعرفها " تقدير قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد، فموازنة الاستغلال هي التقدير القيمي لكل العناصر الموافقة لفترة استغلال معينة لفترة محددة[4].

على هذا الأساس يمكن تعريف الموازنات التقديرية بأنها خطة رقمية مسبقة لنشاط المؤسسة إيراداتها ونفقاتها، فهي تعبير كمي ومالي مفصل لبرنامج العمل الذي ترغب المؤسسة في تنفيذه خلال فترة زمنية محددة.

---

[1] شناف فريد، " **مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج**"، دار المحمدية الجزائر، 2002، ص8.

[2] فركوس محمد، " **الموازنات التقديرية اداة فعالة للرقابة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى ، 1995، ص4.

[3] خالص صالح، "**تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص15.

[4] فركوس محمد، مرجع سابق، ص3.

كما تعرف بأنها وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المنشأة ويعتبرها البعض بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد مختلف النشاطات المستقبلية ذلك باعتماد على مؤشرات معينة يتم استخلاصها من الأرقام والسنوات التي تم تحقيقها في السابق وتعتمد كأساس لبناء الأرقام المستقبلية[1].

الفرع الثاني: خصائص الموازنات التقديرية

تتميز بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبير كمي ومالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة، ويمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

1-تعبير كمي: فتحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا أشكال كمية ومالية؛

2-تحدد في شكل برنامج عمل: الموازنة التقديرية لا تعد فقط تقديرا للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لا بدا أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس تنبؤ للمستقبل من أجل المعرفة فقط؛

3-تحدد لفترة معينة: الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة قد تكون سنة واحدة أو أقل، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها.

حيث تعد الموازنة ترجمة كمية برنامج العمل المحدد، والتي هي جزء تنفيذي للمخططات المتوسطة والطويلة الآجل وهي من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات واتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التعبير.

[1] مؤيد الفضل، مؤيد عبد الحسين، **تخطيط ومراقبة الإنتاج (منهج كمي مع دراسة حالة)**، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، ص147.

[2] كوثر بوغابة، **دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية حالة مؤسسة لبند غاز الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، 2012، ص40.

المطلب الثالث: وظائف الميزانية التقديرية

نظرا لأن الميزانية التقديرية تمثل خطة كمية وقيمية تتضمن الأهداف المختلفة للمؤسسة، كما تحتوي على مجموعة من الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف والمفاضلة بين البدائل المناسبة فإن الميزانية التقديرية يدعو الإدارة للتفكير في المستقبل ورسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات أو الصعوبات التي تعوق تحقيق الأهداف المرجوة.

تعد الموازنة أداة إدارية إذا أنها تساعد إدارة المشروع في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية الرئيسية الآتية:[1]

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

تتمثل وظيفة التخطيط في وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، حيث توضع هذه الأهداف في صورة خطط طويلة الآجل وخطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها، وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة؛

ثانيا– وظيفة التنسيق وعلاقتها بالميزانية التقديرية: يمثل التنسيق العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة، بحيث يعمل كل قسم من هذه الأقسام نحو تحقيق الأهداف المسطرة، ولهذا يجب ألا يصدر أحد الأقسام قرارات يكون لها آثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام، فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات والإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعية لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، ولا ينبغي أن تقوم سياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها، ولذالك تعمل الميزانية التقديرية على خلق حالة من التناسق

[1] كوثر بوغابة، مرجع سابق، ص41-43.

بين الأقسام المختلفة يسترشد بها الجهاز التنظيمي في المشروع منعا للتضارب في جهودهم وقراراتهم، وهي بهذا الصدد تعتبر أداة لتحقيق أو المساعدة في تنفيذ وظيفة التنسيق التي تمارسها الإدارة؛

ثالثا– وظيفة الاتصال وعلاقتها بالميزانية التقديرية: الموازنات التقديرية تعد أداة لتوصيل المعلومات الحاصلة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق على تطبيقها في الفترة المقبلة والمستويات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة، ومن بين أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التقديرية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة، والمشتريات اللازمة ...إلخ؛

رابعا– وظيفة التحفيز وعلاقتها بالميزانية التقديرية: يمكن استخدام الموازنات التقديرية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المؤسسة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون هذه الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد؛

خامسا– وظيفة الرقابة وعلاقتها بالميزانية التقديرية: الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعة واستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملائمة الخطط والأهداف الموضوعة مقدما، ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط و الأهداف الموضوعة مقدما، ومتابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.

المطلب الرابع: أنواع الموازنات التقديرية ومزاياها

تعرضنا من خلال هذا المطلب إلى المعايير والأنواع الأكثر استعمالا من الموازنات ويمكن تقسيمها على النحو التالي:

الفرع الأول: معايير تقسيم الموازنات

لقد تم اعتماد عدة معايير لتقسيم الموازنات كما يلي:[1]

أولا– على أساس الفترة الزمنية: وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى الموازنات قصيرة الأجل وهي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى القصير وموازنات تقديرية طويلة الأجل وهي تعبر عن

[1] فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص7-9.

الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، وتعتبر الموازنات القصيرة الأجل جزءا من الموازنات الطويلة الأجل ولهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف بينهما.

ثانيا– من حيث وحدة القياس المستعملة: هناك موازنات معبر عنها على أساس عيني (أي كمية الوحدات المنتجة، الأمتار من النسيج، ساعات العمل ... إلخ) وموازنات معبر عنها على أساس نقدي.

نجد الموازنات يعبر عنها عينيا في المؤسسات الصناعية ولكن أغلب الموازنات يعبر عنها على أساس نقدي نظرا لاعتمادها على المعلومات المستفادة من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، وكذلك نظرا أنه لا يمكن الجمع بين الموازنات المختلفة نظرا لاختلاف أساس القياس في كل منها (أساس القياس في موازنة المواد الأولية أطنان من الصوف مثلا بينما موازنة اليد العاملة ساعات العمل)، وحتى نوحد أساس القياس نستعمل التعبير النقدي فهو يمثل القاسم المشترك.

ثالثا– على أساس طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة

أ– موازنة التشغيل: وهي الموازنة التي تغطي موازنة النشاطات العادية للمؤسسة من شراء، إنتاج وبيع ...الخ؛

ب – الموازنة المالية: وتتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال بالإضافة إلى ذلك فهي تتخصص بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية. وهي تتكون من العناصر التالية:

- ✓ الموازنة النقدية؛
- ✓ الموازنة الاستثمارية؛
- ✓ جدول التمويل التقديري؛
- ✓ موازنة القدرة على التمويل الذاتي.

رابعا– على أساس معيار الثبات والمرونة: إن الخطط التي تقوم المؤسسة بإعدادها، تعتمد على المعلومات المستقاة من التنبؤ ومهما كانت الطريقة المستعملة في التنبؤ فلا بد من أن تحتوي على هامش عدم التأكد كالمتغيرات الاقتصادية، ظهور منافسة جديدة التغيرات في أذواق المستهلكين ...إلخ، لذا يجب أن تكون الخطط متضمنة بدائل لتجنب الأخطاء التي تنجم عن عدم التأكد وفي هذا المجال تقسم الموازنات إلى:

أ- **الموازنات المرنة والمتغيرة:** تعد الموازنات المرنة على أساس تعدد الأسعار، بينما الموازنات المتغيرة تعد على أساس تعدد مستويات النشاط ويمكن أن تغير على الموازنة المرنة على نوعين من الموازنات المرنة والمتغيرة ويعتبر هذا النوع من الموازنات أداة فعالة لتقييم الأداء؛

ب- **الموازنة الثابتة:** تكون هذه الموازنات على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط وتستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ فيه بدقة.

خامسا- من ناحية درجة التفاضل التي تسهل عليها الموازنة التقديرية: تقسم الموازنات التقديرية وفق هذا المعيار إلى موازنات المسؤولية وموازنات البرنامج:

أ- موازنة المسؤولية: تتكون المؤسسة من عدة أقسام وورشات وعلى كل منها يوجد مسئول وكل جزء يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة، فموازنة المسؤولية هي إذن أداة فعالة للرقابة لأنها تزودونا بالمعلومات المفصلة التي تقيم بواسطتها أداء المسئول واتخاذ الإجراءات المصححة الواجب القيام بها؛

ب- موازنة البرنامج: وهذا الصنف يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية، وأساس موازنة البرنامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها، كشراء آلة جديدة مثلا، ودور هذه الموازنة هو إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ وتزداد أهميتها عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع لأنها تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية الناجمة عن اختيارها لكل مشروع فهي تساعد على اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: أنواع الموازنات التقديرية

تتنوع الميزانيات التقديرية وتتنوع حسب الزاوية الذي ينظر منها إلى الميزانية، فإذا نظرنا إلى الميزانية التقديرية من حيث الفترة التي تشملها فهناك الميزانية التقديرية الطويلة الأجل والتي تغطي فترة تزيد عن الخمس السنوات وهي في الغالب تهتم وتخطط للإستثمارت الرأسمالية، أما الميزانية التقديرية القصيرة الأجل أو تسمى بالميزانية التقديرية السنوية أو العملية فهي تخطط للأنشطة التي تمارسها المؤسسة خلال الدورة المالية القادمة وكل ما يتعلق بالموارد والمصروفات والخسائر والأرباح المتوقع أن تنتج خلالها، وتحت هذا الباب نجد الميزانيات التقديرية التالية:[1]

[1] خالص صالح، مرجع سابق، ص24.

- ✓ الميزانيات التقديرية للمبيعات؛
- ✓ الميزانية التقديرية للإنتاج؛
- ✓ الميزانية التقديرية للمواد الأولية والمخزون السلعي؛
- ✓ الميزانية التقديرية للمشتريات؛
- ✓ الميزانية التقديرية للعمل والأجور؛
- ✓ الميزانية التقديرية للتدفقات أو ما تسمى بالمقبوضات.
- ✓ موازنة الإستثمار.

سنتطرق بإيجاز إلى كل موازنة من الموازنات السابقة.

أولا– موازنة المبيعات: أثبتت التجارب أن نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية، ويلاحظ أن الميزانية التقديرية للمبيعات هي أول التقديرات التي يجب إعدادها عند إتباع نظام الموازنات إذ تعتبر أساسا لإعداد باقي الموازنات.[1]

أ – إعداد موازنة المبيعات: تعدد طرق التنبؤ بالمبيعات ونظرا لأهمية موازنة المبيعات فإنه ينبغي توخي الدقة في إعداد تقديراتها، ومن الخطأ أن نذهب في تقدير المبيعات المستقبلية على أساس المبيعات السابقة مضافا إليها نسبة محددة، إذ أن إعداد الموازنة على هذا الأساس يؤدي إلى تجاهل أحوال السوق أو التغيرات المتوقعة الأخرى، وتحسب كما يلي:[2]

مبيعات السنة المقبلة= مبيعات السنة الحالية * $\frac{\text{مبيعات السنة الحالية}}{\text{مبيعات السنة الماضية}}$

-الطرق الإحصائية

u: حجم المبيعات.

x: متغير مستقل (الفترات الزمنية). $Y=au+b$

[1] خالص صالح، مرجع سبق ذكره، ص24.

[2] خيرات ضيف، "**المحاسبة الإدارية الميزانيات التقديرية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1975، ص26.

a: بميل b، b: ثابت.

$$\partial = \frac{\sum x_i y_i - ux'y'}{\sum x_i^2 - ux'^2} \qquad b = \frac{\sum y - a\sum x}{n}$$

ثانيا– موازنة الإنتاج: إن الميزانية التقديرية للإنتاج لا تهدف إلى التنبؤ بدقة بالغة بكمية الإنتاج وإنما تهدف إلى تخطيط الكميات المنتجة والطاقات الإنتاجية المتاحة والاحتياجات من المواد الأولية وأوقات شرائها، وكذلك الاحتياجات من اليد العاملة بشكل منسق مع التقديرات الواردة في الميزانية التقديرية للمبيعات.

يتم إعداد موازنة الإنتاج باستعمال العلاقة التالية:

موازنة الإنتاج= كمية المبيعات + المخزون الواجب الاحتفاظ به في نهاية فترة الميزانية – المخزون من المنتجات الموجودة في أول فترة الميزانية.

يعمل مراقب التسيير على المتابعة المستمرة لعملية الإنتاج ويقترح إجراءات تسمح بالاستغلال الأحسن والاستفادة أكثر من العملية الإنتاجية وذلك من خلال:

- ✓ المشاركة في إعداد برنامج الإنتاج والموازنة، وكذلك مراقبة التنفيذ والتقديم؛
- ✓ مراقبة الجودة بهدف تحسين المستثمر للمنتوج؛
- ✓ تحليل التكاليف ومتابعتها؛
- ✓ تحسين الإنتاجية: تحسين مردودية عوامل الإنتاج وبالتالي تحسين الأرباح.[1]

ثالثا: الموازنة التقديرية للمواد الأولية:

هذه الموازنة تحدد الاحتياجات من المواد الأولية الداخلة في الإنتاج مما يتطلب تقديم مشتريات المواد الأولية ومخزونها أي إعداد الموازنات التالية:[2]

أ– موازنة الاحتياجات اللازمة من المواد الأولية:

يجب معرفة أولا حجم الإنتاج ثم معرفة الكمية اللازمة من المواد الأولية لإنتاج وحدة واحدة من المنتوج وأخيرا حساب كمية المواد اللازمة لتنفيذ برامج الإنتاج؛

[1] مروان بلخير، أمين بن زرقة، **دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة وحدة المضخات بوفال بالبرواقية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، المدية، 2014، ص58.

[2] خالص صالح، مرجع سبق ذكره، ص43.

ب– موازنة المشتريات من المواد الأولية ومخزونها: وذلك بتحديد المواد الأولية اللازمة للإنتاج وقيمتها مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون منه هذه المواد وتحسب من خلال القاعدة التالية:

مشتريات المواد الأولية= المواد الأولية اللازمة للإنتاج – مخ 1+مخ 2.

رابعا: موازنة الأجور

يعتبر العمل من أهم عوامل الإنتاج والغرض من إعداد الميزانية التقديرية للعمل والأجور هو تحديد مقدار العمل المباشر اللازم للإنتاج معبر عنه لساعات العمل[1].

تحسب عدد الساعات العمل التقديرية من خلال العلاقة التالية:[2]

عدد ساعات العمل اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج= عدد ساعات العمل اللازمة لإنتاج وحدة * كمية الإنتاج اللازمة.

تكلفة الأجور المباشرة التقديرية= عدد ساعات العمل المباشرة * معدل الأجور.

مع: **معدل الأجور=** $\frac{\text{تكاليف الأجور}}{\text{عدد ساعات العمل المباشرة}}$

خامسا: موازنة التموين

تتطلب عملية الإنتاج مواد أولية يتم استخدامها في نشاطها، ولهذا فإن عملية الانتقال من برنامج الإنتاج إلى برنامج التموين يتطلب استخدام المعطيات التقنية المتعلقة بتركيبة المنتجات فكل منتوج يجب أن تتم معرفة قائمة المواد اللازمة والقطع الداخلة في إنتاجه وتحديد كمياتها، لذا يمكن اعتبار برنامج الإنتاج مصدرا يعتمد عليه في معرفة كمية المواد الواجب شراءها، وترتبط عموما عملية وضع موازنة التموين بمشكلة أداة المخزونات، حيث يجب على إدارة المشتريات تجنب عاملين اثنين وهما:[3]

- ✓ الزيادة في كمية المخزون والتي تؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية؛
- ✓ عملية الانقطاع التي تحصل في عملية الإمداد والتي قد تؤدي إلى تعطيل العملية الإنتاجية مما يؤثر على مبيعات المؤسسة.

[1] خالص صالح، مرجع سبق ذكره، ص76.

[2] فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص110.

[3] مروان بلخير، أمين بن زرقة، مرجع سابق، ص60.

خلال ما سبق يمكن تحديد مفهوم الموازنة التقديرية للتموينات بأنها تشمل إعداد تقديرات كمية وأخرى بالقيمة للمواد واللوازم الضرورية لتنفيذ يرنامج الإنتاج، وتسعى إلى التأكد من أن المواد واللوازم سوف تشترى بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة وبأقل التكاليف.

سادسا: موازنة الاستثمار

هناك عدة أنواع من مراكز المسؤولية، ومن بينها مراكز الاستثمارات التي تهتم بتحقيق أحسن استغلال للأموال المستثمرة فيها على المدى الطويل وتحقيق أكبر عائد ممكن، وتهدف موازنة الاستثمار إلى تحقيق استثمارات لتحسين أداء المؤسسة وتطوير نشاطاتها.

تتضمن موازنة الاستثمارات العائدات والتدفقات النقدية المتوقع أن يحققها المشروع الاستثماري، كما تظهر في هذه الموازنة جميع أنواع المصاريف التي يتحملها المشروع كتكاليف الاستغلال والاهتلاكات والتغيرات الحاصلة في احتياجات رأس المال العامل، كل هذه البيانات تظهر بالتفصيل على مدى السنوات التي يتم فيها الاستثمار، وتستعمل المؤسسات عدة طرق من أجل وضع الخطط الاستثمارية وتقييم مدى نجاح هذه المشاريع الاستثمارية، ويوجد من بين هذه الطرق ما يلي:

- ✓ معدل العائد على الاستثمارROI؛
- ✓ القيمة الحالية الصافية VAN؛
- ✓ معدل العائد الداخلي TIR.

لا يكفي أن يكون المشروع الاستثماري مربحا لقبوله، بل يجب أولا ترتيب هذه الاستثمارات حسب مردوديتها ودرجة الخطر المتوقع منها ثم تحديد الترنامج السنوب الاستثماري من خلال قدرات المؤسسة على تمويل هذه المشاريع.[1]

خلال هذا نستنتج أن الموازنة التقديرية للاستثمارات هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط طويل الأجل الخاص بإختيار المشاريع وتخصيص رأس المال المحدود بينها بحيث أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة، وهي تستوجب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يستوجب إستثمارها في أصول ثابتة وكيف تخصص هذه الأموال وما مصادر التمويل التي يجب اختيارها[2].

[1] بونقيب أحمد، **دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006، ص97.

[2] وائل إبراهيم خلف الله، **واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة**، مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص62.

سابعا: موازنة الخزينة والحسابات التقديرية

تختلف الموازنة بالخزينة عن باقي الموازنات حيث تتعلق بتقديرات المصاريف والإيرادات، لهذا في أغلب الأحيان هي ليست مرتكزة على قاعدة شهرية أو أسبوعية، وهي تستعمل للتخطيط ومراقبة الخزينة، وهي تعكس من جهة نظر المالية نشاطات تنبؤية للمؤسسة.

هي تبين لنا بقية السيولة سواء في الصندوق أو في الخزينة في نهاية كل فترة ويتم في هذه الموازنات تلخيص مختلف الموازنات السابقة، فبالنسبة لموازنة الخزينة فإنه يتم فيها ترجمة المعطيات المتواجدة بالموازنات في تحديد احتياجات المؤسسة المستقبلية (تسديد الديون، استثمارات جديدة، اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية لتغطية العجز...الخ) كما يتم في موازنة الخزينة عرض مختلف التدفقات النقدية شهريا من أجل تسهيل المتابعة، ويوجد هناك نوعان من التدفقات النقدية: تدفقات داخلية(مقبوضات) وأخرى خارجية (مدفوعات)، كما أن هذه التدفقات منها ما هو مرتبط بعملية الاستغلال ومنها ما هو خارج الاستغلال. [1]

بالنسبة للتدفقات المرتبطة بدورة الاستغلال توجد:[2]

- ✓ مبيعات بضاعة (مقبوضات)؛
- ✓ تسديد ديون الموردين (مدفوعات)؛
- ✓ مصاريف العمال؛
- ✓ تسديد الرسم على القيمة المضافة.

التدفقات الخارجة عن الاستغلال مثل:

- ✓ تنازلات عن الأصول، وارتفاع رأس المال (مقبوضات)؛
- ✓ توزيع الأرباح(مدفوعات).

الفرق بين قيمة المدفوعات والمقبوضات يمثل رصيد الخزينة، ويكون هذا الرصيد إما فائضا أو عجزا، لذا فإنه يتم الحكم على كل البرامج المتبعة والتي تخص النشاطات في المؤسسة بعد الانتهاء من عملية إعداد موازنة أو الاستثمارات، فغالبا ما تقود البيانات التي تظهر في موازنة الخزينة إلى إجراء تعديلات في الموازنات الأخرى بما يتناسب مع الوضعية المالية المستقبلية للمؤسسة أما فيما يخص الحسابات التقديرية كحساب النتائج والموازنة الختامية، فإنه يتم إعدادها بعد الانتهاء الكلي من تحضير كل الموازنات، وهذه الحسابات التقديرية

[1] مروان بلخير، أمين بن زرقة، مرجع سبق ذكره، ص63.
[2] المرجع نفسه، ص64.

تساعد على إظهار النتيجة المتوقعة للمؤسسة، كما تظهر فيها حالة الأصول والخصوم في المؤسسة مما يسمح بالقيام بعمليات التحليل المالي كدراسة احتياجات رأس المال العامل وغيرها من التقنيات المالية المتبعة في عملية التخطيط المالي.

الفرع الثالث: مزايا تطبيق نظام الموازنات التقديرية

إن لهذا النظام مزايا أخرى إلى جانب الخدمات التي يقدمها للإدارة من تخطيط وتنسيق ورقابة كما أشرفنا سابقا وهذه المزايا تتمثل فيما يلي:

- ✓ إلزام الإدارة على التخطيط لبرامجها على أساس سليم بالنسبة للموارد والأجور والمصاريف؛
- ✓ إشراك جميع أفراد الإدارة في وضع أهداف المؤسسة؛
- ✓ إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى؛
- ✓ إلزام الإدارة بدراسة أسواقها ومنتجاتها مما يساعد على اكتشاف الوسائل التي توسع مجال نشاط المؤسسة؛
- ✓ تسهيل الحصول على الائتمان من البنوك؛
- ✓ متابعة أوجه نشاط المؤسسة لبحث مدى التقدم في تنفيذ الخطة؛
- ✓ يمثل أسلوب الموازنات قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينظم حجم مدفوعات في حدود الإيرادات؛
- ✓ يلزم الإدارة على الدراسة والبرمجة من أجل استعمال الأكثر اقتصادا لليد العاملة والمواد الأولية والمواد الأخرى؛
- ✓ المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما؛
- ✓ الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعة؛

- ✓ متابعة جميع النشاطات لبحث مدى التقدم في تطبيق الخطة؛[1]
- ✓ أداة تحليلية دقيقة وفي الوقت المناسب[2]؛
- ✓ إعطاء صفة الرسمية للتخطيط بحيث تحفز وتدفع المديرين للنظر إلى الأمام، وتوقع تقدير الظروف، التي يمكن أن تحدث في المستقبل إذ أنه بدون تحديد الأهداف تكون المؤسسة بدون توجيه[3].

[1] فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص18-19.

[2] طارق عبد العال حماد، **الموازنات التقديرية**، ترجمة للأستاذ athar murtuza بجامعة سيتون هول، دار المريخ، 2005، ص5.

[3] نجيب أنطوان سامونا، **المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات)**، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق، 1989، ص18.

المبحث الثاني: مبادئ الموازنات التقديرية والإطار العام لها

بعد تعرضنا لأنواع الموازنات التقديرية تطرقنا الآن إلى القواعد التي تتحكم في إعداد الموازنات التقديرية ومبادئها والإطار العام لها.

المطلب الأول: مبادئ الموازنات التقديرية

يعتمد إعداد الموازنات على مجموعة من المبادئ والقواعد التي يجب الالتزام بها حتى تكون الموازنات التقديرية أكثر فعالية وهذه المبادئ كالتالي:

أولا: مبدأ تحديد الأهداف

إن وضع الأهداف المراد تحقيقها خلال فترة الموازنة يجب أن يتم بناءا على دراسات جدية ودقيقة وأن يأخذ بعين الاعتبار التعارض الذي قد يقوم بين أهداف الإدارة المختلفة وضرورة التوظيف بين الأهداف بما يكفل تحقيق الهدف الرئيسي للمشروع كوحدة اقتصادية متكاملة.

قبل وضع الموازنات التقديرية لا بدا من تحديد السياسة العامة للمؤسسة والتي تعبر عن أهدافها والإستراتيجيات المتبعة لتحقيق هذه الأهداف.

تتعدد الأمثلة حول إمكانية التعارض في الأهداف التي قد تقوم بين إدارات المشروع الواحدة المختلفة، فالإدارة المالية مثلا تسعى إلى تحقيق أكبر عدد ممكن من الربح، ولذلك فهي تسعى إلى تخفيض المخزون من السلع المصنوعة ونصف المصنعة غير أن هذا يتعارض عادة مع رغبة الإدارة التجارية، بحيث تسعى إلى توفير مخزون كبير يساعدها على تأمين السلع عند كل طلب، وتسعى إلى متابعة الإنتاج بكامل الطاقة الإنتاجية المتاحة.[1]

ثانيا: مبدأ الشمول

إن الموازنات التقديرية بطبيعتها خطة شاملة للمؤسسة ونلخص هذا الشمول في الجوانب التالية:

1- الموازنات تشمل على جميع أوجه النشاط في المؤسسة: وهي تتناول جميع أوجه النشاطات الخاصة بالفترة المقبلة فتحدد:

- ✓ خطة المبيعات من حيث الحجم والتشكيل البيعي وفترات التوزيع وتترجم في ميزانية المبيعات؛

[1] محمد الجزار، **المحاسبة الإدارية**، جامعة عين الشمس، مصر، 1986، ص82.

- ✓ خطة الإنتاج ومسؤولياتها وترجمتها في ميزانية الإنتاج؛
- ✓ خطة التمويل.

2- الموازنة خطة متناسقة: إن كون الموازنة خطة شاملة لجميع أوجه النشاط هذا لا يعني أن تجمع الخطط الفرعية بل يجب أن يكون هناك توازن بين خطة المبيعات وخطة الإنتاج.[1]

3- الموازنة تشمل الجوانب العينية والمالية والنقدية: ففي مجال الإنتاج مثلا كون الاهتمام بتحديد حجم الإنتاج والكميات الكافية من المواد الأولية، بالإضافة إلى التكاليف التي تغطي المشروع ويمتد الشمول أيضا إلى التنظيم والتسويق وغيرها من الوظائف فلا بد من جرد الموارد البشرية والمالية والفنية[2].

ثالثا: مبدأ التقرير

إن الميزانية التقديرية تتميز عن الميزانية العمومية في أن الميزانية العمومية تعد في فترة لاحقة، بينما الموازنة التقديرية تعد في فترة سابقة ومما لاشك فيه أن الموازنة التقديرية ترتكز على التنبؤ بالعمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة الموازنة.

إن التنبؤ هو عملية ترتكز على أسس وقواعد علمية فبالرغم من اختلاف الطرق التي تستخدم في عملية التنبؤ، وكذا تعدد الأشخاص الذين يقومون به إلا أنه في جميع الحالات يتطلب تحليل الكثير من البيانات الخارجية والداخلية.[3]

[1] موفق كابوش، " **دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء** "، رسالة ماجستير، فرع مالية، جامعة البليدة، 1994، ص24.

[2] عباس حجازي، **المحاسبة الإدارية**، جامعة عين الشمس، مصر، 1974، ص315.

[3] مروان بلخير، أمين بن زرقة، مرجع سبق ذكره، ص49.

رابعا: مبدأ التوزيع الزمني

يشمل التوقيت الزمني كل الجوانب عملية الموازنة ابتداء من وقت الإعداد، التنفيذ، ثم المتابعة والمراقبة ونلخص هذه الجوانب في ما يلي:[1]

1- برنامج الإنتاج: حيث يوزع هذا البرنامج توزيعا زمنيا ليتماشى والأنشطة الأخرى المتداخلة، وتستخدم أساليب فنية لضبط الوقت الزمني لعملية التشغيل، وعندما يتم وضع الموازنة السنوية وتجزئتها إلى ربع سنوية أو شهرية فانه يمكن ضبط الأداء الفعلي على أساس شهري وبمقابلته بالموازنة وبمقابلتها أيضا بالبيانات الفعلية الخاصة بالعام السابق.

2- خطة شراء المستلزمات الإنتاج: ويراعي عند إعدادها العوامل التالية:

- ✓ الطاقة الإنتاجية؛
- ✓ أسعار المواد الخام؛
- ✓ مواسم تواجد المستلزمات؛
- ✓ المواد الأولية.

3- الخطة التمويلية: يتم بمقتضاها التوزيع الزمني لحركة المقبوضات والمدفوعات بهدف تحقيق الاستقرار في الأرصدة النقدية والمحافظة على الاحتياجات النقدية المستمرة.

4- خطة العمليات الإستثمارية: لتدبير الأموال وتوقيت العمليات الاستثمارية.

خامسا: مبدأ ربط التقديرات بمركز المسؤولية

طالما أن الوظيفة الرئيسية لنظام الموازنات التقديرية هي الرقابة على أوجه النشاط بالمؤسسة، لهذا يجب أن تبنى الموازنة التقديرية على أساس مركز المسؤولية ومن الضروري أن يشترك المسئولون عن التنفيذ في إعداد أرقام الموازنة التقديرية.

[1] موفق كابوش، مرجع سابق، ص24.

المقصود بربط التقديرات بمركز المسؤولية هو توزيع التقديرات على كل جزء أو قسم من الأقسام الموجودة بالمؤسسة كل حسب احتياجاته وطاقته وكذالك يتم تقييم الأداء لكل مركز مسؤولية مما يتطلب: [1]

- ✓ تجميع وتحليل النتائج الفعلية حسب مراكز المسؤولية؛
- ✓ إعداد وتقديم تقارير رقابية وذلك بالنسبة لكل مركز مسؤولية، هذه التقارير تبين فيها الانحرافات بين النتائج الفعلية وتقديرات الموازنة.

هذا المبدأ يسمح للميزانية التقديرية أن تكون أداة للرقابة على الأداء وتقصي أسباب الانحرافات وهذا من خلال إدراكها لمواطن الضعف والقوة.

المطلب الثاني: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية

عند قيام المؤسسة بإعداد موازنة تقديرية ستجد نفسها أمام عدة عوامل تتحكم في إعدادها لهذه الموازنة، ومن بين أهم العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية ما يلي:[2]

1-حجم المبيعات: حيث تقوم المؤسسة بتحديد كمية الإنتاج وفق الكمية الممكن أن تبيعها وبالتالي تضع برنامج إنتاجي حسب طاقتها الإنتاجية وحجم المبيعات المتوقع؛

2-الطاقة الإنتاجية المتاحة: فلا يمكن للمؤسسة الإنتاج بمستوى أعلى من طاقتها الإنتاجية المتاحة؛

3-مستلزمات برنامج الإنتاج: إذ توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج معين باستطاعتها تسويقية وبيعه، يجب أن ترى ما يتوفر لديها من مستلزمات يتطلبها هذا البرنامج مثل: اليد العاملة والمواد الأولية والتي تصبح هي العامل المتحكم في الموازنة المرغوب في تنفيذها؛

4-رأس المال العامل: أي زيادة في حجم الإنتاج تقابلها زيادة في رأس المال العامل، وبالتالي عدم توفر رأس المال العامل سيعرقل عملية تنفيذ البرنامج الإنتاجي.

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

[1] أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص71-72.

[2] محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص12.

المطلب الثالث: إجراءات إعداد الموازنات التقديرية

يتطلب تطبيق نظام الميزانية التقديرية في المروع إتباع بعض الإجراءات ضمانا لنجاح النظام، وتشمل هذه الإجراءات تكوين لجنة مسئولة عن توفير التنسيق لعملية إعداد الميزانية التقديرية وتكون بمثابة ضابط اتصال الذي يرسل التعليمات الواجب إتباعها في إعداد الميزانية، ويتلقى تقديرات الإيرادات المختلفة وينسق بينهما وتحديد فترة الميزانية بما يتلاءم وظروف المشروع، ثم وضع جدول زمني للمراحل التي يجب ان يمر بها إعداد مروع الميزانية التقديرية، وبعدها تبدأ مرحلة تنفيذ وينصب اهتمام الإدارة في هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بتقديرات الميزانية وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها لتحديد المسؤولية والعمل على تلاقيها في المستقبل.

أولا: المراحل التي يمر بها إعداد المشروع ميزانية التقديرية

من الضروري وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في إعداد الميزانيات التقديرية والوقت اللازم لذلك، ويمكن تلخيص المراحل التي يمر بها إعداد الميزانيات التقديرية مرتبة ترتيبا زمنيا على الوجه التالي:[1]

✓ **إعلان السياسة العامة للمؤسسة:** تقوم إدارة المشروع بإعلان الخطوط الرئيسية للسياسة العامة للمؤسسة للسنة التالية، ويتم تحديد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات وعلى ضوء التغيرات المنتظرة في مستويات الأسعار، ونظرا لأن هذه الخطوط الرئيسية تعتبر ذات أهمية بالغة فانه ينبغي العمل على الاحتفاظ بسيرتيها؛

✓ **إعداد التقديرات:** يقوم كل مشرف مسؤول في مستويات الإدارة التنفيذية بإعداد تقديرات عن المفردات التي يعتبر مسؤولا عنها مسترشدا في ذلك بالخطوط الرئيسية للسياسة الموضوعة ويتم مناقشة هذه التقديرات والتصديق عليها بمعرفة الرئيس المباشر، ثم تجميع التقديرات المماثلة لترفع للإدارة العليا ويلاحظ أن قسم الحسابات هو الذي يقوم عادة بإعداد البيانات التاريخية اللازمة التي يعتمد المشرفون في اتخاذ القرارات الخاصة بهذه التقديرات وفي خلال هذه الفترة يتم تحديد المواعيد النهائية لإعداد كشوفات كل نوع من التقديرات بحيث يمكن انجاز المجموعة الكاملة للميزانيات التقديرية في موعد أقصاه شهر؛

✓ **المراجعة والتنسيق:** وفي خلال شهر تسلم تقديرات الميزانيات التقديرية إلى السلطة التنفيذية حيث يتم التنسيق بين الميزانيات التقديرية المختلفة ثم تراجع هذه الميزانيات الإجمالية لدراسة مدى إمكان تنفيذها عمليا ويمكن إدخال تعديلات جديدة بعد استشارة المختصين، وفي خلال هذه الفترة أيضا يتم إعداد المرفقات والقوائم الإجمالية ومنها الميزانية العمومية التقديرية وحساب الأرباح والخسائر التقديري؛

[1] خيرات ضيف، مرجع سابق، ص20-22.

✓ **المصادقة النهائية:** يقوم رئيس مجلس الإدارة بعد الإجماع بالمصادقة على مشروع الميزانية التقديرية ثم تبلغ مستويات الإدارة المختلفة بالميزانيات التقديرية المعتمدة وبذلك يتم إبلاغ هذه المستويات بأهداف المؤسسة وبالخطط الموضوعة لتحقيق هذه الأهداف خلال السنة التالية، والوقت اللازم يتوقف على حجم المؤسسة ونشاطها، ففي المؤسسة الصغيرة يمكن تتم كل هذه الخطوات في فترات وجيزة تقل كثيرا عن الفترات التي اشرنا إليها.

ثانيا: لجنة الميزانية التقديرية

تتولى الشؤون الميزانية التقديرية عادة لجنة تضم عددا من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المشروع وذلك بقصد إعداد الميزانيات التقديرية المختلفة التي تعدها الأقسام المختلفة للمشروع، وتضع حلولا لما قد ينشأ مشكلات توطئة لعرض الميزانية النهائية على رئيس مجلس الإدارة للمصادقة عليها وإقرارها، وهكذا نجد أن لجنة الميزانية التقديرية تقوم بجزء كبير من العمل المتعلق بالميزانية التقديرية، فعندما أحد مراكز الإنتاج على الإنتاجية العمال ومعدلات الأجور وهي هذا تستند أولا على تقديرات المشرفين على مراكز الإنتاج[1].

ثالثا: تحديد فترة الميزانية التقديرية

ليست هناك قواعد معينة لتحديد الفترة التي توضع الميزانية التقديرية، غير أن ظروف العمل في بعض الصناعات قد تستوجب إعداد هذه الميزانيات على مدى أطول أو أقصر من ذلك، ويجب أن يكون اختيار مدة الميزانية التقديرية كفيلا بتحديد نتيجة أوجه النشاط في المستقبل، إلا أنه من ناحية أخرى فان إعداد الميزانية عن فترة طويلة يضعف من القدرة على التنبؤ.

إذا كانت المؤسسة تنتج سلعة يستغرق إنتاجها فترة طويلة، فلا يمكن مجديا إعداد الميزانية التقديرية عن فترة أقصر من هذه المدة، أما في الصناعة التي تتميز بمعدل دوران سريع في الإنتاج فليس هناك ما يمنع من إعداد الميزانية التقديرية بحيث تتناول أكثر من دورة إنتاجية كاملة، وهناك نقطة أخرى يجب أخذها في الاعتبار عند إعداد الميزانية التقديرية وهي طبيعة النشاط الموسمي في المشروع فإذا كانت هناك فترات تتميز بالكساد فانه يجب أخذها في الحسبان بجانب فترات الرواج حتى يمكن التنسيق بين مبيعات وإنتاج السلع التي يسهل بيعها

[1] خيرات ضيف، مرجع سبق ذكره، ص18.

في فترات الرواج التالية، ولا تتضمن الميزانية التقديرية أية تفصيلات إلا فيما يتعلق بالأشهر الثلاث أو الست الأولى ثم يكتفي بذكر مجاميع تقديرات كل فترة عن الجزء الباقي من السنة الأولى.[1]

وتنقسم الميزانية التقديرية إلى:[2]

- ✓ **الميزانية التقديرية المستمرة:** يستخدم هذا النوع من الميزانيات حيث لا يمكن إعداد تقديرات سليمة عن فترة معقولة من الزمن، والخطوات التي تتبع لإعداد الميزانية المستمرة هي تحضير ميزانية ربع أو نصف سنوية وتعدل الميزانية باستبعاد الشهر الذي انتهى من الميزانية وإضافة شهر آخر مقابل له في الفترة المستقبلية، وذلك نحصل على ميزانية مستمرة للمؤسسة مدتها ستة أشهر؛
- ✓ **الميزانية التقديرية طويلة الأجل:** إن إعداد الميزانيات التقديرية بعيدة المدى تغطي عددا من السنوات يتراوح بين خمسة وعشرة أعوام بيد أن هذا النوع من الميزانيات لا يتضمن من التفاصيل الدقيقة ما تحتوي عليه الميزانيات التقديرية السنوية، أما الغرض من الميزانيات التقديرية طويلة الأجل فينحصر توضيح الاتجاه العام الذي ستستنتجه المؤسسة في المستقبل من حيث التوسع واستخدام سلع للحصول على أصول جديدة وما إلى ذلك من الأمور.

رابعا: تنفيذ الميزانية التقديرية

بعد إعداد البرامج تتخذ الإجراءات اللازمة لوضعها موضع التنفيذ، ويقوم رؤساء الأقسام بتنفيذ البرامج كل فيما يخصه، فمدير المبيعات يحدد لكل وكيل من الوكلاء حصة معينة من المبيعات والمصروفات اللازمة لتحقيقها، ويضع مدير الإنتاج المبالغ اللازمة لتنفيذ برامج الإنتاج كما يراقب كميات المخزون، أما الأقسام الأخرى في المؤسسة تواجهها بعض العقبات غير المتوقعة التي تؤدي إلى نقطة في أوامر الواردة إلى المشروع أو عدم إمكانية المحافظة على الحدود المرسومة للمصروفات.

[1] خيرات ضيف، مرجع سبق ذكره، ص19.
[2] المرجع نفسه، ص20.

يمكن القول أن الميزانيات التقديرية لا تحتفظ بقيمتها إلا إذا كانت تمثل برنامجا يمكن تحقيقه، لذلك ينبغي أن تراجع الميزانية التقديرية مراجعة دورية كما يستحسن دائما أن تتناول التقديرات فترة قصيرة في أول الأمر وكلما زادة خبرة المشروع أمكن إطالة فترة الميزانية.[1]

رغم أن المزايا التي تحققها الميزانية التقديرية لا تكون كبيرة في أول الأمر إلا أنها تحقق مزايا غير مباشرة نتيجة اكتشاف موطن الضعف في النظام القائم وتعاون على إرساء التقاليد السليمة واتخاذ القرارات الحكيمة، كما يتضمن تنفيذ الميزانية التقديرية متابعة النتائج الفعلية ومقارنتها بالتقديرات الموضوعة سلفا والبحث في أسباب الانحرافات وإثبات كل ذلك في تقارير إدارية لذلك يجب إتباع الخطوات التالية:[2]

- ✓ يجب أن يتمتع المشرفون على التنفيذ بفهم حقيقي ودراية واعية لإجراء الميزانية التقديرية؛
- ✓ يجب أن تمثل تقديرات الميزانية الأهداف التي يمكن تنفيذها؛
- ✓ يجب تركيز الاهتمام حول المفردات التي اختلفت فيها النتائج الفعلية اختلافا جوهريا؛
- ✓ يجب أن لا تتعدى تكاليفه قيمة الفائدة المنتظرة من وجوده؛
- ✓ يجب أن ترتبط الميزانية التقديرية بالنظام المحاسبي للمؤسسة.

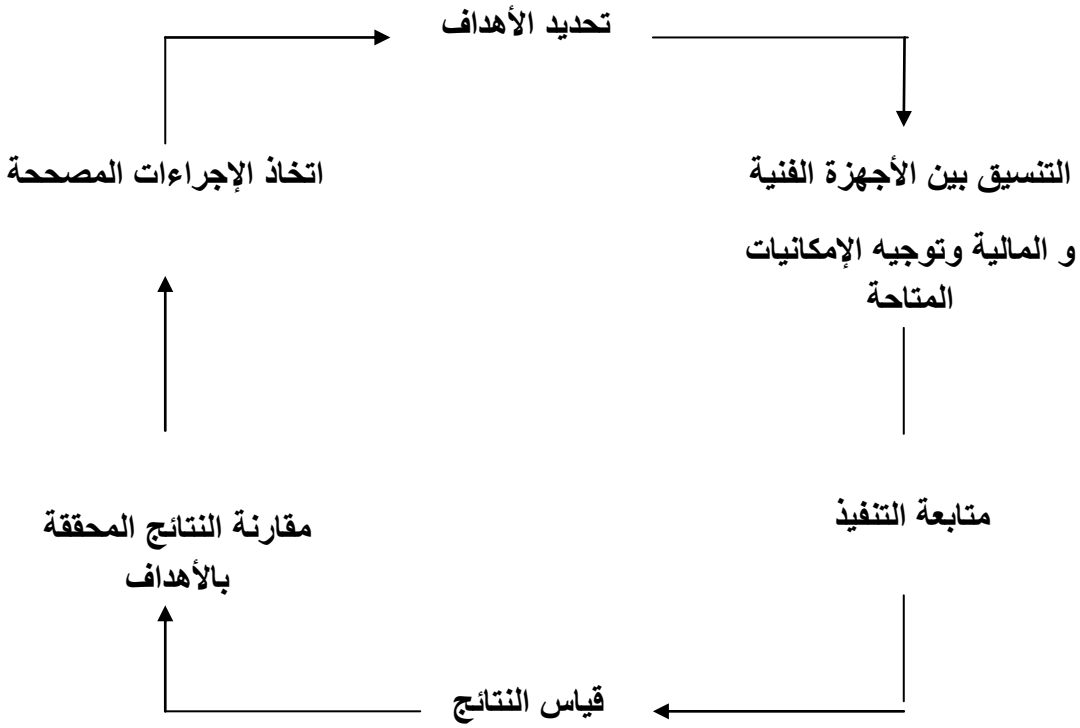
المطلب الرابع: أهداف الموازنات التقديرية

الموازنة هي أداة للتعبير الكمي والمالي عند هدف معين تسعى إدارة المؤسسة لتحقيقه وهناك أهداف مختلفة ترغب المؤسسة في تحقيقها مثلا: عائد رأس المال، زيادة حجم الإنتاج من السلع، رفع الكفاءة، تخفيض التكاليف، إنتاجية العمل.

يمكن التعرف على أهداف الموازنة من خلال بيان دورها في مجال التخطيط والرقابة، حيث أصبح التخطيط والرقابة عملا أساسيا لأي إدارة عملية معاصرة تود تحقيق أهداف بأكبر قدر ممكن، حيث يوضح الشكل التالي كل منها بصورة شاملة:

[1] شناف فريد، مرجع سابق، ص14.
[2] المرجع نفسه، ص14.

الشكل رقم: (02 – 01): الدور التخطيطي والرقابي للموازنات



المصدر: محمد سامي، وجدي الحجازي، **المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات**، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص13.

يتضح من الشكل السابق الصلة الوثيقة والترابط والتكامل بين كل من المحاسبة والإدارة في أداء وظيفتي التخطيط لأعمال أو نشاط المؤسسة والرقابة على تنفيذ هذه الأعمال، فالتخطيط يحاول دراسة كيفية تحقيق الأهداف من خلال مجموعة متناسقة من العمليات المخططة، بينما تحاول الرقابة المطابقة مع عمليات

الأهداف عن طريق تنفيذ الخطط الموضوعة.

أولا: الموازنة كأداة للتخطيط

يمكن تقسيم التخطيط إلى تخطيط إستراتيجي وتخطيط وظيفي، فالتخطيط الإستراتيجي تحدد في إدارة المؤسسة الأهداف العامة لها والكيفية التي يمكن بموجبها تحقيق هذه الأهداف على ضوء الموارد المتاحة حاليا وفي المستقبل، أما التخطيط الوظيفي فيستهدف إلى تحقيق كفاءة أعلى في بعض النواحي الوظيفية حيث أنه يتعلق بزيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة، أن التخطيط الإستراتيجي ينطوي على التنبؤات تستند إلى قواعد

وأسس لما ستكون عليه الأحداث الاقتصادية في المستقبل، ويجب أن يراعي في هذه الأسس الدقة وتتفاوت الآراء حول أهمية الدور التخطيطي للموازنة وينحصر في اتجاهين:[1]

1-**الاتجاه الأول**: يقوم على اعتبار أن الموازنة تلعب دورا بارزا في مجال التخطيط، حيث أنها تجبر إدارة المؤسسة على التخطيط الشامل لمختلف الأنشطة الموارد المالية في المؤسسة، فاستخدام الموازنة يساعد في الكشف عن المشاكل المتوقعة ودراستها وتحليل أسبابها واقتراح الحلول الملائمة لها، كما أنه في ظل ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة لإدارة المؤسسة فان الموازنة غالبا ما تنطوي على إجراءات يتم بمقتضاها تقييم الاستخدامات البديلة للموارد المتاحة واختيار الاستخدام الذي يدر أقصى دخل ممكن، وهو الأمر الذي يعني أن الموازنة باعتبارها خطة الاقتصادية فان إعدادها ينطوي على اختيار البديل من البدائل المتاحة لإدارة المؤسسة للوصول إلى خطة اقتصادية فعالة، كما أنها طريقة هادفة لتجميع الحقائق وتحليلها وتركيبها في كل برنامج للنمو في المستقبل؛

2-**الاتجاه الثاني**: فيرى أن الموازنة هي مجرد أداة للتعبير المالي عن الخطة الاقتصادية للمؤسسة وطبقا لهذا الاتجاه فان إجراءات الموازنة ستكون متعلقة بتنفيذ خطة اقتصادية معينة، ومن ثم فان الموازنة وفقا لهذا الاتجاه بمثابة القنطرة التي تربط بين الخطة وتنفيذها ويؤكد هذا الاتجاه أن إعداد الخطط الاقتصادية يتطلب دراسات مستقصية للاختيار بين البدائل المتاحة، كما أن وظيفة التخطيط أعم وأشمل من مجرد إعداد الموازنة بمثابة خطة تستند إلى التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية ويعد هذا التنبؤ أحد الأركان الرئيسية لعملية التخطيط، ويلاحظ أن الموازنات تخدم وظيفة التخطيط عن طريق:

- ✓ توصيف الأهداف في صورة كمية؛
- ✓ توضح الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف؛
- ✓ المفاضلة بين البدائل المتاحة والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف (تجميع الموارد)؛
- ✓ وضع أنماط أو معدلات للأداء (تحديد المعايير)؛
- ✓ تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينهما (تحديد خطط وسياسات العمل).

[1] محمد سامي، وجدي حجازي، مرجع سابق، ص14-15.

ثانيا: الموازنة كأداة للرقابة

مما لا شك فيه أن التخطيط والرقابة وجهان لعملة واحدة، وأنه لا رقابة بدون تخطيط لأن الرقابة وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من تحقيق الأهداف وذلك بمتابعة تنفيذها ومقارنة النتائج الفعلية بالمتنبأ به ولا تقل أهمية الدور الذي تلعبه الموازنات في مجال الرقابة عن دورها في مجال التخطيط حيث أنها تعمل كأداة لتقييم أداء مختلف الأنشطة في المؤسسة، وتعتبر الموازنة أداة للرقابة من خلال اشتمالها على معايير ومقاييس كمية لأداء الأنشطة مما يمكن معه تقييم هذا الأداء.

فالرقابة تنطوي على قياس فعلي لمختلف الأنشطة ومقارنته بمستويات الأداء المخطط تمهيدا لاكتشاف انحرافات الأداء وتحليل أسبابها والمسئولين عنها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة، وتلعب الموازنة دورا فعالا في تدعيم عملية الرقابة وذلك من خلال إسهامها في تحقيق الأتي:

- ✓ منع الإسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة والتي تتسم بالندرة؛
- ✓ التركيز على النواحي ذات الأهمية النسبية الكبيرة؛
- ✓ تلافي العديد من الأسباب المؤدية إلى انحرافات الأداء، إذ أن استخدام الموازنة يحث الإدارة على التفكير مقدما فيما يجب عمله، ومتى، وأين يتم عمله والمؤولين عنه مما يتيح فرصة الاكتشاف المبكر للعناصر التي تؤثر على مستقبل النشاط والأهداف.[1]

[1] محمد سامي، وجدي حجاز، مرجع سبق ذكره، ص15- 16.

المبحث الثالث: مراقبة التسيير باستخدام الموازنات التقديرية

إن الهدف الأساسي من إعداد الموازنات التقديرية هو تقدير الانحرافات بهدف معرفة مصادر الخلل، واكتشافها بهدف تفاديها والقيام بإجراءات تصحيحية تقديرية والفعلية مستقبلا، وتعبر الانحرافات عن مقدار الفرق بين العملية، ويمكن تعريف الانحراف على أنه:

الفرق بين المعلومة المرجعية والمعلومة المحققة، مثل الفرق بين التكلفة التقديرية والتكلفة الحقيقية وهي وسيلة لاكتشاف وإظهار الخلل وتحديد مصدره وهي نوعان:

- ✓ انحرافات تعود إلى عوامل داخلية تتمثل مثلا في القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية وهي عبارة عن انحرافات تتعلق بالرقابة؛
- ✓ انحرافات تعود إلى عوامل خارجية وهي عبارة عن انحرافات غير تابعة للرقابة.

المطلب الأول: مستويات الرقابة على الموازنات

مهما كان الأسلوب المتبع لتقدير المبيعات، لا بد من أن يكون جميع الأشخاص الذين تقع على عاتقهم مسؤولية تحقيق التقديرات الموضوعة على إطلاع شامل ودقيق عليها، وأن يوافقوا مسبقا على تحمل مسؤولية تحقيقها.

يتم إعداد تقارير الأداء للمبيعات التي تشير إلى المبيعات الفعلية مقارنة بالمبيعات المقدرة كما هي واردة في موازنة المبيعات والتي تبرز الانحراف حسب مختلف مراكز المسؤولية التي تختص بنشاط البيع.

مستويات الرقابة تتغير حسب طبيعة نشاط المنشأة وحجمها وتنظيمها الإداري وتوزيع المسؤوليات فيها.

أولا: الرقابة على الاحتياجات من الموارد والمشتريات

تتم الرقابة على تكلفة الموارد المباشرة من خلال تقارير الأداء التي تتم إعدادها لكل قسم من الأقسام الإنتاجية التي تستخدم هذه الموارد وتعكس هذه التقارير عادة ما يلي:[1]

[1] محمد سامي، وجدي حجازي، مرجع سبق ذكره، ص288.

- ✓ كمية الإنتاج الفعلية من كل منتج؛
- ✓ كمية الإنتاج المقدر من كل منتج؛
- ✓ إنحراف كمية الإنتاج الفعلية عن كمية الإنتاج المقدرة لكل منتج؛
- ✓ كمية المواد المباشرة الفعلية لكل منتج؛
- ✓ كمية المواد المقدرة لكل منتج؛
- ✓ إنحراف كمية المواد المباشرة الفعلية عن كمية المواد المقدرة لكل منتج؛
- ✓ تكلفة المواد المباشرة الفعلية؛
- ✓ كمية المواد المباشرة المقدرة؛
- ✓ إنحراف التكاليف الفعلية المباشرة.

ثانيا: الرقابة على الإنتاج

تم الرقابة على تنفيذ خطط وبرامج الإنتاج، من خلال نظم ومراقبة الإنتاج، حيث يتم تخطيط الإنتاج إما في ذلك تحديد الاحتياجات من مختلف الموارد (القوى العامة، المواد المباشرة، الآلات وغيرها) ووضع البرامج التفصيلية لاستخدام هذه البرامج التفصيلية بشكل مستمر، وتقديم التقارير الدورية عن الإنتاج الفعلي ومقارنته بالإنتاج المقدر، وتأخذ هذه التقارير وهذا الأسلوب من الرقابة الطابع الكمي[1]؛

ثالثا: الرقابة على الأجور

الرقابة على تكلفة الأجور المباشرة تتم من خلال تقارير الأداء التي تتم إعدادها لكل من الأقسام الإنتاجية التي تستخدم هذه القوى العاملة وتعكس هذه التقارير عادة:[2]

- ✓ كمية الإنتاج الفعلية من كل منتج؛

[1] بوغابة كوثر، مرجع سبق ذكره، ص73.
[2] محمد سامي، وجدي حجازي، مرجع سبق ذكره، ص290.

- ✓ كمية الإنتاج المقدر من كل منتج؛
- ✓ انحراف كمية الإنتاج الفعلية من تلك المقدرة لكل منتج؛
- ✓ عدد ساعات العمل المباشرة الفعلية لكل منتج؛
- ✓ عدد ساعات العمل المباشرة المقدرة لكل منتج.؛
- ✓ انحراف ساعات العمل المباشرة الفعلية عن تلك المقدرة لكل منتج؛
- ✓ التكاليف الفعلية للعمالة المباشرة بمعنى الأجور المدفوعة فعلا للعاملين في قسم المعنى؛
- ✓ التكاليف المقدرة للعمالة المباشرة (الأجور المقدرة)؛
- ✓ انحراف تكاليف العمالة المباشرة عن تلك المقدرة لها؛
- ✓ تكلفة العمالة الفعلية المحملة على الإنتاج؛
- ✓ تكلفة العمالة المقدرة المحملة على الإنتاج؛
- ✓ انحراف التكلفة الفعلية المحملة على الإنتاج عن ذلك المقدرة تحميلها على الإنتاج.

رابعا: الرقابة على المصاريف الصناعية المباشرة

تتم الرقابة على المصاريف الصناعية غير المباشرة على مستويين:[1]

1-المستوى الأول: من خلال مقارنة المصاريف الصناعية غير المباشرة الفعلية بتلك المقدرة تحميلها على الإنتاج وحساب الانحراف بينهما؛

2-المستوى الثاني: من خلال مقارنة المصاريف الفعلية التفصيلية بتلك المقدرة، ويختلف أسلوب الرقابة على المصاريف الصناعية غير المباشر المحملة على تكلفة الإنتاج باختلاف الأسلوب المتبع في وضع التقديرات لتحميل كل منتج بحصته من مصاريف التصنيع غير المباشر.

[1] محمد سامي، وجدي حجازي، مرجع سبق ذكره، ص291.

خامسا: الرقابة على الإنفاق الرأسمالي

تشتمل الرقابة بالنسبة إلى المشروعات الاستثمارية ثلاثة مستويات:[1]

1-مستوى التكاليف: حيث تنتج الرقابة الحفاظ على تناسق الخطط المالية الموضوعة للمشروعات الاستثمارية، والتأكد من أنه يتم تنفيذها ضمن الحدود المالية المقررة لها، وتتم الرقابة على تكاليف المشروعات الاستثمارية من خلال تقارير الأداء التفصيلية الخاصة بالمركز المالي للمنشأة، حيث تظهر لكل مشروع إستثماري التكاليف المقدرة والتكاليف الفعلية والانحراف خلال الشهر المعني والمجمع لتاريخه، وذلك منذ بداية المشروع، مع الأخذ بعين الإعتبار أنه في حالة المشروعات الإستثمارية الرئيسية التي يمتد تنفيذها فترة طويلة، فإنه يتم إعداد تقارير الأداء تفصيلية تظهر كافة عناصر التكلفة حسب مراحل المشروع الإستثماري، وذلك على نسق مراكز المسؤولية الأخرى في المنشأة؛

2-مستوى السداد: حيث تتيح الرقابة متابعة التقديرات الموضوعة لعملية السداد ومدى تحقيقها، خاصة وأنه من المنعارف عليه بشكل عام أن التقديرات في مجال المشروعات الاستثمارية غالبا ما يتم تخطيطها لأسباب عديدة لعل أهمها:

- ✓ تطلب المشروع الإستثماري أعمالا غير متوقعة تضاف إلى المشروع الأساسي؛
- ✓ ارتفاع الأسعار والأجور، الأمر الذي يؤثر بشكل أساسي في تحديد القيمة النهائية للمشروع، وبالتالي سداده.

تتم الرقابة على سداد قيمة المشروعات الاستثمارية من خلال تقارير أداء التدفق النقدي التي تظهر المدفوعات المقدرة والفعلية لكل مشروع استثماري، والتي تظهر في حالة المشروعات الاستثمارية الأساسية تفاصيل المدفوعات المقدرة والفعلية لكل مرحلة أو جزء من المشروع الاستثماري؛

3-مستوى الاستلام: حيث ترتبط هذه الناحية الأخيرة من الرقابة بالخطة الأشمل لنشاط المنشأة وتطويرها (خطة الإنتاج، خطة المبيعات ...إلخ)، ولهذا أيضا لا يتم في أغلب الأحيان، الالتزام بالتواريخ والمهل، إذ غالبا ما يتم تأخير بدء الأعمال (الأسباب أحيانا مالية) وتطويل فترة هذه الأعمال نفسها.

[1] بوغابة كوثر، مرجع سبق ذكره، ص74.

تتم الرقابة على استلام المشروعات الاستثمارية من خلال تقرير أداء المشروعات الاستثمارية، حيث يجب التأكد عند مقارنة التكاليف الفعلية بتلك المقدرة، من أنها متناسقة من حجم العمل المنجز بالإضافة إلى التأكد من أن الإنجازات المحققة تتوافق مع نسبة الإنجاز المقدر للمشروع ومن أن تسليم المشروع والأجزاء المكونة له سيتم في مواعيده المقررة.

سادسا: الرقابة على التدفق النقدي

تحتاج المنشأة إلى نظام رقابة فعال على التدقيق النقدي وهذا لأن وضع السيولة النقدية في المنشأة يعد هام جدا في سير عملياتها وبسهولة وبدون صعوبات ويتطلب هذا الأمر مستويين للرقابة:[1]

1-الرقابة اليومية المستمرة على حركة النقد والأرصدة المتاحة: وذلك للتأكد من أن المنشأة لها قدرة على الوفاء بالتزاماتها الجارية في مواعيدها، والاستفادة القصوى من النقد الفائض وخفض تكلفة التمويل، يتم من خلال هذه الرقابة التحقيق من سجلات وكشوف الحركة اليومية والأسبوعية للصندوق والبنوك، وكذا حصر المقبوضات المنتظرة والمدفوعات المتوقعة خلال الأيام والأسابيع القادمة؛

2-الرقابة الشهرية والدورية على حركة النقد والأرصدة المتاحة: ومقارنتها بتلك المقدرة في موازنة التدفق النقدي، وكذا تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها تمهيدا لاتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة الانحرافات السلبية منها، والاستفادة من أسباب الانحرافات الإيجابية.

سابعا: الرقابة على نتائج الأعمال والمركز المالي

يمثل كل من بيان الأعمال وبيان المركز المالي خلاصة لكافة النتائج التي ظهرت في تقارير الأداء التفصيلية السابقة، كما أن الانحرافات التي تظهر عند مقارنة النتائج الفعلية في بيان لنتائج الأعمال بتلك المقدرة في موازنة نتائج الأعمال تشكل خلاصة الانحرافات التي ظهرت لدى مقارنة الأرصدة الفعلية في بيان المركز المالي بتلك المقدرة في موازنة المركز المالي، تشكل النتيجة النهائية للانحرافات التي ظهرت أيضا في تقارير الأداء السابقة، بما فيها تقرير أداء التدفق النقدي.

[1] بوغابة كوثر، مرجع سبق ذكره، ص75.

يتمثل هذا الاتجاه في أن تحليل الانحرافات تتم بمقارنة عناصر نتائج الأعمال ببعضها البعض، وبمقارنة عناصر المركز المالي، وذلك بهدف مراقبة مدى المحافظة على العلاقة النسبية والتوازن بين هذه العناصر.

وعليه يشتمل تحليل الانحرافات مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، من خلال النسب والمؤشرات المالية الرئيسية التالية: [1]

- ✓ نسبة تكلفة المبيعات إلى المبيعات؛
- ✓ نسبة الربح الإجمالي إلى المبيعات؛
- ✓ نسبة مصاريف البيع والتوزيع إلى المبيعات؛
- ✓ نسبة المصاريف الإدارية والعمومية إلى المبيعات؛
- ✓ نسبة الربح الصافي إلى المبيعات؛
- ✓ نسبة الربح الصافي إلى رأس المال؛
- ✓ نسبة الربح الصافي إلى إجمالي الاستثمار؛
- ✓ نسبة السيولة؛
- ✓ نسبة المديوني؛
- ✓ نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم المتداولة؛
- ✓ معدل دوران المخزون؛
- ✓ رأس المال العامل.

إن تحليل أسباب الانحرافات في بيان الأعمال وبيان المركز المالي يتطلب الرجوع إلى الأسباب التي أدت إلى انحراف المبيعات والمصاريف والتدفق النقدي، وعليه فإن القرار النهائي المتعلق بأساليب معالجة الانحرافات

[1] محمد سامي، وجدي حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 303.

التفصيلية التي برزت في تقارير الأداء السابقة، وسيتبلور في هذه المرحلة، إذ سيبرز مدى تأثير أي من هذه القرارات في العناصر الأخرى في نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة، وقد يتطلب الأمر إعادة النظر في الأهداف التفصيلية والإستراتيجيات والسياسات، وتعديل الموازنات لتتوافق مع التغيرات الأساسية في النشاط.

المطلب الثاني: تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية

بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل موازنات لمختلف الوظائف يتم بعد ذلك متابعة الإنجازات وذلك عن طريق مراقبة الموازنات، وقد عرف M Gervais مراقبة الموازنة بأنها تتمثل في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية والتقديرية المحددة في الموازنات بغرض:[1]

- ✓ البحث عن أسباب الانحرافات؛
- ✓ تزويد مختلف المسئولين بالمعلومات حول هذه الانحرافات؛
- ✓ اتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة؛
- ✓ تقييم أداء المسئولين.

الفرع الأول: تحليل الانحرافات

تعتبر عملية تحليل الانحرافات وسيلة لاكتشاف وإظهار الخلل وتحديد مصدره.

يتمثل مبدأ تحليل الانحرافات في تحديد أثر كل عنصر مع افتراض ثبات العناصر الأخرى وبافتراض وجود عنصرين فقط هما الكمية والسعر، والتحليل يكون كما يلي:

الانحراف الكلي= التكلفة الكلية – التكلفة المعيارية

تعد مراقبة الموازنات أول خطوة نحو متابعة الأداء المالي ومن ثم نحو تسيير الأداء وترتكز مراقبة الموازنات على المقاربة المحاسبية على حساب الانحرافات وكذلك المنطق الاقتصادي والمالي وتمر بالمراحل التالية:[2]

[1] كوثر بوغابة، مرجع سبق ذكره، ص76.

[2] C. cossu, **ecart et control budétaire**, éd vubert gestion, 1989, p17-55.

1- قياس الأداء؛

2- حساب الانحراف من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر؛

3- البحث عن الأسباب والمسئولين عن الانحرافات؛

4- الإجراءات التصحيحية للأوضاع غير مرغوب فيها.

يتم في هذه المرحلة دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسؤولين عنه، حيث يبدأ بالأرقام الإجمالية ثم يتم التوجه لتحليل الانحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية.

أولا: طرق تحديد الانحرافات

توجد ثلاث طرق وتتمثل فيما يلي:[1]

✓ **الطريقة المحاسبية:** والتي تميز بين إنحراف المواد وإنحراف اليد العاملة والتي تعتبر مصاريف مباشرة وإنحراف المصاريف غير المباشرة؛

✓ **الطريقة الأمريكية المستوحاة:** من المقاربات التحليلية والتي تميز بين إنحراف المواد وإنحراف اليد العاملة والتي تعد مصاريف متغيرة مباشرة وإنحراف المصاريف الثابتة؛

✓ **طريقة مراقبة الموازنات:** والتي تحسب عددا كبيرا من الانحرافات الضرورية لفهم الانحرفات بالنسبة للموازنة مع ضرورة تحليل وتفسير جميع الانحرافات(الحجم، المردودية، السعر والمزيج). سنعتمد في هذا المطلب طريقة مراقبة الموازنات.

- **انحراف الحجم:** يعكس مدى احترام المؤسسة لفرضية مستوى النشاط الإجمالي.

- **انحراف المردودية:** يعرف أيضا بانحراف الكمية وهو عبارة عن انحراف كمية الموارد المستهلكة في مختلف الأقسام المنتجة، وتتمثل في معرفة إذا تم استخدام الموارد حسب الإنتاجية المقدرة في الموازنة أي هل تم

[1] مروان بلخير، أمين بن زرقة، مرجع سبق ذكره، ص77-78.

استهلاك الكمية المعيارية من المواد، اليد العاملة والمقدرة لمستوى معين من النشاط وهل زاد أو انخفض استهلاك الموارد لإنتاج وحدة واحترام التشكيلية والمعايير.

- **انحراف الأسعار**: يقيم الانحراف بالنسبة لمستوى تكلفة اقتناء مواردها ثم شراء المواد الأولية بسعر مرتفع أو منخفض عما تم تقديره؟ وما هي آثار ذلك على النتيجة؟ أما بالنسبة لليد العاملة فغالبا ما يتم الحديث عن معدل الأجر عوضا عن انحراف السعر.

- **إنحراف المزيج**: يظهر هذا الانحراف في المؤسسات التي تنتج وتبيع عدة منتجات وبأسعار مختلفة وهو عبارة عن تجزئة لانحراف الحجم حسب نوع المنتج.

ثانيا:الانحرافات التي تقوم المؤسسة بتحديدها

عند القيام بعملية حساب وتحليل الانحرافات هناك عدة قواعد يجب احترامها وتتمثل في: [1]

✓ أن الانحرافات الناتجة تدل على وقوع خطأ في عملية التسيير، لذا يجب إبلاغ المهتمين بسرعة؛

✓ إحترام مبدأ أن لكل ميزانية مسؤول قائم عليها، مما يعني ضرورة إبلاغ المسؤولين بالانحرافات الناتجة دون سواهم، فمن غير المجدي التحاور مع مسؤول حول انحرافات تخص قسم أو أقسام أخرى؛

✓ الاهتمام فقط بالانحرافات غير العادية والتي تتجاوز نسبة 5٪ حيث:

٪ الانحراف = (الانحراف / التنبؤات) * 100

ضرورة العمل بمبدأ مشاركة المسئولين في عملية وضع المعايير، وكذا معالجة هذه الانحرافات لضمان تحقيق الأهداف المرجوة من عملية حساب الانحرافات ألا وهي تحسين سير العمليات في المؤسسة.

أول انحراف يحسب في المؤسسة هو انحراف النتيجة التي تمثل الهدف العام، ثم تجزأ إلى انحرافات جزئية لتحديد العوامل المؤثرة على هذا الهدف، وتتمثل هذه الإنحرافات فيما يلي:

- **الانحراف على النتيجة**

[1] كوثر بوغابة، مرجع سبق ذكره، ص78.

يمثل الانحراف على النتيجة الفرق بين النتيجة الفعلية والنتيجة التقديرية ويتم حسابه بالإعتماد على معطيات جدول حسابات النتائج:[1]

الانحراف على النتيجة = النتيجة الفعلية – النتيجة التقديرية

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

الانحراف على النتيجة = الانحراف على رقم الأعمال - الانحراف على مجموع التكاليف

ينقسم هذا الانحراف الى الانحراف على رقم الأعمال و الانحراف على التكاليف.

1– الانحراف على رقم الأعمال:

يمثل الفرق بين رقم الأعمال الفعلي ورقم الأعمال الحقيقي:

الانحراف على رقم رقم الأعمال = المبيعات الفعلية – المبيعات المقدرة

الانحراف على رقم الأعمال = (الكمية الفعلية * السعر الفعلي) – (الكمية المقدرة – السعر المقدر)

يظهر هذا الانحراف مدى تطابق المبيعات الفعلية مع المبيعات المقدرة، لهذا فهو يقيس أداء مسؤولي إدارة المبيعات.

[1] كوثر بوغابة، مرجع سبق ذكره، ص79.

يمكن تحليل الانحراف على رقم الأعمال إلى:[1]

1-1: انحراف السعر

يقيس هذا الانحراف التغير الذي حصل بين السعر الفعلي والسعر المقدرة بدلالة الكميات الفعلية

انحراف السعر= (السعر الفعلي – السعر المقدر) * الكميات الفعلية

1-2: انحراف الكميات

يقيس التغير الذي حصل بين كمية المبيعات الفعلية ة والمقدرة مقيما بالسعر المقدر:

انحراف الكميات = (الكميات المباعة الفعلية – الكميات المباعة المقدرة) * السعر المقدر

ينقسم انحراف الكميات إلى انحرافين في حالة توفر المؤسسة على عدة منتجات.

1-2-1: الانحراف على تركيبة المبيعات

يمثل الفرق الحاصل بين رقم الأعمال المقدر الخاص بالتركيبة الفعلية للمنتجات، ويسمح هذا الانحراف بمعرفة التغير الحاصل في رقم الأعمال المقدر نتيجة التغير في تركيبة.

المنتجات، فمثلا قد لا يؤدي طلب الزبائن على المنتوج أ إلى المنتوج ب لنفس المؤسسة على تركيبة المبيعات كما يلي:

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

نفس الطريقة بالنسبة للمنتجات الأخرى ب، ج، د،...إلخ

الانحراف على تركيبة المبيعات = مجموع (الانحراف الجزئي / تركيبة المبيعات)

[1] بونقيب أحمد، مرجع سابق، ص107.

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

يحسب هذا الانحراف كالآتي:

الانحراف الجزئي على حجم المبيعات الخاص بالمنتوج أ = الكمية الفعلية المباعة (أ + ب)* التركيبة المقدرة المنتوج أ * سعر البيع التقديري أ

الانحراف الجزئي على حجم المبيعات الخاص بالمنتوج ب = الكمية الفعلية المباعة (أ + ب) * التركيبة المقدرة للمنتوج ب * سعر البيع التقديري للمنتوج ب

نستعمل نفس الطريقة في حالة وجود منتجات أخرى.

الانحراف على الحجم الإجمالي للمبيعات = مجموع (الانحرافات الجزئية على الحجم)

- **الانحراف على أعباء المراكز الوظيفية:** ويقيس أداء المسئولين عن موازنة المصاريف العامة إدارة عامة، بحث وتطوير، محاسبة...الخ)، وتعتمد عملية الرقابة في هذه الحالة على التأكد من عدم تجاوز المسئولين للموازنة المحددة لهم، مع تقديم خدمات بجودة معينة للأقسام الأخرى.[1]

الانحراف على أعباء المراكز الوظيفية = المصاريف المحددة في الموازنة – المصاريف الفعلية

2- الانحراف على التكاليف: يخص هذا الانحراف الموازنات التي لها علاقة بالعملية الإنتاجية مثل موازنة الإنتاج، التموين، التوزيع...الخ، لذا فإن هذا الانحراف يشمل جميع أنواع التكاليف المباشرة التي تتدخل في العملية الإنتاجية، ويتم حساب هذا الانحراف كما يلي:

الانحراف على التكاليف= التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للنشاط العادي

[1] بن جباس محمد منصف، عثمانين محمد، مرجع سبق ذكره، ص104.

تتدخل في هذا الانحراف العديد من العوامل:

- ✓ تكلفة مختلف العوامل المكونة للمنتوج (مواد أولية، يد عاملة)؛
- ✓ حجم النشاط، فنادرا ما يتطابق الإنتاج الفعلي مع المعياري؛
- ✓ تغير النشاط العادي (المعياري).

هذا فإن الانحراف على التكاليف لا يعطي صورة واضحة لأسباب إلا الانحراف نظرا لتداخل العديد من العوامل، ومن أجل هذا يتم تجزئته إلى انحرافين:الانحراف الاقتصادي، الانحراف على حجم النشاط.[1]

2-1: الانحراف الاقتصادي (الكلي)

سبب هذا الانحراف هو عدم تطابق التكاليف الفعلية مع المعيارية إضافة إلى الاختلاف في استهلاك كمية عوامل الإنتاج الفعلية مع المعيارية.

الانحراف الكلي = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي

تدقيق أكثر في أسباب هذا الانحراف يجب تجزئته إلى انحرافين:

- ✓ انحراف على التكاليف المباشرة؛
- ✓ انحراف على التكاليف غير المباشرة.

ينقسم الانحراف الاقتصادي إلى: [2]

2-1-1: الانحراف الكلي على الأعباء المباشرة

يخص هذا الانحراف المواد الأولية المستهلكة واليد العاملة المباشرة المستخدمة في عملية الإنتاج، وينقسم إلى انحراف على التكلفة وانحراف على الكمية.

[1] مروان بلخير، أمين بن زرقة، مرجع سبق ذكره، ص112.
[2] بونقيب أحمد، مرجع سابق، ص108.

يحسب الانحراف الكلي على الأعباء المباشرة بالعلاقة التالية:

الانحراف الكلي = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي = (ك ف *ت ف) – (ك م * ت م) = (ت ف – ت م)* ك ف

2-1-1-1: انحراف التكلفة: يقيس مدى قدرة المركز على التحكم في تكلفة عوامل الإنتاج، سواء مواد أولية أو يد عاملة مباشرة.

انحراف التكلفة = (ت ف – ت م) * ك ف

2-1-1-2: انحراف الكمية

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

الانحراف على الكمية = (ك ف – ك م) * ت م

وخلال عملية شرح هذه الانحرافات يجب توخي الحذر، فإن كان انحراف الكمية الخاص باليد العاملة المباشرة موجبا (غير ملائم)، فهذا لا يعني بالضرورة أن العمال أقل إنتاجية مما كان متوقعا، بل هناك أسباب كثيرة يمكن أن تؤدي إلى زيادة ساعات العمل الفعلية مثل: حدوث غيابات تم تعويضها بساعات عمل إضافية، أو حدوث عطل في الآلة أدى إلى نقص الإنتاجية، لهذا فإن حساب الانحرافات ما هو إلا مؤشر للكشف عن حدوث المشاكل.

2-1-2: الانحراف الكلي على الأعباء غير المباشرة

ينقسم الانحراف الاقتصادي على الأعباء غير المباشرة إلى ثلاثة انحرافات:

- ✓ انحراف الميزانية؛
- ✓ انحراف النشاط؛

- ✓ انحراف المردودية.

2-1-2-1: انحراف الموازنة

يمثل انحراف الموازنة الفرق بين التكاليف الفعلية والموازنة المرنة، حيث يتم في الموازنة المرنة الفضل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهذه الموازنة تتغير تبعا لتغير حجم النشاط، وتكون على الشكل التالي:

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

هنا تجدر الإشارة إلى مفهوم الموازنة المرنة والتي تتمثل في التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية ولمستويات نشاط مختلفة ونلاحظ أن الموازنة المرنة:

- ✓ تكاليف ثابتة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط؛
- ✓ تكاليف متغيرة نسبيا إلى حجم النشاط.

انحراف الميزانية = التكاليف الفعلية – الميزانية المرنة للنشاط الفعلي

انحراف الميزانية = التكاليف الفعلية – (التكاليف المتغيرة المعيارية الوحدوية * حجم النشاط الفعلي + التكاليف الثابتة

إن التكاليف الثابتة تكون متساوية في الجانبين الفعلي والمعياري فإن سبب الانحراف يرجع بالأساس إلى الاختلاف في التكاليف المتغيرة المعيارية لوحدة النشاط، فإذا كان انحراف الموازنة سالبا فهذا يعني أنه ملائم وسببه راجع لكون التكاليف المتغيرة الفعلية غير المباشرة كانت أقل من التكاليف المتغيرة المعيارية.

2-1-2-2: انحراف النشاط

يمثل 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 (إمتصاص جيد للتكاليف الثابتة).

2-1-2-3: انحراف المردودية

يظهر هذا الانحراف 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 ثلاثة ساعات عمل غير مباشرة لإنتاج وحدة من المنتوج (س) فهذا يدل على سوء استخدام النشاط في العملية الإنتاج (استخدام عدد ساعات عمل أكبر من العدد المناسب أو المعياري) ويحسب بالعلاقة التالية:

انحراف المردودية = التكاليف لمعيارية للنشاط – التكاليف المعيارية للإنتاج

أو

انحراف المردودية = النشاط الفعلي – النشاط المناسب للإنتاج الفعلي * التكلفة المعيارية لوحدة النشاط

تعد عملية حساب الانحرافات إجراءا محاسبيا يهدف إلى التعبير عن آثار مجموعة من العوامل المختلطة على النتيجة بوحدات نقدية، كما لاحظنا.

يمكن حساب عددا كبيرا من الانحرافات لكن هذا سيكلف وقتا كبيرا، كما أنه لا يوجد استعداد لدى المسؤولين العاملين لتضيع الوقت في تحليلات قد لا تجدي نفعا، ولتفادي التحليل التنظيمي لجميع الانحرافات غالبا ما يلجأ المسيرون إلى التسيير بالاستثناء بمعنى التركيز على الانحرافات الهامة التي تخرج عن المستوى المسموح به لكل عنصر من العناصر وذلك إنطلاقا من:

- ✓ درجة اليقين والدقة لتحديد المعايير؛
- ✓ آثار انحراف معين على مستوى النشاط للمصالح الأخرى؛
- ✓ أهمية وسائل العمل المتوفرة للتصحيح؛
- ✓ تكلفة التحليل بالنسبة لفائدته.

يكون التحديد عادة بالتجزئة، فقد يكون انحرافا بنسبة 1٪ أكثر فائدة ونتائج من انحراف بنسبة 20٪، كما قد يغطي انحرافا ضعيفا انحرافات هامة.

2-2:الانحراف على حجم النشاط

الانحراف على حجم النشاط= التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي – التكاليف المعيارية

الانحراف على حجم النشاط = إنتاج فعلي – إنتاج معياري (التكلفة المعيارية لعوامل الإنتاج * الكميات المعيارية لعوامل الإنتاج)

يظهر من خلال هذه المعادلة أن سبب الانحراف لا يعود إلى الإختلاف بين التكاليف الفعلية والمعيارية لعوامل الإنتاج، بل تعود إلى الاختلاف بين الإنتاج الفعلي والمعياري، لذا يتم الإعتماد على هذا النوع من الانحراف كثيرا في الحياة العملية.

الفرع الثاني: اتخاذ الإجراءات التصحيحية

من البديهي أن تحليل الانحرافات وتقصي أسبابها يكونان عديمي الجدوى إذا لم يقترنا بإتخاذ الخطوات المؤدية إلى تصحيح الوضع السليم، من هنا لا بد من دراسة مختلفة الخطوات والإجراءات التي يمكن إتباعها وإختيار الأفضل والأنسب منها لإتخاذ الإجراء التصحيحي إذا لزم الأمر.

وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف، وإتخاذ القرارات لمعالجة هذه الانحرافات ومنع تكرارها مستقبلا، وهو ما يتطلب: [1]

- ✓ مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عنها، سواء كان ذلك من خلال المطالبة بتقديم تفسيرات خطية عن هذه الانحرافات، أو الإجتماع بهم ومناقشة هذه الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية؛
- ✓ إتخاذ القرارات بخصوص الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة هذه الانحرافات وتحديد الطرق والوسائل التي من خلالها معالجة وتصحيح الأوضاع غير الإيجابية وتفادي تكرارها مستقبلا؛
- ✓ متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية من خلال:
  - إجراء دراسات وأبحاث لتحسين وضعية المؤسسة؛
  - التأكد من مدى واقعية الأهداف المخططة مسبقا ومدى قابليتها للتحقق وقدرة المؤسسة على بلوغها؛

[1] محمد سامي؛ وجدي حجازي، مرجع سبق ذكره، ص298.

- تعديل الأهداف المخططة وإعادة برمجة الموازنات التخطيطية وفقها؛
- نقل الأساليب والتقنيات التي ساهمت في تحقيق نتائج إيجابية في قسم معين إلى الأقسام الأخرى في المؤسسة؛
- تحفيز المسئولين والرفع من أدائهم.

المطلب الثالث: أهمية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية وأهدافها

تم التطرق في هذا المطلب إلى أهمية استخدام الموازنة التقديرية وأهدافها.

الفرع الأول: أهمية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعة واستخدام الموازنات التقديرية كأداة للرقابة والتأكد من الالتزام بالأهداف والسياسات الموضوعة مقدما، تعتبر عملية مراقبة الموازنات جد مهمة داخل المؤسسة لأنها توفر المعلومات الضرورية لكل من: [1]

✓ المسئولين الماليين الذين يجب أن تكون لديهم أرقام بالقيمة؛

✓ المسيرين الذين يحتاجون إلى عرض مختلف أنشطتهم؛

✓ العاملين الذين يلتزمون بأهداف المبيعات ومهمة الاستعمال الأفضل للموارد المالية، ونتيجة لاستعمال أداة الموازنات فهم مضطرين لتفهم الآثار المالية، الإختيارات التقنية وتوفير لغة مشتركة أساسية من أجل أداء وحياة المؤسسة.

مما لا شك بأن الموازنات التي تساهم في إعداد كافة إدارات وأقسام المنشأة لا تعتبر غاية في حد ذاتها، ولم يتم تحضيرها لكي تستفيد منها الإدارة العليا فقط بل هي وسيلة وأداة تساعد على توجيه أداة المنشأة نحو تحقيق أهدافها المسطرة والمرغوب فيها.

بما أن مراقبة الموازنات ترتكز أكثر على حساب الانحرافات فإن ذلك يسمح بما يلي: [2]

✓ التحفيز من خلال جعل مراقبة الموازنات ممكنة عن طريق إعداد تقديرات التكاليف؛

✓ تقييم سريع للتدفقات المادية وبالتالي إعداد سريع للنتيجة التي نريد تقييمها في نهاية الشهر؛

✓ التحكم انطلاقا من تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

[1] محمد سامي، وجدي حجازي، مرجع سبق ذكره، ص281.

[2] H. loning et autres, **le control de gestion organisation et mis en ouver**, 2eme édition, dunod, paris, 2003, p131.

تبقى أهمية مراقبة الموازنات محدودة ما لم تحترم الشروط التالية: [1]

- التقاط وإظهار الانحرافات بمجرد وجودها؛
- التعرف على أسباب الانحرافات، وهذا يتطلب وجود عدد من الانحرافات يعدد الفرضيات المقدرة، فمثلا إذا إستندت موازنة المبيعات إلى أهداف سعر البيع، الخصومات، آجال الاستحقاق، الكميات، المزيج بين المنتوجات والأسواق أو الزبائن، فإن متابعة الانحرافات يجب أن تكون على أساس كل هذه المؤشرات؛
- إظهار الانحرافات في المكان الذي تكون فيه المسؤولية حتى يستطيع المسئول المخطط المحاسبي يتماشى وطبيعة المنظمة فتشغيل النظام المحاسبي يؤدي في حد ذاته إلى إجراءات صلبة معقدة وبالتالي إحتمال ظهور من وقت إلى آخر انحرافات ليس لها مسئولين، وهذا يستدعي وضع مبدأ المناقشة المستمرة والمنتظمة لانحرافات بين المسئولين العاملين والمستويات العليا وبحضور مراقب التسيير ويجب أن تتضمن هذه المناقشات الاستعمال الفعلي لأنظمة المتابعة وإلغاء الآثار السلبية للتقييم الميكانيكي للأداء كما يجب الخروج ب:
  - قرارات تصحيحية؛
  - تعبير رقمي عن النتائج المنتظرة بشكل يسمح بالرقابة اللاحقة؛
  - تقييم التوقعات المستقبلية للانحرافات الملاحظة.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة باستخدام الموازنات

تهدف الرقابة باستخدام الموازنات إلى تحقيق ما يلي: [2]

✓ التأكد من تحقيق أهداف الإستراتيجيات والسياسات الموضوعة من قبل إدارة المنشأة؛

✓ **الرقابة على الإيرادات:** على الرغم من صعوبة التحكم في الإيرادات بشكل كامل من قبل المنشأة إلا أن إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة يمكن أن يوجه إنذارات منافسين جدد أو خسارة نقاط بيع وتوزيع...إلخ؛

[1] يحياوي نعيمة ، **أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق**، دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، ص232-233.

[2] كوثر بوغابة، مرجع سبق ذكره، ص63.

- ✓ **الرقابة على المصاريف:** عناصر المصاريف تعتبر أكثر عرضة للإنحراف عن التقديرات الموضوعة مقارنة بغيرها من العناصر هذا فضلا على أنها قابلة للتحكم فيها بشكل كبير من داخل المنشأة (عكس الإيرادات) فإن الموازنات تساعد على أحكام الرقابة على المصروفات؛
- ✓ **الرقابة على نتائج الأعمال:** يلخص بيان نتائج الأعمال الإيرادات والمصاريف الفعلية للمنشأة وعليه فإن أي مشاكل وانحرافات في أي من عناصر الإيرادات والمصاريف ستنعكس حتما على نتائج الأعمال،ويمكن للموازنات من خلال تقارير الأداء أن تبرز هذه الانحرافات وأسبابها وعلاقتها النسبية ببعضها البعض؛
- ✓ **الرقابة على المركز المالي:** إعداد الموازنة المركز المالي بالشكل المفضل، ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، يمكن المؤسسة من أن تكتشف العديد من المشاكل التي تواجهها وأسبابها، ويوفر الأساس لإتخاذ القرارات التصحيحية في شأنها؛
- ✓ **الرقابة على التدفق النقدي:** يمكن أن تؤدي المشاكل والصعوبات التي تؤثر على التدفق النقدي إلى تطورات سلبية معينة كأنها في المبيعات مثلا.

خلاصة:

مما سبق نستنتج أن الموازنات التقديرية تعتبر من أهم الوسائل التخطيطية لأنها تساعد المؤسسة على إنجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب، كما أنها هي التقنية الأكثر استعمالا في الكثير من الإدارات الحديثة نظرا لما تقدمه من خدمات رئيسية متمثلة في التخطيط والرقابة، فيعد نظام الموازنات التقديرية نظاما متكاملا يزود الإدارة بالبيانات والتقارير التي تمكنها من التخطيط ومتابعة ومراقبة عملياتها بكل كفاءة واتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة.

كما تعتبر كذلك أداة لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات المؤسسة لفترة قصيرة أو طويلة الأجل في المستقبل، وكذلك يعد نظاما متكاملا يزود الإدارة بالبيانات والتقارير التي تمكنها من تخطيط ومتابعة ومراقبة عملياتها بكل كفاءة واتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة.

كما نستنتج أن نظام الموازنات التقديرية دور فعال وأساسي في عملية إدارة المؤسسة لكونها تجبر الإدارة على التخطيط والتوقع المنتظم للمستقبل بحيث تجعل كل مدير يعلم ما يريد تحقيقه ومتى يجب القيام بعمله.

تمهيد:

بعد القيام بالدراسة النظرية للموضوع والتي تضمنت فصلين تم التطرق فيهما للموازنات التقديرية للمؤسسة ولمراقبة التسيير، وحتى لا تبقى دراستنا منحصرة في الجانب النظري ارتأينا تدعيم دراستنا بفصل تطبيقي، حاولنا من خلاله إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي لإحدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر– مؤسسة "مطاحن قصر البخاري"– وقد وقع اختيارنا عليها لعدة أسباب نذكر منها:

- ✓ أنها من بين أكبر المؤسسات الوطنية المتخصصة في إنتاج الدقيق والفرينة؛
- ✓ قرب المسافة بين مكان الإقامة ومؤسسة مطاحن قصر البخاري؛
- ✓ قبول المؤسسة لإجراء الدراسة التطبيقية على مستواها.

اشتمل هذا الفصل تقديم مؤسسة مطاحن قصر البخاري والتطور التاريخي لها، وأهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق التنبؤ بها، وكذلك دراسة وتحليل انحرافات الموازنات التي تقوم بإعدادها وتحديد أثرها على أداء المؤسسة وذلك من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة مطاحن قصر البخاري؛

المبحث الثاني: أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق التنبؤ بها؛

المبحث الثالث: تحليل الانحرافات في المؤسسة.

المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة مطاحن قصر البخاري

تعرضنا من خلال هذا المبحث إلى إعطاء لمحة عامة عن المؤسسة.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة

يمكن من خلال هذا المطلب تقديم تعريف عن المؤسسة وعن نشأتها.

الفرع الأول: تعريف الوحدة

مطاحن قصر البخاري هي إحدى الفروع للرياض تيارت، وتتمثل نشاطاتها في تحويلات الحبوب بنوعية (الصلب واللين)، مقرها الاجتماعي في المنطقة الصناعية لمدينة قصر البخاري، ذات رأس مال يقدر ب 366 مليون دينار جزائري، أما بالنسبة لمنتجاتها الرئيسية فتتمثل في السميد والدقيق، مساحاتها تقدر ب 10 هكتارات منها 7.23 مبنية.

أما بالنسبة للتجهيزات فهي:

- ✓ OCRIM؛
- ✓ GOLFETTO؛
- ✓ PROKOP.

وحداتها الملحقة:

- ✓ مطحنة السميد 3600 قنطار يوم بتاريخ بداية التشغيل 1995؛
- ✓ مطحنة الدقيق 2000 قنطارا يوم التشغيل 1980، وتم تجديدها عام 2001.

الفرع الثاني: نشأتها

وحدة الرياض بقصر البخاري أنشأت عام 1977 من طرف شركتين ايطاليتين للبناء هما شركة INTER COOP وشركة CMC وهي تقع جنوب ولاية المدية بحوالي 65 كلم وهي تابعة لمؤسسة الرياض الواقعة بولاية تيارت، ومعنى كلمة الرياض ERIAD هي الحروف الأولى للاسم: **"مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها"**.

انطلقت هذه الوحدة في الإنتاج في شهر ديسمبر 1980 بطاقة إنتاجية تقدر ب 2000 قنطار يوميا وهي تعمل 24/24 عن طريق 04 فرق متناوبة و يتمثل نشاط الوحدة فيما يلي:

- ✓ تحويل القمح الصلب إلى دقيق (سميد)؛
- ✓ تحويل القمح اللين إلى دقيق لين.

لدى مؤسسة مخازن إستراتيجية تصل قدرتها إلى 250.000 قنطار حيث تملك المؤسسة وسائل نقل خاصة بالمنتوج وحافلة خاصة بالعمال ولديها موقف خاص للسيارات يوجد أعوان أمن في البوابة الخارجية للمؤسسة للتفتيش كما يوجد مكتب آخر داخلي للتوقيع في الدخول والخروج.

تعتمد هذه الوحدة في تمويلها على ديوان الأغذية الصناعية للوسط O.A. I.C الذي يبعد عن مقرها بكيلومتر واحد فقط.

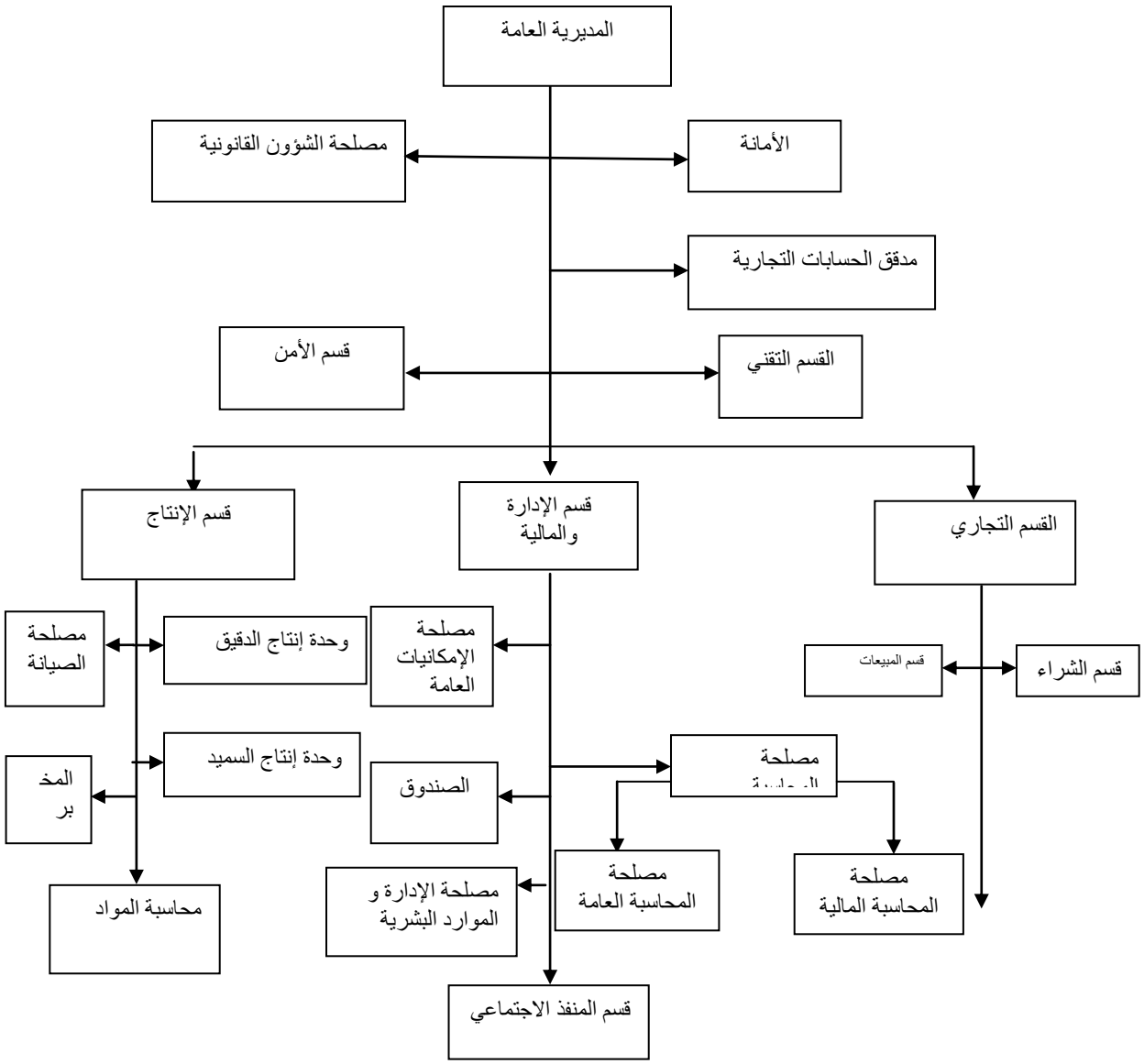
المطلب الثاني:دراسة تفصيلية للهيكل التنظيمي

تم من خلال هذا المطلب عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة والقيام بدراسة تفصيلية له.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتم توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: الوثائق المقدمة من طرف إدارة المؤسسة.

الفرع الثاني: دراسة تفصيلية للهيكل

تتمثل الدراسة التفصيلية للهيكل التنظيمي فيما يلي:

✓ **المدير العام:**

يتولى مهمة الإشراف على جميع أقسام الشركة واتخاذ القرارات في أي إشكال كما أنه ممثل الشركة أمام جميع الهيئات والإدارات الأجنبية وكذلك يشرف على المجلس الإداري للمؤسسة؛

✓ **الأمانة:**

تعمل على حفظ وسرية المعلومات الخاصة بالشركة وعدم إفشاء الأسرار المهنية وكذا توزيع البريد على رؤساء الأقسام.

متابعة القضايا التي تكون الشركة طرفا فيها أمام مختلف الجهات القضائية سواءا كانت القضايا تتعلق بالعمال أو بديون الشركة أو قضايا تتعلق بالنشاط التجاري للشركة أو قضايا مختلفة؛

✓ **مدير الإدارة والمالية:**

يتولى مهمة الإشراف على مصلحتي مصلحة المستخدمين والعلاقات البشرية ومصلحة المحاسبة العامة ومصلحة المحاسبة المالية؛

✓ **مصلحة المحاسبة:**

يهتم هذا القسم بالتسجيل الزمني للعمليات المنجزة من طرف المؤسسة (شراء، بيع، دفع الرواتب) وكذا استخلاص واستخراج المعلومات بعد كل أعمال نهاية سنة وأعمال الجرد إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج ومراقبة حركة المتوج (الإنتاج، الاستقبال، المخرجات، المبيعات)؛

✓ **مصلحة المالية:**

يهتم هذا القسم بالميزانية والخزينة (نفقات ونواتج) والعلاقة مع البنك بوجود مصلحة الصندوق التي بحوزتها صك خاص بالوحدة؛

✓ **قسم الإنتاج:**

يهتم هذا القسم بتسيير آلات الإنتاج ومخزون الإنتاج من مواد الخام والمصنع، كما يهتم على إنتاج أحسن منتوج سواء من حيث النوعية أو الكمية؛

✓ **القسم التجاري:**

يعمل على بيع منتوجات الشركة إلى مختلف الزبائن سواءا كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، كما يقوم بترويجها على جميع أنحاء الوطن ومراقبة مركز التوزيع والبيع؛

✓ **القسم التقني:**

يعمل على مراقبة وصيانة أجهزة الإنتاج وإصلاح أي عطل تقني فيها وتجديدها إن لزم الأمر وكذا المشتريات اللازمة للمؤسسة لتحسين الإنتاج؛

✓ **قسم المراجعة والتدقيق للحسابات التجارية:**

يعمل هذا القسم على مراجعة ومراقبة مختلف الإجراءات المتبعة في مختلف الأقسام وتوجيهها حسب القوانين التي تضبط التسيير؛

✓ **قسم النظافة والأمن:**

يعمل هذا القسم على تحقيق الأمن والاستقرار أثناء أداء العمل وكذا مراقبة دخول أو خروج أجانب إلى الشركة كما أنه يعمل على مراقبة وزن المنتوج، المحافظة على نظافة المحيط وكذا الآلات الصناعية؛

✓ **قسم الشراء:**

يقوم هذا القسم بالتسجيل لكل عمليات الشراء والرواتب بعد المراقبة؛

✓ **قسم المبيعات:**

يهتم هذا القسم بمراقبة الوثائق المتعلقة بالبيع المسماة اليومية "4" واليومية "5" قبل التسجيل؛

✓ **قسم الموارد البشرية:**

يهتم بالشؤون والإجراءات المتعلقة بالاستغلال والاستثمار في وقت دوام العمل اليومي والشهري وإعلانات العمال (الإشهارات والإتصالات) وتسيير العمال والموارد المالية؛

✓ **قسم المنفذ الاجتماعي:**

هو قطاع متخصص في العمليات أو المعاملات الشخصية في المؤسسة مثل طلب الإجازات المتعلقة بعطل المرض وكذا المتعلقة بالرحلات والمسابقات الرياضية داخل الوطن.

كذلك الإجراءات المتعلقة بإقراض مبالغ للعمال لمساعدتهم مثل:الإقراض لشراء سيارة. فهي تمثل تعاونية المؤسسة التي تساعد عمالها.

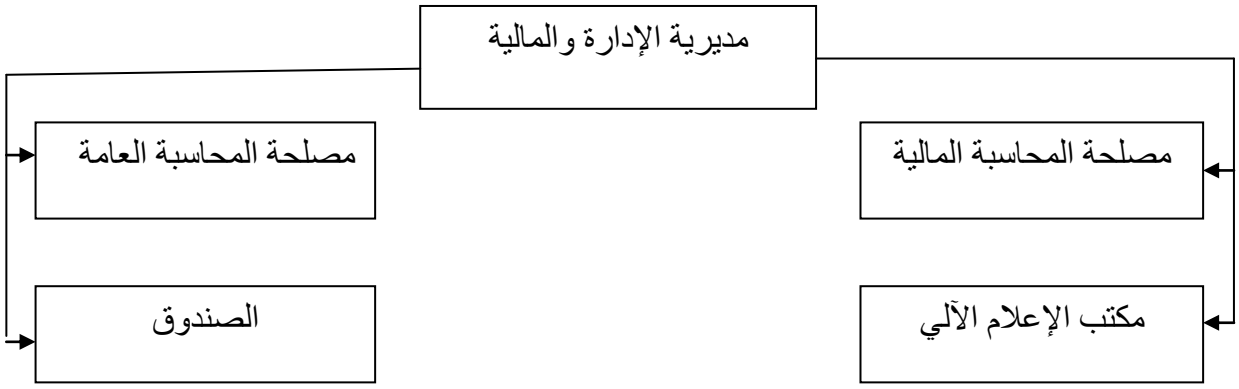
المطلب الثالث: المديرية المالية والمحاسبية وهيكلها التنظيمي

تم التطرق في هذا المطلب لدراسة هيكل المحاسبة والمالية للمؤسسة.

الفرع الأول: هيكل المحاسبة والمالية

يمكن توضيح هيكل المحاسبة والمالية في الشكل التالي:

الشكل رقم(3-2): هيكل المحاسبة والمالية للمؤسسة



المصدر: الوثائق المقدمة من طرف إدارة المؤسسة.

الفرع الثاني: دراسة تفصيلية لهيكل المحاسبة والمالية

تتمثل الدراسة التفصيلية لهيكل المحاسبة والمالية فيما يلي:

✓ **قسم الإدارة والمالية:**

إن قسم الإدارة والمالية يحتوي على عدة مصالح ألا وهي: مصلحة المحاسبة العامة، مصلحة المالية، الخزينة ومصلحة الموارد البشرية وهذه المصالح لها رابطة وعلاقة مباشرة مع قسم الإدارة والمالية؛

✓ **مصلحة المحاسبة المالية:**

هذه المصلحة متعلقة بالعمولة والخزينة وعلاقتها بوجود البنوك ومصالح القبض المأخوذة من كل وحدة خاصة؛

✓ **مصلحة المحاسبة العامة:**

هذه المصلحة متعلقة بتسجيل العمليات بشكل مؤقت حين تنفيذها في المؤسسة (شراء، بيع واقتراض النقود) وكذا استخراج المعلومات بعد كل عملية في نهاية السنة أي الجرد، تحضير العمولة، جداول الأرصدة، نتائجها ومتابعة حركة المواد (عمليات الاستقبال وكيفية الإخراج أو البيع)؛

✓ **الصندوق:**

هي مصلحة تقع تحت قسم الإدارة والمالية وتخول صلاحياته لكونه وحيد وهو القابض ودوره هو إنشاء الصكوك للممونين بالمقارنة بالفواتير التي يراقبها الممون أو الوكيل الخاص بعمليات الشراء والإقراض؛

✓ **مكتب الإعلام الآلي:**

له علاقة ورابطة قوية مع مراكز المحاسبة العامة والمالية، ويكمن دوره الرئيسي في تحصيل كل العمليات المحاسبية للمركز المحاسبي العام والمالي، وكذا سحب وقبض الشيكات من الأعوان الذين يتفحصون الكتابات بشكل جيد ومتمعن فيه.

المطلب الرابع: المقومات البشرية للمؤسسة وإمكانياتها وقدراتها الإنتاجية

يتم توضيح في هذا المطلب كل من المقومات البشرية للمؤسسة وإمكانياتها وقدراتها الإنتاجية.

الفرع الأول: المقومات البشرية داخل المؤسسة

يتم توضيح هذه المقومات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-1): المقومات البشرية داخل المؤسسة

	الإطارات	عمال المصالح	أعوان التنفيذ	المجموع
المديرية العامة	02	00	00	02
الإدارة العامة	03	18	02	23
المالية والمحاسبة	04	01	00	05
الإنتاج	08	16	32	56
الصيانة	04	09	00	13
التموين	01	00	00	01
المبيعات	13	09	14	36
الأمن	00	10	13	23
المخبر	02	01	00	03
العمال المؤقتين	07	02	04	13
المجموع	44	66	65	175

المصدر: الوثائق مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين.

الفرع الثاني: إمكانيات المطحنة وقدراتها الإنتاجية

إسم المنتج و تاريخ الإنطلاق :

الفرينة: GOLFETTO (إيطاليا) – 1980.

السميد: TECHNOPOL (إيطاليا) – 1995.

القدرة الإنتاجية:

القمح الصلب: 3600 قنطار اليوم.

القمح اللين: 2000 قنطار /اليوم.

النواتج: 1350 قنطار / اليوم.

طاقة التخزين: 506000 قنطار.

عدد العمال: 175.

المصدر: مقدم من طرف رئيس مصلحة المستخدمين.

المبحث الثاني: أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق التنبؤ بها

تتحقق فعالية الموازنات من المنظور الإستراتيجي للمؤسسة حين تلتزم المؤسسة بوضع خطة محل التطبيق وتتخذ الإجراءات الرقابية السليمة والتي تتضمن تحديد المهام، وتحديد من يقوم بذلك وتوقيت القيام به، وكذلك تحديد الضوابط الرقابية الضرورية والتي تعتبر الموازنة من أهمها.

المطلب الأول: الموازنات التي تعدها المؤسسة

أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة تتمثل فيما يلي:

أولا: موازنة المبيعات

بما أن النشاط الرئيسي للمؤسسة الإنتاج وهدفها الأساسي تحقيق أكبر قدر ممكن من المبيعات فمن أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وتركز عليها هي موازنتي الإنتاج والمبيعات حيث تعد الموازنة التقديرية للمبيعات من أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وتستند عليها في إعداد الموازنات الأخرى، لهذا تراعي المؤسسة الدقة في إعداد تقديرات موازنة المبيعات حتى لا تؤثر على باقي الموازنات الأخرى.

تراعي المؤسسة في تقدير موازنة المبيعات السنوات السابقة مضافا إليها الطلبيات الجديدة، كما تأخذ بعين الاعتبار الأسعار، وعدد الزبائن...الخ.

ثانيا: موازنة الإنتاج

النشاط الأساسي لمؤسسة مطاحن قصر البخاري هو الإنتاج و تنتج المؤسسة نوعين: الدقيق والفرينة.

لأجل تلبية الطلب على المؤسسة تتطلب وجود مستمر وتوافر المادة الأولية للتصنيع والبضائع التامة الصنع، ويجب أن تحاول تخطيط الإنتاج بشكل يسمح بتوفير الكميات المطلوبة.

لذا تكتسب تخطيط موازنة الإنتاج لدى المؤسسة أهمية كبيرة من باقي الموازنات داخل المؤسسة ويتم الأخذ بعين الاعتبار عند تقدير موازنة الإنتاج طلبيات المبيعات.

إن أي تأخر في الإنتاج يسبب تعطيل سيرورة عمل المؤسسة لذا يكتسب تخطيط موازنة الإنتاج لدى المؤسسة أهمية أكبر من باقي الموازنات داخل المؤسسة ويتم الأخذ بعين الاعتبار عند تقدير موازنة الإنتاج طلبيات المبيعات، الخبرة، استطاعة الآلة؛

ثالثا: موازنة الموارد البشرية

هي موازنة تختص بتقدير عدد العمال المشاركين في عملية الإنتاج وتقدير عدد العمال الذين سيستقيلون، تقدير الأجور، تقدير تكلفة التكوين والبرامج المخصصة له، ساعات العمل الساعات الإضافية، وظائف العمال، المنح والاقتطاعات ...الخ بمعنى هذه الموازنة تهتم بكل ما يتعلق بالجانب البشري للمؤسسة.

المطلب الثاني: الطرق المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة المبيعات

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

هذه الدراسة تم الاعتماد على الموازنة التقديرية للمبيعات في مؤسسة مطاحن قصر البخاري والتي تمثل الإيرادات المؤسسة، حيث تهتم المؤسسة بإنتاج الدقيق والفرينة.

لإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات تقوم مؤسسة مطاحن قصر البخاري بتقدير مبيعاتها وبالأحرى بتحديد حجم المبيعات التي تريد الوصول إليها في السنة المقبلة، وهي مهمة تتولى القيام بها الوحدة المركزية أو الشركة الأم التي تقع في تيارت والتي تقدم للمؤسسة الفرع وحدة قصر البخاري تقديراتها المتعلقة بكمية المبيعات والمشتريات والأسعار.

قبل القيام بعملية تقدير الطلب المستقبلي على إنتاج المؤسسة فإنه يجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- ✓ تحديد إمكانيات الإنتاج المتاحة للمؤسسة من حيث مدى توفر الآلات و استطاعتها وتوفر التجهيزات والمعدات المختلفة التي لها تأثير على التصنيع وإنتاجية المؤسسة، ومدى قدرتها على إنتاج السلع المطلوبة؛
- ✓ ساعات العمل؛
- ✓ عدد اليد العاملة وقدرتها؛
- ✓ دراسة الطلب في السوق. وذلك اعتمادا على ما يلي:
  - أذواق ورغبات المستهلكين؛
  - تحليل المركز التنافسي للمؤسسة في السوق بالنسبة للمؤسسة المنافسة.

بعد الحصول على كل المعطيات التي تحتاجها المصلحة التي تقوم بإعداد هذه الموازنة تشرع اللجنة المختصة بإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بتخطيط المبيعات للسنة القادمة وذلك بإتباع الطرق التالية:

تقدير المبيعات بواسطة الخبرة و التجربة المكتسبان ، مع الأخذ بعين الاعتبار وكلاء البيع و الوسطاء في المصالح الموجودة على مستوى الوحدات الفرعية لكي تكون موازنة المبيعات شاملة لكل مناطق البيع.

تعتبر الخبرة أهم طريقة يعتمدها مجير مصلحة المبيعات لتخطيط الإنتاج، لكن هذا لا يمنعه من استعمال الطرق العلمية للتأكد من صحة تقديراته.

المطلب الثالث: الطرق المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة الإنتاج

تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد موازنة الإنتاج في المؤسسة على عاتق مدير مصلحة الإنتاج و الجودة الذي يحظى بخبرة علمية وعملية في إعداد هذا النوع من الموازنات ويجب أن تكون موازنة الإنتاج شاملة ومتكاملة ومرتكزة على الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة.

كما أن موازنة الإنتاج يجب أن تأخذ في الاعتبار أوضاع السوق وخطط الترويج، عدد الآلات، عدد العمال، ساعات العمل، مدى قدرة الآلات على التحمل وقدرته على إنتاج كميات كبرى.

يتم إعداد موازنة التقديرية للإنتاج على مستوى المؤسسة الأم التي يقع مركزها في تيارت ثم يتم إرسال الموازنات المقدرة المتعلقة بتخطيط الإنتاج للسنة القادمة إلى المؤسسات الفرعية.

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

يأخذ مدير مصلحة الإنتاج في عين الاعتبار عند التنبؤ بالإنتاجية للعام القادم ما يلي:

- ✓ أكبر شيء يعتمد عليه مدير مصلحة الإنتاج هو الخبرة التي يحظى بها بحكم أنه مسئول عن قسم الإنتاج في المؤسسة فهو أدرى باحتياجات الإنتاج وما يتعلق به؛
- ✓ عدد العمال؛
- ✓ عدد ساعات العمل؛
- ✓ عدد الأيام وزمن؛
- ✓ طول الفترة اللازمة للإنتاج؛

- ✓ تكلفة الإنتاج؛
- ✓ القدرة الإنتاجية للآلة؛
- ✓ الحالة المالية للمؤسسة؛
- ✓ احتياجات السوق؛
- ✓ الكفآت والإطارات الموجودة في المؤسسة.

تعتمد المؤسسة في تخطيط موازنة الإنتاج على الموازنة التقديرية للمبيعات فتخطيط الإنتاج يأتي بعد تخطيط المبيعات.

العلاقة التالية توضح طريقة التنبأ بإنتاجية المؤسسة للسنة المقبلة:

الكميات الواجب إنتاجها= المبيعات التقديرية + مخزون نهائي من المنتجات تامة الصنع – مخزون أولي من المنتجات تامة الصنع + المنتجات قيد الإنجاز في نهاية الفترة – المنتجات قيد الإنتاج في بداية الدورة.

المبحث الثالث: تحليل انحرافات موازنتي الإنتاج والمبيعات

تعتبر موازنتي الإنتاج والمبيعات أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة، لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث الرقابة، وكأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة عن طريق المرور بعدة مراحل مختلفة بداء من إعداد التقارير الأداء والمتمثلة في تنفيذ الخطط الواردة في الموازنات لكل مركز مسؤولية على حدا.

المطلب الأول: تحليل موازنة المبيعات

يتم تحليل موازنة المبيعات كما يلي:

الفرع الأول: حساب انحراف الكمية

يتم حساب انحراف الكمية بالعلاقة التالية:

$$E/Q = (Q_r - Q_s)\, p_s$$

حيث:

E/Q: انحراف الكمية؛ Q_S: الكمية المقدرة؛

Q_r: الكمية الفعلية؛ p_s: السعر المقدر.

الجدول رقم (3 – 2): انحراف الكمية لسنة 2014

U:QL

المنتج	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	السعر المقدر	انحراف الكمية	
				+	-
Semoules extra	73764	73765	3686.92		3686.92
Semoules courante	68142	68142	3145.45		
Sssf 25 kgs	17481	9720	1440.00	11175840	
Farines panifiable	242460	220793	2138.85	46342462.95	
Farines superieure	53222	56779	2175.49		7738217.93
Issues de Meunerie	136936	136936	1342.00		
	592005	566136	13928.71	49776398.1	

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من الملحق رقم01.

التحليل:

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال هذه السنة موجب وهو انحراف ملائم بالرغم من انخفاض كمية المبيعات لكل من المنتوجين الأساسيين للمؤسسة Semoules extra وFarines superieure، إلا أن انخفاض في مقدار كمية المبيعات الفعلية لهذه المنتجات عن ما هو مقدر لم يؤثر على الانحراف الإجمالي، لأن الزيادة في كمية مبيعات كل منSssf 25 kgs وFarines panifiable كانت أكبر بكثير من الكميات المقدرة أو المتوقعة أما بالنسبة للمنتوجين Semoules courante و Issues de Meunerie فكانت الكميات الفعلية متساوية مع الكميات المقدرة.

الجدول رقم (3 – 3): انحراف الكمية لسنة 2015

U:QL

المنتج	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	السعر المقدر	انحراف الكمية	
				+	–
Semoules extra	30461	74954	3862.43		171851098
Semoules courante	46527	53736	3143.72		22663077.48
Sssf 25 kgs	6395	14464	1440		11619360
Farines panifiable	264424	268081	1920.97		7024987.29
Farines superieure	38845	47311	2823		23899518
Issues de Meunerie	141873	136944	1290.44	6360578.76	
	528525	595490			230697462

المصدر: من إعداد الطلبة إنطلاقا من الملحق رقم02.

التحليل:

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي بالنسبة للكمية لسنة 2015 هو سالب بقيمة 230697462 وهذا راجع لتحقيق انحرافات سالبة في كل المنتجات نظرا لانخفاض في الكميات الفعلية عن الكمية المقدرة و هي انحرافات غير ملائمة، ماعدا المنتج Issues de Meunerie الذي حقق انحراف موجب وهو انحراف ملائم، وهذا يوضح بأن المؤسسة خلال هذه السنة لم تصل إلى الهدف المنشود، و لم تقدر بشكل جيد ميزانية المبيعات لأنها قامت برفع قيمة تقديرات مبيعاتها مقارنة بسنة 2014، وهذا الانحراف راجع لنقص في عدد العمال و عطل في الآلات و نقص في المادة الأولية و عدم وقوع الطلب المنتظر من الزبائن على المنتجات.

الفرع الثاني: حساب انحراف السعر

يتم حساب انحراف السعر بالعلاقة التالية:

$$E/P = (p_r - p_s) Q_r$$

حيث:

E/P: انحراف السعر،

P_S: السعر المقدر،

P_r: السعر الفعلي،

Q_r: الكمية الفعلية.

الجدول رقم (3 – 4): انحراف السعر لسنة 2014

U:DA

المنتج	السعر الفعلي	السعر المقدر	الكمية الفعلية	انحراف السعر	
				+	–
Semoules extra	3678.35	3686.92	73764		632157.48
Semoules courante	3146.44	3145.45	68142	67460.58	
Sssf 25 kgs	1440.00	1440.00	17481		
Farines panifiable	1911.89	2138.85	242460		55028721.6
Farines superieure	2733.00	2715.49	53222	931917.22	
Issues de Meunerie	1344.00	1342.00	136936	273872	
	14253.68	13928.71			54387629.28

المصدر: من إعداد الطلبة إنطلاقا من الملحق رقم03.

التحليل:

الانحراف الإجمالي المحقق بالنسبة للسعر لسنة 2014 هو سالب بقيمة**54387629.28** وهوانحراف غير ملائم، وهذا راجع لبيع المنتجات بسعر أقل من السعر المقدر أو المراد البيع به بالنسبة للمنتوجين **Semoules extra** و**Farines panifiable** اللذان كان لهما تأثير كبير على الانحراف الإجمالي **أما** باقي المنتجات فقد حققت انحراف موجب ما عدا المنتوج**Sssf 25 kgs الذي** حقق انحراف معدوم.

هذا يعود لسبب التقدير الغير الجيد لأسعار المبيعات وكذا نقص الزبائن.

الجدول رقم (3 – 5): انحراف السعر لسنة 2015

U:DA

المنتج	السعر الفعلي	السعر المقدر	الكمية الفعلية	انحراف السعر	
				+	–
Semoules extra	3653.23	3862.43	30461		106641541
Semoules courante	3142.09	3143.72	46527		75839.01
Sssf 25 kgs	1800.65	1440	6395	2306356.75	
Farines panifiable	1914.40	1920.97	264424		1737265.68
Farines superieure	2572.46	2823	38845		9732226.3
Issues de Meunerie	1442.96	1290.44	141873	21638469.96	
			528525		94242045.28

المصدر: من إعداد الطلبة إنطلاقا من الملحق رقم04.

التحليل:

نلاحظ خلال سنة 2015 أن الانحراف في السعر ما زال سالبا ولكن بقيمة أكبر من السنة الماضية، وهذا يدل على أن المؤسسة لم تقم باتخاذ الإجراءات التصحيحية بل قامت بزيادة رفع قيمة تقديراتها في الأسعار لأن معظم المنتجات انحرافاتها سالبة، وهذا يدل على أن المؤسسة لم تقم بالتقدير الجيد للأسعار.

المطلب الثاني: تحليل انحرافات موازنة الإنتاج

يتم تحليل انحراف موازنة الإنتاج كما يلي:

انحراف الإنتاج= الإنتاج المقدر – الإنتاج المحقق

الجدول رقم (3 – 6): انحراف الإنتاج لسنة 2014

U:QL

المنتج	الإنتاج المقدر	الإنتاج المحقق	النسبة المئوية	انحراف الإنتاج
Semoules extra	73765	73764		1
Semoules courante	68142	68142		0
Sssf	17481	17481		0
Farines panifiable	220793	242460		-21667
Farines superieure	56779	53142		3637
Issues de Meunerie	136936	136936		0
				-18029

المصدر: من إعداد الطلبة إنطلاقا من الملحق رقم05.

التحليل:

نلاحظ بأن الانحراف في الإنتاج سالب خلال سنة 2014 وذلك لأن تقديرات المؤسسة للإنتاج كانت أقل من الإنتاج المحقق، فبالنسبة للمنتوج Farines panifiable كان الانحراف سالب أما المنتوجFarines superieure كان الانحراف موجب أما باقي المنتجات كان الانحراف معدوم.

الجدول رقم (3 – 7): انحراف الإنتاج لسنة 2015

U:QL

المنتج	الإنتاج المقدر	الإنتاج المحقق	النسبة المئوية	انحراف الإنتاج
Semoules extra	74954	28185		46769
Semoules courante	53736	46713		1501
Sssf	14464	12963		1501
Farines panifiable	288081	248737		7651
Farines superieure	47311	39660		7651
Issues de Meunerie	136944	140932		-3988
				53434

المصدر: من إعداد الطلبة إنطلاقا من الملحق رقم06.

التحليل:

نلاحظ بأن الانحراف في الإنتاج خلال سنة 2015 موجب، وذلك لأن تقديرات المؤسسة للإنتاج كانت أعلى من الإنتاج المحقق، وهذا ما يبين بأن المؤسسة تسعى إلى وضع تقديرات تفوق طاقتها الإنتاجية لكي تستطيع تلبية طلبيات زبائنها وللاحتياط لمواجهة الطلبيات. وقد يعود سبب هذا الانحراف إما لنقص عدد العمال أو عطل الآلات أو نقص في المادة الأولية.

خلاصة:

انطلاقا من دراستنا الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة مطاحن قصر البخاري تبين لنا أن هذه المؤسسة تقوم بإعداد واستخدام نظام الموازنات بشكل مبسط، حيث تقوم بإعداد موازنة المبيعات وذلك بتقدير حجم مبيعاتها كل سنة عن طريق تحديد الزيادة في عدد زبائنها وحجم استهلاكهم، كما تقوم كذالك بإعداد موازنة الإنتاج وموازنة الموارد البشرية إلا أن أهم الموازنات التي ترتكز عليها هي موازنة المبيعات و موازنة الإنتاج.

من خلال دراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية للمؤسسة تبين أنه ومع مرور الوقت أن المؤسسة ليس لها القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها وكمية إنتاجها لأنها مازالت تفتقر إلى الطرق العلمية الدقيقة في التنبؤ بمكونات موازناتها.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

على ضوء ما ورد في هذه الدراسة يمكن القول بأن التسيير يعتبر بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة، حيث يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل بين العمال، وتخطيط وتنظيم ورقابة العمليات المنفذة للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة.

إن الهدف من وراء أي عملية تسييرية هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال الإمكانيات المتاحة، لكن تحقيق هذه الأخيرة لا يمكن أن يتم بسهولة وبدون مواجهة المشاكل، نظرا للصعوبات التي تتخلل تنفيذ الأعمال مما يؤدي إلى وجود اختلالات وانحرافات، وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها من أجل مساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل تفاقم الأوضاع.

من خلال دراستنا اتضح لنا بأنه أصبح من الضروري على الإدارة الحديثة أن تتماشى مع التغيرات الاقتصادية حتى تتمكن من تأدية وظائفها الأساسية والمتمثلة في: التخطيط، التنسيق، الرقابة واتخاذ القرارات بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرسومة، وذلك بإدخال ميكانيزمات وتقنيات حديثة وعصرية . الموازنات التقديرية. التي هي عبارة عن تحديد كمي لبرنامج عمل خلال فترة زمنية محددة وامتدادا لمخططات المؤسسة.

كما أصبح موضوع الموازنات التقديرية من الدعائم الثابتة التي تقوم عليها الإدارة السليمة في اتخاذ القرارات المختلفة وتحقيق الأهداف على أحسن وجه، وتعتبر الأداة الفعالة لاستغلال الموارد المتاحة في ظل ظروف ندرتها بأكبر قدر ممكن لتحقيق مرد ودية عالية.

ولتحقيق هذه الأهداف لابد على مصلحة المكلفين بذلك تطبيق وتوفير بعض المبادئ والشروط التي تقوم عليها الموازنات التقديرية لأداء مهامها وتقييم مدى فعالية تنبؤاتها وتقديراتها، كما تبين إمكانية اعتماد مراقب التسيير عليها لتحسين أداء المؤسسة وحل المشاكل الناتجة عن التغيرات الاقتصادية وخاصة اختلال التوازن بين الإيرادات والتكاليف أو التقليل من حدوثها في أغلب الأحيان.

وعليه فإن نظام الموازنات التقديرية يعتبر من الموضوعات الأساسية في هذا الوقت بعد خروج المؤسسات من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، وتعتبر الأداة الفعالة التي يتم اختيارها من طرف المسؤولين لما تقدمه لهم من

خدمات رئيسية وخاصة وظيفة الرقابة التي تقوم بتقييم أداء الأفراد وتوجيههم نحو تحقيق أهداف المؤسسة ومواكبتها للتطورات واستمرارها في ظل ظروف المنافسة كما تساعدها على الازدهار الاقتصادي.

بعد هذه الدراسة التي قمنا بها تمكنا من **اختبار صحة الفرضيات** كما مبين:

- ✓ تعد الموازنات التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى؛
- ✓ تعد كل من عملية التخطيط والرقابة من أهم وظائف الموازنات التقديرية، فالمؤسسة تعتمد على تخطيط الأهداف المرجوة و الرقابة عليها باستعمال الموازنات وذاك لتحسين أداءها واتخاذ القرارات المالية الصحيحة التي تحقق الأهداف المرجوة أو المسطرة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية؛
- ✓ المؤسسة لا تقوم بإعداد موازنة تقديرية عند القيام بأي خطة مالية، وهو ما ينفي الفرضية الثالثة.

نتائج البحث:

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ لمراقبة التسيير دور هام في الموازنات التقديرية واستخدام هذه الأخيرة يتحقق بوجود نظام رقابة فعال؛
- ✓ الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير في المؤسسة من خلال التعرف على الانحرافات في الوقت المناسب لاتخاذ الاجراءات اللازمة؛
- ✓ إن مراقبة التسيير عن طريق الموازنات التقديرية يساعد على وضع الخطط المستقبلية؛
- ✓ مؤسسة مطاحن قصر البخاري تعتمد على أساليب بسيطة في تحديد حجم مبيعاتها من خلال دراسة تطورها خلال السنوات الماضية، وربط زيادة حجم المبيعات بزيادة عدد الزبائن؛
- ✓ مؤسسة مطاحن قصر البخاري تولي اهتمام بالموازنة التقديرية للإنتاج و الموازنة التقديرية للمبيعات خاصة نظرا لكون هذه الأخيرة تمثل إيرادات المؤسسة، لذا تسعى المؤسسة إلى تحسين علاقتها مع الزبائن وتقديم خدمات أفضل؛

- ✓ عملية تقدير موازنة الإنتاج و المبيعات تقوم بها الوحدة المركزية الموجودة على مستوى تيارت.

الاقتراحات:

بناءا على ما درسناه حاولنا تقديم جملة من الاقتراحات للمؤسسة كما هو موضح:

- ✓ النظر إلى مراقبة التسيير على أنها عملية مستمرة تتطلب المتابعة والتجديد كلما استدعى الأمر ذلك؛
- ✓ يجب على المؤسسة الاعتماد على الأساليب الإحصائية والعلمية في تقدير قيم الموازنات التقديرية وهو ما يسمح لها ببلوغ أهدافها المسطرة بشكل أفضل؛
- ✓ يجب على المؤسسة أن تولي اهتماما كبيرا لنظام الموازنات التقديرية داخل المؤسسة باعتبارها أداة فعالة من بين أدوات وظيفة مراقبة التسيير لما تتضمنه هذه الوظيفة من قيمة في معرفة وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ يجب الاهتمام بدراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة ومعرفة أسبابها من أجل التقييم الفعال لمستوى أداءها؛
- ✓ الاهتمام بمختلف الموازنات التي تعدها المؤسسة كموازنة الموارد البشرية وموازنة الجودة وعدم الاقتصار فقط على موازنتي الإنتاج والمبيعات؛
- ✓ عدم الاعتماد على نسبة الزيادة في عدد الزبائن فقط في تقدير حجم المبيعات؛
- ✓ على المؤسسة أن تهتم بتجميع الموازنات الجزئية لتحديد نتيجة الموازنة التقديرية بشكل دقيق وهو ما يسمح بقياس فعالية النشاط الذي تقوم به المؤسسة.

آفاق الدراسة:

تعتبر دراستنا في هذا الموضوع مجرد محاولة متواضعة لأنها لا تلم جميع زوايا الموضوع وبالتالي فهي بحاجة إلى إثراء وتفصيل وتوسع، لذا نرجو من زملاءنا الطلبة إثراء هذا الموضوع بل البحث في المواضيع الآتية:

- ✓ علاقة نظام الموازنات بالوظائف الإدارية للمؤسسة؛
- ✓ أثر الموازنة التقديرية في المفاضلة بين المشاريع الاقتصادية؛
- ✓ دور موازنة التموينات في المؤسسات الصناعية.

وفي الأخير نتمنى أن نكون قد وفينا بأكبر قدر ممكن مما يستحقه الموضوع وبلغنا القصد من خلال هذا البحث، وما توفقنا إلا بفضل الله وعونه.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

1- احمد حسن ظاهر، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000.

2- سعيد أوكيل، **فنيات المحاسبة التحليلية**، دار الأفاق، 1991.

3- فركوس محمد،" **الموازنات التقديرية اداة فعالة للرقابة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1995.

4- محمد عبد الفتاح ياغي، "**مبادئ الادارة العامة** "،مطبعة الفرزدق بالرياض، السعودية، 1994.

5- علي حسين علي، مؤيد عبد الحسين الفضل، ناجح باقر ابراهيم، **بحوث العمليات وتطبلقاتها في وظائف المنشأة**، دار زهران، عمان، 1999.

6- عبد الغفور يونس، **التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج**، دار الكتب، الطبعة الثالثة، مصر، 1962.

7-خالص صالح، "**تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.

8- مؤيد الفضل، **مؤين عبد الحسين، تخطيط ومراقبة الإنتاج(منهج كمي مع دراسة حالة)**، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر.

9- خيرات ضيف، "**المحاسبة الإدارية الميزانيات التقديرية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1975.

10 -طارق عبد العال حماد، **الموازنات التقديرية** ، ترجمة للأستاذ athar murtuza بجامعة سيتون هول، دار المريخ، 2005.

11 -محمد أحمد خليل، **محاسبة التكاليف في المجال الإداري**، دار النهضة العربي، الجزء الثاني، بيروت.

12- نجيب أنطوان سامونا، **المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات)**، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق، 1989.

13- محمد الجزار، **المحاسبة الإدارية**، جامعة عين الشمس، مصر، 1986.

14- عباس حجازي، **المحاسبة الإدارية**، جامعة عين الشمس، مصر، 1974.

15- محمد سامي، وجدي الحجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2001.

16- محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير أساسيات ووظائف وتقنيات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

17- احمد نور، **المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات وبحوث العمليات**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1997.

18- خالص الصافي صالح، **رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2010.

19- شناف فريد، " **مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج**"، دار المحمدية الجزائر، 2002.

20- عبد المعطي عساف، **مبادئ الإدارة والمفاهيم والاتجاهات الحديثة**، مكتبة المحتسب، عمان، 1993.

21- علي الحبيب، **الإدارة العامة**، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1981.

22- فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، " **المفاهيم الإدارية الحديثة** "، مركز الكتب الاردني، الطبعة 05، 1990.

23- محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، اسكندرية، 2003.

24- محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

25- محمد عطية عبد الله باعيشين، **مصطلحات في محاسبة التكاليف**، الإسكندرية، 1987.

26- محي الدين الأزهري، **الإدارة من وجهة نظرة المنظمة**، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979.

27- معراج هواري، مصطفى الباهي، **مدخل إلى مراقبة التسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

28- ناصر دادي عدون واخرون، **تقنيات مراقبة التسيير محاسبة تحليلية**، دار المحمدية، الجزائر، 1995.

29- ناصر دادي عدون وآخرون، **مراقبة التسيير في مؤسسة إقتصادية حالة البنوك**، دار المحمدية، الجزائر، 2003.

ب: الرسائل والمذكرات

1-موفق كابوش، " **دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء** "، رسالة ماجستير، فرع مالية، جامعة البليدة، 1994.

2- زابي مريم، عيسى عيدة، **مراقبة التسيير كنظام للمعلومات دراسة حالة مفتيشية الضرائب ديرة سور الغزلان**، مذكرة لنيل شهادة ماستر،البويرة، 2012.

3- بن جباس محمد منصف، عثمانين محمد، **أهمية الموازنة التقديرية كنظام لمراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء، دراسة دراسة تطبيقية للفرع التجاري LG**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، مدية، 2014.

4- يحياوي نعيمة ، **أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق**، دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008.

5- كوثر بوغابة، **دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية حالة مؤسسة لبند غاز الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، 2012.

6- مروان بلخير، أمين بن زرقة، **دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة وحدة المضخات بوفال بالبرواقية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، المدية، 2014.

7 – سعاد عقون، **نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر.

8–عثمان احدادن، " **مد ى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات** "، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1994.

9– بوزيد سفيان، **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات**، دراسة حالة مؤسسة سوناطرك وحدة أرزيو، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، 2009.

10– بونقيب أحمد،**دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006.

11– وائل إبراهيم خلف الله،**واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة**، مذكرة لإستكمال متطلبات الجصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007.

ج– المحاضرات

شويح محمد، "**محاضرات في مقياس مراقبة التسيير**"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة،2003.

د– المجلات

جعفر المغني، **الرقابة الإدارية والوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية بالمملكة**، مجلة الإدارة العامة، العدد41، بدون بلد، 1984.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

1- ALZZARD et SEBARI. S, **contrôle de gestion manuel et application**, 3eme Edition DUNOD, paris, 1996.
2- ATTAFIALI . N et EIACHI Rachid: **« comptabilité analytique et sont rôle dans le contrôle de gestion et le prise de la décision »**, mémoire de licence, Alger, 2001.
3- C. cossu, **ecart et control budétaire**, éd vubert gestion, 1989.
4- CHAABNIA FATEN, **« la mise eu place dune structure de contrôle de gestion dans une**
5- **entreprise de Service »**, mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de post gradation spécialisée en banque , LESC, Algéria, 2001.
6- GARMILIS ALI, **« le contrôle de gestion eu action »**, les édition laison, 1992.
7- H. loning et autres, **le control de gestion organisation et mis en ouver**,2eme,

édition,dunod,paris,2003.

8- Jean meger: **gestion budgétaire**, édition dunod, 8eme ed Paris, 1979.
9- MICHEL GERVAIS, **« Contrôle de Gestion »**, économie, France, 1997, 6eme édition.
10- Michel rouch et gerad naulleau, **le contrôle de gestion bancane et financier**, reuve banque, 4 eme édition , 2002.

الملاحق

الملحق رقم (01)

GROUPE ERIAD TIARET
MOULINS KSAR EL-BOUKHARI

PREVISIONS DE VENTES EXERCICE 2014 "BUDGET CORRIGE"

U : QL

DESIGNATIONS	RAPPEL 2012	EXERCICE 2013 REALISATIONS	BUDGET INITIAL	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	OBJECTIFS 2014
SEMOULES :																
EXTRA :																
25 KGS	21 875	22 722	66 387	3 281	3 281	3 281	3 281	3 281	3 281	5 628	5 628	5 628	5 628	5 628	5 628	53 452
10 KGS	1 282	2 292	7 377	365	365	365	365	365	365	2 301	2 301	2 301	2 301	2 301	2 301	15 994
05 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
02 KGS	240	485		-	-	-	-	-	-	720	720	720	720	720	720	4 320
01 KG	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SOUS TOTAL	23 397	25 498	73 764	3 645	3 645	3 645	3 645	3 645	3 646	8 649	8 649	8 649	8 649	8 649	8 649	73 765
COURANTE :																
25 KGS	61 256	38 636	68 142	6 885	6 885	6 885	6 885	6 885	6 885	4 472	4 472	4 472	4 472	4 472	4 472	68 142
10 KGS	2 544	1 991		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SOUS TOTAL	63 800	40 627	68 142	6 885	6 885	6 885	6 885	6 885	6 885	4 472	4 472	4 472	4 472	4 472	4 472	68 142
SSSF 25 KGS	7 644	9 366	17 481	1 620	1 620	1 620	1 620	1 620	1 620							9 720
TOTAL SEMOULES	94 841	75 492	159 387	12 150	12 150	12 150	12 150	12 150	12 151	13 121	13 121	13 121	13 121	13 121	13 121	151 627
FARINES :																
FARINES MIXTE:										4 312	4 312	4 312	4 312	4 312	4 312	25 870
PANIFIABLE :																-
50 KGS	222 000	235 556	236 460	19 705	19 705	19 705	19 705	19 705	19 197	16 179	16 179	16 179	16 179	16 179	16 179	214 793
25 KGS	6 340	4 915	6 000	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	6 000
05 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SOUS TOTAL	228 340	240 471	242 460	20 205	20 205	20 205	20 205	20 205	19 697	16 679	16 679	16 679	16 679	16 679	16 679	220 793
SUPERIEURE :																-
25 KGS	38 520	48 006	16 607	4 205	4 205	4 205	444	444	444	444	444	444	444	444	444	16 607
10 KGS	1 310	1 815	8 583	200	200	200	887	887	500	500	500	500	500	500	500	5 874
05 KGS	-	105	3 992	-	-	-	444	444	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	11 365
02 KGS	-	-	3 992	-	-	-	444	444	-	-	-	-	-	-	-	887
01 KG	954	296	20 048	30	30	30	2 218	2 218	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	22 025
SOUS TOTAL	40 784	50 222	53 222	4 435	4 435	4 435	4 435	4 435	4 944	4 944	4 943	4 943	4 944	4 944	4 944	56 779
TOTAL FARINES	269 124	290 693	295 682	24 640	24 640	24 640	24 640	24 640	24 640	21 622	21 622	21 622	21 622	21 622	21 622	277 571
ISSUES DE MEUNERIE	118 678	138 830	136 936	11 404	11 404	11 404	11 404	11 404	11 404	11 419	11 419	11 419	11 419	11 419	11 419	136 936
COUSCOUS		-														
GERME DE BLE		1 319	30	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	30
SON PURIFIE		2 460	48	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	48
AUTRES :		147														-
RIZ		42														-
POIS CHICHES		-														-
POIS CHICHES CONDI		79														-
HARICOTS BLANC		22														-
LENTILLES		-														-
SEMOULE D'ORGE		-														-

الملحق رقم (02)

GROUPE ERIAD TIARET

MOULINS KSAR EL-BOUKHARI

PREVISIONS DE VENTES EXERCICE 2015

U : QL

DESIGNATIONS	RAPPEL 2013	REALISATIONS AU 30/09/2014	PREVISION DE CLOTURE	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	OBJECTIFS 2015
SEMOULES :																
EXTRA :																
25 KGS	22 727	17 180	22 907	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10 KGS	2 292	5 651	7 534	3 281	3 281	3 281	-	-	7 749	8 525	8 525	8 525	8 525	8 525	8 525	68 741
05 KGS	-	-	-	365	365	365	-	-	674	741	741	741	741	741	741	6 714
02 KGS	485	15	20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
01 KG	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SOUS TOTAL	25 498	22 846	30 461	3 645	3 645	3 645	-	-	8 423	9 266	9 266	9 266	9 266	9 266	9 266	74 454
COURANTE :	-	-	-													
25 KGS	38 636	30 577	40 769	6 885	6 885	6 885	-	-	4 353	4 788	4 788	4 788	4 788	4 788	4 788	53 736
10 KGS	1 991	4 318	5 758	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SOUS TOTAL	40 627	34 895	46 527	6 885	6 885	6 885	-	-	4 353	4 788	4 788	4 788	4 788	4 788	4 788	53 736
SSSF 25 KGS	9 366	4 290	6 395	1 620	1 620	1 620	-	-	1 264	1 390	1 390	1 390	1 390	1 390	1 390	14 464
TOTAL SEMOULES	75 492	62 537	83 383	12 150	12 150	12 150	-	-	14 040	15 444	15 444	15 444	15 444	15 444	15 444	143 154
FARINES																
PANIFIABLE :																-
50 KGS	200 564	193 417	257 889	22 400	22 400	21 428	20 452	19 444	18 505	18 505	20 452	21 428	21 428	21 428	21 428	249 297
25 KGS	4 935	4 857	6 476	1 686	1 686	1 610	1 539	1 500	1 392	1 392	1 539	1 610	1 610	1 610	1 610	18 784
05 KGS	-	45	60	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SOUS TOTAL	240 471	198 318	264 424	24 086	24 086	23 038	21 991	20 944	19 897	19 897	21 991	23 038	23 038	23 038	23 038	268 081
SUPERIEURE :	-	-	-													-
25 KGS	48 006	25 945	34 593	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10 KGS	1 815	2 063	2 750	850	850	813	776	739	702	702	776	813	813	813	813	9 460
05 KGS	105	181	241	1 275	1 275	1 220	1 164	1 109	1 054	1 054	1 164	1 220	1 220	1 220	1 220	14 195
02 KGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
01 KG	296	945	1 260	2 125	2 125	2 033	1 941	1 848	1 756	1 756	1 941	2 033	2 033	2 033	2 033	23 656
SOUS TOTAL	50 222	29 133	38 845	4 250	4 250	4 066	3 881	3 696	3 512	3 512	3 881	4 066	4 066	4 066	4 066	47 311
TOTAL FARINES	290 693	227 452	303 269	28 336	28 336	27 104	25 872	24 640	23 408	23 408	25 872	27 104	27 104	27 104	27 104	315 392
ISSUES DE MEUNERIE	138 830	106 405	141 873	12 817	12 817	12 449	7 727	7 359	10 949	10 949	12 081	12 449	12 449	12 449	12 449	136 944
COUSCOUS	-	-	-													
GERME DE BLE	9	5	7	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
SON PURIFIE	5	8	11	1	-	1	-	-	1	1	1	1	1	1	1	10
AUTRES :	-	-	-													-
RIZ	42	7	10													-
POIS CHICHES	-	-	-													-
POIS CHICHES CONC	29	24	33													-
HARICOTS BLANC	22	-	-													-
LENTILLES	-	2	2													-
SEMOULE D'ORGE	147	315	500													-

الملحق رقم (03)

GROUPE ERIAD TIARET
MOULINS KSAR EL-BOUKHARI

PREVISIONS PRIX DE VENTES EXERCICE 2014

U : DA/QL

DESIGNATIONS	RAPPEL 2012	EXERCICE 2013 REALISATIONS	BUDGET INITIAL	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	OBJECTIFS 2014
SEMOULES :																
EXTRA :																
25 KGS	3 659,61	3 632,26	3 659,27	3 629,00	3 629,00	3 629,00	3 641,00	3 641,00	3 640,45	3 600,00	3 600,00	3 600,00	3 600,00	3 600,00	3 600,00	3 612,85
10 KGS	4 206,38	4 030,49	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 844,73	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 849,88
05 KGS																
02 KGS	4 318,44	4 739,70								4 000,00	4 000,00	4 000,00	4 000,00	4 000,00	4 000,00	4 000,00
01 KG																
SOUS TOTAL	3 696,32	3 689,12	3 678,35	3 651,10	3 651,10	3 651,10	3 661,90	3 861,90	3 860,90	3 699,81	3 699,81	3 699,81	3 699,81	3 699,81	3 699,81	3 686,92
COURANTE :																
25 KGS	2 831,83	3 119,04	3 146,44	3 140,00	3 140,00	3 140,00	3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 150,00	3 150,00	3 150,00	3 150,00	3 150,00	3 150,00	3 145,45
10 KGS	3 387,03	3 376,17														
SOUS TOTAL	2 853,97	3 131,64	3 146,44	3 140,00	3 140,00	3 140,00	3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 150,00	3 150,00	3 150,00	3 150,00	3 150,00	3 150,00	3 145,45
SSSF 25 KGS	1 520,03	1 478,83	1 440,00	1 440,00	1 440,00	1 440,00	1 440,00	1 440,00	1 440,00							1 440,00
TOTAL SEMOULES	2 954,26	3 114,87	3 205,45	3 066,66	3 066,66	3 066,66	3 072,74	3 072,74	3 072,48	3 512,42	3 512,42	3 512,42	3 512,42	3 512,42	3 512,42	3 299,54
FARINES :																
FARINES MIXTE:										1 880,00	1 880,00	1 880,00	1 880,00	1 880,00	1 880,00	11 280,00
PANIFIABLE :																
50 KGS	2 000,16	1 950,06	1 908,00	1 910,40	1 910,40	1 910,40	1 907,20	1 907,20	1 957,72	1 907,20	1 907,20	1 907,20	1 907,20	1 907,20	1 907,20	1 912,60
25 KGS	2 093,08	2 083,21	2 065,00	2 065,00	2 065,00	2 065,00	2 065,00	2 065,00	2 065,00	2 200,00	2 200,00	2 200,00	2 200,00	2 200,00	2 200,00	2 132,50
05 KGS																
SOUS TOTAL	2 002,74	1 952,78	1 911,89	1 914,23	1 914,23	1 914,23	1 911,10	1 911,10	1 960,44	2 401,99	2 401,99	2 401,99	2 401,99	2 401,99	2 401,99	2 138,65
SUPERIEURE :																
25 KGS	2 302,66	2 411,65	2 459,93	2 460,00	2 460,00	2 460,00	2 460,00	2 460,00	2 460,00	2 460,00	2 460,00	2 460,00	2 460,00	2 460,00	2 460,00	2 460,00
10 KGS	2 134,21	2 626,67	2 660,00	2 660,00	2 660,00	2 660,00	2 660,00	2 660,00	4 718,84	2 660,00	2 660,00	2 660,00	2 660,00	2 660,00	2 660,00	2 835,25
05 KGS		2 752,38	2 759,65				2 760,00	2 760,00	816,04	2 760,00	2 760,92	2 760,92	2 760,00	2 760,00	2 760,00	2 504,14
02 KGS			2 859,64				2 860,00	2 860,00								4 290,00
01 KG	2 367,00	2 976,24	2 959,93	2 960,00	2 960,00	2 960,00	2 960,00	2 960,00	2 625,52	2 960,00	2 960,00	2 960,00	2 960,00	2 960,00	2 960,00	2 922,03
SOUS TOTAL	2 298,75	2 423,46	2 733,00	2 472,40	2 472,40	2 472,40	2 820,00	2 820,00	2 529,93	2 824,11	2 824,40	2 824,40	2 824,11	2 824,11	2 824,11	2 715,49
TOTAL FARINES	2 047,60	2 034,10	2 059,68	2 014,69	2 014,69	2 014,69	2 074,70	2 074,70	2 074,70	2 498,50	2 498,56	2 498,56	2 498,50	2 498,50	2 498,50	2 256,80
ISSUES DE MEUNERIE	1 335,28	1 355,01	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 340,00	1 340,00	1 340,00	1 340,00	1 340,00	1 340,00	1 342,00
COUSCOUS																
GERME DE BLE		80,00	37 380,00	37 380,00	37 380,00	37 380,00	37 380,00	37 380,00	37 380,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	34 600,00
SON PURIFIE		30,82	16 355,00	16 355,00	16 355,00	16 355,00	16 355,00	16 355,00	16 355,00	14 000,00	14 000,00	14 000,00	14 000,00	14 000,00	14 000,00	15 177,50
AUTRES :		-														
.....		4 888,55														
.....																
.....		-														
.....		-														
.....																
.....																

الملحق رقم (04)

GROUPE ERIAD TIARET

MOULINS KSAR EL-BOUKHARI

PREVISIONS PRIX DE VENTES EXERCICE 2015

U DA/QL

DESIGNATIONS	RAPPEL 2013	REALISATIONS AU 30/09/2014	PREVISION DE CLOTURE	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	OBJECTIFS 2015
SEMOULES :																
EXTRA :																
25 KGS	3 632,26	3 591,63	3 591,63													
10 KGS	4 090,49	3 838,33	3 838,33	3 850,00	3 850,00	3 850,00			3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00	3 850,00
05 KGS				4 000,00	4 000,00	4 000,00			4 000,00	4 000,00	4 000,00	4 000,00	4 000,00	4 000,00	4 000,00	4 000,00
02 KGS	4 739,70	4 491,89	4 491,89													
01 KG																
SOUS TOTAL	**3 689,12**	**3 653,23**	**3 653,23**	3 865,00	3 865,00	3 865,00			3 862,00	3 862,00	3 862,00	3 862,00	3 862,00	3 862,00	3 862,00	3 862,43
COURANTE :																
25 KGS	3 119,04	3 147,15	3 147,15	3 140,00	3 140,00	3 145,00			3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 143,72
10 KGS	3 376,17	3 106,27	3 106,27													
SOUS TOTAL	3 131,64	3 142,09	3 142,09			3 145,00			3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 145,00	3 143,72
SSSF 25 KGS	**1 478,83**	1 860,65	1 860,65	1 440,00	1 440,00	1 440,00			1 440,00	1 440,00	1 440,00	1 440,00	1 440,00	1 440,00	1 440,00	1 440,00
TOTAL SEMOULES	**3 114,87**	**3 225,94**	**3 225,94**			3 133,67			3 421,65	3 421,72	3 421,72	3 421,72	3 421,72	3 421,72	3 421,72	3 347,89
FARINES :																
PANIFIABLE :																
50 KGS	1 950,06	1 910,26	1 910,26	1 910,00	1 910,00	1 910	1 910	1 910	1 910	1 910	1 910	1 910	1 910	1 910	1 910	1 910
25 KGS	2 083,21	2 074,72	2 074,72	2 066,50	2 066,50	2 067	2 067	2 067	2 067	2 067	2 067	2 067	2 067	2 067	2 067	2 067
05 KGS		2 400,00	2 400,00													
SOUS TOTAL	**1 952,78**	**1 914,40**	**1 914,40**	1 920,95	1 920,95	1 920,94	1 920,94	1 921,21	1 920,97	1 920,95	1 920,95	1 920,94	1 920,94	1 920,94	1 920,94	1 920,97
SUPERIEURE :																
25 KGS	2 411,65	2 521,08	2 521,08													
10 KGS	2 626,67	2 887,55	2 887,55	2 665,00	2 665,00	2 665,00	2 665,00	2 665,00	2 665,00	2 665,00	2 665,00	2 665,00	2 665,00	2 665,00	2 665,00	2 665,00
05 KGS	2 752,38	3 176,06	3 176,06	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00	2 750,00
02 KGS																
01 KG	2 976,24	3 179,87	3 179,87	2 930,00	2 930,00	2 930,00	2 930,00	2 930,00	2 930,00	2 930,00	2 930,00	2 930,00	2 930,00	2 930,00	2 930,00	2 930,00
SOUS TOTAL	2 423,46	2 572,46	2 572,46	2 823	2 823	2 823	2 823	2 823	2 823	2 823	2 823	2 823	2 823	2 823	2 823	2 823
TOTAL FARINES	**2 034,10**	**1 998,69**	**1 998,69**	2 056	2 056	2 056	2 056	2 056	2 056	2 056	2 056	2 056	2 056	2 056	2 056	2 056
ISSUES DE MEUNERIE	1 355,01	1 442,96	1 442,96	1 344,00	771,77	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 344,00	1 290,44
COUSCOUS																
GERME DE BLE		36 038,41	36 038,41	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00
SON PURIFIE		20 740,53	20 740,53			32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00	32 000,00
AUTRES :																
.....		9 500,00	9 500,00													
.....																
.....																
.....																
.....		8 450,00	8 450,00													
.....																

MOULINS DE KASR EL-BOUKHARI

PREVISIONS DES PRODUCTIONS EXERCICE 2014 "BUDGET CORRIGE" (05) الملحق رقم

U : QL

DESIGNATIONS	RAPPEL 2012	EXERCICE 2013 REALISATIONS	BUDGET INITIAL	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	OBJECTIFS 2014
TRITURATIONS :																
BLE DUR	122 830	105 988	208 080	16 200	16 200	16 200	16 200	16 200	16 200	18 480	18 480	18 480	18 480	18 480	18 480	208 080
BLE TENDRE	351 148	389 235	384 000	32 000	32 000	32 000	32 000	32 000	32 000	32 000	32 000	32 000	32 000	32 000	32 000	384 000
PRODUCTIONS :																
SEMOULES :																
EXTRA :																-
25 KGS	21 875	22 489	66 387	3 281	3 281	3 281	3 281	3 281	3 281	5 628	5 628	5 628	5 628	5 628	5 628	53 452
10 KGS	1 282	1 618	7 377	365	365	365	365	365	365	2 301	2 301	2 301	2 301	2 301	2 301	15 994
05 KGS		-	-													
02 KGS	240	476														
01 KG		-	-							-	720	720	720	720	720	4 320
SOUS TOTAL	23 397	24 583	73 764	3 645	3 645	3 645	3 645	3 645	3 646	8 649	8 649	8 649	8 649	8 649	8 649	73 765
COURANTE :				-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
25 KGS	61 256	40 811	68 142	6 885	6 885	6 885	6 885	6 885	6 885	4 472	4 472	4 472	4 472	4 472	4 472	68 142
10 KGS	2 544	2 075														-
SOUS TOTAL	63 800	42 885	68 142	6 885	6 885	6 885	6 885	6 885	6 885	4 472	4 472	4 472	4 472	4 472	4 472	68 142
SSSF	7 644	11 807	17 481	1 620	1 620	1 620	1 620	1 620	1 620	1 294	1 294	1 294	1 294	1 294	1 294	17 481
TOTAL SEMOULES	94 841	79 276	159 387	12 150	12 150	12 150	12 150	12 150	12 151	14 415	14 415	14 415	14 415	14 415	14 415	159 388
FARINE MIXTE :																
FARINE PANIFIABLE (à incorporer 70%)										3 018	3 018	3 018	3 018	3 018	3 018	18 109
SSSF A INCORPORER										1 294	1 294	1 294	1 294	1 294	1 294	7 761
FARINE MIXTE OBTENUE										4 311,67	4 312	4 312	4 312	4 312	4 312	25 870
PANIFIABLE :																-
50 KGS	222 000	238 962	236 460	19 705	19 705	19 705	19 705	19 705	19 197	16 178,50	16 179	16 179	16 179	16 179	16 179	214 793
25 KGS	6 340	4 957	6 000	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	6 000
10 KGS		-														
05 KGS																
1 KG			-													
SOUS TOTAL	228 340	243 919	242 460	20 205	20 205	20 205	20 205	20 205	19 697	16 679	16 679	16 679	16 679	16 679	16 679	220 793
SUPERIEURE :																-
25 KGS	38 520	50 785	16 607	4 205	4 205	4 205	444	444	444	444	444	444	444	444	444	16 607
10 KGS	1 310	1 319	8 503	200	200	200	887	887	500	500	500	500	500	500	500	5 874
05 KGS		-	3 992				444	444	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	11 386
02 KGS		7	3 992				444	444								887
01 KG	954	179	20 048	10	10	10	2 218	2 218	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	22 025
SOUS TOTAL	40 784	52 290	53 142	4 435	4 435	4 435	4 435	4 435	4 944	4 944	4 943	4 943	4 944	4 944	4 944	56 779
TOTAL FARINES	269 124	296 208	295 602	24 640	24 640	24 640	24 640	24 640	24 640	25 934	25 933	25 933	25 934	25 934	25 934	303 441
ISSUES DE MEUNERIE																
SEMOULERIE	30 278	32 234	48 646	4 046	4 046	4 046	4 046	4 046	4 046	4 062	4 062	4 062	4 062	4 062	4 062	48 645
MINOTERIE	88 400	107 100	88 200	7 358	7 358	7 358	7 358	7 358	7 358	7 358	7 358	7 358	7 358	7 358	7 358	88 290
COUSCOUS																
GERME DE BLE		264	10	1	1	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	30
SON PURIFIE		5 11	48	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	48
TAUX D'EXTRACTION																
SEMOULERIE	77%	75%	77%	77%	75%	77%	75%	75%	75%	78%	78%	78%	78%	78%	78%	77%
MINOTERIE	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%

الملحق رقم (06)

GROUPE ERIAD TIARET

MOULINS DE KASR EL-BOUKHARI

PREVISIONS DES PRODUCTIONS EXERCICE 2015

U : QL

DESIGNATIONS	RAPPEL 2013	REALISATIONS AU 30/09/2014	PREVISION DE CLOTURE	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	OBJECTIFS 2015
TRITURATIONS :																
BLE DUR	105 988	87 936	117 248	16 200	16 200	16 200		-	18 000	19 800	19 800	19 800	19 800	19 800	19 800	185 400
BLE TENDRE	389 235	293 300	391 066	36 800	36 800	35 200	33 600	32 000	30 400	30 400	33 600	35 200	35 200	35 200	35 200	409 600
PRODUCTIONS :			-													
SEMOULES :			-													-
EXTRA :			-													-
25 KGS	22 489	17 402	23 203													-
10 KGS	1 618	3 721	4 961	3 281	3 281	3 281		-	7 749	8 525	8 525	8 525	8 525	8 525	8 525	68 741
05 KGS	-	-	-	365	365	365			674	741	741	741	741	741	741	6 214
02 KGS	476	15	21													-
01 KG	-	-	-													-
SOUS TOTAL	24 583	21 138	28 185	3 645,00	3 645	3 645,00	-	-	8 423	9 266,00	9 266,00	9 266,00	9 266,00	9 266,00	9 266,00	74 954
COURANTE :			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
25 KGS	40 811	31 029	41 372	6 885	6 885	6 885			4 353	4 788	4 788	4 788	4 788	4 788	4 788	53 736
10 KGS	2 075	4 006	5 341						-							-
SOUS TOTAL	42 885	35 035	46 713	6 885	6 885	6 885	-	-	4 353	4 788	4 788	4 788	4 788	4 788	4 788	53 736
SSSF	11 807	9 722	12 963	1 620	1 620	1 620			1 264	1 390	1 390	1 390	1 390	1 390	1 390	14 464
TOTAL SEMOULES	79 276	65 895	87 860	12 150,00	12 150,00	12 150,00	-	-	14 040	15 444,00	15 444,00	15 444,00	15 444,00	15 444,00	15 444,00	143 154
FARINES :																
PANIFIABLE :			-													-
50 KGS	238 962	181 766	242 354	22 400	22 400	21 428	20 452	19 444	18 505	18 505	20 452	21 428	21 428	21 428	21 428	249 297
25 KGS	4 957	4 788	6 383	1 686	1 686	1 610	1 539	1 500	1 392	1 392	1 539	1 610	1 610	1 610	1 610	18 784
10 KGS	-	-	-													
05 KGS			-													
1 KG			-													
SOUS TOTAL	243 919	186 553	248 737	24 086	24 086	23 038	21 991	20 944	19 897	19 897	21 991	23 038	23 038	23 038	23 038	268 081
SUPERIEURE :			-													
25 KGS	50 785	25 282	33 710													
10 KGS	1 508	2 268	3 024	850	850	813	776	739	702	702	776	813	813	813	813	9 460
05 KGS	-	316	421	1 275	1 275	1 220	1 164	1 109	1 054	1 054	1 164	1 220	1 220	1 220	1 220	14 196
02 KGS	-		-	-	-	-	-	-			-	-	-	-	-	-
01 KG	179	1 879	2 505	2 125	2 125	2 033	1 941	1 848	1 756	1 756	1 941	2 033	2 033	2 033	2 033	23 656
SOUS TOTAL	52 472	29 745	39 660	4 250	4 250	4 066	3 881	3 696	3 512	3 512	3 881	4 066	4 066	4 066	4 066	47 311
TOTAL FARINES	296 391	216 298	288 397	28 336	28 336	27 104	25 872	24 640	23 408	23 408	25 872	27 104	27 104	27 104	27 104	315 392
ISSUES DE MEUNERIE			-													
SEMOULERIE	32 734	23 745	31 660	4 354	4 354	4 354			3 958	3 958	4 354	4 354	4 354	4 354	4 354	42 748
MINOTERIE	107 180	81 954	109 272	8 463	8 463	8 095	7 727	7 359	6 991	6 991	7 727	8 095	8 095	8 095	8 095	94 196
COUSCOUS			-													
GERME DE BLE	2,64	2,64	3,52	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
SON PURIFIE	5,33	5,33	7,11	1	1	1			1	1	1	1	1	1	1	10
TAUX D'EXTRACTION :			-													
SEMOULERIE	75%	75%	75%	75%	75%	75%	#DIV/0!	#DIV/0!	78%	78%	78%	78%	78%	78%	78%	77%
MINOTERIE	76%	74%	74%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%	77%